

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
TEISĖS MOKYKLA
VIEŠOSIOS TEISĖS INSTITUTAS**

JOLANTA GALIN

**VALSTYBĖS KONTROLĖS VEIKLOS TEISINĖ
PROBLEMATIKA: JOS SAMPRATA, FUNKCIJOS
IR RŪŠYS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
Prof. dr. Audrius Bakaveckas**

VILNIUS, 2022

TURINYS

IVADAS	3
1. VALSTYBĖS KONTROLĖS SAMPRATA, JOS VEIKLOS PASKIRTIS	7
1.1.Valstybės kontrolės samprata.....	7
1.2.Valstybės kontrolės veiklos paskirtis	11
2. VALSTYBĖS KONTROLEI PAVESTŲ FUNKCIJŲ IR VYKDOMŲ VEIKLOS RŪŠIŲ YPATUMAI	14
2.1. Valstybės kontrolei pavestų funkcijų ypatumai	14
2.1.1.Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos, funkcijos.....	15
2.1.2.Valstybės kontrolės, kaip Europos Sąjungos investicijų audito institucijos, funkcijos.	18
2.1.3.Valstybės kontrolės, kaip biudžeto politikos kontrolės institucijos, funkcijos.....	23
2.2. Valstybės kontrolės nepriklausomumas – veiklos užtikrinimo garantas	24
2.3. Valstybės kontrolės veiklos rūšys	31
2.3.1.Valstybinis auditas	32
2.3.2. Valstybės biudžeto politikos stebėsena.....	40
3. VALSTYBĖS KONTROLĖS KAIP AUKŠČIAUSIOSIOS AUDITO INSTITUCIJOS TEIKIAMŲ VALSTYBINIO AUDITO REKOMENDACIJŲ ĮGYVENDINIMO PROBLEMINIAI ASPEKTAI	43
IŠVADOS	61
PASIŪLYMAI	63
LITERATŪROS SĄRAŠAS	65
ANOTACIJA	77
ANNOTATION	78
SANTRAUKA	79
SUMMARY	80

IVADAS

Tiriamos problemos. Ar naujas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, kuris įsigaliojo 2021 m. liepos 1 d. ir padėjo išspręsti Valstybės kontrolės veiklos problemas, egzistavusias iki tol galiojusiam teisiniame reglamentavime? Kokios pagrindinės kliūtys trukdė veiksmingai įgyvendinti teikiamas valstybinio audito rekomendacijas, kaip pagrindinį Valstybės kontrolės veiklos rezultatą? Kaip galima pasiekti efektyvesnės Valstybės kontrolės veiklos, rekomendacijų įgyvendinimo srityje?

Baigiamojo darbo aktualumas. Valstybės kontrolė 2020 m. balandžio 5 d. minėjo atkūrimo trisdešimtmetį¹. Įžengus į naują šios institucijos dešimtmetį, jos reikšmė neblėsta – Valstybės kontrolė užtikrina demokratinėje teisinėje valstybėje įtvirtintą piliečių teisę žinoti, kaip naudojamos valstybės turimos lėšos. Siekiant užtikrinti objektyvų ir skaidrų valstybės išteklių valdymą bei panaudojimą būtina turėti nepriklausomus tyrimo įrankius ir metodus, kurie leistų kontroliuoti ir įvertinti valstybės ir savivaldybių įstaigų vykdomą veiklą. Valstybės kontrolė atlieka ypatingai svarbų vaidmenį valstybės gyvenime, užtikrindama jos darnų vystymąsi bei nuolatinę pažangą. Kaip ir kitos institucijos, taip ir Valstybės kontrolė savo veikloje neišvengia tam tikrų problemų, kurias įžengimo į naują institucijos veiklos dešimtmetį akivaizdoje tikslinga apžvelgti. Pažymėtina, kad pagrindinis Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantis, Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas ilgą laiko tarpą įstatymo leidėjo nebuvo sistemiškai peržiūrėtas, o nuolat besikeičianti ir dinamiška aplinka, neabejotinai įnešė pokyčių ir į Valstybės kontrolės veiklą, todėl šio įstatymo nuostatų aktualizavimas pagal šių dienų reikalavimus, keliamus valstybiniam auditui ir biudžeto politikos kontrolei tarptautinėje erdvėje, neabejotinai buvo reikalingas. Temos aktualumą pabrėžia ir tai, jog kiekvienas gyventojas, kuris moka valstybei mokesčius taip prisidedamas prie jos gerovės formavimo, turi teisę žinoti, kaip šie mokesčiai naudojami. Bešališkų ir patikimų duomenų teikimas skatina piliečių pasitikėjimą valstybės institucijomis.

Baigiamojo darbo mokslinis naujumas ir tiriamos problemos ištyrimo lygis. Šio magistro baigiamojo darbo tema: „Valstybės kontrolės veiklos teisinė problematika: jos samprata, funkcijos ir rūšys“ mokslinėje doktrinoje - mažai nagrinėta, nors kai kuriais klausimais ir pasisakyta. Istorinius Valstybės kontrolės aspektus nagrinėdamas šios institucijos istorinę raidą, teoriją, praktiką bei perspektyvas analizavo A. Katkus.² Šis autorius atskleidė ir Valstybės kontrolės teisinės padėties ypatumus, tačiau tai padaryta dar 2004 m.³ Valstybės audito istorinę

¹ Valstybės kontrolė buvo atkurta 1990 m. balandžio 5 d. „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybai atskaitingų valstybės organų įsteigimo.“ Lietuvos aidas, 17, 0 (1990).

² Anzelmas Katkus. *Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis*. (Vilnius: Mintis, 1997); Anzelmas Katkus. *Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga*. (Kaunas: Vilius, 1994);

³ Anzelmas Katkus. *Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai*. (Vilnius: Justitia, 2004).

raidą⁴ tyrė ir J. Mackevičius. Šis autorius kartu su R. Subačiene nagrinėjo Valstybinio audito ištakas,⁵ o 2013 m. kartu su E. Stankevič analizavo Valstybės kontrolės atliktus veiklos auditus.⁶ 2011 m. V. Vasiliauskas atskleidė kai kuriuos Valstybės kontrolės ypatumus.⁷ 2012 m. D. Daujotaitė nagrinėjo Valstybės kontrolės veiklos audito atlikimo teorinius ir praktinius aspektus.⁸ V. Lakis ir J. Nemanytė 2014 m. analizavo Valstybės kontrolės teikiamų rekomendacijų reikšmę užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje.⁹ 2015 m. D. Bukelevičiūtė ir kt. autoriai knygoje „Lietuvos valstybės kontrolės istorija“ apžvelgdami valstybės kontrolės raidą atskirais istoriniais etapais nagrinėjo šios institucijos konstitucinį statusą, jos teisinę padėtį keičiantis įstatymams, funkcijų ir kontroliuojamų sferų apimčių kaitą, valstybės kontrolierių vaidmenį ir jų veiklos bruožus¹⁰. Taigi, nors praktinė Valstybės kontrolės institucijos patirtis didžiulė - ji nėra mokslininkų išsamiai ir sistemiškai tyrinėta, ypač trūksta probleminių Valstybės kontrolės veiklos teisinių aspektų analizės, jų pokyčio vertinimo naujojo teisinio reglamentavimo akivaizdoje.

Tyrimo tikslas - išanalizuoti Valstybės kontrolės sampratą, jos veiklos rūšis, teorinius ir praktinius vykdomų funkcijų aspektus, nustatant Valstybės kontrolės, kaip aukščiausios audito institucijos veiklos problemas vykdant valstybinį auditą. Kadangi pasirinkta magistro baigiamojo darbo tema: „Valstybės kontrolės veiklos teisinė problematika: jos samprata, funkcijos ir rūšys“ yra nepaprastai plati ir nustatyti magistro darbo apimties ribojimai neleistų pilnai atskleisti visų šios temos aspektų, darbo autorė pasirinko išsamiai išanalizuoti tik Valstybės kontrolės, kaip aukščiausios institucijos teikiamų valstybinių audito rekomendacijų veiklos probleminius aspektus. Magistro baigiamajame darbe siekiama atskleisti ar įstatymų leidėjui naujuoju teisiniu reguliavimu pavyko išspręsti problemas, egzistavusias iki 2021 m. liepos 1 d. galiojusiame teisiniame reglamentavime.

Tyrimo uždaviniai.

1. Atskleisti Valstybės kontrolės veiklos sampratą bei paskirtį;

⁴ Jonas Mackevičius et al. „Audito raida Lietuvoje: etapai, svarbiausi įvykiai ir datos“. *Viešasis administravimas* 1, 2 (2017).

⁵ Jonas Mackevičius ir Rasa Subačienė. „Lietuvos nepriklausomo audito ištakas. Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos“. IV-osios tarptautinės mokslinės-praktinės konferencijos, įvykusios Vilniaus kolegijos Ekonomikos fakultete 2017 m. balandžio 26 d., medžiaga. Žiūrėta 2020 lapkričio 12 d. https://ekf.viko.lt/media/uploads/sites/7/2015/06/RINKINYS_2017_04_25.pdf.

⁶ Evelona Stankevič ir Jonas Mackevičius. „Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų analizė“ *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 14 (2013).

⁷ Vitas Vasiliauskas. „Valstybės kontrolė“. Iš: Kūris, Egidijus. *Lietuvos teisinės institucijos. Vadovėlis*. (Vilnius: Registrų centras, 2011).

⁸ Dalia Daujotaitė ir kt. *Veiklos audito teorija ir praktika: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, (2012), 56.

⁹ Vaclovas Lakis, Jurga Nemanytė, „Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje“ *Informacijos mokslai* 67 (2014): 68. <https://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3104/2232>.

¹⁰ Dalia Bukelevičiūtė et al. *Lietuvos valstybės kontrolės istorija* (Vilniaus universiteto leidykla: 2015).

2. Nustatyti Valstybės kontrolei pavestų funkcijų ypatumus;
3. Išanalizuoti Valstybės kontrolės nepriklausomumo kaip veiklos užtikrinimo garanto ypatybes;
4. Atskleisti Valstybės kontrolės veiklos rūšių ypatumus;
5. Nustatyti Valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimo problemas (problemų nustatymu tik šiame audite apsiribota, kaip jau minėta, dėl darbo apimties stokos) egzistavusias iki 2021 m. liepos 1 d. galiojusiame teisiniame reglamentavime bei išsiaiškinti ar naujuoju teisiniu reglamentavimu jas pavyko išspręsti.

Tyrimo metodika. Istorinis tyrimo metodas padėjo atkleisti Valstybės kontrolės institucijos atsiradimą dabar veikiančioje Lietuvos teisės sistemoje bei apžvelgiant teisės aktų pakeitimus nustatyti tam tikrus Valstybės kontrolės veiklos pokyčius. Remiantis dokumentų analizės metodu - atlikta aktualių nagrinėjamai temai teisės aktų, mokslinės literatūros, Valstybės kontrolės audito ataskaitų analizė. Taikant šį metodą išskiriami pagrindiniai Valstybės kontrolės veiklos sampratos, paskirties elementai, Valstybės kontrolei pavestų funkcijų ypatumai bei jos rekomendacijų (atliekant valstybinį auditą) įgyvendinimo probleminiai aspektai. Lyginamasis tyrimo metodas leido palyginti dabar galiojantį iki 2021 m. liepos 1 d. galiojusį teisinį reglamentavimą. Sisteminis metodas taikytas sisteminant pateikti aktualiausių darbo temai informaciją. Šis metodas darbe naudotas aiškinant Valstybės kontrolės veiklą nustatančias teisės normas, padėjo tirti rekomendacijų įgyvendinimo problematiką. Kadangi lingvistinis metodas plačiausiai taikomas aiškinant teisę, šis metodas taikytas analizuojant Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojančias teisės normas. Lingvistinio metodo pagalba atskleisti nagrinėjamai temai aktualios Valstybės kontrolės veiklos sampratos, funkcijų, rūšių apibrėžimai. Indukcijos metodas, pagrįstas samprotavimu naudotas siekiant atskleisti Valstybės kontrolės veiklos ypatumus, rekomendacijų įgyvendinimo problemas. Šis metodas, apžvelgus teisinę bazę, mokslinę doktriną, Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas ir kt. darbo autoriui padėjo prieiti tam tikrų, savarankiškų išvadų. Loginis tyrimo metodas pasitelktas atskleidžiant loginę tam tikrų, magistro darbo temai aktualių teisės aktų nuostatų, mokslininkų teiginių prasmę. Apibendrinimo metodas naudotas formuluojant darbo skyrių pabaigoje pateiktus darbo autorės formuluojamus apibendrinimus, taip pat rengiant magistro baigiamojo darbo išvadas bei pasiūlymus.

Tyrimo struktūra. Magistro baigiamasis darbas pradedamas įvadu. Darbą sudaro trys skyriai. Pirmame skyriuje analizuojama Valstybės kontrolės veiklos samprata bei paskirtis. Antrasis skyrius skirtas Valstybės kontrolei pavestų funkcijų ir vykdomų veiklos rūšių ypatumams atskleisti. Trečiame darbo skyriuje tiriami Valstybės kontrolės rekomendacijų teikiamų atliekant valstybinį auditą įgyvendinimo probleminiai aspektai. Darbas baigiamas išvadomis, pasiūlymais, naudotos literatūros sąrašu, anotacija ir santrauka.

Baigiamojo darbo reikšmė. Dėl pateikiamo išsamaus ir sisteminio požiūrio į nagrinėjamą temą šis magistro baigiamasis darbas bus naudingas teisės studentams, įvairių sričių teisininkams ir visiems besidomintiems Valstybės kontrolės institucijos veikla. Atliktas tyrimas leis suprasti analizuojamo instituto ypatumus, praktikoje kilusias problemas, atskleis ar įstatymų leidėjui naujuoju teisiniu reguliavimu pavyko išspręsti problemas, egzistavusias iki 2021 m. liepos 1 d. galiojusiame teisiniame reglamentavime. Galbūt, atliktas darbas paskatins kitus autorius atlikti išsamesnius tyrimus šioje srityje. Taip pat tyrimo rezultatai galėtų būti naudingi įstatymų leidėjui tobulinant Valstybės kontrolės veiklos teisinį reglamentavimą.

Ginamieji teiginiai. 1. Iki 2021 m. liepos 7 d. galiojęs teisinis Valstybės kontrolės veiklos teisinis reglamentavimas – pasenęs: nesudarė prielaidų nešališko, trumpo, kokybiško, atskaitingo audito proceso vykdymui, todėl neatitiko šiuolaikinių institucijos veiklos aktualijų bei visuomenės lūkesčių. 2. Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimas, dėl praktikoje kylančių problemų, dar nėra pakankamai veiksmingas.

1. VALSTYBĖS KONTROLĖS SAMPRATA, JOS VEIKLOS PASKIRTIS

1.1. Valstybės kontrolės samprata

Žodis „kontrolė“ yra kilęs iš prancūzų kalbos žodžio *controle*, kuris reiškia patikrinimą, stebėjimą, priežiūrą¹¹. Lietuvių kalbos žodynas žodį „kontrolė“ aiškina kaip patikrinimą; darbo, pareigų, priimtų nutarimų vykdymo priežiūrą, ar įstaigą, tikrinančią kitų įstaigų ar asmenų veikimą¹². V. E. Orlando aiškindamas žodį „kontrolė“, akcentuoja jos funkcinį tikslą, kuris yra nuolat ir aktyviai prižiūrėti visas administravimo institucijų veiklos sritis ir reikšti bet kokius pageidavimus, abejones, dvejones bei nepasitenkinimą.¹³ Taigi, semantinė prasme, Valstybės kontrolę derėtų suprasti kaip instituciją, kuri atlieka tam tikrus veiklos patikrinimus, priežiūrą. Šios veiklos metu tikrinama, analizuojama ir įvertinama esama tikrinamo subjekto padėtis, bei išreiškiant atitinkamas pastabas, pastebėjimus, daroma įtaka kontroliuojamam subjektui.

Kiekviena kontrolė gali pasireikšti tik toje srityje, kur atliekama veikla pagal tam tikras iš anksto nustatytas taisykles. Todėl A. Katkus kontrolę suvokia kaip žmogaus, ar bet kurio kito kontrolės objekto veiksmų vertinimą (teigiamai arba neigiamai) pagal nustatytus bendrus reikalavimus, taisykles¹⁴. Akivaizdu, kad ir Valstybės kontrolės suvokimas semantinė prasme, neatsiejamas nuo šios institucijos atliekamo kontrolės subjektų vertinimo, nustatant ar jie veikia pagal teisės aktų nustatytus reikalavimus.

Valstybės kontrolė nėra *novela* dabar veikiančioje Lietuvos teisės sistemoje. Mokslininkų teigimu, „ši institucija buvo įsteigta iš karto po Pirmojo pasaulinio karo atkūrus Lietuvos valstybingumą ir veikė per visą Nepriklausomybės dvidešimtmetį iki 1940 m. sovietinės okupacijos“¹⁵. 1919 m. Valstybės Tarybos išleisto Įstatymo Valstybės kontrolei tvarkyti pirmame straipsnyje nurodyta, jog „valstybės kontrolė daboja, kad būtų teisėtai ir teisingai dirbamas sprendžiamasis ir vykdomasis pajamų, išlaidų ir valstybės finansų ir kitokio valstybės turto saugojimo srityje“¹⁶. Akivaizdu, kad jau šiuo laikotarpiu Valstybės kontrolė buvo suvokiama kaip valstybės biudžetą kontroliuojanti institucija. Apžvelgdamas šią kontrolės sampratą, profesorius M. Romeris valstybės kontrolę aiškino kaip „specifinę administracinio teismo rūšį“, arba „biudžeto teismą“.¹⁷ Taigi, šis mokslininkas valstybės kontrolės instituciją suvokė kaip tam tikrą, specifinę teisminę instituciją.

¹¹ *Visuotinė lietuvių enciklopedija. T10*, (Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006), 547.

¹² „Žodžio kontrolė reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta 2021 sausio 11 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=kontrol%C4%97&id=17182070000>.

¹³ Витторио Эмануэле Орландо, *Принципы конституционного права*, (Москва, 1907), 134.

¹⁴ Anzelmas Katkus, „Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis“, (Vilnius: Mintis, 199). 36.

¹⁵ Dalia Bukelevičiūtė et al. *Lietuvos valstybės kontrolės istorija* (Vilniaus universiteto leidykla: 2015), 10.

¹⁶ „Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti“ *Laikiniosios vyriausybės žinios*, 5 (1919).

¹⁷ Mykolas Romeris, *Valstybinė teisė. Prof. Rōmerio skaitytų paskaitų stenogramos*, t.1 (Kaunas, 1930), 233.

Atkūrus Nepriklausomybę, Valstybės kontrolė apibrėžta Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau darbe – Konstitucija), kur šiai institucijai, vienintelei iš visų Lietuvoje veikiančių kontrolės institucijų skirtas atskiras, XII skirsnis susidedantis iš dviejų straipsnių – 133 ir 134.¹⁸ Manytina, kad tik šiai kontrolės institucijai skirta, atskiro skirsnio pamatiniame šalies teisės akte išskyrimas (nepaisant jo apimties) liudija Valstybės kontrolės svarbą šalies teisinėje sistemoje, iškeliant ją aukščiau kitų kontrolės institucijų. Tai, kad „Valstybės kontrolė užima išskirtinę vietą valstybės finansų kontrolės sistemoje¹⁹“, pažymi ir mokslininkai.

Konstitucijos 134 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas valstybės kontrolės apibrėžimas ir numatyta, kad „valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas“²⁰. Analizuojant šį apibrėžimą, akivaizdu, jog galima sutikti su V. Vasiliausko pozicija, kad dar 1919 m. įtvirtinta ir „dabartinės Valstybės kontrolės samprata iš esmės sutampa (tai be kita ko rodo ir teisės tradicijos svarbą)“²¹. Iš ties, ir šiuo metu Valstybės kontrolė, remiantis minėtu Konstitucijos straipsniu, aiškintina kaip institucija, kuri atlieka valstybės finansinę kontrolę. Tačiau Valstybės kontrolė, šiuolaikiniame Lietuvos teisės moksle, nėra tapatinama su teismu. Nors, dera pabrėžti, kad, kai kuriose užsienio valstybėse, pavyzdžiui Brazilijoje,²² Hondūre,²³ Graikijoje, Turkijoje, Tunise²⁴ ir kt. aukščiausiosios audito institucijos laikomos specialiaisiais teismais (taip ir vadinamos –teismais).

Kad Valstybės kontrolė nėra teismas, išaiškino Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau darbe – Konstitucinis Teismas). Viename savo nutarimų jis nurodė, kad Konstitucijoje *expressis verbis* įvardytos įvairios valstybės institucijos: Seimas; Respublikos Prezidentas; Vyriausybė; Konstitucinis Teismas; Aukščiausiasis Teismas, Apeliacinis teismas, apygardų ir apylinkių teismai; Seimo kontrolieriai; Valstybės kontrolė; Lietuvos bankas; Valstybės gynimo taryba; kariuomenės vadas; Generalinė prokuratūra; Vyriausioji rinkimų komisija. Vienos valstybės institucijos Konstitucijoje yra traktuojamos kaip valstybės valdžią vykdančios institucijos. Jos yra nurodytos Konstitucijos 5 straipsnio 1 dalyje, kurioje nustatyta, kad valstybės valdžią Lietuvoje vykdo Seimas, Respublikos Prezidentas ir Vyriausybė, Teismas. Santykiai tarp Seimo, Respublikos Prezidento ir Vyriausybės, Teismo yra grindžiami konstituciniu

¹⁸ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Lietuvos aidas*, 220-0 (1992).

¹⁹ Jonas Mackevičius ir Laura Pranckevičiūtė, „Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas“, *Pinigų studijos* 1 (2007): 51.

²⁰ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Lietuvos aidas*, 220-0 (1992).

²¹ Vitas Vasiliauskas, „Valstybės kontrolė“. Iš: Kūris, Egidijus. *Lietuvos teisinės institucijos. Vadovėlis*. (Vilnius: Registrų centras, 2011), 484.

²² „Brazil's Federal Court of Accounts“, žiūrėta 2021 sausio 12 d. <http://www.oecd.org/gov/ethics/brazil-s-federal-court-of-accounts-9789264279247-en.htm>.

²³ Miriam Beatriz Insausti and Luis Fernando Velásquez Leal, *Supreme audit institutions and accountability, Creation of common grounds for strengthening external control in Latin America*, (Citizenship and fiscal control, 2014), 23 žiūrėta: 2021 sausio 12 d. <http://bibliotecavirtual.olacefs.com/gsd/collect/articulos/archives/HASH0160.dir/SAI.pdf>.

²⁴ Nobuo Azuma, „The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence“, *Government Auditing Review* 15, (2008), 93.

valdžių padalijimo principu. Konstitucijoje yra nurodytos ir kitos valstybės institucijos, kurios pagal Konstitucijos 5 straipsnio 1 dalį nėra priskiriamos nei įstatymų leidžiamajai, nei vykdomajai, nei teisminei valdžiai. Antai pagal Konstituciją tokios institucijos ir / arba pareigūnai yra Seimo kontrolieriai, Generalinė prokuratūra ir teritorinės prokuratūros, Valstybės kontrolė ir kt.²⁵ Šiame Konstitucinio Teismo nutarime konstatuota, kad valstybės institucijų sistema apima įvairias valstybės institucijas. Vienos jų, pagal Konstitucijos 5 straipsnio 1 dalį traktuotinos kaip valstybės valdžią vykdančios institucijos, o kituose Konstitucijos straipsniuose nurodytos institucijos, kurios nepriskiriamos nei įstatymų leidžiamajai, nei vykdomajai, nei teisminei valdžiai. Viena tokių, specialių institucijų - Valstybės kontrolė ir akivaizdu, kad ji nėra priskirtina teismams.

Be to, P. Kūrio teigimu, „Valstybės kontrolės nepriskyrimas nei įstatymų leidžiamajai, nei vykdomajai valdžiai reiškia ne ką kita, kad Konstitucija šios institucijos nepriskiria politinėms valdžioms“.²⁶ D. Bukelevičiūtė ir kt. taip pat nurodo, kad nėra teisinio pagrindo teigti, kad Valstybės kontrolė sudaro „biudžetinės“ ar kitokios „ketvirtosios“ valstybės valdžios šaką, kadangi institucija - yra savarankiška, profesiniu pagrindu formuojama²⁷. Taigi, Valstybės kontrolę dera suvokti, kaip savarankišką instituciją kuri nepriklauso valstybės valdžios vykdymo institucijoms ar teismams.

Dera pabrėžti, kad Valstybės kontrolė – nėra ir parlamentinės kontrolės objektas, nors, šiuo aspektu, Konstitucinio Teismo pozicija ir keitėsi. Štai T. Birmonienė išsamiai nagrinėjusi šį aspektą, pažymi, kad 1995 m. gruodžio 6 d. nutarime Konstitucinis Teismas šią instituciją laikė parlamentinės kontrolės objektu, tačiau vėliau, 2006 m. lapkričio 21 d. sprendime, šiuo požiūriu koregavo apibrėžtą doktriną ir Valstybės kontrolės nebepriskiria prie parlamentinės kontrolės objektų.²⁸ Pritartina šiai autorės nuomonei. Parlamentinės kontrolės objektas - vykdomosios valdžios, jos organų bei pareigūnų veikla. Nors Valstybės kontrolė ir prisideda prie Seimo parlamentinės vykdomosios valdžios priežiūros vykdymo, ji –savarankiška, speciali institucija, todėl negali būti laikoma parlamentinės kontrolės objektu. „Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga institucija, padedanti jam vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą“.²⁹ Todėl, darbo autorės manymu, Valstybės kontrolė greičiau savarankiška ir specifinė parlamentinės kontrolės forma. Literatūroje dar nurodoma, kad Valstybės kontrolė - viena iš valstybės valdžios

²⁵ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, bylos Nr. Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta275/content>.

²⁶ Egidijus Kūris, „Valstybės kontrolė valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas“, Pranešimas konferencijoje *Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą*, (Vilnius, 2009 m. sausio 29 d.): 4.

²⁷ Dalia Bukelevičiūtė et al. *Lietuvos valstybės kontrolės istorija* (Vilniaus universiteto leidykla: 2015), 15.

²⁸ Toma Birmontienė, „Parlamentinės kontrolės samprata Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje“, Iš Gediminas Mesonis, *Parlamentas ir valstybinės valdžios institucijų sąranga: Liber amicorum Česlovui Juršėnui*, (Vilnius: 2008): 128.

²⁹ „Nuostatai“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6>.

įgyvendinimo formų³⁰, kadangi užtikrina įstatymų ir kitų valstybės institucijų išleistų teisės aktų laikymąsi.

Konstitucinis Teismas, apibūdindamas valstybės kontrolę pabrėžė, kad tai – „ekonominės finansinės kontrolės institucija“³¹. Valstybės kontrolę, kaip finansų kontrolės, audito instituciją supranta ir A. Katkus, kurio teigimu, Valstybės kontrolė: tai – „viešųjų finansų audito (kontrolės) konstitucinė institucija, Lietuvos Respublikos nacionalinės viešųjų finansų audito (kontrolės) sistemos aukščiausiai grandis, kuri yra išlaikoma iš valstybės biudžeto lėšų“.³² Apžvelgiant šiuos apibūdinimus, Valstybės kontrolė – konstitucinė, aukščiausiai išorinio audito specializuota valstybės institucija.

Pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo (toliau darbe - Valstybės kontrolės įstatymas), 2 straipsnio 4 dalį „Valstybės kontrolė – institucija, atliekanti valstybinį auditą ir biudžeto politikos kontrolę“. Remiantis to paties įstatymo 3 straipsnio 1 dalimi, „Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga aukščiausiai valstybinio audito institucija“³³. Kaip teigia, V. Vasiliauskas „Aukščiausiai dėl to, kad ji hierarchiškai yra svarbiausia viešųjų finansų kontrolės institucija Lietuvoje, audito – dėl to, kad jos priedermė yra finansų kontrolė tikrinimas, revizijų atlikimas, peržiūrėjimas teisėtumo efektyvumo ir kt. atžvilgiais, o valstybinio audito institucija, dėl to, kad turi įgaliojimus veikti valstybės – Lietuvos Respublikos vardu.“³⁴ Sistemiškai aiškinant minėtus straipsnius, galima teigti, kad Valstybės kontrolė – specifinė, savarankiška šalies Seimui atskaitinga, aukščiausiai finansinės kontrolės valstybės institucija, prižiūrinti ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas, bei kaip vykdomas valstybės biudžetas. Atsižvelgiant į tai „Valstybės kontrolė - institucija, reaguojanti į valstybės ir visuomenės gyvenimo aktualijas, siekianti ne tik identifikuoti problemas, bet ir pasiūlyti jų sprendimo būdų.“³⁵

Apibendrinant, tai kas išdėstyta, galima teigti, kad Valstybės kontrolė – konstitucinė, specifinė, savarankiška (nepriklauso valstybės valdžios vykdymo institucijoms ar teismams) Lietuvos Respublikos Seimui atskaitinga, aukščiausiai finansinės kontrolės valstybės institucija, kontroliuojanti ir prižiūrinti ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas bei kaip vykdomas valstybės biudžetas.

³⁰ „Государственный контроль“, *Энциклопедия юриста* (2005), žiūrėta 2021 sausio 12 d. https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_law/444/%D0%93%D0%9E%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%90%D0%A0%D0%A1%D0%A2%D0%92%D0%95%D0%9D%D0%9D%D0%AB%D0%99.

³¹ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 6 d. nutarimas, bylos Nr. 3/95“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta436/content>.

³² Anzelmas Katkus, Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai, (Vilnius, 2004), 64.

³³ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

³⁴ Vitas Vasiliauskas, „Valstybės kontrolė“. Iš: Kūris, Egidijus. *Lietuvos teisinės institucijos. Vadovėlis*. (Vilnius: Registrų centras, 2011), 489.

³⁵ „Valstybės kontrolierė R. Budbergytė pristatė 2008 m. valstybinio audito programą“ (2008-01-21), žiūrėta 2021 sausio 12 d. https://www.vkontrolė.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=14823.

1.2. Valstybės kontrolės veiklos paskirtis

Paskirtį, pagal lietuvių kalbos žodyną, dera suvokti kaip tam tikrą, iš anksto numatytą tikslą, panaudojimo sritį, pagrindinę funkciją³⁶. Remiantis tokiu aiškinimu, Valstybės kontrolės veiklos paskirtis, semantine prasme, yra tai, kam ši institucija skirta, koks jos pagrindinis veiklos tikslas.

Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad Valstybės kontrolės paskirtis ir veiklos ribos numatytos Konstitucijos XII skirsnyje³⁷, kur 134 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, jog valstybės kontrolė prižiūri ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas³⁸. Detaliau Valstybės kontrolės paskirtį galima atskleisti analizuojant šiai institucijai keliamus uždavinius, numatytus Valstybės kontrolės įstatymo 4 straipsnyje, pagal kurį pagrindiniai Valstybės kontrolės uždaviniai ir šie:

1. prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas;
2. skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui;
3. vykdyti biudžeto politikos kontrolės institucijos funkcijas³⁹.

Kaip matome, pirmasis uždavinys, atkartoja Konstitucijos 134 straipsnio 1 dalies nuostatas - prižiūrėti kaip valdomas ir naudojamas valstybinis turtas ir finansai, t. y. kaip įgyvendinamas valstybės biudžetas, kaip naudojami valstybės piniginiai ištekliai, valdomas ir naudojamas jos turtas ir pan. Darbo autorės manymu, čia įvardintas pagrindinis Valstybės kontrolės veiklos tikslas. „Valstybės biudžetas yra finansinis valstybės ūkio funkcionavimo pagrindas, todėl valstybės piliečiams, kaip mokesčių mokėtojams ir tikriesiems valstybės finansinių išteklių ir kitokio turto savininkams, svarbu žinoti, kaip šie ištekliai yra valdomi, ar teisingai skaičiuojamos pajamos, ar jos patenka į valstybės biudžetą, ar teisingai daromos išlaidos, ar tiksliai tvarkoma jų apskaita, ar šiose srityse laikomasi teisėtumo reikalavimų. Ne mažiau svarbu žinoti, kaip dirba vykdomosios valdžios grandys: ar tikslingai, taupiai ir efektyviai naudojami valstybės finansai bei kiti materialiniai resursai, ar nešvaistomas ir negrobstomas valstybės turtas“.⁴⁰ Atsižvelgiant į tai, kiekvienas šalies pilietis turi teisę žinoti, kaip yra naudojamos viešosios lėšos ir turtas, todėl Valstybės kontrolės svarbiausias tikslas - įvertinti bei atskleisti mokesčių mokėtojams, ar valstybės lėšos yra naudojamos tikslingai ir efektyviai.

³⁶ „Žodžio paskirtis reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta: 2021 sausio 15 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=paskirtis&id=22080860000>.

³⁷ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 6 d. nutarimas, bylos Nr. 3/95“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta436/content>.

³⁸ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Lietuvos aidas*, 220-0 (1992).

³⁹ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

⁴⁰ „Kam reikalinga finansų kontrolė?“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=56>.

Aptartą pagrindinį veiklos tikslą papildoma ir sekantis, Valstybės kontrolės įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas uždavinys, arba savotiška deklaracija, kurios turinys nėra konkretizuotas analizuojamo įstatymo nuostatose. Tai - teigiamo bei veiksmingo valstybinio audito poveikio valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuoto viešojo valdymo skatinimas. Kitaip tariant, Valstybės kontrolės institucija savo veikla siekia ne tik prižiūrėti kaip valdomas ir naudojamas valstybinis turtas ir finansai, tačiau ir skatinti protingai valdyti ir naudoti turimus išteklius, tuo pačiu didinant viešojo sektoriaus efektyvumą ir jo kuriamą naudą visuomenei įgyvendinti atliekamos kontrolės pažangą. Manytina, kad šis uždavinys glaudžiai siejasi ir su deklaruojama Valstybės kontrolės misija „padėti mūsų valstybei išmintingai valdyti jos finansus ir turtą.“⁴¹ „Išmintingo valdymo“ faktorius šiuo atveju reiškia ir tai, kad Valstybės kontrolės veiklą galima suvokti kaip užkertančią kelią neteisėtam, neefektyviam valstybės materialinių išteklių panaudojimui, siekiant užtikrinti skaidrų valstybės lėšų panaudojimą (įskaitant Europos Sąjungos struktūrinės paramos lėšas⁴²). Šiuo atveju, sutiktina su Lietuvos Respublikos Prezidentės D. Grybauskaitės nuomone, kad „Valstybės kontrolė turi būti tikras valstybinių lėšų sargas – apsaugoti, kad jos būtų naudojamos skaidriai ir atsakingai“⁴³. Žinoma, šios lėšos turi būti naudojamos efektyviai, todėl visais atvejais, Valstybės kontrolė, siekia tik didžiausios naudos šalies piliečiams. Būtent naudą visuomenei akcentuoja ir valstybės kontrolieriai⁴⁴, pagal tai jie parenka prioritетines veiklos sritis, planuoja ir vertina valstybinių rekomendacijų įgyvendinimą.

Valstybės kontrolė vykdoma biudžeto politikos kontrolę (nuolat stebėdama šalies biudžeto fiskalinę drausmę, vertindama biudžeto formavimą⁴⁵, pavyzdžiui, vertindama ar valstybės biudžetas sudarytas remiantis teisingomis prielaidomis), užtikrina valdžios sektoriaus finansų tvarumą, stabilų ūkio plėtrą⁴⁶ ir taip padeda valstybei vykdyti atsakingą valstybės finansų politiką.

⁴¹ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2016 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. V-59 patvirtinta Aukščiausiosios audito institucijos strategija 2016–2020 m.“ žiūrėta 2021 sausio 15 d. https://www.vkontrolė.lt/dokumentai/2016_strategija/Auksciausiosios_audito_institucijos_strategija_2016-2020.pdf.

⁴² „Lietuvos Respublikos Seimo 2003-07-01 nutarimas Nr. IX-1667 „Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“, *Valstybės žinios* 70, 317, (2003).

⁴³ „Valstybės lėšų valdymas turi būti skaidrus“, Prezidentės spaudos tarnyba 2015.05.15, žiūrėta 2021 sausio 14 d. <https://www.lrp.lt/lt/valstybes-lesu-valdymas-turi-buti-skaidrus/22749>.

⁴⁴ *Valstybės kontrolės 2019 m. veiklos ataskaita* (2019), 8 žiūrėta 2021 sausio 10 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9>. Mindaugas Macijauskas „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolieriaus 2021 m. sausio 20 d. įsakymu Nr. VE-8 patvirtintas Valstybės kontrolės 2021 metų veiklos planas“, (2021): 2 žiūrėta 2021 sausio 15 d. https://www.vkontrolė.lt/dokumentai/2021_veiklos_planas/VK_2021_veiklos_planas.pdf.

⁴⁵ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2017 m. sausio 26 d. įsakymu Nr. V-32 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2017-2019 metų strateginis veiklos planas“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=1695>.

⁴⁶ „Lietuvos nepriklausoma fiskalinė institucija“, žiūrėta 2021 sausio 11 d. <http://www.ifi.lt/>.

Apibendrinant, galima teigti, kad demokratinė, teisinė valstybė suponuoja Lietuvos piliečių teisę ir suinteresuotų institucijų teisę žinoti ir kontroliuoti kaip naudojamos valstybės turimos lėšos (turtas, finansai). Ši teisė realizuojama per Valstybės kontrolę, kurios veiklos paskirtis, atsižvelgiant į prioritetinius šalies tikslus– įvertinti ir užtikrinti valstybės materialinių išteklių panaudojimo efektyvumą, skaidrumą ir taip siekti, didžiausios naudos visuomenei bei pažangos. Todėl, Valstybės kontrolę pagrįstai galime vadinti išskirtinį vaidmenį vaidinančia ir svarbiausia viešųjų finansų išorės kontrolės institucija, kuri sisteminiame priežiūros procese užtikrina viešąjį interesą.

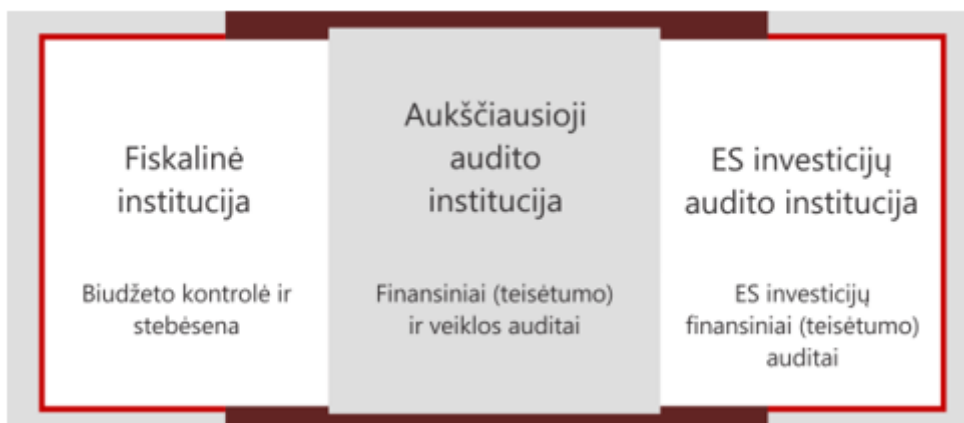
2. VALSTYBĖS KONTROLEI PAVESTŲ FUNKCIJŲ IR VYKDOMŲ VEIKLOS RŪŠIŲ YPATUMAI

2.1. Valstybės kontrolei pavestų funkcijų ypatumai

„Konstitucija jokiam kontroliuotojui, o ypač Valstybės kontrolės (ir kai kurių kitų institucijų) kontroliuotojui neleidžia kontroliuoti per daug“⁴⁷. Taigi šios institucijos veiklos ribas apibrėžia jai Valstybės kontrolės įstatymu pavestos funkcijos.

Atkreiptinas dėmesys, kad Valstybės kontrolė vienu metu vykdo trijų savarankiškų institucijų – aukščiausiosios audito institucijos, Europos Sąjungos (toliau – ES) investicijų audito institucijos ir fiskalinės institucijos – funkcijas⁴⁸(žr. į schemą Nr.1).

1 schema. Trijų nepriklausomų institucijų funkcijų sutelkimas Valstybės kontrolės institucijoje



Šaltinis. Valstybės kontrolieriaus 2018 m. Sausio 18 d. Įsakymu Nr. V-25 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2018–2020 metų strateginis veiklos planas ⁴⁹

Buvęs valstybės kontrolierius A. Dulkys pastebi, kad „Lietuva yra vienintelė ES šalis narė, kurioje ne atskirose institucijose, o vienoje yra sutelktos šių savarankiškų institucijų funkcijos.⁵⁰“ Pavyzdžiui, Nyderlanduose yra net penkios Aukščiausios valstybės tarybos (oland. -

⁴⁷ Egidijus Kūris, „Valstybės kontrolė valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas“, Pranešimas konferencijoje *Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą*, (Vilnius, 2009 m. sausio 29 d.): 7.

⁴⁸ *Valstybės kontrolės 2019 m. veiklos ataskaita* (2019), 4 žiūrėta 2021 sausio 10 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>.

⁴⁹ „Valstybės kontrolieriaus 2018 m. sausio 18 d. įsakymu Nr. V-25 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2018–2020 metų strateginis veiklos planas“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=1750>.

⁵⁰ Arūnas Dulkys, „Ižvalgos būsimiems aukščiausiosios audito institucijos vadovams“, žiūrėta 2021 sausio 12 d. https://www.linkedin.com/pulse/%C4%AF%C5%BEvalgos-b%C5%ABsimiems-auk%C5%A1%C4%8Diausiosios-audito-vadovams-ar%C5%ABnas-dulkys-?trk=related_artice_%C4%AE%C5%BDVALGOS%20B%C5%AASIMIEMS%20AUK%C5%A0%C4%8CIAUSI%20AUDITO%20INSTITUCIJOS%20VADOVAMS%0A_article-card_title.

Hoog College van Staat), įtvirtintos Nyderlandų Karalystės Konstitucijoje⁵¹. Viena jų - Audito Rūmai (oland. – Algemene Rekenkamer), atsakinga už valstybės biudžeto pajamų ir išlaidų patikrinimą⁵². Ši išskirtinė mūsų šalies praktika, užtikrinant trijų visiškai skirtingų funkcijų atlikimą, pasižymi tam tikrais ypatumais (turi privalumų, tačiau susiduria ir su iššūkiais) kurie ir bus analizuojame šio skyriaus atskiruose poskyriuose.

2.1.1. Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos, funkcijos

2001 m. redakcijos Valstybės kontrolės įstatymas pirmą kartą Lietuvos teisėje Valstybės kontrolę įvardijo kaip aukščiausiąją valstybinio audito instituciją.⁵³ Tą padaryti paskatino Lietuvos rengimasis tapti ES nare ir joje galiojanti, pagrįsta *acquis communautaire* teisinė sistema. Pastebėtina, kad tiesiogiai ES teisės aktuose, valstybėms narėms nenustato valstybinio audito reikalavimo, nors Europos Bendrijos steigimo sutarties 280 straipsnio 1 dalyje ir nustatyta, kad „Bendrija ir valstybės narės Bendrijos finansiniams interesams kenkiančiam sukčiavimui ir kitoms neteisėtoms veikoms priešinasi taikydamos pagal šį straipsnį nustatytinas priemonės, kurių paskirtis yra atgrasinti ir valstybėse narėse užtikrinti veiksmingą apsaugą“⁵⁴. Iš šio straipsnio galima suprasti, kad ES biudžeto lėšos turi būti panaudojamos skaidriai, neturi būti sukčiavimo. Tuo tikslu, valstybėse narėse būtina sukurti efektyvias kontrolės sistemas, tačiau kokia tai sistema, pasirenka pati valstybė. Lietuvoje įtvirtinta Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji audito institucija.

Pažymėtina, kad 2001 m. redakcijos Valstybės kontrolės įstatymu, buvo pakoreguotos iki tol numatytos Valstybės kontrolės funkcijos, pritaikant jas pagal tai, kad ji tapo, aukščiausiąją audito institucija. Pavyzdžiui, Valstybės kontrolė, be kitų funkcijų, savo kompetencijos ribose atlikdavo kvotą jai priskirtų nusikaltimų nuosavybei, finansams, ūkininkavimo tvarkai bei valstybės tarnybai baudžiamosiose bylose⁵⁵. Priėmus naujos redakcijos įstatymą Valstybės kontrolė neteko nebūdingų audito institucijai kvotos funkcijų ir revizijų pagal teisėsaugos organų pavedimus, o tai iš esmės keičia Valstybės kontrolės strategiją – siekiama žymiai plačiau išvystyti institucijos prevencinę veiklą, užkertančią kelią pažeidimams atsirasti⁵⁶. Valstybės kontrolei

⁵¹ „The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008“, Published by the Ministry of the Interior and Kingdom Relations, Constitutional Affairs and Legislation Division in collaboration with the Translation Department of the Ministry of Foreign Affairs, žiūrėta 2021 sausio 13 d. <https://www.government.nl/binaries/government/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008.pdf>.

⁵² „Algemene Rekenkamer“, žiūrėta 2021 sausio 14 d. <https://www.rekenkamer.nl/over-de-algemene-rekenkamer/missie-en-strategie>.

⁵³ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 1124070 (2001).

⁵⁴ „Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis *Valstybės žinios* 2,2 (2004).

⁵⁵ *Valstybės kontrolės 1999 m. veiklos ataskaita. Pagrindiniai rezultatai*, žiūrėta 2021 sausio 18 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=17>.

⁵⁶ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP-906“ (2001).

netekus minėtų funkcijų, ji išbraukta iš kvotos institucijų sąrašo, vadinasi neteko ir tam tikro baudėjo vaidmens. Tapusi aukščiausiaja audito institucija Valstybės kontrolė didžiausią dėmesį ėmė skirti būtent auditui. Juk jau ir pačiame institucijos pavadinime esantis žodis „auditas“, leidžia sieti Valstybės kontrolę būtent su šio funkcija. Čia galima sutikti ir su V. Vasiliausko pastebėjimu, kad kaip aukščiausia valstybinio audito institucija, Valstybės kontrolė audituoja svarbiausius sprendimus viešųjų finansų srityje.⁵⁷ Iš ties, remiantis Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio 1 ir 2 dalimi Valstybės kontrolė, prižiūrėdama ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, audituoja šias sritis:

- valstybės biudžeto vykdymą;
- valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.
- valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą, savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo pagal audito mastą⁵⁸.

Kaip matome, Lietuvos valstybinio sektoriaus išorės auditas apima visas lėšas, už kurias yra atsakinga valstybė. Valstybės kontrolė, audituodama šias įvardytas sritis siekia valstybės biudžeto, bei valstybinių įmonių, įstaigų ir organizacijų atliekamų turtinių, finansinių operacijų racionalumo, efektyvumo tikslingumo.

Pagal LR valstybės kontrolės įstatymo (toliau – VKĮ) nuostatas audito dokumentuose (ataskaitoje ir išvadoje) yra pareiškiami nuomonė dėl audituoto subjekto finansinių ataskaitų ir valstybės lėšų naudojimo teisėtumo, t. y. procedūriniai dokumentai, patys savaime nesukuriantys jokių teisių ir pareigų audituojamiems subjektams, o skirti tik audito metu surinktiems faktiniams duomenims ir auditoriaus nuomonei pateikti. Skundžiamo audito atveju sprendimas nebuvo priimtas, o valstybinio audito dokumentus (ataskaitą ir išvadą) pasirašė pagal Europos Sąjungos (ES) teisės aktus baigiamojo audito funkcijas vykdančio padalinio vadovas (Valstybės kontrolės 7-ojo audito departamento direktorius) ir pagal savo kompetenciją - vykdyto audito grupės vadovas. Pareiškėjos skundžiamuose audito dokumentuose pastebėjimai ir išvados pateikiami kaip audito proceso metu valstybinių auditorių suformuota nuomonė: deklaracijoje baigus teikti paramą

⁵⁷ Vitas Vasiliauskas, „Valstybės kontrolė“. Iš: Egidijus Kūris, *Lietuvos teisinės institucijos*. Vadovėlis. (Vilnius: Registrų centras, 2011), 490.

⁵⁸ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

(valstybinio audito išvadoje) nuomonė pateikiama pagal minėtą pavyzdinę formą, o valstybinio audito ataskaitoje nuomonė pareiškama įvertinus nustatytus faktus ir aplinkybes. Skundžiamuose audito dokumentuose pareiškėjai nėra numatytos poveikio priemonės, nenustatytos ar suteiktos teisės ar pareigos

Pareiškėjos skundžiami audito dokumentai negalėjo jai sukelti ir nesukėlė teisiųjų pasekmių, nes Vilniaus miesto savivaldybės administracija nėra Europos Sąjungos sanglaudos fondo valdymo ir kontrolės sistemos institucija. Pareiškėja yra galutinis paramos gavėjas (projekto vykdytojas), todėl skundžiamo audito atveju nėra audito subjektas. Skundžiamoje audito ataskaitoje ir išvadoje pateikiama nuomonė pareiškėjai tiesiogiai nei sukuria teises, nei nustato pareigas. Be to, pareiškėjos teisės ir teisėti interesai skundžiamais valstybinio audito dokumentais nebuvo pažeisti ir teisiųjų pasekmių pareiškėjai nesukėlė, nes buvo priimti ne pareiškėjos atžvilgiu (pareiškėja nėra audito subjektas).

Be šių funkcijų, Valstybės kontrolė kiekvienais metais įpareigota teikti Seimui Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio 3 dalyje numatytas išvadas ir ataskaitas (dėl valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, Valstybinio socialinio draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, valstybės išteklių fondų, kurių lėšų sąmatas tvirtina Seimas, ataskaitų rinkinių, išvadą ir audito ataskaitą dėl nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio, apimančio ir valstybės skolos ataskaitą). Taip pat Valstybės kontrolė rengia veiklos ataskaitą⁵⁹. Pavyzdžiui 2019 m. Valstybės kontrolė teikė išvadą dėl 2019 metų Nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio, kuriame buvo sukonsoliduota daugiau nei 3645 viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų duomenys. Finansinėse ataskaitose konsoliduoti 600 subjektų finansiniai duomenys, turto vertė - 45,5 mlrd. Eur, 23,4 mlrd. Eur – įsipareigojimų, 8,2 mlrd. Eur – mokesčių pajamų.⁶⁰

Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymu, 9 straipsnis papildytas 4 dalimi, numatančia, kad Valstybės kontrolė Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių, kitų teisės aktų nustatyta tvarka atlieka Lietuvos Respublikoje gaunamos ES finansinės paramos auditus ir teikia atitinkamoms institucijoms šių auditų dokumentus⁶¹. Šiuo papildymu, nustatyta išskirtinė Valstybės kontrolės funkcija. Nustatyti analizuojamą funkciją paskatino ES standartai, kurių

⁵⁹ „Valstybės kontrolieriaus Mindaugo Macijausko kalba LR Seimo plenariniame posėdyje pristatant Valstybės kontrolės išvadas dėl 2019 m. valstybės ataskaitų rinkinio, nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir Privalomojo sveikatos draudimo, Valstybinio socialinio draudimo, Ignalinos AE eksploatavimo nutraukimo, Garantinio, Ilgalaikio darbo išmokų bei Rezervinio fondų“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=1816>.

⁶⁰ „Valstybės kontrolieriaus Mindaugo Macijausko kalba LR Seimo plenariniame posėdyje pristatant Valstybės kontrolės išvadas dėl 2019 m. valstybės ataskaitų rinkinio, nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir Privalomojo sveikatos draudimo, Valstybinio socialinio draudimo, Ignalinos AE eksploatavimo nutraukimo, Garantinio, Ilgalaikio darbo išmokų bei Rezervinio fondų“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=1816>.

⁶¹ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 73-(2003).

laikytis valstybė įsipareigojo dar nuo 1995 m. Seimo nutarimu Nr. I-964⁶² ratifikavus Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Ekonominės Bendrijos pagrindinę sutartį. Kaip pažymima Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymu aiškinamajame rašte, Europos komisijos reglamentuose ir kituose teisės aktuose yra nurodoma, kad ES lėšų auditas turi atitikti tarptautiniu mastu pripažintus standartus. Pavyzdžiui, Europos Komisijos išleistame vadove valstybėms narėms dėl struktūrinių fondų valdymo ir kontrolės sistemų, aukščiausioji valstybės audito institucija yra įvardijama kaip viena iš pagrindinių kontrolės sistemos dalių⁶³.

Remiantis Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio 5 dalimi, Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms audito metodikas ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atliekamo audito išorinę peržiūrą⁶⁴. Pastebėtina, kad ši Valstybės kontrolės funkcija įtvirtinta nuo 2003 m. Valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymu⁶⁵, siekiant patikslinti Valstybės kontrolės funkcijos vietas savivaldoje priėmus Vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymą.⁶⁶ Vadinasi, Valstybės kontrolei priskirtos metodinės ir audito kokybės priežiūros funkcijos vietas savivaldoje, kurių suteikimas nulėmė naują Valstybės kontrolės institucijos pobūdį.

Apibendrinant, galima teigti, kad siekiant patikimo viešųjų finansų valdymo, Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos pagrindinės funkcijos susijusios su viešųjų finansų išorine kontrole atliekant auditus valstybės pajamų ir išlaidų srityje, įskaitant gaunamą ES finansinę paramą. Taip pat aukščiausioji audito institucija teikia Seimui išvadas, ataskaitas, jai priskirtos metodinės ir audito kokybės priežiūros funkcijos vietas savivaldoje, kurių suteikimas nulėmė naują Valstybės kontrolės institucijos pobūdį.

2.1.2. Valstybės kontrolės, kaip Europos Sąjungos investicijų audito institucijos, funkcijos

Remiantis Lietuvos Respublikos Seimo 2003 liepos 1 d. nutarimo „Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“ 1 straipsnio 4 punktu Valstybės kontrolei pavesta atlikti

⁶² „Lietuvos Respublikos Seimo 1995 m. birželio 27 d. nutarimas Nr. I-964 Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Ekonominės Bendrijos pagrindinės sutarties bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Ekonominės Bendrijos finansinio memorandumo ratifikavimo“, *Valstybės žinios*, 55-1364 (1995).

⁶³ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymo projekto aiškinamasis raštas“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAK/TAIS.212570/format/OO3_ODT/.

⁶⁴ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

⁶⁵ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 116, 5257 (2003).

⁶⁶ „Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 104,4636 (2003).

ES struktūrinės paramos valdymo ir kontrolės sistemos institucijų atitikties jų paskyrimo kriterijams auditą ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas.⁶⁷ Pastebėtina, kad ši funkcija Valstybės kontrolei pavesta vadovaujantis Europos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentais. Štai remiantis 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo nustatomos Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui, Europos žemės ūkio fondui kaimo plėtrai ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui bendros nuostatos ir Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006 (toliau darbe - Reglamentas Nr. 1303/2013) 127 straipsnyje numatytos „Audito institucijos funkcijos.“⁶⁸ Taigi Valstybės kontrolė įgalinta atlikti „ES fondų investicijų veiksmų programai įgyvendinti sukurta valdymo ir kontrolės sistemą ir Europos Komisijai deklaruojamų lėšų tinkamumą“.⁶⁹ Mokslinėje literatūroje aptariama Valstybės kontrolės funkcija įvardijama kaip „išskirtinė“.⁷⁰

Analizuojamai, nuo 2003 m. Valstybės kontrolei priskiriamai, funkcijai vykdyti Valstybės kontrolieriaus 2007 m. lapkričio 6 d. įsakymu įsteigė 8-ąjį audito departamentą⁷¹, kuris vėliau pavadintas ES investicijų audito departamentu⁷². Būtent šiam departamentui ir pavesta atlikti audito institucijos funkcijas⁷³. Šiuo metu (2021 m. gegužės mėn. duomenimis) ES investicijų audito departamente dirba 26 darbuotojai⁷⁴.

Įdomu pastebėti, kad iki šiol galiojančio 2013 m. redakcijos nutarimo „Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“ 1 straipsnio 4 punkte, Valstybės kontrolei pavesta atlikti būtent 2014–2020 metų ES struktūrinės paramos valdymo ir kontrolės sistemos institucijų atitikties jų paskyrimo kriterijams auditą ir 2014–2020 metų ES struktūrinės paramos veiksmų

⁶⁷ Lietuvos Respublikos Seimo 2003 liepos 1 d. nutarimas Nr. IX-1667 dėl pavedimo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“, *Valstybės žinios*, 70-3171, (2003).

⁶⁸ „2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo nustatomos Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui, Europos žemės ūkio fondui kaimo plėtrai ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui bendros nuostatos ir Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006“, OJ L 347, 20.12.2013.

⁶⁹ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2021–2023 metų strateginis veiklos planas“, 3, žiūrėta 2021 gegužės 20 d.

https://www.vkontrolė.lt/dokumentai/2021_strateginis_veiklos_planas/2021%E2%80%932023_metu_Strateginis_veiklos_planas.pdf

⁷⁰ Dalia Bukelevičiūtė et al. *Lietuvos valstybės kontrolės istorija* (Vilniaus universiteto leidykla: 2015): 419-420.

⁷¹ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2007 m. lapkričio 6 d. įsakymas Nr. V-202 dėl 8 –ojo audito departamento įsteigimo“.

⁷² „Vykdomi ES projektai: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė – veiksmų programos auditas“, žiūrėta 2021 gegužės 20 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=112>.

⁷³ Nuo 2019 m. sausio 1 d. aktualus Valstybės kontrolieriaus 2018 m. gruodžio 31 d. įsakymas Nr. V-340

⁷⁴ „Europos Sąjungos investicijų audito departamentas“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. https://www.vkontrolė.lt/struktura_kontaktai1.aspx?id=80.

programos audito institucijos funkcijas.⁷⁵ Pažymėtina, kad pagal Lietuvos partnerystės sutartį, apibrėžiančią ES struktūrinių ir investavimo fondų naudojimą, 2014–2020 m., parengtos trys veiksmų programos: ES fondų investicijų veiksmų programa, kaimo plėtros programa, žuvininkystės sektoriaus veiksmų programa.⁷⁶ Remiantis Valstybės kontrolės 2021–2023 metų strateginiu veiklos planu, kuriame numatyta, kad „atlikdami auditus vertiname 2014–2020 m. ES fondų investicijų veiksmų programai įgyvendinti sukurtą valdymo ir kontrolės sistemą ir Europos Komisijai deklaruojamų lėšų tinkamumą“⁷⁷, matome, kad Valstybės kontrolė 2021–2023 m. atlikdama ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas planuoja atlikti auditus dėl 2014–2020 metų ES struktūrinės paramos. Iš dalies tai galima suprasti, nes ES Struktūrinės paramos įsisavinimo procesas sudėtingas ir pakankamai ilgai trunkantis, todėl ir 2021 m. atliekami ankstesnių metų ES investicijų auditai. Štai, pavyzdžiui Valstybės kontrolė 2019 m. atliko 2014–2020 m. ketvirtojo ataskaitinio laikotarpio (2017 m. liepos 1 d.–2018 m. birželio 30 d.) auditą: atsirinko ir įvertino 159 mln. Eur vertės išlaidų tinkamumą⁷⁸, 2020 m. buvo vertintas 2014–2020 m. penktasis ataskaitinis laikotarpis (2018 m. liepos 1 d.–2019 m. birželio 30 d.), šiuo laikotarpiu įvertintas 157 mln. Eur vertės atsitiktinai atrinktų išlaidų tinkamumas.⁷⁹

Pastebėtina, kad „Europos Parlamentui ir Tarybai pasiekus politinį susitarimą dėl 2021–2027 m. Komisijos pasiūlymų, jau susitarta dėl visų su sanglaudos politika susijusių priemonių“⁸⁰, tokiu būdu patvirtinta 2021–2027 m. ES fondų investicijų programa⁸¹. Tačiau apie šią programą, bei jos įgyvendinimą atliekant dabar numatytas funkcijas Valstybės kontrolė 2021–2023 metų strateginiame veiklos plane⁸², neužsimena. Taip pat Lietuvos Respublikos teisės aktų

⁷⁵ Lietuvos Respublikos Seimo 2003 liepos 1 d. nutarimas Nr. IX-1667 dėl pavedimo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“, *Valstybės žinios*, 70-3171, (2003).

⁷⁶ „Lietuvos Respublikos partnerystės sutartis“ 2014 m. birželis (pakeitimas patvirtintas 2018-04-11 sprendimu Nr. C(2018)2076.

⁷⁷ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2021–2023 metų strateginis veiklos planas“, 3, žiūrėta 2021 gegužės 20 d.

https://www.vkontrolė.lt/dokumentai/2021_strateginis_veiklos_planas/2021%E2%80%932023_metu_Strateginis_veiklos_planas.pdf.

⁷⁸ „Dėl 2014–2020 m. Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos įgyvendinimui sukurtos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo, sąskaitose pateiktos informacijos ir 2017 m. liepos 1 d.–2018 m. birželio 30 d. laikotarpiu deklaruotų išlaidų, kurias Europos Komisijos prašoma atlyginti (Kontrolės ataskaita pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnį)“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Post/15324/valstybes-kontrolė-atliko-es-fondu-audita>.

⁷⁹ „2014–2020 m. Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos įgyvendinimui sukurtos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo, sąskaitose pateiktos informacijos ir 2018 m. liepos 1 d.–2019 m. birželio 30 d. laikotarpiu deklaruotų išlaidų, kurias Europos Komisijos prašoma atlyginti, vertinimas (Kontrolės ataskaita pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnį)“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Post/15459/valstybes-kontrolė-atliko-es-investiciju-teisetumo-audita>.

⁸⁰ „Nauja sanglaudos politika“, žiūrėta 2021 kovo 29 d. https://ec.europa.eu/regional_policy/lt/2021_2027/.

⁸¹ „2021–2027 m. ES fondų investicijų programa Lietuvai“, https://www.esinvesticijos.lt/uploads/ck_documents/fm/files/2021-2027/2nd%20Draft%20Program_vie%C5%A1inimui.docx

⁸² „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2021–2023 metų strateginis veiklos planas“, 3, žiūrėta 2021 gegužės 20 d.

informacinėje sistemoje nėra Lietuvos Respublikos Seimo 2003 liepos 1 d. nutarimo „Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“ 1 straipsnio 4 punkto pakeitimo projekto, kuriuo Valstybės kontrolei būtų pavesta atlikti 2021–2027 metų ES struktūrinės paramos valdymo ir kontrolės sistemos institucijų atitikties jų paskyrimo kriterijams auditą. Ir tam yra priežastis.

Darbo autorei patikrinus Lietuvos Respublikos teisės aktų informacinę sistemą, įstatymo projektų registravimo posistemę surastas 2020 spalio 30 d. o registruotas Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos (toliau darbe – Finansų ministerijos) parengtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo „Dėl Europos Sąjungos fondų ir kitų tarptautinių investicijų administravimo“ projektas, pagal kurio 1.1.1. nuo 2021 m. sausio 1 d. siūloma investicijų programos vadovaujančiaja institucija ir investicijų programos audito institucija paskirti Finansų ministeriją⁸³. Kaip matome, šiuo nutarimo projektu Finansų ministerija siūlo dabar Valstybės kontrolei priskirtinas ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas perduoti Finansų ministerijai.

Paanalizavus Finansų ministerijos kartu su nutarimo projektu teikiamą lydraštį, matome, kad, jos manymu, toks investicijų programos valdymo kontrolės sistemos modelis optimaliai užtikrintų tinkamą ES investicijų priežiūrą bei sklandų lėšų deklaravimą Europos Komisijai. Finansų ministerija mano, kad tokiu būdu iš investicijų programos lėšų finansuojamų projektų priežiūros funkcijas ir administracinių patikrinimų atlikimo funkciją pavedus vienai institucijai, t.y. Finansų ministerijai, tai leistų sumažinti šių funkcijų vykdymo išlaidas, administracinę naštą ir užtikrinti vienodą projektų administravimo praktiką. Taip pat lydraštyje pabrėžiama, kad tokiu būdu būtų užtikrintas vienodo valdymo kontrolės sistemos modelio taikymas Lietuvoje visiems finansavimo šaltiniams, Finansų ministeriją paskyrus investicijų programos audito institucija būtų racionaliai naudojami auditui skirti ištekliai (kai vienu auditu būtų įgyvendinti net keli skirtingi tikslai), mažinama administracinė našta (nes dėl skirtingų auditus atliekančių subjektų tos pačios funkcijos nebūtų audituojamos kelis kartus) ir taupomi ištekliai ir pan. Be to akcentuojama, kad Valstybės kontrolė ir toliau liktų nacionaline visus finansavimo šaltinius audituojančia institucija, nesuvaržyta ir neapribota reglamentų ar kitų tarptautinių dokumentų, kuriuose yra apibrėžiamos audito ribos.⁸⁴

https://www.vkontrolė.lt/dokumentai/2021_strateginis_veiklos_planas/2021%E2%80%932023_metu_Strateginis_v_eiklos_planas.pdf.

⁸³ „Lietuvos Respublikos nutarimo dėl Europos Sąjungos fondų ir kitų tarptautinių investicijų administravimo projektas“, 2020-10-30, 20-14685, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/9efe66111a8f11eb9604df942ee8e443?jfwid=-kyrux7wce>.

⁸⁴ „Lietuvos Respublikos finansų ministerijos lydraštis dėl vyriausybės nutarimo „Dėl valstybės investicijų administravimo“ projekto“, Nr. (24.36E)-6K-2006440“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/6dd8294025c511eb8c97e01ffe050e1c?jfwid=-kyrux7wce>.

Darbo autorės manymu, toks Finansų ministerijos siūlomas nutarimo projektas, bei lydraštyje pateikti argumentai dėl valdymo ir kontrolės sistemos audito institucijos pakeitimo tikslingumo – kelia itin daug abejonių. Pirmiausia dėl to, kad, šiuo metu veikianti 2014–2020 metų ES fondų kontrolės sistema pasižymi tęstinumu, kadangi ją kuriant naudotasi ir 2004–2006 metų ir 2007–2013 metų finansavimo⁸⁵ laikotarpiais sukaupta patirtimi. Kadangi šiais laikotarpiais ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas vykdė Valstybės kontrolė, akivaizdu, kad šioje srityje ji turi ilgametę darbo patirtį, kurią Finansų ministerijai įgyti prireiktų daugelio metų. Taip pat Valstybės kontrolė yra įgijusi pasitikėjimą savo darbu, ypač, dėl to, kad jos veiklai pagal tarptautinio audito standartus keliami aukšti profesiniai reikalavimai (ypač nepriklausomumo aspektu).⁸⁶ Be to Valstybės kontrolė atlikdama 2014–2020 m. ES investicijų auditus yra įvertinusi ir Finansų ministerijos bei jos įstaigų, pavyzdžiui, Centrinės projektų valdymo agentūros (toliau – CPVA) ir kt. institucijų veiklos procesus. Buvo nustatyti įvairūs trūkumai, pavyzdžiui, pastebėjimuose dėl kontrolės priemonių testavimo nustatyta, kad CPVA neturi pakankamų kontrolės priemonių, trūksta žmogiškųjų išteklių ir pan.⁸⁷ Taigi, Finansų ministerija, bei jos institucijos turi tobulinti dabar joms priskirtus veiklos procesus. Naujų funkcijų perdavimas šiam procesui trukdytų, reikalautų papildomo, didesnio dėmesio ir akivaizdu, kad efektyvaus jų veikimo greitai nereikėtų tikėtis. Remiantis išdėstytu, darbo autorės manymu, nėra pagrįstas siūlymas naujuoju 2021–2027 metų ES fondų investicijų programos laikotarpiu ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas perduoti Finansų ministerijai.

Apibendrinant, Valstybės kontrolė per ES investicijų audito departamentą nuo 2003 m. vykdo ES investicijų audito institucijos funkcijas - vertina Europos fondų investicijų įgyvendinimą ir tokiu būdu prisideda prie tinkamo ir teisėto ES struktūrinių fondų lėšų investavimo Lietuvoje užtikrinimo. Atsižvelgiant į Valstybės kontrolės veiklos tęstinumą, sukaupą patirtį šioje srityje, į Valstybės kontrolei keliamus aukštus profesinius reikalavimus, į Finansų ministerijos bei jos institucijų veiklos procesų tobulinimo būtinumą, nustatytą Valstybės kontrolei atliekant 2014–2020 m. ES investicijų auditus, neigiamai vertintinas Finansų ministerijos siūlymas, naujoje 2021–

⁸⁵ „2007 – 2013 m. Europos Sąjungos struktūrinės paramos poveikio darniajam vystymuisi vertinimas. Galutinė ataskaita“, 2016 m. liepos 7 d., 66, žiūrėta 2021 gegužės 24 d. https://www.esinvesticijos.lt/docview/?media=5550&h=6a055&t=ES%20SF%20poveikis%20DV_galutine%20ataskaita_final%20esinvesticijos.lt.

⁸⁶ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

⁸⁷ „Valstybinio audito ataskaita. 2014–2020 m. Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos įgyvendinimui sukurtos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo, sąskaitose pateiktos informacijos ir 2018 m. liepos 1 d.–2019 m. birželio 30 d. laikotarpiu deklaruotų išlaidų, kurias Europos Komisijos prašoma atlyginti, vertinimas (kontrolės ataskaita pagal Europos Parlamento ir tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnį) 2020 m. kovo 2 d. Nr. FAE-2“.

2027 metų ES fondų investicijų programos laikotarpiu ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas perduoti Finansų ministerijai.

2.1.3. Valstybės kontrolės, kaip biudžeto politikos kontrolės institucijos, funkcijos

Valstybė planuodama savo lėšas, jas pateikia valstybės biudžete. Mokslininkai valstybės biudžetą palygina su valstybės stabilumo įrankiu, kadangi būtent jis sudaro prielaidas racionaliai paskirstyti finansinius išteklius šalyje⁸⁸. Taigi neabejotina, kad valstybės biudžetas užima svarbią vietą šalies fiskalinėje politikoje. Tą suprasdamas įstatymų leidėjas 2014 m. lapkričio 6 d. priėmė Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinį įstatymą,⁸⁹ (toliau darbe – Fiskalinės sutarties įgyvendinimo įstatymas), atitinkamai padarė pakeitimus ir papildymus Lietuvos Respublikos fiskalinės drausmės įstatyme,⁹⁰ Valstybės kontrolės įstatyme⁹¹, kuriais nuo 2015 m. Valstybės kontrolei suteikė biudžeto politikos kontrolės institucijos statusą ir atitinkamas funkcijas. Nors, literatūros šaltiniuose nurodoma, kad buvo diskutuota ar šią funkciją patikėti Valstybės kontrolei ar Lietuvos bankui, ši funkcija visgi priskirta Valstybės kontrolei (Pavyzdžiui, Estija turi fiskalinę instituciją, kuri veikia globojama Estijos centrinio banko⁹²). Manytina, kad fiskalinės institucijos funkcija pavesti Valstybės kontrolei dar ir todėl, kad iki tol, vykdydama kitas savo funkcijas ji pasižymėjo nepriklausomos institucijos reputacija, o tai itin svarbu vykdant tvarią fiskalinę politiką pagal ES taisykles.

Remiantis Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinio įstatymo 2 straipsnio 1 punktu „biudžeto politikos kontrolės institucija – institucija, atsakinga už šiame įstatyme nustatytų taisyklių laikymosi ir užduočių vykdymo stebėseną ir įgaliota rengti, teikti Lietuvos Respublikos Seimui ir įstatymų nustatyta tvarka viešai skelbti šiame įstatyme nustatytas išvadas“⁹³. Taigi Valstybės kontrolei priskirta, ne abstrakti, o aiški funkcija, įpareigojanti nuolatos stebėti šalies biudžeto fiskalinę drausmę, biudžeto formavimą vertinti kiekviename jo etape, stebėti ne tik metinių, bet ir vidutinės trukmės valdžios sektoriaus finansų tvarumo tikslų vykdymą. Todėl, „Valstybės kontrolei tenka svarbus vaidmuo, padedant Vyriausybei laikytis apdairios biudžeto pajamų planavimo taktikos, mažinant valstybės skolą ir tęsiant deficito mažinimą“.⁹⁴

⁸⁸ Ilona Skačkauskienė et al. *Lietuvos socialinės ekonominės problemos ir jų sprendimo prielaidos: monografija*. (Vilnius: Technika, 2013), 56.

⁸⁹ „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, TAR, 17028 (2014).

⁹⁰ „Lietuvos Respublikos fiskalinės drausmės įstatymo Nr. X-1316 2, 3 straipsnių ir priedo pakeitimo įstatymas, 1290 (2014).

⁹¹ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 2, 4, 6, 9 ir 23 straipsnių pakeitimo įstatymas, 1291 (2014).

⁹² „OECD Independent Fiscal Institutions Review. Lithuania’s Independent Fiscal Institution Budget Policy Monitoring Department (BPMD) in the National Audit Office of Lithuania, 2019“, žiūrėta 2021 gegužės 21 d. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/lithuania-independent-fiscal-institutions-review-2019-en.pdf>.

⁹³ „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, TAR, 17028 (2014).

⁹⁴ *Valstybės kontrolės 2015 metų veiklos ataskaita*, 18, žiūrėta 2021 birželio 1 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3510>.

Tokiu būdu, atliekant numatytą funkciją saugoma šalies ekonomikos sistema, jos dalyviai nuo neigiamų ekonominių reiškinių, formuojama fiskalinės drausmės kultūra.

Analizuojamai funkcijai vykdyti 2015 m. įsteigtas Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentas. Šiai dienai (2021 m. birželio 8 d.) šiame departamente dirba 8 darbuotojai⁹⁵. Įdomu pastebėti, kad Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau darbe – EBPO), pirmą kartą 2019 m. įvertinusi Lietuvos fiskalinės institucijos veiklą, pastebėjo, kad Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentui trūksta aiškaus identiteto – jį sieja su aukščiausiosios audito institucijos veikla⁹⁶. Darbo autorės manymu, Biudžeto politikos stebėsenos departamentas - Valstybės kontrolės struktūrinė dalis, todėl, nestebina jo veiklos tapatinimas su pačia Valstybės kontrolės institucija. Derėtų suvokti tik tai, kad Valstybės kontrolė ne vien aukščiausioji audito institucija. Kaip jau išaiškinta šiame darbe, Valstybės kontrolė vienu metu vykdo trijų savarankiškų institucijų – aukščiausiosios audito institucijos, ES investicijų audito institucijos ir fiskalinės institucijos – funkcijas⁹⁷. Taigi, ji ne vien aukščiausioji audito institucija, nagrinėjamu atveju per Biudžeto politikos stebėsenos departamentą vykdo fiskalinei institucijai priskirtas funkcijas. Siekianti užtikrinti valdžios sektoriaus finansų tvarumą ir stabilią ūkio plėtrą, Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentas atlieka šias funkcijas: makroekonominių prognozių vertinimą ir tvirtinimą; fiskalinės drausmės taisyklių laikymosi vertinimą (*ex-ante* ir *ex-post*); struktūrinio postūmio užduoties nustatymo pagrįstumą; sprendžia dėl išskirtinių aplinkybių; fiskalinės politikos bei biudžeto vykdymo stebėseną; metinių biudžeto projektų vertinimą; fiskalinio skaidrumo skatinimą/ propagavimą⁹⁸. Kaip matome, visos šios funkcijos nukreiptos į valdžios sektoriaus finansų tvarumo stiprinimą.

Apibendrinant, Lietuvoje fiskalinės institucijos funkcijas Valstybės kontrolė per Biudžeto politikos stebėsenos departamentą vykdo nuo 2015 m. Priskiriant fiskalinės institucijos funkcijas Valstybės kontrolei buvo pasinaudota jau susiformavusia šios institucijos reputacija. Valstybės kontrolė įpareigota nuolatos stebėti šalies biudžeto fiskalinę drausmę, vertinti biudžeto formavimą, stebėti valdžios sektoriaus finansų tvarumo tikslų vykdymą.

2.2. Valstybės kontrolės nepriklausomumas – veiklos užtikrinimo garantas

⁹⁵ „Biudžeto politikos stebėsenos departamentas“, žiūrėta 2021 birželio 8 d. https://www.vkontrole.lt/struktura_kontaktai1.aspx?id=90

⁹⁶ „OECD Independent Fiscal Institutions Review. Lithuania’s Independent Fiscal Institution Budget Policy Monitoring Department (BPMD) in the National Audit Office of Lithuania, 2019“, žiūrėta 2021 gegužės 21 d. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/lithuania-independent-fiscal-institutions-review-2019-en.pdf>.

⁹⁷ *Valstybės kontrolės 2019 m. veiklos ataskaita* (2019), 4 žiūrėta 2021 sausio 10 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>.

⁹⁸ „Biudžeto stebėseną“, žiūrėta 2021 birželio 2 d. <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/BiudžetoStebesena>.

Analizuojant Valstybės kontrolės instituciją, būtina aptarti jos nepriklausomumo aspektą, kuris yra neatsiejamas vykdamas jai numatytas funkcijas. Manytina, kad jei Valstybės kontrolė negali patenkinti nepriklausomumo reikalavimo, negali tinkamai vykdyti jai priskirtų funkcijų ir pateikti kokybiškų audito rezultatų. Žinoma, dera suvokti, kad Valstybės kontrolė negali būti absoliučiai nuo nieko nepriklausoma, kadangi ji yra tam tikra, sudėtinė valstybės aparato dalis. Todėl negalima visiškai atsieti įstatymų leidžiamosios (Seimo) ir vykdomosios (Vyriausybės) valdžių nuo Valstybės kontrolės. Tačiau tarp jų būtina išlaikyti tam tikrą ribą, neleidžiančią šioms valdžioms kištis ir kontroliuoti Valstybės kontrolės veiklą.

Nepriklausomumo aspektu, A. Katkus pažymi, jog Konstitucijoje nėra įtvirtintas Valstybės kontrolės funkcinis, organizacinis veiklos ir finansinis nepriklausomumas.⁹⁹ Čia dera pažvelgti ką apie Valstybės kontrolės atskaitingumą Seimui ir nepriklausomumą kalba konstitucinė jurisprudencija, nes kaip akcentuojama literatūroje, kaip ir kitos Konstitucijos nuostatos, taip ir šios – Valstybės kontrolei tiesiogiai skirtos – nuostatos gali būti ir yra plėtojamoms konstitucinėje doktrinoje¹⁰⁰. Konstitucinis Teismas išaiškino, kad Valstybės kontrolė visas jai pavestas funkcijas gali vykdyti tik būdama savarankiška ir apsaugota nuo pašalinės įtakos, o pirmiausia – nuo politinės valdžios. Atskaitingumas Seimui negali peraugti į išorinį administravimą, nes tai reikštų pavaldumą bei priklausomumą ir prieštarautų konstitucinei Valstybės kontrolės paskirčiai¹⁰¹. Nepriklausomumo svarbą Konstitucinis Teismas yra pabrėžęs ir 2019 m. gegužės 16 d. nutarime, kur konstatavo, jog konstitucinė Valstybės kontrolės paskirtis, konstituciniai teisinės valstybės ir valdžių padalijimo principai suponuoja konstitucinį reikalavimą Valstybės kontrolei nepriklausomai nuo kitų valstybės institucijų, *inter alia* nuo Seimo, Respublikos Prezidento, Vyriausybės, vykdyti jai iš Konstitucijos 134 straipsnio 1 dalies kylančius įgaliojimus *inter alia* atlikti valstybinį auditą¹⁰². Vadinasi, remiantis konstitucine jurisprudencija, Valstybės kontrolės, atskaitingumas, neįtakoja šios institucijos nepriklausomumo - jis nėra varžomas.

Nepaisant to, dera atkreipti dėmesį, kad Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracijos dėl audito principų gairių“ (toliau darbe – Limos deklaracija) 5 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad aukščiausiosios audito institucijos veiklos juridinį pagrindą ir jos nepriklausomumo laipsnį nustato Konstitucija, o išsamiai reglamentuoja atitinkami

⁹⁹ Anzelmas Katkus, *Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai*, (Vilnius, 2004), 82.

¹⁰⁰ Egidijus Kūris, „Valstybės kontrolė valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas“, Pranešimas konferencijoje *Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą*, (Vilnius, 2009 m. sausio 29 d.): 2.

¹⁰¹ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 6 d. nutarimas, bylos Nr. 3/95“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta436/content>.

¹⁰² „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2019 m. gegužės 16 d. nutarimas Nr. KT14-N6/2019, byla Nr. 3/2018“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1931/content>.

įstatymai.¹⁰³ Taigi numatyta, kad aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumas būtų įtvirtintas šalies Konstitucijoje ir įstatyme. Akivaizdu, kad Lietuvos Konstitucijoje to nėra įtvirtinta, todėl konstatuotina, kad Valstybės kontrolės nepriklausomumo teisinis reglamentavimas nėra tinkamas. Pažymėtina, kad skirtingai nei Lietuva audito institucijų nepriklausomumą savo konstitucijose yra įtvirtinusios Latvija¹⁰⁴, Estija¹⁰⁵, Čekija¹⁰⁶ ir kt. Lietuvai derėtų sekti tokiais pavyzdžiais. Remiantis tuo, negalima sutikti su D. Daujotaitės nuomone, kad tokį Valstybės kontrolės institucinės padėties nepriklausomumą galima vertinti kaip atitinkantį pagrindines nepriklausomumo sąlygas išdėstytas Limos deklaracijoje.¹⁰⁷ Sutiktina su Europos Audito Rūmų generalinio sekretoriaus kabineto vadovo A. de la Fuente Garrigosos nuomone, jog „būtina, kad Valstybės kontrolės nepriklausomumas būtų garantuojamas visomis teisinėmis priemonėmis, nekeltų visuomenei jokių abejonių. Priešingu atveju mažėja piliečių pasitikėjimas ne tik aukščiausiaja audito institucija, bet ir visa valstybe“¹⁰⁸.

Nors konstitucinių Valstybės kontrolės nepriklausomybės pagrindų nėra, šios aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomybė yra įtvirtinta įstatymiškai. Valstybės kontrolės įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje lakoniškai nurodyta, kad valstybės kontrolės veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, neutralumo ir profesionalumo principais.¹⁰⁹ Kaip matome, nepriklausomumo principas įtvirtintas tarp kitų šios institucijos veiklos principų ir jo turinys nėra detalizuotas. Darbo autorės manymu, tai neatitinka Limos deklaracijos 5 straipsnio 3 dalyje numatyto reikalavimo, kad aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo laipsnį išsamiai reglamentuoja atitinkami įstatymai.¹¹⁰

Toliau, palyginkime ir kitus, Limos deklaracijoje numatytus aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo standartus su Lietuvos Konstitucijoje, Valstybės kontrolės įstatyme įtvirtintais. Vadovaujantis Limos deklaracijos 8 straipsniu, aukščiausiosios audito institucijos ir parlamento ryšiai turi būti nustatyti šalies Konstitucijoje atsižvelgiant į kiekvienos šalies sąlygas

¹⁰³ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

¹⁰⁴ „The Constitution of the Republic of Latvia“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.president.lv/en/republic-of-latvia/the-constitution-of-the-republic-of-latvia#gsc.tab=0>.

¹⁰⁵ „Constitution of the Republic of Estonia“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.president.ee/en/republic-of-estonia/the-constitution/>.

¹⁰⁶ „The Constitution of the Czech Republic“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://public.psp.cz/en/docs/laws/constitution.html>.

¹⁰⁷ Dalia Daujotaitė, „Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje“, *Viešojo politika ir administravimas* 2, (2002), 73.

¹⁰⁸ „Konstituciniame Teisme lankėsi Europos Audito Rūmų vadovaujama ekspertų grupė“ (2019-06-05), žiūrėta 2021 sausio 12 d. <https://www.lrkt.lt/lt/naujienos/ivykiai/konstituciniame-teisme-lankesi-europos-audito-rumu-vadovaujama-ekspertu-grupe/1359>.

¹⁰⁹ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

¹¹⁰ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

ir poreikius¹¹¹. Mūsų šalies Konstitucijoje numatyta tik tiek, kad Seimas skiria valstybės kontrolierių (Konstitucijos 67 straipsnio 11 dalis, 133 straipsnio 2 dalis¹¹²). Kaip matome, šios nuostatos, neatspindi aukščiausiosios audito institucijos ir parlamento ryšio, nėra aišku kokie santykiai yra tarp Valstybės kontrolės ir Seimo. Pagal Limos deklaracijos 18 straipsnį - pagrindinius aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimus nustato Konstitucija, o juos detalizuoja kiti įstatymai¹¹³. Šį standartą Lietuvos teisės aktai atitinka. Konstitucijos 134 straipsnyje numatyti pagrindiniai įgaliojimai - Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas¹¹⁴, kurie detalizuoti Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnyje¹¹⁵. Limos deklaracijoje įtvirtinamas ir aukščiausiosios audito institucijos finansinis nepriklausomumas. Sutinkamai su 7 straipsnio 1 dalimi, aukščiausia audito institucija aprūpinama lėšomis, būtinomis patikėtoms užduotims vykdyti¹¹⁶. Šie reikalavimai išpildyti Valstybės kontrolės įstatymo 8 straipsnyje kurio 1 ir 2 dalyse nurodyta, jog Valstybės kontrolė finansuojama iš valstybės biudžeto, o Valstybės kontrolės biudžeto asignavimų dydį nustato ir skiria Seimas¹¹⁷. Pagal Limos deklaraciją, aukščiausioji audito institucija turi turėti ir organizacinį nepriklausomumą. 13 straipsnyje įtvirtinta, kad ši institucija atlieka auditus laikydamasi savo pačios nustatytos programos¹¹⁸. Šį standartą Lietuvos teisinis reglamentavimas atitinka. Valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnyje numatyta, kad Valstybės kontrolė, siekdama efektyviai atlikti savo funkcijas, nustato valstybinio audito mastą. Valstybės kontrolė valstybinio audito mastą kasmet nustato valstybinio audito programose¹¹⁹.

Kalbant apie aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumą, būtinas ir jos pareigūnų nepriklausomumas. Limos deklaracijos 6 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad Konstitucija turi garantuoti aukščiausiosios audito institucijos narių nepriklausomumą. Ypač jų atšaukimo procedūra turi būti nustatyta Konstitucijoje ir negali trukdyti jų nepriklausomumui¹²⁰. Paanalizavus mūsų šalies Konstituciją, akivaizdu, kad valstybės kontrolieriaus nepriklausomumo garantijų pagrindiniame šalies teisės akte nėra numatyta. Konstitucijos 133 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta tik valstybės kontrolieriaus skyrimo tvarka - valstybės kontrolierių penkeriems metams

¹¹¹ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

¹¹² „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Valstybės žinios*, 33,1014 (1992).

¹¹³ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

¹¹⁴ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Valstybės žinios*, 33,1014 (1992).

¹¹⁵ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

¹¹⁶ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

¹¹⁷ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

¹¹⁸ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

¹¹⁹ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

¹²⁰ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas¹²¹ jokie šio pareigūno atleidimo pagrindai nėra numatyti. Atsižvelgiant į tai konstatuotina, kad ir šiuo aspektu, Valstybės kontrolės nepriklausomumas neatitinka Limos deklaracijoje nustatytų standartų. Limos deklaracijoje pateikti aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo standartai bei jų įtvirtinimas Lietuvos teisiniame reglamentavime pateikiamas žemiau pavaizduotoje lentelėje Nr. 1.

1.lentelė. Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo reikalavimų palyginimas su Limos deklaracijoje numatytais standartais

Limos deklaracijoje įtvirtinti aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo standartai	Lietuvos teisiniame reglamentavime įtvirtinti aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo standartai
Pagal 5 str. 3 d. aukščiausiosios audito institucijos veiklos juridinį pagrindą ir jos nepriklausomumo laipsnį nustato Konstitucija, o išsamiai reglamentuoja atitinkami įstatymai.	Neatitinka tarptautinių standartų. Lietuvos Konstitucija neįtvirtina Valstybės kontrolės nepriklausomumo. Valstybės kontrolės įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje nepriklausomas įtvirtintas, tačiau lakoniškai, nėra išsamus ir detalus.
Pagal 6 str. 2 d. Konstitucija turi garantuoti aukščiausiosios audito institucijos narių nepriklausomumą, ypač jų atšaukimo procedūra turi būti nustatyta Konstitucijoje.	Neatitinka tarptautinių standartų. Konstitucijoje valstybės kontrolieriaus nepriklausomumo garantijų nėra numatyta.
Pagal 7 str. 1 d. aukščiausia audito institucija aprūpinama lėšomis, būtinomis patikėtoms užduotims vykdyti.	Atitinka tarptautinius standartus. Valstybės kontrolės įstatymo 8 str. kurio 1 ir 2 d. įtvirtinta, kad Valstybės kontrolė finansuojama iš valstybės biudžeto, o Valstybės kontrolės biudžeto asignavimų dydį nustato ir skiria Seimas.
Pagal 8 str. aukščiausiosios audito institucijos ir parlamento ryšiai turi būti nustatyti šalies Konstitucijoje atsižvelgiant į kiekvienos šalies sąlygas ir poreikius.	Neatitinka tarptautinių standartų. Konstitucijoje nėra nuostatų numatančių aukščiausiosios audito institucijos ir Seimo ryšio.

¹²¹ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Valstybės žinios*, 33,1014 (1992).

Pagal 13 str. aukščiausioji audito institucija atlieka auditus laikydamasi savo pačios nustatytos programos.	Atitinka tarptautinius standartus. Valstybės kontrolės įstatymo 14 str. numatyta, kad Valstybės kontrolė, siekdama efektyviai atlikti savo funkcijas, nustato valstybinio audito mastą.
Pagal 18 str. pagrindinius aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimus nustato Konstitucija, o juos detalizuoja kiti įstatymai.	Atitinka tarptautinius standartus. Konstitucijos 134 str. numatyti pagrindiniai įgaliojimai, kurie detalizuoti Valstybės kontrolės įstatymo 9 str.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Limos deklaracija,¹²² Lietuvos Respublikos Konstitucija¹²³ ir Valstybės kontrolės įstatymu¹²⁴.

Apibendrinant Limos deklaracijoje pateiktų aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo standartus bei jų įtvirtinimą Lietuvos teisiniame reglamentavime, galima teigti, kad Valstybės kontrolė neatitinka visų aukščiausiai audito institucijai keliamų nepriklausomumo reikalavimų todėl šios institucijos nepriklausomumas nėra tinkamai įtvirtintas nacionaliniu lygmeniu ir turi būti tobulintinas.

Valstybės kontrolė, kaip ES investicijų audito institucija, taip pat turi būti nepriklausoma. Reglamento Nr. 1303/2013 123 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta, kad „valstybė narė paskiria kiekvienos veiksmų programos nacionalinę, regioninę arba vietos valdžios instituciją arba subjektą, funkcinio požiūriu nepriklausomą nuo vadovaujančiosios institucijos ir tvirtinančiosios institucijos, kuri veikia kaip audito institucija“¹²⁵. Atitinkamai, vykdant šią veiklą Valstybės kontrolei, kaip audito institucijai aktualios ir jau aukščiau aptartos Limos deklaracijos nuostatos dėl nepriklausomumo.¹²⁶

Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinį įstatymo 9 straipsnyje reglamentuotas kontrolės institucijos nepriklausomumas. Šio straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kontrolės institucija, jos vadovas, pavaduotojai, valstybės tarnautojai ir darbuotojai įgyvendindami savo funkcijas, turi nepriimti nurodymų iš jokios kitos institucijos ar asmens. Savo ruožtu ir kitos valstybės institucijos bei asmenys privalo gerbti šios institucijos nepriklausomumą, nedaryti įtakos

¹²² Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

¹²³ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Valstybės žinios*, 33,1014 (1992).

¹²⁴ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

¹²⁵ „2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo nustatomos Europos regioninės plėtros fondai, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui, Europos žemės ūkio fondui kaimo plėtrai ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui bendros nuostatos ir Europos regioninės plėtros fondai, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondai taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006“, OJ L 347, 20.12.2013.

¹²⁶ „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

jos vadovui ir tarnautojams ar darbuotojams¹²⁷. Taigi, įtvirtintos Valstybės kontrolės nepriklausomumo garantijos vykdančios biudžeto politikos kontrolės funkcijas.

EBPO 2019 m. įvertinusi Lietuvos nepriklausomos fiskalinės institucijos veiklą, pastebėjo, kad „Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentas greitai susikūrė patikimas ir nepriklausomas analizes atliekančios institucijos reputaciją. Per palyginti trumpą laiką institucija padėjo Lietuvai siekti fiskalinio skaidrumo ir paskatino parlamentines bei viešąsias diskusijas fiskaliniais klausimais“.¹²⁸ Tačiau kartu akcentavo šio departamento veiklos nepriklausomumo trūkumą, ypač dėl to, kad departamentas būdamas struktūrine Valstybės kontrolės dalimi neturi autonomijos, rengdamas savo ataskaitas ir priimdamas veiklos sprendimus, be to jo biudžetas nustatomas valstybės kontrolieriaus nuožiūra. Be to pastebėta, kad Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatyme numatyti įdarbinimo ir kiti procesai neatrodo tinkami nepriklausomumo požiūriu¹²⁹. Darbo autorės manymu, toks įvertinimas rodo, kad Valstybės kontrolė, kaip fiskalinė institucija, veikdama per Biudžeto politikos stebėsenos departamentą, dėl nepriklausomumo trūkumo negali savo funkcijų įgyvendinti pakankamai efektyviai. Manytina, kad atliktas tyrimas svarbus tobulinant fiskalinės institucijos veiklą. Lietuvos fiskalinė institucija veikia dar neseniai, tad akivaizdu, kad jos veikla užtikrinanti funkcijų vykdymą – tobulintina. Jau 2018 m. Valstybės kontrolė savo ataskaitoje pažymėjo, kad „didinant institucijos nepriklausomumą, veiklos kokybę, gerosios praktikos taikymą ir jos atitiktį nustatytiems principams, šiandien būtina teisėkūros investicija, todėl jau parengtas naujas mūsų institucijos savarankiškumą, atskaitomybę ir įgaliojimus stiprinantis įstatymo projektas“.¹³⁰ Vėliau, atsižvelgiant į ESBO rekomendacijas šis projektas išdėstytas nauja redakcija,¹³¹ kurioje tobulintinas Valstybės kontrolės vykdomos biudžeto politikos kontrolės institucijos veiklos

¹²⁷ „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, TAR, 17028 (2014).

¹²⁸ „OECD Independent Fiscal Institutions Review. Lithuania’s Independent Fiscal Institution Budget Policy Monitoring Department (BPMD) in the National Audit Office of Lithuania, 2019“, žiūrėta 2021 gegužės 21 d. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/lithuania-independent-fiscal-institutions-review-2019-en.pdf>.

¹²⁹ „OECD Independent Fiscal Institutions Review. Lithuania’s Independent Fiscal Institution Budget Policy Monitoring Department (BPMD) in the National Audit Office of Lithuania, 2019“, žiūrėta 2021 gegužės 21 d. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/lithuania-independent-fiscal-institutions-review-2019-en.pdf>

¹³⁰ *Valstybės kontrolės 2018 m. veiklos ataskaita*, 9 žiūrėta 2021 gegužės 22 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3950>.

¹³¹ „Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymo projektas (nauja redakcija) 2020-06-08, Nr. XIII-P-2183 (2)“.

reguliuojamas.¹³² Šis didesnę nepriklausomumą stiprinantis įstatymo projektas jau priimtas¹³³ ir įsigalios nuo 2021 m. liepos 1 d. Įteisinta nepriklausomumo garantijai svarbi rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos sistema, numatyta, kad Valstybės kontrolės darbuotojų veiklą, įdarbinimo ir atleidimo procedūras, atlyginimo ir socialinių garantijų klausimus reglamentuos ne naujasis Valstybės kontrolės įstatymas ir Lietuvos Respublikos darbo kodeksas ir pan. Manytina, kad tai itin teigiamas aspektas, nes Valstybės kontrolės veiklos teisinis reguliavimas iš esmės nebuvo peržiūrėtas nuo 2002 m., nors bėgant metams šiai institucijai buvo priskirtos papildomos kontrolės veiklos funkcijos (kaip jau minėta nuo 2003 m. institucijai pavestos ES įvairių laikotarpių finansinės paramos audito institucijos funkcijos, o nuo 2015 m. Valstybės kontrolė vykdo ir biudžeto politikos stebėseną.)

Apibendrinant, esminė sąlyga efektyviam Valstybės kontrolės funkcijų vykdymui yra jos nepriklausomumas (įskaitant jos pareigūnų nepriklausomumą). Tačiau tenka pripažinti, kad Lietuvos aukščiausioji audito institucija (taip pat ir kaip ES investicijų audito institucija), kai kuriais aspektais neatitinka Limos deklaracijoje numatytų, tarptautinių standartų, keliamų aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumui: Valstybės kontrolės ir kontrolieriaus nepriklausomumas neįtvirtintas konstituciniu lygmeniu, pagrindiniame šalies teisės akte nėra nuostatų numatančių aukščiausiosios audito institucijos ir Seimo ryšio, Valstybės kontrolės įstatyme trūksta nepriklausomumo principo išsamumo. 2019 m. nustatyta, kad Valstybės kontrolei, kaip fiskalinei institucijai, įgyvendinant priskirtas funkcijas taip pat trūksta nepriklausomumo. Tuo tikslu buvo būtinas teisinio reglamentavimo tobulinimas. Atitinkamos nuostatos pakoreguotos ir įtvirtintos naujos redakcijos, įsigaliosiančiame nuo 2021 m. liepos 1 d. Valstybės kontrolės įstatyme. Tikėtina, kad šios teisėkūros investicijos į modernesnę viešojo sektoriaus nešališko vertinimo sistemą leis įžengti į naują kokybiškesnę šios fiskalinės institucijos veiklos, taigi ir efektyvesnę funkcijų vykdymo etapą.

2.3. Valstybės kontrolės veiklos rūšys

¹³² „Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo Nr. I-430 37 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo Nr. I-533 19, 27 ir 51 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos seimo statuto 59, 591, 172 ir 173 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo Nr. VIII-1316 4, 29 straipsnių ir 3 priedo pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII -1029 112 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos valstybės politikų ir valstybės pareigūnų darbo apmokėjimo įstatymo Nr. VIII –1904 2 straipsnio ir priedėlio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 510 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 589 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. I-1338 2 ir 10 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos kriminalinės žvalgybos įstatymo Nr. XI-2234 20 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos teisės gauti informaciją iš valstybės ir savivaldybių institucijų ir įstaigų įstatymo NR. VIII-1524 5 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstatymo Nr. I-1367 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“

¹³³ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymas,“ *TAR*, Nr. 255 (2021).

2.3.1. Valstybinis auditas

Valstybės kontrolės įstatymo (redakcija iki 2021 m. liepos 1 d.)¹³⁴ 2 straipsnio 10 dalyje paaiškinta tik tiek, kad „valstybinis auditas – nepriklausomas ir objektyvus vertinimas, atliekamas aukščiausiosios audito institucijos audituojamuose subjektuose.“¹³⁵ Kaip matome, valstybinis auditas čia suprantamas kaip Valstybės kontrolės kaip aukščiausiosios audito institucijos atliekamas vertinimas. Koks tai konkrečiai nepriklausomas ir objektyvus vertinimas, galima sužinoti išanalizavus valstybinio audito rūšis. Remiantis Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 3 dalimi ir 2 straipsnio 12 dalimi¹³⁶ galima teigti, kad Lietuvos teisiniame reglamentavime įtvirtinti dviejų rūšių auditai - finansinis ir veiklos.

Pagal Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 3 dalį (redakcija iki 2021 m. liepos 1 d.) - finansinis auditas suprantamas kaip valstybinis auditas kurio metu vertinami audituojamo subjekto metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenys bei pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė.¹³⁷ Taigi valstybinis finansinis auditas pagal taikomą atskaitomybės tvarką (tiekiamus ataskaitų duomenis) įvertina audituojamo subjekto finansinę būklę, pinigų srautus. Viešojo sektoriaus valdyme toks auditas turi ypatingą reikšmę – ugdo pasitikėjimą valstybės finansine padėtimi, užtikrina socialinį stabilumą ir ekonominę saugumą.

Įdomu pastebėti, kad vadovaujantis Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 patvirtintų Valstybinio audito reikalavimų (toliau – Valstybinio audito reikalavimai) 1 reikalavimo 7 punktu (reikalavimai galiojo iki 2021 liepos 1 d.), Valstybės kontrolė atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus.¹³⁸ Taigi, išskiriant finansinį auditą, minimas ir teisėtumo auditas. Pati Valstybės kontrolė apibūdindama savo veiklą, išskiria ne dvi, kaip numatyta Valstybės kontrolės įstatyme, o tris audito rūšis, be finansinio ir veiklos audito atskirai įvardindama ir teisėtumo auditą. Atitinkamai finansinis ir veiklos auditas apibūdinamas analogiškai kaip Valstybės kontrolės įstatyme. O teisėtumo auditas, kurio sąvokos Valstybės kontrolės įstatymas nepateikia apibūdinamas taip kaip audituojamo subjekto valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas, dėl kuriuo nuomonė paprastai nereiškia.¹³⁹ Šiuo atveju kyla pagrįstas klausimas kas gi yra teisėtumo auditas, ar tai atskira valstybinio audito rūšis, ar jis finansinio audito dalis?

¹³⁴ Analizuota todėl, kad ši darbo dalis rašyta iki 2021 m. liepos 1 d.

¹³⁵ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995).

¹³⁶ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995).

¹³⁷ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995).

¹³⁸ „Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 (2017 m. birželio 20 d. įsakymo Nr. V-164 redakcija) patvirtinti Valstybinio audito reikalavimai“, žiūrėta 2021 birželio 5 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>.

¹³⁹ „Valstybės kontrolė. Aukščiausioji audito institucija“, žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://lar.lt/www/new/request.php?11892>.

Atsakant į šį klausimą, aktualus Valstybinio audito reikalavimų 3 reikalavimo 16 punktas, kuriame apibrėžiamas finansinio (teisėtumo) audito tikslas. Nurodyta, kad minėto audito „tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto metinius (konsoliduotųjų) finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, nacionalinį ataskaitų rinkinį ir pareikšti nepriklausomą nuomonę, ar jie parodo tikrą ir teisingą vaizdą arba yra parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, taip pat įvertinti audituojamo subjekto lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams ir pareikšti nepriklausomą nuomonę“. Darbo autorės nuomone, pagal šią nuostatą, teisėtumo auditą galime suprasti kaip finansinio audito sudėtinę dalį. Pirmoji Valstybinio audito reikalavimų 3 reikalavimo 16 punkto nuostatos dalis tapati Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 3 daliai, kurioje apibrėžtas finansinis auditas (finansinis auditas, kuris suprantamas kaip valstybinis auditas kurio metu vertinami audituojamo subjekto metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenys bei pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė¹⁴⁰). Kita Valstybinio audito reikalavimų 3 reikalavimo 16 punkto dalis atspindi teisėtumo audito sąvoką, kurią, patiekia Valstybės kontrolė (aptarta aukščiau), t. y. audituojamo subjekto valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas¹⁴¹. Skirtumas tik tas, kad pagal Valstybinio audito reikalavimų 16 straipsnį, numatyta, kad finansinio (teisėtumo) audito metu pareiškiama nepriklausoma nuomonė, o Valstybės kontrolė, apibūdindama savo veiką šioje srityje nurodo, kad tokia nuomonė paprastai nereiškia. Tačiau tai nereiškia, kad tokios nuomonės negalima pareikšti. Manytina, tokia išvada padaryta remiantis susiklosčiusia praktika.

Mokslinėje literatūroje nurodoma, kad valstybinis finansinis auditas yra tapatus teisėtumo auditui. Štai J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė teigia, kad „valstybinis finansinis auditas neretai vadinamas teisėtumo auditu, nes svarbi jo sritis – sandorių auditas, apimantis teisės aktų laikymąsi. Tai patvirtina ir INTOSAI audito standartai, kuriuose skiriamas teisėtumo, o ne finansinis auditas, taip pat Limos deklaracija, kurioje pagal funkcinį požymį skiriamas finansų valdymo ir apskaitos teisėtumo bei taisyklingumo auditas. Nors SIGMA leidinyje teisėtumo ir taisyklingumo auditas laikomas atskira valstybinio audito rūšimi, tačiau turint omenyje, kad finansinis auditas visais atvejais apima ir teisės aktų laikymosi tikrinimą, teisėtumo ir taisyklingumo auditą galima priskirti prie finansinio audito“¹⁴². Remiantis šia autorių pozicija, galima teigti, kad valstybinis finansinis auditas dar kitaip vadinamas teisėtumo auditu, nes jo svarbi sritis – sandorių auditas, kuris apima teisės aktų laikymąsi. Darbo autorės manymu, visgi tiksliau būtų teisėtumo auditą vadinti sudėtine

¹⁴⁰ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995).

¹⁴¹ „Valstybės kontrolė. Aukščiausioji audito institucija“, žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://lar.lt/www/new/request.php?11892>.

¹⁴² Mackevičius, Jonas ir Pranckevičiūtė, Laura, „Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas“, *Pinigų studijos* 1 (2007): 49.

finansinio audito dalimi, nes audito finansinėse ataskaitose pateikiama 1.) išvada dėl finansinių ataskaitų patikimumo, finansų apskaitos taisyklingumo, 2.) išvada dėl tam tikros ūkinės operacijos atlikimo pagal teisės aktuose nustatytas procedūras. Iš esmės teisėtumas vertina kitus aspektus, nei metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenys, kurie yra grynai finansiniai rodikliai. Teisėtumas susijęs su teisiniais aspektais, tačiau neišanalizavus atitinkamų finansinių rodiklių jų nustatyti negalima.

Atsižvelgiant į išdėstytą, siekiant teisinio aiškumo, darbo autorės manymu, Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje ir Valstybinio audito reikalavimuose (1 reikalavimo 7 punktas, 3 reikalavimo 16, 26 punktai, 10 reikalavimo 92 punktas) derėtų suvienodinti pačią finansinio audito sąvoką - Valstybinio audito reikalavimuose atsisakyti greta finansinio audito skliausteliuose vartojamo teisėtumo termino, paliekant tik finansinio audito kategoriją, taip kaip numatyta įstatyme. Taip pat siūlytina suvienodinti Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje pateiktą finansinio audito apibrėžimą ir Valstybinio audito reikalavimų 16 punkte, patiekiamą finansinio (teisėtumo) audito kategoriją, vartojamą apibūdinant finansinio (teisėtumo) audito tikslą.

Valstybės kontrolės duomenimis, atliekami valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir valstybės biudžeto vykdymo, nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio, apimančio ir valstybės skolos ataskaitą, ir skolos valdymo finansinius (teisėtumo) auditai bei Vyriausybės kanceliarijos skirtų viešajai įstaigai Geros valios kompensacijos už žydų religinių bendruomenių nekilnojamąjį turtą disponavimo fondui valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams auditai. Taip pat atliekami įvairių išteklių fondų finansiniai auditai: privalomojo sveikatos draudimo fondo, valstybinio socialinio draudimo fondo; VĮ Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo, privatizavimo fondo, garantinio fondo, rezervinio (stabilizavimo) fondo, ilgalaikio darbo išmokų fondo¹⁴³.

2020 m. Valstybės kontrolė atliko 21 valstybinį auditą,¹⁴⁴ iš jų 10 finansinių auditų (pavyzdžiui, atliko privalomojo sveikatos draudimo fondo 2019 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimą, rezervinio (stabilizavimo) fondo 2019 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimą ir kt.)¹⁴⁵ Valstybės kontrolės duomenimis per metus atliekami maždaug 9 finansiniai auditai.¹⁴⁶

¹⁴³ „Veiklos sritys“ Valstybės kontrolė, žiūrėta 2021 birželio 12 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=8>.

¹⁴⁴ *Valstybės kontrolės 2020 m. veiklos ataskaita*, žiūrėta 2021 birželio 11 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4217>.

¹⁴⁵ „Finansinis auditas“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1.

¹⁴⁶ „Valstybės kontrolė. Aukščiausioji audito institucija“, žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://lar.lt/www/new/request.php?11892>.

Pavyzdžiui, atlikus privalomojo sveikatos draudimo fondo 2019 metų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio auditą Valstybės kontrolė konstatavo tikrą ir teisingą 2019 m. gruodžio 31 d. finansinę būklę, 2019 metų veiklos rezultatus, grynojo turto pokyčius ir pinigų srautus. Nustatyta, kad konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys visais reikšmingais atžvilgiais parengtas ir pateiktas pagal teisės aktus, reglamentuojančius šio rinkinio sudarymą¹⁴⁷. Tačiau nustatytos ir tam tikros problemos, pavyzdžiui ne visos sveikatos priežiūros specialistų darbo užmokesčiui kelti skirtos lėšos pasiekė tikslą, skiriasi reglamentavimas ir praktika mokamų sveikatos priežiūros paslaugų srityje¹⁴⁸.

Valstybės kontrolė atlieka savivaldybių auditą, vertindama kaip yra naudojamos valstybės perduotų funkcijų vykdymui skirtos valstybės biudžeto lėšos. Štai 2019 m. Valstybės kontrolė auditavo savivaldybių vykdomų funkcijų finansavimą valstybės biudžeto lėšomis. Buvo nustatyta, kad valstybės biudžeto lėšų vietos savivaldai skirta nenustačius siektino rezultato, objektyviai neįvertinus, kiek lėšų joms reikia funkcijoms vykdyti. Savivaldybės neturi galimybės ribotus valstybės finansinius išteklius nukreipti efektyvesniam valstybinių funkcijų vykdymui. Be to savivaldybės atsiskaito už vykdytas veiklas, o ne rezultatus.¹⁴⁹

Verta pastebėti, kad Valstybės kontrolė atlieka ir finansinį ES struktūrinės paramos lėšų auditą, kurį Lietuva privalo atlikti pagal Europos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentus. Šio audito tikslas yra pateikti Europos Komisijai nuomonę dėl ES struktūrinės paramos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo efektyvumo ir deklaruotų Europos Komisijai išlaidų tinkamumo.¹⁵⁰ Atliekami veiksmų programų valdymo ir kontrolės sistemos veikimo ir deklaruotų išlaidų vertinimai. Įdomu pabrėžti, kad „COVID-19 pandemijos metu buvo atlikti ES investicijų finansavimo ir administravimo teisės aktų pakeitimai, kurių įtaka valdymo ir kontrolės sistemos veikimui ir EK deklaruotų išlaidų tinkamumui vertinami auditų metu.“¹⁵¹

Valstybės kontrolės pateikiamais duomenimis, 2020 m. atliktas 1 ES investicijų auditas ir 51 kartą audituoti ES investicijų projektai¹⁵². Audituojant ES lėšas didelis dėmesys skiriamas finansinių ataskaitų teisingumui, lėšų skirstymo ir naudojimo sistemos veikimui. Mokslininkai

¹⁴⁷ „Valstybės kontrolės 2020 m. spalio 1 d. Nr. FAE- 5 valstybinio audito išvada“, žiūrėta 2021 birželio 3 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4142>.

¹⁴⁸ „Valstybinio audito ataskaita. Privalomojo sveikatos draudimo fondo 2019 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas, 2020 m. spalio 1 d. Nr. FAE-5“, žiūrėta 2021 birželio 3 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4143>.

¹⁴⁹ „Valstybinio audito ataskaita. Ar savivaldybių vykdomų funkcijų sistema sudaro sąlygas joms veikti efektyviai?“, Nr. VA-12019 m. balandžio 9 d., žiūrėta: 2021 spalio 20 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3960>.

¹⁵⁰ „Veiklos sritys“, žiūrėta 2021 birželio 12 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=8>.

¹⁵¹ „Valstybės kontrolės 2021 m. veiklos planas“, 10, žiūrėta 2021 gegužės 20 d. https://www.vkontrole.lt/dokumentai/2021_veiklos_planas/VK_2021_veiklos_planas.pdf.

¹⁵² *Valstybės kontrolės 2020 m. veiklos ataskaita*, žiūrėta 2021 birželio 11 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4217>.

pažymi, kad ES finansinės paramos lėšų auditais valstybės kontrolė nustato ne tik netinkamai panaudotų ES paramos lėšų, bet ir grobstymo atvejų.¹⁵³

Pagal Valstybės kontrolės 2 straipsnio 12 dalį - veiklos auditas, aiškintinas kaip valstybinis auditas kuomet vertinama audituojamo subjekto veikla ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.¹⁵⁴ Vadinasi, veiklos auditas - vertina audituojamo subjekto veiklą, t. y. jos viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo aspektais. Mokslininkai nurodo, kad ekonomiškumas – tai taupus išteklių naudojimas, išlaikant nustatytą produkto ar teikiamų paslaugų kokybę, tikrinant ar lėšos išleistos taupiai, pagal paskirtį. Efektyvumas tapatinamas su santykiu tarp pasiektų rezultatų ir sunaudotų išteklių jiems pasiekti. Rezultatyvumas - atitinkamo tikslo pasiekimo lygis, palyginant planuotus rodiklius ir pasiektus rezultatus¹⁵⁵. Manytina, kad toks veiklos audito apibrėžimas, atitinka INTOSAI veiklos audito standartuose formuluojamus tikslus. Remiantis šiais standartais keliamas vienas bendras įvairių šalių veiklos audito tikslas – įvertinti vyriausybės programų, pačios centrinės vyriausybės ir visų susijusių įstaigų veiklą ir ją patobulinti. Atitinkamai keliami smulkesni bendrieji tikslai: pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos kryptių ar programų ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo įvertinimą; pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą specialiai atliktą veiklos vertinimo sistemų tinkamumo bei patikimumo analizę arba vykdomųjų institucijų skelbiamų pareiškimų apie veiklą ar vidinių veiklos įvertinimų analizę; pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo problemų analizę ir tuo prisidėti prie trūkumų šalinimo; pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą įvertinimą, kokį tyčinį ar netyčinį, tiesioginį ar netiesioginį poveikį turėjo vyriausybės ar įstaigų programos ir koku laipsniu įgyvendinti suformuluoti tikslai arba kodėl jie neįgyvendinti.¹⁵⁶

Panašus veiklos audito tikslas formuojamas ir Valstybės kontrolės veiklos audito vadove, kur numatyta, kad šiuo auditu siekiama įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes.¹⁵⁷ Akivaizdu, kad atliekant veiklos auditą vertintini atitinkamo subjekto veiklos rezultatai (trimis aspektais - ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo), ieškant galimybių jo veiklos efektyvumo stiprinimui.

Pagal audito objektą skiriami kelių rūšių veiklos auditai: programos, organizacijos, sistemos. Programos audito metu siekiama įvertinti programos sandarą, vykdymą ir rezultatus. Čia

¹⁵³ Dalia Bukelevičiūtė et al. *Lietuvos valstybės kontrolės istorija* (Vilniaus universiteto leidykla: 2015): 470.

¹⁵⁴ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995).

¹⁵⁵ Mackevičius, Jonas ir Prancėvičiūtė, Laura, „Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas“, *Pinigų studijos* 1 (2007): 50.

¹⁵⁶ „Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi“, žiūrėta 2020 lapkričio 18 d. https://www.vkontrolė.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3000_LT.pdf.

¹⁵⁷ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2010 m. kovo 8 d. įsakymas Nr. V- 51 dėl veiklos audito vadovo tvirtinimo.“

daugiausia vertinami programos rezultatai. Atliekant organizacijos auditą vertinama ar organizacija taupiai, efektyviai ir rezultatyviai naudoja turimus išteklius, kaip vykdo jai pavestas funkcijas, įvertinami jos veiklos rezultatai, pateikiamos rekomendacijos paslaugų kokybei gerinti ir išlaidoms mažinti, veiklos efektyvumui ir rezultatyvumui didinti. Šio audito metu išsiaiškinamos organizacijos stipriosios ir silpnosios pusės, valdymo efektyvumas, veiklos plėtojimo galimybės. Sistemos audito metu vertinama atitinkamo viešojo sektoriaus sritis apimanti sistemoje veikiančių ir turinčių bendrų tikslų institucijų veiklos vykdymo, tarpusavio koordinavimo, taupaus ir efektyvaus lėšų naudojimo, nustatytų tikslų pasiekimo ir visuomenei (vartotojams) teikiamų produktų (paslaugų) kokybės užtikrinimo tyrimą¹⁵⁸. Kaip matome, visi trys veiklos auditai orientuoti į efektyvumo ir rezultatyvumo nustatymą, tačiau skiriasi tiriamas objektas – vienu atveju tiriama atitinkama programa, kitu atveju atitinkama organizacija ar aplamai tam tikra sistema. Visi šie auditai padeda išryškinti įvairias praktikoje (programoje, sistemoje, organizacijoje) egzistuojančias problemas, atitinkamai siekiant efektyvumo ir racionalumo parodo kaip tobulinti teisinį reglamentavimą.

Pastebėtina, kad 2020 m. Valstybės kontrolė atliko 11 veiklos auditų (pavyzdžiui, atliko teismų sistemos, ūkio subjektų veiklos priežiūrą atliekančių institucijų konsolidavimo, aplinkos apsaugos ir taršos prevencijos veiklos efektyvumo ir rezultatyvumo, daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) vertinimą¹⁵⁹). Valstybės kontrolė pažymi, kad per metus atlieka maždaug apie 15 veiklos auditų¹⁶⁰. Taigi veiklos auditų atliekama daugiau nei finansinių. Valstybės kontrolė nepažymi, kokios rūšies, t. y. programos, organizacijos ir sistemos auditai atliekami. Apie tai galima spręsti iš atlikto veiklos audito turinio.

Pavyzdžiui, 2018 m. sistemos veikos audito metu tirtas asmens sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumas ir orientacija į pacientą. Valstybės kontrolės 2018 m. valstybinio audito ataskaitoje nustatytos didelės oficialios priemokos gydymo įstaigai už tyrimus. Jos duomenimis, 2014 m. - 20 proc. 2015 m. - 15 proc. 2016 m.- 28 proc., o 2017 m. - 21 proc. Lietuvos gyventojų mokėjo priemokas už sveikatos paslaugas.¹⁶¹ Tai atkleidė, kad nors asmenims, draustiems privalomu sveikatos draudimu medicininės paslaugos yra nemokamos – egzistuoja nepagrįsti papildomi mokėjimai už sveikatos priežiūros paslaugas. Atitinkamai tai reiškia, jog būtina tobulinti esamą teisinį reglamentavimą šioje srityje. Arba 2021 m Valstybės kontrolė atliko organizacijos, t .y. policijos veiklos auditą nusikalstamumo prevencijos srityje. Audito metu

¹⁵⁸ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2010 m. kovo 8 d. įsakymas Nr. V- 51 dėl veiklos audito vadovo tvirtinimo.“

¹⁵⁹ „Veiklos auditas“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. https://www.vkontrolė.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2.

¹⁶⁰ „Valstybės kontrolė. Aukščiausioji audito institucija“, žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://lar.lt/www/new/request.php?11892>.

¹⁶¹ „Valstybinio audito ataskaita. Asmens sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumas ir orientacija į pacientą 2018 m. lapkričio 16 d. Nr. VA-2018-P-10-1-10“, 49. žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3894>.

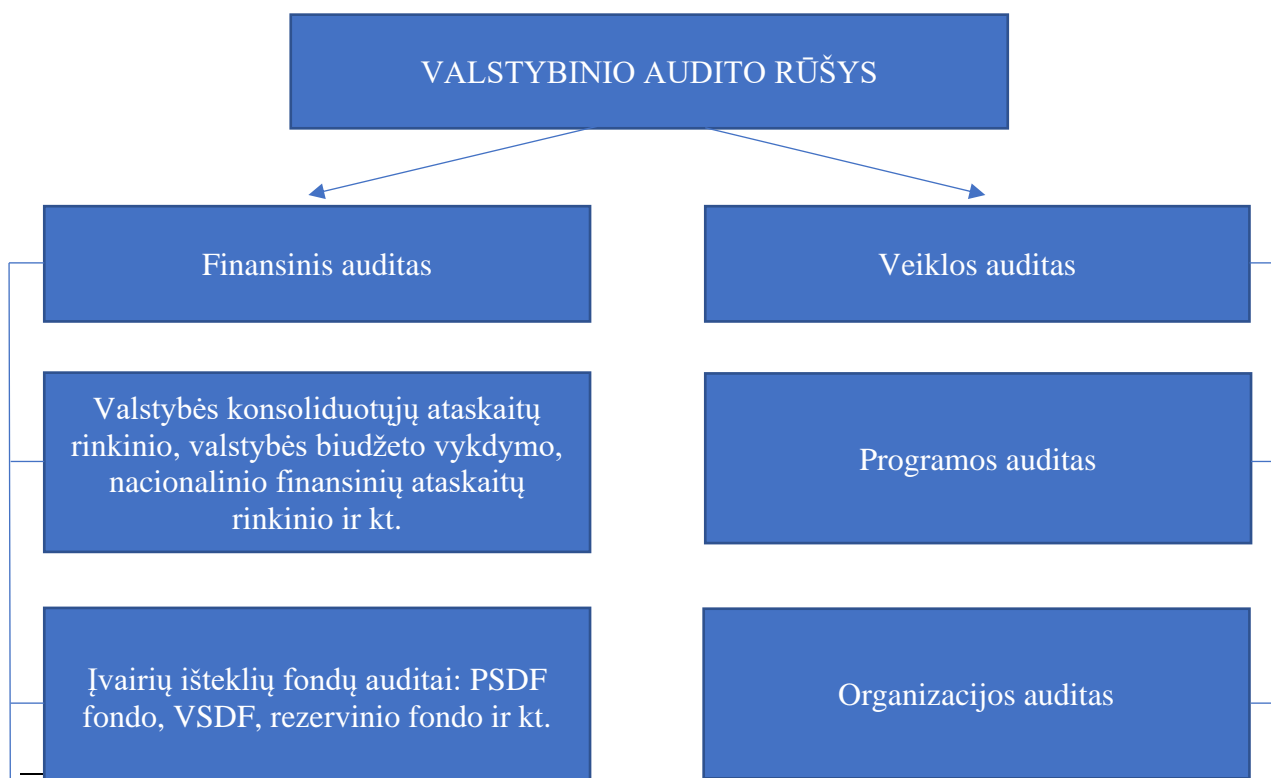
pastebėta policijos pareigūnų darbo krūvio problema. Valstybės kontrolės teigimu, dėl COVID-19 pandemijos 2020 m. policijai pavestos papildomos funkcijos - užtikrinti Vyriausybės numatytą saugumo priemonių vykdymą, dėl ko išaugo pareigūnų darbo krūvis: 41 iš 60 policijos komisariatų nustatytas didesnis nei 20 procentų nuokrypis nuo vidurkio. Taigi policijos pareigūnų darbo krūviai didesni nei leistina.

Be to Valstybės kontrolės duomenimis, apskričių vyriausieji policijos komisariatai kiekvienais metais atlieka kriminogeninės situacijos pokyčio apibendrinamąją analizę, tačiau į šią kriminogeninę situaciją nėra atsižvelgiama kuriant prevencines programas. Nors kriminogeninė situacija kiekviename apskrityje skirtinga, komisariatų metiniuose planuose, kuriuose yra numatytos prevencijos priemonės, jos nėra koreguojamos, kiekvienais metais nustatomi vienodi rodikliai ir priemonės. Taigi nustatyta, kad į nusikalstamumo prevenciją apskričių vyriausieji policijos komisariatai žiūri ganėtinai formaliai.

Taip pat išryškinta nusikaltimų prevencijos koordinavimo institucijos (šalies mastu) nebuvimo problema. Nors koordinavimo funkcija priskirta nusikalstamumo prevencijos Lietuvoje centrui (nuo 1997 m.) tačiau koordinatoriaus funkcijų jis nuo 2009 m. neatlieka¹⁶². Tai rodo kad Lietuvoje policijos veikloje, nusikaltimų prevencijos srityje būtini teisės aktų keitimai. Pavyzdžiui, privalu sukurti tarpinstitucinę prevencinės veiklos koordinavimo sistemą ir paskirti atsakingą už nusikaltimų prevencijos koordinavimą instituciją.

Remiantis išdėstytu, galima pateikti valstybinio audito rūšių schemą (žr. 2 schema).

2 schema. Valstybinio audito rūšys



¹⁶² „Valstybinio audito ataskaita Policijos vykdoma nusikaltimų prevencija ir tyrimas 2021 m. vasario 18 d. Nr. VAE-1“, 6-7, žiūrėta 2021 gegužės 19 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4201>

ES struktūrinės paramos lėšų auditas

Sistemos auditas

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybės kontrolės įstatymu,¹⁶³ Veiklos audito vadovu¹⁶⁴, valstybės kontrolės informacija¹⁶⁵

Apibendrinant, Valstybės kontrolės atliekamas valstybinis auditas yra dviejų rūšių - finansinis ir veiklos auditas. Finansinis auditas pagal taikomą atskaitomybės tvarką, t.y. tiekiamus ataskaitų duomenis įvertina audituojamo subjekto finansinę būklę, pinigų srautus. Teisėtumo auditas, remiantis Lietuvos teisiniu reglamentavimu, nėra atskira audito rūšis. Tai – sudėtinė finansinio audito dalis. Siekiant teisinio aiškumo šiuo aspektu derėtų suvienodinti pačią finansinio audito sąvoką, manytina, kad Valstybinio audito reikalavimuose derėtų atsisakyti greta finansinio audito skliausteliuose vartojamo teisėtumo termino, paliekant tik finansinio audito kategoriją. Taip pat siūlytina suvienodinti Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje pateiktą finansinio audito apibrėžimą ir Valstybinio audito reikalavimų 16 punkte, patiekiamą finansinio audito kategoriją, vartojamą apibūdinant finansinio audito tikslą. Finansiniai auditai atliekami pagal subjektą, t. y. tame subjekte, dėl kurių metinių ataskaitų rinkinių įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka Valstybės kontrolė privalo pateikti audito ataskaitą. Taip pat atliekami auditai dėl įvairių išteklių fondų. Veiklos audito metu, remiantis trimis kertiniais, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais, vertinami atitinkamo subjekto veiklos rezultatai, ieškant galimybių jo veiklos efektyvumo stiprinimui. Veiklos auditai skirstomi pagal audituojamą objektą – programą, organizaciją, sistemą. Valstybinių auditų metu, identifikuojamos tam tikros problemos, kurios be kita ko skatina tobulinti ir esamą teisinį reguliavimą toje srityje.

Papildymas po 2021 m. liepos 1 d. Verta pastebėti, kad nuo 2021 m. liepos 1 d. įsigaliojo naudos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymas¹⁶⁶ bei neteko galios Valstybinio audito reikalavimai¹⁶⁷. Naujame Valstybės kontrolės įstatyme, atsisakius 2 straipsnio, kuriame įtvirtintos pagrindinės įstatymo sąvokos, nerasime valstybinio audito sąvokos, valstybinio finansinio, bei veiklos audito kategorijos. Darbo autorės manymu, šių sąvokų išaiškinimo nebuvimas įstatyme

¹⁶³ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995).

¹⁶⁴ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2010 m. kovo 8 d. įsakymas Nr. V- 51 dėl veiklos audito vadovo tvirtinimo.“

¹⁶⁵ „Veiklos sritys“ Valstybės kontrolė, žiūrėta 2021 birželio 12 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=8>.

¹⁶⁶ „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios* 51, 1243 (1995). Redakcija nuo 2021 liepos 1 d.

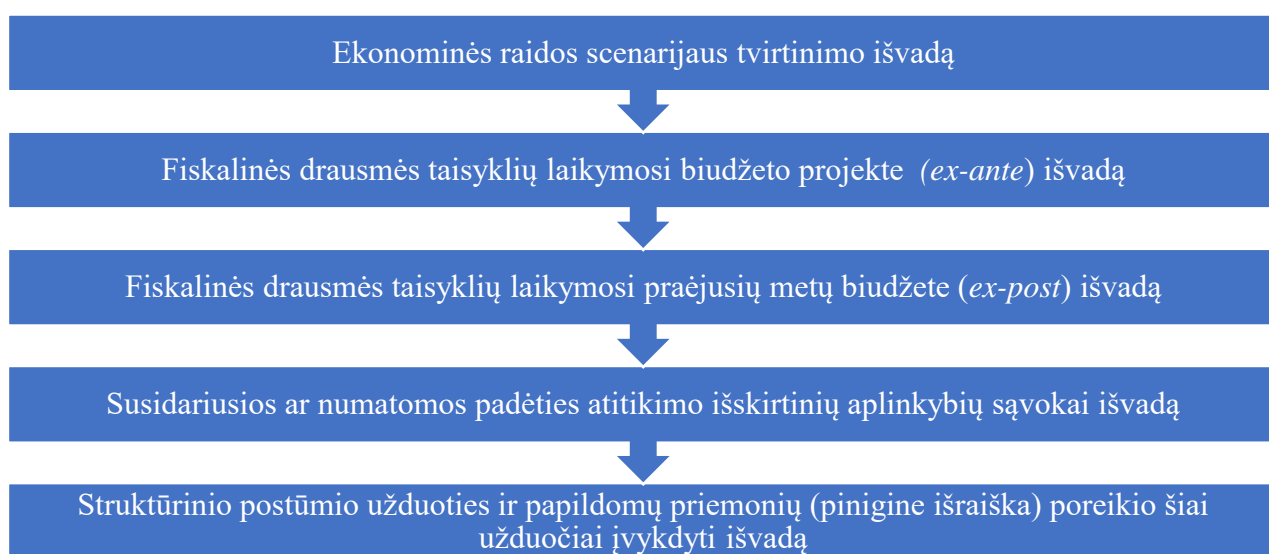
¹⁶⁷ „Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 (2017 m. birželio 20 d. įsakymo Nr. V-164 redakcija) patvirtinti Valstybinio audito reikalavimai“, žiūrėta 2021 birželio 5 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>. Neteko galios nuo 2021 liepos 1 d.

gali įnešti tam tikros painiavos, tad pagrindinių sąvokų atsisakymas vertintinas kritiškai. Galbūt įstatymų leidėjui vertėtų pamąstyti apie pagrindinių sąvokų, įskaitant valstybinio audito, finansinio ir veiklos audito sąvokų įtvirtinimą ir naujame įstatyme.

2.3.2. Valstybės biudžeto politikos stebėseną

Vadovaujantis Fiskalinės sutarties įgyvendinimo įstatymo 4, 6, 7 ir 8 straipsniais¹⁶⁸, galima išskirti kelias išvadų rūšis, kurias teikia Seimui fiskalinė institucija (žr. į schemą Nr. 3).

3 schema. Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamento teikiamos išvados



Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Fiskalinės sutarties įgyvendinimo įstatymo 4, 6, 7 ir 8 straipsniais.¹⁶⁹

Kaip matome, Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentas, vykdydamas fiskalinės institucijos veiklą kiekvienais metais teikia net 5 išvadų rūšis. Biudžeto politikos stebėsenos analizė nukreipta į valdžios sektoriaus analizę. Kaip pažymėjo ESBO, teikiamos ataskaitos ir išvados yra gana tolygiai pasiskirsčiusios per visą biudžeto ciklą, sutampantį su kalendoriniais metais. Ekonominės raidos scenarijaus tvirtinimo išvada teikiama pavasarį ir rudenį. Pavasarį teikiama stabilumo programos vertinimo ataskaita. Vasarą rengiamos trys ataskaitos. *Ex-post* išvada (apie praėjusių metų) rengiama apie biudžeto atitiktį fiskalinės drausmės taisyklėms. Taip pat rengiama ilgalaikio tvarumo vertinimo ataskaita, bei ataskaita apie

¹⁶⁸ „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, TAR, 17028 (2014).

¹⁶⁹ „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, TAR, 17028 (2014).

savivaldybių atitiktį fiskalinės drausmės taisyklėms¹⁷⁰. Pavyzdžiui, 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojus Fiskalinės sutarties įgyvendinimo įstatymo 4 straipsnio 2 daliai¹⁷¹, fiskalinė institucija pirmą kartą atliko *ex-ante* savivaldybių 2019 m. biudžetų fiskalinės drausmės taisyklių laikymosi vertinimą. Šio vertinimo tikslas buvo nustatyti kaip tvirtinant valdžios sektoriaus biudžetus, buvo laikomasi Konstituciniame įstatyme nustatytų fiskalinės drausmės taisyklių. Šiomis taisyklėmis siekiama skolos tvarumo ir ekonomikos augimo stabilumo¹⁷². Teikiama ir *ex-ante* (išankstinė) išvada dėl biudžeto įstatymo projekto atitikties fiskalinės drausmės taisyklėms. Kaip matome, Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentas neteikia išvadų ar ataskaitų politikos klausimais, jo veikla siejama su Lietuvos fiskalinės sistemos stebėseną.

2020 m. Valstybės kontrolė pateikė 7 biudžeto stebėsenos išvadas ir atliko 1 biudžeto stebėsenos vertinimą¹⁷³.

Taip pat paminėtina, kad remiantis Fiskalinės sutarties įgyvendinimo įstatymo 7 straipsnio 4 dalimi išskirtinių aplinkybių laikotarpiu kartą per ketvirtį kontrolės institucija turi pateikti Seimui išvadą dėl ekonominės raidos scenarijaus tvirtinimo¹⁷⁴. Taigi esant išskirtinėms aplinkybėms Biudžeto politikos stebėsenos departamentas yra įgaliojamas kartą per ketvirtį pateikti išvadą apie ekonomikos padėtį. Iki 2020 m. nei viena tokia išvada pateikta nebuvo. Tačiau 2020 m. Lietuvos Respublikos Vyriausybė įvertinusi Lietuvos Respublikoje susidariusią padėtį dėl koronaviruso (COVID-19) plitimo grėsmės, atsižvelgdama į besireiškiantį neigiamą poveikį socialinei aplinkai bei ekonomikai įgaliojo Finansų ministeriją inicijuoti išskirtinių aplinkybių nustatymą Lietuvos Respublikoje.¹⁷⁵ Atitinkamai Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamentas Seimui pateikė išvadą dėl neįprastos padėties atitikties išskirtinių aplinkybių sąvokai. Buvo patvirtinta, kad šalyje susiklosčiusi neįprasta padėtis atitinka išskirtinių aplinkybių sąvoką. Ataskaitoje nurodyta, kad neįprasto įvykio atveju, galima neatsižvelgti į fiskalinių rodiklių nukrypimą, kol tai nekelia pavojaus fiskaliniam tvarumui vidutinės trukmės laikotarpiu. „Esant išskirtinio neapibrėžtumo sąlygoms ir siekiant reaguoti į kylančius iššūkius, minėtu pasekmių mažinimo planu siekiama sušvelninti tikėtinus ekonomikos nuosmukio padarinius Lietuvoje. Numatytos priemonės turėtų būti naudojamos palaikyti vidutinio laikotarpio

¹⁷⁰ „OECD Independent Fiscal Institutions Review. Lithuania’s Independent Fiscal Institution Budget Policy Monitoring Department (BPM) in the National Audit Office of Lithuania, 2019“, žiūrėta 2021 gegužės 21 d. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/lithuania-independent-fiscal-institutions-review-2019-en.pdf>.

¹⁷¹ Įstatymu numatyta, kad jis įsigalioja 2015-01-01, tačiau įstatymo 10 straipsnio 4 dalis įsigalioja 2014-11-19. Įstatymo 4 straipsnio 2 dalis įsigalioja 2018-01-01, ir įstatymo 4 straipsnio 3 ir 4 dalys įsigalioja 2016-01-01.

¹⁷² „Valstybės kontrolės ataskaita, Savivaldybių 2019 m. biudžetų fiskalinės drausmės taisyklių laikymosi vertinimas 2019 m. liepos 4 d. Nr. BPE-3“, žiūrėta 2021 birželio 12 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3968>.

¹⁷³ Valstybės kontrolės 2020 m. veiklos ataskaita, žiūrėta 2021 birželio 11 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4217>.

¹⁷⁴ „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, TAR, 17028 (2014).

¹⁷⁵ „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. kovo 18 d. nutarimas Nr. 230 „Dėl įgaliojimų Lietuvos Respublikos finansų ministerijai suteikimo“.

ekonominį stabilumą. Atsižvelgus į susidariusias išskirtines aplinkybes, tikėtina, kad 2019 m. gruodžio 17 d. priimtame Lietuvos Respublikos 2020 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme Nr. XIII-2695 nustatytas ne blogesnis negu 0,2 proc. BVP 2020 metų valdžios sektoriaus balanso rodiklis gali būti pagrįstai neįgyvendintas“.¹⁷⁶

Apibendrinant Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamento veikla siejama su Lietuvos fiskalinės sistemos stebėseną. Atlikdamas šią veiklą jis kasmet teikia 5 rūšių išvadas, kurių teikimo laikotarpis tolygiai išsidėstęs per visą biudžeto ciklą. Esant išskirtinėms aplinkybėms Biudžeto politikos stebėsenos departamentas yra įgaliojamas kartą per ketvirtį pateikti išvadą apie ekonomikos padėtį. Tokia išvada pirmą kartą buvo pateikta tik 2020 m. pandemijos dėl COVID-19 plitimo grėsmės akivaizdoje.

¹⁷⁶ Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamento išvada dėl neįprastos padėties atitikties išskirtinių aplinkybių sąvokai, 2020 m. kovo 26 d. Nr. BPE-1, žiūrėta 2020 birželio 12 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4072>.

3. VALSTYBĖS KONTROLĖS KAIP AUKŠČIAUSIOSIOS AUDITO INSTITUCIJOS TEIKIAMŲ VALSTYBINIO AUDITO REKOMENDACIJŲ ĮGYVENDINIMO PROBLEMINIAI ASPEKTAI

Valstybinio audito ataskaitoje pateikiamos ne tik išvados, bet ir rekomendacijos. „Siekiant didžiausio valstybinių auditų poveikio ir teigiamų pokyčių viešajame sektoriuje, kiekvieno audito metu teikiamos valstybinio audito rekomendacijas¹⁷⁷. Jos, atsižvelgiant į pokyčių mastą valstybės politikos tikslų įgyvendinimui, viešajam valdymui, visuomenei, žymimos didelės, vidutinės ir mažos svarbos. Rekomendacijos – tai Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos, galimybė inicijuoti viešojo sektoriaus institucijų veiklos gerinimo procesus, didinti viešojo sektoriaus vertę visuomenei ir naudą valstybei“.¹⁷⁸ Kaip matome, valstybinio audito metu teikiamos rekomendacijos tiesiogiai susiję su viešojo sektoriaus institucijų veiklos tobulinimu, kuris naudingas ne tik konkrečiai institucijai, tačiau ir visai visuomenei. Tokiu būdu, atsižvelgiant į Valstybės kontrolės rekomendacijų svarbą, ypač reikšmingas valstybinio audito etapas - teikiamų rekomendacijų įgyvendinimas, kadangi tik stebint teikiamų rekomendacijų įgyvendinimą galima įvertinti pačios Valstybės kontrolės veiklos bei jos atliekamų funkcijų efektyvumą.

Remiantis Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitomis¹⁷⁹ galima teigti, kad kyla bent kelios rekomendacijų neįgyvendinimo problemos, kurias šiame magistro baigiamajame darbe dera paanalizuoti plačiau.

Problemų analizę pradėkime nuo vienos iš, darbo autorės manymu, opiausių - terminų Valstybės kontrolės rekomendacijoms įgyvendinti nesilaikymo problemos. Pažymėtina, kad ši problema – ilgalaikė, t. y. Valstybės kontrolė savo veiklos ataskaitose ją akcentuoja jau nuo 2003 m.¹⁸⁰ Tenka apgailestauti, kad šios problemos nepavyko išspręsti iki šiol. (žr. į žemiau pateiktą 2 lentelę).

¹⁷⁷ Valstybės kontrolė atlikdama valstybinį auditą teikia rekomendacijas viešajam sektoriui ir konkrečiam audituojamam subjektui įvairiose srityse: aplinkos apsaugos, energetikos, ES investicijų, informacinių išteklių valdymo, kultūros, kūno kultūros ir sporto, nacionalinio saugumas ir gynybos, socialinės apsauga ir darbo, sveikatos apsaugos, švietimo, teisingumo, transporto ir komunikacijų, užsienio reikalų, valstybės turto ir finansų valdymo, ūkio ir rinkos kontrolės, vidaus reikalų. Plačiau „Valstybinis auditas“, *Valstybės kontrolė*, žiūrėta 2021 liepos 25 d. <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Competences/Veikla>.

¹⁷⁸ „Valstybinis auditas“, *Valstybės kontrolė*, žiūrėta 2021 liepos 25 d. <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Competences/Veikla>.

¹⁷⁹ Pavyzdžiui, 2019-2020 I ir II pusmečių *rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitos*, Valstybės kontrolė. https://www.vkontrolė.lt/aktualiju_failai/files ir t.t.

¹⁸⁰ Valstybės kontrolė. Veiklos ataskaita 2003 m., 11, žiūrėta 2021 liepos 3 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=108>.

2 lentelė. 2019- 2020 m. I ir II pusmečių Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo būklė

Būsena Laikotarpis	Įgyvendinta, stebėsena baigta	Vėluojama įgyvendinti	Terminas nepasibaigęs
2019 m. I pusmetis	48 proc.	31 proc.	21 proc.
2019 m. II pusmetis	31 proc.	30 proc.	39 proc.
2020 m. I pusmetis	37 proc.	27 proc.	36 proc.
2020 m. II pusmetis	45 proc.	32 proc.	23 proc.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2019 m. I¹⁸¹–II¹⁸² ir 2020 m. I¹⁸³- II¹⁸⁴ pusmečių rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitomis

Apžvelgus 2019 - 2020 m. Valstybės kontrolės teikiamų rekomendacijų įgyvendinimo būklę, akivaizdu, kad ganėtinai ženklią dalį rekomendacijų vėluojama įgyvendinti. Štai 2019 m. pirmąjį pusmetį vėluota įgyvendinti 31 proc. rekomendacijų, II pusmetį – vėluota įgyvendinti 30 proc. rekomendacijų. 2020 m. I ir II pusmetį vėluota įgyvendinti atitinkamai 27 ir 32 proc. rekomendacijų. Kaip rodo duomenys, daugiausia, t. y. 32 proc. rekomendacijų vėluota įgyvendinti 2020 m. II pusmetį, o 2020 m. I pusmetį vėluojamų įgyvendinti rekomendacijų skaičius buvo mažiausias - 27 proc. Tačiau iš esmės, galima teigti, kad 2019 - 2020 m. vėluojamų įgyvendinti rekomendacijų skaičius ženkliai nekito, t. y. itin neišaugo bei nesumažėjo (žr. į 4 schemą).

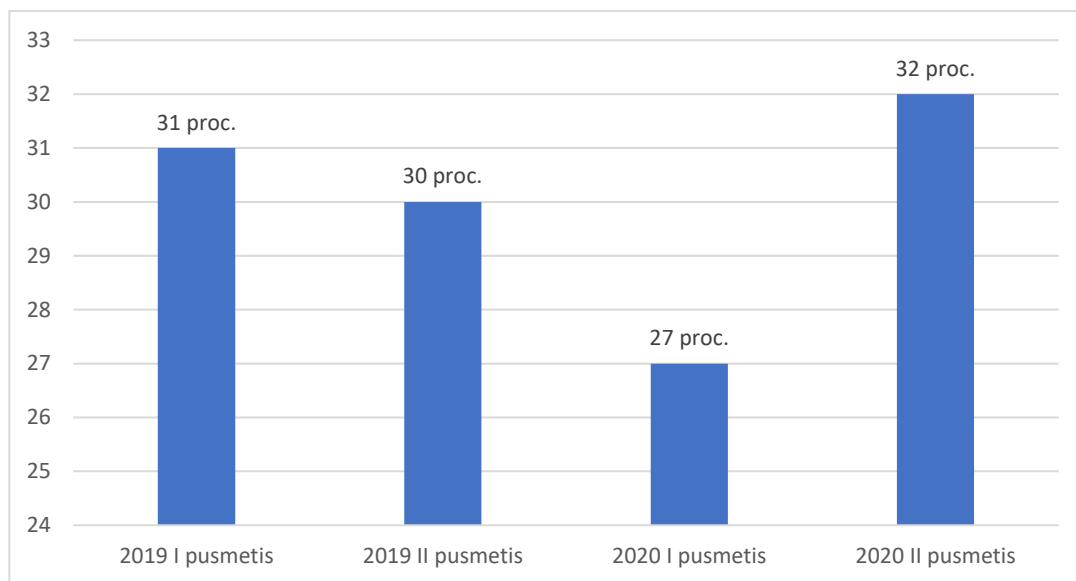
¹⁸¹ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸² *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸³ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2020 m. rugsėjo 2 d. Nr. YE-7, 5, 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2020-09-02-LT_AAI_Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸⁴ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

4 schema. Vėluojamų įgyvendinti 2019 - 2020 m. I ir II pusmečių Valstybės kontrolės rekomendacijų procentinės dalies pokytis



Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2019 m. I¹⁸⁵ –II¹⁸⁶ ir 2020 m. I¹⁸⁷ - II¹⁸⁸ pusmečių rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitomis

Darbo autorės manymu, aptarta situacija dėl vėlavimo rodo, kad būtina skatinti institucijas imtis aktyvesnių veiksmų, įgyvendinant valstybinio audito rekomendacijas. Ilgesnis, nei numatyta, rekomendacijų įgyvendinimo laikotarpis yra neigiama praktika, nes teigiami pokyčiai viešajame sektoriuje įvyksta vėliau ir kyla rizika, kad tai neatitiks esamų socialinių ir ekonominių sąlygų.

Siekiant užkirsti kelią rekomendacijų įgyvendinimo vėlavimui, aktualu trumpai apžvelgti ir vėlavimo priežastis. Atlikus 2019- 2020 m. Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo analizę¹⁸⁹, galima teigti, kad dažniausiai vėluojamos įgyvendinti rekomendacijos susijusios su registruojamų teisės aktų ir Vyriausybės nutarimų projektų tvirtinimo užsitęsimu. Manytina, taip yra dėl Valstybės kontrolės rekomendacijų adresuojamų Vyriausybei gausos. Itin dažnai po veiklos audito Valstybės kontrolė teikia rekomendacijas ne tik audituojamam subjektui, bet ir Vyriausybei. Pavyzdžiui, Valstybinio audito ataskaitoje dėl valstybės nekilnojamojo turto,

¹⁸⁵ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸⁶ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸⁷ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2020 m. rugsėjo 2 d. Nr. YE-7, 5, 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2020-09-02-LT_AAI_Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸⁸ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.

¹⁸⁹ 2019-2020 I ir II pusmečių rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitos, Valstybės kontrolė. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files.

perduoto savivaldybėms patikėjimo teise nurodyta, kad siekiant užtikrinti, kad valstybės nekilnojamasis turtas būtų valdomas ir naudojamas efektyviai, užtikrinant visuomenės poreikių tenkinimą numatyti valstybės nekilnojamojo turto, planuojamo perduoti savivaldybėms valstybinėms (valstybės perduotoms savivaldybėms) funkcijoms vykdyti reikalingumo įvertinimo procedūras. Tuo tikslu Vyriausybei (iki 2021-03-31) rekomenduojama teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės turto perdavimą patikėjimo teise, nustatyti papildomas sąlygas, valstybės nekilnojamojo turto perdavimo savivaldybėms valstybinėms funkcijoms įgyvendinti reikalingumui įvertinti.¹⁹⁰ Atsižvelgiant į Vyriausybei teikiamų rekomendacijų gausą bei į jų įgyvendinimo sudėtingumą (teisės aktų pokyčiai sudėtingi, reikalaujantys daug laiko) nenuostabu, kad didelę dalį rekomendacijų vėluojama įgyvendinti.

Kita, darbo autorės manymu, pastaruoju metu aktualiausių, vėluojamų įgyvendinti rekomendacijų priežasčių - COVID-19 sukelta pandemija 2020 m. Ypač tai pasakytina apie didelės svarbos rekomendacijų įgyvendinimą, Valstybės kontrolės duomenimis 57 iš 162 didelės svarbos rekomendacijų įgyvendinimas vėluoja.¹⁹¹

Dar viena priežastis, galimai lemianti rekomendacijų o vėlavimą – valdžios pokyčiai Lietuvoje. „Audituoti subjektai ieško galimybių peržiūrėti suplanuotas rekomendacijų įgyvendinimo priemones atsižvelgiant į naujos Vyriausybės programą ir jos prioritetus“¹⁹². Esant šioms aplinkybėms rekomendacijų įgyvendinimo vėlavimas gali būti suprantamas, tačiau svarbu neužsibūti šioje situacijoje ir siekti didinti laiku įgyvendintų rekomendacijų skaičių.

Verta pastebėti, kad 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojusio Lietuvos Valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtinto Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas (toliau darbe – Rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos aprašas). Remiantis šio aprašo 3.5 - 3.6 punktais „rekomendacijos priemonės įgyvendinimo terminas – rekomendacijų įgyvendinimo plane nurodytas audituojamo subjekto pasiūlytas terminas suplanuotai rekomendacijos priemonei įgyvendinti. Rekomendacijos įgyvendinimo terminas – rekomendacijų įgyvendinimo plane nurodytas terminas, kurio reikia pokyčiui pasiekti per tam tikrą laiko tarpą, audituojamam subjektui įgyvendinus suplanuotas rekomendacijos priemones. Terminas pokyčiui pasiekti sutampa su rekomendacijos įgyvendinimo terminu“.¹⁹³ Kaip matome, nustatyta, kad rekomendacijos įgyvendinimo terminą pasiūlo pats audituojamas subjektas. Tokiu

¹⁹⁰ *Valstybės nekilnojamojo turto, perduoto savivaldybėms patikėjimo teise, valdymas*, Valstybinio audito ataskaita. Valstybės kontrolė 2020 m. liepos 15 d. Nr. VAE-6, žiūrėta 2021 liepos 24 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4099>.

¹⁹¹ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2021 m. kovo 12 d. Nr. YE-4, 3, žiūrėta 2021 liepos 1 d. <https://www.lrs.lt/sip/getfile?guid=05e66214-e57e-44bd-a77a-578900a387c7>.

¹⁹² *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2021 m. kovo 12 d. Nr. YE-4, 3, žiūrėta 2021 liepos 1 d. <https://www.lrs.lt/sip/getfile?guid=05e66214-e57e-44bd-a77a-578900a387c7>.

¹⁹³ „Lietuvos Valstybės kontrolieriaus 2019 m. gruodžio 19 d. Nr. APDE-2 įsakymas dėl Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašo patvirtinimo“, TAR 20672 (2019).

būdu, darbo autorės manymu, siekta, kad rekomendacijoms įgyvendinti numatytas terminas atitiktų realumo kriterijų. Manytina, kad tik pats audituojamas subjektas, gali teisingiausiai numatyti kiek laiko reikia atitinkamai rekomendacijai įgyvendinti. Tačiau žvelgiant iš kitos pusės, pats audituojamas subjektas, siekdamas apsidrausti ir norėdamas rekomendaciją įgyvendinti laiku gali numatyti nepagrįstai ilgą įgyvendinimo terminą. Tuo tikslu apdairiai numatyta, kad įgyvendinimo terminas – nurodytas įgyvendinimo plane, reikalingas pokyčiui pasiekti per tam tikrą laiko tarpą. Valstybės kontrolės teigimu, „rekomendacijoms įgyvendinti ir jų įgyvendinimui stebėti kiekvieną kartą yra rengiamas ir su audituojamu subjektu suderinamas rekomendacijų įgyvendinimo planas, esantis valstybinio audito ataskaitos dalimi. Plane įvardijami rekomendacijų įgyvendinimu siekiami pokyčiai, jų vertinimo rodikliai ir reikšmės, rekomendacijų ir audituojamo subjekto pasiūlytų rekomendacijų įgyvendinimo priemonių terminai, kita svarbi informacija. Audituotas subjektas rekomendacijų įgyvendinimo plane sutartais terminais informuoja Valstybės kontrolę apie rekomendacijų įgyvendinimo rezultatus“.¹⁹⁴ Akivaizdu, kad rekomendacijų terminas nors ir siūlomas audituojamo subjekto, derinamas tarp Valstybės kontrolės ir audituojamo subjekto. Manytina, šis aspektas padės spręsti rekomendacijų įgyvendinimo problemą ir padidins laiku įgyvendintų rekomendacijų skaičių. Žinoma, kaip jau minėta, šiems teigiamiems pokyčiams kol kas sutrukdė COVID-19 pandemija. Tačiau tikėtina, kad ateityje rekomendacijų įgyvendinimo vėlavimo problema išsispręs.

Valstybės kontrolės teigimu, „siekiant paskatinti rekomendacijų įgyvendinimą laiku, su Valstybės kontrole suderintų rekomendacijų ir jų priemonių įgyvendinimo terminų nepratęsiame ir neatidedame“¹⁹⁵. Nors teigiama, kad tokia praktika taikoma nuo 2015 m.¹⁹⁶, teisiniame reglamentavime ji įtvirtinta tik nuo 2020 m. sausio 1 d., t. y. numatyta Rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos aprašo 7.5. punkte, kur suformuluotas įgyvendinimo termino nepratęsimo principas¹⁹⁷. Taigi, atsisakyta rekomendacijų įgyvendinimo pratęsimo terminų. Pavyzdžiui, Valstybės kontrolė Sveikatos apsaugos ministerijai teikė rekomendaciją peržiūrėti ir pakeisti specialistų kvalifikacijos tobulinimo sistemą, siekiant ją pagrįsti kompetencijų vertinimu, specialistų kvalifikacijos tobulinimu ir pan. Numatytas terminas rekomendacijai įgyvendinti iki 2019 gruodžio 1 d. Šis terminas pratęstas metams, per šį terminą rekomendacija įgyvendinta¹⁹⁸.

¹⁹⁴ „Valstybinis auditas“, *Valstybės kontrolė*, žiūrėta 2021 liepos 25 d. <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Competences/Veikla>

¹⁹⁵ „Koks yra audito ataskaitų poveikis. Ar imamas kokių nors veikslių, jei po audito neįvyksta jokių pokyčių?“, žiūrėta 2021 liepos 13 d. <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/Klausimai/Sarasas>.

¹⁹⁶ *2019 m. veiklos ataskaita*, Valstybės kontrolė, 26, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4073>.

¹⁹⁷ „Lietuvos Valstybės kontrolieriaus 2019 m. gruodžio 19 d. Nr. APDE-2 įsakymas dėl Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašo patvirtinimo“, TAR 20672 (2019).

¹⁹⁸ *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2021 m. kovo 12 d. Nr. YE-4, 43, žiūrėta 2021 liepos 1 d. <https://www.lrs.lt/sip/getfile?guid=05e66214-e57e-44bd-a77a-578900a387c7>.

Manytina, metai laiko – itin ilgas rekomendacijų pratęsimo terminas. Taigi džiugu, kad nuspręsta laikytis terminų nepatęsimo principo.

Sekanti, darbo autorės manymu, Valstybės kontrolės rekomendacijų, teikiamų atlikus valstybinius auditus įgyvendinimo problema – kai audituojami subjektai, dėl vienokių, ar kitokių priežasčių atsisako įgyvendinti rekomendacijas, arba jas įgyvendina ne visa apimtimi. Aptarkime tokius atvejus.

Pavyzdžiui, Valstybės kontrolė atlikusi Lietuvos Respublikos 2016 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo ir valstybės biudžeto vykdymo vertinimo valstybinį auditą teikė eilę rekomendacijų. Viena iš jų buvo adresuota ir Švietimo, mokslo ir sporto ministerijai. Nurodyta, kad būtina „išanalizuoti vidaus kontrolės trūkumus, nustatant pavaldžių įstaigų finansinių ataskaitų duomenų teisingumą, ir priimti sprendimus, užtikrinančius vidaus kontrolės sistemos veikimą“.¹⁹⁹ Deja ši rekomendacija neįgyvendinta, nes Švietimo, mokslo ir sporto ministerija atsisakė ją įgyvendinti dėl to, kad, jos manymu, sukurta pavaldžių įstaigų kontrolės sistema yra pakankama²⁰⁰. Manytina, kad kiekvienos institucijos, ir jai pavaldžių įstaigų, vidaus kontrolės sistemai keliami reikalavimai – kertinis aspektas efektyviai viešojo sektoriaus subjekto vidaus kontrolei efektyviai veikti. Todėl darbo autorės manymu, tokia situacija kai Švietimo ir mokslo ministerijos valdymo srityje esančios viešosios įstaigos, įsigydamos lengvųjų automobilių, taiko skirtingą praktiką, pavyzdžiui vienos įstaigos prašo ministerijos leidimo ar sutikimo įsigyti tarnybinį automobilį, kitos ne, vienu atveju pavaldžioms įstaigoms automobilių skaičiaus limitas patvirtinamas, kitu atveju – ne²⁰¹rodo, kad sukurta pavaldžių įstaigų kontrolės sistema nėra pakankama. Taigi, sprendžiant iš aptartos, susiformavusios praktikos, manytina, kad Valstybės kontrolės rekomendacijas atsisakyta įgyvendinti nepagrįstai.

Arba kitas pavyzdys. Atlikusi 2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimą, Valstybės kontrolė pateikė rekomendacijų, kurios turėjo būti įgyvendintos iki 2019 spalio 1 d. Štai Valstybės kontrolė Žemės ūkio ministerijai rekomendavo „patikslinti UAB Žemės ūkio paskolų garantijų fondui suplanuotų išlaidų paskirtį

¹⁹⁹ Lietuvos Respublikos 2016 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumas ir valstybės biudžeto vykdymo vertinimas. 2017 m. rugsėjo 29 d. Nr. FA-2017-P-60-5-7-1.Valstybinio audito ataskaita, Valstybės kontrolė, žiūrėta <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3739>.

²⁰⁰ „Atviri duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrolė.lt/lt/atviriduomenys/?igyvendinimo_bukle=40.

²⁰¹Lietuvos Respublikos 2016 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumas ir valstybės biudžeto vykdymo vertinimas. 2017 m. rugsėjo 29 d. Nr. FA-2017-P-60-5-7-1.Valstybinio audito ataskaita, Valstybės kontrolė, žiūrėta <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3739>.

pagal Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos nuostatas.²⁰² Šią rekomendaciją audituojamas subjektas atsisakė įgyvendinti motyvuodamas, kad ministerija lėšų atidėjiniams pagal garantijas UAB Žemės ūkio paskolų garantijų fondui iš valstybės biudžeto lėšų neskiria, kad ūkio subjektai paskolas ima tiek gamybos technikai įsigyti ar atnaujinti, tiek ir apyvartinėms lėšoms (pavyzdžiui, trąšoms, sėkloms įsigyti), siekdami paveikti gamybos lygį, todėl palūkanų ir garantinio užmokesčio išlaidų kompensavimas priskirtinas subsidijoms gamybai. Pažymėtina, kad reikalavimas dėl Žemės ūkio paskolų garantijų fondo teikiamų garantijų priskyrimo išlaidų straipsniui 2.8. „Kitos išlaidos“ įrašytas į finansų ministro įsakymu patvirtintos Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos nuostatas²⁰³. Nors Žemės ūkio ministerija valstybės biudžeto lėšas, kurios skirtos UAB Žemės ūkio paskolų garantijų fondui garantiniams atidėjiniams kaupti, suplanavo ir parodė netinkamuose išlaidų straipsniuose, ko pasėkoje subsidijų kasinės išlaidos didesnės, o kitos išlaidos atitinkama suma mažesnės, teikiama rekomendacija dėl audito metu teiktą rekomendaciją dėl tinkamo išlaidų planavimo ministerija atsisakė įgyvendinti. Tokia praktika vertintina neigiamai, audituojamas ūkio subjektas rekomendaciją įgyvendinti atsisakė nepagrįstai.

Ne visos rekomendacijos įgyvendintos pagal 2019 m. gruodžio 23 d. valstybinio audito ataskaitą Nr. VA-9 „Projekto „Rail Baltica“ įgyvendinimas“. Šis projektas - didžiausias infrastruktūros projektas nepriklausomų Baltijos valstybių istorijoje. Tad siekiant jo įgyvendinimo buvo teikta eilė rekomendacijų. Pavyzdžiui, aukščiausioji audito institucija pažymėjo, kad tam, jog sprendimai būtų efektyvesni, paramos gavėjai turi susitarti dėl sprendimų priėmimo matricos. Rekomenduota plėtoti bendrą globalaus projekto rizikos valdymo sistemą, kuri apimtų ir atsakomybės pasidalijimą, numatyti ilgalaikį nacionalinio finansavimo prieinamumą projektui²⁰⁴ ir kt.²⁰⁵ Paminėtos rekomendacijos liko neįgyvendintos, t. y. „nėra priimtas sutarimas dėl projektą įgyvendinančių institucijų atsakomybių pasidalijimo, nėra susitarta dėl projekto šalių sprendimų priėmimo matricos, dėl ko neužtikrinamas veiksmingas projekto ir jo pokyčių valdymas, taip pat nėra numatyti ilgalaikiai projekto finansavimo iš nacionalinių lėšų planai, dėl ko gali sustoti

²⁰² 2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas. Valstybės kontrolė, Valstybinio audito ataskaita. Nr. FA-8, (2019), spalio 1 d., žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4038>.

²⁰³ „Atvirai duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrolė.lt/lt/atviriduomenys/?igyvendinimo_bukle=40.

²⁰⁴ „Projekto „Rail Baltica“ įgyvendinimas“, 2019 m. gruodžio 23 d. valstybinio audito ataskaita Nr. VA-9 žiūrėta 2021 liepos 6 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4057>.

²⁰⁵ Pavyzdžiui, rekomenduota, kad už ataskaitų teikimą atsakingi paramos gavėjai turi užtikrinti, kad rizikos ir rizikos mažinimo priemonių aprašymas projekto ataskaitose būtų tikslesnis, kad bendrovė turėtų dokumentais pagrįsti pirmųjų komiteto narių pasirinkimą, preliminarų rinkos tyrimą ir sprendimą įtraukti ekspertus arba jų neįtraukti ir pan.

projekto įgyvendinimo eiga, jeigu projekto įgyvendinimo išlaidos būtų didesnės nei suplanuota ir (arba) ES finansavimas būtų mažesnis nei numatyta²⁰⁶“.

Pasitaiko atveju, kai rekomendacijos įgyvendinamos ne pilna apimtimi. Pavyzdžiui, Švietimo, mokslo ir sporto ministerijai rekomenduota universitetų ilgalaikio turto atnaujinimui ir plėtrai valstybės lėšų skirti susiejus su valstybinių universitetų tinklo optimizavimu²⁰⁷. Ministerija valstybės lėšas universitetų turto atnaujinimui ir plėtrai skyrė įvertinusi valstybinių aukštųjų mokyklų tinklo optimizavimo planą. Pavyzdžiui, priėmus sprendimą Šiaulių universitetą reorganizuoti prijungiant prie Vilniaus universiteto, šiems universitetams buvo skirta 35,69 mln. Eur ES lėšų ir 0,8 mln. Eur valstybės biudžeto lėšų. Nutarus kitų universitetų nejungti, tam planuotos lėšos buvo panaudotos kitiems su valstybinių universitetų tinklo optimizavimu susijusiems sprendimams²⁰⁸. Tai reiškia, kad rekomendacija įgyvendinta iš dalies, nes universitetų tinklo optimizavimui tęsiantis lėšos šiam procesui bus skiriamos ateityje.

Tai pačiai ministerijai, atlikus kitą valstybinį auditą rekomenduota „periodiškai vertinti pedagogų poreikį pagal patikimus duomenis, siekiant užtikrinti reikalingų specialistų rengimą ir pritraukimą“.²⁰⁹ Nors ministerija parengė pedagogų poreikio vertinimui skirtą Pedagogų poreikio prognozavimo modelį, jame numatyta, kad pedagoginių studijų programų užsakymas formuojamas remiantis pedagogų perspektyvine/prognostine poreikio analize. Pavyzdžiui, pedagogų poreikio prognozė 2020 metams nebuvo atnaujinta ir nenumatyta, kad Vyriausybės strateginės analizės centras periodiškai vykdytų tokią prognozę. Tokiu būdu, periodiškai nevertinant pedagogų poreikio, neužtikrinamas reikalingų specialistų rengimas ir pritraukimas ateityje²¹⁰. Režiumuojant, rekomendacija įgyvendinta ne pilna apimtimi.

Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijai buvo teikta rekomendacija „numatyti „Lietuva 2030“ ir Nacionalinės pažangos programos strateginių dokumentų integravimą Nacionalinėje jaunimo politikos plėtros programoje ar ją įgyvendinančiuose veiksmų planuose“²¹¹. Valstybės kontrolės pastebėjimu, parengus Nacionalinės jaunimo politikos plėtros programos 2017–2019 m. veiksmų planą buvo įvertintos ir numatytos sąsajos su Lietuva 2030 ir

²⁰⁶ Lietuvos Respublikos Seimo audito komiteto 2020 m. Rudens sesijos darbų ataskaita, (2020 m. lapkričio 13 d. – 2021 m. kovo 3 d.) 7, žiūrėta 2021 liepos 17 d. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=38554&p_k=1.

²⁰⁷ *Ar valstybinių universitetų turtas valdomas ir naudojamas kryptingai – mokslinei veiklai ir studijoms*, Valstybinio audito ataskaita 2017 m. birželio 30 d. Nr. VA-2017-P-50-4-14, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3722>.

²⁰⁸ „Atviri duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrole.lt/lt/atviriduomenys/?igyvendinimo_bukle=40.

²⁰⁹ *Ar gali gerėti Lietuvos mokinių pasiekimai*. Valstybinio audito ataskaita, 2017 m. lapkričio 28 d. Nr. VA-2017-P-50-1-20, žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3778>.

²¹⁰ „Atviri duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrole.lt/lt/atviriduomenys/?igyvendinimo_bukle=40.

²¹¹ *Jaunimo politikos strateginis planavimas ir priemonių įgyvendinimas socialinės apsaugos ir darbo srityje*. Valstybinio audito ataskaita, 2016 m. rugsėjo 12 d. Nr. VA-P-10-4-1, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3617>.

Nacionaline 2014–2020 m. pažangos programa, išlaikytas integralumas bei atitiktis šių programų keliamiems tikslams, siekiant numatyti pažangą ir tą išmatuojančius kriterijus, tačiau aiškiai atsekamų sąsajų vis dar trūksta.²¹² Taigi ir šiuo atveju rekomendacija tik dalinai įgyvendinta.

Tokiu būdu, apibendrinant analizuojamą problemą, galima teigti, kad audituojamiems subjektams nepagrįstai atsisakius įgyvendinti rekomendacijas, arba jas įgyvendinus iš dalies, nėra pasiekiami reikalingi konkrečios veiklos, sistemos pokyčiai, nepagerinamas išteklių naudojimo ekonomiškumas, rezultatyvumas, taigi Valstybės kontrolės vykdoma veikla praranda savo veiksmingumą. Šios išvados kontekste dera kelti klausimą ar audituojamas subjektas gali atsisakyti įgyvendinti valstybės audito metu pateikiamas rekomendacijas, arba jas įgyvendinti ne visa apimtimi? Kitaip tariant, šiuo atveju tikslinga paanalizuoti Valstybės kontrolės rekomendacijų privalomumo aspektą.

Kalbant bendrąja prasme, remiantis lietuvių kalbos žodynu, viena žodžio „rekomendacija“ reikšmių – patarimas, nurodymas²¹³. Taigi, rekomendacijos suprantamos dviem aspektais ir kaip neprivalomos, t. y. patarimas, ir kaip privalomos, nes nurodymas, pagal lietuvių kalbos žodyną – „pasakymas, kas ir kaip darytina, paliepinimas“²¹⁴.

Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 9 punkte numatyta, kad „Valstybinio audito rekomendacijos – valstybinio audito rezultatų pagrindu suformuluoti siūlymai, skirti valstybinio audito metu nustatytoms problemoms išspręsti, siekiant audituojamo subjekto (audituojamų subjektų) veiklos gerinimo ir naudos visuomenei didinimo“²¹⁵. Iš šio rekomendacijų apibūdinimo galima suprasti, kad Valstybės kontrolės rekomendacijos yra tik siūlymai, neturintys privalomosios galios. Toks rekomendacijų suvokimas atitinka Europos Sąjungoje formuojamą. Pavyzdžiui, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnyje nustatyta, kad „Rekomendacijos ir nuomonės neturi privalomosios galios“²¹⁶. Kaip matome, rekomendacijos laikomos neprivalomomis.

Limos deklaracijoje - pagrindiniame norminiame akte, remiantis kuriuo funkcionuoja valstybinis auditas, atitinkamai šios deklaracijos laikosi ir Valstybės kontrolė, rekomendacijų privalomumo aspektas paaiškintas 11 straipsnyje. Čia nurodyta, kad kai aukščiausiosios audito institucijos rekomendacijų negalima pateikti kaip teisiškai galiojančio ir privalomo vykdyti sprendimo, jai suteikiama teisė kreiptis į kompetentingas institucijas su reikalavimu pašalinti

²¹² „Atviri duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrolė.lt/lt/atviriduomenys/?igyvendinimo_bukle=40.

²¹³ „Žodžio rekomendacija reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta 2021 liepos 21 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=rekomendacija&id=23037290000>.

²¹⁴ „Žodžio nurodymas reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta 2021 liepos 21 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=rodymas&id=23066170007>.

²¹⁵ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

²¹⁶ „Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo“ Europos Sąjungos oficialusis leidinys, C 326/49, 2012 10 26, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>.

pažeidimus.²¹⁷ Kaip matome, rekomendacijos suvokiamos kaip teisiškai neįpareigojančios ir neprivalomos vykdyti. Remiantis šiomis nuostatomis, D. Daujotaitė ir kt. autoriai taip pat konstatuoja, kad Valstybės kontrolės pateiktos rekomendacijos negali būti priimamos kaip teisiškai galiojantis ir privalomas vykdyti sprendimas²¹⁸. Visgi šiuo klausimu bendro sutarimo mokslinėje doktrinoje nėra. Pavyzdžiui, kitokios nuomonės laikosi V. Lakis ir J. Nemanytė, kurie, aiškindami aptartą Limos deklaracijos 11 straipsnio nuostatą teigia, kad „iš to išeina, kad audituojamam subjektui nepaliekama laisvės spręsti, ar įgyvendinti auditorių rekomendacijas ar ne“²¹⁹ ir, kad jų nepaisymas jiems nesukels teisinių pasekmių²²⁰. Vadinas, šie autoriai mano, kad tais atvejais, kai aukščiausiosios audito institucijos rekomendacijos nėra privalomas vykdyti sprendimas, audituojami subjektai vis vien negali atsisakyti įgyvendinti rekomendacijų. Tokiu atveju aukščiausioji audito institucija turi teisę kreiptis į kompetentingas institucijas dėl valstybiniame audite konstatuotų pažeidimų pašalinimo. Kitaip tariant, šių autorių manymu, valstybinio audito rekomendacijos dėl galinčių kilti teisinių pasekmių – įpareigojančios audituojamus subjektus.

Darbo autorė pritarė D. Daujotaitės nuomonei, t. y., kad Valstybės kontrolės rekomendacijos – nėra privalomos, juolab, kad apie tai galima spręsti ir iš aptarto teisinio reglamentavimo (Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 9 punkto²²¹, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio²²², Limos deklaracijos 11 straipsnio²²³). Manytina, kad apie rekomendacijų privalomumo aspektą galima spręsti ir analizuojant prievartos aspektą. Štai M. Bobek teigimu, „jeigu nesilaikoma reikalavimų, gali būti imamasi vykdymo užtikrinimo priemonių ir sankcijų. Laikantis tokios (visiškai pozityvios) vizijos, sankcijos buvimas yra lemiamas privalomosios galios elementas“²²⁴. Sankcijų nustatymas, mokslinėje doktrinoje, kai rekomendacijos nėra įgyvendintos, laikomos tinkama taisomoji priemonė.²²⁵ Tai reiškia, kad jei yra sankcija už rekomendacijų nesilaikymą – jos turi tam tikrą, privalomąją galią. Valstybės

²¹⁷ „Tarpautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

²¹⁸ Dalia Daujotaitė ir kt. *Veiklos audito teorija ir praktika: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, (2012), 56.

²¹⁹ Vaclovas Lakis, Jurga Nemanytė, „Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje“ *Informacijos mokslai* 67 (2014): 68. <https://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3104/2232>.

²²⁰ Vaclovas Lakis, Jurga Nemanytė, „Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje“ *Informacijos mokslai* 67 (2014): 68.

²²¹ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 1124070 (2001).

²²² „Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo“ Europos Sąjungos oficialusis leidinys, C 326/49, 2012 10 26, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>.

²²³ „Tarpautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“

²²⁴ Generalinio advokato Michal Bobek išvada, pateikta 2017 m. gruodžio 12 d.(1) Europos Teisingumo Teismo byloje C-16/16 P Belgijos Karalystė prieš Europos Komisiją“, žiūrėta 2021 liepos 12 d. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=197649&doclang=LT>.

²²⁵ Lourdes Torres, Ana Yetano, Vicente Pina, „Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices“, *Administration & Society* July 7, 2016 <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0095399716658500>

kontrolės įstatyme jokių sankcijų taikymas nėra numatytas²²⁶. Tai dar kartą patvirtina, kad rekomendacijų negalima laikyti privalomomis. Šį aspektą patvirtina ir teismų praktika.

Vilniaus miesto savivaldybės administracija kreipėsi į teismą su skundu prašydama panaikinti Valstybės kontrolės audito ataskaitą „Dėl Sanglaudos fondo projekto Nr. 2004/LT/16/C/PT/008 „IXB transporto koridoriaus trūkstamos grandies statyba - Vilniaus pietinis aplinkkelis.“ Šis auditas buvo atliktas siekiant įsitikinti, kad išlaidų ataskaitoje ir galutinio mokėjimo paraiškoje Bendrijos pagalbos likučiui gauti ir nėra esminių klaidingų pareiškimų, ypač dėl projekto vykdymo pagal sprendimo sąlygas ir nustatytus tikslus. Valstybės kontrolė audito ataskaitoje nurodė, kad galutinėje išlaidų ataskaitoje pateikta informacija yra teisinga visais reikšmingais atžvilgiais, tačiau pabrėžė kelis pažeidimus susijusius su viešųjų pirkimų pažeidimais. Savivaldybės manymu, Valstybės kontrolės sprendimo dalis, kurioje nustatyti viešųjų pirkimų pažeidimai, yra priimta viršijant suteiktus įgaliojimus ir kompetenciją, todėl turi būti naikinama, kaip priimta nekompetentingo subjekto. Teismas šiuo atveju sprendė, kad valstybinio audito ataskaita procedūrinis dokumentas, surašytas atlikus auditą. Procedūriniai dokumentai patys savaime nesukuria jokių teisių ir pareigų audituojamiems subjektams, skirti audito metu surinktiems faktiniams duomenims ir auditoriaus nuomonei pateikti. Audito dokumentuose savivaldybei nėra numatytos poveikio priemonės, nėra nustatytos teisės ar pareigos, t. y. šie dokumentai neturi tiesioginio poveikio pareiškėjos teisėms ir pareigoms, jai nėra imperatyviai suformuluotų privalomų elgesio taisyklių. Valstybinio audito ataskaitos ir išvados pasekmės nėra tos pačios kaip administracinio sprendimo, tiesiogiai sukuriančio asmeniui teises ir pareigas. Atsižvelgiant į tai, audito ataskaita nelaikytina individualiu teisės aktu, todėl administracinė byla pagal pareiškėjos savivaldybės administracijos skundą nutraukta²²⁷. Pateikta byla atskleidė, kad Valstybinio audito ataskaitos ir išvados neprilyginamos administraciniam sprendimui, todėl tiesiogiai negali sukurti jokių teisių ir pareigų audituojamiems subjektams, taigi atitinkamai nesukuria ir jokių padarinių.

Atsižvelgiant į išdėstytą, Valstybės kontrolė, dėl neįgyvendintų rekomendacijų gali tik kreiptis į kompetentingą instituciją. Valstybės kontrolės duomenimis, jei „trūkumai nepašalinami (kaip ir tais atvejais, kai audito metu pateiktos reikšmingos rekomendacijos), Valstybės kontrolė kreipiasi į Seimo Audito komitetą, kuris pagal savo veiklos nuostatus siekia parlamentinėmis priemonėmis padėti aukščiausiai valstybinio audito institucijai Valstybės kontrolei įtvirtinti valstybinio audito poveikį valstybei ir visuomenei bei užtikrinti, kad pateiktos Valstybės kontrolės

²²⁶ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).

²²⁷ „Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 vasario 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I-847-365/2013“ ETEISMAI <https://eteismai.lt/byla/58918339909549/I-847-365/2013>.

rekomendacijos būtų visiškai įgyvendintos²²⁸. Taigi, Valstybės kontrolė neįgyvendinus rekomendacijų gali imtis priemonių – kreiptis į Valstybės kontrolės Audito komitetą, kad šis imtųsi parlamentinių priemonių rekomendacijų įgyvendinimui.

Pastebėtina, kad „du kartus metuose, prieš prasidedant Lietuvos Respublikos Seimo pavasario ir rudens sesijoms, Valstybės kontrolė Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetui teikia rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos ataskaitas. Jose apžvelgiama praėjusios pusmečio didelės svarbos valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimo būklė, atkreipiamas dėmesys į stebimas problemas įgyvendinant rekomendacijas, įvardijamas sąrašas įstatymų, būtinų rekomendacijoms įgyvendinti ir audito poveikiui pasiekti.“²²⁹ Taigi Seimo Audito komitetas rekomendacijų neįgyvendinimo aspektą nagrinėja ir savo iniciatyva, t. y. nesikreipus dėl to Valstybės kontrolei, o nagrinėdamas jam pateikiamas valstybinio audito ataskaitas. Kaip pastebi E. Buškevičiūtė, kai audito metu padarytos rekomendacijos nevykdomos, Valstybės kontrolės ataskaita ir išvada nagrinėjama Seimo audito komitete ir taip parlamentinėmis priemonėmis įtvirtinamas valstybinio audito poveikis valstybei bei visuomenei. Valstybės monitoringo metu žiūrima, kaip Vyriausybė bei audituotas subjektas vykdo nurodytas rekomendacijas ir siekiama, kad jos būtų įgyvendintos.²³⁰ Tokiu būdu, galima teigti, kad Seimo Audito komitetas, vykdydamas parlamentinę kontrolę ir svarstydamas Valstybės kontrolės pateiktas valstybinio audito ataskaitas, kuriose analizuoja ir neįgyvendintas rekomendacijas, priima sprendimus dėl reikšmingų rekomendacijų ir siūlo Vyriausybei ar atsakingoms ministerijoms imtis priemonių šioms rekomendacijos ir komiteto siūlymams įgyvendinti, Valstybės kontrolės rekomendacijoms suteikia įpareigojantį statusą.

Paanalizavus Seimo Audito komiteto darbų 2020 m. rudens sesijos darbų ataskaitą galima matyti, kad neįgyvendinus Valstybės kontrolės pateiktų reikšmingų rekomendacijų šis komitetas imasi priemonių, kad jos būtų įgyvendintos. Pavyzdžiui, konstatavus kad pagal 2019 m. gruodžio 23 d. valstybinio audito ataskaitą Nr. VA-9 „Projekto „Rail Baltica“ įgyvendinimas“,²³¹ nėra įgyvendintos tam tikros valstybinio audito ataskaitos rekomendacijų įgyvendinimo plane numatytos priemonės²³², Seimo Audito komitetas 2021 m. kovo 3 d. protokoliniu nutarimu Nr. 141-P-4 paprašė Susisiekimo ministerijos, kol bus visiškai įgyvendintos valstybinio audito

²²⁸ Valstybės kontrolės 2004 m. veiklos ataskaita (2004), žiūrėta 2021 liepos 12 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=772>.

²²⁹ „Valstybinis auditas“, *Valstybės kontrolė*, žiūrėta 2021 liepos 25 d. <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Competences/Veikla>

²³⁰ Eugenija Buškevičiūtė, *Viešieji finansai: vadovėlis*, Kaunas: Technologija (2008), 305.

²³¹ „Projekto „Rail Baltica“ įgyvendinimas“, 2019 m. gruodžio 23 d. valstybinio audito ataskaita Nr. VA-9 žiūrėta 2021 liepos 6 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4057>.

²³² Nėra priimtas sutarimas dėl projektą įgyvendinančių institucijų atsakomybių pasidalijimo, nėra susitarta dėl projekto šalių sprendimų priėmimo matricos, dėl ko neužtikrinamas veiksmingas projekto ir jo pokyčių valdymas, taip pat nėra numatyti ilgalaikiai projekto finansavimo iš nacionalinių lėšų planai, dėl ko gali sustoti projekto įgyvendinimo eiga ir pan.

ataskaitoje pateiktos rekomendacijos, reguliariai (iki kiekvienų metų birželio 1 d. ir gruodžio 1 d.) informuoti Audito komitetą apie rekomendacijų įgyvendinimo eigą. Taip pat siekiant užtikrinti sklandų rekomendacijų įgyvendinimo procesą Audito komitetas minėtu protokoliniu nutarimu paprašė Seimo Europos reikalų komiteto ir Seimo Ekonomikos komiteto darbo grupės, kuri nuo 2016 m. balandžio 14 d. atlieka projekto „Rail Baltica“ įgyvendinimo parlamentinę kontrolę, skirti ypatingą dėmesį ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenai ir kontrolei.²³³ Akivaizdu, kad toks Valstybės kontrolės ir Seimo audito komiteto bendradarbiavimas – pagrindinė priemonė užtikrinti veiksmingą valstybinio audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą. Tokiu būdu sustiprinamas valstybinio audito poveikis.

Visgi, akcentuotina, kad Seimo Audito komitetas, sprendžiant iš jo darbų ataskaitų²³⁴, savo iniciatyva, imasi priemonių ne dėl kiekvienų, bet dėl pačių reikšmingiausių, neįgyventinų rekomendacijų. Tokiu būdu, dalis, jei taip galima sakyti, mažiau reikšmingų rekomendacijų, jei dėl jų Valstybės kontrolė nesikreipia pati į šį komitetą, lieka neįgyvendinta. Darbo autorės nuomone, didesnis Seimo Audito komiteto dėmesys valstybinio audito ataskaitų ir rekomendacijų (ne tik pačių reikšmingiausių) rezultatams, bei didesnė Valstybės kontrolės iniciatyva, kreipiantis į Seimo Audito komitetą dėl visų (ne tik itin reikšmingų) neįgyvendintų rekomendacijų lemtų veiksmingesnį valstybinio audito rezultatų įgyvendinimą.

Remiantis Valstybės kontrolės įstatymo (nauja redakcija, įsigaliojusia nuo 2021-07-01) 17 straipsnio 1 dalimi, „Valstybės kontrolė, nustačiusi esminių pažeidimų, praneša Seimui, Vyriausybei, teisėsaugos ar kitoms viešojo administravimo institucijoms ir įstaigoms ir (ar) imasi kitų prevencinių priemonių“²³⁵. Iš šios nuostatos galima daryti išvadą, kad jei tam tikros Valstybės kontrolės audituojamam subjektui pateiktos rekomendacijos yra itin svarbios, o audituojami subjektai jų nevykdo, Valstybės kontrolė gali kreiptis į Seimą, Vyriausybę, kitas institucijas. Tačiau tai tik prevencinės priemonės. Ji negali priimti įpareigojančio sprendimo šias rekomendacijas įgyvendinti. Čia pastebėtina, kad pagal anksčiau galiojusį reglamentavimą, remiantis Valstybės kontrolės įstatymo 17 straipsnio 2 ir 3 dalimi teisę priimti Valstybės kontrolės sprendimus pagal audito ataskaitas dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų tik audituojamo subjekto atžvilgiu, galėjo valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojai²³⁶. Taigi, dėl

²³³ Lietuvos Respublikos Seimo audito komiteto 2020 m. rudens sesijos darbų ataskaita, (2020 m. lapkričio 13 d. – 2021 m. kovo 3 d.) 7, žiūrėta 2021 liepos 17 d. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=38554&p_k=1.

²³⁴ Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Seimo audito komiteto 2020 m. rudens sesijos darbų ataskaita, (2020 m. lapkričio 13 d. – 2021 m. kovo 3 d.) 7, žiūrėta 2021 liepos 17 d. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=38554&p_k=1.

²³⁵ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995). Redakcija po redakcija nuo 2021 liepos 1 d.

²³⁶ „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995). Redakcija iki redakcija 2021 liepos 1 d.

audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų galėjo būti priimamas administracinis aktas – sprendimas. Tą akcentavo ir teismų praktika²³⁷.

Trečioji valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimo problema – rekomendacijos kurių audituojami subjektai negali įgyvendinti. Iliustruokime šią problemą praktiniais pavyzdžiais.

Atlikusi 2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimą, Valstybės kontrolė Nacionalinei žemės tarnybai prie Žemės ūkio ministerijos rekomendavo „pagal pasirinktą apskaitos politiką sutvarkyti biologinio turto (medynų) apskaitą taip, kad ūkinės operacijos (įsigijimas, nurašymas, vertės pokyčiai) būtų registruojamos pagal atskirus turto grupės vienetus“.²³⁸ Tarnybos apskaitoje medynai registruojami ne atskirais turto vienetais (pvz., pagal miškų žemės sklypo plotą ar kitokį mato vieneta), o bendromis sumomis pagal 10 apskričių (1 apskritis – 1 turto vienetas). Dėl šios priežasties nėra galimybės identifikuoti, ar vertė padidėjo dėl naujų medynų atsiradimo, ar sumažėjo dėl jų perdavimo kitiems subjektams (tokiu atveju registruojamas finansavimo sumų padidėjimas / sumažėjimas), ar vertė pakito dėl anksčiau apskaitoje užregistruotų medynų vertės tikrosios vertės pokyčio (tokiu atveju registruojamas tikrosios vertės rezervas)²³⁹. Kaip nurodė audituojamas subjektas, Valstybinė miškų tarnyba, t.y. duomenis apie medynų vertes teikianti institucija neturi galimybės pateikti visų duomenų, reikalingų ūkinėms operacijoms apskaitoje teisingai užregistruoti. Atitinkamai tarnyba dėl didelio šių duomenų kiekio neturi galimybės nustatyti medynų vertės, t.y. ar ji padidėjo, ar sumažėjo. Taigi, rekomendacijos sutvarkyti biologinio turto (medynų) apskaitą, tarnyba galimybės neturi²⁴⁰. Kaip matome, šiuo atveju, Valstybės kontrolės rekomendacijos Nacionalinė žemės tarnyba prie Žemės ūkio ministerijos neįgyvendinamos todėl, kad negali gauti visų reikalingų duomenų iš kitos institucijos – Valstybinės miškų tarnybos. Darbo autorės manymu, itin svarbu, kad Valstybės kontrolės teikiamos rekomendacijos turėtų tiesioginę sąsają su atitinkama, galinčia ją įgyvendinti, atsakinga institucija.

Dar vienas pavyzdys. Atsižvelgiant į tai, kad Kultūros ministro valdymo srityje, Tautinių mažumų departamente, atrenkant tautinių mažumų kultūros ir integracijos centrų veiklos

²³⁷ „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-434-1062/2020“, LITEKO <http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=4f8caf41-a04b-44d8-815b-bc55b152cbe0>.

²³⁸ *2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybės kontrolė, Valstybinio audito ataskaita. Nr. FA-8, (2019), spalio 1 d., žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4038>.

²³⁹ *2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybės kontrolė, Valstybinio audito ataskaita. Nr. FA-8, (2019), spalio 1 d., žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4038>.

²³⁹ „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. spalio 9 d. nutarimas Nr. 1255 „Dėl Lietuvos Respublikos miškų valstybės kadastro steigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“.

²⁴⁰ „Atviri duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrolė.lt/lt/atviriduomenys/?igvndinimo_bukle=40.

projektus, projektų vertinimo komisijos nariai, vertindami paraišką, vadovaujasi vertinimo kriterijais, kurie neleidžia įvertinti projekto pranašumo ar būsimos naudos, pridėtinės vertės juos reitinguojant, Kultūros ministerijai buvo rekomenduota „atskirti projektinio (atrankos) finansavimo tvarkų teisinio reglamentavimo rengimo ir tvirtinimo bei konkurso organizavimo funkcijas, kad būtų užtikrinamas konkursų skaidrumas“²⁴¹. Deja, numatytas pokytis neįvyko, nes Kultūros ministerijos teigimu, rekomendacijos įgyvendinimas pareikalautų papildomų valstybės biudžeto lėšų, nėra laisvų pareigybių, kurios galėtų užsiimti tik konkursų organizavimu, administravimu, arba pavesti tai daryti pavaldžiai įstaigai. Taigi, visi šie sprendimai sukeltų papildomą finansinę naštą, o papildomų lėšų tokiam pertvarkymui nėra. Taip pat audituojamas subjektas pastebėjo, kad tokios priemonės neužtikrintų tinkamo konkursų organizavimo, nes užtruktų žmoniškųjų išteklių paieškos, jų apmokymai. Interesų konfliktas išspręstas, nes paraiškas vertina ne ministerijos darbuotojai, o samdomi nepriklausomi ekspertai. Kultūros ministerija, atlikusi sisteminių projektinio (atrankos) finansavimo būdo vertinimą, Vyriausybei teikė rekomendaciją reglamentuoti bendruosius šio būdo taikymo principus ir bendras jo taikymo taisykles (pareiškėjų atrankos, atsiskaitymo, vykdymo kontrolės, projektinės (atrankos) veiklos viešinimo (atrankos ir rezultatų) ir kt.). Tikimasi, kad bus priimti sprendimai šioje srityje, įskaitant ir funkcijų atskyrimą vykdant projektinį (atrankos) finansavimą, kurie išspręstų konkursų skaidrumo užtikrinimą ir bus taikytini visoms institucijoms, vykdančioms projektinį finansavimą²⁴². Kaip matome, Valstybės kontrolei nustačius projektų atrankos ir lėšų skyrimo trūkumus, kurie, neleido įvertinti projekto pranašumo ar pridėtinės vertės reitinguojant projektus tarpusavyje, Kultūros ministerija dėl papildomos finansinės naštos, rekomendacijos įgyvendinti negalėjo. Nors, kad neįgyvendinus rekomendacijų dėl finansavimo trūkumo audituojamas subjektas privalo kreiptis dėl to į atitinkamą ministeriją, kuri prašytų Vyriausybės padidinti finansavimą.

Šie aptarti pavyzdžiai parodo, kad valstybinio audito rekomendacijos neįgyvendintos, iš esmės, ne dėl audituojamų subjektų kaltės. Vadinasi jas, dėl tam tikrų, nepriklausančių nuo audituojamo subjekto valios, priežasčių (finansavimo stoka, reikalingų duomenų neturėjimas), galima laikyti neįgyvendinamomis.

Manytina, kad dar viena Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo problema - bendradarbiavimo tarp rekomendacijas turinčių įgyvendinti subjektų ir Valstybės kontrolės stoka. Šią problemą akcentuoja ir mokslininkai, nurodydami, kad, pavyzdžiui audituojami subjektai nėra

²⁴¹ 2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas. Valstybės kontrolė, Valstybinio audito ataskaita. Nr. FA-8, (2019), spalio 1 d., žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4038>.

²⁴² „Atviri duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d. https://www.valstybeskontrolė.lt/lt/atviriduomenys/?igvndinimo_bukle=40.

linę bendradarbiauti su Valstybės kontrole²⁴³. Darbo autorės manymu, ši problema glaudžiai susijusi su kita, anksčiau aptarta, rekomendacijų įgyvendinimo terminų nesilaikymo problema. Kaip žinome, Valstybės kontrolė pateikusi rekomendacijas audituojamam subjektui kartu su juo (subjektui pasiūlius terminą) derina terminą suplanuotai rekomendacijos priemonei įgyvendinti.²⁴⁴ Akivaizdu, kad toks derinimas, taigi ir bendradarbiavimas, neduoda itin teigiamų rezultatų, nes, kaip jau išsiaiškinta, rekomendacijas audituojami subjektai neretai vėluoja įgyvendinti. Šiuo atveju būtinas ne tik tikslesnis audituojamo subjekto įsivertinimas kokiais terminais, ir žinoma, priemonėmis, galimas rekomendacijų įgyvendinimas, rekomendacijų įgyvendinimo neatidėliojimas iki termino pabaigos, o veiksmų ėmimasis iškart, tačiau reikalingas ir Valstybės kontrolės teikiamų rekomendacijų tikslumas, gebėjimas tinkamai perteikti jas audituojamam subjektui, reikalui esant paaiškinti savo rekomendacijas, paraginti jas įgyvendinti, terminui dar nesibaigus.

Kaip matėme, ne visi audituojami subjektai apamai įgyvendina teikiamas rekomendacijas. Pasitaiko atvejų kai jas įgyvendinti atsisakoma. Iš dalies šią problemą gali lemti taip pat tarpusavio bendradarbiavimo stoka. Darbo autorės nuomone, tais atvejais kai subjektai nesutinka su valstybinio audito, ypač veiklos audito rezultatais, Valstybės kontrolė turi aktyviau bendradarbiauti su subjektu ir aiškinti apie rekomendacijų naudą ir įtikinti juos atlikti vienokius ar kitokius pakeitimus. Audituojami subjektai taip pat turėtų įsiklausyti į Valstybės kontrolės nuomonę, nes kaip parodė praktika, įgyvendinti rekomendacijas atsisako nepagrįstai. Bendradarbiavimas ypač reikšmingas dar ir todėl, kad rekomendacijos nėra privalomojo pobūdžio. Taigi efektyvus Valstybės kontrolės ir audituojamų subjektų bendradarbiavimas - viena pagrindinių priemonių užtikrinti veiksmingą valstybinio audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą, kuri padeda stiprinti valstybinio audito poveikį ir Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą.

Apibendrinant, galima teigti, kad kyla šios rekomendacijų neįgyvendinimo problemos: 1) nesilaikoma rekomendacijos įgyvendinimo terminų, 2) audituojamas subjektas atsisako įgyvendinti rekomendacijas arba jas įgyvendina ne visa apimtimi, 3) pateiktos rekomendacijos audituojamo subjekto negali būti įgyvendinamos, 4) stokojama bendradarbiavimo tarp rekomendacijas turinčių įgyvendinti subjektų ir Valstybės kontrolės. Bene opiausia jų, trunkanti jau nuo 2003 m. ir besitęsianti iki šiol, sprendžiant iš 2019 - 2020 m. Valstybės kontrolės teikiamų rekomendacijų įgyvendinimo būklės – vėlavimas įgyvendinti rekomendacijas. Vėluojamų įgyvendinti rekomendacijų skaičius – ženklus: 2020 m. I pusmetį vėluojamų įgyvendinti

²⁴³ Vaclovas Lakis, Jurga Nemanytė, „Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatųvumą viešajame sektoriuje“ Informacijos mokslai 67 (2014) :72.

²⁴⁴ „Lietuvos Valstybės kontrolieriaus 2019 m. gruodžio 19 d. Nr. APDE-2 įsakymas dėl Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašo patvirtinimo“, TAR 20672 (2019).

rekomendacijų skaičius sudarė 27 proc., 2020 m. II pusmetį 32 proc. iš visų teikiamų rekomendacijų. Pagrindinės priežastys dėl ko vėluojama įgyvendinti rekomendacijas - registruojamų teisės aktų ir Vyriausybės nutarimų projektų tvirtinimo užsitęsimas, susiklostęs dėl Valstybės kontrolės rekomendacijų adresuojamų Vyriausybei gausos, COVID-19 sukelta pandemija, valdžios pokyčiai šalyje. Siekiant išspręsti rekomendacijų įgyvendinimo terminų problemą sveikintinas nuo 2020 m. sausio 1 d. Valstybės kontrolės veiklos teisiniame reglamentavime įsigaliojęs rekomendacijų įgyvendinimo terminų nepratęsimo principas.

Ne mažiau svarbi problema – audituojamų subjektų atsisakymas įgyvendinti rekomendacijas arba jų įgyvendinimas ne pilna apimtimi. Nepagrįstas audituojamų subjektų atsisakymas įgyvendinti rekomendacijas pasireiškia kai audituojamas subjektas neturėdamas pagrindo prieštarauja objektyviai Valstybės kontrolės rekomendacijai. Neigiamai vertintinas ir rekomendacijų įgyvendinimas tik iš dalies – kai audituojamas subjektas įgyvendina tik savo nuožiūra pasirinktas rekomendacijas. Audituojamiems subjektams nepagrįstai atsisakius įgyvendinti rekomendacijas, arba jas įgyvendinus iš dalies, nėra pasiekiami reikalingi konkrečios veiklos, sistemos pokyčiai, nepagerinamas išteklių naudojimo ekonomiškumas, rezultatyvumas, taigi Valstybės kontrolės vykdoma veikla praranda savo veiksmingumą. Atsisakymas įgyvendinti rekomendacijas arba jų įgyvendinimas tik iš dalies, iškelia Valstybės kontrolės privalomumo problemą. Atlikta analizė parodė, kad jos nėra privalomos. Nors Valstybės kontrolė neįgyvendinus jos rekomendacijų gali kreiptis į Seimo Audito komitetą ar Vyriausybę (kreipiasi retai), šios institucijos svarsto tik itin reikšmingų rekomendacijų neįgyvendinimo klausimus, ko pasėkoje audituojami subjektai įpareigojami rekomendacijas įgyvendinti. Seimo Audito komitetas vykdydamas parlamentinę kontrolę rekomendacijų įgyvendinimą svarsto ir savo iniciatyva, analizuodamas valstybinio audito ataskaitas. Visgi mažiau reikšmingos rekomendacijos, tiek vienu, tiek kitu atveju į lieka neįgyvendintos.

Kai kurios Valstybės kontrolės rekomendacijos dėl audituojamų subjektų finansinių išteklių stokos ar reikalingų duomenų neturėjimo ir pan. – neįgyvendinamos. Tokiu būdu, audituojamo subjekto kaltės nėra, nors būtinos pastangos jas įgyvendinti kreipiantis į atitinkamas kompetentingas institucijas. Savo ruožtu neįgyvendinamų rekomendacijų problema parodo, kaip svarbu, teikiamos rekomendacijos būtų skirtos galinčiai jas įgyvendinti institucijai.

Stebima ir bendradarbiavimo tarp rekomendacijas turinčių įgyvendinti subjektų ir Valstybės kontrolės stoka, lemianti rekomendacijų terminų nesilaikymą ir jų neįgyvendinimą. Bendradarbiavimo stoka pasireiškia derinant rekomendacijų įgyvendinimo terminus, bei kai audituojami subjektai nesutinka su pateikiamomis rekomendacijomis. Šiais atvejais būtina gerinti bendradarbiavimą. Valstybės kontrolei rekomenduotina tinkamai, aiškiai perteikti rekomendacijas, paaiškinti jų naudą, paraginti įgyvendinti, terminui dar nesibaigus.

Audituojamam subjektui rekomenduotina įsivertinti rekomendacijų atlikimo priemones ir terminus, atsisakymo įgyvendinti rekomendacijas pagrįstumą bei neatidėlioti rekomendacijų įgyvendinimo.

IŠVADOS

Darbo pradžioje suformuluoti ginamieji teiginiai pasitvirtino.

1. Valstybės kontrolė - konstitucinė, specifinė, savarankiška ir svarbiausia viešųjų finansų išorės kontrolės institucija realizuojanti piliečių ir suinteresuotų institucijų teisę žinoti bei kontroliuoti kaip naudojamos valstybės turimos lėšos t. y. sisteminiame priežiūros procese užtikrinanti viešąjį interesą. Jos veiklos paskirtį lemia šalies prioritetiniai tikslai, todėl Valstybės kontrolės vaidmuo išskirtinis.

2. Valstybės kontrolė vykdo funkcijas trimis kryptimis: kaip aukščiausioji audito, ES investicijų audito ir fiskalinė institucija. Atitinkamai jos funkcijos susijusios su viešųjų finansų išorine kontrole atliekant auditus valstybės pajamų ir išlaidų srityje, įskaitant gaunamą ES finansinę paramą, ES fondų investicijų įgyvendinimo vertinimu, šalies biudžeto fiskalinės drausmės stebėjimu, biudžeto formavimo vertinimu, valdžios sektoriaus finansų tvarumo tikslų vykdymo stebėjimu. Teigiamai vertintinas metodinės ir audito kokybės priežiūros funkcijų vietos savivaldoje priskyrimas Valstybės kontrolei, nes tai iš esmės, nulėmė naują institucijos pobūdį. Neigiamai vertintinas Finansų ministerijos siūlymas, naujoje 2021–2027 metų ES fondų investicijų programos laikotarpiu ES struktūrinės paramos veiksmų programos audito institucijos funkcijas perduoti Finansų ministerijai.

3. Valstybės kontrolė kaip aukščiausioji audito ir ES investicijų audito institucija neatitinka šių tarptautinių nepriklausomumo standartų: Valstybės kontrolės nepriklausomumas neįtvirtintas konstituciniu lygmeniu, Konstitucijoje, remiantis Limos deklaracijos rekomendacijomis, nėra nuostatų numatančių aukščiausiosios audito institucijos ir Seimo ryšio, Valstybės kontrolės įstatyme trūksta nepriklausomumo principo išsamumo.

4. Teisėtumo auditas, remiantis Lietuvos teisiniu reglamentavimu, nėra atskira audito rūšis, kadangi jis - sudėtinė finansinio audito dalis. Finansinis subjekto (dėl kurio Valstybės kontrolė privalo pateikti audito ataskaitą) veiklos auditas įvertina audituojamo subjekto finansinę būklę, pinigų srautus. Veiklos auditu identifikuojamos subjekto/objekto (organizacija, sistema, programa) veiklos problemos bei ieškoma galimybių veiklos efektyvumo stiprinimui (įskaitant teisinio reguliavimo tobulinimą). Esant išskirtinėms aplinkybėms Biudžeto politikos stebėsenos departamentas yra įgaliotas kartą per ketvirtį pateikti išvadą apie ekonomikos padėtį. Tokia išvada pirmą kartą buvo pateikta tik 2020 m. pandemijos dėl COVID-19 plitimo grėsmės akivaizdoje.

5. Išskirtinos šios Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo problemos: 1) vėluojama įgyvendinti rekomendacijos, 2) nepagrįstai atsisakoma įgyvendinti rekomendacijas arba jos įgyvendinamos ne pilna apimtimi, 3) neįgyvendinamos mažiau reikšmingos rekomendacijos, arba audituojami subjektai neturi finansinių išteklių, reikalingų duomenų jas

įgyvendini; 4) trūksta bendradarbiavimo tarp rekomendacijas turinčių įgyvendinti subjektų ir Valstybės kontrolės. Šios problemos lemia, kad nepasiekdami reikalingi konkrečios veiklos, sistemos pokyčiai, nepagerinamas išteklių naudojimo ekonomiškumas, rezultatyvumas ir pan. atitinkamai tuomet, Valstybės kontrolės vykdoma veikla praranda savo veiksmingumą. Siekiant išspręsti rekomendacijų įgyvendinimo terminų problemą palankiai vertintinas nuo 2020 m. sausio 1 d. Valstybės kontrolės veiklos teisiniame reglamentavime įsigaliojęs rekomendacijų įgyvendinimo terminų nepratesimo principas. Tačiau kitoms problemoms spręsti priemonių kol kas nesimta.

PASIŪLYMAI

1. Siekiant įgyvendinti Limos deklaracijos 5 straipsnio 3 dalį, aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumą įtvirtinti šalies Konstitucijoje. Atitinkamai papildyti Konstitucijos 133 straipsnio 1 dalį numatant, kad „Valstybės kontrolė vykdydama savo kaip aukščiausiosios audito funkcijas yra nepriklausoma.“

2. Siekiant teisinio aiškumo, įstatymų leidėjui siūlytina naujos redakcijos Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme (įsigaliojusiame nuo 2021 m. liepos 1 d.) po 1 straipsnio įterpti 2 straipsnį, kuriame būtų numatytos „Pagrindinės Įstatymo sąvokos“. Atitinkamai šiame straipsnyje, greta kitų sąvokų įtvirtinti valstybinio audito, finansinio audito ir veiklos audito apibrėžimus, išdėstant juos sekančiai:

„1.Valstybinis auditas – auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal valstybinio audito reikalavimus. Valstybinis auditas yra finansinis ir veiklos auditas.

2.Finansinis auditas – audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas.

3. Veiklos auditas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu“ .

3. Siekiant spręsti rekomendacijų neįgyvendinimo problemą siūlytina nustatyti, kad Valstybes kontrolės rekomendacijų įgyvendinimas būtų privalomas ir už tai kiltų atsakomybė. Tuo tikslu pakeisti Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio 9 dalį ir išdėstyti ją sekančiai: „9. Valstybinio audito rekomendacijos – privalomi valstybinio audito rezultatų pagrindu suformuluoti nurodymai, skirti valstybinio audito metu nustatytoms problemoms išspręsti, siekiant audituojamo subjekto (audituojamų subjektų) veiklos gerinimo ir naudos visuomenei didinimo“.

Pakeisti Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnio 4 dalį numatant, kad: „4. Audituotas subjektas privalo per rekomendacijų įgyvendinimo plane nurodytą terminą įgyvendinti valstybinio audito rekomendacijas. Taip pat per rekomendacijų įgyvendinimo plane nurodytą terminą informuoti aukščiausiąją audito instituciją, kaip įgyvendinamos valstybinio audito rekomendacijos.

Valstybės kontrolės įstatyme (po 14 straipsnio) įterpti naują straipsnį „Subjekto atsakomybė“ numatant, kad :“1. Audituojamam subjektui, kuris laiku neįgyvendina valstybinio audito rekomendacijos Valstybės kontrolės pareigūnai skiria nustatyto dydžio baudą. 2. Jei

Valstybės kontrolės rekomendaciją vėluojama įgyvendinti iki 1 mėnesio – mokama 1000 Eur. bauda. Jei vėluojama nuo 1 iki 3 mėnesių skiriama - 2000 Eur. bauda. Jei vėluojama iki nuo 3 iki 6 mėn. skiriama 4000 Eur. bauda. Jei vėluojama daugiau nei 6 mėn.- skiriama 6000 Eur bauda. 3. Nustatyto dydžio baudą, per 1 mėnesį nuo jos paskyrimo, audituojamas subjektas privalo sumokėti į Valstybės kontrolės administruojamą sąskaitą.

4. Siekiant spręsti rekomendacijų neįgyvendinimo problemą Valstybės kontrolės Audito komitetui siūlytina aktyviai imtis parlamentinių priemonių visų, ne tik itin reikšmingų, Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimui.

5. Siekiant spręsti rekomendacijų neįgyvendinimo problemą, kai audituojami subjektai jų negali įgyvendinti dėl finansinių išteklių stokos ar reikalingų duomenų neturėjimo, Valstybės kontrolei siūlytina rekomendacijas skirti tik subjektui turinčiam kompetencijų ir galių jas įgyvendinti.

6. Siekiant spręsti rekomendacijų neįgyvendinimo, atsisakymo jas įgyvendinti problemą, bei bendradarbiavimo (tarp įgyvendinančių subjektų ir Valstybės kontrolės) stokos problemą siūlytina Valstybės kontrolei ir audituojamam subjektui gerinti abipusį bendradarbiavimą. Valstybės kontrolei - tinkamai, aiškiai perteikti rekomendacijas, paaiškinti jų naudą, paraginti įgyvendinti, terminui dar nesibaigus. Audituojamam subjektui - įsivertinti rekomendacijų atlikimo priemones ir terminus, atsisakymo įgyvendinti rekomendacijas pagrįstumą bei neatidėlioti rekomendacijų įgyvendinimo.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės aktai:

ES teisės aktai:

1. „Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis *Valstybės žinios* 2,2 (2004).
2. „Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo“ Europos Sąjungos oficialusis leidinys, C 326/49, 2012 10 26, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>.
3. „Lietuvos Respublikos partnerystės sutartis“ 2014 m. birželis (pakeitimas patvirtintas 2018-04-11 sprendimu Nr. C(2018)2076).
4. „2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo nustatomos Europos regioninės plėtros fondai, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui, Europos žemės ūkio fondui kaimo plėtrai ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui bendros nuostatos ir Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006“, OJ L 347, 20.12.2013.

Tarptautiniai teisės aktai:

5. „Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių“, priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese.“
Lietuvos teisės aktai:

6. „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Lietuvos aidas*, 220-0 (1992).
7. „Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos Aukščiausiajai Tarybai atskaitingų valstybės organų įsteigimo.“ *Lietuvos aidas*, 17, 0 (1990).
8. „Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinis įstatymas“, *TAR*, 17028 (2014).
9. „Lietuvos Respublikos fiskalinės drausmės įstatymo Nr. X-1316 2, 3 straipsnių ir priedo pakeitimo įstatymas, 1290 (2014).
10. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 51-1243 (1995).
11. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas“, *Valstybės žinios*, 1124070 (2001).
12. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 116, 5257 (2003).
13. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 73-(2003).

14. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymo projekto aiškinamasis raštas“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAK/TAIS.212570/format/OO3_ODT/.
15. „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 2, 4, 6, 9 ir 23 straipsnių pakeitimo įstatymas, 1291 (2014).
16. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymas,“ *TAR*, Nr. 255 (2021).
17. „Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 3, 4, 15, 17, 20, 21, 29, 31, 37, 38 straipsnių ir šeštojo skirsnio pakeitimo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 104,4636 (2003).
18. „Lietuvos Respublikos Seimo 1995 m. birželio 27 d. nutarimas Nr. I-964 Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Ekonominės Bendrijos pagrindinės sutarties bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Ekonominės Bendrijos finansinio memorandumo ratifikavimo“, *Valstybės žinios*, 55-1364 (1995).
19. „Lietuvos Respublikos Seimo 2003-07-01 nutarimas Nr. IX-1667 „Dėl pavedimo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditus“, *Valstybės žinios* 70, 317, (2003).
20. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. spalio 9 d. nutarimas Nr. 1255 „Dėl Lietuvos Respublikos miškų valstybės kadastro steigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“.
21. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. kovo 18 d. nutarimas Nr. 230 „Dėl įgaliojimų Lietuvos Respublikos finansų ministerijai suteikimo“.
22. „Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 (2017 m. birželio 20 d. įsakymo Nr. V-164 redakcija) patvirtinti Valstybinio audito reikalavimai“, žiūrėta 2021 birželio 5 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=32>.
23. „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2007 m. lapkričio 6 d. įsakymas Nr. V-202 dėl 8-ojo audito departamento įsteigimo“.
24. „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2010 m. kovo 8 d. įsakymas Nr. V-51 dėl veiklos audito vadovo tvirtinimo.“
25. „Valstybės kontrolieriaus 2018 m. sausio 18 d. įsakymu Nr. V-25 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2018–2020 metų strateginis veiklos planas“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=1750> „Lietuvos Valstybės kontrolieriaus 2019 m. gruodžio 19 d. Nr. APDE-2 įsakymas dėl Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašo patvirtinimo“, *TAR* 20672 (2019).
26. „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2016 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. V-59 patvirtinta Aukščiausiosios audito institucijos strategija 2016–2020 m.“ žiūrėta 2021

https://www.vkontrole.lt/dokumentai/2016_strategija/Auksciausiosios_audito_institucijos_strategija_2016-2020.pdf.

27. „Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2017 m. sausio 26 d. įsakymu Nr. V-32 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2017-2019 metų strateginis veiklos planas“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=1695>.
Įstatymų projektai, aiškinamieji raštai:
28. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymo projektas (nauja redakcija) 2020-06-08, Nr. XIIIIP-2183 (2)“.
29. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP-906“ (2001).
30. „Lietuvos Respublikos nutarimo dėl Europos Sąjungos fondų ir kitų tarptautinių investicijų administravimo projektas“, 2020-10-30, 20-14685, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/9efe66111a8f11eb9604df942ee8e443?jfwid=-kyrux7wce>.
31. „Lietuvos Respublikos finansų ministerijos lydraštis dėl vyriausybės nutarimo „Dėl valstybės investicijų administravimo“ projekto“, Nr. (24.36E)-6K-2006440“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/6dd8294025c511eb8c97e01ffe050e1c?jfwid=-kyrux7wce>.
32. „Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo Nr. I-430 37 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo Nr. I-533 19, 27 ir 51 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos seimo statuto 59, 591, 172 ir 173 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo Nr. VIII-1316 4, 29 straipsnių ir 3 priedo pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII -1029 112 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos valstybės politikų ir valstybės pareigūnų darbo apmokėjimo įstatymo Nr. VIII –1904 2 straipsnio ir priedėlio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 510 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 589 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. I-1338 2 ir 10 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos kriminalinės žvalgybos įstatymo Nr. XI-2234 20 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos teisės gauti informaciją iš valstybės ir savivaldybių institucijų ir įstaigų įstatymo NR. VIII-

1524 5 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstatymo Nr. I-1367 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“.

Užsienio šalių teisės aktai:

33. „Constitution of the Republic of Estonia“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.president.ee/en/republic-of-estonia/the-constitution/>.
34. „The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008“, Published by the Ministry of the Interior and Kingdom Relations, Constitutional Affairs and Legislation Division in collaboration with the Translation Department of the Ministry of Foreign Affairs, žiūrėta 2021 sausio 13 d. <https://www.government.nl/binaries/government/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008.pdf>
35. „The Constitution of the Republic of Latvia“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.president.lv/en/republic-of-latvia/the-constitution-of-the-republic-of-latvia#gsc.tab=0>.
36. The Constitution of the Czech Republic“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://public.psp.cz/en/docs/laws/constitution.html>.

Teismų praktika:

37. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, bylos Nr. Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta275/content>.
38. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 6 d. nutarimas, bylos Nr. 3/95“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta436/content>.
39. ¹ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2019 m. gegužės 16 d. nutarimas Nr. KT14-N6/2019, byla Nr. 3/2018“, LRKT <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1931/content>.
40. „Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 vasario 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I-847-365/2013“ ETEISMAI <https://eteismai.lt/byla/58918339909549/I-847-365/2013>.
41. „Vyriausiojo administracinio teismo 2011 liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-63-2532-11“, ETEISMAI <https://eteismai.lt/byla/32465589280106/A-63-2532-11>.
42. „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-434-1062/2020“, LITEKO <http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=4f8caf41-a04b-44d8-815b-bc55b152cbe0>.

Specialioji literatūra:

43. „Algemene Rekenkamer“, žiūrėta 2021 sausio 14 d. <https://www.rekenkamer.nl/over-de-algemene-rekenkamer/missie-en-strategie>.
44. „Atvirai duomenys, Rekomendacijos įgyvendinimo būklė: neįgyvendinta: atmesta, žiūrėta 2021 liepos 15 d.
https://www.valstybeskontrole.lt/lt/atviriduomenys/?igyvendinimo_bukle=40.
45. „Biudžeto politikos stebėsenos departamentas“, žiūrėta 2021 birželio 8 d.
https://www.vkontrole.lt/struktura_kontaktai1.aspx?id=90
46. „Biudžeto stebėseną“, žiūrėta 2021 birželio 2 d.
<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/BiudzetoStebesena>.
47. „Brazil's Federal Court of Accounts“, žiūrėta 2021 sausio 12 d.
<http://www.oecd.org/gov/ethics/brazil-s-federal-court-of-accounts-9789264279247-en.htm>.
48. „Dėl 2014–2020 m. Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos įgyvendinimui sukurtos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo, sąskaitose pateiktos informacijos ir 2017 m. liepos 1 d.–2018 m. birželio 30 d. laikotarpiu deklaruotų išlaidų, kurias Europos Komisijos prašoma atlyginti (Kontrolės ataskaita pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnį)“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Post/15324/valstybes-kontrole-atliko-es-fondu-audita>.
49. „Europos Sąjungos investicijų audito departamentas“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d.
https://www.vkontrole.lt/struktura_kontaktai1.aspx?id=80.
50. „Finansinis auditas“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d.
https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1.
51. „Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti“ *Laikinosios vyriausybės žinios*, 5 (1919).
52. „Kam reikalinga finansų kontrolė?“, žiūrėta 2021 sausio 15 d.
<https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=56>.
53. „Koks yra audito ataskaitų poveikis. Ar imamasi kokių nors veiksmų, jei po audito neįvyksta jokių pokyčių?“, žiūrėta 2021 liepos 13 d.
<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Klausimai/Sarasas>.
54. „Konstituciniame Teisme lankėsi Europos Audito Rūmų vadovaujama ekspertų grupė“ (2019-06-05), žiūrėta 2021 sausio 12 d.
<https://www.lrkt.lt/lt/naujienos/ivykiai/konstituciniame-teisme-lankesi-europos-auditorumu-vadovaujama-ekspertu-grupe/1359>.
55. „Lietuvos nepriklausoma fiskalinė institucija“, žiūrėta 2021 sausio 11 d. <http://www.ifi.lt/>.

56. „Lietuvos Respublikos Seimo audito komiteto 2020 m. rudens sesijos darbų ataskaita, (2020 m. lapkričio 13 d. – 2021 m. kovo 3 d.) 7, žiūrėta 2021 liepos 17 d. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=38554&p_k=1.
57. „Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2021–2023 metų strateginis veiklos planas“, 3, žiūrėta 2021 gegužės 20 d. https://www.vkontrole.lt/dokumentai/2021_strateginis_veiklos_planas/2021%E2%80%932023_metu_Strateginis_veiklos_planas.pdf
58. „Nauja sanglaudos politika“, žiūrėta 2021 kovo 29 d. https://ec.europa.eu/regional_policy/lt/2021_2027/.
59. „Nuostatai“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6>.
60. „OECD Independent Fiscal Institutions Review. Lithuania’s Independent Fiscal Institution Budget Policy Monitoring Department (BPMD) in the National Audit Office of Lithuania, 2019“, žiūrėta 2021 gegužės 21 d. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/lithuania-independent-fiscal-institutions-review-2019-en.pdf>.
61. „Projekto „Rail Baltica“ įgyvendinimas“, 2019 m. gruodžio 23 d. valstybinio audito ataskaita Nr. VA-9 žiūrėta 2021 liepos 6 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4057>.
62. „Valstybės kontrolė. Aukščiausioji audito institucija“, žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://lar.lt/www/new/request.php?11892>.
63. „Valstybės kontrolės 2020 m. spalio 1 d. Nr. FAE- 5 valstybinio audito išvada“, žiūrėta 2021 birželio 3 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4142>.
64. „Valstybės kontrolės 2021 m. veiklos planas“, žiūrėta 2021 gegužės 20 d. https://www.vkontrole.lt/dokumentai/2021_veiklos_planas/VK_2021_veiklos_planas.
65. „Valstybės kontrolės ataskaita, Savivaldybių 2019 m. biudžetų fiskalinės drausmės taisyklių laikymosi vertinimas 2019 m. liepos 4 d. Nr. BPE–3“, žiūrėta 2021 birželio 12 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3968>.
66. „Valstybės kontrolierė R. Budbergytė pristatė 2008 m. valstybinio audito programą“ (2008-01-21), žiūrėta 2021 sausio 12 d. https://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=14823.
67. „Valstybės kontrolieriaus Mindaugo Macijausko kalba LR Seimo plenariniame posėdyje pristatant Valstybės kontrolės išvadas dėl 2019 m. valstybės ataskaitų rinkinio, nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir Privalomojo sveikatos draudimo, Valstybinio socialinio draudimo, Ignalinos AE eksploatavimo nutraukimo, Garantinio, Ilgalaikio darbo išmokų bei Rezervinio fondų“, žiūrėta 2021 sausio 15 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=1816>.

68. „Valstybės lėšų valdymas turi būti skaidrus“, Prezidentės spaudos tarnyba 2015.05.15, žiūrėta 2021 sausio 14 d. <https://www.lrp.lt/lt/valstybes-lesu-valdymas-turi-buti-skaidrus/22749>.
69. „Valstybinio audito ataskaita Policijos vykdoma nusikaltimų prevencija ir tyrimas 2021 m. vasario 18 d. Nr. VAE-1“, 6-7, žiūrėta 2021 gegužės 19 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4201>.
70. „Valstybinio audito ataskaita. Ar savivaldybių vykdomų funkcijų sistema sudaro sąlygas joms veikti efektyviai?“, Nr. VA-12019 m. balandžio 9 d., žiūrėta: 2021 spalio 20 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3960>.
71. „Valstybinio audito ataskaita. 2014–2020 m. Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos įgyvendinimui sukurtos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo, sąskaitose pateiktos informacijos ir 2018 m. liepos 1 d.–2019 m. birželio 30 d. laikotarpiu deklaruotų išlaidų, kurias Europos Komisijos prašoma atlyginti, vertinimas (kontrolės ataskaita pagal Europos Parlamento ir tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnį) 2020 m. kovo 2 d. Nr. FAE-2“.
72. „Valstybinio audito ataskaita. Asmens sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumas ir orientacija į pacientą 2018 m. lapkričio 16 d. Nr. VA-2018-P-10-1-10“, 49. žiūrėta 2021, birželio 10 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3894>.
73. „Valstybinio audito ataskaita. Privalomojo sveikatos draudimo fondo 2019 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas, 2020 m. spalio 1 d. Nr. FAE-5“, žiūrėta 2021 birželio 3 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4143>.
74. „Valstybinis auditas“, *Valstybės kontrolė*, žiūrėta 2021 liepos 25 d. <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Competences/Veikla>.
75. „Veiklos auditas“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2.
76. „Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi“, žiūrėta 2020 lapkričio 18 d. https://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3000_LT.pdf.
77. „Vykdomi ES projektai: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė – veiksmų programos auditas“, žiūrėta 2021 gegužės 20 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=112>.
78. „Žodžio kontrolė reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta 2021 sausio 11 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=kontrol%C4%97&id=17182070000>.
79. „Žodžio nurodymas reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta 2021 liepos 21 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=rodymas&id=23066170007>.

80. „Žodžio paskirtis reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta: 2021 sausio 15 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=paskirtis&id=22080860000>.
81. „Žodžio rekomendacija reikšmė“, *Lietuvių kalbos žodynas*, žiūrėta 2021 liepos 21 d. <http://www.lkz.lt/?zodis=rekomendacija&id=23037290000>.
82. „Государственный контроль“, *Энциклопедия юриста* (2005), žiūrėta 2021 sausio 12 d. https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_law/444/%D0%93%D0%9E%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%90%D0%A0%D0%A1%D0%A2%D0%92%D0%95%D0%9D%D0%9D%D0%AB%D0%99.
83. *2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybės kontrolė, Valstybinio audito ataskaita. Nr. FA-8, (2019), spalio 1 d., žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4038>.
84. *2019 m. veiklos ataskaita*, Valstybės kontrolė, 26, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=4073>.
85. *2019-2020 I ir II pusmečių rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitos*, Valstybės kontrolė. https://www.vkontrolė.lt/aktualiju_failai/files ir t.t.
86. *Ar gali gerėti Lietuvos mokinių pasiekimai*. Valstybinio audito ataskaita, 2017 m. lapkričio 28 d. Nr. VA-2017-P-50-1-20, žiūrėta 2021 liepos 10 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3778>.
87. *Ar valstybinių universitetų turtas valdomas ir naudojamas kryptingai – mokslinei veiklai ir studijoms*, Valstybinio audito ataskaita 2017 m. birželio 30 d. Nr. VA-2017-P-50-4-14, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3722>.
88. Azuma, Nobuo „The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence“, *Government Auditing Review* 15, (2008).
89. Birmontienė, Toma. „Parlamentinės kontrolės samprata Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje“, Iš Gediminas Mesonis, *Parlamentas ir valstybinės valdžios institucijų sąranga: Liber amicorum Česlovui Juršėnui*, (Vilnius: 2008)
90. Bukelevičiūtė, Dalia et al. *Lietuvos valstybės kontrolės istorija* (Vilniaus universiteto leidykla: 2015).
91. Buškevičiūtė, Eugenija. *Viešieji finansai: vadovėlis*, Kaunas: Technologija (2008).
92. Daujotaitė Dalia. „Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje“, *Viešoji politika ir administravimas* 2, (2002).
93. Daujotaitė, Dalia ir kt. *Veiklos audito teorija ir praktika: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, (2012).

94. Dulkys, Arūnas. „Įžvalgos būsimiems aukščiausiosios audito institucijos vadovams“, žiūrėta 2021 sausio 12 d. https://www.linkedin.com/pulse/%C4%AF%C5%BEvalgos-b%C5%ABsimiems-auk%C5%A1%C4%8Diausiosios-audito-vadovams-ar%C5%ABnas-dulkys-?trk=related_article_%C4%AE%C5%BDVALGOS%20B%C5%AASIMIEMS%20AUK%C5%A0%C4%8CIAUSIOSIOS%20AUDITO%20INSTITUCIJOS%20VADOVAMS%0A_article-card_title.
95. Generalinio advokato Michal Bobek išvada, pateikta 2017 m. gruodžio 12 d.(1) Europos Teisingumo Teismo byloje C-16/16 P Belgijos Karalystė prieš Europos Komisiją“, žiūrėta 2021 liepos 12 d. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=197649&doclang=LT>.
96. Insausti Miriam Beatriz and Fernando Velásquez Leal Luis, *Supreme audit institutions and accountability, Creation of common grounds for strengthening external control in Latin America*, (Citizenship and fiscal control, 2014), žiūrėta: 2021 sausio 12 d. <http://bibliotecavirtual.olacefs.com/gsd/collect/articulos/archives/HASH0160.dir/SAI.pdf>
97. *Jaunimo politikos strateginis planavimas ir priemonių įgyvendinimas socialinės apsaugos ir darbo srityje*. Valstybinio audito ataskaita, 2016 m. rugsėjo 12 d. Nr. VA-P-10-4-1, žiūrėta 2021 liepos 11 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3617>.
98. Katkus, Anzelmas. „Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis“, (Vilnius: Mintis, 1997).
99. Katkus, Anzelmas. *Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga*. (Kaunas: Vilius. 1994).
100. Katkus, Anzelmas. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai, (Vilnius, 2004).
101. Kūris, Egidijus „Valstybės kontrolė valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas“, Pranešimas konferencijoje *Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą*, (Vilnius, 2009 m. sausio 29 d.).
102. Lakis, Vaclovas ir Nemanytė, Jurga. „Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje“ Informacijos mokslai 67 (2014). <https://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3104/2232>.
103. *Lietuvos Respublikos 2016 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumas ir valstybės biudžeto vykdymo vertinimas*. 2017 m. rugsėjo 29 d. Nr. FA-2017-P-60-5-7-1.Valstybinio audito ataskaita, Valstybės kontrolė, žiūrėta <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3739>.
104. *Lietuvos Respublikos 2016 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumas ir valstybės biudžeto vykdymo vertinimas*. 2017 m. rugsėjo 29 d. Nr. FA-2017-P-60-5-7-1.Valstybinio audito ataskaita, Valstybės kontrolė, žiūrėta <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3739>.

105. Lietuvos Respublikos Seimo audito komiteto 2020 m. Rudens sesijos darbų ataskaita, (2020 m. lapkričio 13 d. – 2021 m. kovo 3 d.) 7, žiūrėta 2021 liepos 17 d. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=38554&p_k=1.
106. Mackevičius Jonas et al. „Audito raida Lietuvoje: etapai, svarbiausi įvykiai ir datos“. *Viešasis administravimas* 1, 2 (2017).
107. Mackevičius Jonas ir Subačienė, Rasa. „Lietuvos nepriklausomo audito ištakos. Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos“. IV-osios tarptautinės mokslinės-praktinės konferencijos, įvykusios Vilniaus kolegijos Ekonomikos fakultete 2017 m. balandžio 26 d., medžiaga. Žiūrėta 2020 lapkričio 12 d. https://ekf.viko.lt/media/uploads/sites/7/2015/06/RINKINYS_2017_04_25.pdf.
108. Mackevičius, Jonas ir Pranckevičiūtė, Laura, „Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas“, *Pinigų studijos* 1 (2007).
109. Орландо, Витторио Эмануэле *Принципы конституционного права*, (Москва, 1907).
110. *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2019 m. kovo 5 d. Nr. YD-3,4, žiūrėta 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2019-03-05-Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.
111. *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2020 m. rugsėjo 2 d. Nr. YE-7, 5, 2021 liepos 1 d. https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/2020-09-02-LT_AAI_Rekomendaciju_igyvendinimo_ataskaita.pdf.
112. *Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita*, Valstybės kontrolė 2021 m. kovo 12 d. Nr. YE-4, 3, žiūrėta 2021 liepos 1 d. <https://www.lrs.lt/sip/getfile?guid=05e66214-e57e-44bd-a77a-578900a387c7>.
113. Romeris, Mykolas *Valstybinė teisė. Prof. Römerio skaitytų paskaitų stenogramos*, t.1 (Kaunas, 1930).
114. Skačkauskienė Ilona et al. *Lietuvos socialinės ekonominės problemos ir jų sprendimo prielaidos: monografija*. (Vilnius: Technika, 2013).
115. Stankevič, Evelina ir Mackevičius, Jonas „Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų analizė“ *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 14 (2013).
116. Torres, Lourdes, Yetano, Ana, Pina, Vicente, „Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices“, *Administration & Society* July 7, 2016 <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0095399716658500>.
117. Valstybės kontrolė. Veiklos ataskaita 2003 m., 11, žiūrėta 2021 liepos 3 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=108>.

118. *Valstybės kontrolės 1999 m. veiklos ataskaita. Pagrindiniai rezultatai*, žiūrėta 2021 sausio 18 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=17>.
119. Valstybės kontrolės 2004 m. veiklos ataskaita (2004), žiūrėta 2021 liepos 12 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=772>.
120. *Valstybės kontrolės 2015 metų veiklos ataskaita*, , žiūrėta 2021 birželio 1 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3510>.
121. *Valstybės kontrolės 2018 m. veiklos ataskaita*, 9 žiūrėta 2021 gegužės 22 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3950>.
122. *Valstybės kontrolės 2019 m. veiklos ataskaita (2019)*, žiūrėta 2021 sausio 10 d. <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>¹ *Valstybės kontrolės 2020 m. veiklos ataskaita*, žiūrėta 2021 birželio 11 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4217>.
123. Valstybės kontrolės Biudžeto politikos stebėsenos departamento išvada dėl neįprastos padėties atitikties išskirtinių aplinkybių sąvokai, 2020 m. kovo 26 d. Nr. BPE-1, žiūrėta 2020 birželio 12 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4072>.
124. *Valstybės nekilnojamojo turto, perduoto savivaldybėms patikėjimo teise, valdymas*, Valstybinio audito ataskaita. Valstybės kontrolė 2020 m. liepos 15 d. Nr. VAE-6, žiūrėta 2021 liepos 24 d. <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=4099>.
125. Vasiliauskas, Vitas „Valstybės kontrolė“. Iš: Egidijus Kūris, *Lietuvos teisinės institucijos*. Vadovėlis. (Vilnius: Registrų centras, 2011).
126. *Visuotinė lietuvių enciklopedija. T10*, (Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006).
127. „2007 – 2013 m. Europos Sąjungos struktūrinės paramos poveikio darniajam vystymuisi vertinimas. Galutinė ataskaita“, 2016 m. liepos 7 d. , 66 , žiūrėta 2021 gegužės 24 d. https://www.esinvesticijos.lt/docview/?media=5550&h=6a055&t=ES%20SF%20poveikis%20DV_galutine%20ataskaita_final%20esinvesticijos.lt.
128. „2014–2020 m. Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos įgyvendinimui sukurtos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo, sąskaitose pateiktos informacijos ir 2018 m. liepos 1 d.–2019 m. birželio 30 d. laikotarpiu deklaruotų išlaidų, kurias Europos Komisijos prašoma atlyginti, vertinimas (Kontrolės ataskaita pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnį)“, žiūrėta 2021 gegužės 25 d. <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Post/15459/valstybes-kontrole-atliko-es-investiciju-teisetumo-audita>.

129., „2021–2027 m. ES fondų investicijų programa Lietuvai“,
https://www.esinvesticijos.lt/uploads/ck_documents/fm/files/2021-2027/2nd%20Draft%20Program_vie%C5%A1inimui.docx.

Galin J. (2022). *Valstybės kontrolės veiklos teisinė problematika: jos samprata, funkcijos ir rūšys* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamojo darbo tikslas - išanalizuoti Valstybės kontrolės sampratą, jos veiklos rūšis, teorinius ir praktinius vykdomų funkcijų aspektus, nustatant Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos veiklos problemas vykdant valstybinį auditą. Kadangi pasirinkta magistro baigiamojo darbo tema: „Valstybės kontrolės veiklos teisinė problematika: jos samprata, funkcijos ir rūšys“ yra nepaprastai plati ir nustatyti magistro darbo apimties ribojimai neleistų pilnai atskleisti visų šios temos aspektų, darbo autorė pasirinko išsamiai išanalizuoti tik Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios institucijos teikiamų valstybinių audito rekomendacijų veiklos probleminius aspektus. Magistro baigiamajame darbe siekiama atskleisti ar įstatymų leidėjui naujuoju teisiniu reguliavimu pavyko išspręsti problemas, egzistavusias iki 2021 m. liepos 1 d. galiojusiame teisiniame reglamentavime. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad Valstybės kontrolės nepriklausomumas neįtvirtintas konstituciniu lygmeniu, o tai prieštarauja Limos deklaracijos 5 straipsnio 3 dalies nuostatoms. Yra net kelios rekomendacijų įgyvendinimo problemos: vėlavimas įgyvendinti, dalinis įgyvendinimas, nepagrįstas atsisakymas įgyvendinti, mažiau reikšmingų rekomendacijų neįgyvendinimas, reikiamų kompetencijų rekomendacijų įgyvendinimui neturėjimas, bendradarbiavimo tarp rekomendacijas turinčių įgyvendinti subjektų ir Valstybės kontrolės stoka. Pateikti siūlymai minėtoms problemoms spręsti.

Raktiniai žodžiai: Valstybės kontrolės veikla, veiklos problematika.

Galin J. (2022). *The National Audit Office: Concept, Functions and Types* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

The aim of the master's thesis is to analyze the concept of the National Audit Office, its types of activity, theoretical and practical aspects of the functions performed, identify the problems of the activity of the National Audit Office as the supreme audit institution in performing public audit. As the chosen topic of the master's thesis: "The National Audit Office: Concept, Functions and Types" is extremely broad and the established restrictions on the scope of the master's thesis would not fully reveal all aspects of this topic, the author chose to analyze in detail only problematic aspects of the performance of public audit recommendations. The aim of the master's thesis is to reveal whether the legislator managed to solve the problems that existed until 2021 July 1, by the new legal regulation. The results of the investigation revealed that the independence of the National Audit Office has not been established at the constitutional level, what contradicts the provisions of Article 5 (3) of the Lima Declaration. There are several problems with the implementation of recommendations: delays in implementation, partial implementation, unjustified refusal to implement, non-implementation of less significant recommendations, lack of necessary competencies for implementation of recommendations, lack of cooperation between the entities implementing the recommendations and the National Audit Office. Suggestions for solving the above problems are provided.

Keywords: Activities of the National Audit Office, problems of activity.

SANTRAUKA

Šio magistro baigiamojo darbo tema: „Valstybės kontrolės veiklos teisinė problematika: jos samprata, funkcijos ir rūšys“. Pasirinktos temos aktualumą lemia tai, kad nors Valstybės kontrolė 2020 m. balandžio 5 d. minėjo atkūrimo trisdešimtmetį, tačiau Valstybės kontrolės įstatymas, priimtas dar 2002 m., ilgą laiką įstatymo leidėjo nebuvo sistemiškai peržiūrėtas. Dėl nuolat besikeičiančios, dinamiškos aplinkos, kuri įneša pokyčių ir į Valstybės kontrolės veiklą, šio įstatymo nuostatų aktualizavimas pagal šių dienų reikalavimus, keliamus valstybiniam auditui ir biudžeto politikos kontrolei tarptautinėje erdvėje, neabejotinai buvo reikalingas.

Šio darbo tikslas - išanalizuoti Valstybės kontrolės sampratą, jos veiklos rūšis, teorinius ir praktinius vykdomų funkcijų aspektus, nustatant Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios audito institucijos veiklos problemas vykdant valstybinį auditą. Kadangi pasirinkta magistro baigiamojo darbo tema: „Valstybės kontrolės veiklos teisinė problematika: jos samprata, funkcijos ir rūšys“ yra nepaprastai plati ir nustatyti magistro darbo apimties ribojimai neleistų pilnai atskleisti visų šios temos aspektų, darbo autorė pasirinko išsamiai išanalizuoti tik Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios institucijos teikiamų valstybinių audito rekomendacijų veiklos probleminius aspektus. Magistro baigiamajame darbe siekiama atskleisti ar įstatymų leidėjui naujuoju teisiniu reguliavimu pavyko išspręsti problemas, egzistavusias iki 2021 m. liepos 1 d. galiojusiame teisiniame reglamentavime.

Tyrimo rezultatai atskleidė, kad Valstybės kontrolės nepriklausomumas neįtvirtintas konstituciniu lygmeniu. Yra net kelios rekomendacijų įgyvendinimo problemos: vėlavimas įgyvendinti, dalinis įgyvendinimas, nepagrįstas atsisakymas įgyvendinti, mažiau reikšmingų rekomendacijų neįgyvendinimas, reikiamų kompetencijų rekomendacijų įgyvendinimui neturėjimas, bendradarbiavimo tarp rekomendacijas turinčių įgyvendinti subjektų ir Valstybės kontrolės stoka. Pateikti net keli siūlymai minėtoms problemoms spręsti.

Galin J. (2022). *The National Audit Office: Concept, Functions and Types* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

The topic of this master's thesis: "The National Audit Office: Concept, Functions and Types". The relevance of the chosen topic is determined by the fact that although the National Audit Office in 2020 April 5 mentioned the thirtieth anniversary of the restoration, the Law on the National Audit Office, adopted back in 2002, was not been systematically reviewed by the legislature for a long time. Due to the constantly changing, dynamic environment, which also brings changes to the activities of the National Audit Office, the updating of the provisions of this Law in accordance with today's requirements for public audit and control of budgetary policy in the international space is definitely necessary.

The aim of this work is to analyze the concept of the National Audit Office, its types of activities, theoretical and practical aspects of the functions performed, identifying the problems of the activities of the National Audit Office as the supreme audit institution in performing public audit. As the chosen topic of the master's thesis: "The National Audit Office: Concept, Functions and Types" is extremely broad and the established restrictions on the scope of the master's thesis would not fully reveal all aspects of this topic, the author chose to analyze in detail only problematic aspects of the performance of public audit recommendations. The aim of the master's thesis is to reveal whether the legislator managed to solve the problems that existed until 2021 July 1, by the new legal regulation.

The results of the investigation revealed that the independence of the National Audit Office has not been established at the constitutional level. There are several problems with the implementation of recommendations: delays in implementation, partial implementation, unjustified refusal to implement, non-implementation of less significant recommendations, lack of necessary competencies for implementation of recommendations, lack of cooperation between the entities implementing the recommendations and the State Audit Office. There are a few suggestions to address these issues.