

# FINANSINĖS APSKAITOS IR AUDITO TEISINIS REGULIAVIMAS KAIP VIEŠŪJŲ FINANSŲ TEISĖS INSTITUTAS

## Martynas Endrijaitis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros asistentas  
socialinių mokslų daktaras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel. (+370 5) 236 6175  
El. paštas: <Martynas.Endrijaitis@gmail.com>

*Straipsnyje atskleidžiama, kad finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą būtina išskirti kaip atskirą, savarankišką ir neabejotinai svarbų viešųjų finansų teisės institutą. Taip pat pateikiama konkrečių argumentų minėtam institutui išskirti.*

*The article reveals that legal regulation of financial accounting and audit must be defined (and separated) as self-dependent, separated and no doubt very important legal institute of public finance law. There are concrete arguments disclosed validating the resolution to define this legal institute as self-dependent and very important legal institute of public finance law.*

## Įvadas

Viešųjų finansų teisę būtų galima apibrėžti kaip teisės normomis reglamentuojamus valstybės ir savivaldybių organizuojamus ir įgyvendinamus ekonominius piniginius santykius kaupiant (sudarant) viešuosius piniginių išteklių fondus, paskirstant ir panaudojant juose sukauptas lėšas siekiant užtikrinti viešųjų funkcijų vykdymą.

Viešųjų finansų teisė apima tokius svarbius institutus, kaip antai mokesčių, nacionalinio biudžeto ir jo proceso, tikslinių piniginių fondų, skolinimosi valstybės vardu ir kt. teisinis reguliavimas. Tačiau viešųjų finansų teisės tyrimuose pasigendama didesnio dėmesio išskirti finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą, kaip šios teisės institutą, ir jį apibūdinti. Todėl straipsnio tikslas – pagrįsti finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo, kaip viešųjų finansų teisės instituto, išskyrimą.

Vadovaujantis straipsnio tikslu, skirtingi tokie uždaviniai: 1) apibūdinti finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo šaltinius; 2) atskleisti finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo, kaip viešųjų finansų teisės instituto, skyrimo pagrįstumą remiantis pagrindinėmis teisės sampratos koncepcijomis; 3) pateikiant pagrindinius teisinius argumentus, kodėl reikia išskirti finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą kaip viešųjų finansų teisės institutą, išvardyti esminius šio instituto požymius.

Atitinkamai straipsnio objektas – finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas viešųjų finansų teisės kontekste.

Reikia pažymėti, kad apie finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo kaip viešųjų finansų teisės instituto skyrimo pagrįstumą užsimenama tokiuose vėliau šiame straipsnyje minimuose užsienio mokslininkų R. Dorsey, R. Goddard, H. Rogers, J. L. Hoopes, Y. Biondi ir kt. darbuose. Šiuose darbuose teigiama, kad minėtas institutas yra svarbus finansų teisei, nagrinėjami reguliuojami teisiniai santy-

kiai, tačiau nėra išsamiau atskleidžiama, kokie požymiai leidžia išskirti šį institutą kaip savarankišką viešųjų finansų teisėje. Todėl straipsnyje analizuojamai temai būdinga jos ištirtumo problematika, t. y. mažai nagrinėta tema, pasigendama išsamesnių darbų. Lietuvos teisės mokslininkų darbuose apskritai šis institutas nėra kol kas nagrinėtas. Vis dėlto būtina pažymėti, kad 2018 m. pabaigoje išleidžiamame Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros dėstytojų prof. Broniaus Sudavičiaus ir asist. dr. Martyno Endrijaičio viešųjų finansų teisės vadovėlyje taip pat yra pagrindžiamas ir išskiriamas viešųjų finansų teisės institutas – finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas, kuriam skiriamas atskiras šio vadovėlio skyrius. Be to, Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros finansų ir mokesčių teisės specializacijos programoje studentams taip pat nuo 2018 m. rudens semestro kaip vienas iš dėstomų dalykų įtvirtintas finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas. Todėl, be abejo, pritariant, kad tokį institutą išskirti reikėtų, ir atsižvelgiant į tai, jog šiuo klausimu Lietuvoje nėra parengta jokių mokslinių darbų, straipsnyje, atsižvelgiant į straipsniui keliamą apimties ribotumą, glaustai siekiama pateikti pagrindinius šio instituto išskyrimo ir reikšmės argumentus. Reikia pažymėti, kad išskyrimo pagrįstumas ir reikšmė daugiausia akcentuojama per vieną iš viešųjų finansų teisės institutų (ar netgi pošakių, šakų) – mokesčių teisinį reguliavimą.

Straipsnyje analitiniu, sisteminiu teisės tyrimo metodais nagrinėjami finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo šaltiniai, atskleidžiamas finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo kaip viešųjų finansų teisės instituto skyrimo pagrįstumas remiantis pagrindinėmis teisės sampratos koncepcijomis, pateikiama kitų teisinių argumentų; indukciniu teisės tyrimo metodu išskiriami esminiai analizuojamo instituto požymiai, pateikiamos straipsnio išvados.

Atliekant šio darbo temos analizę, vadovaujamosi tarptautiniais, ES ir nacionaliniais teisės aktais, moksline literatūra, mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika.

Papildomai paminėtina, kad šiame straipsnyje, išskiriant vieną iš viešųjų finansų teisės institutų, ši kategorija (teisės institutas) apskritai suprantama kaip teisės pošakio dalis, apimanti teisės normas, reguliuojančias tam tikrus visuomeninius teisinius santykius<sup>1</sup>.

O vertinant finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą kaip viešųjų finansų teisės institutą, finansinė apskaita apibūdinama kaip viešųjų finansų teisės normomis reglamentuojami atitinkami tarptautinių ir nacionalinių institucijų organizuojami ir įgyvendinami ekonominiai piniginiai santykiai tvarkant finansinę apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas, o auditas – viešųjų finansų teisės normomis reglamentuojami atitinkamų tarptautinių ir nacionalinių institucijų organizuojami ir įgyvendinami ekonominiai piniginiai santykiai, tikrinant subjekto finansines ataskaitas, siekiant auditoriui pateikti kompetetingą nuomonę, ar subjekto finansinės ataskaitos rodo tikrą ir teisingą subjekto finansinę būklę (t. y. ar finansinių ataskaitų rinkinyje yra reikšmingų iškraipymų, kurie gali turėti įtakos finansinių ataskaitų rinkinių vartotojams priimant ekonominius sprendimus, pavyzdžiui, parduoti audituojamo subjekto akcijas, įsigyti daugiau audituojamo subjekto akcijų ir kt).

## **1. Finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas**

Pirmiausia, prieš pateikiant konkrečius argumentus, neabejotinai reikia skirti finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą kaip viešųjų finansų teisės institutą, glaustai nagrinėtini pagrindiniai teisės šaltiniai, reglamentuojantys finansinę apskaitą ir auditą.

Savarankiški teisės šaltiniai – vienas iš esminių teisės šakos (juo labiau teisės šakos instituto) savarankiškumo požymių, kuris būdingas viešųjų finansų teisei ir jos vienam iš institutų – finansinės apskaitos ir audito teisiniam reguliavimui. Pažymėtina, kad viešųjų finansų teisės šaltinis apskritai – tai

---

<sup>1</sup> Pagal horizontalųjį teisės šakų santykių aspektą teisės institutų jungtis sudaro teisės pošakius, pastarieji teisės šakas. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija: vadovėlis. 2-asis, patais. ir papild. leid.* Vilnius: Justitia, 2004, p. 343–344.

kompetentingos valstybės ar savivaldybės institucijos nustatyta tvarka priimtas teisės aktas, įtvirtinantis teisės normas, reguliuojančias viešuosius finansinius visuomeninius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindais. O būtent, kaip bus analizuojama kitose straipsnio dėstymo dalyse, tokių šaltinių gausa būdinga straipsnyje nagrinėjamam atskiram viešųjų finansų teisės institutui.

### **1.1. Finansinės apskaitos teisinis reguliavimas**

Viešojo sektoriaus finansinės apskaitos teisinis reguliavimas nagrinėtinas pradedant nuo tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų (toliau – TVSAS), nes jų pagrindu Lietuvos Respublikoje buvo sukurti nacionaliniai viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai. Visų pirma reikia pažymėti, kad Tarptautinė buhalterijų federacija (TBF, angl. *International Federation of Accountants (IFAC)*) – tai pasaulinė buhalterijų profesinė organizacija, tarnaujanti visuomenės interesams, stiprinanti profesiją ir prisidedanti prie stiprios tarptautinės ekonomikos vystymosi<sup>2</sup>.

Pasaulinėje viešojo (taip pat privataus) sektoriaus praktikoje aktuali problema yra nevienodas teisinis reguliavimas – valstybės taiko skirtingus viešojo sektoriaus apskaitos standartus, kartu ir principus, metodus. Siekdama išspręsti minėtas problemas, Tarptautinės buhalterijų federacijos valdyba įgaliota Viešojo sektoriaus komitetą išleisti TVSAS. Tokiu būdu Viešojo sektoriaus komitetas kuria pasauliniu mastu taikytinus TVSAS. Iš pradžių šie standartai buvo kuriami remiantis Tarptautiniais apskaitos standartais (toliau – TAS), išleistais Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (toliau – TASV) (anksčiau žinomos kaip Tarptautinis apskaitos standartų komitetas (TASK), pritaikant juos viešajam sektoriui. Kur tik įmanoma, siekiama išlaikyti TAS apskaitos tvarką ir originalų tekstą, bet dažnai susiduriama su specifinėmis viešojo sektoriaus apskaitos problemomis, todėl sprendžiant jas nukrypstanta nuo tam tikrų TAS nuostatų. Vis dėlto, kadangi TVSAS buvo kuriami privačiam sektoriui skirtų TAS pagrindu, paminėtina ir šių standartų reikšmė.

TASV (Tarptautinių apskaitos standartų valdyba) skelbia Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (toliau – TFAS<sup>3</sup>), taip įgyvendindama savo pagrindinę užduotį – tenkinant visuomenės poreikius, parengti vieną bendrą aukštos kokybės pasaulinių finansinės apskaitos standartų, kurie reikalauja bendros paskirties finansinėse ataskaitose pateikti skaidrią ir palyginamą informaciją, rinkinį<sup>4</sup>. TASV pradėjo veiklą 2001 m., reorganizavus iki tol veikusį kelių valstybių profesionalių buhalterijų organizacijų 1973 m. įkurtą Tarptautinių apskaitos standartų komitetą, kurio nariais tapo daugiau kaip šimtas didžiausių apskaitininkų organizacijų iš daugybės valstybių<sup>5</sup>. TASV savo standartus skelbia kaip TFAS seriją, tačiau savo veiklos pradžioje ji patvirtino savo pirmtako Tarptautinių apskaitos standartų komiteto išleistus TAS<sup>6</sup>. Beje, TASV išleistoje knygoje apie TFAS<sup>7</sup>, rašoma, jog Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų sąvoka apima TFAS, TAS ir Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto

---

<sup>2</sup> Lietuvos auditorių rūmai. Tarptautinė buhalterijų federacija [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://lar.lt/www/new/page.php?239>>.

<sup>3</sup> TFAS, taip pat anksčiau aptarti TAS, – tai ES reglamentais patvirtinti teisės aktai, įtvirtinantys pagrindines finansinės apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo taisykles, principus.

<sup>4</sup> IFRS Foundation International Accounting Standards Board (IASB). Who we are and what we do [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-11]. 2013, p. 1. Prieiga per internetą: <<http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf>>.

<sup>5</sup> International Accounting Standards Board. International Accounting Standards Committee Foundation: Annual report 2002 [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-11], p. 2. Prieiga per internetą: <<http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Annual-reports/Documents/AnnualReport2002.pdf>>.

<sup>6</sup> Tarptautinių apskaitos standartų valdyba. *Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) 2007, apimantys tarptautinius apskaitos standartus (TAS) ir jų aiškinimus, galiojančius 2007 m. sausio 1 d.* (Vertimas iš anglų kalbos). Vilnius, 2007, p. 9.

<sup>7</sup> Ten pat.

arba jo pirmtako, buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto parengtus aiškinimus<sup>8</sup>. Sistemiskai analizuojant TAS ir TFAS, teigtina, kad jie yra vienas kitą papildantys aktai, nes vėliau paskelbti TFAS arba reglamentuoja sritis, kurių TAS nereglementavo, arba išsamiau aiškina jau reguliuotas TAS sritis.

Galiausiai reikšmingi tarptautiniam finansinės apskaitos reglamentavimui yra ES teisės aktai, kurie TFAS suteikia reglamentų galią. Be to, pavyzdžiui, jau ES ir Lietuvos Respublikos Europos (asociacijos) sutartyje (75, 87 str.) buvo kalbama apie bendradarbiavimą finansinės apskaitose srityje<sup>9</sup>. Kaip reikšmingiausi ES teisės aktai, reglamentuojantys finansinę apskaitą, paminėtini 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva (78/660/EEB), grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių<sup>10</sup> (su pakeitimais ir papildymais), reglamentuojanti kai kurių ribotos turtinės atsakomybės bendrovių metinių finansinių ataskaitų ir metinių pranešimų formą, turinį, juose taikomus įvertinimo metodus ir ataskaitų skelbimo tvarką, taip pat 1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos direktyva (83/349/EEB), pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl konsoliduotosios atskaitomybės<sup>11</sup>, reglamentuojanti sąlygas, kaip turėtų būti rengiamos konsoliduotosios finansinės ataskaitos. Kai ES direktyvų ir TFAS ar TAS reglamentavimas skirtingas, taikytinos ES direktyvos, nes TFAS ir TAS yra priimti nevyriausybinės organizacijos ir prilyginami rekomendacijoms, o ES direktyvas valstybės narės privalo per atitinkamą laikotarpį perkelti į nacionalinę teisę. Tačiau skirtingo reglamentavimo problema kyla dėl to, kad ES direktyvos taip išsamiai nereglementuoja finansinės apskaitos kaip TFAS ar TAS, o teisinės bazės neaiškumai trukdo investuoti į efektyviausias sritis – ribojamas laisvas kapitalo judėjimas – viena iš keturių ES bendrosios rinkos laisvių. Todėl priimtas 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo<sup>12</sup> (su pakeitimais ir papildymais), kuriame pabrėžiama, jog šis reglamentas sustiprina kapitalo judėjimo laisvę vidaus rinkoje ir leidžia Bendrijos įmonėms konkuruoti lygiomis teisėmis dėl Bendrijos ir pasaulio kapitalo rinkose esančių finansinių išteklių. Reglamente pabrėžiama, kad Bendrijos kapitalo rinkų konkurencingumui svarbu, jog Europoje naudojami finansinių ataskaitų rengimo standartai susilietų su tarptautiniais apskaitos standartais, kuriuos galima visuotinai naudoti sandoriams arba kotiruoti abipus sienos visame pasaulyje. Šio reglamento 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos nuostatos dėl TAS ir TFAS priėmimo ir naudojimo. Tačiau jos buvo deklaratyvios, todėl, siekiant greičiau įgyvendinti šį reglamentą, priimtas 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1725/2003, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002<sup>13</sup> (su pakeitimais ir papildymais). Šiame reglamente pabrėžiama, kad Komisija, apsvarsčiusi Techninio apskaitos komiteto pateiktas rekomendacijas, nusprendė, jog 2002 m. rugsėjo 14 d. galiojantys TAS atitinka taikymo kriterijus, numatytus Reglamente (EB) Nr. 1606/2002 3 straipsnyje, ir kad visi TAS, galiojantys 2002 m. rugsėjo 14 d., išskyrus 32 ir 39 TAS, ir susiję aiškinimai turi būti taikomi. Šis reglamentas patvirtino visų TFAS ir TAS, išskyrus minėtus du, nes jų pakeitimai tuo metu dar buvo svarstomi<sup>14</sup>, taikymą ES. Reglamentai, patvirtinantys TFAS, toliau nuosekliai nuolat atnaujinami. Tai-

<sup>8</sup> Tarptautinių finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto arba jo pirmtako, buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto parengti aiškinimai laikytini rekomendaciniais dokumentais. Juose pateikiamos nuorodos, kurios turėtų būti taikomos, kai standartai yra nepakankamai aiškūs ar išsamūs.

<sup>9</sup> SIRUTAVIČIUS, V.; NEKRAŠAS, E.; LOPATA, R. *Svarbiausios Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys: 1918–1995*. Vilnius, 1997, p. 314, 326.

<sup>10</sup> OL, 1978 L 222, p. 11.

<sup>11</sup> OL, 1983 L 193, p. 58.

<sup>12</sup> OL, 2002 L 243, p. 1.

<sup>13</sup> OL, 2003 L 261, p. 1.

<sup>14</sup> Paminėtina, kad pastarųjų TAS taikymas ES buvo patvirtintas vėlesniais reglamentais, iš dalies keičiančiais 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentą (EB) Nr. 1725/2003, priimančią tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002.

gi TAS ir TFAS tvirtinimas (priėmimas) ES reglamentais neabejotinai leidžia finansinės apskaitos standartus laikyti būtent teisiniu reguliavimu, o ne tik profesine praktika.

TVSAS pagrindu Lietuvos Respublikoje buvo priimti nacionaliniai viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (toliau – VSAFAS<sup>15</sup>). Nacionalinio viešojo sektoriaus finansinės apskaitos teisinio reguliavimo reikšmė ta, kad jis reikalingas siekiant užtikrinti konkrečios valstybės viešojo sektoriaus subjektų finansinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų sudarymą atsižvelgiant į konkrečios valstybės teisinius, ekonominius, politinius ar kitus aspektus. Be to, šalia VSAFAS svarbus viešojo sektoriaus finansinės apskaitos teisės aktas yra Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, kuris nustato viešojo sektoriaus subjekto finansinę biudžeto vykdymo atskaitomybę, ataskaitų rinkinio sudėtį, finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudėtį, jų sudarymo reikalavimus ir atsakomybę už ataskaitų rinkinio sudarymą ir pateikimą. Privačiame sektoriuje finansinę apskaitą reglamentuoja trys pagrindiniai įstatymai: 1) Buhalterinės apskaitos įstatymas<sup>16</sup>; 2) Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas<sup>17</sup>; 3) Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas<sup>18</sup>. Be to, Lietuvoje Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rengiami privataus sektoriaus ūkio subjektams skirti verslo apskaitos standartai (toliau – VAS), kuriuose išsamiai reguliuojama, kaip turi būti tvarkoma finansinė apskaita, rengiami finansinių ataskaitų rinkiniai.

Svarbu paminėti, kad valstybė negali taip detalai reglamentuoti viešojo sektoriaus subjektų finansinės apskaitos laisvosios rinkos sąlygomis, kad šiems subjektams patiektų nereikėtų nustatinėti finansinės apskaitos taisyklių. Tas pats pasakytina juo labiau apie privataus sektoriaus subjektus. Todėl Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 9 straipsnio 1 dalyje ūkio subjekto vadovas įpareigojamas parinkti ir įgyvendinti finansinės apskaitos politiką: ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovaudamasis arba VAS, arba TFAS bei TAS, arba VSAFAS, arba kitais teisės aktais, reglamentuojančiais apskaitą ir finansinę atskaitomybę.

Apibendrinant aptartą viešojo sektoriaus finansinės apskaitos teisinį reguliavimą, būtų galima išskirti tris finansinės apskaitos reglamentavimo lygius: 1) tarptautinį; 2) nacionalinį; 3) lokalų paties ūkio subjekto.

## **1.2. Audito teisinis reguliavimas**

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis viešojo sektoriaus subjektų auditą, yra Konstitucija. Jos XII skirsnyje „Valstybės kontrolė“ įtvirtintos pamatinės viešojo sektoriaus audito normos.

Kitas svarbus teisės aktas, reglamentuojantis viešojo sektoriaus subjektų auditą, yra Valstybės kontrolės įstatymas. Šio įstatymo 1 straipsnyje įtvirtinta, kad jis reglamentuoja Valstybės kontrolės veiklą ir tarnybos Valstybės kontrolėje teisinius santykius. Neaptariant visų kitų aktualių viešojo sektoriaus subjektų auditui įstatymų, apibendrintai paminėtina, kad, be aptartų, svarbūs ir kiti įstatymai, pavyzdžiui, Vietos savivaldos įstatymas, Biudžeto sandaros įstatymas, Valstybės skolos įstatymas ir kt.

---

<sup>15</sup> VSAFAS buvo sukurti tam, kad Lietuvoje visi viešojo sektoriaus subjektai vienodai suprastų ir vienodai fiksuotų savo finansinėje apskaitoje ūkinius faktus, pagal vienodus principus rengtų finansines ataskaitas tokiu būdu pagal bendrą teisinę bazę rodydami savo tikruosius finansinius rezultatus. Taigi VSAFAS kaip finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų bazė suteikė galimybę pagerinti viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių bei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kokybę.

<sup>16</sup> *Teisės aktų registras*, i. k. 1011010ISTA00IX-574.

<sup>17</sup> *Teisės aktų registras*, i. k. 2015-08160.

<sup>18</sup> *Teisės aktų registras*, i. k. 2015-08119.

Svarbu pažymėti, kad jau daugiau kaip 50 metų veikia (įkurta 1953 m.) Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (toliau – INTOSAI)<sup>19</sup>. Aukščiausiosios audito institucijos – tai valstybės viešojo sektoriaus subjektų auditą atliekančios aukščiausiosios institucijos, pavyzdžiui, – Valstybės kontrolė. INTOSAI yra profesinė organizacija, vienijanti 194 visateises ir 5 asocijuotąsias nares. Organizacija padeda aukščiausiosioms audito institucijoms prisitaikyti prie didėjančių joms keliamų reikalavimų, skatina patirties ir naujovių audito srityje sklaidą. Limos deklaracija dėl audito principinių gairių, priimta 1977 m. IX INTOSAI kongrese, ir Meksiko nepriklausomumo deklaracija, priimta 2007 m. XIX INTOSAI kongrese, yra vieni svarbiausių šios organizacijos dokumentų. Abi šios deklaracijos buvo pripažintos 2011 m. priėmus Jungtinių Tautų Generalinės Asamblėjos rezoliuciją dėl aukščiausiųjų audito institucijų nepriklausomumo.

INTOSAI rengia tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus (TAAIS, angl. – *ISSAI*). Šie standartai yra keturių lygių: 1-asis lygis: bendrieji INTOSAI principai, aprašyti Limos deklaracijoje (TAAIS 1); 2-asis lygis: esminiai aukščiausiųjų audito institucijų (AAI) veikimo principai (TAAIS 10–99); 3-iasis lygis: pagrindiniai audito principai – INTOSAI audito standartai (TAAIS 100–999); 4-asis lygis: TAAIS 1000–4999 (bendrieji standartai) ir TAAIS 5000–5699 (specialieji standartai). Taip pat yra parengtos INTOSAI Gerojo valdymo gairės<sup>20</sup>. Apibendrintai pažymėtina, kad šie standartai reglamentuoja principus ir reikalavimus aukščiausiosioms audito institucijoms atliekant valstybinį auditą, kuris skirstomas į finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą. Šie auditai (finansinis (teisėtumo) ir veiklos) turi būti atliekami pagal INTOSAI standartus, pastarieji svarbūs valstybiniam auditoriams (Valstybės kontrolės pareigūnams) bei savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms (savivaldybės kontrolieriams). Taigi didžiausią reikšmę atliekant valstybinį auditą turi INTOSAI audito standartai, kuriuos sudaro bendrieji audito standartai, audito darbo standartai, audito ataskaitų standartai.

Valstybės kontrolė taip pat yra aktyvi INTOSAI regioninės darbo grupės – Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (toliau – EUROSAI) – narė. INTOSAI regioninė darbo grupė – EUROSAI vienija 49 Europos šalių aukščiausiasias audito institucijas ir Europos Audito Rūmus. 1990 m. įkurtos organizacijos tikslas – stiprinti Europos aukščiausiųjų audito institucijų bendradarbiavimą, skatinti informacijos mainus, remti mokslinius darbus valstybinio audito srityje. 1999 m. EUROSAI priėmė visoms aukščiausiosioms audito institucijoms itin svarbią Deklaraciją dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo.

Aptarus pagrindinius teisės aktus, reglamentuojančius viešojo sektoriaus subjektų auditą, toliau apibendrintai apžvelgiami pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys privataus sektoriaus subjektų auditą. Šie teisės aktai, kaip ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo atveju, daro įtaką viešojo sektoriaus auditui reglamentuoti, todėl jų paminėjimas neatsiejamas, norint visapusiškai aptarti audito teisinio reguliavimo šaltinius.

Pagrindinis įstatymas Lietuvoje, reglamentuojantis privataus sektoriaus subjektų auditą, yra Finansinių ataskaitų audito įstatymas<sup>21</sup>. Šis įstatymas reglamentuoja finansinių ataskaitų audito atlikimo ir kt. svarbiausius audito klausimus. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Finansų ministerijos atlieka priežiūros funkcijas audito ir finansinės atskaitomybės srityje, siekdama, kad būtų užtikrinta auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra ir finansinės atskaitomybės informacijos patikimumas<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> International Organization of Supreme Audit Institutions. About us [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.intosai.org/about-us.html>>.

<sup>20</sup> Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (INTOSAI standartai) [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=347>>.

<sup>21</sup> *Teisės aktų registras*, i. k. 09910101STAIII-1227.

<sup>22</sup> Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Apie mus [interaktyvus, žiūrėta 2018-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.avnt.lt/struktura-ir-kontaktai/apie-mus/>>.



Atkreiptinas dėmesys, kad Finansinių ataskaitų audito įstatymo 33 straipsnyje įtvirtinta, kad auditoriai ir audito įmonės finansinių ataskaitų auditą atlieka laikydamiesi tarptautinių audito standartų. Kai Europos Komisija patvirtins tarptautinius audito standartus, bus taikomi Europos Komisijos patvirtinti tarptautiniai audito standartai.

Tarptautiniai audito standartai – Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos parengti ir patvirtinti tarptautiniai audito standartai, 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas ir kiti su audito atlikimu susiję standartai<sup>23</sup>. Apibendrinant pačius tarptautinius audito standartus, pažymėtina, kad juose pateikiamos nuostatos, svarbios visam audito procesui nuo pradžios iki pabaigos: tiek rengiantis pradėti, planuojant auditą, tiek atliekant įvairias kontrolės procedūras, tiek rengiant auditoriaus nuomonę ir išvadą.

Apibendrinant finansinės apskaitos ir audito tarptautinį, ES ir nacionalinį teisinį reguliavimą, galima daryti išvadą, kad šių teisės šaltinių gausa kaip vienas iš pagrindinių atskiro instituto išskyrimo požymių yra neabejotinai būdingas straipsnyje aptariamam viešųjų finansų teisės institutui.

## **2. Finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo kaip viešųjų finansų teisės instituto skyrimo pagrindumas remiantis pagrindinėmis teisės sampratos koncepcijomis**

Aptarus nagrinėjamo viešųjų finansų teisės instituto teisinio reguliavimo pagrindinius šaltinius, toliau šio straipsnio objektas ir tikslas (pagrįsti viešųjų finansų teisės instituto išskyrimą) pagrindžiamas remiantis pagrindinėmis teisės sampratos koncepcijomis (pozityvizmu, realizmu, prigimtaine teise)<sup>24</sup>, daugiausia dėmesio skiriant kaip pagrindinei koncepcijai – pozityviajai teisei, pagrindžiant ankstesnėse straipsnio dėstymo dalyse nagrinėtų teisės aktų svarbą.

Visų pirma, remiantis teisės profesoriaus E. Kūrio įvardijamais 7 pozityviosios teisės požymiais<sup>25</sup>, reikia apibūdinti, kodėl finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas laikytinas teisės institutu<sup>26</sup>.

Pirma, aiškus teisės kūrimo šaltinis – valstybė; jeigu teisės normos ir nėra tiesiogiai valstybės institucijų sukurtos, turi būti bent jau šių institucijų išankstinė ar paskesnioji sankcija konkrečių normų ar normas laikyti pozityviosios teisės dalimi. Kaip nagrinėta šiame straipsnyje, finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas pasireiškia tiek tarptautiniu, tiek ES teisės aktų (pavyzdžiui, reglamentų), tiek nacionaliniu lygmeniu – Seimo priimti įstatymai ir kiti Lietuvos teisės aktai (būdinga teisės šaltinių, reglamentuojančių konkrečiai būtent finansinę apskaitą ir auditą, gausa). Žinoma, didelį finansinės apskaitos ir audito teisės kūrimo vaidmenį atlieka tam tikros asocijuotosios organizacijos, pavyzdžiui, straipsnyje minima TBF (Tarptautinė buhalterijų federacija), INTOSAI (Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija) ir kt., kurios pirmiausia parengia atitinkamus standartus, todėl neatsiejamai svarbų finansinės apskaitos ir audito teisės šaltinį galima įvardyti ir kaip nevalstybinius standartus, dėl kurių susitaria profesinės organizacijos.

Antra, normos turi būti formaliai apibrėžtos, t. y. suformuluotos aiškiai ir nedviprasmiškai – tiek tarptautiniai, tiek nacionaliniai finansinę apskaitą ir auditą reglamentuojantys teisės aktai, aptarti šiame straipsnyje, apibūdinami kaip konkrečių taisyklių rinkiniai.

<sup>23</sup> Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymo 2 straipsnio 27 dalis. *Teisės aktų registras*, i. k. 0991010ISTAI11-1227.

<sup>24</sup> Remiamasi šiomis trimis koncepcijomis, nes tai pagrindinės tradicinės trys teisės sampratos, pateikiančios esminius teisinius argumentus išskirti teisės institutą.

<sup>25</sup> KŪRIS, E. Ko neparašė Rogeris Cotteerellas, arba subjektyvaus teisės sociologijos įvado įvadas. Iš COTTERE-RELL, R. *Teisės sociologija*. Vilnius: Pradai, 1997, p. 391–393.

<sup>26</sup> Visi toliau aptarti požymiai išskirti pagal teisės literatūroje pateikiamus pozityviosios teisės požymius. KŪRIS, E. Ko neparašė Rogeris Cotteerellas <...>, p. 391–393.

Trečia, pozityviają teisę galima identifikuoti tik tada, kai jos branduolys yra normos (elgesio taisyklės) – įvairios definicijos, principai, rekomendacijos ir kt. „nenorminiai“ teisinio teksto elementai normų atžvilgiu atlieka tik pagalbinį vaidmenį. Būtent tarptautiniai ir nacionaliniai finansinę apskaitą ir auditą reglamentuojantys teisės aktai yra privalomi norminiai teisės aktai.

Ketvirta, pozityviajai teisei būdingas sistemingumas – normos, nustatančios juridines teises ir pareigas (materialinės normos), turi mažą praktinę reikšmę, jeigu kitos (procesinės) normos nenustato šių teisių ir pareigų įgyvendinimo procedūros. Šiuo aspektu galima pažymėti, kad, viena vertus, problemiška vienareikšmiškai teigti, jog visų konkrečių materialinių finansinės apskaitos normų nesilaikymas (pavyzdžiui, taikomas finansinės apskaitos metodas, kuris pagal finansinę apskaitą reglamentuojančius standartus negali būti naudojamas) lemia procesinių normų taikymą, nes toks materialinių normų pažeidimas priklauso nuo jo reikšmės galutiniam finansinių ataskaitų informacijos tikrumui, dėl kurio išvadą teikia auditoriai. Kita vertus, vis dėlto yra atvejų, kai, nepaisant auditorių išvadų, o tai pagrindžia teismų praktika<sup>27</sup>, finansinės apskaitos ir audito materialinėse normose numatytos teisės ir pareigos įgyvendinamos procesinėmis normomis.

Penkta, paminėtinas prievartinis pobūdis, kuris nereiškia, kad už teisės nesilaikymą visada, kiekvienu konkrečiu atveju turi būti skiriama bausmė, kartais pakanka, kad tiesiog nėra oficialiai (teisiškai) pripažįstami tam tikrų veiksmų padariniai<sup>28</sup>. Finansinėje apskaitoje, o jos galutinis rezultatas yra finansinės ataskaitos, kurios gali būti audituojamos, taikomas turinio viršenybės prieš formą principas leidžia nepripažinti atitinkamų ūkinių faktų įvertinimo (ar jį koreguoti), kai toks įvertinimas neatspindi tikrojo ūkinio fakto vertės (ekonominio turinio). Be to, atitinkami viešojo ir privataus sektoriaus subjektai privalo tvarkyti finansinę apskaitą pagal nacionalinius ar tarptautinius finansinės apskaitos standartus ir pateikti finansines ataskaitas – nepateikus numatytos sankcijos.

Šešta, pozityviosios teisės refleksiškumas (gebėjimas atspindėti socialinį gyvenimą) ir, septinta, dinamiškumas (gebėjimas žengti kartu su gyvenimu, kartais formaliai išliekant nepakitusia) – straipsnyje atskleidžiamas nuolatinis tarptautinių ir nacionalinių finansinės apskaitos bei audito normų papildymas, tobulinimas žymi nuolatinį prisitaikymą prie šiuo metu ypač greitai kintamų verslo sąlygų.

Vis dėlto septyniais pozityviosios teisės požymiais identifikuoto finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo nepakanka neabejotinai verifikuoti jį kaip teisės institutą, nes, kaip pažymi E. Kūris, keltina teisės efektyvumo problema<sup>29</sup>, kurios vien tik pozityvistinė koncepcija neišsprendžia. Šiuo atveju finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas papildytinas teisinio realizmo koncepcija, kurios formavimosi užuomazgų galima įžvelgti tiek Europos Sąjungos Bendrojo Teismo (toliau – ESBT), tiek ir Lietuvos Respublikos LVAT praktikoje<sup>30</sup>. Atsižvelgiant į ribotą straipsnio apimtį, nedetalizuojant bylų faktinių aplinkybių, apibendrintai pažymėtina, kad šioje praktikoje teismų aiškiai pasisakyta, jog finansinę apskaitą ir auditą reglamentuojantys teisės aktai tiesiogiai lemia mokesčių mokėtojų mokesťines prievoles (pelno mokesčio bazė nustatoma koreguojant rezultatą finansinėje apskaitoje), taigi tokiu būdu šie aktai yra atskiri, bet kartu neatsiejami mokesčių teisės (ir viešųjų finansų teisės) šaltiniai. Pavyzdžiui, remiantis mokesťinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika<sup>31</sup>,

<sup>27</sup> Pavyzdžiui, Europos Sąjungos Bendrojo Teismo 2009 m. kovo 18 d. sprendimas byloje T-299/05 *Shanghai Excell M&E Enterprise Co. Ltd ir Shanghai Adeptech Precision Co. Ltd prieš Europos Sąjungos Tarybą*; Europos Sąjungos Bendrojo Teismo 2006 m. liepos 14 d. sprendimas byloje T-417/05 *Endesa, SA prieš Europos Bendrijų Komisiją*.

<sup>28</sup> KŪRIS, E. Ko neparašė Rogeris Cotteerrellas <...>, p. 392.

<sup>29</sup> Teisės normų taikymo realumas teisiniuose santykiuose. KŪRIS, E. Ko neparašė Rogeris Cotteerrellas <...>, p. 394.

<sup>30</sup> Pavyzdžiui, ESBT 2009 m. kovo 18 d. sprendimas byloje T-299/05 *Shanghai Excell M&E Enterprise Co. Ltd ir Shanghai Adeptech Precision Co. Ltd prieš Europos Sąjungos Tarybą*; ES BT 2006 m. liepos 14 d. sprendimas byloje T-417/05 *Endesa, SA prieš Europos Bendrijų Komisiją*; LVAT 2010 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>63</sup> – 584/2010.

<sup>31</sup> Pavyzdžiui, Mokesťinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) 2012 m. liepos 27 d. sprendimas Nr. S-128 (7-73/2012), MGK 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009).



pateiktinas pavyzdys: pagal kaupimo principą (kuris tiek finansinę apskaitą, tiek auditą, tiek pelno mokesčių nagrinėjančiuose mokslo darbuose įvardijamas kaip bazinė nuostata), kurio taikymas konkrečiai atskleidžiamas pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisyklėse, pripažįstamos apmokestinamosios pajamos, leidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Pastarųjų pelno mokesčio sistemos elementų pripažinimo sąlygos yra ne apskaitinio rezultato, o mokesstinės prievolės įvykdymo abstrahavimas. Juk Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo<sup>32</sup> (su pakeitimais ir papildymais, toliau – PMĮ) 1 str. 1 d. įtvirtinta, kad šis įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką, o ne finansinės apskaitos vedimo tvarką, todėl, pripažįstant kaupimo principą pagal PMĮ 7 str. 1 d. kaip pagrindą apmokestinamajam rezultatui nustatyti (jei PMĮ tam tikrais atvejais nenumato kitaip), nagrinėjamą principą būtų galima identifikuoti ir kaip mokesstinį (tuo pačiu jo pagrindu taikomas konkrečias materialines finansinės apskaitos normas kaip akceptuotinas apmokestinant pelno mokesčiu nuostatas). Būtent mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika (kadangi ginčiuose šalių keliami finansinės apskaitos standartų (kaupimo, palyginimo principų, konkrečių VAS nuostatų dėl pajamų, sąnaudų pripažinimo ir kt. finansinės apskaitos normų atveju) taikymo mokesčiuose teisiniuose santykiuose klausimai), nagrinėjanti kaupimo principo ir konkrečių finansinės apskaitos standartų taikymą, aiškina ne finansinės apskaitos vedimo, o apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką, todėl, remiantis šia praktika, verifikuotinas finansinės apskaitos normų (kartu ir audito, kurio metu įvertinamas šių normų panaudojimo teisingumas, pagrįstumas) nagrinėjimo pagrįstumas juos pritaikant mokesčiniams teisiniams santykiams (taigi ir viešųjų finansų teisėje).

Galiausiai, vertinant pagal teisinio realizmo koncepciją, svarbu paminėti tai, kad finansinės apskaitos (ir audito, kaip finansinę apskaitą tikrinančio elemento) teisinio reguliavimo reikšmė viešųjų finansų (mokesčių) teisei pagrįstina ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija. Joje išaiškinta, kad mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiaama tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai<sup>33</sup>, tad tokiu būdu privati nuosavybė mokesčių forma yra panaudojama viešiesiems interesams tenkinti<sup>34</sup> – būtent, vadovaujantis finansinės apskaitos normomis, kurių laikymosi teisingumą tikrina auditas, fiksuojama visa įmonės privati nuosavybė, be to būtų neįmanoma nustatyti ir kokia jos dalis mokesčiais tenka valstybės biudžetui. Konstitucinis Teismas ne kartą pabrėžė, jog tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčių, kaip prievolė, vien nustatyti. Būtina sureguliuoti mokesčių mokėjimo tvarką, joje turi būti nustatoma ne tik mokesčio turinys, bet ir mokesčių administravimo organizaciniai klausimai, faktinių mokesčių mokėjimo apskaičiavimo metodika ir kt. Taigi teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka<sup>35</sup>. Būtent šią tvarką ir padeda palaikyti finansinės apskaitos teisinis reguliavimas, o užtikrina (kai auditas atliekamas) audito teisinis reguliavimas. Toks teisinis reguliavimas laikytinas mokesstinės prievolės įvykdymo *conditio sine qua non* (būtina sąlyga, be kurios neįmanoma ko nors pradėti), taip pat neatsiejamu mokesčių administravimo elementu (priemone), ką pastaruoju metu ypač akcentuoja straipsnyje aptarti užsienio viešųjų finansų teisės mokslininkai, juolab kad audito metu įvertinamas viešųjų finansų paskirstymo ir panaudojimo pagrįstumas.

<sup>32</sup> *Teisės aktų registras*, i. k. 1011010ISTA00IX-675.

<sup>33</sup> Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.

<sup>34</sup> SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 37.

<sup>35</sup> Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“.

*Inter alia*, finansinės apskaitos ir audito teisiniame reguliavime implikuotini ir prigimtinės teisės bruožai – ar konkrečios normos atitinka vyraujančią vertybių sistemą pagrindžia bendrųjų finansinės apskaitos principų veikimo koncepcija ta prasme, kad vienas iš pagrindinių finansinės apskaitos normų kūrimo kokybinių reikalavimų<sup>36</sup> – normos pagrįstumas bendraisiais finansinės apskaitos principais – tikrinamas atliekant auditą. Pažymėtina, kad iš esmės visos finansinės apskaitos normos, kurių tinkamą taikymą tikrina auditas (audito metu vertinama, ar finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškreipimų, galinčių turėti įtakos akcininkų ar kt. subjektų ekonominiams sprendimams), turi neprieštarauti pamatinėms vertybėms, kurias atspindi bendrieji finansinės apskaitos principai. Be to, įmonėse taikoma praktika, papročiai (finansinės apskaitos politika) – neatsiejama finansinės apskaitos teisinio reguliavimo dalis, o šios politikos teisingumą, ar realus finansinės apskaitos politikos ūkio subjekte (ar institucijoje) veikimas atitinka pamatinės teisės aktuose įtvirtintas vertybes (principus), vertina auditorius audito metu.

Taigi, vadovaujantis minėtomis teisės sampratos koncepcijomis, pritartina teisės tyrėjui L. Didžiuliui, kuris remiasi M. T. Cicerono postuluojamu principu, kad, nors paprastai ir pripažįstama socialiniu gėriu, teisė turi tarnauti jos galios šaltinio – visuomenės gerovei (pastaroji yra aukščiausiasis įstatymas). Net ir teoriškai tvarkinga bei logiškai subalansuota teisė vargiai suteiks visuomenei naudingų rezultatų, jei bus abstrahuota nuo jos poreikį kuriančios faktinės realybės<sup>37</sup> – pastaroji, remiantis tuo, kas išdėstyta, aiškiai atspindi poreikį identifikuoti finansinę apskaitą ir auditą (jų teisinį reguliavimą) kaip viešųjų finansų teisės institutą.

Papildomai pažymėtina, kad, neneigiant šio instituto tarpdiscipliniškumo (ne tik viešųjų finansų teisės institutas, bet ir svarbus ekonomikos (finansinės apskaitos, audito) mokslų tyrimų objektas), šis tarpdiscipliniškumas laikytinas papildomu argumentu išskirti ir nagrinėti šį institutą, remiantis pirmiau aptartomis mokslininkų įžvalgomis, kad teisės mokslas šiais laikais negali ir neturi vengti tarpdisciplininių institutų tyrimų, juolab, kai jie neatsiejami nuo pačios teisės kaip kad finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas nuo viešųjų finansų teisės. Būna pritarti E. Kūrio taiklioms, aiškiai išdėstytoms įžvalgoms dėl tarpdisciplininių tyrimų būtinybės (pagrįstumo) teisės moksle: teisininkai pamatys, kad teisės dogmatika dažnai dirbtinai nubrėžia ribas, kurių pati sau neleidžia peržengti. Ir vis dėlto apimti pažinimo troškulio ir gilindamiesi į klausimus, formuluojamus taip, tarsi jie, gimę teisininkų profesijos domene, ir būtų tik teisės dogmatikos klausimai, mes galiausiai priversti rinktis: arba į kai kuriuos šių klausimų apskritai neatsakyti ir išsaugoti jurisprudencijos dogmų skaištybę (vardan ko? – vardan gyvenimo paprastumo iliuzijos palaikymo), arba peržengti šias ribas ir pripažinti, jog teisė, kaip socialinį fenomeną, ne tik gali, bet ir privalo aiškinti ne tik jurisprudencija, bet ir kitos (alternatyvios) žinių sistemos<sup>38</sup>. Būtent tokia alternatyvi žinių sistema kaip finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas nagrinėjamos temos prasme ne tik gali, bet ir privalo būti skiriamas bei analizuojamas viešųjų finansų teisės moksle.

### **3. Papildomi teisiniai argumentai finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą išskirti kaip savarankišką viešųjų finansų teisės institutą**

Pateikus, remiantis pagrindinėmis teisės sampratos koncepcijomis, pagrindinius finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo kaip viešųjų finansų teisės instituto skyrimo pagrindimo argumentus,

<sup>36</sup> Bendrieji finansinės apskaitos principai sudaro finansinės apskaitos pamatą, kurio pagrindinė paskirtis yra parodyti ūkio subjekto veiklos tikruosius rezultatus.

<sup>37</sup> DIDŽULIS, L. Finansinių priemonių rinkų direktyva (MiFID) kaip civilinės atsakomybės šaltinis. *Teisė*, 2012, t. 83, p. 167–168.

<sup>38</sup> KŪRIS, E. Ko neparašė Rogeris Cotteerrellas <...>, p. 385.

toliau straipsnyje, apibendrinant teisės mokslo literatūrą, užsienio universitetuose dėstomų finansų ir mokesčių teisės specializacijos disciplinų programas, Europos institucijų mokesčių teisės darbo grupių posėdžių medžiagą, Lietuvos Respublikos atitinkamų institucijų bendradarbiavimą, teismų praktiką, mokesčių teisės aktus, pateiktini papildantys prieš tai nagrinėtoje šio straipsnio dėstymo dalyje argumentus teiginiai, kodėl reikia finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą išskirti kaip savarankišką viešųjų finansų teisės institutą.

Pirma, prieš apibendrinant užsienio teisės mokslininkų tyrimų gausą, atkreiptinas dėmesys, kad ir Lietuvos Respublikos teisės tyrėjų darbuose aptinkama įžvalgų, kuriomis remiantis būtų galima verifikuoti viešųjų finansų teisės mokslo dėmesio atkreipimą į finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą. Pritartina J. Galginaičio jau 2002 m. taiklioms pastaboms, jog, siekdama patenkinti tokius pozityviajai teisei keliamus reikalavimus, kaip antai refleksiškas (gebėjimas parodyti socialinį gyvenimą) ir dinamiškumas (gebėjimas žengti koja kojon su gyvenimu, kartais formaliai išliekant nepakitusia), pozityvioji teisė priversta „peržengti pati save“, savo dogminę sistemą; kad akcentuotina ne tiek pozityviosios teisės sistema, o teisinės sistemos svarba, apimanti kur kas daugiau socialiniu požiūriu reikšmingų elementų negu tik teisės normos ir kitos teisinio teksto detalės; kad teisė vis sudėtingėja, darosi faktiškai visa aprėpianti, vis labiau reikalaujanti specialių profesinių žinių<sup>39</sup> (pavyzdžiui, specifinės finansinės apskaitos žinios kaip priemonė pagrįstoms materialinėms pelno mokesčio normoms kurti). Be to, finansinės apskaitos teisinio reguliavimo implikavimą mokestiniuose teisiniuose santykiuose galima pagrįsti ir teisės profesoriaus A. Vaišvilos verifikavimu dėl ekonomikos ir teisės mokslų sąsajumo<sup>40</sup>. E. Kūris konkrečiai įvardija tendenciją – didėjančią finansininkų, auditorių (finansinės apskaitos specialistų) įtaką teisėje kartu įvardydamas šias sritis, „su teise artimai susijusias“<sup>41</sup>, o G. Užubalis pabrėžia, kad, kol nėra pajamų apskaitos – negali būti ir pelno mokesčio<sup>42</sup>. Be to, ir Vilniaus universiteto Teisės fakulteto mokslo žurnale „Teisė“ ne vieną kartą publikuoti moksliniai straipsniai, analizuojantys ir pateikiantys išvadas dėl finansinės apskaitos teisinio reguliavimo reikšmės mokesčių (ir viešųjų finansų) teisei<sup>43</sup>.

Antra, apibendrinant tokių teisės mokslininkų R. Dorsey<sup>44</sup>, R. Goddard, H. Rogers<sup>45</sup>, J. L. Hoopes<sup>46</sup>, P. L. Vesterdorf<sup>47</sup> ir kt. mokslinius tyrimus, akcentuotina, kad, remiantis pastaraisiais, finansinės

<sup>39</sup> GALGINAITIS, J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. *Teisė*, 2002, t. 44, p. 35, 37.

<sup>40</sup> VAIŠVILA, A. *Teisės teorija* <...>, p. 217.

<sup>41</sup> KŪRIS, E. Ko neparasė Rogeris Cotteerellas <...>, p. 395–396.

<sup>42</sup> UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 171.

<sup>43</sup> ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2014, t. 93, p. 138–156; ENDRIJAITIS, M. Palyginimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2016, t. 99, p. 110–124; ENDRIJAITIS, M. Kitų nei kaupimo ir palyginimo bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2018, t. 107, p. 35–50.

<sup>44</sup> DORSEY, R. L. Should Schlude v. Commissioner be overturned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 60–62. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

<sup>45</sup> GODDARD, R.; ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, nr. 2, p. 304. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

<sup>46</sup> HOOPES, J. L. *Financial Accounting Consequences of Temporary Tax Law: Evidence from the R&D Tax Credit* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Ann Arbor: Ross School of Business University of Michigan, 2013, p. 1–2, 29–30. Prieiga per internetą: <<http://fisher.osu.edu/supplements/10/12906/Hoopes%20Dissertation%20-%20Ohio%20State.pdf>>.

<sup>47</sup> VESTERDORF, P. L. Capital Gains Taxation of Share Profits and EU State Aid Regulation. *European State Aid Law Quarterly* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Berlin: Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2010, nr. 4, p. 741. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=7ac845d5-6cb3-46e1-a536-ad5d81a2b7de%40sessionmgr4004&hid=4107>>.

apskaitos ir audito teisinis reguliavimas negali būti pamirštas mokesčių teisės (kartu ir viešųjų finansų teisės, kuri „apima“ mokesčių teisę) tyrimuose. Autoriai šį teiginį argumentuoja, pateikdami įvairių situacijų, pavyzdžiui, kadangi pelno mokesčiu apmokestinamas juridinių asmenų finansinis rezultatas, kuriam fiksuoti ir skirtos finansinės apskaitos normos<sup>48</sup> (o jų laikymosi teisingumą tikrina auditas jį reglamentuojančių teisės aktų tvarka), pelno mokesčio sistemos elementai (apmokestinamosios pajamos, leidžiami, ribojamų dydžių leidžiami, neleidžiami atskaitymai) pagrįsti finansinės apskaitos sistemos struktūra (apskaitinės pajamos, sąnaudos), moksliniai tyrimai pagrindžia, kad finansinės apskaitos normų pasikeitimai determinuoja pelno mokesčio normų pakeitimus (pavyzdžiui, finansinėje apskaitoje panaikinus neigiamo prestižo pripažinimą, pastarojo atsisakoma ir pelno mokesčių reglamentuojančiuose įstatymuose).

Trečia, užsienio universitetų teisės disciplinų programose aptinkamas kaip atskiras kurso dalykas dėstomas finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas viešųjų finansų (ar finansų ir mokesčių) teisės specializacijos studentams. Pavyzdžiui, Mičigano universitete JAV<sup>49</sup>, Teksaso universitete Ostine<sup>50</sup> (JAV) finansinės apskaitos, audito teisė dėstoma finansų ir mokesčių teisininkams, o Indianos, Virdžinijos ir kt. JAV universitetai skelbia siūlantys ypač pažangias, paklausias integruotas teisės ir finansinės apskaitos programas, suteikiančias galimybę įgyti „dvigubą“ teisininko ir finansinės apskaitos auditoriaus specialisto išsilavinimą<sup>51</sup>. Paminėtina, kad ne tik JAV, bet ir ES valstybėse, pavyzdžiui, Estijos Respublikos kelių universitetų teisės fakultetų finansų ir mokesčių teisės specializacijos programų projektuose numatytas finansinės apskaitos teisės dalykas<sup>52</sup>. O save seniausia pasaulyje įvardijančios verslo mokyklos – ESCP Europe – fakultete Paryžiuje dėstoma doktorantūros studijų programa, susidedanti iš finansinės apskaitos, ekonomikos ir teisės mokslo, kurią pristatydamas profesorius Y. Biondi akcentuoja šių mokslų integralumo svarbą ir socialinių mokslų poreikį<sup>53</sup>. Be abejo, reikia pažymėti, kad Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros finansų ir mokesčių teisės specializacijos programoje studentams taip pat nuo 2018 m. rudens semestro kaip vienas iš dėstomų dalykų įtvirtintas finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas, taip pat 2018 m. pabaigoje išleidžiamame Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros dėstytojų prof. Broniaus Sudavičiaus ir asist. dr. Martyno Endrijaičio viešųjų finansų teisės vadovėlyje yra pagrindžiamas ir išskiriamas viešųjų finansų teisės institutas – finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas, kuriam skiriamas atskiras šio vadovėlio skyrius.

Ketvirta, Europos institucijų mokesčių teisės darbo grupių rezultatai neginčijamai įrodo poreikį finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą analizuoti kaip viešųjų finansų teisės institutą. Nuo 2013 m. birželio 10 d. aktyviai veiklą pradėjusi Europos Komisijos darbo grupė dėl agresyvaus mokesčių planavimo ir dvigubo apmokestinimo pastaruoju metu vis daugiau dėmesio atkreipia į finansinės apskaitos normas ne kaip išskirtinai finansinės apskaitos institutą, bet kaip į integralų mokesčių teisinių santykių reiškinį būtent tuo aspektu, jog aptinkama finansinės apskaitos teisinio reguliavimo

<sup>48</sup> Nors dėl apskaitinių ir mokesčių taisyklių netapatumų tikrasis finansinėje apskaitoje užfiksuotas įmonės finansinis rezultatas paprastai skiriasi nuo mokesčio.

<sup>49</sup> Michigan State University, College of Law. *Accounting* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.law.msu.edu/acctg/>>.

<sup>50</sup> NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.

<sup>51</sup> *Law & Accounting Degrees* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <[http://www.ehow.com/info\\_7967439\\_law-accounting-degrees.html](http://www.ehow.com/info_7967439_law-accounting-degrees.html)>.

<sup>52</sup> *Workshop on tax accounting and tax assessment of capital issues and corporate rights*: tarptautinė konferencija. Kijevas: Europos Komisijos organizuojama TAIEX, 2012 m. spalio 19 d.

<sup>53</sup> BIONDI, Y. *Economics, Accounting and Law*: Paris Ph.D. Programme [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.esceurope.eu/escp-europe-programmes/phd-programme-doctoral-programme-in-paris-and-berlin-escp-europe/escp-europe-phd-programme-paris-campus/dissertation-topics-paris-phd-doctoral-programme-escp-europe/phd-programme-choose-a-dissertation-topic-in-economics-accounting-law/>>.

(šio reguliavimo laikymąsi tikrina auditas, reglamentuojamas specifinių teisės aktų, todėl audito reglamentavimas taip pat laikytinas svarbiu viešųjų finansų teisės aspektu) taisyklių, kurias inkorporavus į pelno mokesčio sistemos reglamentavimą jam būtų suteikiama daugiau aiškumo, stabilumo, būtų stabdoma pelno mokesčio bazės erozija<sup>54</sup>. Šią išvadą patvirtina Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose, kuriuose nagrinėjamas 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (toliau – CCCTB), pasiekti valstybių narių kompromisai – konkrečiai apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygos CCCTB *expressis verbis* inkorporuotos iš 18-ojo TAS „Pajamos“<sup>55</sup> 14 straipsnio, atidėjinių pripažinimo kaip leidžiamų atskaitymų sąlygos – iš 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“<sup>56</sup> ir kt.<sup>57</sup>. Būtent šiais aktais vadovaujasi tiek finansinės apskaitos specialistai, tiek auditoriai. *Inter alia*, Europos Komisijos organizuojama empirinė studija „Smulkaus ir vidutinio verslo apmokestinimas lyginant su didžiosiomis įmonėmis“ taip pat suponuoja apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių supaprastinimą artinant šio mokesčio bazę prie apskaitinio rezultato<sup>58</sup>.

Penkta, finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo pripažinimą mokesčių teisėje atskleidžia esama Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) vis ryškiau matoma pozicija derinti PMĮ nuostatų aiškinimą su finansinės apskaitos normomis, atlikti finansinės apskaitos ir pelno mokesčio reglamentavimo santykio analizes. Nuo 2014 m. rudens aktyviai veiklą pradėjo vykdyti VMI prie FM ir Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos specialistų darbo grupė (galiausiai darbo grupė pradėjo veikti 2017 m., o jos darbo rezultatai skelbiami viešai VMI prie FM internetiniame puslapyje<sup>59</sup>), kuri analizuoja PMĮ ir finansinės apskaitos normų skirtumų ir tapatumų priežastis, atvejus, juos grupuoja pagal įvairias temas (pavyzdžiui, atsargų likučio įvertinimas, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas / amortizacija ir kt.), tokiu būdu siekiant tiek palengvinti pelno mokesčio administravimą, tiek užtikrinti finansinių atskaitų kokybę. Be to, VMI prie FM pozicija, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, vis labiau atsižvelgti į finansinės apskaitos standartus, pagrindžia ir naujaisi PMĮ komentaro<sup>60</sup> pakeitimai<sup>61</sup>.

<sup>54</sup> Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/platform/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm)>.

<sup>55</sup> Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 18-asis TAS). *OL*, 2008 L 320, p. 147–154.

<sup>56</sup> Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 37-asis TAS). *OL*, 2008 L 320, p. 392–406.

<sup>57</sup> *Presidency to Working Party on Tax Questions - Direct Taxation* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. 2013, FISC 80, p. 15–16. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>; *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. 2013, FISC 181, p. 14–16. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

<sup>58</sup> VVA-Europe Ltd. *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013, p. 12–19.

<sup>59</sup> Pavyzdžiui, VAS ir PMĮ neatitikimai [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/vas-ir-pmi-neatitikimai>>.

<sup>60</sup> *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. IX-675 (aktuali redakcija 2010 m. gruodžio 31 d.) komentaras (aktuali redakcija 2014 m. rugpjūčio 8 d.)* (toliau – PMĮ komentaras) [interaktyvus]. 2014 [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <[http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree\\_id=1000007323](http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323)>.

<sup>61</sup> Pavyzdžiui, VMI prie FM 2014 m. vasario 19 d. raštu Nr. (32.42-31-1)-RM-2235 pakeistas PMĮ komentaro aiškinimas dėl inventorizacijos metu nustatyto prekių pertekliaus ar trūkumo apmokestinimo pelno mokesčiu, pagal kurį apmokestinimas aiškinamas pagal finansinės apskaitos taisykles. Be to, kadangi apibendrinti komentarai derinami su Lietuvos Respublikos finansų ministerija, matoma ir pastarosios institucijos pozicija, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, vis labiau atsižvelgti į finansinės apskaitos standartus.



Šešta, dar kartą akcentuojant, kad nagrinėjamo instituto tarpdiscipliniškumas yra ne kontrargumentas (kad finansinė apskaita ir auditas iš esmės yra ekonomikos mokslo dalykas, todėl viešųjų finansų teisei jis neturėtų būti aktualus), o būtent argumentas, pagrindžiantis šio instituto išskyrimą, detalizuotinas šio teiginio teorinis, o vėliau ir praktinis pagrindimas.

Kalbant apie tarpdiscipliniškumą, apskritai pažymėtina, kad teisės mokslas neturi būti statiškas, socialinių mokslų tarpdiscipliniškumas dabartinių tyrimų kontekste tampa itin aktualus, svarbus (tarpdiscipliniškumas netgi įvardijamas kaip vienas iš privalomų kriterijų vertinant teisės studijų programų kokybę, ar jose pakankamai tarpdiscipliniškumo), todėl teisės mokslo imanentinis polinkis analizuoti specifines socialinių mokslų sritis, kiek tai aktualu teisiniams santykiams tobulinti, skatintinas reiškinys. Teisės profesorius A. Peczenik teigia, kad mokslininkas privalo išrinkti skirtingų disciplinų fragmentus ir juos sujungti taip, kad jie tarnautų naujiems tikslams<sup>62</sup>. Jį papildo teisės ir ekonomikos profesorius R. Van den Bergh, jo teigimu, specifiniuose teisės pošakiuose besispecializuojantys mokslininkai ne tik turi, bet ir privalo tirti ekonomikos mokslo institutus, tai pagrindžia tiek atliktų naujausių tyrimų rezultatai, tiek ir vėlesnis jų sėkmingas taikymas teisės praktikoje<sup>63</sup>. Nesiekiant aprašyti daugybės kitų užsienio akademinės teisinės visuomenės atstovų ir praktikų pasisakymų dėl atskirų lyg ir atrodytų ekonomikos mokslui priskirtinų institutų analizavimo teisės disciplinos kontekste (ypač finansų ir mokesčių teisėje), belieka apibendrinti, kad tarpdiscipliniškumas ypač tokioje „ekonomikos fundamentais“ pagrįstoje teisės šakoje kaip viešųjų finansų teisė neišvengiamas, juo labiau, kai pats tradiciškai ekonomikos mokslui priskiriamas institutas pagrįstas teisinių santykių baze (o tai, *inter alia*, ir atskleidžiama šiame straipsnyje). Būtent finansinės apskaitos teisinė prigimtis – finansinėje apskaitoje fiksuojamas turtas visada turi savininką, todėl turtas lygus nuosavybei – finansinės apskaitos pamatas (ūkinių operacijų pripažinimo sistema, kurios teisingumą tikrina auditas) pagrįsta būtent teisiniais santykiais, nes jeigu turtas nėra teisinių santykių dalykas (nepriklauso nuosavybės teise), tada negalimas ir atitinkamų ūkinių operacijų fiksavimas, o tai lemia ir atitinkamus mokestinius teisinius santykius (finansinės apskaitos ir audito imanentiškumas teisės mokslui atskleistinas per jų teisinę prigimtį).

Didžiosios Britanijos mokslininkas R. H. Coase teigė, kad „teisininkai patys paims iš ekonomikos teorijos jiems naudingą patirtį ir dėl to turės lemiamą pranašumą prieš ekonomistus atlikdami tyrimus jiems geriau žinomose tam tikrose srityse“<sup>64</sup>, pavyzdžiui, viešųjų finansų (ar mokesčių) teisėje. Jam pritaria Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) teisės mokslininkas R. A. Posner, kuris kritikavo teiginius, kad teisė yra tai, ką daro tik teisinį išsilavinimą turintys asmenys, jog ekonomika turi rūpėti tik ekonomikos mokslų daktarui ir niekam kitam<sup>65</sup>, juo labiau, kai, o tai atskleidžiama šiame darbe, finansinė apskaita pagrįsta būtent teisiniais santykiais, lemiančiais apmokestinimo pelno mokesčiu nuostatų taikymą. Tiek minėtų autorių, tiek ir kitų (toliau – kt.), pavyzdžiui, F. A. von Hayek<sup>66</sup>, R. Dworkin<sup>67</sup>, H. J. Berman<sup>68</sup> darbuose aptinkama minčių, kad tarpdiscipliniškumas, specialų eko-

<sup>62</sup> MACKUVIENĖ, E. *Teisinio argumentavimo korektiškumo prielaidos*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 3.

<sup>63</sup> VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.

<sup>64</sup> POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos* (vertė A. Paksas, M. Cvelich, T. Gulbinas). Vilnius: Eugrimas, 2004, p. 310.

<sup>65</sup> Ten pat.

<sup>66</sup> HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. II Socialinio teisingumo mirazas* (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1998, p. 173–175; HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. III Laisvosios visuomenės politinė tvarka* (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1999, p. 83–86.

<sup>67</sup> DWORKIN, R. *Teisės imperija* (vertė K. Klimka). Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2005, p. 291–293, 295.

<sup>68</sup> BERMAN, H. J. *Teisė ir revoliucija: Vakarų teisės tradicijos formavimasis* (vertė A. Šliogeris). Vilnius: Pradai, 1999, p. 27.



nomikos mokslo žinių pritaikymas teisės tyrimuose skatintinas ir pagrįstas konstruktyvaus teisinio reguliavimo kūrimo bruožas. Reikia pažymėti, kad teisės teorijoje aptinkama netgi tokių idėjų, kad apmokestinimas, mokesčių pajamų surinkimas į biudžetą ir jų perskirstymas (taigi ir finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, iš dalies ir audito teisinis reguliavimas, nes, finansinės apskaitos nuostatas implikavus į apmokestinimo pelno mokesčiu normas, jos tampa mokesčinėmis) yra ne ekonomikos (ekonomikai neįdomus), o tik teisės mokslo objektas. Šį teiginį postuluoja JAV mokslininko R. Nozick vadinamojo libertarizmo teorija<sup>69</sup>, jis išvelgtinas ir tokioje teisės paradigmoje kaip utilitarizmas<sup>70</sup>. Vis dėlto, neabsoliutinant šių teorijų teisingumo, apskritai reikia pabrėžti, kad žmonijos intelektualinė, techninė ir ekonominė raida nuolatos veikia teisę, todėl pastaraisiais dešimtmečiais šalia tradicinių teisinius santykius reglamentuojančių institutų atsiranda naujų, sudėtingų ir detalių teisės aktų, reglamentuojančių svarbias ekonominių ir teisinių santykių sritis. Nekartojant išsamiai pateiktų argumentų šiame straipsnyje, šiuo atveju reikia pažymėti, kad rinkos signalas aiškus – norima, kad taikant viešųjų finansų (mokesčių) teisę būtų atsižvelgiama į ypatingą finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą (standartizaciją ES ir pasauliniu mastu, finansinės apskaitos ir pelno mokesčio normų kompleksiskumą, specialių, įskaitant ekonominių, finansinės apskaitos, audito žinių poreikį ir kt.)<sup>71</sup>.

Septinta, galiausiai aptarus tarpdiscipliniškumą kaip argumentą, skiriant viešųjų finansų teisės institutą – finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą, šį teiginį būtų galima iliustruoti (pagrįsti) konkrečiu pavyzdžiu: pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (AB, UAB)<sup>72</sup> pildo metinę pelno mokesčio deklaraciją PLN204, kuri buvo sukurta (ir yra pildoma) koregavimų nuo rezultato finansinėje apskaitoje prie apmokestinamojo rezultato principu, todėl be apskaitinio rezultato nebūtų įmanoma įmonėms tinkamai vykdyti savo mokesčių prievolių. Mokesčių teisės profesorius B. Sudavičius pagrįstai teigia, kad viso mokesčinės prievolės vykdymo proceso pradžia siejama su mokesčio apskaičiavimu ir deklaravimu<sup>73</sup>, todėl apskaitinio rezultato koregavimai apmokestinamajam pelnui nustatyti negali būti apibūdinami tik kaip techniniai (ne teisiniai) pelno mokesčio apskaičiavimo procesai, nes jie patenka į mokesčinės prievolės vykdymo procesą. Remiantis pastaruoju, būtų klaidinga daryti išvadą, kad finansinės apskaitos ir ją tikrinančio audito teisinis reguliavimas yra autonominis ir „neaktualus“ apmokestinimo pelno mokesčiu reguliavimui, taigi viešųjų finansų teisei.

Visi aptarti argumentai neabejotinai ir vienareikšmiškai leidžia teigti, kad būtina finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą išskirti kaip viešųjų finansų teisės institutą, kurio aptarimas ir supratimas yra labai svarbus gilinantis į viešųjų finansų teisės sritį.

Taigi, remiantis atliktu nagrinėjimu, būtų galima apibendrinti, kad finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą kaip viešųjų finansų teisės institutą<sup>74</sup> apibūdina šie pagrindiniai požymiai:

- 1) finansinės apskaitos ir audito teisės *normos reguliuoja specifinius visuomeninius santykius*, atsirandančius viešojo ir privataus sektoriaus subjektams tvarkant finansinę apskaitą, sudarant

<sup>69</sup> Internet Encyclopedia of Philosophy: A Peer-Reviewed Academic Resource. *Robert Nozick (1938–2002)* [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.iep.utm.edu/nozick/>>.

<sup>70</sup> DAVIES, H.; HOLDCROFT, D. *Jurisprudence: Texts and commentary*. London: Butterworths, 1991, p. 205–212.

<sup>71</sup> Šiuo atveju pacituotos teisės tyrėjo L. Didžiulio analogiškos išvalgos dėl sudėtingų ir detalių teisės aktų, reglamentuojančių svarbias ekonominių santykių sritis; dėl rinkos signalo taikant materialinę teisę atsižvelgti į ypatingą finansų sektoriaus sąrangą ir finansų verslo ypatumus. DIDŽIULIS, L. Finansinių priemonių rinkų direktyva <...>, p. 161, 168–169.

<sup>72</sup> Kaip nurodyta darbo įvade, tyrimas orientuojasi į šių mokesčių mokėtojų tvarkomos finansinės apskaitos ir pelno mokesčio santykį.

<sup>73</sup> SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė* <...>, p. 188.

<sup>74</sup> Kadangi pagal horizontalųjį teisės šakų santykių aspektą teisės institutų jungtis sudaro teisės požakius (pastarieji teisės šakas), todėl ir jų minėti 4 požymiai (specifinių visuomeninių santykių reguliavimas normomis, socialinis svarbumas, atskiri specialūs teisės šaltiniai, teisinio reguliavimo metodas) abstrahuotini horizontaliai neatmetant nė vieno iš jų. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija* <...>, p. 343–344.

finansines ataskaitas ir auditoriams tikrinant, ar finansinėse ataskaitose rodoma tikra ir teisinga finansinė būklė;

- 2) *socialinis* finansinės apskaitos ir audito teisės normų *svarbumas* pasireiškia finansinės apskaitos ir audituojamų finansinių ataskaitų informacijos vartotojų teisėmis susipažinti su viešojo ir privataus sektoriaus subjektų finansine būkle, o nuo šios informacijos priklauso jos vartotojų (ir pačios valstybės) ekonominiai sprendimai; taip pat ir su tuo susijusiomis pareigomis, pavyzdžiui, ūkio subjektams kaip mokesčių mokėtojams tinkamai vykdyti ir mokesčių administratoriui kontroliuoti mokesťines prievoles (būtent svarba pasireiškia ir tuo, kad, be finansinių ataskaitų pateikiamos informacijos ir tam tikrais atvejais būtino jų audito, būtų neįmanoma įvertinti tam tikrų mokesťinių prievolių vykdymo teisingumo, nes mokesťinių prievolių vykdymas glaudžiai susijęs su finansinės apskaitos duomenimis);
- 3) esamos teisės šakų (ar teisės institutų) normos dėl visiškai skirtingos jų paskirties netaikytinos finansinei apskaitai tvarkyti, finansinėms ataskaitoms rengti ir jų auditui (šiuos dalykus reglamentuoja atskiri straipsnyje aptarti *konkrečiai* tik jiems *skirti teisės šaltiniai*);
- 4) nors finansinės apskaitos ir audito teisės normose aptinkamas ir imperatyvus *teisinio reguliavimo metodas* (pavyzdžiui, kada privalomas auditas, ir kt.), vis dėlto vyrauja dispozityvus, paprastai pasireiškiantis tuo, kad finansinę apskaitą tvarkantiems subjektams, nepažeidžiant numatytų draudimų, leidžiama pasirinkti, koku būdu fiksuoti finansinėje apskaitoje ūkinius faktus (pavyzdžiui, koku metodu įkainoti atsargas)<sup>75</sup>, taip pat kokiu apimtimi atlikti auditą ir kt. Šiuo atveju reikia pabrėžti, kad viešųjų finansų teisėje, taigi ir jos institutuose, paprastai vyrauja imperatyvus teisinio reguliavimo metodas, nors tam tikrais atvejais aptinkamas ir dispozityvus, tačiau vien ši aplinkybė apskritai nepaneigia straipsnyje nagrinėjamo instituto priskyrimo viešųjų finansų teisei. Atvirkščiai, vadovaujantis vien vyraujančiu teisinio reguliavimo metodu, instituto priskyrimas atitinkamai teisės šakai, pavyzdžiui, privačiai, manytina, būtų tik formalus. Reikia pažymėti, kad dispozityvus teisinio reguliavimo metodas pasireiškia tuo, jog, pavyzdžiui, tvarkant finansinę apskaitą, standartai leidžia rinktis įvairius atsargų įkainojimo būdus, kita vertus, aptinkamas ir imperatyvus metodas, pavyzdžiui, kai finansinės apskaitos standartuose konkrečiai imperatyviai įvardijama, kada negalima perkainoti ilgalaikio turto, priskirti tam tikro turto investicinio turto grupei ir kt. Todėl, kaip minėta, nors vyrauja dispozityvus teisinio reguliavimo metodas, tačiau aptinkamas ir imperatyvus.

## Išvados

1. Finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas apibūdinamas kaip tarptautinių, ES, nacionalinių ir lokalių (paties ūkio subjekto) teisės šaltinių sistema, kuriai būdingas nuolatinis teisės normų tobulinimas (papildymas, atnaujinimas), pasižymintis tendencija vis išsamiau, detaliau reglamentuoti jais reguliuojamus specifinius viešųjų finansų teisės santykius.
2. Pagrindinių teisės sampratos koncepcijų (pozityvioji teisė, teisinis realizmas, prigimtinė teisė) požymiai identifiukuotini finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo srityje, o tai neabejotinai leidžia jį išskirti kaip viešųjų finansų teisės institutą: aiškus teisės kūrimo šaltinis; formaliai apibrėžtos normos; teisinio reguliavimo branduolys – normos (elgesio taisyklės); normų sistemingumas; prievartinis pobūdis; normų refleksiskumas ir dinamiškumas; normų veikimo efektyvumas, pasireiškiantis teisiniu realizmu (besiformuojanti teismų praktika); tikrinimas, ar konkrečios nor-

<sup>75</sup> Natūralu, kad ir specifinius sektorius reglamentuojančios normos „skolinasi“ kitose teisės šakose taikomus reguliavimo metodus grynuoju pavidalu (dispozityvų, imperatyvų ir kt.) ar šių metodų derinius (URBANAVIČIUS, J. Energetikos teisės vieta teisės sistemoje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 165).

mos atitinka vyraujančią vertybių sistemą (bendrųjų finansinės apskaitos principų veikimo koncepcija ir jos tikrinimas).

3. Straipsnyje išdėstyti pagrindiniai teisiniai argumentai, kodėl reikia išskirti finansinės apskaitos ir audito teisinį reguliavimą kaip viešųjų finansų teisės institutą, leidžia nurodyti tokius esminius šio instituto požymius: 1) finansinės apskaitos ir audito teisės normos reguliuoja specifinius visuomeninius santykius; 2) šioms teisės normoms būdingas socialinis svarbumas; 3) būdingi atskiri, specialūs, savarankiški teisės šaltiniai, taikomi išskirtinai šiam institutui; 4) vyraujantis teisinio reguliavimo metodas dispozityvus, nors aptinkamas ir imperatyvus.

## LITERATŪRA

### Norminiai teisės aktai

1. 18-asis TAS „Pajamos“. Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 18-asis TAS). *OL*, 2008 L 320, p. 147–154.

2. 37-asis TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 37-asis TAS). *OL*, 2008 L 320, p. 392–406.

3. 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1725/2003, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). *OL*, 2003 L 261, p. 1.

4. 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (su pakeitimais ir papildymais). *OL*, 2002 L 243, p. 1.

5. 1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos direktyva (83/349/EEB), pagrįsta Sutarties dėl konsoliduotosios atskaitomybės 54 straipsnio 3 dalies g punktu. *OL*, 1983 L 193, p. 58.

6. 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva (78/660/EEB), grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (su pakeitimais ir papildymais). *OL*, 1978 L 222, p. 11.

7. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, i. k. 1011010ISTA00IX-574.

8. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, i. k. 0991010ISTAIII-1227.

9. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, i. k. 2015-08160.

10. Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, i. k. 2015-08119.

11. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, i. k. 1011010ISTA00IX-675.

### Specialioji literatūra

12. BERMAN, H. J. *Teisė ir revoliucija: Vakarų teisės tradicijos formavimasis* (vertė A. Šliogeris). Vilnius: Pradai, 1999.

13. DAVIES, H.; HOLDCROFT, D. *Jurisprudence: Texts and commentary*. London: Butterworths, 1991.

14. DIDŽULIS, L. Finansinių priemonių rinkų direktyva (MiFID) kaip civilinės atsakomybės šaltinis. *Teisė*, 2012, t. 83, p. 160–173.

15. DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Norman: Southern Academy of Legal Studies in Bu-

siness, 2009, nr. 1, p. 59–72. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

16. DWORKIN, R. *Teisės imperija* (vertė K. Klimka). Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2005.

17. ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2014, t. 93, p. 138–156.

18. ENDRIJAITIS, M. Kitų nei kaupimo ir palyginimo bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2018, t. 107, p. 35–50.

19. ENDRIJAITIS, M. Palyginimo principo taikymo apmokestinant juridinį asmenį pelno mokesčiu probleminiai aspektai. *Teisė*, 2016, t. 99, p. 110–124.

20. GALGINAITIS, J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. *Teisė*, 2002, t. 44, p. 31–41.

21. GODDARD, R.; ROGERS, H. *Tax Law and Accounting Principles*. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, nr. 2, p. 298–306. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

22. HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė*. II Socialinio teisingumo mirazas (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1998.

23. HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė*. III Laisvosios visuomenės politinė tvarka (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1999.

24. HOOPES, J. L. *Financial Accounting Consequences of Temporary Tax Law: Evidence from the R&D Tax Credit* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Ann Arbor: Ross School of Business University of Michigan, 2013. Prieiga per internetą: <<http://fisher.osu.edu/supplements/10/12906/Hoopes%20Dissertation%20-%20Ohio%20State.pdf>>.

25. KŪRIS, E. Ko neparašė Rogeris Cotteerellas, arba subjektyvaus teisės sociologijos įvado įvadas. Iš COTTERELL, R. *Teisės sociologija*. Vilnius: Pradai, 1997.

26. MACKUVIENĖ, E. *Teisinio argumentavimo korektiškumo prielaidos*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011.

27. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011.

28. POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos* (vertė A. Paksas, M. Cvelich, T. Gulbinas). Vilnius: Eugrimas, 2004.

29. SIRUTAVIČIUS, V.; NEKRAŠAS, E.; LOPATA, R. *Svarbiausios Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys: 1918–1995*. Vilnius, 1997.

30. URBANAVIČIUS, J. Energetikos teisės vieta teisės sistemoje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 158–169.

31. UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 170–185.

32. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. 2-asis, patais. ir papild. leid. Vilnius: Justitia, 2004.

33. VESTERDORF, P. L. *Capital Gains Taxation of Share Profits and EU State Aid Regulation*. *European State Aid Law Quarterly* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10]. Berlin: Lexxion Verlagsgesellschaft mbH, 2010, nr. 4, p. 741–753. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=7ac845d5-6cb3-46e1-a536-ad5d81a2b7de%40sessionmgr4004&hid=4107>>.

## Teismų ir mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

34. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.

35. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“.

36. Europos Sąjungos Bendrasis Teismas. 2009 m. kovo 18 d. sprendimas byloje T 299/05 Shanghai Excell M&E Enterprise Co. Ltd ir Shanghai Adeptech Precision Co. Ltd prieš Europos Sąjungos Tarybą.

37. Europos Sąjungos Bendrasis Teismas. 2006 m. liepos 14 d. sprendimas byloje T-417/05 *Endesa, SA prieš Europos Bendrijų Komisiją*.
38. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS63 – 584/2010.
39. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2012 m. liepos 27 d. sprendimas Nr. S-128 (7-73/2012).
40. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009).

#### **Kiti šaltiniai**

41. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Apie mus [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.avnt.lt/struktura-ir-kontaktai/apie-mus/>>.
42. BIONDI, Y. Economics, Accounting and Law: Paris Ph.D. Programme [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.escpeurope.eu/escp-europe-programmes/phd-programme-doctoral-programme-in-paris-and-berlin-escp-europe/escp-europe-phd-programme-paris-campus/dissertation-topics-paris-phd-doctoral-programme-escp-europe/phd-programme-choose-a-dissertation-topic-in-economics-accounting-law/>>.
43. IFRS Foundation International Accounting Standards Board (IASB). Who we are and what we do [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-11]. 2013, p. 1. Prieiga per internetą: <<http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf>>.
44. International Accounting Standards Board. International Accounting Standards Committee Foundation: Annual report 2002 [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-11], p. 2. Prieiga per internetą: <<http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Annual-reports/Documents/AnnualReport2002.pdf>>.
45. International Organization of Supreme Audit Institutions. About us [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.intosai.org/about-us.html>>.
46. Internet Encyclopedia of Philosophy: A Peer-Reviewed Academic Resource. Robert Nozick (1938–2002) [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.iep.utm.edu/nozick/>>.
47. Law & Accounting Degrees [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <[http://www.ehow.com/info\\_7967439\\_law-accounting-degrees.html](http://www.ehow.com/info_7967439_law-accounting-degrees.html)>.
48. Lietuvos auditorių rūmai. Tarptautinė buhalterių federacija [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://lar.lt/www/new/page.php?239>>.
49. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. IX-675 (aktuali redakcija 2010 m. gruodžio 31 d.) komentaras (aktuali redakcija 2014 m. rugpjūčio 8 d.) (toliau – PMĮ komentaras). 2014 [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <[http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree\\_id=1000007323](http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323)>.
50. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (INTOSAI standartai) [interaktyvus. Žiūrėta 2018-02-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.vkkontrolė.lt/page.aspx?id=347>>.
51. Michigan State University, College of Law. Accounting [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.law.msu.edu/acctg/>>.
52. NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.
53. Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. 2013, FISC 80, p. 15–16. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>; General Secretariat of the Council to Delegations [interaktyvus, žiūrėta 2018-05-10]. 2013, FISC 181. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
54. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) 2007, apimančys tarptautinius apskaitos standartus (TAS) ir jų aiškinimus, galiojančius 2007 m. sausio 1 d. (vertimas iš anglų kalbos). Vilnius, 2007, p. 9.
55. Taxation and Customs Union. Platform for Tax Good Governance [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/platform/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm)>.

56. VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.

57. VAS ir PMĮ neatitikimai [interaktyvus. Žiūrėta 2018-05-10]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/vas-ir-pmi-neatitikimai>>.

58. *VVA-Europe Ltd. SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013.

59. Workshop on tax accounting and tax assessment of capital issues and corporate rights: tarptautinė konferencija. Kijevas: Europos Komisijos organizuojama TAIEX, 2012 m. spalio 19 d.

## **LEGAL REGULATION OF FINANCIAL ACCOUNTING AND AUDIT AS LEGAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE LAW**

**Martynas Endrijaitis, PhD**

### **S u m m a r y**

The article reveals that legal regulation of financial accounting and audit must be defined (and separated) as self-dependent, separated and no doubt very important legal institute of public finance law. There are concrete arguments disclosed validating the resolution to define this legal institute as self-dependent and very important legal institute of public finance law.

As a consequence, the purpose of this article is to prove that legal regulation of financial accounting and audit is self-dependent legal institute of public finance law.

The object of this article is disclosure of legal regulation of financial accounting and audit in the view of public finance law.

Performed analysis of problematical questions discloses that legal regulation of financial accounting and audit shall be described as system of international, EU, national and local (adopted by entity) sources of law which has the characteristic for permanent development (renewal, addition) of legal norms. Consequently, the trend is observed that this system is liable to detailed legal regulation of specific legal relations of public finance.

The article reveals that main features of basic concepts of law (positive law, legal realism, natural law) are identified in legal regulation of financial accounting and audit as, no doubt, this legal institution can be defined (and separated) as self-dependent, separated and very important legal institute of public finance law. Main features are clear creation of legal sources; formally described legal norms; the core of legal regulation - legal norms of legal behavior; system of legal norms; forcible nature; reflexion and dynamics of legal norms; efficiency of legal norms coming from legal realism (development of case-court practice); verification of the mainstream of value-system by which concrete legal norms must follow (verification of operation of generally accepted financial accounting principles).

This scientific research reveals that articles main legal arguments, why legal regulation of financial accounting and audit must be defined (and separated) as self-dependent, separated and very important legal institute of public finance law, allow to identify main features of legal institute of public finance law: 1) legal regulation of financial accounting and audit regulates specific social relations; 2) these legal norms have social importance; 3) there are concrete, special, self-dependent sources of law applied only for this legal institution; 4) the main legal regulation method is dispositive method, although there can be found imperative method.

*Įteikta 2018 m. gegužės 21 d.*

*Priimta publikuoti 2018 m. birželio 27 d.*