

AUDITO MISIJA IR DABARTIES IŠŠŪKIAI

Vaclovas Lakis

Vilniaus universitetas

Anotacija

Straipsnyje nagrinėjamas audito vaidmuo ir funkcijos šių laikų ūkiniame gyvenime, aptariama audito padėtis ir jo reglamentavimas. Nagrinėjama besikeičiančių ūkininkavimo sąlygų įtaka audito plėtrai. Atliktas tyrimas remiasi audito Lietuvoje ir kitose šalyse palyginamąja analize, įstatymų, tarptautinių ir nacionalinių audito standartų kritiniu vertinimu. Aptariamos auditoriaus kvalifikacijos įgijimo kliūtys, auditoriaus atliekamas darbas ir jo rezultatų nauda. Nustatyta, kad audituojamieji ne visada išsamiai informuojami apie audito metu surinktos informacijos pobūdį ir jos vertinimą. Išsami informacija leistų audituojamiesiems geriau valdyti rizikas, susijusias su įmonės veikla.

PAGRINDINIAI ŽODŽIAI: auditas, auditoriaus kvalifikacija, audito standartai, auditoriaus ataskaita, veiklos tęstinumas.

Abstract

The article investigates auditing role and its functions in modern country's economy, discusses the auditing position and regulation system. It analyses the influence which is made by continuously changing economic conditions on auditing development. The work is based on the comparative analysis of the auditing in Lithuania and other countries, on critical evaluation of the auditing law, international and national auditing standards. The article investigates the obstacles in gaining auditor's qualification, auditor's performance, the application of its results. It is defined, that organizations under the audit are not always informed about the auditing facts and results, and the assessment is not fully presented. Valid information would allow companies under auditing to manage the risk performance.

KEY WORDS: auditing, auditor's qualification, auditing standards, auditors report, going concern.

Įvadas

Auditas yra nuolatinis organizuoto ūkininkavimo palydovas. Laikui bėgant jo padėtis, funkcijos, atlikimo technika keitėsi, bet tikslas išliko toks pat – nustatyti klaidas ir išaiškinti nesąžiningus atvejus, suktybes. Kuo organizuotesnė yra visuomenė, kuo sudėtingesni ryšiai tarp ūkio subjektų, tuo labiau reikia audito, kuris suteiktų garantijų, kad audituoto subjekto būklė ir veiklos rezultatai tikrai yra tokie, kokie pateikti įmonės finansinėje atskaitomybėje.

Audito rezultatai domina įvairias institucijas, pavienius asmenis. Tai valdžios institucijos, akcininkai, bankai, įmonės partneriai, medžiagų pardavėjai ir produkcijos pirkėjai, profsąjungos, darbuotojų kolektyvai, visuomenė. Valdžios institucijos siekia, kad įmonės dirbtų stabiliai, nebūtų pažeidžiami įstatymai, kiti teisės aktai. Akcininkai siekia, kad įmonėje racionaliai būtų naudojamas jų investuotas kapitalas, būtų pelningai dirbama. Bankai, partneriai, klientai nori, kad įmonė būtų patikima ir vykdytų visus įsipareigojimus, profsąjungos ir darbuotojai nori stabilumo ir garantijų dėl ateities, visuomenė – kad įmonės veikla būtų skaidri.

Manoma, kad auditas gali padėti atskleisti esamas negeroves, informuoti apie neigiamas tendencijas. Tačiau pateisinti šiuos lūkesčius nėra taip paprasta. Auditas gali būti atliekamas ten, kur jau vyko kokia nors veikla. Keičiantis audituojamai veiklai turi keistis ir audito metodai. Pasikeitimai vyksta labai pamažu.

Pastaraisiais dešimtmečiais pasaulyje sparčiai vyksta procesai, susiję su ekonomikos globalizavimu. Lietuvoje, be minėtų procesų, vyko perėjimas prie rinkos ekonomikos, kas veikė ir audito raidą. Nors audito sistema gana greitai tobulėjo, dar liko nemažai spręstinių klausimų.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti audito organizavimo ir atlikimo procesą, išaiškinti audito klientų reikmių ir audito įmonių galimybių neatitikimus, pasiūlyti, kaip tai būtų galima tobulinti.

Tyrimo objektas – audito praktika, standartai ir rekomendacijos.

Tyrimo metodai: palyginimo, analizės, sintezės.

Šiame straipsnyje nagrinėjami audito tikslai, auditinės veiklos reglamentavimas, auditorių nepriklausomumo užtikrinimas, audituojamos įmonės veiklos vertinimas ir vertinimo rezultatų pateikimas klientui.

1. Audito misija

Niekas negali tiksliai pasakyti, kada atsirado auditas. Istorikai mano, kad Artimuosiuose Rytuose 4000 metų prieš mūsų erą jau egzistavo valstybės, buvo renkami mokesčiai, sudaromos ataskaitos apie pajamas ir išlaidas. Tada ir prireikė audito. Reikėjo tikrinti, kad nebūtų padaryta klaidų, nepiktnaudžiautų nesąžiningi valdininkai (Дефлиз и др., 1997, с. 22).

Loginis pagrindas kurti auditą buvo tiesa, kad jeigu žmogui pasitaiko proga piktnaudžiauti, vogti ar nevykdyti pareigų, tai greičiausiai jis ta proga pasinaudos. Bandymai nesąžiningai praturtėti žinomi jau seniai. Jau Senojo Testamento Pakartoto Įstatymo knygoje parašyta: „Nelaikysi savo maiše dviejų skirtingų svarsčių – didesnių ir mažesnių. Nelaikysi savo namuose dviejų skirtingų saikų – didesnių ir mažesnių“ (Šventasis Raštas, 1998, p. 260). Laikui bėgant daug kartų keitėsi auditinio darbo strategija, organizavimas ir metodai. Nesikeitė tik pagrindinė nuostata – atstovavimas visuomenės interesams. Visais laikais pagrindinis audito tikslas – informuoti apie patikrintų dokumentų ir ataskaitų teisingumą.

2. Auditoriaus kvalifikacijos įgijimo kliūtys

Audito įstatymas nurodo, kad asmenims, siekiantiems auditoriaus vardo, būtinas aukštasis ekonominis universitetinis išsilavinimas, ne trumpesnė kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo praktika audito įmonėje. Pirmasis reikalavimas sukelia nemažai nesusipratimų. Remiantis

mokslo sričių, kryptių ir šakų klasifikacija, ekonomikos mokslams priskiriami šie mokslai: ekonomika, ekonomikos teorija, ekonomikos sistemos, ekonomikos politika, finansų mokslas, draudos mokslas, ūkinė ekonomika, ekonominis planavimas, komercinė ir pramoninė ekonomika, tarptautiniai ekonominiai santykiai, žemės ūkio ekonomika, politikos ekonomika, organizavimo mokslai, bendradarbiavimo plėtra, socialinė ekonomika. Apskaita ir auditas priskiriami vadybos ir administravimo mokslams (Švietimo ir mokslo [...], 1998, p. 28–30). Išeitų, kad asmenys, universitete įgiję apskaitos ir audito išsilavinimą, lyg ir neturi teisės laikyti auditoriaus kvalifikacinių egzaminų.

Kitų šalių audito įstatymuose minimas aukštasis universitetinis išsilavinimas nekonkretizuojant specialybės arba nurodama, kurių dalykų egzaminai turi būti išlaikyti universitete.

Keblumų sukelia ir reikalavimas, kad pretendentas į auditoriaus pareigas būtų atlikęs ne trumpesnę kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo darbo praktiką audito įmonėje. Taigi auditoriais siekia tapti asmenys, turintys nedidelę patirtį. Paprastai auditoriaus padėjėjais įsidarbina universitetų vyresniųjų kursų studentai arba absolventai, kurie ketina siekti auditoriaus karjeros. Tačiau asmenų, turinčių labai didelę darbo patirtį, galimybės gauti auditoriaus vardą yra menkos. Sunku tikėtis, kad įmonės vyriausiasis buhalteris, turintis didelį buhalterio darbo stažą, valstybės kontrolės auditoriai, mokesčių inspekcijos inspektoriai, vidaus auditoriai, įvairūs konsultantai atsisakytų savo pareigų ir eitų dirbti auditoriaus padėjėjais tik tam, kad įgytų teisę siekti auditoriaus kvalifikacijos.

Nelabai aišku, kodėl Audito įstatymo 25 straipsnyje nurodyta, kad auditoriaus padėjėjo praktikai turėtų vadovauti auditorius, turintis ne mažesnę kaip 3 metų auditoriaus darbo stažą. Jeigu auditoriui yra suteikti įgaliojimai atlikti auditą, vadinasi jo kvalifikacijos ir patyrimo pakanka, kad galėtų organizuoti ir kontroliuoti visų asmenų, dalyvaujančių atliekant auditą, darbą. Tokia tvarka gali būti kiūtis jauniems auditoriams steigti savo įmones, nes jie negalėtų vadovauti savo padėjėjų praktikai.

3. Audito funkcijų išplėtimo būtinumas

Vis daugiau įmonių steigia vidaus audito padalinius. Vykstant šiam procesui ir didėjant konkurencijai tarp nepriklausomo audito įmonių, nepriklausomo audito funkcijos po truputį siaurėja. Šiuolaikinio nepriklausomo audito tikslas suformuluotas 200-ajame Tarptautiniame audito standarte, kur nurodyta, kad audito tikslas yra įgalinti auditorių išsakyti nuomonę, ar finansinė atskaitomybė parengta laikantis pagrindinės finansinės atskaitomybės koncepcijos reikalavimų. Auditoriui siūloma reiškiant savo nuomonę vartoti pasakymus: *rodo teisingą padėtį* arba *visais svarbiais atvejais teisingai rodo* (Międzynarodowe [...], 1996, s. 39). Auditoriaus veiklos sritį, jo atsakomybę nusako kiti Tarptautiniai audito standartai. Pavyzdžiui, 240 standarte nurodyta, kad auditorius neatsako ir negali būti atsakingas už klaidų ir apgaulių prevenciją. Už tai atsako įmonės vadovy-

bė (Międzynarodowe [...], 1996, s. 73). Auditoriui siūloma sutarties dėl audito atlikimo rengimo etape raštu pranešti įmonės vadovybei, kad dėl testavimo ir kitų galimų apribojimų kyla pavojus, kad kai kurie nemaži nukrypimai audito metu nebus išaiškinti (Międzynarodowe [...], 1996, s. 43).

570-ajame tarptautinio audito standarte nurodyta, kad auditoriaus išvada garantuoja finansinės atskaitomybės patikimumą, tačiau negarantuoja įmonės gyvybingumo ateityje (Międzynarodowe [...], 1996, s. 183).

Minėti teiginiai patvirtina, kad auditorius tik pareiškia nuomonę dėl finansinės atskaitomybės. Jis neprivalo vertinti įmonės veiklos, teikti prognozių, ieškoti klaidų ir apgaulių. Tiesa, paaiškėjus, kad padaryta klaidų ar nustatyti apgaulės atvejai, jis turi informuoti apie tai vadovybę.

Tarptautiniai audito standartai nėra viršesni už standartus ir kitus norminius aktus, reglamentuojančius auditą konkrečioje šalyje. Bet, kaip rodo padėties analizė, daugelyje šalių vykdomi Tarptautinių audito standartų reikalavimai.

Panaši praktika susiklostė ir Lietuvoje. Audito įstatyme nurodyta, kad audito tikslai yra įvertinti, ar įmonės finansinė atskaitomybė parengta pagal galiojančius teisės aktus, visais svarbiais aspektais rodo esamą finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar įmonės valdybos parengtoje veiklos ataskaitoje pateikti duomenys atitinka finansinės atskaitomybės duomenis (Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 2004, 3). Pagrindiniai reikalavimai, išdėstyti nacionaliniuose audito standartuose, visiškai atitinka tarptautinių audito standartų reikalavimus. Pavyzdžiui, antrajame nacionaliniame audito standarte, kuris visais svarbiais aspektais atitinka 210-ąją tarptautinį audito standartą, parašyta, kad audito paslaugų teikimo sutartyje visada tikslinga nurodyti, kad dėl taikomų testų ir kitų audito apribojimų, apskaitos ir vidaus kontrolės ribotumo lieka nepastebėti net kai kurie svarbūs informacijos iškraipymai (Nacionaliniai audito standartai, p. 1).

Išdėstyti teiginiai rodo, kad Lietuvoje, kaip ir kitose šalyse, finansinės atskaitomybės auditas atliekamas nepakankamai išsamiai, o teigiama auditoriaus išvada nesuteikia didelių finansinės atskaitomybės patikimumo garantijų. Tokia padėtis mažina audito svarbą.

Jei nebus stengiamasi didinti audito patikimumo ir audituojamiesiems teikti daugiau informacijos, gali atsitikti, kad jo reikšmė ateityje vis mažės. Esant tokiai tendencijai dalį audito įmonių funkcijų gali perimti pasaulyje populiarios konsultacinės įmonės, kaupiančios ir nagrinėjančios informaciją apie įvairias įmones, nustatančios jų patikimumą. Už tam tikrą mokestį apie dominančias įmones jos gali suteikti išsamią informaciją.

Pastaruoju metu atsiranda ir kitų aplinkybių, kurios gali nulėmti audito vaidmens mažėjimą. Duomenys, pateikti finansinėje atskaitomybėje, buvo ir bus svarbūs. Bet šiuolaikinė įmonė yra sudėtingas organizmas, kurį sudaro ne tik materialūs elementai. Vis svarbesni tampa niekur neapskaitomi ir finansinėje atskaitomybėje nerodomi elementai: tam tikrą kvalifikaciją turintis personalas, organizacinė sandara, ryšiai su aplinka, tiekėjais ir

pirkėjais, kooperaciniai ryšiai, informacijos sistema, strategija ir vadybininkų gebėjimas ją įgyvendinti, gali- mybė kontroliuoti ir mažinti gamybos išlaidas, įgyven- dinti investicines programas.

Minėti elementai padeda užtikrinti įmonės stabilumą, ir didinti pajamas, todėl tai labai domina verslininkus ir visuomenę. Kadangi šie duomenys nefiksuojami apskai- toje ir nerodomi finansinėje atskaitomybėje, auditoriai jų ir netikrina.

4. Finansinės atskaitomybės vartotojų informavimas apie įmonės gebėjimą tęsti veiklą

Finansinės atskaitomybės vartotojams rūpi, ar įmonė galės tęsti savo veiklą. Nuo to priklauso jos santykiai su bankais, žaliavų pardavėjais, partneriais. Todėl audituo- jamos įmonės bet kokia kaina stengiasi pasiekti, kad auditoriaus išvadoje nebūtų net užsiminta apie sunku- mus, kurie galėtų trikdyti įmonės veiklą. Būtinumas nagrinėti veiklos tęstinumo galimybę pažymėtas ir tarp- tautiniuose, ir nacionaliniuose audito standartuose, ku- riais privalo remtis tik auditoriai. Be to, standartuose nenurodyta, kaip turi būti vertinama veiklos tęstinumo galimybė. Todėl atliekant auditą tarp auditorių ir audi- tuojamųjų gali kilti ginčų dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą interpretavimo.

Daugelį metų autorius atliekami stebėjimai ir kitų šalių mokslininkų tyrimai rodo, kad neigiamų tendenci- jų nutylėjimas jų nepašalina, greičiau atvirksčiai. Puikus pavyzdys gali būti garsaus JAV koncerno „Enron“ žlu- gimas. 2001 metų gruodžio mėn. koncernas paskelbė bankrotą ir nurodė, kad buvo išaiškinti finansinės atskai- tomybės už ankstesnius laikotarpius klastojimo faktai. Klastojimo suma turėjo būti 3 milijardai dolerių. Tačiau atlikus išsamesnius tyrimus tų pačių metų pabaigoje paaiškėjo, kad klastojimo suma viršijo 9 mlrd. dolerių. Vienos didžiausių tuo metu pasaulyje audito firmos „Arthur Andersen“ auditoriai metų metus teigiamai ver- tino melagingą „Enron“ finansinę atskaitomybę (Bień, 2003, s. 11).

Lenkijoje informavimo apie audituojamos įmonės gebėjimą tęsti veiklą problema išspręsta priėmus apskai- tos įstatymo naująją redakciją. Apskaitos įstatymo 65.3. straipsnis įpareigoja auditorių nurodyti grėsmes, kurios kyla audituojamos įmonės veiklos tęstinumui (Ustawa [...], 2001, s. 68).

Privalomas informavimas apie galimą veiklos tęsti- numo sutrikimą, gali būti naudingas ne tik trečiosioms šalims, bet ir pačiai įmonei. Tokiu atveju kartais imama- si ryžtingų priemonių ir neigiamos tendencijos išnyksta. Norint to pasiekti Buhalterinės apskaitos arba Akcinių bendrovių įstatymuose reikėtų numatyti, kad auditorius privalo informuoti apie audituojamos įmonės veiklos neigiamas tendencijas. Kita kliūtis objektyviai apie tai informuoti yra ta, kad kilus nesutarimams tarp auditorių ir klientų sutartis dėl audito atlikimo nutraukiama pasta- rujų iniciatyva. Tai reiškia, kad audito įmonė praranda pajamas.

5. Veiklos tęstinumo nustatymo problemos

Lietuvoje auditoriai, nagrinėdami įmonės gebėjimą tęsti veiklą, remiasi 570 tarptautinio audito standarto ir 23 nacionalinio audito standarto nuostatomis. Standar- tuose nurodyta, kada galima suabejoti įmonės veiklos tęstinumo galimybėmis. Tai grynųjų išsipareigojimų būk- lė, blogi pagrindiniai finansiniai rodikliai, kai artėja skolos grąžinimo terminas, bet trūksta lėšų, kad būtų galima ją grąžinti, dideli veiklos nuostoliai, sunkumai vykdant paskolų sutarčių sąlygas, nesugebėjimas gauti finansavimo pagrindinėms investicijoms.

Veiklos tęstinumui įtakos gali turėti ir kiti netiesiogii- niai veiksniai: gerų vadovų arba kvalifikuotų darbuotojų praradimas, įstatymų ar valstybinės politikos pokyčiai, bylos teisme (nepalanki jų baigtis įmonę įpareigotų vykdyti sprendimus, ko ši būtų nepajėgi atlikti).

Nurodyti požymiai gali būti naudingi kaip orientyrai aiškinantis įmonės finansinę būklę ir krizės galimybę. Todėl kilus abejonėms dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą reikėtų atlikti išsamesnius tyrimus.

Žinoma nemažai būdų, leidžiančių numatyti įmonių bankrotą. Populiariausi yra E. Altmano, R. Tafflerio ir H. Tishawo modeliai. Lietuvoje oficialiai pripažintų įmonės veiklos tęstinumo tyrimo metodų nėra.

Straipsnio autoriui vadovaujant 2002 metais buvo at- likti minėtų modelių pritaikomumo Lietuvos sąlygomis tyrimai (Lapina, 2002, p. 37). Tirtos tekstilės ir pieno pramonės įmonės. Nustatyta, kad minėti modeliai nepa- rodė bankroto galimybių net tų tekstilės įmonių, kurių bankrotas jau buvo paskelbtas. O pieno pramonės įmo- nėse šie modeliai gali būti taikomi tik šiek tiek juos pa- tikslinus.

Atsižvelgiant į Lietuvos ūkio ypatumus, buvo patiks- lintas įmonių bankroto prognozavimo modelis, pavadin- tas B modeliu (Lapina, 2002, p. 55).

B modelio formulė gali būti užrašyta taip:

$$B = 0,2x_1 + 0,2x_2 + 0,1x_3 - 0,5x_4,$$

kur:

$$x_1 = \frac{\text{Savininkų nuosavybė}}{\text{Ilgalaikiai išsipareigojimai} + \text{Trumpalaikiai išsipareigojimai}},$$

$$x_2 = \frac{\text{Trumpalaikis turtas} - \text{Atsargos}}{\text{Trumpalaikiai išsipareigojimai}},$$

$$x_3 = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Bendra turto suma}},$$

$$x_4 = \frac{\text{Administracinės sąnaudos}}{\text{Pardavimai ir paslaugos}}.$$

Atlikus pieno pramonės įmonių 7 metų darbo analizę nustatyta, kad taikant minėtą modelį bankroto tikimybė 2 metams į priekį nustatoma 90 procentų tikslumu, trejų metų perspektyvos tikslumas sumažėja iki 50%.

B modelis buvo kuriamas atsižvelgiant į tyrimo metu nustatytas tendencijas, kad artėjant bankrotui įmonės nuosavo kapitalo straipsnių suma mažėja, padidėja mo-

kėtinios bankrutuojančių įmonių sumos, kai mažėja pardavimų sumos, didėja bendrosios ir administracinės išlaidos.

Pasiūlytą modelį galima taikyti atliekant pieno pramonės įmonių auditą. Tačiau nepatikrintas jo tinkamumas prognozuoti kitų ūkio šakų įmonių bankrotą.

6. Audito ataskaita

Audito įstatyme nurodyta, kad audito įmonė, atlikusi auditą valstybės ir savivaldybės įmonėse, akcinėse bendrovėse ir uždaroiose akcinėse bendrovėse, kuriose valstybei arba savivaldybei priklauso daugiau kaip 1/2 balsų, audito rezultatus privalo įforminti dviem dokumentais: auditoriaus išvada ir audito ataskaita. Atlikus auditą privačiose įmonėse ir akcinėse bendrovėse pateikiama tik auditoriaus išvada. Tokia praktika, kai atlikus auditą pateikiama auditoriaus išvada, gyvuoja daugelyje šalių. Tik kai kuriose šalyse (tarp jų ir Lenkijoje) atlikus auditą visada pateikiama audito ataskaita (Ustawa [...], 2001, s. 68) ir auditoriaus išvada.

Audito metu patikrinama nemažai informacijos, sukaupiami žiniai apie įmonės veiklą ir būklę. Auditoriaus išvadoje pateikiama tik nuomonė apie įmonės finansinę atskaitomybę arba įmonių grupės konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Dėl to didžioji dalis surinktos informacijos lieka nepanaudota. Pavyzdžiui, tarptautiniai ir nacionaliniai audito standartai įpareigoja auditorių taikyti analitines procedūras. Jas taikant išaiškinamos tendencijos, svarbiausių rodiklių tarpusavio priklausomumas, nustatomos galimos rizikos sritys. Surinkta informacija lyginama su informacija, gauta kitais būdais. Įmonei būtų naudinga turėti tokių žinių. Jos galėtų būti panaudotos kuriant strategiją, renkantis būdus, kurie leistų pagerinti įmonės būklę. Kartu audito įmonės galėtų labiau prisidėti prie audituojamų įmonių veiklos gerinimo.

Lietuvos valstybės kontrolės auditoriai veiklos audito rezultatus įformina audito ataskaita, o finansinio audito – audito ataskaita ir išvada (Valstybinio audito reikalavimai, 2004, p. 15).

Lietuvos auditorių rūmai yra patvirtinę audito atskaitos rengimo reikalavimus. Turėtų būti aptarti šie dalykai:

- audito apimtis;
- auditoriaus išvada, jos modifikavimo priežastys, kai išvada yra modifikuota;
- nesutarimai su vadovybe;
- neatlikta siūlyta svarbi finansinės atskaitomybės korekcija;
- abejonės dėl įmonės veiklos tęstinumo;
- svarbios rizikos ir neapibrėžtumai;
- įmonės veiklos atskaitos ir finansinės atskaitomybės įvertinimų atitikimas;
- vidaus kontrolės sistemos tobulinimo pasiūlymai;
- pastebėjimai dėl įmonės apskaitos politikos;
- kiti įmonės valdymui svarbūs dalykai;
- kiti audito sutartyje nenumatyti dalykai (Reikalavimai audito ataskaitai, 2004, p. 1–2).

Šie reikalavimai iš esmės pakartoja auditoriaus išvadą. Kiek plačiau turėtų būti aprašomi pasiūlymai, kaip

tobulinti vidaus kontrolę. Tačiau laikantis minėtų reikalavimų parašyta audito ataskaita vargu ar gali rodyti įmonės veiklos efektyvumą ir finansinę būklę.

Kai kurių reikalavimų pagrįstumas kelia nemažai abejonių. Skyrelyje apie kitus įmonės valdymui svarbius dalykus reikalaujama nurodyti abejones dėl vadovybės garbingumo. Ši reikalavimą įvykdyti sudėtinga, nes nenustatyti garbingumo vertinimo kriterijai. Be to, garbingumas susijęs su konkrečiais veiksmais ir pažeidimais. Todėl kur kas tikslingiau būtų nurodyti neteisėtus ir neracionalius vadovybės veiksmus.

Reikalavimų priede pateiktoje pavyzdinėje ataskaitoje nurodyta, kad ji negali būti pateikta jokiai trečiai šaliai be išankstinio rašytinio audito įmonės sutikimo. Šio teiginio pagrįstumas taip pat abejotinas. Klientas, sumokėjęs audito įmonei už audito atlikimą ir gavęs iš jos auditoriaus išvadą bei audito ataskaitą, lyg ir turėtų išvadamis disponuoti savo nuožiūra – be jokių apribojimų. Toks draudimas turėtų galioti audito įmonei, o ne jos klientui. Laikydamosi audito standartų logikos ir remdamasi kitų šalių audito darbo patirtimi, audito įmonė negali savo nuožiūra, be kliento sutikimo, naudoti audito metu sužinotos informacijos.

Taigi galima teigti, kad klientui kartu su auditoriaus išvada turėtų būti pateikiama ir audito ataskaita. Ji turėtų būti išsami ir talpinti visą auditorių surinktą informaciją. Puikus pavyzdys galėtų būti Lenkijos nepriklausomų auditorių audito ataskaitų sandara. Reikalaujama, kad audito ataskaitoje būtų pateikta: bendra įmonės charakteristika; audituojamų ir ankstesnių metų pagrindinių veiklos rodiklių analizė, atlikta atsižvelgiant į infliaciją, dokumentų įforminimo, registrų pildymo, buhalterinių įrašų teisingumą, vidaus kontrolės, ypač atsargų ir pinigų judėjimo, darbo užmokesčio išmokėjimo kontrolės patikimumą, visų finansinės atskaitomybės pozicijų teisingumą; pastebėti įstatymų pažeidimai. Ataskaitos pabaigoje pateikiama rekomendacijų, kaip pagerinti apskaitą, vidaus kontrolę, atkreipiamas dėmesys į galimas grėsmes. Ataskaitoje auditorius gali pareikšti savo nuomonę ne tik dėl apskaitos ir finansinės atskaitomybės, bet ir dėl visos įmonės veiklos (Cicha, 1995, s. 62–66).

Auditorių ataskaitoje nurodytos rekomendacijos yra patariamąjio pobūdžio. Įmonė pati sprendžia, kaip jas panaudoti.

7. Auditoriaus išvados įforminimas

Tarptautiniuose ir atskirų šalių audito standartuose, kituose norminiuose aktuose deklaruojama auditorių nepriklausomybė. Auditorius turi būti visiškai nepriklausomas tiek atlikdamas auditą, tiek ir formuluodamas išvadą.

Auditoriaus išvados surašymo ir pasirašymo tvarka reglamentuoja 700-asis tarptautinis audito standartas. Šio standarto 26 straipsnyje nurodyta, kad išvada turi būti pasirašyta: įmonės, kurioje dirba auditorius, vardu, auditoriaus, surašiusio išvadą, vardu arba audito įmonės ir auditoriaus vardu. Toliau pažymima, kad paprastai audito išvada pasirašoma audito įmonės, kurioje dirba auditorius, vardu (Międzynarodowe [...], 1996, s. 214).

Lietuvos Respublikos audito įstatymo 2 ir 31 straipsniuose nurodyta, kad auditoriaus išvadą pasirašo audito įmonės vadovas ir auditorius. Laikantis įprastos tvarkos už dokumento teisingumą atsako šį dokumentą surašę ir pasirašę asmenys. Tokią tvarką numato ir Buhalterinės apskaitos įstatymo 14 straipsnio 2 dalis, kur nurodyta, kad už apskaitos dokumentų surašymą laiku ir teisingai, už juose esančių duomenų tikrumą atsako apskaitos dokumentus surašę ir pasirašę asmenys (Buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001, p. 8). Taigi už audito išvados pagrįstumą atsako ją pasirašę asmenys. Audito įmonės vadovas tokią išvadą galėtų pasirašyti tada, jei pats būtų dalyvavęs atliekant auditą.

Kai išvadą pasirašo asmuo, nedalyvavęs atliekant auditą, lieka neaišku, kokia jo atsakomybė už šios išvados pagrįstumą. Be to, tokia praktika riboja auditoriaus nepriklausomybę, nes audito įmonės vadovas gali reikalauti jam priimtinos išvados.

Išvados

1. Auditas yra neatskiriama ir svarbi ūkinio gyvenimo dalis. Teigiama auditoriaus išvada didina finansinės atskaitomybės patikimumą.
2. Remiantis finansine atskaitomybe, dėl kurios auditorius pareiškė nuomonę, daromi įvairūs (neretai labai svarbūs) valdymo sprendimai, todėl audito išvados patikimumas ypač svarbus.
3. Audito kokybė ir auditoriaus išvados patikimumas priklauso nuo nepriklausomo audito sistemos veikimo. Ji plėtojama ir kinta kartu su visu ūkio mechanizmu.
4. Nepriklausomas auditas Lietuvoje iš esmės atitinka kitose Europos Sąjungos šalyse nusistovėjusią audito praktiką, tačiau esama ir taisytinų dalykų. Būtina patikslinti kai kurias Audito įstatymo nuostatas, leista asmenims, turintiems ekonominės bei verslo administravimo krypties aukštąjį universitetinį išsilavinimą, taip pat baigusiems kitas studijas ir turintiems didelį darbo stažą apskaitos, audito, mokesčių srityse, laikyti auditorių kvalifikacinius egzaminus.
5. Reikėtų liberalizuoti reikalavimus dėl pretendentų į auditorius patirties ir, atsižvelgiant į stažą bei dirbamo darbo pobūdį, sutrumpinti auditoriaus padėjėjo praktikos trukmę.
6. Auditoriaus darbas neturėtų apsiriboti vien tik tikrinimu, kurio tikslas pareikšti nuomonę dėl finansinės atskaitomybės. Audito metu atliekama daug svarbių tyrimų, remiantis jų rezultatais galima daryti išvadas ne tik dėl įmonių finansinės atskaitomybės, bet ir dėl jų finansinės būklės, veiklos. Šiam darbui atlikti auditoriaus kvalifikacijos pakanka.
7. Opus klausimas yra audito įmonių ir auditorių nepriklausomybė. Būtina tobulinti įstatymus, koreguoti audito standartus, keisti nusistovėjusią audito organizavimo ir atlikimo praktiką.

Gauta 2005 05 03

Spausdinti rekomendavo:
prof. habil. dr. J. Mackevičius, dr. D. Poškaitė

Literatūra

- Bień, W. (2003). Opinia biegłego rewidenta o istotnych zagrożeniach działalności badanej jednostki. *Rachunkowość 1/2*.
- Cicha, A. (1995). *Biegły rewident w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Infor.
- Lapina, N. (2002). *Įmonių bankroto prognozavimas*. Magistro darbas (vadovas prof. V. Lakis). Vilnius: VU.
- Lietuvos Respublikos audito įstatymas. (2004). www.lrs.lt
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. (2001). *Valstybės žinios 99–3515*.
- Nacionaliniai audito standartai. www.lar.lt
- Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej. (1996). Warszawa: International Federation of Accountants.
- Reikalavimai audito ataskaitai. (2004). Patvirtinti Lietuvos auditorių rūmų prezidento 2004 m. spalio 8 d. www.lar.lt
- Šventasis Raštas. (1998). Vilnius: Katalikų pasaulis.
- Švietimo ir mokslo ministerijos įsakymas dėl mokslo sričių ir šakų klasifikacijos. (1998). *Valstybės žinios 6–126*.
- Ustawa o Rachunkowości. (2001). Kraków: Oficyna Wydawnicza.
- Valstybės audito reikalavimai. (2004). *Valstybinis auditas 8*.
- Дефлиз, Ф., Дженик, Г., О'Рейлли, М., Хирш, М. (1997). *Аудит Монтгомери*. Москва: ЮНИТИ.

AUDITING MISSION AND PRESENT CHALLENGERS

Vaclovas Lakis

S u m m a r y

During the long period of development auditing position, methods of performing it and functions continuously changed, but auditing goal always was the same: to find errors and frauds. In the higher organized society relationship between entities is very complicated. In this situation auditing is even more necessary, because auditing gives opportunity that audited subject is such, as presented in financial statements. In the last decades in the world significant changes related with economic globalisation took place. Transition to market economy took place in Lithuania too, it had influenced auditing too. In spite of auditing progress there are many unsolved problems.

According to the auditing law people wishing to get auditor's qualification must have university education in economics three years experience as the auditor's assistant in the auditing firm. Following this order it means that specialists, who have university education in business administration have no possibility to take examinations. In auditing laws of other countries it is mentioned that the university education and subjects studied there give the background for gaining auditor's qualification.

The requirement to have three years experience as auditor's assistant has caused many problems. It can't be expected that people who have great experience working as accountant general, or auditor in the State Auditing Office or internal auditors would work as auditors' assistants enabling them after three years take audit examinations.

In Lithuania, like in other countries of the world, audit performance is very limited. Auditor's unqualified opinion doesn't give guarantee that financial reports are true and fair. If no measures enhancing the audit information are considered it may happen that its significance will diminish.

In the last years it has been observed that more and more economic phenomenon are not presented in accounting and financial reports: e. g. the skills of personnel, companies organisational structure, communication skills, contacts with suppliers and buyers, cooperative links. This phenomenon is very important for legal entities and, therefore, business representatives and society take great interest in it. Information about this phenomenon is not reflected in accounting and financial reports are not monitored by auditors. These circumstances diminish auditing significance.

At present the auditor does not feel responsible for informing about menace going concern. Such information would be useful for third parties and for a company. However, if the auditor attempts to inform about it he risks to loose a client and income. Obligatory information about possible disorder of going concern would be useful not only to the third parties, but also to the com-

pany, which is being audited. In such case the leaders of company could try to improve economic condition. In auditor opinion in compliance with the accounting law or company law the necessity to inform about negative tendencies of company which was audited, should be presented.

When the auditor finishes audit in a private or public company he presents only a report stating his opinion about financial accounting. When the auditor performs the audit he collects much information about company's performance. In practice, this information is not used. This information could be of great use for a company if it create strategy plans, company's policy and takes measures to improve financial situation. The auditor must state his opinion and present the report on financial statement in the company.

Lithuania follows certain rules in presenting auditing report it should be signed by the auditor and by the head of on auditing company. In our opinion the head of the auditing company should sign the report if he participated in the performance a audit. Otherwise, it diminishes auditor report's reliability and limits auditor's independence.