

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

LINA DUBOVAITĖ
Finansų teisės neakivaizdinių studijų programa

**VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĘ REGLAMENTUOJANČIŲ TEISĖS AKTŲ
ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
lekt. Nerijus Genys

Konsultantas –
doc. dr. Lina Darulienė

Vilnius, 2007

TURINYS

IVADAS	4
1. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS SAMPRATA	6
1. 1. VIEŠOJO SEKTORIAUS SAMPRATA	6
1. 2. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ SAMPRATA	6
1. 3. KONTROLĖS SAMPRATA.....	7
1. 4. BIUDŽETO VALDYMAS IR VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS SAMPRATA.....	8
1. 5. TEISĖS AKTŲ BEI TEISĖS NORMOS SAMPRATA	9
1. 6. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĘ REGLAMENTUOJANČIŲ TEISĖS AKTŲ ESMĖ	10
1. 7. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS RAIDOS ETAPAI	12
2. BIUDŽETO SVARSTYMO IR TVIRTINIMO ETAPU VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINĖ ANALIZĖ	14
2. 1. LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMAS IR BIUDŽETO SANDAROS PROCESAS	14
2. 2. SEIMUI PRISKIRIAMA KONSTITUCINĖ MOKESČIŲ NUSTATYMO TEISĖ IR MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS.....	15
2. 3. LIETUVOS RESPUBLIKOS PARLAMENTO VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINIS REGLAMENTAVIMAS.....	19
2. 3. 1. PARLAMENTINĖS KONTROLĖS SAMPRATA	19
2. 4. PARLAMENTO VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINIO STATUSO YPATUMAI	21
2. 5. BIUDŽETO IR FINANSŲ KOMITETO TEISINIAI ĮGALIOJIMAI	25
2. 6. BIUDŽETO PROJEKTO TVIRTINIMAS SEIME: TEISINIS REGLAMENTAVIMAS BEI ĮTAKA VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLEI	28
3. BIUDŽETO VYKDYMO ETAPU VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINĖ ANALIZĖ	32
3. 1. VALSTYBĖS KONTROLĖS SAMPRATA	32
3. 2. VALSTYBĖS KONTROLĖS TEISINIO STATUSO YPATUMAI	34
3. 3. FINANSINIS AUDITAS IR JO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS	36
3. 3. 1. FINANSINIO AUDITO SAMPRATA	36
3. 3. 2. FINANSINIO AUDITO PLANAVIMAS.....	37
3. 3. 3. FINANSINIO AUDITO VYKDYMAS.....	38
3. 3. 4. FINANSINIO AUDITO VERTINIMAS	38
3. 4. VEIKLOS AUDITAS IR JO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS	39
3. 4. 1. VEIKLOS AUDITO SAMPRATA	39
3. 4. 2. BAZINIAI VEIKLOS AUDITO STANDARTAI	40
3. 4. 3. BENDRIEJI VEIKLOS AUDITO STANDARTAI	43
4. FINANSŲ MINISTERIJOS VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINĖ ANALIZĖ	51
4. 1. FINANSŲ MINISTERIJOS SAMPRATA BEI VAIDMUO VYKDANT VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĘ.....	51
4. 2. VALSTYBĖS IŽDO TEISINIO ĮGALIOJIMO APIBŪDINIMAS IR SĄSAJA SU BIUDŽETO VALDYMO PRINCIPais	52
4. 3. VALSTYBĖS IŽDO TEISINĖS PADĖTIES YPATUMAI VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS SRITYJE.....	53
5. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS: TEISINIS REGLAMENTAVIMAS IR ĮTAKA VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLEI	56

5. 1. VIDAUS KONTROLĒ IR VIDAUS AUDITAS: TEISINĒS PADĒTIES YAPATUMAI	56
5. 2. VIDAUS KONTROLĒS ELEMENTAI BEI JŪ ĪTAKA VALSTYBĒS IŠLAIDŪ KONTROLEI	58
5. 2. 1. KONTROLĒS APLINKA	58
5. 2. 2. RIZIKOS ĪVERTINIMAS	63
5. 2. 3. KONTROLĒS VEIKLA	64
5. 2. 4. INFORMAVIMAS IR KOMUNIKACIJA	65
5. 2. 3. STEBĒSĒNA	67
IŠVADOS	69
SANTRAUKA	71
SUMMARY	73
LITERATŪROS SĀRAŠAS	75

IVADAS

Valstybės išlaidų kontrolės problema sudėtinga dėl daugelio priežasčių. Vienas iš svarbiausių dalykų yra tai, kad siekiant ekonomiško, efektyvaus ir rezultatyvaus valstybės išlaidų panaudojimo, reikia užtikrinti tinkamą valstybės išlaidų kontrolės teisinį reglamentavimą.

Darbe pateikiama valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančių teisės aktų analizė. Nagrinėjama tema sudėtinga ir aktuali. Darbo aktualumas pasireiškia tuo, kad siekiant efektyvių ekonominių rezultatų valstybės finansų valdymo srityje, reikalinga sukurti modernią biudžeto sandarą, turėti stiprią fiskalinę discipliną, efektyviai sprendžiamas kitas valstybės išlaidų kontrolės problemas. Lietuvoje nėra pakankamai atlikta išsamių tyrimų valstybės išlaidų kontrolės klausimais. Ši problema ir jos sprendimo būdai nėra plačiai nagrinėjami Lietuvos mokslininkų darbuose. Taigi tyrimų ir informacijos, susijusios su šia tema, pateikiama labai nedaug. Ieškant informacijos susidarė įspūdis, kad pakankamai plačiai nagrinėjami viešųjų išlaidų valdymo rodikliai, daug dėmesio skiriama viešųjų išlaidų valdymo problemų sprendimui, teikiamos rekomendacijos dėl valstybės išlaidų valdymo tobulinimo, tačiau teisinės analizės valstybės išlaidų kontrolės tema trūksta. Lietuvių mokslinė literatūra pasižymi tik keliomis išsamesnėmis valstybės išlaidų teisinės analizės studijomis – valstybės išlaidų ypatumus nagrinėja Buškevičiūtė E., Katkus A. Taigi būtent noras įsigilinti ir išnagrinėti šią sritį paskatino imtis šio darbo.

Magistro baigiamojo darbo *tyrimo objektas* – valstybės išlaidų kontrolės teisinis reglamentavimas.

Tyrimo dalykas – valstybės išlaidų kontrolės teisinio visapusiškumo praktinis pritaikymas įgyvendinant valstybės išlaidų kontrolę.

Pagrindinis *darbo tikslas* – pateikti išsamią valstybės išlaidų kontrolės teisinio reglamentavimo analizę. Taip pat apžvelgti valstybės išlaidų kontrolės problemas bei trūkumus, pateikti rekomendacijas, kaip galima efektyviau vykdyti valstybės išlaidų kontrolę bei pateikti su tuo susijusias išvadas.

Siekiant pirmiau minėto magistrinio baigiamojo darbo tikslo, keliami tokie *tyrimo uždaviniai*:

- ❑ Pateikti išsamią valstybės išlaidų kontrolės sampratą analizuojant lietuvių bei užsienio autorių literatūrą;
- ❑ Analizuojant su valstybės išlaidų kontrole susijusią mokslinę literatūrą, atskleisti valstybės vykdomos išlaidų kontrolės teisinius ypatumus ir specifiką;
- ❑ Analizuojant esamą literatūrą, valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančius teisės aktus, nustatyti ir pateikti praktines jų įgyvendinimo problemas, pasiūlymus, kaip

galima padidinti valstybės vykdomos išlaidų kontrolės ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą;

- Remiantis atliktos analizės duomenimis suformuluoti ir pateikti pagrindines išvadas.

Magistro baigiamojo darbo iškeltiems uždaviniams įgyvendinti, naudojami teoriniai ir empiriniai *metodai*.

- *Teoriniai tyrimo metodai* – lyginimo metodas, sisteminės analizės metodas, apibendrinimo metodas;
- *Empiriniai tyrimo metodai* – dokumentų analizės metodas.

Pirmoje darbo dalyje aptariamos pagrindinės darbe vartojamos sąvokos. Pateikiama viešojo sektoriaus, valstybės išlaidų, kontrolės, valstybės išlaidų kontrolės, teisės aktų bei teisės normų samprata. Taip pat apžvelgiama valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančių teisės aktų esmė, valstybės išlaidų kontrolės raidos tendencijos Lietuvoje.

Antroje dalyje pateikiama biudžeto svarstymo ir tvirtinimo etapu vykdomos valstybės išlaidų kontrolės teisinė analizė. Aptariama pagrindinio šiuo etapu valstybės išlaidų kontrolę vykdančio subjekto samprata, subjekto teisinių įgaliojimų ypatumai.

Trečioje dalyje pateikiama biudžeto vykdymo etapu atliekamos valstybės išlaidų kontrolės teisinė analizė. Aptariama pagrindinio šiuo etapu valstybės išlaidų kontrolę vykdančio subjekto samprata, teisinio statuso ypatumai. Pateikiama finansinio audito bei veiklos audito samprata, jų teisinio reglamentavimo analizė bei įtaka valstybės išlaidų kontrolei

Ketvirtoje dalyje pateikiama Finansų ministerijos vykdomos valstybės išlaidų kontrolės teisinė analizė. Aptariama Finansų ministerijos samprata bei vaidmuo vykdant valstybės išlaidų kontrolę, taip pat valstybės išdo teisinės padėties ypatumai valstybės išlaidų kontrolės srityje.

Penktoje dalyje aptariami vidaus kontrolės ir vidaus audito teisinio reglamentavimo ypatumai ir įtaka valstybės išlaidų kontrolei. Pateikiama vidaus kontrolės bei vidaus audito teisinės padėties analizė, taip pat pagrindinių vidaus kontrolės elementų teisinio reglamentavimo analizė bei įtaka valstybės išlaidų kontrolei.

Baigiamojoje dalyje suformuluojamos bei pateikiamos pagrindinės darbe gautos išvadas.

Manoma, kad šio darbo rezultatai bus naudingi veiksmingesnių priemonių kontroliuoti valstybės išlaidas ieškantiems valstybės atstovams bei šia sritimi besidomintiems specialistams. Tačiau svarbiausia, tikimasi, kad jis bus naudingas kiekvienam Lietuvos Respublikos piliečiui, kaip palengvinantis visų mūsų supratimą apie pagrindines valstybės išlaidų kontrolės ypatybes, teisinį reglamentavimą bei praktinį efektyvios valstybės išlaidų kontrolės pritaikymą.

1. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS SAMPRATA

1. 1. VIEŠOJO SEKTORIAUS SAMPRATA

Kaip ir kiekviename darbe, kalbat apie vieną ar kitą dalyką, visų pirma, turime apsibrėžti pagrindines sąvokas su kuriomis susidursime nagrinėdami mūsų temą. Pirmiausia, kad būtų aišku apie kokias išlaidas kalbėsime, apsibrėžkime viešojo sektoriaus sąvoką. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne, *sektorius* sąvoka apibrėžiama kaip „<...> įstaigos ar organizacijos skyrius ar poskyris; krašto ūkio dalis, turinti tam tikrų ekonominių ar socialinių bruožų¹. Tai nėra pakankamai tikslus bei išsamus apibrėžimas. Kituose šaltiniuose *viešasis sektorius* suprantamas kaip „Vyriausybės veikla ir jos pasekmės; Vyriausybės vartojimas, investicijos ir išmokos; valstybės vartojimas ir investicijos; viešoji gamyba“². Tarptautinėje praktikoje *viešasis sektorius* suprantamas kaip sistema, kurią „<...> sudaro visos valstybės institucijos, kurių pirminė funkcija yra vykdyti valstybės funkcijas, ir visos pelno nesiekiančios organizacijos, kurias kontroliuoja ir finansuoja valstybės institucijos“³.

Tradicinė viešojo administravimo⁴ samprata pateikia principus, kuriuos pasitelkus suvokiamas viešasis sektorius. Taigi savo darbe vadovausimės Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme pateikta viešojo administravimo subjekto sąvoka, kurią pasitelkus *viešąjį sektorių* galima apibūdinti kaip instituciją, įstaigą, pareigūną, valstybės tarnautoją, kitą fizinį ar juridinį asmenį, kuriuos įstatymai įgalioja atlikti viešąjį administravimą.

1. 2. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ SAMPRATA

Valstybės išlaidų sąvoka apibrėžiama įvairiai. Jų būtinybę apsprendžia tam tikros valstybės funkcijos, reikalaujančios piniginių išlaidų. Dažnai *valstybės išlaidos* apibrėžiamos kaip tam tikrų prekių ir paslaugų, skirtų bendriems visuomenės narių poreikiams tenkinti, pirkimas arba transferiniai mokėjimai⁵. *Valstybės išlaidos* taip pat gali būti vadinamos „<...> valstybinės

¹ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. P. 684

² Lane J. E. Viešasis sektorius. Vilnius: margi raštai, 2001. P. 31-34.

³ The IMF Manual on Government Finance Statistics (final draft). Washington, D. C: IMF, 2001.

⁴ „Viešasis administravimas-įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojama viešojo administravimo subjektų veikla, skirta įstatymams ir kitiems norminiams teisės aktams įgyvendinti priimant administracinius sprendimus, teikiant įstatymų nustatytas administracines paslaugas, administruojant viešųjų paslaugų teikimą ir atliekant viešojo administravimo subjekto vidaus administravimą“ (pagal Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymą//Valstybės žinios. 2006, Nr. 77-2975).

⁵ Klimašauskienė D. Vyriausybės vaidmuo rinkos ekonomikoje. Vilnius: Lietuvos statistikos departamento metodinis leidytinis centras, 1998. P. 11.

veiklos, kuri apima prekių ir paslaugų gamybą ar teikimą bei įvairius pervedimus, visuomenine kaita”⁶.

Lietuvos Respublikos teisės aktuose valstybės išlaidų sąvoka nepateikiama. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatyme pateikiama tik asignavimų samprata⁷. Pagal šio įstatymo 3 straipsnio 2 dalį „nacionalinio biudžeto asignavimai naudojami valstybės ir savivaldybių funkcijoms atlikti <...>”⁸.

Taigi savo darbe naudosimės išvestine sąvoka, jog *valstybės išlaidos* - valstybės ir savivaldybių finansinės sąnaudos, įgyvendinant valstybei ir savivaldybei įstatymais pavestas funkcijas.

1. 3. KONTROLĖS SAMPRATA

Žodis „kontrolė” yra kilęs iš prancūzų kalbos žodžio controle ir reiškia stebėjimą, patikrinimą, priežiūrą, siekiant ką nors patikrinti. Kontrolės sąvoka dažnai apibūdinama kaip viešpatavimas, prievarta, arba ji tapatinama su valdžia⁹.

Pažymėtina, kad nėra vienareikšmės kontrolės sampratos. *Kontrolė* neretai apibūdinama, kaip atitinkamų procesų, vykstančių socialinėse sistemose (valstybėje, visuomenėje, institucijose, žinyboje, kolektyve ir pan.), sekimą, stebėjimą, užsibrėžtų rezultatų gretinimą (lyginimą) ir vertinimą su iš anksto nustatytais tikslais, normatyvais ir standartais¹⁰. Dažnai *kontrolė* suprantama kaip priimtinių sprendimų arba valstybės nustatytų atitinkamiems subjektams pareigų vykdymo patikrinimas. Kiti autoriai kontrolę gali apibūdinti ir kitaip, nenukrypstant nuo pirmiau minėtos šio žodžio reikšmės.

Savo darbe vadovausimės finansų kontrolės samprata, kuri apibrėžiama kaip – valstybės ir vietos valdžios institucijų piniginių fondų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo teisėtumo ir tikslingumo kontrolė, siekiant efektyvaus socialinio – ekonominio šalies ir atskirų regionų vystymosi¹¹.

Kontrolės turinys glaudžiai susijęs su jos funkcijomis. Lotyniškai „*funkcija*” reiškia veiklos sritį, paskirtį. Kontrolės funkcijos gali būti grupuojamos į pozityviasias ir negatyviasias. Kita klasifikacija apima informacinę, prevencinę, teisėtumo užtikrinimo, reguliacinę, auklėjimo,

⁶ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 81.

⁷ „Asignavimai-biudžete nustatyta biudžetinių įstaigų ir kitų biudžeto lėšas gaunančių subjektų, atliekančių viešojo administravimo funkcijas išlaidoms ir ilgalaikiam materialiniam ir nematerialiniam turtui bei strateginėms atsargoms įsigyti skirta lėšų suma, kurią asignavimų valdytojas turi teisę biudžetiniais metais gauti iš biudžete sukauptų lėšų, pateikęs paraišką Valstybės išdė tvarkančiai institucijai arba savivaldybių administracijai, patvirtintoms programoms finansuoti” (pagal Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymą//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 2 str. 1 d.

⁸ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 3 str. 2 d.

⁹ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 368.

¹⁰ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997. P. 41.

¹¹ Финансовое Правовое БЕК: Москва, 1995. С. 83.

pažeidimų diagnostikos funkcijas. Detaliau šių funkcijų neapšarinėsime, tačiau pabrėšime, kad visų jų paskirtis yra kuo aktualiau, tiksliau, pagrįsčiau, išsamiau, konkrečiau, efektyviau atskleisti kontrolei rūpimus klausimus. Kiekviena iš kontrolės funkcijų savitai papildo ir atskleidžia kontrolės turinį, nušviečia vis kitus jos aspektus kontrolės sistemoje¹².

1. 4. BIUDŽETO VALDYMAS IR VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS SAMPRATA

Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, visų pirma, reikia aptarti biudžeto procesą. Biudžeto procesas sudaro tiek valstybės išlaidų valdymo, tiek kontrolės pagrindą – nuo biudžeto proceso rengimo iki biudžeto įvykdymo kontrolės ir įvertinimo. Nagrinėjant valstybės išlaidų kontrolę paprastai remiamasi biudžeto procesu ir šalyje taikomomis biudžeto proceso procedūromis. Tokiu būdu sudaromas tam tikras išlaidų valdymo proceso, taip pat kontrolės modelis, kurį galima lyginti su kitų šalių biudžeto proceso modeliais arba analizuoti pokyčius skirtingais laikotarpiais. Biudžeto procese dalyvauja daug finansinių santykių subjektų, kuriems, siekiant užtikrinti tinkamą, efektyvią valstybės išlaidų kontrolę, reikia užtikrinti teisių ir pareigų įgyvendinimą kiekviename biudžeto proceso etape.

Biudžeto procesas – tai nepertraukiamas ciklas procesų, visuma procedūrų, veiksmų ir taisyklių, pagal kurias valstybės valdžios institucijos rengia, sudaro, svarsto, tvirtina, vykdo biudžetą bei analizuoja pasiektus rezultatus. Jis yra sudėtinė viso valstybės valdymo proceso dalis, kurio metu priimami sprendimai dėl valstybės finansinių išteklių surinkimo ir panaudojimo¹³.

*Biudžeto proceso etapai*¹⁴:

- *Biudžeto planavimo procesas Vyriausybėje* (Vyriausybės etapas), kuris baigiamas pateikiant biudžeto įstatymo projektą Parlamentui (biudžeto tikslų ir gairių nustatymas, biudžeto paraiškų sudarymas, biudžeto projekto sudarymas, suderinimas, galutinio biudžeto projekto sudarymas);
- *Parlamento etapas*, kuris baigiamas biudžetą patvirtinant įstatymu (diskusijos, projekto taisymai ir biudžeto įstatymo priėmimas);
- *Biudžeto vykdymo etapas*, kuris įstatymu patvirtintas biudžetas vykdomas (biudžeto pajamų surinkimas ir išlaidų finansavimas, biudžeto pakeitimai metų eigoje);
- *Ex – post kontrolės etapas* – biudžeto įvykdymo kontrolė ir atskaitomybė. Bet koku laiko momentu vyksta du ar trys biudžeto proceso etapai.

¹² Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 372.

¹³ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 82.

¹⁴ Hagen van J., Harden, I. J. National budget process and fiscal performance: towards greater fiscal discipline//Economic Reports and Studies. 1994, No. 3. P. 333.

Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, reikia pabrėžti, kad teorijoje *valstybės išlaidų kontrolės objektu* vadinami visi santykiai atsirandantys skirstant ir naudojant biudžetines lėšas, valdant valstybės turtą ar disponuojant juo; santykiai susiję su valstybės skolos valdymu ir Europos Sąjungos lėšų kontrole, kadangi atsakomybė tame tarpe ir finansinės sankcijos už pažeidimus skirstant ir naudojant Europos sąjungos finansinę paramą numatoma valstybei¹⁵. Taip pat išskiriamos valstybės išlaidų kontrolės objekto sritys;

- ❑ Valstybės biudžeto vykdymas;
- ❑ Valstybės piniginių išteklių naudojimas;
- ❑ Valstybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo;
- ❑ Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymas;
- ❑ Lietuvos gautos Europos Sąjungos lėšos;
- ❑ Vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva;
- ❑ Valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimas;
- ❑ Savivaldybių turto naudojimas, valdymas bei disponavimas juo pagal valstybinio audito mastą.

Apibendrinant galime pasakyti, kad savo darbe analizuosime valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančius teisės aktus, atsižvelgiant į biudžeto proceso etapus ir kiekviename iš šių etapų valstybės išlaidų kontrolę vykdančių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimą.

1. 5. TEISĖS AKTŲ BEI TEISĖS NORMOS SAMPRATA

Šiame darbe nagrinėjami valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojantys teisės aktai. Todėl taip pat turime apsibrėžti, kas yra teisės aktas. Teisės aktų analizė neįmanoma be teisės normų analizės, todėl taip pat pateiksime teisės normos sąvoką.

Teisės aktas – tai tautos, valstybės institucijų, pareigūnų ar pavienių asmenų tam tikra tvarka priimtas oficialus rašytinis dokumentas, kuriame yra suformuluotos teisės normos¹⁶. Kitaip teisės aktas apibrėžiamas 1995 m. gegužės 2 d. Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatyme Nr. 41-991. *Teisės aktas šiame įstatyme* – „<...> įgalios valstybės valdžios institucijos arba referendumu priimamas teisės aktas, kuriame nustatomos, keičiamos arba naikinamos teisės normos“¹⁷. Tačiau šis įstatymas turi tam tikrų netikslumų. Kitaip tariant, padaryta *idem per idem* klaida: apibrėžiama *teisės akto* sąvoka

¹⁵ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 81.

¹⁶ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 307.

¹⁷ Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas//Valstybės žinios. 1995. Nr. 41-991. 2 str. 1 d.

bandoma aiškinti per tą pačią sąvoką *teisės aktas*¹⁸. Tai yra logikos klaida, kurios pasekmė – taip ir lieka neaišku kaip reikia aiškinti *teisės akto* sąvoką. Todėl darbe remsimės pirmuoju *teisės akto* apibrėžimu.

Kaip jau minėta, tam, kad galima būtų atlikti išsamią teisės aktų analizę, taip pat turime apsibrėžti ir *teisės normos* sąvoką. „*Teisės norma* (lot. – nustatytas kiekis, dydis, mastas, pavyzdys, taisyklė) yra teisinio reguliavimo priemonės, norminis visuomeninio elgesio modelis, dažniausiai nustatytas ir garantuojamas valstybės”¹⁹. *Teisės normos* sąvoką galima taip pat apibūdinti kaip „<...> teisėkūros subjektų (dažniausiai – valstybės) suformuluota ar sankcionuota visuotinai privalomo elgesio taisyklė, garantuojama visuomeninio santykio dalyvių abipuse nauda ar valstybės prievarta ir pajėgi veikti kartu su kitomis teisės normomis”²⁰.

1. 6. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĘ REGLAMENTUOJANČIŲ TEISĖS AKTŲ ESME

Šioje dalyje aptarsime, kodėl svarbu kalbėti bei plačiau analizuoti valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančius teisės aktus. Visų pirma, valstybė prisiima tam tikras funkcijas ir ji negali jų tinkamai vykdyti neturėdama tam skirtų lėšų. Todėl kiekviena valstybė turi spręsti savo lėšų formavimo, paskirstymo, panaudojimo, taip pat kontrolės, kaip tos lėšos panaudojamos klausimus²¹. Siekiant, kad visa tai būtų įgyvendinama, reikia, kad minėti dalykai būtų tinkamai teisiškai reglamentuoti.

Siekiant ekonomikos augimo, tolesnio jos vystymosi bei visų piliečių gerovės, reikalinga veiksminga ir skaidri valstybės išlaidų valdymo sistema bei atitinkami kontrolės mechanizmai. Svarbu nagrinėti valstybės išlaidų kontrolę todėl, kad Lietuvoje pastaruoju metu nėra atliekama pakankamai išsamių tyrimų valstybės išlaidų kontrolės srityje, taip pat su šia sritimi susijusios problemos ir jų sprendimo būdai nėra plačiai nagrinėjami Lietuvos autorių darbuose. Galima pastebėti, kad visgi šiek tiek dėmesio skiriama valstybės išlaidų kontrolės klausimų nagrinėjimui, atsakymų į aktualias šios srities problemas ieškojimams: atliekami tam tikri svarstymai, teikiamos atitinkamos rekomendacijos valstybės išlaidų kontrolės tobulinimui, tačiau visa tai nėra pakankamai išsamu. Pastaraisiais metais daugelyje pasaulio šalių vykdomų biudžeto sandaros reformų tikslas yra sukurti tokią biudžeto sandarą, kuri leistų: „<...> 1) užtikrinti valstybės finansinių išteklių panaudojimo teisėtumą, 2) sudaryti sąlygas vykdyti stabilizuojančią fiskalinę

¹⁸ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 308.

¹⁹ Ten pat, P. 243.

²⁰ Ten pat, P. 244.

²¹ Levišauskaitė K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo Universiteto leidykla, 2003. P. 9.

politiką bei 3) didinti valstybės teikiamų paslaugų efektyvumą“²². Norint pasiekti visų šių tikslų, reikia, kad minėti dalykai būtų aiškiai, išsamiai bei tinkamai reglamentuoti teisiniuose aktuose.

Su valstybės išlaidų kontrole susijęs valstybės biudžeto klausimas. Įgyvendinant programinio biudžeto formavimo principą, susiduriama su pakankamai rimtomis problemomis tas programas rengiant, kontroliuojant jų vykdymą bei išpildant kitas sąlygas, kurios būtinos, kad programinis biudžetas būtų sėkmingai įgyvendintas. Pastebimi asignavimų valdytojų programų vykdymo organizavimo ir atsakomybės už lėšų panaudojimą trūkumai. „Lietuvoje trūksta apibendrintos ir susistemintos informacijos apie valstybės biudžeto procesą bei valstybės išlaidas“, o juk „<...> biudžeto procesas sudaro valstybės išlaidų valdymo ir kontrolės pagrindą...“²³. Todėl kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę svarbu suprasti ir išnagrinėti visų šiame procese dalyvaujančių subjektų teisinį statusą.

Įvairių autorių teigimu, Lietuvos valstybiniame sektoriuje kol kas silpnai išplėtotas vidaus kontrolės ir vidaus audito funkcijos bei jų vaidmuo. Dažnai sumenkinama šių veiklų svarba bei būtinybė. Kitaip tariant, vis dar pakankamai silpnai veikia įvairių valstybės iškeltų tikslų bei programų kontrolės sistema. Todėl „dėl nepakankamos stebėjimo ir kontrolės sistemos valstybiniame sektoriuje atsiranda rizika, kad valstybės lėšos gali būti naudojamos neskaidriai, neefektyviai ar ne pagal paskirtį“²⁴. Nagrinėjant valstybės išlaidų kontrolės temą reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad valstybės lėšos ne visada paskirstomos pagal Vyriausybės iškeltus prioritetus, tikslus ir valstybės priimtus įsipareigojimus, dažnai susiduriama su pakankamai aktualia problema, jog vėluojama reaguoti į kintančią aplinką bei bendrą situaciją. Egzistuoja nepakankamas valstybės vykdomų programų įgyvendinimo rezultatų vertinimas bei jų panaudojimas valdymo sprendimams priimti. Siekiant efektyvios, ekonomiškos bei rezultatyvios valstybės išlaidų kontrolės, reikia, kad valstybės išlaidų paskirstymą, valdymą, naudojimą bei disponavimą reglamentuojantys teisės aktai būtų kuo aiškesni ir užtikrintų tinkamą valstybės išlaidų kontrolės įgyvendinimą.

Dar vienas aktualus argumentas, kodėl turėtume kalbėti apie valstybės išlaidų kontrolę, yra susijęs su tam tikrų principų nepakankamu įgyvendinimu. Didžiausią dėmesį reikėtų atkreipti į tai, kad Lietuvoje kol kas nevisiškai įgyvendinti valstybės finansų valdymo skaidrumo principai. Nuo valdymo skaidrumo principų neatskiriama dalis yra ir tai, kad nėra pakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuotas valstybės finansinės atskaitomybės sudarymas, neskiriamas pakankamas dėmesys valdymo informacinės sistemos kūrimui²⁵. Siekiant tinkamos valstybės išlaidų kontrolės, reikia,

²² Diamond J. cit. pagal Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//*Viešasis administravimas*. 2003, Nr. 3, P. 80.

²³ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//*Viešasis administravimas*. 2003, Nr. 3, P. 82.

²⁴ Ten pat, P. 85.

²⁵ Ten pat.

kad visi šie principai atsispindėtų nagrinėjama temą reglamentuojančiuose teisiniuose aktuose. Tik tuomet galima būtų užtikrinti viso valstybės finansinių išteklių tinkamą tvarkymą.

Apibendrinant galime pasakyti, kad valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančių teisės aktų analizė aktuali siekiant užtikrinti tinkamą, efektyvią, ekonomišką bei rezultatyvią valstybės išlaidų valdymą, disponavimą bei panaudojimą.

1. 7. VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS RAIDOS ETAPAI

Šiuolaikinėje valstybėje vyksta nuolatiniai pokyčiai: keičiasi valstybės finansų sistema, taip pat valstybės išlaidų kontrolė bei jų valdymas. Norint užtikrinti efektyvų valstybės funkcionavimą, taip pat tinkamą valstybės išlaidų kontrolę reikia siekti, kad ji neatsiliktų nuo nuolatinių pokyčių aplinkoje: globalizacijos, regioninių ypatybių kaitos, informacinių technologijų vystymosi, fiskalinės įtampos ir kitų naujovių²⁶.

Valstybės vaidmuo ėmė stiprėti tik vystantis kapitalistinei visuomenei. XIX amžiuje klasikinės ekonomikos mokyklos šalininkai siekė kurti valstybę su minimaliomis ekonomikos funkcijomis: Vyriausybės vaidmuo turėjo apsiriboti gynyba, policija bei administravimu²⁷.

Pirmasis pasaulinis karas stipriai įtakoją valstybės išlaidų augimą, jos ėmė gana sparčiai kisti. Ryšium su tuo didėjo valstybės dalyvavimas ekonomikoje. Pagrindinis dėmesys buvo skiriamas efektyvesnių rezultatų siekimui, susirūpinta valstybės išlaidų planavimu. Valstybės išlaidoms planuoti pradėtas naudoti programinio biudžeto metodas, buvo stengiamasi mažinti valstybės išlaidas, stebėti viešojo sektoriaus rezultatus.

Po Antrojo pasaulinio karo Vyriausybės išlaidų augimas buvo labai ženklus. Valstybės finansai pradėti naudoti kaip tam tikras būdas padedantis perskirstyti nacionalines pajamas tarp atitinkamų socialinių klasių, ir tai lėmė, kad nacionalinių pajamų dalis pakankamai akivaizdžiai didėjo²⁸. Tuo laikotarpiu išaugo valstybės investicijų projektų apimtys, pradėta naudoti vis sudėtingesnius valstybės išlaidų valdymo prognozavimo modelius, kai kur išskiriami atskiri investicijų biudžetai. Visa tai lėmė ir atitinkamų valstybės finansų taisyklių (pavyzdžiui, derinamos juridinių asmenų apmokestinimo sistemos) keitimąsi, pradėtos taikyti naujos priemonės valdyti biudžeto deficitą, analizuoti biudžeto poveikį ekonomikai. Taip pat vyko instituciniai pasikeitimai: Finansų ministerijos vaidmuo valdant valstybės išlaidas tapo ypač ryškus²⁹.

²⁶ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 81.

²⁷ Levišauskaitė K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo Universiteto leidykla, 2003. P. 10.

²⁸ Ten pat.

²⁹ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 81.

Kalbant apie šių dienų valstybės išlaidų kontrolę reikia atkreipti dėmesį į tai, kad šiuo metu ypač didelis dėmesys skiriamas valstybės veiklos rezultatams ir jų įvertinimui. „Anksčiau valstybės finansų valdymas daugiau buvo siejamas su makroekonominiu valdymu, įplaukų surinkimu, valstybės išlaidų, grynujų pinigų ir valstybės skolos valdymu”³⁰. Pastaraisiais metais, daugelyje šalių pradėtos vykdyti valstybės biudžeto sandaros reformos. Didelis dėmesys skiriamas valstybės finansų veiklos rezultatams, taip pat atskaitomybės ir skaidrumo didinimui, valstybės finansų valdymo decentralizavimui. Tokiu būdu stengiamasi didinti valstybės finansų efektyvumą bei skatinti piliečių dalyvavimą, aktyvumą. 2004 m. liepos mėn. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, kurio 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „<...> Lietuvos Respublikoje surenkami mokesčiai, privalomos įmokos, rinkliavos gali būti perskirstomi tik per nacionalinį biudžetą, Valstybinį socialinio draudimo fondą, Privalomojo sveikatos draudimo fondą, Privatizavimo fondą, Kelių fondą, Valstybės įmonės „Ignalinos atominė elektrinė” eksploatavimo fondą”³¹. „<...> Dalis buvusių nebiudžetinių fondų reformuoti į specialiąsias biudžeto programas, kiti pinigų fondai panaikinti, o jų išlaidas numatyta finansuoti pagal asignavimų valdytojų³² parengtas programas”³³. Visa tai padidino jau minėtą biudžeto lėšų naudojimo skaidrumą, „<...> kadangi buvusių nebiudžetinių fondų pajamos, išlaidos ir biudžetinių įstaigų pajamos, gaunamos už suteiktas paslaugas, tapo sudedamąja nacionalinio biudžeto dalimi”³⁴. Tai lėmė šalies biudžeto (pajamų bei išlaidų) augimą. Biudžetas ima tarnauti ne tik kaip priemonė užtikrinanti valstybės išlaidų teisėtumą ir teisingumą, bet valdymo tobulinimą ir vykdomų programų rezultatyvumą, efektyvumą skatinanti priemonė, peržiūrimos bei tobulinamos atitinkamos biudžetinės taisyklės bei procedūros. Dabar galima išskirti šiuos pagrindinius valstybės išlaidų valdymo tikslus: „<...> išlaikyti visų valstybės išlaidų kontrolę ir fiskalinę discipliną, užtikrinti, kad ištekliai paskirstomi pagal valstybės prioritetus, didinti valstybinio sektoriaus veiklos efektyvumą”³⁵.

³⁰ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 81.

³¹ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 3 str. 2 d.

³² „Valstybės biudžeto asignavimų valdytojai-biudžetinių įstaigų, nurodytų Seimo patvirtintame valstybės biudžete, vadovai (ministerijose – ministrai ar jų įgalioti asmenys) <...>” (pagal Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymą//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 4 str. 1 d.).

³³ Bivainis J., Mitkevičius R. Lietuvos nacionalinio biudžeto dinamika//Ekonomika. 2003, Nr. 62, P. 36.

³⁴ Ten pat.

³⁵ Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3, P. 81.

2. BIUDŽETO SVARSTYMO IR TVIRTINIMO ETAPU VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINĖ ANALIZĖ

2. 1. LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMAS IR BIUDŽETO SANDAROS PROCESAS

Lietuvos Respublikos Konstitucija – pagrindinis ir svarbiausias, aukščiausios teisinės galios teisės normų aktas, nustatantis valstybės organizacijos, viešosios valdžios organizavimo ir funkcionavimo pagrindus bei įtvirtinantis svarbiausius asmens ir valstybės santykius³⁶.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 5 straipsnyje numatyta, kad „valstybės valdžią Lietuvoje vykdo Seimas, Respublikos Prezidentas ir Vyriausybė, Teismas. Valdžios galias riboja Konstitucija“³⁷. Kitaip tariant, visos valstybės institucijos vykdydamos savo veiklą turi vadovautis Lietuvos Respublikos Konstitucija ir gali priimti tik žemesnės juridinės galios teisės aktus, kurie negali prieštarauti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintoms pagrindinėms nuostatoms. Įstatymų priėmimas patikimas Parlamentui³⁸ – valdžios institucijai, kurią sudaro tautos išrinkti atstovai. Tautos atstovų vykdoma įstatymų leidžiamoji galia užtikrina demokratiją ir tautos savivaldą³⁹. Taigi Parlamento kaip valdžios institucijos nepriklausomumas yra demokratijos garantija. Jis nėra pavaldus jokiai vykdomosios valdžios kontrolei⁴⁰. Tai svarbu kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, nes Parlamento nepriklausomumas leidžia užtikrinti skaidresnį, tinkamesnį valstybės išlaidų kontroliavimą.

Lietuvos Respublikos Seimas yra viena pagrindinių institucijų, dalyvaujančių biudžeto sandaros procese. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje biudžeto klausimams skirti 121 ir 127 – 132 straipsniai. Šiuose straipsniuose apibūdinta biudžeto sistema, nustatyti biudžeto pajamų šaltiniai bei biudžetinių metų pradžia ir pabaiga. 130 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad „Vyriausybės biudžeto projektą sudaro Vyriausybė ir pateikia Seimui <...>“. Ta pati nuostata įtvirtinta Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 18 straipsnio 1 dalyje. Finansų Ministerijai tenka didžiausias vaidmuo rengiant finansinių rodiklių projektus, kuriuos ji ne vėliau kaip prieš 75 kalendorines dienas iki biudžetinių metų pabaigos, t. y., ne vėliau kaip iki spalio mėn. 17 d., pateikia Seimui⁴¹. „<...> Vyriausybės vaidmuo svarbus kaip sprendimus priimančios ir politiką kuriančios bei vykdančios institucijos“⁴². Plačiau Vyriausybės vaidmens

³⁶ Birmontienė T. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2001. P. 109.

³⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 5 str. 1 d.

³⁸ Įstatymų leidžiamosios institucijos įvardijamos labai skirtingai. Visuotinai vartojama sąvoka „Parlamentas“ suprantama kaip bendrinis žodis įstatymų leidžiamajai institucijai apibūdinti (pagal Birmontienė T. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2001. P. 693).

³⁹ Birmontienė T. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2001. P. 680.

⁴⁰ Ten pat.

⁴¹ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 18 str. 1 d.

⁴² Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3. P. 82.

nenagrinėsime, nes Vyriausybė didesnę įtaką turi valstybės išlaidų valdymui. Jai priskiriamas valstybės „valstybės biudžeto vykdytojos vaidmuo“. Tai reglamentuota Lietuvos Respublikos Konstitucijos 94 straipsnio 1 dalies 4 punkte, taip pat patvirtinama Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje. Biudžeto planavimo ir rengimo etapas pasibaigia, kai Vyriausybė Seimui pateikia atitinkamų metų valstybės ir savivaldybių biudžeto finansinių rodiklių įstatymo projektą.

Valstybės išlaidų kontrolę galima nagrinėti subjektų, dalyvaujančių šiame procese, atžvilgiu. Svarbu aptarti Seimo, t. y., įstatymų leidžiamosios institucijos vaidmenį valstybės išlaidų kontrolės srityje. Seimo įgaliojimams Lietuvos Respublikos Konstitucijoje skirtas V skirsnis. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 76 straipsnyje nustatyta, kad „Seimo struktūrą ir darbo tvarką nustato Seimo Statutas. Seimo Statutas turi įstatymo galią“⁴³. Taigi Seimui suteikta teisė pačiam nustatyti savo struktūrą bei darbo tvarką. Vėlgi matome, kad yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos Seimo nepriklausomumas. Nereikia pamiršti, kad Lietuvos Respublikos Seimo galias riboja Lietuvos Respublikos Konstitucija, kuri jam suteikia prerogatyvą nustatyti tokią vidaus struktūrą ir darbo tvarką, kuri užtikrintų galimybę įgyvendinti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje apibrėžtas galias ir atitinkamai sudarytų sąlygas Seimui tinkamai vykdyti Tautos atstovo įgaliojimus⁴⁴. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. vasario 24 d. nutarime nustatyta, kad „<...> turi būti sukurta tokia Seimo struktūra ir demokratiniais principais pagrįsta darbo tvarka, kad šalyje esant bet kokiai situacijai Tautos atstovybė galėtų konstruktyviai, efektyviai ir nepertraukiamai įgyvendinti aukščiausią suverenią Tautos galią“⁴⁵. Lygiai tokiais principais Lietuvos Respublikos Seimas turi vadovautis nagrinėdamas valstybės išlaidų klausimus, užtikrindamas efektyvų jų valdymą, taip pat tinkamą kontrolę.

2. 2. SEIMUI PRISKIRIAMA KONSTITUCINĖ MOKESČIŲ NUSTATYMO TEISĖ IR MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

Prieš pradėdant plačiau kalbėti apie Parlamento vykdomą valstybės išlaidų kontrolę reikia apibrėžti ne tik pagrindines nuostatas, kuriomis Lietuvos Respublikos Seimas vadovaujasi užtikrindamas efektyvių darbo rezultatų siekiančią struktūrą, bet taip pat turime kalbėti apie pagrindinius Lietuvos Respublikos Konstitucijoje bei Seimo Statute nustatytus įgaliojimus, kurie įtakoja valstybės išlaidų kontrolę.

⁴³ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 76 str.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. vasario 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo statuto II dalies 9, 9 (3), 9 (6), 10 ir 10 (1) straipsnių atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1994, Nr. 16-271.

⁴⁵ Ten pat.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 1 dalies 15 punkte numatyti Lietuvos Respublikos Seimui priskiriami įgaliojimai. 2004 gegužės 13 d. Konstitucinio Teismo nutarime pabrėžiama, kad Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnyje nustatyti Seimo įgaliojimai yra sukonkretinti, detaliau apibrėžti ir kituose Lietuvos Respublikos Konstitucijos straipsniuose (jų dalyse)⁴⁶. Vienas iš jų yra nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, kurie pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį yra nustatomi Lietuvos Respublikos įstatymais. Šis įgaliojimas patvirtinamas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimu, kuriame teigiama, kad „<...> pagrindinis Parlamento kompetencijos objektas tradiciškai yra ir išskirtinė jo teisė tvirtinti mokesčius bei esminius valstybės turinius išpareigojimus. Šios kompetencijos delegavimas Vyriausybei ar kitai valstybinei institucijai Konstitucijoje nėra numatytas“⁴⁷. Mokesčių sąvoka pateikiama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 23 dalyje, kur *mokestis* apibrėžiamas kaip „<...> mokesčių įstatyme“⁴⁸ mokesčio mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei <...>“⁴⁹. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“⁵⁰. Šioje Lietuvos Respublikos Konstitucijos normoje yra įtvirtinta, kokios rūšies teisės aktu gali būti nustatomi mokesčiai – tai gali būti daroma tik įstatymu. Atkreipiant dėmesį į Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 1 dalies 2 ir 15 punktus⁵¹, galime daryti išvadą, kad nustatyti mokesčius yra Lietuvos Respublikos Seimo kompetencija. Mokesčių surinkimo ir kitas mokesčių administravimo funkcijas vykdo kompetentingos valstybės institucijos, veikiančios viešojo intereso pagrindu. Mokesčių administratorius, atstovaujantis valstybei, visuomet yra mokestinių teisinių santykių šalis, turintis atitinkamas teises ir pareigas, kurios yra nustatytos Lietuvos Respublikos mokesčių

⁴⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gegužės 13 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 4 straipsnio (2003 m. balandžio 3 d. redakcija) 1 dalies 1, 2, 3 ir 5 punktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat dėl pareiškėjo seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimas Nr. IX-1868 „Dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos dėl galimų grėsmių Lietuvos nacionaliniam saugumui išvados“ neprieštaraujama Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų komisijų įstatymo 3 bei 8 straipsniams (2003m. balandžio 3 d. redakcija)“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2903.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“//Valstybės žinios. 2000, Nr. 88-2724.

⁴⁸ „Mokesčių įstatymai-Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, Mokesčių administravimo įstatymas, Muitinės įstatymas, taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus“ (pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą//Valstybės žinios. 2004. Nr. 63-2243. 2 str. 7 d.).

⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004. Nr. 63-2243. 2str. 23 d.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 127 str. 3 d.

⁵¹ LR Konstitucijos 67 straipsnio 1 dalies 2 punktas: Seimas „<...> leidžia įstatymus“. 67 straipsnio 1 d. 15 punktas: Seimas „<...> nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“ (pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 67 str. 1 d. 2 p.).

administravimo įstatymo 32 bei 33 straipsniuose. Kita mokestinių teisinių santykių šalis yra fizinis arba juridinis asmuo, turintis pareigą apskaičiuoti, deklaruoti bei sumokėti mokesť⁵². Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos taip pat įtvirtintos minėto įstatymo 36 bei 40 straipsniuose. Taigi, kaip jau pirmiau minėta, mokestis yra apibrėžiamas, kaip piniginė prievolė valstybei. Tiek Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje, tiek Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 8 straipsnyje įtvirtinamas privalomas mokesčių mokėjimas valstybei. Ta pati nuostata įtvirtinama ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarime⁵³, kur dar kartą patvirtinama, kad Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas, pagal kurį Seimas nustato valstybinius mokesčius, „<...> suponuoja ir mokesčių mokėtojo konstitucinę pareigą laiku susimokėti nustatyto dydžio mokesčius“. Mokesčių privalomumas yra vienas pagrindinių mokesčių požymių. Tai, kad atitinkamus mokesčius nustato valstybė, reiškia, kad prievolė mokėti įstatymais nustatytus mokesčius atsiranda pačios valstybės, o ne tam tikros institucijos, atsakingos už mokesčių administravimą, atžvilgiu. Vienas ar kitas mokestis negali būti susitarimo tarp valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo objektas⁵⁴. Valstybė yra privalomasis mokestinių teisinių santykių subjektas, kuriam esant atitinkamiems teisiniams santykiams atstovauja tam tikros institucijos. Įtvirtinamas tam tikras teisinis santykis tarp valstybės bei mokesčių mokėtojo, kurio pagrindą sudaro mokesčio mokėtojo pareiga mokėti nustatytus mokesčius ir valstybės teisė reikalauti iš mokesčių mokėtojo tinkamai įvykdyti šią pareigą. Pastebima tam tikra teorijoje apibrėžiama mokesčių teisės normos⁵⁵ specifika, kurią lemia mokesčių teisės reguliavimo ypatumai. „<...> Mokesčių teisės normos, skirtingai nuo kitų teisės normų, reguliuoja visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir renkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą. Mokesčių teisės normų ypatumus išreiškia šių normų turinys, kuris apibrėžiamas kaip dalyvaujančių mokestiniuose santykiuose elgesio taisyklė, pasireiškianti jų teisių ir pareigų nustatymu, kurių tinkamas realizavimas užtikrina valstybės pajamų gavimą⁵⁶. Toks mokesčių teisės normų kryptingumas lemia šių teisės normų imperatyvų (įsakomąjį) pobūdį. Kitaip tariant, mokestinių santykių dalyviai turi griežtai laikytis mokestinius santykius apibrėžiančių elgesio nurodymų, kurie aiškiai apibrėžia leistinas santykių dalyvių elgesio ribas. Jų nesilaikant taikomos

⁵² Mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas//<http://www.jurex.lt>; prisijungimo laikas 2007-09-10.

⁵³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 2000, Nr. 105-3318.

⁵⁴ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003. P. 16.

⁵⁵ „Mokesčių teisė-tai finansų teisės normų, reguliuojančių visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą“. „Mokesčių teisės norma-tai valstybės nustatyta ir saugoma griežtai apibrėžta ir privaloma elgesio taisyklė, įtvirtinanti dalyvaujančių mokestiniuose santykiuose teises ir pareigas“ (pagal Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003. P. 28, 30).

⁵⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003. P. 30.

ekonominio pobūdžio sankcijos, nustatytos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 95 straipsnyje, taip pat kitos administracinės ar baudžiamosios sankcijos.

Apie mokesčius, mokestinius santykius bei jų sąsają su Lietuvos Respublikos Seimu, kaip jau minėta pačioje pradžioje, kalbama ne veltui. „Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų⁵⁷ formavimo būdas <....>“⁵⁸. Teorijoje pabrėžiama, kad mokesčių teisės normų paskirtis – užtikrinti valstybės (savivaldybių) funkcionavimui reikalingų pajamų surinkimą, atitinkamai derinant valstybės ir kitų subjektų interesus⁵⁹. Aišku tai, kad valstybės funkcijoms vykdyti reikia didelių finansinių išteklių, iš kurių svarbiausias, nuo senų laikų žinomas šaltinis yra mokesčiai⁶⁰. Valstybės pajamos ir išlaidos tarpusavyje glaudžiai susijusios. Teorijoje pabrėžiama, kad „<...> išlaidos turi būti būtinai padengtos pajamomis – valstybė turi turėti subalansuotą biudžetą ir užtikrinti, kad <...> išlaidos neviršytų iš mokesčių surenkamų pajamų⁶¹. Taigi be pajamų nebus ir išlaidų. Valstybės pajamų ir išlaidų tinkamas subalansavimas yra valstybės finansų efektyvaus funkcionavimo pagrindas.

Apie mokesčius, mokestinius santykius bei jų sąsają su Lietuvos Respublikos Seimu taip pat kalbame todėl, kad, kaip jau minėta, mokestiniai santykiai pagrįsti teisių ir pareigų nustatymu. Teisės teorijoje pabrėžiama, kad teisės privalomumo užtikrinimo garantas yra teisės ir pareigų vienovė, t. y., teisės privalomumui būdinga hipotetinė struktūra: „jei..., tai“, išreiškianti, kad jei asmuo turi tam tikras pareigas, tai taip pat turi būti užtikrinamos ir jo pagrindinės teisės ir laisvės, bei atvirkščiai⁶². Mokesčių teisės normose įtvirtinta imperatyvaus pobūdžio taisyklė, jog mokesčiai yra privaloma „piniginė prievolė valstybei“. Esant šiai pareigai, mokesčių mokėtojai turi būti užtikrinama teisė žinoti, kaip panaudojami mokami mokesčiai. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 25 straipsnio 2 dalyje įtvirtinama nuostata, jog „žmogui neturi būti kliudoma ieškoti, gauti ir skelbti informaciją bei idėjas“⁶³. Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 4 dalyje, 12⁶⁴ bei 27 straipsnyje taip pat užtikrinama mokesčio mokėtojo teisė konsultuotis bei gauti informaciją apie jo mokamų mokesčių panaudojimą. Lietuvos Respublikos Seimo 1998 m. spalio

⁵⁷ Darbe minimos *mokestinės pajamos*-tai šalies biudžeto pajamų dalis, kurią sudaro mokesčiai. Tai Tarptautinio valiutos fondo pateikiamas apibrėžimas (pagal The IMF manual on government finance statistics (final draft). Washington, D. C: IMF, 2001). Šiame apibrėžime padaryta loginė klaida *Idem per idem*, t.y., pajamos apibrėžiamos per pajamas. Nei Mokesčių administravimo įstatyme, nei Biudžeto sandaros įstatyme, kituose mokesčių įstatymuose, mokestinių pajamų sąvoka nepateikiama. Mes savo darbe vadovausimės išvestine sąvoka, jog *mokestinės pajamos*-tai mokesčiai, kaip mokėtini ar sumokėti mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą.

⁵⁸ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003. P. 15.

⁵⁹ Ten pat, P. 29.

⁶⁰ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 10.

⁶¹ Rakauskienė O. G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, P. 218.

⁶² Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 248.

⁶³ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 25 str. 2 d.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių ir priedo pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 133⁽¹⁾ straipsniu įstatymas//Valstybės žinios. 2007, Nr.80-3220. 12 str.

22 d. priimtoje rezoliucijoje „Dėl Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros koncepcijos” akcentuojama, jog reikia „<...> sudaryti visuomenei galimybes gauti išsamią informaciją apie mokesčių mokėtojų pinigų naudojimą”⁶⁵. Turi būti užtikrintas teorijoje akcentuojami mokesčių sistemos veikimo principai: teisingumo, lygybės, neutralumo, aiškumo, mokesčių administravimo veiksmingumo, ypač viešumo principą, kurio įgyvendinimas leidžia nevyriausybinėms organizacijoms, ūkio subjektams, verslo asociacijoms ir kitiems suinteresuotiems asmenims iš anksto susipažinti su rengiamų mokesčių įstatymų projektais, reikšti dėl jų pastabas ir atitinkamus pasiūlymus⁶⁶. Kaip efektyviai, ekonomiškai bei rezultatyviai panaudojami mokesčių mokėtojų pinigai valstybės reikmėms tenkinti aptarsime kituose šio darbo skyriuose. Toliau apžvelgiame Parlamento, Valstybės kontrolės, Finansų ministerijos bei vidaus kontrolės ir vidaus audito vykdomą valstybės išlaidų kontrolę.

2. 3. LIETUVOS RESPUBLIKOS PARLAMENTO VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

2. 3. 1. PARLAMENTINĖS KONTROLĖS SAMPRATA

Kaip jau minėta, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad valdžią Lietuvoje vykdo Seimas, Respublikos Prezidentas ir Vyriausybė, Teismas. Tai išvestinis⁶⁷ valdžių padalijimo principas. Šis valdžių padalijimo principas taip pat buvo patvirtintas ir 1994 m. sausio 19 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimu⁶⁸. Kalbant apie valdžių padalijimo principą reikia pabrėžti, kad čia būdinga teisės teorijoje žinoma stabdžių ir atsvarų sistema, kitaip tariant, Lietuvos Respublikos Konstitucijos požiūriu visos valdžios yra lygios ir pakankamai savarankiškos, tarp jų turi būti užtikrinama pusiausvyra, tačiau ji neįmanoma tarp „skirtingą svorį” turinčių valdžios šakų⁶⁹. Šis pamatinis Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintas valdžių padalijimo principas taip pat patvirtintas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 20d. nutarimu, kur be viso to, kas jau buvo minėta, taip pat pabrėžiama, kad „<...> kiekviena valdžia įgyvendinama per jos institucijas, kurioms suteikiama

⁶⁵Lietuvos Respublikos Seimo 1998m. spalio 22d., rezoliucija „Dėl Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros koncepcijos”. 1998, Nr. 95-2637.

⁶⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003. P.23.

⁶⁷ *Išvestiniai principai* yra tokie, kurie tiesiogiai nėra deklaruojami Lietuvos Respublikos Konstitucijoje-nei vienoje, nei keliose nuostatose, bet yra išvedami iš pirminių arba sudėtinių konstitucinių principų juos aiškinant (pagal Birmontienė T. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2001. P. 223).

⁶⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. birželio 17 d. Seimo nutarimo „Dėl žemės reformos pagrindinių krypčių” atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1994, Nr. 7-116.

⁶⁹ Birmontienė T. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2001. P. 264.

jų paskirtį atitinkanti kompetencija⁷⁰”. Taigi būdingas valdžių pavaldumo principas. Teisės teorijoje akcentuojama, kad Parlamentinė kontrolė galima tik Parlamentui atskaitingų/pavaldžių valstybės subjektų atžvilgiu. Teigiama, kad neįmanoma teisiškai neatskaitingų subjektų kontrolė⁷¹.

Parlamento kontrolės sąvoka suvokiama labai įvairiai, vieni teigia, kad tai „<...> Parlamento priimamais sprendimais išreiškiama politinė valia, apibūdinanti jo prioritetus ir veiklos turinį bei sąlygojanti kitų politinio proceso veikėjų, pirmiausia, Vyriausybės ir kitų Parlamentui atskaitingų institucijų privalomus veiksmus bei pareigą atsiskaityti už savo veiklą Parlamentui”⁷². Kiti Parlamento kontrolę įvardina kaip įstatymo įgyvendinimo priežiūrą, vertinimą, stebėjimą, informacijos gavimą, pasiūlymų, rekomendacijų teikimą, darant išvadas, Seimui prižiūrint vykdomosios valdžios subjektų veiklą tiesiogiai, per komisijas bei komitetus⁷³. Taigi nėra vienareikšmiškos Parlamento kontrolės sąvokos. Lietuvos Respublikos Seimo statute Parlamento vykdoma kontrolė suvokiama, kaip komitetams pagal savo kompetenciją priskirta teisė „<...> tikrinti, kaip laikomasi įstatymų, Seimo nutarimų, kaip atsižvelgiant į komitetų rekomendacijas bei pasiūlymus; savo iniciatyva ar Seimo pavedimu atlikti atskirų problemų parlamentinį tyrimą; savo iniciatyva arba Seimo pavedimu nagrinėti Seimui atskaitingų valstybės institucijų metų ataskaitas”⁷⁴. Tačiau kyla klausimas, ar šis Parlamentinės kontrolės apibrėžimas galimai neprieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui, kadangi, kaip jau minėta, pagal teisės teoriją, galima tik Parlamentui atskaitingų/pavaldžių institucijų kontrolė. Iš apibrėžimo matyti, kad ši kompetencija priskiriama atlikti komitetams, o komitetai, kaip žinia, pagal Seimo statuto 48 straipsnio 2 dalį „<...> yra atsakingi ir atskaitingi Seimui”⁷⁵. Svarbu pabrėžti Komitetams priskiriamą atskirų problemų parlamentinį tyrimą. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 gegužės 13 d. nutarime nustatyta, kad „<...> pagal Konstituciją Seimas, turėdamas diskreciją nustatyti savo struktūrą, turi ir diskreciją sudaryti savo struktūrinius padalinius, jis taip pat turi diskreciją nustatyti savo struktūrinių padalinių pavadinimus, kompetenciją, sudėtį, jų tarpusavio santykius, veiklos trukmę, formuluoti jiems tam tikrus uždavinius. Tai nustatydamas Seimas yra saistomas Konstitucijos normų ir principų. Seimas,

⁷⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta” ir „Naftotiekis” reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo” atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui//Valstybės žinios. 2000, Nr. 88-2724.

⁷¹ Strateginių Tyrimų Institutas VŠĮ „Dėl kai kurių Seimo audito komiteto kompetencijos ir veiklos aspektų”. 2005, Nr. 2005/19T//http://www.institutas.lt/uploads/files/17_0.php; prisijungimo laikas 2007-09-10.

⁷² Lukošaitis A. Parlamentinės kontrolės įgyvendinimas Lietuvoje: metodologinės pastabos apie trūkinėjančią „šeimininko–samdinio grandinę”. 2007, Nr. 1392–1681. P. 6//<http://www.leidykla.eu/fileadmin/Politologija/46/str.pdf>; prisijungimo laikas 2007-11-15.

⁷³ Deniatnikovaitė I. Parlamentinės kontrolės ir valdžių padalijimo principo problemos//http://www.mruni.lt/mru_lit_dokumentai_katedros; prisijungimo laikas 2007-11-15.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999. Nr. 5-97. 56 str. 1 d.

⁷⁵ Ten pat, 48 str. 2 d.

pagal įstatymą, turi įgaliojimus Seimo laikinąją tyrimo komisiją sudaryti ne bet kokiam, o tik ypatingam, t. y., valstybės svarbos, klausimui ištirti. Kiekvienu konkrečiu atveju Seimas, prieš sprendamas dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos sudarymo, privalo apsvarstyti ir įvertinti, ar klausimas iš tikrųjų yra valstybinės svarbos⁷⁶. Lietuvos Respublikos Seimo statuto 56 straipsnyje apibrėžta Parlamentinės kontrolės samprata kelia abejonių dėl teisinės valstybės principo⁷⁷, lyginant šią sąvoką su tuo, kaip ji suprantama konstitucinėje teisėje.

2. 4. PARLAMENTO VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINIO STATUSO YPATUMAI

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 1 straipsnyje akcentuojama, kad „Lietuvos valstybė yra nepriklausoma demokratinė Respublika“⁷⁸. Tai įtvirtinamoji teisės norma⁷⁹. Šis skelbiamas demokratiškumas gali būti vertinamas pagal tai, kaip viena iš valstybės valdžios institucijų, (kaip jau minėta, tai apibrėžta Lietuvos Respublikos Konstitucijos 5 straipsnio 1 dalyje: valstybės valdžią Lietuvoje vykdo Seimas ir kitos institucijos, atlieka savo funkcijas valstybės išlaidų kontrolės srityje. Lietuvos Respublikos Seimo vaidmuo ypač išryškėja valstybės biudžeto svarstymo bei tvirtinimo Seime etapu. Šiuo metu atliekama Parlamentinė kontrolė. Šis etapas svarbus tuo, kad jo metu įstatymų leidžiamoji valdžia – Lietuvos Respublikos Seimas – įstatymu patvirtina valstybės biudžetą⁸⁰. Taigi, pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, nustatytus Seimo įgaliojimus, Seimas vykdo klasikines demokratinės teisinės valstybės Parlamento funkcijas, tarp jų – Parlamentinę kontrolę. Ši kaip Lietuvos Respublikos Seimo, kaip demokratinės teisinės valstybės, Tautos atstovybės, funkcija, kaip ir kitos jo funkcijos, yra konstitucinė vertybė⁸¹.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 gegužės 13 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 4 straipsnio (2003 m. balandžio 3 d. redakcija) 1 dalies 1, 2, 3 ir 5 punktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat dėl pareiškėjo-Seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimas Nr. IX -1868 „Dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos dėl galimų grėsmių Lietuvos nacionaliniam saugumui išvados“ neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 3 bei 8 straipsniams (2003 m. balandžio 3 d. redakcija)“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2903.

⁷⁷ *Teisinės valstybės principas* atskleidžiamas Lietuvos Respublikos Konstitucijos preambulėje, kaip „<...> tautos siekis atviros, teisingos, darnios, pilietinės visuomenės ir teisinės valstybės“. Šio principo aspektai išreikšti įvairiose Lietuvos Respublikos Konstitucijos nuostatose, taip pat patvirtinamas ir aiškiau detalizuojamas 2000 m. vasario 23 d., 2000 m. spalio 18 d., 2001 m. sausio 11 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 1 str.

⁷⁹ „*Įtvirtinamosios teisės normos* – fiksuoja (įtvirtina) tam tikrą visuomeninių santykių būklę“ (pagal Vaišvilą A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 289).

⁸⁰ Rakauskienė O. G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, P. 244.

⁸¹ Seimo pirmininko kalba konferencijoje „Parlamentinė kontrolė: samprata ir įgyvendinimo problemos Lietuvoje“. 2005//<http://www.paulauskas.lt/index> ; prisijungimo laikas 2007-11-15.

Pagrindiniai Parlamentinę valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojantys teisės aktai yra Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos Seimo statutas, taip pat Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas bei kiti teisės aktai, Konstitucinio Teismo nutarimai.

Kaip jau ne kartą minėta, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnyje yra išvardinti Seimo įgaliojimai, vienas iš jų tai 67 straipsnio 1 dalies 14 punkte įtvirtinta nuostata, kad Seimas „<...> tvirtina valstybės biudžetą ir prižiūri kaip jis vykdomas“⁸². Visos valstybės lėšos gali būti naudojamos tik esant tinkamam patvirtinimui⁸³. Kitaip tariant, šioje nuostatoje reikalaujama, kad atitinkamai būtų įgyvendintas biudžeto teisėtumo arba kitaip vadinamas biudžeto tikrumo principas, pagal kurį visos valstybės išlaidos turi būti patvirtintos įstatymu⁸⁴. Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 76 straipsnį „Seimo struktūrą ir darbo tvarką nustato Seimo Statutas. Seimo Statutas turi įstatymo galią“⁸⁵. Seimo Statute biudžeto projekto tvirtinimui skirtas dvidešimt septintasis skirsnis. 172 straipsnio 2 dalies nuostata įtvirtina pareigą sudarius kitų metų valstybės biudžeto projektą, ne vėliau kaip iki spalio 17 dienos pateikti jį Seimui su duomenimis, kuriais pagrįstas šis projektas⁸⁶. Įtvirtinamas teorijoje apibrėžtas biudžeto valdymo tikrumo principas. Kitose šio įstatymo dalyse įtvirtinama procedūros seka, kaip šis valstybės biudžeto projektas yra ne vėliau kaip per tris dienas perduodamas Seimo valdybos nariams, komitetams ir frakcijoms bei valstybės kontrolieriui. Seimo valdybos veikla bei įgaliojimai reglamentuoti Seimo Statuto 7 skirsnyje 32 – 34 straipsniuose. Seimo komitetų veiklos teisiniam reglamentavimui skirta III Seimo Statuto dalis, t. y., 43 – 71 straipsniai, frakcijų veiklai – 8 Seimo Statuto skirsnis, t. y., 38 – 42 straipsniai. Valstybės kontrolieriaus kompetencija nustatyta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 10 straipsnyje, iš kurių su Parlamento vykdoma valstybės išlaidų kontrole susijusios dvi: kad „<...> teikia Seimui valstybinio audito ataskaitas ir išvadas <...>“⁸⁷, kurios atitinkamai numatytos kitame to paties teisės akto straipsnyje, kuriame apibrėžiama, kad tos ataskaitos ir išvados turi būti susijusios su valstybės turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo. Ši 10 straipsnio 1 dalies 6 punkto teisės norma yra nukreipiamoji⁸⁸. Taip pat svarbi valstybės kontrolieriaus teisė dalyvauti Seimo posėdžiuose ir pareikšti savo nuomonę klausimais, susijusiais su Valstybės kontrole. Pagal Lietuvos Respublikos Seimo statuto 172 straipsnio 5 dalį, valstybės biudžeto projektas perduodamas svarstyti komitetams ir frakcijoms. Nurodomas atitinkamas 15 dienų terminas skirtas svarstymams, pagal komitetų kompetenciją, bei, pagal Seimo statute

⁸² Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 67 str. 1 d. 14 punktas.

⁸³ Rakauskienė O. G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, P. 218.

⁸⁴ Ten pat, P. 241.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 76 str.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999. Nr. 5-97. 172 str. 2 d.

⁸⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 10 str. 1 d. 6 p.

⁸⁸ „Nukreipiamoji teisės norma“-tokia kurios išsamesnio turinio paaiškinimo reikia ieškoti kitame to paties akto straipsnyje (pagal Vaišvilą A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 269).

nustatytą komitetų veikimo tvarką. Tame pačiame straipsnyje nustatomi terminai komitetams pagal jų kompetenciją, taip pat valstybės kontrolieriui, išnagrinėjus biudžeto projektą savo pasiūlymus ir išvadas pateikti biudžeto ir finansų komitetui. Komitetams nustatomas terminas iki lapkričio 10 d., valstybės kontrolieriui iki lapkričio 15 d. Tokios normos, kuriose nustatomi atitinkami terminai tam tikriems veiksams atlikti yra vadinamos apsauginėmis. Apsauginės finansų teisės normos turi užtikrinti nepavėluotą ir teisingą biudžeto proceso etapų įgyvendinimą. Lietuvos Respublikos Seimo statuto 56 straipsnyje išdėstyti Seimo komitetų įgaliojimai, kuriuos jau aptarėme nagrinėdami Parlamento sąvoką. 172 straipsnyje pabrėžiama valstybės biudžeto projekto svarstymo svarba ir kruopštaus nagrinėjimo būtinumas. Straipsnio 7 dalyje konstatuojama, kad „<...> valstybės biudžeto projektas nesvarstomas ir nepriimamas skubos ar ypatingos skubos tvarka”⁸⁹. Akcentuojama valstybės biudžeto išskirtinis vaidmuo valstybės finansų valdymo sistemoje. Valstybės biudžeto svarba taip pat atsispindi ir Lietuvos Respublikos Seimo statuto 172 straipsnio 6 dalyje, kurioje teigiama, kad „<...> po pateikimo Seimo posėdyje biudžeto ir finansų komitetas Seimo valdybos nustatyta tvarka spaudoje skelbia, iki kada komitete iš suinteresuotų asmenų yra laukiama pasiūlymų ir pastabų dėl valstybės biudžeto projekto”⁹⁰. Skelbimas spaudoje ne tik įrodo valstybės biudžeto svarbą, tačiau atskleidžia teorijoje akcentuojamą biudžeto valdymo viešumo (skaidrumo) principą, pagal kurį, siekiant padidinti valstybės finansų ir valstybės politikos skaidrumą bei vykdomos kontrolės efektyvumą, reikia skelbti informaciją apie su valstybės finansais susijusius klausimus⁹¹. Lietuvos Respublikos biudžetinės sandaros įstatymo 11 straipsnyje taip pat pakartojamas biudžeto sudarymo, priėmimo, vykdymo, vertinimo, kontrolės aiškumas bei viešumas⁹². Komitetai, frakcijos, valstybės kontrolierius išnagrinėję jų kompetenciją atitinkančius biudžeto projekto klasifikacinius skyrius, suformuluoja atitinkamas išvadas ir iki tam tikros įstatymiškai reglamentuotos dienos (iki lapkričio 10 d.) pateikia jas biudžeto ir finansų komitetui. Lietuvos Respublikos Seimo statuto 174 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse teigiama, kad „<...> komitetai, frakcijos ir paskiri Seimo nariai visose valstybės biudžeto projekto svarstymo stadijose gali siūlyti didinti projekte numatytas išlaidas tik nurodydami šių išlaidų finansavimo šaltinius. Negalima siūlyti mažinti tų išlaidų, kurios į valstybės biudžeto projektą įrašytos pagal įstatymus, kitus Seimo priimtus norminius aktus ir tarptautinius Lietuvos Respublikos įsipareigojimus. Norėdamas šias išlaidas sumažinti, Seimas pirmiausia turi pakeisti atitinkamus teisės aktus”⁹³. Šios nuostatos taip pat įtvirtintos Lietuvos

⁸⁹ Lietuvos Respublikos Seimo 2000 m. spalio 13 d. statutas „Dėl Seimo statuto 24, 25, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 35, 44, 48, 54, 55, 77, 79, 81, 83, 88, 89, 90, 93, 115, 119, 121, 126, 127, 130, 136, 138, 139, 155, 192, 180, 187, 188, 206, 209, 214, 219, 225 straipsnių pakeitimo ir šeštojo bei trisdešimtojo skirsnių pavadinimų pakeitimo”//Valstybės žinios. 2000. Nr. 86-2617. 172 str. 8 d.

⁹⁰ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999. Nr. 5-97. 172 str. 6 d.

⁹¹ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 93.

⁹² Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 11 str.

⁹³ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999, Nr. 5-97. 174 str. 1d., 2 d., 3 d.

Respublikos Konstitucijos 131 straipsnio 2 dalyje. Nuostatomis įtvirtinamas jau ne kartą minėtas biudžeto valdymo tikrumo principas. Įtvirtinami atitinkami suvaržymai komitetams, siekiant užtikrinti valstybės išlaidų kontrolės efektyvumą. Minėti biudžeto projekto rengimo nuostatai taip pat išvardinti Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatyme.

Apibendrinant tai, kas buvo aptarta šioje dalyje, galime teigti, kad tam, kad Parlamentas galėtų tinkamai, efektyviai bei teisingai kontroliuoti valstybės išlaidas, jam reikia „<...> turėti išsamią, objektyvią informaciją apie valstybėje ir visuomenėje vykstančius procesus, apie padėtį įvairiose valstybės bei visuomenės gyvenimo srityse ir jose kylančias problemas”⁹⁴. Taip pat tokia informacija reikalinga, kad Seimas galėtų efektyviai veikti tautos ir Lietuvos valstybės interesais, kad jis deramai vykdytų savo konstitucines funkcijas, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintus įgaliojimus, kurie sukonkretinami bei detalizuojami kituose teisiniuose aktuose⁹⁵. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gegužės 13 d. nutarime patvirtinama Seimo diskrecija sudaryti tokius savo struktūrinius padalinius, kuriems būtų pavedama atlikti tyrimą ir surinkti jau minėtą informaciją. Mūsų nagrinėjamu atveju, informacija turi būti susijusi su valstybės išlaidomis bei jų paskirstymu. Komitetų įgaliojimai, susiję su valstybės finansų klausimais nustatyti Seimo Statuto 49 straipsnio 1 dalies 7, 9, 10, 12 punktuose, 50 straipsnio 3, 4 dalyse bei 56 straipsnio nuostatose. Viena svarbiausių nuostatų, susijusi su valstybės išlaidų kontrole, įtvirtinta Lietuvos Seimo statuto 49 straipsnio 7 punkte, iš kurio konteksto galime daryti išvadą, kad svarbiausias kontrolės bei bet kokios analizės, susijusios su valstybės finansų, tuo pačiu ir išlaidų kontrole yra „<...> ekonominio biudžeto lėšų naudojimo efektyvumas”⁹⁶. Biudžeto išteklių naudojimo efektyvumas taip pat akcentuojamas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros skelbiamame tikslė: „<...> siekiant ilgalaikės <...> piliečių gerovės, užtikrinti, kad, sudarant ir vykdant biudžetą, piniginiai ištekliai būtų naudojami efektyviai”⁹⁷.

Komitetų surenkama bei apibendrinama informacija, pasiūlymai, analizės, svarstymai, išvados turi būti pateikiami apibendrinančius sprendimus vykdančiam subjektui. Toks subjektas, pagal Seimo Statuto 175 straipsnio 1 dalį, yra biudžeto ir finansų komitetas. Taigi pagrindinis valstybės išlaidų kontrolės srityje vaidmuo tenka biudžeto ir finansų komitetui, kuriam yra

⁹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 gegužės 13 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 4 straipsnio (2003 m. balandžio 3 d. redakcija) 1 dalies 1, 2, 3 ir 5 punktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat dėl pareiškėjo-Seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimas Nr. IX -1868 „Dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos dėl galimų grėsmių Lietuvos nacionaliniam saugumui išvados” neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 3 bei 8 straipsniams (2003 m. balandžio 3 d. redakcija)“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2903.

⁹⁵ Strateginių Tyrimų Institutas „Dėl kai kurių Seimo Audito komiteto kompetencijos ir veiklos aspektų”. 2005, Nr. 2005/19T/http://www.institutas.lt/uploads/files/17_0.php; prisijungimo laikas 2007-09-10.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999. Nr. 5-97. 49 str. 1 d. 7 p.

⁹⁷ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 1 str. 2 d.

pateikiamos visos komiteto išvados bei rekomendacijos. Apie šio komiteto veiklą bei teisinį reglamentavimą kalbėsime kitoje šio skyriaus dalyje.

2. 5. BIUDŽETO IR FINANSŲ KOMITETO TEISINIAI ĮGALIOJIMAI

Valstybės biudžeto projekto rengimas ir jo tvirtinimas Seime yra pagrindinė biudžeto proceso stadija, kurios metu sudaromas biudžeto projektas biudžetiniams metams. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 129 straipsnyje įtvirtinta „biudžetinių metų“ nuostata: „biudžetiniai metai prasideda sausio 1 dieną ir baigiasi gruodžio 31 dieną“⁹⁸. Kadangi valstybės biudžeto projektas Lietuvos Respublikos Seimo tvirtinamas įstatymu, jo rengimas tolygus įstatymo rengimui. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, jai didelę įtaką turi ne tik pats valstybės biudžeto patvirtinimas kaip faktinis pagrindas, kuris nustato bei paskirsto valstybės išlaidas atitinkamoms valstybės funkcijoms įgyvendinti. Teisiniu požiūriu svarbus visų subjektų, parlamentinės valstybės išlaidų kontrolės atveju, komitetų, veikimo teisinis pagrindas bei įstatyminis reglamentavimas, nes tik tinkamas jų veiklos įtvirtinimas teisės aktuose lemia efektyvų, rezultatyvų bei ekonomišką valstybės lėšų panaudojimą. Pagrindinis subjektas, kuriam suteikiamas „apibendrinančios visas komitetų išvadas institucijos vaidmuo“, taip pat teisiniu požiūriu svarbus subjektas, kuris galėtų būti įvardinamas kaip tarpinis subjektas tarp valstybės biudžeto projekto svarstymo bei jo tvirtinimo Lietuvos Respublikos Seime, yra biudžeto ir finansų komitetas. Įstatyminiu požiūriu biudžeto ir finansų komitetui suteikiami tam tikri teisiniai įgaliojimai, kurie išvardinti Lietuvos Respublikos Seimo statuto 59 straipsnio 1 dalyje⁹⁹:

- ❑ svarstyti Vyriausybės pateiktą Seimui tvirtinti Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto projektą ir teikti apibendrintas visų komitetų išvadas;
- ❑ atlikti bendrąją nuolatinę valstybės biudžeto vykdymo kontrolę;
- ❑ kartu su kitais komitetais rengti išvadas dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitų (redakcija iki 2009 m. sausio 1d.)¹⁰⁰;
- ❑ rengti įstatymų ir kitų teisės aktų projektus bei pasiūlymus biudžeto ir finansų klausimais;
- ❑ rengti ir pateikti išvadas dėl įstatymų, turinčių įtakos valstybės biudžeto pajamoms ir išlaidoms, projektų;
- ❑ svarstyti ir rengti išvadas bei pasiūlymus dėl mokesčių ir specialiųjų fondų įstatymų projektų, dėl iš biudžeto išlaikomų įstaigų ir organizacijų finansavimo tvarkos, jų išlaidų

⁹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 129 str.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999. Nr. 5-97. 59 str. 1 d.

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos Seimo 2007 m. birželio 3 d. statutas „Dėl Seimo statuto 49, 59, 59⁽¹⁾, 60, 224, 225, 226 straipsnių pakeitimo//Valstybės žinios. 2007, Nr. 73-2884. 59 str. 1 d. 3 p.

normatyvų, dėl savivaldybių biudžetų sudarymo normatyvų, dėl biudžeto asignavimų įvairioms programoms įgyvendinti, taip pat Seimui bei jo darbuotojams išlaikyti;

- atlikti valstybės turto naudojimo, Finansų ministerijos, Vertybinių popierių komisijos, Draudimo priežiūros komisijos, Valstybinės lošimų priežiūros komisijos ir Lietuvos banko veiklos parlamentinę kontrolę, teikti su tuo susijusius pasiūlymus bei rekomendacijas; svarstyti Seimui ir (ar) Seimo Biudžeto ir finansų komitetui pateiktas Valstybės kontrolės išvadas ir kartu su Seimo Audito komitetu bei kitais komitetais įvertinti, kai būtina – padėti įgyvendinti šiose išvadose pateiktas Valstybės kontrolės rekomendacijas; teikti pasiūlymus dėl Seimo pavedimų Valstybės kontrolei atlikti valstybinį auditą; svarstyti komitetui perduotus įstatymų projektus, rengti išvadas ir nagrinėti finansinius apskaitos, atskaitomybės klausimus¹⁰¹.

Biudžeto ir finansų komitetui priskirti labai platūs teisiniai įgaliojimai. Jam pavedama nuolatinės valstybės finansų (pajamų ir išlaidų) vykdymo, tam tikrų institucijų parlamentinės kontrolės vykdymo, bei kitų svarbių su valstybės finansais susijusių kontrolės atlikimo vaidmuo. Nagrinėjamu atveju, pabrėžtina tai, kad biudžeto ir finansų komitetas atlieka bendrą nuolatinę valstybės išlaidų kontrolę. Jis turi atitinkamą pareigą atsiskaityti Seimui nes Lietuvos Respublikos Seimo statuto 48 straipsnio 2 dalyje įvardinamas kaip atskaitinga Seimui institucija. Įgyvendinama teisių ir pareigų vienovė, kuri apibrėžiama kaip demokratiškumo esmė¹⁰².

Kalbant apie biudžeto ir finansų komiteto atliekamą Parlamentinę kontrolę, reikia atkreipti dėmesį į 59 straipsnio 1 dalies 7 punktą, kuriame teigiama, kad biudžeto ir finansų komitetui suteikiama teisė „<...> atlikti Vertybinių popierių komisijos, Draudimo priežiūros komisijos, Valstybinės lošimų priežiūros komisijos ir Lietuvos banko veiklos parlamentinę kontrolę, teikti su tuo susijusius pasiūlymus bei rekomendacijas“¹⁰³. Kyla klausimas, ar šią kontrolę galima įvardinti kaip Parlamentinę kontrolę, kadangi kalbėdami apie Parlamentinės kontrolės sąvoką, jau išsiaiškinome, jog ji galima tik Seimui pavaldžių/atskaitingų subjektų atžvilgiu. 59 straipsnio 1 dalies 7 punkte išvardintos institucijos nei Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, nei Lietuvos Respublikos Seimo Statute nėra įvardinamos kaip pavaldžios/atskaitingos Seimui. Šiuo atveju Lietuvos Respublikos Seimas, kaip Tautos atstovybė, kuriai suteikiama ypatinga vieta valstybės valdžios institucijų sistemoje, taip pat ypatingos Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įvardintos

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 8 d. statutas „Dėl Seimo statuto 43, 46, 59, 60 straipsnių pakeitimo ir Statuto papildymo 59⁽¹⁾ straipsniu“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 176-6519. 59 str. 1 d. 7 p., 8 p., 9 p., 10 p.

¹⁰² *Subjektinė teisė*–tai leidimas naudotis tam tikru gėriu, t. y., įstatymo leisto ir neuždrausto elgesio, ginamo valstybės prievarta, rūšis ir mastas. *Teisinė pareiga*–rūšis ir mastas privalomo elgesio, kuriuo yra legalizuojama visuomenėje konkretaus teisinio santykio subjekto (pagal Vaišvilą A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 420-423).

¹⁰³ Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 8 d. statutas „Dėl Seimo statuto 43, 46, 59, 60 straipsnių pakeitimo ir Statuto papildymo 59⁽¹⁾ straipsniu“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 176-6519. 59 str. 1 d. 7 p.

funkcijos bei kompetencija¹⁰⁴, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 gegužės 13 d. nutarimu, kuriame įvardinama, kad „<...> Konstitucijos 67 straipsnyje įtvirtintų Seimo konstitucinių įgaliojimų sąrašas nėra baigtinis. <...> Įvairūs Seimo įgaliojimai yra įtvirtinti ir kituose Konstitucijos straipsniuose (jų dalyse). Seimas, kaip Tautos atstovybė, turi teisę įstatymais nustatyti ir tokius savo įgaliojimus, kurie nėra *expressis verbis* nurodyti Konstitucijoje, tačiau yra skirti įgyvendinti Seimo konstitucinėms funkcijoms. Kaip įgyvendindamas Konstitucijoje tiesiogiai įtvirtintą teisę įstatymais sukonkretinti savo tam tikrus konstitucinius įgaliojimus, taip ir įstatymais nustatydamas tokius savo įgaliojimus, kurie nėra *expressis verbis* nurodyti Konstitucijoje, Seimas yra saistomas Konstitucijos”¹⁰⁵. Šiame Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarime taip pat pabrėžiama, kad „<...> jeigu reikia nustatyti Seimo struktūrinio padalinio valdingus įgaliojimus Seimui neatskaitingų institucijų, jų pareigūnų, kitų asmenų atžvilgiu (įskaitant teisę reikalauti tokios informacijos, kurios pateikimą reglamentuoja įstatymai), tokie Seimo struktūrinio padalinio įgaliojimai turi būti nustatomi įstatymu”¹⁰⁶. Šių struktūrinių padalinių valdingų įgalinimų nustatymas įstatymu reglamentuojamas, nes, pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos, 76 straipsnį Seimo statutas yra tik Seimo struktūros bei jo darbo tvarkos teisinis pagrindas, jame nereglamentuojami santykiai su kitomis Seimui neatskaitingomis institucijomis. Biudžeto projekto įstatymą patvirtinus, jis tampa įstatymu, kurio priėmimui, keitimui ir panaikinimui taikoma kita procedūra, taip pat jeigu nagrinėjami santykiai būtų patvirtinti Lietuvos Respublikos Seimo statutu, Respublikos Prezidentas atitinkamai negalėtų realizuoti konstitucinės suspensyvinio veto teisės¹⁰⁷. Toks Seimo santykių su Seimui neatskaitingomis institucijomis yra dar vienas pagrindas gauti išsamią informaciją, reikalingą valstybės funkcijoms atlikti, t. y., tinkamai valstybės išlaidų kontrolei įgyvendinti.

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gruodžio 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos prezidento 2003 m. balandžio 11 d. dekreto Nr. 40 „Dėl Lietuvos Respublikos pilietybės suteikimo išimties tvarka” ta apimtimi, kuria nustatyta, kad Lietuvos Respublikos pilietybė išimties tvarka suteikiama Jurib Borisov, atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pilietybės įstatymo 16 straipsnio 1 daliai//Valstybės žinios. 2003, Nr. 124-5643.

¹⁰⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 gegužės 13 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 4 straipsnio (2003 m. balandžio 3 d. redakcija) 1 dalies 1, 2, 3 ir 5 punktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat dėl pareiškėjo-Seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimas Nr. IX-1868 „Dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos dėl galimų grėsmių Lietuvos nacionaliniam saugumui išvados” neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 3 bei 8 straipsniams (2003 m. balandžio 3 d. redakcija)//Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2903.

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 gegužės 13 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 4 straipsnio (2003 m. balandžio 3 d. redakcija) 1 dalies 1, 2, 3 ir 5 punktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat dėl pareiškėjo-Seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimas Nr. IX-1868 „Dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos dėl galimų grėsmių Lietuvos nacionaliniam saugumui išvados” neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 3 bei 8 straipsniams (2003 m. balandžio 3 d. redakcija)//Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2903.

¹⁰⁷ Strateginių Tyrimų Institutas VŠĮ „Dėl kai kurių Seimo Audito komiteto kompetencijos ir veiklos aspektų”. 2005, Nr. 2005/19T//http://www.institutas.lt/uploads/files/17_0.php; prisijungimo laikas 2007-09-10.

Lietuvos Respublikos Seimo Statuto 175 straipsnio 3 dalyje įvardinama Seimo komitetų galimybė „<...> taisyti ir tuos valstybės biudžeto straipsnius, kurie nepriklauso jo kompetencijai. Šiuo atveju biudžeto ir finansų komitetas neprivalo motyvuotai atsakyti komitetui, ar priėmė jo siūlomas pataisas“¹⁰⁸. Visa tai taip pat susiję su informacijos patikimumu bei valstybės biudžeto ypatinga vieta šalies ekonominiame gyvenime.

Apibendrinant galime teigti, kad pagrindinis vaidmuo valstybės išlaidų bendrai nuolatinei kontrolei atlikti tenka biudžeto ir finansų komitetui. Seimas yra galutinė institucija patvirtinanti projektą, kartu su juo „<...> patvirtinami asignavimai pagal biudžeto išlaidų klasifikacijos skyrius. Šie asignavimai privalomi visiems biudžeto vykdytojams“¹⁰⁹.

2. 6. BIUDŽETO PROJEKTO TVIRTINIMAS SEIME: TEISINIS REGLAMENTAVIMAS BEI ĮTAKA VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLEI

Kalbant apie Seime tvirtinamą biudžeto projektą reikia pabrėžti, jog, pagal Lietuvos Respublikos Seimo statuto 178 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą nuostatą valstybės biudžetas tvirtinamas pagal Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo nustatytus rodiklius. Įstatyme reglamentuojami pagrindiniai piniginių išteklių naudojimo, biudžeto rengimo, tvirtinimo, vykdymo ir kontrolės nuostatai. Kaip tvirtinama šiame įstatyme, tai daroma siekiant efektyvaus biudžeto piniginių išteklių naudojimo. Biudžeto tvirtinimo etape reikėtų atkreipti dėmesį į kelis aspektus, kurie turi esminės įtakos Parlamento vykdomai valstybės išlaidų kontrolei. Visų pirma, tai, kad, kaip minėta, tvirtinant valstybės biudžeto projektą patvirtinami ir asignavimai, t. y., tik patvirtinus biudžetą asignavimų valdytojams suteikiamos Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 5 straipsnyje įtvirtintos „asignavimų valdytojų pareigos“, 6 straipsnyje „asignavimų valdytojų teisės“, kartu ir 7 straipsnyje „asignavimų valdytojų atsakomybė“. Esant atitinkamam patvirtinimui galimas valstybės išlaidų naudojimas. Biudžeto vykdymo metu taip pat atliekama šių išlaidų kontrolė: „valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas“¹¹⁰. Valstybės kontrolę ir jos įtaką valstybės išlaidų kontrolės teisiniam reglamentavimui aptarsime kitoje šio darbo dalyje.

Be aptarto Lietuvos Respublikos biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto, Seimui pateikiami ir kiti susiję dokumentai, kurie nurodyti Biudžeto sandaros įstatymo 19 straipsnyje. Seimas valstybės biudžetą tvirtina vieneriems

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999. Nr. 5-97. 175 str. 3 d.

¹⁰⁹ Ten pat, 178 str. 4 d.

¹¹⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 134 str. 1 d.

biudžetiniams metams pagal Biudžeto sandaros įstatymo 18 straipsnio 2 dalyje nurodytus rodiklius, t. y., tvirtinami šie finansiniai rodikliai¹¹¹:

- ❑ Bendra pajamų suma ir jų paskirstymas pagal pajamų rūšis;
- ❑ Įmokų į valstybės biudžetą, skiriamų specialioms programoms finansuoti, paskirstymas pagal asignavimų valdytojus;
- ❑ Bendra valstybės biudžeto asignavimų suma, jų paskirstymas pagal biudžetines įstaigas programoms įgyvendinti;
- ❑ Bendros valstybės biudžeto asignavimų sumos paskirstymas pagal jų funkcinę klasifikaciją;
- ❑ Grynojo skolinimosi limitas;
- ❑ Biudžetiniais metais pasirašomų valstybės garantijų limitas;
- ❑ Savivaldybių biudžetams skiriamų dotacijų sumos, bendrosios dotacijos kompensacijų sumos;
- ❑ Savivaldybių skolinimosi limitai;
- ❑ Gyventojų pajamų mokesčio dalis (procentais), tenkanti visų savivaldybių biudžetams nuo įplaukų į nacionalinį biudžetą.

Valstybės biudžeto projekto pateikimas yra griežtai įstatymiškai reglamentuotas. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatyme svarbūs du įtvirtinti principai: perėjimas prie trejų metų biudžeto planavimo ir programinis biudžeto išlaidų paskirstymas. Tai tarpusavyje susiję principai, nes programų rengimas atitinkamai nulemia poreikį pratęsti planavimo laikotarpį ilgiau negu vieneri metai. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 17 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „<...> valstybės biudžeto projektas rengiamas trejiems biudžetiniams metams remiantis Vyriausybės programa<...>“¹¹², tuo tarpu Seimas įstatymu tvirtina valstybės biudžetą bei savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius tik vieneriems metams. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 131 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad valstybės biudžeto projekto svarstymas patikimas Seimui, kuris jį tvirtina įstatymu iki naujųjų biudžetinių metų pradžios. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatyme ši nuostata papildyta ir pateikiamas konkretus terminas, jog „Seimas valstybės biudžetą ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius vieneriems biudžetiniams metams tvirtina įstatymu ne vėliau kaip prieš 14 kalendorinių dienų iki biudžetinių metų pradžios <...>“¹¹³. „Vienerių metų“ nuostata yra gana sąlygiška, nes įgalina tam tikrą subjektyvumo aspektą. Kyla klausimas dėl valstybės išlaidų tinkamo, efektyvaus panaudojimo, nes kitų dviejų metų Seimas savo rezoliucija nustato tik tam tikrų svarbiausių nacionalinio biudžeto rodiklių (nacionalinio biudžeto pajamų, visų savivaldybių išlaidų, valstybės garantijų

¹¹¹ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 18 str. 2 d.

¹¹² Ten pat, 17 str. 2 d.

¹¹³ Ten pat, 20 str. 2 d.

limitu) prognozuojamas, bet ne tiksliai teisiškai reglamentuotas reikšmes¹¹⁴. Paliekama tam tikra vieta savivalei. Panašu yra ir tuo atveju, kuomet kalbame apie Seimui suteikiamus įgalinimus keisti valstybės biudžetą biudžetiniais metais. Kai kurie autoriai tokią Seimui suteiktą teisę vadina biudžetine iniciatyva¹¹⁵. Ši nuostata įtvirtinta LR Konstitucijos 132 straipsnio 2 dalyje ir Seimo statuto 180 straipsnio 1 dalyje. Taip pat įtvirtinta nuostata, kad „<...> Vyriausybė patvirtintą valstybės biudžetą turi vykdyti pagal tą paskirtį ir tomis apimtimis, kurios nustatomos biudžeto įstatyme“¹¹⁶. Vadinasi, pagal Konstituciją Vyriausybei, o tuo labiau jos įgaliotai institucijai, nesuteikiama galių pačiai pakeisti biudžetą, kaip tai buvo numatyta 1998 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo 10 straipsnio 1 dalies 4 punkte¹¹⁷, kur Lietuvos Respublikos Seimas dalį savo teisių perleido „Vyriausybei arba jos įgaliotai institucijai“. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 30 d. nutarime konstatuota, kad Lietuvos Respublikos Konstitucija tokio delegavimo nenumato¹¹⁸. Minėtas teisių perdavimas prieštarautų Lietuvos Respublikos Konstitucijai. Įstatymų reglamentuotame biudžeto keitimo biudžetiniais metais nuostatose galime išvelgti tiek teigiamas, tiek neigimas šio aspekto puses. Teigiama yra tai, kad valstybėje nuolat vyksta nuolatiniai ekonominiai procesai, kartais jų iš anksto net neįmanoma prognozuoti ir tai, kad Seimui suteikiama biudžetinių metų eigoje tam tikra teisė keisti valstybės biudžetą yra teigiamas aspektas, kuomet reikia perskirstyti valstybės finansus. Visgi, kaip jau minėta, tai gana sąlygiška. Taip pat šiuo atveju reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad tiek Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, tiek kitose teisės aktuose nėra įtvirtintos nuostatos, kaip Seimas tokiu atveju paskirsto išlaidas. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 131 straipsnio 2 dalyje įtvirtinama nuostata, kad Seimas tik svarstydamas biudžeto projektą „<...> gali didinti išlaidas <...> nurodydamas šių išlaidų finansavimo šaltinius. Negalima mažinti įstatymų numatytų išlaidų, kol tie įstatymai nepakeisti“¹¹⁹. Nėra teisiškai reglamentuota kaip tokie aspektai turėtų būti sprendžiami biudžeto keitimo Lietuvos Respublikos Seime atveju.

¹¹⁴ Bivainis J., Butkevičius A. Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimas//Pinigų studijos. 2002, Nr. 4, P. 20-36.

¹¹⁵ *Biudžetinė iniciatyva*-tai įstatymo leidžiamojo organo teisė daryti pakeitimus Vyriausybės pateiktame biudžeto projekte (pagal Levišauskaitę K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo Universiteto leidykla, 2003. P. 73).

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. gegužės 22 d. nutarimo Nr. 620 „Dėl buvusių statybos ir urbanistikos ministerijos, Europos reikalų ministerijos, ryšių ir informatikos ministerijos ir jų institucijų reorganizavimo tvarkos bei terminų“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo 22 straipsnio 2 punktui, 29 straipsnio 2 daliai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo 1 straipsniui ir Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 4 straipsniui//Valstybės žinios. 1999, Nr. 50-1624.

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos 1998 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas//Valstybės žinios. 1997, Nr. 114-2869. 10 str. 1 d. 4 p.

¹¹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 spalio 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo 4 straipsnio 1, 4, 9 ir 11 dalių, 8 straipsnio 1 dalies, 15 straipsnio 2 punkto ir 20 straipsnio 1, 2, 3, bei 4 dalių atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1998, Nr. 95-2642.

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 131 str. 2 d.

Kalbant apie valstybės išlaidas, svarbu paminėti tai, kad „<...> jeigu valstybės biudžetas laiku nepatvirtinamas, jo išlaidos biudžetinių metų pradžioje kiekvieną mėnesį negali viršyti praėjusių metų valstybės biudžeto 1/12 išlaidų“¹²⁰. „<...> Šiuo atveju kiekvieno asignavimų valdytojo asignavimai kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų atitinkamo biudžeto šiam asignavimų valdytojui skirtų lėšų ir skiriamos tik tęstinei veiklai bei įstatymuose nustatytiems įsipareigojimams finansuoti <...>“¹²¹. Taigi vieni įstatymai papildo kitus

Parlamento vykdoma valstybės išlaidų kontrolė vykdoma per metinius asignavimus. Šalies Parlamentas turi aktyviai dalyvauti valdant valstybės išlaidas ir sprendžiant su tuo susijusius klausimus, tačiau turi suteikti pakankamai atsakomybės ir kompetencijos Vyriausybei, kitoms institucijoms, taip pat asignavimų valdytojams¹²², užtikrinti jų atskaitomybę. Kai biudžetas patvirtinamas įstatymu, jis yra vykdomas: į biudžetą surenkamos pajamos ir finansuojamos valstybės išlaidos ir, kaip matome, iš viso to, kas buvo analizuojama, svarbu aptarti kaip atliekama valstybės išlaidų kontrolė biudžeto vykdymo etapu, kaip tai reglamentuojama teisės aktuose, taip pat, ką daro Finansų ministerija ir kaip vykdoma valstybės išlaidų kontrolė pačių institucijų viduje, t. y., kokie įgaliojimai suteikiami vidaus kontrolei ir vidaus auditui. Visa tai aptarta kitose šio darbo dalyse.

¹²⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 132 str. 1 d.

¹²¹ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 29 str.

¹²² *Asignavimų valdytojai*-biudžetinių įstaigų, nurodytų Seimo patvirtintame valstybės biudžete, vadovai (ministerijose – ministrai ar jų įgalioti asmenys) (pagal Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 4 str. 1 ir 2 d.).

3. BIUDŽETO VYKDYMO ETAPU VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINĖ ANALIZĖ

3. 1. VALSTYBĖS KONTROLĖS SAMPRATA

Dar prieš paskelbiant Lietuvos Respublikos nepriklausomybę, Lietuvoje pradėjo kurtis valstybės kontrolės pamatai. Paskelbus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę, 1990 m. balandžio 5 d. priimtas įstatymas, pagal kurį įkurtas Valstybės kontrolės departamentas, pavaldus bei atsakingas Aukščiausiajai Tarybai. 1990 m. gegužės 31d. priimtu įstatymu Valstybės kontrolės departamentas tapo kontrolės institucija, kuriai buvo pavesta tikrinti valstybės finansinių, materialinių išteklių naudojimo teisėtumą, efektyvumą bei turto saugojimą¹²³. Visgi dėl patirties stokos, valstybės kūrimosi sunkumų bei kitų priežasčių ši institucija veikė gana neefektyviai ir ilgainiui kilo būtinybė priimti naująjį įstatymą. Toks įstatymas buvo priimtas 1995 m. gegužės 30 d. Šio įstatymo pagrindu buvo stengiamasi tobulinti valstybės kontrolės teisinį statusą, jos prestižo kėlimą. Buvo akcentuojami kontrolinės veiklos nepriklausomumas, objektyvumo siekimas, nešališkumas, taip pat akcentuotas pareigūnų nepriklausomumas, priesaika, draudimas būti politinių partijų nariais, rėmėjais, dalyvauti jų veikose, turto deklaravimas prieš pradedant dirbti valstybės kontrolėje, akcentuoti profesinės etikos reikalavimai, taip pat stengimasis užmegzti ryšius su kitomis šalimis bei įgauti jų patirties, atsispindėjo tam tikros INTOSAI bei EUROSAI rekomendacijos¹²⁴. Šiame įstatyme taip pat neišvengta neatitikimų. Jame valstybės kontrolė neapėmė audito¹²⁵ proceso pagrindų, buvo kontroliuojamas tik vienas lėšų fondas – valstybės biudžetas, o savivaldybių biudžetai, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas, nebiudžetiniai fondai lyg būtų už kontrolės ribų. Valstybės kontrolė buvo apibrėžiama kaip „<...> Lietuvos Respublikos Seimui atskaitinga aukščiausioji ekonominės finansinės kontrolės valstybės institucija, kuri prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas“¹²⁶. Lietuvai integruojantis į Europos Sąjungą, Valstybės kontrolei buvo iškeltas esminis uždavinys – tapti

¹²³ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 377.

¹²⁴ INTOSAI organizacija-Tarptautinė Aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacija (*International Organization of Supreme Audit Institutions*). Tai savarankiška nepolitinė organizacija, kurios esminis bruožas-keitimasis patirtimi tarp organizacijos narių valstybinio audito klausimais. Prie INTOSAI kuriasi regioninės organizacijos. EUROSAI-Europos Aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacija (*European Organization of Supreme Audit Institutions*). Lietuva INTOSAI nare tapo 1992 m. Svarbi INTOSAI veiklos sritis yra tam tikri priimti audito standartai, kuriuos rekomenduojama taikyti kiekvienoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į konstitucines, teises ir kitas sąlygas (pagal Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 373-377).

¹²⁵ Auditas-tai nepriklausomas finansinių ataskaitų tyrimas ir objektyvios nuomonės apie jas reiškimas, remiantis apskaitos principais ir teisės aktais (pagal Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P. 13).

¹²⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 51-1243. 3 str. 1 d.

išorės¹²⁷ viešųjų finansų kontrolės valstybine audito institucija¹²⁸. Taigi 2001 gruodžio 13 d. – naujos redakcijos valstybės kontrolės įstatymas, kuris įsigaliojo nuo 2002 m. kovo 1 d.

Dabar *valstybės kontrolė* apibrėžiama, kaip „institucija, atliekanti valstybinį auditą“¹²⁹. Šioje sampratoje pastebimas tam tikras istorinis aspektas: nuo departamento, kaip kontrolės institucijos, buvo vėl grįžta prie tradicinio pavadinimo Valstybės kontrolė, kaip aukščiausios ekonominės finansinės kontrolės institucijos, ir galiausiai apibūdinta kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija¹³⁰. Visgi galime teigti, kad ir šiame įstatyme neišvengta tam tikrų neatitikimų. Apibūdintoje valstybės kontrolės sąvokoje matome, kad naudojamos definicijos „kontrolė“ ir „auditas“ yra dvi skirtingos sąvokos. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnyje nerandame šių sąvokų paaiškinimo. „Audito“ apibrėžimas nepateikiamas ir Lietuvos Respublikos audito įstatyme¹³¹, taip pat kituose teisės aktuose. Toks neapibrėžtumas ne tik neleidžia tinkamai suvokti, kokias atvejais vartotinas vienas ar kitas terminas, tačiau taip pat neleidžia tinkamai atskirti valstybės kontrolę ir valstybinį auditą. Visgi sąvokų neatskleidimas nekeičia valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios kontrolės institucijos esmės, nes tiek Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, tiek Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme tiksliai apibrėžtas valstybės kontrolės teisinis statusas, tikslai ir uždaviniai. Tačiau sąvokų neapibrėžimas neatitinka INTOSAI, EUROSAI organizacijų pateikiamų audito standartų, kurioms Lietuva priklauso, taip pat kituose tarptautiniuose dokumentuose vartojamos terminijos. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad „Valstybės kontrolė savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija“, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymu, „<...> ir kitais įstatymais, tarptautinėmis sutartimis, Valstybinio audito reikalavimais“¹³² ir kitais teisės aktais“¹³³. Taigi jei tokios nuostatos įtvirtinamos įstatyme, reglamentuojančiame Valstybės kontrolės veiklą bei tarnybos Valstybės kontrolėje teisinius santykius, tai reikia pasistengti, kad tai atsispindėtų teisės normose.

¹²⁷ *Išorės auditas*-tai auditas, atliekamas nuo audituojamo objekto nepriklausančios institucijos, kurios tikslas yra išreikšti nuomonę ir pateikti ataskaitą apie audituojamo objekto sąskaitas ir finansinę atskaitomybę, operacijų teisėtumą ir teisingumą, finansų valdymo procedūras ir finansinę veiklą (pagal Managing public expenditure. Paris: OECD, 2001. P. 262).

¹²⁸ Genys N. Viešųjų finansų kontrolės sistemos pokyčiai//<http://www.vtvk.lt/print.php?n=457&1=lt>; prisijungimo laikas 2007-11-15.

¹²⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 2 str. 3 d.

¹³⁰ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P. 62.

¹³¹ Lietuvos Respublikos audito įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2242.

¹³² *Valstybinio audito reikalavimai*-reglamentuoja valstybinio audito bendrąsias nuostatas, Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamą valstybinį auditą bei santykius su audituojamu subjektu (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“ //Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440).

¹³³ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 112-4070. 5 str. 1 d.

3. 2. VALSTYBĖS KONTROLĖS TEISINIO STATUSO YPATUMAI

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje XII skirsnis pavadintas „Valstybės kontrolė“. Jame tėra tik du straipsniai, tačiau galime teigti, kad šiuose straipsniuose reglamentuoti iš esmės patys svarbiausi šio subjekto teisinio statuso konstituciniai pagrindai. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 133 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad „Valstybės kontrolės sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas“¹³⁴. Įtvirtintas ne tik pagrindinis Valstybės kontrolės uždavinys, jog ji „<...> prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas“¹³⁵, tačiau taip pat įtvirtinta Valstybės kontrolės vadovo teisinė padėtis.

Valstybės kontrolė yra Lietuvos Respublikos Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kurios, kaip jau minėta, pagrindinė *funkcija* – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomi ir naudojami valstybės finansai ir kitas turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas.

Kalbant apie Parlamento vykdomą valstybės išlaidų kontrolę akcentavome, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas. Pabrėžėme, kad mokesčių mokėtojai savo mokesčiais formuoja valstybės finansinius išteklius, iš kurių atitinkamai sudaromas valstybės biudžetas. Piliečiai – tikrieji valstybės finansinių išteklių, kitokio turto savininkai, jiems turi būti garantuojama konstitucinė teisė žinoti, kaip šis turtas yra valdomas. Taip pat svarbios žinios, ar teisingai skaičiuojamos pajamos, ar jos patenka į valstybės biudžetą, ar teisėtai leidžiamos valstybės lėšos, ar tiksliai tvarkoma jų apskaita. Svarbu žinoti, kaip dirba vykdomosios valdžios grandys: ar tikslingai, taupiai ir efektyviai naudojami valstybės finansai bei materialiniai ištekliai. Lietuvoje į visus šiuos klausimus gali atsakyti viešojo valstybės turto kontrolė, aukščiausioji valstybinio audito institucija – Valstybės kontrolė¹³⁶.

Pagrindinė numatoma Valstybės kontrolės *misija* – padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius, prisidedant prie Seimo vykdomos parlamentinės kontrolės, skatinant viešojo sektoriaus pažangą, prižiūrint, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas¹³⁷.

Strateginis Valstybės kontrolės *tikslas* – skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą¹³⁸.

Siekdama įgyvendinti pagrindinius Valstybės kontrolės uždavinius, ji atlieka valstybinį auditą. Ši nuostata taip pat pakartota ir Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 37

¹³⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 133 str. 1 d.

¹³⁵ Ten pat, 134 str. 1 d.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės interneto puslapis//<http://www.vkontrole.lt>.

¹³⁷ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymas „Dėl 2006-2010 metų Valstybinio audito strategijos“. 2005, Nr. V-155//<http://www.vkontrole.lt>; prisijungimo laikas 2007-10-10.

¹³⁸ Ten pat.

straipsnio 1 dalyje. Pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymą valstybinis auditas apibrėžiamas kaip „<...> auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus“¹³⁹. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme šiam auditui skirtas IV skyrius. Šio skyriaus 13 straipsnio 1 dalyje nustatyti valstybinio audito tipai: finansinis (teisėtumo) auditas¹⁴⁰, ir veiklos auditas¹⁴¹, kurie atliekami pagal Valstybinio audito reikalavimus. Valstybės kontrolė, prižiūrėdama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas biudžetas, audituoja¹⁴²:

- 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;
- Atitinkamus lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva¹⁴³.
- Taip pat valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą¹⁴⁴.

Pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 8 straipsnio 4 bei 5 dalyse nurodytas nuostatas, pačios „<...> Valstybės kontrolės finansinį auditą atlieka Seimo nutarimu paskirta audito įmonė“, „<...> Valstybės kontrolės vidaus auditą atlieka valstybės kontrolėje įsteigta vidaus audito tarnyba“¹⁴⁵.

Kalbant apie Valstybės kontrolės vykdomą valstybės išlaidų kontrolę, kitose dalyse aptarsime, kaip audituojamos valstybės lėšos atliekant valstybinį auditą: finansinį (teisėtumo) bei veiklos. Lyginsime Valstybinio audito reikalavimuose pateiktus šioms valstybinio audito rūšims keliamus reikalavimus bei INTOSAI pateiktus audito standartus. Daugelyje valstybių yra parengti

¹³⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 2 str. 7 d.

¹⁴⁰ *Finansinis (teisėtumo) auditas*-audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2007, Nr. 77-3051. 2 str. 2 d.).

¹⁴¹ *Veiklos auditas*-audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu (pagal Lietuvos Respublikos valstybės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 2 str. 8 d.).

¹⁴² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 112-4070.

¹⁴³ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymas//Valstybės žinios. 2003, Nr. 73-3346. 9 str. 4d.

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas//valstybės žinios. 2003, Nr. 116-5257. 9 str. 2 d.

¹⁴⁵ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 8 str. 4 d. ir 5 d.

finansinio audito ir veiklos audito standartai, kuriuose atitinkamai realizuojami pagrindiniai INTOSAI teiginiai ir atsižvelgiama į konkrečios šalies specifines aplinkybes. Deja, Lietuvoje nei finansinio, nei veiklos audito standartai nėra parengti. Yra tik Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose numatyti tam tikri nuostatai kaip atlikti finansinį ar veiklos auditą. Mes, atsižvelgdami į šias rekomendacijas, pamėginsime minėtas valstybinio audito rūšis priartinti prie INTOSAI numatytų standartų t. y., pasistengsime pateikti, ko trūksta Lietuvai kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę finansinio bei veiklos audito atlikimo metu.

3. 3. FINANSINIS AUDITAS IR JO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

3. 3. 1. FINANSINIO AUDITO SAMPRATA

Tiek finansinio audito, tiek veiklos audito INTOSAI standartai klasifikuojami į keturias pagrindines dalis¹⁴⁶:

- *Pagrindiniai audito principai* (juose nurodomos fundamentalios hipotezės, pagrindinės gairės dėl INTOSAI audito standartų taikymo, nurodomi pagrindiniai loginiai principai ir reikalavimai, kurie padeda plėtojant audito standartus, naudojantis jais, kaip palengvinančiais auditorių darbą bei formuojant jų nuomonę, rengiant ataskaitas, ypatingai tais atvejais, kai negalima pritaikyti konkrečių standartų;

- *Bendrieji audito standartai* (aptariama audito darbuotojų kompetencija bei tobulėjimas);

- *Audito darbo standartai* išdėstoma tikslingų, sistemingų, subalansuotų veiksmų seka ir tam tikros priemonės, kurias taikydamas auditorius turėtų atlikti auditą);

- *Audito ataskaitų standartai* (aptariamas audito nuomonės tekstas, kuriame turi būti aiškiai pateikta bendroji prasmė. Nuomonės tekstas ir forma priklauso nuo konkrečios šalies teisinio reglamentavimo, tačiau auditoriaus ataskaitoje turi būti nurodyta, ar jo nuomonė yra sąlygiška, besąlygiška, ar auditorius atsisako ją pateikti.

Finansinis (teisėtumo) auditas – audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas¹⁴⁷.

Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę finansinis auditas padeda įvertinti ar tos lėšos (audituojamo subjekto) buvo teisėtai valdomos, naudojamos ir disponuojamos; ar pateiktos

¹⁴⁶ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 374-375.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2007, Nr. 77-3051. 2 str. 2 d.

ataskaitos (audituojamo subjekto sudarytos sutartys) tikros bei teisingos. Taip pat įvertinti pačio audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant ir finansų valdymą, biudžeto formavimą bei vykdymo procesus¹⁴⁸.

Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose aiškiai matyti trys pagrindiniai finansinio audito etapai: planavimas, vykdymas bei vertinimas. Kitose dalyse pamėginsime atskleisti, kuo šie etapai svarbūs kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę.

3. 2. 2. FINANSINIO AUDITO PLANAVIMAS

INTOSAI audito standartuose ypatingas dėmesys skiriamas auditorių veiklos planavimui. Valstybinio audito reikalavimų 2 reikalavime pateikiamos bendro pobūdžio audito planavimo nuostatos, pabrėžiant, kad tai taupumo, efektyvumo, veiksmingumo bei darbo atlikimo laiku garantas. Finansinio audito reikalavimai pateikiami 3 reikalavimo 27 – 32 straipsniuose. Šiuose straipsniuose pateiki veiksmai, kuriuos auditorius turi atlikti prieš imdamasis vykdymo procedūrų. Šios rekomendacijos nors ir nėra labai detalizuotos, tačiau atitinka INTOSAI apibrėžiamus standartus, kuriuose teigiama, kad planuodamas tikrinimo procedūrą auditorius turi: „<...> nustatyti svarbiausius aplinkos veiksnius, kurie apibūdina organizacijos veiklą; gerai suvokti atsiskaitomumo santykius; apgalvoti ataskaitos formą, turinį ir paskirtį, taip pat išvadas ar apibendrinimą; nustatyti audito tikslus ir pasirinkti testus šiems tikslams pasiekti; nustatyti pagrindines valdymo ir kontrolės grandis bei preliminarai įvertinti jų veiklą, norint nustatyti tiek stipriąsias, tiek silpnąsias šių grandžių vietas; nustatyti tikrinamų klausimų svarbą; įvertinti organizacijos vidaus darbo programą bei jo darbo rezultatus <...>“¹⁴⁹ ir kita. „Auditorius turėtų parengti tikrinimo veiksmus taip, kad būtų galima surasti klaidas, pažeidimus ir neteisėtus veiksmus, kurie galėjo turėti tiesioginį poveikį finansinių ataskaitų tikslumui ar rezultatų teisėtumui“¹⁵⁰. Taigi auditorių darbas turi būti suplanuotas taip, kad ne tik užtikrintų audito ekonomiškumą, efektyvumą bei rezultatyvumą, tačiau taip pat leistų gauti patikimus audito rezultatus, kurie atskleistų valstybės išlaidų valdymo, naudojimo bei disponavimo teisėtumą, pateikiamų ataskaitų, susijusių su valstybės išlaidomis tikrumą bei teisingumą. Tinkamas audito plano sudarymas yra patikimų rezultatų gavimo garantas.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 3 reikalavimas 23 str.

¹⁴⁹ Auditing standards//Issued by the Auditing Standards Committee at the XIV-th Congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D. C., United States as amended by the XV-th Congress of INTOSAI in 1995 in Cairo, Egypt. Washington D. C., 1995. cit. pagal Puškorius S. 2004, P. 51.

¹⁵⁰ Ten pat.

3. 3. 3. FINANSINIO AUDITO VYKDYMAS

Finansinio audito vykdymo nuostatos įtvirtintos Valstybinio audito reikalavimų 3 reikalavimo 33 – 42 straipsniuose. Vykdymas suprantamas kaip tinkamų audito įrodymų surinkimas atliekant kontrolės testus ir savarankiškas audito procedūras. *Kontrolės testai* 3 reikalavimo 33 straipsnio 1 dalyje apibrėžiami kaip „<...> audito procedūros, kurios pateikia audito įrodymus apie apskaitos ir vidaus kontrolės veiksmingumą ir nuoseklumą. *Savarankiškomis audito procedūromis* laikomos audito procedūros, kurios pateikia audito įrodymus ir kuriomis auditorius patikrina, ar finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų iškraipymų. Tai yra ūkinių operacijų ir buhalterinių sąskaitų likučių išsamios audito procedūros bei analitinės procedūros“¹⁵¹. Galime teigti, jog tinkamų testų pasirinkimas, jų pritaikymas duoda patikimus rezultatus atskleidžiančius finansinės atskaitomybės tvirtinimus: baigtinumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą bei balansinius likučius¹⁵². Iš pateiktos informacijos matyti, kad būtent vykdymo etapu yra surenkama pati svarbiausia informacija, leidžianti pateikti atitinkamas finansinio audito išvadas. Finansinio audito turinys bei atliekami veiksmai yra gana griežtai reglamentuoti ir gana lengvai suprantami. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, galime teigti, kad šis etapas yra lemiamas etapas, siekiant įvertinti viešojo sektoriaus subjektų vykdomą valstybės finansų valdymą, panaudojimą bei disponavimą.

3. 3. 4. FINANSINIO AUDITO VERTINIMAS

INTOSAI audito standartuose yra išskiriami atskiri audito ataskaitų standartai, juose numatoma bendra ataskaitų sudarymo taisyklė, pagal kurią ataskaita turi būti kuo trumpesnė, tačiau turi atspindėti įvairių testų bei kitų tikrinimų rezultatus. Jos turinys turi būti lengvai suprantamas, nedviprasmiškas ir aiškus. Ataskaitoje turi būti pateikti tik tinkamais audito įrodymais paremta informacija. Valstybinio audito reikalavimų 11 reikalavimo 109 straipsnyje nurodoma, kad finansinio audito duomenys turi būti įforminami audito ataskaitoje. Reikalavimuose pateikta ataskaitos forma bei turinys atitinka INTOSAI standartuose pateiktas rekomendacijas. Valstybinio audito reikalavimų 46 – 49 straipsniuose išvardinamos nuomonių pareiškimo rūšys. Čia reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad auditoriui suteikiama galimybė atsisakyti

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 3 reikalavimas 33 str. 1 d. ir 2d.

¹⁵² *Baigtinumas* reiškia, kad buvo užregistruotos visos atitinkamo ataskaitinio laikotarpio ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, balansiniai likučiai. *Tikrumas* reiškia, kad audituojamo subjekto aktyvas ir pasyvas užregistruoti tinkama verte. *Teisėtumas* reiškia, kad ūkinės operacijos atliktos pagal įstatymų bei kitų teisės aktų reikalavimus. *Atskleidimas* reiškia, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai įregistruoti apskaitos registruose ir pateikti finansinėse ataskaitose pagal apskaitos principus ir taisykles (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 3 reikalavimas 33 str. 1 d. ir 2d., 36 str., 37 str., 38 str., 39 str., 40 str.).

pareikšti nuomonę, kai audito metu negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat ir kitais atvejais, kuomet audito metu atsiranda reikšmingi auditoriaus darbo apribojimai. INTOSAI standartuose nurodoma, kad tokiu atveju „<...> aukščiausioji audito institucija rengia išsamų paaiškinimą, kodėl negalima pateikti nesąlyginės nuomonės“¹⁵³. Manome, kad ir Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose reikėtų numatyti tokią nuostatą, kadangi šiuo metu, remiantis vien pateiktomis rekomendacijomis, lieka neaišku, kas vyksta toliau, jei auditorius atsisako pareikšti savo nuomonę finansinio audito metu. Valstybinio audito reikalavimuose taip pat apibrėžiamos teisės ir pareigos tarp audituojamo subjekto bei auditoriaus. Auditorius turi teisę reikalauti, kad audituojamas subjektas parengtų bei pateiktų finansines ataskaitas, o audituojamas subjektas savo ruožtu turi teisę reikalauti, kad auditorius suformuluotų bei pareikštų nuomones apie finansines ataskaitas. Atkreikiamas dėmesys, kad audituojamam subjektui įtvirtinama pereiga pateikti jau parengtas ataskaitas. Tai turi didelės įtakos tiek auditoriaus darbo sutrumpinimui, tiek informacijos išsamumui.

Visa tai, ką aptarėme šioje dalyje labai svarbu kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, nes tik esant patikimai informacijai, t. y., patikimos auditoriaus nuomonės suformulavimui bei pareiškimui galima atrasti valstybės biudžeto valdymo neatitikimus, tinkamiau valdyti valstybės išlaidas, taip pat jas naudoti bei disponuoti jomis. Juk vienas pagrindinių valstybinio audito tikslų yra ne tik nustatyti atitinkamus pažeidimus, tačiau teikti pagalbą išaiškinant padarytus pažeidimus ar tam tikras klaidas, vertinti audituojamo subjekto veiklą ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, taip pat atskleisti viešojo sektoriaus veiklos tobulinimo galimybes¹⁵⁴.

3. 4. VEIKLOS AUDITAS IR JO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

3. 4. 1. VEIKLOS AUDITO SAMPRATA

Išsiaiškinti ar valstybės išlaidos tvarkomos laikantis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo kriterijų, atliekamas veiklos auditas. Nagrinėdami veiklos audito reikalavimus Lietuvoje ir lygindami juos su INTOSAI standartais apsiribosime pagrindiniais šios Valstybinio audito rūšies standartais, numatomais tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos INTOSAI.

¹⁵³ Auditing standards//Issued by the Auditing Standards Committee at the XIV – th Congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D. C., United States as amended by the XV-th Congress of INTOSAI in 1995 in Cairo, Egypt. Washington D. C., 1995. cit. pagal Puškorius S. 2004, P. 53.

¹⁵⁴ Genys N. Viešųjų finansų kontrolės sistemos pokyčiai//<http://www.vtvk.lt/print.php?n=457&1=lt>; prisijungimo laikas 2007-11-15.

Veiklos auditas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo¹⁵⁵ požiūriu¹⁵⁶.

Lietuvos Respublikos Valstybinio audito rekomendacijose veiklos audito reikalavimams skirta palyginti nedaug straipsnių. 4 reikalavime išdėstytuose straipsniuose atskleisti tik esminiai veiklos auditui keliami reikalavimai, tuo tarpu INTOSAI audito standartuose veiklos auditui skirtos atskiros tik šiai valstybinio audito rūšiai priskirtos rekomendacijos.

3. 4. 2. BAZINIAI VEIKLOS AUDITO STANDARTAI

3. 4. 2. 1. PAPILDOMŲ PRIEMONIŲ NUMATYMAS VEIKLOS AUDITUI ATLIKTI

Veiklos audito standartų 12 straipsnyje numatomos papildomos priemonės, kurių turėtų imtis audito institucijos, siekiant pagerinti viešojo sektoriaus subjektų ir visos valstybės veiklą. Tokių priemonių pavyzdžiai galėtų būti: papildomų dokumentų atranka be kruopščios jų analizės, įvairi administracinė veikla; kompiuterinės informacijos apdorojimo technologijos ir kita. Straipsnyje akcentuojama, kad „<...> šie, nepriskiriami auditui, darbai teikia svarbią aukštos kokybės informaciją sprendimus priimančioms pareigūnoms”¹⁵⁷. Lietuvoje šiuo metu tokios priemonės nėra reglamentuotos teisės aktuose ar Valstybinio audito reikalavimuose. Siekiant pagerinti viešojo sektoriaus subjektų, valstybės veiklą, taip pat palengvinti veiklos audito atlikimą, reikėtų numatyti panašaus pobūdžio priemones ir Lietuvos teisės aktuose ar Valstybinio audito reikalavimuose.

3. 4. 3. 2. IŠVADOMS, REKOMENDACIJOMS IR PASIŪLYMAMS KELIAMI VEIKLOS AUDITO REIKALAVIMAI

Tiek INTOSAI audito standartuose, tiek Lietuvos Respublikos valstybinio audito reikalavimuose ypatingas dėmesys skiriamas audito išvadų, rekomendacijų ir pasiūlymų pagrįstumui. INTOSAI veiklos audito standartų 16 straipsnyje nurodoma, kad „<...> rekomenduojama skirti pakankamai dėmesio pasirenkant audito uždavinius, apimtį, tikrinimo

¹⁵⁵ *Ekonomiškumas*-minimalus išteklių panaudojimas išlaikant nustatytą produkto ir/ ar teikiamų paslaugų kokybę. *Efektivumas*-santykis tarp pagaminto produkto ir/ar paslaugų apimtys ir jiems panaudotų išteklių. *Rezultatyvumas*-tikslų pasiekimo lygis, taip pat santykis tarp pasiektų efekto ir tikslams pasiekti panaudotų išteklių (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 4 reikalavimas. 52str., 53 str., 54 str.).

¹⁵⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 2 str. 8 d.

¹⁵⁷ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 57.

laikotarpį ir atrenkant sritis, taip pat ir audito testų bei procedūrų korektiškumui”¹⁵⁸. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimų 4 reikalavime „Veiklos auditas” daug dėmesio skiriama tiek šio audito planavimui, kuris apima strateginį tyrimą¹⁵⁹ bei audito planavimą¹⁶⁰, tiek 65 straipsnyje apibrėžiamai auditoriaus kompetencijai pasirinkti vertinimo kriterijus, atsižvelgiant į audito tikslus, audituojamą objektą ir kita. Svarbu akcentuoti bendradarbiavimą su audituojamu subjektu: „<...> vertinimo kriterijai aptariami su audituojamu subjektu”, „<...> po rekomendacijų pateikimo auditorius privalo domėtis audituojamo subjekto veiklos pokyčiais, stebėti, kaip vykdomas audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos bei šalinami nurodyti veiklos trūkumai”¹⁶¹. Visa tai palengvina veiklos audito atlikimą. Valstybinio audito reikalavimuose akcentuojama, kad veiklos audito rezultatai įforminami audito ataskaita¹⁶², kurioje turi būti nurodyti duomenys nuo ataskaitos pavadinimo iki išvadų ir rekomendacijų. Tame pačiame rekomendacijų rinkinyje atskirai akcentuojama, kad veiklos audito ataskaitoje turi būti nurodyti ir vertinimo kriterijai. Kitaip tariant, veiklos audito ataskaita turi pateikti kuo išsamesnę, aiškesnę informaciją, pagal kurią galima vertinti ne tik gautas išvadas ar rekomendacijas, tačiau atliktus veiksmus ir naudotus metodus, kriterijus. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, tai suteikia galimybę atsakyti į klausimą, ar jos, atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjekto veiklą buvo panaudotos kuo ekonomiškiausiu, efektyviausiu bei rezultatyviausiu būdu. Taip pat leidžia gautus ir patikimai išnagrinėtus rezultatus pritaikyti geresniam valstybės išlaidų naudojimo tobulinimui, atrasti neatitikimus veikloje ir ją gerinti.

¹⁵⁸ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992.

¹⁵⁹ *Strateginis tyrimas*-auditoriams priskirtų veiklos sričių nuolatinį stebėjimą, duomenų rinkimą ir esamų bei galimų veiklos problemų nustatymą ir analizę. Jo rezultatai pateikiami auditoriaus parengtame darbo dokumente (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 4 reikalavimas 60 str.).

¹⁶⁰ *Audito planavimas*-tai išankstinio tyrimo ataskaitos, kurioje turi būti nurodytos išankstinio tyrimo atlikimo priežastys, tyrimo atlikimo metodai, tirtos veiklos sritys, nustatytos veiklos problemos, motyvuotai pateikiama pasirinkta audito problema, pridedamo audito plano (apima audito tikslus, objektą, subjektą, metodus, procedūras, audito laiko grafiką ir kita) arba siūlymo neatlikti pagrindinio audito, parengimas (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 4 reikalavimas 62 str.).

¹⁶¹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 68 str.

¹⁶² *Audito ataskaita*-audito rezultatų įforminimo dokumentas, kurioje turi būti nurodytas ataskaitos pavadinimas, data, numeris, pavedimo atlikti auditą duomenys, audito tikslai ir objektas (audituojamos sritys), bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito metodai, faktai, išvados ir rekomendacijos. Ataskaitos turinys turi būti aiškus ir naudingas vartotojui, pateikiami faktai, išvados ir rekomendacijos turi būti pagręsti pakankamais, patikimais, tinkamais ir racionaliais įrodymais (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440.11 reikalavimas 110 str.).

3. 4. 2. 3. VEIKLOS AUDITAS IR VIDAUS KONTROLĖ

Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose 5 reikalavimas skiriamas vidaus kontrolės vertinimui, rizikos rūšims, jų nustatymui bei ryšiui su audito patikimumu. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme *vidaus kontrolė* – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos¹⁶³ veiksmų valdymą¹⁶⁴. Ta pati nuostata pakartojama ir Valstybinio audito reikalavimų 5 reikalavimo 70 straipsnyje. Kad galima būtų atlikti patikimus rezultatus duodančią valstybės išlaidų kontrolę, visų pirma turi būti įgyvendinta tinkama vidaus kontrolė. Apie vidaus kontrolės ir vidaus audito ypatumus plačiau kalbėsime kitoje šio darbo dalyje. Pabrėšime tik tai, kad veiklos audito standartų 31 straipsnyje akcentuojama būtinybė sukurti efektyviai veikiančią tikrinamos organizacijos vidaus kontrolės sistemą, kuri nėra išorės audito institucijų pareiga. Išorės auditoriai privalo įsitikinti, kad vidaus kontrolės sistema funkcionuoja tinkamai, kad rengiamos atitinkamos rekomendacijos, tačiau išorės auditoriai savarankiškai pateikia išvadas¹⁶⁵. Lietuvos Respublikos priimtuose ir taikomuose Valstybinio audito reikalavimuose taip pat išdėstytos šios nuostatos ir akcentuojama, kad „atliekant veiklos auditą tirama ir vertinama vidaus kontrolė, padedanti audituojamam subjektui veikti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai“¹⁶⁶. Išorės auditoriaus savarankiškumas kalbant apie veiklos auditą Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose nėra akcentuojamas. Tai kelia tam tikrų abejonių dėl kitų subjektų įtakos išorės auditoriaus pateikiamų išvadų bei rekomendacijų, susijusių su valstybės išlaidų kontrole, patikimumui.

3. 4. 2. 3. VEIKLOS AUDITO SUBJEKTŲ BENDRADARBIAVIMAS

Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose yra akcentuojamas išorės ir vidaus subjektų bendradarbiavimas: „<...> auditorius gali pasinaudoti vidaus auditoriaus atlikto darbo

¹⁶³ *Audito rizika* laikoma rizika, kad auditorius gali pateikti neteisingą nuomonę apie finansinėje atsakomybėje esančius reikšmingus informacijos iškraipymus (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 5 reikalavimas 71 str.).

¹⁶⁴ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 2 str. 4 d.

¹⁶⁵ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 58.

¹⁶⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 5 reikalavimas 78 str.

rezultatais, taip sumažindamas atliekamo darbo apimtį <...>¹⁶⁷. Naudojimasis vidaus auditoriaus atlikto darbo rezultatais įtvirtinamas ne kaip pareiga, o kaip tam tikra galimybė. Akivaizdu, kad siekiant užtikrinti veiklos audito patikimas išvadas ir tuo pačiu rekomendacijų pateikimą, naudojimasis vidaus auditoriaus darbu yra vertinamas kaip teigiamas aspektas, tačiau nuostata, jog tai yra tik „darbo apimtį sumažinimo garantas“ nėra tinkama, nes be viso to kas pasakyta, taip pat tai yra ir patikimų rezultatų gavimo garantas. Ne veltui tame pačiame 79 straipsnyje įtvirtinamas reikalavimas, kad „vidaus auditoriaus darbas panaudojamas nusprendus, kai kad vidaus auditoriaus darbo rezultatai gali būti naudingi (tinkami) audito tikslams pasiekti, taip pat įsitikinus, kad jo naudojami darbo metodai yra tinkami, o padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais“¹⁶⁸, ¹⁶⁹. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, tai ne tik padeda sutrumpinti laiką, siekiant atskleisti jų ekonomišką, efektyvų bei rezultatyvų panaudojimą, tačiau taip pat užtikrina patikimesnių išvadų bei rekomendacijų apie valstybės išlaidų valdymą, disponavimą bei panaudojimą gavimą.

3. 4. 3. BENDRIEJI VEIKLOS AUDITO STANDARTAI

3. 4. 3. 1. VEIKLOS AUDITO SUBJEKTŲ NEPRIKLAUSOMUMAS

Bendriesiems veiklos audito standartams tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos INTOSAI standartuose skirti 50 – 128 straipsniai. Veiklos audito standartų struktūra faktiškai pakartoja finansinio audito standartų struktūrą. Visgi galime teigti, kad nagrinėjant veiklos auditą pastebimos tam tikros išimties, kurios yra būdingos veiklos auditoriams bei veiklos audito procesui. Darbe nagrinėjami specifiniai veiklos audito bendrieji reikalavimai suskirstyti į keturis pogrupius: nepriklausomumas, kompetencija, profesinis apdairumas ir kiti bendrieji standartai¹⁷⁰.

Veiklos audito standartų 54 straipsnyje nurodoma, jog „<...> kad ir kokia būtų valstybės valdymo forma, nepriklausomumo ir objektyvumo reikalavimai yra lemiami. Tiek įstatymų leidžiamosios, tiek ir vykdomosios valdžios tam tikras nepriklausomumo lygis yra svarbiausias

¹⁶⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 5 reikalavimas 79 str.

¹⁶⁸ *Audito įrodymai*-dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, vertinimus, išvadas ir rekomendacijas. Jie turi būti pakankami, patikimi, tinkami ir racionalūs (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 6 reikalavimas.).

¹⁶⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 5 reikalavimas 79 str.

¹⁷⁰ Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004. P. 58.

veiksnyys patikimiems audito rezultatams¹⁷¹”. 59 straipsnyje akcentuojama, kad „<...> aukščiausioji audito institucija gali pateikti įstatymų leidžiamosios valdžios atstovams audito ataskaitų santraukas, tačiau svarbu, kad ši institucija išliktų nepriklausoma nuo politinės įtakos, norint išsaugoti aukščiausios audito institucijos objektyvumą ir atsakomybę¹⁷²”. INTOSAI Limos deklaracijoje įtvirtinta nuostata, kad siekiant išaiškinti valstybės lėšų tvarkingą ir efektyvų naudojimą „<...> kiekvienoje valstybėje neišvengiamai turi funkcionuoti aukščiausioji audito institucija, kurios nepriklausomumą garantuoja įstatymas”¹⁷³. Taigi nepriklausomumas suprantamas kaip svarbiausias reikalavimas, atliekant tikrinimus, jis būtinas užtikrinant rezultatų patikimumą. Lietuvoje nei Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, nei specialiuose aukščiausiosios audito institucijos veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose Valstybės kontrolės nepriklausomumas nėra įtvirtintas. Tiek Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, tiek specialiuose aukščiausiosios audito subjekto nuostatas reglamentuojančiuose teisės aktuose akcentuojamas Valstybės kontrolės atskaitingumas Parlamentui. Lietuva vadovaujasi ne tik INTOSAI, bet EUROSAI¹⁷⁴ pateikiamais audito standartais, kuriuose daug kalbama apie audito subjektų nepriklausomumą, tačiau taip ir nėra išimtinai apibrėžusi minėto nepriklausomumo. Neesant tokios nuostatos, negalima spręsti apie Valstybės kontrolės savarankiškumą, nepriklausomumą arba šio principo negarantuotumą. Kitaip tariant, kaip nepriklausomumas suvokiamas ir vertinamas, iš įstatymų lieka neaišku. INTOSAI Limos deklaracijos 7 straipsnyje taip pat pabrėžiamas ir aukščiausiosios audito institucijos finansinis nepriklausomumas: „aukščiausioji audito institucija aprūpinama lėšomis, būtinomis patikėtoms užduotims vykdyti. Reikalui esant aukščiausioji audito institucija dėl reikalingų lėšų skyrimo kreipiasi tiesiogiai į sprendimus dėl nacionalinio biudžeto priimančią valstybės organą”¹⁷⁵. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 8 ir kitų straipsnių pakeitimo įstatyme nustatyta valstybės kontrolės finansavimo tvarka ir auditas. Straipsnyje nustatyti aukščiausiosios audito institucijos finansinio nepriklausomumo pagrindai, tačiau nenurodoma šios institucijos kreipimosi dėl reikalingų lėšų galimybė. Įstatyme lakoniškai apibrėžta, kad „Valstybės kontrolė finansuojama iš valstybės biudžeto”¹⁷⁶. Lietuvoje taip pat nėra reglamentuoti aukščiausios audito institucijos bei vykdomosios valdžios teisiniai santykiai. Tokie teisiniai santykiai ypač išsamiai reglamentuoti tarptautiniuose veiklos audito

¹⁷¹ Auditing standards/Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 58.

¹⁷² Ten pat.

¹⁷³ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių”. IX INTOSAI kongresas, 1977. Preambulė.

¹⁷⁴ Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo”. Paryžius, IV kongresas, 1999 birž. 4 d.

¹⁷⁵ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių”. IX INTOSAI kongresas, 1977. 7 str. 1 d. ir 2 d.

¹⁷⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 8 str. 1 d.

standartuose. Taigi neesant tinkamo aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo, taip pat teisinių santykių su vykdomąja valdžia reglamentavimo, kyla abejonių dėl valstybės išlaidų paskirstymo, naudojimo, disponavimo bei jų kontrolės rezultatų patikimumo. Lietuva, siekdama užtikrinti patikimą valstybės išlaidų kontrolę galėtų pasinaudoti tarptautiniais standartais bei jais papildžius valstybės kontrolę reglamentuojančius teisės aktus užtikrinti aukštą bei teisiškai pagrįsta aukščiausiosios audito institucijos veiklą, gauti patikimus bei valstybės lėšų ekonomiško, efektyvumo bei rezultatyvumo kriterijus atskleidžiančius rezultatus. Būtų galima pasinaudoti ir reglamentuoti bent jau paprasčiausius INTOSAI pateikiamus veiklos audito standartus: „<...> auditoriai negali vykdyti jokių Vyriausybei priskirtų funkcijų; <...> aukščiausioji audito institucija, teikdama patarimus Vyriausybei, turi pasirūpinti, kad šis procesas neturėtų įtakos jos nepriklausomumui”¹⁷⁷ ir kita. Visa tai, kaip jau minėta, padėtų siekti teigiamų valstybės išlaidų kontrolės rezultatų.

3. 4. 3. 2. SUBJEKTŲ, ATLIEKANČIŲ VEIKLOS AUDITĄ BEI AUKŠČIAUSIOJO AUDITO SUBJEKTO KOMPETENCIJA

Užtikrinti valstybės išlaidų tinkamą kontrolę bei gauti patikimą su jų paskirstymu, naudojimu bei disponavimu susijusią informaciją, nepakanka kalbėti vien apie tinkamą finansų valdymą. Didelę įtaką turi tiek pačios Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiojo audito subjekto kompetencijos akcentavimas, tiek valstybinį auditą atliekančių subjektų kompetencija. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnyje apibrėžiama Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiojo audito subjekto kompetencija. Tačiau šiame įstatyme aukščiausiojo subjekto kompetencija suprantama kiek kitaip nei INTOSAI standartuose. Minėtame straipsnyje įtvirtinama, ką Valstybės kontrolė, prižiūrėdama ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, audituoja, taip pat, kokias ataskaitas Valstybės kontrolė kasmet teikia Seimui, kita jos atliekama veikla. Tuo tarpu INTOSAI standartuose aukščiausiojo subjekto kompetencija suprantama kur kas plačiau. 84 INTOSAI standartų straipsnyje pabrėžiama, kad „<...> jei aukščiausioji audito institucija veikia kolegialiai, galutinėmis išvadomis ir sprendimais išreiškiama visos institucijos nuomonė”¹⁷⁸. „<...> Taikoma audito metodologija ir praktika turi būti aukščiausios kokybės, kadangi aukščiausios audito institucijos atsakomybė yra lemiamą viešosios atsakomybės koncepcijos įgyvendinimo

¹⁷⁷ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 59.

¹⁷⁸ Ten pat, P. 60.

procesė”¹⁷⁹. Kalbant apie veiklos auditą, tokių nuostatų nei Valstybinio audito rekomendacijose, nei pačiame Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme, nerasta. Norint pasiekti, kad valstybės išlaidų kontrolė duotų patikimus rezultatus ir leistų gerinti viešojo sektoriaus veiklą, užtikrinant valstybės išlaidų ekonomišką, efektyvų bei rezultatyvų naudojimą, disponavimą, reikia, visų pirma, įgyvendinti aukštą aukščiausiojo kontrolės subjekto kompetencijos bei teisinių įgaliojimų nustatymą. Taip pat parengti atitinkamus aukščiausiojo audito subjekto valdymo standartus, nes tik esant tinkamam šios institucijos valdymui, galima gauti išsamius ir patikimus duomenis.

3. 4. 3. 3. PROFESINIS AUDITO SUBJEKTO APDAIRUMAS

Siekiant gauti išsamią informaciją apie valstybės išlaidas, jų paskirstymą bei panaudojimą, taip pat svarbu kalbėti apie aukščiausiojo audito subjekto profesinį apdairumą, nes jo neesant rezultatai gali būti nepakankamai išsamūs arba nepatikimi. Toks apdairumas būtinas atliekant ne tik veiklos auditą, tačiau ir finansinį auditą. Kalbant apie profesinį apdairumą, INTOSAI veiklos audito standartuose nurodoma, kad „<...> auditoriai turi būti pasirengę susidurti su pavojinga situacija, kontrolės trūkumais, įvairių ataskaitų nepakankamumu, klaidomis ar rezultatais, kurie gali atskleisti apgavystes, netinkamas ar neteisėtas išlaidas, nesankcionuotas operacijas, lėšų švaistymą, efektyvumo ar sąžiningumo stoką”¹⁸⁰. Tiek INTOSAI standartuose, tiek Lietuvos Respublikos teisės aktuose bei Valstybinio audito rekomendacijose kalbama apie ypatingą aukščiausiojo audito subjekto bei kitų subjektų kompetenciją. Tai parodo vien tai, kad yra numatyta šių subjektų priesaika bei 30 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo straipsnyje paskelbtas priesaikos tekstas. Nors tiesiogiai nėra įvardinta, tačiau keliama reikalavimai tiek Valstybės kontrolieriui, tiek pavaduotojui, tiek kitiems Valstybės kontrolės pareigūnams, yra ne tik siekis atskleisti aukščiausios audito institucijos ypatingą padėtį valstybėje, tačiau taip pat siekis užtikrinti patikimų rezultatų, atliekant valstybinį auditą, gavimą. Tik išsilavinęs, patyręs, nepriekaištingos reputacijos kontrolės subjektas yra apdairesnis ir gali tinkamai atlikti Valstybinio audito darbus bei pateikti patikimas išvadas. Nors Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme, nei valstybinio audito reikalavimuose nėra tiesiogiai įtvirtintas apdairumo reikalavimas, tačiau tai atskleidžiama per „audito rizikos” reikalavimo įtvirtinimą. Valstybinio audito reikalavimų 5 reikalavimo 71 – 76 straipsniuose atskleidžiami audito rizikos aspektai. Tiek Lietuvos Respublikos teisės aktuose, tiek INTOSAI standartuose įtvirtinta nuostata, kad „aukščiausioji audito institucija laikosi konfidencialumo reikalavimų, t. y.,

¹⁷⁹ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992 cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 60.

¹⁸⁰ Ten pat.

neatskleidžia gautos, atliekant patikrinimą, informacijos”¹⁸¹. Tai dar vienas garantas, leidžiantis užtikrinti patikimus valstybės išlaidų kontrolės rezultatus.

3. 4. 3. 4. VEIKLOS AUDITO SUBJEKTŲ DARBUI KELIAMİ STANDARTAI

Kalbant apie veiklos auditui keliamus reikalavimus, jiems taip pat būdingi išskirtiniai subjektų darbo ir jų valdymo sisteminiai reikalavimai. Akivaizdu, kad tai turi labai didelę įtaką išvadų ir rekomendacijų patikimumui, nes tik tinkamai suplanavus darbą, tinkamai jam vadovaujant, naudojantis tinkamais darbo įforminimo dokumentais ir kita, galima sudaryti tinkamą valstybės išlaidų ataskaitą. INTOSAI veiklos audito darbo standartuose išskiriami šie etapai: planavimas, vadovavimas ir kontrolė, laikymosi įstatymų ir reglamentų analizė, audito įrodymų paieška ir finansinių ataskaitų analizė. Kiekvienam iš šių etapų priskirti tam tikri INTOSAI audito standartų straipsniai, detalai reglamentuota, kas ir kuriuo etapu turi būti atliekama. Lietuvoje Valstybinio audito reikalavimuose detaliau aptariamas planavimo etapas, kuriuo siekiama, kad „<...> kiekvienas auditas būtų atliktas laiku, taupiai, efektyviai ir veiksmingai”¹⁸². Atskirai išskiriami veiklos bei finansinio audito planavimo etapai. Kalbant apie veiklos audito planavimo etapą, jau anksčiau apibrėžėme, kas sudaro šį planavimą. Tai strateginis tyrimas bei audito planavimas. Taip pat 6 reikalavime atskirai kalbama apie audito įrodymus, kurie gali būti pakankami, patikimi, tinkami, racionalūs¹⁸³. Pateikiama kokias būdais jie gali būti gaunami, tačiau detaliau įrodymų atrankos kriterijai bei būdai nėra analizuojami. INTOSAI standartuose įrodymai bei jų paieška apibrėžiama kaip svarbiausia audito funkcija. Šiuo klausimu išskiriami šie standartų reikalavimai¹⁸⁴:

- Ypač kruopščiai turi būti patikrinta duomenų atrankos ir jų apdorojimo technika;
- Duomenys turi būti patikimi ir tiesiogiai susiję su audito tikslų realizavimu;
- Auditoriai, rengdami audito įrodymus, turi puikiai išmanyti tokius metodus, kaip inspekcija, stebėjimas, apklausa, patvirtinimas;
- Aukščiausioji audito institucija turi įsitikinti, kad nustatant visas kiekybinių duomenų paklaidas ir nukrypimus, naudojami metodai yra pakankamai efektyvūs;

¹⁸¹ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 61.

¹⁸² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 2 reikalavimas 17 str.

¹⁸³ *Pakankami audito įrodymai*-kiekybės požiūriu užtenkama informacija audito tikslams pasiekti. *Patikimi audito įrodymai*-tikra ir objektyvi informacija, kuri gaunama naudojant patikimus šaltinius ir metodus. *Tinkami audito įrodymai*-informacija, kuri yra tinkama audito tikslams pasiekti. *Racionalūs audito įrodymai*-informacija, gauta efektyviausiu būdu. Jos gavimo sąnaudos neturi viršyti teikiamos naudos (pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 6 reikalavimo 82 str., 83 str., 84 str., 85 str.).

¹⁸⁴ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 63-64.

- ❑ Įrodymai turi būti pagrįsti, kompetentingi, tiesiogiai susiję su audito tikslais;
- ❑ Auditoriai turi kruopščiai protokoluoti audito įrodymus.

Taigi vertinant valstybės išlaidų valdymo, naudojimo bei disponavimo efektyvumą bei rezultatyvumą, reikėtų daugiau dėmesio skirti vertinimo kriterijų apibūdinimui, kiekybiniais tokių kriterijų formavimo pagrindams. Svarbu nepamiršti, kad tinkamų kiekybinių kriterijų pasirinkimas leidžia įvertinti tam tikros veiklos rezultatyvumo ir tikslo pasiekimo lygį.

INTOSAI standartuose ypatinga vieta taip pat tenka darbo dokumentams. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose darbo dokumentams skirtas 10 reikalavimas, jį sudaro tik 5 straipsniai. Minėto reikalavimo 105 straipsnyje nurodyta, kad „<...> darbo dokumentai padeda planuoti ir atlikti darbą¹⁸⁵“. Atsižvelgiant į INTOSAI standartus, galime teigti, kad tai nėra vienintelė darbo dokumentų paskirtis. Darbo dokumentai „patvirtina ir palaiko auditoriaus nuomonę ir pranešimus; gerina audito efektyvumą ir veiksmingumą; yra informacijos šaltinis, rengiant ataskaitą ar atsakant į įvairius tikrinamos organizacijos ar kitos institucijos paklausimus; rodo, kad auditorius laikosi audito standartų; palengvina planavimą ir kontrolę; padeda auditoriams kelti kvalifikaciją; padeda įsitikinti, kad pavestas darbas atliktas patenkinamai; suteikia galimybę ateityje panaudoti atlikto darbo patirtį¹⁸⁶“. Nors Lietuvos Respublikos Valstybinio audito rekomendacijose ir yra užtikrinta, kad visa surinkta ir gauta informacija turi būti dokumentuota, taip pat, kad ji turi būti pakankama, patikima ir tinkama audito tikslams pasiekti, tačiau jiems tirėtų būti skiriama kur kas daugiau dėmesio, nes, kaip jau minėta, dokumentai yra pagrindas valstybės išlaidų efektyviai, ekonomiškai bei rezultatyviai kontrolei.

3. 4. 3. 5. AUDITO ATASKAITŲ STANDARTAI

Lietuvos Respublikos Valstybinio audito rekomendacijose audito ataskaitoms ir išvadoms skiriamas 11 reikalavimas. Palyginti su INTOSAI audito ataskaitoms skirtomis rekomendacijomis, šis reikalavimas yra nepakankamai išsamus. Jame nurodytos tik pagrindinės nuostatos, apimančios pačios ataskaitos informinimą. Tuo tarpu pačiam ataskaitos turiniui skiriamas tik vienas straipsnis: „<...> audito ataskaitos turinys turi būti aiškus ir naudingas vartotojui. Ataskaitoje pateikiami faktai, išvados, rekomendacijos turi būti pagrįsti pakankamais,

¹⁸⁵ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 10 reikalavimas 105 str.

¹⁸⁶ Auditing standards. Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 64.

patikimais, tinkamais ir racionaliais įrodymais¹⁸⁷”. INTOSAI audito standartuose veiklos bei finansinio audito ataskaitoms keliama skirtingi reikalavimai ir tai, visų pirma, yra todėl, kad¹⁸⁸:

- ❑ Veiklos auditas apima daug daugiau klausimų, negu finansinis auditas;
- ❑ Veiklos audito metu gauti rezultatai gali būti skirtingai interpretuojami;
- ❑ Veiklos audito metu nagrinėjamos ne finansinių metų, o įvairios trukmės laikotarpių ataskaitos.

INTOSAI standartuose išskirtinai pabrėžiama, kad šios rūšies audito metu gauti duomenys bei ataskaitos yra gana įvairūs, jose gali būti pateikiami tam tikri diskusijų sukeliantys teiginiai. Todėl Lietuvai vienu pagrindiniu Valstybės kontrolės uždaviniu laikant siekį kuo labiau pritaikyti INTOSAI standartus, reikia ypatingą dėmesį kreipti į atskirų standartų finansiniam bei veiklos auditui parengimą, kadangi šiuo metu esantys bendri reikalavimai yra pakankamai lakoniški. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, svarbu ne tik rezultatų įforminimas kaip faktas, kuriame atskleidžiama tik pagrindinė informacija, tačiau yra svarbūs ir kiti aspektai: nustatymas „koku lygiu realizuotas (ar bus realizuotas) tikrinamų veiklos rūšių ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas. Jei tokių vertinimų neįmanoma gauti, turėtų būti pateiktos specifinės išvados, numatančios problemų sprendimo kryptis“¹⁸⁹. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose nėra numatytas ir korektiškumo aspektas, kuris reglamentuojamas INTOSAI audito standartuose, kaip skatinantis tikrinamą subjektą atitinkamai šalinti nustatytus trūkumus ar neatitikimus. Taip pat svarbus INTOSAI standartas, kad audito ataskaitoje bei išvadose turėtų būti nurodyta, ką reikėtų tobulinti, o ne kokiomis priemonėmis tai turėtų būti daroma. Šis aspektas turėtų būti įtrauktas siekiant pagerinti valstybės išlaidų kontrolę organizacijos viduje. Tokiu atveju ji galėsianti pati pasirinkti veiklos gerinimo priemones bei strategijas. Priemonės neturėtų būti primetamos.

3. 4. 3. 6. VEIKLOS AUDITO SUBJEKTŲ KVALIFIKACIJAI KELIAMI REIKALAVIMAI

Bendrieji veiklos audito standartai taip pat apima bei nustato kvalifikacinius reikalavimus personalui, apie tai šiek tiek jau buvo užsiminta kalbant apie profesinį apdairumą. Tačiau siekiant ekonomiškos, efektyvios ir rezultatyvios valstybės išlaidų kontrolės neturėtumėme apsiriboti vien tik šiais išvardintais standartais, nes be jų yra dar daug svarbių aspektų, kuriuos Lietuva turėtų tobulinti ir pritaikyti savo rekomendacijose. Didesnis dėmesys turėtų būti skiriamas darbuotojų

¹⁸⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito reikalavimų naujos redakcijos V-12 patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440. 11 reikalavimas 111 str.

¹⁸⁸ Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras. 2004, P. 58.

¹⁸⁹ Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D. C., 1992. cit. pagal Puškorius S., 2004. P. 64.

kvalifikacijos kėlimui, trūkumų diagnozavimui, veiklos auditorių specializacijai, tinkamam auditorių paskirstymui atlikti finansinį bei veiklos auditą. Atliekant veiklos auditą turėtų būti keliami didesni kvalifikaciniai reikalavimai, kadangi tai kur kas sudėtingesnis bei platesnės apimties auditas, taip pat parengti atskirus standartus, leisiančius vertinti pačioje aukščiausioje audito institucijoje taikomų darbo standartų efektyvumą, veiksmingumą. Svarbus aspektas, kalbant apie veiklos auditą yra kokybės auditas, kuris turėtų būti kur kas plačiau bei dažniau taikomas atliekant veiklos auditą, nes, kaip jau minėta, veiklos auditas apima kur kas daugiau aspektų negu finansinis auditas, jo išvados bei rekomendacijos gali sukelti daugybę svarstymų bei interpretacijų, todėl reikia stengtis, kad rezultatai būtų kuo kokybiškesni, objektyvesni bei nepriklausomi. Tik tokiu būdu galėsime užtikrinti tinkamą valstybės išlaidų kontrolę, tobulinti institucijų veiklą bei gerinti visuomenės pasitikėjimą valstybe¹⁹⁰.

¹⁹⁰ Genys N. Viešųjų finansų kontrolės sistemos pokyčiai//<http://www.vtvk.lt/print.php?n=457&1=lt>; prisijungimo laikas 2007-11-15.

4. FINANSŲ MINISTERIJOS VYKDOMOS VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS TEISINĖ ANALIZĖ

4. 1. FINANSŲ MINISTERIJOS SAMPRATA BEI VAIDMUO VYKDANT VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĘ

Patvirtinus valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą Lietuvos Respublikos Seime, pagal Lietuvos Respublikos Seimo statuto 178 straipsnio 4 dalį „kartu patvirtinami asignavimai pagal biudžeto išlaidų klasifikacijos skyrius <...>“¹⁹¹. Šiame straipsnyje taip pat numatyta įpareigojanti teisės norma, jog biudžeto vykdytojai privalo šiuos asignavimus valdyti, naudoti bei disponuoti. Po įstatymo patvirtinimo, pagal numatytas Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo bei tvirtinimo taisykles, valstybės biudžeto asignavimų valdytojai patikslina bei pateikia Finansų ministerijai duomenis apie jiems patvirtintų asignavimų paskirstymą pagal programas. Finansų ministerija, gavusi šiuos duomenis, parengia Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo dėl atitinkamų metų valstybės biudžeto patvirtintų asignavimų paskirstymo pagal programas projektą, kuriame turi būti nustatyta bendra asignavimų suma, asignavimai išlaidoms (iš jų darbo užmokesčiui) ir turtui įsigyti. Lietuvos Respublikos Vyriausybė tvirtina biudžeto asignavimų paskirstymą pagal programas¹⁹². Finansų ministerija gavusi tokį patvirtinimą, patikslina valstybės biudžeto pajamų paskirstymą pagal metų ketvirčius ir atitinkamai remdamasi valstybės biudžeto programų sąmatomis, patvirtintomis, atsižvelgiant į biudžeto asignavimo valdytojų iš anksto suderintas bendrų valstybės biudžeto pajamų ir programų finansavimo sumas, sudaro metų ketvirčiais paskirstytą valstybės biudžeto pajamų ir programų finansavimo planą (išlaidų sąrašą), kurį tvirtina finansų ministras¹⁹³. Valstybės pajamų bei išlaidų paskirstymas yra ilgas ir daugybę taisyklių, patvirtinimų turintis atitikti darbas. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, tai yra svarbu tam, kad užtikrinti tinkamą jų paskirstymą, tuo pačiu naudojimą bei disponavimą.

Taigi Lietuvos Respublikos *Finansų ministerija* – vykdomosios valdžios institucija, kurios *misija* – kurti ir vykdyti efektyvią valstybės finansų politiką, siekiant užtikrinti šalies makroekonominį stabilumą ir ekonomikos plėtrą. *Tikslai* – formuoti fiskalinę politiką¹⁹⁴,

¹⁹¹ Lietuvos Respublikos Seimo Statutas//Valstybės žinios. 1999, 5-97. 178 str. 4d.

¹⁹² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 96-3531. 16 str.

¹⁹³ Ten pat, 43 str.

¹⁹⁴ *Fiskalinė politika*-tai valstybės finansų naudojimas, siekiant sušvelninti arba panaikinti bendrojo nacionalinio produkto svyravimus, reguliuojant bendrąją paklausą. Fiskalinės politikos įgyvendinimas susijęs su valstybės biudžeto formavimu ir naudojimu (pagal Snieška V., Baumilienė V., Bernatonytė D. ir kt. Makroekonomika. Kaunas: Technologija, 2005. P.159).

stiprinančią pasitikėjimą makroekonominiu stabilumu, užtikrinti efektyvų ir racionalų valstybės ir Europos Sąjungos lėšų valdymą ir panaudojimą, finansų sektoriaus plėtrą bei sklandų kitų finansų srities priemonių įgyvendinimą¹⁹⁵.

Finansų ministerija vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos Seimo priimtais teisės aktais, Lietuvos Respublikos tarptautinėmis sutartimis, Respublikos Prezidento dekretais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, Ministro pirmininko potvarkiais, taip pat ministerijos nuostatais. Finansų ministerijai vadovauja Finansų ministras, kurį, pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 84 straipsnio 1 dalies 9 punktą, skiria pereinamoms ir atleidžia iš jų Respublikos Prezidentas Ministro pirmininko teikimu.

Svarbus vaidmuo kalbant apie Finansų ministerijos vykdomą valstybės išlaidų kontrolę tenka Valstybės išdui. *Valstybės išda* – tai Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos valdoma sistema, kuri apima šios ministerijos valdomą valstybės išda bendrąją sąskaitą Lietuvos banke ir sistemas, leidžiančias įgyvendinti valstybės išda funkcijas: kaupti valstybės išda bendrojoje sąskaitoje valstybės piniginius išteklius ir juos išduoti, tvarkyti šių veiksmų apskaitą, atlikti kontrolę, rengti bei teikti atskaitomybę apie šiuos veiksmus, valdyti valstybės vardu prisiimtus įsipareigojimus, išplatinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinius popierius, pasirašius paskolų sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, prognozuoti valstybės piniginių išteklių srautus, investuoti ar kitaip grąžintinai naudoti laikinai laisvus valstybės piniginius išteklius¹⁹⁶. Valstybės išda bendrosios nuostatos, paskirtis, valdymas, funkcijos ir kitos nuostatos reglamentuotos Lietuvos Respublikos valstybės išda įstatyme. Pamėginsime aptarti pagrindinius šiame įstatyme aptariamus valstybės išlaidų kontrolei įtakos turinčius aspektus.

4. 2. VALSTYBĖS IŠDA TEISINIO ĮGALIOJIMO APIBŪDINIMAS IR SĄSAJA SU BIUDŽETO VALDYMO PRINCIPAIS

Valstybės išda paskirtis – užtikrinti efektyvų ir racionalų valstybės piniginių išteklių valdymą bei jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams įgyvendinti. Tai susiję su biudžeto valdymo vieningumo principu, kuris, kaip minėta kitose darbo skyriuose, reiškia, kad biudžete turi atsispindėti visos Vyriausybės pajamos ir visos išlaidos. Šis principas išreiškia siekimą rezultatyviai kontroliuoti lėšų naudojimą. Nors Lietuvos Respublikos valstybės išda neįtvirtinta nei viena nuostata apie visuomenės informavimą, tačiau pastaraisiais metais Lietuvoje vis daugiau duomenų ir informacijos apie Lietuvos valstybės biudžetą ir savivaldybių biudžetus galima rasti Finansų ministerijos interneto puslapyje. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros 11 straipsnyje įtvirtintos nuostatos, skirtos informacijos apie biudžetą viešumui. Jis skirtas informacijos apie

¹⁹⁵ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos interneto puslapis//<http://www.finmin.lt>.

¹⁹⁶ Lietuvos Respublikos valstybės išda įstatymas//Valstybės žinios. 2005, Nr. 88-3289. 2 str. 3 d.

valstybės ir savivaldybių biudžetų sudarymo, priėmimo, vykdymo, vertinimo, kontrolės viešumui, juo taip pat nustatyta, kad Finansų ministerija informaciją apie patvirtintą valstybės biudžetą, jo pajamas, asignavimus, jų vykdymą skelbia leidinyje „Valstybės žinios“ ir Finansų ministerijos puslapyje. Siekiant įgyvendinti pagrindinį valstybės išdo uždavinį – užtikrinti efektyvų bei racionalų valstybės piniginių išteklių valdymą, naudojimą nustatytiems tikslams įgyvendinti bei disponavimą jomis, reikėtų daugiau dėmesio skirti informacijai apie valstybės išdo veiklą. Tai padėtų visuomenei suprasti bei įgyvendinti savo konstitucinę teisę žinoti, kaip tvarkomi valstybės piniginiai ištekliai. Ypatingai svarbu kalbėti apie valstybės išlaidas bei jų paskirstymą, pateikti išsamias ataskaitas, palyginimus ir kita, nes, kaip jau ne kartą šiame darbe minėta, kiekvienas mokesčių mokėtojas tikisi, kad jų pinigai bus panaudoti jų pačių labui. Tai užtikrina valstybės biudžeto skaidrumo įgyvendinimą, padeda įgyvendinti viešųjų finansų ir valstybės politikos skaidrumą bei vykdomą visuomeninę kontrolę.

4. 3. VALSTYBĖS IŽDO TEISINĖS PADĖTIES YPATUMAI VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLĖS SRITYJE

Lietuvos Respublikos valstybės išdo 4 straipsnio 1 ir 2 straipsniuose įtvirtintos nuostatos, reglamentuojančios, kieno, kokie mokesčiai, įmokos bei rinkliavos pervedami į valstybės išdo bendrąją sąskaitą¹⁹⁷. Tai tik bendrojo pobūdžio nuostatos, kuriose nėra detalizuojami minėtų mokėjimų pervedimo būdai, forma ir kita. Valstybės biudžetui priskirti mokesčiai bei kitos įmokos pervedamos į Valstybės išdo sąskaitą pagal finansų ministro „Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo valstybės išdo sąskaitos tvarkos“¹⁹⁸ įsakymo nustatytą tvarką, kurioje reglamentuoti griežti mokėjimų pervedimo terminai, nustatyta, kokia pinigine forma galimos atlikti įmokos. Šis įsakymas detalizuoja Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymo 4 straipsnyje išvardintas nuostatas.

Kalbant apie jau minėtų valstybės išdo funkcijų įgyvendinimą bei jų teisinį reglamentavimą, galime teigti, kad Lietuvos Respublikos Valstybės išdo įstatyme nėra detalaus bei išsamaus valstybės išdo atliekamų funkcijų teisinio reglamentavimo. Teisės akto 8 straipsnyje tiesiog nurodoma, kokiuose teisės aktuose galima rasti valstybės išdo išsamesnį teisinio statuso nustatymą. Taip yra todėl, kad valstybės biudžeto sudarymas bei vykdymas yra sudėtingas procesas, reikalaujantis išsamaus reglamentavimo, kurio viename įstatyme nėra galimybės išsamiai aptarti. Pakankamai išsamus, detalizuotas, tikslus valstybės piniginių lėšų surinkimo bei

¹⁹⁷ „Valstybės išdo bendroji sąskaita -Lietuvos banke atidarytų sąskaitų, kuriose laikomi valstybės piniginiai ištekliai visuma“ (pagal Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymą//Valstybės žinios. 2005, Nr. 88-3289). 2 str. 4 d.

¹⁹⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. birželio 20 d. įsakymas „Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo į valstybės išdo sąskaitas tvarkos//Valstybės žinios. 2006, Nr. 100-3896.

paskirstymo biudžeto asignavimų valdytojams teisinis reglamentavimas pateikiamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo VI skyriuje. Šiame nutarime detalizuojamos nagrinėjamo Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymo nuostatos. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatyme finansų ministro įgaliojams Lietuvos Respublikos finansų ministerijos valstybės tarnautojams ar teisės aktų nustatytiems kitų valstybės institucijų ar įstaigų valstybės tarnautojams, darbuotojams suteikta išskirtinė teisė išduoti valstybės piniginius išteklius iš bendrosios išdo sąskaitos¹⁹⁹. Tai parodo, kad valstybė skiria daug dėmesio siekdama garantuoti, kad valstybės ištekliai būtų tinkamai bei griežtai įstatymiškai nustatyta tvarka išduodami bei saugomi. Minėtame Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo 54 straipsnyje nustatomas apribojimas valstybės išlaidų išdavimui „<...> programos finansuojamos iš valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vadovaujantis atitinkamų biudžetų pajamų ir finansavimo planais”²⁰⁰. Tai įpareigojanti teisės norma. Taip pat to paties nutarimo 55 straipsnyje akcentuojama, kad „<...> asignavimai iš biudžetų išduodami dengti tik toms išlaidoms, kurios numatytos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų nurodytose programose <...>”²⁰¹. Valstybės piniginių išteklių išdavimas turi būti tik pagal iš anksto patvirtintas dokumentų formas, kuriuos pateikia valstybės piniginius išteklius gaunantys subjektai. Tokių įpareigojančių teisės normų įtvirtinimas, patvirtina, kad valstybės išlaidos griežtai įstatymiškai kontroliuojamos ir jų išdavimas yra užtikrinamas tik teisės aktuose nustatytomis normomis. Taip siekiama užtikrinti ekonomišką, efektyvų bei rezultatyvų valstybės išlaidų valdymą, jų panaudojimą bei disponavimą. „Finansų ministerija stebi ir analizuoja, ar asignavimų valdytojai tinkamai planuoja ir naudoja valstybės biudžeto lėšas”²⁰². Šio įgalinimo nustatymas įpareigoja užtikrinti tinkamą teisinį atliekamos veiklos reglamentavimą bei pačios institucijos sutvarkymą.

Svarbus aspektas kalbant apie tinkamą valstybės biudžeto išlaidų kontrolę taip pat yra teisinių santykių dalyvių, dalyvaujančių valstybės piniginių išteklių valdyme, naudojime bei disponavime, teisių ir pareigų vienovės užtikrinimas. Teisių ir pareigų vienovė yra kiekvienos valstybės teisėtumo užtikrinimo pagrindas. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 6 straipsnyje įtvirtintos asignavimų valdytojų teisės. Pagal jas, asignavimų valdytojams suteikiamos tam tikros teisės biudžetinėmis metais daryti pakeitimus biudžetinių įstaigų programų numatytų asignavimų

¹⁹⁹ Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymas//Valstybės žinios. 2005, Nr. 88-3289. 4 str. 3 d.

²⁰⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 96-3531. 54 str.

²⁰¹ Ten pat, 55 str.

²⁰² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimas „Dėl strateginio planavimo metodikos patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2007, Nr. 23-879.

paskirtyje, bendros sumos ketvirtiniame paskirstyme, įsiskolinimų iš bendros patvirtintų asignavimų išlaidų, dengime. Visos šios teisės normos yra imperatyvinio pobūdžio ir negali peržengti įstatymo patvirtintų ribų: minėtus pakeitimus galima daryti tik esant tam tikram patvirtinimui. Tačiau „nėra teisių be pareigų“. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros 5 straipsnyje įtvirtintos asignavimų valdytojų pareigos, kurių nesilaikymas yra sankcionuotas tam tikrų sankcijų. Asignavimų valdytojų atsakomybės ribos įtvirtintos to pačios įstatymo 7 straipsnyje. Teisių, pareigų bei atsakomybės ribų nustatymas yra pagrindas užtikrinti paskirtų asignavimų efektyvų, atitinkantį programoje nustatytus tam tikrus tikslus bei rezultatyvų naudojimą, kas yra valstybės išlaidų tinkamos, efektyvios, rezultatus duodančios kontrolės pagrindas.

Apie Finansų ministerijos tvarkomą valstybės išdą galima būtų diskutuoti labai ilgai. Galima kalbėti, kokie teisiniai įgaliojimai suteikiami atliekant biudžetų pervedimus: pervesti tiesiogiai tiekėjams iš biudžetų skirtus asignavimus, centralizuota tvarka pervesti į surenkamąsias mokesčio administratoriaus sąskaitas ir kita, taip pat kaip į valstybės išdą grąžinamos biudžetinių metų nepanaudotos tikslinės paskirties lėšos, kaip finansuojamos specialios programos, tačiau galima teigti, kad visos valstybės išlaidos išduodamos iš bendrosios valstybės išdo sąskaitos yra griežtai įstatymiškai reglamentuotos, kas užtikrina valstybės išlaidų tikslingą, tvarkingą, efektyvų bei rezultatyvų tvarkymą. Galutinėje valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitoje turi atspindėti visų valstybės biudžeto išlaidų panaudojimo rezultatai, kurie yra visos valstybės veiklos atspindys. Todėl siekiant valstybės gerovės valstybės išlaidų teisiniam reglamentavimui reikia skirti kuo daugiau dėmesio ir neapsiriboti turima teisės aktų baze.

5. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS: TEISINIS REGLAMENTAVIMAS IR ĮTAKA VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLEI

5. 1. VIDAUS KONTROLĖ IR VIDAUS AUDITAS: TEISINĖS PADĖTIES YPATUMAI

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje klausimas dėl vidaus kontrolės iš esmės lieka atviras. Kitaip tariant, aukščiausią teisinę galią turinčiame dokumente apie vidaus kontrolę bei jos teisinį statusą tiesiogiai nekalbama. Visgi svarbu paminėti Lietuvos Respublikos Konstitucijos 73 straipsnio 3 dalį, kurioje teigiama, kad „<...> prireikus Seimas steigia ir kitas kontrolės institucijas. Jų sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas“²⁰³. Taigi čia galima kalbėti apie vidaus kontrolę ir vidaus auditą, kurių įgaliojimus nustato Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas ir kiti teisės aktai.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme įtvirtintos vidaus kontrolės bei vidaus audito sąvokos. Vidaus auditas bei finansų kontrolė²⁰⁴ yra viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalys. Minėto įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje *vidaus kontrolė* apibrėžiama kaip „<...> viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą“²⁰⁵. To paties įstatymo 2 straipsnio 4 dalyje apibrėžiama vidaus audito sąvoka: „<...> *vidaus auditas* – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomumą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą“²⁰⁶. Taigi tik šiame įstatyme pirmą kartą finansų teisėje atskiriamos vidaus kontrolės ir vidaus audito sąvokos.

Tarptautinėse INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse pateikiamas vidaus kontrolės apibrėžimas apima ir vidaus kontrolės tikslus. *Vidaus kontrolė* suprantama kaip „<...> kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė bei darbuotojai ir kuris

²⁰³ Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-101. 73 str. 3 d.

²⁰⁴ *Finansų kontrolė*–viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų-ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo-laikymąsi (pagal Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 2 str. 2d.).

²⁰⁵ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 2 str. 7 d.

²⁰⁶ Ten pat., 2 str. 4d.

skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrinti, kad vadovaujantis organizacijos misija, įgyvendinami šie bendrieji tikslai:

- ❑ Tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą;
- ❑ Vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus;
- ❑ Laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų;
- ❑ Saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo”²⁰⁷.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės bei vidaus audito įstatyme akcentuojamas svarbus šios kontrolės elementas, kad valstybės biudžeto lėšos gali būti naudojamos tik pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras. Be minėtų tikslų Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 2 punkte įvardijamos veikų formos nuo kurių siekiama apsaugoti valstybės lėšas: „<...> nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų”²⁰⁸. To paties straipsnio 1 dalies 3 punkte kalbama apie įpareigojimą viešajam juridiniam asmeniui laikytis patikimo finansų valdymo principo, tačiau detaliau šis principas neapibrėžiamas bei nenurodoma, kokias būdais ar veiksmais tai turėtų būti įgyvendinama. Šis įpareigojimas detalizuojamas to paties įstatymo 4 straipsnio 9 d., kurioje pabrėžiama, kad patikimas finansų valdymas siejamas su pareiga laikytis viešojo juridinio asmens patvirtintų finansų kontrolės taisyklių. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, matome, kad apibrėžti vidaus kontrolės tikslai yra patikimas būdas užtikrinti teisėtą, ekonomišką, efektyvią, rezultatyvią, skaidrią valstybės išlaidų valdymo, naudojimo bei disponavimo jomis kontrolę. Svarbiausia į ką reikia atkreipti dėmesį yra kaip tai įgyvendinama pačiame institucijos viduje.

INTOSAI standartuose imperatyviai nurodoma, kad „<...> kiekvienos valstybinės organizacijos vadovas turi užtikrinti, kad būtų įsteigta, tikrinama ir atnaujinama, siekiant jos efektyvumo, tinkama vidaus kontrolės struktūra”²⁰⁹. INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse pabrėžiama, kad vidaus kontrolė turėtų būti suprantama konkrečios organizacijos specifikos kontekste: kokių tikslų – socialinių ar politinių – jos siekia, koks veiklos sudėtingumas, kaip naudoja valstybės lėšas ir kita. Panašios nuostatos įtvirtinamos ir Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito 3 straipsnio 2 dalyje bei 3 straipsnio 3 dalyje. Jose teigiama, kad „<...> vidaus kontrolės sistema kiekviename juridiniame asmenyje kuriama ir

²⁰⁷ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 5.

²⁰⁸ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 3 str. 2 d. 2 p.

²⁰⁹ Auditing standards//Issued by the Auditing Standards Committee at the XIV- th Congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D. C. United States as amended by the XV-th Congress of INTOSAI in 1995 in Cairo, Egypt. Washington D. C., 1995.

palaikoma atsižvelgiant į jo veiklos ypatumus, teisės aktus bei kitus dokumentus, reglamentuojančius viešojo juridinio asmens veiklą²¹⁰”. Taip pat viešojo juridinio asmens vadovui įtvirtinama pareiga, atsižvelgiant į vidaus kontrolės tikslą, veiklos riziką, vidaus kontrolės pastovumą, turto ir apsaugos būklę bei kitus vidaus kontrolės kriterijus, nustatyti vidaus kontrolės procedūras. INTOSAI Limos deklaracijos 3 straipsnio 1 dalyje ir 3 straipsnio 2 dalyje taip pat įtvirtinamos nuostatos, kad „<...> vidaus audito tarnybos kuriamos ministerijose ir valdžios institucijose, o išorės audito tarnybos nėra audituojamų institucijų organizacinės sistemos dalis <...>; vidaus audito tarnybos yra pavaldžios vadovui tos institucijos, kurioje ji įsteigta”²¹¹. Čia reikia pabrėžti ir tam tikrą fakultatyvinį reikalavimą, kuris palieka galimybę kiekvienai valstybei, pagal savo įstatymus, nustatyti vidaus kontrolės funkcinį bei organizacinį nepriklausomumą nuo organizacinės struktūros: „turi būti kiek galima labiau nepriklausoma”. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 7 straipsnyje reglamentuojamas vidaus audito tarnybos veiklos nepriklausomumas. Toks įstatyminis įtvirtinimas yra svarbus kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, nes atliekant vidaus auditą užtikrinama tai, kad vidaus audito tarnybai negali būti daromas atitinkamas poveikis. Tai skatina teisingų ir nuo kitų institucijų ar asmenų nepriklausančių išvadų bei rekomendacijų dėl valstybės išlaidų valdymo, naudojimo bei disponavimo pateikimą.

Kitoje šio skyriaus dalyje nagrinėjami vidaus kontrolės elementai bei jų įtaką valstybės išlaidų kontrolei. Nagrinėjant šiuos elementus remiamasi INTOSAI vidaus kontrolės standartų gairėmis ir bandoma jas lyginti su Lietuvos Respublikos vidaus kontrolę bei vidaus auditą reglamentuojančiais teisės aktais.

5. 2. VIDAUS KONTROLĖS ELEMENTAI BEI JŲ ĮTAKA VALSTYBĖS IŠLAIDŲ KONTROLEI

5. 2. 1. KONTROLĖS APLINKA

5. 2. 1. 1. KONTROLĖS VADOVYBĖ

Kalbant apie tinkamą vidaus kontrolę, visų pirma, reikia kalbėti apie kontrolės aplinką. Ji susijusi su pačios organizacijos vidine atmosfera ir yra lemiamas veiksnys, kaip darbuotojai suvokia kontrolę, taip pat kaip formuojantis organizacijos discipliną bei struktūrą aspektas. INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse pateikiamos penkios kontrolės

²¹⁰ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 3 str. 2 d.

²¹¹ Tarptautinės aukščiausųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių”. IX INTOSAI kongresas, 1977.

aplinkos sudėtinės dalys (vadovybės bei darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas, moralinės vertybės; kompetencijos siekis; vadovybės filosofija bei veiklos stilius; organizacinė struktūra; žmonių išteklių politika ir praktika²¹²). Darbe nagrinėjamos kelios iš kontrolės aplinkos sudėtinių dalių ir analizuojama, kokią įtaką šios sudėtinės dalys turi valstybės išlaidų kontrolei.

Gana daug diskusijų sukelia tai, kad, kaip jau ne kartą minėta, vidaus kontrolė dėl daugelio sprendimų yra priklausoma nuo institucijos vadovo. Kalbant apie vidaus auditą taip pat reikia pabrėžti, kad šio viešojo juridinio asmens vidaus auditorių veiklos bei organizacinį nepriklausomumą užtikrina viešojo juridinio asmens vadovas. Kaip teigiama, INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse vadovybė yra svarbi vidaus kontrolės dalis, ji nustato bendruosius organizacijos tikslus, prisiima atsakomybę, prižiūri, stebi, vertina kaip vykdoma vidaus kontrolė. Ji taip pat atsakinga už vidaus kontrolės palaikymą bei dokumentavimą²¹³. Kaip jau kalbėjome ankstesnėje dalyje, pagal Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, vidaus kontrolės vadovui suteikiama gana daug laisvės, jam pavedama atsižvelgiant į vidaus kontrolės tikslą, veiklos riziką, apskaitos ir informacinę sistemą bei pagal kitus vidaus audito kontrolės kriterijus, nustatyti vidaus kontrolės procedūras, taip pat viešajame juridiniame asmenyje sukurti ir prižiūrėti finansų kontrolės veikimą, patvirtinti viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisykles. Pabrėžtina tai, kad finansų kontrolės atveju viešojo sektoriaus vadovas saistomas „<...> minimaliais finansų kontrolės reikalavimais²¹⁴“. Kitose srityse jam taip pat paliekama apsisprendimo bei pasirinkimo laisvė. Visgi sutelkti didžiąją apsisprendimų dalį vadovybės rankose nėra gana tikslinga. Vidaus kontrolei įgyvendinti reikia didelio vadovybės iniciatyvumo ir intensyvaus bendravimo su kitais darbuotojais. Kartais vadovybė gali tiesiog nepaisyti vidaus kontrolės sistemos, gali numatyti per griežtas kontrolės priemones tam tikroje veiklos srityje. Tokiu atveju darbuotojai gali įvairiomis priemonėmis bandyti apeiti apsunkinančias procedūras, taip pat netinkamas vadovavimas, neigiamas vadovybės požiūris į kontrolės aspektus ar patį darbą, neaiškių tikslų nustatymas ir kita, gali sukelti veiklos neefektyvumą. Neefektyvi veikla savo ruožtu gali sukelti vėlavimą. Per daug įvairių procedūrų atliekant vidaus kontrolę gali slopinti darbuotojų kūrybiškumą ir problemų sprendimą arba kitokiu būdu pakenkti paslaugų teikimui laiku, jų kokybei bei kainai²¹⁵. Kitaip tariant, vidinė kontrolė negali paversti prasto vadovo geru. Kadangi vidaus kontrolę lemia žmogiškasis veiksnys, reikia nepamiršti ir to, kad jos efektyvumą gali lemti tokie veiksniai kaip nuovargis, išsiblaškymas, gali pasitaikyti įvairių organizavimo klaidų, vidaus kontrolės stebėjimo ar vertinimo klaidų, taip pat

²¹² INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 14.

²¹³ Ten pat., P. 5-6.

²¹⁴ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 4 str. 2 d.

²¹⁵ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 7.

piktnaudžiavimo atvejų ar kitų neteisėtų susitarimų. Kartais gali nutikti taip, kad įvairūs pasikeitimai (Vyriausybės vykdomų programų, politikos, demografinės ar ekonominės padėties ir kita) nepriklauso nuo vadovybės noro ar gebėjimo tinkamai organizuoti, vykdyti, stebėti vidaus kontrolę. Tokiu atveju vadovybei tenka pertvarkyti ar kitokiu būdu koreguoti priimtinos rizikos laipsnį²¹⁶. Visa tai neigiamai veikia valstybės išlaidų kontrolės efektyvumo, ekonomiškumo bei rezultatyvumo užtikrinimą. Užtikrinant tinkamą bei teisingą valstybės išlaidų kontrolę, vadovai turi aiškiai suformuluoti bei suprasti kokių tikslų siekiama, būti motyvuoti kurti efektyvią, ekonomišką bei rezultatyvią vidaus kontrolės sistemą, siekti ne tik savo vadovaujamos institucijos, tačiau ir visos valstybės bei jos piliečių gerovės. Tinkamai, kompetentingai, atsidavusiai, sąžiningai, organizuotai, taupiai, rezultatyviai, efektyviai vadovaujantis vadovas sukuria darbuotojų pasitikėjimą, motyvaciją, teigiamą požiūrį į atliekamą veiklą bei norą bendromis jėgomis siekti gerų rezultatų. Visa tai skatina stiprią vidaus kontrolę, o ši savo ruožtu užtikrina teisingą, ekonomišką, efektyvų, rezultatyvų visos valstybės išteklių kontrolės įgyvendinimą.

5. 2. 1. 2. VIDAUS AUDITORIAI

INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse ypatingas dėmesys skiriamas vidaus auditoriams. Kaip jau minėta, vidaus auditas yra viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kuria, pagal Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 2 straipsnio 2 dalį siekiama nustatyti, „<...> ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų; patari viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai; teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo; vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais <...>“²¹⁷ ir kita. Taigi vidaus auditas naudojamas kaip atitinkama priemonė vidaus kontrolės efektyvumui bei kitiems kriterijams vertinti. Vidaus auditorius teikia įvairiapusę informaciją organizacijai, nurodydamas tiek teigiamas, tiek neigimas jos puses, taip pat teikia rekomendacijas dėl jos tobulinimo. Kaip nurodoma INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse, norint, kad vidaus kontrolė būtų veiksminga, padedanti gerinti organizacijos veiklą, svarbu, kad „<...> vidaus auditoriai būtų nepriklausomi nuo vadovybės, dirbtų nešališkai, teisingai ir sąžiningai, atsiskaitydami aukščiausiam organizacijos vadovui. Tai leidžia vidaus auditoriams pateikti nešališkus vidaus kontrolės vertinimus ir objektyviai pateikti pasiūlymus dėl nustatytų trūkumų

²¹⁶ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš Guidelines for International Control Standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 10.

²¹⁷ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 5 str. 2 d.

šalinimo”²¹⁸. Visa tai įtvirtinama ir Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 9 straipsnyje. Čia apibrėžiamos vidaus auditorių teisės ir pareigos, siekiama užtikrinti jų vienovę, kad yra teisinės valstybės pagrindas, tuo pačiu tai yra efektyvios valstybės išlaidų kontrolės pagrindas. Taigi vidaus auditoriams turi būti garantuotas nepriklausomumas bei objektyvumas, tačiau nereikia pamiršti, kad vien vidaus auditorius nėra stiprios, gerai organizuotos, stebimos, prižiūrimos vidaus kontrolės garantas.

5. 2. 1. 3. VIDAUS KONTROLĖS KITI DARBUOTOJAI

Vidaus kontrolei svarbus personalas, nes ji veikia dirbant žmonėms. Pagal INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires, „<...> ją atlieka organizacijos darbuotojai savo darbais ir žodžiais, <...> jie turi žinoti savo vaidmenis ir pareigas bei įgaliojimų ribas. <...> Vidaus kontrolei turi įtakos ir žmogaus prigimtis: <...> žmonių supratimas, komunikacija ar veiklos nuoseklumas. <...>. Kiekvienas žmogus ateina dirbti unikaliai pasirengęs ir turi unikalius techninius gebėjimus, skirtingus poreikius bei prioritetus. Tai veikia vidaus kontrolę, o vidaus kontrolė veikia šias aplinkybes”²¹⁹. Siekiant užtikrinti tinkamą valstybės išlaidų kontrolę, reikia atsižvelgti į minėtas aplinkybes, nes būtent darbuotojai taiko vidaus kontrolės priemones, atitinkamai jas prižiūri, taisto tam tikras neteisingas pritaikytas priemones ir nustato problemas, kurias geriausia spręsti kontrolės priemonėmis atliekant kasdienes užduotis. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme bei kituose teisės aktuose, reglamentuojančiuose vidaus kontrolę ir vidaus auditą nėra kalbama apie valstybės kontrolės darbuotojų kompetencijos ribas, teisinius įgaliojimus ir kita. Tai nėra gerai, nes siekiant vidaus kontrolės, tuo pačiu ir valstybės išlaidų efektyvaus, ekonomišką, rezultatyvaus užtikrinimo reikia gerinti bei daugiau kalbėti apie šios srities darbuotojų teisinius įgaliojimus, socialines bei kitas garantijas. Tai tik padėtų siekti teigiamų valstybės išlaidos kontrolės rezultatų.

5. 2. 1. 4. KOMPETENCIJOS SIEKIS

INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito standartų gairėse kompetencijos siekis apibrėžiamas kaip atitinkamų žinių ir įgūdžių lygis, būtinas tvarkingai, etiškai, ekonomiškai ir rezultatyviai veiklai užtikrinti. Taip pat kompetencijos siekis apima gerą kiekvieno asmens atsakomybės už vidaus kontrolę supratimą²²⁰. Tinkamos kvalifikacijos reikalavimai apibrėžiami ir INTOSAI Limos deklaracijos 14 straipsnyje. Lietuvos Respublikos teisės aktuose taip pat

²¹⁸ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 37.

²¹⁹ Ten pat, P. 6.

²²⁰ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 15.

nustatytas kompetencijos siekis atliekant valstybės auditą – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme, taip pat Valstybinio audito reikalavimuose. Kalbant apie Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės bei vidaus audito vadovams, vidaus auditoriams bei kitiems darbuotojams keliamus kompetencijos kriterijus, galima pabrėžti, kad jie nėra tinkamai įtvirtinti. Svarbu paminėti Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 9 straipsnio 1 dalį, kurioje teigiama, kad vidaus auditorius, atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi vadovautis viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintais vidaus audito tarybos nuostatais ir kitais vadovo nurodymais. Taip pat tame pačiame straipsnyje užsimenama, kad vidaus auditorius turi nuolat tobulinti savo žinias, įgūdžius ir kitas profesines savybes, gebėjimus. Tai padeda tinkamai, efektyviai bei rezultatyviai dirbti ir siekti gerų rezultatų valstybės išteklių kontrolėje. Apie vadovo ar kitų darbuotojų kompetencijos siekį, kvalifikacijos kėlimą ar mokymus nėra užsimenama. Tai kelia klausimą, ar tokiu atveju galima užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės įgyvendinimą. Juk kaip minėta, pagal INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires, tai yra būdas pasiekti vidaus kontrolės tikslus bei įgyvendinti pagrindinę organizacijos misiją, taip pat efektyvaus bei rezultatus duodančio darbo garantas. Taigi apibendrinant galime teigti, kad reikėtų daugiau dėmesio skirti vidaus kontrolės vadovų, vidaus auditorių bei kitų darbuotojų kompetencijos siekio gerinimui bei teisiniam įtvirtinimui.

5. 2. 1. 5. VIDAUS KONTROLĖ KAIP KOMPLEKSINIS PROCESAS

Vidaus kontrolė kaip kompleksinis procesas iš dalies yra susijęs su organizacine struktūra, kuri apima valdžios ir atsakomybės pasidalijimą, įgaliojimus ir atskaitingumą, ataskaitų teikimo ryšius. Šioje dalyje atskleidžiama, kodėl vidaus kontrolė turi būti kompleksinis procesas ir kaip tai veikia valstybės išlaidų kontrolę. Organizacinė struktūra plačiau nenagrinėjama.

INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse vidaus kontrolė apibrėžiama kaip ne vienas įvykis ar aplinkybė, o įvairių veiksmų, kurie apima visos organizacijos veiklą, visuma. Vidaus kontrolę nurodoma laikyti integruota organizacijos veikla ir jos esmės dalimi. Tik tokiu būdu galima užtikrinti tinkamą bei efektyvų vidaus kontrolės planavimą, kontrolės atlikimą, stebėjimą. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme pabrėžiama, kaip jau ne kartą minėta, kad vidaus auditas, taip pat finansinis auditas yra viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalys. Vadinasi, vidaus kontrolė pati tinkamai savo tikslus gali įgyvendinti ne vien būdama organizacijos integruota dalimi, tačiau taip pat turi būti ir kitos jos sisteminės dalys. Nereikia pamiršti, kad vidaus kontrolė turi būti siejama su kitų subjektų atliekama valstybės išlaidų kontrole. Čia reikėtų kalbėti apie vidaus kontrolės atskaitingumą. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 11 straipsnyje išdėstytos baigiamosios nuostatos, kuriose įtvirtintas vidaus kontrolės atskaitingumas. Finansų ministerija vadovauja finansų

kontrolės ir vidaus audito klausimais, vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito tarnybų veikla atitinka įstatymo bei kitų teisės aktų nustatytus atitinkamus reikalavimus bei kaip viešuosiuose juridiniuose asmenyse veikia šios vidaus audito tarnybos. Pagal Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 ir 11 straipsnių pakeitimo įstatymo 11 straipsnio 1 dalies 2 punktą, Finansų ministerija „rengia ir iki kiekvienų metų liepos 1 dienos teikia Vyriausybei bei Seimo Audito komitetui metinę vidaus audito tarnybų veikimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaitą“²²¹. Vidaus kontrolės bei vidaus audito ataskaitos pateikiamos Valstybės kontrolei iki kiekvienų metų vasario 1 dienos²²². Atitinkamai Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė teikia ataskaitas dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos. Taigi vidaus kontrolė nėra vien tik kompleksinis procesas pačioje organizacijoje. Šioje dalyje apžvelgta, kaip vidaus kontrolė susijusi su kitų valstybės subjektų vykdoma kontrole bei kokia ji yra institucijos viduje. Apibendrinant galima pasakyti, kad svarbu į vidaus kontrolę žiūrėti visais pateiktais valstybės kontrolės, kaip kompleksinės srities aspektais, nes tik tada galima įgyvendinti ekonomišką, efektyvią bei rezultatyvią valstybės išlaidų kontrolę. Jei vidaus kontrolė būtų atskira ir ne su niekuo kitu nesusijusi viešojo juridinio asmens dalis, tai vidaus kontrolė netektų savo prasmės ir jos negalima būtų vadinti visų kontrolės rūšių sistema. Ji tiesiog ne tik kad nesugebėtų įgyvendinti iškeltų tikslų valstybės išlaidų kontrolės organizacijos viduje, tačiau taip pat neigiamai paveiktų ir bendrą valstybės kontrolės subjektų tarpusavio sąsają. Integruota vidaus kontrolė taip pat svarbi išlaidų mažinimo požiūriu. Orientuojantis į pagrindines vidaus kontrolės veiklas, neieškant naujų kontrolės būdų, o tobulinant esamas, išvengiama papildomų ir nereikalingų procedūrų bei išlaidų. Tai akivaizdus ir teigiamas valstybės išlaidų kontrolės gerinimo aspektas.

5. 2. 2. RIZIKOS ĮVERTINIMAS

INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus audito standartų gairėse pateikiama rizikos vertinimo samprata. *Rizikos vertinimas* – tai rizikos veiksnių, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas²²³. Užtikrinant efektyvią vidaus kontrolę rizikos įvertinimas reikalingas, nes viešojo sektoriaus, ekonominės, veiklos bei kitos sąlygos nuolat keičiasi ir todėl rizikos vertinimas turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas, kuris apimtų pasikeitusių sąlygų, galimybių ir rizikos veiksnių nustatymą bei analizę. Minėtose standartų gairėse detalai aptariama, kaip turėtų būti nustatoma rizika, kaip ji turėtų būti

²²¹ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 ir 11 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 141-5390. 11 str. 1d. 2 p.

²²² Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito 2, 5, 6, 7, 8 ir 11 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2006, nr. 110-4489. 11 str. 2d.

²²³ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 18.

įvertinama, apibūdinamas toleruojamos rizikos²²⁴ organizacijoje nustatymas. Taip pat aptariamas reagavimo planas. Pagrindinių rizikos veiksnių tam tikras išankstinis nustatymas svarbus ne tik siekiant išsiaiškinti svarbiausias sritis, kurioms reikia skirti rizikos vertinimo išteklių, tačiau svarbiausia, paskirstyti atitinkamą atsakomybę už šių rizikos veiksnių valdymą. Rizikos įvertinimas yra gana sudėtingas procesas, nes kiekybinių bei kokybinių rizikos veiksnių nustatymas skiriasi savo sudėtingumu. INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse teigiama, kad vienas iš pagrindinių rizikos įvertinimo tikslų yra suteikimas vadovybei atitinkamos informacijos apie rizikos sritis, kuriose reikia imtis vienokių ar kitokių veiksmų, taip pat apibrėžti jų periodiškumą. Apibrėžti reagavimo į atsiradusią riziką būdai: rizikos mažinimas, toleravimas arba nutraukimas. Lietuvos Respublikos teisės aktuose, reglamentuojančiuose vidaus kontrolę ir vidaus auditą apie rizikos nustatymą, vertinimą ir kita kalbama labai nedaug. Apie vidaus kontrolės ir rizikos vertinimą bei jos būdus kalbama Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimuose. Apie tai kalbėta, nagrinėjant valstybės kontrolės ypatumus, todėl šioje dalyje nekartojama. Akcentuotina tik tai, kad tinkamas rizikos nustatymas, įvertinimas bei reagavimo planavimo apibrėžimas leidžia efektyviau, ekonomiškiau bei rezultatyviau planuoti valstybės išlaidas. Todėl drįstama teigti, kad Lietuvos Respublikos įstatymuose rizikos įvertinimas nėra pakankamai gerai reglamentuotas. Reikėtų apibrėžti kaip ir kokiais būdais turi būti reaguojama į atitinkamą rizikos veiksnį (kiekybinį, kokybinį), rizikos vertinimo pagrindai ir kita. Visa tai duotų teigiamų rezultatų siekiant užtikrinti aukštą valstybės išlaidų kontrolės lygį.

5. 2. 3. KONTROLĖS VEIKLA

INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse *kontrolės veikla* – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus. Kad ji būtų efektyvi, kontrolės veikla turi būti tinkama, nuosekliai funkcionuoti ir pagal atitinkamam laikotarpiui parengtą planą, efektyvi sąnaudų požiūriu, visapusiškai, tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais, pagrįsta²²⁵. Standartų gairėse daug kalbama apie nustatomojo ir prevencinio pobūdžio kontrolės veiklą: autorizavimo bei patvirtinimo procedūras, kurios pagrinde apima atitinkamų įgaliojimų, leidimų, konkrečių sąlygų, kuriomis duodami leidimai ir kita, aprašymus. Taip pat kontrolės veikla apima pareigų (autorizavimo, atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimus. Siekiant užtikrinti tinkamą vidaus kontrolę svarbi išteklių bei duomenų apsaugos kontrolė. Be išvardintų sričių, vidaus kontrolės veiklai taip pat svarbu įvairūs patikrinimai (prieš

²²⁴ *Toleruojama rizika* – tai rizikos laipsnis, su kuriuo organizacija yra pasirengusi susidurti prieš priimdama sprendimą, jog reikia imtis veiksmų (pagal INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 20).

²²⁵ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 22.

sandorius, reikšmingus įvykius ir po jų), suderinimai (registrų duomenų sutikrinimas), veiklos rezultatų peržiūros, taip pat veiklos sričių, procesų bei pačios veiklos peržiūros. Kontrolės veiklai svarbu nuolatinės priežiūros užtikrinimas (užduočių paskyrimas, peržiūra ir tvirtinimas, nurodymų davimas bei mokymas). Lietuvos Respublikos vidaus kontrolę ir vidaus auditą reglamentuojančiuose teisės aktuose kontrolės veikla nėra išsamiai aptariama. Čia vertėtų priminti, kad didžioji dalis organizacijos vidaus kontrolės dalykų yra priklausomi nuo organizacijos vadovo. Tai pakankamai subjektyvus požiūris ir jei viešojo sektoriaus institucijos to nesupras ilgainiui siekti sėkmingų valstybės išlaidų kontrolės rezultatų bus gana sunku. Reikėtų apibrėžti visą kontrolės veiklos procesą tam tikruose aktuose. Tai turėtų būti padaryta bent jau pačioje institucijoje. Tokiu būdu galima būtų užtikrinti ne tik geresnį pačio viešojo sektoriaus asmens veiklos atlikimą, tačiau taip pat pasiekti teigiamų rezultatų įgyvendinant pagrindinį kontrolės tikslą – užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą, skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, informacijos ir ataskaitų patikimumą, išsamumą, ir kita.

5. 2. 4. INFORMAVIMAS IR KOMUNIKACIJA

5. 2. 4. 1. INFORMAVIMAS

Informacija bei komunikacija turi labai didelę reikšmę siekiant tinkamai įgyvendinti visus vidaus kontrolės tikslus. Kaip teigiama INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse, informacija reikalinga visais organizacijos lygmenimis, kad būtų galima užtikrinti kuo efektyvesnę vidaus kontrolę ir pasiekti pagrindinius organizacijos tikslus. Finansinė ir nefinansinė, tarpusavyje susijusi, patikima bei aktuali informacija turi būti nustatoma, kaupiama bei perduodama tokia forma ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų tinkamai atlikti vidaus kontrolės ir kitas pareigas²²⁶. Šiame vidaus kontrolės standartų rinkinyje taip pat nurodoma, kad informacijos kokybė turi įtakos vadovybės gebėjimui priimti sprendimus. Todėl turi būti siekiama, kad informacija būtų tinkama, pateikiama laiku, aktuali, tiksli ir prieinama. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 4 straipsnio 8 dalies 3 punkte taip pat akcentuojama informacijos gavimo svarba: vyriausiasis buhalteris ar apskaitos tarnybos vadovas „<...> atlikdamas išankstinę finansų kontrolę, turi teisę <...> gauti iš viešojo juridinio asmens padalinių vadovų ir valstybės tarnautojų arba darbuotojų raštiškus ir žodinius paaiškinimus dėl dokumentų ūkinei operacijai atlikti parengimo ir ūkinės operacijos atlikimo bei dokumentų

²²⁶ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 31.

kopijas²²⁷”. Tame pačiame įstatyme nustatoma ir vidaus auditorių teisė gauti bei naudoti vidaus auditui atlikti reikalingą informaciją, dokumentų kopijas, apskaitos duomenis, programų bei informacinių sistemų duomenų kopijas bei kitą naudingą informaciją. Reikia atkreipti dėmesį, kad siekiant efektyvios, rezultatyvios bei ekonomiškos valstybės išlaidų kontrolės bei teisingų vidaus kontrolės išvadų, rekomendacijų, viešojo juridinio asmens vadovas turėtų užtikrinti tinkamą visų sandorių bei kitų reikšmingų įvykių, dokumentų registravimą bei tinkamą klasifikavimą, nuolatinį atnaujinimą, kad informacija išliktų aktuali. Visa su vidaus kontrolės sistema bei sandoriais, reikšmingais įvykiais susijusi informacija turi būti išsamiai bei aiškiai dokumentuojama, nes tik tokiu būdu galima pasiekti kokybiškos vidaus kontrolės atlikimą, atlikti efektyvesnį bei rezultatyvesnį stebėjimą bei tokiu būdu užtikrinti pagrindinių kontrolės tikslų įgyvendinimą.

Kalbant apie informacijos svarbą reikėtų taip pat akcentuoti tai, kad Lietuvos Respublikos vidaus kontrolė vykdoma per kompiuterizuotą Lietuvos Respublikos biudžeto, apskaitos ir mokėjimų sistemą, jungiančią biudžetines įstaigas, Finansų ministeriją, kitas ministerijas ir institucijas. Visi mokėjimai skirstomi pagal funkcinę ir ekonominę klasifikacijas. Ši sistema pagerina grynų pinigų valdymą, nes kasdien gaunami duomenys apie pajamas ir išlaidas. Daromos išlaidos, kiekvienas mokėjimas priskiriamas konkrečiai funkcinei ir ekonominei klasifikacijai ir programai. Mokėjimus atlieka Finansų ministerijos išdo departamentas. Šios sistemos vykdoma tvirta finansinė kontrolė užtikrina, kad kiekviena biudžetinė įstaiga negalėtų išleisti pinigų daugiau nei nustatyti patvirtinto biudžeto limitai²²⁸. Efektyvios informacinių technologijų naujovės padeda užtikrinti, kad apdorojama informacija atitinka kontrolės tikslus, užtikrina duomenų išsamumą, patikimumą bei pagrįstumą. Visa tai nurodyta INTOSAI viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės gairėse. Visgi ne paslaptis, kad vidaus kontrolės vadovai bei vidaus auditoriai turėtų įvertinti informacinių technologijų naudojimo riziką, kuri, pagal INTOSAI, atsiranda dėl tokių priežasčių kaip unifikuoto sandorių apdorojimo, didelės tikimybės, kad klaidos liks nepastebėtos, naudojamos techninės bei programinės įrangos pobūdžio ir kita. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolę bei vidaus auditą reglamentuojančiuose įstatymuose apie informacinių technologijų kontrolę atskirai nekalbama. Visi reikėtų susirūpinti ir pasinaudojus INTOSAI standartuose nurodytais bendrųjų (visą organizaciją apimančios saugos planavimas ir valdymas; prieigos kontrolė; sisteminių programų kontrolė ir kita) bei taikomųjų (struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, atitinkamai taikomos pavienėms sistemoms: mokėtinų sąskaitų, atsargų, atlyginimų ir kita) kontrolės priemonių apibūdinimu bei taikymu, taip pat įtvirtinti teisės normos tokias informacinių technologijų kontrolės nuostatas, nes tai yra patikimos ir aiškos

²²⁷ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540. 4 str. 8 d. 3 p.

²²⁸ Levišauskaitė K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo Universiteto leidykla, 2003. P. 57-60, 65- 70, 73-77, 161-163.

informacijos gavimo šaltinis. Siekiant tinkamai įgyvendinti valstybės išlaidų kontrolę reikalinga išsami informacija.

5. 2. 4. 2. KOMUNIKACIJA

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme įtvirtintos nuostatos, kuriose netiesiogiai nurodoma, kad tarp viešojo juridinio asmens vadovo bei kitų darbuotojų turi vykti nuolatinis keitimasis informacija, kitaip tariant komunikacija. Pagal INTOSAI – „<...> efektyvi komunikacija turi vykti visomis kryptimis, jos srautai turi plaukti žemyn, aukštyn ir skersai, apimdami visas sudėtinės dalis ir visą struktūrą, <...> turi tenkinti grupių ir individų lūkesčius, leisdama jiems efektyviai atlikti savo pareigas”²²⁹. Kalbant apie valstybės išlaidų kontrolę, svarbu pabrėžti, kad visgi komunikacijos bei informacijos aspektas yra pakankamai subjektyvus, nes vėlgi yra priklausomas nuo viešojo juridinio asmens vadovo. Turi būti įtvirtinamos atitinkamos nuostatos, reglamentuojančios informacijos svarbą, jos riziką, kontrolę, taip pat komunikacijos aspektus bei tinkamą jos įgyvendinimą. Tai neabejotinai duotų teigiamų rezultatų valstybės išlaidų kontrolės srityje.

5. 2. 3. STEBĖSENA

Siekiant efektyvios viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės rezultatų, vadovas turėtų užtikrinti nuolatinę kontrolės sistemos stebėjamą. Vadovui paliekama laisvė apsispręsti dėl tokio stebėjimo įtvirtinimo. Tai nėra tikslinga efektyvios vidaus kontrolės įgyvendinimo priemonė. Sprendžiant dėl stebėsenos, organizacija turėtų įvertinti pokyčių pobūdį bei laipsnį, vidaus bei išorės įvykius, taip pat riziką, darbuotojus, atsakingų už stebėsenos įgyvendinimą, taip pat už reagavimą į atitinkamą riziką bei kitų susijusių priemonių įgyvendinimą. INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse teigiama, kad turi vykti nuolatinė ir atskirų vertinimų stebėseną. Ji padeda greičiau aptikti problemas ir leidžia kur kas efektyviau jas išspręsti. Kalbant apie stebėseną bei jos teigiamą įtaką efektyviai valstybės išlaidų kontrolei, reikia pabrėžti, kad turi būti reglamentuota šio proceso procedūra, atsakingi asmenys, informacijos apdorojimo būdai, informacijos perdavimo aspektai ir kita. Tik tada galima bus galima greitai ir tinkamai reaguoti į vidaus kontrolės bei vidaus audito metu nustatytus faktus. INTOSAI standartų gairėse įtvirtinta vadovų kompetencija šiuo klausimu, akcentuojant tai, kad visi vertinimai turi būti atliekami greitai, nustatytu laiku, efektyviai, tinkamai, atsižvelgiant į pastebėtus trūkumus, problemas, taip

²²⁹ INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš guidelines for international control standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006. P. 32.

pat vidaus auditorių bei viešojo juridinio asmens veiklos vertintojų rekomendacijas. Taigi stebėseną yra dar vienas būdas užtikrinti tinkamą, efektyvią, ekonomišką, rezultatyvią valstybės išlaidų kontrolę.

Apibendrinant visa tai, kas buvo pasakyta šiame skyriuje, galima teigti, kad teisėtos, ekonomiškos, efektyvios, rezultatyvios, skaidrios, informatyvios valstybės išlaidų kontrolės užtikrinimas priklauso ne tik nuo ankstesniuose skyriuose aptartų aspektų, tačiau taip pat nuo vidinės organizacijos kontrolės elementų tinkamo veikimo užtikrinimo. Efektyvios valstybės išlaidų kontrolės pagrindas yra vidaus kontrolės aplinka, gebėjimas įvertinti rizikos faktus, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija, stebėseną. Siekiant visų šių išvardintų vidaus kontrolės elementų tinkamo įgyvendinimo reikia, visų pirma, atkreipti dėmesį į aiškų, išsamų teisinio statuso nustatymą.

IŠVADOS

Valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančių teisės aktų analizė atlikta pagal skirtinguose biudžeto proceso etapuose dalyvaujančių kontrolės subjektų: Parlamento, Valstybės kontrolės, Finansų ministerijos bei vidaus kontrolės ir vidaus audito, teisinio reglamentavimo nagrinėjimą. Išanalizavus valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančius teisės aktus, daromos šios išvados:

1. Teisinis valstybės išlaidų kontrolės reglamentavimas yra daugiapakopis, atitinkantis bendrą valstybės teisės aktų sistemą.
2. Valstybės išlaidų kontrolės teisinis reglamentavimas atitinka biudžeto sandaros principus.
3. Teisės aktuose gana nuodugniai reglamentuotos formalios valstybės išlaidų kontrolės procedūros, jų turinys. Teisinis valstybės išlaidų kontrolę atliekančių subjektų reglamentavimas yra pakankamai griežtas ir nėra paliekama laisvė kontrolės subjektams pasirinkti, kokius kontrolės parengimo ir vykdymo metodus reikėtų taikyti.
4. Teisiniam valstybės išlaidų kontrolės reglamentavimui taikomi efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo standartai.
5. *Ekonomiško, efektyvaus, rezultatyvaus išlaidų kontrolės teisinio reglamentavimo Parlamento kontrolės srityje pagrindas yra:*
 - ❑ tinkamas kontrolę atliekančių subjektų bendradarbiavimo bei veikimo teisinis reglamentavimas;
 - ❑ tinkamas informacijos gavimo apie valstybėje ir visuomenėje vykstančius procesus, apie padėtį įvairiose valstybės bei visuomenės gyvenimo srityse ir jose kylančias problemas teisinis reglamentavimas. Taip pat tarpusavio keitimosi informacija teisinių nuostatų įtvirtinimas;
 - ❑ Parlamento teisinio įgaliojimo biudžetinių metų eigoje atlikti tam tikrus valstybės biudžeto pakeitimus tinkamas teisinis reglamentavimas.
6. *Ekonomiško, efektyvaus, rezultatyvaus valstybės išlaidų kontrolės teisinio reglamentavimo Valstybės kontrolės srityje pagrindas yra:*
 - ❑ kontrolės planavimo, vykdymo bei vertinimo tinkamas teisinis reglamentavimas;
 - ❑ kontrolę atliekančių subjektų veiklos nepriklausomumo, kvalifikacijai, kompetencijai, profesiniam apdairumui, tarpusavio bendradarbiavimui, subjektų pateikiamoms išvadoms, rekomendacijoms bei ataskaitoms, taip pat papildomoms kontrolės priemonėms keliamų reikalavimų tinkamas teisinis reglamentavimas.
7. *Ekonomiško, efektyvaus, rezultatyvaus valstybės išlaidų kontrolės teisinio reglamentavimo Finansų ministerijos vykdomos kontrolės srityje yra:*
 - ❑ detalus bei išsamus Valstybės išdo atliekamų funkcijų teisinis reglamentavimas;

- ❑ tinkamas teisių, pareigų, taip pat atsakomybės tarp asignavimų valdytojų dėl valstybės išlaidų naudojimo, valdymo, disponavimo teisinis reglamentavimas;
 - ❑ įpareigojančių teisės normų, susijusių su valstybės piniginių lėšų išdavimu, dokumentavimu įtvirtinimas.
8. *Ekonomiško, efektyvaus, rezultatyvaus valstybės išlaidų kontrolės teisinio reglamentavimo vidaus kontrolės ir vidaus audito srityje pagrindas yra:*
- ❑ tinkamas kontrolės aplinkos: viešojo juridinio asmens vadovų, vidaus kontrolę atliekančių subjektų, kitų darbuotojų teisinio statuso, kompetencijos, įgaliojimų bei tarpusavio bendradarbiavimo teisinis reglamentavimas;
 - ❑ tinkamas kontrolės rizikos teisinis reglamentavimas;
 - ❑ tinkamas kontrolės veiklos teisinis reglamentavimas;
 - ❑ tinkamas informacijos gavimo bei suteikimo, taip pat tarpusavio komunikacijos teisinis reglamentavimas;
 - ❑ kontrolės stebėsenos aiškių nuostatų teisės aktuose numatymas.
9. Ne visų teisės aktų nuostatos pakankamai suderintos tarpusavyje, ypač pastebimi skirtingo hierarchinio lygio teisės aktų neatitikimai.

SANTRAUKA

Darbo tema – valstybės išlaidų kontrolę reglamentuojančių teisės aktų analizė.

Pagrindinės darbe vartojamos sąvokos: viešasis sektorius, valstybės išlaidos, kontrolė, teisės aktas, teisės norma, Parlamentinė kontrolė, Valstybės kontrolė, auditas, finansinis (teisėtumo) auditas, veiklos auditas, finansų kontrolė, Valstybės išdas, vidaus kontrolė, vidaus auditas.

Santraukos turinys. *Biudžeto procesas* – tai nepertraukiamas ciklas procesų, visuma procedūrų, veiksmų ir taisyklių, pagal kurias valstybės valdžios institucijos rengia, sudaro, svarsto, tvirtina, vykdo biudžetą bei analizuoja pasiektus rezultatus. Jis yra sudėtinė viso valstybės valdymo proceso dalis, kurio metu priimami sprendimai dėl valstybės finansinių išteklių surinkimo ir panaudojimo. Darbe nagrinėjama atskiruose biudžeto proceso etapuose atliekama valstybės išlaidų kontrolė. Kiekviename tų etapų dalyvauja tam tikri šią kontrolę atliekantys subjektai. Analizuojamas Parlamentinės kontrolės, Valstybės kontrolės, Finansų ministerijos, vidaus kontrolės ir vidaus audito atliekamų valstybės išlaidų kontrolės teisinis reglamentavimas.

Neginčijama nuostata, jog kiekvienas demokratinės teisinės valstybės pilietis turi teisę žinoti, ar teisingai skaičiuojamos valstybės gaunamos pajamos, ar visi mokesčių mokėtojai laiku vykdo savo pareigas valstybei, jos biudžetui, ar tiksliai ir, svarbiausia, be nukrypimų, griežtai laikantis galiojančių įstatymų, daromos išlaidos iš valstybės biudžeto. Tokia piliečių teisė įtvirtinama Lietuvos Respublikos Konstitucijoje. Taip pat svarbu žinoti, ar tiksliai, taupiai, efektyviai naudojamos valstybės lėšos, turtas ir kiti materialiniai ištekliai, ar valdininkai nesavivaliauja, nepiktnaudžiauja jiems patikėtomis valstybės lėšomis, ar turtas nešvaistomas ir negrobstomas. Visa tai objektyviai lemia kontrolės, vienos svarbiausių valstybės vidaus funkcijų, atsiradimo būtinumą.

Valstybės išlaidų kontrolę atlieka tam tikri finansiniuose santykiuose dalyvaujantys subjektai: Parlamentas, Valstybės kontrolė, Finansų ministerija, vidaus kontrolė ir vidaus auditas. Magistro baigiamojo darbo tikslas – pateikti išsamią valstybės išlaidų kontrolės teisinio reglamentavimo analizę. Taip pat apžvelgti valstybės išlaidų kontrolės problemas bei trūkumus, pateikti rekomendacijas, kaip galima efektyviau vykdyti valstybės išlaidų kontrolę bei pateikti su tuo susijusias išvadas. Šie tikslai pasiekiami atliekant minėtų, valstybės išlaidų kontrolę įgyvendinančių subjektų, teisės aktų analizę.

Pirmoje darbo dalyje aptariamos pagrindinės darbe vartojamos sąvokos. Antroje dalyje pateikiama biudžeto svarstymo ir tvirtinimo etapu vykdomos valstybės išlaidų kontrolės teisinė analizė. Trečioje dalyje pateikiama biudžeto vykdymo etapu atliekamos valstybės išlaidų kontrolės teisinė analizė. Ketvirtoje dalyje pateikiama Finansų ministerijos vykdomos valstybės

išlaidų kontrolės teisinė analizė. Penktoje dalyje aptariami vidaus kontrolės ir vidaus audito teisinio reglamentavimo ypatumai ir įtaka valstybės išlaidų kontrolei. Baigiamojoje dalyje suformuluojamos bei pateikiamos pagrindinės darbe gautos išvados.

SUMMARY

The subject matter of the thesis consists in the analysis of the legal acts regulating the public expenditure control.

The key definitions employed in the thesis are as follows: public sector, public expenditure, control, legal act, rule of law, Parliamentary Audit Unit, National Audit Office, audit, financial (legitimacy) audit, operational audit, financial control, public treasury, internal control, internal audit.

The content of the summary. The budget process constitutes an uninterrupted cycle of processes, the entirety of procedures, actions and rules by which the public authorities prepare, form, consider, approve and implement the budget and analyse the achieved results. It represents an integral part of the entire process of the state governance in the course of which decisions are adopted as to collection and employment of the public financial resources. The thesis analyses the public expenditure control maintained in individual phases of the budget process. Specific bodies pursuing such control are involved in each of the phases. Analysis is carried out as to legal regulation of public expenditure control exercised by the Parliamentary Audit Unit, National Audit Office, Ministry of Finance, internal control and internal audit.

The attitude that every citizen of a democratic state with the rule of law has the right to know whether the national income is calculated correctly, whether all tax payers fulfil their obligations to the state and its budget in due time, whether expenditure from the state budget is made with precision, and what is most important, without departure from and strictly in compliance with the effectual legislation, is unquestionable. Such the citizens' right is established by the Constitution of the Republic of Lithuania. It is also important to know, whether the state budget funds, national wealth and other tangible resources are used purposefully, economically and effectively, whether officials withhold from abuse of their powers and misuse of the state budget funds, entrusted thereto, and whether the national wealth is not overspent and embezzled. All the aforesaid without prejudice determine the necessity of emergence of control, which is one of the principle internal functions of the state.

The public expenditure control is performed by particular bodies involved in financial relations: The Parliament, National Audit Office, Ministry of Finance, internal control and internal audit. The aim of the final master degree thesis is to deliver an exhaustive analysis of legal regulation of the public expenditure control. The thesis also aims at giving a review of the problems and drawbacks of the public expenditure control, providing some recommendations as to greater efficiency of the public expenditure control and presenting the conclusions in relation

thereto. The above goals are achieved through the analysis of the aforementioned bodies implementing the public expenditure control and of legal acts.

The first section of the thesis discusses the key definitions employed in the thesis. The second section gives a legal analysis of the public expenditure control exercised in the phase of consideration and approval of the budget. The third section dwells on the legal analysis of the public expenditure control carried out in the phase of the budget implementation. The fourth section focuses on the legal analysis of the public expenditure control pursued by the Ministry of Finance. The fifth section considers peculiarities of legal regulation of the internal control and internal audit and impact thereof on the public expenditure control. The final section formulates and presents the main conclusions derived from the thesis.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminė teisės aktų literatūra

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos audito įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2242.
3. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47.
4. Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 41-991.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių ir priedo pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 133⁽¹⁾ straipsniu įstatymas//Valstybės žinios. 2007, Nr. 80-3220.
7. Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymas//Valstybės žinios. 2005, Nr. 88-3289.
8. Lietuvos Respublikos 1998 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas//Valstybės žinios. 1997, Nr. 114-2869.
9. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 112-4070.
10. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 51-1243.
11. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2007, Nr. 77-3051.
12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnio papildymo įstatymas//Valstybės žinios. 2003, Nr. 73-3346.
13. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas//valstybės žinios. 2003, Nr. 116-5257.
14. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 2, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo, V skyriaus pavadinimo pakeitimo ir 42 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 4-101. 10 str. 1 d. 6 punktas.
15. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5540.
16. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito 2, 5, 6, 7, 8 ir 11 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 110-4489.

17. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 8 ir 11 straipsnių pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 141-5390.
18. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2006, Nr. 77-2975.
19. Lietuvos Respublikos Seimo statutas//Valstybės žinios. 1999, Nr. 5-97.
20. Lietuvos Respublikos Seimo 2007 m. birželio 3 d. statutas „Dėl Seimo statuto 49, 59, 59⁽¹⁾, 60, 224, 225, 226 straipsnių pakeitimo//Valstybės žinios. 2007, Nr. 73-2884.
21. Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 8 d. statutas „Dėl Seimo statuto 43, 46, 59, 60 straipsnių pakeitimo ir Statuto papildymo 59⁽¹⁾ straipsniu“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 176-6519.
22. Lietuvos Respublikos Seimo 2000 m. spalio 13 d. statutas „Dėl Seimo statuto 24, 25, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 35, 44, 48, 54, 55, 77, 79, 81, 83, 88, 89, 90, 93, 115, 119, 121, 126, 127, 130, 136, 138, 139, 155, 192, 180, 187, 188, 206, 209, 214, 219, 225 straipsnių pakeitimo ir šeštojo bei trisdešimtojo skirsnių pavadinimų pakeitimo“//Valstybės žinios. 2000. Nr. 86-2617.
23. Lietuvos Respublikos Seimo 1998m. spalio 22d. rezoliucija „Dėl Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros koncepcijos“//Valstybės žinios. 1998, Nr. 95-2637.
24. Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo“. Paryžius, IV kongresas, 1999 birž. 4 d.
25. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“. IX INTOSAI kongresas, 1977.
26. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimas „Dėl strateginio planavimo metodikos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2007, Nr. 23-879.
27. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 96-3531.
28. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 10d. nutarimas „Dėl 2002 metų Lietuvos ekonominės programos laikotarpiui iki įstojimo į Europos Sąjungą“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 80-3414.
29. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. birželio 20 d. įsakymas „Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo į valstybės išdo sąskaitas tvarkos“//Valstybės žinios. 2006, Nr. 100-3896.

30. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymas „Dėl valstybinio audito naujos redakcijos V-12 reikalavimų patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 14-440.

Mokslinė literatūra: specialioji

31. Auditing standards//Issued by auditing standards committee international organization of supreme audit institutions. Washington D.C., 1992.
32. Auditing standards//Issued by the auditing standards committee at the XIV-th congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D. C. United States as amended by the XV-th congress of INTOSAI in 1995 in Cairo, Egypt. Egypt. Washington D. C., 1995.
33. Birmontienė T. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2001.
34. Bivainis J., Butkevičius A. Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimas//Pinigų studijos. 2002, Nr. 4.
35. Bivainis J., Mitkevičius R. Lietuvos nacionalinio biudžeto dinamika//Ekonomika. 2003, Nr. 62.
36. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
37. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
38. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000.
39. Dubauskas G. Viešųjų išlaidų vadybos tobulinimo galimybės//Viešasis administravimas. 2003, Nr. 3.
40. Hagen van J., Harden, I. J. National budget process and fiscal performance: towards Greater Fiscal Discipline//Economic Reports and Studies. 1994, No. 3.
41. INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (vertimas į lietuvių kalbą: versta iš Guidelines for International Control Standards for the public sector). Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2006.
42. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997.
43. Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004.
44. Klimašauskienė D. Vyriausybės vaidmuo rinkos ekonomikoje.Vilnius: Lietuvos statistikos departamento metodinis leidybinis centras, 1998.
45. Lane J. E. Viešasis sektorius. Vilnius: margi raštai, 2001.
46. Levišauskaitė K., Ruškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo Universiteto leidykla, 2003.

47. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.
48. Managing public expenditure//A Reference book for transition countries. Paris: OECD. 2001.
49. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: teisinės informacijos centras, 2003.
50. Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004.
51. Rakauskienė O. G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006.
52. Snieška V., Baumilienė V., Bernatonytė D. ir kt. Makroekonomika. Kaunas: Technologija, 2005.
53. Tidikis R. Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Vilnius: Lietuvos Teisės universiteto Leidybos centras, 2003.
54. The IMF Manual on Government Finance Statistics (final draft). Washington, D.C: IMF, 2001.
55. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004.
56. Финансовое Правовое БЕК: Москва: Аналитика – Прес, 1995.

Teismų praktika

57. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 2000, Nr. 105-3318.
58. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui//Valstybės žinios. 2000, Nr. 88-2724.
59. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. sausio 11d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 7 straipsnio 2 dalies“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 2001, Nr. 5-143.

60. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 spalio 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo 4 straipsnio 1, 4, 9 ir 11 dalių, 8 straipsnio 1 dalies, 15 straipsnio 2 punkto ir 20 straipsnio 1, 2, 3, bei 4 dalių atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1998, Nr. 95-2642.
61. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gruodžio 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Prezidento 2003 m. balandžio 11 d. dekreto Nr. 40 „Dėl Lietuvos Respublikos pilietybės suteikimo išimties tvarka” ta apimtimi, kuria nustatyta, kad Lietuvos Respublikos pilietybė išimties tvarka suteikiama Jurib Borisov, atitiktis Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pilietybės įstatymo 16 straipsnio 1 daliai”//Valstybės žinios. 2003, Nr. 124 -5643.
62. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. vasario 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo statuto II dalies 9, 9 (3), 9 (6), 10 ir 10 (1) straipsnių” atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1994, Nr. 16-271.
63. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gegužės 13 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų tyrimo komisijų įstatymo 4 straipsnio (2003 m. balandžio 3 d. redakcija) 1 dalies 1, 2, 3 ir 5 punktų atitiktis Lietuvos respublikos Konstitucijai, taip pat dėl pareiškėjo seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos Seimo 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimas Nr. IX-1868 „Dėl Seimo laikinosios tyrimo komisijos dėl galimų grėsmių Lietuvos nacionaliniam saugumui išvados” neprieštaraujama Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Seimo laikinųjų komisijų įstatymo 3 bei 8 straipsniams (2003 m. balandžio 3 d. redakcija)//Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2903.
64. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. birželio 17 d. Seimo nutarimo „Dėl žemės reformos pagrindinių kryptų” atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1994, Nr. 7-116.
65. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. liepos 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1998 metų valstybės biudžeto finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo 10 straipsnio 4 punkto. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. sausio 27 d. nutarimo Nr. 105 „Dėl Lietuvos standartizacijos departamento prie valdymo reformų ir savivaldybių reikalų ministerijos reorganizavimo” 2 punkto ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. kovo 30 d. nutarimo Nr. 366 „Dėl kai kurių žemės ir miškų ūkio ministerijos funkcijų perdavimo aplinkos apsaugos ministerijos įsteigimo” 3 punkto atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai//Valstybės žinios. 1999, Nr. 61-2015.

66. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. gegužės 22 d. nutarimo Nr. 620 „Dėl buvusių statybos ir urbanistikos ministerijos, Europos reikalų ministerijos, ryšių ir informatikos ministerijos ir jų institucijų reorganizavimo tvarkos bei terminų“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo 22 straipsnio 2 punktui, 29 straipsnio 2 daliai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo 1 straipsniui ir Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 4 straipsniui//Valstybės žinios. 1999, Nr. 50-1624.
67. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. vasario 23 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. sausio 14d. nutarimo Nr. 36 „Dėl 1993 metų pavyzdžio banderolių tabako gaminiams ir alkoholiniams gėrimams ženklinti įvedimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos įmonių įstatymo 8 straipsnio 1 daliai ir 12 straipsnio 1 daliai//Valstybės žinios. 2000, Nr. 17-419.

Medžiaga iš interneto

68. Deniatnikovaitė I. Parlamentinės kontrolės ir valdžių padalijimo principo problemos // http://www.mruni.lt/mru_lt_dokumentai_katedros; prisijungimo laikas 2007-11-15.
69. Genys N. Viešųjų finansų kontrolės sistemos pokyčiai // <http://www.vtvk.lt/print.php?n=457&1=lt>; prisijungimo laikas 2007-11-15.
70. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto puslapis//<http://www.finmin.lt>.
71. Lietuvos Respublikos Seimo interneto puslapis//<http://www.lrs.lt>.
72. Lietuvos Respublikos statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės interneto puslapis//<http://www.stat.gov.lt>.
73. Lietuvos Respublikos teisinės informacijos portalas//<http://www.litlex.lt>.
74. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės interneto puslapis//<http://www.vkontrolė.lt>.
75. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolieriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymas „Dėl 2006 – 2010 metų Valstybinio audito strategijos“. 2005, Nr. V-155//<http://www.vkontrole.lt>; prisijungimo laikas 2007-10-10.
76. Lietuvos Respublikos Vyriausybės interneto puslapis//<http://www.lrv.lt>.
77. Lukošaitis A. Parlamentinės kontrolės įgyvendinimas Lietuvoje: metodologinės pastabos apie trūkinėjančią „šeimininko–samdinio grandinę“. 2007, Nr. ISSN 1392-1681. P. 6//<http://www.leidykla.eu/fileadmin/Politologija/46/str.pdf>; prisijungimo laikas 2007-11-15.

78. Mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas//<http://www.jurex.lt>; prisijungimo laikas 2007-09-10.
79. Seimo pirmininko kalba konferencijoje „Parlamentinė kontrolė: samprata ir įgyvendinimo problemos Lietuvoje“. 2005//<http://www.paulauskas.lt/index>; prisijungimo laikas 2007-11-15.
80. Strateginių Tyrimų Institutas, VŠĮ „Dėl kai kurių Seimo Audito komiteto kompetencijos ir veiklos aspektų“. 2005, Nr. 2005/ 19T; //http://www.institutas.lt/uploads/files/17_0.php; prisijungimo laikas 2007-09-10.

DARBAS BAIGTAS

2007 11 25