



AUDITO, APSKAITOS, TURTO VERTINIMO
IR NEMOKUMO VALDYMO TARNYBA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

REKOMENDACIJOS APSKAITOS VIDAUS KONTROLĖS ORGANIZAVIMAS

2022 -10-13

Apskaitos ir metodologijos skyriaus vyriausioji specialistė Rūta Vaičaitytė



BENDROSIOS NUOSTATOS

Rekomendacijos parengtos vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymu, įsigaliojusiu nuo 2022 m. gegužės 1 d. (toliau FAĮ).

Rekomendacijos skirtos padėti subjektų vadovams nustatyti vidaus kontrolės priemones, susijusias su subjekto finansinės apskaitos organizavimu ir tvarkymu pagal FAĮ reikalavimus.

Rekomendacijose aprašomos dažniausiai pasitaikančios rizikos ir rekomenduojamos subjekto vidaus kontrolės priemonės toms rizikoms pašalinti.



REKOMENDACIJŲ PASKIRTIS

Rekomendacijos skirtos šiems subjektams:

- **pelno siekiantiems** juridiniams asmenims,
- **pelno nesiekiantiems** juridiniams asmenims (VšĮ, asociacijoms, labdaros ir paramos fondams, gyvenamųjų namų bendrijoms, kt.),
- pensijų fondams, investiciniams fondams,
- gyventojams, kurie vykdo ekonominę veiklą,
- užsienio juridinių asmenų filialams ir atstovybėms Lietuvos Respublikoje.

Rekomendacijos netaikomos viešojo sektoriaus subjektams, šeimynoms.



Finansinės apskaitos vidaus kontrolė

suprantama taip, kaip apibrėžta FAĮ

Visuma subjekto vadovo nusistatytų kontrolės priemonių, kuriomis užtikrinamas bent šių apskaitai keliamų reikalavimų laikymasis:

- laiku ir teisingai parengti apskaitos dokumentus;
- laiku ir teisingai užregistruoti ūkines operacijas;
- apsaugoti prieigas prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registru;
- faktiniais turto ir įsipareigojimų likučiais pagrįsti apskaitos registru duomenis;
- saugoti apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus, o juos praradus arba sugadinus – atkurti.



VADOVO FUNKCIJOS

- ❑ **Priimti sprendimus** dėl apskaitos kontrolės subjekte sukūrimo, jos nuolatinio veikimo ir tobulinimo, atsižvelgdamas į subjekto veiklos ypatybes ir apskaitos rizikos veiksnius.
- ❑ **Paskirti asmenis**, kurie pagal savo kompetenciją turėtų dalyvauti nustatant apskaitos rizikos veiksnius, rengiant ir įgyvendinant apskaitos kontrolės priemones, 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.



VADOVO FUNKCIJOS (tęsinys)

- **užtikrinti informacijos teikimą** apie nustatytas apskaitos kontrolės priemones vidaus ir išorės informacijos vartotojams, teisės aktų nustatyta tvarka turintiems teisę ją gauti, *pvz., mokestinį patikrinimą atliekančiam mokesčių administratoriaus pareigūnui, finansinių ataskaitų auditą atliekančiam auditoriui ir kt.*

- *Priemonės įgyvendinamos subjekto vadovo pasirinktais būdais, atsižvelgiant į subjekto veiklos specifiką, subjekto dydį ir kitus veiksnius.*

- **Rekomendacijų II skyriaus 20 – 23 punktai**



APSKAITOS VIDINĖS KONTROLĖS SISTEMA

- RIZIKOS VEIKSNIŲ NUSTATYMAS
- RIZIKOS ĮVERTINIMAS
- KONTROLĖS PRIEMONIŲ SUKŪRIMAS
- STEBĖSENA



□ RIZIKOS VEIKSNIŲ NUSTATYMAS

Rizikos veiksniai – tai aplinkybės, galinčios daryti neigiamą poveikį.



RIZIKOS VEIKSNIAI

Rekomenduojama atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- **sudėtingos ūkinės operacijos**

ūkinės operacijos, kurios yra neįprastos dėl savo dydžio, pobūdžio ar apskaičiavimų ir kurios įvyksta nedažnai;

- **atliekami reikšmingi sandoriai, nebūdingi įprastai subjekto veiklai**

pvz., kai įmonę ar verslą įsigijusi įmonė prestižui apskaičiuoti turi įvertinti ekonominę naudą, kurią tikisi gauti iš šio verslo jungimo;

- **atliekami subjektyvūs finansinės informacijos vertinimai, ypač vertinimai, kuriems būdingas didelis neapibrėžtumas**

pvz., sprendimai apie atidėjinių dydį dėl priimtų įsipareigojimų, kurie bus vykdomi ateityje; abejotinų skolų pripažinimas;



RIZIKOS VEIKSNIAI (tęsinys)

- **nauji apskaitos, įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimai;**
- **galimos klaidos** pvz., rankinis duomenų rinkimas ir apdorojimas; sudėtingi apskaičiavimai, metodai;
- **galimi apgaulingi veiksmai**
pvz., kai prižadamos didelės premijos, jeigu bus uždirbtas neįprastai didelis pelnas; vadovaujantieji darbuotojai nedalyvauja atliekant apgaulės rizikos vertinimą ir susijusių vidaus apskaitos kontrolę;



RIZIKOS VEIKSNIAI (tęsinys)

- **apskaitos informacinės sistemos savybės**

pvz., naudojami sudėtingi procesai ir įrankiai; neregistruojama informacija apie apskaitos registre įrašą padariusį asmenį ir (arba) įrašo datą;

- **netiesiogiai su apskaita susiję aplinkybės ir įvykiai**

pvz., naujų produktų ar paslaugų kūrimas arba perėjimas prie naujos rūšies verslo; trūkumas apskaitą tvarkančių asmenų, turinčių tinkamų apskaitos įgūdžių; pagrindinių apskaitą tvarkančių asmenų pasikeitimas, įskaitant vadovaujančius darbuotojus.

- **Kitos aplinkybės**

- **Rekomendacijų II skyriaus 12–18 punktai**



□ RIZIKOS ĮVERTINIMAS

Rizika – tai tikimybė, kad dėl apskaitos rizikos veiksnių su apskaita susiję tikslai tinkamai ir laiku parengti finansinę informaciją, reikalingą ataskaitoms parengti ir informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti nebus įgyvendinti arba bus įgyvendinti netinkamai.



RIZIKOS VERTINIMAS

Rekomenduojama įvertinti šią riziką:

- **Apskaitos dokumentų parengimo rizika**

Tai rizika, kad apskaitos dokumentai gali būti neteisingai parengti ir (arba) ne laiku pateikti (išsiųsti) gavėjui ar apskaitą tvarkančiam asmeniui.

- **Rekomendacijų III skyriaus 26 punktas**

- **Ūkinių operacijų registravimo ir apskaitos registrų rizika**

Tai rizika, kad ūkinės operacijos gali būti neteisingai ir (arba) ne laiku užregistruotos apskaitos registruose.

- ✓ *Neteisingai užregistruota ūkine operacija laikoma operacija, kai užregistruojama faktiškai neįvykusi ūkinė operacija, neužregistruojama faktiškai įvykusi operacija, užregistruota neteisinga suma arba neteisingame laikotarpyje ir pan.*

- **Rekomendacijų IV skyriaus 35 – 36 punktai**



RIZIKOS VERTINIMAS (tęsinys)

▪ **Prieigų prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registrų rizika**

Tai rizika, kad darbuotojai ar kiti asmenys gali prieiti prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registrų (nuskaityti, įvesti ar sunaikinti apskaitos duomenis), kai ši prieiga nesuderinama su jiems pavestų pareigų atlikimu.

➤ **Rekomendacijų V skyriaus 51 punktą**

▪ **Apskaitos registrų duomenų neatitikimo faktiniams turto ir įsipareigojimų likučiams rizika**

Tai rizika, kad apskaitos registruose gali būti neteisingai neužregistruotų ir / arba neužregistruotų turto ir įsipareigojimų likučių.

➤ **Rekomendacijų VI skyriaus 58 punktą**

▪ **Apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų netinkamo saugojimo, praradimo ar sugadinimo rizika**

➤ **Rekomendacijų VII skyriaus 64, 66, 67 punktai**

▪ **Kita rizika**



□ KONTROLĖS PRIEMONIŲ SUKŪRIMAS

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



APSKAITOS DOKUMENTŲ PARENGIMO KONTROLĖS PRIEMONĖS



Rekomenduojamos priemonės:

- 1) paskirti už apskaitos dokumentų parengimą atsakingus asmenis, supažindinti juos ir apskaitą tvarkančius asmenis su apskaitos dokumentuose privaloma nurodyti informacija vadovaujantis FAĮ ir atsižvelgiant į konkrečias sąlygas;
- 2) nustatyti apskaitos dokumentų parengimo būdus, formas, laikmenas ir supažindinti su jais už apskaitos dokumentų parengimą atsakingus asmenis ir apskaitą tvarkančius asmenis;
- 3) nustatyti priemones, kurių pagalba identifikuojamas apskaitos dokumentą ar patikslinamąjį dokumentų parengimo ir (arba) klaidą ištaisęs asmuo, dokumento parengimo ir (arba) ištaisymo data;
- 4) **Taikyti kitas Rekomendacijų III skyriaus 27 punkte išvardytas priemones.**



Rekomendacija vadovui:

- ✓ *suteikti padalinių vadovams ir apskaitą tvarkantiems asmenims teisę nepriimti pateiktų apskaitos dokumentų, jeigu jie netinkamai įforminti ir reikalauti, kad apskaitos dokumentai būtų tinkamai įforminti;*
- ✓ *nustatyti padalinių vadovams ir apskaitą tvarkantiems asmenims teisę reikalauti, kad už apskaitos dokumentų parengimą atsakingi asmenys laiku pateiktų nepateiktus apskaitos dokumentus, arba prašyti papildomos informacijos, jei apskaitai tvarkyti ir ataskaitoms parengti nepakanka informacijos;*
- ✓ *paskirti kontrolę atliekančius asmenis, atsižvelgiant į apskaitos rizikos įvertinimą ir subjekto galimybes, nustatyti šios kontrolės terminus ir būdus.*
- **Rekomendacijų III skyriaus 28 – 30 punktai**



**ŪKINIŪ OPERACIJŪ REGISTRĀVIMO IR APSKAITOS REGISTRŪ
KONTROLĒS PRIEMONĒS**



Rekomenduojamos priemonės:

- 1) nustatomos apskaitą tvarkančių asmenų pareigos, funkcijos ir atsakomybė;
- 2) apskaitą tvarkantys asmenys supažindinami su *subjekto ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarka*;
- 3) nustatomi ūkinių operacijų užregistravimo apskaitos registruose terminai;
- 4) nustatomas apskaitos registrų skaičius, registre nurodoma informacija, registro sudarymo būdas, forma ir laikmenos, įskaitant didžiąją knygą;
- 5) nustatoma didžiosios knygos ir grynujų pinigų apskaitos registro pasirašymo, jeigu jie turi būti pasirašomi vadovaujantis FAĮ nuostatomis, tvarka;
- 6) **Taikomos kitos Rekomendacijų IV skyriaus 37–38 punktuose išvardytos priemonės**



✓ *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, pvz. dvejybinių įrašų registravimo apskaitos registruose ir procesų apskaitos informacinėje sistemoje aprašymus, kt.



Rekomenduojamos operacijų grynaisiais pinigais kontrolės priemonės:

- 1) paskiriami asmenys, atsakingi už pinigų priėmimą, inkasavimą, laikymą kasoje, išmokėjimą;
- 2) nustatoma apskaitos dokumentų parengimo ir informacijos perdavimo apskaitą tvarkančiam asmeniui forma, perdavimo būdas, laikmenos ir terminai;
- 3) nustatomas atskaitingam asmeniui išmokamų grynujų pinigų mėnesio limitas, arba pervedamų į banko kortelės sąskaitą piniginių lėšų limitas;
- 4) nustatomas terminas iki kurio atskaitingas asmuo turi pateikti apskaitą tvarkančiam asmeniui:
 - *lėšų panaudojimo ataskaitą ir (arba) patvirtinančius apskaitos dokumentus ir gražinti nepanaudotų pinigų likutį; pinigų gražinimo terminas neturėtų būti ilgesnis kaip vienas mėnuo;*
 - *pinigų gavimo iš pirkėjų ataskaitą ir (arba) patvirtinančius apskaitos dokumentus, o gautus pinigus įnešti į subjekto kasą arba banko sąskaitą.*



Rekomenduojamos procedūros, atliekamos subjekto viduje nustatytu periodiškumu:

- 1) suderinti su pirkėjais ir tiekėjais skolų likučius arba išanalizuoti tiekėjų ir pirkėjų skolų likučius kiekvieno mėnesio pabaigoje ir patikrinti ar nėra nepagrįstų likučių;
- 2) peržiūrėti sąskaitų faktūrų kryžminio sutikrinimo ataskaitą VMI informacinės sistemos i. SAF posistemyje, išsiaiškinti neatitiktis ir jas ištaisyti;
- 3) pagal pastovių kasmėnesinių sąnaudų sąrašą patikrinti, ar mėnesio pabaigoje visi apskaitos dokumentai gauti, ar visos ūkinės operacijos užregistruotos;
- 4) išanalizuoti sumokėtus ir gautus avansus kiekvieno mėnesio pabaigoje ir patikrinti, ar visi apskaitos dokumentai yra gauti ir laiku apskaityti;
- 5) nustatyti vėluojančius pirkėjų atsiskaitymus ir patikrinti ar pripažintas pakankamas gautinų sumų vertės sumažėjimas, jei toks reikalingas;
- 6) **kitos Rekomendacijų IV skyriaus 44 –48 punktuose išvardytos procedūros**



Rekomendacija vadovui:

- **įpareigoti už apskaitos dokumentų parengimą atsakingus asmenis ir kitus darbuotojus pagal kompetenciją laiku pateikti apskaitą tvarkantiems asmenims ne tik apskaitos dokumentus, bet ir kitą tikslią, išsamią informaciją apie ūkines operacijas ir apie turto ir įsipareigojimų vertės nustatymui taikytinas prielaidas.**

Pvz., gali būti sudaromas reikalingos pateikti apskaitą informacijos sąrašas:

- *turto naudojimo subjekto veikloje numatomi laikotarpiai ir jų patikslinimai;*
- *ilgalaikio turto nuvertėjimo prielaidos, atliekami apskaičiavimai;*
- *atsargų grynosios galimo realizavimo vertės reikšmingas sumažėjimas;*
- *gautinų sumų nustatyti terminai, įvertintos abejotinos gautinos sumos;*
- *Kita.*

➤ **Rekomendacijų IV skyriaus 41 punktą**



Rekomendacija vadovui:

- ✓ *paskirti kontrolę atliekančius asmenis, atsižvelgiant į rizikos įvertinimą ir subjekto galimybes; nustatyti kontrolės veiksmus ir atlikimo terminus;*
- ✓ *nustatyti pranešimų terminus ir būdus apie rastus pažeidimus ar klaidas, jų ištaisymą ir pranešimus apie ištaisymą;*

pvz., ūkinių operacijų, kurioms nustatyta aukšta apskaitos rizika, įvertinimas ir registravimas apskaitoje galėtų būti suderintas su aukštesnės kvalifikacijos apskaitą tvarkančiu asmeniu ar padalinio vadovu arba pasitelkiama pagalba iš išorės.

- **Rekomendacijų IV skyriaus 39 – 40 punktai**



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



Rekomenduojamos priemonės:

- 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;
- 4) periodiškai atliekamas apskaitos informacinių sistemų testavimas ir apskaitos registrų peržiūra;
- 5) Kitos priemonės.

➤ **Rekomendacijų V skyriaus 52 - 54 punktai**



**APSKAITOS REGISTRŲ DUOMENŲ PAGRINDIMO FAKTINIAIS
TURTO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ LIKUČIAIS PRIEMONĖS**



Rekomenduojama atlikti kasmetinę inventorizaciją, kaip efektyvią apskaitos kontrolės priemonę, padedančią įsitikinti apskaitos registruose užregistruotų turto ir įsipareigojimų likučių teisingumu.

Inventorizacijos taisyklėse numatoma:

- 1) inventorizaciją turėtų atlikti subjekto vadovo paskirta komisija, sudaryta iš reikiamos kompetencijos asmenų;
- 2) inventorizavimo aprašuose nurodomas subjekto pavadinimas, dokumento pavadinimas, jo sudarymo vieta, inventorizacijos atlikimo pradžios ir pabaigos datos, inventorizuojamo turto ir įsipareigojimų objektų pavadinimai, matavimo rodikliai (kai taikoma), kiekis ir (arba) vertė, buvimo faktas inventorizavimo metu, nuvertėjimo požymiai, netinkamas (negalimas) naudoti turtas, inventorizuojamų gautinų sumų ir įsipareigojimų skaičius ir sumos;
- 3) kitos taisyklės. **Rekomendacijų V skyriaus 60 - 61 punktai**



**APSKAITOS DOKUMENTŲ IR APSKAITOS REGISTRŲ SAUGOJIMO
KONTROLĖS PRIEMONĖS**



Rekomenduojamos bendrosios priemonės:

- 1) paskirti už apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimą atsakingus asmenis, nustatyti jų įgaliojimus bei atsakomybę;
- 2) nustatyti saugojimo būdus ir sąlygas pagal apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų dokumentų laikmenas ir informacijos fiksavimo būdą;
- 3) nustatyti apskaitos dokumentų, apskaitos registrų ir finansinių ataskaitų saugojimo terminus;
- 4) subjekte turėtų būti saugojama informacija apie apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo vietą;
- 5) kitos priemonės.

➤ **Rekomendacijų VI skyriaus 64 - 67 punktai**



Rekomenduojamos skaitmeninės kilmės ar suskaitmenintų dokumentų saugumo ir pasiekiamumo užtikrinimo priemonės:

- 1) reguliariai daromos atsarginės saugomų skaitmeninės kilmės dokumentų, suskaitmenintų dokumentų ir su jais susijusių duomenų, informacinės sistemos, kurioje saugomi dokumentai ir duomenys, ar kitos skaitmeninės saugyklos kopijos;
- 2) įdiegiamos klaidų fiksavimo saugojimo laikmenose ir įrenginiuose priemonės ir numatomos jų pašalinimo procedūros;
- 3) nustatytais terminais atliekami duomenų kopijų saugojimo laikmenų ir įrenginių patikrinimai, fiksuojant aptiktas klaidas ir priemones, kurių imtasi klaidoms pašalinti;
- 4) Kitos priemonės.

➤ **Rekomendacijų VI skyriaus 68 - 70 punktai**



Rekomenduojamos apskaitos dokumentų ir registrų atkūrimo priemonės:

- 1) nustatyti atkūrimo būdus pagal apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų dokumentų pobūdį ir informacijos laikmenas;
- 2) įpareigoti už apskaitos dokumentų parengimą ar apskaitos registrų sudarymą atsakingus asmenis subjekte nustatyta tvarka parengti kopijas ar kitu būdu pateikti atkurti prarastą informaciją;
- 3) kreiptis į dokumentus parengusius kitus subjektus su prašymu pateikti apskaitos dokumento kopiją, ar kitu būdu pateikti ūkinę operaciją patvirtinančią informaciją;
- 4) kitos priemonės.

➤ **Rekomendacijų IV skyriaus 71 – 74 punktai**



STEBĖSENA

Stebima, ar apskaitos kontrolės priemonės veikia taip, kaip numatyta.



STEBĖSENA

Priklausomai nuo subjekto dydžio, veiklos pobūdžio ar kitų sąlygų stebėseną gali būti:

- **Nuolatinė** – nuolatos stebimas atitinkamų kontrolės priemonių veikimas ir naujų apskaitos rizikos veiksnių atsiradimas.
- **Kartą per metus atliekami išsamūs vertinimai.**



VIDAUS KONTROLĖS PRIEMONIŲ APIMTIS



- **Atsižvelgiant į subjekto dydį, organizacinę struktūrą, veiklos sritį, apskaitos rizikos įvertinimą ir konkrečias sąlygas subjekte *gali būti* :**
 - Sukuriama ir taikoma daugiau ir detalesnių priemonių arba taikomos kitos su subjekto apskaitos organizavimu susijusios kontrolės priemonės.
 - Taikomos paprastesnės priemonės, naudojama mažiau procedūrų.
 - Taikomi tik pagrindiniai principai.
 - **Rekomendacijų VIII skyriaus 75 – 77 punktai**
-



AČIŪ UŽ DĖMESĮ!

Informaciją galite rasti šiuo adresu:

<https://avnt.lrv.lt> skiltyje:

Veiklos sritys / Apskaita / Rekomendacijos /