

## REKOMENDACIJOS

### APSKAITOS PASLAUGŲ TEIKIMO IR KONTROLĖS ORGANIZAVIMAS

#### NUORODŲ TURINYS

##### **I skyrius. BENDROSIOS NUOSTATOS**

**1–2 punktai.** Rekomendacijų tikslas ir taikymas

**3 punktas.** Rekomendacijose vartojamos sąvokos

##### **II skyrius. APSKAITOS PASLAUGOS**

**4–7 punktai.** Apskaitos tvarkymo paslaugos

**8–11 punktai.** Papildomos paslaugos klientui

**12 punktas.** Finansinės apskaitos paslaugų teikimo sutarties rekomendacijos.

**13 punktas.** Apskaitos dokumentų, apskaitos registų ir kitos apskaitai tvarkyti reikalingos informacijos perdavimo akto rekomendacijos.

##### **III skyrius. APSKAITOS PASLAUGŲ TEIKIMO ORGANIZAVIMAS**

**14–15 punktai.** I poskyris. Pagrindinės organizavimo sritys

**16–22 punktai.** II poskyris. Vadovo pareigos

**23–30 punktai.** III poskyris. Profesinė etika

**31–37 punktai.** IV poskyris. Santykiai su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimas

**38–49 punktai.** V poskyris. Darbuotojai ir komandos formavimas

**50–55 punktai.** VI poskyris. Užduočių vykdymas

**56–60 punktai.** VII poskyris. Stebėseną

##### **IV skyrius. APSKAITOS PASLAUGŲ KONTROLĖ**

**61 punktas.** I poskyris. Pagrindiniai kontrolės principai

**62–73 punktai.** II poskyris. Apskaitos rizika

**74–77 punktai.** III poskyris. Apskaitos rizikos valdymas

**78–85 punktai.** IV poskyris. Apskaitos dokumentų kontrolės priemonės

**86–90 punktai.** V poskyris. Ūkinių operacijų registravimo rizika

**91–97 punktai.** VI poskyris. Ūkinių operacijų registravimo kontrolės priemonės

**98–100 punktai.** VII poskyris. Ūkinių operacijų registravimo kontrolės procedūros

**101–105 punktai.** VIII poskyris. Prieigų prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registų kontrolės priemonės

**106–110 punktai.** IX poskyris. Apskaitos registų pagrindimo faktiniais turto ir įsipareigojimų likučiais kontrolės priemonės

**111–122 punktai.** X poskyris. Apskaitos dokumentų ir apskaitos registų saugojimo kontrolės priemonės

**V skyrius. PINIGŲ PLOVIMO IR UŽSIENIO PAREIGŪNŲ PAPIRKINĖJIMO PREVENCIJOS PRIEMONĖS**

**123–127 punktai.** I poskyris. Pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencija ir atvejų nustatymas

**128–129 punktai.** II poskyris. Užsienio pareigūnų papirkinėjimo prevencija ir atvejų nustatymas

**VI skyrius. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS**

**130–131 punktai.** Apskaitos kontrolės priemonių pasirinkimas

## REKOMENDACIJOS

### APSKAITOS PASLAUGŲ TEIKIMO IR KONTROLĖS ORGANIZAVIMAS

#### I SKYRIUS BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Apskaitos paslaugų teikimo ir kontrolės organizavimo rekomendacijos (toliau – Rekomendacijos) skirtos įgyvendinti Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo (toliau – FAĮ) 12 straipsnio 6 dalies 4 punkto reikalavimą rengti, suderinusi su Finansų ministerija, skelbti ir teikti konsultacijas apskaitos paslaugas teikiantiems subjektams<sup>1</sup> dėl apskaitos paslaugų teikimui taikomos darbo organizavimo ir kontrolės tvarkos.

2. Rekomendacijų tikslas yra padėti finansinės apskaitos paslaugas teikiančių subjektų vadovams nustatyti apskaitos paslaugų teikimo darbo organizavimo ir kontrolės tvarką.

3. Rekomendacijose vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos FAĮ.

#### II SKYRIUS APSKAITOS PASLAUGOS

4. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas tvarko kliento finansinę apskaitą, skirtą gauti finansinei informacijai, reikalingai finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos), mokesčių deklaracijoms ir kitoms ataskaitoms, kuriose pateikiama finansinė informacija (toliau kartu – ataskaitos), parengti ir (arba) informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti (toliau – apskaita) arba atlieka atskirą apskaitos funkciją.

5. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas sudaro su subjektu, kuriam teiks apskaitos paslaugas (toliau – klientas), finansinės apskaitos paslaugų teikimo sutartį (toliau – apskaitos paslaugų sutartis). Į apskaitos paslaugų teikimą be apskaitos tvarkymo paslaugų gali įeiti su kliento apskaitos organizavimu ir kontrole susijusios paslaugos, jeigu tai nustatoma apskaitos paslaugų sutartyje.

6. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas gali teikti vieną, keletą ar visas šias apskaitos tvarkymo paslaugas:

- Registruoti apskaitos registruose kliento ūkines operacijas laikantis FAĮ ir kitų

---

<sup>1</sup> Rekomendacijose subjekto sąvoka apima:

- 1) ribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenis, išskyrus šeimynas;
- 2) neribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis;
- 3) gyventojus, kurie vykdo ekonominę veiklą, įskaitant individualią veiklą;
- 4) užsienio juridinių asmenų ar kitokių užsienio valstybės organizacijų, pagal Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybės įstatymus pripažįstamų teisės subjektu, filialus ir atstovybes Lietuvos Respublikoje.

su apskaita susijusių teisės aktų, kliento taikomų finansinės atskaitomybės standartų ir kliento nustatytos ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos<sup>2</sup>.

- Sudaryti didžiąją knygą ir kitus finansinės apskaitos registrus (toliau – apskaitos registrai). Jeigu klientas atlieka grynujų pinigų operacijas, sudaryti grynujų pinigų apskaitos registrą.

- Pateikti Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka kliento apskaitos duomenis į išmaniąją mokesčių administravimo informacinę sistemą (i. MAS) standartinėje apskaitos duomenų rinkmenoje.

- Parengti ir pateikti kliento vadovui kliento finansinių ataskaitų rinkinius laikantis Lietuvos Respublikos įmonių atskaitomybės įstatyme ir kliento taikomuose finansinės atskaitomybės standartuose nustatytų reikalavimų.

- Jei turi būti sudaromas kliento konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, jį parengti ir pateikti kliento vadovui laikantis Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios atskaitomybės įstatyme ir kliento taikomuose finansinės atskaitomybės standartuose nustatytų reikalavimų. Priimti ir įvertinti įmonių grupės įmonių finansinių ataskaitų duomenis ir informaciją, reikalingą parengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį. Jei konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį sudaro kita įmonių grupės įmonė, pateikti jai kliento finansinių ataskaitų duomenis ir kitą informaciją, reikalingą parengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.

- Parengti ir pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai kliento mokesčių deklaracijas laikantis mokesčius reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų.

- Parengti ir pateikti kliento ataskaitas „Sodrai“ laikantis valstybinį socialinį draudimą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų.

- Pagal susitarimą su klientu parengti ir pateikti klientui kitas ataskaitas, kurioms parengti reikalingi kliento finansinės apskaitos registrų duomenys.

- Teikti kitas su apskaita susijusias paslaugas, pavyzdžiui, apskaičiuoti darbo užmokestį, kliento nurodymu atlikti mokėjimo pavedimus iš kliento mokėjimo sąskaitos banke ir kt.

- Saugoti jam perduotus kliento apskaitos dokumentus, apskaitos registrus ir kitą apskaitai tvarkyti reikalingą informaciją.

- Keičiantis apskaitos paslaugas teikiančiam subjektui arba nustojus teikti apskaitos paslaugas, perduoti klientui arba jo įgaliotam asmeniui apskaitos dokumentus, apskaitos registrus ir kitą apskaitai tvarkyti reikalingą informaciją.

7. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas gali suteikti klientui šias su apskaitos organizavimu susijusias paslaugas, jeigu tai nustatyta apskaitos paslaugų sutartyje:

- pasiūlyti taikomus finansinės atskaitomybės standartus (tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus arba Lietuvos finansinės atskaitomybės standartus);
- parengti ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos projektą;
- pasiūlyti apskaitos registrus, jų sudarymo būdą ir formą;

---

<sup>2</sup> Ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos paaiškinimas pateikiamas Rekomendacijų 8 punkte.

- atlikti kitas su apskaitos organizavimu susijusias paslaugas.
8. Ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarka turėtų apimti kliento vadovo nustatytą apskaitos politiką (taikomus apskaitos principus, apskaitos metodus ir taisykles, skirtus kliento apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti) ir didžiosios knygos sąskaitų planą, be to, gali apimti ir kitus kliento apskaitos tvarkymui reikalingus dalykus, pavyzdžiui, ūkinių operacijų dvejybinių įrašų registravimą apskaitos registruose, procesų apskaitos informacinėje sistemoje aprašymus ir kt.
9. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas gali suteikti klientui šias su kontrole susijusias paslaugas, jeigu tai nustatyta apskaitos paslaugų sutartyje:
- pasiūlyti priemones, skirtas laiku ir teisingai parengti apskaitos dokumentus;
  - pasiūlyti priemones, skirtas apsaugoti prieigas prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registru;
  - pasiūlyti priemones, skirtas saugoti apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus, o juos praradus arba sugadinus – atkurti;
  - parengti inventorizacijos (turto ir išsipareigojimų patikrinimo ir jų faktinių likučių palyginimo su apskaitos registru duomenimis) tvarkos projektą;
  - atlikti kitas su apskaitos kontrole susijusias paslaugas.
10. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas gali atstovauti klientą santykiuose su mokesčių administratoriumi, Valstybinio socialinio draudimo fondo administravimo įstaigomis, finansinių ataskaitų auditoriais ir kitomis įstaigomis, jei šie įgaliojimai jam suteikiami teisės aktų nustatyta tvarka.
11. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas, suderinęs su klientu, teikia kliento finansinę informaciją ir informaciją apie nustatytas kontrolės priemones kliento apskaitai tvarkyti vidaus ir išorės informacijos vartotojams, teisės aktų nustatyta tvarka turintiems teisę ją gauti.
12. Sudarant su klientu apskaitos paslaugų sutartį rekomenduojama vadovautis Finansinės apskaitos paslaugų teikimo sutarties pavyzdinės formos rekomendacijomis<sup>3</sup>.
13. Perduodant klientui apskaitos dokumentus, registrus ir kitą apskaitai tvarkyti reikalingą informaciją rekomenduojama vadovautis Apskaitos dokumentų, apskaitos registru ir kitos apskaitai tvarkyti reikalingos informacijos perdavimo akto rekomendacijomis<sup>4</sup>.

### III SKYRIUS

## APSKAITOS PASLAUGŲ TEIKIMO ORGANIZAVIMAS

### I POSKYRIS

## PAGRINDINĖS ORGANIZAVIMO SRITYS

<sup>3</sup> Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos direktoriaus patvirtintos rekomendacijos „Finansinės apskaitos paslaugų teikimo sutarties pavyzdinė forma“.

<sup>4</sup> Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos direktoriaus patvirtintos rekomendacijos „Dokumentų, apskaitos registru ir kitos apskaitai tvarkyti reikalingos informacijos perdavimo aktas“.

14. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto paslaugų teikimo organizavimas turėtų apimti šias sritis:

- vadovo pareigas užtikrinant apskaitos paslaugų kokybę;
- profesinės etikos reikalavimus;
- santykius su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimą;
- darbuotojų pareigas ir komandos formavimą;
- užduočių vykdymą tinkamai ir laiku;
- stebėseną.

15. Apskaitos paslaugų teikimo organizavimo reikalavimai nustatomi vadovo patvirtintuose vidaus dokumentuose, su kuriais supažindinami darbuotojai.

## II POSKYRIS VADOVO PAREIGOS

16. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovo pareiga yra organizuoti apskaitos paslaugų teikimą klientui ir užtikrinti, kad apskaitos paslaugos būtų teikiamos pagal įstatymus, kitus teisės aktus, finansinės atskaitomybės standartus, laikantis profesinės etikos reikalavimų ir apskaitos paslaugų sutarties.

17. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi užtikrinti, kad apskaitos paslaugos būtų teikiamos laikantis:

- kliento pasirinktų finansinės atskaitomybės standartų;
- kliento nustatytos ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos;
- kliento patvirtintų apskaitos registrų, jų sudarymo būdo ir formos;
- su klientu suderintos apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo tvarkos.

18. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi užtikrinti teikiant apskaitos paslaugas gautų kliento apskaitos dokumentų, sudarytų apskaitos registrų ir kitos su kliento apskaita susijusios informacijos išsaugojimą ir perdavimą klientui arba jo įgaliotam asmeniui pagal apskaitos paslaugų sutarties sąlygas.

19. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas, organizuodamas apskaitos paslaugų teikimą, turėtų užtikrinti klientams teikiamų paslaugų kokybę.

20. Apskaitos paslaugų teikimo kokybės užtikrinimo priemonės gali būti:

- nuolat tobulinamos apskaitos paslaugų teikimo ir kontrolės organizavimo procedūros, padedančios užtikrinti atitinkamų reikalavimų laikymąsi;
- nustatomos darbuotojų pareigos, įgaliojimų ir atsakomybės ribos;
- skatinamas darbuotojų nuolatinis kvalifikacijos tobulinimas;
- skatinami savikontrolės procesai;
- diegiamos naujos pažangios technologijos;

- siekiama, kad kokybės kontrolės priemonių įgyvendinimo, palaikymo ir tobulinimo procese dalyvautų visi įmonės darbuotojai, nepriklausomai nuo profesinio lygio, užimamų pareigų ir atliekamo darbo.

21. Procedūros, galinčios padėti užtikrinti teikiamų paslaugų kokybę, gali būti:

- įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų, reglamentuojančių finansinę apskaitą, finansines ataskaitas, mokesčius, atsižvelgiant į kliento veiklą, stebėseną ir pasikeitimų fiksavimas;

- darbuotojų profesinės kvalifikacijos tobulinimas;
- apskaitos informacinių sistemų atnaujinimas;
- kontrolės priemonių įdiegimas ir taikymas;
- darbuotojų elgesio normų stebėseną ir tobulinimas.

22. Siekiant užtikrinti, kad kliento poreikius atitiktų reikiami gebėjimai ir kompetencijos, apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti periodiškai atliekamas apskaitos paslaugų teikimo kokybės vertinimas vadovo pasirinktais būdais, pavyzdžiui, peržiūrimos auditorių išvados apie klientų finansines ataskaitas ir klientų finansinių ataskaitų audito ataskaitos, peržiūrėti klientų mokesčių patikrinimų rezultatai, atliekama klientų apklausa ir kt.

### III POSKYRIS PROFESINĖ ETIKA

23. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti laikomasi profesinės etikos reikalavimų. Rekomenduojama vadovautis pagrindiniais buhalterių profesionalų etikos principais, nustatytais Tarptautiniame buhalterių profesionalų kodekse<sup>5</sup>:

1) sąžiningumo – visuose profesiniuose ir verslo santykiuose būti doram ir sąžiningam;

2) objektyvumo – neleisti, kad šališkumas, interesų konfliktas ar pernelyg didelė kitų asmenų įtaka paveiktų profesinius ar verslo sprendimus;

3) profesinės kompetencijos ir tinkamo atidumo – pasiekti ir išlaikyti tokį profesinių žinių ir kompetencijos lygį, kuris užtikrintų, kad klientui arba darbdaviui būtų teikiama aukšto lygio profesinė paslauga, pagrįsta šiuolaikiniais techniniais ir finansinės atskaitomybės standartais bei atitinkamais įstatymais;

4) konfidencialumo – neviešinti profesinių ir verslo santykių metu gautos informacijos;

5) profesionalaus elgesio – laikytis atitinkamų įstatymų ir kitų teisės aktų ir vengti bet kokio elgesio, kuris gali diskredituoti profesiją.

24. Profesinės etikos užtikrinimo priemonės priklauso nuo konkrečių sąlygų ir turėtų būti taikomos įvertinus galimą riziką pagal galinčias kilti grėsmes, dėl kurių gali būti nesilaikoma profesinės etikos reikalavimų.

<sup>5</sup> Tarptautinės Buhalterių Federacijos (TBF) valdybos Etikos komiteto parengtu ir paskelbtu Buhalterių profesionalų etikos kodeksas.

25. Sąžiningumo principo nesilaikymo rizika atsiranda, kai darbuotojas, atlikęs darbą, vėliau nustato ar iš kitų sužino apie savo atlikto darbo trūkumus. Šiuo atveju kyla grėsmė, kad klaidos gali likti neištaisytos:

- darbuotojas sąmoningai bandys nuslėpti trūkumus, kad nereikėtų jų taisyti;
- darbuotojas gali neturėti laiko taisyti ar peržiūrėti savo atliktą darbą;
- darbuotojui trūksta kvalifikacijos ir dėl to jis nėra pakankamai kompetentingas, kad galėtų pats peržiūrėti savo darbą ir ištaisyti trūkumus;
- darbuotojas jau nebedirba apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte ir nėra galimybės išreikalauti, kad jis peržiūrėtų savo darbą ir ištaisytų klaidas.

26. Objektyvumo principo nesilaikymo rizika atsiranda dėl artimų asmeninių santykių su kliento savininkais, steigėjais, atstovais ar darbuotojais, kurie pateikia dokumentus, informaciją ar priima klientui svarbius valdymo sprendimus. Šiuo atveju kyla grėsmė, kad šių asmenų prašymu apskaitos paslaugas teikiančio subjekto darbuotojas nesilaikys įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimų, finansinės atskaitomybės standartų ir parengs neteisingas finansines ataskaitas, mokesčių deklaracijas, teiks klaidingą informaciją išorės vartotojams.

27. Profesinės kompetencijos ir tinkamo atidumo principo nesilaikymo rizika atsiranda, kai dėl nepakankamos kompetencijos darbuotojas gali netinkamai atlikti jam pavestą darbą, pavyzdžiui, tvarkant apskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, konsoliduojant įmonių grupės įmonių finansines ataskaitas ir kt. Šiuo atveju kyla grėsmė, kad užduotis bus atlikta nesilaikant teisės aktų reikalavimų, finansinės atskaitomybės standartų.

28. Konfidencialumo principo nesilaikymo rizika atsiranda, jei apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vidaus dokumentuose nėra apibrėžta, kas yra konfidenciali informacija, kur ši informacija turi būti laikoma, kokiais būdais perduodama ir sunaikinama arba jei neužtikrinama prieiga prie informacijos tik tiems asmenims, kuriems būtina ją žinoti, kt. Šiuo atveju kyla grėsmė, kad kliento konfidenciali informacija gali būti atskleista konkurentams, sunaikinta arba ja savanaudiškais tikslais pasinaudos kiti asmenys.

29. Profesinės etikos laikymąsi apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte gali padėti užtikrinti šios priemonės:

- Nustatomos profesinės etikos taisyklės, kaip darbuotojai turi elgtis apskaitos paslaugas teikiančio subjekto ir klientų atžvilgiu, kad darbuotojų elgesys atitiktų pagrindinius etikos principus – sąžiningumo, objektyvumo, profesinės kompetencijos ir pareiškimo, konfidencialumo ir profesionalaus elgesio. Turėtų būti apibrėžiama konfidenciali informacija (gali būti sudaromas konfidencialios informacijos sąrašas), nustatomos jos laikmenos, perdavimo ir sunaikinimo būdai, slaptažodžių suteikimas ir kiti reikalavimai.

- Kiekvienas darbuotojas, atliksiantis darbus susijusius su užduočių atlikimu, turėtų būti supažindamas su apskaitos paslaugas teikiančio subjekto profesinės etikos taisyklėmis ir turėtų įsipareigoti jų laikytis. Pavyzdžiui, gali būti pasirašomas įsipareigojimų raštas dėl etikos reikalavimų laikymosi, kuriame darbuotojas patvirtina, kad susipažino su profesinės etikos taisyklėmis ir įsipareigoja jų laikytis apskaitos paslaugas teikiančio subjekto ir klientų atžvilgiu.



- Kartą metuose turėtų būti vykdomas etikos klausimų bendras aptarimas su darbuotojais, šiuo tikslu gali būti pasitelkiami konsultantai.

- Kiekvienas įmonės darbuotojas turėtų būti įpareigojamas nedelsiant informuoti apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovaujančius asmenis, jei atsirastų bet kokios aplinkybės, galinčios kelti grėsmę etikos principų laikymuisi apskaitos paslaugas teikiančio subjekto ar kliento atžvilgiu. Jei darbuotojas neinformavo apie aplinkybes dėl kurių jis nebegali tęsti savo įsipareigojimų laikytis etikos reikalavimų, gali būti sprendžiama dėl darbuotojo galimybių toliau dirbti įmonėje.

30. Jei dėl susiklosčiusių aplinkybių darbuotojas (-ai) nebegali tęsti savo darbo su klientu, kadangi pažeidė etikos reikalavimus ar dėl objektyvių priežasčių nebegali laikytis etikos reikalavimų, apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovybė turėtų nedelsiant informuoti klientą. Šiuo atveju turėtų būti paskiriamas kitas darbuotojas. Jei nėra galimybių paskirti kitą darbuotoją atlikti paslaugas tam klientui ir tokiu būdu užtikrinti etikos reikalavimų laikymąsi, turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl atsisakymo toliau tęsti darbą su šiuo klientu.

#### IV POSKYRIS

#### SANTYKIAI SU KLIENTAIS IR KONKREČIŲ UŽDUOČIŲ PRISIĖMIMAS

31. Už galimybių priimti klientą ir tęsti apskaitos paslaugų teikimą esamiems klientams įvertinimą gali būti atsakingas apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas arba vadovo paskirtas tinkamos kompetencijos kitas darbuotojas.

32. Įvertinimo proceso metu turėtų būti įvertinta tai, ar kliento apskaitos tvarkymas arba atskiros apskaitos funkcijos atlikimas (toliau – užduotis) yra priimtinas. Priimamas turėtų būti tik tas naujas klientas, kurio užduotį apskaitos paslaugas teikiantis subjektas turi galimybes atlikti, įskaitant laiką, kompetenciją ir resursus, ir kurią atliekant būtų laikomasi etikos reikalavimų, ir jei apsvarsčius potencialaus kliento sąžiningumą, neturima informacijos, kad klientas yra nesąžiningas.

33. Prieš tęsiant apskaitos paslaugų teikimą esamiems klientams turėtų būti atliekama klientų užduočių vykdymo tęstinumo peržiūra ir padaromos išvados, ar remiantis ankstesnių užduočių darbu ir planuojant tęsti, tikslinga toliau teikti paslaugas.

34. Svarstant, ar tikslinga priiimti naują ar tęsti konkrečią užduotį turėtų būti įvertinta su klientu susijusi rizika. Rekomenduojama apsvarstyti šias grėsmes ir galimybes:

- 1) ar darbuotojai pakankamai kompetentingi vykdyti užduotį; šiuo tikslu įvertinamos darbuotojų žinios ir patirtis reikalingos konkrečiai užduočiai vykdyti;

- 2) galimybes kreiptis į ekspertus, jeigu tai reikalinga;

- 3) galimybes nustatyti ir pritraukti atskirus asmenis, kurie galėtų būti atlikti užduoties kokybės kontrolės peržiūra, jeigu tai būtina;

- 4) galimybes laikytis užduoties atlikimo terminų;

- 5) ar yra faktinių ar potencialių interesų konfliktų;

- 6) ar nustatytoms grėsmėms yra ir ar gali būti taikomos apsaugos priemonės, siekiant tokias grėsmes sumažinti iki priimtino lygio;

7) informaciją apie kliento ar potencialaus kliento vadovaujančiuosius asmenis, kurie kontroliuoja įmonę ar daro jai reikšmingą įtaką, įskaitant jų sąžiningumą, kompetenciją ir verslo reputaciją; informaciją apie kliento ar potencialaus kliento dalyvavimą teisiniuose procesuose; viešojoje erdvėje esančią neigiamą informaciją;

8) kliento ar potencialaus kliento vadovaujančiųjų asmenų, kurie kontroliuoja ar daro klientui reikšmingą įtaką, požiūrį į vidaus kontrolę ir jų nuomonę dėl netinkamo finansinės atskaitomybės standartų taikymo; be to atsižvelgiama į anksčiau pateiktas auditoriaus išvadas apie finansines ataskaitas;

9) kliento veiklos pobūdį, įskaitant jo verslo praktiką ir finansinę būklę; neįprasta ar sudėtinga kliento veikla, didelis ūkinių operacijų skaičius gali lemti, kad apskaitos paslaugas teikiantis subjektas prisiims rizikingų užduočių, kurioms įvykdyti neturi pajėgumų;

10) ar klientas verčia subjektą taikyti nepagrįstai žemus apmokamų darbo valandų įkainius;

11) ar galima numatyti kokius nors informacijos, reikalingos apskaitai tvarkyti, apribojimus;

12) ar yra kokių nors nusikalstamos veiklos požymių;

13) ankstesnio apskaitos paslaugas teikiančio subjekto atlikto darbo patikimumą; išsiaiškinamos priežastys dėl kurių klientas atsisakė ankstesnio apskaitos paslaugas teikiančio subjekto paslaugų.

35. Jei nustatoma didelė rizika, apskaitos paslaugų sutartis su nauju klientu neturėtų būti sudaroma.

36. Vertinant, ar tikslinga nepratęsti ar sustabdyti konkrečios užduoties vykdymą arba nutraukti apskaitos paslaugų sutartį su esamu klientu, rekomenduojama laikytis šios tvarkos:

1) susitikti su kliento vadovybe ir vadovaujančiais asmenimis aptarti, kokių veiksmų galima imtis atsižvelgus į visus svarbius faktus ir aplinkybes;

2) jeigu vis dėlto nusprendžiama, kad būtina sutartį nutraukti, dokumentuoti svarbiausius dalykus, dėl kurių buvo priimtas sprendimas nutraukti sutartį; be to turėtų būti įvertinama, ar apskaitos paslaugas teikiantis subjektas turi kokią nors profesinę ar teisinę prievolę apie sutarties nutraukimo priežastis informuoti atitinkamas institucijas.

37. Rekomenduojama apskaitos paslaugas teikiančiam subjektui apdrausti savo atsakomybę profesinės civilinės atsakomybės (PCA) draudimu nuo nuostolių, kurie gali būti padaryti klientams dėl apskaitos paslaugų teikimo klaidų ar nenumatytų aplinkybių per visą apskaitos paslaugų teikimo laikotarpį. PCA draudimas prisideda prie apskaitos paslaugas teikiančio subjekto veiklos stabilumo užtikrinimo, nes dėl apskaitos paslaugų teikimo veiklos patirtus nuostolius klientui gali atlyginti draudimo įmonė. PCA draudimo sutartis sudaroma Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka.

## V POSKYRIS DARBUOTOJAI IR KOMANDOS FORMAVIMAS

38. Priimant sprendimą dėl apskaitos paslaugas teikiančio subjekto naujo darbuotojo – apskaitą tvarkančio asmens pasirinkimo rekomenduojama vadovautis Apskaitą tvarkančio asmens pasirinkimo rekomendacijomis<sup>6</sup>.

39. Naujai priimtam darbuotojui bandomajam laikotarpiui turėtų būti paskiriamas aukštesnės kvalifikacijos darbuotojas, kuris būtų kompetentingas įvertinti naujai priimto darbuotojo kvalifikaciją. Šio asmens pareigos galėtų būti:

- teikti reikiamas konsultacijas ir visokeriopą pagalbą naujai priimtam darbuotojui;
- tikrinti naujai priimto darbuotojo atliekamas užduotis;
- tikrinti ir vertinti darbuotojo sugebėjimą planuoti ir organizuoti savo darbą;
- vertinti darbuotojo komunikabilumą ir sugebėjimą tinkamai bendrauti su kitais darbuotojais ir klientais.

40. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas kiekvieno kliento užduočiai vykdyti turėtų paskirti užduoties vykdymo grupę, sudarytą iš darbuotojų – apskaitą tvarkančių asmenų ir pagal poreikį kitų specialistų (toliau – komanda). Jei, atsižvelgiant į užduoties sudėtingumą ir darbų apimtį, komanda sudaroma iš vieno apskaitą tvarkančio asmens, jam turėtų būti taikomos komandai skirtos Rekomendacijų nuostatos.

41. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti įdiegiamos procedūros, pagal kurias į komandas paskiriami tinkami darbuotojai, turintys reikiamą kompetenciją ir gebėjimų tinkamai atlikti užduotį.

42. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turėtų paskirti kiekvienos komandos vadovą, atsakingą už užduoties vykdymą ir rezultatus. Komandos vadovas turėtų būti atsakingas už mažiau patyrusių ar žemesniojo profesinio lygio darbuotojų vykdomų darbų priežiūrą bei jų darbo tikrinimą, bendravimą su klientais. Bendravimas su klientais derinant techninius klausimus ir kliento informavimas įprastais klausimais gali būti perduotas žemesniam pagal profesinį lygį darbuotojui. Jei komandą sudaro vienas darbuotojas, atsižvelgiant į konkrečias sąlygas, atsakingu už užduoties vykdymą ir rezultatus gali būti paskirtas šis darbuotojas arba kitas – labiau patyręs ar aukštesniojo profesinio lygio darbuotojas, kuriam pavedama vykdomų darbų priežiūra bei tikrinimas, bendravimas su klientais.

43. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas arba vadovo paskirtas asmuo turėtų nustatyti, ar į komandą turi būti paskirti specialių sričių specialistai, pavyzdžiui, mokesčių specialistas, išvestinių finansinių priemonių specialistas. Nustatant specialistų poreikį atsižvelgiama į:

- apskaitos paslaugų sutarties sąlygas;
- kliento verslo sudėtingumą;
- specifinius reikalavimus paslaugos atlikimui.

44. Darbuotojai į užduoties komandą turėtų būti paskiriami atsižvelgiant į nustatytą kvalifikacinio lygio poreikį, reikalingą darbuotojų skaičių ir jų užimtumą.

45. Darbuotojų parengimo ir komandos formavimo priemonės galėtų būti:

- kvalifikacijos tobulinimas;

<sup>6</sup> Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos direktoriaus patvirtintos rekomendacijos „Apskaitą tvarkančio asmens pasirinkimas“.

- kvalifikacijos vertinimas vadovo nustatytu periodiškumu;
  - kompetencijos (žinių, kvalifikacijos ir patirties) vertinimas konkrečios užduoties vykdymui;
  - kontrolės vykdymas dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, finansinės atskaitomybės standartų ir kliento nustatytos ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos laikymosi;
  - reikiamo atidumo bei dėmesio trūkumo, piktnaudžiavimo ir apgavystės prevencijos priemonės.
46. Darbuotojų kvalifikacijos tobulinimas gali būti vykdomas ir skatinamas visomis priimtinais priemonėmis ir būdais, pavyzdžiui:
- savarankiškas mokymasis, sudarant sąlygas studijuoti aukštesiose mokyklose;
  - savarankiškas tobulinimasis, sudarant sąlygas darbo vietose;
  - mokymas įmonės viduje;
  - kvalifikacijos tobulinimas išorėje.
47. Atlikus darbuotojo kompetencijos lygio vertinimą konkrečių užduočių vykdymui, asmenims, turintiems aukštesnę kompetenciją, būtų skiriamos daugiau atsakomybės reikalaujančios pareigos. Darbuotojo kompetencija vertinama atsižvelgiant į darbuotojo:
- supratimą apie užduotį, patirtį ir pasiruošimą užduoties įvykdymui;
  - įstatymų, kitų teisės aktų ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimų, kurie yra taikomi užduočiai vykdyti, supratimą;
  - apskaitos informacinių sistemų žinias ir patirtį;
  - kliento veiklos pobūdžio supratimą ir žinias apie konkrečią ūkio šaką.
48. Nustačius darbuotojų profesinės etikos pažeidimo, pareigų nevykdymo ar netinkamo vykdymo atvejus, atsižvelgiant į konkrečias sąlygas, galėtų būti atliekami šie veiksmai:
- pokalbis su darbuotoju dėl nustatytų faktų, aptariamų priežastys ir sprendimai;
  - konsultavimas ir/arba stebėjimas;
  - privalomas reikalavimas papildomai kelti kvalifikaciją;
  - paskesni pokalbiai, siekiant užtikrinti, kad darbuotojo elgesys pagerėtų arba įspėjimas, kad siekiant apginti klientų ir apskaitos paslaugas teikiančio subjekto interesus bus taikomi griežtesni veiksmai (papeikimas, įvykio įrašymas į asmens bylą);
  - darbo sutarties nutraukimas.
49. Prieš pasirašant apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovo įsakymą dėl naujo kliento užduoties vykdymo, komandos darbuotojai supažindinami su užduotimi.

## VI POSKYRIS UŽDUOČIŲ VYKDYMAS

50. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti įdiegiamos priemonės ir procedūros, skirtos užtikrinti, kad užduotys yra atliekamos pagal FAĮ ir kitus teisės aktus, finansinės atskaitomybės standartus ir kliento patvirtintą ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarką. Šios priemonės ir procedūros turėtų apimti užduočių atlikimo planavimą,

kokybės priežiūrą ir skatinimą.

51. Visos apskaitos paslaugas teikiančio subjekto priimtose užduotys turėtų būti tinkamai suplanuotos. Užduoties planavimo metu:

- komandos nariai yra informuojami apie jų pareigas, užduoties tikslus ir svarbius klausimus, susijusius su užduotimi;
- nustatomas būtinas mokymas, verslo žinios;
- išsprendžiamos etikos ir konfidencialumo problemos;
- užtikrinamas specialistų darbas;
- paskiriami finansiniai ištekliai ir apskaitos informacinė sistema;
- nustatomos kokybės kontrolės procedūros, susijusios su užduotimi;
- suplanuojamas į komandą paskirtų darbuotojų darbo laikas;
- atliekami kiti veiksmai.

52. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovo paskirtas komandos vadovas arba kitas vadovo paskirtas atsakingas asmuo turėtų vykdyti užduočių atlikimo kokybės priežiūrą (toliau – atsakingas asmuo). Paskirtas atsakingas asmuo turi būti ne žemesnės kvalifikacijos, kompetencijos ir patirties nei užduotį vykdomantis asmuo.

53. Užduočių atlikimo priežiūra gali būti vykdoma tokiais etapais ir priemonėmis:

- Vadovo paskirtas atsakingas asmuo teikia reikiamas konsultacijas bei paaiškinimus užduotį vykdomantiems darbuotojams.

- Užduotį vykdomantys darbuotojai sudaro savo darbo planus einamajam mėnesiui (gali būti sudaromi ketvirtiniai, metiniai planai), kuriuos peržiūri atsakingas asmuo ir įvertina jų atitikimą sudarytoms apskaitos paslaugų sutartims ir, reikalui esant, koreguoja.

- Sudaromi ataskaitų ir deklaracijų pateikimo ir mokesčių sumokėjimo kalendoriniai planai, į kuriuos darbuotojai įrašo informaciją apie faktinį įvykdymą.

- Vadovo nustatytu periodiškumu atsakingas asmuo sutikrina apskaitos registrų duomenis su apskaitos dokumentais bei kita informacija, patikrina pateiktų mokesčių deklaracijų ir ataskaitų teisingumą. Nustačius klaidas ar trūkumus, duoda nurodymą užduotį vykdančiam darbuotojui per nustatytą laiką ištaisyti klaidas ir pašalinti trūkumus. Jei klaidos ar trūkumai susiję su tuo, kad klientas nepateikia reikiamos informacijos ar dokumentų, nedelsiant surašomas ir klientui išsiunčiamas atitinkamas pranešimas, nustatomi terminai trūkstantiems apskaitos dokumentams ir informacijai pateikti.

- Vadovo nustatytais terminais prieš metinių finansinių ataskaitų sudarymą atsakingas asmuo atlieka bendrą kliento apskaitos registrų peržiūrą ir įvertina, ar buvo atliktos visos reikiamos procedūros metinėms finansinėms ataskaitoms sudaryti, peržiūrima ar pašalinti anksčiau nustatyti trūkumai ir ištaisytos klaidos. Esant reikalui, užduotį vykdančiam darbuotojui duodami nurodymai, ką reikia pataisyti, kokias papildomas ūkines operacijas užregistruoti ar procedūras atlikti ir nustatomas laikas trūkumams pašalinti.

- Jei per nustatytą laiką nepavyksta ištaisyti klaidų ar pašalinti trūkumų, įmonės vadovui turėtų būti pateikiamas paaiškinimas su pasiūlymais. Jei klaidų ištaisyti ar trūkumų pašalinti nepavyksta dėl to, kad klientas nepateikia reikiamos informacijos bei dokumentų, gali būti teikiamas pasiūlymas nutraukti apskaitos paslaugų sutartį su klientu.

- Vadovo nustatytu periodiškumu atsakingas asmuo peržiūri vidutiniškai per mėnesį darbuotojų faktiškai sugaištamą laiką užduočiai įvykdyti, palygina su atitinkamais ankstesnių laikotarpių duomenimis, išnagrinėja priežastis, įvertina reikšmingus nukrypimus nuo apskaitos paslaugas teikiančio subjekto paslaugų ir įkainių. Paašikėjus, jog faktinės darbo laiko sąnaudos padidėjo dėl kliento poreikių, verslo pobūdžio, dydžio ar kitų nuo kliento priklausančių priežasčių, turėtų būti pateikiamas argumentuotas pasiūlymas įmonės vadovui peržiūrėti apskaitos paslaugų sutartį ir pasiūlyti klientui pasirašyti naujas sąlygas. Jei paašikėja, jog faktinės darbo laiko sąnaudos padidėjo ne dėl nuo kliento priklausančių priežasčių, turėtų būti išaiškintos vidinės priežastys ir numatytos priemonės tų priežasčių šalinimui.

54. Tinkamas užduočių atlikimas skatinamas, kai apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vidaus taisyklėse nustatoma, kad atlikdami kiekvieną užduotį darbuotojai turi:

- laikytis ir taikyti nustatytų planavimo ir priežiūros procedūrų;
- naudoti subjekte nustatytus šablonus, procedūrų aprašymus, nuorodas ir pagalbinę medžiagą, kaip atlikti užduotį;
- laikytis profesinės etikos ir konfidencialumo reikalavimų;
- profesionaliai atlikti darbą su reikiamu atidumu ir dėmesiu;
- pakankamai ir tinkamai dokumentuoti savo darbą;
- užbaigti darbą laiku ir efektyviai;
- tinkamai pasikonsultavus dėl sudėtingų ar ginčytinų dalykų, juos dokumentuoti įtraukiant nuorodas ir datas;
- užtikrinti, kad atitinkamas bendravimas su klientu, atstovavimas ir įsipareigojimai būtų atliekami tinkamai ir dokumentuojami;
- laikytis kitų vidaus taisyklių nuostatų.

55. Siekiant palengvinti darbuotojams užduočių atlikimą pagal finansinės atskaitomybės standartus bei teisinius reikalavimus gali būti parengiami ir naudojami:

- užduočių vykdymo šablonai standartinėms procedūroms atlikti;
- informacijos perdavimo ir susirašinėjimo šablonai;
- naudingos nuorodos, įskaitant pagalbinę medžiagą, kaip atlikti užduotį.

## VII POSKYRIS STEBĖSENA

56. Stebėsenos tikslas yra įgyti užtikrinimą, kad apskaitos paslaugas teikiančio subjekto nustatytos su apskaitos paslaugų teikimo organizavimu susijusios priemonės, procedūros ir vidaus taisyklės yra tinkamos ir veikia efektyviai.

57. Vadovo nustatytu periodiškumu būti atliekama atskirų sričių atranka patikrinimui.

58. Stebėsenos procedūras atlikti ir tobulinimo sritis nustatyti gali tie patys asmenys, kurie sukūrė ir įdiegė su apskaitos paslaugų teikimo organizavimu susijusias priemones, procedūras ir vidaus taisykles. Stebėseną turėtų būti atskirta nuo užduočių atlikimo kokybės

priežiūros.

59. Stebėsenos metu pastebėtų trūkumų taisymo veiksmai galėtų būti:

- priemonių, procedūrų ir vidaus taisyklių keitimas ar papildomų sukūrimas;
- peržvelgus nustatytus trūkumus priimamas sprendimas, ar sprendžiant kai kuriuos su trūkumais susijusius klausimus, galėtų efektyviai padėti papildomas darbuotojų kvalifikacijos įgijimas arba tobulinimas;

- jei nustatyti vidaus taisyklių, priemonių ir procedūrų sąmoningo nesilaikymo atvejai, turėtų būti reaguojama skaidriai ir griežtai; sąmoningą nesilaikymą galima spręsti įvairiais būdais, pavyzdžiui, parengiamas rezultatų gerinimo planas ir atliekamos rezultatų peržiūros, įvertinamos patirtų nuostolių kompensavimo galimybės bei darbo santykių nutraukimas.

60. Vadovas turėtų apsvarstyti nustatytus reikšmingus trūkumus ir imtis veiksmų padėčiai ištaisyti, jei paaiškėja, kad buvo pateiktos netinkamai parengtos ataskaitos arba, kad ataskaitose yra iškraipymų ar netikslumų. Tokiomis aplinkybėmis gali būti kreipiamasi teisinio patarimo.

## **IV SKYRIUS APSKAITOS PASLAUGŲ KONTROLĖ**

### **I POSKYRIS PAGRINDINIAI KONTROLĖS PRINCIPAI**

61. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte apskaitos paslaugų teikimo kontrolė turėtų būti organizuojama laikantis šių pagrindinių vidaus kontrolės principų:

1) procedūrų standartizavimo ir skaidrumo – nustatomos apskaitos paslaugas teikiančio subjekto ir kliento su apskaitos organizavimu susijusių procedūrų vykdymo tvarka ir su ja supažindinami jos turintys laikytis darbuotojai;

2) periodinių peržiūrų – atliekamas apskaitos dokumentų, apskaitos registų, kitos su apskaita susijusios informacijos tarpusavio sutikrinimas, skirtas nustatyti, ar su apskaitos organizavimu susijusios procedūros atliekamos tinkamai;

3) prieigos kontrolės – kontroliuojama prieiga prie apskaitos informacinių sistemų naudojant slaptažodžius, skirtingas funkcijas atliekantys asmenys turi turėti skirtingas prieigos galimybes;

4) pareigų atskyrimo – ūkinių operacijų registravimo ir apskaitos registų tvarkymas dirbant komandoje atskiriamas nuo suvestinių duomenų peržiūros ir ataskaitų rengimo;

5) kontrolės nenutrūkstamo veikimo – nuolat vykdomos kontrolės procedūros;

6) tinkamumo – kontrolė turi būti taikoma ten, kur galima didžiausia klaidų rizika;

7) efektyvumo ir rezultatyvumo – kontrolės sąnaudos neturi viršyti dėl atliekamos kontrolės gaunamos naudos ir turi būti pasiekti kontrolės tikslai.

## II POSKYRIS APSKAITOS RIZIKA

62. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas turi įvertinti apskaitos riziką – tikimybę, kad dėl aplinkybių, galinčių daryti neigiamą poveikį (toliau – rizikos veiksniai), su apskaita susiję tikslai tinkamai ir laiku parengti kliento finansinę informaciją, reikalingą kliento ataskaitoms parengti ir ekonominiams sprendimams priimti, nebus įgyvendinti arba bus įgyvendinti netinkamai (toliau – apskaitos rizika).

63. Apskaitos rizika valdoma nustatant rizikos veiksnius, juos analizuojant, parengiant ir įgyvendinant apskaitos kontrolės priemones, kurios pašalintų arba sumažintų rizikos veiksnių neigiamą poveikį su apskaita susijusiai veiklai. Priklausomai nuo subjekto dydžio, vykdomų užduočių pobūdžio (kliento apskaitos tvarkymo arba atskiros apskaitos funkcijos atlikimo), apskaitos paslaugų sutarčių ar kitų sąlygų gali būti atliekami išsamūs vertinimai kartą per metus arba nuolatos stebimas naujų rizikos veiksnių atsiradimas ir atitinkamų apskaitos kontrolės priemonių veikimas (nuolat vykdoma stebėseną).

64. Rizikos veiksniai, į kuriuos rekomenduojama atsižvelgti siekiant išvengti reikšmingų iškraipymų apskaitoje<sup>7</sup>, gali būti šie:

- a) sudėtingos ūkinės operacijos;
- b) atliekami reikšmingi sandoriai, kurie nėra būdingi įprastai kliento veiklai;
- c) kliento atliekami subjektyvūs finansinės informacijos vertinimai, ypač vertinimai, kuriems būdingas didelis neapibrėžtumas;
- d) nauji finansinės apskaitos standartų, įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimai;
- e) galimos darbuotojų klaidos ir apgaulingi veiksmai;
- f) apskaitos informacinės sistemos savybės;
- g) netiesiogiai su apskaita susiję aplinkybės ir įvykiai.

65. Apskaitos rizika, susijusi su ūkinių operacijų sudėtingumu yra rizika susijusi su tokiomis kliento ūkinėmis operacijomis, kurios yra neįprastos dėl savo dydžio, pobūdžio ar apskaičiavimų ir kurios įvyksta nedažnai, pavyzdžiui, kai klientas yra labdaros ir paramos organizacija, kuri per labai trumpą laiką surenka neįprastai didelę aukojamų pinigų sumą.

66. Apskaitos rizika, susijusi su kliento atliekamais reikšmingais sandoriais, kurie nėra būdingi įprastai jo veiklai, gali kilti, pavyzdžiui, kai įmonę ar verslą įsigijęs klientas prestižui apskaičiuoti turi įvertinti ekonominę naudą, kurią tikisi gauti iš šio verslo jungimo.

67. Apskaitos rizika gali kilti kai klientas turi atlikti subjektyvius finansinės informacijos vertinimus, ypač vertinimus, kuriems būdingas didelis neapibrėžtumas, pavyzdžiui:

- apskaitinius įvertinimus keičiant ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką, abejotinių skolų pripažinimą ir kt.;
- sprendimus apie atidėjinių dydį dėl priimtų įsipareigojimų, kurie bus vykdomi

<sup>7</sup> Iškraipymas apskaitoje – skirtumas tarp pateikto finansinės ataskaitos straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo ir reikalaujamos to straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo, kad straipsnis atitiktų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Iškraipymų apskaitoje gali atsirasti dėl apgaulės ar dėl klaidos.



ateityje.

68. Apskaitos klaidų rizikos aplinkybės gali būti, pavyzdžiui:

- rankiniu būdu atliekamas duomenų rinkimas ir apdorojimas;
- sudėtingi skaičiavimai ar apskaitos metodai;
- nepakankama darbuotojų kvalifikacija.

69. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika gali atsirasti dėl įvykių arba sąlygų, kurie sudarytų galimybių apgaulėi, pavyzdžiui, kai vadovaujantieji darbuotojai nedalyvauja atliekant apgaulės rizikos vertinimą ir susijusią kontrolę.

70. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto naudojamos apskaitos informacinės sistemos savybės, susijusios su apskaitos rizika, gali būti, pavyzdžiui:

- nepakankamas duomenų apdorojimo efektyvumas atsižvelgiant į kliento veiklos pobūdį (gamyba, prekyba, paslaugos, kt.), sudėtingi naudojami procesai ir įrankiai, kad būtų pasiektas geriausias sprendimas;
- sudaromos galimybės atskiriems asmenims mėginti netinkamai panaudoti automatizuotus procesus, pavyzdžiui, pakeičiant sumas, kurios yra automatiškai perkeliamos į didžiąją knygą;
- rankinių operacijų elementų naudojimas;
- neregistruojama informacija apie apskaitos registre įrašą padariusį asmenį ir (arba) įrašo datą;
- neapribota įrašų apskaitos registruose naikinimo galimybė (operaciją galima ištrinti negrąžinamai);
- neregistruojama atliktų keitimų įrašų apskaitos registruose istorija.

71. Apskaitos rizika gali kilti ir dėl netiesiogiai su apskaita susijusių aplinkybių, pavyzdžiui:

- darbuotojų, turinčių tinkamų apskaitos tvarkymo įgūdžių, trūkumas;
- darbuotojų pasikeitimas, įskaitant komandos vadovo pasitraukimą;
- apskaitos informacinės sistemos atnaujinimas ar naujos įsigijimas;
- subjekto valdymo pokyčiai, pavyzdžiui, dėl sumažėjusio darbuotojų skaičius, sujungtos pareigos;
- kliento veiklos pokyčiai, pavyzdžiui, naujų produktų ar paslaugų kūrimas arba perėjimas prie naujos rūšies verslo;
- kliento veiklos užsienyje plėtojimas;
- kliento sudaromi sudėtingi verslo junginiai ar bendrosios įmonės.

72. Įvertinus riziką turėtų būti parengiamos apskaitos kontrolės priemonės, kurias taikant galima būtų nustatyti ir ištaisyti reikšmingus apskaitos iškraipymus ar užkirsti jiems kelią.

73. Vertinant apskaitos riziką ir nustatant kontrolės priemones, susijusias su kliento apskaitos tvarkymu pagal FAĮ reikalavimus, rekomenduojama vadovautis Vidaus kontrolės

organizavimo rekomendacijomis<sup>8</sup>.

### III POSKYRIS APSKAITOS RIZIKOS VALDYMAS

74. Nustačius rizikos veiksnius, įvertinama apskaitos rizika ir sukuriama atitinkamos subjekto apskaitos kontrolės priemonės šiai rizikai valdyti bei stebima, ar apskaitos kontrolės priemonės veikia taip, kaip numatyta (vykdoma stebėseną). Kuo didesnė apskaitos rizika nustatoma, tuo daugiau ir sudėtingesnių apskaitos kontrolės priemonių turėtų būti taikoma. Tose srityse, kur nustatoma žema apskaitos rizika, taikomos minimalios apskaitos kontrolės priemonės. Pasikeitus aplinkos sąlygoms turėtų būti peržiūrimos ir apskaitos kontrolės priemonės.

75. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas priima sprendimus dėl apskaitos kontrolės subjekte sukūrimo, jos nuolatinio veikimo ir tobulinimo.

76. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovo atsakomybė, nustatant apskaitos kontrolės priemones ir užtikrinant jų taikymą yra ši:

- paskirti asmenis, kurie pagal savo kompetenciją turėtų dalyvauti nustatant rizikos veiksnius, įvertinant apskaitos riziką, rengiant ir įgyvendinant apskaitos kontrolės priemones bei nustatyti šių asmenų pareigas, funkcijas, atsakomybę;
- priimti subjekto vidaus norminius dokumentus, kuriuose būtų numatytos subjekto apskaitos kontrolės priemonės apskaitos rizikai pašalinti arba sumažinti iki priimtino lygio;
- supažindinti su apskaitos kontrolės organizavimu susijusiais subjekto vidaus norminiais dokumentais juos vykdyti turinčius asmenis;
- užtikrinti apskaitos kontrolės priemonių veikimo stebėseną (stebėjimą, ar apskaitos kontrolės priemonės veikia taip, kaip numatyta ir atitinkamą jų koregavimą).

77. Apskaitos kontrolės priemonės įgyvendinamos subjekto vadovo pasirinktais būdais. Atsižvelgiant į apskaitos paslaugas teikiančio subjekto dydį, apskaitos paslaugų sutarčių sąlygas, vykdomų užduočių pobūdį ir kitus veiksnius, subjekto vadovas gali pasirinkti įvairius apskaitos kontrolės priemonių įgyvendinamo būdus, pavyzdžiui, vadovo įsakymus, apskaitos kontrolės taisykles, priemonių planus, procesų aprašus, kitus vidaus norminius dokumentus, kuriuose numatytos priemonės klaidų, apgaulių, kitų netinkamai atliktų veiksmų rizikai pašalinti arba sumažinti iki priimtino lygio.

### IV POSKYRIS APSKAITOS DOKUMENTŲ KONTROLĖS PRIEMONĖS

78. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti nustatomos apskaitos kontrolės priemonės, skirtos užtikrinti, kad kliento apskaitos dokumentai, kuriuos turi parengti subjekto darbuotojai, tvarkantys kliento apskaitą, būtų laiku ir teisingai parengiami.

<sup>8</sup> Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos direktoriaus patvirtintos rekomendacijos „Vidaus kontrolės organizavimas“.

79. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi nustatyti apskaitos kontrolės priemones, skirtas laiku ir teisingai parengti apskaitos dokumentus, kuriuos rengia subjekto darbuotojai ir užtikrinti jų taikymą:

- kai rengiami ir pateikiami klientui apskaitos dokumentai už apskaitos tvarkymo paslaugas, apskaitos funkcijų atlikimą ar kitas atliktas užduotis;
- kai tvarkant kliento apskaitą parengiami apskaitos dokumentai, kuriais pagrindžiamos kliento apskaitos vidaus ūkinės operacijos, pavyzdžiui, ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų apskaičiavimo, apskaitos klaidų taisymo;
- jei apskaitos paslaugų sutartyje nustatyta, kad kliento vardu dalį apskaitos dokumentų parengs apskaitos paslaugas teikiantis subjektas.

80. Prieš nustatant apskaitos dokumentų parengimo kontrolės priemones subjekte turėtų būti nustatomi subjektui aktualūs rizikos veiksniai, apie kuriuos paaiškinta Rekomendacijų IV skyriaus „Apskaitos paslaugų kontrolė“ II poskyryje „Apskaitos rizika“.

81. Atsižvelgiant į nustatytus rizikos veiksnius, turėtų būti įvertinama ši su apskaitos dokumentų, kuriuos turi parengti subjekto darbuotojai, parengimu susijusi rizika:

- 1) apskaitos dokumentai parengiami ne laiku arba apskritai neparengiami;
- 2) apskaitos dokumentai parengiami nenurodant visos pagal FAĮ privalomos informacijos apie ūkinę operaciją;
- 3) nesilaikoma mokesčiams apskaičiuoti naudojamiems apskaitos dokumentams taikomų reikalavimų, kuriuos nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija;
- 4) elektroniniai apskaitos dokumentai jų gavėjams pateikiami subjekto pasirinktomis priemonėmis, nesant išankstinio apskaitos dokumento gavėjo sutikimo;
- 5) nepagrįstai taisomi apskaitos dokumentai; taisomi apskaitos dokumentai, kuriais pagrindžiamos pinigais atliekamos ūkinės operacijos ir kuriuos taisyti draudžiama;
- 6) apskaitos dokumentai nepasirašomi, kai jie vadovaujantis FAĮ nuostatomis turi būti pasirašyti;
- 7) apskaitos dokumentai nepateikiami arba ne laiku pateikiami apskaitą tvarkančiam asmeniui.

82. Įvertinus apskaitos dokumentų parengimo riziką subjekte, gali būti taikomos šios apskaitos kontrolės priemonės:

- 1) paskiriami už apskaitos dokumentų parengimą atsakingi asmenys, kurie supažindinami su apskaitos dokumentuose privaloma nurodyti informacija vadovaujantis FAĮ, ir atsižvelgiant į konkrečias sąlygas;
- 2) nustatomi apskaitos dokumentų parengimo būdai, formos, laikmenos ir su jais supažindinami už apskaitos dokumentų parengimą atsakingi asmenys;
- 3) už apskaitos dokumentų parengimą atsakingi asmenys informuojami apie apskaitos dokumentų pateikimo (išsiuntimo) gavėjui terminus, nustatytus vadovaujantis FAĮ, atsižvelgiant į kliento konkrečias sąlygas;
- 4) paskiriami asmenys, turintys teisę pasirašyti apskaitos dokumentus, kurie turi būti pasirašomi vadovaujantis FAĮ nuostatomis;

5) kai pateikiami elektroniniai apskaitos dokumentai, už apskaitos dokumentų parengimą atsakingi asmenys įpareigojami iš anksto suderinti su apskaitos dokumento gavėju elektroninio apskaitos dokumento formatą ir pateikimo būdą;

6) nurodomi atvejai, kada apskaitos dokumentas taisomas ir atvejai, kada išrašomi patikslinamieji apskaitos dokumentai; draudžiama taisyti apskaitos dokumentus, kuriais pagrindžiamos pinigais atliekamos ūkinės operacijos;

7) nustatomos priemonės, kurių pagalba identifikuojamas apskaitos dokumentą ar patikslinamąjį apskaitos dokumentą parengęs ir (arba) klaidą ištaisęs asmuo, dokumento parengimo ir (arba) ištaisymo data.

83. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turėtų nustatyti apskaitos kontrolės priemones, skirtas užtikrinti, kad kliento apskaitos dokumentai būtų laiku gauti ir teisingai parengti. Šiuo tikslu vadovo paskirtos komandos darbuotojai:

1) supažindinami su apskaitos dokumentuose privaloma nurodyti informacija vadovaujantis FAĮ ir atsižvelgiant į kliento konkrečias sąlygas;

2) supažindinami su kliento apskaitos dokumentų parengimo būdais, formomis ir laikmenomis; informuojami apie kliento elektroninius apskaitos dokumentus, jų formatą ir pateikimo būdą;

3) supažindinami su kliento apskaitos dokumentų pateikimo apskaitą tvarkančiam asmeniui terminais, nustatytais vadovaujantis FAĮ ir atsižvelgiant į kliento konkrečias sąlygas;

4) informuojami apie kliento paskirtus asmenis, turinčius teisę pasirašyti apskaitos dokumentus, kurie turi būti pasirašomi vadovaujantis FAĮ nuostatomis;

5) informuojami apie atvejus, kada klientas apskaitos dokumentus gali pataisyti ir atvejus, kada gali išrašyti patikslinamuosius apskaitos dokumentus; draudžiama taisyti apskaitos dokumentus, kuriais pagrindžiamos pinigais atliekamos ūkinės operacijos;

6) supažindinami su priemonėmis, kurių pagalba identifikuojamas kliento apskaitos dokumentą ar patikslinamąjį apskaitos dokumentą parengęs ir (arba) klaidą ištaisęs asmuo, dokumento parengimo ir (arba) ištaisymo data;

7) supažindinami su kitomis priemonėmis.

84. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas gali suteikti paskirtiems darbuotojams teisę nepriimti kliento pateiktų apskaitos dokumentų, jeigu jie netinkamai įforminti ir teisę reikalauti, kad, apskaitos dokumentai būtų tinkamai įforminti. Darbuotojas, nepriimdamas kliento jam pateiktų apskaitos dokumentų, turėtų nurodyti priežastis ir per nustatytą terminą apie tai informuoti dokumentą pateikusį asmenį. Apskaitos dokumentas laikomas netinkamai įformintu, jei jis neatitinka FAĮ, mokesčiams apskaičiuoti naudojamiems apskaitos dokumentams taikomų ar kliento nustatytų reikalavimų.

85. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas gali nustatyti darbuotojams teisę reikalauti, kad kliento paskirti už apskaitos dokumentų parengimą atsakingi asmenys pateiktų nepateiktus apskaitos dokumentus, arba prašyti papildomos informacijos, jei apskaitai tvarkyti ir ataskaitoms parengti nepakanka informacijos.

## V POSKYRIS ŪKINIŲ OPERACIJŲ REGISTRAVIMO RIZIKA

86. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi užtikrinti, kad tvarkant kliento apskaitą ūkinės operacijos būtų registruojamos laikantis FAĮ ir kitų teisės aktų, kliento taikomų finansinės atskaitomybės standartų ir kliento nustatytos ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos.

87. Ūkinių operacijų registravimo rizika yra tikimybė, kad ūkinės operacijos gali būti neteisingai ir (arba) ne laiku užregistruotos apskaitos registruose. Neteisingai užregistruota ūkinė operacija laikoma operacija, kai užregistruojama faktiškai neįvykusi ūkinė operacija, neužregistruojama faktiškai įvykusi operacija, užregistruota neteisinga suma arba neteisingame laikotarpyje ir pan.

88. Prieš nustatant ūkinių operacijų registravimo kontrolės priemones turėtų būti nustatomi subjektui aktualūs rizikos veiksniai, apie kuriuos paaiškinta Rekomendacijų IV skyriaus „Apskaitos paslaugų kontrolė“ II poskyryje „Apskaitos rizika“.

89. Atsižvelgiant į nustatytus į subjektui aktualius rizikos veiksnius, turėtų būti įvertinama ši su ūkinių operacijų registravimu apskaitoje susijusi rizika:

1) ūkinės operacijos užregistruojamos ne laiku, t. y. nesilaikant FAĮ reikalavimo registruoti ūkinės operacijos dieną arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip iki ataskaitų parengimo dienos, o grynaisiais pinigais atliekamos ūkinės operacijos – ne vėliau kaip paskutinę einamojo mėnesio dieną;

2) apskaita tvarkoma nedarant dvejetainio įrašo, išskyrus atvejus kai FAĮ nurodyti subjektai (klientai) gali pasirinkti supaprastintą apskaitą;

3) darant įrašus apskaitos registruose nurodoma ne visa FAĮ informacija;

4) apskaitoje užregistruojamos neaiškios ūkinės operacijos, pavyzdžiui „koregavimas“ arba nepagrįstos apskaitos dokumentais ūkinės operacijos;

5) ūkinės operacijos įvertinamos ir užregistruojamos nesilaikant finansinės atskaitomybės standartų, kliento nustatytos ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos.

90. Atsižvelgiant į subjektui aktualius rizikos veiksnius, turėtų būti įvertinama ši su apskaitos registru sudarymu susijusi apskaitos rizika:

1) nesudaromas suvestinis apskaitos registras – didžioji knyga; kai subjektas atlieka grynųjų pinigų operacijas, nesudaromas grynųjų pinigų apskaitos registras;

2) nepasirašomi didžioji knyga ir grynųjų pinigų apskaitos registras tais atvejais kai jie turi būti pasirašyti pagal FAĮ 8 str. reikalavimus;

3) nepateikiami arba ne laiku pateikiami duomenys į išmaniają mokesčių administravimo informacinę sistemą (i. MAS) standartinėje apskaitos duomenų rinkmenoje;

4) ne laiku parengiama arba parengiama ne visa apskaitos registru informacija ataskaitoms parengti ir (arba) informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti.

## VI POSKYRIS ŪKINIŲ OPERACIJŲ REGISTRAVIMO KONTROLĖS PRIEMONĖS

91. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi nustatyti apskaitos kontrolės priemones, skirtas laiku ir teisingai užregistruoti kliento ūkines operacijas ir užtikrinti šių priemonių taikymą.

92. Įvertinus su ūkinių operacijų registravimu apskaitoje susijusią riziką, galėtų būti taikomos šios apskaitos kontrolės priemonės:

1) komandos darbuotojai informuojami apie kliento taikomus finansinės atskaitomybės standartus ir supažindinami su kliento nustatyta ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarka;

2) nustatomi kliento ūkinių operacijų užregistravimo apskaitos registruose terminai;

3) parengiamas pastovių kliento kasmėnesinių sąnaudų sąrašas;

4) kitos kontrolės priemonės.

93. Įvertinus su apskaitos registrų sudarymu susijusią apskaitos riziką, galėtų būti taikomos šios apskaitos kontrolės priemonės:

1) pasirengiama sudaryti apskaitos registrus kliento pasirinktu būdu ir forma, įskaitant didžiąją knygą; jeigu klientas atlieka grynųjų pinigų operacijas, turi būti sudaromas grynųjų pinigų apskaitos registras;

2) supažindinami, kokia informacija apie ūkinę operaciją vadovaujantis FAĮ ir atsižvelgiant į kliento konkrečias sąlygas turi būti nurodoma darant įrašus kliento apskaitos registruose;

3) kai kliento ūkinių operacijų informacija kaupiama ir (arba) apskaitos registrai sudaromi ir saugomi keliose apskaitos informacinėse sistemose ir (arba) kituose subjektuose, nustatomi terminai įrašams į kliento apskaitos registrus perkelti;

4) nustatoma didžiosios knygos ir grynųjų pinigų apskaitos registro pasirašymo, jeigu jie turi būti pasirašomi vadovaujantis FAĮ nuostatomis, tvarka;

5) nustatomi apskaitos registrų, įskaitant didžiąją knygą, sudarymo terminai ataskaitoms parengti ir (arba) informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti;

6) kitos kontrolės priemonės.

94. Rekomenduojama, atsižvelgiant į rizikos įvertinimą ir subjekto galimybes, paskirti ūkinių operacijų įvertinimo ir registravimo apskaitos registruose reikalavimų laikymosi kontrolę atliekančius asmenis. Šią kontrolę galėtų atlikti vadovo paskirti komandų vadovai arba kitas vadovo paskirtas atsakingas asmuo, vykdamas užduočių atlikimo kokybės priežiūrą, apie kurią rašoma Rekomendacijų IV skyriaus VI poskyryje „Užduočių atlikimas“.

95. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turėtų imtis atitinkamų priemonių, kad klientas įpareigotų už apskaitos dokumentų parengimą atsakingus asmenis ir kitus kliento darbuotojus pagal kompetenciją laiku pateikti ne tik apskaitos dokumentus, bet ir kitą tikslią, išsamią finansinę informaciją apie kliento sudarytus sandorius ir apie turto ir įsipareigojimų vertės nustatymui taikytinas prielaidas, reikalingas apskaitai tvarkyti ir ataskaitoms sudaryti. Šiuo tikslu gali būti sudaromas reikalingos finansinės informacijos sąrašas, į kurį galėtų būti įtraukiama:

- 1) ilgalaikio turto naudojimo kliento veikloje numatomi laikotarpiai ir jų patikslinimai;
- 2) ilgalaikio turto nuvertėjimo prielaidos ir atliekami apskaičiavimai;
- 3) atsargų grynosios galimo realizavimo vertės reikšmingas sumažėjimas;
- 4) finansinio turto (gautinų sumų, suteiktų paskolų, akcijų ir kitų vertybinių popierių) nuvertėjimo prielaidos ir vertės sumažėjimo apskaičiavimai;
- 5) turto, kuris apskaitomas perkainotos vertės ar tikrosios vertės būdais, tikros vertės įvertinimas;
- 6) informacija reikalinga apskaičiuoti atostoginių kaupinius ir pensijų atidėjinius (apie darbuotojų nepanaudotas kasmetines mokamas atostogas, kliento įsipareigojimus darbuotojams mokėti papildomą pensiją ir pan.);
- 7) atidėjinių prisiimtiems įsipareigojimams vykdyti nustatytos sumos, informacija apie neapibrėžtojo turto ir neapibrėžtųjų įsipareigojimų įvertinimą;
- 8) kliento vykdomų faktoringo, reikalavimo teisių perleidimo, kitų su finansiniu turtu ar įsipareigojimais susijusių sandorių informacija;
- 9) ateities sandorių ir kitų finansinių priemonių sandorių sudarymo informacija;
- 10) turto naudojimo pagal finansinės nuomos (lizingo), nuomos ir panaudos sutartis sąlygos;
- 11) informacija apie pradedamą naują veiklą arba ūkines operacijas, kurių turinys iš esmės skiriasi nuo ankstesnių ūkinių operacijų;
- 12) informacija apie pradėtus verslo įsigijimo, subjekto reorganizavimo, likvidavimo procesus;
- 13) kita informacija.

96. Jei klientas vykdo grynųjų pinigų operacija, t. y. jei klientas turi kasą, dirbama su kasos aparatais, mokėjimo kortelių skaitytuvais ir su jais susijusia įranga, apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas ar jo paskirtas kitas darbuotojas turėtų suderinti su klientu apskaitos dokumentų parengimo ir informacijos perdavimo būdą, laikmenas ir terminus.

97. Jei kliento darbuotojams išmokami pinigai, skirti atsiskaityti už turtą ir paslaugas ir (arba) priimti pinigus, susijusius su kliento veikla, apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas ar jo paskirtas kitas darbuotojas turėtų suderinti su klientu darbuotojų atsiskaitymo už pinigų panaudojimą ir (arba) gavimą kontrolės priemonės, pavyzdžiui, nustatyti iki kurios kiekvieno kito mėnesio dienos atskaitingas asmuo turi atsiskaityti už lėšų panaudojimą ir pateikti patvirtinančius apskaitos dokumentus.

## VII POSKYRIS

### ŪKINIŲ OPERACIJŲ REGISTRAVIMO KONTROLĖS PROCEDŪROS

98. Rekomenduojama, atsižvelgiant į tai, kokiems didžiosios knygos sąskaitų likučiams, sandorių grupėms ar atskleidžiamai informacijai gali daryti įtaką rizikos veiksniai, pagal apskaitos rizikos įvertinimą nustatytu periodiškumu atlikti ūkinių operacijų registravimo apskaitos kontrolės procedūras:

- 1) suderinti su kliento pirkėjais ir tiekėjais skolų likučius arba išanalizuoti tiekėjų ir pirkėjų skolų likučius kiekvieno mėnesio pabaigoje ir patikrinti ar nėra nepagrįstų likučių;
- 2) nustatyti vėluojančius kliento pirkėjų atsiskaitymus ir patikrinti ar pripažintas pakankamas gautinų sumų vertės sumažėjimas, jei toks reikalingas;
- 3) peržiūrėti sąskaitų faktūrų kryžminio sutikrinimo ataskaitą VMI informacinės sistemos i. SAF posistemyje, išsiaiškinti neatitiktis ir jas ištaisyti;
- 4) pagal pastovių kliento kasmėnesinių sąnaudų sąrašą patikrinti, ar mėnesio pabaigoje visi apskaitos dokumentai gauti, ar visos ūkinės operacijos užregistruotos;
- 5) patikrinti ar tiekėjų sąskaitos pateikiamos apmokėjimui ir apmokamos tik su kliento vadovo paskirto atsakingo už pirkimų kontrolę asmens leidimu;
- 6) jei atsargų pirkimo ūkinėms operacijoms registruoti naudojama tarpinė sąskaita, (vienas darbuotojas registruoja atsargas į sandėlį, kitas – skolą tiekėjui pagal pirkimo sąskaitą), patikrinti, ar mėnesio pabaigoje tarpinės sąskaitos likutis yra nulis;
- 7) peržiūrėti ilgalaikio turto sąrašą ir pagal apskaitos dokumentus patikrinti, ar jame nėra nurašyto ar perduoto turto, ar įtrauktas visas gautas turtas;
- 8) išanalizuoti sumokėtus ir gautus avansus kiekvieno mėnesio pabaigoje ir patikrinti, ar visi apskaitos dokumentai yra gauti ir laiku apskaityti;
- 9) periodiškai sutikrinti didžiosios knygos likučius su jų analitiniais duomenimis, įsitikinti, kad sumos sutampa, o jei nesutampa – išsiaiškinti priežastis;
- 10) atlikti kitas kontrolės procedūras.

99. Rekomenduojama prieš sudarant kliento ataskaitas ir (arba) pateikiant informaciją ekonominiams sprendimams priimti atlikti apskaitos įrašų apskaitos registruose, įskaitant didžiąją knygą, kontrolės procedūras:

- 1) peržiūrėti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje padarytus koreguojamuosius įrašus ir patikrinti neįprasto pobūdžio ar neįprastų sumų įrašus;
- 2) patikrinti reikšmingų ir neįprastų sandorių, ypač vykdomų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje arba artėjant metų pabaigai, įrašus;
- 3) patikrinti apskaitos registru, įskaitant didžiąją knygą, sąskaitų likučius, ar nėra nepagrįstų arba nepatvirtintų likučių ar ūkinių operacijų, paskutinę minutę padarytų koregavimų, kurie daro didelę įtaką kliento finansiniams rezultatams;
- 4) atlikti kitas kontrolės procedūras.

100. Atsižvelgiant į konkrečias sąlygas ir poreikį, gali būti sudaromas subjekte taikomų apskaitos įrašų apskaitos registruose, įskaitant ir didžiąją knygą, kontrolės procedūrų sąrašas.

## VIII POSKYRIS

### PRIEIGŲ PRIE APSKAITOS INFORMACINIŲ SISTEMŲ IR APSKAITOS REGISTRŲ KONTROLĖS PRIEMONĖS

101. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi nustatyti apskaitos kontrolės priemones, skirtas apsaugoti prieigas prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registru ir užtikrinti jų taikymą.



102. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti atsižvelgiama į rizikos veiksnius, kai darbuotojų ar kitų asmenų prieiga prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registrų nesuderinama su jiems pavestų pareigų atlikimu. Apskaitos rizikos dydis gali skirtis priklausomai nuo pasirinktos apskaitos informacinės sistemos savybių.

103. Įvertinus apskaitos riziką, rekomenduojama taikyti prieigų prie apskaitos informacinių sistemų ir kitomis priemonėmis sudaromų apskaitos registrų kontrolės priemones:

1) prieiga suteikiama asmenims pagal jų atliekamas funkcijas; skirtingas funkcijas atliekantys asmenys turi turėti skirtingas prieigos galimybes;

2) nustatomos slaptažodžių sudarymo taisyklės, slaptažodžių keitimo terminai ir panaikinimo atvejai;

3) nustatomos įrašų apskaitos registruose atsekamumo priemonės, t. y. priemonės, leidžiančios nustatyti įrašą apskaitos registre, įskaitant ir didžiąją knygą, padariusį asmenį ir įrašo padarymo datą jei įrašas yra pakeičiamas arba panaikinamas – išsaugoma prieš įrašo pakeitimą arba pašalinimą buvusio įrašo informacija;

4) nustatoma apskaitos periodų uždarymo/užrakinimo tvarka ir paskiriami atsakingi asmenys;

5) periodiškai atliekamas apskaitos informacinių sistemų testavimas ir apskaitos registrų peržiūra;

6) taikomos kitos kontrolės priemonės.

104. Laikoma, kad apskaitos informacinė sistema užtikrina įrašų atsekamumą, jei apskaitos registre įrašas yra nekeičiamas ir identifikuojamas jį arba, kai įrašas atliekamas automatiškai, su juo susijusį įrašą padaręs ir (arba) patvirtinęs asmuo, įrašo padarymo data. Be to laikoma, kad apskaitos informacinė sistema užtikrina įrašų atsekamumą, jei apskaitos registre pakeitus arba pašalinus įrašą, identifikuojamas pakeitimą padaręs ir (arba) patvirtinęs asmuo, įrašo pakeitimo arba pašalinimo padarymo data ir išsaugoma prieš įrašo pakeitimą arba pašalinimą buvusio įrašo informacija. Jei yra išpildyti šie reikalavimai, didžioji knyga, grynųjų pinigų apskaitos registras ir kiti sudaromi apskaitos registrai gali būti nepasirašomi.

105. Rekomenduojama paskirti už apskaitos paslaugas teikiančio subjekto apskaitos informacinių sistemas atsakingą specialistą.

## IX POSKYRIS

### APSKAITOS REGISTRŲ PAGRINDIMO FAKTINIAIS TURTO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ LIKUČIAIS KONTROLĖS PRIEMONĖS

106. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turėtų suderinti su klientu apskaitos kontrolės priemones, skirtas kliento apskaitos registrų duomenis pagrįsti faktiniais turto ir įsipareigojimų likučiais vadovaujantis FAĮ reikalavimais ir pagal kliento nustatytą turto ir įsipareigojimų patikrinimo ir jų faktinių likučių palyginimo su apskaitos registrų duomenimis (toliau – inventorizacija) tvarką.

107. Turėtų būti suderinami su klientu inventorizacijos periodiškumas ir atvejai atsižvelgiant į kliento veiklos ypatumus, t. y. veiklos sritis, organizacinę struktūrą, dydį,

veiklos aplinką, ir kt.

108. Turėtų būti suderinamas su klientu kasmetinės inventorizacijos atlikimas, kaip efektyvi apskaitos kontrolės priemonė, padedanti įsitikinti apskaitos registruose užregistruotų kliento turto ir įsipareigojimų likučių teisingumu. Kasmetinė inventorizacija metinių finansinių ataskaitų informacijai pagrįsti atliekama prieš parengiant metines finansines ataskaitas.

109. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto darbuotojų dalyvavimas kliento turto ir įsipareigojimų inventorizacijoje aptariamas iš anksto ir galėtų apimti šias priemones:

1) parengti inventorizacijai įforminti reikalingus inventorizavimo aprašus, sutikrinimo žiniaraščius arba, jeigu reikia, kitus apskaitos registrus; inventorizavimo aprašuose nurodoma subjekto pavadinimas, dokumento pavadinimas, inventorizuojamo turto ir įsipareigojimų objektų pavadinimai, matavimo rodikliai (kai taikoma), kiekis ir (arba) vertė inventorizacijos dieną;

2) remiantis inventorizavimo aprašais, faktinius inventorizuotų objektų likučius (jų kiekį ir apskaitos dokumentuose nurodytą vertę (kainą, sumą) arba tik vertę (kainą, sumą), arba tik kiekį) sutikrinti su apskaitos duomenimis pagal jų būklę inventorizacijos pradžios dieną;

3) jei inventorizacijos komisija randa likučių trūkumą arba perteklių, nustato nuvertėjimo požymius ar netinkamą (negalimą) naudoti turtą, sudaromas ir pateikiamas klientui sutikrinimo žiniaraštis;

4) kitas priemones pagal susitarimą su klientu.

110. Kliento vadovui priėmus galutinį sprendimą dėl inventorizacijos rezultatų registravimo apskaitoje inventorizacijos rezultatai turėtų būti nedelsiant registruojami apskaitos registruose.

## X POSKYRIS

### APSKAITOS DOKUMENTŲ IR APSKAITOS REGISTRŲ SAUGOJIMO KONTROLĖS PRIEMONĖS

111. Apskaitos paslaugas teikiančio subjekto vadovas turi nustatyti apskaitos kontrolės priemones, skirtas saugoti klientų apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus, įskaitant finansines ataskaitas ir kitą apskaitai tvarkyti reikalingą informaciją, o juos praradus arba sugadinus – atkurti.

112. Apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte saugomi vadovo nustatyta tvarka, vadovaujantis FAĮ, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu, Dokumentų ir archyvų įstatymu, Lietuvos Respublikos vyriausiojo archyvaro patvirtintomis Dokumentų saugojimo taisyklėmis.

113. Apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo priemonės priklauso nuo jų parengimo būdų ir laikmenų ir pagal konkrečias sąlygas įvertintos jų sugadinimo ar praradimo rizikos.

114. Klientų apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo priemonės:

- 1) paskiriami už apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimą atsakingi asmenys, nustatomi jų įgaliojimai ir atsakomybė;
- 2) nustatomi saugojimo būdai ir sąlygos pagal apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų dokumentų laikmenas ir informacijos fiksavimo būdą;
- 3) nustatomi apskaitos dokumentų, apskaitos registrų ir finansinių ataskaitų saugojimo terminai;
- 4) apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai už saugojimą atsakingiems asmenims perduodami pagal perdavimo aktus;
- 5) subjekte saugoma informacija (duomenys) apie klientų apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo vietą; pakeitus dokumentų saugojimo vietą, informacija (duomenys) nedelsiant atnaujinama;
- 6) nustatomos kitos saugojimo priemonės.

115. Visą klientų skaitmeninės kilmės ar suskaitmenintų apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo subjekte laiką turėtų būti užtikrinamas šių dokumentų vientisumas, kilmės autentiškumas, turinio ir metaduomenų įskaitomumas, elektroninių parašų galiojimo įrodymai ir optimaliai veikianti paieška bei pasiekiamumas.

116. Įvertinus pagal konkrečias sąlygas saugumo riziką, skaitmeninės kilmės ar suskaitmenintų kliento apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugumas ir pasiekiamumas gali būti užtikrinamas šiomis priemonėmis:

- 1) reguliariai daromos atsarginės saugomų skaitmeninės kilmės dokumentų, suskaitmenintų dokumentų ir apskaitos registrų ir su jais susijusių duomenų, informacinės sistemos, kurioje jie saugomi, ar kitos skaitmeninės saugyklos (pvz., serverio) kopijos;
- 2) nustatytais terminais atliekami duomenų kopijų saugojimo laikmenų ir įrenginių patikrinimai, patikrinimo pažymoje fiksuojant esamą padėtį, aptiktas klaidas ir priemonės, kurių imtasi klaidoms ar gedimui pašalinti;
- 3) įdiegiamos klaidų fiksavimo saugojimo laikmenose ir įrenginiuose priemonės ir numatomos jų pašalinimo procedūros;
- 4) numatomos informacijos apie skaitmeninės kilmės ar suskaitmenintų dokumentų (bylų) judėjimą (perkėlimą į kitą saugyklą) fiksavimo priemonės ir kontrolės procedūros;
- 5) nustatoma dokumentams suteikiamų pavadinimų suteikimo tvarka, jų saugojimo vietų ir paieškos sistema;
- 6) nustatomos kitos priemonės.

117. Rengiant priemonės, skirtas saugoti klientų elektroninius apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus, ypatingas dėmesys turėtų būti kreipiamas į apskaitos informacinės sistemas, kuriose saugomi elektroniniai dokumentai. Pakeitus apskaitos informacinę sistemą, kurioje tvarkoma kliento apskaita, rengiamos ataskaitos ir saugomi apskaitos duomenys, subjektas turi turėti priemonės (apskaitos programą ar kt.) reikalingas perskaityti ir prireikus pateikti saugomą kliento apskaitos dokumentų, apskaitos registrų ir kitą finansinę informaciją vidaus ir išorės informacijos vartotojams, teisės aktų nustatyta tvarka turintiems teisę ją gauti.

118. Pagal FAĮ nuostatas subjektas (klientas) neprivalo rinktis kito elektroninių apskaitos dokumentų saugojimo būdo, o tik turi parengti į informacinės sistemas pateiktų elektroninių apskaitos dokumentų sąrašą kartu su kitais ataskaitinio laikotarpio apskaitos

dokumentais tais atvejais kai:

- dokumentai pateikti į informacinę sistemą „E. sąskaita“ arba
- jei elektroniniai apskaitos dokumentai parengti pagal Europos elektroninių sąskaitų faktūrų standartą ir pateikti į veiklos valdymo informacines sistemas, kurių valdytojais užtikrina:

1) prieigą prie elektroninių apskaitos dokumentų juos pateikusiems ir gavusiems subjektams;

2) priimtų elektroninių apskaitos dokumentų saugojimą pagal Dokumentų ir archyvų įstatymo nuostatas;

3) pateikimą (kai pateikimas privalomas) valstybės institucijoms ir kitiems asmenims.

119. Nustatant tvarką, pagal kurią apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte atkuriami prarasti arba sugadinti klientų apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai, turėtų būti įvertintos subjekto galimybės ir numatytos priemonės atkurti apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų duomenis jeigu jie būtų sugadinti ar prarasti.

120. Jeigu sugadinami arba dingsta apskaitos paslaugas teikiančiame subjekto parengti apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai ir subjekte yra numatytos priemonės juos atkurti, už apskaitos dokumentų parengimą ar apskaitos registrų sudarymą atsakingi asmenys turėtų parengti kopijas.

121. Jeigu sugadinami arba dingsta kliento parengti apskaitos dokumentai ir yra žinoma, kad klientas turi priemones savo parengtų dokumentų atkūrimui, kreipiamasi į klientą dėl dokumentų kopijų parengimo. Jeigu sugadinami arba dingsta kitų subjektų parengti apskaitos dokumentai, gali būti numatyta kreiptis į dokumentus parengusius subjektus su prašymu pateikti apskaitos dokumentų kopijas ar kitu būdu pateikti ūkinės operacijas patvirtinančią informaciją.

122. Jeigu dingsta arba sugadinami apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai, kurių atkurti neįmanoma, turėtų būti surašomas neatkuriamai prarastų dokumentų aktas, kuriame nurodomos priežastys, atsakingi asmenys, kita svarbi informacija.

## V SKYRIUS

### PINIGŲ PLOVIMO, TERORISTŲ FINANSAVIMO, KORUPCIJOS IR UŽSIENIO PAREIGŪNŲ PAPIRKINĖJIMO PREVENCIJOS PRIEMONĖS

#### I POSKYRIS

##### PINIGŲ PLOVIMO IR TERORISTŲ FINANSAVIMO PREVENCIJA IR ATVEJŲ NUSTATYMAS

123. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas turi vykdyti pinigų plovimo ir (ar) teroristų finansavimo (toliau – pinigų plovimo) prevencijos priemones, nustatytas Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir (ar) teroristų finansavimo prevencijos įstatyme (toliau – PPTFPI), skirtas finansinės apskaitos ar mokesčių konsultavimo paslaugas teikiančioms

įmonėms ir šias paslaugas savarankiškai teikiantiems asmenims (toliau kartu skyriuje – apskaitos paslaugas teikiantis subjektas), kurie šiame įstatyme priskirti kitų įpareigotųjų asmenų grupei.

124. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti paskiriamas vadovaujantis darbuotojas, kuris organizuotų PPTFPĮ nustatytų pinigų plovimo prevencijos priemonių įgyvendinimą ir bendradarbiautų su Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba.

125. Apskaitos paslaugas teikiančiame subjekte turėtų būti nustatyta, kaip reikia elgtis užfiksavus galimą įtartina pinigų plovimo atvejį, koku kanalu apie tai informuoti Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą ir kitos kontrolės procedūros.

126. Kontrolės procedūros turėtų būti parengtos atsižvelgiant į PPTFPĮ reikalavimus ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos duodamus privalomus nurodymus susijusius su:

- klientų ir naudos gavėjų tapatybės nustatymu, tikrinimu ir informacijos atnaujinimu;
- rizikos vertinimu ir valdymu, atsižvelgiant į PPTFPĮ nustatytas rizikos rūšis;
- dalykinių santykių ir (arba) operacijų stebėsenos organizavimu;
- tarptautinių finansinių sankcijų, ribojamųjų priemonių įgyvendinimu;
- pranešimų ir informacijos pateikimu Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybai; registracijos žurnalų tvarkymu;
- PPTFPĮ nurodytos informacijos saugojimu;
- mokymų darbuotojams organizavimu, siekiant juos tinkamai supažindinti su pinigų plovimo prevencijos reikalavimais, pavyzdžiui, darbuotojų dalyvavimas specialiose tęstinėse mokymo programose, kuriose jie būtų mokomi atpažinti veiksmus, kurie gali būti susiję su pinigų plovimu, ir kaip elgtis tokiais atvejais.
- Funkcijų, įgyvendinant pinigų plovimo ir (ar) teroristų finansavimo prevencijos priemones subjekte, pasiskirstymu.

127. Jeigu klientas vengia arba atsisako apskaitos paslaugas teikiančiam subjektui jo prašymu ir terminais pateikti papildomą informaciją, subjektas, vadovaudamasis kontrolės procedūromis, turėtų atsisakyti vykdyti pinigines operacijas ar sandorį ir svarstyti nutraukti apskaitos paslaugų sutartį su klientu.

## II POSKYRIS

### KORUPCIJOS IR UŽSIENIO PAREIGŪNŲ PAPIRKINĖJIMO PREVENCIJA IR ATVEJŲ NUSTATYMAS

128. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas turėtų taikyti kontrolės priemones, kad nustatytų korupcijos ir užsienio pareigūnų papirkimo, sudarant tarptautinius verslo sandorius, (toliau kartu – korupcija) atvejus ir užkirstų kelią:

- neteisėtam sąskaitų bankuose atidarymui;
- neteisėtų sandorių sudarymui;
- neegzistuojančių išlaidų registravimui;
- įsipareigojimų įrašymui pateikiant netinkamus duomenis apie jų objektą;

- suklastotų dokumentų naudojimui.

129. Apskaitos paslaugas teikiantis subjektas, kaip dalį kontrolės priemonių, skirtų nustatyti korupcijos atvejus ir užkirsti jiems kelią, turėtų nustatyti:

- pranešimų teikimo kanalus;
- apsaugos sistemą asmenims, kurie praneša apie galimus įstatymo pažeidimus;
- atitinkamus veiksmus, kurių imamasi remiantis tokiais pranešimais;
- mokymų darbuotojams organizavimą, siekiant juos tinkamai supažindinti su korupcijos prevencijos reikalavimais, pavyzdžiui, darbuotojų dalyvavimas specialiose tęstinėse mokymo programose, kuriose jie būtų mokomi atpažinti veiksmus, kurie gali būti susiję su korupcijos atvejais ir kaip elgtis tokiais atvejais.

## **VI SKYRIUS BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS**

130. Atsižvelgiant į apskaitos paslaugas teikiančio subjekto dydį, organizacinę struktūrą, vykdomas apskaitos paslaugų sutartis ir kitas konkrečias sąlygas gali būti sukuriama ir taikoma daugiau ir detalesnių apskaitos kontrolės priemonių arba taikomos kitos su subjekto apskaitos organizavimu susijusios kontrolės priemonės.

131. Atsižvelgiant į apskaitos paslaugas teikiančio subjekto apskaitos rizikos įvertinimą ir konkrečias sąlygas galėtų būti taikomos paprastesnės apskaitos kontrolės priemonės, pavyzdžiui, vienas asmuo gali atlikti daugiau procedūrų, priimamas sprendimas samdyti kvalifikuotą asmenį iš išorės, naudojamos mažiau formalios apskaitos kontrolės procedūros, taikomi tik pagrindiniai Rekomendacijų principai.