

Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos

Vaclovas Lakis

Profesorius socialinių
mokslių habilituotas daktaras
Vilniaus universiteto
Buhalterinės apskaitos katedra
Saulėtekio al. 9, 2040 Vilnius
Tel. 36 61 53

Auditas Lietuvoje atsirado palyginti neseniai, bet plėtojamas labai sparčiai. Audito sistema jau baigiama kurti, tačiau ją kuriant neišvengta nenuoseklumo ir klaidų. Straipsnyje nagrinėjami audito sistemos grandžių panašumai ir skirtybės, jų raida, funkcionavimas ir pačios audito sistemos kūrimo problemos.

Audito atsiradimo prielaidos

Auditas žinomas nuo seniausių laikų, kai tik ėmė kurtis valstybės ir prireikė tvarkyti ūkinę veiklą, kad būtų išvengta klaidų ir suktybių. Audito tikslai ir pobūdis keitėsi, o auditoriaus vaidmuo vis labiau didėjo. Dabar joks ūkis be audito negalėtų normaliai funkcionuoti. Auditas reikalingas visais organizuotos veiklos lygiais, pradedant visos valstybės ekonomine veikla ir baigiant įmonių ir paskirų asmenų veikla. Susiformavo trijų grandžių audito sistema: valstybinis auditas, nepriklausomas auditas, vidaus auditas. Šios grandys funkcionuoja savarankiškai ir papildydamos viena kitą sudaro vieningą sistemą.

Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracijoje nurodyta, kad kontrolė yra būtina reguliavimo sistemos dalis, jos tikslas – kuo

anksčiau atskleisti nuokrypius nuo priimtų standartų ar pažeidimus teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo srityse, kad būtų galima pataisyti padėtį, prireikus patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių užkirsti kelią pažeidimams arba bent sumažinti jų atsiradimo galimybę [24, p. 3].

Visos valstybės gyvybingumą užtikrina jos biudžetas, įvairūs valstybinės reikšmės fondai, valstybės turtas. Valstybės lėšų ir turto naudojimą prižiūri aukščiausiosios valstybės audito institucijos.

Nuo to laiko, kai turto savininkai nustojo patys valdyti savo turtą ir šią funkciją perdavė samdytiems asmenims, atsirado būtinybė kontroliuoti turto naudojimą ir šių asmenų veiklą. Esamiems ir potencialiems akcininkams, bankams, kreditoriams ir verslo partneriams svarbu žinoti, kokia finansinė būklė tų įmo-

nių, į kurias jie įdėjo savo kapitalą arba numato jį įdėti ar palaikyti verslo ryšius.

Tarp įmonių dažnai kyla ginčų, kai kuri nors šalis nevykdo išsipareigojimų arba kitokia veikla padaro turtinę žalą kitai šaliai. Tuomet prireikia nustatyti, kokių išsipareigojimų nebuvo paisoma, kokie veiksmai prieštarauja galiojantiems įstatymams ar sutartims ir kokia padaryta turtinė žala. Kontrolė gali pagelbėti, kai prireikia objektyvios ir pagrįstos informacijos apie turto kiekį ir vertę. Minėtus darbus galima pavesti atlikti tik objektyviems ir nepriklausomiems specialistams, turintiems visuomenės pasitikėjimą. Tokie specialistai yra nepriklausomi auditoriai. Jie tikrina įmonių finansines ataskaitas ir pateikia savo išvadas, ar jos parodo tikrąją įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė parengta laikantis visuotinai pripažintų apskaitos principų ir teisės aktų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą ir atskaitomybės parengimą. Dėl ūkio globalizacijos auditas labai išsiplėtė, o jo reikšmė smarkiai padidėjo.

Įmonėse dirbant kolektyviai reikalingas tarpusavio pasitikėjimas ir garantija, kad visi kolektyvo nariai ir ypač tie, kurie disponuoja pinigais ir materialinėmis vertybėmis, sąžiningai ir tinkamai atlieka savo pareigas, siekia strateginių įmonės tikslų.

Įmonių darbuotojų veiklą prižiūri ir kontroliuoja įvairūs padaliniai ir asmenys. Svarbiausias vidaus audito padalinių vaidmuo. Vidaus auditorius dalyvauja kuriant įmonės vidaus kontrolės sistemą ir prižiūri, kaip ji veikia. Vidaus auditas – tai nepriklausoma ir objektyvi tikrinimo ir konsultavimo veikla, kuria siekiama vertinti visos organizacijos veiklą ir ją gerinti [20, p. 8].

Valstybinio audito, nepriklausomo audito ir vidaus audito panašumai ir skirtybės

Pagal tikslus ir veiklos pobūdį daugiausiai panašumų turi valstybinis auditas ir nepriklausomas auditas. Abi šios audito sistemos grandys yra išorės audito institucijos, t. y. auditą atliekantys asmenys nėra audituojamo subjekto darbuotojai, todėl jie yra visiškai nepriklausomi nuo audituojamų asmenų. Tai leidžia pareikšti objektyvią nuomonę apie audituojamų subjektų veiklą ir jų finansinę atskaitomybę. Tačiau šių institucijų veiklos organizavimas, veiklos sritis ir veiklos priežiūra smarkiai skiriasi. Valstybės kontrolės priežiūra, funkcionavimą ir valstybinio audito atlikimo tvarką reglamentuoja Valstybės kontrolės įstatymas [19, p. 20–27]. Nepriklausomo audito priežiūra, organizavimą ir atlikimo tvarką reglamentuoja Audito įstatymas [16, p. 2–11].

Valstybės kontrolė, prižiūradama, ar teisėtai ir tinkamai naudojamas valstybės turtais ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, audituoja valstybės biudžeto vykdymą, valstybės piniginių išteklių naudojimą, valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo, valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžeto vykdymą. Valstybės kontrolė turi teisę audituoti savivaldybių biudžetų vykdymą.

Nepriklausomi auditoriai atlieka tų įmonių, į kurias jie yra kviečiami, finansinės atskaitomybės auditą, kitokią veiklos tikrinimą ir analizę. Tačiau nepriklausomas auditas gali būti atliekamas ir valstybės bei savivaldybių įmonėse.

Valstybinį auditą atliekantys asmenys yra Valstybės kontrolės pareigūnai. Jie turi valstybės tarnautojų statusą ir priimami į tarny-

bą vadovaujantis Valstybės tarnybos įstatymo reikalavimais.

Nepriklausomi auditoriai yra audito įmonių darbuotojai. Lietuvoje jais gali tapti asmenys, turintys aukštąjį išsilavinimą, ne trumpesnį kaip trejų metų darbo stažą audito įmonėje ir išlaikę kvalifikacinius egzaminus.

Valstybinis auditas atliekamas pagal valstybės kontrolieriaus patvirtintus valstybės audito reikalavimus, o nepriklausomas auditas – vadovaujantis audito standartais.

Valstybės kontrolė yra atskaitinga Seimui. Ji kasmet teikia Seimui savo veiklos ataskaitą. Nepriklausomo audito įmonės prižiūri Finansų ministerija.

Išorės ir vidaus auditas turi daugiau skirtubių negu panašumų. Išorės auditorių nepriklausomybė yra kur kas didesnė negu vidaus auditorių. Išorės auditoriai vadovaujasi tik įstatymais ir profesinės veiklos standartais. Vidaus auditorių veiklą reglamentuoja tos institucijos, kuriose jie dirba. Manoma, kad vidaus auditoriaus nepriklausomumas yra užtikrintas, jeigu jis nepriklauso nuo tų asmenų, kurių darbą tikrina, ir pats neatlieka jokio darbo, kuris galėtų būti kontroliuojamas.

Tiek valstybiniai, tiek nepriklausomi išorės auditoriai nagrinėja, kaip tikrinami subjektai vykdo įstatymų, kitų norminių teisės aktų reikalavimus ir atlieka vidaus kontrolę. Vidaus auditoriai kontroliuoja, kaip įmonės padaliniai ir paskiri darbuotojai vykdo įmonės politiką ir aktyviai dalyvauja formuojant įmonės politiką, kuriant vidaus kontrolės sistemą, analizuoja ir vertina paskirus faktus ir visą veiklą, teikia rekomendacijas, kaip pagerinti darbą.

Išorės auditorių darbą prižiūri jų vadovai ir valstybės paskirtos institucijos, kurios neturi jokio ryšio su audituojamais subjektais. Vidaus auditorius yra atskaitingas įmonės, kurioje dirba ir kurios veiklą tikrina, vadovy-

bei. Jis teikia įmonės vadovams savo išvadas ir rekomendacijas ir nuo pastarųjų priklauso, kaip bus įvertintas vidaus auditoriaus darbas ir įgyvendinamos jo rekomendacijos.

Išorės auditoriai gali pasinaudoti vidaus auditoriaus ataskaitomis ir išvadomis, prieš tai įvertinę šių dokumentų patikimumą. Atsižvelgdami į vidaus auditoriaus darbo rezultatus, išorės auditoriai gali sumažinti darbų apimtį ir taip pagreitinti savo darbą. Vidaus auditorius nevertina ir nesinaudoja išorės auditorių atlikto darbo rezultatais. Iš to galima daryti išvadą, kad vidaus auditoriaus nepriklausomumas yra gerokai mažesnis negu išorės auditorių. Tai didina kompromiso tarp vidaus auditoriaus veiklos ir profesionalumo pavojų.

Vidaus ir išorės auditorių panašumas yra tas, kad jie renka informaciją iš tų pačių šaltinių ir dažnai naudoja tuos pačius metodus. Kartais vidaus ir išorės auditoriai atlieka tuos pačius darbus siekdami skirtingų tikslų. Pavyzdžiui, vidaus auditorius tikrina įmonės finansinę atskaitomybę norėdamas įsitikinti, kad ją rengiant buvo atsižvelgta į visas atskaitinio laikotarpio operacijas ir įvykius. Išorės auditoriai tikrina finansinę atskaitomybę, kad galėtų pareikšti savo nuomonę apie jos teisingumą.

Lietuvoje šalia institucijų, atliekančių išorės ir vidaus auditą, funkcionuoja kontrolės institucijos, kurias būtų sunku priskirti prie kurios nors audito sistemos grandies. Tai akcinių bendrovių ir Revizijų departamento prie Finansų ministerijos revizoriai.

Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme nurodyta, kad akcinių bendrovių įstatuose gali būti numatyta, jog bendrovės veiklą kontroliuoja revizorius. Jį renka ir jo darbo reglamentą tvirtina visuotinis akcininkų susirinkimas. Revizoriaus darbo tvarką nustato jo darbo reglamentas. Bendrovės admi-

nistracija ir valdyba privalo pateikti revizoriui jo reikalaujamus buhalterinius-finansinius dokumentus [15, p. 26].

Tokį statusą įmonėje turintį revizorių negalima priskirti nei prie vidaus, nei prie išorės auditorių. Įmonės vadovybės požiūriu revizorius yra išorės kontrolierius, kadangi yra renkamas visuotinio akcininkų susirinkimo ir veikia pagal susirinkimo nustatytą tvarką. Jis kontroliuoja bendrovės veiklą, o administracija privalo pateikti jam visus reikalingus dokumentus. Tačiau revizoriaus negalima priskirti prie nepriklausomų auditorių, nes jis yra bendrovės darbuotojas ir bendrovė jam moka atlyginimą. Be to, jam nesuteikiama teisė viešai reikšti savo nuomonę apie bendrovės finansinę atskaitomybę. Akcinių bendrovių įstatymo 60 straipsnyje numatyta, kad visose akcinėse bendrovėse ir kai kuriose uždarosiose akcinėse bendrovėse visuotinio akcininkų susirinkimo išrinkta audito įmonė turi patikrinti finansinę atskaitomybę [15, p. 36].

Finansų ministras 2000 metų pabaigoje nustatė kvalifikacinius akcinės bendrovės ir uždarosios akcinės bendrovės revizoriaus reikalavimus. Juo gali būti asmuo, turintis aukštąjį ekonominį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip penkerių metų darbo stažą buhalterinės apskaitos, finansų arba audito srityse [4, p. 4]. Tai rodo, kad akcinių bendrovių revizoriaus institucija yra pakankamai gyvybinga.

Revizijų departamento revizoriai teisėjų, prokurorų, tarytojų ir kvotėjų rašytiniu pavedimu atlieka visų nuosavybės formų įmonių, įstaigų ir organizacijų bei fizinių asmenų ūkinės-finansinės veiklos revizijas, padeda surinkti baudžiamajai bylai tirti reikalingus dokumentus, susijusius su revizijų atlikimu, dalyvauja kaip specialistai atliekant tardymo veiksmus ar nagrinėjant bylas teisme [10, p. 21]. Rinkos sąlygomis kiekvienas savi-

ninkas turi rūpintis savo turto saugumu. Turto grobstymo atvejais jis turi rūpintis jo išieškojimu.

Šias funkcijas turėtų vykdyti vidaus auditoriai ir išimtiniais atvejais – išorės auditoriai. Revizijų departamentas įsteigtas 1994 m., tuo metu auditas buvo labai silpnas ir negalėjo išspręsti iškilusių uždavinių. Revizijų departamentą numatyta išformuoti, o jo funkcijas perduoti vidaus ir išorės auditoriams.

Valstybinio audito raida

Siekiant užtikrinti valstybės lėšų ir turto naudojimo kontrolę, valstybės įmonių ir įstaigų ūkinę finansinę veiklą, tuoj po Nepriklausomybės atkūrimo 1990 m. balandžio 5 d. buvo įsteigtas Valstybės kontrolės departamentas, o gegužės 31 d. priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas. Įstatyme suformuluotos valstybės kontrolės funkcijos, darbuotojų teisės. Jos buvo labiau panašios į kontrolės institucijų, veikusių administracinės komandinės sistemos sąlygomis, funkcijas ir teises, negu į modernios valstybės audito institucijos veiklą. Šalia kontrolės Valstybės kontrolės departamentas vykdė tam tikras administracines funkcijas, nebūdingas valstybės auditui. Valstybės kontrolierius, jo pavaduotojai ir vyriausieji kontrolieriai turėjo teisę sustabdyti neteisėtus pareigūnų potvarkius ir veiksmus, galinčius padaryti žalą valstybės interesams arba piliečių teisėms, skirti pareigūnams iki trijų mėnesių vidutinio mėnesinio atlyginimo dydžio pinigines nuoskaitas, reikalauti, kad administracija atleistų iš einamų pareigų vadovaujančius darbuotojus, pažeidusius įstatymus arba padariusius esminę žalą valstybės ar piliečių interesams [21, p. 25]. Tačiau pastebima ir valstybės audito užuomazgų: valstybės kontrolės darbuotojai negalėjo kištis į

įmonių ir įstaigų veiklą, jeigu šios nepažeidinėjo įstatymų.

Praėjus ketveriems metams buvo priimtas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Įstatyme patikslintos ir išplėtos valstybės kontrolės funkcijos ir teisės [18, p. 3–9]. Be turėtų funkcijų, valstybės kontrolės darbuotojams buvo pavesta atlikti kvotą tiriant jos kompetencijai priskirtus nusikaltimus. Buvo leista skirti pareigūnams nuoskaitas, bet ne didesnes kaip šešių mėnesių vidutinio mėnesinio atlyginimo suma, pateikti ieškinį teisme ir siūlyti atleisti iš einamų pareigų pareigūnus, kaltus padarius įstatymų ar Vyriausybės nutarimų pažeidimus ar esminę žalą; duoti nurodymus bankams iki vieno mėnesio nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš tikrinamų institucijų bei ūkio subjektų sąskaitų, jeigu tikrinant buvo nustatyta esminė žala valstybei; valstybės kontrolierius, jo pavaduotojai ir kontrolės skyrių viršininkai įstatymo nustatytais atvejais galėjo skirti administracines baudas. Teisėsaugos institucijų pavedimu valstybės kontrolė turėjo tikrinti savo kompetencijai priskirtas valstybės institucijas ir ūkio subjektus.

Šis įstatymas dar labiau priartino valstybės kontrolę prie nusistovėjusio kitose šalyse valstybės audito. Įstatyme numatyta, kad kai kuriuos ginčus valstybės kontrolė gali spręsti tik kreipdamasi į teismą, pavyzdžiui, dėl kaltų pareigūnų atleidimo iš pareigų. Limos deklaracijos 11 straipsnio antroje dalyje numatyta, jei aukščiausiosios kontrolės institucijos (AKI) padarytų išvadų negalima pateikti kaip privalomą vykdyti sprendimą, jai turi būti suteikta teisė kreiptis į kompetentingas institucijas ir reikalauti pašalinti pažeidimus ir patraukti atsakomybėn kaltus asmenis [24, p. 5]. Valstybės kontrolės įstatyme buvo numatyta, kad valstybės kontrolierius teikia Seimui iš-

vadą apie metinę valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitą.

Šio įstatymo nustatytos ir valstybės audito institucijai nebūdingos funkcijos – kvota revizijos teisėsaugos institucijų pavedimu. Kvotos tikslas buvo tirti akivaizdžius nusikaltimus supaprastintojo proceso tvarka. Tačiau, kaip parodė praktika, tai nedavė efekto, kokio tikėtasi.

Valstybės kontrolės nepriklausomumo nedidino ir jos darbo gerinimo neskatinio ir ta aplinkybė, kad teisėsaugos institucijos galėjo pavesti valstybės kontrolei atlikti įvairius tikrinimus. Įstatyme taip pat nurodyta, kad valstybės kontrolė kontroliuoja teismų, teismų antstolių, kontorų, prokuratūrų ir policijos ūkinę bei finansinę veiklą. Tai sudarė prielaidas daryti įtaką valstybės kontrolės veiklai ir neatitiko vieno iš svarbiausių kontrolės principų – kontroliuojančioji institucija negali priklaustyti nuo kontroliuojamųjų.

Trečiasis Valstybės kontrolės įstatymas, priimtas 2001 m. gruodžio 13 d., iš esmės pakeitė valstybės auditą [19, p. 22–27]. Įstatyme nurodyta, kad valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija. Ji atlieka finansinį ir veiklos auditą. Finansinis auditas baigiamas surašius audito atskaitą ir audito išvadą, o veiklos auditas – surašius audito atskaitą. Šalia tradiciškai vykdytų funkcijų, valstybės kontrolei priskirtas Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo auditas. Atsakyta kvotos ir tikrinimų teisėsaugos institucijų pavedimu. Pasikeitė sprendimų pagal atliktų auditų rezultatus pobūdis. Nuo įstatymo įsigaliojimo valstybės kontrolė pati nepriima sprendimų dėl tikrinimo rezultatų, t. y. neskiria piniginių nuoskaitų pareigūnams, neduoda nurodymų bankams nutraukti pinigų išdavimą ir

pervedimą iš sąskaitų, neįpareigoja vadovų grąžinti lėšas, skirtas arba panaudotas ne pagal įstatymus. Dabar valstybės kontrolei suteikta teisė siūlyti atitinkamoms instancijoms pa-traukti materialinėn atsakomybėn asmenis už padarytą žalą, skirti drausminę nuobaudą, grąžinti lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant nustatytą tvarką, prireikus perduoti valstybinio audito dokumentus reikiamoms institucijoms.

Aptariamasis įstatymas turi tam tikrų spragų. Valstybės kontrolės veikla yra strategi-nio pobūdžio. Valstybės lėšų ir turto naudo-jimą biudžetinėse įstaigose ir valstybės įmonėse kontroliuoja vidaus auditas. Valstybės kontrolė, būdama atsakinga už valstybės lėšų ir turto naudojimo kontrolę, turėtų prisiimti at-sakomybę už vidaus audito funkcionavimo priežiūrą. Limos deklaracijos 3 straipsnio tre-čiojoje dalyje nurodyta, kad aukščiausioji kontrolės institucija privalo tikrinti vidaus kontrolės efektyvumą. Jeigu vidaus kontrolės tarnybos veikla pripažįstama esanti efekty-vi, būtina stengtis užtikrinti tarpusavio už-duočių pasiskirstymą ir bendradarbiavimą [24, p. 3].

Abejonių kelia Valstybės kontrolės įstaty-mo 14 straipsnio pirmosios dalies 2 punk-tas, kad finansinio audito subjektai yra įmo-nės, kai pagal atitinkamą įmonės rūšį reglamentuojantį įstatymą finansinio audito neatlieka audito įmonė. Veiklos auditas at-liekamas visose įmonėse, kurias audituoja valstybės kontrolė.

Minėta, kad 1994 m. Valstybės ir savival-dybių įmonių įstatyme buvo numatyta, jog šių įmonių metinės veiklos auditas yra pri-valomas. Auditą gali atlikti audito įmonė, tu-rinti teisę teikti audito paslaugas [17, p. 4].

Vadinasi, valstybės įmonių finansinį au-ditą atlieka nepriklausomi auditoriai, o veik-los auditą – valstybės kontrolė. Pagal veik-

los audito definiciją, pateiktą naujausiame Valstybės kontrolės įstatyme, veiklos audi-tas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekono-miškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo po-žiūriu [(19, p. 21)]. Vykdamas veiklos auditą, vienaip ar kitaip reikia tikrinti finansinius do-kumentus ir finansinę atskaitomybę, kuriuos turi tikrinti ir nepriklausomi auditoriai atlik-dami finansinį auditą. Vadinasi, yra didelė ti-kimybė, kad audituodami valstybės įmones valstybės kontrolės pareigūnai ir nepriklau-somi auditoriai dubliuos vieni kitų darbą.

Nepaisant nurodytų trūkumų, aptariamojo Valstybės kontrolės įstatymo nauda yra ne-abejotina. 2002 metais įsigaliojus šiam įsta-tymui buvo baigtas valstybės audito kūri-mas, trukęs 12 metų.

Nepriklausomo audito raida

Nepriklausomo audito atsiradimo data gali-ma laikyti 1991 m. gruodžio 17 d., kai Lie-tuvos Respublikos Vyriausybė priėmė nuta-rimą Nr. 570 „Dėl auditorių veiklos organizavimo“ ir patvirtino Auditinės veik-los Lietuvos Respublikoje nuostatus [2, p. 425–428].

Toks vėlyvas, palyginti su kitomis šali-mis, nepriklausomo audito atsiradimas yra nulemtas objektyvių priežasčių.

Per Pirmąjį pasaulinį karą Lietuvos ūkis buvo beveik visiškai sugriautas. Po karo ėmė atsirasti smulki gamyba, dažniausiai valdo-ma turto savininkų, todėl nepriklausomas au-ditas iš pradžių buvo neaktualus. Nugalėjo valstybės kontrolės tradicija. Tuomet veikė dvi institucijos: Valstybės kontrolė ir Viešo-jo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija. Valstybės kontrolės darbuotojai tikrino at-skaitomybę ir darė revizijas valstybės ir sa-vivaldybių įstaigose, taip pat įstaigose, ku-

rios gaudavo pašalpas iš valstybės; kitose įstaigose, bendrovėse, kurios naudojosi valstybės kreditu ir garantijomis.

Finansų ministerijos Viešojo atsiskaitymo įstaigų ir įmonių inspekcija tikrino biržų, kredito, draudimo ir kitų įstaigų bei pramonės įmonių, kurios turėjo viešai atsiskaityti, veiklą. Inspekcijos darbuotojai revizijų metu tikrindavo, ar įstaigų ir įmonių veikla neprieštarauja įstatymams, savo įstatams, narių visuotinių susirinkimų nutarimams, nedaro žalos visuomenei [21, p. 24–25].

Lietuvoje po Antrojo pasaulinio karo visa nuosavybė buvo suvisuomeninta, o kontrolė suvalstybinta, todėl nebuvo jokių sąlygų ir galimybių atsirasti nepriklausomam auditui.

1991 m. gruodžio mėn. patvirtinti Auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatai buvo pirmasis ir vienintelis norminis aktas, reglamentuojantis šią veiklą. Nuostatuose buvo numatyta, kad auditoriaus kvalifikaciją gali įgyti asmenys, turintys aukštąjį ekonominį arba juridinį išsilavinimą, ne mažesnę kaip penkerių metų buhalterinio, ekonominio arba teisinio darbo patirtį. Audito įmonėms buvo leista, be audito paslaugų, teikti ir kitas – konsultacijas apskaitos ir vidaus kontrolės klausimais, atlikti ūkinės komercinės veiklos analizes, patikrinimus, atstovauti užsakovui įmonėse, įstaigose ir organizacijose. Audito tikslas buvo patikrinti ir įvertinti finansinę užsakovo informaciją ir atskaitomybę.

Minėtu Vyriausybės nutarimu buvo patvirtinta Komisija teikti auditoriaus kvalifikaciją. Finansų ministerijai buvo pavesta užtikrinti šios komisijos darbo sąlygas.

Priėmus šį Vyriausybės nutarimą padėtis praktiškai nepasikeitė. Auditorių atestatai buvo išduoti 29 asmenims, ir vėliau šis darbas ilgam apmirė. Tai nulėmė kelios priežastys. Svarbiausioji ta, kad Lietuvoje buvo labai

menka audito paslaugų paklausa. Daugelis stambių įmonių priklausė valstybei ir jas turėjo kontroliuoti valstybės kontrolė. Užsienio kapitalo ir bendrosios įmonės nepasitokėjo besikuriančiu vietiniu auditu, kurio veikla nebuvo standartizuota. Prireikus jos samdė užsienio audito firmas. Pamažu Lietuvoje pradėjo kurtis tarptautinių audito firmų padaliniai, kurie ir tenkino atsirandančius audito poreikius. Siekdamas užtikrinti didesnį bankų patikimumą Lietuvos bankas nurodė komerciniams bankams auditui atlikti samdyti tik tarptautines audito firmas. Smulkiesiems vietos verslininkams auditas nebuvo reikalingas.

Kita svarbi priežastis – pati Finansų ministerija nebuvo suinteresuota audito plėtra. Vyravo nuomonė, kad auditoriai, atstovaudami turto savininkų interesus, gali padėti jiems vengti mokesčių mokėjimo. Esant nepakanamai gerai teisiškai sureguliuotai įmonių veiklai ir tos veiklos apskaitai minėti nuogaštavimai turėjo tam tikrą pagrindą. Finansų ministerija nesiėmė jokių veiksmų, padedančių užtikrinti Komisijos teikti auditorių kvalifikaciją darbą, neparengė ir neinicijavo jokių norminių aktų, susijusių su auditu, rengimo.

Trečia priežastis – verslininkai ir plačioji visuomenė nelabai suprato audito būtinumą ir reikšmę. Auditas buvo tapatinamas su ankstesne revizija. Todėl dažnai manyta, kad netikslinga samdyti auditorių, kurie gali išaiškinti įstatymų nesilaikymo faktus, o už tai gali tekti atsakyti (nors auditui nebuvo keliamas užduotis išaiškinti įstatymų pažeidimus ir pranešti apie tai atitinkamoms institucijoms).

Ketvirta, iš tikrųjų buvo neaišku, ar auditoriaus samdymo išlaidos atneš kokios nors naudos.

Tokia padėtis buvo iki 1995 metų. 1995 m. sausio 4 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė priėmė nutarimą Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“ [1, p. 14–16] ir patvirtino naujus

Audito Lietuvos Respublikoje nuostatus. Šie nuostatai turėjo nemažai naujovių. Pažymėta, kad auditas – tai oficialus nepriklausomas įmonės buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie tai pareiškimas. Taip pat buvo nurodyta, kad auditą turi teisę atlikti asmuo, turintis auditoriaus kvalifikaciją, nustatyta tvarka išduotą leidimą ir dirbantis audito įmonėje. Apibrėžta, kokios įmonės gali verstis audito veikla. Pakeista auditoriaus kvalifikacijos įgijimo tvarka: dabar auditoriaus kvalifikaciją galėjo įgyti asmuo, turintis bet kokią aukštąjį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip ketverių metų darbo stažą buhalterinės apskaitos, finansų ir ekonomikos srityse arba ne mažiau kaip trejus metus dirbęs audito įmonėje dalyvaujdamas buhalterinės apskaitos patikrinimuose. Taip pat auditoriaus kvalifikaciją galėjo įgyti asmenys, turintys aukštesnįjį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip penkerių metų darbo stažą buhalterinės apskaitos, finansų ir ekonomikos srityse. Suformuluotos auditorių teisės, pareigos ir atsakomybė. Auditui organizuoti, koordinuoti ir plėtoti prie Finansų ministerijos buvo įsteigtas Audito ir apskaitos institutas.

Nepaisant kai kurių netobulumų ir trūkumų, naujieji nuostatai išsamiau ir aiškiau reglamentavo audito veiklą.

Praktiškai visus einamuosius klausimus, susijusius su audito veikla, spręsti buvo pavesta Audito ir apskaitos institutui. Institutas galėjo nustatyti kvalifikacinius reikalavimus auditoriams, organizuoti jų mokymus, egzaminuoti auditorius, vertinti auditorių ir audito įmonių veiklą, išduoti ir naikinti leidimus atlikti auditą, tvarkyti auditorių ir audito įmonių registrus. Visų minėtų funkcijų sukoncentravimas neskatino spartesnės audito plėtos. Tokią išvadą patvirtina ir ta aplinkybė, kad labai ilgai nebuvo parengti pagrindi-

diniai audito veiklos dokumentai: standartai, metodikos, auditorių profesinės etikos taisyklės.

Greitai besikeičianti ekonominė situacija Lietuvoje lėmė sparčią nepriklausomo audito plėtrą. Pradėtos aktyviau steigti audito įmonės. 1994 m. gruodį buvo priimtas naujas Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas, kuriame numatyta, kad šiose įmonėse metinės veiklos auditas yra privalomas [17, p. 4]. Tai atvėrė platų veiklos lauką audito įmonėms. Didėjo audito paklausa ir privačiame sektoriuje. Pamažu keitėsi visuomenės ir valdžios institucijų požiūris į nepriklausomą auditą. Minėti audito nuostatai iš dalies skatino audito plėtrą, tačiau ten buvo ir abejotinų punktų, liko neišspręstų problemų.

Nepriklausomo audito Lietuvoje formavimosi pabaiga galima laikyti 2000 metus, kai įsigaliojo Lietuvos Respublikos audito įstatymas [16, p. 2–11]. Įstatyme detaliau ir aiškiau reglamentuota audito veikla, nurodyta užsienio valstybių auditorių pripažinimo tvarka, numatyta, kad auditorius atestuoja, pažymėjimus išduoda, taip pat auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūrą atlieka Vyriausybės įgaliota institucija. Įstatyme pirmą kartą numatytas Auditorių garbės teismas ir jo kompetencija, drausminės nuobaudos auditoriams, jų skyrimo tvarka, audito įmonių civilinės atsakomybės draudimas, Auditorių rūmai ir jų veikla.

Minėtame įstatyme yra trūkumų ir spragų, bet jie reikšmingai neiškraipo nepriklausomo audito esmės. Kaip trūkumą galima paminėti, kad įstatyme numatoma audito rezultatus įforminti audito išvada. Nereikalaujama audito ataskaitos, nors ji buvo numatyta 1995 m. Audito Lietuvos Respublikoje nuostatuose. Kitose šalyse audito ataskaita surašoma atlikus auditą. Pavyzdžiui, Lenki-

jos apskaitos įstatyme nurodyta, kad finansinės atskaitomybės audito tikslas yra pateikti išvadą ir ataskaitą, ar finansinė atskaitomybė parengta teisingai, sąžiningai ir aiškiai parodo įmonės turtinę ir finansinę padėtį, taip pat veiklos finansinį rezultatą [25, p. 68]. Audito ataskaitos būtinumas numatytas ir Valstybės kontrolės įstatyme [19, p. 23]. Kaip žinoma, tiek Valstybės kontrolė, tiek nepriklausomas auditas yra išorės audito institucijos. Prof. J. Mackevičius pažymi, kad „auditorius, be auditoriaus išvados, turi surašyti ir auditoriaus ataskaitą [...] auditoriaus ataskaitoje turi būti aprašoma audito atlikimo tvarka, nuoseklumas, tikslai, principai ir naudoti testai, audituotos veiklos sritys, išaiškinti audito metu veiklos rezultatai, rastos klaidos, pažeidimai ir netikslumai, padarytos išvados ir rekomendacijos“ [22, p. 338–339].

Iš dalies šis trūkumas pašalintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. gegužės 22 d. nutarimu Nr. 575 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 13 d. nutarimo Nr. 906 „Dėl audito įmonių parinkimo tvarkos“ dalinio pakeitimo“ [6, p. 28]. Šiame nutarime nurodyta, kad valstybės biudžeto finansuojamų įstaigų ir valstybės įmonių audito atlikimo sutartyje turi būti numatytos auditoriaus išvada ir audito ataskaita. Tačiau tai sukūrė dvigubos audito praktikos precedentą. Vadinasi, audituojant valstybės įmones ir įstaigas auditoriaus ataskaita turi būti surašyta, o audituojant kitas įmones – nebūtinai. Žinoma, kliento reikalavimu tai gali būti numatyta sutartyje, tačiau, žinant, kad klientą domina ne tiek ataskaita, kiek išvada, tikimybė, kad, atlikus auditą, visada bus surašyta ataskaita, yra labai menka. Nesant ataskaitos neįmanoma nustatyti, kokių pagrindų auditorius padarė vienokią ar kitokią išvadą.

Ne mažesnis trūkumas yra tai, kad įstatyme numatoma, jog auditoriaus išvadą audito įmonės vardu pasirašo šios įmonės vadovas ir auditorius. Vadinasi, audito įmonės vadovas visada pasirašo audito išvadą, nesvarbu, jis dalyvavo atliekant auditą ar ne. Kyla klausimas, kokia išvados vertė, jeigu ją pasirašė asmuo, nedalyvavęs atliekant auditą, ir kokia gali būti atsakomybė už darbą, kurio tas asmuo neatliko? Visuotinai pripažįstama, kad auditoriaus išvadą pasirašę asmenys atsako už jos turinį. Kita vertus, tai varžo auditorių, atliekančių auditą ir rengiančių išvadas, nepriklausomumą, nes audito įmonės vadovas, vengdamas galimo konflikto su klientu, gali reikalauti jam priimtinos išvados.

Neaišku, kodėl įstatymu Auditorių rūmai įpareigojami kurti ir savarankiškai tvirtinti nacionalinius audito standartus. Tokia praktika yra paplitusi anglų-amerikiečių apskaitos ir audito tradicijos šalyse. Kontinentinės Europos šalyse vyrauja kitokia tradicija. Čia apskaitos tvarkymo ir audito atlikimo tvarką labiau lemia valdžios institucijos. Kitose Europos šalyse analogiškų institucijų veiklą prižiūri kuri nors ministerija ir ji turi pritarti svarbesniems sprendimams.

Lietuvoje dirba vieno kvalifikacinio lygio auditoriai. Daugelyje Europos šalių yra dviejų kvalifikacinių lygių auditoriai. Ten žemesnės kvalifikacijos auditoriai audituoja vidutinės įmones. Aukštesnės kvalifikacijos auditoriai audituoja bankus, kitokias finansų institucijas, konsoliduotą finansinę atskaitomybę, stambias įmones. Turint galvoje, kad šių įmonių ir finansų institucijų nelabai daug, užtektų turėti nelabai didelį skaičių aukštesnės kvalifikacijos auditorių. Dviejų kvalifikacinių lygių auditoriai leistų supaprastinti auditorių rengimą ir atpiginti audito paslaugas.

Labai reikšmingų nuostatų buvo patvirtinta naujajame Lietuvos Respublikos akci-

nių bendrovių įstatyme. Numatyta, kad visų akcinių bendrovių ir kai kurių uždarujų akcinių bendrovių, kurios tenkina įstatyme nurodytas sąlygas, finansinė atskaitomybė turi būti audituojama. Audito įmonę renka visuotinis akcininkų susirinkimas [15, p. 20,36]. Įsigaliojus Audito įstatymui ir kitiems norminiams aktams, susijusiems su auditu Lietuvoje, buvo baigtas nepriklausomo audito kūrimas, trukęs nuo 1991 m. iki 2000 metų.

Vidaus audito atsiradimas

Vidaus auditas Lietuvoje tik formuojasi. Dabar vidaus audito padaliniai įsteigti komerciniuose bankuose ir valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse. Vidaus audito kūrimosi pradžia laikytini 1995 metai. Tais metais Lietuvos banko valdyba patvirtino Komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarką [5, p. 37–40] ir įpareigojo komercinius bankus kurti vidaus audito tarnybas. Nors šie nuostatai nebuvo labai tobuli ir išsamūs, jų patvirtinimo faktas rodo vidaus audito atsiradimą. Vėliau, 2000 metais, šie nuostatai buvo pakeisti išsamesnėmis ir tobulesnėmis banko vidaus audito organizavimo bendrosiomis nuostatomis, kurios nustatė minimalius banko vidaus audito reikalavimus [3, p. 37–41].

Valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse vidaus auditas pradėtas steigti 2000 metais. Vyriausybė 2000 m. vasario 7 d. priėmė nutarimą „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ Nutarime numatyta, kad visose valstybės įstaigose ir įmonėse, kuriose dirba daugiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus audito tarnyba, o kai jose dirba mažiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus auditoriaus pareigybė. Vidaus audito tarnybos ir pareigybės turėjo būti įsteigtos iki 2000 m. liepos 31 dienos. Tuo pačiu nuta-

rimu buvo patvirtinti Valstybės įmonės ar įstaigos vidaus audito tarnybos nuostatai. Nuostatuose suformuluoti vidaus audito tarnybos uždaviniai, funkcijos, darbo organizavimas, teisės, pareigos ir atsakomybė. Taip pat įtvirtintos pagrindinės vidaus audito funkcionavimo nuostatos, kad vidaus audito tarnyba (vidaus auditorius) yra įmonės ar įstaigos struktūrinis padalinys. Tarnyba tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga vadovui [11, p. 3–6]. Minėtas Vyriausybės nutarimas laikytinas reikšmingu vidaus audito raidos įvykiu. Šis nutarimas turėjo nemažai trūkumų. Jame suformuluota praktiškai neįvykdoma užduotis per nepilnus šešis mėnesius visur įsteigti vidaus audito tarnybas. Darbuotojų skaičius taip pat yra abejotinas kriterijus, pasirenkant, ką steigti – vidaus audito tarnybą ar vidaus auditoriaus pareigybę, kadangi vidaus auditoriaus darbo krūvis ne tiek priklauso nuo darbuotojų skaičiaus, kiek nuo jų darbo pobūdžio. Taip pat buvo neaišku, kaip turėjo pasielgti įstaigos, kuriose dirbo tik keli ar keliolika darbuotojų: čia vidaus auditoriui prasčiausiai nebūtų ką veikti.

Vidaus audito tarnybos nuostatuose nurodyta, kad tarnyba vadovaujasi valstybinio sektoriaus vidaus audito standartais. Tik 2000 m. spalio 18 d. Vyriausybė priėmė nutarimą „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ [12, p. 107–108]. Pagal šią programą iki tų pačių metų lapkričio 1 d. turėjo būti parengtas metodinis leidinys – vidaus audito vadovas, o iki 2001 m. liepos 1 d. parengti vidaus audito standartai. Vėliau, 2001 m. rugsėjo 13 d., buvo atsisakyta sumanymo parengti vidaus audito standartus. Vietoj jų nuspręsta parengti vidaus audito reikalavimus [9, p. 13].

2000 m. spalio 18 d. Vyriausybė iš dalies pakeitė savo ankstesnį nutarimą „Dėl vals-

tybės įmonių ir įstaigų vidaus audito. Nustatyta, jeigu įstaigose ar įmonėse dirba mažiau kaip 300 darbuotojų, bet ne mažiau kaip 100 darbuotojų, reikia steigti vidaus auditoriaus pareigybę. Jeigu dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus auditą atlieka steigėjo audito tarnyba, o jeigu steigėjas jos neturi, – Finansų ministerijos vidaus audito tarnyba. Vidaus audito tarnybos įsteigimo terminas pratęstas iki 2000 m. gruodžio 1 dienos.

Be to, šiame nutarime numatyta, kad vidaus audito tarnybos savo išvadas ir ataskaitas su rekomendacijomis, kaip ištaisyti trūkumus, teikia vadovui, o jų kopijas arba išrašus – Finansų ministerijai. Taip įvesta dviguba atskaitomybė – įstaigos ar įmonės vadovui ir Finansų ministerijai [7, p. 108–109]. Šis ir visi ankstesni nutarimai dėl vidaus audito galiojo iki 2001 m. rugsėjo 13 dienos. Tuomet buvo priimtas nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimo Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ dalinio pakeitimo“, jame išdėstytas naujos redakcijos nutarimas „Dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito“ [8, p. 10–12]. Minėtam nutarime neliko teiginio apie būtinybę pateikti išvadas ir ataskaitas su rekomendacijomis, kaip ištaisyti trūkumus, kopijas Finansų ministerijai, prieštaravusio vidaus audito esmei. Nustatyta, jeigu valstybės institucijoje dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus auditą jose atlieka steigėjas arba Vyriausybės paskirta valstybės institucija. Padaryta išlyga, kad, suderinus su valstybės institucijos, kurios reguliavimo sričiai priskirta audituojama institucija (kurioje dirba mažiau kaip 100 darbuotojų), joje gali būti steigiama vyriausiojo vidaus auditoriaus pareigybė.

Vyriausybė 2001 m. gruodžio 21 d. nutarimu „Dėl vidaus audito atlikimo“ nurodė įstaigas, kuriose vidaus auditą turi atlikti Fi-

nansų ministerijos arba kitų ministerijų vidaus audito tarnybos [13, p. 72]. Šiuo nutarimu buvo išspręsta mažų įstaigų vidaus audito problema. Tačiau sprendimo būdas ir kai kurie kiti to nutarimo teiginiai iš dalies iškrypė vidaus audito esmę. Nutarime dar kartą patvirtinta, kad vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi vadovui, kuris garantuoja jos nepriklausomumą. Ji atsiskaito savo įmonės ar įstaigos vadovui. Tokiu atveju kyla klausimas, ar steigėjo arba Finansų ministerijos vidaus audito tarnyba, audituojanti kitas įstaigas, gali būti laikoma tų įstaigų vidaus audito tarnyba? Kadangi minėti vidaus audito padaliniai nėra audituojamų įstaigų padaliniai, jie nėra pavaldūs ir atskaitingi audituojamų įstaigų vadovams, jie audituojamų įstaigų atžvilgiu yra ne vidaus, bet išorės auditas.

Vyriausybės nutarimų dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito kaita rodo, koks sudėtingas yra vidaus audito atsiradimas. Turės praeiti dar keleri metai, kol galutinai susiformuos ir pradės normaliai funkcionuoti vidaus audito tarnybos valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus audito institucija Lietuvoje pradėta kurti 1995 metais. Galima skirti du jo raidos etapus. Pirmas prasidėjo įvedus vidaus auditą komerciniuose bankuose ir antras – valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse. Vidaus audito kūrimas dar nebaigtas. Beveik nėra vidaus audito akcinėse bendrovėse ir kitose privačiose įmonėse, nors neabejojama dėl jo būtinumo. Veikia Vidaus auditorių asociacija, kuri propaguoja audito būtinumą ir bando organizuoti vidaus auditorių atestavimą, tačiau šios asociacijos galimybės yra labai ribotos.

Vidaus auditas visose įmonėse gali sėkmingai veikti tik kai bus pakankamai kvali-

fikuotų specialistų ir išsamūs vidaus audito standartai. Šiuos darbus galėtų sėkmingai atlikti specializuota institucija, kurioje dirbtų profesionalai. itų šalių pavyzdžiu tai galėtų būti vidaus auditorių institutas. Toks institutas galėtų būti išlaikomas privačių akcinių bendrovių, kitų privačių įmonių ir vidaus auditorių lėšomis.

Išvados

1. Valstybinis auditas ir nepriklausomas auditas veikia lygia greta ir nedubliuoja vienas kito. Valstybinis auditas prižiūri, ar teisėtai ir tinkamai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Nepriklausomas auditas tikrina finansinę atskaitomybę. Jis paprastai atliekamas įmonėse ir organizacijose, kuriose dominuoja privatus kapitalas.

2. Tarp išorės ir vidaus auditorių yra daugiau skirtumų negu panašumų. Išorės auditoriai kontroliuoja, kaip laikomasi įstatymų, kitų norminių teisės aktų, ar gerai atliekama vidaus kontrolė. Vidaus auditoriai veikia kur kas plačiau. Jie ne tik tikrina įstatymų ir kitų norminių teisės aktų laikymąsi, bet ir patys aktyviai dalyvauja kuriant vidaus kontrolės sistemą, analizuoja ir vertina įmonės veiklą. Tačiau vidaus auditoriaus nepriklausomumas yra menkesnis už išorės auditorių nepriklausomumą. Tai kelia pavojų, kad kritiniais atvejais vidaus auditorius gali siekti kompromiso tarp savo veiklos ir profesionalumo. Vidaus ir išorės auditoriai renka informaciją iš tų pačių šaltinių, dažnai nauddami tuos pačius metodus, kartais atlieka tuos pačius darbus.

3. Lietuvoje šalia baigiančios susiformuoti audito sistemos veikia kontrolės institucijos, kurių negalima priskirti nei prie išorės, nei prie vidaus audito. Tai akcinių bendro-

vių revizoriai ir Revizijų departamentas prie Finansų ministerijos. Šios institucijos rodo, kad audito sistema tebėra formavimosi stadijoje. Dėl įvairių priežasčių tiek išorės, tiek vidaus auditas nesprendė šioms institucijoms pavestų uždavinių. Ateityje akcinių bendrovių revizoriaus institucija turėtų transformuotis į vidaus auditorių instituciją. Kitas vidaus auditoriams nebūdingas funkcijas turėtų perimti nepriklausomi auditoriai. Revizijų departamentas turėtų būti išformuotas, o jo funkcijos pagal kompetenciją perduotos išorės ir vidaus auditoriams.

4. Valstybinio audito kūrimas vyko dviem etapais. Pirmas etapas prasidėjo 1990 m., kai buvo priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas. Tai buvo pirmasis mėginimas kurti valstybinį auditą. Tačiau patirties ir žinių stoka, ūkio mechanizmo funkcionavimo specifika neleido iš karto pereiti prie tokio valstybinio audito, koks veikė kitose šalyse. Buvo padarytas tik pirmas žingsnis ta kryptimi. Laikui bėgant keitėsi aplinkybės. Po penkerių metų, 1995 m., buvo priimtas Valstybės kontrolės įstatymas, kuriuo pradėtas antras valstybinio audito kūrimo etapas. Šis įstatymas dar labiau pastūmėjo valstybės kontrolę link valstybinio audito. Kartu buvo tendencijų, stabdančių šį judėjimą. Tarp jų pažymėtina kvota, nuobaudų skyrimas pagal tikrinimų rezultatus, tikrinimų atlikimas teisėsaugos institucijų pavedimu. Šiuos trūkumus pašalino 2001 m. Valstybės kontrolės įstatymas, kuris užbaigė valstybinio audito kūrimą, trukusį 12 metų. Pagrindinės paskutiniojo įstatymo nuostatos atitinka Limos deklaracijos „Dėl viešųjų finansų kontrolės svarbiausiųjų direktyvų“ teiginius.

5. Nepriklausomas auditas Lietuvoje buvo kuriamas dviem etapais. Pirmas etapas prasidėjo 1991 m. pabaigoje, kai buvo priimtas Vyriausybės nutarimas „Dėl auditorių

veiklos organizavimo⁴. Antro etapo pradžia – 1995-ieji, kai Vyriausybė priėmė naują nutarimą „Dėl audito organizavimo“. Nepriklausomo audito kūrimo pabaiga laikytini 2000 metai, kai įsigaliojo Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Per nepriklausomo kūrimo laikotarpį auditas plėtotas labai netolygiai. Pirmu etapu šis procesas vyko labai vangiai. Auditoriaus kvalifikacija buvo suteikta tik 29 asmenims, nebuvo jokių norminių aktų, reglamentuojančių auditorių samdą, taip pat audito atlikimo standartų. Nepriklausomo audito poreikis buvo labai nedidelis. Didžiausią dalį šios paklausos tenkino besikuriančių Lietuvoje tarptautinių audito firmų padaliniai. Savais auditoriais buvo nelabai pasitikima. Antru etapu padėtis pasikeitė iš esmės. Buvo įsteigtas Audito ir apskaitos institutas, kuriam pavesta vykdyti visas su nepriklausomu auditu susijusias funkcijas, t. y. organizuoti mokymus, egzaminuoti pretendentes, vykdyti auditorių ir audito įmonių priežiūrą, bausti prasikaltusius auditorius, tvarkyti auditorių ir audito įmonių registrus. Audito įstatyme, priimtame 1999 m. birželio 15 d., reglamentuoti visi pagrindiniai audito veiklos klausimai. Priėmus Audito įstatymą netrukus buvo priimti ir kiti būtini norminiai aktai, labai priartiną lietuviškąjį auditą prie kitų šalių nepriklausomo audito, turinčio gerokai senesnes tradicijas.

6. Vidaus audito institucija Lietuvoje pradėta formuoti 1995 m., kai Lietuvos bankas įpareigojo komercinius bankus įsteigti vidaus audito tarnybas. Tai galima laikyti vi-

daus audito formavimo pirmu etapu. Antaras etapas prasidėjo 2000 m., kai Vyriausybė priėmė nutarimą „Dėl vidaus audito valstybės institucijose, įstaigose ir organizacijose“. Vidaus audito valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse organizavimas ir atlikimo tvarka buvo kelis kartus keista. Tai rodo, koks sudėtingas ir įvairus yra šis darbas. Iki šiol yra nemažai šio vidaus audito sektoriaus veiklos trūkumų ir prieštaravimų. Tačiau neginčijama yra tai, kad vidaus auditas valstybės sektoriuje plečiasi ir tobulėja. Prasčiausia padėtis yra privačiose bendrovėse ir kitokiose įmonėse. Jokie norminiai aktai neįpareigoja jų turėti vidaus audito tarnybas. Todėl tik nedaugelyje stambių įmonių jų yra. Vidaus audito formavimą Lietuvoje bus galima laikyti baigtu tada, kai vidaus audito tarnybos bus įsteigtos visose akcinėse bendrovėse, stambesnėse uždarnosiose akcinėse bendrovėse ir kitokiose įmonėse. Antra problema – vidaus auditorių rengimas ir vidaus audito standartų kūrimas. Tai didelis ir sudėtingas darbas. Jį atlikti galėtų specialinė institucija – vidaus auditorių institutas, išlaikomas įmonių ir vidaus auditorių lėšomis.

7. Audito sistemos Lietuvoje kūrimas pradėtas 1990 m., kai buvo priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas, ir dabar jau yra beveik baigiamas. Audito sistemos kūrimą bus galima manyti esant visiškai baigtą daugelyje privačių įmonių įsteigus vidaus audito padalinius ir patvirtinus šios veiklos standartus, kai akcinių bendrovių auditoriaus institucija susilies su vidaus auditu ir bus išformuotas Revizijų departamentas.

LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 01 04 nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 4–76.

2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 12 17 nutarimas Nr. 570 „Dėl auditorių veiklos organizavimo“ // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios. 1992, Nr. 7–178.

3. Lietuvos banko valdybos 2000 11 30 nutarimas Nr. 154 „Dėl banko vidaus audito organizavimo bendrųjų nuostatų“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 107–3404.
4. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2000 12 28 įsakymas Nr. 344 „Dėl kvalifikacinių reikalavimų akcinės bendrovės ir uždarosios akcinės bendrovės revizorii nustatymo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 111–3595.
5. Lietuvos banko valdybos 1995 06 01 nutarimas Nr. 44 „Dėl komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1995, Nr. 49–1214.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 05 22 nutarimas Nr. 575 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 13 d. nutarimo Nr. 906 „Dėl audito įmonių parinkimo tvarkos“ dalinio pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 43–1234.
7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 10 18 nutarimas Nr. 1248 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 02 07 nutarimo Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ dalinio pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89–2765.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 09 13 nutarimas Nr. 1098 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 02 07 nutarimo Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ dalinio pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 80–2789.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 09 13 nutarimas Nr. 1099 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimo Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ dalinio pakeitimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 80–2790.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 12 23 nutarimas Nr. 1314 „Dėl Revizijų departamento prie Finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1994, Nr. 101–2040.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 02 07 nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 13–323.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 10 18 nutarimas Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89–2764.
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 12 21 nutarimas Nr. 1568 „Dėl vidaus audito atlikimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 108–3930.
14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 09 19 nutarimas Nr. 1116 „Dėl vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 81–2817.
15. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 64–1914.
16. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 59–1916.
17. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 102–2049.
18. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr. 51–1243.
19. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 112–4070.
20. Dičpetris L., Daunienė E. Naujieji vidaus audito standartai ir jų taikymas praktikoje // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2001 08 06, Nr. 29.
21. Lakis V. Ekonominė kontrolė tarpukario Lietuvoje. Vilnius: VU leidykla, 1993.
22. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.
23. Międzynarodowe standardy rewizji finansowej. Warszawa: International Federation of Accountants, 1996.
24. Pagrindiniai valstybinio audito organizavimo dokumentai. Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 2001.
25. Ustawa o Rachunkowości. Stan prawny na dzień 28 kwietnia 2001 r. Kraków: Audytoriat Oficyna Wydawnicza, 2001.

EVOLUTION OF AUDIT IN LITHUANIA AND THE PROBLEMS RELATED TO ITS ESTABLISHMENT

Vaclovas Lakis

Summary

Audit has been known from quite ancient times because when establishment of the states started to

avoid mistakes and to prevent from cheating management of economic activity emerged as a priority

issue. A three – link system of audit formed up, including governmental audit, independent audit and internal audit. By the goals pursued and the type of activity governmental audit and independent audit are most similar. Both links of the system of audit referred to above can be regarded as institutions of external audit. Internal and external audit are more different than similar. Internal auditors act on a much broader scale yet, in comparison with independence of external auditors their independence is much less.

Shortage of experience as well as specific character of functioning of economic mechanism prevented from adopting such system of audit in the Republic

of Lithuania which was applicable in other countries. In the process of establishment of independent audit two stages can be singled out. Everything was quite slow in the beginning. Development gained pace on the second stage. Establishment of internal audit started most lately and is in the stage of development. Structural divisions are functioning in the banks as well as in state enterprises and institutions. However, quite a lot of problems and drawbacks are confronted with. Divisions of internal audit cannot be traced often in private companies and in enterprises of different types. Presently establishment of the system of audit in the Republic of Lithuania has entered its final stage.

Įteikta 2002 m. kovo mėn.