

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ INSTITUTAS**

ANA TOMAŠEVIČ

**FINANSŲ KONTROLĖ KAIP VIEŠŲJŲ FINANSŲ
VALDYMO INSTRUMENTAS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovė
doc. dr. D. Daujotaitė**

VILNIUS, 2016

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ INSTITUTAS**

ANA TOMAŠEVIČ

**FINANSŲ KONTROLĖ KAIP VIEŠŲJŲ FINANSŲ
VALDYMO INSTRUMENTAS**

**Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005**

**Vadovė
doc. dr. D. Daujotaitė
2016**

**Recenzentas
2016**

**Atliko
FVmns15-1 gr. stud.
Ana Tomaševič
2016**

VILNIUS, 2016

TURINYS

ĮVADAS	6
1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ TEORINĖ ANALIZĖ	9
1.1 Viešieji finansai ir jų funkcijos	9
1.2 Viešųjų finansų formavimo ir valdymo principai	11
2. FINANSŲ KONTROLĖS TEORINIAI ASPEKTAI	16
2.1 Finansų kontrolės samprata ir klasifikacija	16
2.2 Finansų kontrolės reglamentavimas teisės aktuose	21
2.3 Finansų kontrolės sistema	23
3. EMPIRINIO TYRIMO METODOLOGIJA	29
4. FINANSŲ KONTROLĖS KAIP VIEŠŪJŲ FINANSŲ VALDYMO INSTRUMENTO TYRIMO REZULTATAI	32
4.1 Finansų kontrolės vertinimas valstybinio finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų ir išvadų pagrindu	32
4.2 Finansų kontrolės funkcionavimas Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje	42
4.3 Ekspertinio vertinimo rezultatų analizė	46
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	52
LITERATŪRA	54
ANOTACIJA	58
ANNOTATION	59
SANTRAUKA	60
SUMMARY	61
PRIEDAI	63
1 priedas. Ekspertinio vertinimo anketa	64
2 priedas. Bendrovės „Nota Bene“ Lietuvos kariuomenei 2014 m. parduoti produktai	67
3 priedas. Kendall konkordancijos skaičiavimas, vertinant finansų kontrolės reglamentavimą	68
4 priedas. Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimas, vertinant rizikos veiksnius	69
5 priedas. Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimas, vertinant finansų kontrolės įgyvendinimo veiksnius	70
6 priedas. Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimas, vertinant išankstinės finansų kontrolės priemones	71
7 priedas. Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimas, vertinant einamosios finansų kontrolės priemones	72
8 priedas. Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimas, vertinant paskesniosios finansų kontrolės priemones	73

LENTELĖS

1 lentelė. Valstybės kontrolės nustatytos klaidos viešųjų finansų valdyme	36
2 lentelė. Finansų kontrolės funkcionavimo trūkumai viešųjų pirkimų srityje	37
3 lentelė. Valstybės kontrolės pareikštos nuomonės 2011-2015 metais	40
4 lentelė. Pažeidimų tendencijos 2011-2015 metais Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų.....	43
5 lentelė. Pažeidimų tendencijos 2011-2015 metais Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo	44

PAVEIKSLAI

1 pav. Viešųjų finansų funkcijos.....	10
2 pav. Viešųjų finansų formavimo ir valdymo principai.....	12
3 pav. Finansų kontrolės rūšys.....	19
4 pav. Finansų kontrolės sistema.....	23
5 pav. Finansų kontrolės vertinimo kriterijai.....	30
6 pav. Valstybės kontrolės atliktų auditų kitimas 2011–2015 metais.....	32
7 pav. Valstybės kontrolės audituotos valstybės biudžeto asignavimų dalies kitimas 2011-2015 metais.....	33
8 pav. Pažeidimų ir grąžintų lėšų į valstybės biudžetą kitimas 2011-2015 metais.....	34
9 pav. Rekomenduoto užregistruoti ir užregistruoto turto kitimas 2011-2015 metais, mln. Eur.....	35
10 pav. Ekspertų nuomonių suderinamumas.....	46
11 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl finansų kontrolės reglamentavimo.....	47
12 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl rizikos veiksnių vertinimo.....	48
13 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl finansų kontrolės funkcionavimo veiksnių.....	48
14 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl išankstinės finansų kontrolės priemonių.....	49
15 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl einamosios finansų kontrolės priemonių.....	50
16 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl paskesniosios finansų kontrolės priemonių.....	51

IVADAS

Temos aktualumas ir naujumas. Ekonominių santykių, kurie atsiranda sudarant, paskirstant ir naudojant valstybinius piniginius išteklius, reikalingus vykdyti valstybės funkcijas, laikantis patikimo finansų valdymo principų, suponuoja pagrindą šių santykių reguliavimui ir kontrolei. Tam tikras finansų kontrolės funkcijas atlieka įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios organai – Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos Vyriausybė, Lietuvos Respublikos finansų ministerija ir kt. Finansų kontrolė, kaip vienas iš valstybės piniginių lėšų valdymo institutų, užima vieną iš svarbiausių vietų, užtikrinant racionalumą ir efektyvumą viešųjų finansų sistemoje. Kaip pažymi Budbergytė (2016), „viešųjų finansų tvarumas yra labai svarbus“, todėl veiksmingas finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimas yra būtinas, egzistuojant išorės ir vidaus finansų kontrolės sistemai.

Praktika rodo, jog viešųjų finansų srityje lėšos ne visais atvejais naudojamos skaidriai ir racionaliai, nes pasitaiko atvejų, kai nustatomi teisės aktų, viešųjų pirkimų pažeidimai, apskaitos klaidos ir kiti trūkumai. Nagrinėjant išorės finansų kontrolės problematiką, svarbus vaidmuo tenka aukščiausiosios audito institucijos, kaip išorės finansų kontrolės subjekto, veiklai. Vadovaudamasi tarptautinio lygio reikalavimais, teisės aktais, rekomendacijomis, bendradarbiaudama su Europos Sąjungos aukščiausiųjų audito institucijų Ryšių palaikymo komitetu, Europos Audito Rūmais bei Europos Komisija¹, Valstybės kontrolė gerina viešųjų finansų valdymo sistemą, nustato netinkamus valdymo principus, klaidas ir pažeidimus viešųjų finansų srityje. Vidaus finansų kontrolės, kaip sudėtinės vidaus kontrolės dalies, reikšmingumas institucijos lygmenyje pasireiškia per vykdomų finansų kontrolės priemonių visumą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais, kontrolės rūšių (išankstinės, einamosios, paskesnės) santykį bei finansų kontrolės taisyklių, sudarytų, atlikus tinkamą rizikos vertinimą, įgyvendinimą. Efektyvaus viešųjų finansų valdymo svarba įvardintina, kaip finansinių išteklių panaudojimo veiksmingumas, todėl tinkamai funkcionuojanti vidaus finansų kontrolė viešuosiuose juridiniuose asmenyse yra pagrindinė sąlyga efektyviam finansų valdymui užtikrinti.

Finansų kontrolės įgyvendinimo problematikai nagrinėti savo mokslo darbus yra skyrę šie autoriai: Buškevičiūtė (2006), Daujotaitė (2015), Levišauskaitė ir Rūškys (2003), Matusevičius (2004), Matulienė ir Krikščiūnas (2013) ir kt. Šie autoriai pažymi finansų kontrolės svarbą, taikymo aspektus, išskiria pagrindinius tikslus, uždavinius, priemones bei metodus. Kiti autoriai (Allen ir Tommasi (2001), Kanapickienė (2009), Giriūnas (2011)) akcentuoja finansų kontrolę, kaip vidaus kontrolės sistemos dalį, pabrėždami, jog viena iš svarbiausių vidaus kontrolės funkcijų yra užtikrinti turto saugumą bei racionalų jo panaudojimą.

¹Valstybės kontrolės bendradarbiavimas Europos Sąjungoje // Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=28>>

Finansų kontrolės veikimą Lietuvos Respublikoje reglamentuoja šie pagrindiniai teisės aktai: Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“ ir kt. teisės aktai, kurių pagrindu sukuriamas finansų kontrolės teisinis reguliavimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Tyrimo problema. Finansų kontrolės veikimas ir įgyvendinimas viešojo sektoriaus subjektuose, atsižvelgiant į patikimo finansų valdymo principus.

Tyrimo objektas – finansų kontrolės funkcionavimas Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Tyrimo hipotezė. Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse finansų kontrolės funkcionavimas neužtikrina efektyvaus, ekonomiško ir racionalaus viešųjų finansų panaudojimo.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti finansų kontrolės veikimą Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse ir pateikti tobulinimo kryptis.

Tyrimo uždaviniai:

1. Atskleisti viešųjų finansų esmę, funkcijas bei formavimo ir valdymo principus.
2. Apibūdinti finansų kontrolę ir jos teisinį reglamentavimą bei išnagrinėti finansų kontrolės rūšis ir sistemos grandis.
3. Nustatyti finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse.
4. Remiantis empirinio tyrimo rezultatais, pateikti išvadas bei siūlymus dėl finansų kontrolės viešuosiuose juridiniuose asmenyse tobulinimo.

Iškeltiems uždaviniams pasiekti naudojami tokie **metodai**: mokslinės literatūros, teisės aktų ir kitų šaltinių lyginamoji analizė; antrinė duomenų analizė; ekspertinis vertinimas; apibendrinimo metodas.

Mokslinės literatūros, teisės aktų ir kitų šaltinių analizės metodas naudojamas, tiriant mokslo literatūrą ir straipsnius, kuriais atskleidžiama finansų kontrolės esmė moksliniu ir teisiniu aspektais.

Antrinės duomenų analizės metodu nustatomos bendros finansų kontrolės veikimo ir trūkumų tendencijos, atsižvelgiant į valstybinio audito rezultatus bei išvadas, atskleidžiant teisės aktų pažeidimus ir netinkamus viešųjų finansų valdymo principus institucijų lygmenyje.

Ekspertiniu vertinimu siekiama išsiaiškinti asmenų, tiesiogiai susiduriančių su finansų kontrolės įgyvendinimu, nuomonę, pastabas ir pasiūlymus. Šis metodas siejamas su antrinės duomenų analizės metodu, kaip viena esminių tyrimo dalių, kadangi juo galima užpildyti trūkumus, atsiradusius dėl nepakankamo informacijos kiekio gavimo antrinės duomenų analizės metu.

Apibendrinimo metodu duomenys tarpusavyje vertinami, sisteminami ir lyginami, ko išdavoje pateikiamos išvados ir siūlymai.

Darbo rezultatai ir taikymo sritys. Finansų kontrolės taikymo esmė įvardintina kaip procesai, susiję su finansinių išteklių kaupimu, paskirstymu ir naudojimu bei užtikrinantys efektyvų, ekonomišką bei rezultatyvų šių lėšų naudojimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

Darbo struktūra. Magistro baigiamąjį darbą sudaro keturios dalys. *Pirmojoje dalyje* nagrinėjami viešųjų finansų ir jų funkcijų teoriniai aspektai, formavimo ir valdymo bruožai, principai bei pateikiama įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios sąsaja bei svarba finansų valdymui. *Antrojoje darbo dalyje* atskleidžiamas finansų kontrolės kaip instrumento reikšmingumas ir būtinumas, teisinio reglamentavimo turinys, pateikiami finansų kontrolės tikslai, uždaviniai, klasifikacija ir metodai. *Trečioji dalis* supažindina su empirinio tyrimo metodologija. *Ketvirtojoje dalyje* nustatomas finansų kontrolės veikimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Analizuojama Valstybės kontrolės, kaip aukščiausios audito institucijos, pozicija finansų kontrolės funkcionavimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse atžvilgiu bei ekspertinio vertinimo duomenys.

1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ TEORINĖ ANALIZĖ

1.1 Viešieji finansai ir jų funkcijos

Mokslinėje literatūroje finansų sąvoka apibrėžiama įvairiai. Buckiūnienė (2011) teigia, kad „finansai – tai visuma ekonominių ir piniginių santykių, susijusių su nacionalinio ir bendro vidaus produkto paskirstymu, perskirstymu sudarant, paskirstant ir panaudojant piniginių lėšų fondus, reikalingus visuomenės poreikiams tenkinti“ (p. 27). Daujotaitė, Giriūnas ir kt. (2015) pabrėždami ekonominių piniginių santykių esmę, teigia, kad finansai atsiranda valstybei, įmonei, organizacijai arba asmeniui įgyjant, kaupiant, naudojant ir kontroliuojant piniginius išteklius.

Finansai, kaip sąvoka, paprastai asocijuojasi su tais visuomenės gyvenime vykstančiais procesais, kuriuos lydi piniginės lėšos. Tačiau piniginių lėšų judėjimas pats savaime neatskleidžia finansų ir finansinių santykių esmės². Finansai – tai ne pačios piniginės lėšos, o visuomeniniai santykiai, atsirandantys piniginių fondų formavimo, paskirstymo ir naudojimo procesuose, kurie būtini tam, kad būtų užtikrintas gamybos didėjimas, patenkinti socialiniai poreikiai, dėl ko yra paskirstomas ar perskirstomas bendras nacionalinis produktas.

Viešieji finansai – tai ekonominiai (piniginiai) santykiai, kurie atsiranda sudarant, paskirstant ir panaudojant valstybinius piniginius fondus, siekiant vykdyti valstybės funkcijas. Vadinasi, viešieji finansai – tai valstybės ir savivaldybės finansai, kuriems būdingi tokie ypatumai:

- bent vienas iš subjektų priskiriamas viešajai valdžiai;
- finansai tiesiogiai susiję su viešojo intereso realizavimu;
- ekonominės veiklos rūšis, susijusi su piniginių fondų kaupimu ir naudojimu;
- būdinga tiek centralizacija, tiek decentralizacija.

Finansų funkcijų išskyrimas leidžia konkrečiau suvokti valstybės piniginių fondų turinį. Autoriai (Buckiūnienė³, Butkevičius ir Bivainis⁴, Skačkauskienė⁵) vieningai sutaria dėl dviejų pagrindinių finansų funkcijų – paskirstomosios ir kontrolės (žr. 1 pav.). Visų pirma, viešieji finansai pasireiškia per paskirstymo funkciją. Būtent „šia funkcija realizuojama finansų visuomeninė paskirtis“⁶ – aprūpinti kiekvieną ūkio subjektą jam būtinais finansiniais resursais, kurie pasireiškia valstybės piniginių fondų, turinčių tikslią paskirtį, forma.

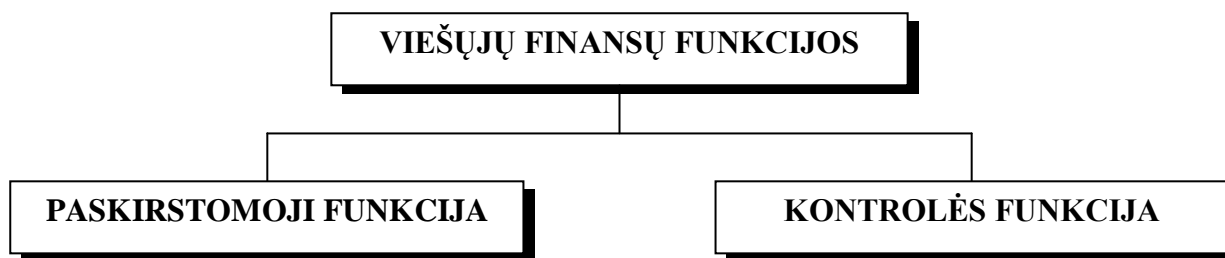
² Levišauskaitė, K., Rūškys, G. *Valstybės finansai*, 2003, p. 12

³ Buckiūnienė, O. *Finansų teorijos pagrindai*, 2011, p. 28

⁴ Butkevičius, A., Bivainis, J. *Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimas*, 2009, p.11-14.

⁵ Skačkauskienė, I. *Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos*, 2012, p. 9-11.

⁶ Buckiūnienė, O. *Finansų teorijos pagrindai*, 2011, p. 28



1 pav. Viešųjų finansų funkcijos

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Buckiūnienę (2011, p. 28), Butkevičių ir Bivainį (2009, p. 11-14), Skačkauskienę (2012, p. 9-11)

Viešųjų finansų pagrindu, kaip pažymi Buckiūnienė (2011), sukuriama svarbiausias centralizuotas finansinių išteklių fondas (nacionalinis biudžetas), kuriame sukaupiama didžioji šalies nacionalinių pajamų dalis, todėl „svarbiausias ir sudėtingiausias žingsnis, kad šios lėšos būtų efektyviai panaudotos, yra pagrįstas lėšų paskirstymas“⁷. Pirmasis paskirstymas vyksta per valstybės įstatymais reguliuojamą ir nustatytą laikotarpį, kurio metodas – atskaitymai į valstybės piniginių fondų. Vadinasi, kuo daugiau finansai turės paskirstomųjų funkcijų, tuo daugiau bus piniginių fondų, todėl būtina tobulinti paskirstomąją finansų funkciją. Pažymėtina, kad nacionaliniame biudžete sukauptos lėšos nukreipiamos valstybinio valdymo institucijoms išlaikyti, šalies vidaus ir užsienio saugumui stiprinti, prioritetinėms ūkio šakoms finansuoti, mokslui ir kultūrai vystyti, socialinėms visuomenės narių garantijoms užtikrinti, valstybės skolai apmokėti ir kitiems visuomenės poreikiams tenkinti.

Paminėtinas ir kitas antrinio paskirstymo institutas – nebiudžetiniai fondai, kurių formavimo ir panaudojimo principas leidžia materializuoti finansinius išteklius šalies finansinės būklės gerinimui, t.y. „ekonomikos ir socialiniams santykiams reguliuoti makrolygiu.“⁸ Skačkauskienė (2012) teigia, kad Lietuvos valstybinio socialinio draudimo finansų pagrindą sudaro savarankiškas Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo biudžetai. Valstybinio socialinio draudimo fondo lėšos formuojamos iš socialinio draudimo įmokų, o Privalomojo sveikatos draudimo – atitinkamai iš sveikatos draudimo įmokų. Darytina išvada, kad valstybiniai nebiudžetiniai fondai turi griežtai tikslinę paskirtį – išplėsti socialinių paslaugų tinklą gyventojams, pagerinti atsilikusių infrastruktūros šakų vystymąsi, aprūpinti papildomais ištekliais prioritetines ekonomikos šakas, kadangi „vienas iš valstybės <...> įsipareigojimų, susijusių su biudžeto perskirstymu, yra piliečių socialinės apsaugos užtikrinimas“⁹. Greta socialinių nebiudžetinių fondų galima išskirti ir kitus valstybinius nebiudžetinius fondus – Privatizavimo fondą, Garantinį fondą, Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondą.

⁷ Butkevičius, A., Bivainis, J. *Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimas*, 2009, p. 5.

⁸ Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*, 2015, p. 13

⁹ Skačkauskienė, I. *Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos*, 2012, p. 9

Finansinių išteklių judėjimas, vykstantis valstybiniuose piniginiuose fonduose, sudaro kontrolinės finansų funkcijos pagrindą. Kadangi finansai visiškai įsiskverbia į visuomeninę gamybą ir į visas jos sritis, jie tampa universaliu visuomeninės kontrolės įrankiu gaminant, paskirstant bei valdant nacionalinį produktą. Kontrolės funkcijos dėka visuomenė gali sužinoti, kaip skirstomos piniginės lėšos, ar laiku finansiniai ištekliai patenka įvairiems ūkio subjektams, ar ekonomiškai ir efektyviai tie ištekliai panaudojami¹⁰. Minėtos funkcijos pagrindas yra finansinė informacija, kuri pasireiškia per finansinius rodiklius, esančius statistinėse bei operatyvinėse ataskaitose. Būtent šie rodikliai leidžia įžvelgti bei įvertinti ūkinės veiklos rezultatus, ir atitinkamai pašalinti neigiamybes. Finansų kontrolės funkcija gali būti įgyvendinama priklausomai nuo finansinės disciplinos – būtinos visoms įstaigoms, organizacijoms, valstybės tarnautojams bei kitiems asmenims finansinės veiklos vykdymo tvarkos, laikantis nustatytų taisyklių ir normų, atliekant finansines pareigas.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima pastebėti, kad apibūdindami finansus, autoriai akcentuoja valstybinių piniginių išteklių kaupimą ir panaudojimą, vykdant ekonomines, socialines ir kultūrinės šalies funkcijas, todėl tikslinga viešuosius finansus apibrėžti, kaip valstybinių piniginių išteklių sudarymo ir panaudojimo proceso priemonę, kurios pagalba planingai formuojamas ir naudojamas centralizuotas finansinių išteklių fondas. Pagrindinės viešųjų finansų funkcijos – paskirstomoji ir kontrolės. Paskirstomosios funkcijos pagrindu ūkio subjektai yra aprūpinami būtinais finansiniais ištekliais, o šių išteklių judėjimas yra universalus visuomeninės kontrolės įrankis.

1.2 Viešųjų finansų formavimo ir valdymo principai

Pagrindinė viešųjų finansų sritis – valstybės biudžetas, kuris yra valdymo priemonė ir kartu valdymo objektas. Atsižvelgiant į biudžeto turinį, biudžetas yra svarbiausia ne tik šalies ūkio plėtros, bet ir visuomenės raidos reguliavimo priemonė. Biudžetas rengiamas, o nustatyta tvarka patvirtinamas ir įgyvendinamas, vykdant apskaitą, kontrolę ir analizę. Tai, kad biudžetas yra tvirtinamas įstatymu, jo vykdymas yra privalomas ir toms institucijoms, kurios atsakingos už biudžeto įplaukas iš tam tikrų šaltinių, ir toms, kurios atsakingos už jų panaudojimą pagal paskirtį¹¹. Taigi valstybės finansinių išteklių formavimas yra pagrįstas biudžeto sudarymo ir vykdymo teisės aktuose¹², metodikoje¹³, mokslinėje literatūroje¹⁴ nurodytais principais (žr. 2 pav.).

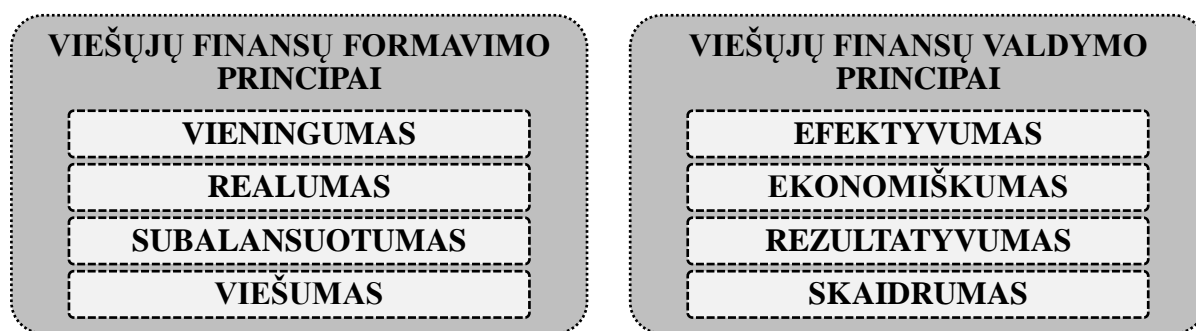
¹⁰ Levišauskaitė, K., Rūškys, G. *Valstybės finansai*, 2003, p. 15-16

¹¹ Butkevičius, A. *Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimo pagrįstumo didinimas*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S), 2008, p. 20.

¹² Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo tvarkos patvirtinimo“, 2001.

¹³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 827 „Dėl strateginio planavimo metodikos patvirtinimo“, 2002.

¹⁴ Buckiūnienė, O. *Finansų teorijos pagrindai*, 2011, p. 63



2 pav. Viešųjų finansų formavimo ir valdymo principai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Buckiūniene, 2011, p. 63 ir Lietuvos Respublikos vidaus audito ir vidaus kontrolės įstatymą

Vieningumo principas pasireiškia per viešųjų finansų esmę – parodomos visos pajamos ir išlaidos, kurias pagrindžia vieninga biudžeto sistema, finansiniai dokumentai. Tai reiškia, kad viešieji finansai formuojami, vadovaujantis tais pačiais metodais. Realumo, kartais vadinamas tikrumo, principas numato valstybės finansinių operacijų, susijusių su pajamomis ir išlaidomis, teisingą atvaizdavimą biudžete, atitinkantį patvirtintas biudžete išlaidų sumas. Subalansuotumo principą apibūdina pajamų ir išlaidų skirtumas, kuris reiškia, kad pajamos turi būti lygios išlaidoms. Viešumo principas reiškia, jog valstybės biudžeto formavimo informacija turi būti prieinama visuomenei, institucijoms bei interesų grupėms, sudaromos sąlygos suinteresuotiems asmenims pateikti savo pastabas ir siūlymus, kurie privalo būti viešai įvertinti. Vadinasi, viešųjų finansų formavimo principų įgyvendinimas leidžia suformuoti subalansuotą, efektyvų, skaidrų biudžetą, sudarant galimybes visuomenei aktyviai dalyvauti jo procese. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima teigti, kad viešieji finansai formuojami, remiantis teisės aktuose nustatytais principais.

Siekiant valdyti viešuosius finansus, būtinos kontrolės priemonės, skatinančios valdymo tobulinimą bei rezultatyvumą. Patikimo finansų valdymo sąvoka apima ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo principų laikymąsi¹⁵. Kaip teigia Daujotaitė (2011), „ekonomiškumo principu nustatoma, kad veiklos vykdymui reikalingi išteklių turi būti pateikti laiku, pakankamos apimtys ir kokybės; efektyvumo principu nustatoma, kad turi būti siekiama geriausio panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykio; rezultatyvumo principu nustatoma, kad turi būti pasiekti konkretūs nustatyti tikslai ir planuoti rezultatai“ (p. 1349-1350). Vadinasi, patikimo finansų valdymo principai yra ir esminiai viešųjų finansų valdymo principai. Pažymėtina, jog ekonominiai šalies rezultatai didele dalimi priklauso nuo to, kaip tvarkomi ir valdomi viešieji finansai, tačiau įvairiose šalyse šie valstybės finansų klausimai sprendžiami ir valdomi skirtingai.

Pasaulyje didelę įtaką viešųjų finansų valdymui daro Prancūzija ir Didžioji Britanija, kadangi Europos Sąjungos valstybės laikosi šių šalių suformuotų principų. Prancūzijos sistema remiasi

¹⁵ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002, 2 str. 2 d.

Napoleono Kodekso teise, t.y. Prancūzijos viešųjų finansų valdymui būdinga didelė finansinės kontrolės, kurią vykdo Finansų ministerija, centralizacija, – be parlamento patvirtinimo neleidžiamas joks išlaidų didinimas. Finansų kontrolieriai, kurių pagrindinis uždavinys yra užtikrinti valstybės išlaidų teisėtumą ir teisingumą, skiriami prie visų ministerijų, vykdančių išlaidas. Didžiojoje Britanijoje, valdant viešuosius finansus, vadovaujamosi tam tikra teisine baze – viešieji finansai tvarkomi grynujų pinigų pagrindu, t.y. visos išlaidos ir pakeitimai tvirtinami įstatymais, tačiau tai nėra toks griežtas viešųjų finansų valdymas ir asignavimų valdytojams suteikta daugiau laisvės.

Viešųjų finansų valdymo tikslas – pasinaudojant turimomis priemonėmis, užtikrinti, kad būtų atsakingai naudojami centralizuoto finansinio fondo ištekliai. Tam turi būti sukurta bendra finansų valdymo sistema, padedanti užtikrinti efektyvų, racionalų lėšų naudojimą ir kurianti didžiausią pridėtinę vertę valstybėje. Autorės nuomone, prieš nagrinėjant pagrindinį šio darbo viešųjų finansų valdymo instrumentą – finansų kontrolę – reikėtų paminėti ir kitus būdus, padedančius reguliuoti ir kontroliuoti viešųjų finansų veiklą. Šiuo atveju pasirinkta pristatyti institucijas, kurios sudaro pamatą viešųjų finansų valdymui, priimant atsakingus sprendimus ir, be abejonės, juos vykdančias.

Prie tokių viešųjų finansų valdymo institucijų, visų pirma, yra priskirtinas *Lietuvos Respublikos Seimas* – įstatymų leidžiamoji institucija. Priimdama finansinius įstatymus, nustatydamą principus, veiklos ir atskaitomybės pagrindus įstaigų finansinei veiklai, institucija formuoja vieningą finansų politiką. Kaip žinoma, Lietuvos Respublikos Seimas tvirtina valstybės biudžetą ir jo įvykdymo apyskaitą, įstatymų nustatytais atvejais priima sprendimą dėl valstybės skolinimosi, formuoja finansinių institucijų sistemą, vykdo parlamentinę įstatymų įgyvendinimo kontrolę, todėl galima teigti, kad ši institucija netiesiogiai valdo viešuosius finansus. Juk efektyvus ir skaidrus valstybės piniginių fondų naudojimas „priklauso tiek nuo vykdomosios, tiek nuo įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų sprendimų“¹⁶.

Ypatingą vaidmenį vaidina *Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas*. Viena pagrindinių komiteto veiklos sričių – nagrinėti, ar asignavimų valdytojai racionaliai ir efektyviai naudoja viešuosius finansus ir valstybės turtą,¹⁷ o tai suponuoja išvadą, jog Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetą galima priskirti prie viešųjų finansų valdymo subjektų. Pažymėtina komiteto veikla pasireiškia tokiose viešųjų finansų srityse:

- atlieka bendrąją nuolatinę valstybės biudžeto vykdymo kontrolę;
- rengia išvadas dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitų;
- atlieka valstybės turto naudojimo, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Lietuvos banko veiklos kontrolę, teikia su tuo susijusius pasiūlymus bei rekomendacijas;

¹⁶ Butkevičius, A., Bivainis, J. *Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimas*, 2009, p. 5.

¹⁷ Lietuvos Respublikos Seimo statutas, 1994, 59 str.

- svarsto Vyriausybės pateiktą Seimui tvirtinti Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto projektą ir teikia apibendrintas visų komitetų išvadas;

- rengia pasiūlymus dėl finansų politikos tobulinimo ir finansinių įstatymų projektus.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, darytina išvada, kad pagrindinė komiteto veiklos sritis – vykdyti nuolatinę valstybės biudžeto asignavimų naudojimo parlamentinę kontrolę, t.y. nagrinėti, ar asignavimų valdytojai racionaliai ir efektyviai naudoja valstybės biudžeto lėšas.

Svarbus vaidmuo bendroje viešųjų finansų valdymo sistemoje tenka *Lietuvos Respublikos Vyriausybei*, kuri steigia specialias institucijas, koordinuoja pavaldžių institucijų veiklą, organizuoja valstybės biudžeto vykdymą, priima sprendimus dėl valstybės skolinių įsipareigojimų.

Itin svarbi grandis viešųjų finansų valdyme yra *Lietuvos Respublikos finansų ministerija* – „vykdomosios valdžios institucija, kuri formuoja valstybės finansų politiką, stiprinančią pasitikėjimą makroekonominiu stabilumu, padedančią užtikrinti efektyvų ir racionalų valstybės ir gautų Europos Sąjungos lėšų valdymą ir panaudojimą, finansų sektoriaus plėtrą bei sklandų kitų finansų srities priemonių įgyvendinimą“¹⁸. Minėtos institucijos vaidmens svarba apima tokias performavimo, organizavimo, koordinavimo ir kontrolės įgyvendinimo sritis:

- valstybės piniginių išteklių valstybės išdo sąskaitoje valdymą;
- Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių sudarymą ir vykdymą;
- valstybės investicijas;
- mokesčius, rinkliavas;
- valstybės skolinimąsi ir valstybės skolos valdymą;
- nacionalinę Europos Sąjungos finansinės paramos koordinavimą.

Taip pat svarbus Finansų ministerijos indėlis pastebimas rengiant ir teikiant Lietuvos Respublikos Vyriausybei pasiūlymus dėl:

- fiskalinės politikos tikslų ir įgyvendinimo priemonių;
- mokesčių ir mokesčių administravimo politikos;
- Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų tarpusavio santykių pagal galiojančius įstatymus;
- priemonių valstybės skolinimosi ir valstybės skolos valdymo politikai įgyvendinti.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos finansų ministeriją tikslinga pateikti kaip vieną iš viešųjų finansų valdymo institucijų ir dėl to, kad ji metodiškai vadovauja buhalterinei apskaitai, taip pat kuriant vidaus audito sistemą valstybiniame sektoriuje, t.y. viešųjų finansų organizavimui šalyje, ir įgyvendina valstybės finansų politiką, susijusią su Lietuvos Respublikos integracija į Europos Sąjungą.

¹⁸ Buckiūnienė, O. *Finansų teorijos pagrindai*, 2011, p. 45

Anot Katkaus (2004), lėšoms kaupti valstybė sukuria specializuotų institucijų tam tikrą sistemą. Pagrindinės lėšos, skirtos įgyvendinti valstybės funkcijas, formuojamos per mokesčių sistemą, t.y. mokestines ir nemokestines pajamas. Mokestinės pajamos – tai įvairūs mokesčiai, mokami į valstybės biudžetą, nemokestinės – „pajamos, gautos už pagamintas bei parduotas prekes ar teikiamas paslaugas, finansinės ir investicinės veiklos pajamos, pajamos, susijusios su nekilnojamojo ir kilnojamojo turto operacijomis“¹⁹. Valstybės pajamų formavimo kontrolę atlieka grupė įvairių institucijų. Lietuvos Respublikoje mokestinių pajamų kontrolę atlieka mokesčių administratoriai. Pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymą²⁰, mokesčius administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei tam tikras kontrolės funkcijas atitinkamų mokesčių administravimo srityje atlieka Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerija. Vykdam valstybės pajamų finansų kontrolę taikomi mokestinio patikrinimo²¹ ir mokestinio tyrimo²² kontrolės metodai. Nemokestinių pajamų kontrolę taip pat įgyvendina atitinkamos institucijos. Nemokestinių pajamų sąrašas yra pateikiamas atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių įstatyme bei Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatyme. Priklausomai nuo to, kokios tai pajamos, skiriasi ir šias pajamas kontroliuojančių subjektų ratas, pavyzdžiui, jei šios pajamos yra reglamentuojamos Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymo, tai rinkliavų rinkimą kontroliuoja vietos mokesčio administratorius, Valstybės kontrolė, o vietinių rinkliavų – ir savivaldybių kontrolieriai. Reikėtų paminėti ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą, kuri taip pat atlieka kontrolines funkcijas²³ valstybės pajamų kontrolės srityje.

Apibendrinant galima teigti, kad viešųjų finansų formavimas grindžiamas biudžeto sudarymo ir vykdymo principais, kurių pagrindiniai yra vieningumas, realumas, subalansuotumas ir viešumas. Pagrindinis viešųjų finansų valdymo tikslas – užtikrinti, kad būtų atsakingai naudojami centralizuoto finansinio fondo ištekliai, t.y. lėšos būtų naudojamos vadovaujantis efektyvumo, ekonomiškumo, racionalumo ir skaidrumo principais. Šių principų laikymąsi padeda užtikrinti aptartos institucijos, kadangi jos sukuria bendrą įstatymų pagrindą, priežiūrą ir koordinavimą, todėl efektyviam viešųjų finansų formavimui ir valdymui svarbi įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios sąveika.

¹⁹ Buckiūnienė, O. *Finansų teorijos pagrindai*, 2011, p.72

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 15 str., 16 str.

²¹ **Mokestinis patikrinimas** – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse.

²² **Mokestinis tyrimas** – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

²³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos nuostatų patvirtinimo“, 2002, II d. 9 pnt.

2. FINANSŲ KONTROLĖS TEORINIAI ASPEKTAI

2.1 Finansų kontrolės samprata ir klasifikacija

Savo veikloje kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas sprendžia strateginio planavimo, planų įgyvendinimo bei su tuo susijusius finansų valdymo klausimus, prognozuoja bei numato kryptis ir būdus, kaip efektyviausiai panaudoti turimus finansinius, materialinius ir darbo išteklius planuojamiems rezultatams pasiekti²⁴. Tam būtinas veiksmingas finansų kontrolės instituto mechanizmas viešajame juridiniame asmenyje, užtikrinantis patikimą viešųjų finansų valdymą.

Mokslinėje literatūroje nėra vieningos kontrolės sąvokos. Anot Buškevičiūtės (2006), žodis kontrolė reiškia stebėjimą, patikrinimą, priežiūrą, siekiant ką nors patikrinti.

Pavyzdžiui, Katkus (1997) kontrolę interpretuoja kaip priimtų sprendimų arba pareigų, valstybės nustatytų atitinkamiems subjektams, vykdymo patikrinimą, apimantį kontrolės veiklai būdingus aspektus – lyginimą, gretinimą ir vertinimą.

Tarptautiniuose audito standartuose (2013) kontrolė apibrėžiama, kaip visi veiksmai, kurių imasi vadovai, valdyba ir kitos šalys, siekdamos valdyti riziką ir padidinti tikimybę, kad nustatyti tikslai ir uždaviniai bus įgyvendinti.

Išdėstytos kontrolės interpretacijos suponuoja išvadą, kad turi būti nustatyti aiškūs kontrolės tikslai, t.y. pagal kiekvieną veiklos rūšį turi būti nustatyti atitinkami kontrolės tikslai, neprieštaraujantys institucijos tikslams. Taip pat turi būti atliekama kontrolės priežiūra, kurios metu vadovai turėtų nuolat vertinti kontrolės funkcionavimą, o nustačius nereikalingos, neekonomiškos ir neefektyvios kontrolės atvejus – imtis priemonių trūkumams pašalinti. Apibendrinant galima teigti, kad kontrolė – tai valstybės subjekte vykstančių finansinių procesų vykdymo patikrinimas ir vertinimas bei grįžtamojo ryšio informacija apie pavaldų subjektą.

Finansų kontrolė, kaip tai numato Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002), yra „viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiško, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi“ (p. 1, 2 str. 2 d.).

Lietuvių autorių (Kanapickienė²⁵, Buškevičiūtė²⁶, Giriūnas²⁷) mokslo darbuose finansų kontrolė taip pat analizuojama vidaus kontrolės sistemos sudėtinės dalies aspektu. Autoriai pabrėžia, kad viena iš svarbiausių vidaus kontrolės funkcijų yra užtikrinti turto saugumą bei racionalų jo panaudojimą,

²⁴ Matusėvičius, D. *Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S), 2004, p. 12.

²⁵ Kanapickienė, R. Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos, 2009, p. 19.

²⁶ Buškevičiūtė, E. *Viešieji finansai*, 2006, p. 392.

²⁷ Giriūnas, L. Įmonės vidaus kontrolės funkcijų klasterizavimas apskaitoje: teorinis aspektas, 2011, p. 99.

taigi darytina išvada, kad vidaus kontrolės stiprinimą, įskaitant ir finansų kontrolę, siūloma laikyti kaip vieną iš viešųjų finansų valdymo skaidrumo ir gerinimo būdų.

Daujotaitė, Giriūnas ir kt. (2015) taip pat pastebi, kad finansų kontrolė makroekonominiame lygmenyje – tai ekonominių piniginių santykių, atsirandančių valstybei, įmonei, organizacijai arba asmeniui, įgytų piniginių išteklių patikrinimas ir priežiūra.

Matusevičius (2004) pažymi, kad finansų kontrolės esmė yra suvokiama trejopai, – tai:

- valstybės įstaigos programinio biudžeto principų pasiekimo kontrolė;
- valstybės įstaigos vidaus kontrolės priemonių visuma, orientuota į biudžeto valdymą įstaigoje;
- buhalterinės apskaitos, finansinių ataskaitų ir finansinės atskaitomybės kontrolės priemonių visuma.

Levišauskaitė ir Rūškys (2003), nagrinėdami viešųjų finansų kontrolės sferą, išskiria tokias tikrinimo sritis:

- teisės aktų reikalavimų laikymąsi;
- bendrojo vidinio produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo proporcijų laikymąsi;
- biudžeto sudarymo ir vykdymo laikymąsi (biudžeto kontrolė);
- darbo, materialinių ir finansinių išteklių panaudojimo efektyvumą įmonėse, įstaigose, organizacijose ir įmonių, įstaigų finansinę būklę;
- kitas su valstybės ekonominiais procesais susijusias sritis.

Darytina išvada, kad viešųjų finansų kontrolės objektas yra suprantamas kaip piniginiai santykiai, atsirandantys, kaupiant, paskirstant ir naudojant valstybinius piniginius fondus. Iš esmės, tai yra tai, į ką yra nukreiptas finansų kontrolės įgyvendinimas. Pagal atskiras šių santykių rūšis, viešųjų finansų objektais gali būti:

- santykiai, susiklostantys, formuojant biudžeto pajamas bei pajamas į kitus viešojo sektoriaus piniginius fondus;
- santykiai, susiklostantys, naudojant viešųjų finansų piniginius išteklius;
- santykiai, susiklostantys, valdant, naudojant ar disponuojant valstybės ar savivaldybės turtais;
- santykiai, susiklostantys, skirstant ar naudojant Europos Sąjungos lėšas. „Bendruoju požiūriu kontrolės objektu galime laikyti visą valstybės finansų sistemą“²⁸.

Nagrinėjant viešųjų finansų kontrolę, tikslinga apibrėžti finansų kontrolės tikslus ir uždavinius. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002) numato, kad „finansų kontrolės tikslas – užtikrinti, kad valstybės ir savivaldybių turto valdymas, naudojimas, apsauga bei

²⁸ Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*, 2015, p. 12.

disponavimas juo, viešojo juridinio asmens sutartiniai įsipareigojimai tretiesiems asmenims atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus“ (p. 2, 4 str. 1d.).

Minimaliuose finansų kontrolės reikalavimuose (2003) finansų kontrolės tikslai pateikiami platesniu požiūriu:

- efektyviai, ekonomiškai, rezultatyviai, skaidriai ir pagal paskirtį naudojamas valstybės ir savivaldybių turtas;
- laiku gaunama finansinė informacija, sudaroma tiksliai, patikima finansinė atskaitomybė, programų vykdymo ir kitos ataskaitos;
- laikomasi teisės aktų ir sutartinių įsipareigojimų;
- viešojo juridinio asmens turtas apsaugomas nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ir kitų neteisėtų veikų;
- užtikrinamas teisingas viešojo juridinio asmens biudžeto sudarymas ir jo vykdymas.

Daujotaitė, Giriūnas ir kt. (2015) pabrėžia, kad svarbiausi finansų kontrolės uždaviniai makrolygmenyje yra „patikrinti, ar laikomasi įstatymų, reglamentuojančių finansinius santykius, ar laiku ir visiškai vykdomi finansiniai įsipareigojimai biudžetinei sistemai, mokesčių tarnyboms, bankams, taip pat įmonių įstaigų ir organizacijų tarpusavio įsipareigojimai“ (p. 14). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad finansų kontrolės tikslai ir uždaviniai užtikrina, kad viešojo sektoriaus subjektų finansinės operacijos būtų efektyvios, rezultatyvios ir ekonomiškos, nustato pažeidimus ir jų priežastis bei siekia valstybės finansinių interesų apsaugos.

Nepaisant to, kad Lietuvos Respublikos teisės aktuose nėra nuoseklaus finansų kontrolės rūšių, pripažintų kitose valstybėse, išskyrimo²⁹, tačiau būtų tikslinga paminėti tam tikras finansų kontrolės rūšis ir metodus. Finansų kontrolę, kaip viešųjų finansų valdymo instrumentą, galima klasifikuoti pagal įvairius požymius: pagal finansų kontrolę vykdančius subjektus, pagal kontrolės objektą ir laiką, pagal finansų kontrolės metodus.

Finansų kontrolė pagal subjektus gali būti skirstoma taip³⁰:

- valstybinė;
- vidaus tvarkos kontrolė;
- visuomeninė kontrolė;
- nepriklausoma (audito) kontrolė.

Valstybinė finansų kontrolė vykdoma visos valstybės mastu. Jos objektas – visų subjektų, naudojančių valstybės lėšas, veikla nepriklausomai nuo jų pavaldumo, kitaip tariant visi valstybės piniginiai fondai. Vidaus finansų kontrolės objektas – lėšų, kurios naudojamos viešojo sektoriaus

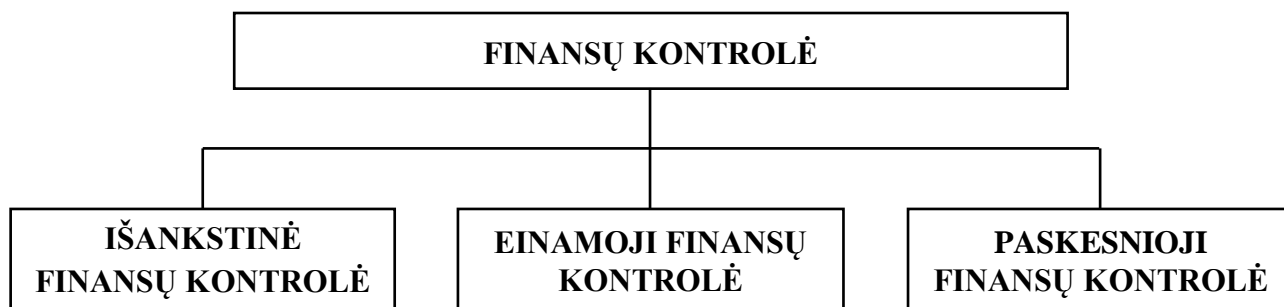
²⁹ European Court of Auditors // Prieiga per internetą: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_en >

³⁰ Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*, 2015, p. 16

subjekte, naudojimo priežiūra. Visuomeninę kontrolę atlieka visuomenės iniciatyva skirtos asmenų grupės. Kontrolės objektas priklauso nuo konkretaus kontrolės tikslo. Nepriklausomą finansų kontrolę (auditą) vykdo nepriklausomos audito įmonės, kurių tikslas – atlikti nepriklausomą finansinės atskaitomybės įvertinimą. Auditą atlieka nepriklausomi auditoriai, rezultatus pateikdami audito išvadoje.

Ne tiek svarbu, ar subjekto tikslinė paskirtis yra kontrolė tam, kad atitinkamą instituciją ar organizaciją galima būtų laikyti finansų kontrolės subjektu. Esminis bruožas, kurį tikslinga akcentuoti – reikėtų skirti dvi pagrindines subjektų grupes – tai išorinę kontrolę įgyvendinantys ir vidinę kontrolę įgyvendinantys subjektai. Šiose atskirose grupėse esantys subjektai turi tik jiems būdingų požymių. Išorinę kontrolę atliekančių institucijų esminis bruožas yra tas, kad finansų kontrolė yra atliekama nepavaldžių institucijų, įstaigų atžvilgiu, t.y. tarp subjekto ir objekto nėra jokių pavaldumo ryšių. Vidaus kontrolė yra priešingybė išorės kontrolei ir ją apibūdinantis pagrindinis požymis yra objekto ir subjekto tarpusavio pavaldumo ryšiai, todėl vidaus kontrolė yra sudėtinė konkrečios įstaigos valdymo aparato dalis, t.y. kartu sudaro organizacinę visumą.

Teisės aktuose ir mokslinėje literatūroje pagal finansų kontrolės objektą ir laiką išskiriamos trys pagrindinės finansų kontrolės rūšys (žr. 3 pav.).



3 pav. Finansų kontrolės rūšys

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, 2002, 4 str. 4 d.

Visos šios rūšys susijusios ir atspindi finansų kontrolės nepertraukiamumą ir nenutrūkstamumą. Išankstinė finansų kontrolė – kontrolė, atliekama priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su valstybės ir savivaldybės turto panaudojimu ir įsipareigojimais tretiesiems asmenims, prieš juos tvirtinant viešojo juridinio asmens vadovui. Šios kontrolės objektas – dokumentai, patvirtinantys pasirengimą atlikti tam tikras finansines operacijas. Einamoji finansų kontrolė – kontrolė, kurios paskirtis užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi sprendimai dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų. Einamoji finansų kontrolė atliekama po sprendimų priėmimo, t.y. lėšų ir materialinių vertybių naudojimo metu. Šios kontrolės metu įsitikinama, kad priimti sprendimai vykdomi geriausiu būdu. Patikrinama perkamų prekių, teikiamų paslaugų, atliekamų darbų kokybė ir

kiekis, tikrinama transporto panaudojimo atitiktis sudarytoms sutartims ir kitiems dokumentams ir kt., vykdomi administraciniai patikrinimai bei kitos kontrolės procedūros. Paskesnioji kontrolė – finansų kontrolė, vykdoma įgyvendinus finansinius planus. Jos objektas – minėtų planų įvykdymo rezultatas. Paskesnioji kontrolė yra neatskiriama išorės ir vidaus kontrolės dalis, kuri siejama su atitinkamo praėjusio laikotarpio ūkinių finansinių operacijų tikrinimu. Sandoriai ir veiklos rezultatai vertinami racionalumo ir atitikties atskirų įstatymų nuostatoms požiūriu. Ši kontrolė išsiskiria didesniu dėmesiu nagrinėjamiems ūkinės finansinės veiklos aspektams, nes tai leidžia geriau nustatyti trūkumus, padarytus išankstinės ir einamosios kontrolės metu³¹.

Tikslinga paminėti, kad kai kurie autoriai be finansų kontrolės klasifikavimo, išskiria ir kontrolės metodus. Pavyzdžiui, Daujotaitė, Giriūnas ir kt. (2015) išskiria tokius finansų kontrolės metodus:

- priežiūra – stebėjimas, apimantis bendrą susipažinimą su kontrolės objekto finansine ir veiklos būkle;
- patikrinimas – kontrolės veiksmai, susiję su pagrindiniais finansiniais ir veiklos klausimais;
- ištyrimas – veiksmai, atliekami siekiant ištirti atskiras finansines veiklos sritis, kai tiriamas daug didesnis skaičius rodiklių;
- analizė – kontrolės veiksmai, atliekami naudojant analitines priemones;
- revizija dažniausiai atliekama vietoje, tikrinami visi dokumentai, siekiant įsitikinti veiklos teisėtumu ir ataskaitų teisingumu;
- auditas apima veiklos ir finansinių ataskaitų informacijos įvertinimą, siekiant pareikšti nešališką nuomonę apie tikrinimo objektą.

Apibendrinant galima teigti, kad finansų kontrolė yra piniginių santykių, atsirandančių valstybėje, vykdymo patikrinimas ir vertinimas. Tam, kad valstybės piniginiai santykiai būtų kontroliuojami teisėtumo, efektyvumo ir ekonomiškumo aspektais, būtinas veiksmingas finansų kontrolės institutas, užimantis vieną iš svarbiausių vietų, užtikrinant finansų sistemos funkcionavimą viešojo sektoriaus subjektuose. Pagrindinis finansų kontrolės tikslas – valstybės turto valdymo, naudojimo, apsaugos, bei disponavimo juo atitikimo finansų valdymo principams užtikrinimas – įgyvendinamas per finansų kontrolės taisykles, kurių pagrindą sudaro finansų kontrolės nenutrūkstamas procesas ir kontrolės metodų taikymas.

³¹ Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*, 2015, p. 17.

2.2 Finansų kontrolės reglamentavimas teisės aktuose

Finansų kontrolės reglamentavimo sukūrimui, kaip ir veikimo pradžiai, Lietuvoje įtakos turėjo atitikimas Europos Komisijos reikalavimams, kurių objektas buvo veiksmingas finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimas viešojo sektoriaus subjektuose, siekiant narystės Europos Sąjungoje³². Kaip numato Europos Bendrijos steigimosios sutarties 280 straipsnis³³, „valstybės narės prieš Bendrijos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą imasi tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą.“ Tai rodo, jog turi būti užtikrinamos kontrolės valdymo priemonės bei patvirtinti atitinkami teisės aktai, kurių pagrindu formuojamas bei tobulinamas finansų valdymas. Derantis dėl integracijos į Europos Sąjungą ir įgyvendinant finansų kontrolės principus, didelę reikšmę turėjo Lietuvos Respublikos derybinė pozicija, kurios pagrindu buvo įsipareigota užtikrinti, kad:³⁴

- funkcionuotų teisinė bazė finansų kontrolės srityje;
- būtų reikiamos valdymo kontrolės sistemos ir procedūros;
- veiktų vidaus audito sistema, auditas būtų nepriklausomas, būtų patvirtinti audito veiklą reglamentuojantys teisės aktai, vadovaujamosi tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais;
- veiktų sistema, užkertanti kelią pažeidimams ir įgalinanti imtis veiksmų prieš juos.

Teisinis reguliavimas finansų kontrolės srityje sudaro pagrindą išorės ir vidaus finansų kontrolės funkcionavimui, todėl, siekiant atskleisti viešųjų finansų kontrolės veikimo pagrindus, tikslinga apžvelgti pagrindinius teisės aktus, reglamentuojančius finansų kontrolės būtinumą, kurių pagalba sukuriama aukščiau išvardintos kontrolės priemonės ir procedūros. Kaip vieną iš pamatinių dokumentų viešojo sektoriaus audito srityje derėtų paminėti 1977 m. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) kongreso priimtą Limos deklaraciją „Dėl audito principų gairių“. Deklaracijoje apibūdinami pagrindiniai principai, aukščiausiųjų audito institucijų reikšmė, jų nepriklausomumas, atsižvelgiant į kiekvienos šalies poreikius, pažymima atskirų audito sričių viešajame sektoriuje svarba (pavyzdžiui, mokesčiai, viešieji pirkimai).

Finansų kontrolės pokyčius ir tendencijas Lietuvoje savo mokslo darbuose yra aptarusi Daujotaitė (2002), pažymėdama, kad „Lietuvos finansų kontrolės sistemos reformos pradžia galima laikyti 2000 m., kai buvo pradėta kurti teisinė vidaus audito bazė“ (p. 71), kas įtakojo teisinio reguliavimo sukūrimo poreikį finansų kontrolės srityje. Galima išskirti pagrindinius įstatymus ir poįstatyminius teisės aktus, reguliuojančius finansų kontrolės įgyvendinimą Lietuvoje:

- Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas;

³² Regular report on Lithuania's progress towards Accession, 2002, p. 18.

³³ Konsoliduotos Europos Sąjungos ir Europos Bendrijos steigimosios sutartys, 2002.

³⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-12-22 nutarimas Nr. 1487 „Lietuvos Respublikos derybinė pozicija „Finansų kontrolė“ (28 derybinis skyrius)“.

- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas;
- Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas;
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“;
 - Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. sausio 7 d. įsakymas Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“;
 - Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. įsakymą Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“;
 - Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. lapkričio 29 d. įsakymą Nr. 1K-362 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. įsakymo Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“ pakeitimo“.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas viešiesiems juridiniams asmenims įtvirtina du esminius kontrolės institutus – vidaus kontrolės ir finansų kontrolės, kaip sudedamosios vidaus kontrolės sistemos dalies. Teisės akto nuostatos numato pagrindinius vidaus kontrolės ir finansų kontrolės funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja ir disponuoja valstybės ir savivaldybės turtu, pagrindus, tikslus ir funkcijas viešųjų finansų valdyme.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas įtvirtina Valstybės kontrolės paskirtį, teisinius pagrindus, įgaliojimus ir funkcijas.

Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas finansų kontrolės plotmėje nustato savivaldybės kontrolierių (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų) ir vidaus audito tarnybų kompetenciją, atsakomybę ir veikimo pagrindus.

Viešojo juridinio asmens vadovo sukurtas finansų kontrolės veikimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse įtvirtinamas finansų kontrolės taisyklių pagrindu, kurios parengtos, atsižvelgiant į poįstatyminį teisės aktą – Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. įsakymą Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“ (kartu su vėlesniu pakeitimu), reglamentuojančio kontrolės organizavimą bei valstybės tarnautojų bei darbuotojų, atliekančių finansų kontrolę, pareigas ir atsakomybę, tad finansų kontrolės taisyklės galima apibūdinti, kaip institucijos vadovo patvirtintą vidaus tvarkos dokumentą, kuriame reglamentuotas kontrolės priemonių organizavimas. Pažymėtina, kad viešieji juridiniai asmenys finansų kontrolės taisyklės tvirtina, atsižvelgdami į veiklos pobūdį ir ypatumus, veiklos riziką, organizacinę struktūrą, apskaitos ir informacinę sistemą, turto apsaugos būklę. Atsiskaitymas dėl finansų kontrolės būklės viešajame juridiniame asmenyje grindžiamas kitu teisės aktu – Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. sausio 7 d. įsakymu Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo.“

Viešųjų finansų planavimui ir valdymui itin reikšmingas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, nustatantis valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų turinį, biudžetų pajamų sudarymo ir asignavimų naudojimo teisinius pagrindus, taip pat biudžetų rengimo, tvirtinimo, vykdymo, vertinimo ir kontrolės pagrindines nuostatas ir procedūras.

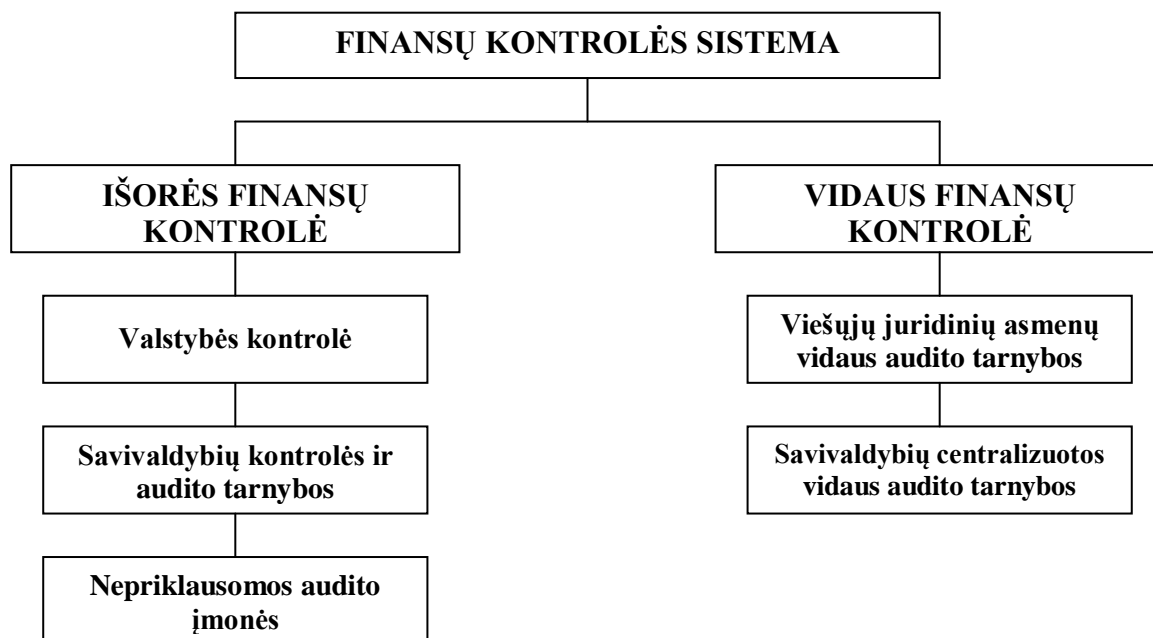
Pažymėtinas ir Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymas, numatantis Lietuvos Respublikos valstybės išdo turinį, valstybės išdo sąskaitos atidarymo, įmokų į valstybės išdo sąskaitą ir išmokų iš jos atlikimo tvarką, valstybės išdo bendrosios sistemos paskirtį, valdymą, funkcijas bei jų įgyvendinimą.

Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas nustato, kad biudžetinių įstaigų asignavimų valdytojų organizavimą programų finansavimo aspektais.

Atlikus teisės aktų apžvalgą, galima teigti, kad Lietuvos integracija į Europos Sąjungą turėjo reikšmingą įtaką teisiniam finansų kontrolės reglamentavimo sukūrimui. Minėtam procesui įtvirtinti, tobulinant ir formuojant viešųjų finansų kontrolės sistemą, parengtų teisės aktų pagrindu reguliuojamas finansų kontrolės funkcionavimas.

2.3 Finansų kontrolės sistema

Finansų kontrolė yra vientisa sistema, kurią sudaro išorės ir vidaus finansų kontrolė (žr. 4 pav.). Lietuvos Respublikoje išorės kontrolę „atlieka Valstybės kontrolė“³⁵, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos bei nepriklausomo audito įmonės.



4 pav. Finansų kontrolės sistema

Šaltinis: Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė „Auditas viešajame sektoriuje“ // Prieiga per internetą: <<http://www.vkontrole.lt/vsa/puslapis.aspx?id=1>>

³⁵ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, 2000, 37 str. 1 d.

Mackevičius ir Pranckevičiūtė (2007), pažymi, kad „Valstybinis auditas turi ypač didelę reikšmę kiekvienos valstybės raidai, jis pagerina valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą bei viso viešojo sektoriaus valdymo procesus, kurio pagrindinis tikslas – padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, skatinti valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą“ (p. 45).

Valstybės kontrolė apibūdinama, kaip Lietuvos Respublikos Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, priklausanti Tarptautinei aukščiausiųjų audito institucijų organizacijai (INTOSAI³⁶) ir jos regioninės darbo grupei – Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijai (EUROSAI³⁷), savo veikloje besivadovaujanti įstatymais, tarptautinėmis sutartimis, valstybinio audito reikalavimais ir kitais teisės aktais. Kitose Europos Sąjungos šalyse išorės finansų kontrolė taip pat nėra išimtis. Pavyzdžiui, Latvijoje viešųjų finansų kontrolę atlieka Valstybinė audito institucija³⁸, Estijoje – Nacionalinė audito institucija³⁹, Lenkijoje, taip pat kaip ir Lietuvoje, – aukščiausioji audito institucija⁴⁰.

Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992) numato, kad „Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas.“ Darytina išvada, kad Valstybės kontrolė tiesiogiai susijusi su viešųjų finansų valdymo procesu, kadangi užtikrina viešųjų finansų naudojimą pagal paskirtį, nes pagrindinė šios institucijos funkcija – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomi ir naudojami viešieji finansai, kitas turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Paminėtina, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. Valstybės kontrolei priskirta dar viena – biudžeto politikos stebėsenos – funkcija. Minėta funkcija įpareigoja nuolatos stebėti šalies biudžeto fiskalinę drausmę, biudžeto formavimą vertinti kiekviename jo etape, stebėti ne tik metinių, bet ir vidutinės trukmės valdžios sektoriaus finansų tvarumo tikslų vykdymą. Pažymėtina, jog Valstybės kontrolė yra vienintelė aukščiausioji audito institucija visoje Europos Sąjungoje, kuri vienu metu vykdo nacionalinę finansinių ir veiklos auditų programą, atlieka privalomuosius Europos Sąjungos struktūrinių fondų investicijų auditus ir prižiūri valdžios sektoriui nustatytų fiskalinės drausmės taisyklių laikymąsi⁴¹.

Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą, kuris yra dviejų rūšių – finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas. Finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra įvertinti, ar audituojamas subjektas teisingai tvarko savo finansus, ar pateikia teisingas finansines ir kitas ataskaitas, taip pat, ar valstybės lėšos ir kitas turtas valdomas ir naudojamas teisėtai. Veiklos auditu siekiama įvertinti, ar audituojamas subjektas vadovaujasi ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, ar valstybės lėšos ir

³⁶ International Organisation of Supreme Audit Institutions. Prieiga per internetą: <<http://www.issai.org/>>.

³⁷ European Organisation of Supreme Audit Institutions. Prieiga per internetą: <<http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/>>.

³⁸ State Audit Office. Prieiga per internetą: <<http://www.lrvk.gov.lv/en/>>.

³⁹ National Audit Office of Estonia. Prieiga per internetą: <<http://www.riigikontroll.ee/>>.

⁴⁰ Supreme Audit Office. Prieiga per internetą: <<https://www.nik.gov.pl/en/>>.

⁴¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2015 metų veiklos ataskaita, p. 4.

turtas naudojamas taupiai ir racionaliai. Kiekvienas valstybinis veiklos auditas baigiamas išvadomis ir rekomendacijomis, kuriose nurodoma, kaip audituojamas subjektas galėtų tobulinti savo veiklą.

Valstybės kontrolės audito subjektais gali būti:

- valstybė, valstybės įstaigos ir institucijos;
- savivaldybės, savivaldybių įstaigos ir institucijos bei jų išteklių fondai;
- valstybės išteklių ir mokesčių fondai;
- visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip pusę balsų;
- įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto.

Taigi Valstybės kontrolės veikla padeda valdyti viešuosius finansus tokiose pagrindinėse – valstybės biudžeto vykdymo, valstybės piniginių išteklių naudojimo, valstybės turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo – srityse. Valstybinis auditas gali būti ne tik viešųjų finansų valdymo instrumentas, tačiau ir informacinė priemonė įstatymų leidžiamajai valdžiai. Valstybinio audito metu pateiktos ataskaitos apie panaudotus viešuosius finansus, turto ir įsipareigojimų valdymą ne tik gali apsaugoti nuo švaistymo, apgaulės, neefektyvaus lėšų naudojimo rizikos, bet ir informuoti sprendimus priimančias institucijas apie taisytiną padėtį, perskirstant viešuosius finansus.

Pažymėtina ir Valstybės kontrolės vaidmens rekomendacijų savivaldybėms teikimo srityje svarba, kadangi „Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolieriams (savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms) audito metodikas ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) atliekamo audito išorinę peržiūrą“⁴².

Kaip jau buvo minėta, auditą savivaldybėse gali atlikti Valstybės kontrolė, tačiau siekiant plačiau atskleisti savivaldybės audito, kaip finansų kontrolės dalies, turinį būtina paminėti, kad savivaldybėse auditą atlieka savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) ir centralizuota vidaus audito tarnyba. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo (1994) vėlesnėje redakcijoje įtvirtinta, kad savivaldybės 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. Taip pat įstatymas numato, kad viešųjų piniginių lėšų panaudojimą savivaldybėse tikrina centralizuota vidaus audito tarnyba – savivaldybės administracijos struktūrinis padalinys, įsteigtas vidaus auditui atlikti savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ar kituose savivaldybės viešuosiuose juridiniuose asmenyse, pavaldus ir atskaitingas savivaldybės administracijos direktoriui.

⁴² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, 1995, 9 str. 5 d.

Apibendrinant galima teigti, kad savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba), vykdydamas (-a) savo funkcijas:

- vertina, ar viešojo sektoriaus subjektai savo veikloje laikosi teisės norminių aktų ir patikimo finansų valdymo principų, ar informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą yra teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka;
- padeda įgyvendinti administracijos, jai pavaldžių ir jos valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus;
- pataria viešųjų juridinių asmenų vadovams, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešųjų juridinių asmenų veiklai.

Išorės finansų kontrolės sistemai priskirtinas ir nepriklausomas auditas, atliekamas nepriklausomų audito įmonių. Kaip teigia Lakis (2005), „nepriklausomas auditas Lietuvoje iš esmės atitinka kitose Europos Sąjungos šalyse nusistovėjusią audito praktiką“ (p. 91). Praktikoje pasitaiko atvejų, kai valstybinio audito funkcijas atlieka nepriklausomas auditas, tad Mackevičius ir Pranckevičiūtė (2007), siūlo išskirti tokias priežastis, kodėl valstybinio audito funkcijos gali būti atliekamos nepriklausomo audito:

- „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“ (p. 54). Tai rodo, jog nepriklausomo audito poreikis pasireiškia kompetencijos srityje, o jo praktika yra svarbi visai valstybei.

Anot Lakio ir Nemanytės (2014), „auditas yra labai svarbi priemonė, užtikrinant tinkamą kiekvienos valstybės viešojo sektoriaus funkcionavimą ir valstybės lėšų bei turto naudojimą“ (p. 63). Kaip nurodoma Limos deklaracijoje,⁴³ „<...> 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“. Darytina išvada, kad nepriklausomas auditas gali būti suprantamas kaip procesas, kuriuo siekiama nustatyti trūkumus viešajame juridiniame asmenyje. Audito tikslą atitinkamai formuoja audito sampratų analizė – sistemingai vertinti strateginių ir kitų veiklos planų, programų vykdymą, valstybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Kaip pažymėta strateginio planavimo metodikoje⁴⁴, „strateginis planavimas – formalizuota sistema, užtikrinanti viso strateginio valdymo proceso, kurio metu nustatomos veiklos kryptys ir būdai, kaip efektyviausiai panaudoti

⁴³ Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, 1977, p. 1.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 827 „Dėl strateginio planavimo metodikos patvirtinimo“, 2002, I d.

turimus ir planuojamus gauti finansinius, materialinius ir darbo išteklius misijai vykdyti, numatytiems tikslams pasiekti, realizavimą, taip pat veiklos stebėseną ir atsiskaitymas už rezultatus“.

Daujotaitė, Giriūnas ir kt. (2015), nagrinėdami nepriklausomo audito tematiką, siūlo tokį apibrėžimą: „Auditas – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinių ataskaitų tvirtinimais <...> procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimo laipsnį, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams“ (p. 36).

Dėmesys nepriklausomo audito metu skiriamas finansinės atskaitomybės auditui, kurį atlikus, surašoma auditoriaus išvada, todėl nepriklausomo audito išvados yra informacijos šaltinis valstybės leidžiamosios ir vykdomosios valdžios organams, siekiant tobulinti ekonomikos sistemą, o tai nepriklausomo audito įmonėms suponuoja pagrindą bendradarbiauti su Valstybės kontrolės ir savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditoriais. Taigi, aptartų finansų kontrolės – Valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų, nepriklausomų audito įmonių – grandžių tarpusavio sąveika sudaro išorės finansų kontrolės sistemą.

Nagrinėjant vidaus finansų kontrolės aspektus, būtina paminėti vidaus kontrolės sampratą, kadangi finansų kontrolė yra sudedamoji vidaus kontrolės sistemos dalis. „Vidaus kontrolė – tai koordinuotų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti valstybės <...> procesų ir valdymo informacijos riziką“,⁴⁵ todėl finansų kontrolės objektas yra santykiai, susiklostantys, naudojant viešųjų finansų piniginius išteklius, viešojo sektoriaus subjekto viduje. Šią kontrolę įgyvendina viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi. Vidaus finansų kontrolės, kaip finansų kontrolės sistemos grandies, paskirtis yra aiški ir konkreči – tai įrankis viešiesiems finansams valdyti institucijos lygmenyje.

Užsienio autoriai Allen ir Tommasi (2001) siūlo vidaus finansų kontrolę apibrėžti, kaip organizacinių, politinių priemonių ir vykdomų procedūrų visumos sąsają viešajame juridiniame asmenyje, kuriomis siekiama užtikrinti, kad valstybės funkcijos būtų įgyvendintos. Darytina išvada, kad mokslininkai valstybės funkcijų vykdymą pateikia per vidaus finansų kontrolės veikimą.

Luis Romero Requena (2009), akcentuoja, kad vidaus finansų kontrolė turi užtikrinti tinkamus ir skaidrius metodus, naudojant viešuosius finansus institucijos nustatytiems tikslams įgyvendinti. Be to, vidaus finansų kontrolės aplinka yra veiksminga priemonė, užkertant kelią korupcijai ir sukčiavimams. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima teigti, kad autorius vidaus finansų kontrolę pabrėžia, kaip vieną iš būdų, padedančių nustatyti trūkumus viešųjų finansų valdyme.

⁴⁵ Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*, 2015, p. 33.

Apibendrinant galima teigti, kad nors „*viešųjų finansų kontrolę sudaro grandys – išorės finansų kontrolė ir vidaus finansų kontrolė, tačiau pastarosios vaidmuo ekonomikos sistemoje yra reikšmingesnis, nes tinkamai išaiškinta ir įdiegta į nacionalinę finansų valdymo sistemą valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolė sudaro galimybę ne tik padėti valstybės įstaigai siekti nustatytų tikslų, bet ir tobulinti bendrąją šalies finansų valdymo bei kontrolės praktiką, stiprinant nacionalinių išteklių valdymo ir kontrolės gebėjimus*“ (Matusevičius, 2004, p. 12).

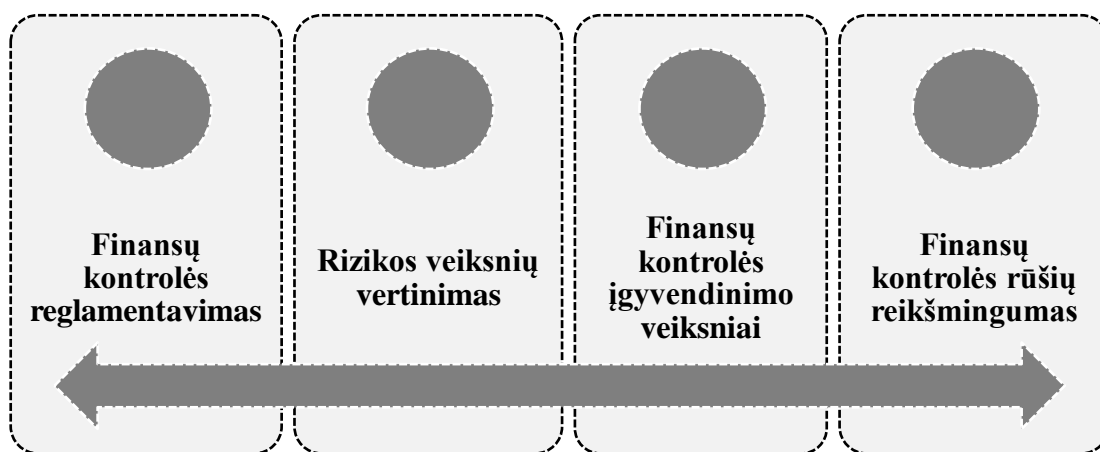
3. EMPIRINIO TYRIMO METODOLOGIJA

Teorinei finansų kontrolės analizei reikalingas pagrindimas dėl finansų kontrolės funkcionavimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Siekiant nustatyti finansų kontrolės įgyvendinimo reikšmingumą, taip pat problemas, neatitikimus, klaidas ir rizikos veiksnius, turinčius tendenciją kartotis viešųjų juridinių asmenų veikloje, naudojant piniginius išteklius, ir objektyviau apžvelgti finansų kontrolės veikimą institucijų lygmenyje, empiriniam tyrimui atlikti naudojami tokie tyrimo metodai:

- antrinė duomenų analizė;
- ekspertinis vertinimas;
- lyginamosios analizės metodas;
- apibendrinimo metodas.

Antrinės duomenų analizės principas – tam tikrų institucijų surinktų ir pateiktų dokumentų analizė, siekiant palyginti ir tų pačių duomenų pagrindu pateikti apibendrinimus. Kardelis (2016), oficialius dokumentus apibūdina, kaip tarnybinio pobūdžio dokumentus, t.y. surinktus, parengtus ir patvirtintus valstybinių ar visuomeninių organizacijų. Pagrindinis antrinės duomenų analizės informacijos šaltinis magistro baigiamajame darbe – Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės dokumentai už pastaruosius penkerius metus (2011-2015 m.). Taikant šį metodą, atsižvelgta į valstybinių auditų rezultatus bei išvadas, nustatant bendras finansų kontrolės trūkumų tendencijas ir pateikiant galimų priemonių taikymą efektyviau ir racionaliau naudoti piniginius išteklius. Antrinės duomenų analizės metodu nagrinėjami ir nustatomi teisės aktų pažeidimai, netinkami viešųjų finansų valdymo principai, todėl šis metodas magistro baigiamajame darbe yra projektuojamas su teorinėje darbo dalyje išnagrinėtais viešųjų finansų formavimo ir valdymo principais bei finansų kontrolės reglamentavimo įgyvendinimu, t.y. nustatomas ryšys tarp finansų kontrolės veikimo teorinių aspektų ir realios padėties viešuosiuose juridiniuose asmenyse Valstybės kontrolės požiūriu.

Ekspertinis vertinimas pasirinktas dėl savo privalumo – specialių profesinių ir praktinių žinių buvimo. Tidikis (2003) ekspertus apibūdina kaip asmenis, kurie dėl savo profesinės ir gyvenimo patirties turi didžiausią kompetenciją ir patikimą bei pakankamai išsamią informaciją apie tiriamą problemą. Siekiant pagrįsti teorinėje dalyje išnagrinėtą finansų kontrolės būtinumą, ekspertams pateikti klausimai, kurių turinys yra nukreiptas į finansų kontrolės funkcionavimo Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Ekspertinio vertinimo tikslas – išsiaiškinti ekspertų nuomonę pagal pasirinktus kriterijus, nurodytus 5 pav. Ekspertiniam vertinimui atlikti pasirinkti 5 ekspertai, kurių darbo pobūdis susijęs su finansų kontrolės įgyvendinimu – valstybiniai auditoriai, valstybės institucijų vyriausieji finansininkai, vidaus audito skyrių darbuotojai.



5 pav. Finansų kontrolės vertinimo kriterijai

Šaltinis: sudaryta autorės

Finansų kontrolės reglamentavimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse kriterijus pasirinktas dėl to, kad tai yra pagrindas finansų kontrolės funkcionavimui institucijos lygmenyje. Rizikos veiksnių vertinimo kriterijaus pasirinkimą lėmė faktas, jog finansų kontrolės taisyklės gali būti patvirtintos tik nustatius rizikos veiksnius strateginiams tikslams pasiekti. Analizuojant institucijos finansinių išteklių sudarymą ir naudojimą finansų kontrolės atžvilgiu, yra svarbi vidinių veiksnių, turinčių įtakos finansų kontrolės veikimui, analizė. Atsižvelgiant į tai, kad išankstinė, einamoji ir paskesnioji finansų kontrolė yra nenutrūkstamo finansų kontrolės proceso pagrindas viešajame juridiniame asmenyje, svarbus kiekvienos rūšies įvertinimas ekspertų požiūriu.

Pasak Podvezko (2005), dviejų ekspertų suderinamumą kiekybiškai gali įvertinti koreliacijos koeficientas, o jei ekspertų skaičius didesnis už du, grupės ekspertų suderinamumo lygį rodo konkordancijos koeficientas. Kendall konkordancijos koeficientas (W) – tai vienas iš dažniausiai naudojamų suderinamumo kriterijų, skirtų ekspertų nuomonių suderinamumui vertinti. Koeficientas skaičiuojamas dviem atvejais – nesant sutampančių rangų (1); egzistuojant sutampančiams rangams⁴⁶ (2).

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k)}; (1)$$

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k) - m \sum_{l=1}^r T_l}; (2)$$

⁴⁶ Rangų reikšmės: 1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 –reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga.

Čia:

W – konkordancijos koeficientas;

S^2 – nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma;

m – ekspertų skaičius;

k – ekspertizės objektų skaičius.

T – sutampančių rangų eilutėje skaičius.

Skaičiuojant konkordancijos koeficientą, formuluojamos tokios hipotezės:

▪ H_0 : ekspertų vertinimai dėl finansų kontrolės viešuosiuose juridiniuose asmenyse prieštaringi ($W=0$);

▪ H_1 : ekspertų vertinimai dėl finansų kontrolės viešuosiuose juridiniuose asmenyse panašūs ($W \neq 0$).

„Jei ekspertų nuomonės suderintos, konkordancijos koeficiento reikšmė yra arti vieneto, jei vertinimai labai skiriasi – W yra arti nulio.“⁴⁷ Tikrinant hipotezes pasirenkamas reikšmingumo lygmuo $\alpha = 0,05$ ⁴⁸. Hipotezė H_0 atmetama, jeigu apskaičiuota konkordancijos koeficiento reikšmė ne mažesnė už kritinę reikšmę ($W\alpha$). Nuomonių nesuderinamumas yra statistiškai reikšmingas, jeigu stebimojo reikšmingumo lygmens p reikšmė yra mažesnė už pasirinktą reikšmingumo lygmenį α .

Atliekant tyrimą finansų kontrolės plotmėje taip pat naudojamas lyginamosios analizės metodas, kuriuo siekiama sukonkretinti ir įvertinti Valstybės kontrolės oficialiuose dokumentuose bei kituose nagrinėjamuose teisės aktuose įtvirtintų teiginių bei nuostatų, susijusių su finansų kontrolės funkcionavimu įvairiuose viešųjų finansų valdymo lygmenyse, sistemą, jos veikimą ir pobūdį. Taip pat lyginamasis metodas svarbus, lyginant išreikštą ekspertų poziją dėl finansų kontrolės veikimo, atsižvelgiant į anksčiau apibūdintus kriterijus. Kaip pažymi Tidikis (2003), lyginimo metodu „išaiškinama, kas yra bendra ir ypatinga <...>, gretinant vieną ar įvairius reiškinius“ (p. 409).

Apibendrinimo metodu formuojamos bendros sąvokos, kurios taikomos naujiems atvejams ir ieškoma ryšio, t.y. apibendrinimas nusako bendruosius teiginius, dėsningumus, principus.⁴⁹ Anot Tidikio (2003), apibendrinimas „kaip metodas remiasi kitomis mąstymo operacijomis: analize, sinteze, lyginimu, skyrimu, abstrahavimu ir konkretizavimu“ (p. 388), taigi galima išskirti vieną iš esminių šio metodo privalumų – duomenys tarpusavyje yra vertinami, sisteminami, lyginami, koreliuojami, o tai leidžia daryti išvadas apie nustatomos finansų kontrolės veikimo problemų ir trūkumų pasikartojimą bei tendencijas.

Taigi, apibūdinti empirinio tyrimo metodai taikomi, atliekant finansų kontrolės, kaip magistro baigiamojo darbo objekto, nustatymui viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

⁴⁷ Podvezko, V. Ekspertų įverčių suderinamumas, 2005, p. 101.

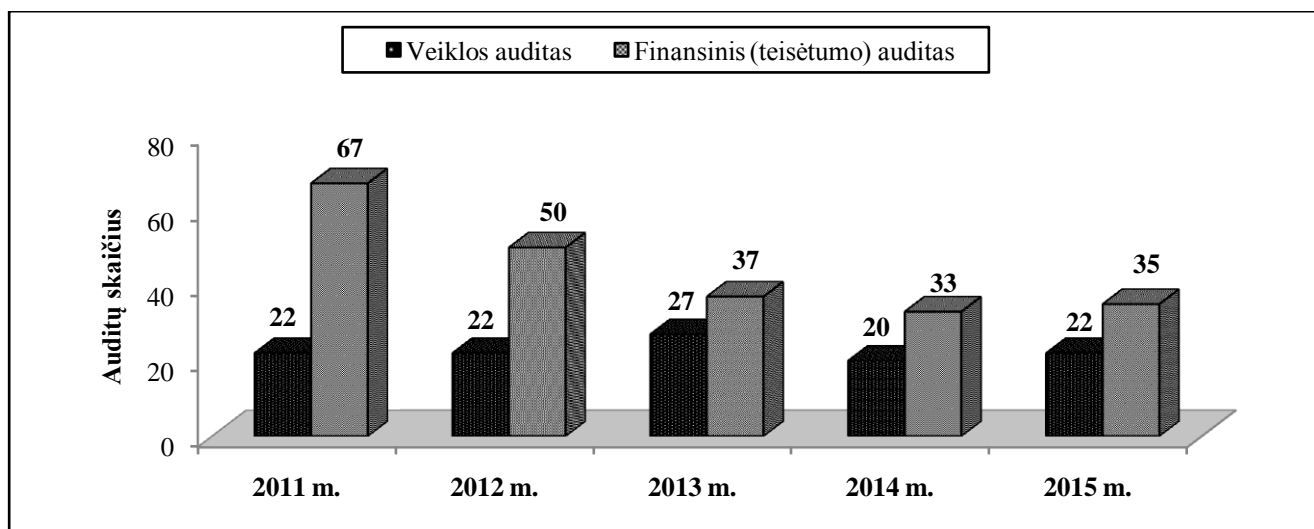
⁴⁸ Praktikoje reikšmė paprastai yra 0,05.

⁴⁹ Tidikis, R. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*, 2003, p. 387-389.

4. FINANSŲ KONTROLĖS KAIP VIEŠŲJŲ FINANSŲ VALDYMO INSTRUMENTO TYRIMO REZULTATAI

4.1 Finansų kontrolės vertinimas valstybinio finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų ir išvadų pagrindu

Valstybės kontrolės ataskaitų turinio analizė iliustruoja viešųjų finansų valdymo problematiką ir tendencijas, todėl atsižvelgiant į finansų kontrolės tikslus, rūšis ir metodus, kurie buvo nagrinėti ankstesniuose skyriuose (žr. 2 skyrių), atlikta aukščiausios audito institucijos ataskaitų analizė. Tyrimo metu nustatyta, kad 2011–2015 m. Valstybės kontrolė atliko 335 auditus, iš jų 222 – finansinius (teisėtumo). Kadangi finansinio (teisėtumo) audito metu vertinamos platesnės – viešojo sektoriaus subjektų finansinė atskaitomybė, valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo tikrinimas, išteklių ir mokesčių fondų bei savivaldybių bei Europos Sąjungos lėšų – sritys,⁵⁰ minėtai audito rūšiai analizuojamu laikotarpiu buvo skiriama daugiau dėmesio. Tuo tarpu veiklos audito skaičius visu analizuojamu laikotarpiu praktiškai nesikeitė ir išliko stabilus. Tai reiškia, kad Valstybės kontrolės pozicija labiau orientuojama į viešojo sektoriaus subjektų finansinės būklės įvertinimą racionalumo, efektyvumo ir skaidrumo požiūriais šalyje.



6 pav. Valstybės kontrolės atliktų auditų kitimas 2011–2015 metais, vnt.

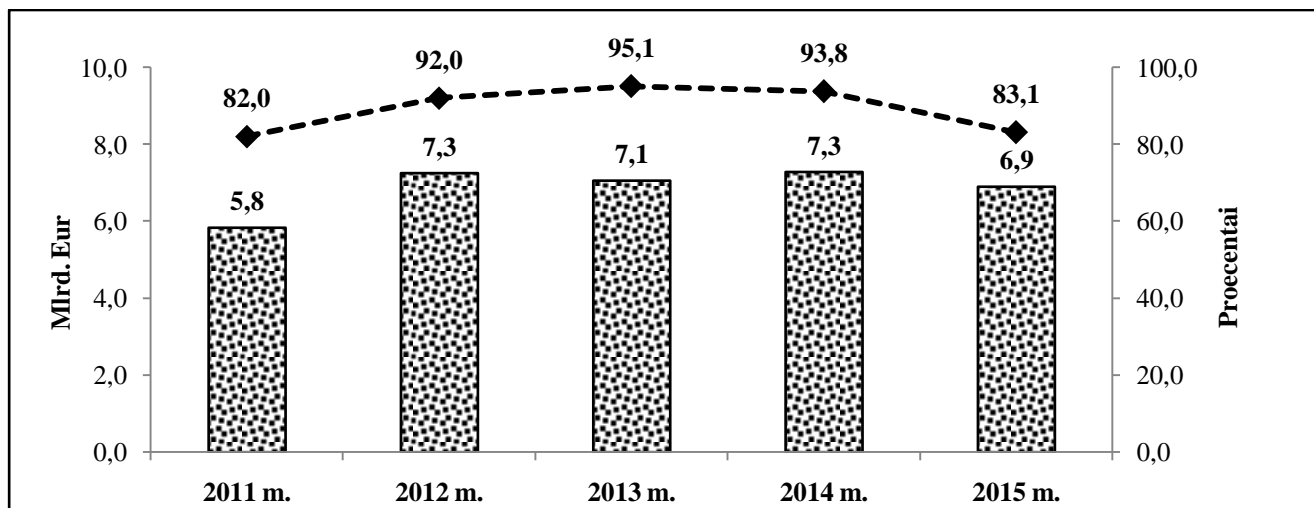
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų veiklos ataskaitas

Iš 6 paveikslą matyti, kad 2011–2015 m. atliktų Valstybės kontrolės auditų skaičius kito. 2011 m. valstybės kontrolierių atliktų auditų skaičius buvo didžiausias – 89, iš kurių 67 buvo finansiniai (teisėtumo) auditai. Nuo 2012 m. pastebimas finansinio (teisėtumo) auditų skaičiaus mažėjimas.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2014 metų veiklos ataskaita, p. 4

Pažymėtina, kad per visą analizuojamą laikotarpį finansinio (teisėtumo) audito skaičius sumažėjo 47,7 proc., t.y. ataskaitiniu laikotarpiu Valstybės kontrolė atliko 35 finansinio (teisėtumo) auditus.

Siekiant įvertinti, ar ministerijos, savivaldybės ir kitos valstybinės įstaigos savo veiklą vykdo ir lėšas naudoja vadovaudamosi taupumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, finansinio (teisėtumo) auditų metu itin didelis dėmesys skiriamas valstybės lėšų ir turto valdymui, naudojimui, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytais tikslais, patikrinimui⁵¹. Šiam tikslui pasiekti kasmet audituojamos valstybės biudžeto lėšos.



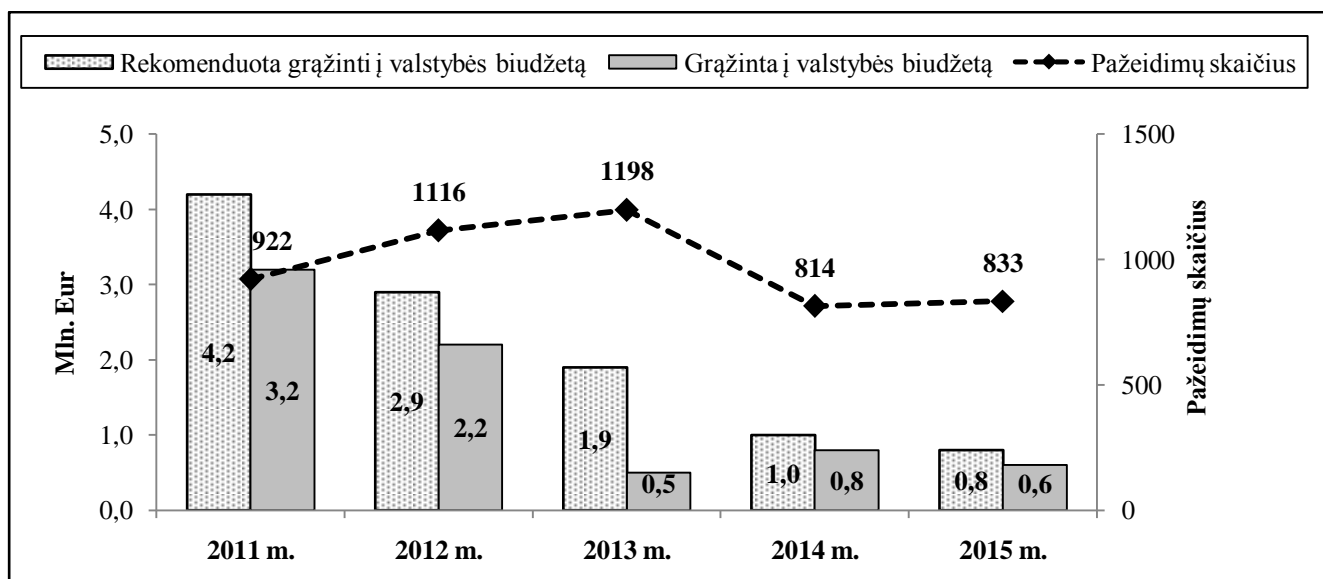
7 pav. Valstybės kontrolės audituotos valstybės biudžeto asignavimų dalies kitimas 2011-2015 metais

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų veiklos ataskaitas

Kaip matyti iš 7 paveikslėlio, aukščiausios audito institucijos ataskaitų analizė atskleidė, kad 2011 m. Valstybės kontrolė auditavo 82 proc. arba 5,8 mlrd. Eur valstybės biudžeto 2010 m. panaudotų asignavimų, 2012 m. ir 2013 m. atitinkamai audituota 92 proc. ir 93,8 proc. valstybės biudžeto lėšų už praėjusius metus. 2015 m. audituojamų asignavimų procentinė dalis sudarė 83,1 proc., t.y. valstybės kontrolieriai auditavo 6,9 mlrd. Eur paskirstytų asignavimų. Atlikus tyrimą, nustatyta, jog net mažėjant finansinio (teisėtumo) auditų apimtims 2011-2015 m., Valstybės kontrolė analizuojamu laikotarpiu auditavo didelę dalį visų valstybės biudžeto panaudotų asignavimų. Vadinasi, mažėjantys audito mastai nereiškia, kad audituojama mažiau valstybės biudžeto lėšų, o atvirkščiai, galima daryti prielaidą, kad vienas iš kriterijų, lemiančių Valstybės kontrolės audituojamų subjektų pasirinkimą, yra gautų ir panaudotų asignavimų dydis, be abejonės, pasirenkamos ir kitos rizikingos, aktualios sritys bei prioritetai.

⁵¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2014 metų veiklos ataskaita, p. 4

Nagrinėjant finansų kontrolės įgyvendinimą viešojo sektoriaus subjektuose, svarbu įvertinti kontrolės priemonių rezultatyvumą finansinių pažeidimų aspektu, t.y. teisės aktų pažeidimų, apgaulių, piktnaudžiavimų, klaidų ir kitų neteisėtų finansinių veikų tendencijas (žr. 8 pav.).

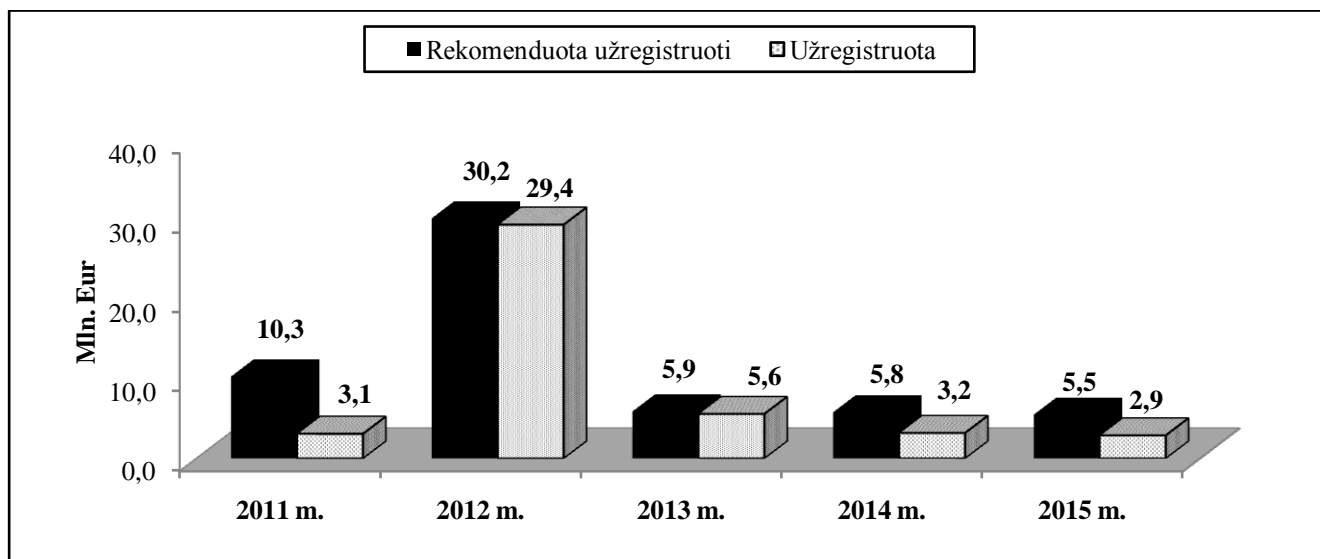


8 pav. Pažeidimų ir grąžintų lėšų į valstybės biudžetą kitimas 2011-2015 metais

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų veiklos ataskaitas

Kaip matyti iš 8 pav., viešuosiuose juridiniuose asmenyse per trejus metus nustatyti 3236 pažeidimai, t.y. kasmet vidutiniškai po 977 pažeidimus. Nustatytų pažeidimų skaičius suponuoja pagrindą viešųjų juridinių asmenų vadovybei siūlyti sukurti tinkamas ir efektyvias priemones, padedančias sumažinti rizikos veiksnius viešųjų finansų valdyme bei užtikrinti teisėtą valstybės biudžeto lėšų panaudojimą. Atsižvelgiant į pažeidimų rūšis, Valstybės kontrolės auditoriai, teikdami rekomendacijas, daro įtaką sisteminių vidaus kontrolės problemų sprendimui – per penkerius metus į valstybės biudžetą rekomenduota grąžinti 10,8 mln. Eur, o grąžinta 7,3 mln. Eur., t.y. grąžinta 67,6 proc. neteisėtai panaudotų lėšų. Daugiausia lėšų į valstybės biudžetą grąžinta 2011 m., kai buvo nustatyta mažiau pažeidimų nei 2012 m ir 2013 m., tuo tarpu 2012 m. ir 2013 m. į valstybės biudžetą atitinkamai grąžinta 2,2 mln. Eur ir 0,5 mln. Eur. Galima daryti prielaidą, jog 2011 m. net esant mažesniai pažeidimų skaičiui, pažeidimai buvo labai reikšmingi, kai tuo tarpu didesnis pažeidimų skaičius 2012 m. ir 2013 m. nebuvo tiek reikšmingas, kadangi lėšų rekomenduota grąžinti mažiau. Palyginus su pastaraisiais metais, 2014-2015 m. laikotarpiu Valstybės kontrolė lėšų grąžinti rekomendavo dar mažiau. Tai rodo, kad viešieji juridiniai asmenys atsižvelgia į pastabas ir daro vis mažiau reikšmingų teisės aktų pažeidimų, kas yra vertinama teigiamai, nes mažėja tiek pažeidimų skaičius, tiek neteisėtai panaudojamų lėšų sumos.

Pažeidimai nustatyti ne tik naudojant lėšas, bet ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo srityje.



9 pav. Rekomenduoto užregistruoti ir užregistruoto turto kitimas 2011-2015 metais, mln. Eur

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų veiklos ataskaitas

Kaip matyti iš 9 pav., 2011–2015 m. dėl nustatytų trūkumų Valstybės kontrolė institucijoms rekomendavo į apskaitos registrus įtraukti turto už 57,7 mln. Eur. Toks faktas suponuoja išvadą, kad viešuosiuose juridiniuose asmenyse einamoji finansų kontrolė veikia silpnai, nesilaikoma tvarkų, reglamentuojančių įstaigų turto valdymo kontrolę, teisės aktų bei inventorizacijos taisyklių, nes inventorizacijos metu pateikiama informacija neatspindi realios padėties. Per analizuojamą laikotarpį viešieji juridiniai asmenys turto užregistravo už 44,2 mln. Eur, t.y. 76,6 proc., todėl galima teigti, jog institucijos atkreipia dėmesį į auditorių pastabas bei stiprina finansų kontrolę, taip pat tobulina priemonių veikimą, valdant ir naudojant turtą, kadangi 2013-2015 m. laikotarpiu tendencija išlieka panaši – turto rekomenduota užregistruoti beveik dvigubai mažiau nei 2011 m. Dažniausios minimos priežastys, kodėl rekomenduojama užregistruoti turtą, yra netinkamas valdymas, perdavimas, nurašymo ir nusidėvėjimo sritys.

Aukščiausioji audito institucija 2013 m. išanalizavo atliktų finansinio (teisėtumo) auditų rezultatus ir siekdama, kad nustatyti pažeidimai nesikartotų ateityje, pavišino dažniausiai pasikartojančius neatitikimus viešųjų finansų valdyme.⁵²

⁵² Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės ataskaita „Dažniausiai pasikartojančios viešojo sektoriaus subjektų klaidos, nustatytos, atliekant auditus“, 2013, p. 2.

1 lentelė. Valstybės kontrolės nustatytos klaidos viešųjų finansų valdyme

VIEŠŪJŲ FINANSŲ VALDYMO KLAIDOS	FINANSŲ KONTROLĖS FUNKCIONAVIMO TRŪKUMAI
Biudžeto asignavimų naudojimas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ pirmiausia naudojamos ne įmokėtos į valstybės biudžetą pajamų įmokos, bet valstybės biudžeto asignavimai; ▪ asignavimų valdytojai neplanuoja biudžeto asignavimų pagal ekonominės klasifikacijos kodus ir juos naudoja pagal kitą išlaidų ekonominę paskirtį; ▪ biudžeto asignavimai neteisėtai naudojami ateinančių metų išlaidoms dengti.
Turto valdymas, naudojimas ir juo disponavimas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ turtas nuomojamas nepaskelbus konkurso; ▪ trumpalaikėse turto nuomos sutartyse nenumatomi mokėjimai už komunalines paslaugas, o patirtos išlaidos neteisėtai apmokamos iš biudžeto asignavimų; ▪ panaudos teise valdomas turtas neteisėtai išnuomojamas tretiesiems asmenims, neteisingai nustatomas nematerialiojo turto nusidėvėjimo normatyvas; ▪ pagal nuomos sutartis išsinuomotas turtas neįvertinamas pagal finansinės nuomos (lizingo) kriterijus.
Kitos klaidos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sutartys dėl prekių ir paslaugų neatitinka nustatytų kriterijų; ▪ neužtikrinamas lygiateisiškumo, nediskriminavimo ir skaidrumo principų laikymasis.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės ataskaitą „Dažniausiai pasikartojančios viešojo sektoriaus subjektų klaidos, nustatytos, atliekant auditus“, 2013, p. 2

1–oje lentelėje nurodytos viešojo sektoriaus subjektų klaidos, pasireiškiančios naudojant, valdant ir disponuojant viešaisiais finansais. Išanalizavus Valstybės kontrolės pateiktų klaidų pasikartojimą, nustatyta, jog:

- viešieji juridiniai asmenys valstybės biudžeto asignavimus naudoja ne pagal nustatytą paskirtį, t.y. naudojant biudžeto asignavimus pažeidžiamas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas bei Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės, nes pasitaiko atvejų, kai viešojo sektoriaus subjektai valstybės biudžeto lėšas naudoja ne nustatytoms programoms finansuoti, taip pat planuoja ir skirsto ne pagal ekonominės klasifikacijos straipsnius;

- viešieji juridiniai asmenys pažeidžia finansinę drausmę ne grąžindami nepanaudotas lėšas į valstybės biudžetą iki kitų metų sausio 10 dienos, kaip tai numato Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, o avansu apmokėdami ateinančių metų išlaidas. Tai reiškia, kad asignavimų valdytojai ne tik pažeidžia teisės aktus, o valstybės biudžeto lėšas naudoja ir neteisėtai, kadangi ateinančių laikotarpių mokėjimai neturi teisinio pagrindo;

- viešieji juridiniai asmenys netinkamai valdo, naudoja ir disponuoja turtu. Vadinasi pažeidžiamas Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir

disponavimo juo įstatymas bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009-06-10 nutarimas Nr. 564, numatantis ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) minimalius ir maksimalius ekonominius normatyvus viešojo sektoriaus subjektams. Pastebima, kad pasitaikė atveju, kai šalių pasirašytose turto panaudos sutartyse, turtas nebuvo apdraustas, ilgalaikis materialusis turtas išnuomotas ne konkurso būdu, valstybės ir savivaldybių turtas perduotas neatlygintinai naudotis tretiesiems asmenims, neteisingai nustatomas ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo normatyvas, klaidingi ilgalaikio materialiojo turto sąskaitų likučiai;

- viešieji juridiniai asmenys pažeidžia Viešųjų pirkimų įstatymą, kadangi pirkimo–pardavimo sutartys sudaromos ilgesniam, nei trejų metų laikotarpiui, kas neužtikrina prekių įsigijimo, lėšas naudojant racionaliai. 2011–2015 m. taip pat pažymėtos tokios viešųjų pirkimų problemos: neužtikrinamas lygiateisiškumo, nediskriminavimo ir skaidrumo principų laikymasis, taikomi neteisingi pirkimo būdai, prekių įsigijimo sutartys ir įsigytos prekės neatitinka viešųjų pirkimų sąlygų, perkamos paslaugos, kurios gali būti atliktos turimais materialiais ištekliais.

Viešųjų pirkimų sritis įvardintina, kaip rizikinga ir yra nuolat stebima valstybinių auditorių, atliekant strateginius tyrimus. Kaip pažymi valstybės kontrolierius Dulkys (2016) „viešųjų pirkimų pažeidimų, Lietuvoje mažėja, tačiau tai – didelė problema ir ji reikalauja atsakingų sprendimų.“ Tuo tikslu Valstybės kontrolė 2011-2015 m. laikotarpiu nustatė ir 2016 m. Lietuvos Respublikos Seimui pateikė pažeidimų tendencijas, vertindama valstybės turto naudojimą ir valstybės biudžeto vykdymą viešųjų pirkimų srityje⁵³.

2 lentelė. Finansų kontrolės funkcionavimo trūkumai viešųjų pirkimų srityje

PAŽEIDIMŲ KATEGORIJA	FINANSŲ KONTROLĖS FUNKCIONAVIMO TRŪKUMAI
Viešųjų pirkimų sutarčių sudarymas ir įgyvendinimas	Sutarties sąlygos nesutampa su pirkimo dokumentuose tiekėjams nurodytomis sąlygomis
Bendrųjų viešųjų pirkimų principų nesilaikymas	Sutartys sudaromos netaikant viešųjų pirkimų procedūrų
Supaprastintų viešųjų pirkimų vykdymas	Perkančiosios organizacijos pažeidžia patvirtintas supaprastintų viešųjų pirkimų taisykles
Tiekėjų kvalifikacijos patikrinimas	Nustatomi neproporcingi, tiekėjų konkurenciją ribojantys kvalifikacijos reikalavimai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pažymą „Viešųjų pirkimų įstatymo pažeidimai, nustatomi atliekamų valstybinių auditų metu“

⁵³ Valstybės kontrolė Seimui pateikė informaciją apie dažniausiai fiksuotus viešųjų pirkimų tvarkos pažeidimus. Prieiga per internetą: < https://www.vkontrolė.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=21789>.

Kaip matyti iš 2-os lentelės, viešųjų pirkimų srityje:

- pažeidžiami sutarties įvykdymo terminai, jos pratęsimo galimybės, prekių, paslaugų ar darbų kiekis, šalių atsakomybės ribos ir pan., sudarytos sutarties sąlygos keičiamos, nesilaikant nustatytos tvarkos, pavyzdžiui, nesikreipiama į Viešųjų pirkimų tarnybą dėl sutikimo keisti sutarties sąlygas, kai tai yra privaloma, keičiama kaina ir kitos esminės sutarties sąlygos, kurių keisti negalima;
- sutartys sudaromos netaikant viešųjų pirkimų procedūrų, pasirenkamas netinkamas pirkimo būdas, nustatomos neaiškios, neišsamios pirkimo sąlygos, perkama papildomai iš to paties tiekėjo, netaikant Viešųjų pirkimų įstatymo, ko pasėkoje valstybės biudžeto lėšos naudojamos neracionaliai;
- nustatomi neproporcingi, tiekėjų konkurenciją ribojantys kvalifikacijos reikalavimai, nepagrįstai atmetami tiekėjų pasiūlymai ir neprašoma patikslinti kvalifikaciją pagrindžiančių dokumentų;
- sutartys sudaromos su pirkimo dokumentuose nustatytų kvalifikacijos reikalavimų neatitinkančiais tiekėjais. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad viešojo sektoriaus subjektuose vyrauja nepakankama sudarytų pirkimo sutarčių vykdymo kontrolė, neužtikrinamas pirkimų, vykdomų neskelbiamų derybų būdu, skaidrumas, ko pasėkoje tikėtinos korupcijos apraiškos, yra per mažas centralizuotų viešųjų pirkimų efektyvumas, kurio veikimo pagrindą sudaro nenutrūkstama finansų kontrolė.

Kaip aplinkybę, kurios metu nustatyta neracionaliai ir neefektyviai naudojant valstybės lėšas viešųjų pirkimų srityje, galima paminėti 2016 m. rugsėjo mėn. spaudoje pavišintą informaciją apie Lietuvos Respublikos Krašto apsaugos ministerijoje vykdytą pirkimą. Lietuvos Respublikos krašto apsaugos ministerijos Centralizuoto vidaus audito departamento atliktame įvertinime nurodyta, jog 2014 m., vykdydama pirkimą, Lietuvos kariuomenė priėmė ir atsiskaitė už sutarties reikalavimų neatitinkančias prekes bei už jas permokėjo bendrovei „Nota Bene“ – identiškų prekių kainos rinkoje tuo metu buvo gerokai mažesnės (žr. 2 priedą).

Su minėta bendrove Lietuvos kariuomenė 2014 m. pasirašė 1,622 mln. Eur vertės preliminarį lauko virtuvių atsarginių detalių ir agregatų pirkimo sutartį, kuria remiantis, tais pačiais metais suformavo savo pirmąjį užsakymą už 173 800 Eur. Pavyzdžiui, už kiaurasamčius, kurių vienetas rinkoje tuo metu kainavo apie 9,20 Eur, Lietuvos kariuomenė sumokėjo po 69,74 Eur. 250,56 Eur už vieneta. Lietuvos kariuomenei kainavęs virtuvinis peilis, rinkoje tuo metu kainavo apie 44,42 Eur. Už peilių galštuvus sumokėta po 103,38 Eur už vieneta, nors to paties gamintojo toks pats galštuvus kainavo apie 11,24 Eur. Virtuvinis sietelis parduotuvėje kainavęs 20,51 Eur, Lietuvos kariuomenės įsigytas už 161,03 Eur. Identiška metalinė lentelė rinkoje tuo metu kainavo apie 9,33 Eur, kai tuo tarpu Lietuvos kariuomenė sumokėjo po 74,64 Eur už vieneta. Tokia situacija rodo ne tik neveiksmingą finansų kontrolę Lietuvos Respublikos krašto apsaugos ministerijoje, tačiau yra realus lėšų švaistymo, korupcijos ir neskaidrumo pavyzdys. Butkevičiaus (2016) teigimu, „per brangiai perkant virtuvės

įrankius 2014 m. laiku nesuveikė Lietuvos kariuomenės savikontrolės mechanizmas,⁵⁴ todėl galima daryti prielaidą, kad įstaigoje rizikos vertinimas atliktas nepakankamai gerai, kadangi, finansų kontrolės taisyklių laikymasis užkirstų kelią tokio masto pažeidimams ir padėtų jų išvengti.

Atliekant valstybinio finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų analizę, pastebėta, kad sisteminės finansų kontrolės klaidos pastebimos ne tik viešuosiuose juridiniuose asmenyse, bet ir savivaldybėse, taigi viešųjų finansų valdymo trūkumai turi tendenciją kartotis. Ne visais atvejais savivaldybėse, kaip ir viešuosiuose juridiniuose asmenyse, lėšos naudojamos pagal nustatytą paskirtį. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad savivaldybėse pasitaiko atvejų, kai skirstant ir naudojant viešuosius finansus funkcijoms įgyvendinti, ignoruojami teisės aktų reikalavimai – pažeidžiamas turinio viršenybės prieš formą principas. Pavyzdžiui, Vilniaus miesto savivaldybė, 2014 m. pabaigoje, susidarius mokinio krepšelio kreditinam įsiskolinimui, galėjo padengti nepanaudotomis mokinio krepšelio lėšomis, tačiau šias lėšas panaudojo ne pagal paskirtį, t.y. švietimo įstaigų ūkio išlaidoms. Vadinasi, tai rodo ne tik silpną finansų kontrolę, tačiau akivaizdų piktnaudžiavimą ir rekomendacijų nesilaikymą.

Analizuojant Valstybės kontrolės dokumentų turinį, finansų kontrolės nefunkcionavimas pastebėtas ir savivaldybių skolos bei skolinių įsipareigojimų srityse, kai pažeidžiamas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, draudžiantis biudžetinėms įstaigoms savo vardu skolintis lėšų bei prisiimti kitus skolinius įsipareigojimus. Savivaldybės, imdamos paskolas apyvartinių lėšų trūkumui dengti, trumpalaikių paskolų sutartis sudarė ilgesniam terminui nei biudžetinių metų pabaiga ir jų negrąžino tais pačiais biudžetiniais metais, o ilgalaikės paskolos lėšas panaudojo įvairių paslaugų ir remonto darbų apmokėjimui, bet ne investiciniams projektams finansuoti. Vadinasi, savivaldybės, nesilaikydamos teisės aktų reikalavimų, valstybės biudžeto lėšas naudoja neefektyviai, o tai leidžia daryti išvadą, kad finansų kontrolės priemonės yra neveiksmingos.

Savivaldybėse analizuojamu laikotarpiu pažeidimai pasireiškia, vykdam investicinius projektus, naudojant mokinio krepšelio lėšas bei įsigyjant nemokamo mokinių maitinimo paslaugas. Tai rodo, kad savivaldybių netinkamai parengti pirkimo dokumentai, formaliai atliktos pirkimo procedūros turi įtakos viešųjų pirkimų teisėtumui, taip pat netinkamai funkcionuoja teorinėje darbo dalyje išnagrinėtas finansų kontrolės nenutrūkstamumo ir vientisumo procesas.

Kai kurių savivaldybių kontrolierių ataskaitose vertinamos finansų kontrolės taisyklės. Pavyzdžiui, nepaisant to, kad Trakų rajono savivaldybėje finansų kontrolės taisyklės išsamios, tačiau finansų kontrolė nefunkcionuoja kaip sistema, kadangi einamoji finansų kontrolė nėra nuosekli.⁵⁵ Šis nustatytas faktas leidžia daryti išvadą, kad viešųjų finansų valdymo problemos išlieka sisteminės tiek

⁵⁴Prezidentūroje–pasitarimas dėl sisteminių KAM viešųjų pirkimų pažeidimų. Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/news/daily/lithuania/prezidenturoje-pasitarimas-del-sisteminiu-kam-viesuju-pirkimu-pazeidimu.d?id=72189418>>.

⁵⁵ Trakų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2015 metų veiklos ataskaita, p. 4.

viešuosiuose juridiniuose asmenyse, tiek savivaldybėse. Vadinasi, finansų kontrolės funkcionavimas yra nepakankamas, tarpusavyje nesuderintas bei reikalaujantis finansų kontrolės priemonių tobulinimo.

Siekiant gerinti atliekamo finansinių (teisėtumo) audito kokybę ir pasitikėjimą teikiamomis audito išvadomis, nuo 2012 m. viešojo sektoriaus subjektų patikrinimai atliekami, vadovaujantis Tarptautiniais audito standartais. „Tarptautinius audito standartus atitinkantis valstybinis auditas ne tik įpareigoja išlaikyti aukštą valstybinio audito kokybę, bet ir skatina didinti valstybinio audito poveikį“⁵⁶. Valstybinio audito išvadose, atsižvelgdami į audito metu nustatytų klaidų reikšmingumą, 2011-2015 m. auditoriai iš viso pareiškė 485 nuomones⁵⁷.

3 lentelė. Valstybės kontrolės pareikštos nuomonės 2011-2015 metais

	BESĄLYGINĖ NUOMONĖ	SĄLYGINĖ NUOMONĖ	NEIGIAMA NUOMONĖ	ATSISAKYTA PAREIKŠTI NUOMONĖ
2011 m.	53	50	2	1
2012 m.	37	51	2	7
2013 m.	50	45	3	3
2014 m.	50	38	3	1
2015 m.	53	34	1	1

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų veiklos ataskaitas

Kaip matyti iš 3–ios lentelės, analizuojamu laikotarpiu vyrauja besąlyginės ir sąlyginės Valstybės kontrolės auditorių pareikštos nuomonės. Vidutiniškai per pastaruosius penkerius metus valstybės kontrolieriai dėl biudžeto vykdymo ataskaitų bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo pareiškė 49 besąlygines nuomones. Tokį besąlyginių nuomonių skaičių 2011-2015 m. lėmė šie veiksniai:

- Valstybės kontrolės pozicija dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio;
- reikšmingų teisės aktų pažeidimų finansinės veiklos ataskaitose, apskaitos sistemose nebuvimas.

⁵⁶ Valstybės kontrolės 2012 metų veiklos ataskaita, p. 9.

⁵⁷ **Besąlyginė nuomonė** – kai auditorius neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ir (ar) kitų ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie keistų auditoriaus nuomonę.

Sąlyginė nuomonė – kai auditorius nustato klaidas ir teisės aktų pažeidimus ir (ar) be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės.

Neigiama nuomonė – auditorius nustato reikšmingas klaidas ir reikšmingus teisės aktų pažeidimus.

Atsisakoma pareikšti nuomonę – kai audito metu auditorius negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat, kai yra reikšmingų auditoriaus darbo apribojimų.

Atliekant tyrimą, pastebėta, kad 2011-2015 m. laikotarpiu sąlyginės nuomonės pareiškimas rodo, jog auditoriai patikrinimo metu nustato tam tikrus teisės aktų pažeidimus, dėl kurių negali pareikšti besąlyginės nuomonės. Pažymėtina, kad 2011-2012 m. sąlyginių nuomonių pareikšta apie 50, tačiau 2013 m., vertinant 2012 m. viešųjų finansų valdymą, šis skaičius sumažėjo iki 45. Galima būtų teigti, kad mažėjanti sąlyginių nuomonių tendencija vertintina teigiamai, kadangi pastebimas esminių klaidų ir pažeidimų mažėjimas, tačiau anksčiau atkreipus dėmesį, jog mažėjo ir patys audito mastai, negalima konstatuoti, kad sąlyginių nuomonių mažėjimas parodo gerėjančią viešojo sektoriaus subjektų finansų kontrolės funkcionavimo situaciją. Tiesa, 2013 m. sąlyginė nuomonė buvo pareikšta ir įvertinus valstybės biudžeto vykdymo teisėtumą. Norint užkirsti kelią pasikartojančioms viešojo sektoriaus subjektų klaidoms, darančioms įtaką valstybės ataskaitų teisingumui ir lėšų naudojimo teisėtumui, Valstybės kontrolė rekomendavo stiprinti metodinio vadovavimo funkciją, iš esmės spręsti klausimą dėl kitų subjektų finansavimo, peržiūrėti neįgyvendintas rekomendacijas biudžetinių įstaigų pajamų srityje bei imtis priemonių dėl jų įgyvendinimo⁵⁸. Pažymėtina, kad 2015 m. sąlyginių nuomonių skaičius sumažėjo iki 35 – būtent 2015 m., vertindama 2014 m. finansinį teisėtumą, Valstybės kontrolė pareiškė daugiausia besąlyginių ir mažiausiai sąlyginių nuomonių, o tai rodo, kad minėtais metais auditoriai turėjo mažiausiai reikšmingų pastabų dėl biudžeto lėšų naudojimo ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.

Neigiama nuomonė 2011–2015 m. atliktuose audituose pareikšta retai – vidutiniškai 2 kartus kasmet, o atsisakyta pareikšti nuomonę vidutiniškai 3 kartus, kam didžiausią įtaką turėjo didžiosios valstybės biudžeto pajamų dalies – Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų mokesčių ir kitų įmokų – buhalterinės apskaitos problema. Šių faktų buvimas rodo, jog daroma pažeidimų, tvarkant valstybės lėšų bei turto apskaitą, juos valdant, naudojant ir jais disponuojant bei leidžia teigti, kad viešuosiuose juridiniuose asmenyse finansų kontrolė yra neveiksminga, t.y. priemonės, numatytos finansų kontrolės taisyklėse turėtų būti tobulinamos, kad užtikrintų efektyvesnį viešųjų finansų valdymą.

Teisės aktų ir kitų pažeidimai ir kiti finansų valdymo trūkumai valstybės auditorius verčia teikti rekomendacijas bei stebėti jų įgyvendinimą, pareikšti sąlygines arba neigiamas nuomones, nustatyti sisteminės finansų kontrolės klaidas. Kaip jau buvo akcentuota teorinėje darbo dalyje, finansų kontrolės tikslai įgyvendinami per finansų kontrolės taisykles, kurios yra pamatas finansų kontrolės nenutrūkstam funkcionavimo sukūrimui viešojo sektoriaus subjekte, todėl vienas iš viešųjų finansų valdymo skaidrumo ir atskaitingumo gerinimo būdų yra vidaus kontrolės stiprinimas. Aukščiausioji audito institucija finansinio (teisėtumo) auditų metu vertina ne tik viešojo juridinio asmens viešųjų

⁵⁸ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2013 metų veiklos ataskaita, p. 13

finansų panaudojimą, bet ir vidaus kontrolės veikimą⁵⁹, kuris apima ir finansų kontrolės funkcionavimą. Atlikus Valstybės kontrolės ataskaitų analizę ir nustatius daromų pažeidimų tendencijas bei jų poveikį viešųjų finansų valdymui, galima daryti prielaidą, kad viešojo sektoriaus subjektuose rizikos vertinimas gali būti atliktas netinkamai nustatytais kriterijais. Vadinasi, rizikos ir finansų kontrolės taisyklių vertinimo aspektai ateityje turėtų būti tobulintini ir spręstini.

4.2 Finansų kontrolės funkcionavimas Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje

Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerija – Lietuvos Vyriausybės pagrindinė institucija, atliekanti vidaus reikalų srities valstybės valdymo funkcijas ir įgyvendinanti valstybės politiką šiose srityse. Ministerija vykdo valstybės valdymo funkcijas viešojo saugumo, valstybės sienos apsaugos, valstybės pagalbos esant ekstremaliai situacijai ir civilinės saugos, migracijos procesų kontrolės, viešojo administravimo ir valstybės valdymo sistemos reformos, vietos savivaldos plėtros, regionų plėtros, valstybės tarnybos sistemos kūrimo, informatikos bei kitose ministerijos kompetencijai priskirtose srityse, todėl pagal gaunamų asignavimų dydį Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerija yra viena didžiausių institucijų. Norint atskleisti viešųjų finansinių išteklių valdymo teisėtumą, tikslinga išanalizuoti šios institucijos lėšų panaudojimą ir įvertinti finansų kontrolės, kaip sudėtinės vidaus kontrolės dalies bei viešųjų finansų valdymo priemonės, veikimą, remiantis Valstybės kontrolės dokumentais.

Siekiant gauti pakankamą užtikrinimą, kad metinėse konsoliduotose finansinėse ir biudžeto vykdymo ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų, o valstybės lėšos ir turtas valdomi, naudojami ir disponuojama jais teisėtai⁶⁰, atliekamos audito procedūros, apimančios išsamią rizikos analizę, apskaitos ir vidaus kontrolės aplinkos tyrimą. Įvertinus Valstybės kontrolės ataskaitas ir išvadas dėl Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, nustatyta, kad ministerijoje 2011–2015 m. laikotarpiu viešųjų finansų valdymo pažeidimai turėjo tendenciją kartotis.

⁵⁹ **Vidaus kontrolė kaip gera** vertinama tada, kai atitinka jai keliamus reikalavimus, o atliktos audito procedūros įrodė, kad vidaus kontrolė veikia patikimai, išskyrus nereikšmingas išimtis.

Vidaus kontrolė kaip patenkinama vertinama tada, kai atitinka jai keliamus reikalavimus arba atitinka su nereikšmingomis išimtimis, tačiau audito procedūros nesuteikė pakankamų įrodymų dėl vidaus kontrolės veiksmingumo ir nuoseklumo.

Vidaus kontrolė kaip silpna vertinama tada, kai neatitinka jai keliamų reikalavimų.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2015 metų ataskaita „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“, p. 7

4 lentelė. Pažeidimų tendencijos 2011-2015 metais Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų

Laikotarpis	Pažeidimas	Auditoriaus nuomonė
2011 m.	Nenustatyta	Besąlyginė
2012 m.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Pažeidžiami Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimai. ✓ Pažeidžiamos Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės. ✓ Nesilaikoma Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos. 	Sąlyginė
2013 m.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Pažeidžiami Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimai. ✓ Nesilaikoma Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos. ✓ Nesilaikoma Viešojo sektoriaus privalomojo bendrojo sąskaitų plano. 	Besąlyginė
2014 m.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Pažeidžiami Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimai. 	Besąlyginė
2015 m.	Nenustatyta	Besąlyginė

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų ataskaitas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“

Kaip matyti iš 4-os lentelės, 2011 m. ir 2015 m. Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje reikšmingų pažeidimų dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų nustatyta nebuvo. Tai rodo, jog institucijoje finansinė atskaitomybė už 2010 m. ir už 2014 m. sudaryta vadovaujantis teisės aktais ir yra teisinga. Tuo tarpu 2012-2014 m. laikotarpiu ministerijoje ir jai pavaldžiose įstaigose nustatyti neatitikimai dėl ūkinių operacijų apskaitoje teisingumo, todėl galima teigti, jog, pažeidžiant Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reikalavimus, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys dėl nustatytų reikšmingų pažeidimų neužtikrina tikros ir teisingos informacijos. Kaip nurodoma Valstybinio audito ataskaitoje dėl Vidaus reikalų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų (2012), „ministerija panaudotų biudžeto lėšų neatskleidė pagal jų ekonominę paskirtį“. Tai rodo, jog nesilaikyta Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos, kas suponuoja išvadą, jog ministerijos vadovybė turėtų skirti didesnę dėmesį finansų kontrolės veikimui ir atsakingiau skirstyti lėšas, t.y. atkreipti dėmesį į asignavimų naudojimą pagal paskirtį. Nepaisant to, minėti pažeidimai nebuvo tiek reikšmingi, kad auditoriams tektų pareikšti neigiamas nuomones arba atsisakyti jas pareikšti. Per pastaruosius metus dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų

ministerijai sąlyginė nuomonė pareikšta tik vieną kartą – 2012 m., kitais laikotarpiais nuomonė buvo besąlyginė.

Dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje nustatytos sisteminės finansų kontrolės klaidos. Darytina prielaida, kad minėta sritis yra jautresnė, kadangi joje nustatoma daugiau teisės aktų pažeidimų nei dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų (žr. 5 lent.).

5 lentelė. Pažeidimų tendencijos 2011-2015 metais Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo

Laikotarpis	Pažeidimas	Auditoriaus nuomonė
2011 m.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos Valstybės tarnybos įstatymas. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. 	Besąlyginė
2012 m.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. ▪ Nesilaikoma Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatų. 	Neigiama
2013 m.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas. ▪ Nesilaikoma Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme numatytų nuostatų. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas. ▪ Pažeidžiamos darbo kodekso straipsnių nuostatos. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. 	Sąlyginė
2014 m.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas. ▪ Nesilaikoma Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme numatytų nuostatų. ▪ Ministerijai pavaldžios įstaigos laiku neperskaičiavo nuomos mokesčio už tarnybinių gyvenamųjų patalpų nuomą. 	Sąlyginė
2015 m.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas. ▪ Neracionaliai naudojami žmogiškieji ir finansiniai ištekliai. ▪ Nesilaikoma Vidaus tarnybos statuto reikalavimų. ▪ Pažeidžiamas Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas. ▪ Nesilaikoma inventorizacijos taisyklių. 	Sąlyginė

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų ataskaitas „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“

Kaip matyti iš 5-os lentelės, mažiausias pažeidimų skaičius nustatytas 2011 m., kitais laikotarpiais pažeidimų daugėjo praktiškai tose pačiose srityse. Esminiai pažeidimai 2011-2015 m. Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos valstybės biudžeto lėšų naudojimo, valdymo ir disponavimo jais teisėtumo srityje nustatyti vykdant viešuosius pirkimus, nes nesivadovauta Viešųjų pirkimų įstatymo reikalavimais, taip pat nesilaikyta nediskriminavimo, lygiateisiškumo ir sąžiningos konkurencijos principų tokiu būdu neužtikrinant lėšų panaudojimo racionaliausiu būdu. 2012 m. Valstybės kontrolės auditoriai pateikė neigiamą nuomonę, kam labiausiai įtakos turėjo būtent viešųjų pirkimų pažeidimai, perkant skaitmeninę įrangą, viešinimo ir informavimo paslaugas ir kt. Kaip viešųjų pirkimų pažeidimus pagrindžiančią aplinkybę galima išskirti Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijai pavaldžios įstaigos – Policijos departamento – 2014 m. vykdytą specialių automobilių pirkimą. Dėl nesąžiningų konkurencijos sąlygų, uždaroji akcinė bendrovė „Sostena“, dalyvavusi konkurse, kreipėsi į teismą. Lietuvos apeliacinio teismo kolegija nusprendė vienareikšmiškai – pirkimo sąlygos neteisėtos, diskriminacinės ir ribojančios konkurenciją⁶¹, tą patį patvirtino ir Lietuvos Aukščiausiasis Teismas⁶². Teisėjų kolegija už nesąžiningas konkurso sąlygas Policijos departamentui prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos skyrė 10 tūkst. Eur baudą, taip pat priteisė atlyginti 7,5 tūkst. Eur bylinėjimosi išlaidų. Tai rodo nepakankamą finansų kontrolės funkcionavimą viešajame juridiniame asmenyje, vertinant tokio masto viešuosius pirkimus, valstybės biudžeto asignavimus efektyvumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir skaidrumo požiūriu. Verta prisiminti, kad viešųjų finansų kontrolės sistemą sudaro vidaus ir išorės finansų kontrolė, todėl darytina išvada, jog finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudėtinės dalies, funkcionavimas institucijos viešųjų pirkimų srityje yra silpnas ir rodo, jog Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerija ir jai pavaldžios įstaigos valstybės lėšas visais reikšmingais atžvilgiais valdė neteisėtai ir naudojo ne įstatymų nustatytais tikslais.

Taip pat paminėtina, kad Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerija lėšas naudojo ne efektyviausiu būdu ir dėl to, kad analizuojamu laikotarpiu einamųjų metų asignavimai buvo naudojami ateinančių laikotarpių išlaidoms padengti, t.y. avansu sumokėtos socialinio draudimo įmokos ir gyventojų pajamų mokestis, pažeidžiant Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymą. Priemokos darbuotojams skirtos, neįvardinant skyrimo pagrįstumo, pažeidžiant Vidaus tarnybos statuto reikalavimus bei Valstybės tarnybos įstatymo nuostatas.

Pastebėta, kad ne visais atvejais patikėjimo teise valdomas turtas būtų naudojamas teisės aktų nustatyta tvarka. Paminėtina, jog ministerijai pavaldžiose įstaigose turtas naudojamas neracionaliai. Nustatyti faktai, kad institucijos, nesudariusios sutarčių individualiai įmonei perdavė neatlygintinai naudotis patikėjimo teise valdomu turtu, taigi tokiomis sąlygomis sudaromos galimybės naudotis

⁶¹ Lietuvos apeliacinio teismo 2015 m. liepos 3 d. sprendimas, priimtas civilinėje byloje Nr. e2A-411-180/2015.

⁶² Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 11 d. nutartis, priimta civilinėje byloje Nr. 3K-3-584-378/2015.

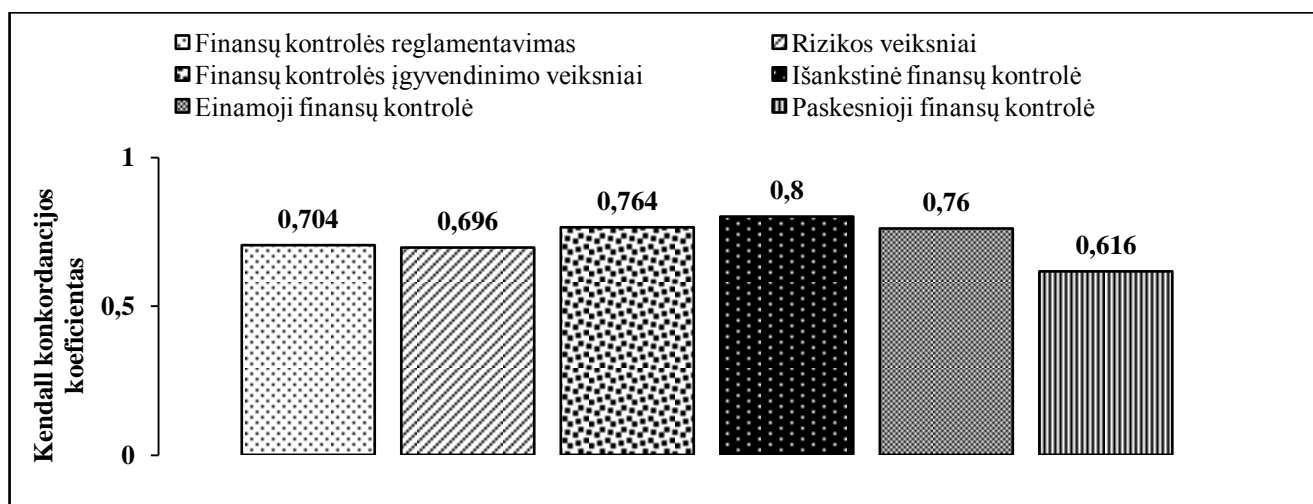
valstybei priklausančiu turto ir gauti naudą, taip neužtikrinant, kad būtų laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų, racionalaus ir taupaus lėšų ir turto naudojimo, laiku neperskaičiavo nuomos mokesčių ir tokiu būdu negavo papildomų pajamų, taip pat pažymėtina, kad ministerijai pavaldus Informatikos ir ryšių departamento sukurtos kontrolės sistemos turi trūkumą, nes šių įstaigų dalies turto inventORIZACIJA atliekama, nesilaikant InventORIZACIJOS taisyklių, ko išdavoje turto duomenys apskaitoje gali neatspindėti realios padėties.

Apibendrinant 2011–2015 m. Valstybės kontrolės finansinio (teisėtumo) audito išvadas bei ataskaitas Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje ir nustačius viešųjų finansų valdymo pažeidimus, galima teigti, jog pažeidimai pastarųjų penkerių metų laikotarpyje turėjo tendenciją kartotis kasmet, todėl siūlytina institucijai stiprinti finansų kontrolės, kaip sudėtinės vidaus kontrolės dalies, mechanizmą valstybės biudžeto lėšų naudojimo, valdymo ir disponavimo jais srityje, tobulinant finansų kontrolės taisykles bei išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės priemones, kadangi esant šių kontrolės rūšių nenutrūkstamam veikimui, priimti sprendimai vykdomi geriausiu būdu, t.y. netinkami ir neracionalūs sprendimai yra atmetami.

Atsižvelgiant į atlikto empirinio tyrimo rezultatus, patvirtinama tyrimo hipotezė – Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse finansų kontrolės funkcionavimas neužtikrina efektyvaus, ekonomiško ir racionalaus viešųjų finansų panaudojimo.

4.3 Ekspertinio vertinimo rezultatų analizė

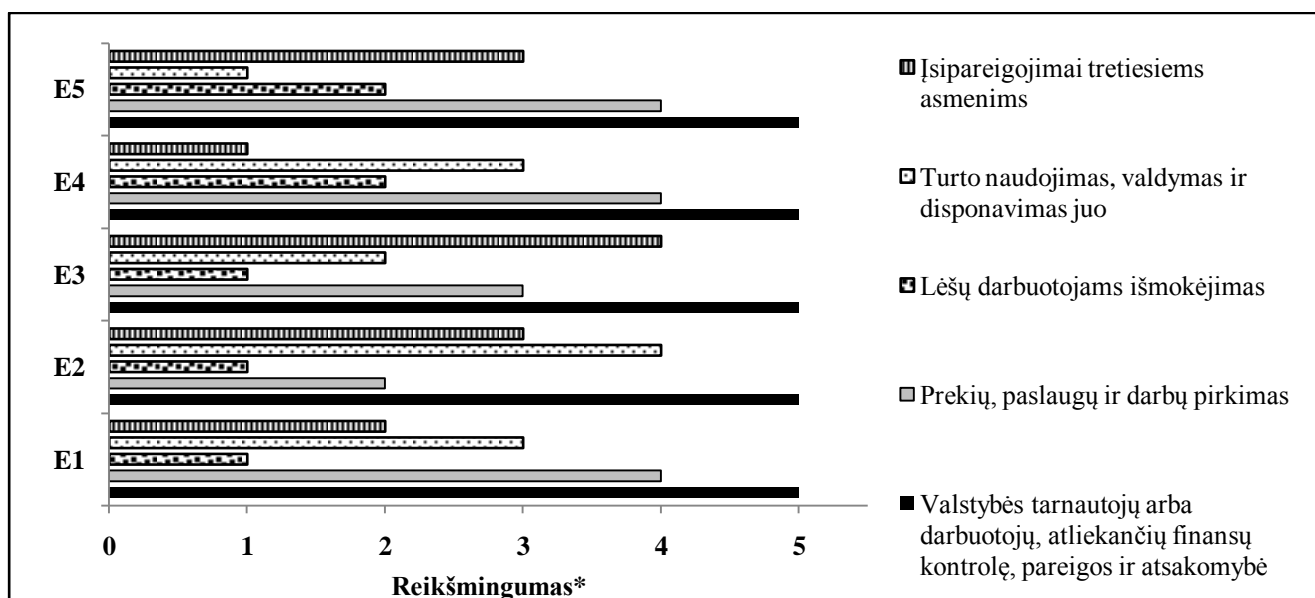
Atlikus ekspertinio vertinimo rezultatų analizę, nustatyta, kad metodologinėje dalyje iš iškeltų hipotezių H_0 hipotezė yra atmetama, o H_1 hipotezė yra priimama. Tai reiškia, kad ekspertų nuomonė reikšmingai nesiskyrė, o požiūrio į tiriamą problemą suderinamumas leidžia detalai išanalizuoti finansų kontrolės funkcionavimo reikšmingumą Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse pagal ekspertų vertinimus ir pateikti apibendrintus rezultatus.



10 pav. Ekspertų nuomonių suderinamumas

Kaip matyti iš 10 pav., ekspertų nuomonė dėl finansų kontrolės institucijos lygmenyje reglamentavimo reikšmingai nesiskyrė. Rizikos veiksnius vertinę ekspertai taip pat nebuvo prieštaringi, kadangi Kendall konkordancijos koeficiento reikšmė 0,696. Dėl finansų kontrolės įgyvendinimo veiksnių bei einamosios finansų kontrolės procedūrų apskaičiuota Kendall konkordancijos koeficiento reikšmė beveik tokia pati – atitinkamai 0,764 ir 0,76 ir rodo, jog ekspertų nuomonė yra vieninga. Sutartinai ekspertai vertino išankstinės bei einamosios finansų kontrolės metu vykdomas procedūras, tuo tarpu dėl paskesniosios finansų kontrolės procedūras, ekspertų nuomonių suderinamumas buvo šiek tiek silpnesnis, tačiau reikšmingai nesiskyrė.

Siekiant plačiau atskleisti ekspertų nuomonę į tiriamą problemą, tikslinga detaliau išanalizuoti ekspertų požiūrį į atskirus klausimus. Visi ekspertai nurodė, kad institucijose, kuriose jie dirba, patvirtintos finansų kontrolės taisyklės, atsižvelgiant į rizikos veiksnių vertinimą, siekiant įstaigai iškeltų tikslų įgyvendinimo. Tai rodo, jog finansų kontrolės taisyklės, pasak ekspertų, yra tvirtinamos, nustačius ir įvertinus rizikos sritis.

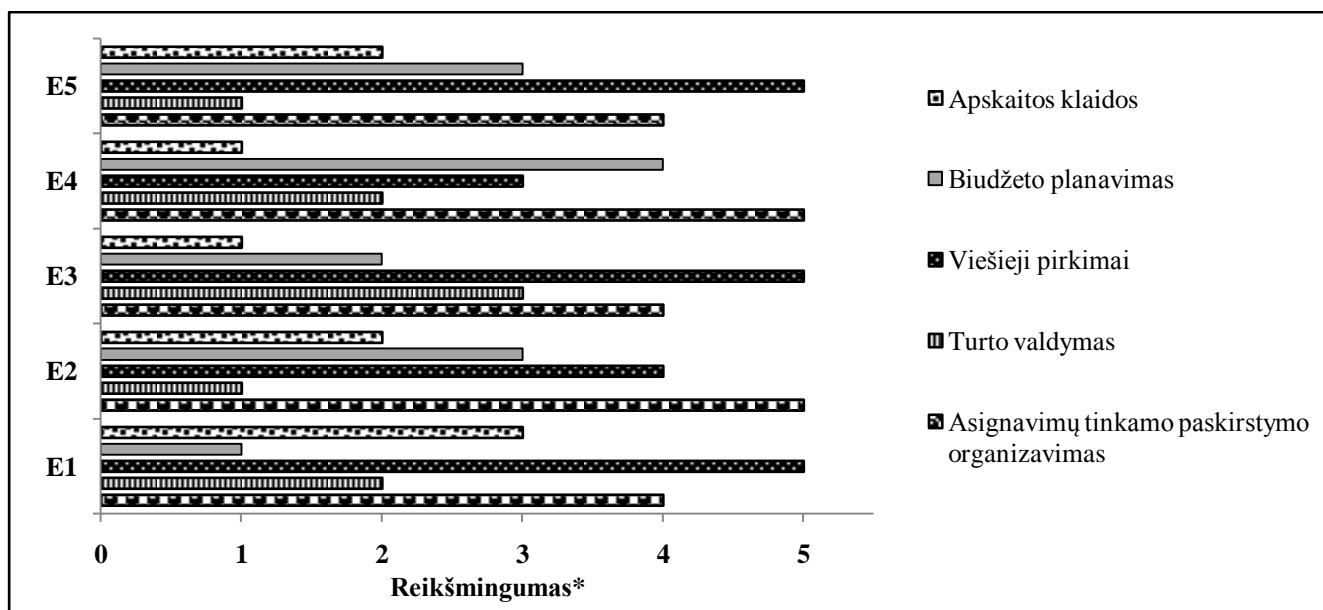


*1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga

11 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl finansų kontrolės reglamentavimo

Kaip matyti iš 11 pav., ekspertų nuomone, reikšmingiausias veiksnys, padedantis užtikrinti tinkamą finansų kontrolės funkcionavimą yra valstybės tarnautojų arba darbuotojų, atliekančių finansų kontrolę, pareigos ir atsakomybė. Taip pat svarbiais kriterijais, užtikrinančiais patikimą finansų valdymą, kurie turėtų būti reglamentuoti finansų kontrolės taisyklėse, ekspertai laiko prekių ir paslaugų pirkimą (3 iš 5 ekspertų), įsipareigojimus tretiesiems asmenims bei turto naudojimo, valdymo ir disponavimo juo sritis. Tuo lėšų išmokėjimo darbuotojams kriterijų ekspertai siūlo mažiausiai reglamentuoti, kadangi šie lėšų išmokėjimą grindžia vadovo įsakymai, tvarkos, vadovaujantis teisės

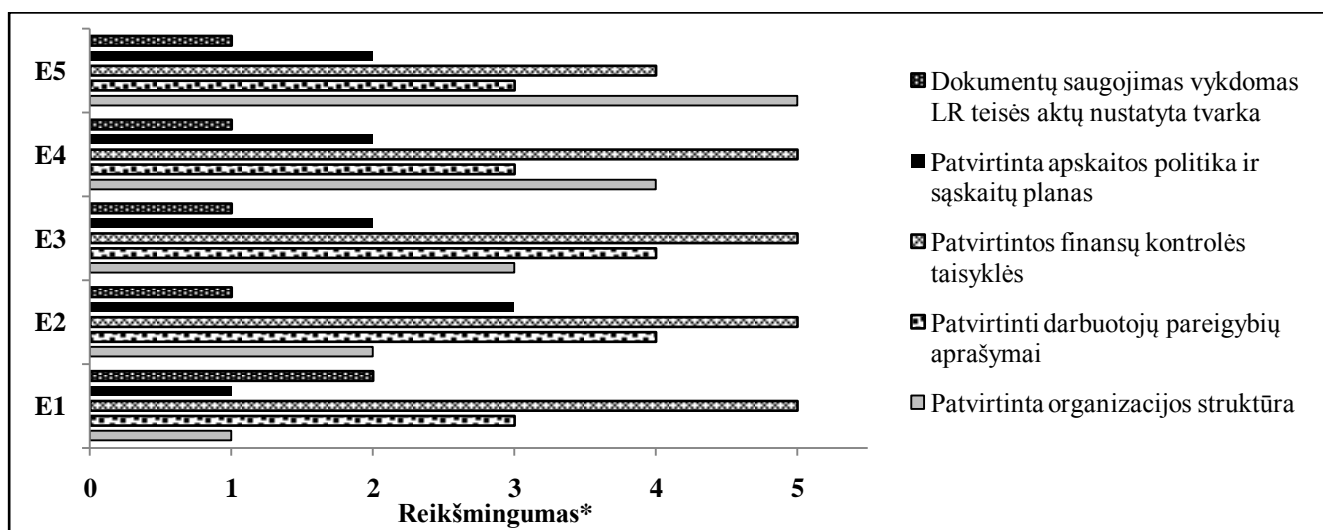
aktais valstybės lygmenyje. Tačiau tai nereiškia, kad finansų kontrolė šioje srityje yra nereikalinga. Darytina išvada, jog, ekspertų požiūriu, teisinis reglamentavimas dėl finansų kontrolės vykdymo viešuosiuose juridiniuose asmenyse yra privalomas, siekiant patikimo finansų valdymo principų įgyvendinimo.



*1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga

12 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl rizikos veiksnių vertinimo

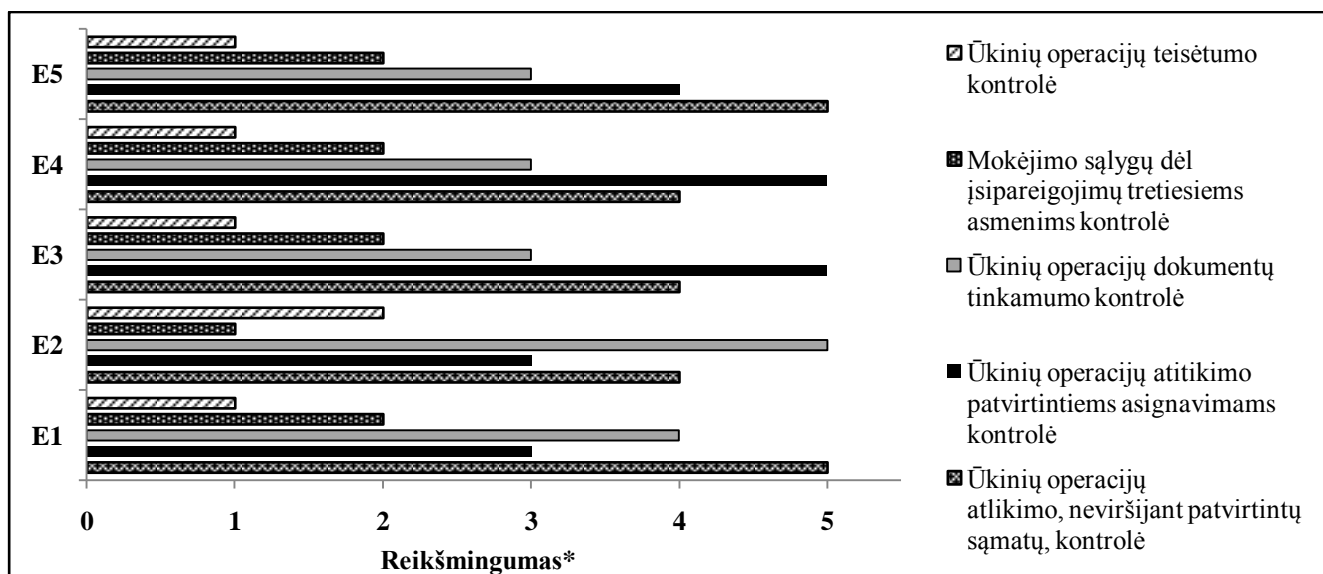
Rizikos veiksniai, turintys įtakos efektyviai valdyti viešuosius finansus, suponavo pagrindą išsiaiškinti ekspertų nuomonę. Kaip matyti iš 12 pav., reikšmingiausias rizikos veiksnys, anot ekspertų, yra viešieji pirkimai. Taip paminėtinas asignavimų planavimas ir tinkamas jų paskirstymo organizavimas institucijoje. Mažiausiai rizikingais veiksniais ekspertai nurodo apskaitos klaidas ir turto valdymą.



*1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga

13 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl finansų kontrolės funkcionavimo veiksnių

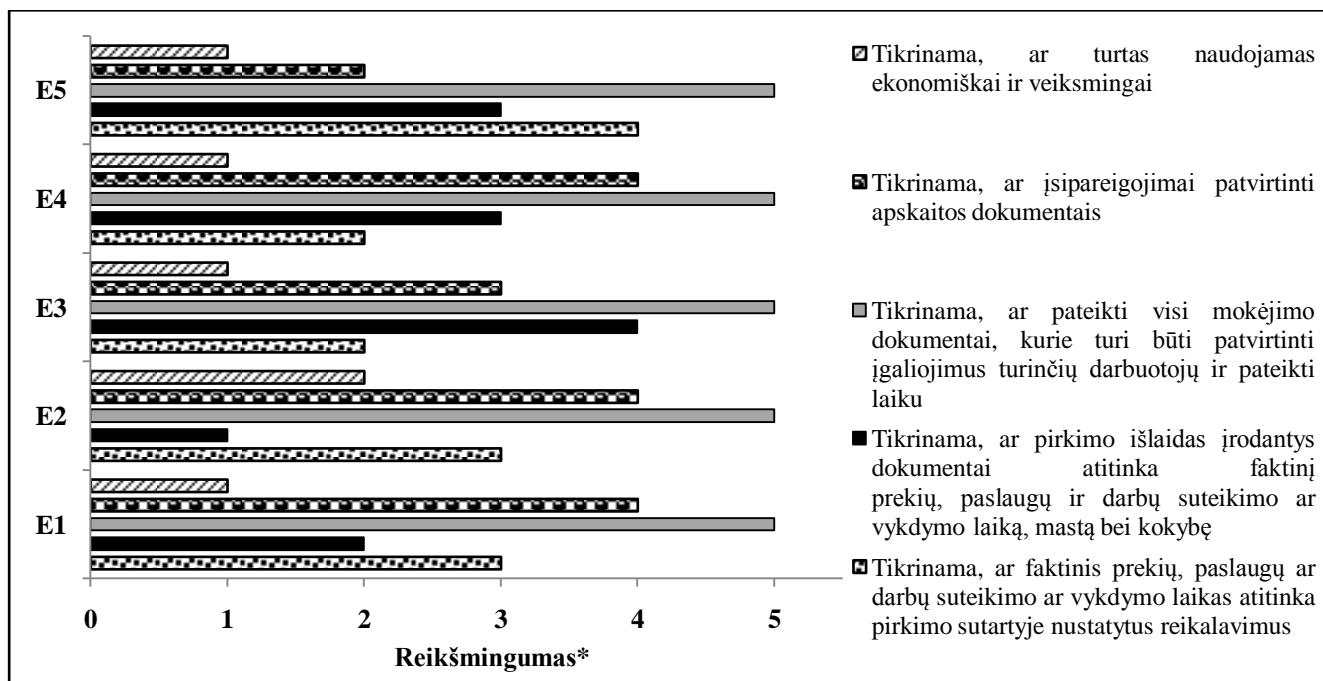
Kaip matyti iš 13 pav., 4 iš 5 ekspertų teigė, jog patvirtintos finansų kontrolės taisyklės yra pagrindas finansų kontrolės funkcionavimui. Svarbiomis procedūromis ekspertai nurodė patvirtintus pareigybių aprašymus, kuriuose detalizuotos darbuotojų funkcijos, susijusios su finansų kontrolės veikimu, o mažiau reikšmingomis procedūromis, siekiant finansų kontrolės veikimo, pažymimas dokumentų saugojimas pagal teisės aktų nuostatas bei apskaitos politika ir sąskaitų planas, tačiau darytina išvada, jog be minėtų procedūrų finansų kontrolės veikimo mechanizmas būtų sudėtingas, todėl galima daryti prielaidą, jog neužtikrintų viešųjų finansų panaudojimo teisėtumo.



*1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga.

14 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl išankstinės finansų kontrolės priemonių

Anot ekspertų, išankstinės finansų kontrolės metu labai reikšminga įvertinti ūkinių operacijų atitikimą patvirtintiems asignavimams ir atlikti patvirtintų sąmatų kontrolę, t.y. vyriausiajam finansininkui privalu patikrinti skirtų programos sąmatoje lėšų likutį bei lėšų likutį pagal ekonominę klasifikaciją. Ūkinių operacijų teisėtumo kontrolę visi ekspertai įvertino kaip nereikšmingą procedūrą einamosios finansų kontrolės metu. Svarbi ir mokėjimo sąlygų dėl įsipareigojimų tretiesiems asmenims procedūra, kurios metu tikrinami mokėjimo terminai, sumos ir kt. Reikšmingas kriterijus einamosios finansų kontrolės metu – dokumentų patikrinimas, t.y. dokumentai privalo būti vizuoti atsakingų asmenų, rekvizitai, duomenys privalo būti teisingi, norint įvykdyti ūkinę operaciją.

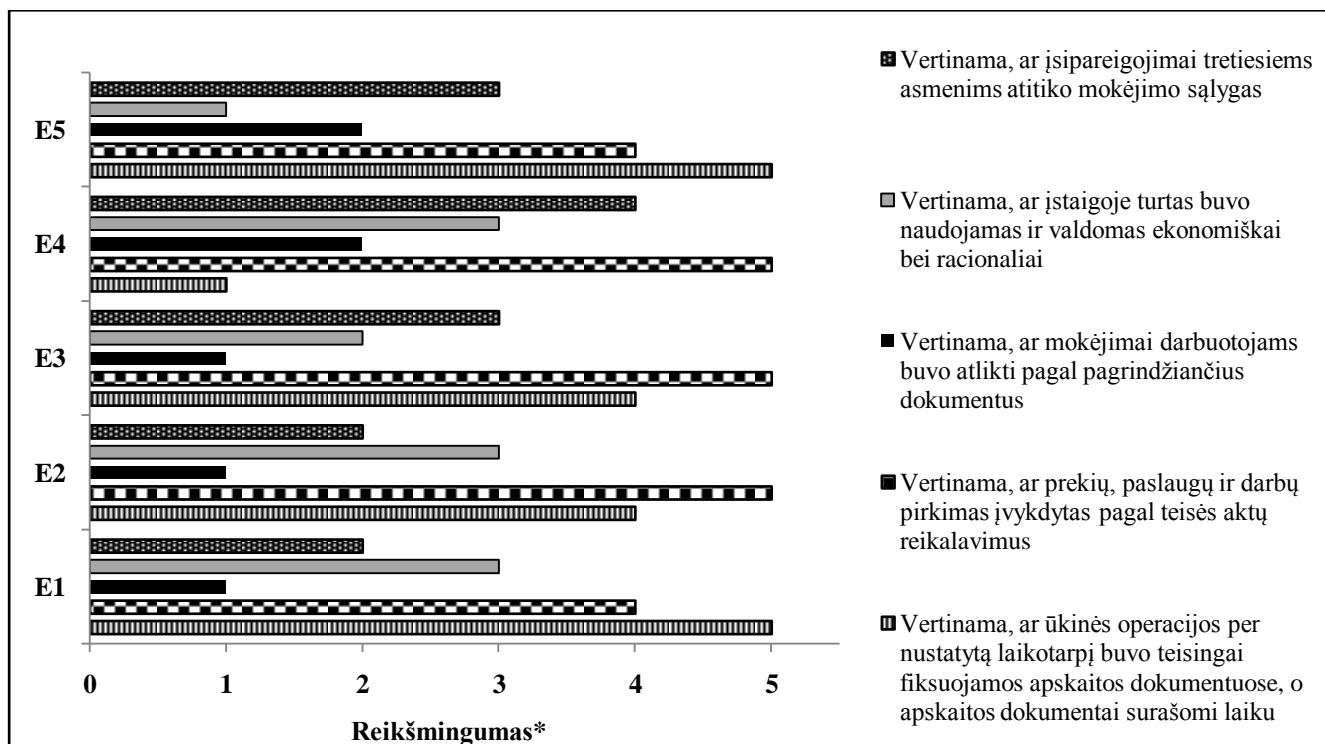


*1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga

15 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl einamosios finansų kontrolės priemonių

Kaip matyti iš 15 pav., visų ekspertų nuomone, reikšmingiausia procedūra einamosios finansų kontrolės metu – mokėjimo dokumentų, kurie turi būti patvirtinti įgaliojimus turinčių asmenų, pateikimas laiku. Svarbu einamosios kontrolės metu, pasak ekspertų, patikrinti pirkimo išlaidų dokumentų atitikimą faktams. Taip pat sutarties sąlygų įvykdymo laiku kontrolė yra būtina sąlyga einamosios finansų kontrolės metu. Turto naudojimo tikrinimą ekonomiškumo ir veiksmingumo aspektais einamosios finansų kontrolės metu ekspertai išskiria kaip nereikšmingą arba dažniausiai nereikšmingą procedūrą.

Kaip matyti iš 16 pav., 3 iš 5 ekspertų pažymi, jog paskesniosios finansų kontrolės metu svarbu įvertinti, ar prekių, paslaugų ir darbų pirkimas įvykdytas pagal teisės aktų reikalavimus. Darytina prielaida, jog ekspertai šį faktą sieja su viešųjų pirkimų rizikos veiksniu, kuris buvo nagrinėtas anksčiau. Paminėtina, jog 2 ekspertai labai reikšmingai vertina ūkinių operacijų teisingumą. Reikšminga, pasak ekspertų, paskesniosios kontrolės metu vertinti turto naudojimą efektyvumo ir racionalumo aspektais, t.y. vertinti ar turtas buvo naudojamas pagal paskirtį, turto perdavimas vykdytas vadovaujantis įstatymais, inventorizacijos metu nustatyti faktai atitinka apskaitoje esančius duomenis. Mažiausiai svarbi sritis, ekspertų nuomone, yra patikrinimas apie lėšų mokėjimo darbuotojams teisingumą.



*1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniau reikšminga, 5 – labai reikšminga

16 pav. Ekspertų nuomonių pasiskirstymas dėl paskesniosios finansų kontrolės priemonių

Apibendrinant ekspertinio vertinimo rezultatus galima teigti, kad ekspertų nuomonės dėl finansų kontrolės reglamentavimo, rizikos veiksnių vertinimo, finansų kontrolės taikomų priemonių bei finansų kontrolės rūšių reikšmingai nesiskyrė. Labai reikšmingais arba reikšmingais veiksniais, siekiant patikimo finansų valdymo principų įgyvendinimo, ekspertai nurodo darbuotojų, atliekančių finansų kontrolės procedūras, rizikingiausios sritys – viešieji pirkimai ir įsipareigojimai tretiesiems asmenims sritis, kurioms būtinos finansų kontrolės taikomos procedūros, taikomos išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės metu. Patvirtintos finansų kontrolės taisyklės – reikšmingiausias veiksnys, siekiant finansų kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Viešieji finansai – tai valstybinių piniginių išteklių sudarymo ir naudojimo proceso priemonė, kurios pagalba planingai formuojamas ir naudojamas centralizuotas finansinių išteklių fondas, kurio pagrindinis bruožas yra viešojo intereso realizavimas. Esminės viešųjų finansų funkcijos – paskirstomoji ir kontrolės, kurių pagrindu ūkio subjektai yra aprūpinami būtiniais finansiniais ištekliais, o šių išteklių judėjimas yra universalus visuomeninės kontrolės įrankis.

2. Valstybės finansinių išteklių formavimo pagrindinius principus charakterizuoja vieningumas, realumas, subalansuotumas ir viešumas. Esminis viešųjų finansų valdymo tikslas – viešųjų finansų naudojimas, atsižvelgiant į patikimo finansų valdymo principus, t.y. kad lėšos būtų naudojamos vadovaujantis efektyvumo, ekonomiškumo, racionalumo ir skaidrumo principais. Svarbus vaidmuo viešųjų finansų valdyme tenka įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios tarpusavio sąveikai, kadangi jos sukuria bendrą įstatymų pagrindą, priežiūrą ir koordinavimą visos valstybės mastu.

3. Finansų kontrolė yra viešųjų piniginių santykių vykdymo patikrinimas ir vertinimas, kurios būtinumas grindžiamas teisėtu, efektyviu ir ekonomišku valstybės lėšų ir turto valdymu, naudojimu ir disponavimu bei įgyvendinimu, laikantis finansų kontrolės taisyklių ir nustatytų kontrolės metodų viešuose juridiniuose asmenyse. Pagrindinių finansų kontrolės rūšių – išankstinės, einamosios, paskesnės – santykis užtikrina nenutrūkstamą finansų kontrolės veikimo procesą.

4. Finansų kontrolės reglamentavimo pagrindas – Lietuvos integracija į Europos Sąjungą. Minėtam procesui įtvirtinti, tobulinant ir formuojant viešųjų finansų kontrolės sistemą, parengtas teisės aktų turinys reguliuoja finansų kontrolės funkcionavimą.

5. Pagrindinės viešųjų finansų kontrolės grandys yra išorės finansų kontrolė ir vidaus finansų kontrolė. Išorės finansų kontrolės reikšmingumas pasireiškia valstybinio audito funkcionavimu, kurio metu nustatomi netinkami viešųjų finansų valdymo principai, klaidos, pažeidimai, teikiamos rekomendacijos viešiesiems juridiniams asmenims, tobulinant bendrąją valstybės valdymo sistemą. Veiksmingas finansų kontrolės instituto mechanizmas viešajame juridiniame asmenyje, įdiegtas į nacionalinę finansų valdymo sistemą, sudaro galimybę ne tik padėti institucijai siekti nustatytų tikslų, efektyviai naudoti valstybės lėšas, išvengti klaidų bei pažeidimų, bet ir tobulinti bendrąją šalies finansų valdymo bei kontrolės praktiką.

6. Valstybės kontrolės finansinio (teisėtumo) audito išvadų bei ataskaitų Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje pagrindu, nustatytų teisės aktų pažeidimų ir neatitikimų viešųjų finansų srityje, rezultatas yra neveiksmingas finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimas, kuris neužtikrina efektyvumo, ekonomiškumo, racionalumo ir skaidrumo principų laikymosi.

7. Ekspertinio vertinimo metu nustatyta, kad ekspertų pozicija atspindi bendrą požiūrį į tiriamą problemą – finansų kontrolės veikimas yra reikšmingas procesas viešuosiuose juridiniuose asmenyse, o finansų kontrolės taikomos priemonės išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės metu yra reikšmingi kriterijai, siekiant valdyti turtą ir lėšas efektyviai bei racionaliai ir sudaro pagrindą veiksmingam finansų kontrolės funkcionavimo mechanizmui.

8. Rekomenduotina Valstybės kontrolei, kaip aukščiausiai audito institucijai ir išorės finansų kontrolės subjektui, vertinant vidaus kontrolės sistemos veikimą, atkreipti didesnę dėmesį į institucijų identifikuotų rizikos veiksnių analizę, kad finansų kontrolės, kaip sudėtinės vidaus kontrolės dalies, poreikis, specifika ir procedūros viešajame juridiniame asmenyje būtų pagrįstos.

9. Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijai siūlytina stiprinti finansų kontrolės, kaip sudėtinės vidaus kontrolės dalies, mechanizmą valstybės biudžeto lėšų naudojimo, valdymo ir disponavimo jais srityje, tobulinant finansų kontrolės taisykles bei išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės priemones, kadangi esant šių kontrolės rūšių nenutrūkstamam veikimui, priimti sprendimai vykdomi geriausiu būdu, t.y. netinkami ir neracionalūs sprendimai yra atmetami.

LITERATŪRA

1. Allen, R., Tommasi, D. *Managing Public Expenditure*. A reference book for transition countries, OECD, 2001.
2. Buckiūnienė, O. *Finansų teorijos pagrindai*. Vilnius, 2011.
3. Budbergytė, R. Taupumas išgydytų viešųjų finansų skaudulius // Prieiga per internetą: <http://verslas.lrytas.lt/mano-pinigai/r-budbergyte-taupumas-isgydytu-viesuju-finansu-skaudulius.htm?utm_source=lrExtraLinks&utm_campaign=Copy&utm_medium=Copy>, [žiūrėta 2016 08 30]
4. Buškevičiūtė, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: technologija, 2006.
5. Butkevičius, A. *Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimo pagrįstumo didinimas: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S)*. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2008.
6. Butkevičius, A., Bivainis, J. *Nacionalinio biudžeto išlaidų planavimas*. Vilnius, VGTU leidykla TECHNIKA, 2009.
7. Daujotaitė, D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // *Viešoji politika ir administravimas*, 2002, Nr. 2, p. 71-77
8. Daujotaitė, D. Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite // *Socialinių mokslų studijos*. – Vilnius, Mykolo Romerio universitetas, Nr. 3(4), 2011, p. 1345-1348.
9. Daujotaitė, D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje // *Viešoji politika ir administravimas*. – Vilnius, Mykolo Romerio universitetas Nr. 28, 2009, p. 29-39.
10. Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė, D. *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidyba, 2015.
11. European Court of Auditors // Prieiga per internetą: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_en>, [žiūrėta 2016 08 20]
12. Giriūnas, L. Įmonės vidaus kontrolės funkcijų klasterizavimas apskaitoje: teorinis aspektas // *Contemporary Issues in Business, Management and Education*. doi: 10.3846, Vilnius, 2011.
13. International standards for the Professional practice of internal auditing. Florida, 2013 // Prieiga per internetą: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Lithuanian.pdf>>, [žiūrėta 2016 09 15]
14. Kanapickienė, R. Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos // *Habilitacijos procedūrai teikiamų mokslo darbų apžvalga*. Vilnius, 2009.
15. Kardelis, K. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Vilnius, 2016.

16. Kariuomenė nutraukia sutartį su Nota Bene // Prieiga per internetą: <<http://vz.lt/verslo-aplinka/2016/09/05/kariuomene-nutraukia-sutarti-su-nota-bene>>, [žiūrėta 2016 10 18]
17. Katkus A. *Valstybinė ekonominė kontrolė: vadovėlis*. Vilnius: Mintis, 1997.
18. Katkus, A. *Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai*, Vilnius, 2004.
19. Konsoliduotos Europos Sąjungos ir Europos bendrijos steigimo sutartys, 2002 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActPrint?documentId=TAR.FB955915C80F>>, [žiūrėta 2016 08 18]
20. Krikščiūnas, R., Matulienė, S. Evolution and legal regulation of financial control in state institutions of Lithuania under context of EU // *Matters of Russian and International Law*. 2013, p. 112-130.
21. Lakis V., Nemanytė, J. Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje // *Informacijos mokslai*. – Vilnius, 2014, p. 63-75.
22. Lakis, V. Audito misija ir dabarties iššūkiai // *Tiltai*. – Vilnius, 2005, p. 87-92.
23. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003.
24. Lietuvos apeliacinio teismo 2015 m. liepos 3 d. sprendimas, priimtas civilinėje byloje Nr. e2A-411-180/2015.
25. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 11 d. nutartis, priimta civilinėje byloje Nr. 3K-3-584-378/2015.
26. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, 2000. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.712BBBFA3D41>>, [žiūrėta 2016 09 01]
27. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/hMIYFfoVxx>>, [žiūrėta 2016 09 30]
28. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. sausio 7 d. įsakymas Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo.“
29. Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“, 2003 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.D9594EE0AD77>>, [žiūrėta 2016 09 01]
30. Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992.
31. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qGpMBjPOfw>>, [žiūrėta 2016 08 17]
32. Lietuvos Respublikos Seimo statutas, 1994 // Prieiga per internetą <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.123B53F30F70/NLMmVRKOfX>>, [žiūrėta 2016 08 16]
33. Lietuvos Respublikos valstybės izdo įstatymas, 1994 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.55627FB64864>>, [žiūrėta 2016 09 30]

34. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų ataskaitos „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“ // Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1>, [žiūrėta nuo 2016 10 15 iki 2016 12 02]

35. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų ataskaitos „Dėl savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“ //Prieiga per internetą: <<http://www.trakai.lt/index.php?1232411269>>, [žiūrėta 2016 11 03]

36. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2011-2015 metų veiklos ataskaitos // Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>>, [žiūrėta nuo 2016 10 15 iki 2016 12 02]

37. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, 1995. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.61BB05227699>>, [žiūrėta 2016 08 16]

38. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito 2011-2015 metų išvados Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijai // Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1>, [žiūrėta nuo 2016 10 15 iki 2016 12 02]

39. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.F789235C18BB>>, [žiūrėta 2016 08 16]

40. Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas, 1996 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C54AFFAA7622/CAvSmSJhKr>>, [žiūrėta 2016 09 18]

41. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, 1994 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.D0CD0966D67F/GDAmujogsL>>, [žiūrėta 2016 08 16]

42. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-12-22 nutarimas Nr. 1487 „Lietuvos Respublikos derybinė pozicija „Finansų kontrolė“ (28 derybinis skyrius)“ // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.54542BE10E8A>>, [žiūrėta 2016 10 10]

43. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos nuostatų patvirtinimo“, 2002 //Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.164058/WwbDJSFeJE>>, [žiūrėta 2016 08 18]

44. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo tvarkos patvirtinimo“, 2001 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.55AE7A4E7975>>, [žiūrėta 2016 10 30]

45. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 827 „Dėl strateginio planavimo metodikos patvirtinimo“, 2002 // Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A6665E0FB4EC>>, [žiūrėta 2016 10 30]

46. Mackevičius, J., Pranckevičiūtė, L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // *Pinigų studijos*. 2007, p. 45-61

47. Matusevičius, D. *Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S)*. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2004.

48. Podvezko, V. Ekspertų įverčių suderinamumas // Ūkio technologinis vystymas. – Vilnius, Vol. XI, No 2, 2005, p. 101-107

49. Prezidentūroje – pasitarimas dėl sisteminių KAM viešųjų pirkimų pažeidimų // Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/news/daily/lithuania/prezidenturoje-pasitarimas-del-sisteminiu-kam-viesuju-pirkimu-pazeidimu.d?id=72189418>>, [žiūrėta 2016 10 09]

50. Regular report on Lithuania's progress towards Accession. Brussels, 2002 // Prieiga per internetą:<http://ec.europa.eu/neighbourhoodenlargement/sites/near/files/archives/pdf/key_documents/2002/lt_en.pdf>, [žiūrėta 2016 11 12]

51. Skačkauskienė, I. *Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos*. Vilnius, VGTU leidykla TECHNIKA, 2012.

52. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, 1977 // Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37>>, [žiūrėta 2016 06 15]

53. Tidikis, R. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius, 2003.

54. Trakų rajono savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2015 metų veiklos ataskaita, 2016 // Prieiga per internetą: <<http://www.trakai.lt/index.php?1232411269>>, [žiūrėta 2016 11 03].

55. Valstybės kontrolė Seimui pateikė informaciją apie dažniausiai fiksuotus viešųjų pirkimų tvarkos pažeidimus // Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=21789>, [žiūrėta 2016 10 10]

56. Valstybės kontrolės ataskaita „Dažniausiai pasikartojančios viešojo sektoriaus subjektų klaidos, nustatytos, atliekant auditus“, 2013 // Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/Ataskaita%202012%20DPK.pdf>, [žiūrėta 2016 10 15]

57. Valstybės kontrolės bendradarbiavimas Europos Sąjungoje // Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=28>>, [žiūrėta 2016 11 15]

58. Viešųjų pirkimų taisyklių nesilaikymas – svarbus ES sanglaudos išlaidose nuolat daromų klaidų šaltinis // Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=21740>, [žiūrėta 2016 10 15]

59. Welcome to the World of Public Internal Financial Control. Europe Commision, 2009. Prieiga per internetą: <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6888,welcome-to-world-ofpifc.pdf?0>>, [žiūrėta 2016 11 01]

Tomaševič A. *Finansų kontrolė kaip viešųjų finansų valdymo instrumentas* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe analizuojamas finansų kontrolės kaip viešųjų finansų valdymo instrumento veikimas, būtinumas ir reikšmė viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Pirmojoje darbo dalyje atskleidžiami viešųjų finansų teoriniai aspektai, formavimo ir valdymo bruožai, principai, valdymo institucijos. Antrojoje darbo dalyje teoriniu aspektu nagrinėjamas finansų kontrolės reikšmingumas ir būtinumas, teisinis reglamentavimo turinys, pateikiami finansų kontrolės tikslai, uždaviniai, klasifikacija. Trečiojoje dalyje pristatyta finansų kontrolės kaip viešųjų finansų valdymo tyrimo metodologija, kurios pagrindiniai tyrimo metodai – antrinė duomenų (Valstybės kontrolės ataskaitų ir išvadų) analizė ir ekspertinis vertinimas. Ketvirtojoje darbo dalyje Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės ataskaitų ir išvadų pagrindu atlikta finansų kontrolės veikimo analizė, kurios rezultatas – nustatytas netinkamas finansų kontrolės veikimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kadangi kartojasi sisteminės finansų kontrolės klaidos apskaitos, lėšų naudojimo, turto valdymo bei viešųjų pirkimų srityje. Ekspertinio vertinimo rezultatų pagrindu nustatyta, kad finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimas, taikomų priemonių ir procedūrų procesas, išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės sąsaja yra reikšmingi veiksniai, siekiant patikimo finansų valdymo principų įgyvendinimo bei minėtų pažeidimų ir trūkumų išvengiamumo.

Pagrindiniai žodžiai: viešųjų finansų valdymas, finansų kontrolė, efektyvumas, ekonomiškumas, rezultatyvumas

Tomaševič A. *Financial Control as a Tool of Public Finance Management* / Finance Management master thesis. Supervisor doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2016

ANNOTATION

The following topics are analysed in the present MA thesis: the operation, necessity and importance of financial controls as a tool of public financial management in juridical entities. In the first part of the paper, theoretical aspects, formation and management characteristics as well as principles and management authorities of public finance are presented. In the second part of the paper, on the basis of the theoretical aspect, the importance, necessity and content of legal regulations of financial controls are analysed as well as aims, goals and classification of financial controls are presented. The third part of the present MA paper is dedicated to the presentation of financial controls', as a public financial management's, research methodology, whose main research methods are secondary data analysis and expert evaluation. The fourth part of the paper is based on the report and deduction of the National Audit Office of the Republic of Lithuania and presents the analysis of financial controls operations, whose findings are the following: an inappropriate operation of financial controls in juridical entities due to the systematic errors in the accounting of financial controls in these of funds, property management and procurement. On the basis of the results of the expert evaluation, it has been established that the way the mechanism of financial control functions, the process of the techniques and procedures applied and the link between the precedent, current and subsequent financial controls are of considerable importance for the authoritative realization of the principles of financial operations and the avoidance of the violations and draw backs that have been mentioned before.

The key words are public finance management, financial control, effectiveness, economy and efficiency.

Tomaševič A. *Finansų kontrolė kaip viešųjų finansų valdymo instrumentas* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas finansų kontrolės kaip viešųjų finansų valdymo instrumento reikšmingumas. Finansų kontrolės taikymo esmė įvardintina kaip procesai, susiję su finansinių išteklių kaupimu, paskirstymu ir naudojimu bei užtikrinantys efektyvų, ekonomišką bei rezultatyvų lėšų naudojimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse, todėl finansų kontrolės problematika yra aktuali ir diskutuotina tema, siekiant viešųjų finansų tvarumo. Tyrimo objektas – finansų kontrolės funkcionavimas Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse, taip siekiama išnagrinėti tyrimo problemą, kad finansų kontrolės funkcionavimas neužtikrina efektyvaus, ekonomiško ir racionalaus viešųjų finansų panaudojimo. Tyrimo tikslas – išanalizuoti finansų kontrolės veikimą Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse ir pateikti tobulinimo kryptis. Tikslui pasiekti buvo iškelti tokie uždaviniai: atskleisti viešųjų finansų esmę, funkcijas bei formavimo ir valdymo principus; apibūdinti finansų kontrolę ir jos teisinį reglamentavimą bei išnagrinėti finansų kontrolės rūšis ir sistemos grandis; nustatyti finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse; remiantis empirinio tyrimo rezultatais, pateikti išvadas bei siūlymus dėl finansų kontrolės viešuosiuose juridiniuose asmenyse tobulinimo. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros, teisės aktų ir kitų šaltinių lyginamoji analizė; antrinė duomenų analizė; ekspertinis vertinimas; apibendrinimo metodas. Darbo struktūra: pirmojoje darbo dalyje nagrinėjami viešųjų finansų ir jų funkcijų teoriniai aspektai, formavimo ir valdymo bruožai, principai bei pateikiama įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios sąsaja bei svarba finansų valdymui; antrojoje darbo dalyje atskleidžiamas finansų kontrolės kaip instrumento reikšmingumas ir būtinumas, teisinio reglamentavimo turinys, pateikiami finansų kontrolės tikslai, uždaviniai, klasifikacija ir metodai. Trečioji dalis supažindina su empirinio tyrimo metodologija. Ketvirtojoje dalyje nustatomas finansų kontrolės veikimas viešuosiuose juridiniuose asmenyse Valstybės kontrolės ataskaitų ir išvadų pagrindu bei atliktas ekspertinis vertinimas.

Atlikto empirinio tyrimo rezultatai patvirtino hipotezę – Lietuvos Respublikos viešuosiuose juridiniuose asmenyse finansų kontrolės funkcionavimas neužtikrina efektyvaus, ekonomiško ir racionalaus viešųjų finansų panaudojimo, kadangi nustatomos sisteminės finansų kontrolės klaidos apskaitos, lėšų naudojimo, turto valdymo bei viešųjų pirkimų srityje. Atlikus ekspertinio vertinimo rezultatų analizę, kad finansų kontrolės mechanizmo funkcionavimas, taikomų priemonių ir procedūrų procesas, išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės sąsaja yra būtinos sąlygos, siekiant patikimo finansų valdymo principų įgyvendinimo bei minėtų pažeidimų ir trūkumų išvengiamumo.

Tomaševič A. *Financial Control as a Tool of Public Finance Management* / Finance Management master thesis. Supervisor doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2016

SUMMARY

In the present MA paper, the importance of financial controls as a tool of public financial management has been analysed. The essence of the implementation of financial controls is the following: processes related to the accumulation, allocation and use of financial resources that ensure an effective, economical and efficient use of funds in juridical entities. As a result, financial controls are an important and debatable issue, seeking for sustainability of financial controls. The research object is the way financial controls function in juridical entities of the Republic of Lithuania. In this way the research problem – financial controls do not ensure an effective, economical and rational use of public finance – is analysed. The research aim is to analyse financial controls operations in the juridical entities of the Republic of Lithuania and to suggest how they could be improved. The following tasks have been tackled to achieve the aims:

- to reveal the essence, functions, formation and principles of the financial controls operations;
- to define financial controls and their legal regulations;
- to analyse the types and systematic links of financial controls;
- to determine the way theme chanism of financial controls functions in juridical entities;
- on the basis of the empirical research results, to draw conclusions and suggest the ways financial controls in juridical entities may be improved.

The research methodology: comparative analysis of scientific literature, legislation and other sources, secondary data analysis, expert evaluation and summation method. The structure of the paper is the following: the first part of the paper focuses on the theoretical aspects, formation and operation characteristics as well as principles of public finance and its functions. What is more, it presents the link between legislative and executive branches and its importance for financial controls. The second part of the paper reveals the necessity and importance of financial controls and the content of legal regulations. Also, the aims, tasks, classification and methods of financial controls are presented. In the third part of the paper, empirical research methodology is explained. The fourth part indicates financial controls operations in juridical entities on the basis of report and deduction of the National Audit Office of the Republic of Lithuania and presents expert evaluation. The results of the empirical research have confirmed the hypothesis that the way financial controls function in juridical entities does not ensure an effective, economical and rational use of public finance due to the systematic errors

in the financial controls accounting in the use of funds, property management and procurement. After the expert evaluation analysis has been carried out, it has been established that the way the mechanism of financial controls function, the processes of the techniques and procedures applied and the link between the precedent, current and subsequent financial controls are of considerable importance for the authoritative realization of the principles of financial operations and the avoidance of the violations and draw backs that have been mentioned before.

PRIEDAI

EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA

Gerbiamas Eksperte,

esu Mykolo Romerio universiteto Finansų valdymo magistrantūros studijų studentė Ana Tomaševič. Rašau magistro baigiamąjį darbą, kurio atliekamas ekspertinis vertinimas – tai šio darbo tyrimo dalis. Pagrindinis tyrimo tikslas – remiantis ekspertų vertinimu, nustatyti finansų kontrolės funkcionavimo Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektuose reikšmingumą.

Prašau atsakykite į žemiau pateiktus klausimus, atsižvelgiant į tokią vertinimo balų skalę:

1 – nereikšminga, 2 – dažniau nereikšminga, 3 – reikšminga, 4 – dažniausiai reikšminga, 5 – labai reikšminga. Jūsų nuomonė vertinimo atlikimui labai svarbi. Gauta informacija bus naudojama tik apibendrinta ir anonimiškai.

Dėkoju už Jūsų skirtą laiką ir atsakymus!

1. Ar Jūsų įstaigoje yra patvirtintos finansų kontrolės taisyklės?

Taip

Ne

2. Įvertinkite finansų kontrolės taisyklėse nurodytas sritis:

Sritis	Reikšmingumas				
	1	2	3	4	5
Valstybės tarnautojų arba darbuotojų, atliekančių finansų kontrolę, pareigos ir atsakomybė					
Prekių, paslaugų ir darbų pirkimas					
Lėšų darbuotojams išmokėjimas					
Turto naudojimas, valdymas ir disponavimas juo					
Įsipareigojimai tretiesiems asmenims					

3. Ar, siekiant įstaigai iškeltų strateginių ir kitų tikslų, yra nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti?

Taip

Ne

4. Įvertinkite nurodytų rizikos veiksnių reikšmingumą:

Veiksny	Reikšmingumas				
	1	2	3	4	5
Asignavimų tinkamo paskirstymo organizavimas					
Turto valdymas					
Viešieji pirkimai					
Biudžeto planavimas					
Apskaitos klaidos					

5. Įvertinkite veiksmų reikšmingumą finansų kontrolės funkcionavimui:

Veiksny	Reikšmingumas				
	1	2	3	4	5
Patvirtinta organizacijos struktūra ir struktūrinių padalinių nuostatai					
Patvirtinti darbuotojų pareigybių aprašymai, apibrėžiantys pareigų atskyrimą					
Patvirtintos finansų kontrolės taisyklės					
Patvirtinta apskaitos politika ir sąskaitų planas					
Dokumentų saugojimas vykdomas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka					

6. Įvertinkite išankstinės finansų kontrolės metu vykdomų kontrolės procedūrų reikšmingumą:

	Reikšmingumas				
	1	2	3	4	5
Ūkinių operacijų atlikimo, neviršijant patvirtintų sąmatų, kontrolė					
Ūkinių operacijų atitikimo patvirtintiems asignavimams kontrolė					
Ūkinių operacijų dokumentų tinkamumokontrolė					
Ūkinių operacijų teisėtumo kontrolė					
Mokėjimo sąlygų dėl įsipareigojimų tretiesiems asmenims kontrolė					

7. Įvertinkite einamosios finansų kontrolės metu vykdomų kontrolės procedūrų reikšmingumą:

	Reikšmingumas				
	1	2	3	4	5
Tikrinama, ar faktinis prekių, paslaugų ar darbų suteikimo ar vykdymo laikas atitinka pirkimo sutartyje nustatytus reikalavimus					
Tikrinama, ar pirkimo išlaidas įrodantys dokumentai atitinka faktinį prekių, paslaugų ir darbų suteikimo ar vykdymo laiką, mastą bei kokybę					
Tikrinama, ar pateikti visi mokėjimo dokumentai, kurie turi būti patvirtinti įgaliojimus turinčių darbuotojų					
Tikrinama, ar įsipareigojimai patvirtinti apskaitos dokumentais					
Tikrinama, ar turtas naudojamas ekonomiškai ir veiksmingai					

8. Įvertinkite paskesniosios finansų kontrolės metu vykdomų kontrolės procedūrų reikšmingumą:

	Reikšmingumas				
	1	2	3	4	5
Vertinama, ar ūkinės operacijos per nustatytą laikotarpį buvo teisingai fiksuojami apskaitos dokumentuose, o apskaitos dokumentai surašomi laiku					
Vertinama, ar prekių, paslaugų ir darbų pirkimas įvykdytas pagal teisės aktų reikalavimus					
Vertinama, ar įstaigoje turtas buvo naudojamas ir valdomas ekonomiškai bei racionaliai					
Vertinama, ar mokėjimai darbuotojams buvo atlikti pagal pagrindžiančius dokumentus					
Vertinama, ar išipareigojimai tretiesiems asmenims atitiko mokėjimo sąlygas					

9. Pateikite savo nuomonę dėl finansų kontrolės viešojo sektoriaus subjektuose. Ar, Jūsų nuomone, finansų kontrolės funkcionavimas yra efektyvus ir tinkamas? Ką šioje srityje reikėtų tobulinti?

**BENDROVĖS „NOTA BENE“ LIETUVOS KARIUOMENEI 2014 M. PARDUOTI
PRODUKTAI⁶³**

	Kaina sutartyje, Eur/ vnt.	Kaina rinkoje, Eur/ vnt.	Skirtumas, kartais
Galąstuvus „Arcos“	103,38	11,24	9,20
Kiaurasamtis „ProHotel“	69,74	9,20	7,60
Metalinė lentelė „ProHotel“	74,64	9,33	8,00
Peilis duonai „Arcos“	141,58	13,16	10,80
Pjaustymo lentelė	151,90	28,23	5,40
Plaktuvus „ProHotel“	26,98	5,76	4,70
Tankus sietas	161,03	20,51	7,90
Virtuvės šakutė „ProHotel“	183,98	7,47	24,60
Žuvies ruošimo peilis „Arcos“	250,56	44,42	5,60

⁶³ Kariuomenė nutraukia sutartį su Nota Bene // Prieiga per internetą: <<http://vz.lt/verslo-aplinka/2016/09/05/kariuomene-nutraukia-sutarti-su-nota-bene>>.

**KENDALL KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO SKAIČIAVIMAS, VERTINANT
FINANSŲ KONTROLĖS REGLAMENTAVIMĄ**

Eksperto Nr.	Kriterijai				
	Valstybės tarnautojų arba darbuotojų, atliekančių finansų kontrolę, pareigos ir atsakomybė	Prekių, paslaugų ir darbų pirkimas	Lėšų darbuotojams išmokėjimas	Turto naudojimas, valdymas ir disponavimas juo	Įsipareigojimai tretiesiems asmenims
E1	5	4	1	3	2
E2	5	2	1	4	3
E3	5	3	1	2	4
E4	5	4	2	3	1
E5	5	4	2	1	3
Rangų suma	25	17	13	7	13
Rangų sumų vidurkis a	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	100	4	4	64	4
Nuokrypio kvadratų suma	176				
Konkordancijos koeficientas	0,704				

KENDALL KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO SKAIČIAVIMAS, VERTINANT RIZIKOS VEIKSNIUS

Eksperto Nr.	Kriterijai				
	Asignavimų tinkamo paskirstymo organizavimas	Turto valdymas	Viešieji pirkimai	Biudžeto planavimas	Apskaitos klaidos
E1	4	2	5	1	3
E2	5	1	4	3	2
E3	4	3	5	2	1
E4	5	2	3	4	1
E5	4	1	5	3	2
Rangų suma	22	9	22	13	9
Rangų sumų vidurkis a	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	49	36	49	4	36
Nuokrypio kvadratų suma	174				
Konkordancijos koeficientas	0,696				

**KENDALLKONKORDANCIJOS KOEFICIENTO SKAIČIAVIMAS, VERTINANT FINANSŲ
KONTROLĖS ĮGYVENDINIMO VEIKSNIUS**

Eksperto Nr.	Kriterijai				
	Patvirtinta organizacijos struktūra	Patvirtinti darbuotojų pareigybių aprašymai	Patvirtintos finansų kontrolės taisyklės	Patvirtinta apskaitos politika ir sąskaitų planas	Dokumentų saugojimas vykdomas LR teisės aktų nustatyta tvarka
E1	1	3	5	1	2
E2	2	4	5	3	1
E3	3	4	5	2	1
E4	4	3	5	2	1
E5	5	3	4	2	1
Rangų suma	15	17	24	10	6
Rangų sumų vidurkis a	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	0	4	81	25	81
Nuokrypio kvadratų suma	191				
Konkordancijos koeficientas	0,764				

**KENDALL KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO SKAIČIAVIMAS, VERTINANT
IŠANKSTINĖS FINANSŲ KONTROLĖS PRIEMONES**

Eksperto Nr.	Kriterijai				
	Ūkinių operacijų atlikimo, neviršijant patvirtintų sąmatų, kontrolė	Ūkinių operacijų atitikimo patvirtintiems asignavimams kontrolė	Ūkinių operacijų dokumentų tinkamumo kontrolė	Mokėjimo sąlygų dėl įsipareigojimų tretiesiems asmenims kontrolė	Ūkinių operacijų teisėtumo kontrolė
E1	5	3	4	2	1
E2	4	3	5	1	2
E3	4	5	3	2	1
E4	4	5	3	2	1
E5	5	4	3	2	1
Rangų suma	22	20	18	9	6
Rangų sumų vidurkis a	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	49	25	9	36	81
Nuokrypio kvadratų suma	200				
Konkordancijos koeficientas	0,8				

**KENDALL KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO SKAIČIAVIMAS, VERTINANT
EINAMOSIOS FINANSŲ KONTROLĖS PRIEMONES**

Eksperto Nr.	Kriterijai				
	Tikrinama, ar faktinis prekių, paslaugų ar darbų suteikimo ar vykdymo laikas atitinka pirkimo sutartyje nustatytus reikalavimus	Tikrinama, ar pirkimo išlaidas įrodantys dokumentai atitinka faktinį prekių, paslaugų ir darbų suteikimo ar vykdymo laiką, mastą bei kokybę	Tikrinama, ar pateikti visi mokėjimo dokumentai, kurie turi būti patvirtinti įgaliojimus turinčių darbuotojų ir pateikti laiku	Tikrinama, ar įsipareigojima i patvirtinti apskaitos dokumentais	Tikrinama, ar turtas naudojamas ekonomiškai ir veiksmingai
E1	3	2	5	4	1
E2	3	1	5	4	2
E3	2	4	5	3	1
E4	2	3	5	4	1
E5	4	3	5	2	1
Rangų suma	14	13	25	17	6
Rangų sumų vidurkis a	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	1	4	100	4	81
Nuokrypio kvadratų suma	190				
Konkordancijos koeficientas	0,76				

**KENDALL KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO SKAIČIAVIMAS, VERTINANT
PASKESNIOSIOS FINANSŲ KONTROLĖS PRIEMONES**

Eksperto Nr.	Kriterijai				
	Vertinama, ar ūkinės operacijos per nustatytą laikotarpį buvo teisingai fiksuojamos apskaitos dokumentuose, o apskaitos dokumentai surašomi laiku	Vertinama, ar prekių, paslaugų ir darbų pirkimas įvykdytas pagal teisės aktų reikalavimus	Vertinama, ar mokėjimai darbuotojams buvo atlikti pagal pagrindžiančius dokumentus	Vertinama, ar įstaigoje turtas buvo naudojamas ir valdomas ekonomiškai bei racionaliai	Vertinama, ar įsipareigojimai tretiesiems asmenims atitiko mokėjimo sąlygas
E1	5	4	1	3	2
E2	4	5	1	3	2
E3	4	5	1	2	3
E4	1	5	2	3	4
E5	5	4	2	1	3
Rangų suma	19	23	12	7	14
Rangų sumų vidurkis a	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	16	64	9	64	1
Nuokrypio kvadratų suma	154				
Konkordancijos koeficientas	0,616				

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

20 - -
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

(fakulteto / instituto, programos pavadinimas)

Studentas (-ė) _____,
(vardas, pavardė)

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„_____“
_____“.

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už akademinės etikos pažeidimą.

(parašas)

(vardas, pavardė)