

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

RAIMONDA STRAKŠYTĖ

LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLĖ
VIEŠŲJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

lekt. Giedrė Ulevičiūtė

VILNIUS, 2010

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLĖ
VIEŠŲJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOJE

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S102

Konsultantas

prof. dr. A. Miškinis

2010 12

Vadovė

lekt. G. Ulevičiūtė

2010 12

Recenzentas

Atliko

FNTmns9-01 gr. stud.

Raimonda Strakšytė

2010 12

VILNIUS, 2010

TURINYS

ĮVADAS.....	7
1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOS SAMPRATA	9
1.1. Viešųjų finansų samprata	9
1.2. Kontrolės samprata ir reikšmė viešųjų finansų srityje	11
1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema ir Valstybės kontrolės vieta joje.....	14
2. VALSTYBĖS KONTROLĖS TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI.....	18
2.1. Valstybės kontrolė – Lietuvos Respublikos aukščiausioji valstybinio audito institucija.....	19
2.2. Valstybinio audito teisinė analizė	26
2.2.1. Valstybinio audito rūšys.....	26
2.2.1.1. Finansinis (teisėtumo) auditas	27
2.2.1.2. Veiklos auditas	30
2.2.2. Valstybinio audito reikšmė.....	35
2.3. Valstybės kontrolės santykis su kitomis išorės kontrolės institucijomis.....	38
2.3.1. Savivaldybės kontrolierius kaip išorės kontrolės subjektas	38
2.3.2. Audito įmonė kaip išorės kontrolės subjektas.....	42
3. VALSTYBĖS KONTROLĖS VEIKLOS VEIKSMINGUMO TYRIMAS	47
3.1. Valstybės kontrolės priemonės įgyvendinant valstybinio audito rezultatus	47
3.2. Valstybės kontrolės veiklos rezultatų analizė. Valstybės kontrolės veiklos efektyvumas.....	52
IŠVADOS.....	59
SIŪLYMAI	61
LITERATŪRA.....	62
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	67
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	68
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	69
PRIEDAI.....	70

PRIEDAI

1 priedas. Atliktų valstybinių auditų skaičius 2005 – 2009 m.....	70
2 priedas. Audituočių valstybės institucijų ir įstaigų kaita bei audituočių panaudotų valstybės biudžeto asignavimų mastas (proc.) 2005 – 2009 m.....	71
3 priedas. Finansinių (teisėtumo) auditų metu nustatytų teisės aktų pažeidimai bei jų pašalinimas 2007 – 2009 m.....	72
4 priedas. Finansinių (teisėtumo) auditų išvadose pareikštos nuomonės 2005 – 2008 m.....	73
5 priedas. Rekomendacijų įgyvendinimo mastas (proc.) 2005 – 2009 m.....	74

LENTELĖS

1 lentelė. Aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo kriterijų palyginimas tarptautiniu ir nacionaliniu aspektu.....	23
2 lentelė. Veiklos ir finansinio (teisėtumo) audito pagrindiniai skirtumai.....	34
3 lentelė. Valstybės kontrolės programų tikslų pasiekimo (rezultato) kriterijaus įgyvendinimas 2008 – 2009 m.....	56
4 lentelė. Valstybės kontrolės programų uždavinių įvykdymo (produkto) kriterijų įgyvendinimas 2008 – 2009 m.....	56

PAVEIKSLAI

1 pav. Veiklos audito taikymo pagal audito objektą sritys.....	33
2 pav. Išorės kontrolės subjektų klasifikacija.....	46
3 pav. Valstybės kontrolieriaus ar valstybės kontrolieriaus pavaduotojų priimtų administracinių aktų – sprendimų skaičius 2005 – 2009 m.....	48
4 pav. Seimo Audito komiteto svarstyty valstybinio audito ataskaitos bei priimti sprendimai 2005 – 2009 m.....	51
5 pav. Atliktų valstybinių auditų skaičius 2005-2009 m.....	70
6 pav. Audituočių valstybės institucijų ir įstaigų kaita bei audituočių panaudotų valstybės biudžeto asignavimų mastas (proc.) 2005-2009 m.....	71
7 pav. Finansinių (teisėtumo) auditų metu nustatytų teisės aktų pažeidimų bei jų pašalinimo skaičius 2007 – 2009 m.....	72
8 pav. Finansinių (teisėtumo) auditų išvadose pareikštos nuomonės 2005-2008 m.....	73
9 pav. Rekomendacijų įgyvendinimo mastas (proc.) 2005 – 2009 m.....	74

IVADAS

Kiekvienos valstybės funkcionavimui būtini finansiniai ištekliai, kurie naudojami įvairiems valstybės uždaviniams ir funkcijoms vykdyti. Svarbu žinoti, ar tikslingai, racionaliai, efektyviai bei laikantis teisės aktų naudojamos valstybės lėšos, ar valstybės turtas nešvaistomas ir negrobstomas, ar valstybės biudžeto asignavimų valdytojai nepiktnaudžiauja jiems patikėtais ištekliais. Tai objektyviai sąlygoja kontrolės atsiradimą. Būtent veiksmingai funkcionuojanti viešųjų finansų kontrolės sistema gali užtikrinti, kad valstybės turtas ir lėšos būtų skaidriai ir efektyviai valdomi. Efektyvi viešųjų finansų kontrolė prisideda prie visos visuomenės gerovės didinimo. Temos aktualumą pabrėžia neginčytinas faktas, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas, kuris prisideda prie valstybės finansinių išteklių formavimo, turi teisę žinoti, kaip šie valstybės ištekliai naudojami. Objektyvios ir patikimos informacijos teikimas skatina piliečių pasitikėjimą valstybe.

Mokslinėje literatūroje viešųjų finansų kontrolės sistema įvairiai klasifikuojama. Šiame darbe didelis dėmesys skiriamas išorės kontrolės teisinio reglamentavimo analizei ir svarbiausiam šios kontrolės rūšies subjektui – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolei. Pamatiniame aukščiausiųjų audito institucijų dokumente – Limos deklaracijoje, pabrėžiama neišvengiama būtinybė kiekvienai valstybei turėti aukščiausiąją audito instituciją, kuri užtikrintų tvarkingą ir efektyvų valstybės lėšų naudojimą. Valstybės kontrolė, būdama mūsų šalies aukščiausiąją audito instituciją, užima išskirtinę vietą tarp kitų viešųjų finansų kontrolės subjektų. Jai patikėta svarbi misija – padėti valstybei išmintingai valdyti savo turtą.

Magistro baigiamojo darbo tema aktuali, kadangi viešųjų finansų išorės kontrolės teisiniui reglamentavimui skiriama nepakankamai dėmesio. Valstybinio audito teorija ir praktika mažai tyrinėta, pasigendama išsamios valstybinio audito teisinio reglamentavimo analizės. Valstybės kontrolės istorinius aspektus bei jos teisinės padėties ypatumus nagrinėjo A. Katkus. Kai kurie valstybinio audito aspektai aptarti J. Mackevičiaus, D. Daujotaitės, S. Puškoriaus darbuose. Magistro baigiamojo darbo tema svarbi ir praktiniu aspektu, kadangi darbe analizuojami Valstybės kontrolės veiklos rezultatai bei nagrinėjamas jos veiklos efektyvumas.

Magistro baigiamojo darbo tyrimo **objektas** – Lietuvos Respublikos aukščiausiosios valstybinio audito institucijos – Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojančios teisės normos, atskleidžiant šios institucijos teisinio reglamentavimo ypatumus, vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje bei santykį su kitais išorės kontrolę atliekančiais subjektais. Teisinis reglamentavimas nagrinėjamoje srityje yra gana platus – nuo Lietuvos Respublikos Konstitucijos, įstatymų, kitų teisės aktų iki tarptautinių dokumentų (INTOSAI Limos deklaracija, INTOSAI audito standartai ir kt.).

Magistro darbo **problema** – kaip tobulinti Valstybės kontrolės ir valstybinio audito teisinį reglamentavimą, kad būtų užtikrintas Valstybės kontrolės veiksmingas funkcijų bei valstybinio

audito rezultatų įgyvendinimas. Baigiamojo darbo **hipotezė** – Lietuvoje įtvirtintas valstybinio audito teisinis reglamentavimas bei Valstybės kontrolės turimos teisinės priemonės pakankamos pasiekti Valstybės kontrolei keliamus tikslus, užtikrinti veiklos efektyvumą bei veiksmingą valstybinio audito poveikį.

Magistro baigiamojo darbo **tikslas** – atskleisti Valstybės kontrolės vietą ir vaidmenį viešųjų finansų kontrolės sistemoje bei išanalizuoti jos veiklos rezultatus, siekiant nustatyti valstybinio audito rezultatų įgyvendinimo bei Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą.

Atsižvelgiant į darbo tikslą, keliami šie **uždaviniai**:

- 1) išnagrinėti Valstybės kontrolės vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje;
- 2) išanalizuoti Valstybės kontrolės veiklą bei valstybinį auditą reglamentuojančius teisės aktus;
- 3) išanalizuoti Valstybės kontrolės ir kitų institucijų, vykdančių viešųjų finansų išorės kontrolę Lietuvoje, santykį;
- 4) ištirti Valstybės kontrolės priemones, naudojamas veiklos rezultatų įgyvendinimui pasiekti;
- 5) ištirti Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą.

Magistro baigiamajame darbe naudojami mokslinės literatūros analizės (analizuojant įvairių autorių darbus: monografijas, publikuotus straipsnius, vadovėlius), dokumentų analizės (analizuojant teisinius dokumentus: Konstituciją, įstatymus, poįstatyminius teisės aktus, tarptautinius dokumentus), sisteminės analizės, duomenų analizės (analizuojant statistinius duomenis), lyginamasis (aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo kriterijų lyginimas tarptautiniu ir nacionaliniu aspektu), apibendrinimo (apibendrinant naudotą literatūrą, gautus tyrimo duomenis, pateikiant tyrimo išvadas), statistinis **metodai**.

Pirmajame darbo skyriuje autorė analizuoja viešųjų finansų sampratą, kontrolės reikšmę viešųjų finansų srityje, viešųjų finansų kontrolės sistemą bei atskleidžia Valstybės kontrolės vietą joje. **Antrajame darbo skyriuje** nagrinėjami Valstybės kontrolės teisinio reglamentavimo ypatumai, analizuojant Lietuvos ir tarptautinius teisės aktus. Ypatingas dėmesys skiriamas Valstybės kontrolės nepriklausomumo principui bei būtinumui jį įtvirtinti nacionaliniuose teisės aktuose. Šiame skyriuje detalios aptariamos valstybinio audito rūšys ir jų taikymo sritys, atskleidžiama valstybinio audito reikšmė ir nauda. Skyriuje taip pat analizuojami Valstybės kontrolės ir kitų išorės kontrolės subjektų tarpusavio santykiai. **Trečiajame darbo skyriuje** tiriamas Valstybės kontrolės veiklos veiksmingumas: aptariamos Valstybės kontrolės turimos priemonės siekiant įgyvendinti valstybinio audito rezultatus bei institucijos veiklos rezultatai. Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų duomenų pagrindu analizuojamas Valstybės kontrolės veiklos efektyvumas.

1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ KONTROLĖS SISTEMOS SAMPRATA

1.1. Viešųjų finansų samprata

Pačia savo prigimtimi finansai yra glaudžiai susiję su valstybe, kuriai jos funkcijų vykdymui ir yra būtinos piniginės lėšos.¹ Finansai yra instrumentas, padedantis valstybei vykdyti jos ekonominę politiką. Taigi valstybei finansai yra objektyviai būtini.

Finansų kategorijos apibrėžimas reikšmingas tuo, jog nusako finansų esmę bei turinį. Daugelis autorių pažymi, kad finansų kilmė nėra visiškai aiški ir tebėra diskusijų objektu. Vieni jį kildina iš anglų k. žodžio *fine* (bauda, pinigine bausmė), kiti – iš lotynų *finire* (baigti), iš kurio padarytas daiktavardis *finatio*, *financia* (baigimas, pabaiga). *Finatio* iš pradžių reiškė bylos baigimą, teismo sprendimą, vėliau – ir teismo nustatytą baudą, dar vėliau – ne tik teismo, bet ir kiekvieną valdovo nustatytą mokėjimą. Ilgainiui (iš pradžių Prancūzijoje, vėliau ir kitur) žodžio prasmė susiaurėjo, juo pradėta vadinti tik valstybės pajamas ir išlaidas, išsiplėtus savivaldybių ūkiui – ir jų pajamas bei išlaidas.²

Lietuvių literatūroje galima rasti nedaug finansų sąvokos apibrėžimų. Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje pateiktas toks finansų apibūdinimas: „Finansai (pranc. *finance* – pinigines lėšos): 1. Ekonominių santykių, susijusių su piniginių lėšų įvairių fondų sudarymu, naudojimu, paskirstymu ir perskirstymu, visuma. 2. Lėšos, pinigai, pinigines apyvartos.“³ Visuotiniame enciklopediniame žodyne finansai apibūdinami kaip „ekonominių piniginių visuomenės santykių visuma, nacionalinių pajamų ir visuomeninio produkto paskirstymas ir perskirstymas sudarant, paskirstant ir panaudojant piniginius išteklius.“⁴ Kiti autoriai siūlo tokį finansų apibrėžimą: „Finansai – 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.“⁵ Matome, jog visuose šiuose apibrėžimuose išskiriami svarbiausi finansų bruožai, būtent – finansai yra ekonominiai piniginiai santykiai; šie santykiai yra susiję su piniginių lėšų sudarymu, paskirstymu ir panaudojimu. Taigi finansus galime apibūdinti kaip visumą ekonominių piniginių santykių, susidaranti bendrojo vidaus produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo procese sudarant, paskirstant ir panaudojant piniginių lėšų fondus, skirtus visuomenės poreikiams užtikrinti.

¹ Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai: vadovėlis. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. P. 9.

² Visuotinė lietuvių enciklopedija. T6. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidimo institutas, 2004. P. 102-103.

³ Ten pat.

⁴ Visuotinis enciklopedinis žodynas. Vilnius: Gamta, 2005. P. 401.

⁵ Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai: vadovėlis. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. P.12.

Finansai yra viena iš ekonominių kategorijų, kuriai būdinga piniginė forma, tačiau jie nėra tapatūs pinigams.⁶ Būtina atkreipti dėmesį, kad tarp šių sąvokų lygybės ženklo dėti negalima. Nors finansams būdinga piniginė forma, tačiau jie skiriasi nuo pinigų tiek turiniu, tiek atliekamomis funkcijomis. Finansai yra vidaus produkto paskirstymo ir perskirstymo ekonominis įrankis, kaip piniginių išteklių sudarymo ir panaudojimo proceso kontrolės priemonė, o pinigai yra prekės mainų priemonė. Todėl, kalbant apie finansus, jų esmę, nagrinėjamos ne pačios piniginės lėšos, bet tik piniginiai santykiai.⁷ Taigi pinigai yra prekių vertės matas, kaupimo ir atsiskaitymo priemonė, tuo tarpu finansų sąvoka yra siauresnė. Ji apima piniginius santykius, susijusius su piniginių lėšų fondų – tiek centralizuotų, tiek decentralizuotų – sudarymu, paskirstymu ir panaudojimu.

Atskleisti finansų esmę padeda jų atliekamos funkcijos. V. Meidūnas ir P. Puzinauskas išskiria tokias tris finansų vykdomas 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.⁸

Reikia paminėti, kad dėl finansų vykdomų funkcijų nėra vieningos nuomonės. Kiti autoriai (K. Levišauskaitė, G. Rūškys, O. Buckiūnienė, G. Smalenskas) nurodo, kad finansų esmę atskleidžia dvi jų atliekamos funkcijos. Antai O. Buckiūnienė išskiria paskirstomąją ir kontrolės⁹, G. Smalenskas – paskirstomąją ir perskirstomąją funkcijas¹⁰. Darytina išvada, kad nors įvairūs autoriai skirtingai įvardina finansų funkcijas, tačiau jų turinys iš esmės yra panašus. Finansų funkcijas skirstant į paskirstomąją (perskirstomąją) ir kontrolės, pirmoji apimtų piniginių lėšų fondų sudarymo ir panaudojimo funkcijas, kurių pagalba įgyvendinamas pirminis ūkinės veiklos subjektų sukurtos pridėtinės vertės paskirstymas bei jau paskirstytų lėšų perskirstymas valstybei sudarant biudžetinius ir nebiudžetinius fondus. Tuo tarpu kontrolės funkcija leidžia gauti informaciją, ar ekonomiškai, tikslingai ir efektyviai skirstomi ir naudojami finansiniai ištekliai, ar laikomasi teisės aktų, reglamentuojančių šių išteklių naudojimą, ar laiku šios lėšos nukeliauja įvairiems ūkio subjektams.

Finansai gali būti apibūdinti kaip viešieji, valstybės, savivaldybių, namų ūkio, įmonių ir pan. Teisiškai jie skiriami į dvi dalis – privačius ir viešuosius finansus. Kadangi darbo tema nukreipta į viešuosius finansus, toliau aptarsime viešųjų finansų sampratą, nagrinėdami valstybės ir viešųjų finansų santykį.

Daugelis autorių viešųjų finansų neišskiria ir kalba tik apie valstybės finansus. Nors šios sąvokos iš esmės viena kitai neprieštarauja, tačiau manytume, kad jų nereikėtų sutapatinti. Antai

⁶ Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas: vadovėlis. Vilnius: Enciklopedija, 2005. P. 11.

⁷ Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2009. P. 4.

⁸ Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai: vadovėlis. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 7.

⁹ Buckiūnienė O. Finansai: mokymo priemonė. Vilnius, 2002. P. 28.

¹⁰ Smalenskas G. Finansai: paskaitų konspektai aukštųjų mokyklų ir kolegijų studentams, I dalis. Vilnius: Homo Liber, 2001. P. 8.

O. Buškevičiūtė taip pat pabrėžė šių sąvokų nevienareikšmiškumą, teigdama, jog viešieji finansai apima piniginius santykius, kurių dalyviai praktiškai visi bendruomenės nariai, tuo tarpu valstybės finansai daugiau susiję tik su valstybės biudžetiniu procesu.¹¹ Valstybės finansai apima ekonominius santykius, susidarančius formuojant bei naudojant valstybinių piniginių išteklių fondų lėšas, skirtas tenkinti socialines, kultūrinės, ūkio, krašto apsaugos, valdymo ir kitas valstybės reikmes. Valstybės piniginių lėšų fondams priklauso šie biudžetai:

- Nacionalinis, kuris apima valstybės ir savivaldybių biudžetus;
- Valstybinio socialinio draudimo fondo;
- Privalomojo sveikatos draudimo fondo.¹²

Dabartiniame lietuvių kalbos žodyne žodis *viešas* apibrėžtas kaip visiems skirtas, visuomenės naudojamas.¹³ Nors valstybės finansai visada yra vieši, tačiau viešųjų finansų sąvoka visgi yra platesnė ir apima tiek bendrus valstybinių lėšų fondus, tiek valstybės ir savivaldybių nebiudžetinius fondus, kitus įvairius specialios paskirties fondus.

1.2. Kontrolės samprata ir reikšmė viešųjų finansų srityje

Finansų dėka sukaupiami finansiniai ištekliai, kurie naudojami plačioms valstybės funkcijoms atlikti: krašto apsaugai, viešajai tvarkai palaikyti, švietimui, socialinei apsaugai užtikrinti, valdymui ir kitoms svarbioms sritims. Mokesčių mokėtojai prisideda prie valstybės finansinių išteklių formavimo, todėl jiems rūpi, kaip panaudojamos valstybės sukauptos lėšos. Valstybė ir visuomenė suinteresuota tinkamu finansų valdymu. Svarbu turėti tikslių žinių, ar tikslingai, taupiai ir efektyviai naudojami valstybės finansai ir kiti materialiniai resursai, ar valdininkai nesavivaliauja, nepiktnaudžiauja jiems patikėtomis valstybės lėšomis, ar turtas nešvaistomas ir negrobstomas.¹⁴ Visa tai sąlygoja kontrolės, kuri užtikrintų skaidrų ir efektyvų finansinių išteklių valdymą ir tuo pačiu didintų visos visuomenės gerovę, atsiradimo būtinumą. Taigi kontrolė yra objektyviai būtina kiekvienos valstybės veiksmingam funkcionavimui užtikrinti.

Pats žodis „kontrolė“ yra kilęs iš prancūzų kalbos žodžio *controle* ir reiškia patikrinimą, stebėjimą, priežiūrą. Visuotinė lietuvių enciklopedija nurodo, jog kontrolė reiškia ko nors tikrinimą, priežiūrą, taip pat įstaigą ar asmenų grupę, tikrinančius kitų įstaigų ar asmenų veiklą, atsakomybę.¹⁵ Kituose žodynuose ir enciklopedijose pateikiamas panašus kontrolės sąvokos apibūdinimas. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad šios sąvokos interpretacija skiriasi priklausomai nuo to, kokios mokslo šakos atstovai ją nagrinėja. Pavyzdžiui, ūkinės teisės atstovai kontrolę visada suvokia kaip ūkinę-finansinę,

¹¹ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai: vadovėlis. Kaunas: Technologija, 2006. P. 12.

¹² Buckiūnienė O. ir kt. Lietuvos finansų sistema: mokomoji knyga. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 10.

¹³ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (4-as leid.). Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. P. 931.

¹⁴ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis. Vilnius: Mintis, 1997. P. 16.

¹⁵ Visuotinė lietuvių enciklopedija. T10. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006. P. 547.

o kartais net siauriau – kaip buhalterinę kontrolę. Administracinės teisės mokslo atstovui kontrolė – visada valdymo funkcija, konstitucinės (valstybinės) teisės ir valstybės ir teisės teorijos atstovui kontrolė – viena svarbiausių valstybės vidaus funkcijų. Tuo tarpu finansų teisės mokslo atstovui kontrolė – savarankiškas šios teisės šakos institutas.¹⁶

Kontrolė reiškiasi toje srityje, kuri susijusi su veikla, vykdoma pagal tam tikras iš anksto nustatytas taisykles. Pasak A. Katkaus, visiškai nesvarbu, kokią žmogiškosios veiklos sritį tai liestų – valstybės gyvenimą, visuomenę, šeimą, grupę žmonių (pavyzdžiui, organizaciją) ar atskirą individą, – visur, kur žmogus privalo veikti ne pagal savo valią, norą ar užgaidą, o pagal tam tikras nustatytas taisykles, neišvengiamai kyla klausimas dėl atliktų ar atliekamų veiksmų kontrolės. Taigi, kontrolės aktas yra ne kas kita, kaip žmogaus (arba bet kurio kito kontrolės objekto) veiksmų vertinimas (teigiamai arba neigiamai) pagal nustatytus bendrus reikalavimus, taisykles.¹⁷ Vadinasi, kontrolei kaip tam tikram tikrinimo veiksmų atlikimui yra būtinos detalios reglamentuotos ir oficialiai patvirtintos taisyklės, kurių privaloma laikytis ir kurių pagrindu vertinamas kontrolės objektas. Kontrolės esmė yra tai, kad kontrolės subjektas kontroliuoja, tikrina, įvertina, kaip kontrolės objektas atlieka jam iškeltus tikslus ir uždavinius. Šiame procese nustačius pažeidimus ar nukrypimus nuo normų, atitinkamai reaguojama.

Aptarus kontrolės sampratą, tikslinga atskleisti viešųjų finansų kontrolės turinį, tikslą, taip pat reikšmę viešųjų finansų srityje.

Viešųjų finansų kontrolė – ypatinga kontrolės rūšis, kuri turi tikslinę paskirtį. Finansine kontrole siekiama, kad valstybinių įmonių, įstaigų ir organizacijų atliekamos finansinės operacijos ne tik formaliai atitiktų įstatymų reikalavimus, būtų teisėtos, bet ir iš esmės būtų racionalios, efektyvios, veiksmingos, tikslingos ir atliekamos laiku.¹⁸ Viešųjų finansų kontrolę galima apibūdinti kaip visumą priemonių ir būdų, kuriuos atlieka tam įgaliojimus turintys subjektai analizuodami, tikrindami ir vertindami valdžios, valdymo ir ūkinę veiklą vykdančių institucijų finansinę ir su ja susijusią veiklą. Pažymėtina, kad viešųjų finansų kontrolė turi specifinius metodus, formas ir būdus, kurie naudojami šioje veikloje.

Viešųjų finansų kontrolės dalykas apima santykius formuojant, paskirstant bei naudojant piniginius fondus viešajame sektoriuje. Šioje veikloje svarbu užtikrinti skaidrumo, teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo principų laikymąsi, finansinių interesų apsaugą. Tokiu būdu skatinami teigiami reiškiniai valstybės finansinėje veikloje ir garantuojamas visos finansų sistemos stabilumas. Taigi viešųjų finansų kontrolė turi svarbią veikimo sritį, kuri susijusi su procesais, vykstančiais viešajame sektoriuje kaupiant, paskirstant ir naudojant materialinius ir kitus išteklius. Viešųjų finansų kontrolės tikslas - užtikrinti finansinę drausmę, nustatyti pažeidimus kuo ankstyvesnėje stadijoje,

¹⁶ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis. Vilnius: Mintis, 1997. P. 36.

¹⁷ Ten pat. P. 29.

¹⁸ Ten pat. P. 107.

taikyti prevencines priemones, siekiant išvengti neigiamų pasekmių ateityje, o esant nukrypimams nuo iškeltų uždavinių taikyti teisės aktų nustatytas atsakomybės formas bei užtikrinti padarytos žalos bei nuostolių atlyginimą.

Kontrolės klasifikavimų esama įvairių, priklausomai nuo pasirinktų kriterijų. Daugumos autorių darbuose (G. Smalenskas, V. Meidūnas, P. Puzinauskas, K. Levišauskaitė, G. Rūškys) minima išankstinė, einamoji ir paskesnioji (vėlesnioji) finansų kontrolė. Tokio skirstymo pagrindas yra momentas, kada atliekama kontrolės veikla. Verta išsamiau aptarti minėtas kontrolės rūšis.

Išankstinė finansų kontrolė vykdoma finansų planų, išlaidų sąmatų, biudžetų projektų sudarymo, svarstymo ir tvirtinimo stadijose. Todėl ši kontrolė padeda išvengti neteisingo, neracionalaus darbo, materialinių ir finansinių išteklių panaudojimo, taip pat bendrų neigiamų ūkinio subjekto finansinės veiklos rezultatų.¹⁹ Taigi išankstinė kontrolė atliekama priimant arba atmetant tam tikrus sprendimus, dar prieš jų patvirtinimą, o tai leidžia išvengti neigiamų neracionalių veiksmų pasekmių. Einamoji kontrolė vykdoma tam tikros ūkinės veiklos metu. Šios kontrolės tikslas – užtikrinti, kad priimti sprendimai būtų vykdomi tinkamai ir laiku. Paskesnioji (vėlesnioji) kontrolė leidžia įvertinti, ar tinkamai buvo įgyvendinti sprendimai pasibaigus tam tikram ataskaitiniam laikotarpiui – tikrinamos jau įvykusios ūkinės operacijos ir jų rezultatai. Šios kontrolės rūšies paskirtis – patikrinti, ar teisėtai ir pagal paskirtį buvo panaudotos materialiosios ir kitos finansinės vertybės, ar nebuvo pažeisti teisės aktų reikalavimai, ar numatyti planai įvykdyti.

Viename svarbiausių viešųjų finansų kontrolės srityje tarptautinių dokumentų – Limos deklaracijoje skiriama išankstinė ir paskesnioji kontrolė: „priešauditinė veikla yra administracinės arba finansinės veiklos peržiūra, atliekama prieš ją vykdam; poauditinė veikla yra tokios veiklos peržiūra po fakto“.²⁰ Apibendrinant minėtas kontrolės rūšis, pasakytina, kad kiekviena jų yra reikšminga tam tikru ūkinės veiklos ar finansinių operacijų vykdymo momentu. Autorės nuomone, siekiant užkirsti kelią galimiems pažeidimams iš anksto, svarbų vaidmenį atlieka išankstinė kontrolė, tačiau didelę reikšmę turi ir kontrolės veikla po fakto, turint tikslą įvertinti, ar pasirinktos priemonės ir metodai, siekiant užsibrėžto tikslo, buvo tinkami, nustatyti, ar lėšos panaudotos pagal tikslinę paskirtį, ar turtas nebuvo iššvaistytas, kaip galima būtų gerinti veiklos efektyvumą ir pan.

Taigi viešųjų finansų kontrolė – tai finansinės ir su ja susijusios kontrolės objektų veiklos patikrinimo veiksmų, kuriuos atlieka kompetentingi kontrolės subjektai, naudodami specifines organizavimo metodus, būdus ir formas, visuma. Kadangi kalbama apie viešuosius, ne privačius

¹⁹Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai: vadovėlis. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. P. 162.

²⁰Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių (1977). http://www.vkontrolė.lt/teisine_kiti_limos.php [žiūrėta 2010 11 11].

finansus, todėl, anot A. Katkaus, natūralu, kad šioje reikšmingoje valstybės egzistavimui sferoje reikalinga kontrolė, kad būtų užtikrintas procesų teisėtumas, tikslingumas ir efektyvumas.²¹

Šios kontrolės rūšies svarba nekelia abejonių. Viešųjų finansų kontrolės dėka patikrinama, kaip formuojami, skirstomi ir panaudojami materialiniai ir kiti ištekliai, ar laikomasi finansinės drausmės, ar kontrolės objektai įgyvendina jiems nustatytus tikslus, t.y. viešųjų finansų kontrolė padeda įvertinti kontrolės objektų veiklą ir remiantis išvadamis priimti teisingus sprendimus. Kontrolė užtikrina, kad viešieji finansai būtų tvarkomi pagal teisės aktų reikalavimus, kad jie būtų paskirstomi ir naudojami pagal paskirtį, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai.

1.3. Viešųjų finansų kontrolės sistema ir Valstybės kontrolės vieta joje

Kontrolė, - anot A. Katkaus, - sudaro logiškai ir struktūriškai išbaigtą sistemą.²² Taigi nagrinėjant viešųjų finansų kontrolės sistemą, reikia išsiaiškinti, kokios sudėtinės dalys ją sudaro. Viešųjų finansų kontrolės sistema gali būti atskleidžiama nagrinėjant kontrolės subjektus, objektus bei jų tarpusavio ryšius.

Viešųjų finansų kontrolės sistemoje svarbią vietą užima subjektai – tam tikros institucijos, kurios įgyvendina specifinius uždavinius, būtent – vykdo kontrolę. Šie subjektai tarpusavyje skiriasi teisiniu statusu, veikimo sritimi, įgaliojimais ir pan. Viešųjų finansų kontrolės subjektai gali būti skirstomi į specializuotas ir nespacializuotas kontrolės institucijas. Be abejo, visoms kontrolės institucijoms – tiek specializuotoms, tiek nespacializuotoms, numatyta pareiga atlikti tam tikras kontrolės funkcijas, tačiau jos skiriasi savo įgaliojimų apimtimi.

Bendrąją valstybinę kontrolę praktiškai įgyvendina visų rangų pareigūnai, visos be išimties valstybinės institucijos, žinybos ir organizacijos savo viduje, visose socialinėse sistemose ir visuose lygiuose. Būtina atkreipti dėmesį į vieną labai svarbų momentą: išvardintoms institucijoms ir pareigūnams kontrolinė veikla nėra svarbiausia, išimtinė jų veiklos tikslinė paskirtis ar pagrindinė funkcija – tai tik sudėtinė jų pagrindinės veiklos dalis, neatskiriama kasdieninės vidinės organizacinės veiklos dalis ir viena iš valdymo funkcijų.²³ Būtent šis momentas pabrėžia minėtos klasifikacijos į specializuotas ir nespacializuotas institucijas svarbiausią aspektą. Nespacializuotoms institucijoms kontrolės veikla nėra jų pagrindinė funkcija, tačiau bent vienas iš jiems keliamų uždavinių yra vykdyti kontrolinę veiklą. Prie tokių institucijų A. Katkus priskiria parlamentus, vyriausybes, įstaigų ir organizacijų administraciją ir pan. Tuo tarpu specializuota institucija yra tokia institucija, kurios pagrindiniai tikslai ir uždaviniai yra vykdyti viešųjų finansų kontrolę. Ši kontrolės veikla yra tokios institucijos tikslinė paskirtis. Pavyzdžiui, prie šios rūšies institucijų galime priskirti

²¹ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis. Vilnius: Mintis, 1997. P. 106.

²² Ten pat. P. 91.

²³ Ten pat. P. 112.

Valstybės kontrolę kaip vykdančią kontrolę viešųjų finansų naudojimo srityje, taip pat Valstybinę mokesčių inspekciją kaip veikiančią viešųjų finansų kaupimo srityje.

Kitas svarbus aspektas nagrinėjant viešųjų finansų kontrolės sistemą yra santykis tarp kontrolės subjekto ir kontrolės objekto. Šiuo atveju svarbus tampa jų tarpusavio pavaldumo klausimas, teisinė nepriklausomybė ar priklausomybė vienas kito atžvilgiu. Tuo pagrindu yra skiriama vidaus ir išorės kontrolė.

Vidaus kontrolės teisinius pagrindus reglamentuoja Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. Minėtame 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 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.“²⁴ Atkreiptinas dėmesys į tai, kad vidaus kontrolės vienas iš uždavinių – siekis užtikrinti viešojo juridinio asmens ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą. Tai vadinamoji 3E koncepcija (*angl. economy, efficiency, effectiveness*), kuri išsamiai aptariama nagrinėjant veiklos auditą (žr. 2.2.1.2. skyrelį).

Įstatymo lygmeniu nustatytas pagrindinis vidaus kontrolės tikslas – užtikrinti, kad viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras; valstybės ir savivaldybės turtas bei įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų; viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimo finansų valdymo principų; informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.²⁵

Vidaus kontrolės sistema viešajame juridiniame asmenyje gali būti suprantama kaip procesas, skirtas užtikrinti viešojo juridinio asmens tikslų pasiekimą. Vidaus kontrolė, veikdama kaip viešojo juridinio asmens vidaus organizacinė dalis, turi užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų (ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo, taip pat skaidrumo) laikymąsi. Taipogi šiai kontrolei keliamas tikslas apsaugoti valstybės ir savivaldybių turtą bei įsipareigojimus tretiesiems asmenims nuo neteisėtų veikų, garantuoti finansinės informacijos apie viešojo juridinio asmens veiklą teisingumą.

A. Katkus vidaus kontrolei priskiria tokius požymius:

²⁴ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.123-5540.

²⁵ Ten pat.

- 1) ji remiasi kontrolės subjekto ir kontrolės objekto tarpusavio pavaldumo (subordinacijos) santykiais, t.y. kontrolierius ir kontroliuojamasis yra tos pačios įstaigos (organizacijos) ar institucijos darbuotojai;
- 2) šią kontrolę vykdomasis aparatas yra sudėtinė konkrečios įstaigos (organizacijos) valdymo aparato dalis;
- 3) tai kontrolė, kurią realizuoja patys valdymo organai savo sistemos viduje;
- 4) tai kontrolė, kuri apima iš esmės visą kontroliuojamojo objekto veiklą: tiek atskirų juridinių aktų, užduočių, tiek ir atskirų ūkinių operacijų vykdymą;
- 5) šiai kontrolei būdingas operatyvus pobūdis (t.y. ji dažnai yra ne ilgalaikė, o trumpalaikė);
- 6) ją realizuojant, žemesniuose lygiuose dominuoja faktinė kontrolė, o aukštesniuose – dokumentinis patikrinimas;
- 7) šią kontrolę paprastai įgyvendina specializuoti savarankiški vidaus kontrolės padaliniai.²⁶

Apibendrinami vidaus kontrolę kaip vieną iš viešųjų finansų kontrolės sistemos rūšių, reikia pažymėti, kad vidaus kontrolė turi aiškiai apibrėžtą veikimo sritį – ji atliekama viešojo juridinio asmens lygmenyje. Vidaus kontrolės konkrečias procedūras nustato pats viešojo juridinio asmens vadovas, tai lemia tam tikrą šios kontrolės priklausomumą, t.y. subordinacinius santykius tarp kontrolės subjekto ir kontrolės objekto ta prasme, kad vidaus kontrolės darbuotojai yra pavaldūs viešojo juridinio asmens vadovui. Tačiau, kaip teigiama Limos deklaracijoje, vidaus kontrolė tiek funkcinio, tiek organizacinio požiūriu turi būti kiek galima daugiau nepriklausoma nuo atitinkamos struktūros.

Akivaizdu, kad kalbant apie viešuosius finansus, neužtenka kontrolės tik viešojo juridinio asmens lygmenyje, būtina „aukštesnė“ kontrolė, kuri, be kita ko, patikrintų ir vidaus kontrolės efektyvumą. Anot A. Katkaus, vidaus kontrolė, nepriklausomai nuo jos pasireiškimo formų, remiasi tiesioginio pavaldumo (subordinacijos) santykiais, tuo tarpu išorinė (tarpžinybinė) kontrolė tokio pagrindo neturi: išorinę kontrolę įgyvendina tarpšakinės (specialiosios) kompetencijos kontrolinės institucijos sau nepavaldžių įstaigų ir organizacinių atžvilgiu.²⁷ Taigi išorės kontrolė, būdama viena iš viešųjų finansų kontrolės sistemos rūšių, išsiskiria esminiu bruožu – nepriklausomumu nuo kontroliuojamojo objekto. Tai užtikrina išorės kontrolės subjektų išskirtinį vaidmenį viešųjų finansų kontrolės sistemoje.

Savo ruožtu išorės finansų kontrolė gali būti skiriama pagal sritį, kurioje kontrolė realizuojama, į pajamų kontrolę ir išlaidų kontrolę. Pavyzdžiui, Valstybinė mokesčių inspekcija gali būti priskiriama prie specializuotų kontrolės institucijų, kurios uždavinys yra užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Išlaidų kontrolė realizuojama atliekant valstybinį auditą, taip pat vidaus kontrolę.

²⁶ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis. Vilnius: Mintis, 1997. P. 114.

²⁷ Ten pat. P. 115.

Viešųjų finansų kontrolės sistema – tai visuma priemonių ir būdų, kuriuos realizuoja specializuotos ir nespécializuotos institucijos, siekdamos užtikrinti viešųjų finansų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo teisėtumą ir tikslingumą bei finansų valdymo principų laikymąsi. Apibendrinant viešųjų finansų kontrolės sistemą, pažymėtina, kad sistemos skirstymų gali būti įvairių priklausomai nuo to, kokius klasifikavimo kriterijus pasirinksiame. Viešųjų finansų kontrolės sistemą aiškiau suvokti galima ją suskirstant į tokias rūšis: vidaus ir išorės kontrolę bei pajamų ir išlaidų kontrolę.

Kadangi šio darbo tema yra susijusi su Valstybės kontrole kaip viena iš kontrolės institucijų, tikslinga apibrėžti jos vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje. Pažymėtina, kad Valstybės kontrolė yra vienintelė iš kontrolės institucijų, kurios veiklos pagrindus įtvirtina Konstitucija: „Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas“.²⁸ Vadinasi, minėta kontrolės institucija tikrina visų valstybės įmonių, įstaigų ir organizacijų veiklą, nepriklausomai nuo to, kam jos pavaldžios ir atskaitingos.²⁹ Valstybės kontrolė, vykdydama jai patikėtus uždavinius, yra nepriklausoma nuo kontrolės objekto teisiniu, administraciniu, finansiniu aspektu, todėl ji apibūdinama kaip išorės kontrolės subjektas. Kaip minėta, išlaidų kontrolė gali būti realizuojama atliekant valstybinį auditą. Pagal šį požymį, Valstybės kontrolė gali būti vertinama kaip specializuota išlaidų kontrolės institucija, nors atkreiptinas dėmesys, kad ji atlieka auditą ir valstybės pajamų srityje. Apibendrinant Valstybės kontrolės vaidmenį viešųjų finansų kontrolės sistemoje, pažymėtina, kad būdama aukščiausiaja valstybinio audito institucija, kurios teisiniai veiklos pagrindai įtvirtinti Konstitucijoje, ji pasižymi išskirtine padėtimi ir užima reikšmingą vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje, kur jai pavesta svarbi misija – „padėti valstybei išmintingai valdyti savo turtą“.³⁰ Valstybės kontrolės teisinis statusas bei veiklos pagrindai išsamiau aptariami kituose skyriuose.

²⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

²⁹ Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis. Vilnius: Mintis, 1997. P. 115.

³⁰ Valstybės kontrolės misija, strateginis tikslas, vertybės. http://www.vkontrole.lt/veikla_misija.php. [žiūrėta 2010 10 28].

2. VALSTYBĖS KONTROLĖS TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI

Prieš kalbant apie valstybinį auditą ir atskiras jo rūšis, tikslinga aptarti valstybinio audito teisinį reglamentavimą, t.y. kokiais teisės aktais vadovaujantis jis atliekamas. Teisinis reguliavimas, - kaip pažymi A. Vaišvila, - tai tokia socialinio reguliavimo rūšis, arba forma, kai poveikis žmonių elgesiui yra daromas teisės normomis ir teisės principais.³¹ Demokratinėje valstybėje valdžios institucijų ir pareigūnų įgaliojimai nustatomi įstatymu, jiems neleidžiama peržengti kompetencijos ribų, t.y. leidžiama daryti tai, kas tiesiogiai nustatyta, visa kita – draudžiama. Tinkamas viešųjų finansų valdymas yra svarbi valstybės egzistavimo sąlyga, todėl būtina nustatyti veiksmingą teisinį reguliavimą.

Valstybinis auditas reglamentuojamas tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiu. Svarbiausiais tarptautiniais teisės aktais šioje srityje gali būti įvardijami:

- INTOSAI Limos deklaracija dėl audito principų gairių;
- INTOSAI audito standartai;
- INTOSAI Meksiko nepriklausomumo deklaracija;
- EUROSAI Deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo.

Limos deklaracijoje įtvirtinti pagrindiniai principai, kaip turi būti atliekamas aukščiausiųjų audito institucijų auditas, nurodytos bendros nuostatos dėl audito metodų ir procedūrų, ataskaitų turinio bei jų teikimo parlamentui ir visuomenei, taip pat pabrėžiamos tokios svarbios audito sritys kaip mokesčiai, viešieji pirkimai, elektroninio duomenų apdorojimo įrenginiai, subsidijuojamos institucijos ir kt. INTOSAI audito standartai taip pat yra svarbus valstybinio audito šaltinis, kuriame išvardijami pagrindiniai postulatai, bendrieji audito standartai, audito darbo standartai bei audito ataskaitų standartai.

Nacionaliniu lygmeniu svarbiausi teisės aktai, kurių pagrindu atliekamas valstybinis auditas, yra Valstybės kontrolės įstatymas ir Valstybinio audito reikalavimai, kurie parengti vadovaujantis tarptautiniu mastu pripažintais teisės aktais. Valstybės kontrolės įstatymas reglamentuoja Valstybės kontrolės veiklą, Valstybės kontrolės bei pareigūnų kompetenciją, valstybinio audito bendrąsias nuostatas, nustato pagrindines sąvokas. Poįstatyminiame akte – Valstybinio audito reikalavimuose – detalizuojamos Įstatyme įtvirtintos nuostatos dėl audito atlikimo. Valstybinio audito reikalavimai parengti vadovaujantis Valstybės kontrolės įstatymu, Vietos savivaldos įstatymu, Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI standartais bei Auditorių rūmų parengtais Nacionaliniais audito standartais. Tai vienas iš svarbiausių teisės aktų, reglamentuojančių valstybinį auditą ir nustatančių audito atlikimo metodiką: jame išdėstytos nuostatos, apimančios valstybinių

³¹ Vaišvila A. Teisės teorija (2-asis, patais. ir papild. leid.): vadovėlis. Vilnius: Justitia. 2004. P. 197.

auditorių veiklą nuo audito planavimo, įrodymų, atrankos iki audito ataskaitos ir išvados surašymo bei audito kokybės valdymo.

Kaip minėta, teisinis reguliavimas grindžiamas ne tik teisės normomis, išdėstytomis juridinę galią turinčiuose teisės aktuose, bet ir teisės principais. Neabejotina, kad viešųjų finansų kontrolė taipogi veikia pagal tam tikrus principus (lot. *principium* – pradžia, pagrindas, elementas), vadovaudamasi tam tikromis bendromis veikimo nuostatomis, idėjomis, taisyklėmis. Kai principai įtvirtinami teisės aktuose, jie tampa teisiškai privalomi. Valstybinio audito reikalavimuose nurodyta, jog auditas grindžiamas tokiais principais:

- tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumo;
- profesionalumo;
- nuomonės nepriklausomumo;
- viešojo atskaitingumo;
- audituojamo subjekto atsakomybės;
- nuoseklus apskaitos standartų taikymo;
- vidaus kontrolės;
- duomenų prieinamumo;
- audito metodų tobulinimo;
- viešųjų ir privačių interesų konflikto vengimo.³²

Taigi valstybinio audito reglamentavimas remiasi ne tik teisės aktuose įtvirtintais teisės normų reikalavimais, bet ir nustatytais principais. Pabrėžtina ir tai, kad valstybiniam auditui didelis dėmesys skirtas ne tik nacionaliniu, bet ir tarptautiniu lygiu.

2.1. Valstybės kontrolė – Lietuvos Respublikos aukščiausioji valstybinio audito institucija

Kaip apibrėžta ankstesniame skyriuje, viešųjų finansų kontrolė – tai visuma priemonių ir būdų, kuriuos atlieka tam įgaliojimus turintys kontrolės subjektai analizuodami, tikrindami ir vertindami kontrolės objektų finansinę ir su ja susijusią veiklą. Šiame sisteminiame priežiūros procese užtikrinamas viešas interesas – siekiama, kad viešieji finansai būtų valdomi efektyviai ir naudojami pagal paskirtį. Šių finansų viešumas suponuoja būtinumą užtikrinti jų surinkimo, paskirstymo ir naudojimo kontrolę. Viešojo intereso patenkinimui nepakanka kontrolės viešojo juridinio asmens lygmenyje (vidaus kontrolės), būtina „aukštesnė“ kontrolė, kurios metu kontrolės subjektas veiktų visiškai nepriklausomai nuo kontrolės objekto. Šią vadinamąją „kontrolės kontrolę“ atlieka išorės kontrolės subjektas.

³² 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.vkontrolė.lt/teisine_audito_reikalavimai.php. [žiūrėta 2010 11 18].

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolę galime apibrėžti kaip vieną iš svarbiausių viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų. Valstybės kontrolės įstatyme nurodyta, kad Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija.³³ Šia nuostata Valstybės kontrolė įteisinama ne tik kaip audito institucija, bet kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija. Pažymėtina, kad Valstybės kontrolė nuo jos įsteigimo 1919 m. iki šių dienų nuėjo ilgą raidos kelią, kurio metu kito jos teisinė padėtis ir net pavadinimas (1990 m. įstatymu „Dėl Lietuvos Respublikos Aukščiausiajai Tarybai atskaitingų valstybės organų įsteigimo“ buvo įkurtas Valstybės kontrolės departamentas). Valstybės kontrolės teisinio statuso tobulinimui buvo skirti net penki įstatymai, kuriuose atspindėti anuometinei institucijai būdingi statuso, organizacinės struktūros, veiklos fondų ir metodų ypatumai.³⁴ Jau pačiame pirmajame teisiniame akte – „Įstatyme Valstybės kontrolei tvarkyti“ Valstybės kontrolei patikėta svarbi misija – „daboti, kad būtų teisėtai ir teisingai dirbamas sprendžiamasis ir vykdomasis darbas pajamų, išlaidų ir valstybės finansų ir kitokio valstybės turto saugojimo srityje“.³⁵ Ankstesni teisės aktai suteikė įgaliojimus Valstybės kontrolei vykdyti ir tam tikras revizinio pobūdžio kontrolines funkcijas: atlikti kvotas ir revizijas, kelti baudžiamąsias bylas ir kt. Valstybės kontrolė, - kaip teigia buvęs valstybės kontrolierius J. Liaučius, - tuo laiku buvo ne audito, o mišri – kontrolinė inspekcinė, revizinė ir teisės sauginė įstaiga, taikiusi tariamai juridinį tyrimo būdą ir vadovavusis principu „patikrink, rask ir nubausk“.³⁶ Šiuo metu Valstybės kontrolė yra netekusi kvotos, baudžiamojo persekiojimo, administracinių teisės pažeidimų bylų nagrinėjimo funkcijų, būdama audito institucija ji išbraukta iš teisės saugos institucijų sąrašo. Pasirengimas narystei Europos Sąjungoje taip pat buvo viena iš priežasčių, sąlygojusių Valstybės kontrolės teisinio statuso keitimą bei visos viešųjų finansų kontrolės sistemos tobulinimą.

1992 m. Valstybės kontrolė tapo visateise Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI), o nuo 1993 m. – ir Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) nare. Tapusi Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos nare, Valstybės kontrolė turėjo lygiuotis į tarptautinius šios organizacijos standartus. Todėl reikėjo sureguliuoti Valstybės kontrolės teisinį statusą taip, kad jis atitiktų visuotinai pripažintas ir Vakarų Europoje taikomas rekomendacijas.³⁷ Aktyvus dalyvavimas šių organizacijų veikloje suteikia galimybę Valstybės kontrolės institucijai perimti geriausią praktiką, pasinaudoti šių organizacijų sukauptą ilgamete patirtimi. Nors INTOSAI statute³⁸ nėra nurodyta, kad šios organizacijos dokumentai yra

³³ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 51-1243

³⁴ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P. 110.

³⁵ Įstatymas Valstybės kontrolei tvarkyti: Laikinosios Vyriausybės žinios, 1999. Nr. 5. Šio akto tekstas publikuotas knygoje: Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga. Kaunas: Vilius. 1994. P. 161.

³⁶ Liaučius J. Penkeri valstybės kontrolės metai // Valstybinis auditas: Valstybės kontrolės leidinys, 2004. Nr. 3 (7). P. 2.

³⁷ Valstybės kontrolės istorija. http://www.vkontrole.lt/veikla_raida.php. [žiūrėta 2010 11 23].

³⁸ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) statutas, priimtas 1992 m. XIV INTOSAI kongrese Vašingtone. <http://www.intosai.org/blueline/upload/statutene20072.pdf>. [žiūrėta 2010 11 23].

privalomi jos nariams ir todėl vertintini kaip rekomendacinio pobūdžio, tačiau neginčijamai svarbu ir naudinga pasinaudoti jais tobulinant aukščiausiosios šalies audito institucijos statusą bei veiklą.

Atkreiptinas dėmesys, kad Valstybės kontrolės teisiniai pagrindai yra konstituciniai. Nors Lietuvos Respublikos Konstitucijoje Valstybės kontrolei skirtas vienas skirsnis, kuriame yra tik du straipsniai – 133 ir 134, tačiau juose įtvirtintos nuostatos nusako pagrindinę ir svarbiausią šios institucijos paskirtį – prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, taip pat sudėti akcentai dėl valstybės kontrolieriaus skyrimo, metinės biudžeto įvykdymo apyskaitos teikimo Seimui. Konstitucijos normos abstrakčiai formuluodamos Valstybės kontrolės teisinio statuso elementus, pateikia nuorodą į įstatymą, kuriame Valstybės kontrolės teisiniai pagrindai yra detalizuojami. Nors Konstitucija itin lakoniškai įtvirtina Valstybės kontrolės pagrindus, tačiau tai, be abejo, turi didelę reikšmę šiai institucijai. Valstybė, įtvirtindama savo konstitucijoje tam tikrų teisės subjektų statuso svarbiausius momentus, tuos subjektus tarsi „pakelia“ į konstitucinį, tam tikra prasme išskirtinį, rangą. Jie tarsi įgyja konstitucinį imunitetą, t.y. nepakeitus konstitucijos jie negali būti panaikinti ar pertvarkyti. Būtent tai ir suteikia tokių konstitucinių institucijų, prie kurių priskirtina ir Valstybės kontrolė, statusui ir veiklai tam tikro stabilumo.³⁹ Vadinasi, būtent Konstitucija iškelia šią instituciją aukščiau kitų kontrolės institucijų, kadangi jokia kita kontrolės institucija nėra minima aukščiausią juridinę galią turinčiame šalies teisės akte. Taigi Valstybės kontrolę pagrįstai galime vadinti svarbiausia viešųjų finansų išorės kontrolės institucija, užimančia išskirtinę vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje. Ši specializuota kontrolės institucija jai patikėtą misiją – padėti valstybei išmintingai valdyti savo turtą – įgyvendina vykdydama nustatytas funkcijas. Valstybės kontrolės įstatyme nurodyti du pagrindiniai institucijos uždaviniai:

1) prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas;

2) skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.⁴⁰

Šie uždaviniai įvardijami kaip pagrindiniai, tai reiškia, kad Valstybės kontrolės kompetencija yra platesnė. Vykdydama pagrindinius jai nustatytus uždavinius, Valstybės kontrolė audituoja:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą;
- 2) valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- 3) valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- 4) Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 5) Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;

³⁹ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia, 2004. P. 42.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 51-1243

6) atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva;

7) valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą;

8) savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo pagal valstybinio audito mastą.⁴¹

Be minėtų auditų atlikimo, Valstybės kontrolė kiekvienais metais įpareigota teikti Seimui Įstatyme numatytas išvadas, savo veiklos ataskaitą bei rengti savivaldybių kontrolieriams audito metodikas ir atlikti savivaldybių kontrolierių atliekamo audito išorinę peržiūrą.

Detaliau analizuojant ir tikslinant Valstybės kontrolės kompetenciją, reikia apibrėžti į jos akiratį patenkančius kontrolės objektus. Pažymėtina, kad kontrolės objektas yra tai, į ką nukreipti kontrolės subjekto, šiuo atveju – Valstybės kontrolės veiksmai. Valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnyje nurodoma, kad valstybinio audito subjektai yra valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų, įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto. Autorės nuomone, šių išvardintų audituojamų institucijų Įstatyme įvardijimas kaip subjektų nėra tikslingas. Minėtos institucijos turėtų būti įvardijamos kaip Valstybės kontrolės objektai. Valstybės kontrolė yra specializuota išorės viešųjų finansų kontrolės institucija, t.y. kontrolės subjektas, kuris audituoja jai pagal kompetenciją įstatymo leidėjo priskirtus kontrolės objektus – valstybės įstaigas, savivaldybes ir kitas minėtas institucijas.

Tam, kad Valstybės kontrolė pasiektų aukščiausiai šalies audito institucijai keliamus tikslus, būtina užtikrinti jos veiklos nepriklausomumą. Aukščiausiosios audito institucijos ir auditorių nepriklausomumas akcentuojamas tokiuose reikšminguose tarptautiniuose dokumentuose kaip INTOSAI Limos deklaracija, INTOSAI Meksiko nepriklausomumo deklaracija, EUROSAI Deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo. Visuose šiuose dokumentuose nepriklausomumo principas pabrėžiamas kaip svarbiausias užtikrinant aukščiausiųjų audito institucijų ir auditorių veiklą, kad ji būtų vykdoma objektyviai. Kaip nurodyta viename iš pamatinių viešojo sektoriaus audito dokumentų – Limos deklaracijoje, aukščiausiosios audito institucijos joms patikėtus uždavinius gali atlikti objektyviai ir efektyviai tik tuo atveju, jeigu jos yra nepriklausomos nuo audituojamų subjektų ir yra apsaugotos nuo pašalinės įtakos. Štai EUROSAI Deklaracijoje⁴² pabrėžiamas juridinio nepriklausomumo principo įtvirtinimo būtinumas: „Aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumas turi būti užtikrintas konstitucinėmis ar įstatymų normomis, kurios įtvirtina aukščiausiosios audito institucijos vietą valstybinės valdžios sandaroje“. Aukščiausiųjų

⁴¹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 51-1243

⁴² Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) Deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo (1999). http://www.vkontrolė.lt/teisine_kiti_deklaracija.php [žiūrėta 2010 11 23].

audito institucijų nepriklausomumą savo konstitucijose yra įtvirtinusios tokios valstybės kaip Latvija, Estija, Suomija, Čekija. 1 lentelėje pateikiami nepriklausomumo reikalavimai, keliami aukščiausiai audito institucijai tarptautiniu lygiu, ir Valstybės kontrolės – Lietuvos Respublikos aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo aspektai, įtvirtinti nacionaliniu lygiu, jų palyginimas.

1 lentelė. Aukščiausios audito institucijos nepriklausomumo kriterijų palyginimas tarptautiniu ir nacionaliniu aspektu

Aukščiausiai audito institucijai (AAI) keliami nepriklausomumo reikalavimai tarptautiniu lygiu (Limos deklaracija)	Valstybės kontrolės nepriklausomumo aspektai, įtvirtinti nacionaliniuose teisės aktuose	Valstybės kontrolės nepriklausomumo atitikimo tarptautiniams standartams įvertinimas (atitinka/iš dalies atitinka/neatitinka)
AAI veiklos juridinį pagrindą ir jos nepriklausomumo laipsnį nustato Konstitucija, o išsamiai reglamentuoja atitinkami įstatymai	LR Konstitucijoje nustatyta, kad Valstybės kontrolės sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas, tačiau nepriklausomumo sąvoka nėra įtraukta. Valstybės kontrolės įstatyme yra tik viena nuoroda į Valstybės kontrolės nepriklausomumo principą, kuris nėra detalizuotas	Iš dalies atitinka
Konstitucija garantuoja AAI narių nepriklausomumą. Ypač jų atšaukimo procedūra turi būti nustatyta Konstitucijoje	Į LR Konstituciją nėra įtrauktos nuostatos dėl valstybės kontrolierių nepriklausomumo. Nustatyta valstybės kontrolieriaus skyrimo tvarka, tačiau neįtvirtinti atleidimo pagrindai	Neatitinka
AAI ir parlamento ryšiai turi būti nustatyti šalies Konstitucijoje	LR Konstitucijoje nėra nustatyta, kokie santykiai yra tarp Valstybės kontrolės ir Seimo	Neatitinka
Pagrindinius AAI audito įgaliojimus nustato Konstitucija, o juos detalizuoja kiti įstatymai	LR Konstitucijoje įtvirtinti pagrindiniai Valstybės kontrolės uždaviniai, kurie detalizuoti Valstybės kontrolės įstatyme	Atitinka
AAI aprūpinama lėšomis, būtinomis patikėtoms užduotims vykdyti. AAI neviršydamą įgaliojimų naudojami lėšomis, jai skirtomis atskira biudžeto eilute (Finansinis nepriklausomumas)	Valstybės kontrolės įstatyme įtvirtinta, kad Valstybės kontrolė finansuojama iš valstybės biudžeto. Valstybės kontrolės biudžeto asignavimų dydį nustato ir skiria Seimas	Atitinka
AAI atlieka auditus laikydamasi savo pačios nustatytos programos (Organizacinis nepriklausomumas)	Valstybės kontrolės įstatyme nustatyta, kad Valstybės kontrolė valstybinio audito mastą kasmet nustato valstybinio audito programose. Šias programas, įvertinęs Seimo Audito komiteto pateiktas rekomendacijas, tvirtina valstybės kontrolierius	Atitinka

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Iš pateiktos lentelės matyti, kad Valstybės kontrolė kaip aukščiausioji audito institucija neatitinka visų tarptautiniuose teisės aktuose aukščiausiai audito institucijai keliamų nepriklausomumo reikalavimų. Limos deklaracijoje nustatytas reikalavimas, kad aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo principas būtų įtvirtintas šalies Konstitucijoje. Išanalizavus Lietuvos teisės aktus, tenka konstatuoti, kad Valstybės kontrolės nepriklausomumas nėra tinkamai įtvirtintas nacionaliniu lygmeniu. LR Konstitucijoje visai nėra užsimenama apie Valstybės kontrolės ir valstybės kontrolierių nepriklausomumą, o Valstybės kontrolės įstatyme nepriklausomumo principas įtvirtintas tarp kitų šios institucijos principų, kuriais grindžiama jos veikla, jo nedetalizuojant. LR Konstitucijoje taip pat neįtvirtinti valstybės kontrolieriaus atleidimo iš pareigų pagrindai. Štai INTOSAI audito standartuose minima, kad valstybės kontrolieriaus atleidimo iš pareigų procedūra turėtų būti vykdoma pagal specialią procedūrą.⁴³ Tai rodo, kad valstybės kontrolieriaus nepriklausomumui turi būti skirtas ypatingas dėmesys. Autorės nuomone, Lietuvoje valstybės kontrolieriaus statusas nėra pakankamai apsaugotas, todėl vertėtų nustatyti daugiau nepriklausomumo garantijų jo atžvilgiu. LR Konstitucija turėtų būti papildyta nuostata, įtvirtinančia valstybės kontrolieriaus atleidimo iš pareigų pagrindus, tokiu būdu valstybės kontrolieriaus statusas būtų apsaugotas panašiai kaip teismų teisėjų, Seimo narių.

Kalbant apie Valstybės kontrolės nepriklausomumą, reikia pabrėžti, kad jo suabsoliutinti negalima. Vis dėlto valstybinės institucijos negali būti visiškai nepriklausomos, nes jos yra sudėtinė valstybės kaip visumos dalis.⁴⁴ Neabejotina, kad aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumas yra esminė sąlyga tam, kad ji galėtų tinkamai atlikti jai patikėtas svarbias funkcijas. Dar 1995 m. Konstitucinis Teismas savo nutarime konstatavo: „kad visos Valstybės kontrolei pavestos funkcijos būtų vykdomos objektyviai, ši institucija turi būti savarankiška“.⁴⁵ Žinoma, Valstybės kontrolė negali būti nuo nieko nepriklausoma, nes yra valstybės aparato dalis, tačiau jos funkcinis ir organizacinis nepriklausomumas nuo politinių valdžių ir audituojamų institucijų turi būti garantuotas. Negalima priešpriešinti ir Valstybės kontrolės bei įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios institucijų. Bet tai nereiškia ir jų funkcijų „susipynimo“, vykdomosios valdžios galimybių kištis į Valstybės kontrolės veiklą, juo labiau ją kontroliuoti. Šiame

⁴³ Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Code of ethics and Auditing standards. 2.2.21 p. <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf> [žiūrėta 2010 11 20].

⁴⁴ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių. http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.php. [žiūrėta 2010 11 25].

⁴⁵ 1995 m. gruodžio 6 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. kovo 31 d. nutarimo Nr.465 "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. kovo 3 d. nutarimo Nr. 124 "Dėl Lietuvos Respublikos teismų, valstybinio arbitražo, prokuratūros bei Valstybės kontrolės departamento darbuotojų darbo apmokėjimo" dalinio pakeitimo" atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 46 straipsnio pirmajai daliai, Lietuvos Respublikos prokuratūros įstatymo 4 straipsnio pirmajai daliai, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymui, taip pat Lietuvos Respublikos įstatymui "Dėl Lietuvos Respublikos teismų teisėjų, prokuratūros darbuotojų, valstybinių arbitražo bei Valstybės kontrolės departamento darbuotojų tarnybinių atlyginimų" // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 101-2264

kontekste pažymėtina, kad jau pirmajame Valstybės kontrolei tiesiogiai skirtame Konstitucinio Teismo nutarime, priimtame dar 1995 m. gruodžio 6 d., antikonstituciniu buvo pripažintas Vyriausybės nustatytas teisinis reguliavimas, kad Vyriausybė tvirtina valstybės kontrolieriui premijas ir jų dydžius. Teismas konstatavo, kad Vyriausybė ginčijamu nutarimu įtvirtinusi sau tokią teisę, sudarė prielaidas daryti įtaką valstybės kontrolieriui, o tai prieštarauja jo veiklos savarankiškumui.⁴⁶ Pažymėtina, kad Valstybės kontrolės nepriklausomumo nepaneigia tai, kad Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga institucija. Atskaitingumas nereiškia, kad Valstybės kontrolė yra pavaldi Seimui ir Seimas turi teisę nurodyti, ką ir kada audituoti. Seimas negali kištis į Valstybės kontrolės veiklą jai atliekant valstybinį auditą. Gali kilti klausimas dėl Seimo teisės, įtvirtintos Valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnio 5 dalyje, pavesti Valstybės kontrolei atlikti valstybinį auditą neprieštaravimo Valstybės kontrolės organizaciniam nepriklausomumui. Minėta galimybė Seimui suteikta, tačiau svarbu, kad Seimas ja nepiktnaudžiautų. Valstybės kontrolė savo veiklą grindžia planavimu, sudarydama kasmetines valstybinio audito programas, kuriose nusistato valstybinio audito mastą, taigi ji veikia sistemiškai. Seimas turi teisę nutarimu pavesti atlikti tik papildomą auditą. Pagal Valstybės kontrolės metinių veiklos ataskaitų duomenis, vykdydama Seimo nutarimus, Valstybės kontrolė 2006 m. atliko 2, 2007 – 3 veiklos auditus. Galime daryti išvadą, kad Valstybės kontrolės veiklos organizacinis nepriklausomumas nėra varžomas, tačiau būtina išlaikyti sistemą, kad valstybinio audito planavimas ir atlikimas būtų vykdomas Valstybės kontrolės savarankiškai, nebūtų politizuojamas.

Autorės nuomone, vertėtų inicijuoti teisinės bazės pokyčius dėl Valstybės kontrolės ir valstybės kontrolieriaus nepriklausomumo. Svarbu, kad Valstybės kontrolės kaip institucijos, jos narių ir valstybinio audito nepriklausomumas būtų, pirmiausia, įtvirtintas konstituciniu lygmeniu, taip pat sustiprintas Valstybės kontrolės įstatyme. Nepriklausomumo principo įtvirtinimas Konstitucijoje užtikrintų Valstybės kontrolės kaip tarptautinius standartus atitinkančios aukščiausiosios audito institucijos statusą bei suteiktų garantiją, kad šis svarbus principas nebūtų apribotas.

Apibendrinami galime daryti išvadą, kad Valstybės kontrolė yra savita institucija. Pagal savo teisinę prigimtį ji yra valstybės biudžetinė įstaiga, atskaitinga Seimui. Būdama aukščiausiaja valstybinio audito institucija, kurios teisiniai pagrindai įtvirtinti Konstitucijoje, ji užima išskirtinę vietą viešųjų finansų kontrolės institucijų sistemoje – yra aukščiausioji jos grandis. Valstybės kontrolė apibūdinama kaip išorės viešųjų finansų specializuota kontrolės institucija, svarbiausioji šalies kontrolės institucija, atliekanti valstybinį auditą visame viešajame sektoriuje. Būdama valstybės mechanizmo dalis, ji atlieka specifinius, tik jai būdingus įgaliojimus. Valstybės kontrolė,

⁴⁶Kūris E. Valstybės kontrolė valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas // Pranešimas konferencijoje Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą, skirtoje Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 90-osioms metinėms (Vilnius, 2009 m. sausio 29 d.). <http://www.vkontrole.lt/dokumentai/VK90/Kuris.pdf> [žiūrėta: 2010 11 20].

prižiūrėdama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, skatina viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą.⁴⁷ Tačiau pabrėžtina, kad Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantys teisės aktai nepakankamai užtikrina tarptautiniu mastu pripažintus aukščiausiosioms audito institucijoms keliamus reikalavimus, ypač tai pasakytina apie nepriklausomumo principą, kuris yra itin svarbus šios institucijos ir auditorių veikloje, kad galėtų efektyviai ir objektyviai vykdyti jiems patikėtus uždavinius, pateikti valstybei ir visai visuomenei objektyvius ir patikimus savo veiklos rezultatus.

2.2. Valstybinio audito teisinė analizė

Tvarkingas ir efektyvus valstybės lėšų naudojimas, - kaip pažymėta Limos deklaracijoje, - yra viena iš svarbiausių tinkamo valstybės finansų valdymo bei rezultatyvių valdžios institucijų sprendimų prielaidų.⁴⁸ Patikimam viešųjų finansų valdymui užtikrinti būtina jų kontrolė. Tam valstybėje turi būti sukurta veiksminga kontrolės institucijų sistema, kurios svarbiausioji grandis yra aukščiausioji audito institucija. Valstybės kontrolė, vykdydama savo funkcijas, atlieka valstybinį auditą, kuris yra skirstomas į dvi rūšis – finansinį (teisėtumo) ir veiklos.

Auditas – ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę.⁴⁹ Kaip matome, Valstybės kontrolei kaip aukščiausiajai audito institucijai keliami svarbūs uždaviniai. Taigi toliau nagrinėsime šios institucijos veiklą – išskirdami jos atliekamo valstybinio audito rūšis, aptarsime jų ypatumus, pagrįsime valstybinio audito reikšmę.

2.2.1. Valstybinio audito rūšys

Valstybės kontrolės įstatyme nurodyta, jog valstybinis auditas – tai toks auditas, kuris atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus. Taipogi minėtame įstatyme išskirti du valstybinio audito tipai – finansinis (teisėtumo) ir veiklos. Tarptautiniuose teisės aktuose bei užsienio literatūroje nurodoma dar ir kitokių valstybinio audito rūšių. Štai INTOSAI audito standartuose bei Limos deklaracijoje minimi teisėtumo auditas (angl.

⁴⁷ Budbergytė R. Valstybinis auditas. Pažangos keliu // Pranešimas konferencijoje Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turtą, skirtoje Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 90-osioms metinėms, Vilnius, 2009 m. sausio 29 d. <http://www.vkontrole.lt/dokumentai/VK90/Budbergyte.pdf> [žiūrėta 2010 11 24].

⁴⁸ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių. http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.php. [žiūrėta 2010 11 17].

⁴⁹ Ten pat.

legality audit), taisyklingumo auditas (angl. *regularity audit*) bei veiklos auditas (angl. *performance audit*). Pastarajame dokumente dar skiriamas išankstinis ir paskesnis bei vidaus ir išorės auditas. Paramos tobulinant valdymą ir administravimą organizacijos Vidurio ir Rytų Europos šalims (SIGMA) leidinyje apie aukščiausiųjų audito institucijų aukštos kokybės darbo siekimą⁵⁰ pagrindiniais audito rūšimis įvardijamos finansinis ir veiklos auditas, tačiau pažymima, kad audito rūšių gali būti įvairių. Šiame leidinyje minimos finansinių ataskaitų (patvirtinimo) auditas, taisyklingumo auditas, ekonomiškumo auditas, efektyvumo auditas, veiksmingumo auditas, politikos nuoseklumo vertinimo auditas ir kt.

2.2.1.1. Finansinis (teisėtumo) auditas

Finansinis (teisėtumo) auditas yra viena iš valstybinio audito rūšių. Limos deklaracijoje pažymima, kad finansų valdymo ir apskaitos teisėtumo ir taisyklingumo auditas yra tradicinis aukščiausiosios audito institucijos uždavinys.⁵¹ Valstybės kontrolės įstatyme finansinis (teisėtumo) auditas apibrėžiamas kaip „audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas.“⁵² Finansinis auditas dar vadinamas teisėtumo auditu, nes jis apima teisės aktų laikymosi priežiūrą. Pažymėtina tai, kad Valstybinio audito reikalavimuose finansinis (teisėtumo) auditas įvardijamas tik kaip finansinis auditas. Autorės nuomone, minėtuose teisės aktuose reikėtų šias sąvokas suvienodinti, kad nekiltų neaiškumų, kad kalbama apie tą pačią valstybinio audito rūšį.

Finansinio (teisėtumo) audito tikslas – įvertinti ir pareikšti nuomonę, ar audituojamam subjektui patikėti finansai bei turtas valdomi tinkamai, naudojami teisėtai, pagal tikslinę paskirtį, numatytą įstatymuose, ar audituojamas subjektas pateikia teisingas finansines ir kitas ataskaitas, ar tinkamai vykdoma vidaus kontrolė. Siekdama finansinį (teisėtumo) auditą padaryti efektyvesnį, nuo 2009-ųjų šių auditų metu Valstybės kontrolė vertina ir valstybės lėšų bei turto naudojimo ekonomiškumą. Anksčiau tai buvo daroma tik veiklos audito metu.⁵³ Pažymėtina, kad valstybinis finansinis (teisėtumo) auditas atliekamas tose institucijose, kurios naudoja valstybės išteklius. Taigi audituojami visi subjektai, kurie susiję su valstybės lėšų ir turto valdymu ir naudojimu. Valstybinio audito reikalavimuose nurodyta, jog planuodamas auditą auditorius turi atsižvelgti į audituojamo

⁵⁰ SIGMA Paper Achieving high quality in the work of supreme audit institutions. 2004, Nr. 34. P. 16. <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/5kml60v9gsd6.pdf?expires=1291928571&id=0000&accname=guest&checksum=68BE5F4F1A0B753AA2658B66FFFD3896> [žiūrėta 2010 11 18].

⁵¹ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių. http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.php. [žiūrėta 2010 11 17].

⁵² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 51-1243

⁵³ Valstybės kontrolės paskirtis. http://www.vkontrole.lt/veikla_paskirtis.php. [žiūrėta 2010 11 18].

subjekto veiklos ypatumus, finansinius rodiklius, taikomą apskaitos politiką ir vidaus kontrolę, taip pat įvertinti rizikas, svarbiausias audito sritis ir kt. Atkreiptinas dėmesys, kad dar prieš auditą reikia atlikti reikšmingus pasiruošimo darbus: sudaryti audito planą, programą, nurodyti audito atlikimo procedūras.

Finansinis auditas apima:

- įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą;
- 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.⁵⁴

Kaip matome, finansinio (teisėtumo) audito sritis yra gana plati. Atkreiptinas dėmesys, kad šio audito metu atliekama vertinimo, tyrimo veikla bei pareiškiami nuomonė. Atliekant finansinį auditą, didelis dėmesys skiriamas finansinės informacijos vertinimui, t.y. tiriama, ar finansinė atskaitomybė atspindi tikrąją audituojamos institucijos finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus, ar finansinės ataskaitos sudarytos pagal teisės aktų reikalavimus. Finansine ataskaita bendrai gali būti vadinamas oficialus dokumentas, kurio duomenys atspindi įmonės finansinę veiklą. Tokie dokumentai gali būti balansas, pelno (nuostolio) ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir kt. Nuodugniai išanalizavus šiuos finansinius dokumentus, įvertinama, ar pateikta finansinė informacija yra teisinga, patikima, atspindi tikrus veiklos duomenis, ar joje nėra padaryta klaidų bei apgaulių.

Galime išskirti tokias finansinio (teisėtumo) audito sritis:

- **Valstybės ataskaitos.** Valstybės kontrolė atlikusi finansinį (teisėtumo) auditą, kasmet Seimui teikia išvadas dėl valstybės finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, dėl nacionalinio ataskaitų rinkinio, dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos, išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos, dėl valstybės biudžeto projekto.

- **Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymas.**
- **Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymas.**
- **Europos Sąjungos finansinė parama.** Finansinis (teisėtumo) auditas atliekamas siekiant įvertinti Europos Sąjungos finansinės paramos valdymo ir naudojimo teisėtumą ir tikslingumą ir pateikti nuomonę dėl Lietuvos gaunamos finansinės paramos ataskaitų teisingumo. Šio audito ataskaitos yra teikiamos Europos Komisijai.

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.php. [žiūrėta 2010 11 18].

- **Vidaus kontrolė.** Finansiniu (teisėtumo) auditu atliekamas audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo įvertinimas ir, jei reikia, pateikiamos rekomendacijos dėl vidaus kontrolės procedūrų tobulinimo. Vidaus kontrolės būklės įvertinimas parodo, ar audituojamo subjekto sukurta vidaus kontrolės sistema apsaugo nuo galimų klaidų apskaitant turtą, sudarant finansinę atskaitomybę, naudojant valstybės lėšas ir turtą.

- **Turto valdymas, naudojimas bei disponavimas juo.** Valstybės kontrolė audituoja valstybės ar savivaldybės turto valdymo, naudojimo bei disponavimo juo teisėtumą. Pažymėtina, kad nuo 2009 metų finansų ir turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo Valstybės kontrolė pradėjo vertinti ne tik teisėtumo ir teisingumo, bet ir ekonomiškumo bei viešojo intereso pažeidimų vertinimo požiūriais.⁵⁵ Tikimasi, kad tai padidins valstybinio audito veiksmingumo ir efektyvesnį viešojo intereso gynimo užtikrinimą viešojo sektoriaus srityje.

Finansinis (teisėtumo) auditas vykdomas atliekant kontrolės testus ir savarankiškas audito procedūras. Audito metu įvertinama, ar įrodymai pagrindžia kontrolės rizikos lygį bei finansinės atskaitomybės tvirtinimus: baigtumą, tikrumą, įvertinimą, teisėtumą bei atskleidimą. Taigi audito metu nustatoma, ar finansinėse ataskaitose pavaizduotos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai tikrai įvyko, ar jie įregistruoti pagal teisės aktų reikalavimus, ar nėra apgaulės atvejų ir kt.

Finansinis (teisėtumo) auditas baigiamas ir jo rezultatai įforminami surašant audito ataskaitą, o nuomonė apie finansines ataskaitas pateikiama audito išvadoje. Audito išvadai parengti ir audituotam subjektui pateikti numatytas terminas – 80 kalendorinių dienų po to, kai audituojamas subjektas pateikė Finansų ministerijai metinę finansinę atskaitomybę, bet ne vėliau kaip birželio 1 dieną.⁵⁶ Nuomonė, pateikta audito išvadoje apie audituotos institucijos finansinių ir kitų ataskaitų tikrumą ir teisingumą, gali būti besąlyginė, sąlyginė ir neigiama, atsižvelgiant į audito metu nustatytų klaidų reikšmingumą. Valstybinio audito reikalavimuose nurodyta, kad besąlyginė nuomonė pareiškama tuomet, kai auditoriai neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų. Sąlyginė nuomonė audito išvadoje reiškia, kad auditoriai nustatė tam tikrų teisės aktų pažeidimų ar be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės. Tuo atveju, jei nustatomi teisės aktų pažeidimai ir esminės klaidos, kurios daro reikšmingą įtaką finansinėms ataskaitoms, valstybiniai auditoriai pareiškia neigiamą nuomonę. Atkreiptinas dėmesys, kad auditoriai gali visai atsisakyti pareikšti nuomonę. Toks atvejis galimas tuomet, kai audito atlikimo metu nėra galimybės gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų arba kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų.

⁵⁵ Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2010 kovo 23 d. Nr. Y4. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 18].

⁵⁶ 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.php. [žiūrėta 2010 11 18].

2.2.1.2. Veiklos auditas

Finansiniu (teisėtumo) auditu įvertinama audituojamos institucijos finansinė atskaitomybė, valstybės lėšų ir turto naudojimo, valdymo ir disponavimo jais teisėtumas, naudojimas įstatymų numatytiems tikslams. Šalia šio audito, kurio svarba yra neginčytina, yra ir kitas svarbus audito tipas, kurio metu siekiama nustatyti viešojo administravimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.⁵⁷ Valstybė suinteresuota, kad institucijos, kurios naudoja valstybės biudžeto lėšas, veiktų efektyviai, jų veikla būtų nukreipta į konkrečių rezultatų siekimą viešajam interesui užtikrinti. Veiklos auditas būtent ir yra ta kontrolės forma, kuri apima viešojo sektoriaus institucijų veiklos vertinimą ir tyrimą šiais kriterijais.

Valstybės kontrolės įstatyme veiklos auditas apibrėžtas kaip „audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu“. Taigi pirmiausia tikslinga išsiaiškinti viešojo ir vidaus administravimo sąvokas. Viešojo administravimo įstatyme numatyta, jog viešasis administravimas – tai įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojama viešojo administravimo subjektų veikla, skirta įstatymams ir kitiems teisės aktams įgyvendinti: administracinių sprendimų priėmimas, įstatymų ir administracinių sprendimų įgyvendinimo kontrolė, įstatymų nustatytų administracinių paslaugų teikimas, viešųjų paslaugų teikimo administravimas ir viešojo administravimo subjekto vidaus administravimas.⁵⁸ Tuo tarpu vidaus administravimas minėtame įstatyme apibrėžiamas kaip veikla, kuria užtikrinamas viešojo administravimo subjekto savarankiškas funkcionavimas (struktūros tvarkymas, dokumentų, personalo, turimų materialinių ir finansinių išteklių valdymas), kad jis galėtų atlikti viešąjį administravimą. Viešojo administravimo subjektais yra įvardijami valstybiniai, savivaldybių administravimo subjektai ir kiti, pavyzdžiui, viešosios įstaigos, valstybės įmonės. Taigi galime teigti, kad viešojo administravimo sąvoka yra gana plati ir aprėpia viso viešojo sektoriaus institucijų veiklą. Veiklos audito poreikis kyla iš siekio įvertinti šių institucijų veiklą. Iš valstybės lėšų išlaikomų įstaigų veiklos vertinimui turi būti skiriama ypač daug dėmesio, nes biurokratinė sistema pati savaime neužtikrina efektyvaus darbo organizavimo, yra linkusi nuolat didėti, pradedamos dubliuoti funkcijos. Laisvosios rinkos sąlygomis įmonių veiklos efektyvumą užtikrina rinkos mechanizmai. Valstybiniame sektoriuje šį mechanizmą iš dalies pakeičia veiklos auditas.⁵⁹

Specialiojoje literatūroje pateikiami platesni veiklos audito apibrėžiamai. Antai S. Puškorius savo monografijoje „Veiklos auditas“ nurodo, kad pačia plačiausia prasme veiklos auditas yra

⁵⁷ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių. http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.php. [žiūrėta 2010 11 20].

⁵⁸ Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr. 60-1945

⁵⁹ Valstybės kontrolės 2004 m. veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2005 gegužės 3 d. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 19].

valstybės, ministerijų, departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų šiems kriterijams gerinti analizė. Šiame apibrėžime akcentuojama, kas yra veiklos audito objektas (viešojo sektoriaus institucijų valdymo sisteminė analizė), vertinimo kriterijai (ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas) bei pasiūlymų gerinti veiklą minėtais kriterijais rengimas. Pritartume S. Puškoriaus pateiktai veiklos audito sampratai, kadangi svarbu ne tik įvertinti viešojo sektoriaus institucijų veiklą, bet ir pateikti veiklos tobulinimo rekomendacijas.

Iš to, kas pasakyta, išryškėja veiklos audito tikslas – nustatyti, ar audituojamas subjektas savo veikloje vadovaujasi ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais bei nurodyti veiklos tobulinimo galimybes. Atliekant veiklos auditą, svarbu ne tik įvertinti audituojamos institucijos veiklą minėtais trimis kriterijais, bet ir pateikti pasiūlymus, kaip ta veikla galėtų būti gerinama, kad pasiektų institucijai keliamus tikslus. Reikia paminėti, kad audito metu nebūtinai turi būti vertinama audituojamos institucijos veikla visais trimis kriterijais – teisės aktai leidžia audituoti ir vienu ar daugiau aspektais.

Atliekant veiklos auditą, pirmiausia reikia iširti audituojamos institucijos veiklą, t.y. jos rezultatus ir įvertinti, ar audito metu nustatyti faktai atitinka ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo kriterijus. Taigi matome, kad veiklos audito esmę sudaro minėti trys kriterijai, kurie vadinami 3E – ekonomiškumas (angl. *economy*), efektyvumas (angl. *efficiency*) ir veiksmingumas, dar vadinamas rezultatyvumu (angl. *effectiveness*). Bene išsamiausiai šiuos terminus yra išnagrinėjęs S. Puškorius. Anot jo, ekonomiškumas suprantamas kaip panaudotų išteklių, kurie reikalingi tam tikram rezultatui gauti (pagaminti prekę, suteikti paslaugą ir pan.) minimizavimas, išlaikant tam tikrą to rezultato kokybę. Efektyvumas yra santykis tarp pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių, indėlių, kaštų bei kitų resursų. Veiksmingumas – nustatytų tikslų įgyvendinimo lygis, panaudojus tam tikrą išteklių kiekį.⁶⁰ Šie trys terminai panašiai apibūdinami ir Valstybinio audito reikalavimuose. Vertinant ekonomiškumą reikia tirti, ar lėšos išleistos pagal tikslinę paskirtį. Vertinant veiksmingumą, reikia tirti, ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai. Vertinant efektyvumą, du minėti tyrimai sujungiami ir rezultatai lyginami su jiems pasiekti sunaudotais ištekliais.⁶¹ Taigi audito dėka atskleidžiama, ar audituotas subjektas naudojo valstybės išteklius taupiai, racionaliai, pasiekė jam keliamus tikslus optimaliausiomis priemonėmis, išlaikydamas produkto ar paslaugų kokybę.

Valstybinio audito reikalavimuose nustatyta veiklos audito veikimo sritis. Veiklos auditas apima:

⁶⁰ Puškorius S. Veiklos auditas: monografija. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004. P. 9.

⁶¹ Daujotaitė D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje // Viešoji politika ir administravimas. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 28. P. 30.

- Veiklos ekonomiškumo (taupumo) 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. Atliekant rezultatyvumo auditą paprastai vertinamas audituojamo subjekto pasiektas efektas, t. y. kokį poveikį visuomenei, mokesčių mokėtojams ar kitoms suinteresuotoms šalims padarė audituojamo subjekto veikla. Tokio audito metu taip pat gali būti nagrinėjama, kaip audituojamas subjektas stebi, analizuoja ir vertina, kokį poveikį išorei (už audituojamo subjekto ribų) padarė jo veikla.⁶²

Gali kilti klausimas, kaip Valstybės kontrolė pasirenka audito objektus, kokiais kriterijais vadovaujasi atsirinkdama vertintinas viešojo sektoriaus sritis. Viešojo sektoriaus sritis yra plati, todėl būtina nustatyti aktualiausias, rizikingiausias valstybei problemas, nuspręsti dėl prioritetinių sričių tam tikru laikotarpiu. Minėta, kad Valstybės kontrolės veikla pagrįsta planavimu. Galima paminėti tokius šiuo metu galiojančius Valstybės kontrolės planavimo dokumentus: 2010 – 2012 m. Strateginis veiklos planas, 2006 – 2010 m. Valstybinio audito strategija, 2007 – 2013 m. ES struktūrinės paramos audito strategija, 2010 m. Valstybinio audito programa. Valstybės kontrolė nuolat stebi atskiras viešojo sektoriaus veiklos sritis, vykstančius pokyčius, esamas problemas ir remiantis nustatytais kriterijais pasirenka audito objektus. 2010 m. Valstybinio audito programoje nustatyti tokie objektų atrankos kriterijai:

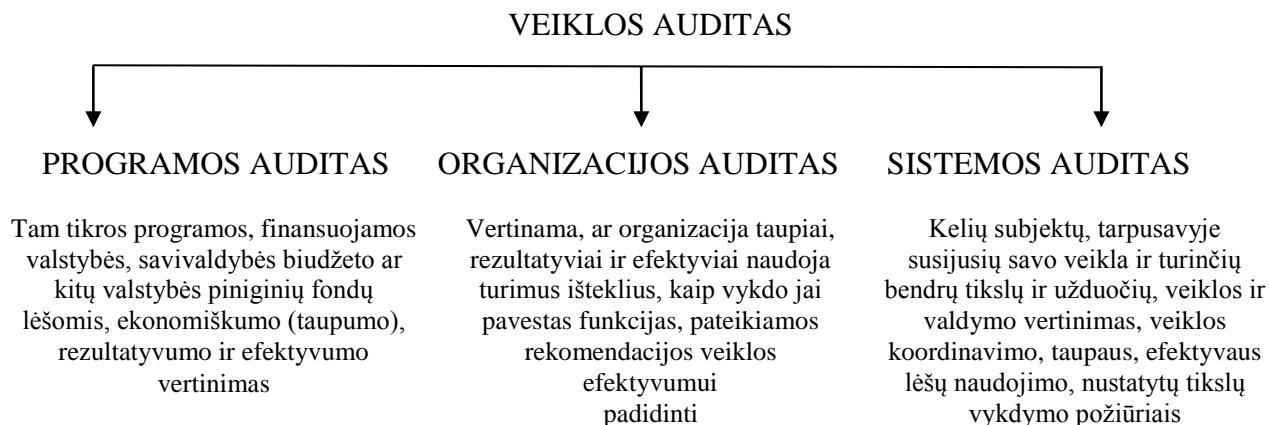
- 60 % valstybinio audito programos veiklos auditų orientuoti į ilgalaikės raidos strategijos prioriteto – Konkurencinga ekonomika – įgyvendinimo vertinimą;
- 40 % valstybinio audito programos veiklos auditų planuojami reikšmingoms, su Konkurencingos ekonomikos prioriteto įgyvendinimu tiesiogiai nesusijusioms, problemoms nagrinėti.

Veiklos audito objektas yra audituojamo subjekto (subjektų) veikla ar atskiros jos dalys: strateginiai tikslai, planai, vykdomos programos ir pan.⁶³ Kaip matome veiklos audito objektas gali apimti tiek vienos, tiek kelių institucijų veiklą, taip pat atskiras institucijos ar institucijų veiklos dalis,

⁶² 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.php. [žiūrėta 2010 11 21].

⁶³Ten pat.

pavyzdžiui, tam tikrą iš valstybės ar savivaldybių biudžeto lėšų finansuojamą institucijos vykdomą programą. Veiklos audito taikymo pagal audito objektą sritys pavaizduotos 1 pav.



Šaltinis: Valstybės kontrolės 2007 m. veiklos ataskaita, p. 23.

1 pav. Veiklos audito taikymo pagal audito objektą sritys

Veiklos audito metu atskleidžiamos esamos ar tikėtinos institucijos veiklos problemos: neekonomiško išteklių naudojimo priežastys, rizikos, kurios gali turėti įtakos institucijos veiklai. Privačiame sektoriuje įmonių veiklos efektyvumą užtikrina rinkos sąlygos, valstybiniame sektoriuje šį mechanizmą iš dalies pakeičia veiklos auditas. Tinkamai atliktas veiklos auditas leidžia nustatyti veiklos problemas anksčiau, negu jos gali neigiamai paveikti veiklos rezultatus.⁶⁴ Šiuo aspektu veiklos auditas gali būti vertintinas ir kaip prevencinė priemonė, leidžianti numatyti galimas rizikas ir teikianti siūlymus, kaip išvengti tikėtinų neigiamų padarinių ateityje. Veiklos audito metu atskleidžiamos institucijos veiklos tobulinimo galimybės, pateikiamos rekomendacijos, kurios padėtų geriau organizuoti veiklą ekonomiškumo, efektyvumo bei rezultatyvumo atžvilgiu.

Veiklos audito rezultatai įforminami audito ataskaita. Audito ataskaitoje pateikiama institucijos veiklos analizė, nustatyti pažeidimai, rekomendacijos. Valstybinio audito reikalavimuose auditoriams nustatyta pareiga domėtis audituoto subjekto veiklos pokyčiais, stebėti, kaip vykdomos rekomendacijos bei šalinami nustatyti veiklos trūkumai. Tuo tarpu audituotam subjektui nustatyta pareiga informuoti Valstybės kontrolę apie audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą. Autorės nuomone, šių nuostatų, kuriose įtvirtinamos tiek Valstybės kontrolės, tiek audituotų institucijų pareigos vienas kito atžvilgiu, dėka siekiama užtikrinti audito ataskaitų poveikį audituotoms institucijoms, kad jos atsižvelgtų į pateiktas rekomendacijas.

⁶⁴ Valstybės kontrolės 2006 m. veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2007 vasario 28 d. Nr. Y-1. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 19].

Apibendrinant galima teigti, kad veiklos auditas yra priemonė, leidžianti įvertinti viešojo sektoriaus institucijų veiklą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais. Audito ataskaitose suformuluotos išvados bei rekomendacijos atkreipia audituotų institucijų dėmesį į jų veiklos rezultatus, padeda atskleisti galimas rizikas ir nurodo veiklos tobulinimo galimybes, kad valstybės lėšos ir turtas būtų naudojami taupiau ir racionaliau, o siekiami tikslai būtų tinkamai įgyvendinti. Veiklos audito ataskaitų dėka informuojama visuomenė, mokesčių mokėtojai apie tai, kaip naudojami valstybės ištekliai, kokie yra valdžios institucijų veiklos rezultatai, ar viešojo sektoriaus institucijos tinkamai atlieka joms patikėtas užduotis.

Iš atliktos finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditų teisinės analizės išryškėja šių dviejų valstybinio audito rūšių skirtumai. Finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditai skiriasi jiems keliamu tikslu, objektu, veikimo sritimi, darbo metodais, rezultatų įforminimu. Pagrindiniai skirtumai nurodyti 2 lentelėje.

2 lentelė. Veiklos ir finansinio (teisėtumo) audito pagrindiniai skirtumai

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 sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas, 2002, Nr. 2, p. 74.

Be nurodytų skirtumų, galima paminėti, kad skiriasi šių audito rūšių rezultatų įforminimo tvarka. Antai atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, jo rezultatai įforminami surašant audito ataskaitą, o nuomonė apie finansines ataskaitas pateikiama audito išvadoje. Tuo tarpu veiklos audito rezultatai pateikiami tik audito ataskaitoje. Be to, šie auditai skiriasi praktiniais darbo aspektais. Finansinio (teisėtumo) audito atlikimas grindžiamas kontrolės testais ir savarankiškais audito procedūromis, o veiklos audito atveju nėra nustatytos konkrečios procedūros, auditorius pasirenka vertinimo kriterijus atsižvelgiant į audito objekto ypatumus – konkretaus audito tikslus, audituojamai institucijai keliamas užduotis ir kitus kriterijus, kurie yra svarbūs konkrečiu atveju. Veiklos audito vienas iš tikslų yra atskleisti veiklos tobulinimo galimybes ir pateikti rekomendacijas, kaip tai įgyvendinti, tuo tarpu finansinio (teisėtumo) auditui toks tikslas nekeliamas: auditorius pareiškia nuomonę dėl finansinių

ataskaitų tikslumo, teisingumo bei teisėtumo. Tai sąlygoja jų skirtingos veikimo sritys. Nurodyti skirtumai pabrėžia kiekvienos iš valstybinio audito rūšies ypatumus, tik joms būdingus bruožus. Visgi, be paminėtų esminių finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditų skirtumų, esama ir panašumų. Abiejų valstybinio audito rūšių auditoriai atlieka tokią pačią užduotį – kontrolės objekto būklės įvertinimą ir pateikia ataskaitą apie tai. Tiek finansiniu (teisėtumo), tiek veiklos auditu siekiama skatinti pažangios finansų valdymo ir kontrolės sistemos diegimą viešajame sektoriuje bei į rezultatus orientuotą viešojo sektoriaus institucijų veiklą.

Apibendrinant valstybinio audito teisinę analizę, darytina išvada, jog teisės aktai aiškiai reglamentuoja valstybinio audito tikslus, uždavinius, principus, procedūras. Finansinio (teisėtumo) audito ir veiklos audito – dviejų valstybinio audito rūšių – sąvokos pateikiamos Valstybės kontrolės įstatyme, o detalesnis jų reglamentavimas nustatytas kitame norminiame akte – Valstybinio audito reikalavimuose. Autorės nuomone, šie teisės aktai išsamiai reglamentuoja finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditų atlikimo procedūras – nuo planavimo iki rezultatų įforminimo. Valstybei, visuomenei, atskiriems mokesčių mokėtojams svarbu, kad valstybės ištekliai būtų rūpestingai naudojami. Demokratinėje ir rinkos ekonomikos pagrindu veikiančioje aplinkoje aukščiausiosios audito institucijos turi subalansuoti ir integruoti dviejų atskaitomybės rūšių siekius: atitikties atskaitomybę ir veiklos atskaitomybę. Atitikties atskaitomybė grindžiama finansiniu auditu ir yra nepaprastai svarbi, padedanti užtikrinti tinkamą viešųjų finansų ir turto valdymą. Veiklos atskaitomybė grindžiama veiklos auditu, padedančiu skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.⁶⁵ Valstybinis auditas padeda stiprinti šias vertybes, atskleidamas tobulintinas sritis, pateikdamas rekomendacijas, kaip pagerinti viešojo sektoriaus veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Valstybinio audito dėka valstybė bei visuomenė gali gauti viešą ir patikimą informaciją apie viešojo sektoriaus veiklą, jiems patikėtų uždavinių įgyvendinimą, siekiant užtikrinti viešąjį interesą.

2.2.2. Valstybinio audito reikšmė

Valstybinis auditas atlieka svarbų vaidmenį skaidraus viešųjų finansų valdymo procese, o tai turi įtakos visos šalies ir visuomenės gerovės didinimui. Valstybinis auditas turi ypač didelę reikšmę kiekvienos valstybės raidai, jis pagerina valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą bei viso valstybinio sektoriaus valdymo procesus. Jo pagrindinis tikslas – padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, skatinti valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą. Valstybinis auditas leidžia valstybės institucijoms, įstaigoms ir įmonėms geriau panaudoti savo galimybes, sėkmingai vykdyti

⁶⁵ Daujotaitė D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje // Viešoji politika ir administravimas. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 28. P. 38.

įsipareigojimus, laikytis finansinės drausmės, tobulinti valdymo sistemą, stiprinti vidaus kontrolę, gerinti buhalterinę apskaitą ir kt.⁶⁶

Piliečiams svarbu gauti informaciją, kaip valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir lėšos, kaip vykdomas valstybės biudžetas, jiems turi būti užtikrinta teisė gauti informaciją apie viešųjų finansų būklę ir jų panaudojimą, nes būtent jie, mokėdami mokesčius, formuoja šiuos valstybei gyvuoti būtinus finansinius išteklius. Visuomenė turi konstitucinę teisę gauti informaciją, o sprendimus priimančios valstybės tarnautojai turi pareigą žinoti, ar teisingai skaičiuojamos valstybės gaunamos pajamos, ar visi mokesčių mokėtojai laiku vykdo savo pareigas valstybei, kaip panaudojami jų sumokėti mokesčiai, ar tiksliai ir be nukrypimų, laikantis galiojančių įstatymų, naudojamos nacionalinio biudžeto lėšos, ar tikslingai, taupiai ir efektyviai naudojamos valstybės biudžeto lėšos, turtas ir kiti materialiniai ištekliai, ar valstybės biudžeto asignavimai ir kiti piniginiai fondai naudojami, kad būtų patenkinti žmonių poreikiai, ar valdininkai nesavavaliauja ir nepiktnaudžiauja jiems patikėtomis valstybės lėšomis, ar valstybės tarnautojai ir pareigūnai tinkamai atlieka jiems patikėtas funkcijas.⁶⁷ Siekdama šių tikslų, valstybė suformuoja kontrolės institucijų sistemą, kuri padėtų jai išmintingai valdyti savo turtą. Šios kontrolės sistemos viršūnėje yra Valstybės kontrolė – institucija, atliekanti valstybinį auditą. Į valstybinio audito akiratį patenka reikšmingiausi valstybei objektai – valstybės biudžetas, valstybės piniginiai ištekliai, valstybės turtas. Valstybinis auditas atliekamas tuose kontrolės objektuose, kurie disponuoja svarbiais viešaisiais finansais – valstybės institucijose, savivaldybėse, įmonėse, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų, kurioms valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto. Valstybės kontrolė yra tarpininkė tarp mokesčių mokėtojų – tų, kurie sukuria valstybės finansinius ir materialinius išteklius – ir tų, kurie tuos išteklius naudoja.⁶⁸

Seimui kaip Tautos atstovybei svarbu turėti objektyvią informaciją apie valstybėje vykstančius procesus. Valstybinio audito dėka Valstybės kontrolė padeda Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę – vykdomosios valdžios priežiūrą. Valstybinis auditas atliekamas tose srityse, kurios yra svarbiausios ir aktualiausios efektyvaus valstybės lėšų ir turto valdymo užtikrinimui. Valstybinio audito įvertinama vykdomosios valdžios veikla: atskleidžiamos audituotų institucijų veiklos ar atitinkamų programų įgyvendinimo problemos, nagrinėjama, ar asignavimų valdytojai racionaliai ir efektyviai naudoja biudžeto asignavimus ir valstybės turtą. Valstybės kontrolės sprendimai šiais klausimais yra patikimas informacijos šaltinis. Išanalizavęs gautą informaciją, Seimas gali priimti atitinkamus sprendimus. Pavyzdžiui, Seimo Audito komitetas, išnagrinėjęs Valstybės kontrolės pateiktas

⁶⁶ Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Ekonomikos teorija ir praktika: Pinigų studijos, 2007/1. http://www.lb.lt/lt/leidiniai/pinigu_studijos2007_1/mackevicius.pdf [žiūrėta: 2010 11 11].

⁶⁷ Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Ekonomikos teorija ir praktika: Pinigų studijos, 2007/1. http://www.lb.lt/lt/leidiniai/pinigu_studijos2007_1/mackevicius.pdf [žiūrėta: 2010 11 11].

⁶⁸ Valstybės kontrolės paskirtis. www.vkontrolė.lt/veikla_paskirtis.php. [žiūrėta 2010 11 16].

valstybinio audito ataskaitas ir išvadas, jų pagrindu gali rengti Seimo nutarimo dėl valstybinio audito ataskaitose ir išvadose pateiktą Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimo projektą. Seimo statute⁶⁹ įtvirtinta galimybė Seimui pavesti Valstybės kontrolei atlikti valstybinį auditą, nenumatytą metinėje valstybinio audito programoje. Ši Seimo teisė reikšminga tuomet, kai iškyla būtinumas skubiai įvertinti tam tikras valstybės administravimo problemas, neracionalų turto valdymą, siekiant užtikrinti efektyvų skiriamų lėšų panaudojimą. Bendradarbiavimas su Seimu taipogi stiprina valstybinio audito poveikį, kadangi užtikrinama valstybinio audito dokumentuose pateikiamų rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė parlamentinėmis priemonėmis.

Rezultatyvus valstybės lėšų ir turto naudojimas, tinkamas finansų valdymas yra veiksniai, garantuojantys valstybės stabilumą. Šis siekis – užtikrinti valstybės išteklių patikimą valdymą – lemia valstybinio audito būtinumą. Valstybinis auditas, skatindamas finansų valdymo pažangą, veiksmingai prisideda prie valstybinio sektoriaus atskaitingumo užtikrinimo, vidaus kontrolės ir vidaus audito tobulinimo, valstybės institucijų turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo gerinimo, buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės tobulinimo.⁷⁰

Išskirtina svarbi Valstybės kontrolės atliekamo audito sritis – valstybės biudžeto vykdymas. Seimui teikiamoje Valstybės kontrolės išvadoje turi būti nurodyta, ar paskirti asignavimai panaudoti programose nustatytiems tikslams, ar asignavimai panaudoti galimu ekonomiškiausiu ir efektyviausiu būdu, ar naudojant asignavimus nepadaryta teisės aktų pažeidimų, taip pat kiek pasiekti programose nustatyti tikslai.⁷¹

Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare tapo svarbu užtikrinti iš europinių fondų gaunamų lėšų priežiūrą. Valstybės kontrolė įgaliota atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos finansinės paramos auditus. Atlikdama valstybinį auditą šioje srityje, Valstybės kontrolė siekia skatinti skaidrų ir efektyvų Europos Sąjungos teikiamos finansinės paramos valdymą, Lietuvos atsakomybę naudojant šiuos finansinius išteklius, ginti Europos Sąjungos finansinius interesus.

Apibendrinant darytina išvada, kad valstybinio audito kaip būtino kontrolės sistemos elemento reikšmę lemia patikimo valstybės išteklių valdymo siekis. Efektyviai atliekamas valstybinis auditas skatina skaidrų ir tikslingą viešųjų finansų valdymą, o tai didina visos visuomenės gerovę. Valstybinio audito duomenys naudojami tobulinant valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą, valstybinių įstaigų vidaus kontrolės sistemą, turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo, rekomendacijos skatina valstybinio sektoriaus pažangą, į rezultatus orientuotą viešąjį valdymą. Seimas naudojasi atlikto valstybinio audito rezultatais, įgyvendindamas parlamentinę kontrolę.

⁶⁹ Lietuvos Respublikos Seimo statutas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 15-249

⁷⁰ Valstybės kontrolės 2008 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2009 balandžio 1 d. Nr. Y-2. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 18].

⁷¹ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas // Valstybės Žinios. 1990, Nr. 24-596

Nediskutuotina, kad visuomenė turi teisę žinoti apie svarbiausius valstybėje vykstančius procesus, todėl svarbu, kad ji būtų aktyviai informuojama apie valstybinio audito metu nustatytus faktus, būtų supažindinama su audito ataskaitomis ir išvadomis. Tokiu būdu užtikrinamas ir didesnis valstybinio audito poveikis, veiksmingumas.

2.3. Valstybės kontrolės santykis su kitomis išorės kontrolės institucijomis

Valstybės kontrolė yra apibūdinama kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, o tai suponuoja, kad egzistuoja ir kiti valstybinį auditą atliekantys subjektai. Lietuvoje kaip išorės kontrolės institucijos, be minėtos Valstybės kontrolės, taip pat veikia savivaldybių kontroleriai ir nepriklausomos audito įmonės. Apibūdinami minėtų kontrolės subjektų svarbiausias funkcijas, atkreipsime dėmesį į jų tarpusavio santykius bei Valstybės kontrolės vaidmenį išorės viešųjų finansų kontrolės institucijų sistemoje.

2.3.1. Savivaldybės kontrolierius kaip išorės kontrolės subjektas

Vietos savivaldos įstatyme savivaldybė apibrėžiama kaip „įstatymo nustatytas valstybės teritorijos administracinis vienetas, kurio bendruomenė turi Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, įgyvendinamą per to valstybės teritorijos administracinio vieneto nuolatinių gyventojų išrinktą savivaldybės tarybą ir jos sudarytas, jai atskaitingas vykdomąją ir kitas savivaldybės institucijas ir įstaigas“.⁷² Savivaldybė turi viešojo juridinio asmens statusą, tai suponuoja jos kaip savarankiško viešosios valdžios vieneto apibūdinimą. Šalies ekonomikos politika suteikia vietinės valdžios organams teisę turėti atitinkamus savo finansinius išteklius, kuriuos jie savo nuožiūra gali laisvai panaudoti suteiktų įgaliojimų ribose.⁷³ Tam, kad savivaldybės galėtų vykdyti savo funkcijas, reikalingi finansiniai ištekliai. Savivaldybių finansinius išteklius sudaro pajamos iš mokesčių, iš savivaldybių turto, pajamos, gautos už išnuomotą valstybinę žemę, valstybės biudžeto dotacijos ir kitos. Savivaldybėms pervedamos lėšos iš valstybės biudžeto ar valstybės piniginių fondų jų valstybinėms (valstybės perduotoms savivaldybėms) funkcijoms atlikti. Taigi kaip matome, vietos valdžios institucijos disponuoja svarbiais viešaisiais finansais. Siekiant, kad jie būtų valdomi efektyviai, būtina jų kontrolė. Savivaldybės lygmeniu pagrindinis viešųjų finansų išorės kontrolės subjektas yra savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba).

Konstitucijoje vietos savivaldai skirti šeši straipsniai, tačiau nei viename iš jų neužsimenama apie savivaldybės finansų kontrolės institucijas ir kontrolės organizavimą. Savivaldybės kontrolės ir audito sistema reglamentuota Vietos savivaldos įstatyme. Remiantis šiuo įstatymu, savivaldybės

⁷² Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55-1049

⁷³ Europos vietos savivaldos chartija // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=48874 [žiūrėta 2010 11 09].

kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) – subjektas, prižiūrintis, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.⁷⁴ Savivaldybės kontrolieriui keliami analogiški uždaviniai kaip ir Valstybės kontrolei – prižiūrėti, kaip valdomas ir naudojamas turtas ir lėšos bei kaip vykdomas biudžetas, tačiau kitame – vietos savivaldos – lygmenyje.

Pagal Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnį, savivaldybės kontrolierius atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse. Savivaldybės kontrolierius kiekvienais metais rengia ir teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos ir išvadą dėl pateikto tvirtinti biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio. Be to, jis priima sprendimus pagal atlikto finansinio ir veiklos audito ataskaitas, nurodo savivaldybės administracijos direktoriui, audituotų subjektų vadovams jų veiklos trūkumus ir nustato terminą, per kurį turi būti pašalinti nustatyti teisės aktų pažeidimai, taip pat teikia merui, savivaldybės vykdomajai institucijai, audituotų subjektų vadovams išvadas, ataskaitas ir sprendimus, kurie buvo priimti dėl finansinio ir veiklos audito metu nustatytų ir nepašalintų teisės aktų pažeidimų.⁷⁵ Savivaldybės kontrolieriaus, kaip ir Valstybės kontrolės, veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais. Svarbu paminėti, kad savivaldybės kontrolierius, atlikdamas jam priskirtas funkcijas, vadovaujasi ne tik Vietos savivaldos įstatymu, kitais įstatymais, bet ir Valstybinio audito reikalavimais, taip pat Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis.

Verta išsamiau panagrinėti, savivaldybės kontrolieriaus santykius su Valstybės kontrole. Pagal Valstybės kontrolės įstatymą, Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolieriams audito metodikas, kuriomis jie vadovaujasi atlikdami finansinį ir veiklos auditus, taip pat atlieka savivaldybių kontrolierių atliekamo audito išorinę peržiūrą. Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti audito institucijos 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.⁷⁶ Kyla klausimas, ar Valstybės kontrolės vykdoma savivaldybių kontrolierių atliktų auditų išorinė peržiūra nėra savivaldybių kontrolierių jau atlikto audito kartojimas. Vykdam išorinę peržiūrą aiškinamasi, kaip laikytasi valstybinio audito reikalavimų sudarant audito planą ir programą, renkant audito įrodymus,

⁷⁴Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55-1049

⁷⁵Ten pat.

⁷⁶Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2009 – 2011 metų strateginis veiklos planas. http://vkontrole.lt/veikla_planas.shtml. [žiūrėta 2010 11 08].

įforminant audito ataskaitą ir teikiant audito išvadą.⁷⁷ Taigi matome, jog išorine peržiūra siekiama ne pakartotinai atlikti auditą, o įvertinti atlikto audito kokybę bei nustatyti geros praktikos pavyzdžius.

Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą, taip pat savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo pagal valstybinio audito mastą.⁷⁸ Šiame sąlyčio taške kyla šių dviejų kontrolės institucijų funkcijų dubliavimosi problema. Vietos savivaldos įstatyme numatyta, kad savivaldybės kontrolierius prižiūri savivaldybės turto bei patikėjimo teise valdomo valstybės turto valdymą ir naudojimą bei savivaldybės biudžeto ir kiti piniginių išteklių vykdymą. Valstybės kontrolės viena iš funkcijų taip pat yra savivaldybių biudžeto vykdymo ir turto valdymo, naudojimo bei disponavimo juo auditas, tačiau, kaip minėta, Valstybės kontrolė, siekdama efektyviai atlikti jai patikėtas funkcijas, šį auditą atlieka pagal valstybinio audito mastą, kurį kasmet nustato valstybinio audito programose. Antai 2010 metų birželio mėnesį, Valstybės kontrolė baigė 2009 metų valstybės biudžeto lėšų, skirtų savivaldybių biudžetams, ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto valstybinį finansinį (teisėtumo) auditą, kuris buvo atliktas penkiolikoje savivaldybių. Daugelyje audituotų savivaldybių nustatyti valstybės lėšų ir patikėjimo teise valdomo valstybės turto naudojimo pažeidimai: ne pagal paskirtį ir pažeidžiant teisės aktų reikalavimus panaudota 9,9 mln. Lt valstybės lėšų, nustatyti materialinės žalos atvejai, administracijų direktoriams neteisėtai suteikti įgaliojimai perskirstyti lėšas, teisės aktų pažeidimai pervedant kitoms savivaldybėms valstybės lėšas. Valstybiniai auditoriai negalėjo įsitikinti, ar pagrįstai įsigyti 4,7 mln. Lt vertės statybos darbai, ir patvirtinti, ar 1,2 mln. Lt valstybės lėšų savivaldybėse panaudota pagal paskirtį ir teisėtai. Audituotos savivaldybės patikėjimo teise valdomą 1,2 mln. Lt vertės valstybės turtą neteisėtai perdavė biudžetinėms įstaigoms valdyti, naudoti ir disponuoti juo taip pat patikėjimo teise, nesant savivaldybių tarybų sprendimų savivaldybių administracijos nurašė 0,3 mln. Lt vertės turtą, neperdavė įstaigoms pagal panaudos sutartis ir perdavimo ir priėmimo aktus 0,4 mln. Lt vertės turto, valstybinę žemę naudojo ne valstybės ir savivaldybių funkcijoms atlikti ir kt.⁷⁹

Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme⁸⁰ yra reglamentuota valstybės ir savivaldybių turto apskaitos, valdymo, naudojimo ir disponavimo juo kontrolė. Šiame teisės akte aiškiai nustatyta, jog savivaldybės turto apskaitą, valdymą, naudojimą ir disponavimą juo kontroliuoja savivaldybės kontrolierius ir Valstybės kontrolė. Savivaldybės kontrolieriui numatyta pareiga pateikti išvadą dėl savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ir

⁷⁷ Mackevičius J., Prankevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Ekonomikos teorija ir praktika: Pinigų studijos, 2007/1. http://www.lb.lt/lt/leidiniai/pinigu_studijos2007_1/mackevicius.pdf [žiūrėta: 2010 11 11].

⁷⁸ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 51-1243

⁷⁹ Savivaldybėse atlikto 2009 metų finansinio (teisėtumo) audito rezultatų apibendrinimo ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2010 m. spalio 8 d. Nr. AB-5.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės Žinios. 1998, Nr. 54-1492

patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitą savivaldybės tarybai. Kaip matome, savivaldybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo kontroliuoja dvi išorės kontrolės institucijos, o tai suponuoja dvigubą kontrolės atlikimą to paties kontrolės objekto atžvilgiu. Nagrinėjamu aspektu teisės aktuose pasigendama šių kontrolės institucijų audito funkcijų aiškaus atskyrimo. Tačiau iš pateikto praktinio pavyzdžio – Valstybės kontrolės atlikto finansinio (teisėtumo) audito savivaldybėse matyti, jog Valstybės kontrolės veikla yra reikšminga savivaldybės lygmeniu ir reikalinga valstybės turto valdymo, naudojimo bei disponavimo juo teisėtumui ir finansinių išteklių efektyviam valdymui užtikrinti ekonomiškumo ir viešojo intereso gynimo požiūriais.

Vietos savivaldos įstatyme įtvirtinta savivaldybės kontrolieriui pareiga pateikti Valstybės kontrolei veiklos planą.⁸¹ Autorės nuomone, ši norma padeda išvengti Valstybės kontrolės auditorių ir savivaldybės kontrolierių atliekamo audito dubliavimo, kadangi sudaryta prielaida šių institucijų tarpusavio bendradarbiavimui ir veiklos koordinavimui. Valstybės kontrolė pati nusistato valstybinio audito mastą. Atsižvelgdama į savivaldybės kontrolieriaus veiklos planą, ji gali efektyviau planuoti valstybinius auditus, kad būtų išvengta audito, atliekamo skirtingų kontrolės subjektų, kartojimo to paties kontrolės objekto atžvilgiu.

Taigi savivaldybės kontrolierius yra nepriklausomas viešųjų finansų išorės kontrolės subjektas, veikiantis vietos savivaldos lygmenyje. Jis nėra savivaldybės vidaus audito tarnybos darbuotojas. Savivaldybės centralizuotą vidaus audito tarnybą steigia savivaldybės taryba, tvirtindama savivaldybės administracijos struktūrą. Savivaldybės centralizuota vidaus audito tarnyba yra savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys. Kitaip nei savivaldybės vidaus audito tarnyba, savivaldybės kontrolierius nėra pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui. Savivaldybės kontrolierius taipogi nėra traktuotinas kaip pavaldus ir atskaitingas Valstybės kontrolei, nors pastaroji rengia savivaldybės kontrolieriams audito metodikas bei atlieka savivaldybės kontrolierių atliekamo audito išorinę peržiūrą. Šiuo aspektu Valstybės kontrolę galime vertinti kaip savivaldybių kontrolieriaus patarėją funkcijų atlikimo gerinimo srityje.

Valstybinis auditas – auditas, kuris turi būti atliekamas pagal Valstybinio audito reikalavimus. Savivaldybės kontrolierius, atlikdamas auditą, vadovaujasi šiais Reikalavimais, todėl jį priskirtume prie valstybinio audito atlikėjų.

Nors pastebimas uždavinių, keliamų savivaldybės kontrolieriui ir Valstybės kontrolei, panašumas, tačiau jų vykdymas reiškiasi skirtingose plotmėse: savivaldybės kontrolierius veikia vietos savivaldos srityje, Valstybės kontrolės sritis apima visą viešąjį sektorių. Apibendrinant reikia pažymėti, kad teisės aktais reglamentuoti šių dviejų kontrolės institucijų santykiai užtikrina koordinuotą jų bendradarbiavimą ir veiksmingą audito atlikimą vietos savivaldos lygmeniu vadovaujantis Valstybinio audito reikalavimais.

⁸¹Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 55-1049

2.3.2. Audito įmonė kaip išorės kontrolės subjektas

Išorės kontrolės sistemoje išskirtinas dar vienas subjektas – audito įmonės. Tikslios neiškraipytos finansinės informacijos reikalingumas, siekis įsitikinti įmonės finansinės būklės tikrumu sąlygoja nepriklausomo audito būtinybę. Finansinės informacijos vartotojams (akcininkams, įmonių vadovams, bankams, verslo partneriams, potencialiems investuotojams ir pan.), norintiems priimti teisingus sprendimus, reikia ne bet kokios, o patikimos informacijos. Audito specialistai, atlikdami nepriklausomą finansinės atskaitomybės įvertinimą ir pateikdami išvadą apie jos tikrumą ir teisingumą, suteikia informacijai didesnę patikimumą, mažina vartotojų informacinę riziką.⁸²

Lietuvos Respublikos audito įstatyme pateikiamas toks audito apibrėžimas: „Finansinių ataskaitų auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais“.⁸³ Šiame apibrėžime nurodomi svarbiausi audito akcentai, būtent – audito objektas yra finansinės ataskaitos ir tai, kad auditas yra nepriklausomas patikrinimas.

J. Mackevičius, nagrinėdamas audito apibrėžimą, išskiria tokius jo bruožus:

- 1) Auditas yra tikrinimas. Tai kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri objektai.
- 2) Auditas yra nepriklausomas tikrinimas. Šį tikrinimą visiškai nepriklausomai nuo kieno nors valios ar įtakos atlieka auditoriai.
- 3) Auditas – tai finansinių ataskaitų tikrinimas. Jo metu tikrinamos įmonės tam tikro laikotarpio finansinės ataskaitos – balansas, pelno ir nuostolio, pinigų srautų ir kitos ataskaitos, nustatoma, ar jos teisingai sudarytos, ar parodo tikrąją įmonės finansinę būklę.
- 4) Auditas – tai nuomonės apie finansines ataskaitas išreiškimas. Šią nuomonę išreiškia auditorius, atlikęs auditą.⁸⁴

Taigi nesuklysimė auditą apibūdinami kaip nepriklausomą finansinių ataskaitų patikrinimą. Audito sampratą padeda atskleisti auditui keliami tikslai. Antai Audito įstatyme nurodyta, jog audito tikslai yra nustatyti, ar:

- „1) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;
- 2) metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis.“⁸⁵

⁸² Daujotaitė D. Finansinis auditas: mokomoji knyga. Vilnius: VVAM, 2006. P. 13.

⁸³ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr. 59-1916

⁸⁴ Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. P. 11.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr. 59-1916

Minėtame įstatyme audito tikslai suformuluoti gana konkrečiai. J. Mackevičius išskiria dar ir specialiuosius audito tikslus. Audito specialiaisiais tikslais vadinami tokie, kurie keliami atliekant konkrečių sričių auditą. Pavyzdžiui, ilgalaikio turto audito atlikimo metu keliami šie tikslai: patikrinti, ar tikrai turtas egzistuoja ir priklauso įmonei, ar teisingai nustatyta jo vertė, ar buvo naudoti teisingi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, ar gerai tvarkoma šio turto apskaita ir kt. Panašūs tikslai keliami atliekant trumpalaikio turto, nuosavybės, įsipareigojimų, pajamų, išlaidų ir kitų sričių auditą.⁸⁶ Akcentuotinas audito siekis padidinti vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis, o tai padeda padaryti auditoriaus veiklos metu nustatytas faktas, kad finansinės ataskaitos parengtos pagal nustatytą finansinės atskaitomybės tvarką.

Nepriklausomos audito įmonės atlieka tiek privataus, tiek viešojo sektoriaus institucijų auditą, tačiau šiuo atveju mums aktuali jų veikla viešųjų finansų srityje. Taigi nepriklausomos audito įmonės priskirtinos prie viešųjų finansų išorės kontrolės subjektų, nes:

Pirma, audito įmonės su audituojamomis institucijomis nėra susijusios subordinaciniais (pavaldumo) santykiais, tai sąlygoja, kad jos nėra vidaus kontrolės subjektai;

Antra, audito įmonės yra tiek teisiškai, tiek finansiškai nepriklausomos nuo audituojamos institucijos;

Trečia, audito įmonių veiklos teisinis reglamentavimas nustatytas atitinkamuose teisės aktuose;

Ketvirta, įstatymuose nustatytas nepriklausomų audito įmonių dalyvavimas atliekant viešojo sektoriaus institucijų auditą.

Audito teoretikas J. Mackevičius pagal privalomumo požymį auditą skirsto į privalomą ir neprivalomą. Privalomą auditą jis įvardina kaip tokį, kurį įmonės privalo atlikti, vykdydamos Audito ir kitų Respublikos įstatymų nurodymus.⁸⁷ Antai pagal Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą⁸⁸, auditas privalomas:

- valstybės ir savivaldybės įmonėse;
- viešojo intereso įmonėse;
- uždariosiose akcinėse bendrovėse, kuriose akcininkė yra valstybė ir (arba) savivaldybė,
- akcinėse bendrovėse ir kt.

Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas nustato, kad viešojo sektoriaus subjekto metinių ataskaitų rinkinių ir viešojo sektoriaus subjektų grupių metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditą atlieka Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai ir audito įmonės.⁸⁹ Taigi finansinės atskaitomybės auditą atlieka tiek nepriklausomos audito įmonės, tiek valstybinio audito atlikėjai.

⁸⁶ Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. P. 22.

⁸⁷ Ten pat. P. 49.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas // Valstybės Žinios. 2001, Nr. 99-3516

⁸⁹ Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas // Valstybės Žinios. 2007, Nr. 77-3046

Pažymėtina, jog atskirų ūkio subjektų privalomas audito atlikimas reglamentuotas jų įstatymuose. Nepriklausomų audito įmonių dalyvavimas atliekant auditą nustatytas Valstybės ir savivaldybių įmonių įstatyme⁹⁰, Finansų įstaigų įstatyme⁹¹, Lietuvos banko įstatyme⁹², Bankų įstatyme⁹³, Draudimo įstatyme⁹⁴ ir kituose.

Taipogi reikia atkreipti dėmesį, kad viešojo sektoriaus subjektų audito atlikimui keliami papildomi reikalavimai, kurių turi laikytis nepriklausomos audito įmonės. Audito įmonė, atlikusi auditą, rezultatus įformina surašydama auditoriaus išvadą. Papildomas reikalavimas – be auditoriaus išvados dar parengti ir audito ataskaitą – keliamas tada, kai auditas atliekamas valstybės ir savivaldybės įmonėse, akcinėse bendrovėse ir uždarosiose akcinėse bendrovėse, kuriose valstybei arba savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos suteikia visuotiniame akcininkų susirinkime daugiau kaip 1/2 balsų, viešojo intereso įmonėse. Tarptautiniuose audito standartuose taip pat pažymima, jog auditoriaus įgaliojimai atliekant viešojo sektoriaus įmonių finansinių ataskaitų auditą gali būti platesni negu atliekant kitų įmonių auditą.⁹⁵ Atlikdamas auditą viešajame sektoriuje auditorius turi atsižvelgti į bet kokių kitų susijusių teisės aktų specifinius reikalavimus, įstatymus ar ministerijų direktyvas, kurios daro įtaką įgaliojimams atliekant auditą, taip pat į kitus specifinius audito reikalavimus, kaip pavyzdžiui, būtinybę atsižvelgti į nacionalinio saugumo klausimus. Įgaliojimai atliekant auditą viešajame sektoriuje gali būti konkretesni nei atliekant auditą privačiame sektoriuje, auditas gali apimti daugiau tikslų bei būti didesnės apimties, lyginant su privataus sektoriaus finansinių ataskaitų audito tikslais ir apimtimi.⁹⁶

Nors audito įmonės atlieka viešojo sektoriaus institucijų privalomą pagal įstatymus auditą, tačiau jų nepriskirtume prie valstybinio audito atlikėjų. Kaip minėta anksčiau, valstybinis auditas atliekamas pagal Valstybinio audito reikalavimus. Audito įmonės yra privatūs juridiniai asmenys, kuriems jokiame teisės akte nėra nustatyta atliekant auditą vadovautis šiais Reikalavimais. Audito įstatyme nurodyta, kad auditas atliekamas pagal tarptautinius audito standartus. Taigi nors audito įmonių dalyvavimas yra reikšmingas atliekant viešojo sektoriaus institucijų auditą, tačiau jų netraktuotume kaip valstybinio audito subjektų. Kaip pažymi profesorius V. Lakis, nepriklausomo audito ir valstybinio audito sistemos kūrėsi nepriklausomai viena nuo kitos, todėl susiformavo šiek

⁹⁰Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 102-2049

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

⁹²Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. 99-1957

⁹³Lietuvos Respublikos bankų įstatymas // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 54-1832

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

⁹⁵ 200-asis TAS (privalomi taikyti atliekant 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditą).). <http://www.lar.lt/new/page.php?514> [žiūrėta 2010 11 14].

⁹⁶ 200-asis TAS (leidžiami taikyti atliekant iki 2009 m. gruodžio 15 d. prasidėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditą). www.lar.lt. [žiūrėta 2010 11 14].

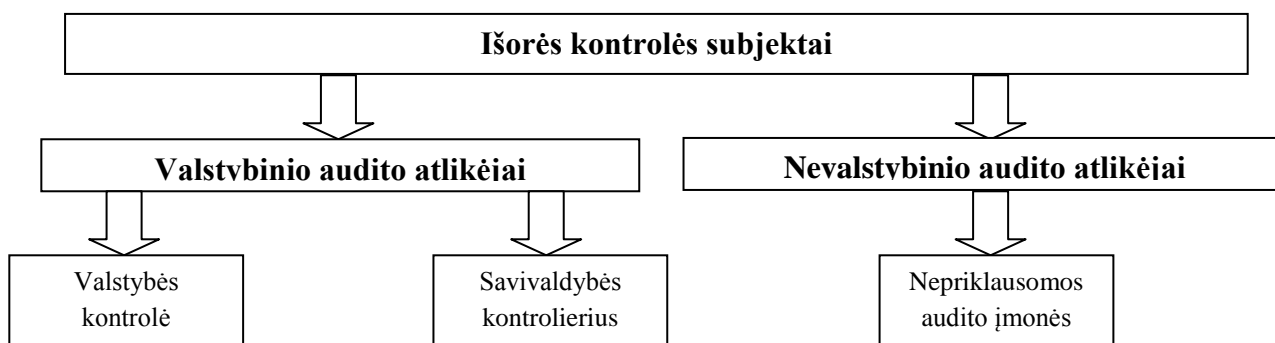
ties skirtingos audito interpretacijos.⁹⁷ Valstybiniai auditoriai atlieka ne tik finansinį, bet ir veiklos auditą.

Teisės aktų analizė leidžia teigti, kad nepriklausomų audito įmonių dalyvavimas yra svarbus atliekant viešojo sektoriaus institucijų išorės finansinį auditą, tačiau pasigendama detalesnio reglamentavimo, kokie yra šių audito įmonių santykiai su kitomis išorės kontrolės institucijomis. Valstybės kontrolės įstatyme yra įtvirtinta tik labai abstrakti norma, kad „Valstybės kontrolė bendradarbiauja su Lietuvos Respublikoje veikiančiomis audito institucijomis, įmonėmis bei vidaus audito tarnybomis“. Valstybės kontrolė, vykdydama savo funkcijas, gali pasitelkti nepriklausomas audito įmones atlikti jos kompetencijai priklausančių auditą. J. Mackevičius nurodo dvi tokio galimo veiksmo priežastis: pirma, nepriklausomos audito įmonės turi sukaupusios pažangią audito metodiką, geros audito praktikos patirtį, kurią perduoda Valstybės kontrolės auditoriams; antra, nepriklausomos audito įmonės padeda Valstybės kontrolei pavestą auditą atlikti laiku, kad Seimui būtų pateiktos kvalifikuotos audito išvados ir ataskaitos.⁹⁸ Darytina išvada, kad teisės aktuose nėra konkrečiai apibrėžta, kokie išorės kontrolės institucijų tarpusavio bendradarbiavimo būdai, o tai gali sąlygoti atskirų audito atlikėjų darbų dubliavimąsi. Pavyzdžiui, pagal Valstybės kontrolės įstatymą, Valstybės kontrolė gali atlikti valstybinį auditą visų rūšių įmonėse, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų. Tuo tarpu pagal Akcinių bendrovių įstatymą, įmonės finansinių ataskaitų patikrinimą atlieka audito įmonė. Todėl, kai įmonės finansinis auditas bus atliekamas dviejų kompetentingų institucijų, kurioms teisės aktai suteikia tokią teisę, susidarys audito dubliavimosi audituojamos įmonės atžvilgiu situacija. Teisės aktuose nėra reglamentuota ir savivaldybių kontrolierių teisė gauti informaciją apie audito įmonių atliktus auditus vietos savivaldos srityje.

Apibendrinant nagrinėtas išorės kontrolės institucijas, darytina išvada, jog tik Valstybės kontrolė ir savivaldybių kontrolieriai priskirtini prie valstybinio audito atlikėjų. Audito įmonės yra nepriklausomi išorės kontrolės subjektai, kurių reikšmė atliekant viešųjų finansų kontrolę nekvestionuojama. Išorės kontrolės subjektų klasifikacija pateikiama 2 paveiksle.

⁹⁷ Lakis V. Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis // Informacijos mokslai, 2006, Nr. 37. P. 64.

⁹⁸ Mackevičius J., Prankevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Ekonomikos teorija ir praktika: Pinigų studijos, 2007/1. http://www.lb.lt/lt/leidiniai/pinigu_studijos2007_1/mackevicius.pdf [žiūrėta: 2010 11 11].



2 pav. Išorės kontrolės subjektų klasifikacija

Išorės kontrolė, atliekama Valstybės kontrolės pareigūnų, savivaldybės kontrolierių ir nepriklausomų audito įmonių, yra būtina siekiant užtikrinti patikimą viešojo sektoriaus finansų valdymą, įvertinti administravimo veiklos kokybę, atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Autorės nuomone, valstybinio ir privataus audito atlikėjų partnerystė turėtų būti palaikoma ir skatinama. Išorės kontrolės subjektų bendradarbiavimas gali teikti didelę naudą valstybei ir visai visuomenei. Privatorių audito įmonių sukaupta patirtis padeda pasiekti aukštos kokybės audito atlikimą viešajame sektoriuje. Tačiau tam, kad būtų pasiektas efektyvus jų bendradarbiavimas, būtina nustatyti apsikeitimo informacija, pasidalinimo gerąja patirtimi būdus ir priemones, reglamentuoti galimas bendradarbiavimo formas. Teisės aktų analizė rodo, kad šiuo metu Lietuvoje nėra sudarytos pakankamos prielaidos valstybinio audito subjektams, ypač savivaldybės kontrolieriams, bendradarbiauti su nepriklausomomis audito įmonėmis, pasigendama detalesnio minėtų išorės kontrolės subjektų tarpusavio bendravimo būdų reglamentavimo tam, kad būtų galima efektyviai naudotis vieni kitų darbo rezultatais ir būtų išvengta darbų dubliavimosi tų pačių audito objektų atžvilgiu.

3. VALSTYBĖS KONTROLĖS VEIKLOS VEIKSMINGUMO TYRIMAS

Ankstesniuose skyriuose aptarėme, kokias teisės aktais remiantis ir kaip atliekamas valstybinis auditas, kokie finansinio (teisėtumo) ir veiklos auditų tikslai, jų veikimo sritys, teikiama nauda. Galime pagrįstai teigti, kad valstybinis auditas prisideda prie viešojo sektoriaus atskaitingumo užtikrinimo, viešojo sektoriaus institucijų vidaus kontrolės tobulinimo, valstybės ir savivaldybių turto ir kitų finansinių išteklių naudojimo, valdymo ir disponavimo juo, taip pat finansinės atskaitomybės gerinimo. Tačiau kyla pagrįstas klausimas, kiek yra veiksminga ši Valstybės kontrolės veikla: ar audituotos institucijos atsižvelgia į valstybinių auditorių ataskaitose pateiktus rezultatus, ar visos pateiktos rekomendacijos veiklos tobulinimo klausimais įgyvendinamos, ar pašalinami audito metu nustatyti teisės aktų pažeidimai, taigi – ar efektyvi Valstybės kontrolės veikla. Tą padeda nustatyti Valstybės kontrolės veiklos rezultatų analizė.

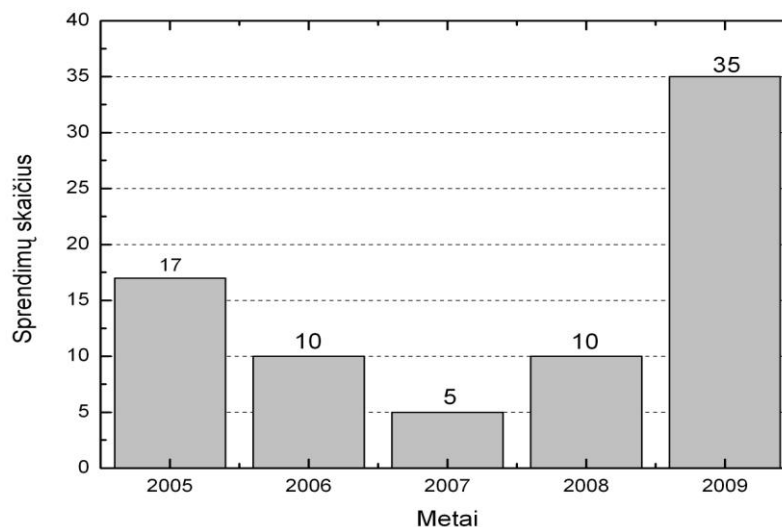
Kontrolės institucija turi ne tik konstatuoti faktus, atskleisti viešojo sektoriaus institucijų veiklos pažeidimus bei teikti rekomendacijas veiklos tobulinimo klausimais, bet ir turėti įrankių pasiekti, kad ji būtų išgirsta. Pamatiniame aukščiausiųjų audito institucijų dokumente – Limos deklaracijoje pabrėžiama, kad poauditinė aukščiausiosios audito institucijos vykdoma veikla įgalina patraukti atsakomybėn kaltus asmenis, priversti kompensuoti padarytą žalą ir užkirsti kelią atsirasti pažeidimams. Taigi svarbu žinoti, kokias teises priemones turi ir gali imtis mūsų šalies svarbiausioji viešųjų finansų išorės kontrolės institucija – Valstybės kontrolė vykdydama savo funkcijas.

Įvertinti Valstybės kontrolės veiklą kaip efektyvią ar neefektyvią nėra paprasta, kadangi veiklos rezultatus gali sąlygoti įvairūs veiksniai: valstybinių auditorių skaičius bei jų kvalifikacija, profesionalumas, institucijai skiriami finansiniai ištekliai ir kt. Valstybės kontrolės veiklos efektyvumas gali būti įvertintas per užsibrėžtų tikslų ir jų faktiško pasiekimo santykį.

3.1. Valstybės kontrolės priemonės įgyvendinant valstybinio audito rezultatus

Valstybės kontrolė, vykdydama jai patikėtas funkcijas, atlieka valstybinį auditą, kurio rezultatai įforminami audito ataskaitose. Šiuose reikšminguose audito dokumentuose pateikiami faktai, pagrįsti tinkamais, patikimais, pakankamais įrodymais, išvados. Taigi galima teigti, kad audito ataskaitose valstybiniai auditoriai pateikia savo vertinimą, susidariusį audito metu tiriant faktinę kontrolės objekto būklę. Atsižvelgiant į šį kontrolės objekto įvertinimą, gali kilti tam tikri teisiniai padariniai – priimti atitinkami sprendimai. Valstybės kontrolės įstatyme nurodyta, kad dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų priimamas administracinis aktas – sprendimas. Šiuose sprendimuose nurodomi audito metu nustatyti veiklos trūkumai, teisės aktų pažeidimai, siūlymai grąžinti į valstybės biudžetą ne pagal tikslinę paskirtį panaudotas lėšas ir kt. 3 pav. pavaizduotas

valstybės kontrolieriaus ar jo pavaduotojų priimtų sprendimų skaičiaus kitimas 2005 – 2009 m. laikotarpiu.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Valstybės kontrolės 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

3 pav. Valstybės kontrolieriaus ar valstybės kontrolieriaus pavaduotojų priimtų administracinių aktų – sprendimų skaičius 2005 – 2009 m.

Matyti, kad 2005 - 2009 m. priimtų sprendimų – administracinių aktų skaičius nėra didelis. Pradedant 2007 m. pastebimas priimtų sprendimų skaičiaus didėjimas, 2009 m. priimta daugiausia valstybės kontrolieriaus ar jo pavaduotojų sprendimų. Šio skaičiaus didėjimas rodo, kad valstybiniai auditoriai kiekvienais metais valstybinio audito metu nustatė vis daugiau reikšmingų teisės aktų pažeidimų audituotose institucijose.

Valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojas, priimdami sprendimus pagal audito ataskaitas, turi teisę:

- 1) nurodyti audituotų subjektų vadovams reikšmingus teisės aktų pažeidimus ir įpareigoti juos pašalinti;
- 2) įpareigoti audituotų subjektų vadovus ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka išieškoti valstybei, savivaldybei ar kitam juridiniam asmeniui padarytą žalą;
- 3) įpareigoti audituotų subjektų vadovus ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka traukti asmenis tarnybos ar drausminėn atsakomybėn;
- 4) įpareigoti audituotų subjektų vadovus grąžinti į valstybės ar savivaldybių biudžetus arba atitinkamus valstybės pinigų fondus lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant įstatymus ar kitus teisės aktus;
- 5) nustačius pažeidimus, nagrinėtinus atitinkamų viešojo administravimo subjektų arba teisėsaugos institucijų, valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją;
- 6) teikti siūlymus valstybės ir savivaldybių kontrolės institucijoms bei viešojo administravimo subjektų vidaus audito tarnyboms atlikti tikrinimus jų kompetencijai priskirtais klausimais;

7) nustatyti sprendimo įvykdymo terminą;

8) siūlyti Seimo Audito komitetui svarstyti valstybinio audito ataskaitas ir audito išvadas.⁹⁹

Šie Valstybės kontrolės turimi teisiniai įrankiai nukreipti į valstybės turto ir lėšų apsaugą ir jų grąžinimą į valstybės, savivaldybių ar kitus valstybės pinigų fondus, panaudojus juos pažeidžiant teisės aktus, patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti padarytą žalą. Teigiamą valstybinio audito poveikį galima nusatyti iš to, kokią naudą gauna valstybė. Pažymėtina, kad atlikus valstybinį auditą, audituotos institucijos į valstybės biudžetą 2006 – 2009 m. grąžino daugiau nei 10 mln. Lt lėšų, skirtų ar panaudotų ne pagal tikslinę paskirtį arba pažeidžiant teisės aktus, 2007 – 2009 m. laikotarpiu atstatyta daugiau nei 93 mln. Lt valstybės turto. Tai rodo gana didelį valstybinio audito efektyvumą.

Atkreiptinas dėmesys, kad Valstybės kontrolė gali įpareigoti audituotų institucijų vadovus atlikti tam tikrus veiksmus, tačiau būtina užtikrinti šių sprendimų įvykdymą. Po rekomendacijų pateikimo auditorius privalo domėtis audituojamo subjekto veiklos pokyčiais, stebėti, kaip vykdomos audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos bei šalinami nurodyti veiklos trūkumai.¹⁰⁰ Matome, kad Valstybinio audito reikalavimuose nustatytos tokios priemonės audito rezultatų įgyvendinimui prižiūrėti: pareiga domėtis ir stebėjimas. Autorės nuomone, valstybinio audito poveikio užtikrinimui veiksmingesnė nuostata įtvirtinta Valstybės kontrolės įstatyme. Sprendimų vykdymo kontrolė atliekama nustatant audituotai institucijai pareigą informuoti Valstybės kontrolę apie sprendime nurodytų teisės aktų pažeidimų pašalinimą, nurodymų, teikimų ir siūlymų vykdymą. Šiai informacijai pateikti Įstatyme nustatytas terminas yra trisdešimt kalendorinių dienų ar kitas terminas, bet ne trumpesnis kaip trisdešimt kalendorinių dienų. Tačiau ką daryti tuo atveju, kai atsakingi asmenys šios pareigos nevykdo ir ignoruoja Valstybės kontrolės sprendimus pašalinti nurodytus trūkumus ar įgyvendinti siūlymus, minėtame Įstatyme nėra numatyta. Pažymėtina, kad audituotos institucijos vadovai gali ir nesutikti su valstybės kontrolieriaus sprendimu. Įstatyme numatyta vadovų ir kitų sprendime nurodytų asmenų teisė valstybės kontrolieriaus ar jo pavaduotojų sprendimą apskusti teismui.

Bendradarbiavimas su teisėsaugos institucijomis yra vienas iš turimų Valstybės kontrolės įrankių, padedančių užkirsti kelią galimiems piktnaudžiavimams ir finansiniams nusikaltimams. Pažymėtina, kad Valstybės kontrolė, anksčiau vykdžiusi kvotos ir ikiteisminės priežiūros funkcijas, šių įgaliojimų nebeturi. Audito metu nustatę pažeidimus, kurie nagrinėtini atitinkamų viešojo administravimo subjektų arba teisėsaugos institucijų, valstybinio audito dokumentus perduoda jiems pagal kompetenciją. Valstybės kontrolė yra sudariusi bendradarbiavimo sutartis su Specialiųjų tyrimų

⁹⁹Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 51-1243

¹⁰⁰ 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.php. [žiūrėta 2010 11 24].

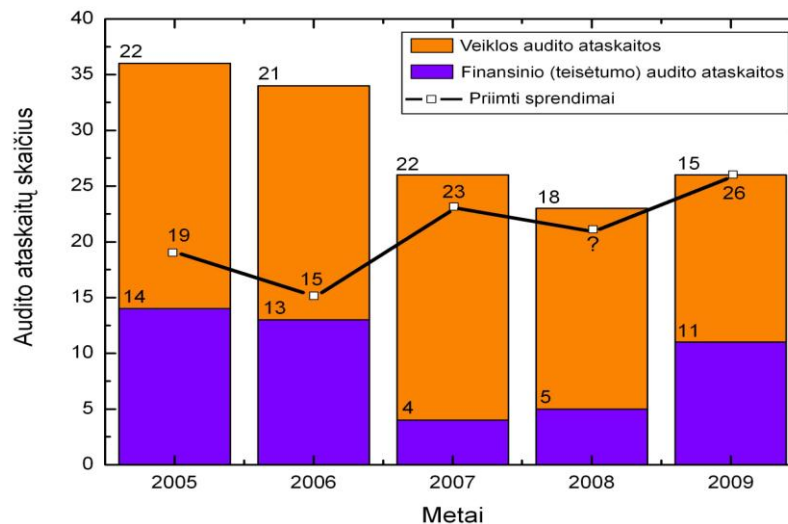
tarnyba ir Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba prie Vidaus reikalų ministerijos.¹⁰¹ Pagal Valstybės kontrolės 2009 m. veiklos ataskaitą, per šį laikotarpį vienuolikos valstybinio audito dokumentų medžiaga perduota Generalinei prokuratūrai, viena – Specialiųjų tyrimų tarnybai. Pagal dalį Generalinei prokuratūrai perduotos informacijos pradėti ikiteisminiai tyrimai. Taigi ir nuo šių institucijų aktyvumo priklauso, kaip bus sureaguota į audito metu nustatytus pažeidimus. Neabejotina, kad bendradarbiavimas su minėtomis teisėsaugos institucijomis padeda pasiekti valstybės kontrolierių rastų pažeidimų išaiškinimą, patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, taip pat tai yra viena iš priemonių, prisidedanti prie valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimo. Toks bendradarbiavimas sustiprina viešojo intereso gynimą.

Valstybės kontrolerius, priimdamas sprendimus pagal valstybinio audito rezultatus, turi teisę siūlyti Seimo Audito komitetui svarstyti valstybinio audito ataskaitas bei audito išvadas. Kaip minėta ankstesniuose skyriuose, Valstybės kontrolė yra Seimo pagalbininkas, jam vykdamas parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą. Ypač didelę įtaką valstybinio audito poveikio stiprinimui daro Seimo Audito komitetas, kuris parlamentinės priežiūros priemonėmis padeda iš esmės pagerinti Valstybės kontrolės rekomendacijų įgyvendinimą. Valstybės kontrolė vykdo pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos funkciją, ji negali priversti audituotų įstaigų vadovų įvykdyti siūlymus. Jei valstybės institucijos ar kiti audituoti subjektai nesiima tinkamų priemonių trūkumams pašalinti ir įgyvendinti rekomendacijas, apie tai informuojama aukštesnė pagal pavaldumą valstybės institucija. Jei ir toliau trūkumai nepašalinami (kaip ir tais atvejais, kai audito metu pateiktos reikšmingos rekomendacijos), Valstybės kontrolė kreipiasi į Seimo Audito komitetą, kuris pagal savo veiklos nuostatus siekia parlamentinėmis priemonėmis padėti aukščiausiai valstybinio audito institucijai – Valstybės kontrolei įtvirtinti valstybinio audito poveikį valstybei ir visuomenei bei užtikrinti, kad pateiktos Valstybės kontrolės rekomendacijos būtų visiškai įgyvendintos.¹⁰² Komitetas tapo tuo Valstybės kontrolės partneriu, kuris skatina audituojamas institucijas priimti valstybinio audito rekomendacijas ir parlamentinėmis priemonėmis kontroliuoja jų įgyvendinimą, o plačiąja prasme – padeda išmintingiau valdyti valstybės turtą.¹⁰³ Svarbu, kad Seimas atitinkamai reaguotų į valstybinio audito metu nustatytus faktus, pateiktas išvadas ir priimtų reikiamus sprendimus, remiantis valstybinių auditorių atliktų auditų ataskaitomis. 4 pav. pavaizduotas Valstybės kontrolės ir Seimo Audito komiteto bendradarbiavimas 2005 – 2009 m. laikotarpiu.

¹⁰¹ Valstybės kontrolės veiklos kryptys. http://www.vkontrole.lt/veikla_kryptys.php [žiūrėta 2010 11 24].

¹⁰² Valstybės kontrolės 2004 m. veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2005 gegužės 3 d. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk

¹⁰³ Valstybės kontrolės 2006 m. veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2007 vasario 28 d. Nr. Y-1. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 20].



4 pav. Seimo Audito komiteto svarstyty valstybinio audito ataskaitos bei priimti sprendimai 2005 – 2009 m.

Išanalizavus 4 pav. duomenis pastebėtina, kad Seimo Audito komitete 2005 – 2009 m. svarstyta daugiau veiklos audito ataskaitų negu finansinio (teisėtumo) ataskaitų. Vadinas, Seimo Audito komitete daugiau dėmesio skiriama viešojo sektoriaus institucijų veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo problemoms. Seimo Audito komitete svarstomų valstybinio audito ataskaitų skaičius didėjimas reikštų, kad vis daugiau dėmesio joms skiriama Seime. Iš 4 pav. matyti, kad nors nuo 2005 m. Seimo Audito komitete svarstomų valstybinio audito ataskaitų skaičius mažėjo, tačiau priimamų sprendimų pagal valstybinio audito rezultatus skaičius didėjo. Ši teigiama tendencija leidžia daryti išvadą, kad Seimo Audito komitetas vis labiau atsižvelgia į Valstybės kontrolės jam pateikiamus duomenis ir remiantis jais priima atitinkamus sprendimus. Priimti sprendimai pagal valstybinio audito ataskaitų rezultatus neabejotinai didina valstybinio audito veiksmingumą: pagerina valstybinio audito rekomendacijų įvykdymą ir nustatytų trūkumų šalinimą. Pasak buvusio Seimo Audito komiteto pirmininko Artūro Skardžiaus, Seimas turi pakankamai efektyvius svirtus: pradant įstaigai skiriamu biudžeto sumažinimu, jei lėšos naudojamos netaupiai ar neefektyviai, baigiant netikusių vadovų atstatydinimu.¹⁰⁴ Taigi efektyvus Valstybės kontrolės ir Seimo bendradarbiavimas yra viena iš galimų priemonių užtikrinti veiksmingą valstybinio audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą, kartu tai sustiprina valstybinio audito poveikį. Iš kitos pusės – Valstybė kontrolė įneša svarbų indėlį į Seimo vykdomą parlamentinę priežiūrą.

Valstybinio audito rezultatų efektyvesniam įgyvendinimui užtikrinti gali būti pasitelkiamos ne tik teisinės priemonės. Valstybės kontrolės veiklos viešinimas gali daryti didelę įtaką valstybinio audito veiksmingumui. Informacija apie Valstybės kontrolės veiklą, visos audito ataskaitos ir aktualiausi pranešimai publikuojami šios institucijos internetinėje svetainėje, rengiami pranešimai

¹⁰⁴ Skardžius A. Seimas stiprins valstybės lėšų ir turto kontrolę // Valstybinis auditas: Valstybės kontrolės leidinys, 2004. Nr. 4 (8). P. 3.

spaudai ir pan. Šios priemonės užtikrina informacijos sklaidą. Visuomenės domėjimasis valstybinio audito rezultatais skatina audituotas institucijas kuo greičiau ištaisyti trūkumus, įgyvendinti siūlymus tobulinti savo veiklą. Viešinama kitų institucijų patirtis – ne tik klaidos, bet ir gerosios praktikos pavyzdžiai – yra naudinga kitoms įstaigoms ir organizacijoms, nes matydamos konkrečius pavyzdžius, jos gali įvertinti kylančias grėsmes bei riziką ir savo srityje, taisyti klaidas ir ateityje jų išvengti.¹⁰⁵

Apibendrinant darytina išvada, kad Valstybės kontrolės turimos teisinės priemonės siekiant įgyvendinti valstybinio audito rezultatus yra reikšmingos, tačiau nepakankamos pasiekti visų rekomendacijų, siūlymų įvykdymą. Valstybės kontrolerius sprendimu gali įpareigoti audituotų institucijų vadovus pašalinti teisės aktų pažeidimus, patraukti asmenis tarnybos ar drausminėn atsakomybėn, grąžinti į valstybės, savivaldybių biudžetus lėšas, panaudotas pažeidžiant teisės aktus ir kt. Tačiau Valstybės kontrolės pateiktų rekomendacijų įvykdymas priklauso nuo audituotų institucijų valios. Valstybės kontrolės pateikiami siūlymai yra rekomendacinio pobūdžio. Autorės nuomone, didesnę šios institucijos rekomendacijų įgyvendinimo mastą lemtų ta aplinkybė, jei būtų nustatytas privalomas rekomendacijų vykdymas toms institucijoms, kurioms jos skirtos. Kita vertus, audito esmė yra įvertinti audituojamo objekto būklę, nustatyti klaidas, pateikti siūlymus veiklos tobulinimo klausimais, o ne bausti. Valstybės kontrolės veiklos, jos rezultatų viešinimas vertintinas kaip viena iš priemonių, kuri padeda sparčiau įgyvendinti audito rekomendacijas, pabrėžia valstybinio audito svarbą, tačiau vertėtų skelbti ne tik audito rezultatus, bet ir vėlesnę informaciją, kaip audituotos valstybės institucijos ir įstaigos įgyvendina rekomendacijas. Autorės nuomone, valstybinio audito poveikį taip pat sustiprintų glaudesnis bendradarbiavimas su Seimo Audito komitetu, siekiant jo didesnio dėmesio valstybinio audito ataskaitoms.

3.2. Valstybės kontrolės veiklos rezultatų analizė. Valstybės kontrolės veiklos efektyvumas

Nagrinėjant Valstybės kontrolės veiklą teoriniu aspektu, iškyla klausimas, kokie yra realūs šios institucijos veiklos rezultatai: kiek valstybinių auditų atliekama per metus, koks pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo mastas, nustatytų ir pašalintų teisės aktų pažeidimo santykis ir kt. Šie kriterijai parodo Valstybės kontrolės veiklos aktualumą bei valstybinio audito poveikį. Valstybės kontrolės veiklos rezultatų tyrimas taip pat padeda atskleisti tikrąją padėtį viešųjų finansų srityje. Pažymėtina, kad Valstybės kontrolė yra institucija, išlaikoma iš valstybės biudžeto lėšų, taigi dar ir dėl to svarbu išsiaiškinti, kokie jos veiklos rezultatai, ar ji veikia efektyviai. Valstybės kontrolės veiklos rezultatų analizė pagrįsta šios institucijos 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenimis.

¹⁰⁵Valstybės kontrolės veiklos kryptys. http://www.vkontrole.lt/veikla_kryptys.php [žiūrėta 2010 11 25].

Nuo 2007 m. pastebimas Valstybės kontrolės atliekamų valstybinių auditų skaičiaus didėjimas (žr. 5 pav. 1 priedą). Pažymėtina, kad žymią dalį visų atliktų auditų sudaro finansiniai (teisėtumo) auditai, tuo tarpu veiklos auditų atliekama mažiau. Tokią tendenciją galima paaiškinti tuo, kad finansinis (teisėtumo) auditas apima labai plačią sritį: viešojo sektoriaus institucijų finansinės atskaitomybės, vidaus kontrolės vertinimą, valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo tikrinimą, taip pat jis atliekamas Europos Sąjungos struktūrinės paramos srityje bei vertinant informacinių sistemų kontrolę. Kasmet veiklos auditu įvertinti visas viešojo sektoriaus institucijas neįmanoma, todėl pasirenkamos rizikingiausios, aktualiausios sritys tuo momentu, nustatomi prioritetai. Pradedant 2007 m. tiek veiklos, tiek finansinių (teisėtumo) auditų kiekvienais metais atliekama vis daugiau. Antai 2009 m. Valstybės kontrolė atliko 191 valstybinį auditą, tai yra ženkliai daugiau lyginant su praėjusiais metais (2007 m. – 120, 2008 m. – 138). Palyginimui galima paminėti, kad 2008 m. Latvijos aukščiausioji audito institucija – Valstybinė audito institucija atliko 61 valstybinį auditą, Lenkijos Aukščiausieji kontrolės rūmai – 165.

Išanalizavus Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas, nuo 2007 m. pastebimas audituotų valstybės institucijų ir įstaigų skaičiaus didėjimas (žr. 6 pav. 2 priedą). Tai rodo, kad Valstybės kontrolė kiekvienais metais patikrina vis daugiau viešojo sektoriaus institucijų. Vadinasi, Valstybės kontrolė vis labiau plečia valstybinio audito apimtį. Didesnis išaudituotų institucijų skaičius įgalina aiškiau įvertinti viešojo sektoriaus būklę. Taip pat 6 pav. (žr. 2 priedą) pavaizduota, kiek 2005 – 2009 m. laikotarpiu buvo audituota panaudotų valstybės biudžeto asignavimų. Matyti, kad kiekvienais metais, pradedant 2005 m., šis dydis viršijo 81 proc. visų valstybės biudžeto asignavimų, skirtų asignavimų valdytojams. Mažiausiai valstybės biudžeto asignavimų buvo audituota 2007 m., tačiau jau sekančių metų duomenimis išaudituotų panaudotų asignavimų procentas išaugo. Audituotų asignavimų padidėjimui turėjo įtakos geresnis finansinio (teisėtumo) audito planavimas, t. y. subjektų atranka, atsižvelgiant į jų reikšmingumą.¹⁰⁶

Iš 7 pav. (žr. 3 priedą) matyti, kad atliktų finansinių auditų skaičius teigiamai koreliuoja su nustatytais teisės aktų pažeidimais. Nors santykinis teisės aktų pažeidimų bei pašalintų pažeidimų skaičius tendencingai krypta į teigiamą pusę - pašalinamas vis didesnis pažeidimų skaičius, tačiau pradedant 2007 m. (2005 ir 2006 m. ataskaitose tokie duomenys nepateikiami), finansinių (teisėtumo) auditų metu valstybiniai auditoriai nustatė 532, 2008 m. – 852, o 2009 – net 1236 teisės aktų pažeidimus. Didėjant atliekamų auditų skaičiui, didėja ir nustatytų teisės aktų pažeidimų skaičius, kuris rodo, kad audituotos institucijos neužtikrina teisingo finansinės atskaitomybės

¹⁰⁶ Valstybės kontrolės 2008 m. veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2009 balandžio 1 d. Nr. Y-2. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 28].

duomenų pateikimo, finansinių ataskaitų sudarymo, netinkamai valdo ir naudoja valstybės biudžeto lėšas ir turtą.

Valstybiniai auditoriai, atlikę finansinį (teisėtumo) auditą, nuomonę apie finansines ataskaitas pateikia audito išvadoje. Kaip minėta, auditoriai, atsižvelgdami į audito metu nustatytų klaidų reikšmingumą, gali pareikšti besąlyginę, sąlyginę ar neigiamą nuomonę arba atsisakyti ją pareikšti. Kaip matyti iš 8 pav. (žr. 4 priedą), 2009 m. daugiausia nuomonių, pareikštų audituotoms institucijoms dėl 2008 metų finansinės atskaitomybės teisingumo ir valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo buvo sąlyginės. Sąlyginių nuomonių vyravimas audito išvadose pastebimas ir ankstesnių metų audito rezultatuose. Tai rodo, jog auditoriai audito metu nustato tam tikrus teisės aktų pažeidimus, dėl kurių negali pareikšti besąlyginės nuomonės. Vadinas, audituotos institucijos nepakankamai dėmesio skiria finansinės atskaitomybės dokumentų teisingam sudarymui bei daro klaidų valdydami, naudodami valstybės lėšas ir turtą bei juo disponuodami. Neigiamų nuomonių buvo pareikšta santykinai mažai, tačiau jų buvimas rodo, kad auditoriai nustatė ne tik teisės aktų pažeidimų, bet ir esminių klaidų, darančių reikšmingą įtaką audituotų institucijų finansinėms ataskaitoms. Autorės nuomone, tai galėtų reikšti, kad audituotos institucijos turi nepakankamai veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, kuri įgalintų sustiprinti teisės aktų laikymąsi rengiant finansines ataskaitas bei valdant ir naudojant valstybės lėšas ir turtą. Iš 8 pav. (žr. 4 priedą) duomenų matyti, jog daugiausia sąlyginių nuomonių buvo pareikšta 2005 m., tai rodo, kad minėtais metais auditoriai turėjo mažiausiai reikšmingų pastabų dėl finansinės apskaitos ir teisės aktų pažeidimų. Visais kitais metais pastebimas jų mažėjimas, kuris reiškia, kad asignavimų valdytojai turi tobulinti finansų apskaitą bei valstybės lėšų ir turto valdymą. Darytina išvada, kad Valstybės kontrolė ir ateityje turės skirti nemažą dėmesį viešojo sektoriaus institucijų finansiniam (teisėtumo) auditui atlikti.

Valstybės kontrolės teikiamų rekomendacijų įgyvendinimo mastas yra vienas iš galimų kriterijų įvertinti šios institucijos veiklą. Tokia informacija leidžia įvertinti valstybinio audito veiksmingumą, t.y. nustatyti, ar atsižvelgiama į Valstybės kontrolės siūlymus. 9 pav. (žr. 5 priedą) pavaizduotas Valstybės kontrolės pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo mastas. Pastebėtina teigiama tendencija, jog 2005 – 2007 m. šių rekomendacijų įgyvendinimo lygis buvo aukštas, t.y. įgyvendinta ar iš dalies įgyvendinta virš 90 proc. pateiktų rekomendacijų. Tai rodo, kad Valstybės kontrolės pateiktos rekomendacijos yra aktualios, audituotos institucijos atsižvelgia į jas ir, siekdamos gerinti savo veiklos rezultatus, įgyvendina didžiąją dalį siūlymų. Pradedant 2008 m. įgyvendintų ir iš dalies įgyvendintų rekomendacijų dalis sumažėjo, tačiau pažymėtina, kad Valstybės kontrolė 2008 ir 2009 m. įvykdė planuotus rezultatus (žr. 3 lent.). Matyti, kad Valstybės kontrolės pateiktų neįgyvendintų rekomendacijų dalis yra santykinai maža, tačiau, kaip pažymi buvusi valstybės kontrolierė R. Budbergytė, dažnai esminės, daugiausia pastangų ir darbo, o kartais ir politinės valios reikalaujančios

rekomendacijos lieka tik popieriuje.¹⁰⁷ Kaip minėta, už Valstybės kontrolės pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą yra atsakingos audituotos institucijos. Todėl pagrįstai galima teigti, jog neįgyvendintų rekomendacijų dalis rodo šių institucijos aplaidumą, kadangi jos neatsižvelgia į reikšmingas pastabas, siekiant kad valstybės turtas bei lėšos būtų valdomos kuo racionaliau.

Tam tikros institucijos veiklos rezultatų tyrimas padeda atskleisti, ar institucija dirba efektyviai. Svarbu nustatyti, ar svarbiausioji šalies kontrolės institucija, kuri vertina kitų viešojo sektoriaus institucijų veiklą, veikia efektyviai. Privačiame sektoriuje įmonės efektyvumą nustatyti nesunku, tą parodo jos pelningumas. Tačiau tiriant Valstybės kontrolės veiklą, šis rodiklis neegzistuoja, todėl vertinant jos veiklos efektyvumą reikia remtis kitais kriterijais. Kontrolės efektyvumo problemos sprendimas – tai keliamų tikslų ir siekiamų rezultatų tarpusavio santykių nustatymas, kitaip tariant, kontrolės efektyvumo problema yra „tikslų“ ir „rezultato“ santykio, jų suartėjimo išraiška, nes negalima spręsti apie kontrolės efektyvumą, nežinant jos išieities tikslų.¹⁰⁸ Taigi Valstybės kontrolės efektyvumas gali būti įvertintas santykio tarp jos planuotų tikslų ir faktiškai pasiekto rezultato nustatymu.

Minėta, kad Valstybės kontrolė kasmet valstybinio audito mastą nusistato valstybinio audito programoje, kuri pagrįsta viešojo sektoriaus atskirų sričių stebėjimu, vertinimu. Šiame veiklos planavimo dokumente pateikiami planuojami atlikti auditai, nustatomi audito objektai ir kt. Ilgalaikiai tikslai formuluojami valstybinio audito strategijoje. Valstybės kontrolės veiklos tiesioginių rezultatų vertinimas atliekamas kasmet. Kiekvienais metais rengiamoje veiklos ataskaitoje pateikiami pasiekti rezultatai. Taigi remiantis veiklos ataskaitomis, galima atlikti Valstybės kontrolės rezultatų analizę, įvertinti tikslų pasiekimo lygį.

Planuojant ir organizuojant Valstybės kontrolės veiklą vadovaujamosi bendrais, visoms valstybės institucijoms, įstaigoms ir organizacijoms taikomais, strateginio planavimo principais bei tarptautine aukščiausiųjų audito institucijų praktika.¹⁰⁹ Institucijos veiklos rezultatai gali būti įvertinti pagal institucijos programų tikslų pasiekimo bei programų uždavinių įvykdymo vertinimo kriterijus, nuolat stebint jų pokytį. Programų tikslų pasiekimą nusako rezultato kriterijus, o programų uždavinių įvykdymą – produkto kriterijus.¹¹⁰

Atlikus valstybinį auditą, valstybinio audito rezultatai informinami valstybinio audito išvadoje ir ataskaitoje. Šiuose dokumentuose pateikiamos rekomendacijos, kaip audituotos institucijos galėtų tobulinti savo veiklą. Taigi šių rekomendacijų, pateiktų valstybinio audito dokumentuose,

¹⁰⁷ Budbergytė R. Mūsų teikiamos rekomendacijos padeda tobulinti valstybės turto valdymą // *Transportas*, 2009. Nr. 2(12).P. 32.

¹⁰⁸ Katkus A. *Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis*. Vilnius: Mintis, 1997. P. 214.

¹⁰⁹ Valstybės kontrolės 2009 m. veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2010 kovo 23 d. Nr. Y4. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [žiūrėta 2010 11 29].

¹¹⁰ Ten pat.

įgyvendinimo dalis leidžia įvertinti Valstybės kontrolės veiklą programų tikslų pasiekimo aspektu. Lentelėje pateikti duomenys apie planuotą ir pasiektą įgyvendintų rekomendacijų dalį (proc.) 2008 m. ir 2009 m.

3 Lentelė. Valstybės kontrolės programų tikslų pasiekimo (rezultato) kriterijaus įgyvendinimas 2008 – 2009 m.

Vertinimo kriterijus	2008		2009		Kriterijaus įgyvendinimas
	Planas	Faktas	planas	Faktas	
<i>Rezultato</i> Įgyvendintų rekomendacijų dalis (proc.)	70	79	72	87	Įgyvendinta

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Valstybės kontrolės 2008 m. ir 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

Iš 3 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad audito metu pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas tiek 2008 m., tiek 2009 m. viršijo planuotus rezultatus. 2009 m. planuotas rezultato kriterijus buvo aukštesnis lyginant su 2008 m., taip pat pasiektas didesnis rekomendacijų įgyvendinimo procentas. Matyti, kad rekomendacijų įgyvendinimas 2008 – 2009 m. laikotarpiu didėjo.

Kaip minėta, programų uždavinių įvykdymą nusako produkto kriterijus. Produkto kriterijus leidžia įvertinti, ar institucija įgyvendino užsibrėžtus tikslus: atliko valstybinio audito programoje planuotus auditus, pateikė privalomas kasmet parengti išvadas ir kt. 4 lentelėje pateikiami duomenys apie planuotą ir pasiektą Valstybės kontrolės programų uždavinių įvykdymą 2008 m. ir 2009 m.

4 Lentelė. Valstybės kontrolės programų uždavinių įvykdymo (produkto) kriterijų įgyvendinimas 2008 – 2009 m.

Vertinimo kriterijai	2008		2009		Kriterijų įgyvendinimas
	planas	Faktas	Planas	Faktas	
<i>Produkto</i> Įgyvendinta valstybinio audito programa (proc.)	100	100	100	100	Įgyvendinta
Parengtų privalomų pateikti Seimui išvadų skaičius	4	4	4	4	Įgyvendinta
Audituotų lėšų santykis su valstybės biudžeto asignavimais (proc.)	80	82	80	81,6	Įgyvendinta

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Valstybės kontrolės 2008 m. ir 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

Iš 4 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad Valstybės kontrolė tiek 2008 m., tiek 2009 m. visa apimtimi įgyvendino valstybinio audito programą, kurioje nustatomi kiekvienų metų planuojami

atlikti valstybiniai auditai, audituojamos institucijos, auditų laikas. Taipogi buvo pateiktos visos planuotos išvados Seimui. 2008 m. ir 2009 m. valstybiniai auditoriai auditavo daugiau negu buvo planuota valstybės biudžeto asignavimų. Audituotos lėšos viršija 80 proc. visų valstybės biudžeto asignavimų. Tai rodo, kad Valstybės kontrolė 2008 – 2009 m. laikotarpiu patikrino didelę dalį valstybės biudžeto lėšų, kurios buvo asignavimų valdytojų panaudotos programoms įgyvendinti. Įvertinę šias teigiamas tendencijas, galime daryti išvadą, kad Valstybės kontrolė 2008 – 2009 m. laikotarpiu pasiekė užsibrėžtus tikslus, įvykdė visus planuotus uždavinius. Taigi veiklos rezultatai rodo, kad Valstybės kontrolė dirba efektyviai.

Valstybės kontrolė viena nėra pajėgi užtikrinti valstybinio audito rezultatų įgyvendinimo, kadangi jos teikiami siūlymai yra rekomendacinio pobūdžio. Negalima pamiršti, kad Valstybės kontrolė yra audito institucija, jos tikslas yra įvertinti faktinę būklę, nustatyti padarytas klaidas, pažeidimus, patarti, kaip tobulinti viešojo sektoriaus institucijų veiklą, kad valstybės lėšos ir turtas būtų valdomi skaidriai ir racionaliai, siūlyti priemones, kaip išvengti galimų klaidų ir neigiamų padarinių ateityje. Valstybės kontrolės uždavinys yra prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės lėšos ir turtas, kaip vykdomas valstybės biudžetas, tačiau ji negali nurodyti politinėms valdžioms priimti tam tikrus sprendimus. Kita vertus, Valstybės kontrolė pateikia rekomendacijas ne tam, kad jas audituotos institucijos svarstyti ir diskutuoti, o tam, kad įgyvendintų, siekiant efektyvesnio valstybės turto valdymo ir naudojimo viešojo intereso požiūriu. Valstybinis auditas yra tas valstybės instrumentas, kuris gali padėti jai pasiekti geresnių rezultatų valdant ir naudojant turimus išteklius, rasti tinkamus sprendimus tobulinant viešojo sektoriaus institucijų veiklą.

Bendradarbiavimas su teisėsaugos institucijomis, Seimo Audito komitetu, Valstybės kontrolės veiklos rezultatų sklaida vertintinos kaip priemonės, prisidedančios prie efektyvesnio audito rekomendacijų įgyvendinimo. Šių priemonių pagalba Valstybės kontrolė siekia didesnio valstybinio audito poveikio, tačiau iš veiklos rezultatų analizės matyti, kad jos nėra pakankamos pasiekti visų siūlymų realizavimo. Autorės nuomone, stipresnė rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną bei didesnis Seimo, ypač Seimo Audito komiteto dėmesys valstybinio audito ataskaitų ir išvadų rezultatams lemtų veiksmingesnį valstybinio audito rezultatų įgyvendinimą.

Valstybės kontrolės veiklos rezultatų analizė rodo, kad Valstybės kontrolė kiekvienais metais didina savo veiklos galimybes: atlieka vis daugiau valstybinių auditų, išaudituotų valstybės institucijų ir įstaigų skaičius auga. Kiekvienais metais Valstybės kontrolės patikrina didžiąją dalį visų panaudotų valstybės biudžeto asignavimų. Šios institucijos pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo mastas didelis, vadinasi, audituotos institucijos atsižvelgia ir įgyvendina didžiąją dalį siūlymų. Tai rodo, kad Valstybės kontrolės veikla yra aktuali, padeda viešojo sektoriaus institucijoms siekti geresnių

rezultatų valdant viešuosius finansus, skatina viešojo sektoriaus pažangą. Neabejotinai aktualu išsiaiškinti, ar Valstybės kontrolė veikia efektyviai: kuo efektyvesnė bus šios institucijos veikla, tuo geriau ji atliks savo misiją – padėti valstybei išmintingai valdyti savo turtą. 2008 – 2009 m. laikotarpiu Valstybės kontrolė pasiekė visus planuotus rezultatus, o kai kuriuos rodiklius net viršijo. Taigi veiklos ataskaitų duomenų pagrindu darytina išvada, kad Valstybės kontrolės veikla yra efektyvi.

IŠVADOS

1. Valstybės turimi viešieji finansiniai ištekliai suponuoja būtinybę užtikrinti jų skaidrų valdymą ir naudojimą pagal teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo kriterijus. Siekiant patikimo viešųjų finansų valdymo, valstybei objektyviai reikalinga veiksminga viešųjų finansų kontrolės sistema, kurios svarbiausioji grandis – aukščiausioji audito institucija.
2. Vienas iš svarbiausių viešųjų finansų kontrolės sistemos skirstymų yra pagal subjektus į vidaus ir išorės kontrolę. Viešojo intereso užtikrinimui neužtenka vidaus kontrolės, būtina kontrolė iš šalies, kurios esminis bruožas yra teisinis, finansinis ir administracinis kontrolės subjekto nepriklausomumas nuo kontrolės objekto (išorės kontrolė). Prie išorės kontrolės subjektų priskirtini Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir nepriklausomos audito įmonės.
3. Valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolierių (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų) ir nepriklausomų audito įmonių kaip išorės kontrolės subjektų bendradarbiavimas yra būtinas, siekiant veiksmingo audito atlikimo viso viešojo sektoriaus srityje. Valstybės kontrolė ir savivaldybių kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) traktuotini kaip subjektai, atliekantys valstybinį auditą skirtingose viešojo sektoriaus plotmėse. Audito įmonės veikia kaip nepriklausomi išorės kontrolės subjektai, taip pat atliekantys auditą viešojo sektoriaus srityje, tačiau audito įmonės nėra priskirtinos prie valstybinio audito atlikėjų. Teisės aktuose nėra nustatyta minėtų išorės kontrolės subjektų tarpusavio bendradarbiavimo principų, todėl kyla grėsmė dėl skirtingų kontrolės subjektų audito atlikimo dubliavimosi tų pačių viešojo sektoriaus institucijų atžvilgiu.
4. Valstybės kontrolė yra svarbiausias viešųjų finansų išorės kontrolės subjektas, atliekantis kontrolę tiek valstybės pajamų, tiek išlaidų srityje. Valstybės kontrolės išskirtinę padėtį tarp kitų išorės kontrolės subjektų lemia jos teisinių pagrindų įtvirtinimas konstituciniu lygiu bei jai patikėtų funkcijų – prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas – svarba.
5. Aukščiausiosios audito institucijos ir jos narių nepriklausomumas nuo išorinės įtakos yra esminė sąlyga objektyviai ir efektyviai įgyvendinti jai patikėtas funkcijas. Valstybės kontrolė, būdama Lietuvos Respublikos aukščiausiaja audito institucija, neatitinka visų tarptautinių reikalavimų, keliamų aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumui. Lietuvos teisės aktuose nepakankamai įtvirtintas Valstybės kontrolės ir jos narių nepriklausomumas.
6. Bendradarbiavimas su teisėsaugos institucijomis, Seimo Audito komitetu, valstybinio audito rezultatų viešinimas yra priemonės, padedančios Valstybės kontrolei siekti veiksmingesnio valstybinio audito poveikio, tačiau nepakankamos užtikrinti kad visa apimtimi būtų įgyvendintos valstybinio audito rezultatuose pateiktos rekomendacijos. Valstybės kontrolės

veiklos rezultatų analizė rodo, kad ne į visas Valstybės kontrolės ataskaitose pateiktas išvadas yra atsižvelgiama. Valstybės kontrolės pateikiami siūlymai, nurodantys, kaip gali būti tobulinama viešojo sektoriaus institucijų veikla, yra rekomendacinio pobūdžio, todėl itin svarbi Seimo reakcija į Valstybės kontrolės rekomendacijas siekiant jų įgyvendinimo.

7. Valstybės kontrolė kiekvienais metais atlieka vis daugiau valstybinių auditų, pastebimas audituotų valstybės institucijų ir įstaigų skaičiaus augimas, į didžiąją dalį pateiktų rekomendacijų audituotos institucijos atsižvelgia ir įgyvendina siūlymus, panaudotų valstybės biudžeto asignavimų audito mastas viršija 80 proc. Tai rodo, kad Valstybės kontrolės veikla yra aktuali ir prisideda prie viešojo sektoriaus atskaitingumo skatinimo, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuoto viešųjų finansų valdymo. 2008 – 2009 m. Valstybės kontrolė pasiekė visus planuotus rezultatus, taigi šios institucijos veikla vertintina kaip efektyvi.

SIŪLYMAI

1. Atsižvelgiant į tai, kad nesant konstituciniu lygiu įtvirtinto Valstybės kontrolės nepriklausomumo principo ji neatitinka tarptautinių standartų, keliamų aukščiausiųjų audito institucijų nepriklausomumui, siūlytina inicijuoti Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymą nuostata, kurioje būtų įtvirtintas Lietuvos Respublikos aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumas nuo išorinės įtakos, taip pat Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimus, kuriuose būtų sustiprintas Valstybės kontrolės ir valstybinio audito nepriklausomumas. Minėtame įstatyme siūlytina nepriklausomumo principą detalizuoti, išdėstant jį atskiru straipsniu.
2. Siekiant užtikrinti valstybės kontrolieriaus nepriklausomumą, atitinkantį tarptautinius reikalavimus, siūlytina inicijuoti Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymą nuostata, kurioje būtų įtvirtinti valstybės kontrolieriaus atleidimo iš pareigų pagrindai.
3. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsnio 2 dalyje nurodyti valstybinio audito subjektai: valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų, įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto. Autorės nuomone, minėtų institucijų įvardijimas kaip subjektų yra netikslingas. Šios institucijos yra objektai, kuriuos Valstybės kontrolės audituoja. Siūlytina Įstatyme minėtas institucijas įvardinti ne valstybinio audito subjektais, o objektais.
4. Atsižvelgiant į tai, kad viešojo sektoriaus institucijų auditą atlieka trys išorės kontrolės subjektai – Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) ir nepriklausomos audito įmonės ir siekiant išvengti jų atliekamo audito dubliavimosi, siūlytina teisės aktuose nustatyti minėtų subjektų bendradarbiavimo principus ir būdus, keitimąsi informacija, taip pat paskirti koordinuojančią instituciją, kuri kauptų ir skelbtų informaciją, kokie ir kuriose institucijose atlikti auditai. Autorės nuomone, minėta koordinuojanti institucija turėtų būti Valstybės kontrolė – aukščiausioji šalies audito institucija. Tokiu būdu būtų pasiektas efektyvesnis viso viešojo sektoriaus auditas.

LITERATŪRA

Norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014
2. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės Žinios. 1995, Nr. [51-1243](#)
3. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. [123-5540](#)
4. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr. [59-1916](#)
5. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. [55-1049](#)
6. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. [60-1945](#)
7. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas // Valstybės Žinios. 1990, Nr. [24-596](#)
8. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės Žinios. 1998, Nr. [54-1492](#)
9. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas // Valstybės Žinios. 2001, Nr. [99-3516](#)
10. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas // Valstybės Žinios. 2007, Nr. [77-3046](#)
11. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. [102-2049](#)
12. Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. [91-3891](#)
13. Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. [99-1957](#)
14. Lietuvos Respublikos bankų įstatymas // Valstybės Žinios. 2004, Nr. [54-1832](#)
15. Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2003, Nr. [94-4246](#)
16. Lietuvos Respublikos Seimo statutas // Valstybės Žinios. 1994, Nr. [15-249](#)
17. Europos vietos savivaldos chartija // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=48874 [žiūrėta 2010 11 09]
18. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) statutas. <http://www.intosai.org/blueline/upload/statutene20072.pdf> [žiūrėta 2010 11 23]
19. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių (1977). http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_limos.php [žiūrėta 2010 11 11]
20. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Meksiko nepriklausomumo deklaracija (2007). http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus/Meksiko_deklaracija.pdf [žiūrėta 2010 11 11]

21. Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) Deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo (1999). http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti_deklaracija.php [žiūrėta 2010 11 23]
22. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Code of ethics and Auditing standards. <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf> [žiūrėta 2010 11 20]
23. 1995 m. gruodžio 6 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. kovo 31 d. nutarimo Nr.465 "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. kovo 3 d. nutarimo Nr. 124 "Dėl Lietuvos Respublikos teismų, valstybinio arbitražo, prokuratūros bei Valstybės kontrolės departamento darbuotojų darbo apmokėjimo" dalinio pakeitimo" atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 46 straipsnio pirmajai daliai, Lietuvos Respublikos prokuratūros įstatymo 4 straipsnio pirmajai daliai, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymui, taip pat Lietuvos Respublikos įstatymui "Dėl Lietuvos Respublikos teismų teisėjų, prokuratūros darbuotojų, valstybinių arbitrų bei Valstybės kontrolės departamento darbuotojų tarnybinių atlyginimų" // Valstybės Žinios. 1995, Nr. 101-2264
24. 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.php. [žiūrėta 2010 11 18]
25. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2009 – 2011 metų strateginis veiklos planas. http://vkontrole.lt/veikla_planas.shtml. [žiūrėta 2010 11 08]
26. Valstybės kontrolės 2004 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2005 gegužės 3 d. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk
27. Valstybės kontrolės 2005 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2006 m. kovo 30 d. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk
28. Valstybės kontrolės 2006 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2007 m. vasario 28 d. Nr. Y-1. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk
29. Valstybės kontrolės 2007 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2008 m. vasario 29 d. Nr. Y-6. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk
30. Valstybės kontrolės 2008 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2009 m. balandžio 1 d. Nr. Y-2. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk

31. Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2010 m. kovo 23 d. Nr. Y4. http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk
32. Savivaldybėse atlikto 2009 metų finansinio (teisėtumo) audito rezultatų apibendrinimo ataskaita. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Vilnius, 2010 m. spalio 8 d. Nr. AB-5.

Vadovėliai

33. Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas: vadovėlis. – Vilnius: Enciklopedija, 2005. ISBN 9986433355
34. Buckiūnienė O. Finansai: mokymo priemonė. – Vilnius: Vilniaus kolegija, 2002. ISBN 9955941863
35. Buckiūnienė O. ir kt. Lietuvos finansų sistema: mokomoji knyga. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. ISBN 9955-557-26-5
36. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2006. ISBN 995525016X
37. Daujotaitė D. Finansinis auditas: mokomoji knyga. – Vilnius: VVAM, 2006. ISBN 9955-528-12-5
38. Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga. – Kaunas: Vilius, 1994.
39. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis. – Vilnius: Mintis, 1997. ISBN 5-417-00749-8
40. Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. – Vilnius: Justitia, 2004. ISBN 9986-567-98-X
41. Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai: vadovėlis. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. ISBN 995553091X
42. Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. ISBN 9986-795-05-3
43. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai: vadovėlis. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. ISBN 9955557079
44. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 2009. ISBN 995509396X
45. Puškorius S. Veiklos auditas: monografija. – Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004. ISBN 9955-563-66-4
46. Smalenskas G. Finansai: paskaitų konspektai aukštųjų mokyklų ir kolegijų studentams, I dalis. – Vilnius: Homo Liber, 2001. ISBN 9955449195
47. Vaišvila A. Teisės teorija (2-asis, patais. ir papild. leid.): vadovėlis. – Vilnius: Justitia, 2004. ISBN 9955-616-07-5

48. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (4-as leid.). – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. ISBN 5420012421
49. Visuotinė lietuvių enciklopedija. T6. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidimo institutas, 2004. ISBN 5420015455
50. Visuotinė lietuvių enciklopedija. T10. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2006. ISBN 5420016001
51. Visuotinis enciklopedinis žodynas. – Vilnius: Gamta, 2005. ISBN 9955649216

Moksliniai straipsniai ir publikacijos

52. Budbergytė R. Mūsų teikiamos rekomendacijos padeda tobulinti valstybės turto valdymą // Transportas, 2009. Nr. 2(12)
53. Budbergytė R. Valstybinis auditas. Pažangos keliu // Pranešimas konferencijoje Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turta, skirtoje Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 90-osioms metinėms, Vilnius, 2009 m. sausio 29 d. <http://www.vkontrole.lt/dokumentai/VK90/Budbergyte.pdf> [žiūrėta 2010 11 24]
54. Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2002, Nr. 2. – ISSN 1648-2603
55. Daujotaitė D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 28. – ISSN 1648-2603
56. Kūris E. Valstybės kontrolė valstybės institucijų sistemoje: konstitucinis aspektas // Pranešimas konferencijoje Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turta, skirtoje Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 90-osioms metinėms, Vilnius, 2009 m. sausio 29 d. <http://www.vkontrole.lt/dokumentai/VK90/Kuris.pdf> [žiūrėta: 2010 11 20]
57. Lakis V. Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis // Informacijos mokslai, 2006, Nr. 37. – ISSN 1392–0561
58. Liaučius J. Penkeri valstybės kontrolės metai // Valstybinis auditas: Valstybės kontrolės leidinys, 2004. Nr. 3 (7). – ISSN 1648-8784
59. Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Ekonomikos teorija ir praktika: Pinigų studijos, 2007/1. http://www.lb.lt/lt/leidiniai/pinigu_studijos2007_1/mackevicius.pdf [žiūrėta: 2010 11 11]
60. Skardžius A. Seimas stiprins valstybės lėšų ir turto kontrolę // Valstybinis auditas: Valstybės kontrolės leidinys, 2004. Nr. 4 (8). – ISSN 1648-8784

Elektroniniai šaltiniai

61. SIGMA Paper Achieving high quality in the work of supreme audit institutions. <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/fulltext/5kml60v9gsd6.pdf?expires=1291928571&id=0000&accname=guest&checksum=68BE5F4F1A0B753AA2658B66FFFD3896>
[žiūrėta 2010 11 18]
62. Tarptautiniai audito standartai. <http://www.lar.lt/new/page.php?514> [žiūrėta 2010 11 14]
63. Valstybės kontrolės istorija. http://www.vkontrole.lt/veikla_raida.php. [žiūrėta 2010 11 23]
64. Valstybės kontrolės misija, strateginis tikslas, vertybės. http://www.vkontrole.lt/veikla_misija.php. [žiūrėta 2010 10 28]
65. Valstybės kontrolės paskirtis. http://www.vkontrole.lt/veikla_paskirtis.php. [žiūrėta 2010 11 18]
66. Valstybės kontrolės veiklos kryptys. http://www.vkontrole.lt/veikla_kryptys.php [žiūrėta 2010 11 24]

Strakšytė R. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė viešųjų finansų kontrolės sistemoje / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. Giedrė Ulevičiūtė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2010.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe didelis dėmesys skiriamas išorės kontrolės teisinio reglamentavimo analizei ir svarbiausiam šios kontrolės rūšies subjektui – LR Valstybės kontrolei. Darbe atskleista Valstybės kontrolės vieta ir vaidmuo viešųjų finansų kontrolės sistemoje, taip pat ištirtas Valstybės kontrolės veiklos veiksmingumas. Pirmajame skyriuje autorė analizuoja viešųjų finansų sampratą, kontrolės reikšmę viešųjų finansų srityje, viešųjų finansų kontrolės sistemą. Antrajame skyriuje nagrinėjami Valstybės kontrolės teisinio reglamentavimo ypatumai. Ypatingas dėmesys skiriamas Valstybės kontrolės nepriklausomumo principui bei būtinumui jį įtvirtinti nacionaliniuose teisės aktuose, taip pat aptariamos valstybinio audito rūšys, atskleidžiama valstybinio audito reikšmė, analizuojami Valstybės kontrolės ir kitų išorės kontrolės subjektų tarpusavio santykiai. Trečiajame skyriuje aptariamos Valstybės kontrolės priemonės siekiant įgyvendinti valstybinio audito rezultatus bei institucijos veiklos rezultatai, efektyvumas. Darbe pateikiami siūlymai, kaip tobulinti Valstybės kontrolės ir valstybinio audito teisinį reglamentavimą.

Pagrindiniai žodžiai: kontrolė, viešųjų finansų kontrolės sistema, viešųjų finansų išorės kontrolės subjektai, finansinis auditas, veiklos auditas, aukščiausioji audito institucija.

Strakšytė R. National Audit Office of Republic of Lithuania in the public finance control system / Master's Work in Finance Law. Supervisor lekt. Giedrė Ulevičiūtė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010.

ANOTATION

The final Master's paper focuses on the analysis of legal regulation of the external control and on the key subject of this type of control – National Audit Office of the Republic of Lithuania. The paper reveals a place and a role of National Audit Office in a public finances control system and also analysis efficiency of National Audit Office. In the first section the author analysis a concept of public finances, a significance of control in an area of public finances and the public finances control system. In the second section of the paper a specific attention is paid to a principle of independence of National Audit Office and to the necessity to establish it in national legislation. The third section analyses efficiency of the activity of National Audit Office and the results of the activity of National Audit Office as well as efficiency of the activity. After the analysis of legal acts, recommendations regarding the improvement of legal regulation of the activity of National Audit Office are provided.

Key Words: control, public finance control system, subjects of external public finance control, financial audit, performance audit, supreme audit institution.

Strakšytė R. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė viešųjų finansų kontrolės sistemoje / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. Giedrė Ulevičiūtė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, Finansų ir mokesčių katedra, 2010.

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe atskleidžiama Lietuvos Respublikos aukščiausiosios valstybinio audito institucijos – Valstybės kontrolės vieta ir vaidmuo viešųjų finansų kontrolės sistemoje. Tema aktuali ir praktiniu aspektu, kadangi analizuojami Valstybės kontrolės veiklos rezultatai bei veiklos efektyvumas. Magistro darbo tyrimo objektas – Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojančios teisės normos, atskleidžiant šios institucijos teisinio reglamentavimo ypatumus, santykį su kitais išorės kontrolę atliekančiais subjektais. Magistro darbo problema – kaip tobulinti Valstybės kontrolės ir valstybinio audito teisinį reglamentavimą, kad būtų užtikrintas Valstybės kontrolės veiksmingas funkcijų bei valstybinio audito rezultatų įgyvendinimas. Magistro baigiamojo darbo tikslas – atskleisti Valstybės kontrolės vietą ir vaidmenį viešųjų finansų kontrolės sistemoje bei išanalizuoti jos veiklos rezultatus, siekiant nustatyti valstybinio audito rezultatų įgyvendinimo bei Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą. Atsižvelgiant į darbo tikslą, keliami šie uždaviniai: išnagrinėti Valstybės kontrolės vietą viešųjų finansų kontrolės sistemoje; išanalizuoti Valstybės kontrolės veiklą bei valstybinį auditą reglamentuojančius teisės aktus; išanalizuoti Valstybės kontrolės ir kitų institucijų, vykdančių viešųjų finansų išorės kontrolę Lietuvoje, santykį; ištirti Valstybės kontrolės priemones, naudojamas veiklos rezultatų įgyvendinimui pasiekti; ištirti Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą.

Magistro baigiamajame darbe naudojami mokslinės literatūros analizės, dokumentų analizės, sisteminės analizės, duomenų analizės, lyginamasis, apibendrinimo, statistinis metodai.

Pirmajame darbo skyriuje autorė analizuoja viešųjų finansų sampratą, kontrolės reikšmę viešųjų finansų srityje, viešųjų finansų kontrolės sistemą bei atskleidžia Valstybės kontrolės vietą joje. Antrajame skyriuje nagrinėjami Valstybės kontrolės teisinio reglamentavimo ypatumai. Ypatingas dėmesys skiriamas Valstybės kontrolės nepriklausomumo principui bei būtinumui jį įtvirtinti nacionaliniuose teisės aktuose. Šiame skyriuje detalios aptariamos valstybinio audito rūšys, atskleidžiama valstybinio audito reikšmė. Trečiajame skyriuje tiriamas Valstybės kontrolės veiklos veiksmingumas: analizuojami Valstybės kontrolės veiklos rezultatai bei efektyvumas.

Išanalizavus teisės aktus, pateikiamos rekomendacijos, kaip tobulinti Valstybės kontrolės veiklos teisinį reglamentavimą: siūlomi Lietuvos Respublikos Konstitucijos bei Valstybės kontrolės įstatymo nuostatų papildymai. Atliktos veiklos rezultatų analizės pagrindu darytina išvada, kad Valstybės kontrolės veikla yra efektyvi.

SUMMARY

Strakšytė R. National Audit Office of Republic of Lithuania in the public finance control system / Master's Work in Finance Law. Supervisor lekt. Giedrė Ulevičiūtė. – Vilnius: Department of Finance and Taxes, Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010.

The final Master's paper reveals a place and a role of the National Audit Office, the highest national audit institution of the Republic of Lithuania, in the public finances control system. The theme is a topical one in practical aspect as well as results of the activity of National Audit Office and efficiency of the activity are analyzed. The research object – legal norms that regulate the activity of National Audit Office, revealing peculiarities of legal regulation of this institution and its relation with other subjects performing external control. A problem analyzed in the Master's paper – how to improve legal regulation of National Audit Office and national audit in order to ensure efficient implementation of the functions of National Audit Office and of the results of national audit. The aim of the final Master's paper – to reveal a place and a role of National Audit Office in the public finances control system and to analyze the results of its activity in order to determine efficiency of implementation of national audit results and of the activity of National Audit Office. Taking into consideration the aim of the paper, the following tasks are set: to analyze a place of National Audit Office in the public finances control system; to analyze legal acts that regulate the activity of National Audit Office and national audit; to analyze a relation between National Audit Office and other institutions that carry out external control of public finances in Lithuania; to analyze measures available to National Audit Office that are used to achieve implementation of the activity results; to analyze efficiency of the activity of National Audit Office. Methods of analysis of scientific literature, analysis of documents, systemic analysis, data analysis, and a comparative, generalization and statistical methods are used in the final Master's paper.

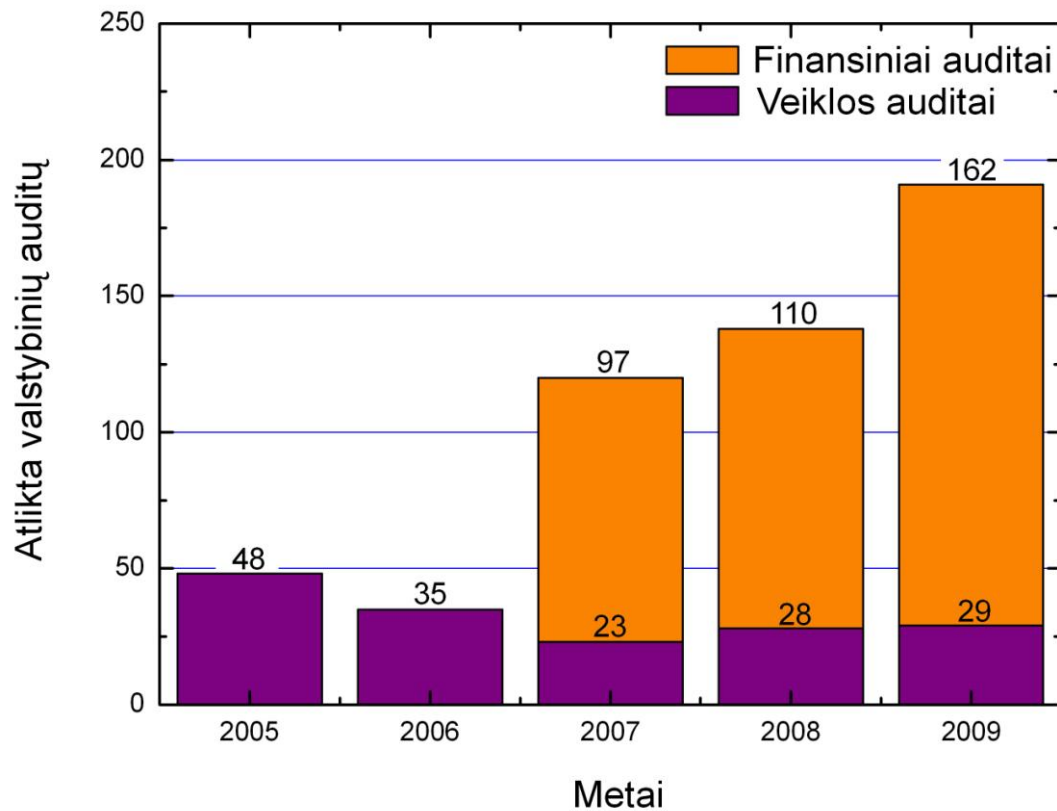
In the first section of the paper the author analysis a concept of public finances, a significance of control in an area of public finances and the public finances control system and reveals a place of National Audit Office in it. In the second section peculiarities of legal regulation of National Audit Office are analyzed. A specific attention is paid to a principle of independence of National Audit Office and to the necessity to establish it in national legislation. This section discusses in detail types of national audit and also reveals a significance of national audit. The third section analyses efficiency of the activity of National Audit Office and the results of the activity of National Audit Office as well as efficiency of the activity.

After the analysis of legal acts, recommendations regarding the improvement of legal regulation of the activity of National Audit Office are provided.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

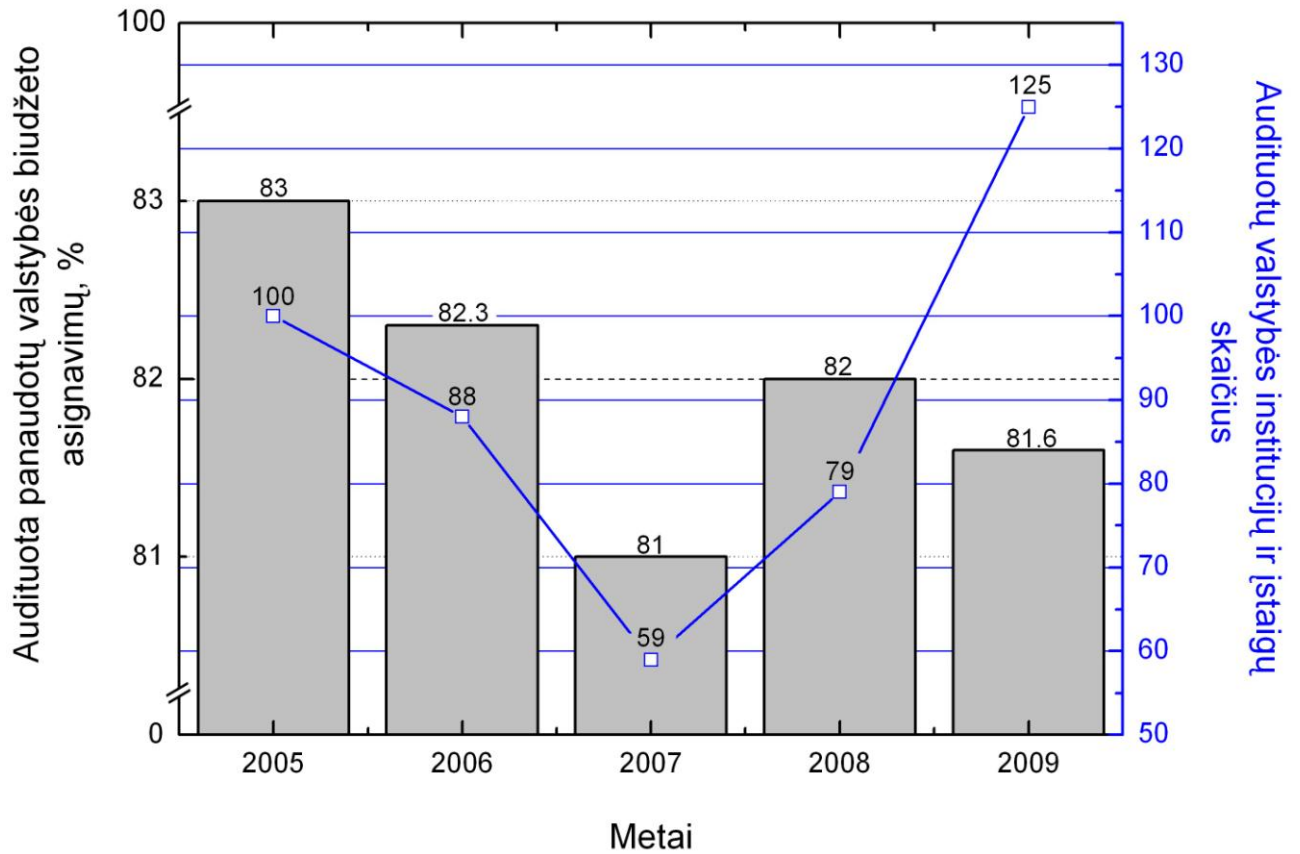
ATLIKTŲ VALSTYBINIŲ AUDITŲ SKAIČIUS 2005 – 2009 M.



Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

5 pav. Atliktų valstybinių auditų skaičius 2005-2009 m.

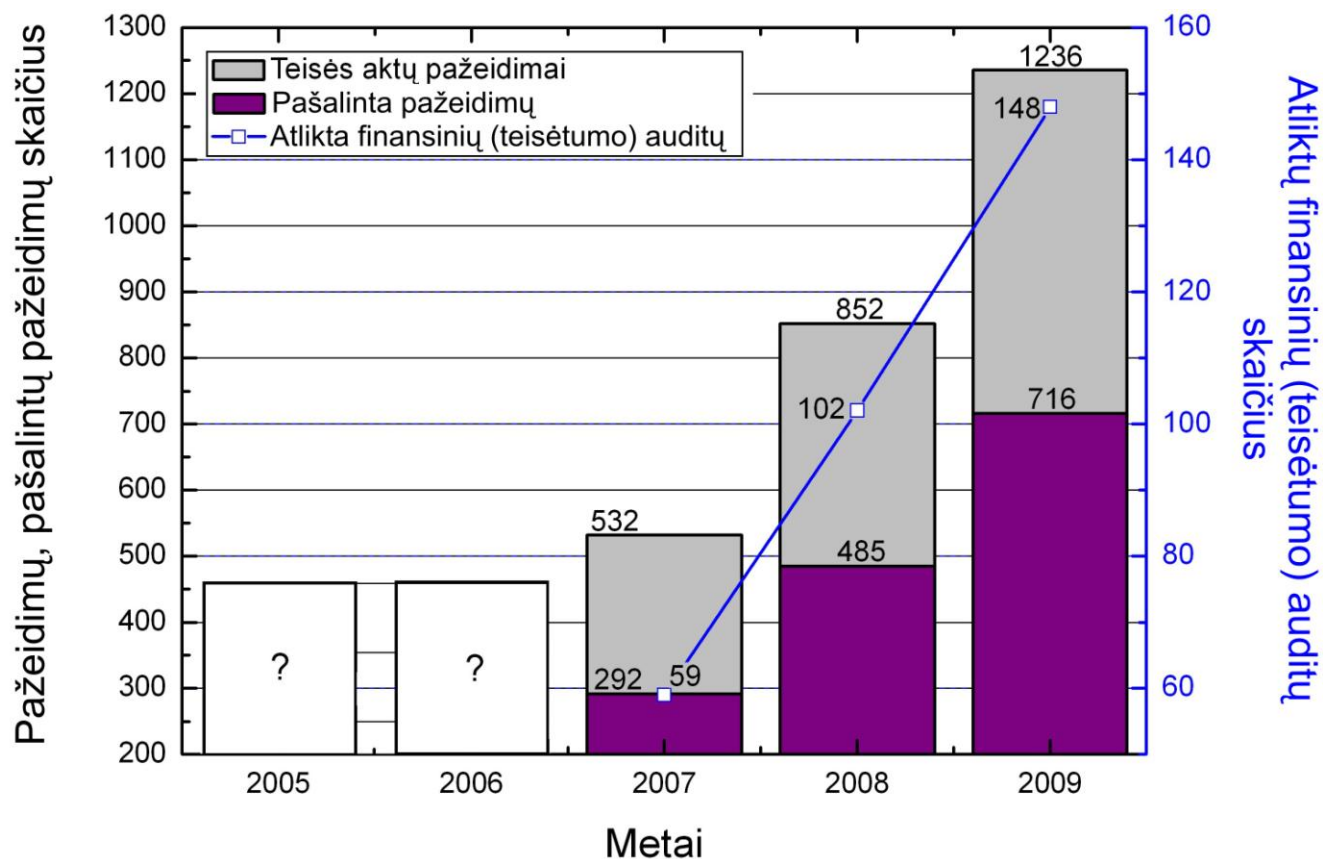
AUDITUOTŲ VALSTYBĖS INSTITUCIJŲ IR ĮSTAIGŲ KAITA BEI AUDITUOTŲ PANAUDOTŲ VALSTYBĖS BIUDŽETO ASIGNAVIMŲ MASTAS (PROC.) 2005 – 2009 M.



Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

6 pav. Audituotų valstybės institucijų ir įstaigų kaita bei audituotų panaudotų valstybės biudžeto asignavimų mastas (proc.) 2005-2009 m.

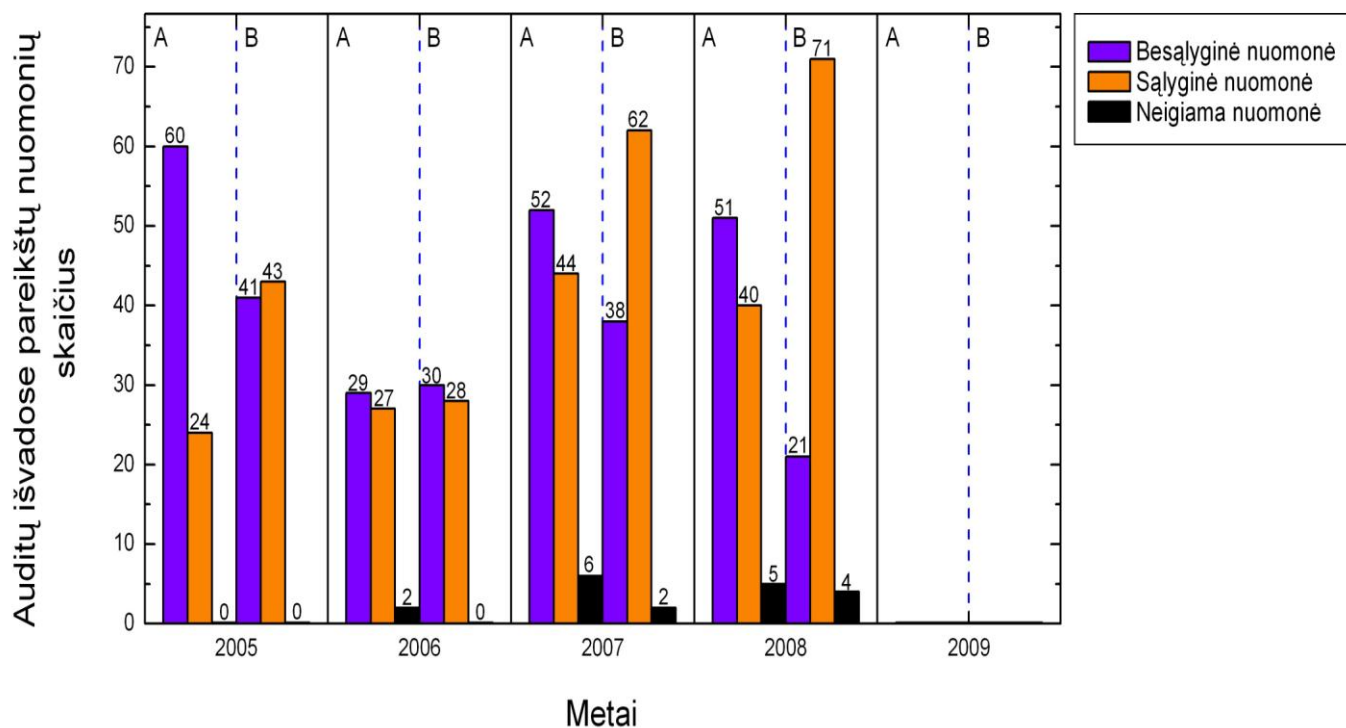
FINANSINIŲ (TEISĖTUMO) AUDITŲ METU NUSTATYTŲ TEISĖS AKTŲ PAŽEIDIMAI BEI
JŲ PAŠALINIMAS 2007 – 2009 M.



Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

7 pav. Finansinių (teisėtumo) auditų metu nustatytų teisės aktų pažeidimų bei jų pašalinimo skaičius 2007 – 2009 m.

FINANSINIŲ (TEISĖTUMO) AUDITŲ IŠVADOSE PAREIŠTOS NUOMONĖS 2005 – 2008 M.



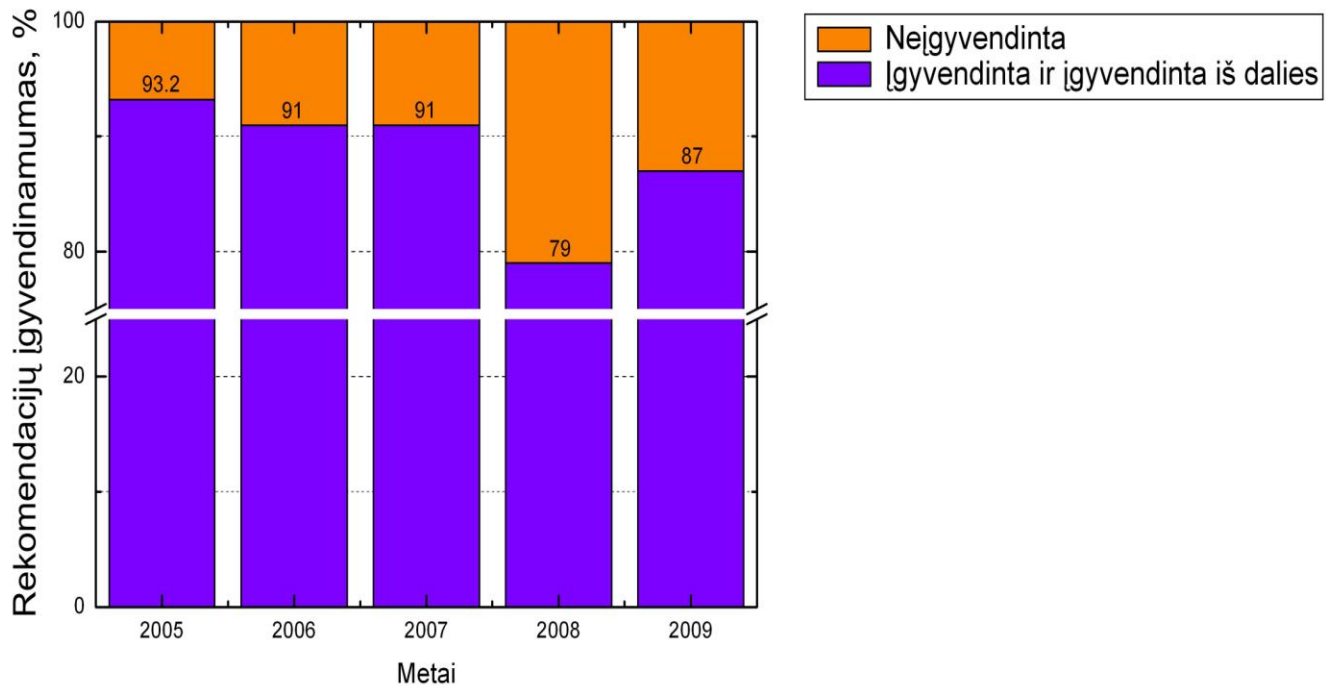
Grafiko dalyje A – nuomonės dėl finansinės atskaitomybės teisingumo

Grafiko dalyje B – nuomonės dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo

Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

8 pav. **Finansinių (teisėtumo) auditų išvados pareikštos nuomonės 2005-2008 m.**

REKOMENDACIJŲ ĮGYVENDINIMO MASTAS (PROC.) 2005 – 2009 M.



Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės 2005 – 2009 m. veiklos ataskaitų duomenis

9 pav. Rekomendacijų įgyvendinimo mastas (proc.) 2005 – 2009 m.