

Justina Miniotaitė

El. paštas: *miniotajtejustina@gmail.com*

Darbo vadovas: **Prof. Vaclovas Lakis**

ISTORINIŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ PERŽIŪROS UŽDUOTIES YPATUMAI IR TAIKYMAS LIETUVOJE

Įvadas

Įmonių veiklos kokybei bei finansiniam skaidrumui užtikrinti neretai pasitelkiama begalė patikros ir kokybės užtikrinimo priemonių. Veiklos ar finansinių ataskaitų auditas taip pat yra viena iš tokių priemonių. Tačiau auditas kaip privalomas kokybės užtikrinimo instrumentas yra taikomas ne visose įmonėse. Dažniausiai jis taikomas įmonėms, kurios atitinka audito įstatyme apibrėžtus reikalavimus. Be to nepriklausomo audito atlikimas reikalauja nemažų papildomų išlaidų. Todėl daugėja diskusijų kaip užtikrinti įmonių veiklos skaidrumą ypatingą dėmesį skiriant įmonių finansinėms ataskaitoms taupant laiko sąnaudas bei įmonių išlaidas. Viena iš Europos Komisijos siūlomų priemonių yra finansinių ataskaitų peržiūrų taikymas kaip paprastesnė audito forma įmonėms nepatenkančioms į privalomo audito taikymo apibrėžtį.

2011 m. buvo paskelbtas ir nuo 2013 m. gruodžio mėn. 31 d. įsigaliojo 2400-asis tarptautinis peržvalgos užduočių standartas „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“. Nuo standarto paskelbimo atsirado diskusijų dėl peržiūros užduočių taikymo. Lietuvos auditorių rūmai netgi pateikė pasiūlymą Lietuvos finansų ministerijai nustatyti istorinių finansinių ataskaitų peržiūras

privalomas visoms mažoms ir vidutinėms įmonėms (Leontjeva K., 2014). Žinant, kad mažų ir vidutinių įmonių auditas turi savų specifinių savybių, kurias reglamentuoja ir 1005-asis tarptautinio audito praktinis nurodymas (2008), panašu, kad peržiūrų taikymas taip pat galėtų tapti alternatyva mažų ir vidutinių įmonių auditui. Lietuvoje nėra vykdyta tyrimų ir nėra plačiai diskutuota apie istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties taikymą šalies įmonėms. Turint daugiau žinių apie užduoties taikymo aktualumą, būtų galima įvertinti kokios yra šios užduoties perspektyvos bei taikymo galimybės Lietuvoje. Todėl šio *straipsnio tikslas* – išnagrinėjus 2400-ąjį tarptautinį peržvalgos užduočių standartą (TPUS), apžvelgti standarto taikymą bei įvertinti jo pritaikymo galimybes Lietuvoje. Tikslui pasiekti suformuoti *straipsnio uždaviniai*:

1. Apžvelgti ir išnagrinėti 2400-ojo TPUS atsiradimo priežastis;
2. Apžvelgti peržiūros užduoties taikymą Lietuvoje nuo 2400-ojo TPUS įsigaliojimo;
3. Įvertinti 2400-ojo TPUS taikymo apimtį galimybes Lietuvoje.

Tyrimo metodai – literatūros analizė, apibendrinimas, informacijos grupavimas, tyrimas apklausos būdu.

1. Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties atsiradimo priežastys

Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotis yra užduotis, kuri savo tikslu yra labai panaši į įprasto finansinių ataskaitų audito tikslą – įvertinti ar finansinės ataskaitos yra teisingai paruoštos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką bei atspindi esamą įmonės finansinę padėtį. Tad pati užduotis iš esmės gali būti suprantama kaip audito užduotis išsiskirianti tam tikrais užduoties atlikimo bruožais bei taikytiniais užduoties atlikimo tarptautiniais standartais. Taigi, kaip minėta, užduotis yra apibrėžiamą 2400-uju tarptautiniu peržvalgos standartu. Standartas nurodo, jog finansinių ataskaitų peržiūra tai visuma tyrimų, analitinių procedūrų bei diskusijų susijusių su apskaitininko teikiama informacija apie įmonę suinteresuotiems asmenims visuma. Peržiūras vykdančias nepriklausomas auditorius pateikdamas peržiūros ataskaitą informuoja finansinių ataskaitų vartotojus apie galimus neatitikimus ar reikšmingus finansinių ataskaitų iškraipymus, lemiančius pasitikėjimo pateiktomis duomenimis lygį (2400-asis standartas, 2013). Literatūroje ir Tarptautinėje buhalterių federacijos narių diskusijose yra išskiriamos keturios pagrindinės 2400-ojo TPUS atsiradimo priežastys:

1. Poreikis pritaikyti audito paslaugas unikalius poreikius turinčioms mažoms ir vidutinėms įmonėms (Tarptautinė buhalterių federacija, 2012);
2. Finansinių duomenų patikimumo ir skaidrumo užtikrinimo poreikis įmonėms ir organizacijoms neprivalančioms atlikti audito užduotį pagal įstatymus (Tarptautinė buhalterių federacija, 2012);
3. Panaikinta prievolė pateikti audituotas finansines ataskaitas kai kuriose institucijose (Botica Redmayne, N., & Malthus, S., 2011);

4. Valstybės ar finansinių institucijų reikalavimai pateikti nepriklausomą įmonės finansinių duomenų vertinimą siekiant gauti dotacijas ar paskolą (Botica Redmayne, N., & Malthus, S., 2011).

Taigi, remiantis peržiūros užduoties apibrėžimu bei atsiradimo priežastimis, istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotis buvo sukurta vedina tikslo pritaikyti paprastesnę užduotį mažoms ir vidutinėms įmonėms, tačiau neeliminuojuojant finansinio ataskaitų patikimumo užtikrinimo. Pagal atsiradimo priežastis tikėtina, kad ši užduotis turėtų atitikti mažų ir vidutinių įmonių poreikius veiklos skaidrumui ir finansinių ataskaitų patikimumui trečiosioms šalims.

2. Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties ypatumai pagal 2400-ąjį TPUS

Istorinių finansinių ataskaitų užduoties viena iš pagrindinių atsiradimo priežasčių buvo alternatyvių auditui užduočių poreikis. Tad nenuostabu, jog panagrinėjus standartą atsiskleidė, kad ši užduotis atliekama tokiais pačiais užduoties atlikimo etapais kaip ir finansinio audito užduotis t.y. prisiėmimas, planavimas, atlikimas ir ataskaitos teikimas (Tarptautinė buhalterių federacija, 2013; Lakis V., 2007). Remiantis 2400-uju TPUS (2013) *prisiėmimo* etape pagrindinis tikslas yra įsitikinti ir nuspręsti ar bus įmanoma atlikti peržiūros užduotį išsamų supratimą apie įmonę, jos vadovybę bei įmonės veiklos pobūdį, kas leistų tinkamai nustatyti įmonės finansinių ataskaitų sritis, kuriose galėtų atsirasti iškraipymų. Taip pat yra nustatomas užduoties ir santykių su klientu priimtimumas. *Planavimo* etape auditorius siekia nustatyti galimus įmonės verslo pobūdžio lemiamus finansinius iškraipymus, parengti analitines procedūras bei paklausimus atsižvelgiant į įmonės

verslo pobūdį. Auditorius vadovaudamasis profesinio skepticizmo principu, praktinėmis žiniomis, peržiūros užduotį reglamentuojančiais dokumentais ir be abejojimo priimdamas profesinius sprendimus pasirenkia užduoties atlikimui planuodamas būtinas procedūras atsižvelgdamas į sritis, kuriose auditorius turi sudaryti savo objektyvią nuomonę. *Atlikimo* etapo tikslas yra atlikti suplanuotas ir jei reikia papildomas procedūras, įvertinti surinktą informaciją. Šiame etape svarbu taip pat svarbu pateikti paklausimus įmonės vadovybei bei kitiems su įmonės valdymu ir finansais susijusiems asmenims. Tinkamai parengti prasmingi klausimynai dažnai atskleidžia neatitikimus su jau surinkta informacija, kas kelia įtariamų apie galimai paslėptus duomenis, kurie galėtų reikšmingai pakreipti auditoriaus nuomonę. Paskutinysis etapas – *ataskaitos formavimas*, kurio tikslas yra su įmonės vadovybe aptarti pastebėjimus, parengti ataskaitą ir suformuoti užduoties išvadą. Atlikęs visas analitines surinktų duomenų procedūras peržiūrą atliekantis nepriklausomas auditorius nustato ir parengia užduoties ataskaitą. Ataskaitoje auditorius trumpai aprašo atliktas procedūras, pabrėžia šalių atsakomybes ir pareiškia nuomonę apie atliktą užduotį.

2400-asis TPUS (2013) taip pat atskleidžia, kad atliekant šią užduotį auditorius turi vadovautis visais etikos reikalavimais, įskaitant nepriklausomumą, taip pat vadovautis profesinėmis žiniomis ir įgūdžiais (profesinių sprendimų principas) bei vadovautis profesiniu skepticizmu. Šie reikalavimai taip pat yra apibrėžiami audito standartuose. Svarbu pabrėžti tai, kad peržiūros užduotis nereglamentuoja privalomų istorinių finansinių ataskaitų peržiūros procedūrų. Būtinas procedūras pasirenka peržiūrą atliekantis auditorius

vadovaudamasis profesiniu sprendimus ir siekdamas pasiekti reikalingą užtikrinimo lygį bei užduoties tikslą. Svarbiausias peržiūros užduoties ypatumas yra tai, kad auditorius atlikęs šią užduotį suteikia ne pakankamą bet ribotą užtikrinimą. Tam daro įtakos atliekamų užduočių skaičius bei auditoriaus nuomonės formulavimas: *Remdamiesi atlikta peržiūra nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad šios finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia <...>*. (2400-asis TPUS, 2013). Net ir taip formuluojama išvada vadovaujantis auditoriaus žiniomis, patirtimi ir įgūdžiais patvirtina apie teisingus finansinių ataskaitų duomenis.

Taigi, panagrinėjus standartą išties atskleidžia daug peržiūros užduoties panašumų į audito užduotį. Toliau nagrinėjant peržiūros užduotį, svarbu išskirti kokių rezultatų galėtų tikėtis klientas bei kaip šios užduoties rezultatai galėtų būti panaudoti. Yra išskiriamos įvairios peržiūros užduoties rezultatų panaudojimo paskirtys (Lietuvos auditorių rūmai, 2014; Tarptautinė buhalterijų federacija, 2012, 2013):

- Siekiant suteikti finansinių ataskaitų vartotojams (akcininkai, kreditoriai, investuotojai, ir kt.) tam tikrą finansinių ataskaitų užtikrinimą. Tokiu būdu taip pat įrodant papildomų lėšų poreikį ar garantiją investicijų gražai.
- Siekiant padėti vadovybei ir už įmonės valdymą atsakingiems asmenims suprasti kintančius finansinių ataskaitų parengimo reikalavimus bei tinkamai organizuoti jų įgyvendinimą.
- Sparčiai augančios įmonės vadovybei bei už įmonės valdymą atsakingiems asmenims, įskaitant finansų padalinį, padėti pasirengti būsimam privalomam finansinių ataskaitų auditui.

- Siekiant gauti tam tikrą užtikrinimą dėl mažesnių dukterinių įmonių finansinių ataskaitų patikimumo įmonių grupės konsoliduotų finansinių ataskaitų audito metu.
- Pagrįsti įmonės viduje vadovybės įgyvendinamos kontrolės ar kitų kokybės užtikrinimo priemonių įskaitant peržiūras atlikimo rezultatus bei taikomų priemonių efektyvumą.
- Siekiant nuosekliai tikrinti finansinių ataskaitų patikimumą (pvz. kas ketvirtį metų) iki bus atliktas metinis įmonės finansinių ataskaitų auditas.

Užsienio praktikoje istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties privalumais daugiausiai naudojasi išskirtinio tipo organizacijos tokios kaip bažnyčios, sporto klubai, asociacijos ir kitos viešo intereso įmonės ir organizacijos (Botica Redmayne, N., & Malthus, S., 2011).

3. Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties pritaikymas mažoms ir vidutinėms įmonėms

Siekiant įvertinti kaip istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotis gali būti pritaikyta mažoms ir vidutinėms įmonėms, verta apžvelgti mažų ir vidutinių įmonių išskirtinius bruožus. 1005-asis Tarptautinis praktinis audito nurodymas „Mažų įmonių audito ypatumai“ (2008) išskiria kelis mažos įmonės audito ypatumus:

- Nuosavybė ir valdymas yra sutelktas vieno ar kelių asmenų rankose;
- Nedaug pajamų šaltinių;
- Ribota vidaus kontrolė ir vadovybė turi galimybę nepaisyti vidaus kontrolės;
- Nesudėtinga apskaita.

Be abejonės šie kokybiniai rodikliai gali pasireikšti ir kitokiose įmonėse, tačiau dažniausiai būdingi mažoms ir vidutinėms įmonėms. Taigi, remiantis mažų ir vidutinių

įmonių audito ypatumais pastebimas glaudus ryšys su istorinių finansinių ataskaitų peržiūrų užduoties ypatumais. Todėl, mažų ir vidutinių įmonių auditą galėtų pakeisti peržiūros užduotis. Pirmiausia, ekspertai išskiria audito metodikos taikymą atsižvelgiant į įmonės ir užduoties aplinkybes. Žinant, kad peržiūros užduotis yra lanksti, ji gali būti pritaikyta atsižvelgiant į bet kurios įmonės veiklą. Antras išskirtinas ypatumas – mažas įmonės dokumentų kiekis, dažnai pasižymintis paprastumu. Peržiūros užduotis pasižymi lankstumu bei analitinių priemonių pritaikymu, tad esant nesudėtingiems dokumentams pateiktiems auditorių peržiūrai, gali būti taikomos supaprastintos priemonės. Kadangi peržiūros užduočiai įgyvendinti yra numatyta mažiau analitinių procedūrų nei atliekant auditą, šią užduotį gali atlikti vienas auditorius ar pasitelkęs vos kelis padėjėjus. Auditoriaus turimos profesinės žinios bei asmeninis didelis indėlis užduoties atlikime, užtikrina teisingus pastebėjimus bei profesionalų sprendimą kurias procedūras naudinga atlikti norint surinkti pakankamai pagrįstų įrodymų išvadai. Kitas ypatumas - ribota vidaus kontrolė ir padidėjusi galimybė vadovybei nepaisyti vidaus kontrolės sistemos. Peržiūros užduotis įtraukia paklausimus įmonės vadovybei į užduoties įvykdymo procesą. Tai neišvengiamai leidžia nustatyti neatitikimus surinktai ir dokumentuotai finansinei informacijai. Tai leidžia nustatyti vadovybės piktnaudžiavimą pareigomis bei tyčinį finansinių duomenų iškraipymą. Dar vienas ypatumas – nedaug pajamų šaltinių. Dėl duomenų mažos apimties peržiūros užduotis gali būti įvykdyta taikant tik būtinas analitines priemones ir tik prireikus naudojant papildomas priemones. Dar vienas svarbus ypatumas atveriantis galimybes pritaikyti peržiūros užduotį – nesudėtinga apskaita. Dėl peržiūros užduoties lankstumo bei nepriklausomo auditoriaus profesinės patirties

nesudėtingą apskaitą vedančių įmonių peržiūra gali būti atlikta efektyviai bei sąlyginai greitai. Dėl nesudėtingos apskaitos gali būti lengvai aptinkami reikšmingi apskaitos išskrypimai net ir naudojant nedidelį kiekį analitinių procedūrų. Vertėtų pabrėžti, kad atliekant bet kokią užduotį svarbu pasiekti jos tikslus. Vienas iš auditoriaus tikslų turėtų būti patenkinti kliento poreikį. Vadinasi, atliekant peržiūros užduotį turi būti pasiekta kliento tikslų vedusių užsakyti auditoriaus paslauga. Jų tikslai dažniausiai būna: finansinių duomenų patikimumo užtikrinimas suinteresuotiems asmenims; finansinių duomenų patikrinimas; siekis prisitraukti papildomų finansų. Auditorius atlikęs peržiūros užduotį pareiškia, kad *nepastebėjo* nieko, kas verstų jį *manyti*, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia finansinių duomenų pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Tai reikšminga profesinėmis žiniomis paremta nuomonė, kuria gali pasitikėti įmonės finansinių ataskaitų vartotojai ir kiti suinteresuoti asmenys.

Apibendrinus šias išvagas, galima tvirtinti, kad peržiūros užduotis tikrai gali būti taikoma vietoj audito užduoties mažoms ir vidutinėms įmonėms. Peržiūros užduotis užtikrintų ne tik auditoriaus nuomonės teisingumą, patvirtinimą, kad įmonės finansinės ataskaitos atliktos teisingai, bet ir leistų įmonėms pasiekti savo tikslų, kurie skatino audito užduočių atlikimą. Vertėtų išskirti kelis peržiūros užduoties privalumus prieš audito užduotį. Taigi, tai yra greitesnė ir pigesnė užduotis atliekama vadovaujantis vienodais reikalavimais auditoriaus darbui, rezultatai pasiekiami tiek kurių buvo siekiama – gauti tam tikrą užtikrinimą. Ir svarbus auditoriui privalumas yra tai, kad peržiūros užduočiai yra taikomas vienas standartas vietoj keliolikos audito standartų.

4. Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties taikymas ir galimybės Lietuvoje

Kadangi 2400-asis TPUS įsigaliojo finansinėms ataskaitoms parengtoms tik nuo 2013 m. gruodžio mėn. 31 d., buvo atliktas tyrimas apie Lietuvoje taikomą peržiūros užduotį. Iš Lietuvoje atestuotų auditorių į potencialius tyrimo respondentus buvo atrinkta 208 auditoriai, kurie sąrašo duomenimis dirba audito ar kitose verslo konsultacijų įmonėse, kurios teikia audito ir kitas paslaugas įvairia veikla užsiimančioms įmonėms. Elektroninė versija klausimyno asmeniškai elektroniniu paštu buvo išsiųsta 113-ai atestuotų Lietuvos auditorių, dirbantiems mažose ir didesnėse audito įmonėse. Kitiems (95) anketa buvo išsiųsta į darbuviečių elektroninio pašto dėžutę.

Tyrimui atlikti buvo sukurta tyrimo apklausos forma, kurioje buvo pateikti klausimai sudaryti remiantis užsienio tyrimais, paviešintomis auditorių nuomonėmis Lietuvoje ir užsienyje bei 2400-ojo Tarptautinio peržvalgos standarto pagrindiniais tikslais. Remiantis kokybinėmis išvalgomis, suformuoti tyrimo klausimai buvo padalinti į dvi pagrindines dalis ir vieną bendrąją dalį įtraukiančią kelis klausimus nepriklausomus nuo tyrimo objekto. *Pirmoje dalyje* buvo siekiama surinkti kuo daugiau žinių apie pastaruosiu metu atliktas istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotis. Į šiuos klausimus atsakyti buvo prašoma tų auditorių, kuriems jau yra tekę taikyti 2400-ojo Tarptautinio peržvalgos standarto nuostatas atliekant peržiūros užduotį klientams. Šia dalimi išsiaiškinta kaip dažnai ir kokioms įmonėms dažniausiai yra suteikiamos peržiūros užduoties paslaugos, kokie yra dažniausiai randami neatitikimai/klaidos, koku tikslu tokia paslauga yra užsakoma ir kokie yra

dažniausiai užduoties sunkumai su kuriais susiduria auditorius siekdamas įgyvendinti užduotį. *Antra tyrimo dalis* buvo orientuota į galimus peržiūros užduoties rezultatus bei apribojimus, apie kuriuos nuomonę galėjo išreikšti ir tie auditoriai, kuriems dar nėra tekę atlikti tokio pobūdžio užduoties. Šia dalimi išsiaiškinta kokios priežastys galėtų apriboti peržiūros užduoties paslaugų paklausą bei kokius tikslus galėtų pasiekti ar privalumus panaudoti įmonės užsakančios šią auditorių paslaugą. Taip pat buvo siekta gauti asmeninę auditoriaus nuomonę, ar jis pritartų jei tokios užduotys taptų privalomomis mažosioms įmonėms, kaip buvo pasiūlyta Lietuvos smulkią ir vidutinį verslo tarybos posėdyje 2014 m. vasario mėn. 26 d. *Bendroji dalis* sudaryta vos iš dviejų svarbių tyrimui klausimų. Šiais klausimais „Kokią audito įmonę Jūs atstovaujate?“ ir „Kiek metų dirbate audito srityje?“ buvo siekiama išsiaiškinti, kurios audito įmonės dažniausiai teikia peržiūros užduoties paslaugą bei kiek metų patirtį auditorius turi, kuria vadovaudamasis išreiškė nuomonę apie pakankamai naujai standartizuotos paslaugos taikymą.

Siekiant gauti patikimus rezultatus buvo apskaičiuota reikiamas respondentų imties dydis pagal formulę (Bilevičienė, Jonušauskas, 2011):

$$n = \frac{N \times 1.64 \times p \times q}{\varepsilon \times (N-1) + 1.64 \times p \times q} \quad (1)$$

Kur: N – generalinė visuma; p – tiriamojo požymio pateikimas į imtį; q – tiriamojo požymio nepateikimas į imtį; ε – pageidaujamas tikslumas; 1,64 – reikšmė atitinkanti standartizuoto normaliojo skirstinio 90 proc. pasikliovimo lygmenį. Taigi imant q ir p blogiausio varianto tikimybę rodikliai bus lygūs atitinkamai po 50% arba 0,5; pageidaujamą tikslumą 10% arba 0,1; ir generalinę visumą 208, gaunama imtis yra $n=4$. Tai reiškia norint gauti patikimus ir visą visumą atspindinčius rezultatus su 90% patikimumu ir 10% paklaida, reikia apklausti bent 4 auditorius.

Tyrimo dalyvavo apie 30 auditorių auditorių; dėl įvairių priežasčių tyrime atsisakė dalyvauti 17%. Tyrimo dalyvavo daugiausia auditorių dirbančių Lietuvos kapitalo audito įmonėse (62%) (1 lentelė).

1 lentelė. Peržiūros užduočių taikymas Lietuvoje

Atestuoti auditoriai peržiūros užduotį:	Taiko – 23 auditoriai (75%)	Netaiko – 7 auditoriai (25%)	
Peržiūros užduoties apimtis lyginant su audito užduočių apimtimi per metus:	Iki 10% peržiūrų atlieka – 25 auditorių (83%)	10%–25% peržiūrų atlieka – 5 auditorių (17%)	
Auditoriai dirba:	“Big 4” – 4 auditoriai (13%)	Užsienio kapitalo audito įmonės – 8 auditoriai (25%)	LT kapitalo audito įmonės – 18 auditorių (62%)
Auditorių darbo audito srityje vidurkis:	15 metų		

Tyrimo duomenims, peržiūros užduoties yra mažai taikoma Lietuvoje (1 lentelė). Jos atlikimas užima tik apie 10% auditoriaus darbo apimties per metus lyginant su audito užduoties atlikimu.

Lietuvoje, skirtingai nei užsienio praktikoje, dėl istorinių finansinių ataskaitų

peržiūros užduoties į atestuotus auditorius kreipiasi šio tipo įmonės: dažniausiai uždarosios akcinės bendrovės (100%), kartais Akcinės bendrovės (20%) ir Viešosios įstaigos (20%). Žvelgiant į šias įmones pagal jų dydį – labai dažnai tai mažos (100%) ir labai mažos (65%) įmonės.

2 lentelė. *Peržiūros užduotis užsakančios įmonės pagal tipą, dydį ir išskirtinę veiklą*

<i>Kriterijus</i>		<i>Peržiūros užduočių taikymas</i>		
Pagal tipą	Akcinės bendrovės	20%		
	Uždarosios akcinės bendrovės	100%		
	Viešosios įstaigos	20%		
	Mažosios bendrijos	0		
	Individualios įmonės	0		
Pagal dydį	Didelės įmonės	0		
	Vidutinės įmonės	0		
	Mažos įmonės	100%		
	Labai mažos įmonės	65%		
		<i>Niekada</i>	<i>Kelias kartus</i>	<i>Dažnai</i>
Išskirtinės veiklos įmonės	Paramos fondai	75%	25%	0
	Valstybės institucijos	75%	25%	0
	Bažnyčios	100%	0	0
	Asociacijos	17%	83%	0
	Bendruomenės grupės	100%	0	0
	Sporto klubai	80%	20%	0

Keliems atestuoties auditoriams yra tekę atlikti peržiūros užduotis tokioms išskirtinės veiklos organizacijoms kaip paramos fondai, valstybės institucijos, asociacijoms bei sporto klubams. Nei vienam neteko atlikti peržiūros užduoties bažnyčioms bei bendruomenės grupėms, kurios užsienio praktikoje dažniausiai užsako peržiūros užduotis (2 lentelė). Taigi, Lietuvoje, kaip rodo tyrimas, ši užduotis populiariausia įprastos veiklos privataus kapitalo mažoms įmonėms.

Įmonės, kurios kreipiasi dėl peržiūros užduoties siekia gauti finansinių ataskaitų nepriklausomumo užtikrinimą, kurį dažniausiai teikia įmonės savininkams, retai kreditoriams ar kitiems potencialiems investuotojams. Kartais įmonės siekia įsitikinti, kad pagrindinės (savos) įmonės ar mažesnės dukterinės įmonės finansinės ataskaitos parengtos tinkamai, kartais siekia pagrįsti įmonės viduje vadovybės įgyvendinamos kontrolės priemonių efektyvumą. Niekada nėra kreipęsi siekiant pagalbos privalomo finansinių ataskaitų audito pasirengimui ar

pagrįsti kitų kokybės užtikrinimo priemonių, įskaitant peržiūras, atlikimo rezultatus bei jų įgyvendinimo efektyvumą. Beveik niekada peržiūros užduotis nėra atliekama kaip periodiška procedūra nuosekliai tikrinant finansines ataskaitas iki bus atliktas metinis įmonės finansinių ataskaitų auditas (3 lentelė).

Lietuvos auditoriai teigia, kad atlikus nustatytas peržiūros užduoties procedūras dažniausiai aptinka tik nereikšmingų finansinių ataskaitų iškraipymų, todėl statistiškai beveik visada auditorius pateikia nemodifikuotą užduoties išvadą. Lietuvoje, retai, bet pasitaiko ir tokių aptikimų kaip apgaulės ar kitų nusikalstamų veikų, reikšmingų įsipareigojimų ir pobalansinių įvykių neatskleidimo atvejų (4 lentelė).

Nei vienas iš apklausoje dalyvavusių atestuotų auditorių neišskyrė kitų priežasčių, kurias būtų reikšminga paminėti tarp dažniausiai randamų neatitikimų. Todėl, verta pabrėžti, kad atliekant peržiūros užduotį, kuri įtraukia mažiau procedūrų lyginant su audito užduotimi, galima tinkamai įvertinti finansines ataskaitas ir

3 lentelė. *Peržiūros užduočių atlikimo siektini tikslai*

<i>Užduoties tikslas</i>	<i>Niekada</i>	<i>Retai</i>	<i>Dažnai</i>	<i>Labai dažnai (visada)</i>
Finansinių ataskaitų nepriklausomo užtikrinimo pateikimas kreditoriams	33%	50%	17%	0
Finansinių ataskaitų nepriklausomo užtikrinimo pateikimas įmonės savininkams	17%	17%	17%	49%
Finansinių ataskaitų nepriklausomo užtikrinimo pateikimas potencialiems investuotojams	33%	50%	17%	0
Įsitikinti apie tinkamą organizuojamą finansinių ataskaitų parengimą	50%	33%	17%	0
Padėti pasirengti būsimam privalomam finansinių ataskaitų auditui	84%	16%	0	0
Gauti tam tikrą užtikrinimą dėl mažesnių dukterinių įmonių finansinių ataskaitų patikimumo įmonių grupės konsoliduotų finansinių ataskaitų audito metu	25%	16%	17%	42%
Pagrįsti įmonės viduje vadovybės įgyvendinamos kontrolės priemonių efektyvumą	50%	33%	17%	0
Pagrįsti kitų kokybės užtikrinimo priemonių, įskaitant peržiūras, atlikimo rezultatus bei jų įgyvendinimo efektyvumą	84%	16%	0	0
Nuosekliai tikrinti finansinių ataskaitų patikimumą (pvz. kas ketvirtį metų) iki bus atliktas metinis įmonės finansinių ataskaitų auditas	65%	35%	0	0

4 lentelė. *Peržiūros užduočių atlikimo metu rasti neatitikimai*

<i>Užduoties metu rasti neatitikimai</i>	<i>Niekada</i>	<i>Retai</i>	<i>Dažnai</i>	<i>Labai dažnai (visada)</i>
Finansinės ataskaitos dalinai atitinka finansinės atskaitomybės standartus ar kitus teisės aktus, pagal kuriuos buvo rengiamos, randama nereikšmingų iškraipymų	0	0	82%	18%
Finansinės ataskaitos dalinai atitinka finansinės atskaitomybės standartus ar kitus teisės aktus, pagal kuriuos buvo rengiamos, randama reikšmingų iškraipymų	17%	68%	15%	0
Vadovybė netinkamai atlieka reikšmingus apskaitinius įvertinimus, kurių reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką	17%	68%	15%	0
Finansinėje atskaitomybėje neatskleistos susijusios šalys ir sandoriai su jomis	30%	40%	30%	0
Neatskleisti sudėtingi, neįprasti ir reikšmingi sandoriai turėję įtakos finansinėms atskaitoms	50%	50%	0	0
Nustatyti apgaulės ar neteisėtų veiksmų atvejai	34%	50%	16%	0
Nustatyta, kad nesilaikoma įstatymų ar visuotinai pripažintų teisės aktų turinčių tiesioginės įtakos nustatant reikšmingas finansinės atskaitomybės sumas (pvz. mokesčius ir pensijas reglamentuojantys teisės aktai)	15%	70%	15%	0
Vadovybė nenustatė ir neatsižvelgė į įvykius, kurie įvyko per ataskaitinį laikotarpį nuo finansinių ataskaitų pateikimo datos iki peržiūros ataskaitos pateikimo datos, dėl kurių turėjo būti koreguojamos finansinės ataskaitos	33%	50%	17%	0
Nustatyti reikšmingi įsipareigojimai, sutartiniai įsipareigojimai, nenumatytos aplinkybės, kurie turėjo įtakos finansinėms atskaitoms ir jose atskleisti informacijai	33%	67%	0	0
Nustatyti reikšmingi nepiniginiai sandoriai ar sandoriai už kuriuos nebuvo gauta atlygio, įvykdyti nagrinėjamu laikotarpiu	50%	50%	0	0

rasti pagrindinius finansinėse ataskaitose atspindinčius neatitikimus, kaip kad 2400-ajame standarte yra nurodyta. Tai patvirtina peržiūros užduoties privalumą: per mažesnių užduočių kiekį ir todėl trumpesnį užduoties atlikimo veiksmą įvertinti finansinių ataskaitų duomenis randant trūkumus bei privalumus.

Tyrime taip pat buvo paklausta auditorių nuomonės dėl istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties paklausos. Auditoriai mano, tikėtinos kelios pagrindinės paklausos trūkumo priežastys: peržiūros užduoties žinomumo trūkumas ir mažas pasitikėjimas ribotu užduoties užtikrinimu klientų atžvilgiu, maža pasiūla iš auditorių pusės, neaiškios užduoties rezultatų pritaikymo galimybės bei papildomų priemonių palengvinančių auditoriaus darbą trūkumas.

Norint nustatyti kokia galėtų būti istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduoties apimtis Lietuvoje reikia panagrinėti statistinius įmonių kūrimo duomenis. Atsižvelgiant į Lietuvos įmonių statistiką, matosi

ryški tendencija mažų įmonių atsiradime. Kasmet jų yra įkuriama vis daugiau lyginant su didesnėmis įmonėmis (5 lentelė). Tačiau auditų skaičius reikšmingai viršija įmonių, kurioms privaloma atlikti audito užduotį, skaičių (6 lentelė).

Vadovaujantis 2013 m. duomenimis iš 3613 atliktų auditų per metus, privalomų auditų skaičius vos siekia trečdalį t.y. 1283 – tiek tais metais buvo didelių ir vidutinių įmonių, kurioms pagal metines pajamas buvo privaloma atlikti auditą. Taigi atmetus dar kelias įmonių kategorijas, galima būtų išskirti, kad 1039 auditai per metus galėjo būti atlikti mažoms Lietuvos įmonėms. Taigi tai galėtų būti peržiūros užduoties apimtis, kuri padidintų atliekamų peržiūrų užduočių per metus kiekį ir tuo pačiu didintų auditorių darbo krūvio santykį tarp audito ir peržiūros užduočių. Taigi, ne tik didėjantis mažų įmonių kiekis galėtų būti rodiklis potencialiam peržiūros užduočių atlikimo kiekio augimui, bet ir vykdomų metinių auditų skaičius.

5 lentelė. 2015 m. pradžioje įmonių skaičius pagal įmonės kategoriją ir metines pajamas (statistikos departamento duomenys)

Metinės pajamos, eur	Įmonės kategorija	Įmonių skaičius, vnt.			
		2012 m.	2013 m.	2014 m.	2015 m.
> 2027339,84	Labai maža (nuo 2 mln. maža)	80 117	82 833	86 440	88 352
2027340,13 <...> 6950880,16	Maža	2 412	2 813	2 956	3 197
6950880,44 <...> 39967562,27	Vidutinė	942	1 093	1 186	1236
39967562,27 <	Didelė	153	190	208	232

6 lentelė. 2012, 2013 m. atliktų metinių auditų skaičius Lietuvoje pagal audituotų įmonių formas (LAR metinė veiklos ataskaita, 2013)

Įmonės forma	2013 metai	2012 metai
Viešojo intereso įmonėse	178	161
Kitose AB	201	221
Valstybės ir savivaldybių įmonėse	155	156
UAB, kurioms privalomas auditas	1977	1987
Kitose įmonėse, kurioms privalomas auditas	241	128
Kitose įmonėse	861	927
Iš viso	3613	3580

Auditoriai paklausti, ką reikėtų daryti norint padidinti šios užduoties paklausą labiausiai išskyrė poreikį didinti užduoties žinomumą, užduoties ataskaitos panaudojimo galimybių plėtimą (pvz. valstybės ar finansinėse institucijose), poreikis išryškinti užduoties privalumą. Auditoriai taip pat teigia, kad jie labiau prisidėtų prie užduoties paklausos didinimo, jei patiemis būtų paruoštos darba lengvinančios priemonės tokios kaip programinė įranga, klausimynai, užduočių sąrašai. Tai turėtų taip pat prisidėti prie sklandaus peržiūros užduoties atlikimo.

Išvados

Apibendrinant teorinę analizę bei tyrimo duomenis, galima teigti, kad istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotis galėtų būti taikoma mažoms ir vidutinėms įmonėms. Didėjantis visuomenės susirūpinimas įmonių skaidrumu bei patikimumu, galėtų tapti vienu iš peržiūros užduoties atlikimo motyvu. Lietuvoje dar trūksta žinomumo ir pasitikėjimo peržiūros užduoties rezultatais,

tačiau praplėtus peržiūros užduoties ataskaitos panaudojimo galimybes bei sukūrus pagalbines priemones auditoriams sklandžiam užduoties atlikimui, tikėtina, kad užduoties paklausa ir pasiūla padidėtų. Augantis mažų įmonių skaičius bei jų poreikis įgyti finansinių ataskaitų patikimumą, bei polinktis atlikti neprivalomą auditą mažoms ir vidutinėms įmonėms galėtų tapti peržiūros užduoties apimties didinimo galimybe.

Tolesnės šio tyrimo praplėtimo galimybės, kaip jau minėta, galėtų būti siekiai įvertinti objektyvias visų susijusių šalių su istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotimi. Taip būtų įvertintas realus poreikis bei galimas paklausos augimas tokios užduoties atlikimui bei gautos užduoties ataskaitos nauda ir pritaikymo galimybės. Taip pat būtų vertinga įvertinti kaip susijusios šalys ypač trečiosios šalys kaip valstybės ar finansų institucijos, taip pat ir įmonių vadovai vertintų užduoties rezultatų poveikį įmonės skaidrumui, įmonės veiklos gerinimui.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Bilevičienė, T.; Jonušauskas, S. (2011). Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas, 308 p., ISBN 9789955192770
2. BOTICA REDMAYNE, N., & MALTHUS, S. (2011). Limited assurance standards: does one size fit all?. *Chartered Accountants Journal*, 90(8), 26-28, ISSN: 11729929. Prieiga per internetą: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=5043e263-ae9c-43a0-a88e-12f8ed0b6c61%40sessionmgr4003&vid=1&hid=4104> [žiūrėta 2014.12.30]
3. LAKIS V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 386 p. ISBN 978-9955-33-054-7.
4. LEONTJEVA K., 2014. *Ekspertizė. Reikalavimas visoms įmonėms atlikti finansinių ataskaitų peržvalgą didintų administracinę naštą mažoms įmonėms*. Prieiga per internetą: <http://www.llri.lt/>

naujienos/ekonomine-politika/verslo-reguliavimas/ekspertize-reikalavimas-visoms-imonems-atlikti-finansiniu-ataskaitu-perzvalga-didintu-administracine-nasta-mazoms-imonems/kaetana-leontjeva [žiūrėta 2014.12.02]

5. LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI (2014). *Finansinių ataskaitų peržvalgos*. Prieiga per internetą: <http://auditobiuras.lt/data/uploads/informacija/perzvalgos.pdf> [žiūrėta 2014.12.30]

6. LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI (2014). *2013 metų audito rinkos apžvalga*. Prieiga per internetą: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCMQFjABahUKewiIo5zH44bJAhUC1CwKHfEeA44&url=http%3A%2F%2Fllri.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F6619-&usg=AFQjCNHsbmJl6PdV0SI1AE0x0yzV1FFgcw&sig2=PcAHNZiVL1hPl1iFI4iPDA> [žiūrėta 2014.12.30]

7. LIETUVOS STATISTIKOS DEPARTAMENTO oficialus statistikos portalas (2015). Mažos ir vidutinės įmonės metų pradžioje, įmonės pagal metines pajamas. Prieiga per internetą: <http://osp.stat.gov.lt/web/guest/statistiniu-rodikliu-analize?portletFormName=visualization&hash=0593c529-ae70-4515-a3e7-d47fe2e53b8d> [žiūrėta 2015.01.15]

8. TARPTAUTINĖ BUHALTERIŲ FEDERACIJA (2012). IAASB Continues to Address Assurance Needs of Smaller Entities; Issues Revised Standard on Review Engagements. Prieiga per internetą: <http://www.ifac.org/news-events/2012-09/iaasb-continues-address-assurance-needs-smaller-entities-issues-revised-standard> [žiūrėta 2014.12.30]

9. TARPTAUTINĖ BUHALTERIŲ FEDERACIJA (2013). Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros vadovas, ISBN: 978-1-60815-164-6. Prieiga per

internetą: http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.gov.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F6472&ei=YhTXVLf9E5LvapzugKgM&usg=AFQjCNE86Pw3Juj8iC9mCACfVxN8Ee5bA&sig2=GtzhlfTYKaB_e4j2H91DRA&bvm=bv.85464276,d.d2s [žiūrėta 2014.12.30]

10. 1005-asis Tarptautinis audito praktinis nurodymas „Mažų įmonių audito ypatumai“ (2008). Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/request.php?1363> [žiūrėta 2014.12.02]

11. 2400-asis Tarptautinis peržvalgos standartas „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“ (2013). Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/request.php?6468> [žiūrėta 2014.12.30]