

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

ONOS ZABLOCKYTĖS
Finansų teisės dieninių studijų programa

TEMA

**VIEŠŲJŲ FINANSŲ IŠORĖS KONTROLĖS SISTEMOS TEISINIS
REGLAMENTAVIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė – lekt. D. Mingėlaitė

Konsultantas – doc. dr. D. Vasarienė

Vilnius, 2007

Turinys

Įvadas.....	3
1. Viešųjų finansų kontrolės sistemos samprata.....	5
1.1. Viešųjų finansų samprata ir funkcijos	5
1.2. Kontrolės samprata ir vaidmuo viešųjų finansų sektoriuje	7
1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema	10
2. Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos samprata ir teisinio reglamentavimo aspektai	16
2.1. Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos turinys ir jo realizavimas	16
2.2. Lietuvos Respublikos viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą reglamentuojančių teisės aktų analizė	22
2.2.1. Viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto – Valstybės kontrolės – teisinio reglamentavimo ypatumai	22
2.2.2. Savivaldybės kontrolieriaus (kontrolieriaus tarnybos) – kaip viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto – teisinio reglamentavimo analizė	32
2.2.3. Audito įmonės kaip viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos dalis.....	36
2.3. Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos teisinio reglamentavimo ypatumai	38
3. Lietuvos ir Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės subjektus reglamentuojančių teisės aktų lyginamoji analizė.....	46
Išvados	52
Rekomendacijos	54
Literatūros sąrašas	55
Santrauka	58
Summary.....	59
Priedai.....	60

Išvadas

Savo prigimtimi finansai yra glaudžiai susiję su valstybe, kurios funkcijų vykdymui yra būtinos piniginės lėšos, nes valstybė, vykdydama priskirtas (valstybines) funkcijas turi turėti piniginių išteklių. Valstybės viešieji finansai visada buvo ir bus viena iš pagrindinių visuomenės bei politikos aktualijų. Finansiniai valstybės ištekliai yra riboti, o juos reikia paskirstyti neribotiems socialiniams lūkesčiams tenkinti. Tam, kad būtų užtikrintas tinkamas valstybės finansų valdymas, egzistuoja kontrolės rūšių visuma. Kontrolės atsiradimą sąlygojo tai, kad valstybės valdžia, jos veikimo aparatai kryptingai bei tikslingai naudotų valstybės piniginius išteklius, o valstybės turtas būtų protingai naudojamas, o ne grobstomas ar pasisavinamas. Pagal subjektus viešųjų finansų kontrolės rūšimis laikytinos vidaus kontrolė ir išorinė kontrolė. Analizuojant valstybės finansines galimybes neapsieinama be šių viešųjų finansų kontrolės rūšių analizės. Išorės kontrolę įgyvendina specialiosios institucijos sau nepavaldžių organizacijų ar įstaigų atžvilgiu, o vidaus kontrolė remiasi subordinacijos santykiais. Magistro darbo tema aktuali todėl, kad viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos teisinio reglamentavimo (efektyvumo) problematika susilaukia išties menko Lietuvos finansų ir mokesčių teisės specialistų dėmesio, pasigendama išsamios viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos teisinio reglamentavimo analizės. Apie Valstybės kontrolės teisinės padėties ypatumus, istorinę apžvalgą keliose monografijose rašė A.Katkus. Nemažai lietuvių autorių darbų skiriama audito, kaip ekonominės kategorijos, analizei (D.Daujotaitė, S.Puškorius). Lietuvos rengimosi tapti Europos Sąjungos nare etape įvyko atitinkamų pakitimų ir teisės aktų, reglamentuojančių viešųjų finansų išorės kontrolės ypatumus, atžvilgiu.

Magistro darbo **problema** – viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos teisinio reglamentavimo ypatumai, įgyvendinimo efektyvumas. Baigiamojo darbo **hipotezė** – Lietuvoje įtvirtintas teisinis reglamentavimas užtikrina viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos funkcionavimą.

Baigiamojo darbo tyrimo **objektas** – Lietuvos ir Švedijos teisės normos, reguliuojančios viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą, atskleidžiant šios sistemos principus, metodus, tikslus bei uždavinius. Teisės aktų, reglamentuojančių nagrinėjamą sritį yra nemažai – nuo Konstitucijos iki įstatymų, kuriuose įtvirtinta išorės kontrolės subjekto veikla. Tyrimo **dalykas** – viešųjų finansų išorinę kontrolę atliekančių institucijų teisės aktuose įtvirtintos teisės normos, reglamentuojančios pagrindinius viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos aspektus.

Šio darbo **tikslas** yra išanalizuoti teisės normas, reguliuojančias viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos funkcionavimą, atskleidžiant teisinio reglamentavimo ypatumus bei šios kontrolės rūšies svarbą.

Darbe siekiama atriboti kontrolės rūšis, įvardinti viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos turinį, atskleisti išorės kontrolės rėmuose veikiančių institucijų teises ir pareigas, iširti tarptautinių teisės aktų įtaką teisiniam reglamentavimui. Atsižvelgiant į darbo tikslus, keliami šie **uždaviniai**:

- 1) išnagrinėti finansų kontrolės viešajame sektoriuje sampratą;
- 2) išanalizuoti teisės aktus, reglamentuojančius viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą Lietuvoje;
- 3) išanalizuoti institucijų, vykdančių viešųjų finansų išorės kontrolę Lietuvoje, veiklos aspektus;
- 4) išanalizuoti Švedijos Nacionalinės audito institucijos veiklą reglamentuojančius teisės aktus;
- 5) palyginti Lietuvos ir Švedijos aukščiausiųjų audito institucijų teisinio reglamentavimo ypatumus.

Magistro baigiamajame darbe naudojami dokumentų analizės (teisinių dokumentų – Konstitucijų, įstatymų, poįstatyminių aktų, ataskaitų – analizės), kontent – analizės, sisteminės analizės, lyginimo (darbe palyginama Lietuvos ir Švedijos Aukščiausiųjų audito institucijų teisinio reglamentavimo ypatumai, atskleidžiant panašumus, trūkumus), lyginamasis istorinis (apžvelgiama Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojančių teisės aktų istorinė kaita), apibendrinimo (analizuojamos autorių nuomonės dėl atitinkamų sąvokų apibrėžties) **metodai**.

Pirmajame darbo skyriuje „Viešųjų finansų kontrolės samprata“ autorė analizuoja viešųjų finansų, kontrolės sąvokas, viešųjų finansų kontrolės sistemos sampratą, jų apibrėžtumą literatūroje. Antrajame darbo skyriuje „Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos samprata ir teisinio reglamentavimo aspektai“ aptariamas viešųjų finansų kontrolės rūšies – išorės kontrolės turinys, jo realizavimas. Šiame skyriuje detalai nagrinėjami Valstybės kontrolės teisinio reglamentavimo pagrindai, atkreipiamas dėmesys į vietos savivaldos lygmenyje savivaldybės kontrolierių atliekamą išorės kontrolę, apžvelgiama nepriklausomų audito įmonių reikšmė viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos kontekste. Kadangi baigiamojo darbo tema orientuojama į išorės kontrolę atliekančių subjektų teisinius pagrindus, todėl lyginamuoju aspektu apžvelgiama Švedijos aukščiausioji audito institucija. Šios valstybės institucijos reglamentavimo pasirinkimą lėmė tai, kad Lietuva ir Švedija dalyvavo bendrame projekte, šalių aukščiausiasias audito institucijas sieja glaudaus bendradarbiavimo ryšys. Trečiajame darbo skyriuje „Lietuvos ir Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės subjektus reglamentuojančių teisės aktų lyginamoji analizė“ būtent ir pateikiami atitinkami minėtų institucijų teisinio statuso įtvirtinimo ypatumai, apibrėžiami veiklos gairių panašumai bei skirtumai.

1. Viešųjų finansų kontrolės sistemos samprata

1.1. Viešųjų finansų samprata ir funkcijos

Finansai – tai ekonominių santykių, susijusių su piniginių lėšų įvairių fondų sudarymu, naudojimu, paskirstymu ir perskirstymu, visuma. Žodžio *finansai* kilmė nėra visiškai aiški: vieni jį kildina iš anglų k. žodžio *fine* (bauda, pinigine bausmė), kiti – iš lotynų *finire* (baigti). Ilgainiui, iš pradžių Prancūzijoje, vėliau ir kitur, žodžio prasmė susiaurėjo, juo pradėta vadinti tik valstybės pajamas ir išlaidas.¹ Suprantama, jog finansai turi vienokią ar kitokią pinigine išraiška, formą, yra apčiuopiami bei suskaičiuojami. Galima būtų įvardinti, jog finansai bendrąja prasme yra pinigų sinonimas, tačiau vis dėlto finansai yra vidaus produkto paskirstymo ir perskirstymo, piniginių išteklių sudarymo ir panaudojimo proceso priemonė, o pinigai – prekės mainų priemonė. Finansai nusako atitinkamus piniginius santykius, kurie susiformuoja sudarant, panaudojant pinigų fondus. Finansai yra atitinkama sistema piniginių santykių, susiklostančių kuriant bei paskirstant, perskirstant ar vartojant nacionalinį produktą ir minėtų santykių pagrindu sukuriant finansinius išteklius, reikalingus įvairiems šalies poreikiams tenkinti. Taip pat finansus galima apibrėžti ir taip – „tai piniginiai santykiai, atsirandantys bendrojo nacionalinio produkto vertės ir dalies nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo procese, kurių tikslas – ekonominių subjektų ir valstybės piniginių pajamų ir sankaupų formavimas ir jų panaudojimas gamybos plėtimui, dirbančiųjų skatinimui, visuomenės socialinių ir kitų poreikių patenkinimui“.²

Finansų esmės nagrinėjimas prasidėjo su finansų mokslo atsiradimu, o kaip mokslo šaka, ji atsiskyrė XVII – XVIII a. Tačiau šis mokslas ne iš karto ėmėsi finansų esmės nagrinėjimo, o pasitenkino pačio mokslo turinio atskleidimu ir apibendrinimu. Kaip teigia V.Naraškevičiūtė ir A.Lakštutienė, finansų mokslas yra gamtos, visuomenės mąstymo reiškinių nagrinėjimas, jų apibūdinimas ir išvadų modeliavimas, tai suponuoja šį mokslą atsiradus iš praktinių visuomenės poreikių ir tapus jų atrama.³ Štai O.Buckiūnienė nurodo, jog finansų mokslas traktuojamas kaip ūkio pajamų ir išlaidų mokslas.⁴ E.Buškevičiūtė išskiria tris finansų mokslo susiformavimo prielaidas: monarchų pinigų atskyrimas nuo valstybės išdo, taip paskatinant valstybinių piniginių lėšų fondo – biudžeto susidarymą; valstybės pajamų ir išlaidų reglamentuojančių įstatymų leidyba; pinigines formas mokesčių atsiradimas.⁵ Taigi finansų mokslas – tai atitinkama ekonominio mokslo šaka, tirianti būtent finansinius santykius. Finansiniai santykiai, kaip minėta aukščiau, susiformuoja

¹ Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2004. T.6. P.102.

² Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. P.12.

³ Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai. Kaunas: Technologija, 2003. P.4.

⁴ Buckiūnienė O. Finansai. Vilnius, 2002. P.27.

⁵ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P.9-10.

paskirsatant, perskirstant ir naudojant piniginius išteklius. Šių santykių apibrėžimas suponuoja ir finansų funkcijų nusakymą, kurios ir atskleidžia finansų esmę. V.Meidūnas ir P.Puzinauskas teigia, jog finansai vykdo šias funkcijas:

- 1) piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo;
- 2) piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų panaudojimo;
- 3) piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo ir panaudojimo kontrolės.⁶

Matyti, jog šios funkcijos apima visą procesą, vykstantį nuo piniginių išteklių surinkimo iki kontrolės. Tačiau yra ir kitų nuomonių dėl finansų funkcijų apibrėžimo: paprastai išskiriamos dvi – paskirstomoji ir kontrolės. Pirmoji funkcija apima piniginių lėšų sukaupimą ir panaudojimą, kitaip sakant, ši funkcija atskleidžia finansų visuomeninės paskirties realizavimą, aprūpinant subjektą reikiama finansiniais ištekliais. Antroji, kontrolinė, funkcija apima patikrinimą, ar laikomasi įstatymų, reglamentuojančių finansinius santykius, ar laiku ir iki galo bei tikslingai vykdomi finansiniai įsipareigojimai biudžetinei sistemai, mokesčių tarnyboms, bankams, taip pat įmonių, įstaigų ir organizacijų tarpusavio įsipareigojimų. K.Levišauskaitė ir G.Rūškys teigia, jog finansinių santykių esmė – gamybiniai santykiai; finansai kaip ekonominė kategorija egzistuoja ne todėl, kad jie išreiškiami piniginių lėšų judėjimu, bet todėl, kad jie susiję su gamybiniais (ekonominiais) santykiais.⁷

Šiandien su finansų sąvoka siejama nemažai epitetų : viešieji, valstybės, savivaldybės, asmeniniai, individualūs, įmonių, organizacijų, fondų ir pan. Kadangi nagrinėjamo dalyko tema orientuojama į viešuosius finansus, reiktų apibrėžti žodžio „viešieji finansai“ reikšmę bei paskirtį. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne nurodoma, kad viešas reiškia visiems skirtas, visuomenės naudojamas.⁸ Savo prigimtimi finansai yra glaudžiai susiję su valstybe, kuriai jos funkcijų vykdymui ir yra būtinos piniginės lėšos, nes valstybė, vykdydama priskirtas (valstybines) funkcijas negali apsieiti be piniginių išteklių. Kyla klausimas, ar viešuosius finansus galima sutapatinti su valstybės finansais? Štai E.Buškevičiūtė teigia, kad šios sąvokos nėra vienareikšmės. Pasak autorės, viešieji finansai apima piniginius santykius, kurių dalyviai yra praktiškai visi bendruomenės nariai, o valstybės finansai daugiau apima valstybės biudžetinius procesus.⁹ Kita vertus, valstybės finansai visuomet yra vieši, todėl galima būtų dėti lygybės ženklą tarp minėtų sąvokų, juk ši tema aktuali ir visuomenės informavimo priemonėse, kuriose galima susipažinti su valstybės išlaidų ir pajamų politika, valstybės biudžeto sandara, įvairių valstybės valdymo institucijų finansinėmis ataskaitomis.

Darytina išvada, jog viešieji finansai apima valstybės biudžetą, savivaldybių biudžetus, įvairius specialius fondus ir kt. ir yra neatskiriama valstybės „funkcionavimo“ dalis.

⁶ Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.7.

⁷ Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. P.12.

⁸ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1993. P.931.

⁹ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P.12.

Valstybės finansai apima ekonominius santykius, atsirandančius sudarant ir naudojant bendrus valstybinius piniginių išteklių fondus, ir yra reikalingi ūkio, socialinių ir kultūrinių priemonių, valstybės valdymo, krašto apsaugos ir kitų išlaidų finansavimui garantuoti.

1.2. Kontrolės samprata ir vaidmuo viešųjų finansų sektoriuje

Žodis kontrolė (pranc. *contrôle*) reiškia ko nors tikrinimą bei priežiūrą, taip pat įstaigą ar asmenų grupę, tikrinančius kt. įstaigų ar asmenų veiklą, atsakomybę. Vadyboje ši sąvoka reiškia faktinės ir numatytos būsenų lyginimą ir siekimą, kad reali veikla atitiktų planuojamą.¹⁰

Kontrolės, kaip vienos iš valstybės funkcijos, atsiradimą sąlygojo tai, kad valstybės valdžia, jos veikimo aparatai tikslingai bei kryptingai naudotų valstybės piniginius išteklius, kad valstybės turtas būtų protingai naudojamas, o ne grobstomas ar pasisavinamas. Štai antikinėse valstybėse – miestuose dar nebuvo jokių apskaitos ir kontrolės tarnybų, tačiau vėliau, pasibaigus valstybinės tarnybos laikui, jau reikalauta atsiskaityti už savo veiklą specialiai finansų komisijai, o ataskaita būdavo viešai skelbiama.¹¹ Vystantis bei kuriantis valstybėms palaipsniui vis aktualesnė tapo kontrolės reikšmė – įvairių rinkliavų, mokestinių prievolių surinkimas bei jų išleidžiamumas buvo kontroliuojami. Literatūroje neretai minima, jog vergvaldinėse ir feodalinėse santvarkose monarchų bei feodalų išlaidos bei pajamos buvo prilyginamos visos valstybės pajamoms bei išlaidoms, o tai sudarė pagrindą įvairiausių kontrolės formų suklestėjimui.

Kaip minėta anksčiau, kontrolė yra viena iš finansų atliekamų funkcijų, kuri pasireiškia, kuomet valstybė per finansus gauna informaciją apie daugelį visuomenėje vykstančių procesų. Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje rašoma, jog kontrolė suprantama kaip sąmoningas tikrinimas (pvz., per Valstybinę mokečių inspekciją tikrinant įmonių lėšų naudojimą ir finansinę būklę) ir kaip automatinė kontrolė (iš duomenų apie finansinių priemonių dydžius, dinamiką gaunama informacija apie įvairius procesus).¹²

V.Aleknavičienė kontrolę įvardina kaip valstybės finansų valdymo funkciją, kuri pasireiškia visuose finansų valdymo procesuose. Pasak autorės, tai finansinės veiklos patikrinimo operacijų ir veiksmų visuma, panaudojant specifines kontrolės organizavimo formas ir metodus, kurios metu patikrinama, ar laikomasi įstatymų reikalavimų, bendrojo vidaus produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo proporcijų, palyginami finansinių išteklių planiniai rodikliai su faktiniais, nustatomos faktinių rodiklių nukrypimo nuo planinių priežastys, užkertamas kelias valstybės finansų švaistymui ir numatomi efektyviausi būdai kaip finansinius

¹⁰ Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006.T.10.P.547.

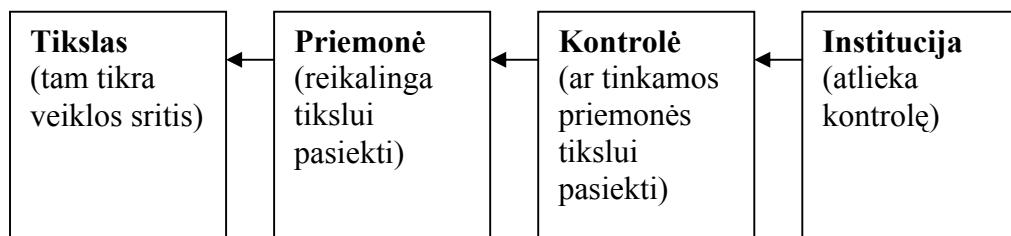
¹¹ Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė. Istorinė apžvalga. Leidykla „Vilius“, 1994. P.8.

¹² Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2004.T.6.P.102.

išteklius surinkti, paskirstyti ir naudoti ateityje.¹³ Taip pat kontrolę galima apibrėžti kaip tam tikrą formą, kuriai būdingas grįžtamasis ryšys ir kurios dėka kontroliuojantis subjektas gauna, sužino reikiamą informaciją apie kontroliuojamą objektą, jo faktinę būklę. Teigtina, kad kontrolė sudaro sąlygas teisingai ir objektyviai vertinti esamą situaciją, padėti, nustatyti tam tikras neigiamas tendencijas, jų sukeltas pasekmes bei išaiškinti jas sukėlusias priežastis bei sąlygas.

Kontrolės sampratų ir sąvokų yra tikrai nemažai, tačiau jas visas apibendrinus ir supaprastinus kontrolės procesą galima būtų apibrėžti į tam tikrą tikslo ir jo priemonių schemą: juk visose veiklos srityse yra siekiama atitinkamų tikslų, kuriems pasiekti yra numatomos atitinkamos priemonės. Minėti tikslai bus pasiekti, jei priemonės bus įvykdytos ir įgyvendintos teisingai ir tuomet kaip tikslų įgyvendinimo garantas atsiranda kontrolė, nes ji „aiškinasi“ tikslų įgyvendinimo laipsnį, patį procesą bei klaidas jame, ieško alternatyvių tikslo įgyvendinimo būdų, kad galima būtų išvengti neigiamų rezultatų ateityje. Toliau plėtojant minėtą schemą, pažymėtina, jog tam, kad kontrolė atliktų savo funkciją būtina tam tikra visuma institucijų, kurios prižiūrėtų, ar tikslingai, teisingai ir efektyviai yra panaudojamos valstybės lėšos. Institucijų, atliekančių kontrolę atsiradimas tik patvirtina teiginį, jog kontrolė – būtina valstybės vidaus funkcija. Tam, kad valstybė galėtų egzistuoti, būtina valdžios ir valdymo institucijos, kurios įgyvendintų valstybės funkcijas. Šią aprašytą kontrolės sąveiką galima pavaizduoti grafiškai:

1 schema. Kontrolės sąveika



Sudaryta darbo autorės

Atitinkamus įgaliojimus turinti institucija kontroliuoja, ar kontroliuojamasis objektas, pasitelkęs atitinkamas priemones įgyvendino siekiamus ir nusimatytus tikslus.

Savaime suprantama, kad valstybė gyvuotų, būtinos pajamos, o jos iš pilečių, juridinių asmenų mokesčių pavidalu surenkamos vėlgi per tam tikras specializuotas institucijas. Logiška, kad teisinėje valstybėje kiekvienas pilietis turi teisę žinoti ir reikalauti, ar pagrįstai skaičiuojamos valstybės pajamos, ar valstybės išlaidos naudojamos teisingai bei kryptingai. Visų šių veiksnių visuma sąlygoja kontrolės atsiradimą valstybėje. Nors neretai žodis kontrolė turi

¹³ Aleknavičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005. P.135.

neigiamo atspalvio tikimybę, tačiau kontrolės funkcija valstybėje būtent ir siekima užkirsti kelią negatyviems reiškiniams atsirasti, stiprinant skaidrumą bei teisėtumą.

Toliau nagrinėjant, kontrolės, kaip neatsiejamą valstybės finansų valdymo funkcijos, turinį, atkreiptinas dėmesys į jos atliekamas funkcijas. Trumpai apžvelgiant šias funkcijas pažymėtina, jog lietuvių autorių nuomonės šiuo klausimu beveik nėra, kiek išsamiau kontrolės atliekamas funkcijas nagrinėjo A.Katkus. Autorius išskiria dvi stambias kontrolės funkcijas:¹⁴ pozityviają ir negatyviają. Pirmąją galima apibrėžti kaip teigiamą kryptingą kontrolės poveikį ne tik išsiaiškinant, bet ir šalinant trūkumus bei juos sąlygojusias priežastis, antrąją – kaip trūkumų, nesklaidumų ir jų priežasčių išaiškinimo tikrinamajame objekte priemonę ar būdą. Siauresnės kontrolės funkcijos būtų šios: informacinė (informacija betarpiškai reikalinga sprendžiant apie kontroliuojamo objekto veiklą), profilaktinė – prevencinė (išaiškinimo apie galimus nukrypimus ir pažeidimus galimybė veikia drausminančiai darbuotojų atžvilgiu), teisėtumo užtikrinimo (siekiama kovoti su biurokratizmu, nusikalstamumu, siekiant užtikrinti teisės aktų laikymąsi), auklėjamoji, reguliacinė, integracinė, stimuliuojančioji ir kt.¹⁵ Kontrolės funkcijų išskyrimas ir apibrėžimas leidžia konkrečiau suvokti patį kontrolės turinį. Matyti, kad kontrolės kaip sąvokos/reiškinio, taip pat jos atliekamų funkcijų interpretacijų gali būti labai įvairių.

Nėra vieningos nuomonės ir dėl kontrolės metodų: vieni autoriai išskiria šiuos metodus – *patikrinimas, tyrimas, analizė, revizija* (auditas), kiti – *auditas, tyrimas/ekspertizė, inventorizacija, stebėjimas, analizė*. Kad geriau būtų suprantamas ir atskleidžiamas kontrolės vaidmuo valstybės viešųjų finansų srityje, trumpai apžvelkime minėtų metodų paskirtį.

Štai *tyrimo* metu įvertinama kontrolės objekto finansinė situacija, jos svyravimai. Tai gali būti ir mokesstinis tyrimas, ir ūkinės finansinės veiklos tyrimas. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme¹⁶ *mokestinis tyrimas* apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimant pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Fizinių ir juridinių asmenų ūkinės finansinės veiklos tyrimą atlieka Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba prie Vidaus reikalų ministerijos. *Inventorizacija* – įmonės, įstaigos ar organizacijos esamo turto detalaus aprašo sudarymas remiantis turto įsigijimo ir finansinės apskaitos dokumentais. *Analizę* galima būtų įvardinti kaip tam tikrą kontroliuojamo objekto turimų finansinių duomenų įvertinimą, ištyrimą, trūkumų nusakymą siekiant juos pašalinti ateityje. Kuomet kontroliuojamasis objektas yra nuolat lankomas, peržiūrima jo atliekama veikla, tokį veiksmą, kaip finansų kontrolės metodą, galima

¹⁴ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997. P.44-52.

¹⁵ Ten pat.

¹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.63-2243.

apibrėžti *stebėjimu*. Dar vienas metodas – *auditas*. Šį metodą reikėtų apžvelgti detaliau, nes neretai nėra aiškios takoskyros tarp sąvokų kontrolė ir auditas, kuri kurią papildo, ar kuri yra kurios dalis. Kadangi aukščiau kontrolė apibrėžta kaip drausmės, tvarkos ir teisėtumo užtikrinimo forma panaudojant valstybės lėšas, taigi kyla klausimas, o kurgi audito vieta šiame didžiuliam ir sudėtingame valstybės piniginių išteklių surinkimo, paskirstymo ir panaudojimo mechanizme? Kaip rašoma Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje, auditas (lot. *auditus* – klausymas) – tai nepriklausomų auditorių atliekamos įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas.¹⁷ Iš apibrėžimo matyti, kad pagrindinis audito tikslas – išnagrinėti bei įvertinti, ar finansinės atskaitomybės dokumentai rodo tikrąją ūkio subjekto finansinę padėtį, ar veiklos rezultatai, finansiniai (piniginiai) srautai yra apskaityti bei parengti pagal bendruosius apskaitos principus, galiojančius teisės aktus. Apskritai auditas yra ekonominė kategorija, o kontrolė – priešingai, gali būti suprantama ir kaip sociologinė, ir kaip teisinė ar pagaliau kaip ekonominė – finansinė kontrolė. Auditas – tai įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas, kuris apima nepriklausomą tikrinimą, finansinių ataskaitų tikrinimą, nuomonės apie finansines ataskaitas išreiškimą.

Darytina išvada, kad auditas – tai tam tikra kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri objektai, o nuomonė suformuluojama kaip auditoriaus išvada nusakant, ar finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir ar laikomasi bendrųjų apskaitos principų.

1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema

Nagrinėjant viešųjų finansų kontrolės sistemą, pirmiausia reikėtų išanalizuoti, kokiais principais vadovaujantis ji yra grįsta ir kas ją apima. Valstybės (viešųjų) finansų kontrolė – tai sisteminis priežiūros procesas, vykdomas specialių institucijų, tenkinant viešąjį interesą, kuriuo siekiama įsitikinti, ar efektyviai valdomi ir pagal paskirtį naudojami valstybės finansai.

Visų *pirma*, viešųjų finansų kontrolė apima finansų teisės normomis reglamentuotą valstybės, visuomeninių ir kitų viešų ūkio subjektų veiklą. *Antra*, šia kontrole siekiama užtikrinti finansinio planavimo savalaikiškumą ir tikslumą, pagrįstumą; *trečia*, pajamų surinkimą ir pervedimą į atitinkamus piniginius fondus; *ketvirta*, teisingą ir efektyvų lėšų panaudojimą.

Apibrėžti bei nusakyti viešųjų finansų kontrolės sistemą yra sudėtinga, nes nėra vieningos nuomonės, kas ją sudaro. Rusų autoriai pateikia nemažai finansų kontrolės sistemos skirstymo būdų. Štai keletas finansų kontrolės rūšių klasifikacijų pavyzdžių:¹⁸

¹⁷ Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2002. T.2. P.188.

¹⁸ Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. Москва: Юриспруденция, 2000. P.33.

1. **Pagal atlikimo laiką:** a) *išankstinė finansų kontrolė*, kuri apima piniginių lėšų surinkimo, paskirstymo ir panaudojimo kontrolę – biudžeto sudarymą ir patvirtinimą, kitų finansinių aktų patvirtinimą; b) *einamoji kontrolė* vykdoma įgyvendinant atitinkamų finansinių operacijų procesą; c) *paskesnioji kontrolė* apima jau įvykdytų finansinių operacijų ir finansinių resursų panaudojimo patikrinimą.

2. **Pagal kontrolės turinį,** skirstoma: a) biudžetinė; b) mokesčių; c) bankų; d) valiutų; e) draudiminės veiklos; f) muitinės.

3. **Pagal subjektus:** a) vietos savivaldos ir valstybės valdymo institucijų; b) prezidento; c) finansinių kreditinių institucijų; d) žinybinių institucijų; e) visuomeninė kontrolė ir f) audito kontrolė.

Taip pat viešųjų finansų kontrolę galima skirstyti į:

- 1) Išorinį auditą;
- 2) Valstybės kontrolę;
- 3) Vidaus kontrolę;
- 4) Vidaus auditą.

Tokį skirstymą, klasifikaciją pateikia E.Buškevičiūtė, akcentuodama, kad šios finansų kontrolės formos išskiriamos pagal kontrolę vykdančius subjektus.¹⁹

Taip pat užsienio literatūroje pateikiamos tokios finansinės kontrolės formos ir apibendrinimai:²⁰

- 1) Vidaus kontrolė, kuri apima organizacijos veiklos ir atliekamų procedūrų sistemą, kuriai apskritai vadovauja organizacijos vadovas;
- 2) Viešasis vidaus auditas, kuris vykdomas, organizuojamas išskirtinai įstaigos vadovo dėl viešųjų piniginių išteklių valdymo;
- 3) Minėta vidaus kontrolė (1) ir viešasis vidaus auditas (2) sudaro vidinės kontrolės pagrindą;
- 4) Vidinė kontrolė gali būti ex ante (išankstinė), spot (einamoji) ir ex post (paskesnioji) kontrolė;
- 5) Viešasis vidaus auditas dažniausiai yra ex post kontrolė, atitinkamais atvejais – spot kontrolė, bet niekuomet – ex ante;
- 6) Viešasis išorės auditas nėra atliekamas vadovaujant įstaigos vadovui, tai yra ex post kontrolė;
- 7) Viešasis išorės auditas jokiais aplinkybėmis negali būti ex ante kontrolė;

¹⁹ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P.372.

²⁰ A procedure for performance audit concerning the State of Romania harmonization with the *acquis communautaire* in the field of financial control. The Expert publishing House, Romanian Academy, 2006. P.19-20.

- 8) Viešojo vidaus audito ir viešojo išorės audito „santykis“ nėra pagrįstas subordinacijos principu, veikiau šios audito formos grindžiamos bendradarbiavimu ir pagalba.

Remiantis minėtais paaiškinimais, grafiškai kontrolės sistemą galima būtų pavaizduoti taip:

1 lentelė. Viešųjų finansų kontrolės sistema²¹

		Atliekamos finansų kontrolės kriterijus		
		(lot.Ex ante) (išankstinė)	(lot.Spot) (einamoji)	(lot.Ex post) (paskesnioji)
Finansų kontrolės internacionalizacijos lygis	Vidinė	Vidinė kontrolė	Vidinė kontrolė	
			Viešasis vidaus auditas	
	Išorinė		Viešasis išorės auditas	

Analizuojant liteatūrą, darytina išvada, kad autoriai įvairiai interpretuoja viešųjų finansų kontrolės sandarą, pateikdami įvairių klasifikavimo pavyzdžių. Apibendrinant autorių išsakytas mintis, pagal kontrolės subjektus viešųjų finansų kontrolę galima skirstyti į išorės ir vidaus. Tokia klasifikacija padeda aiškiai atriboti tiek kontrolės subjektus, tiek ir objektus, taip pat kontrolės dalyką. Aukščiau pateikti skirstymai yra smulkmeniški ir ne visai informatyvūs – juk tas pats subjektas gali atlikti keleto sričių kontrolę. Todėl ir toliau darbe viešųjų finansų kontrolės sistemos teisinis reglamentavimas nagrinėjamas pagal kontrolės subjekto prizmę. Štai viešųjų finansų išorės kontrolė apima ir išlaidų kontrolę ir tam tikra apimtimi – pajamų kontrolę (apie pajamų kontrolės vaidmenį viešųjų finansų išorės kontrolės sistemoje rašoma skyriuje „Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos realizavimas Lietuvoje“ – *aut.past.*). Taip aiškiai atskiriama, kokie subjektai priskirtini prie viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos, o kokie – prie viešųjų finansų vidaus kontrolės sistemos. Kadangi nagrinėjama tema yra viešųjų finansų išorės kontrolės sistema, plačiau apžvelgtina būtent pastaroji kontrolės sistemos rūšis, tačiau analizuotinas ir vidaus kontrolės turinys, kad geriau atskleisti šios klasifikacijos esmę ir kontekstą apskritai.

Remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktais vidaus kontrolės funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje teisinius pagrindus reglamentuoja Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. Šiame Įstatyme 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

²¹ A procedure for performance audit concerning the State of Romania harmonization with the *acquis communautaire* in the field of financial control. The Expert publishing House, Romanian Academy, 2006. P.20.

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“.²² Įstatyme pateikta vidaus kontrolės sąvoka suponuoja aiškų šios kontrolės rūšies ribų nustatymą. Vidaus kontrolė atliekama tik konkretaus viešojo juridinio asmens lygmenyje ir už kurios įgyvendinimą atsakingas yra įstaigos vadovas. Svarbu tai, koks yra šios kontrolės tikslas bei kriterijai. Išsiskiria vadinamoji 3E koncepcija (ekonomiškumas (angl. *economy*), efektyvumas (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumas (angl. *effectiveness*)). Ši koncepcija detalai išnagrinėta S.Puškorius monografijoje „Veiklos auditas“.²³ Autorius ekonomiškumą apibūdina kaip panaudotų išteklių minimizavimą, kurių reikia tam tikram rezultatui gauti, išlaikant tam tikrą to rezultato kokybę. Efektyvumas suprantamas kaip pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių, indėlių, kaštų bei kitų resursų santykis. Nustatytų tikslų įgyvendinimo lygis, panaudojus tam tikrą išteklių kiekį nusako veiksmingumo (rezultatyvumo) kriterijų.²⁴ Teisėtumas suponuoja, kad vidaus kontrolės dėka siekiama išsiaiškinti bei užtikrinti, kad viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma vadovaujantis įstatymais, kitais norminiais teisės aktais, kad nebūtų nukrypstama nuo teisės normų, savivaliaujama. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme išskiriamos šios vidaus kontrolės sistemos dalys: finansų kontrolė ir vidaus auditas.

Vidaus finansų kontrolė turi užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų (3E + skaidrumas) laikymąsi. Detaliau analizuojant, ši kontrolė turi užtikrinti valstybės ir savivaldybių turto tinkamą apsaugą, įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi, efektyvų darbo, piniginių ir materialinių išteklių naudojimą. Pažymėtina, jog atliekant finansų kontrolę laikomasi tokios etapų sekos:

Pirma, išankstinė finansų kontrolė atliekama priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su valstybės ir savivaldybės turto panaudojimu ir įsipareigojimais tretiesiems asmenims, prieš juos tvirtinant viešojo juridinio asmens vadovui;

Antra, einamoji finansų kontrolė, kurios paskirtis – užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi viešojo juridinio asmens sprendimai dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims;

Trečia, paskesnioji kontrolė, kurios paskirtis – užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi viešojo juridinio asmens sprendimai dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims.²⁵

²² Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.123-5540.

²³ Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius“ Lietuvos teisės universitetas, 2004.

²⁴ Ten pat. P.27-33.

²⁵ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.123-5540.

Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus. Matyti, jog vidaus auditas orientuotinas į viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą, atliekamas tyrimo, vertinimo ir konsultavimo metodais. Paminėtina tai, kad faktiškai vidaus auditą atlieka viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnyba. Aptariant vidaus kontrolę, jos subjektais laikytinos vidaus audito tarnybos, o kontroliuojamu objektu – atitinkamos institucijos, kurių viduje ir veikia minėtos tarnybos.

Pažymėtina, kad vidaus kontrolės svarba labai didelė, nes efektyvi vidaus kontrolė reiškia tikslų pasiekimą, finansinių ataskaitų patikimumą, įstatymų ir procedūrų laikymąsi. Klausimas, ar kitose šalyse auditoriai, suinteresuotos šalys vienodai supranta, kas yra vidaus kontrolė. Tam tikslui įvairios suinteresuotos institucijos yra parengusios kontrolės modelius, pavyzdžiui, CoCo – Kanadoje, Cadbury – Didžiojoje Britanijoje ir pan. Vienas labiausiai paplitusių vidaus kontrolės modelių – vadinamasis COSO modelis (angl. *Internal Control – Integrated Framework*), kurį parengė Treadway Komisijos organizacijų – sponsorių komitetas. Pagal COSO pateikiamą apibrėžimą, vidaus kontrolė sudaryta iš struktūrinių vieno lygmens sudėtinių dalių, o kontrolės aplinka šioje sistemoje yra visos kontrolės sistemos veiklos ir valdymo pagrindas. Kontrolės veikla gali būti vertinama įvairiais aspektais: pagal atsakomybės lygį, vidinių tvarkų suderinamumą, pareigų atskyrimą, priežiūros vykdymą, leidimų sistemą ir pan.²⁶ Matyti, kad vidaus kontrolės svarbai, sistemai ir veiklai skiriama dėmesio ir tarptautiniu lygmeniu.

Remiantis aukščiau pateiktais samprotavimais, pažymėtina, kad savarankiška kontrolės rūšis, kuri funkcionuoja juridinio asmens valdymo sistemoje ir kuri apima iš to išplaukiančias juridines paskemes – taip galima būtų apibrėžti vidaus kontrolę. Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos detalesnis analizavimas pateikiamas kitame darbo skyriuje (Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos samprata ir teisinio reglamentavimo aspektai – *aut.past.*).

Apibendrinant viešųjų finansų kontrolės sistemą pažymėtina, kad sistemos skirstymų gali būti įvairių, tai priklauso ir nuo viešųjų finansų kontrolės interpretavimo galimybių. Aiškiau šią kontrolę galima suvokti išskyrus dvi jos sandaros grupes – vidaus ir išorės, toliau detalizuojant šių rūšių sampratas, sudėti, teisinį reglamentavimą. Kadangi viešieji finansai, kaip suponuoją ir pats pavadinimas, yra vieši, natūralu, kad kontrolė turi būti vykdoma įvairiuose valstybės piniginių lėšų surinkimo, paskirstymo ir naudojimo lygmenyse. Taigi neužtenka kontrolės vykdymo tik tam tikro viešojo juridinio asmens lygmenyje, reikalinga ir „kontrolės kontrolė“, kurią atlieka subjektas, nepriklausantis nuo kontroliuojamojo objekto. Kaip pažymi A.Katkus, vidaus kontrolė, nepriklausomai nuo jos pasireiškimo formų, remiasi tiesioginio pavaldumo (subordinacijos)

²⁶ <http://www.coso.org>; prisijungimo laikas: 2007-10-31.

santykiais, o išorinę kontrolę įgyvendina tarpšakinės (specialiosios) institucijos sau nepavaldžių įstaigų ir organizacijų atžvilgiu.²⁷

²⁷ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997. P.115.

2. Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos samprata ir teisinio reglamentavimo aspektai

Kaip jau apibrėžta ankstesniame darbo skyriuje, viešųjų finansų kontrolė – tai sisteminis priežiūros procesas, vykdomas specialių institucijų, tenkinant viešąjį interesą, kuriuo siekiama įsitikinti, ar efektyviai valdomi ir pagal paskirtį naudojami valstybės finansai. Viena iš viešųjų finansų kontrolės sistemos rūšių – viešųjų finansų išorės kontrolės sistema, kurios esminis bruožas – nepriklausomumas nuo kontroliuojamojo objekto.

2.1. Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos turinys ir jo realizavimas

Prieš pradėdant išsamiau analizuoti viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos turinį, pirmiausia apibrėžtina šios sąvokos apimtis. Viešųjų finansų išorės kontrolė – tai tokia viešųjų finansų kontrolės rūšis, kurią atlieka finansiškai, administraciškai ir teisiškai nepriklausomas nuo kontroliuojamojo objekto kontrolės subjektas. Klausimas, o kas gi laikytina kontroliuojamuoju objektu ir kas yra objektą kontroliuojantis subjektas?

Objektas yra tai, į ką nukreipti tam tikri veiksmai, tai gali būti atitinkamos vertybės, materialiniai ištekliai, taip pat fizinių ir juridinių asmenų santykiai, kuriuose jie dalyvauja. Teisinio santykio objektas – tai tos vertybės, į kurias nukreiptos tokio santykio dalyvių teisės ir pareigos, dėl ko asmenys sueina į tam tikrą santykį.²⁸ Viešųjų finansų išorės kontrolės objektas tai finansiniuose teisiniuose santykiuose dalyvaujantys tam tikri tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, šių asmenų atliekama veikla, jos etapai. Pavyzdžiui, jei viešasis juridinis asmuo dalyvauja tam tikrame santykiyje surenkant, paskirstant, panaudojant viešuosius finansus, jis patenka į kontroliuojamų objektų ratą.

Viešųjų finansų išorės kontrolės subjektu laikytinos specializuotos institucijos, kurioms įstatymu yra nustatytos pareigos prižiūrėti, kontroliuoti juridinių asmenų veiklą per viešųjų finansų naudojimo, skirstymo prizmę. Štai Lietuvoje minėtu subjektu laikytina Valstybės kontrolė, kurios paskirtis – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas; skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.²⁹ Taip pat viešųjų finansų išorės kontrolės subjektu savivaldos lygmenyje laikytinas savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba), kuris yra savivaldybės kontrolės ir

²⁸ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justita, 2000. P.322.

²⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

audito institucija. Prie išorės subjektų priskirtini ir nepriklausomą auditą atliekantys auditoriai, audito įmonės.

Taigi viešųjų finansų išorės kontrolės objekto ir subjekto apibūdinimas suponuoja ir kontrolės dalyko apibrėžimą. Valstybės piniginių išteklių surinkimas ir paskirstymas labiau priskirtinas vidaus kontrolei (pavyzdžiui, Valstybinė mokesčių inspekcija vykdo specializuotą kontrolę viešųjų finansų kaupimo srityje, tačiau Valstybės kontrolė atlieka ir pajamų auditą), o išorinei kontrolei priskirtinas viešųjų finansų panaudojimo momentas. Proceso visuma, susijusi su materialinių išteklių naudojimu viešajame sektoriuje, t.y. visuma finansinių teisinių santykių, atsirandančių panaudojant piniginius išteklius ir siekiant teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo, skaidrumo užtikrinimo – tai viešųjų finansų išorės kontrolės dalykas. Kontrolės objekto ir subjekto sąveika sąlygoja pačios atliekamos kontrolės pobūdį bei apimtį. Pažymėtina, kad išorės kontrolės apimtis išeina už tam tikros institucijos, žinybos ribų, o vidaus kontrolė, priešingai, apima kontroliuojamo objekto veiklą, tam tikrus aspektus. Remiantis Vidaus audito rekomendacijomis, galima apibendrintai išskirti vidaus ir išorės audito skirtumus:³⁰

Pirma, *laiko atžvilgiu*, išorės auditorių stengiamasi rasti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių nuomonę dėl bendrojo finansinės atskaitomybės ir apskaitos teisingumo, taigi daugiausia žiūrima atgal, tikrinama tai, kas vyko praėjusiais metais, o vidaus audito metu daugiau rūpinamasi situacija, kuri yra dabar ir bus ateityje;

Antra, *vidaus kontrolės sistemos atžvilgiu*, išorės auditoriai, kaip ir vidaus auditoriai, vertina vidaus kontrolės sistemą, tačiau pirmieji daugiausia atkreipia dėmesį į vidaus kontrolę tik tiek, kiek tai yra susiję su finansinėmis ataskaitomis ir pan.;

Trečia, *atskaitomybės lygiu*, vidaus auditoriai dirba organizacijos aukščiausio lygio vadovams, o išorės – akcininkams ir tam tikra prasme valdžios institucijoms (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės pareigūnai atlieka biudžetinių įstaigų išorinį finansinį auditą);

Ketvirta, *galutinio rezultato atžvilgiu*, pagrindinis vidaus audito tikslas yra įvertinti naudojamas ir įgyvendinamas finansines sistemas, t.y. procedūras, kurios yra naudojamos rengiant, apskaitant ir pateikiant patikimą informaciją apie finansines operacijas, t.y. patvirtinti, kad procedūros naudojamos kaip pagrindas galutiniam rezultatui pasiekti, yra teisingos, tuo tarpu išorės auditoriaus tikslas yra patvirtinti galutinio rezultato (sumos) teisingumą.

Viešųjų finansų išorės kontrolė gali būti realizuojama atliekant valstybinį auditą. Aukščiausioji audito institucija Lietuvoje yra Valstybės kontrolė, kuri yra atskaitinga Seimui. Žvelgiant iš istorinės perspektyvos, pažymėtina, kad Valstybės kontrolės, kokia ji yra dabar, formavimosi kelias buvo gana ilgas. Natūralu, kad kiekvienoje valstybėje ši kontrolė turi savų

³⁰ Vidaus audito rekomendacijos // http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/vidaus_auditas/Vidaus_audito_rekomendacijos.pdf, prisijungimo laikas: 2007-11-18.

formavimosi ypatumų bei veiklos aspektų. Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės laikotarpiu sąlyginai finansų kontrolės institucija laikytinas Vyriausiasis Tribunolas, vėliau po Lenkijos-Lietuvos valstybės trečiojo padalinimo, Lietuvai patekus į Rusijos imperijos sudėtį, galiojo Rusijos imperijos įstatymai, reglamentuojantys valstybinę kontrolę. O štai pirmąkart Valstybės kontrolės įkūrimo klausimas nepriklausomoje Lietuvoje oficialiai iškeltas Lietuvos Valstybės Tarybos 1918 metų lapkričio 4 d. posėdyje.³¹ 1919 m. vasario 20 d. priimtas lakoniškas, tačiau pakankamai išsamus „Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti“, kurį tesudarė 10 straipsnių. Šiame įstatyme Valstybės kontrolė buvo numatyta būtent kaip ekonominės kontrolės institucija, o jos vadovas – valstybės kontrolierius galėjo būti perrenkamas ir skiriamas Valstybės Tarybos prezidiumo. Paminėtina, kad valstybės kontrolierius buvo atskaitingas Prezidiumui. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad šiuo laikotarpiu Valstybės kontrolės teisinis statusas buvo įtvirtintas ir konstituciniame lygmenyje, t.y. 1919 m. Laikinosios Konstitucijos pamatiniuose dėsniuose (Valstybės kontrolei reglamentuoti skiriami 9 straipsniai, įvesta naujovė – Valstybės kontrolierių parenka ir skiria Valstybės Prezidentas). 1940 m. – sovietinė aneksija įtakojo pertvarkymus visuose politinio, ūkinio, pagaliau, visuomeninio gyvenimo srityse. Valstybės kontrolė buvo reorganizuota pagal sovietinį pavyzdį. Vėliau įsteigtas Valstybės kontrolės departamentas. Tačiau bėgant metams ir pasikeitus politinei situacijai, Lietuvai atgavus nepriklausomybę, 1992 metais spalio 25 d. referendumu priėmus Lietuvos Respublikos Konstituciją, Valstybės kontrolės institucijos formavimasis įgavo naują pagreitį. Valstybės kontrolei skirtas XII Konstitucijos skirsnis, kuriame bendrais bruožais įvardintas kontrolės tikslas bei valdymo organai (133 straipsnis: „<...>vadovauja valstybės kontrolierius, kuri penkeriems metams Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas. Valstybės kontrolierius, pradėdamas eiti pareigas, prisiekia.“; 134 straipsnis: „Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Valstybės kontrolierius teikia Seimui išvadą apie metinę biudžeto įvykdymo apyskaitą.“).³² Valstybės kontrolė yra aukščiausia audito institucija Lietuvoje, kitose šalyse, pavyzdžiui, Vokietijoje, egzistuoja Federaliniai audito rūmai, kurios nariai turi teisminį nepriklausomumą, tikrina apskaitą, taip pat biudžeto ir ūkio tvarkymo ekonomiškumą ir teisėtumą; Suomijoje – Valstybės audito įstaiga, kuri vykdo finansų valdymo auditą bei jų ir biudžeto atitikimo peržiūrą; Lenkijos Konstitucijoje įvardinta, kad aukščiausioji valstybės kontrolės institucija yra Aukščiausieji kontrolės rūmai.³³

Pažymėtina, kad analizuojant Valstybės kontrolės, kaip institucijos pavadinimą susiduriama su tam tikra sąvokų kolizija. Sąvokos „kontrolė“ ir „auditas“ tarsi susilieja, nepalikdamos aiškios tarpusavio takoskyros ir turinio apibrėžties. Lietuvos Respublikos valstybės

³¹ Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė. Istorinė apžvalga. Leidykla „Vilius“, 1994. P.8-15.

³² Lietuvos Respublikos Konstitucija. Vilnius: Mūsų Saulužė, 2005.

³³ Sudarytojai: Jarašiūnas E., Mesonis G. Užsienio šalių konstitucijos. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P.88, 151, 256.

kontrolės įstatyme reglamentuota, jog Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą, jai suteikiamas aukščiausios audito institucijos statusas. Valstybės kontrolės įstatyme nėra aiškiau bei išsamiau reglamentuota valstybinio audito bei audito sampratų apimtys, tik glaustai įvardijama, jog valstybinis auditas susideda iš finansinio ir veiklos auditų. Kaip teigia A.Katkus, įstatymų leidėjas nepasinaudojo aptariamų sąvokų moksliniais tyrimais ir todėl šio įstatymo redakcijos Valstybės kontrolės definicijoje nėra apibrėžtos koncepcijos – nenuoseklu, pabira, prieštaringa ir neaišku.³⁴ Taigi terminijos oficialus neišaiškinimas ir suniveliaivimas veda link minėtų sąvokų sinoniminio painiojimo ir tam tikro chaoso. Audito teoretikas J.Mackevičius teigia, jog auditas – tai nepriklausomas finansinių ataskaitų tyrimas ir objektyvios nuomonės apie jas reiškimas, remiantis apskaitos principais ir teisės aktais.³⁵ Galbūt tai, kad audito sąvokos turinyje galima išvelgti sąvokos „tikrinimas“ (kontrolė) aspektų, sąlygojo Valstybės kontrolės įstatymo, koks jis yra esamuoju laiku, priėmimą. Pabrėžtina tai, kad ir pakeitus Valstybės kontrolės pavadinimą, jos, kaip aukščiausios audito institucijos, teisinis statusas, atliekamos funkcijos, uždaviniai, paskirtis liktų nepakitę. Štai ir remiantis SIGMOS ataskaitos santrauka, buvo pažymėta, jog „būsiami teisės aktų pakeitimai turėtų apimti subjekto, kaip atsakingo ir teikiančio finansines ataskaitas, sąvokos apibrėžimą“.³⁶

Prieš išsamiau analizuojant Valstybės kontrolės funkcionavimo ypatumus, atkreiptinas dėmesys į šios institucijos nepriklausomumą. Šis, nepriklausomumo, principas reglamentuotas ir Limos deklaracijoje „Dėl audito principų gairių“, priimtoje 1977 metais Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (toliau – INTOSAI) IX-ajame kongrese,³⁷ ir deklaracijoje „Dėl aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo“, priimtoje Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (toliau – EUROSAI) IV-ajame kongrese Paryžiuje 1999 m. birželio 4 d.³⁸ Paminėtina, jog Valstybės kontrolė visateise INTOSAI nare tapo 1992 metais, o 1993 metais įsiliejo į EUROSAI veiklą. Taigi, kaip turi būti suprantamos aukščiausios audito institucijos nepriklausomumas? Galima išskirti bendrus nepriklausomumo įgyvendinimo užtikrinimo pagrindus:

³⁴ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P.62-63.

³⁵ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Serija „Lietuvos mokslas“, 1999.Kn.24. P.13.

³⁶ SIGMA ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas. SIGMA ataskaitos santrauka, 2006// http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus/SIGMA_Summary_Report_LT.pdf; prisijungimo laikas: 2007-11-01.

³⁷ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“// http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-01. (Pažymėtina, jog INTOSAI organizacija yra profesinė organizacija, įkurta 1953 m., vienijanti 186 aukščiausiasias audito institucijas. Šios organizacijos tikslas yra padėti minėtoms institucijoms prisitaikyti prie didėjančių joms keliamų reikalavimų, skatinti patirties ir naujovių audito srityje sklaidą.)

³⁸ Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo“// http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_deklaracija.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-01. (Pažymėtina, jog EUROSAI įkurta 1999 m., vienijanti 46 Europos šalių aukščiausiasias audito institucijas ir Europos Audito Rūmus. EUROSAI tikslas yra stiprinti bendradarbiavimą tarp Europos aukščiausiųjų audito institucijų, skatinti informacijos mainus, remti mokslo darbus valstybinio audito srityje)

- 1) įtvirtinimas konstitucinėse ar įstatymų normose;
- 2) stabili aplinka institucijos vadovui vykdant savo įgaliojimus;
- 3) apsauga nuo išorinių veiksnių (spaudimo);
- 4) pakankami ištekliai užduočių įgyvendinimui;
- 5) institucijos biudžeto autonomija;
- 6) laisvas auditų planavimas ir vykdymas.

Laikantis bei įgyvendinant nepriklausomumo principą, nereikėtų jo suabsoliutinti, neva aukščiausioji audito institucija yra visiškai nevaldomas, savavalis valstybės finansų kontrolės mechanizmas. Nepriklausomumas aktualus todėl, kad ši institucija būtų apsaugota nuo bereikalingo kišimosi į veiklą, politinių aktualijų bei sprendimų; atsiribojusi nuo šių veiksnių institucija gali koncentruotai, nevaržomai susitelkti į esminį savo paskirties įgyvendinimą. Aukščiausioji audito institucija turi bendradarbiauti ir su visuomenės informavimo priemonėmis, ir atitinkamai viešai skelbti ataskaitas. Kaip skelbiama 5-ajame Limos deklaracijos straipsnyje, aukščiausiosios audito institucijos privalo turėti funkcinį ir organizacinį savarankiškumą, būtina jai patikėtiems uždaviniams įgyvendinti, taip pat būti nepriklausomos nuo audituojamų subjektų, apsaugotos nuo pašalinės įtakos.³⁹ Galima išskirti ne tik funkcinį, organizacinį, bet ir finansinį nepriklausomumą. Lietuvoje Valstybės kontrolė įgyvendina funkcijas, reglamentuotas Valstybės kontrolės įstatyme, šios institucijos darbuotojai, pareigūnai atleidžiami Įstatyme numatytais pagrindais, institucija finansuojama iš biudžeto lėšų (biudžeto asignavimų dydį nustato ir skiria Seimas). Finansavimą vykdo Vyriausybė – Finansų ministerija asignavimus iš valstybės biudžeto išduoda išlaidoms, patvirtintoms biudžeto programoms vykdyti. Pažymėtina tai, kad Valstybės kontrolieriaus penkerių metų kadencija nesutampa su Vyriausybės ketverių metų darbo laikotarpiu, taip pat Valstybės kontrolė savarankiškai sudaro ir tvirtina valstybinio audito programas, kurias sudaro įvertinusi Seimo Audito komiteto pateiktas rekomendacijas, taipogi atsižvelgusi į ankstesnių auditų rezultatus, visuomenės aktualias problemas. Galima konstatuoti, kad Lietuvos Respublikos Konstitucijoje Valstybės kontrolės nepriklausomumo principo įtvirtinto nėra, o juk šis principas interpretuotinas kaip konstitucinis.

Kita aktuali deklaracija, turėjusi ir turinti įtakos Valstybės kontrolės formavimuisi – INTOSAI Limos deklaracija „Dėl viešųjų finansų kontrolės svarbiausiųjų direktyvų“, priimta 1977 metais INTOSAI IX kongrese.⁴⁰ Šioje deklaracijoje akcentuojama, kad kontrolė yra būtinas viešųjų finansų valdymo elementas, nes toks valdymas skatina atsakomybę visuomenei, tai ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – kuo anksčiau atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar pažeidimus, teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo srityse, kad būtų

³⁹ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“// http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-01.

⁴⁰ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P.116-123.

galima pataisyti padėti, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams ar bent sumažintų jų atsiradimo galimybę.

Įvardinant Valstybės kontrolę kaip kontroliuojantį subjektą, akcentuotinas šios institucijos misijos vaidmuo išorės viešųjų finansų kontrolės sistemos kontekste. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007–2009 metų strateginiame veiklos plane, patvirtintame Valstybės kontrolieriaus 2006-07-14 įsakymu Nr. V-103, institucijos misija apibrėžia tokias siekiamybes: „*Padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius, prisidedant prie Seimo vykdomos parlamentinės kontrolės, skatinant viešojo sektoriaus pažangą ir prižiūrint ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas.*“⁴¹ Pagrindiniai misijos akcentai – valstybės lėšų, turto valdymas ir naudojimas, o biudžeto – dar ir vykdymas (biudžeto pajamų ir biudžeto išlaidų vykdymas). Lėšų surinkimo kontrolę atlieka kita valstybės institucija, šiuo atveju – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Tačiau pažymėtina tai, kad nuo 2003 metų Valstybės kontrolė atlieka ir valstybės biudžeto pajamų auditą, taip siekdama stiprinti biudžeto vykdymo parlamentinės kontrolės funkciją. Kaip akcentuojama 2007-2009 m. strateginiame Valstybės kontrolės veiklos plane, vykdant minėtą pajamų auditą siekiama palengvinti Seimo darbą rengiant valstybės biudžeto projektą, vykdant bendrąją nuolatinę biudžeto vykdymo kontrolę bei tvirtinant valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitą bei kitas konsoliduotas (suvestines) valstybės ataskaitas.⁴² Lietuvoje nacionalinio biudžeto (tiek valstybės biudžeto, tiek ir savivaldybių biudžetų) pajamų dalį sudaro mokesstinės pajamos, susiduriama su valstybės mokesčių pajamų kontrolės sistema, kurią realizuoja specializuotos ir nespacializuotos kontrolės institucijos. Atribojant viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą nuo valstybės pajamų kontrolės sistemos, darytina išvada, kad šias sistemas skiria jų klasifikavimo pagrindas. Minėta, jog išorinė kontrolė suprantama kaip nepriklausomo subjekto atliekama kontrolė (klasifikavimas pagal subjektus), o klasifikuojant pagal finansų veiklos metodus (mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas) išskiriama pajamų kontrolė.

Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos realizavimas vietos savivaldos lygmeniu atliekamas per savivaldybės kontrolierių (savivaldybės kontrolieriaus tarnybą). Vietos savivalda, kaip ją apibrėžia Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, tai valstybės teritorijos administracinio vieneto – savivaldybės teisė laisvai ir savarankiškai tvarkytis pagal Lietuvos

⁴¹ Valstybės kontrolieriaus 2006-07-14 įsakymu Nr. V-103 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007-2009 metų strateginis veiklos planas// http://www.vkontrole.lt/veikla_planas.shtml; prisijungimo laikas: 2007-10-24.

⁴² Ten pat.

Respublikos Konstituciją ir įstatymus per administracinio vieneto nuolatinių gyventojų tiesiogiai išrinktų atstovų savivaldybės tarybą bei jos sudarytą vykdomąją ir kitas institucijas.⁴³

2.2. Lietuvos Respublikos viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą reglamentuojančių teisės aktų analizė

Teisinis reguliavimas, kaip jį apibrėžia A.Vaišvila vadovėlyje „Teisės teorija“, tai „tokia socialinio reguliavimo rūšis, arba forma, kai teisinis poveikis žmonių elgesiui yra daromas teisės normomis“.⁴⁴ Demokratinėje valstybėje teisiniu reguliavimu siekiama užtikrinti jos piliečių laisvę plėtojant teisę bei siekiama išvengti chaoso, kuris atsirastų nesant teisės normų. Kadangi valstybė, tam kad gyvuotų, turi vykdyti, įgyvendinti valstybinę valdžią, uždavinius bei funkcijas, reikalingas efektyvus ir tikslingas visų jos ūkio sričių teisinis reguliavimas. Ne išimtis ir valstybės finansai. Remiantis teisės teoretikais, priimta teisės aktus skirstyti į bendruosius ir individualius. Prie bendrųjų teisės aktų priskiriami įstatymai, šie pagal juridinę galią klasifikuojami į pagrindinius ir paprastuosius įstatymus. Pagrindinius įstatymus sudaro Konstitucija (pagrindinis šalies įstatymas), konstituciniai įstatymai, ratifikuotos tarptautinės sutartys. Programiniai, organiniai, ypatingieji – tai paprastieji teisės aktai. Paminėtini ir poįstatyminiai aktai, kurie priimami remiantis įstatymais. Individualieji teisės aktai formuluoja vienkartinę teisinio elgesio taisyklę. Siekiant išsamiau išanalizuoti teisinius pagrindus, susijusią su viešųjų finansų išorės kontrolės teisiniu reguliavimu, būtina detalai apžvelgti norminius aktus kiekviename juridinės galios lygmenyje.

2.2.1. Viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto – Valstybės kontrolės – teisinio reglamentavimo ypatumai

Analizuojant vieną iš viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų – Valstybės kontrolę, paminėtinas aukščiausią juridinę galią turintis teisės aktas – Konstitucija. Priimant Lietuvos Respublikos Konstituciją dar funkcionavo Valstybės kontrolės departamentas. Konstitucijoje minėtas departamentas pervadintas Valstybės kontrole. Valstybės kontrolės teisinis statusas įtvirtintas pamatinio šalies įstatymo XII skirsnyje, kurį tesudaro tik du straipsniai bei pateikiama nuoroda į kitus įstatymus. Palyginant, pavyzdžiui, Lenkijos Konstitucijoje aukščiausios valstybės kontrolės institucijos – Aukščiausiųjų kontrolės rūmų – reglamentavimą, matyti, kad šios

⁴³ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.91-2832.

⁴⁴ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000. P.153.

institucijos struktūra, uždaviniai, funkcijos apibrėžiamos išsamiau.⁴⁵ Lietuvos Konstitucijoje pagrindiniai akcentai sudėti dėl valstybės kontrolieriaus kandidatūros skyrimo, Valstybės kontrolės uždavinių bei Seimui teikiamos biudžeto įvykdymo apyskaitos. Konstitucijoje nieko neužsimenama apie kartinį šios institucijos principą – nepriklausomumą (tiek funkcinį, tiek organizacinį, tiek finansinį), kuris taip pabrėžiamas INTOSAI ir EUROSAI deklaracijose.

Po Konstitucijos priėmimo, skubiai reikėjo priimti ir įstatymą, reglamentuojantį Valstybės kontrolės uždavinius, struktūrą. Po ilgų reformų įgyvendinimo 1995 metais gegužės 30 dieną buvo priimtas naujas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas (jau padaryta 14 įstatymo pakeitimų), o 2001 m. gruodžio 13 d. išleista nauja įstatymo redakcija. Naujos Valstybės kontrolės įstatymo redakcijos išleidimą sąlygojo Lietuvos siekis tapti Europos Sąjungo nare – tobulinant šios institucijos teisinį statusą, tikslinant bei formuojant viešųjų finansų kontrolės sistemą Lietuvoje. Europos Komisija savo ataskaitose apie Lietuvos pažangą rengiantis narystei Europos Sąjungoje pažymėdavo, kad institucija visada tinkamai vykdė savo funkcijas ir buvo akivaizdžiai pažengusi į priekį lyginant su kitomis šalimis kandidatėmis, tačiau kalbant apie teisinę padėtį – įgaliojimai ne visai atitiko Europos Sąjungos keliamus reikalavimus, todėl tai ir sąlygojo neatidėliotinių pakeitimų būtinumą 1995 metų Valstybės kontrolės įstatyme.⁴⁶ Naujoje Valstybės kontrolės įstatymo redakcijoje atsisakyta revizijos, kvotos, baudžiamojo persekiojimo, baudos skyrimo pagrindų (atsisakyta teisėsaugos institucijoms būdingų nuostatų), o nurodyta, kad institucija vykdys prevencinę veiklą – nustačiusi nuolatinius, esminius pažeidimus imsis prevencinių priemonių, kad šie pažeidimai nesikartotų. Pagrindiniai Valstybės kontrolės uždaviniai įvardinti 4-ame Įstatymo straipsnyje (su 2005-12-22 padarytais pakeitimais): pirma šio straipsnio dalis atkartoja Konstitucijoje įtvirtintą nuostatą: „prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas“. Pažymėtina, kad dar vienas iš pagrindinių Valstybės kontrolės uždavinių – „skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui“.

Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas suteikė įgaliojimus Valstybės kontrolę pertvarkyti į valstybinio audito instituciją, nes ankstesnės redakcijos įstatyme ši institucija buvo apibrėžiama kaip aukščiausioji ekonominės finansinės kontrolės valstybė institucija (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnis, 1995-05-30⁴⁷). Valstybės kontrolė įteisinta ne tik kaip audito institucija, bet kaip aukščiausioji šalies valstybinio audito institucija, turinti

⁴⁵ Sudarytojai: Jarašiūnas E., Mesonis G. Užsienio šalių konstitucijos. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P.255-257.

⁴⁶ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P.59.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas (ankstesnioji redakcija) // Valstybės žinios. 1995, Nr.51-1243.

įstatymiškai įtvirtintą nepriklausomybę. Ši institucija atskaitinga Seimui, o pastarasis nustato jos asignavimų dydį.

Pažymėtina, jog vykstant deryboms dėl narystės Europos Sąjungoje, viešųjų finansų kontrolės aspektu buvo aktuali 28-oji derybinė pozicija „Finansų kontrolė“.⁴⁸ Vienas iš pagrindinių derybų įsipareigojimų buvo pilnai suderinti Lietuvos vidaus ir išorės audito standartus su tarptautiniais vidaus ir išorės audito standartais bei sukurti metodologinę bazę išorės kontrolei, vidaus kontrolei ir vidaus auditui. Derybų objektas dėl viešųjų finansų išorės kontrolės – derybos dėl tarptautinius išorės audito standartus ir gerąją Europos Sąjungos šalių narių praktiką atitinkančio Valstybės kontrolės įstatymo priėmimo bei Valstybės kontrolės perorientavimo iš baudžiamosios į auditą instituciją. Šių derybų pagrindu buvo sutarta dėl pagrindinių Europos Sąjungos paramos finansų kontrolės principų, o susitarimai įtvirtino geriausia valstybių narių praktika grindžiamos finansų kontrolės sistemą Lietuvoje.

Kaip jau minėta ankstesniuose darbo skyriuose, viešųjų finansų išorės kontrolės objektas yra tai, į ką nukreipti veiksmai, santykiai, kylantys panaudojant viešuosius finansus. Pažymėtina, kad Valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnyje nurodyta, kas yra valstybinio audito *subjektai*: valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ir savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų, įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų ar perdavė turto. Autorės nuomone, Įstatyme išvardintų institucijų, įstaigų, valstybinių įmonių ir t.t. apibrėžimas kaip subjektų yra netikslus, nes tai yra objektai, audituojami Valstybės kontrolės. Taigi subjektas šiuo atveju yra Valstybės kontrolė kaip specializuota institucija, atliekanti išorės finansų kontrolę, nukreiptą į objektus: valstybės institucijas ir įstaigas ir t.t.

Detaliau analizuojant Valstybės kontrolės teisinio reglamentavimo ypatumus, nagrinėtinas „valstybinio audito“ sąvokos turinys. Kaip apibrėžta pačiame Įstatyme, valstybinis auditas – tai auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus. Valstybinis auditas susideda iš finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditų visumos. Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis nauja įstatymo redakcija, Valstybės kontrolė savo veiklą grindžia ne tik finansiniu (kaip kad buvo ankstesnės redakcijos įstatyme), bet ir veiklos auditu. Atribojant finansinį ir veiklos auditą, skirtybės yra tiek teoriniu, tiek ir praktiniu aspektais. Pateikiama lentelė, kurioje įvardinti pagrindiniai minėtų auditų atskyrimo aspektai.

⁴⁸ <http://www.euro.lt/old/showitems.php?TopMenuID=2&MenuItemID=9&ItemID=454&LangID=1>; prisijungimo laikas: 2007-12-01.

2 lentelė. Veiklos ir finansinio audito atribojimo aspektai

Aspektas	Veiklos auditas	Finansinis auditas
Tikslas	Įvertinti, ar audituojamas subjektas dirba efektyviai, ekonomiškai ir produktyviai	Įvertinti, ar audituojamo subjekto finansinė atskaitomybė yra tikra ir teisinga
Vertinimo sritys	Institucija/programa ir jos veikla	Apskaitos ir valdymo sistemos
Metodai	Įvairiuose projektuose skiriasi	Daugiau standartizuoti
Vertinimo kriterijai	Atskiri kiekvieno audito kriterijai	Standartizuoti kriterijai
Ataskaitų pobūdis	Įvairi struktūra ir turinys	Standartizuotos
Ataskaitų periodiškumas	Skelbiamos atskirais atvejais	Skelbiamos reguliariai

Šaltinis: Daujotaitė D. Finansų kontrolės reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas, 2002. Nr.2. P.74.

Nors lentelėje išvardinti esminiai finansinio ir veiklos audito skirtumai, šie auditai turi ir tam tikrų panašumų – t.y. tam tikru aspektu įvertinti audituojamo objekto veiklą bei pateikti ataskaitą apie tai. Finansinio audito tikslas, kaip teigia Generalinis Norvegijos auditorius Bjarne Mork-Eidem: „<...> gauti tinkamą informaciją apie oficialias finansines apskaitas, jose registruotus sprendimus ir sandorius, kad auditorius galėtų suformuluoti nuomonę, ar išlaidos gali būti patvirtintos, ar lėšų paskirstymas yra priimtinas. <...> finansinis auditas sietinas į dvi užduotis: <...> buhalterinės apskaitos auditą ir <...> dispozicijų kontrolę“.⁴⁹

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme finansinio ir veiklos audito turiniui skiriama nepakankamai daug dėmesio, tačiau 13 straipsnyje pateikiama nuoroda į Valstybinio audito reikalavimus. Tai dar vienas teisės aktas, aktualus nagrinėjant viešųjų finansų išorės kontrolės teisinį reglamentavimą Lietuvoje. Įstatyme per daug nedetalizuojamas valstybinio audito turinys, o didesnis dėmesys sutelkiamas į pačios institucijos organizacinę struktūrą, kontrolieriaus ir pareigūnų kompetenciją. Žinoma, vienareikšmiškai teigti, jog tai yra Įstatymo trūkumas – negalima, tiesiog dauguma valstybinio audito vykdymo, reguliavimo aspektų sutelkta kitame norminiame akte, taip išvengiant disharmonijos galimybių.

Valstybinio audito reikalavimuose, patvirtintuose Valstybės kontrolieriaus 2002 metų vasario 21 dienos įsakymu Nr. V-26, įvardijamos ne tik bendrosios šio audito nuostatos, bet ir

⁴⁹ Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P.19.

reikalavimai, keliami valstybiniam auditui (pavyzdžiui, planavimas, audito atranka, analitinės procedūros ir t.t.), dėmesys skiriamas atskirai tiek finansiniam, tiek ir veiklos auditui.⁵⁰

Pažymėtina, jog nuo 2009 metų sausio 1 dienos vėl numatyti pakeitimai Valstybės kontrolės įstatyme, vienas iš pakeitimų susijęs su finansiniu auditu. Naujojoje redakcijoje jis bus apibrėžiamas kaip „audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas“. Matyti, kad naujovė yra biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių įtraukimas į apibrėžimą (Valstybės kontrolės uždavinių teisinis reglamentavimas aptariamasis toliau – *aut. past.*). Atsižvelgiant į išdėstytus apibūdinimus, taipogi remiantis Valstybinio audito reikalavimais, galima nustatyti, kad finansinis auditas apima būtent jau įvykusių ir jau parodytų finansinėse ataskaitose ūkinių operacijų vertinimą, dėl finansinių ataskaitų nuomonės pareiškimą, taip pat biudžeto formavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo teisėtumo vertinimą. Kaip pagrindinius akcentus, kokios funkcijos atliekamos audito metu, galima išskirti:

- vertinimas;
- nuomonės pareiškimas;
- tyrimas;
- teisėtumo vertinimas.

Remiantis šiais kriterijais įgyvendinamas finansinis auditas. Kadangi šis procesas susideda iš daug veiksmų, tai ir jo vykdymą galima suskirstyti į tam tikrus etapus: planavimą (audito plano, audito procedūrų parengimas, dokumentų tyrimas ir pan.), vykdymą (kontrolės testai, savarankiškos audito procedūros), vertinimą (audito ataskaita, audito išvada (besąlyginė, sąlyginė ir neigiamą nuomonės)). Taip pat auditoriai vertina, ar įrodymai pagrindžia kontrolės rizikos lygį bei finansinės atskaitomybės tvirtinimus, t.y. baigtumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą ir atskleidimą. Kiekvienas iš šių tvirtinimų (kaip ir etapai) detaliam aptartas Valstybinio audito reikalavimuose ir nepalieka teisinio reglamentavimo spragos ar netikslumų.

Veiklos audito sąvokos nenumatoma pakeisti ir jis apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu (3E koncepcija). Platesne prasme t.y. valstybės, valstybės institucijų, kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo analizė ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo

⁵⁰ Valstybinio audito reikalavimai, patvirtinti Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija) (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija) // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=18295; prisijungimo laikas 2007-11-02.

požiūriu bei atitinkamų pasiūlymų, kaip galima būtų gerinti viešojo sektoriaus veiklą 3E koncepcijos aspektu, rengimą. Veiklos auditas, kaip ir finansinis auditas, detaliau reglamentuojamas Valstybinio audito reikalavimuose. Šio audito tikslas ne tik įvertinti institucijos viešąjį ir vidaus administravimą per 3E prizmę, bet nurodyti bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Prieš gilinantis į tai, kaip veiklos auditas daro įtaką siekiant kontroliuoti viešuosius valstybės finansus, būtina aptarti viešojo ir vidaus administravimo sąvokas.

Kaip reglamentuojama Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme, viešasis administravimas – tai 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, o vidaus administravimas – veikla, kuria užtikrinamas viešojo administravimo subjekto savarankiškas funkcionavimas (struktūros tvarkymas, dokumentų, personalo, turimų materialinių ir finansinių išteklių valdymas), kad jis galėtų atlikti viešąjį administravimą.⁵¹ Kaip šios sąvokos siejasi su viešaisiais finansais? Kaip kad buvo minėta anksčiau, viešųjų finansų kontrolės objektas yra konkretūs juridiniai asmenys (ar jų veiklos sritys), kurie dalyvauja finansiniuose teisiniuose santykiuose, susijusiuose su materialinių ir kitų išteklių kaupimu, paskirstymu ir naudojimu. Tam, kad institucijos viešas administravimas būtų efektyvus, būtinas sistemingas ir tikslingas jos vidaus administravimas. „Veiklos audito uždaviniai yra kur kas įvairesni nei finansinio audito. Be to, finansinio audito procedūros yra standartizuotos, tuo tarpu sukurti tokias veiklos audito procedūras iš viso neįmanoma, nes veikla aprėpia aibę funkcijų, kurios skiriasi turiniu (finansiniu, ekonominiu, valdymo, teisiniu ir įvairiais šių veiksmų deriniais), kompleksiskumu (neretai veikla vykdoma dalyvaujant daugeliui organizacijų, atliekančių joms priskirtas funkcijas), sudėtingumu (sąveikos, valdymo, atsakomybės neapibrėžtumu), laikotarpiu, per kurį šios funkcijos turi būti atliktos, planų įvairove (operatyvinių, taktinių, strateginių planų turiniu, jų struktūra, neretai sunkiai suderinamų terminų gausa) ir kitomis savybėmis.“⁵²

INTOSAI veiklos auditą apibrėžia kaip procesą, kurio metu vertinama kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai tikrinama organizacija naudoja savo išteklius atlikdama jai priskirtas funkcijas.⁵³ Kaip reglamentuojama Valstybinio audito reikalavimuose, ekonomiškumas suprantamas kaip minimalus išteklių panaudojimas išlaikant nustatytą produkto ir/ar teikiamų paslaugų kokybę; efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pagaminto produkto ir/ar paslaugų apimties ir jiems panaudotų išteklių; rezultatyvumas suprantamas kaip tikslų pasiekimo lygis, taip

⁵¹ Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2006, Nr.77-2975.

⁵² Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga// Viešojo politika ir administravimas. 2003, Nr.4. P.44.

⁵³ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gaičių“// http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-01.

pat kaip santykis tarp pasiekto efekto ir tikslams pasiekti panaudotų išteklių. Veiklos auditas apima veiklos ekonomiškumo vertinimą, lyginant su viešojo administravimo principais ir geriausia administravimo praktika; finansinių, žmogiškųjų ir kitų išteklių panaudojimo efektyvumo auditą, įskaitant ir informacinių sistemų, veiklos vertinimo kriterijų (rodiklių) ir stebėsenos atlikimo nagrinėjimą, taip pat audituojamo subjekto atliktų veiksmų šalinant audito metu nustatytus trūkumus tyrimą ir kita, ką auditorius mano esant svarbu ir reikšminga siekiant pagerinti audituojamų subjektų veiklos efektyvumą; rezultatyvumo (veiksmingumo) auditą, susijusį su audituojamų subjektų, jų vykdomų programų tikslų pasiekimo įvertinimu.⁵⁴ Pamatiniai veiksniai, apimantys veiklos auditą būtų:

- vertinimas;
- vertinimo kriterijų (rodiklių) ir stebėsenos atlikimo nagrinėjimas;
- trūkumų tyrimas;
- vykdomų programų tikslų pasiekimo įvertinimas.

Veiklos auditas taipogi yra planuojamas. Planavimo etapas skaidomas į strateginį tyrimą (nuolatinis stebėjimas, duomenų rinkimas, problemų nustatymas ir analizė) ir audito planavimą (išankstinio tyrimo ataskaita). Audito vertinimo kriterijai pasirenkami atsižvelgiant į audito tikslus, audituojamą objektą). Finalinis veiklos audito momentas – audito rezultatų įforminimas audito ataskaita. Taip pat auditorius pateikia rekomendacijas apie galimą veiklos gerinimą ir privalo domėtis, stebėti audituojamo objekto vykdomas rekomendacijas bei šalinamus trūkumus.

Remiantis trumpa valstybinio audito struktūros analize, darytina išvada, kad pagrindinės šio audito sąvokos reglamentuojamos Valstybės kontrolės įstatyme, o poįstatyminių aktų lygmenyje – Valstybinio audito reikalavimuose. Teisiniai pagrindai yra pakankami, kad atskleistų sąvokų turinį, esmę, vykdymo etapus bei principus, uždavinius. Pačios Valstybės kontrolės institucijos išleistas minėtas poįstatyminis teisės aktas, suponuoja įstatymo papildymą, jį konkretizuoja bei daro aiškesnį.

Kiekviena vykdoma veikla yra grindžiama jai būdingais principais. Lotyniškai principum – pradžia, pagrindas, pirminis šaltinis. Kaip teigia teisės teoretikas A.Vaišvila: „Tai svarbiausi teisės esmės konkretėjimo, reiškimosi būdai, arba pagrindinės teisinės idėjos, vertybinės orientacijos, kurios nurodo, kaip konkrečiomis teisės normomis turi būti reguliuojami žmonių santykiai, kad įgautų teisių ir pareigų vienovės pavidalą ir būtų humanizuojami bei

⁵⁴ Valstybinio audito reikalavimai, patvirtinti Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija) (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija) // http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-02.

demokratizuojami.⁵⁵ Taigi ir valstybinio audito reguliavimas remiasi tam tikrais jam būdingais principais. Apibendrintai juos galima išdėstyti taip:

- 1) Nepriklausomumas;
- 2) Profesionalumas;
- 3) Duomenų prieinamumas;
- 4) Tarptautinių ir nacionalinių audito standartų taikymas;
- 5) Atskaitingumas;
- 6) Atsakomybė;
- 7) Standartų taikymas;
- 8) Organizavimas;
- 9) Audito metodų tobulinimas;
- 10) Viešųjų ir privačiųjų interesų konflikto vengimas.

Apie nepriklausomumo principą rašyta ankstesniame skyriuje, todėl dar kartą akcentuotina tai, jog Lietuvoje Valstybės kontrolės nepriklausomumas nėra reglamentuotas konstituciniame lygmenyje, t.y. neatsižvelgiama į Limos deklaracijos rekomendacijas. Apie valstybinio audito nepriklausomumo stiprinimą akcentuojama ir Valstybės kontrolės 2006-2010 metų valstybinio audito strategijoje, t.y., kad valstybinis auditas yra nepriklausomas nuo kitų institucijų įtakos ir kad valstybinis auditas atitiktų INTOSAI standartus nepriklausomumo aspektu, reikia siūlyti Seimui inicijuoti Lietuvos Respublikos Konstitucijos pakeitimus, kuriais būtų sustiprintas valstybinio audito nepriklausomumas.⁵⁶ Lyginant ir analizuojant Limos deklaracijos nuostatas, jos rekomendacijas su Lietuvos Respublikos Konstitucijoje esamomis nuostatomis, pažymėtina, jog tai, kad Valstybės kontrolė pripažįstama konstitucine institucija, privalanti atsiskaityti Seimui už savo veiklą, aukščiausią juridinę galią turinčiame teisės akte daugiau nėra nuostatų, atspindinčių minėtos Deklaracijos rekomendacijų. Remiantis Konstitucijos 84 straipsnio 1 dalies 13 punktu, Respublikos Prezidentas teikia Seimui valstybės kontrolieriaus kandidatūrą, taip pat gali teikti Seimui pareikšti nepasitikėjimą juo⁵⁷ (pareikšti nepasitikėjimą valstybės kontrolieriumi reikia Seimo balsų daugumos). Valstybės kontrolės institucijos nepriklausomumo laipsnis būtų aukštesnis, jeigu, pavyzdžiui, valstybės kontrolierius būtų atleidžiamas iš pareigų tokia tvarka, kokia numatyta Konstitucijos 74 straipsnyje (Respublikos Prezidentą, Konstitucinio Teismo pirmininką ir teisėjus, Aukščiausiojo Teismo pirmininką ir teisėjus, Apeliacinio teismo pirmininką ir teisėjus, Seimo narius, šurkščiai pažeidusius Konstituciją ar sulaužius priesaiką, taip pat paaiškėjus, jog padarytas nusikaltimas, Seimas 3/5 visų narių balsų dauguma gali pašalinti iš

⁵⁵ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000. P.123-124.

⁵⁶ 2006-2010 metų Valstybinio audito strategija, patvirtinta Valstybės kontrolieriaus 2005-12-29 įsakymu Nr. V-155// http://www.vkontrole.lt/veikla_strategija.shtml; prisijungimo laikas: 2007-10-24.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Vilnius: Mūsų Saulužė, 2005.

užimamų pareigų ar panaikinti Seimo nario mandata). Tokiu atveju Valstybės kontrolierius galėtų būti iš pareigų atleidžiamas Seimo 3/5 visų narių balsų dauguma, kontrolieriui šiurkščiai pažeidus Konstituciją, sulaužius priesaiką, padarius nusikaltimą. Kaip ir buvo aukščiau minėta, 2001 metais pakeitus Valstybės kontrolės įstatymą ir jai tapus aukščiausiai audito institucijai jos, kaip konstitucinės institucijos, statuso nepakeitė, nes tikslai, įtvirtinti Konstitucijoje liko nepakitę.

Nagrinėjant profesionalumo ir viešųjų ir privačiųjų interesų konflikto vengimo principus, pažymėtina, kad tarpukario Lietuvos valstybės kontrolės 1930 metais patvirtintose „Laikiniosiose taisyklėse“ buvo teigiama, kad revizorius turi būti mandagus, taktiškas, kantrus ir blaivus, taip pat reglamentuota ir tai, kad revizoriai negali daryti revizijų tose įstaigose, kurių vadovaujantys asmenys yra jų giminės ir pan.⁵⁸ Matyti, kad jau anuometiniuose teisės aktuose auditoriaus (revizoriaus) veiklai buvo skirtas nemažas dėmesys, akcentuojama profesinė etika. Kadangi Lietuva, kaip minėta anksčiau, yra INTOSAI narė ir prisiėmė audito standartų reikalavimus ja tapdama, todėl 1996 metais liepos 1 dieną buvo priimtas Valstybės kontrolės pareigūnų profesinės etikos kodeksas.⁵⁹ Svarbu akcentuoti, jog minėtame Kodekse reglamentuoti pagrindiniai auditorių veiklos principai: nepriklausomumas, objektyvumas, sąžiningumas, profesinė kompetencija, atstovavimas visuomenės interesams, atsakomybė, konfidencialumas. Pastebėtina ir tai, kad Valstybės kontrolės įstatyme (29-30 straipsniai) pažymima apie Valstybės kontrolės auditorių priesaiką, o tai suponuoja auditorių dorovinius reikalavimus – pagarbą Konstitucijai, įstatymams, pagaliau, ištikimybę Lietuvai, sąžiningą tarnybą. Valstybinio audito reikalavimų ir Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekso reikalavimų nesilaikymas, apgaulingas duomenų pateikimas atliekant valstybinį auditą – pagrindai pareigūno atsakomybei atsirasti. Juk vykdydamas savo pareigas auditorius tam tikra prasme realizuoja svarbią valstybės funkciją, t.y. prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas, kaip vykdomas šalies biudžetas. Taigi, matyti, kad kontrolieriaus, auditorių profesinės etikos klausimų reglamentavimas tiek Valstybės kontrolės įstatyme, tiek ir kituose poįstatyminiuose teisės aktuose, sąlygoja dorovinio, etiško pareigūno elgesio vertinimo svarbą.

Išanalizavus teisės aktuose įtvirtintas valstybinio audito sandaros sąvokas, Valstybės kontrolės principus, aptartina ir tai, ar išsamiai yra reglamentuojami šios aukščiausios audito institucijos tikslai, uždaviniai bei kompetencija.

Kiekviena valstybinė institucija sukuriamą tam, kad padėtų įgyvendinti atitinkamus valstybės funkcionavimo uždavinius. Norint užtikrinti sklandų ir efektyvų, duodantį rezultatų institucijos darbą, reikalingas pastarosios tikslų bei uždavinių formulavimas, t.y. kokioje sferoje ir kodėl bus atliekama atitinkama veikla. Tam tikro teisės subjekto tikslinės paskirties, jo tikslų ir

⁵⁸ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P.95.

⁵⁹ Ten pat. P.95.

uždavinių konkrečios formuluotės yra jo teisinio statuso formavimo ir reglamentavimo pirminė sąlyga. Valstybės kontrolės tikslai reglamentuojami Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, o pagrindiniai tikslai išvardinti Valstybės kontrolės įstatyme. Įstatyme apie tikslus kalbama 4 straipsnyje.⁶⁰

- 1) prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas (šis tikslas nurodomas ir Konstitucijoje);
- 2) skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Darytina prielaida, kad Įstatyme pateiktas tikslų sąrašas nėra baigtinis, nes jie įvardinami kaip „pagrindiniai“ ir gali būti papildomi kitais teisės aktais. Valstybės kontrolės tikslų apimtį galima nustatyti per šios institucijos kompetencijos reglamentavimo prizmę.

Kompetencija (lot. *competentia* – priklausomybė pagal teisę) – kurios nors institucijos ar pareigūno teisių ir pareigų, nustatytų Konstitucijoje, institucijos statute ar kituose teisės aktuose, visuma.⁶¹ Įstatymai, konkrečiau reglamentuojantys atitinkamos institucijos kompetenciją dažnai priimami Konstitucijoje įtvirtintų blanketinių teisės normų pagrindu. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 133 straipsnyje nurodoma, jog Valstybės kontrolės sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas. Šiuo atveju, tai būtų Valstybės kontrolės įstatymas. Apžvelgiant kompetencijos sampratą, paminėtina tai, kad jos sudedamieji elementai šiuo atveju būtų: institucijos teisės ir pareigos. Valstybės kontrolės kompetencija apibrėžiama Valstybės kontrolės įstatymo III skyriuje, aiškiai nusakant struktūrinio kompetencijos pasidalinimo ribas. Galima išskirti keturias kompetencijos pakopas, įtvirtintas minėtame Įstatyme:

- 1) Valstybės kontrolės bendroji kompetencija (nurodomas kontrolės dalykas – kas audituojama, kokios išvados teikiamos ir t.t. (Įstatymo 9 straipsnis));
- 2) Valstybės kontrolieriaus kompetencija (nustatomos institucijos vadovo teisės ir pareigos (Įstatymo 10 straipsnis));
- 3) Valstybės kontrolieriaus pavaduotojų ir audito padalinių vadovų kompetencija (kompetencija nustatoma valstybės kontrolieriaus ir nedetalizuojama, pavaduotojų kompetencija netiesiogiai reglamentuojama per valstybės kontrolieriaus kompetenciją (Įstatymo 11 straipsnis));
- 4) Valstybės kontrolės pareigūnų, atliekančių valstybinį auditą, kompetencija (Įstatymo 12 straipsnis).

⁶⁰ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr.112-4070.

⁶¹ Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006. T.10.P.432.

Kaip Įstatymo trūkumą, autorės nuomone, galima įvardinti aiškios audito padalinių vadovų kompetencijos apibrėžties nebuvimą, tai paliekama valstybės kontrolieriaus nuožiūrai. Pavaduotojų ir padalinių vadovų kompetencijos nusakymas sąlygotų suprantamas ir tiksliai jų veiklos ribas. Paminėtina tai, kad kontrolės pareigūnų teisės ir pareigos dar yra minimos ir Įstatymo IX skyriuje. Fragmentiškai nurodoma, kad minėti pareigūnai turi tas pačias teises, kurias galima priskirti prie bendrųjų. Specialios pareigūnų teisės išvardinamos 38 straipsnyje, pavyzdžiui, neskelbti atlikto audito duomenų ir viešai jų nevertinti, kol nepasirašyta audito ataskaita, gerbti audituojamo subjekto teises ir pareigas ir t.t.⁶² Darytina išvada, kad Įstatyme kompetencija formuluojama kaip tam tikrų funkcijų sistema, o ne kaip teisių, pareigų ir atsakomybės sistema, nors kompetencijai reglamentuoti skirtas visas Įstatymo skyrius, tačiau apie pareigūnų teises ir pareigas plačiau nagrinėjama jau kitame skyriuje, taip orientuojant į neaiškų ir nenuoseklų Įstatymo tekstą.

2.2.2. Savivaldybės kontrolieriaus (kontrolieriaus tarnybos) – kaip viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto – teisinio reglamentavimo analizė

Kaip viešųjų finansų išorės kontrolės subjektas vietos savivaldos lygmenyje įvardintina savivaldybės kontrolės ir audito institucija – savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba). Vietos savivaldos sąvoka apibrėžiama Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatyme: tai valstybės teritorijos administracinio vieneto – savivaldybės teisė laisvai ir savarankiškai tvarkytis pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją ir įstatymus per administracinio vieneto nuolatinių gyventojų tiesiogiai išrinktų atstovų savivaldybės tarybą bei jos sudarytą vykdomąją ir kitas institucijas.⁶³ Savivaldybė yra valstybės teritorijos administracinis vienetas. Savivaldybės turi juridinio asmens statusą, o tai suponuoja, kad ji yra savarankiškas viešosios valdžios vienetas, disponuoja viešais finansais, todėl, logiška, savivaldybių finansai turi būti laikomi viešųjų (valstybės) finansų dalimi. 1999 metais gegužės 25 dieną Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotoje Europos vietos savivaldos chartijoje reglamentuota, kad *šalies ekonomikos politika suteikia vietinės valdžios organams teisę turėti atitinkamus savo finansinius išteklius, kuriuos jie savo nuožiūra gali laisvai panaudoti suteiktų įgaliojimų ribose.*⁶⁴ Finansinių išteklių „egzistavimas“ suteikia prielaidą ir tų išteklių naudojimo kontrolei atsirasti.

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nėra užsimenama apie savivaldybės kontrolės ir audito instituciją, o detaliau jos teisinis statusas reglamentuotas Vietos savivaldos įstatyme, kuriame

⁶² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

⁶³ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.91-2832.

⁶⁴ Europos vietos savivaldos chartija // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=48874; prisijungimo laikas: 2007-11-19.

ji suprantama kaip savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba), prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas.⁶⁵ Matyti, kad savivaldybės kontrolieriaus institucijos paskirtis adekvati Valstybės kontrolės keliamiems uždaviniams, tačiau, suprantama, tai vyksta skirtingose kontrolės realizavimo plotmėse. Analizuojant aukščiau minėtą Įstatymą, pažymėtina, kad kontrolės sistema savivaldybėse išskaidoma į išorinę ir vidaus.

Trumpai apžvelgtinas savivaldybės vidaus kontrolės sistemos turinys. Savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse, kurios valdo, naudoja savivaldybės turtą ir juo disponuoja vidaus auditui atlikti yra įsteigtas struktūrinis savivaldybės administracijos padalinys – centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba. Kaip minėta ankstesniuose darbo skyriuose, vidaus auditas padeda organizacijai pasiekti tikslus, žvelgdamas į organizaciją sisteminiu požiūriu, vertina ir tobulina rizikos valdymo efektyvumą, kontrolę ir valdymo procesą. Paminėtina tai, kad prie savivaldybės vidaus kontrolės subjektų priskirtini savivaldybės administracijos direktorius (jis prižiūri finansų kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje nuolat analizuodamas jos efektyvumą ir prireikus rekomenduoja centralizuotai vidaus audito tarnybai atlikti tam tikrų viešojo juridinio asmens veiklos sričių vidaus auditą), savivaldybių administracijų vyriausieji buhalteriai.

Autorės nuomone, analizuojant viešųjų finansų išorinę kontrolę savivaldybės lygmenyje reglamentuojančius teisės aktus, reikalinga juos gretinti su ankstesniuose skyriuose išdėstytais Valstybės kontrolės teisinio reguliavimo aspektais. Savivaldybės kontrolieriaus funkcijos, skyrimo tvarka, veiklos principai išsamiai apibrėžti Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnyje. Pavyzdžiui, šios institucijos veikla, kaip ir Valstybės kontrolės, grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais. Pažymėtina, kad savo veikloje savivaldybės kontrolierius turi vadovautis:

- 1) Vietos savivaldos ir kitais įstatymais;
- 2) Valstybinio audito reikalavimais;
- 3) Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis;
- 4) Kitais teisės aktais.

Nagrinėjant paminėtus teisės aktus, matyti, kad savivaldybės kontrolės ir audito institucija su Valstybės kontrolės institucija turi nemažai bendrų sąlyčio taškų. Svarbus žingsnis link glaudesnio šių institucijų ryšio buvo žengtas priėmus Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (įsigaliojo nuo 2004 metų sausio 1

⁶⁵ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.91-2832.

dienos),⁶⁶ kuriuo Valstybės kontrolės kompetencija buvo papildyta dar vienu aspektu, t.y. įvardinama, kad Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą; taip pat savivaldybių turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo pagal valstybinio audito mastą. Taip pat šiuo Įstatymu reglamentuota, kad Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolierių tarnyboms audito metodikas bei valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) atliekamo audito išorinę peržiūrą. Šiuo atveju įstatymuose aptinkamas tam tikrų audito funkcijų dubliavimas. Valstybės kontrolės patvirtintoje 2006-2010 metų valstybinio audito strategijoje skelbiama, jog pagal Valstybės kontrolės įstatymą Valstybės kontrolei pavesta audituoti valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Savivaldybės nuosavybės teise valdomo turto ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto auditą įstatymai reglamentuoja prieštaringai: Konstitucijoje ir Valstybės kontrolės įstatyme nustatyta, kad Valstybės kontrolė audituoja savivaldybių patikėjimo teise valdomą valstybės turtą. Tačiau Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme nustatyta, kad savivaldybių kontrolierių tarnybos pateikia savivaldybių taryboms išvadą dėl savivaldybių patikėjimo teise valdomo valstybės turto.⁶⁷ Vietos savivaldos įstatyme nustatyta, kad savivaldybių kontrolieriai (tarnybos) privalo audituoti savivaldybės nuosavybės teise valdomą turtą. Analizuojant Valstybės kontrolės įstatymo nuostatas, pažymėtina, jog Valstybės kontrolė savivaldybių turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo audituoja pagal valstybinio audito mastą. Vietos savivaldos įstatyme nurodyta, kad prireikus valstybės kontrolieriaus sprendimu Valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, savivaldybių įstaigų ir savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus. Nagrinėjant minėtus teisės aktus, matyti, kad atitinkamu aspektu dubliuojasi Valstybės kontrolės ir savivaldybių kontrolierių funkcijos ir nėra aiškios takoskyros minėtų audito funkcijų atžvilgiu. Tačiau minėtų funkcijų dubliavimo padeda išvengti tai, kad teisiškai reglamentavus išorės ir vidaus audito sistemą vietos savivaldoje, Valstybės kontrolei nustatytos metodinė ir audito kokybės priežiūros funkcijos savivaldoje, suponuoja Valstybės kontrolės audito funkcijų naują pobūdį ir mastą. Kaip apibrėžta Valstybės kontrolės įstatyme,⁶⁸ Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolierių tarnyboms audito metodikas (tai būtų metodinė funkcija) ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybės kontrolieriaus (kontrolieriaus tarnybos) atliekamo audito išorinę peržiūrą (tai būtų audito kokybės priežiūros funkcija). Šių funkcijų įgyvendinimu siekiama užtikrinti, kad auditas vietos savivaldoje būtų atliktas remiantis Valstybinio audito reikalavimais. Teigtina, jog Valstybės kontrolė yra aktyviai

⁶⁶ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr.116-5257.

⁶⁷ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.60-2412.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

veikiantis savivaldybių išorės kontrolės subjektas, vykdamas tiek finansinę savivaldybių naudojamų valstybės biudžeto lėšų, tiek su jų panaudojimu susijusią veiklos kontrolę. Bendradarbiavimu pagrįsti Valstybės kontrolės ir savivaldybės kontrolieriaus (kontrolieriaus tarnybos) santykiai, – pažymėtina, kad savivaldybės taryba ir jos įsteigti juridiniai asmenys, kuriuose naudojamos valstybės biudžeto lėšos, yra audituojami Valstybės kontrolės objektais.

Analizuojant savivaldybės kontrolieriaus veiklos nepriklausomumo principą, pastebėtina, kad 2005 metais rugsėjo 27 dieną Seimas panaikino Vietos savivaldos įstatymo nuostatą⁶⁹ dėl apibrėžtos penkerių metų savivaldybės kontrolieriaus kadencijos ir taip padidino šios savivaldybės kontrolės ir audito institucijos nepriklausomumą, atsiejimą nuo savivaldybės tarybos kadencijos. Savivaldybės kontrolierius priimamas į pareigas ir atleidžiamas iš jų Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka. Akcentuotina tai, kad jis išliko atskaitingas savivaldybės tarybai. Kontrolierius tikrinimų išvadas teikia savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui ir merui, o išvadas dėl savivaldybės biudžeto vykdymo, dėl kitų savivaldybės lėšų ir turto naudojimo – ir savivaldybės tarybai. Pažymėtina tai, kad siekiant užtikrinti savivaldybės kontrolieriaus veiklos objektyvumą, Vietos savivaldos įstatyme įtvirtinta nuostata, jog savivaldybės kontrolierius, savivaldybės kontrolieriaus tarnybos valstybės tarnautojai negali būti savivaldybės tarybos nariais ir darbo metu negali dalyvauti politinių partijų, kitų politinių organizacijų veikloje (Įstatymo 27 str. 7 d.).⁷⁰ Savivaldybės kontrolieriaus ir savivaldybės tarybos santykiai, atsižvelgiant į teisinį jų reglamentavimą, pasireiškia dviem aspektais:

- 1) Reguliavimo aspektu, pavyzdžiui, savivaldybės taryba priima sprendimą dėl savivaldybės kontrolieriaus priėmimo į pareigas ir atleidimo iš valstybės tarnybos; savivaldybės kontrolieriaus teikimu steigia savivaldybės kontrolieriaus tarnybą ir pan.
- 2) Atskaitomybės aspektu, pavyzdžiui, Vietos savivaldos įstatyme reglamentuota, kad savivaldybės kontrolierius atskaitingas savivaldybės tarybai; savivaldybės kontrolierius sudaro veiklos planą, gavęs savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto pritarimą jį tvirtina, organizuoja jo vykdymą ir yra už tai atsakingas.

Savivaldybės kontrolieriaus ir savivaldybės administracijos direktoriaus santykiai viešųjų finansų srityje pasireiškia taip: savivaldybės administracijos direktorius yra tiesiogiai atsakingas už savivaldybės biudžeto asignavimų administravimą, biudžeto vykdymo organizavimą, savivaldybės ūkinę bei finansinę veiklą ir turto administravimą, o savivaldybės kontrolierius prižiūri, ar teisėtai, efektyviai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas. Analizuojant Vietos savivaldos įstatymą pastebėtina, jog

⁶⁹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr.121-4329.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.91-2832.

savivaldybės administracijos direktoriaus ir savivaldybės kontrolieriaus santykiai yra aiškūs, tiesioginiai bei reglamentuoti, tai suponuoja, kad savivaldybės kontrolierius priima sprendimus pagal finansinio ir veiklos audito ataskaitas, nurodo savivaldybės administracijos direktoriui veiklos trūkumus ir nustato terminą, per kurį turi būti pašalinti nustatyti teisės aktų pažeidimai, o savivaldybės administracijos direktorius per kontrolieriaus nustatytą terminą privalo jam pranešti apie finansinio ir veiklos audito metu nustatytų trūkumų pašalinimą.⁷¹

Kaip minėta aukščiau, savivaldybės kontrolierius atlieka finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose (pavaldžiose įstaigose ir kituose subjektuose, turinčiuose teisės aktų suteiktus įgaliojimus, atliekančiuose jiems pavestas administravimo funkcijas ir atsakinguose už šių funkcijų įgyvendinimą) bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse (savivaldybės įmonėse, veikiančiose pagal Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymą,⁷² ir akcinėse bendrovėse, kurių akcijos, suteikiančios daugiau kaip 50 procentų balsų visuotiniame akcininkų susirinkime, nuosavybės teise priklauso savivaldybei) – tai kontroliuojami objektai. Taigi savivaldybės atžvilgiu savivaldybės kontrolieriaus tarnyba laikytina finansų vidaus kontrolės subjektu, tačiau minėtų audituojamų objektų atžvilgiu veikia kaip išorės kontrolės subjektas, atliekantis finansinį ir veiklos auditą.

Darytina išvada, jog Valstybės kontrolė ir savivaldybės kontrolieriaus tarnyba (savivaldybės kontrolierius) glaudžiai bendradarbiauja, siekiant užtikrinti tinkamą savivaldybės skiriamų valstybės biudžeto lėšų panaudojimą. Savivaldybės atžvilgiu savivaldybės kontrolierius vertintinas kaip viešųjų finansų išorės kontrolės subjektas, tačiau jo veiklos išorinę peržiūrą atlieka ir Valstybės kontrolė, kuri taip pat įvardintina kaip išorės kontrolės subjektas. Išorinės peržiūros teisinio reglamentavimo ypatumais siekiama įvertinti audito institucijos (t.y. savivaldybės kontrolieriaus) audito kokybės užtikrinimo politiką ir procedūras, susijusias su bendra audito veikla, bei jų veiksmingumą, siekiant paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti auditorių mokymo sritis, pateikti patikimą informaciją apie atliekamo audito kokybę.

2.2.3. Audito įmonės kaip viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos dalis

Analizuojant viešųjų finansų išorės kontrolės subjektus, apžvelgtinas ir nepriklausomo audito, privalomai atliekamo audito įmonių, teisinis reglamentavimas. Apskritai auditą galima apibrėžti, kaip įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimą ir nuomonės apie ją pareiškimą. Svarbiausi struktūriniai audito elementai: tikrinimas (tam tikra kontrolės forma, kurios metu tikrinamai tam tikri objektai), nepriklausomas tikrinimas (atliekamas nepriklausomų auditorių),

⁷¹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.91-2832.

⁷² Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.4-24.

finansinių ataskaitų tikrinimas (tikrinamos balanso, pelno, nuostolių finansinės ataskaitos už tam tikrą laikotarpį), nuomonės apie finansines ataskaitas išreiškimas (auditoriaus išvada, atlikus minėtus tikrinimus). Audito teoretikas J.Mackevičius privalomąjį auditą įvardina kaip tokį, kurį įmonės privalo atlikti, vykdydamos Lietuvos Respublikos įstatymų nurodymus.⁷³ Lietuvos Respublikos audito įstatyme reglamentuojama, jog finansinės atskaitomybės auditas – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės arba įmonių grupės konsoliduotos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas.⁷⁴ Nepriklausomo audito būtinybę viešųjų finansų atžvilgiu suponuoja siekis patikrinti finansinę atskaitomybę, jos teisingumą, įsitikinti įmonės finansinės būklės tikrumu ir pan., be to, tokį auditą atliekantys subjektai nėra susieti subordinacijos santykiais su įmonės vadovybe, tai yra visiškai nepriklausomas subjektas. Štai Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatyme nurodyta, kad finansų įstaigos metinės finansinės atskaitomybės auditą gali atlikti tik toks auditorius, kuris atitinka šiuos reikalvumus: turi galiojantį atestuoto auditoriaus pažymėjimą; neturi turtinių įsipareigojimų audituojamai finansų įstaigai; nėra artimais ryšiais susijęs nė su vienu iš audituojamos finansų įstaigos kvalifikuotosios įstatinio kapitalo ir (arba) balsavimo teisių dalies savininkų; nėra veikiamas kitų sąlygų, galinčių turėti įtakos jo nepriklausomybei.⁷⁵ Taip pat Lietuvos Respublikos bankų įstatyme,⁷⁶ Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatyme,⁷⁷ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme,⁷⁸ Lietuvos Respublikos draudimo įstatyme,⁷⁹ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatyme⁸⁰ pateikiama nuostatų dėl privalomojo audito atlikimo įmonėje ar įstaigoje, šiuo atveju privalomojo audito objektai būtų – Lietuvos bankas, komerciniai bankai, draudimo įmonės, finansinės įstaigos, valstybės ir savivaldybės įmonės, akcinės bendrovės. Pažymėtina tai, kad privalomas auditas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka atliekamas atestuoto auditoriaus.

Finansinės informacijos vartotojams (akcininkams, įmonių vadovams, bankams, verslo partneriams ir pan.), norintiems priimti teisingus sprendimus reikia ne bet kokios, o patikimos informacijos, o taip atsiranda audito poreikis, nes audito specialistai, atlikdami nepriklausomą finansinės atskaitomybės įvertinimą ir pateikdami išvadą apie jos tikrumą ir teisingumą, suteikia informacijai didesnę patikimumą, mažina vartotojų informacinę riziką.⁸¹ Nepriklausomą auditą atliekantys auditoriai priskirtini prie viešųjų finansų išorės kontrolės

⁷³ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: serija „Lietuvos mokslas“, 1999. Kn.24. P.49.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.63-2242.

⁷⁵ Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.91-3891.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos bankų įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.54-1832.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.28-890.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr.123-5574.

⁷⁹ Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr.94-4246.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.4-24.

⁸¹ Daujotaitė D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.13.

subjektų, nes, visų pirma, jie nėra susiję su audituojama įmone pavaldumo ryšiais, antra, tai yra visai nepriklausomi samdomi subjektai – nei teisiškai, nei finansiškai, trečia, jų veiklą nustato audita reglamentuojantys teisės aktai, ketvirta, jų tikslas iš esmės yra finansinės atskaitomybės patikimumo įvertinimas.

2.3. Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos teisinio reglamentavimo ypatumai

Visuomenės demokratėjimas XX amžiaus pabaigoje, naujų demokratinių valstybių atsiradimas žlugus fašizmui ir socializmui turėjo tiesioginės įtakos ir finansų kontrolės koncepcijų plėtojimui, taip pat ir šią kontrolę vykdančių institucijų kiekybinės ir kokybinės raidos procesui. Paminėtina, jog Vakarų šalyse finansų kontrolės institucijos ilgą laiką buvo traktuojamos kaip parlamento pagalbinė tarnyba, kurios svarbiausia funkcija – patvirtinti biudžetą. Ilgainiui šis požiūris pasikeitė, susiformavo naujas nepriklausomas finansų kontrolės modelis.⁸²

Apžvelgiant Europos Sąjungos valstybių narių aukščiausiasias audito institucijas, jas galima suskirstyti į keturias grupes:⁸³

- 1) Aukščiausioji audito institucija kaip atitinkamas teismas, atliekantis teismines funkcijas. Šiam tipui priskirtinos Prancūzijos, Belgijos, Portugalijos, Ispanijos, Italijos ir Graikijos audito institucijos.
- 2) Aukščiausioji audito institucija kaip kolegiali struktūra, neturinti teisminių įgaliojimų. Tokio pobūdžio institucijos yra Nyderlanduose, Vokietijoje, Slovakijoje, Čekijoje, Liuksemburge. Tokios institucijos pavyzdys – Europos Audito Rūmai.
- 3) Aukščiausioji audito institucija kaip audito įstaiga, nepriklausoma nuo vyriausybės, vadovaujama Generalinio auditoriaus ar Prezidento. Toks institucijos tipas vyrauja Vengrijoje, Maltoje, Lenkijoje, Kipre, Jungtinėje Karalystėje, Airijoje, Latvijoje, Lietuvoje, Švedijoje, Suomijoje, Danijoje ir Estijoje.
- 4) Aukščiausioji audito institucija kaip atskira, individuali įstaiga, vadovaujama Prezidento ir atliekanti auditą centriniam (valstybiniam), regioniniam ir lokaliniam lygmenyse. Šis modelis būdingas Austrijai ir Slovėnijai.

Pasaulyje nusistovėjusi praktika, kad valstybinį auditą atlieka nacionalinės aukščiausiosios audito institucijos, kurioms tokius įgaliojimus suteikia įstatymų leidžiamoji valdžia.

⁸² Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P.99.

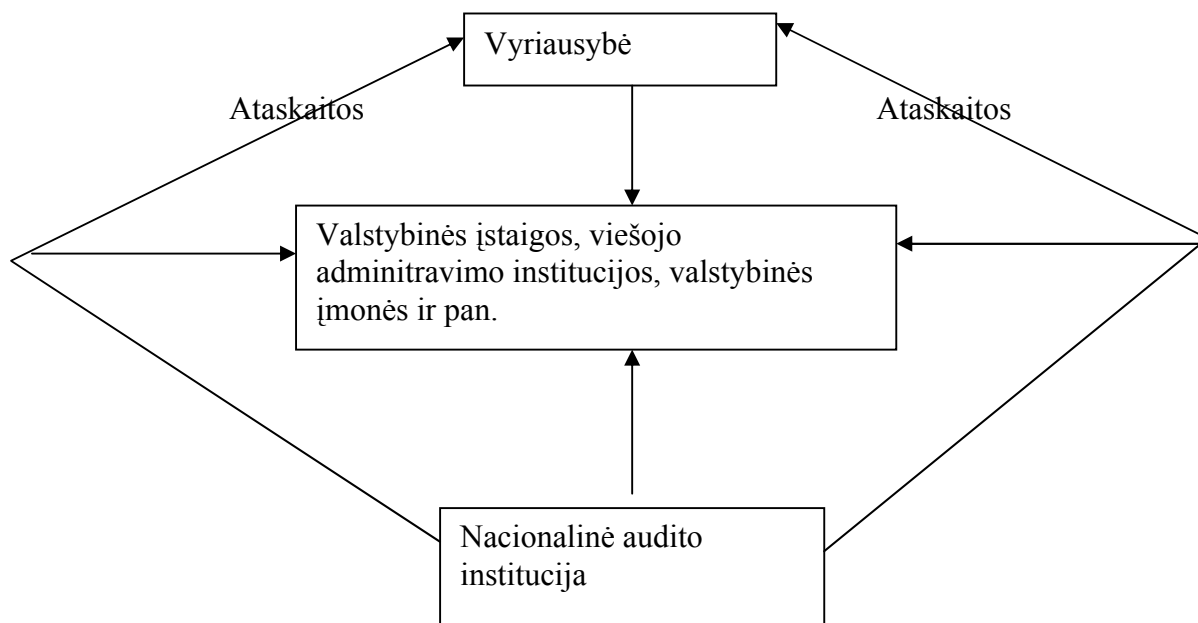
⁸³ State Audit in the EU. Layout and production by NAO (National Audit Office). Information Centre DG Ref:5574rd. Printed by Heronstage/December 2005. P.3-4.

Aukščiausios audito institucijos teikia parlamentams ataskaitas apie atliktų auditų rezultatus, taip reikšmingai stiprindamos valstybinių įstaigų atskaitingumą. Akcentuotinas vienas išimtinis atvejis, kad iki 2003 metų Švedijos aukščiausioji audito institucija buvo atskaitinga ne Parlamentui, o Vyriausybei. Tiesa, buvo nedidelė įstaiga prie Parlamento, tačiau pagrindinė ir aukščiausios audito institucijos statusą turinti įstaiga buvo atskaitinga Vyriausybei. Tai vienintelis atvejis Europoje, tačiau šiuo metu situacija yra pasikeitusi, sukurta nauja organizacija, kuri apjungia abi aukščiau minėtas įstaigas.

Aukščiausios audito institucijos vaidmuo kiekvienoje šalyje yra labai svarbus, tačiau kiekviena institucija savo misiją, tikslus, uždavinius vykdo ir įgyvendina skirtingai. Plačiau nagrinėtinas Švedijos aukščiausios audito institucijos – Nacionalinės audito institucijos (šved.k. *Riksrevisionen*) – teisinis statusas. Šios šalies institucija pasirinkta neatsitiktinai: antrajame PHARE „Dvynių“ projekte „Gebėjimų stiprinimas“, kuris buvo įgyvendinamas 2004-2005 metais, ir kurios tikslas padėti Lietuvos Valstybės kontrolės institucijai pasirengti dirbti veiksmingai ir rezultatyviai Lietuvos ir Europos valstybinio audito aplinkoje, metodinę pagalbą teikė įvairių sričių specialistai iš Jungtinės Karalystės, Danijos, Portugalijos ir Švedijos nacionalinių audito įstaigų. O Valstybės kontrolės atstovai tobulino kvalifikaciją lankydamiesi pastarosiose audito įstaigose.

Žvelgiant iš istorinės perspektyvos pažymėtina, kad valstybinis auditas Švedijoje vienokia ar kitokia forma egzistavo jau nuo XVI amžiaus. Bėgant laikui 1921 metais įsteigta Nacionalinė išlaidų kontroliavimo įstaiga, o 1943 metais įsteigtas Vyriausybės audito biuras. Šios dvi įstaigos už poros dešimtmečių buvo apjungtos ir pavadintos Švedijos nacionaline audito įstaiga (šved.k. – *Riksrevisionsverket*). Taigi ši įstaiga atliko veiklos auditą atitinkamose įstaigose ir finansinį auditą (kaip vidaus auditą) decentralizuotuose smulkiuose audituojamuose objektuose. Vėliau veiklos audito sfera plėtojosi ir jis jau apėmė ne tik tam tikros įstaigos veiklos planavimo tikrinimą, bet ir įstaigų atliekamus veiksmus bei operacijas. Kaip jau minėta aukščiau, svarbus lūžis Švedijos aukščiausioje audito institucijoje įvyko 2003 metais, kuomet ši institucija tapo atskaitinga Švedijos Parlamentui (Rikstagui). Atkreiptinas dėmesys, kad iki minėtų metų padarytų pakeitimų aukščiausios audito institucijos veikla atrodė kaip pavaizduota 2 schemeje.

2 schema. Švedijos Nacionalinės audito institucijos atskaitomybė iki 2003 metų pakeitimo



Šaltinis: The Swedish National Audit Office 2001. EO Print, Stockholm, 09-2002. P.9.

Švedijos Nacionalinei audito institucijai vadovauja trys lygiaverčiai Generaliniai auditoriai, kuriuos septynerių metų kadencijai skiria Švedijos Parlemntas – Rikstagas.⁸⁴ Nacionalinės audito institucijos teisinio statuso pagrindai reglamentuoti Švedijos Konstitucijoje, kurioje nurodoma, kad šios institucijos paskirtis yra audituoti atitinkamą valstybinę veiklą.⁸⁵ Pažymėtina, kad Švedijos Konstitucijos sudedamoji dalis yra dar keturi teisės aktai: Valdžios įstatymas (The instrument of Government),⁸⁶ Paveldėjimo įstatymas (The Act of Succession),⁸⁷ Spaudos laisvės įstatymas (The Freedom of the Press Act),⁸⁸ Įstatymas dėl žodžio laisvės (The Fundamental Law on Freedom of Expression)⁸⁹. Apskritai Konstitucija apima tik politinių sprendimų priėmimo procesus, o tai, kaip valdoma Švedija – detaliau analizuojama aukščiau paminėtuose įstatymuose. Nacionalinei audito institucijai reglamentuoti skiriamas Valdžios įstatymo XII skyriaus „Parlamentinė kontrolė“ 7 straipsnis.⁹⁰ Institucija įvardinama kaip *institucija prie Parlameto*, kurios paskirtis yra audituoti valstybės veiklą. Toks institucijos statuso įtvirtinimas

⁸⁴ The Riksdag Act (SFS 1974:153) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6429.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁸⁵ Sweden Constitution // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6357.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁸⁶ The Instrument of Government (SFS 1974:152) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6307.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁸⁷ The Act of Succession (SFS 1810:0926) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6310.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁸⁸ The Freedom of the Press Act (SFS 1949:105) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6313.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁸⁹ The Fundamental Law on Freedom of Expression (SFS 1991:1469) //

http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6316.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁹⁰ Swedish Constitution // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6357.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-25.

įstatymiškai suponuoja, kad Nacionalinės audito instituciją ir Parlamentą sieja glaudūs bendradarbiavimo santykiai. Įstatyme taip pat nurodyta, kad išsamiau jos veiklos apimtį, darbo gaires reglamentuoja, visų pirma Parlamento įstatymas (the Riksdag Act) bei kiti teisės aktai. Valdžios įstatyme reglamentuota, kad Parlamento skiriami trys Generaliniai auditoriai yra nepriklausomi ir patys apsprendžia audituojamas sritis, kurios gali apimti ne tik valstybės veiklą. Konstituciniu lygmeniu įtvirtinamas nepriklausomumo principas, kuris taip akcentuojamas INTOSAI Limos deklaracijoje „Dėl audito principų gairių“. Pažymėtina tai, kad Valdžios įstatyme aptariama ir Nacionalinės audito institucijos Patariamiosios valdybos veikla, kurios paskirtis – prižiūrėti institucijos vykdomą auditą bei teikti ataskaitas Parlamentui. Galima įvardinti, kad minėtoji Valdyba yra tarsi stebėjimo organas visoje audito institucijoje ir būtent jos santykiai su Parlamentu yra itin glaudūs ir tiesioginiai.

Konstitucijos XII skyriaus 7 straipsnyje įtvirtintos nuostatos, kad Parlamentas privalo išrinkti auditorius, kurie atliktų valstybinį auditą, o Parlamentui nusprendus – galima praplėsti audito ribas, taip pat auditoriai turi pateikti ataskaitas Parlamentui.⁹¹ Pažymėtina, jog šiame teisės akte pateikiamos bendro pobūdžio nuostatos apie auditorių veiklą. Švedijos Konstitucijoje blanketinės teisės norma nukreipiama į kitus Parlamento įstatymus, išsamiau reglamentuojančius šios audito institucijos veiklą. Konkretizuoti institucijos uždaviniai pateikiami Rikstago įstatyme (the Riksdag Act) ir kituose teisės aktuose. Taigi Nacionalinė audito institucija yra centrinė viešojo audito institucija šalyje. Jos atliekamo audito apimtis – visa valstybės veikla, išskyrus Monarcho privatųjį turtą ir Nacionalinį pensijų fondą. Kiti teisės aktai, reglamentuojantys šios institucijos veiklą: Viešųjų operacijų audito įstatymas (the Act on the Audit of Public Operations) ir Švedijos Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatymas (the Act on Instructions for the Swedish National Audit Office).⁹²

Nacionalinės audito institucijos audituojamieji objektai yra:⁹³

- 1) Parlamento administracija;
- 2) Su Parlamento veikla susijusios įstaigos;
- 3) Vyriausybės įstaigos;
- 4) Valstybinės įstaigos regioniniu ir lokaliu lygmeniu;
- 5) Valstybei nuosavybės teise priklausančios įmonės ir fondai;
- 6) Įmonės, gaunančios nacionalinę subsidiją.

Švedijos Nacionalinei audito institucijai, kaip minėta aukščiau, vadovauja trys Generaliniai auditoriai, skiriami Parlamento septynerių metų kadencijai. Parlamentas ginčijosi,

⁹¹ Swedish Constitution // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6357.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-25.

⁹² The Swedish National Audit Office – Booklet, 2007 //

http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/OpenDocument_556.aspx?documentid=6732; prisijungimo laikas: 2007-11-25.

⁹³ Ten pat.

tačiau priėjo prie išvados, jog trys Generaliniai auditoriai yra geriau nei vienas, nes taip sumažinamas institucijos pažeidžiamumas ir suteikiama platesnė institucijos valdymo kokybė. Generalinis auditorius gali būti atleidžiamas iš pareigų anksčiau kadencijos laiko, jeigu jis (ji) nebeatitinka keliamų reikalavimų arba yra kaltas (kalta) dėl didelio aplaidumo. Pažymėtina, kad Generaliniai auditoriai nepriklausomai ir pagal savo kompetenciją nusprendžia ką audituoti, t.y. pasirenka audituojamą objektą, kas ir kaip atliks auditą ir kaip bus pateikiamos atlikto audito išvados.⁹⁴

Kaip minėta aukščiau, Nacionalinė audito institucija turi Patariamąją valdybą (Advisory Board), kurią sudaro esami ar buvę Parlamento nariai. Pagrindiniai Generalinių auditorių ir minėtos Valdybos skirtumai yra šie:⁹⁵

- 1) Patariamąsios valdybos vaidmuo yra reglamentuotas Konstitucijoje. Ši Valdyba turi teisę nuspręsti kokie politiniai akcentai turi atsispindėti auditorių pateiktose galutinėse išvadose ir rekomendacijose. Kita vertus, Valdyba neturi teisės prieštarauti pateikiamoms baigiamosioms išvadoms ar rekomendacijoms. Pažymėtina tai, kad Patarioji valdyba apsprendžia institucijos finansinę sąmatą ir apibrėžia finansines jos gaires.
- 2) Prieš Generaliniams auditoriams pateikiant galutinį sprendimą, Patarioji valdyba taip pat komentuoja, pareiškia nuomonę dėl metinio audito plano. Taip pat Generaliniai auditoriai viso metinio audito plano vykdymo metu reguliariai informuoja Valdybą apie vykdomus auditus. Planas svarbus tuo, jog tai yra pagrindinis įrankis valdant ir planuojant strateginio lygmens tikslus bei siekius. Šis planas įgyvendinamas remiantis daug detalesniu veiksmų planu, specifikuojant audito sritis.

Teigtina, jog Patariamąsios valdybos vaidmuo yra tikrai reikšmingas visoje audito institucijoje, kita vertus, Valdyba atlieka labiau pagalbinę funkciją, taip siekiant efektyvesnio ir rezultatyvesnio institucijos veiklos ir uždavinių įgyvendinimo.

Pagrindiniai Nacionalinės audito institucijos tikslai yra atlikti valstybės įstaigų ataskaitų ir administravimo metinį finansinį auditą ir efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu atlikti Vyriausybės, Parlamento administracijos ir kitų valstybinių įstaigų veiklos auditą, taip pat atlikti atitinkamus tarptautinius veiksmus.

Plačiau apžvelgiant veiklos auditą paminėtina tai, jog jis Švedijoje išsiplėtojo nuo 1967 metų ir pagrindinis audito tikslas – skatinti ir gerinti valstybės ekonomiką, rezultatyvumo ir efektyvumo aspektais audituojant įvairias finansines programas bei procesus. Visų pirma, veiklos

⁹⁴ State Audit in the EU. Layout and production by NAO (National Audit Office). Information Centre DG Ref:5574rd. Printed by Heronstage/ December 2005. P.256.

⁹⁵ International Journal of Government Auditing. INTOSAI anniversary, July, 2003. P.15.

auditas koncentruojasi patikrinant aplinkybes tvirtinant nacionalinį biudžetą, valstybės veiklos įgyvendinimą ir rezultatus, valdžios įsipareigojimus. Antra, veiklos auditas apima ir kitas sferas, susijusias su valstybės investavimo procesais bei veikla. Veiklos auditu siekiama, kad valstybės išlaidos būtų panaudotos efektyviai, racionaliai, taip apsaugant viešąjį interesą nuo galimų negatyvių reiškinių bei rezultatų. Veiklos auditas susideda iš trijų etapų.⁹⁶

- Planavimas (apibrėžiamos svarbiausios audituojamo objekto problemos, nurodoma, į kurias veiklos sritis bus atkreipiamas dėmesys, naudojami svarbumo ir rizikos kriterijai. Planuojant individualų auditą, nusakomi audito klausimai, apibūdinami audito atlikimo būdai bei metodai, informacijos analizė. Pažymėtina, kad audito strategija, išankstinis pranešimas bei planas yra priimami Generalinio auditoriaus padėjėjo arba paties Generalinio auditoriaus);
- Vykdytas (grupė auditorių atlieka auditą pagal parengtus planavimo dokumentus, juose nurodomas kryptis);
- Ataskaitų pateikimas (šio etapo metu svarbu, kad audituojamasis objektas ir patys auditoriai sutiktų su pastebėjimais ir faktais, nustatytais audito metu).

Vienoje iš Nacionalinės audito institucijos metinių ataskaitų pažymėta, kad svarbi institucijos atliekamo veiklos audito dalis – Vyriausybės veiklos, įskaitant priimtų politinių sprendimų vykdymą ir administravimą. Ši kontrolė apima įvairius aspektus – kaip vykdomas Parlamento priimtų sprendimų įgyvendinimas ir pan., tai gali būti ir administravimo procedūrų klausimai, ir veiklos įgyvendinimas, ir rezultatai atitinkamose srityse.⁹⁷

Metinis finansinis auditas atliekamas remiantis priimtais audito standartais. Pagrindinis finansinio audito tikslas yra įvertinti, ar apskaita yra patikima ir apskaitos dokumentai yra teisingi ir teisėti (remiantis gerąja audito praktika), taip pat įvertinti, ar audituojama įstaiga laikosi egzistuojančių teisės normų bei atitinka ir pateisina atsakomybę atitinkamuose procesuose. Finansinio audito pagrindiniai aspektai yra duomenų, proceso ir rezultatų kokybė, vertinimas.

Švedijos Nacionalinės audito institucija užsiima atitinkama veikla ir tarptautinėje arenoje. Ji bendradarbiauja su kitų šalių aukščiausiomis audito institucijomis, dalyvauja projektuose, susijusiuose su tarptautinėmis audito organizacijomis, Europos Sąjunga. Pagrindinis šio bendradarbiavimo tikslas – pasikeisti informacija bei įgyti reikiamos praktikos.

Nacionalinės audito institucijos vadovų – Generalinių auditorių – skyrimo tvarka detalai reglamentuota Švedijos Parlamento įstatyme (the Riksdag Act). VIII skyriaus 12 – 14

⁹⁶ SIGMA – A joint initiative of the OECD and the EU, principally financed by the EU. Achieving high quality in the work of Supreme audit institutions. SIGMA paper No.34, 2004. P.63-64.

⁹⁷ The Swedish National Audit Office's Report 2004. RIR 2004:20. P. 32.

straipsniuose⁹⁸ (su vėlesniais papildymais) nurodoma minėtų auditorių išrinkimo tvarka, atskaitomybė Parlamentui, atsakomybės pagrindai. Pažymėtina, kad kaip ir nurodyta Švedijos Konstitucijoje, Švedijos Parlamentas turi išrinkti tris Generalinius Auditorius. Įstatyme apibrėžta, kad Auditoriai turi būti išrinkti individualiai, užpildant slaptą biuletinį. Generaliniai Auditoriai laikomi išrinktais nuo jų rinkimo dienos arba vėlesnės dienos – būtent nuo to laiko, kurį nusakys pats Parlamentas. Parlamento įstatyme taip pat nusakytas ir auditorių veiklos terminas – t.y. septyneri metai. Akcentuotina tai, kad Įstatyme aiškiai reglamentuota, jog Generalinis Auditorius negali būti perrenkamas antrai kadencijai, tai suponuoja atsakingą, svarbų požiūrį į šią tarnybą, kita vertus, auditorių kadencijos trukmė – išties nevienadienė. Kiekvienas Generalinis Auditorius turi pateikti Parlamentui ataskaitas.⁹⁹

- 1) Dėl jam (jai) nuosavybės teise priklausančių akcijų įmonėse;
- 2) Dėl finansinių susitarimų ar sutarčių sudarymo su ankstesniu darbdaviu, susijusių su algos ar pensijos mokėjimo tuomet, kai jis (ji) skiriamas eiti pareigų Nacionalinėje audito institucijoje;
- 3) Dėl bet kokio uždarbio, kuris nėra laikinas;
- 4) Dėl nepriklausomų pajamų, gautų skiriant jį (ją) į pareigas;
- 5) Dėl skyrimo municipaliniuose ar apygardų valdymo organuose, kuris nėra laikinas;
- 6) Dėl kitų pareigų skyrimo, jei jos gali būti susiję su numatytais auditoriaus pareigomis.

Parlamento Įstatymo VIII skyriaus 13 straipsnyje trumpai apibrėžiami Generalinio Auditoriaus atleidimo pagrindai.¹⁰⁰ Reglamentuota, jog Parlamentas gali nušalinti auditorių remdamasis Konstitucinio komiteto nuomone bei auditoriui sulaukus pensijinio amžiaus (tuomet skiriamas naujas Generalinis auditorius visai septynerių metų kadencijai).

Kitas svarbus teisės aktas, reglamentuojantis Generalinių auditorių veiklą – Švedijos Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatymas,¹⁰¹ kuriame detalai aprašyta auditorių veikla. Pirmajame šio įstatymo straipsnyje aiškiai deklaruojama, kad Nacionalinės audito institucijos užduotis – tirti valstybės vykdomą veiklą. Kaip minėta aukščiau, ši užduotis susideda iš finansinio, veiklos audito ir tarptautinių veiksmų audito srityje. Akcentuotina tai, kad Įstatyme nemenkas dėmesys skiriamas Nacionalinės audito institucijos sudėties ir veiklos paskirstymo aspektams. T.y.

⁹⁸ The Riksdag Act (SFS 1974:153) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6429.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.

⁹⁹ Ten pat.

¹⁰⁰ Ten pat.

¹⁰¹ Lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen //

<http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?sok=&titel=&bet=2002%3A1023&rm=&nr=&sort=rel&nid=3910&a=s;> prisijungimo laikas: 2007-11-30.

paminėtina nuostata, kuri buvo nurodyta ir Parlamento įstatyme – institucijai vadovauja trys Generaliniai auditoriai, kurių vienas atsakingas už administracinį valdymą šioje įstaigoje. Generaliniai auditoriai patys bendrai sprendžia apie veiklos, audituojamų sričių pasidalijimą, o pasirinkę atitinkamą tyrimo kryptį (dėl to jie turi vėlgi apsitarti) – priima sprendimus savo tiriamojame srityje, taip pat gali tas užduotis pavesti atlikti kitiems tarnautojams.

Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme taip pat detalai apibrėžiama šios institucijos organo – Patariamiosios valdybos – veikla. Pažymėtina, kad būtent Parlamento, o ne šiame Įstatyme yra reglamentuojama Patariamiosios valdybos sudėtis. Taigi 12 Įstatymo straipsnyje apibrėžiama, jo Patariamoji valdyba sprendžia:¹⁰²

- 1) Dėl metinės ataskaitos teikiamos Parlamentui dėl auditorių priimtų sprendimų atitinkamose jų veiklos srityse;
- 2) Dėl nuomonės pareiškimo apie metinį audito planą;
- 3) Dėl pasiūlymų pateikimo dėl finansavimo iš valstybės biudžeto.

Darytina išvada, kad nors Patariamoji valdyba atlieka patariamąją funkciją Nacionalinėje audito institucijoje, tačiau jos vaidmuo yra svarbus ir aktualus auditoriams. Valdybai dėmesio skiriama ir Švedijos Konstitucijoje, ir Parlamento įstatyme, ir Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme, taip akcentuojant jos veiklos ypatumus, gaires, pagaliau, pačios institucijos funkcionavimo suderinamumą.

Dar vienas struktūrinis padalinys, akcentuojamas Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme – personalo atsakingoji grupė, kuriai vadovauja Generalinis auditorius, atsakingas už institucijos administravimo veiklą. Pagrindiniai šios grupės uždaviniai, reglamentuoti įstatyme: atleidimas iš darbo dėl asmeninių priežasčių (išskyrus bandomąjį laikotarpį), tarnautojų atsakomybės klausimas; pareiškimas dėl bylos iškėlimo tarnautojui; atleidimo pagrindai.

Išanalizavus šį teisės aktą, darytina išvada, jog šiame Įstatyme reglamentuojami institucijos sandaros, bendrų nuostatų, veiklos organizavimo akcentai. Neskiriama dėmesys pačiam auditui, jo sąvokos apibendrinimui, pateikiama išties nemažai nuorodų į kitus teisės aktus, papildančius minėtąjį Įstatymą.

Apibendrinant Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto teisinio reglamentavimo ypatumus, darytina išvada, kad Nacionalinės audito institucijos teisinio statuso įtvirtinimo pagrindų yra tiek Konstitucijoje, tiek įstatymuose, tiek poįstatyminiuose teisės aktuose. Akcentuotina tai, kad daugelis nuostatų kartojasi, o audito bei konkretizuotos atliekamos veiklos nėra aiškiai bei išsamiai apibrėžta aptartuose teisės aktuose.

¹⁰² Lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen // <http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?sok=&titel=&bet=2002%3A1023&rm=&nr=&sort=rel&nid=3910&a=s;> prisijungimo laikas: 2007-11-30.

3. Lietuvos ir Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės subjektus reglamentuojančių teisės aktų lyginamoji analizė

Vienas iš svarbiausių demokratinės santvarkos principų yra atskaitingumas už valstybės lėšų naudojimą, būtent valstybinis auditas, nepriklausomai nuo vykdomosios valdžios, vertina, kaip naudojamos valstybės lėšos, kaip valdomas valstybės turtas. Valstybinį auditą daugumoje valstybių atlieka viešųjų finansų išorės kontrolės subjektai – Aukščiausiosios audito institucijos. Savaime suprantama, kad kiekviena valstybė parengia atitinkamus teisinius pagrindus šiam kontrolės procesui realizuoti bei užtikrinti sklandų ir efektyvų jos įgyvendinimą remiantis visuotinai priimtais principais bei standartais.

Analizuojant Lietuvos ir Švedijos viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų teisinį reglamentavimą – kardinalių skirtumų nėra, tačiau skiriasi tik tam tikri struktūriniai, atskaitingumo momentai. Švedijos Nacionalinė audito institucija iki 2003 metų buvo atskaitinga Vyriausybei, tačiau atsisakius tokios atskaitomybės, institucija liko atskaitinga Parlamentui. Nagrinėjant Švedijos teisės aktus, kuriuose įtvirtintos nuostatos apie Nacionalinę audito instituciją, darytina išvada, kad šios institucijos veikloje (savaime suprantama – ne auditinėje) Parlamento vaidmuo išties nemažas. Konstituciniu lygmeniu įtvirtinta, kad būtent Nacionalinė audito institucija yra institucija prie Parlamento, o ne visiškai atskira įstaiga. Tai nedaro įtakos atliekamo valstybinio audito nepriklausomumui, tačiau įdomu pastebėti, kad nuostatų, reglamentuojančių Nacionalinės audito institucijos veiklą, yra įtvirtinta ir Parlamento įstatyme, ir Valdžios įstatyme (skyriuje „Parlamentinė kontrolė“).

Nagrinėjant valstybių teisės aktus, pastebėtina, kad apie Aukščiausiąją audito instituciją nurodyta tiek konstituciniu, tiek įstatyminiu lygmeniu. Abiejų šalių Konstitucijose nurodoma, kad išsamesnės institucijos veiklos gaires reglamentuoja atskiri įstatymai: Lietuvoje tai būtų Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, Švedijoje – Parlamento įstatymas, Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatymas ir pan. Tai suponuoja, kad Švedijos kontrolės institucijos teisinis reglamentavimas yra „išsibarstęs“ teisės aktuose, kuriuose neretai minimos ir kartojamos tos pačios nuostatos (pavyzdžiui, Generalinių auditorių skyrimas, Valdybos veikla, auditorių atleidimo pagrindai), todėl vieningo konsoliduoto teisės akto, kuriame aiškiai ir išsamiai būtų apibrėžta institucijos kompetencija, veikla, uždaviniai – nėra. Suprantama, kad kiekvienos valstybės teisinių aktų pagrindų kūrimas yra savitas, individualus, atitinkantis valstybės teisės tradicijas. Autorės nuomone, galbūt tai, kad Nacionalinė audito institucija yra glaudžiai susijusi su Parlamentu, įtakojo nuostatų įtvirtinimą keliuose teisės aktuose. Štai sąvokų kaip finansinis, veiklos auditas nei Švedijos Parlamento, nei Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatymuose nerasime. Pastarajame įstatyme yra išties nemenkas skaičius nuorodų į kitus teisės aktus. Lietuvos

Respublikos valstybės kontrolės įstatyme aiškiai apibrėžiama, kas yra finansinis (teisėtumo) ir kas yra veiklos auditas. Aišku, Įstatyme pateikiama nuorodų į Valstybinio audito reikalavimus, tačiau bent jau pačiame pagrindiniame Įstatyme audito sąvokos yra apibrėžtos. Nors abiejose valstybėse tiek finansinio, tiek veiklos auditų sampratos yra panašios: finansiniu auditu siekiama įvertinti audituojamo objekto finansinę atskaitomybę, o veiklos auditu – ar audituojamas objektas dirba efektyviai, ekonomiškai bei produktyviai. Akcentuotina, kad audituojami objektai yra tapatūs – tai valstybinės institucijos, įmonės ir t.t. Kadangi Švedija yra konstitucinė monarchija, todėl Monarcho privatusis turtas negali būti audituojamasis objektas.

Visų pirma, paminėtina, kad abi valstybės vadovaujasi INTOSAI įtvirtintais principais ir gairėmis bei dalyvauja tarptautinėje veikloje, susijusioje su valstybinio audito įgyvendinimu ir gerosios praktikos sklaida. Atkreiptinas dėmesys, kad INTOSAI Limos deklaracijoje „Dėl audito principų gairių“ taip akcentuotinas nepriklausomumo principas Švedijoje įtvirtintame lygmenyje (Valdžios įstatymas), o Lietuvos Respublikos Konstitucijoje šių nuostatų įtvirtinimo pasigendama ir tai yra vienas iš svaresnių trūkumų nusakant Aukščiausios audito institucijos, atliekančios valstybinį auditą, nepriklausomumą. Valstybės kontrolės nepriklausomumas yra fundamentalus Valstybinio audito strateginių tikslų (viešojo sektoriaus atskaitingumo skatinimo, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuoto valdymo, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą) pasiekimo pagrindas. Kaip jau minėta ankstesniame skyriuje, šis klausimas Lietuvoje jau yra sprendžiamas: 2006-2010 metų Valstybinio audito strategijoje viena iš strategijos įgyvendinimo priemonių kryptių – siūlyti Seimui inicijuoti Lietuvos Respublikos Konstitucijos pakeitimus, kuriais būtų sustiprintas valstybinio audito nepriklausomumas.¹⁰³ Valstybės kontrolės įstatyme yra tam tikrų nuorodų į nepriklausomumą, tačiau INTOSAI yra nustačiusi reikalavimą įtraukti nepriklausomumo sąvoką į Konstituciją, kad vėliau nepriklausomumą būtų sunkiau apriboti.

Lietuvoje Valstybės kontrolei vadovauja Valstybės kontrolierius, turintis du pavaduotojus, Švedijoje, skirtingai nei Lietuvoje, Nacionalinei audito institucijai vadovauja trys Generaliniai auditoriai, kurie tarpusavyje organizuoja visos institucijos veiklą bei turi tam tikro pobūdžio sritis, kuriose, jiems vadovaujant, atliekamas auditas. Valstybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojų kompetencija aiškiai apibrėžta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 10 ir 11 straipsniuose.¹⁰⁴ Švedijoje, tiek Parlamento, tiek Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatymuose nėra aiškiai išvardintos bei apibrėžtos auditorių kompetencijos, o tik bendrais bruožais aptariami organizaciniai institucijos veiklos aspektai, kiek tai susiję su Generalinių auditorių vaidmeniu. Pažymėtina, kad Valdybos buvimas Nacionalinėje audito institucijoje ir teisinis reglamentavimas, nurodantis šio organo reikšmę yra visai nereglamentuotinas Lietuvoje. Manytina,

¹⁰³ 2006-2010 metų Valstybinio audito strategija, patvirtinta Valstybės kontrolieriaus 2005-12-29 įsakymu Nr.V-155 // http://www.vkontrolė.lt/veikla_strategija.shtml; prisijungimo laikas: 2007-12-04.

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

kad tai specifinis, Švedijos institucijai būdingas struktūrinis darinys, kuriuo, kaip apibrėžiama Valdžios įstatyme, siekiama stebėti Nacionalinės audito institucijos veiklą, teikti ataskaitas Parlamentui.

Analizuojant Lietuvos ir Švedijos teisės aktus, reglamentuojančius viešųjų finansų išorinę kontrolę, darytina išvada, kad abiejose valstybėse institucijos atskaitomybė Parlamentui yra įtvirtinta, tačiau Lietuvoje ši nuostata įtvirtinta Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnyje, o Švedijoje – Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme, kuriame taipogi akcentuojamas Valdybos vaidmuo pateikiant ataskaitas (aptarimas, peržiūra, rekomendacijos).

Nemažai šalių Aukščiausios audito institucijos įstatymai numato ypatingus reikalavimus kandidatams į šios institucijos narius. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 27 straipsnyje nurodoma, kad tas pats asmuo valstybės kontrolieriumi gali būti skiriamas ne daugiau kaip du kartus iš eilės, tai turi būti nepriekaištingos reputacijos, ne vyresnis kaip šešiasdešimt penkerių metų Lietuvos Respublikos pilietis, turintis aukštąjį universitetinį išsimokslinimą.¹⁰⁵ Reikalavimų kandidatams teisinis reglamentavimas šiek tiek skiriasi Švedijoje. Visų pirma, Generaliniai auditoriai gali būti skiriami tik vienai kadencijai, kuri yra ilgesnė nei Valstybės kontrolieriaus Lietuvoje. Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme nurodyta, kad auditoriai gali būti tik Švedijos piliečiai, tačiau nėra užsimenama apie amžiaus cenzą.

Daugumos pasaulio, taip pat ir Europos, šalių Aukščiausiosios audito institucijos yra parlamento formuojamos ir jam atskaitingos, – ne išimtis Lietuva ir Švedija. Šiuo metu susiklostęs Aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo principas, pagal kurį, Aukščiausiajai audito institucijai visais atvejais privalo priklausyti kontrolinės veiklos iniciatyvos teisė. Minėtos nuostatos akcentuojamos Limos deklaracijoje. Taigi išimtinė Aukščiausios audito institucijos teisė, jos nepriklausomumas nuo vykdomosios valdžios, tai reiškia, kad institucija neturi paklusti jos nurodymams (jeigu tokie būtų) vykdyti ar nevykdyti tikrinimą, ji gali savarankiškai pasirinkti tiek tikrinimo objektą, tiek tikrinimo būdą. Valstybės kontrolės įstatyme įvardinta, kad Valstybės kontrolierių penkeriems metams Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas, o Valstybės kontrolieriaus pavaduotojus į pareigas skiria Respublikos Prezidentas Valstybės kontrolieriaus teikimu (Įstatymo 27-28 straipsniai). Valstybės kontrolės vadovo paskyrimo procedūra vykdoma pagal Lietuvos Respublikos Seimo statuto nuostatas.¹⁰⁶ Kandidatą Seimui teikia Prezidentas ir svarstymas baigiamas atitinkamo nutarimo priėmimu, jei kandidatūra atmetama, teikiamas naujas kandidatas. Švedijos Parlamento įstatyme reglamentuojama, kad Generalinius auditorius renka Parlamentas slaptu balsavimu (VIII skyrius, 13 straipsnis).¹⁰⁷ Parlamento vaidmuo renkant

¹⁰⁵ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos Seimo statutas // Valstybės žinios. 1999, Nr.5-97.

¹⁰⁷ The Riksdag Act (SFS 1974:153) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6429.aspx; prisijungimo laikas: 2007-12-08.

auditorius suponuoją Nacionalinę audito instituciją esant glaudžiai susijusią su įstatymų leidžiamąja valdžia, taip eliminuojant bet kokią vykdomosios valdžios kišimąsi į institucijos veiklos aspektus. Darytina išvada, kad abiejų nagrinėjamų valstybių audito institucijos vadovo skyrimo tvarkos būdas – parlamentinis, todėl tokia audito įstaiga yra nepriklausoma nuo Vyriausybės.

Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos subjekto kompetencija aiškiai ir informatyviai apibrėžiama Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme. T.y. įvardinama Valstybės kontrolės, kaip įstaigos, kompetencija, Valstybės kontrolieriaus, jo pavaduotojų kompetencija bei Valstybės kontrolės pareigūnų bei tarnautojų kompetencija. Švedijos nagrinėjamuose teisės aktuose, nėra išskirta nei institucijos vadovo, nei apskritai Nacionalinės audito institucijos kompetencijos. Pažymėtina, kad nors vienas iš įstatymų, reglamentuojančių institucijos veiklą vadinasi Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatymas, kompetencijos nuostatų beveik nėra, o apibrėžiami daugiau organizaciniai administraciniai Nacionalinės audito institucijos veiklos aspektai.

Kadangi Nacionalinė audito institucija yra vienas iš valstybinių organų, kurio nepriklausomumas deklaruojamas Švedijos Konstitucijoje, taigi šios įstaigos atliekamas auditas yra svarbus bei aktualus. Institucija kasmet atlieka apie trisdešimt auditų ir pagrindiniai pastebėjimai audito operacijų metu yra išdėstomi Nacionalinės audito institucijos metinėje ataskaitoje. Kiekvienais metais Generaliniai auditoriai pristato bei apibrėžia audito planą, jo kryptis, sąlygas ir prioritetus, sudarančius audito pagrindus. Pažymėtina, kad Švedijoje finansinio audito ataskaitos yra pateikiamos dukart per metus. Finansinis auditas baigiamas pateikiant audito ataskaitą, o veiklos auditas – patikrinimo ataskaitą.¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 17 straipsnyje apibrėžiama, kad valstybinis auditas baigiamas įforminus valstybinio audito dokumentus, jeigu audito metu nustatyti reikšmingi pažeidimai, tuomet priimamas administracinis aktas – sprendimas, o 16 Įstatymo straipsnyje nurodoma, kad valstybinio audito dokumentai yra darbo dokumentai, valstybinio audito ataskaita ir valstybinio audito išvada.¹⁰⁹ Tiek Lietuvoje, tiek Švedijoje auditas įforminamas atitinkamomis ataskaitomis, kurios pateikiamos įstatymų leidžiamajai valdžiai – Parlamentui.

Išanalizavus Švedijos pagrindinius teisės aktus, reglamentuojančius Nacionalinės audito institucijos veiklą, akcentuotinas reikšmingas Patariamąsios valdybos vaidmuo institucijos veikloje. Šios valdybos teisinis statusas įtvirtintas ne tik Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme, Parlamento įstatyme, bet ir Švedijos Konstitucijoje. Tokį įvairiapusį šio struktūrinio organo reglamentavimą suponuoją tai, kad jos nariai – buvę ar esami Parlamento nariai. Kaip

¹⁰⁸ The Swedish National Audit Office – Booklet, 2007 // http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/OpenDocument_556.aspx?documentid=6732; prisijungimo laikas: 2007-11-25.

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

minėta ankstesniuose darbo skyriuose, šios Valdybos uždaviniai yra stebėti audito operacijas ir apibrėžti (be jokių apribojimų), kokie sprendimai turi būti priimami Generaliniams auditoriams pateikiant išvadas ir rekomendacijas. Lietuvoje Patariamąsios valdybos atitikmeniu galima įvardinti Valstybės kontrolės tarybą. Pagrindinis skirtumas tarp šių struktūrinių organų – sudėtis, t.y. Valstybės kontrolės tarybą sudaro ne įstatymų leidžiamosios valdžios nariai, o vadovaujantieji institucijos darbuotojai, tiesiogiai pavaldūs ir atsakingi valstybės kontrolieriui. Valstybės kontrolės įstatymo 7 straipsnyje apibrėžiama, kad Valstybės kontrolės taryba yra patariamoji valstybės kontrolieriaus institucija, svarstanti svarbiausius Valstybės kontrolės veiklos ir tarnybos Valstybės kontrolėje klausimus, šios tarybos narių skaičių, jos sudėtį, kompetenciją ir darbo tvarką nustato valstybės kontrolierius, o darbas organizuojamas pagal metinius darbo planus.¹¹⁰

Limos deklaracijoje skelbiama, kad Aukščiausios audito institucijos audito įsipareigojimai privalo aprėpti visą valstybės finansų valdymą, nesvarbu, kur šie valstybės fondai, lėšos būtų, kokios su jais susijusios operacijos būtų atliekamos, ar jie yra įtraukti ar nėra įtraukti į valstybės biudžetą. Akcentuotina, kad, pavyzdžiui, apie Europos Sąjungos finansinės paramos kontrolę nurodyta Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnyje (Valstybės kontrolė audituoja atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva). Valstybės kontrolei suteikti aiškūs įgaliojimai šioje srityje, nepriklausomai nuo valstybinio finansavimo, įskaitant galimybę atlikti auditus bet kokios įstaigos, Europos Sąjungos vardu valdančios pajamas ar išlaidas patalpose, įskaitant auditus fizinio ir juridinio asmens, gaunančio mokėjimus iš Europos Sąjungos biudžeto, patalpose. Analizuojant Švedijos teisės aktus matyti, kad tokių nuostatų pagrindiniuose nagrinėjamuose įstatymuose nėra.

Darytina išvada, jog analizuojant ir vertinant teisės aktus, reglamentuojančius audito institucijų, kaip viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų, veiklos aspektus reikia atsakyti į daugelį klausimų: ar kontrolės institucijos pagrindai atitinka Limos deklaracijos nuostatas? Kaip įvertinti institucijos teisinį statusą? Kaip įvertinti praktinį Konstitucijos ir kitų įstatymų įgyvendinimą atliekant viešųjų finansų išorės kontrolę? Juk tvirti teisiniai pagrindai palengvina Aukščiausios audito institucijos, kaip gerai funkcionuojančios institucijos, plėtrą, patikimą bei sklandžią veiklą siekiant užtikrinti patikimą valstybės finansų valdymą.

Platesnė pažintis su užienio šalių, šiuo atveju – su Švedijos Nacionalinės audito institucijos teisinės padėties ypatumais tarsi leidžia jas vertinti kaip atitinkamą tarpinę grandį tarp parlamento ir vykdomosios valdžios institucijų. Tam tikrais atvejais vienos institucijos būna labiau susijusios su parlamentu, kitos – su vykdomąja valdžia. Nors šio viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto statusas yra skirtingas kiekvienoje šalyje, tačiau yra vienas esminis reikalavimas, kuris yra

¹¹⁰ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.

bendras visoms šalims – tai institucijos nepriklausomumas, būtinas audito rezultatų patikimumui. Tiek Lietuvos, tiek Švedijos teisės aktuose šis nepriklausomumo principas reikšmingai akcentuojamas, tačiau priešingai nei Švedijoje, Lietuvoje konstituciniu lygmeniu jis nėra įtvirtintas. Lyginamoji Lietuvos ir Švedijos Aukščiausių kontrolės institucijų analizė atskleidžia, kad svarbiausių jų kontrolinės veiklos objektu dažniausiai nurodomas valstybės biudžetas, t.y. valstybės pajamos, išlaidos ir biudžeto vykdymas apskritai. Kontroliuojant biudžeto vykdymą tikrinama, kaip laikomasi biudžeto, ar efektyvus viešųjų finansų valdymas, kaip laikomasi audito reikalavimų ir kita. Išanalizavus Lietuvos ir Švedijos įstatymus, matyti tam tikri skirtumai interpretuojant institucijos funkcijas – skirtingai tai, kad, pavyzdžiui, šis klausimas nėra detaliam reglamentuojamas pagrindiniuose Švedijos nacionaliniuose įstatymuose, o Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme šis aspektas pakankamai detaliam apibrėžiamas.

Kiekvienoje šalyje Aukščiausios audito institucijos vaidmuo yra labai svarbus, tačiau kaip matyti iš analizuotų Lietuvos ir Švedijos kontrolės institucijų teisinio reglamentavimo veiklos aspektų – kiekviena institucija savo misiją viešųjų finansų išorės kontrolės lygmenyje vykdo skirtingai, tačiau esminis uždavinys – užtikrinti bei skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą – išlieka adekvatus.

Išanalizavus teisės normas, reglamentuojančias viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą, šios sistemos subjektus Lietuvos Respublikoje darytina išvada, kad visapusiško ir efektyvaus reglamentavimo teisės aktuose pasigendama, t.y. trūksta išsamesnio, moksliskai pagrįstesnio, tikslesnio, sistemiškesnio tiek visos išorės kontrolės, tiek atskirų subjektų reglamentavimo.

Išvados

1. Valstybės finansai apima ekonominius santykius, atsirandančius sudarant ir naudojant bendrus valstybinius piniginių išteklių fondus, ir yra reikalingi ūkio, socialinių ir kultūrinių priemonių, valstybės valdymo, krašto apsaugos ir kitų išlaidų finansavimui garantuoti.

2. Autoriai pateikia įvairių viešųjų finansų kontrolės apibrėžties bei klasifikavimo pavyzdžių. Pagal kontrolės subjektą išskiriama viešųjų finansų vidaus ir išorės kontrolė. Viešųjų finansų išorės kontrolė – tai tokia viešųjų finansų kontrolės rūšis, kurią atlieka finansiškai, administraciškai ir teisiškai nepriklausomas nuo kontroliuojamojo objekto kontrolės subjektas.

3. Lietuvoje viešųjų finansų išorės kontrolės subjektu laikytina Valstybės kontrolė, kurios paskirtis prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Savivaldos lygmenyje viešųjų finansų išorės kontrolės subjektu apibrėžiamas savivaldybės kontrolierius (kontrolieriaus tarnyba), kuris yra savivaldybės kontrolės ir audito institucija. Taip pat prie išorės subjektų priskirtinos ir nepriklausomos audito įmonės, jų būtinybę viešųjų finansų atžvilgiu suponuoja siekis patikrinti finansinę atskaitomybę, jos teisingumą, įsitikinti įmonės finansinės būklės tikrumu ir pan.

4. Valstybės kontrolės institucijos pavadinimas nėra logiškai pagrįstas (konsekventus) ir adekvatus, t.y. įstatymų leidėjas tarsi suniveliuoja kontrolės ir audito sąvokas. Valstybės kontrolės įstatyme nėra aiškiau bei išsamiau reglamentuota valstybinio audito bei audito sampratų apimties, tik glaustai įvardinama, jog valstybinis auditas susideda iš finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditų.

5. Valstybinio audito sąvoka apibrėžiama Valstybės kontrolės įstatyme, o poįstatyminių aktų lygmenyje – Valstybinio audito reikalavimuose. Teisiniai pagrindai yra pakankami, kad atskleistų sąvokų turinį, esmę, vykdymo etapus bei principus, uždavinius.

6. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme pateiktas Valstybės kontrolės tikslų sąrašas nėra baigtinis, nes jie įvardinami kaip „pagrindiniai“ ir gali būti papildomi kitais teisės aktais. Valstybės kontrolės tikslų apimtį galima nustatyti per šios institucijos kompetencijos reglamentavimo prizmę.

7. Valstybės kontrolė ir savivaldybės kontrolieriaus tarnyba (savivaldybės kontrolierius) glaudžiai bendradarbiauja, siekiant užtikrinti tinkamą savivaldybės skiriamų valstybės biudžeto lėšų panaudojimą. Savivaldybės atžvilgiu savivaldybės kontrolierius vertintinas kaip viešųjų finansų išorės kontrolės subjektas, tačiau jo veiklos išorinę peržiūrą atlieka ir Valstybės kontrolė.

8. Nepriklausomą auditą atliekančios audito įmonės priskirtinos prie viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų, nes jos nėra susijusios su audituojama įmone pavaldumo ryšiais, t.y. visai

nepriklausomi samdomi subjektai, kurių veiklą nustato auditą reglamentuojantys teisės aktai, o tikslas apibrėžiamas kaip finansinės atskaitomybės patikimumo įvertinimas.

9. Daugumos pasaulio, taip pat ir Europos, šalių Aukščiausiosios audito institucijos yra parlamento formuojamos ir jam atskaitingos, – ne išimtis Lietuva ir Švedija. Šiuo metu susiklostęs Aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo principas, pagal kurį, Aukščiausiai audito institucijai visais atvejais privalo priklausyti kontrolinės veiklos iniciatyvos teisė.

10. Nacionalinės audito institucijos teisinio statuso pagrindai reglamentuoti Švedijos Konstitucijoje, kurioje nurodoma, kad šios institucijos paskirtis yra audituoti atitinkamą valstybinę veiklą. Švedijos Nacionalinės audito institucijos veiklos įstatyme nuostatų, reglamentujančių institucijos kompetenciją, beveik nėra, o apibrėžiami daugiau organizaciniai administraciniai Nacionalinės audito institucijos veiklos aspektai.

11. Lyginamoji Lietuvos ir Švedijos Aukščiausių kontrolės institucijų analizė atskleidžia, kad svarbiausiu jų kontrolinės veiklos objektu dažniausiai nurodomas valstybės biudžetas, t.y. valstybės pajamos, išlaidos ir biudžeto vykdymas apskritai. Kontroliuojant biudžeto vykdymą tikrinama, kaip laikomasi biudžeto, ar efektyvus viešųjų finansų valdymas, kaip laikomasi audito reikalavimų ir kita.

Rekomendacijos

1. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje neregamentuotas aukščiausios audito institucijos – Valstybės kontrolės – nepriklausomumo principas, kuris taip akcentuojamas INTOSAI Limos deklaracijoje, todėl šio principo įtvirtinimas konstituciniu lygmeniu reikėtų institucijos nepriklausomumą nuo įstatymų leidžiamosios bei vykdomosios valdžių.
2. Valstybės kontrolės įstatyme nurodyta, kas yra valstybinio audito *subjektai*: valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ir savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų, įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų ar perdavė turto. Autorės nuomone, Įstatyme išvardintų institucijų, įstaigų, valstybinių įmonių ir t.t. apibrėžimas kaip subjektų yra netikslus, nes tai yra objektai, audituojami Valstybės kontrolės. Rekomenduotina tai, kad Valstybės kontrolės įstatyme minėtos įstaigos būtų įvardinamos kaip objektai, o ne subjektai.
3. Kaip Valstybės kontrolės įstatymo trūkumas įvardintinas aiškios audito padalinių vadovų kompetencijos apibrėžties nebuvimas, nes tai paliekama valstybės kontrolieriaus nuožiūrai. Pavaduotojų ir padalinių vadovų kompetencijos nusakymas sąlygotų suprantamas ir tiksliai jų veiklos ribas.
4. Viešųjų finansų išorės kontrolės subjekto vietos savivaldos lygmenyje – savivaldybės kontrolieriaus (kontrolieriaus tarnybos) – kompetencijos, veiklos apimtys teisinis reglamentavimas atskirame teisės akte sąlygotų funkcijų dubliavimo išvengimo galimybės.

Literatūros sąrašas

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Vilnius: Mūsų Saulužė, 2005.
2. Lietuvos Respublikos Seimo statutas // Valstybės žinios. 1999, Nr.5-97.
3. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.63-2242.
4. Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.91-3891.
5. Lietuvos Respublikos bankų įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.54-1832.
6. Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.28-890.
7. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr.123-5574.
8. Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr.94-4246.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.63-2243.
10. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.112-4070.
11. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas (ankstesnioji redakcija) // Valstybės žinios. 1995, Nr.51-1243.
12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 9 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr.116-5257.
13. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.60-2412.
14. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr.4-24.
15. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.123-5540.
16. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.91-2832.
17. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnio pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr.121-4329.
18. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2006, Nr.77-2975.
19. Valstybinio audito reikalavimai, patvirtinti Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26 (Valstybės kontrolieriaus 2004 m. sausio 20 d. įsakymo Nr. V-12 redakcija) (Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymo Nr. V-15 redakcija) // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=18295; prisijungimo laikas 2007-11-02.
20. Vidaus auditu rekomendacijos // http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/vidaus_auditas/Vidaus_audito_rekomendacijos.pdf; prisijungimo laikas: 2007-11-18.

21. Valstybės kontrolieriaus 2006-07-14 įsakymu Nr. V-103 patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007-2009 metų strateginis veiklos planas // http://www.vkontrole.lt/veikla_planas.shtml; prisijungimo laikas: 2007-10-24.
22. 2006-2010 metų Valstybinio audito strategija, patvirtinta Valstybės kontrolieriaus 2005-12-29 įsakymu Nr. V-155 // http://www.vkontrole.lt/veikla_strategija.shtml; prisijungimo laikas: 2007-10-24.
23. Europos vietos savivaldos chartija // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=48874; prisijungimo laikas: 2007-11-19.
24. Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija „Dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo“ // http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_deklaracija.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-01.
25. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“ // http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.shtml; prisijungimo laikas: 2007-11-01.
26. SIGMA ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos vertinimas. SIGMA ataskaitos santrauka, 2006 // http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus/SIGMA_Summary_Report_LT.pdf; prisijungimo laikas: 2007-11-01.
27. Aleknavičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005.
28. Buckiūnienė O. Finansai. Vilnius, 2002.
29. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
30. Daujotaitė D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006.
31. Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė. Istorinė apžvalga. Leidykla „Vilius“, 1994.
32. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis, 1997.
33. Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004.
34. Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003.
35. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Serija „Lietuvos mokslas“, 1999. Kn.24.
36. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
37. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai. Kaunas: Technologija, 2003.
38. Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004.
39. Sudarytojai: Jarašiūnas E., Mesonis G. Užsienio šalių konstitucijos. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004.
40. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justita, 2000.

41. Daujotaitė D. Finansų kontrolės reforma viešajame sektoriuje// Viešoji politika ir administravimas. 2002, Nr.2.
42. Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga// Viešoji politika ir administravimas. 2003, Nr.4.
43. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1993.
44. Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2002.T.2.
45. Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2004.T.6.
46. Visuotinė lietuvių enciklopedija. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006.T.10.
47. Sweden Constitution // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6357.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-25.
48. The Riksdag Act (SFS 1974:153) // http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6429.aspx; prisijungimo laikas: 2007-11-26.
49. Lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen // <http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?sok=&titel=&bet=2002%3A1023&rm=&nr=&sort=rel&nid=3910&a=s>; prisijungimo laikas: 2007-11-30.
50. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. Москва: Юриспруденция, 2000.
51. A procedure for performance audit concerning the State of Romania harmonization with the *acquis communautaire* in the field of financial control. The Expert publishing House, Romanian Academy, 2006.
52. International Journal of Government Auditing. INTOSAI anniversary, July, 2003.
53. State Audit in the EU. Layout and production by NAO (National Audit Office). Information Centre DG Ref:5574rd. Printed by Heronstage/December 2005.
54. SIGMA – A joint initiative of the OECD and the EU, principally financed by the EU. Achieving high quality in the work of Supreme audit institutions. SIGMA paper No.34, 2004.
55. The Swedish National Audit Office 2001. EO Print, Stockholm, 09-2002.
56. The Swedish National Audit Office's Report 2004. RIR 2004:20.
57. The Swedish National Audit Office – Booklet, 2007 // http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/OpenDocument_556.aspx?documentid=6732; prisijungimo laikas: 2007-11-25.
58. <http://www.coso.org>; prisijungimo laikas: 2007-10-31.
59. <http://www.euro.lt/old/showitems.php?TopMenuID=2&MenuItemID=9&ItemID=454&LangID=1>; prisijungimo laikas: 2007-12-01.

Santrauka

Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos teisinis reglamentavimas

Pagrindinės sąvokos: auditas, kontrolė, viešųjų finansų kontrolės sistema, vidaus kontrolė, viešųjų finansų išorės kontrolės sistema, viešųjų finansų išorės kontrolės subjektai.

Santraukos turinys: Išanalizavus teisės aktus, reglamentuojančius viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą, atskleidžiami teisės aktų ypatumai Lietuvoje bei akcentuojami Lietuvos ir Švedijos aukščiausiųjų audito institucijų reglamentavimo panašumai bei skirtumai.

Viena iš viešųjų finansų kontrolės sistemos rūšių – viešųjų finansų išorės kontrolės sistema, kurios esminis bruožas – nepriklausomumas nuo kontroliuojamojo objekto. Magistro baigiamojo darbo tikslas – išanalizuoti teisės normas, reguliuojančias viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos funkcionavimą, atskleidžiant teisinio reglamentavimo ypatumus bei šios kontrolės rūšies svarbą. Baigiamajame darbe nagrinėjami Lietuvos teisės aktai, reglamentuojantys viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų teisinio statuso ypatumus, analizuojamas jų efektyvumo įgyvendinimas, palyginami Lietuvos ir Švedijos teisės aktai, apibrėžiantys aukščiausios audito institucijos kompetenciją.

Magistro baigiamajame darbe naudojami tiek teoriniai, tiek empiriniai: dokumentų analizės (teisinių dokumentų – Konstitucijų, įstatymų, poįstatyminių aktų, ataskaitų – analizės), kontent – analizės, sisteminės analizės, lyginimo (darbe palyginama Lietuvos ir Švedijos Aukščiausiųjų audito institucijų teisinio reglamentavimo ypatumai, atskleidžiant panašumus, trūkumus), lyginamasis istorinis (apžvelgiama Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojančių teisės aktų istorinė kaita), apibendrinimo (analizuojamos autorių nuomonės dėl atitinkamų sąvokų apibrėžties) metodai.

Išanalizavus teisės aktus, reglamentuojančius Lietuvos viešųjų finansų išorės kontrolės sistemą pateikiamos rekomendacijos, autorės nuomone, reikalingos nustatytiems trūkumams pašalinti.

Summary

Legal regulation of the external control system of public finance

Keywords: audit, control, control system of public finance, internal control, the external control system of public finance, subjects of external control of public finance.

Content of summary: Analysis of the legal acts, which regulate the external control system of public finance, was made to show the peculiarities of legal acts in Lithuania and emphasizing similarities and differences of the national audit offices of Lithuania and Sweden.

One of sort of control system of public finance is the external control system of public finance, which basic aspect is independence of controlled object. The goal of master work is to analyze legal acts, which regulate the system of external control of public finance, emphasizing the peculiarities of legal regulation and the importance of this control system. Legal acts of Lithuania, which regulate the legal position of the subject of external control system of public finance were studied and the effectiveness of their implementation was analyzed; also they were compared with the legal acts of Sweden, which regulate the competence of institutions of national audit.

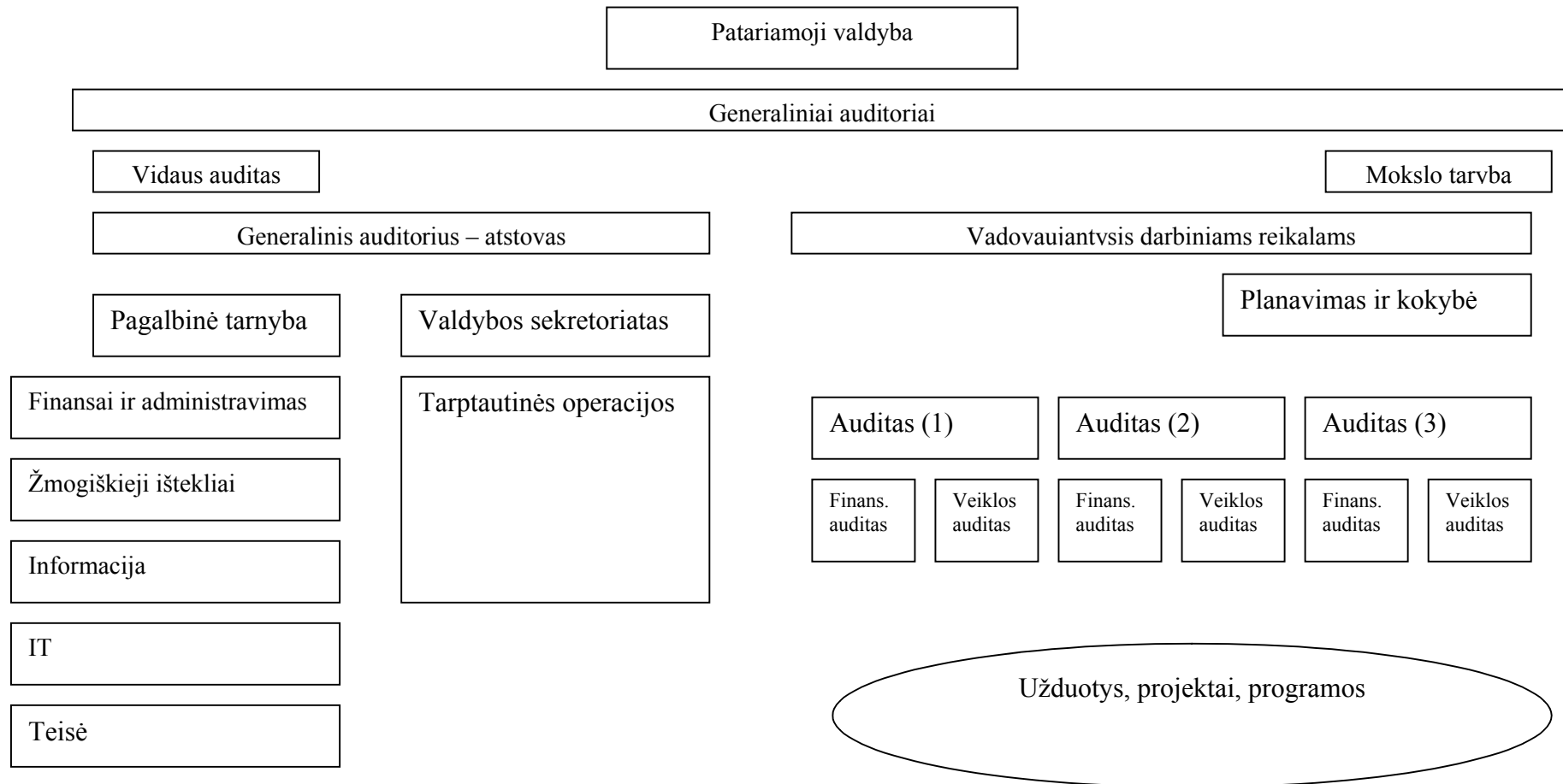
Both theoretical and empirical methods are used in this master work. There are the analysis of documents (legal documents such as Constitutions, laws, other legal documents, annual reports), the content-analysis, systematic analysis, comparative (features of legal regulation of national audit offices in Lithuania and Sweden differences and similarities, disadvantages), comparative historical (historical perspective of legal regulation of National Audit Office in Lithuania), summation (the analysis of various authors opinions about definitions of concepts) methods.

In conclusion author of this master work offers some recommendations about possible ways to correct disadvantages of legal acts, regulating the external control system of public finance in Lithuania.

Priedai

Magistro darbo
„Viešųjų finansų išorės kontrolės sistemos
teisinis reglamentavimas“ priedas Nr.1

Švedijos Nacionalinės audito institucijos organizacinė struktūra



Šaltinis: The Swedish National Audit Office – Booklet, 2007 // http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/OpenDocument_556.aspx?documentid=6732; prisijungimo laikas: 2007-11-25.

Išankstinio ir paskesniojo audito reglamentavimas Europos Sąjungos valstybėse narėse

	<i>A priori auditas</i>	<i>Ex post auditas</i>		
		<i>Teisminis</i>	<i>Finansinis</i>	<i>Veiklos</i>
Austrija	-	-	✓	✓
Belgija	✓	✓	✓	✓
Kipras	-	-	✓	✓
Čekija	-	-	✓	✓
Danija	-	-	✓	✓
Estija	-	-	✓	✓
Suomija	-	-	✓	✓
Prancūzija	-	✓	✓	✓
Vokietija	✓	-	✓	✓
Graikija	✓	✓	✓	-
Vengrija	-	-	✓	✓
Airija	-	-	✓	✓
Italija	✓	✓	✓	✓
Latvija	-	-	✓	✓
Lietuva	-	-	✓	✓
Liuksemburgas	-	-	✓	✓
Malta	-	-	✓	✓
Nyderlandai	-	-	✓	✓
Lenkija	-	-	✓	✓
Portugalija	✓	✓	✓	✓
Slovakija	-	-	✓	✓
Slovėnija	-	-	✓	✓
Ispanija	-	✓	✓	✓
Švedija	-	-	✓	✓
Jungtinė Karalystė	-	-	✓	✓
Europos Audito Rūmai	-	-	✓	✓

Šaltinis: State Audit in the EU. Layout and production by NAO. Information Centre DG Ref:5574rd. Printed by Heronstage/December 2005. P.11.