

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
STRATEGINIO VALDYMO IR POLITIKOS FAKULTETAS
POLITIKOS MOKSLŲ KATEDRA

DAIVA RAUDONIENĖ

AUDITO VEIKLOS TEISINIS REGULIAVIMAS
EUROPOS SĄJUNGOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Prof. habil. dr. V.K. Paulikas

VILNIUS, 2009

TURINYS

IVADAS.....	5
1. AUDITO SAMPRATA IR TIKSLAI.....	10
1.1. Audito samprata.....	10
1.2. Audito tikslai.....	12
1.3. Teisinis audito reglamentavimas.....	13
2. AUDITO VEIKLOS TEISINIS REGULIAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE.....	15
2.1. Teisinis reguliavimas Europos Sąjungos ir nacionaliniu lygiu.....	15
2.2. Direktyva kaip Europos Sąjungos teisės šaltinis.....	16
2.3. Pagrindinės audito veiklai taikomos direktyvos.....	18
2.3.1. Ketvirtoji Tarybos direktyva.....	18
2.3.2. Septintoji Tarybos direktyva.....	19
2.3.3. Aštuntoji Tarybos direktyva.....	20
2.3.4. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB	21
2.4. Europos Komisijos sprendimo projektas „Dėl kai kurių trečiųjų šalių kompetentingų institucijų tinkamumo pagal Direktyvą 2006/43/EB“.....	27
2.5. Europos Sąjungos teisinio reglamentavimo paprastinimo priemonės audito srityje.....	29
3. EUROPOS SĄJUNGOS TEISĘ ĮGYVENDINANTIS NACIONALINIS TEISINIS REGULIAVIMAS.....	30
3.1. Audito veiklos teisinis reguliavimas Suomijoje.....	30
3.1.1. Audito teisėkūros raida Suomijoje.....	30
3.1.2. Audito veiklos teisinis reguliavimas Suomijoje įsigaliojus Audito direktyvai.....	31
3.2. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje.....	37
3.2.1. Lietuvos audito raida ir svarbiausi teisės aktai.....	37
3.2.2. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje, įgyvendinus Audito direktyvą.....	39
3.2.3. Auditorių veiklos teisinio reguliavimo Lietuvoje problemos ir trūkumai.....	47
IŠVADOS.....	50
SIŪLYMAI.....	52
LITERATŪRA.....	54
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	59
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	60
PRIEDAI.....	61

PRIEDAI

Priedas. Informacija apie audito įmonių ir auditorių viešosios priežiūros sistemas kai kuriose Europos Sąjungos valstybėse narėse.....	62
--	----

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito veiklą reglamentuojantys Europos Sąjungos lygiu priimti teisės aktai.....	18
2 pav. Audito veiklos teisinis reguliavimas Suomijoje.....	32
3 pav. Auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistema Suomijoje.....	37
4 pav. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje.....	40

IVADAS

Temos aktualumas ir naujumas

Auditorių atliekamas įmonių finansinės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas, teikiamos audito ataskaitos bei išvados yra labai reikšmingos įmonių savininkams, vadovams, esamiems ir būsimiems investuotojams. Gana ilgą laiką pasaulyje auditorių atliekamu darbu buvo pasikliaujama aklai, nebuvo abejojama audito atlikimo kokybe, patikimumu bei auditorių nešališkumu, audito veikla buvo reglamentuojama minimaliai, pasitikima auditorių savireguliacijos modeliu. Tačiau Jungtinėse Amerikos Valstijose šio amžiaus pradžioje kilus skandalams dėl įmonių finansinės atskaitomybės bei audito ataskaitose nustatytų reikšmingų trūkumų bei neatitikimų, kurie sąlygojo tokių įmonių kaip „Parmalat“, „Enron“, „Global Crossing“ veiklos problemas bei didelius finansinius nuostolius, auditoriams ir audito įmonėms buvo sudotas skaudus smūgis – dėl neužtikrintos audito kokybės auditoriai prarado pasitikėjimą, kurį iki tol turėjo. Todėl pirmiausiai Jungtinės Amerikos Valstijose, o po to – Japonijoje, Australijoje, Kanadoje bei kitose pasaulio valstybėse buvo iš esmės peržiūrėtas audito veiklos teisinis reglamentavimas, o siekiant užtikrinti tinkamą atliekamo audito kokybę, buvo pradėtos kurti auditorių viešosios priežiūros sistemos. Atsižvelgiant į susidariusią situaciją bei rinkos pokyčius, analogiškų veiksmų ėmėsi ir Europos Sąjunga, peržiūrėdama audito veiklos esamą teisinį reguliavimą bei inicijuodama reikalingus teisės aktų pakeitimus, todėl Europos Sąjungos teisinio reguliavimo apimtis audito veiklos srityje žymiai pasikeitė.

2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamentas ir Taryba priėmė direktyvą dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančią Tarybos direktyvas 78/660/EB ir 83/349/EEB bei panaikinančią Tarybos direktyvą 84/253/EEB Nr. 2006/43/EB¹ (toliau – Audito direktyva), dėl ko Lietuva, kaip ir kitos Europos Sąjungos valstybės narės, turėjo peržiūrėti ir pakeisti nacionalinius audito veiklą reglamentuojančius teisės aktus, taip pat sukurti efektyvią auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemą. Atsižvelgiant į tai, kad Audito direktyvoje nebuvo nurodyta, kaip konkrečiai valstybėse narėse turėtų būti organizuojama auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra, valstybės narės Audito direktyvos nuostatas perkėlė individualiai, sukurdamos sau tinkamus modelius. Kadangi Audito direktyva turėjo būti įgyvendinta per nustatytą

¹ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, p. 87)

laiką – iki 2008 m. birželio 29 d., Lietuvoje gana skubotai ir iki galo neišdiskutavus praktikoje kylančių problemų, buvo priimta nauja Audito įstatymo redakcija².

Audito veikla yra reglamentuojama tiek nacionalinės teisės, tiek Europos Sąjungos teisės, tiek tarptautinės teisės normomis, todėl kyla jų tarpusavio sąveikos problema. Ir nors teisės normos visos sąveikauja viena su kita, jų tarpusavio sąveikos problema sprendžiama nenuosekliai. Lietuvoje ši problema aktuali, nes auditoriai turi vadovautis savo veikloje tarptautiniais audito standartais, iki 2009 m. sausio 1 d. – nacionaliniais audito standartais, o tuo tarpu Audito direktyva nustato tik teisės aktų nustatyto audito taisykles. Kita problema – Audito direktyvos keliami tikslai ir jos įgyvendinimas Europos Sąjungos valstybėse narėse. Reikia atkreipti dėmesį, kad dėl įvairių priežasčių iki 2008 m. rugsėjo 1 d. Audito direktyvos nuostatas pilnai perkėlė tik 12 iš 27 Europos Sąjungos valstybių narių.

Kadangi Lietuvoje nėra iki galo suderintas audito veiklos teisinis reguliavimas su audito praktika, siekiant išsamaus audito veiklos teisinio reglamentavimo, svarbu išspręsti praktikoje kylančias, tačiau vis dar teisiškai iki galo neišspręstas problemas, susijusias su auditorių profesinės etikos principais, auditorių viešosios priežiūros sistema, audito kokybės užtikrinimu ir kt.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, *mokslinė problema* – naujas ir nepatikrintas audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje.

Tyrimo objektas. Lietuvoje veikiančių įmonių vykdomos veiklos yra reguliuojamos įvairiomis teisės normomis bei principais, šiame darbe bus analizuojama viena teisinio reguliavimo sričių – audito veiklos teisinis reguliavimas. Todėl magistro baigiamojo darbo *tyrimo objektas* – audito veiklos teisinis reguliavimas.

Tyrimo dalykas – auditorių ir audito įmonių veiklos ir jų veiklos viešosios priežiūros teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje, Lietuvoje ir Suomijoje.

Atsižvelgiant į magistro baigiamojo darbo tyrimo objektą ir dalyką, šio *darbo tikslas* – įvertinti Lietuvoje audito veiklos teisinio reguliavimo teorinius bei praktinius aspektus, atsižvelgiant į Europos Sąjungos teisės aktus ir audito veiklos teisinį reguliavimą Suomijoje bei pasiūlyti tobulinti esamą teisinį reguliavimą.

Kad būtų pasiektas tyrimo tikslas, iškeliami šie *tyrimo uždaviniai*:

1. Išanalizuoti audito veiklą reglamentuojančius Europos Sąjungos teisės aktus.
2. Išnagrinėti nacionalinių parlamentų – Europos Sąjungos teisę įgyvendinantį nacionalinį teisinį reguliavimą Lietuvoje ir Suomijoje dėl valstybių narių, trečiųjų šalių auditorių bei audito įmonių veiklos ir jų viešosios priežiūros.

² Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2008, Nr.82-3233.

3. Įvertinti praktines auditorių ir audito įmonių veiklos teisinio reguliavimo Lietuvoje problemas.
4. Parengti ir pateikti siūlymus dėl Audito įstatymo (o esant poreikiui – ir kitų susijusių teisės aktų) tobulinimo.

Hipotezės iškėlimas. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje leidžia pasiekti Europos Sąjungos Audito direktyvoje nustatytus tikslus.

Tyrimo metodika.

Magistro baigiamajame darbe siekiant išanalizuoti audito veiklos teisinį reglamentavimą naudotasi teoriniais ir empiriniais tyrimo metodais.

Kadangi audito veiklos teisinis reguliavimas yra veikiamas tarptautinės, Europos Sąjungos ir nacionalinės teisės normų, kurios turi būti suderintos tarpusavyje, darbe taikomas lyginimo metodas. Naudojamas *lyginimo metodas* leidžia mums palyginti Lietuvos ir Suomijos teisinį reguliavimą audito veiklos srityje. Jis reikalingas lyginant Lietuvos nacionalinius teisės aktus, reguliuojančius audito veiklą Lietuvoje, ir Europos Sąjungos teisės aktus, kuriuose nustatytas audito veiklos reguliavimas Europos Sąjungos lygmeniu. Taikant šį metodą, ne tik atskleidžiamos teorinės bei praktinės audito veiklos teisinio reguliavimo Lietuvoje problemos, bet atsižvelgiant į kitų valstybių gerosios praktikos pavyzdžius, numatomi atskleistų problemų sprendimo galimybės ir būdai. O tai labai svarbu, siekiant, kad būtų atrasti ne bet kokie, o geriausi ir Lietuvai priimtinausi problemų sprendimo būdai, atsižvelgiant tiek į tarptautinius, tiek į Europos Sąjungos reikalavimus, tiek į nacionalinius ypatumus, tiek į teisės tradicijas.

Nacionalinis, tarptautinis ir Europos Sąjungos audito veiklos teisinis reglamentavimas – tai viena sistema, todėl darbe buvo taikomas *sisteminės analizės metodas*, siekiant išnagrinėti audito veiklos teisinio reguliavimo sistemą, kaip šios teisės sistemos sudėtinę dalį.

Indukcinis – dedukcinis metodas taikytas naudojant audito veiklos teisinės sistemos tyrimų duomenis, formuluojant ir pateikiant apibendrinimus.

Darbe panaudotas Lietuvos ir užsienio mokslinės literatūros *palyginamosios analizės metodas*, leidęs nustatyti audito veiklos teisinio reguliavimo esmę, nacionalinius skirtumus, panašumus bei aktualias problemas.

Vertinant Lietuvos audito veiklos teisinį reguliavimą, atsižvelgiant į tarptautinį, Europos Sąjungos, kitų valstybių narių teisinį reguliavimą, taip pat į audito veiklos teisinio reguliavimo gerosios praktikos pavyzdžius, darbe taikytas ir *kritikos metodas*.

Remiantis atlikta analize, išanalizuotais faktais ir jos duomenimis, taikant *sintezės metodą*, darbe pateikiami galimi problemų sprendimo būdai.

Siekiant kuo objektyvesnio auditorių ir audito įmonių veiklos teisinio reguliavimo Lietuvoje problemų tyrimo, vienas pagrindinių mūsų taikytų empirinių metodų - *dokumentų analizės metodas*. Šio metodo pagalba išanalizuoti tarptautiniai, Europos Sąjungos, Lietuvos Respublikos bei kitų valstybių audito veiklą reguliuojantys teisės aktai, taip pat surinkti darbui reikalingi pirminiai duomenys, kurie naudojami kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai.

Atsižvelgiant į tai, kad turima reikalingos patirties, įgytos profesinėje auditorių veikloje, o praktinės patirties kaupimas ir apibendrinimas - svarbi sąlyga įgyvendinant teorines nuostatas ir skatinant teorijos plėtrą, darbe papildomai taikytas ir *profesinės patirties apibendrinimo metodas*.

Vartojamos sąvokos

Auditas (angl. audit). Auditas nagrinėjamos temos kontekste suprantamas kaip metinės finansinės atskaitomybės ar konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas, jei jį reikalaujama atlikti pagal Bendrijos teisę.³ Tiek teisės aktuose, tiek ir mokslinėje literatūroje auditas apibrėžiamas labai skirtingai, o šią problemą nagrinėjęs J.Mackevičius priėjo išvados, kad audito apibrėžimo problema dar nėra išspręsta, apibrėžimai pernelyg sudėtingi, aprėpiantys įvairius audito proceso aspektus⁴, todėl pažymėtina, kad auditas – tai nepriklausomas audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, reikalavimais. Audito tikslas – įgalinti auditorių pareikšti nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal nustatytus finansinės atskaitomybės reikalavimus⁵.

Audito veiklos teisinis reguliavimas (angl. legal regulation of audit process). Teisinis reguliavimas - tai tokia socialinio reguliavimo rūšis arba forma, kai poveikis žmonių elgesiui yra daromas teisės normomis ir teisės principais⁶. Audito veiklos teisinis reguliavimas nagrinėjamos temos kontekste apima teisėkūros institucijų veiklą rengiant teises nuostatas ir teises priemones jų galiojimui užtikrinti, reguliuojant atliekant auditą atsirandančius socialinius santykius, įtvirtinant teises ir pareigas šių santykių dalyviams.

Auditorių ir audito įmonių viešojo priežiūra (angl. public oversight for auditors and audit firms). Nagrinėjamos temos kontekste auditorių ir audito įmonių viešojo priežiūra - priemonių visuma, kuriomis valstybė narė siekia užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę ir patikimumą. Auditorių ir

³ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, P. 92)

⁴ Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. – P. 14.

⁵ Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai. (su pakeitimais ir papildymais iki 2004 m. sausio 1 d.) – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2005. – P. 134.

⁶ Vaišvila A. Teisės teorija. – Vilnius: Justitia, 2004. – P. 197.

audito įmonių viešojo priežiūra apima: auditorių ir auditą atliekančių įmonių patvirtinimą ir registraciją, profesinės etikos bei vidaus kokybės kontrolės standartų tvirtinimą, tęstinį mokymą, kokybės užtikrinimą, tyrimų bei drausminės atsakomybės sistemas⁷.

Auditorius (angl. auditor). Auditorius nagrinėjamos temos kontekste – tai fizinis asmuo, atitinkantis keliamus reikalavimus, kuriam vadovaujantis teisės aktų reikalavimais yra suteiktas atestuoto auditoriaus vardas ir kuris turi teisę atlikti auditą. Atkreiptinas dėmesys, kad atsižvelgiant į Audito įstatymą, auditoriai gali būti skirstomi į auditorius, kitos valstybės narės auditorius ir valstybės ne narės auditorius.

Raktiniai žodžiai: auditas, auditorius, viešojo priežiūra.

Keywords: audit, auditor, public oversight.

⁷ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, P. 100)

1. AUDITO SAMPRATA IR TIKSLAI

1.1. Audito samprata

Rinkos ekonomikoje auditas įgyja vis didesnę reikšmę ir pasitikėjimą, padeda užkirsti kelią piktnaudžiavimui, klastojimui, apgavystėms, sukčiavimui. Reikia pripažinti, kad jis turi įtakos ekonominiams santykiams, ekonomikos stabilumui, įmonėms, institucijoms, valstybėms, pavieniams asmenims, o vengiant skirtingų interpretavimų, labai išsamiai reglamentuotas tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu. Todėl tikslinga yra išsamiau aptarti audito sampratą.

Kadangi auditas yra labai sudėtingas, įtakojamas įvairių veiksnių procesas, įvairiuose šaltiniuose auditas apibrėžiamas gana skirtingai. Tai patvirtina ir toliau pateikiamų audito sampratų analizė. Amerikos apskaitininkų asociacija pateikia tokį audito apibrėžimą: „Auditas - tai sisteminis įrodymų, patvirtinančių ekonominius įvykius ir veiksmus, objektyvaus gavimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti patvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimo laipsnį, bei gautų rezultatų pateikimas suinteresuotiems vartotojams“⁸, ir nors šis apibrėžimas atrodo pakankamai grėsmingai ir sudėtingai, reikia sutikti, kad audito metu yra surenkami ir įvertinami įrodymai, ar finansinė atskaitomybė atitinka bei atspindi realią situaciją, o gauti rezultatai yra perduodami tiksliniams vartotojams. Pasak J.Mackevičiaus, dažniausiai audito teorijoje ir praktikoje naudojamas paprasčiausias audito apibrėžimas: „Auditas – tai įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas“⁹, tačiau šiuo atveju auditas suprantamas tik siaurąja prasme, t.y. kaip finansinės atskaitomybės auditas. Analogiškai, teigia ir V.Lakis, manantis, kad auditas gali būti apibrėžiamas kaip finansinės ir nefinansinės informacijos, apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie juos pareiškimas¹⁰.

Tuo tarpu nagrinėjant audito teisinio reglamentavimo aspektus, reikia atkreipti dėmesį, kad Lietuvoje audito sąvoka yra apibrėžta tik Lietuvos Respublikos audito įstatyme¹¹ (toliau – Audito įstatymas), o kituose įstatymuose vartojama tokia pat sąvoka, kaip apibrėžta jau minėtame Audito įstatyme: „Finansinių ataskaitų auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančių finansinių

⁸ Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. – P. 13.

⁹ Ten pat. P. 11.

¹⁰ Lakis V. Audito sistema: raida ir problemos: monografija. – Vilnius: VU leidykla, 2007. – P. 16.

¹¹ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2008, Nr.82-3233.

ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais“.¹² Galima teigti, kad šiuo atveju yra apibrėžiama tik viena audito rūšis – finansinių ataskaitų auditas. Tuo tarpu kitų rūšių nepriklausomų auditorių bei audito įmonių atliekamas auditas dabar galiojančiuose Lietuvos teisės aktuose nėra reglamentuojamas.

Vadovaujantis 200-uju tarptautiniu audito standartu „Tarptautinių audito standartų sistema“¹³, audito tikslas – įgalinti auditorių pareikšti nuomonę apie tai, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal nustatytus finansinės atskaitomybės reikalavimus. Atkreiptinas dėmesys, kad tas pats tikslas taikytinas ne tik finansinės, bet ir kitos informacijos, parengtos pagal atitinkamus kriterijus, auditui, t.y. auditui plačiąja prasme – tame tarpe ir susijusioms paslaugoms, apimančioms peržvalgas, sutartas procedūras ir finansinės informacijos rinkimą bei apdorojimą. Be audito ir susijusių paslaugų, auditoriai vadovaudamiesi teisės aktų nuostatomis, gali teikti ir kitas, nesusijusias paslaugas, tokias kaip konsultacijos mokesčių, finansų ar apskaitos klausimais. Todėl šiuo atveju tarptautinis reglamentavimas apima ir kitas audito rūšis - valdymo auditą, veiklos auditą ir kt.

Reikia paminėti, kad kai kurie mokslininkai savo darbuose audito tema audito sampratą nagrinėja žymiai platesne prasme ir kitu aspektu nei finansinis auditas. P.Oržekauskas ir I. Šmaižienė savo straipsnyje auditą nagrinėja kaip šiuolaikinį organizacijų valdymo ir administravimo auditą¹⁴, o ne tik susietą su finansų bei apskaitos kontrole ir priežiūra. Vakarų valstybėse tokia plati audito samprata jau yra įgavusi žymiai platesnę prasmę ir jos taikymas apima daugelį įvairių organizacijų veiklos sričių, kadangi kitose šalyse audito taikymo sritys, tikslai, funkcijos išsiplėtė, tobulėjo ir paprasčiausiai jau nebepatenka po finansinio audito tikslais, funkcijomis, o tuo pačiu ir samprata. Tai parodo, kad audito samprata turi plačią prasmę, o taikymo prasme jis gali būti siejamas su labai įvairiomis kontrolės bei priežiūros formomis, atsižvelgiant į konkrečius poreikius.

Kaip matome, nepriklausomas auditas suvokiamas ir apibrėžiamas labai skirtingai, nes įvairiai suprantamas jo vaidmuo ir vieta visuomenėje, skiriasi ir teisinis audito veiklos reguliavimas. Reikia sutikti su šį klausimą nagrinėjusio J. Mackevičius nuomone, kuris priėjo išvados, kad audito apibrėžimo problema dar nėra išspręsta: daugelis apibrėžimų pernelyg sudėtingi, aprėpia įvairius audito proceso aspektus.¹⁵

¹² Ten pat.

¹³ Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai. (su pakeitimais ir papildymais iki 2004 m. sausio 1 d.) – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2005. – P. 180.

¹⁴ Oržekauskas P., Šmaižienė I. Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas // *Ekonomika ir vadyba*, – 2009, Nr. 14, P. 1163.

¹⁵ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. – P. 12.

Nagrinėjant Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas, galima pastebėti, kad Audito direktyvoje¹⁶ yra pateikiama tik bendra teisės aktų nustatyto audito sąvoka: „teisės aktų nustatytas auditas – tai metinės finansinės atskaitomybės ar konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas, jei jį reikalaujama atlikti pagal Bendrijos teisę“, kuri tiksliai apibrėžia teisės aktų nustatyto audito objektus, t.y. nustato, kad finansinių ataskaitų auditas privalomas pagal valstybių narių teisės aktus, tačiau detaliau nereglamentuoja kitų rūšių auditui keliamų reikalavimų.

Audito sąvokos lyginamoji analizė rodo, kad dažniausiai auditas yra siejamas su nepriklausomu finansinių duomenų bei ataskaitų tikrinimu. Pažymėtina, kad ir Lietuvoje auditas vis dar daugeliu atvejų suprantamas siaurąja prasme, t.y. suprantamas kaip finansinės atskaitomybės auditas, ir tai lemia nemažai priežasčių: esamas teisinis audito veiklos reguliavimas, institucijos, atsakingos už audito veiklos reguliavimą bei priežiūrą, Lietuvoje veikiantys auditoriai bei audito įmonės.

Atsižvelgiant į audito veiklos teisinio reguliavimo Europos Sąjungoje bei Lietuvoje objektus, toliau šiame darbe nagrinėsime auditą, kaip metinės finansinės atskaitomybės ar konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditą, jei jį reikalaujama atlikti pagal Bendrijos teisę.

1.2. Audito tikslai

Vadovaujantis 200 – uoju tarptautiniu audito standartu, audito tikslas apibrėžtas pakankamai siaurai: „finansinių ataskaitų audito tikslas – sudaryti auditoriui galimybę pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką“¹⁷. Tuo tarpu Audito įstatymo 3 str. audito tikslai yra apibrėžti pakankamai plačiai:

- nustatyti, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymą;
- nustatyti ar metiniame (konsoliduotame metiniame) pranešime arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis¹⁸.

¹⁶ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, P. 92)

¹⁷ Tarptautiniai audito standartai.

http://www.lar.lt/new/lar_files/public/microsoft_word_200_tsa_20080101_vertimas_lt.pdf [Žiūrėta 2009 10 19].

¹⁸ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2008, Nr.82-3233.

Galima teigti, kad šie audito tikslai atspindi audito esmę, paskirtį ir netgi auditorių pareigas. Todėl pagrindiniu audito tikslu būtų galima laikyti auditoriaus, atliekančio auditą, pareigą kompetentingai ir preciziškai įvertinti, ar tikrinama įmonės finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, ar atskaitomybė parengta vadovaujantis teisės aktų nuostatomis bei reikalavimais, ir apie tai pareikšti savo nuomonę. Šiuo atveju auditoriaus nuomonės pareiškimas yra labai reikšmingas ir svarbus finansinių ataskaitų vartotojams: investuotojams, savininkams, kitiems suinteresuotiems asmenims.

Reikėtų pritarti J. Mackevičiaus nuomonei, kuris labai detalai išanalizavęs audito tikslo formuluotes, mano, kad pagrindinis audito tikslas – įvertinti, ar finansinė atskaitomybė rodo tikrąją įmonės finansinę būklę, ar ši atskaitomybė parengta pagal bendruosius apskaitos principus bei teisės aktus ir siūlo išskirti tris svarbiausius uždavinius auditoriui:

- › įvertinti įmonės finansinę atskaitomybę ir nustatyti ar ji rodo tikrąją įmonės būklę,
- › išreikšti asmeninę nuomonę apie finansines ataskaitas,
- › įsitikinti, ar finansinės ataskaitos parengtos pagal bendruosius apskaitos principus.¹⁹

1.3. Teisinis audito reglamentavimas

Teisinis audito reglamentavimas yra patikimos ir stabilios audito sistemos egzistavimo užtikrinimas, apimantis audito teisinį, metodinį ir valdymo aspektus.²⁰ Atsižvelgiant į tai, audito teisinio reguliavimo objektu laikomi visuomeniniai santykiai, atsirandantys auditoriams bei audito įmonėms vykdant audito veiklą, t.y. atliekant auditą bei teikiant kitas teisės aktuose nustatytas paslaugas. Svarbiausias auditorių ir audito įmonių veiklos sritis, nepriklausomumą, atsakomybę, darbo kokybę, santykius su klientais reglamentuoja nacionaliniai teisės aktai, tarptautiniai bei Europos Sąjungos teisės aktai, auditorių profesinės etikos kodeksas, o audito atlikimas dažniausiai reglamentuojamas tarptautiniuose ir nacionaliniuose audito standartuose, priklausomai nuo valstybės narės nacionalinės teisinės sistemos. Daugelis pasaulio valstybių jau yra atsisakę nacionalinių audito standartų ir tiesiogiai vadovaujasi tarptautiniais audito standartais, o ateityje tarptautinius audito standartus planuojama aprobuoti bei pritaikyti ir Europos Sąjungos lygiu, kad jais vadovautųsi visi Europos Sąjungoje patvirtinti auditoriai bei audito įmonės.

Siekiant užtikrinti labai aukštą audito kokybę tiek Europos Sąjungos, tiek pasaulio mastu, daugelis valstybių ėmė įvairiomis priemonėmis stiprinti auditorių bei audito įmonių viešąją priežiūrą.

¹⁹ Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. – P. 12.

²⁰ Daujotaitė D. Finansinis auditas. – Mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. – P. 32.

Visais įmanomais būdais buvo siekiama gerinti esamą padėtį bei spręsti kylančias problemas, susijusias su audito kokybe ir auditoriaus išvadų patikimumu. Tačiau norint pasiekti gerų rezultatų, visas pastangas teko sutelkti ir ypač susikonsoliduoti reglamentuojant tokias sritis, kaip: auditoriaus nepriklausomumas, tarptautinių audito standartų taikymas, audito įmonių tikrinimai, kontrolė ir bendradarbiavimas su trečiosiomis šalimis, profesinės etikos kodekso laikymasis. O tai sąlygoja visuomenės pasitikėjimo didėjimą atliekamo audito kokybe ir auditorių veiklos skaidrumu bei preciziškumu.

2. AUDITO VEIKLOS TEISINIS REGULIAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

2.1. Teisinis reguliavimas Europos Sąjungos ir nacionaliniu lygiu

Europos Sąjungoje pastaraisiais metais siekiant unifikuoti audito veiklą, visuomeniniai santykiai, susiję su audito veikla, vis dažniau reguliuojami Europos Sąjungos lygiu, tuo pačiu tobulinant ir nacionalinius audito veiklą reglamentuojančius teisės aktus. Nemažą reikšmę tam turėjo ir priimtoji Audito direktyva bei taikomi tarptautiniai audito standartai, įtakoję audito teisinio reguliavimo harmonizavimą.

Europos Sąjungos teisė – tai teisė, veikianti ne tik tarp valstybių narių, bet ir kaip bendra valstybėms narėms teisė. Ji yra savarankiška teisės sistema, nesutampanti nei su bendrąja tarptautine teise, nei su nacionaline teise. Ji nėra izoliuota nuo kitų teisės sistemų, o užima tarpinę padėtį tarp nacionalinės ir tarptautinės teisės, kaip federalinė teisė federacinėje valstybėje (pagal siūlomą prielaidą) yra tarp tarptautinės ir federacijos subjektų teisės.²¹ Steigimo sutartyse numatytose srityse Europos Sąjungos teisė apibrėžia ir reguliuoja Bendrijų, jų institucijų, valstybių narių, jų juridinių ir fizinių asmenų teises ir pareigas.²² Todėl Europos Sąjungos teisinio reguliavimo objektas – Steigimo sutartyse apibrėžti konkretūs visuomeniniai santykiai. Iš pradžių tokių Europos Sąjungos reguliuojamų visuomeninių santykių pobūdis buvo daugiausiai ekonominis, tačiau plečiantis Europos Sąjungai ir atsiradus poreikiui, Europos Sąjungos teisinio reglamentavimo objektu tampa vis daugiau ir įvairesnių visuomeninių santykių.

Tuo tarpu nacionalinės teisės sistemos paskirtis – reglamentuoti visuomeninius santykius, aktualius konkrečiai visuomenei tam tikru metu, esant tam tikroms sąlygoms ir tam tikroje valstybėje.

Tačiau visais atvejais svarbu pabrėžti, kad reguliuojant visuomeninius santykius Europos Sąjungos lygiu, turi būti laikomasi subsidiarumo principo, t.y. vieno iš trijų EB sutarties 5 straipsnyje įtvirtintų principų, pagal kurį atskiriamos valstybių narių ir Europos Sąjungos kompetencijos sritys, t.y. nustatoma, kas turėtų imtis tam tikrų veiksmų.

Jeigu Bendrija turi išimtinę kompetenciją veikti tam tikroje srityje, abejonių dėl to, kas turėtų imtis veiksmų, nekyla ir subsidiarumo principas netaikomas. Jeigu Bendrija ir valstybės narės dalijasi kompetencija, minėtasis principas reiškia, kad pirmenybė teikiama decentralizacijai. Europos Sąjungoje, vadovaudamasi subsidiarumo principu, veikia tik tada, kai pasiūlytas veiksmas negali būti

²¹ Tatham A. Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 1999. – P. 53.

²² Vitkus G. Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas. Vilnius: Eugrimas, 2002. P. 59.

tinkamai įvykdytas valstybių narių ir dėl pasiūlyto veiksmo masto bei poveikio Bendrija jį atliktų geriau. Todėl reglamentavimas Bendrijos lygiu yra prasmingas tik tada, kai konkreti problema peržengia nacionalines sienas ir negali būti tinkamai išspręsta valstybių narių nacionalinėmis priemonėmis bei pajėgomis, tačiau gali būti išspręsta Bendrijos priemonėmis. P. Craig ir G. D. Burca nuomone, esminis subsidarumo principo tikslas - užtikrinti Bendrijos kompetencijos įgyvendinimo teisėtumą²³.

2.2. Direktyva kaip Europos Sąjungos teisės šaltinis

Kaip jau buvo minėta, subsidarumo principo turi būti laikomasi Europos Sąjungos institucijoms priimant teisės aktus, reguliuojančius tam tikrus visuomeninius santykius – reglamentus, direktyvas, sprendimus ir kt. teisės aktus, priimamus remiantis pirminiais teisės šaltiniais ir siekiant juos įgyvendinti. Ne išimtis ir Europos Sąjungos institucijų priimami teisės aktai – direktyvos. Tai – vienas iš antrinių Europos Sąjungos teisės šaltinių. Direktyvos EB steigimo sutarties²⁴ 249 straipsnyje nurodytos kaip teisiškai valstybėms narėms, kurioms yra skirtos, privalomi teisės aktai, siektino rezultato atžvilgiu. Jos yra skiriamos vienai, kelioms arba visoms valstybės narėms, privalomos kiekvienai valstybei narei, kuriai adresuojamos bet neskiriamos asmenims. Tačiau nepaisant privalomumo, valstybėms narėms yra suteikiama galimybė pasirinkti direktyvų įgyvendinimo formas ir būdus, atsižvelgiant į nacionalinį teisinį reguliavimą, kultūrą, tradicijas, savitumą. Todėl galima teigti, kad pagrindinė direktyvų funkcija – harmonizuoti, suderinti Europos Sąjungos ir valstybių narių tam tikrų visuomeninių santykių teisinį reglamentavimą. Šiuo atveju direktyvos nėra taikomos tiesiogiai, todėl yra išvengiama tiesioginiu taikymu sukelti chaosą valstybių narių nacionalinėse teisinėse sistemose. Kadangi direktyvų normos neišgalioja automatiškai, valstybės narės yra įpareigojamos direktyvų pagrindu suderinti nacionalinę teisę su Europos Sąjungos teise. Valstybės narės privalo nustatyti laiku imtis veiksmingų direktyvų įgyvendinimo priemonių, nes netinkamo arba nesavalaikio įgyvendinimo atveju valstybė narė tampa atsakinga už žalą, padarytą privatiems subjektams, kurių teisės būtų apgintos laiku ir tinkamai įgyvendinus direktyvą. Reikia sutikti su Sacha Prechal (2005), kuris teigia, kad direktyvoje nustatyti įpareigojimai nėra pilnai įgyvendinti vien tik remiantis faktu, kad pakeisti nacionaliniai teisės aktai – svarbiausia, kad tie teisės aktai būtų pritaikyti ir veiktų praktikoje.²⁵

²³ Craig P., De Burca G. EU Law. Texts, cases and materials. 4th edition // Oxford University Press 2008, P. 100.

²⁴ Europos bendrijos steigimo sutartis. <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/getfmt?C1=e&C2=9224> [žiūrėta 2009 09 10].

²⁵ Prechal S. Directives in EC Law / 2nd ed. – Oxford University Press, 2005. – P. 52.

Atkreiptinas dėmesys, kad nors EB steigimo sutartyje nėra tiesioginių nuorodų dėl direktyvų tiesioginio taikymo, Teisingumo teismas byloje Van Duyn prieš Home Office²⁶ (1974 m.) yra nusprendęs, kad direktyvos gali veikti ir tiesiogiai, tačiau, atsižvelgiant į nustatytus tiesioginio direktyvų veikimo apribojimus, kurie numato, kad tiesiogiai direktyvos gali veikti tik pasibaigus nustatytam laikotarpiui, per kurį jos turėjo būti įgyvendintos (Byla 148/78 Pubblico Ministero v. Ratti ([1979])²⁷, ir kad direktyvoms nepripažįstamas horizontalus tiesioginis veikimas (Byla 152/84 Marshall v Southampton Health Authority [1986]).²⁸

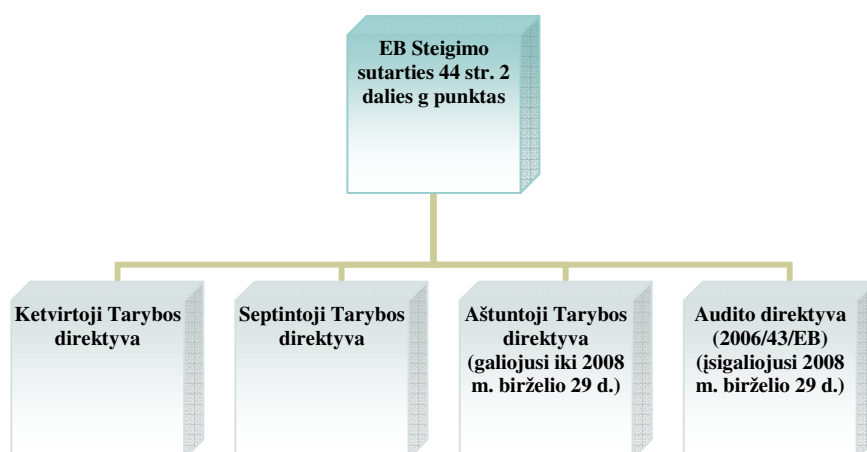
Kaip jau buvo minėta, Europos Sąjungos teisė reglamentuoja tik tam tikrus, Europos Bendrijos steigimo sutartimis konkrečiai apibrėžtus santykius. Todėl svarbu išskirti teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias visuomeninių santykių, susijusių su audito veikla, reguliavimą Europos Sąjungos lygiu. Atkreiptinas dėmesys, kad tiesiogiai EB steigimo sutartyje santykiai, susiję su audito veikla, nėra įvardinti, tačiau EB Steigimo sutarties 44 str. 2 dalies g punktas²⁹ nustato, kad Taryba ir Komisija vykdo joms tenkančias pareigas, iš jų ir „kiek būtina koordinuodamos apsaugos priemonės, kurių valstybės narės reikalauja iš bendrovių ar firmų, apibūdintų 48 straipsnio antrojoje pastraipoje, imtis narių ir kitų asmenų interesams apsaugoti, ir siekdamos užtikrinti tokių priemonių lygiavertiškumą bendrijoje“. Pažymėtina, kad ši Sutarties nuostata patvirtina, jog visuomeninių santykių sritis, susijusi su auditu, priklauso Europos Sąjungos teisės reglamentavimo sričiai, o Taryba ir Komisija įgaliojamos imtis lygiaverčių priemonių asmenų interesams Europos Sąjungoje apsaugoti. Kadangi įgyvendindamos joms suteiktus Sutarties įgaliojimus, Taryba ir Komisija pagal kompetenciją priima teisės aktus, toliau darbe bus detaliau nagrinėjamos audito veiklą reglamentuojančių Europos Sąjungos lygiu priimtų teisės aktų nuostatos (žr. 1 pav.).

²⁶ Byla 41/74, Van Duyn v Home Office (1974) ECR 1338.

²⁷ Byla 148/78 Pubblico Ministero v. Ratti ([1979] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61978J0148:EN:HTML> [žiūrėta 2009 09 10].

²⁸ Byla 152/84 Marshall v Southampton Health Authority [1986] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984J0152:EN:HTML> [žiūrėta 2009 09 10].

²⁹ Europos bendrijos steigimo sutartis. <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/getfmt?C1=e&C2=9224> [žiūrėta 2009 09 10].



1 pav. Audito veiklą reglamentuojantys Europos Sąjungos lygiu priimti teisės aktai

2.3. Pagrindinės audito veiklai taikomos direktyvos

2.3.1. Ketvirtoji Tarybos direktyva

Nors diskusijose, vykusiose dėl Pirmosios Tarybos direktyvos nuostatų, buvo valstybių narių siūlymų bei nuomonių dėl įmonių metinių ataskaitų viešo skelbimo, tačiau šis klausimas buvo atidėtas vėlesnėms diskusijoms ir leido pasiekti kompromisą, t.y. atskleidimo reikalavimus taikyti ribotos atsakomybės bendrovėms tik nuo „direktyvos dėl balanso ir pelno (nuostolio) ataskaitos turinio suderinimo ir dėl išimčių toms bendrovėms, kurių balanso suma yra mažesnė negu nustatyta direktyva, pagal kurią jos atleidžiamos nuo įpareigojimo visiškai ar iš dalies skelbti minėtus dokumentus, įgyvendinimo datos. Tokią direktyvą Taryba priima per dvejus metus nuo šios direktyvos priėmimo“.³⁰

Remiantis Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu ir įgyvendinant Pirmosios Tarybos direktyvos nuostatas bei siekiant taikyti informacijos atskleidimo reikalavimus, 1978 m. liepos 25 d., po dešimtmetį trukusių valstybių narių diskusijų ir nuomonių derinimo, Europos Sąjungos Taryba priėmė Ketvirtąją bendrovių teisės direktyvą „Dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių“.³¹ Svarbu pažymėti, kad ši direktyva – pagrindinis dokumentas,

³⁰ 1968 m. kovo 9 d. Pirmoji Tarybos Direktyva dėl apsaugos priemonių, kurių valstybės narės, siekdamos suvienodinti tokias apsaugos priemones visoje Bendrijoje, reikalauja iš Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje apibrėžtų bendrovių, jų narių ir kitų interesų apsaugai, koordinavimo (68/151/EEB)

http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=15499&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009-09-17].

³¹ 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva grindžiama Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (78/660/EEB)

http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35661&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009-09-17].

harmonizavęs teisinės nuostatas dėl finansinės atskaitomybės rengimo, finansinės atskaitomybės formų, jos rengimo principų. Galima teigti, kad Ketvirtoji Tarybos direktyva padėjo užtikrinti bendrovių rengiamos finansinės atskaitomybės skaidrumą bei patikimumą, o ypač – pasiektas kompromisas bei sutarimas į Ketvirtąją Tarybos direktyvą inkorporuoti 11 skirsnį „Auditas“, kuriame nustatoma, jog įmonių metinių ataskaitų auditą turi atlikti asmenys, turintys nacionaliniais teisės aktais suteiktus įgaliojimus, ir tai, kad už auditą atsakingi asmenys turi patikrinti, ar metinis pranešimas atitinka tų pačių finansinių metų metinę atskaitomybę.³² Tai reiškė, kad priėmus Ketvirtąją Tarybos direktyvą, Bendrijos teisėje nustatytą įmonių finansinių ataskaitų auditą galėjo atlikti tik patvirtinti auditoriai. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad Ketvirtojoje Taryboje direktyvoje nėra reglamentuojamas audito atlikimas, audito apimtis, auditorių teisės ir pareigos. Buvo sutarta, kad šios nuostatos bus inkorporuotos į rengiamą Penktosios Tarybos direktyvos projektą, bet dėl šios direktyvos nesutarus ir jos nepriėmus, nebuvo Bendrijos lygiu priimto ir reglamentavimo dėl audito atlikimo, audito apimtys, auditorių teisių bei pareigų.

2.3.2. Septintoji Tarybos direktyva

Galima teigti, kad Septintoji Tarybos direktyva³³ papildė Ketvirtąją Tarybos direktyvą, kadangi joje reglamentuojama įmonių konsoliduotų ataskaitų rengimo sąlygos, forma, turinys, įvertinimo taisyklės, ataskaitų skelbimas bei konsoliduotų ataskaitų auditas. Septintojoje Tarybos direktyvoje aiškiai nustatoma, kad bendrovių grupės konsoliduotą atskaitomybę turi rengti grupės patronuojanti bendrovė, o auditas atliekamas laikantis valstybės narės įstatymo, kuris pagal Septintosios Tarybos direktyvos reikalavimus reglamentuoja patronuojančios bendrovės veiklą.³⁴

Septintosios Tarybos direktyvos nuostatos, susijusios su auditu yra beveik identiškos Ketvirtosios Tarybos direktyvos nuostatomis – skiriasi tik auditavimo objektas. Direktyvos ketvirtajame skirsnyje nustatoma, kad konsoliduotą atskaitomybę parengusi įmonė turi būti patikrinama vieno ar daugiau asmenų, įgaliotų tikrinti atskaitomybę pagal valstybės narės, kuri valdo šią bendrovę, įstatymus, ir kad asmuo arba asmenys, atsakingi už konsoliduotos atskaitomybės auditą, privalo taip pat patikrinti, ar

³² Ten pat.

³³ 1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos Direktyva grindžiama Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 (3) (g) straipsniu, dėl konsoliduotos atskaitomybės (83/349/EEB).

http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=41937&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009 11 05].

³⁴ Ten pat.

konsoliduota metinė atskaitomybė neprieštarauja konsoliduotai atskaitomybei tais pačiais finansiniais metais.³⁵

2.3.3. Aštuntoji Tarybos direktyva

Bendrosios rinkos kūrimo elementai – bendrovių teisė ir apskaita – vienos iš pirmųjų sričių, kurios buvo suderintos Europos lygmeniu.

Netrukus po to, Europos lygmeniu buvo pradėta derinti ir audito sritis, kadangi:

- ✓ pagal Ketvirtąją Tarybos direktyvą tam tikrų tipų bendrovių metinėms atskaitomybėms buvo būtinas auditas, kurį atliktų vienas ar daugiau asmenų, turinčių teisę tokį auditą atlikti, nuo kurio gali būti atleistos tik direktyvos 11 straipsnyje nurodytos bendrovės;
- ✓ pagal Septintąją Tarybos direktyvą buvo būtinas auditas konsoliduotoms finansinėms atskaitomybėms;
- ✓ asmenų, turinčių teisę atlikti įstatymų numatytą apskaitos dokumentų auditą, kvalifikaciniai reikalavimai turėjo būti suderinti, kad būtų užtikrintas jų nepriklausomumas ir gera reputacija.

Atsižvelgdama į tai, 1984 m. balandžio 10 d. Europos Bendrijų Taryba priėmė Aštuntąją Tarybos direktyvą (EEB) 84/253, grindžiamą Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu (dabar 44 str. 2 dalies g punktas) dėl asmenų, atsakingų už įstatymu numatyto apskaitos dokumentų audito atlikimą, patvirtinimo.³⁶ Aštuntoji Tarybos direktyva tarsi papildė Ketvirtąją ir Septintąją Tarybos direktyvas, o jos nuostatos buvo taikomos be išimčių – tiek valstybėms, turinčioms galias audito tradicijas, tiek ir valstybėms, dar tik pradedančios kurti savo audito sistemas.

Reikia pastebėti, kad Aštuntoji Tarybos direktyva – tai pirmasis teisės aktas, reglamentuojantis audito veiklą Bendrijos mastu ir skirtas visoms valstybėms narėms. Šio teisės akto nuostatomis buvo siekiama nustatyti, kad valstybių narių auditoriai, atliekantys teisės aktuose nustatytą privalomą finansinių ataskaitų auditą, turėtų lygiavertį kvalifikacijos minimumą, t.y. ji įtvirtino reikalavimus dėl fizinių bei juridinių asmenų patvirtinimo auditoriais. Aštuntojoje Tarybos direktyvoje buvo nustatyta, kad patvirtinimas auditoriumi gali būti suteiktas tik asmeniui, atitinkančiam nustatytas sąlygas, susijusias su teisiniu statusu, struktūra, kvalifikacija, nepriekaištinga reputacija, nepriklausomumu, sąžiningumu. Aštuntojoje Tarybos direktyvoje taip pat buvo nustatyta ir jos taikymo apimtis, auditą

³⁵ Ten pat.

³⁶ 1984 m. balandžio 10 d. Aštuntoji Tarybos direktyva grindžiama Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 (3) g punktu dėl asmenų atsakingų už įstatymu numatyto apskaitos dokumentų audito atlikimą, patvirtinimo http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35823&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009 11 05].

atliekančių asmenų patvirtinimo taisyklės, auditą atliekančių asmenų profesinio sąžiningumo ir nepriklausomumo užtikrinimas, atliekančių auditą fizinių asmenų ir audito įmonių viešumo užtikrinimas ir baigiamosios nuostatos, skirtos valstybėms narėms.

Svarbu pažymėti, jog šios direktyvos esminė nuostata, kad teisės aktų nustatyta bendrovių ir įmonių metinių bei konsoliduotų atskaitomybių auditą atlieka tik patvirtinti asmenys, kurių valstybės narės turėjo įgyvendinti vadovaudamasi direktyvos II dalyje pateiktomis labai detalėmis Patvirtinimo taisyklėmis³⁷.

Reikia atkreipti dėmesį, kad derinant Aštuntosios Tarybos direktyvos nuostatas, buvo ieškoma kompromiso dėl Ketvirtojoje ir Septintojoje Tarybos direktyvose įtvirtintų išimčių nereikalauti atlikti audito mažose įmonėse bei grupėse ir Danijos pozicijos tokių išimčių netaikyti, kad nebūtų apribota žemesnės kvalifikacijos auditorių veikla, jiems paliekant teisę audituoti tik mažas įmones. Po ilgų svarstymų ir derybų buvo rastas kompromisas, įtvirtintas Aštuntosios Tarybos direktyvos 20 ir 21 straipsniuose, leidžiančiuose nukrypti nuo kai kurių direktyvos nuostatų valstybei, nesinaudojančiai išimtimis, leidžiančiomis neatlikti audito mažose įmonėse bei nerengti konsoliduotų finansinių ataskaitų mažoms grupėms.

Taikydamos Aštuntąją Tarybos direktyvą, valstybės narės iki 1988 m. sausio 1 d. turėjo suderinti savo nacionalinius teisės aktus su šios direktyvos nuostatomis, o atitinkamus tekstus perduoti Europos Komisijai. Tačiau kol valstybės narės derino savo nacionalinius teisės aktus, reglamentuojančius audito veiklą su Aštuntosios Tarybos direktyvos nuostatomis, audito veiklą reglamentuojantys Europos Sąjungos teisės aktai buvo nuolat peržiūrimi ir keletą kartų atnaujinti, pritaikant juos prie realių poreikių.

2.3.4. 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB

Atsižvelgiant į tai, 2006 m. gegužės 17 d. buvo priimta Audito direktyva – Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB, t.y. Aštuntąją Tarybos direktyvą dėl asmenų, atsakingų už įstatymu nustatyto apskaitos dokumentų audito atlikimą, patvirtinimo.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad pagrindinis Audito direktyvos tikslas – iš esmės (nors ir ne iki galo) suderinti teisės aktų nustatyto audito reikalavimus, o tuo pačiu ir užtikrinti Europos Sąjungoje tinkamą

³⁷ Ten pat.

audito kokybę, detalizuoti auditorių pareigas, reikalavimus nepriklausomumui bei etikai, auditorių atsakomybės draudimui, siekti užtikrinti efektyvesnę audito profesijos viešąją priežiūrą, taip pat ir glaudesnę bendradarbiavimą tarp auditorių viešosios priežiūros institucijų, todėl ją sudaro net 12 skyrių, labai detaliai reglamentuojančių įmonės finansinės atskaitomybės auditą.

Pažymėtina, kad Audito direktyva nustato minimalius reikalavimus tik:

- ✓ teisės aktais nustatytam (t.y. pagal valstybės narės įstatymus privalomam auditui),
- ✓ finansinių ataskaitų ir konsoliduotų finansinių ataskaitų auditui.

Todėl ir Audito direktyvos 1 straipsnyje yra labai aiškiai nustatyta, kad ši direktyva apibrėžia metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės teisės aktų nustatyto audito taisyklės. Reikia sutikti, kad Audito direktyvoje taisyklės, susiję su auditorių ir audito įmonių veikla, pateiktos neįprastai detalios ir konkrečios, todėl svarstyтина, ar nebuvo tikslingiau dalį Audito direktyvos nuostatų priimti reglamento forma, kadangi tokiu atveju visose valstybėse narėse jos būtų galiojusios tiesiogiai bei tiksliai, ir nebūtų reikėję į nacionalinius teisės aktus perrašinėti direktyvos nuostatų. Kyla ir kitas esminis klausimas: kodėl reikėjo panaikinti Aštuntąją Tarybos direktyvą, o priimti Audito direktyvą, tuo iš esmės pakeičiant teisinį audito veiklos reglamentavimą Europos Sąjungoje.

Į šiuos iškeltus klausimus atsakymus ir Audito direktyvos reikalingumą bei tikslingumą padeda atskleisti Aštuntosios Tarybos direktyvos ir naujai priimtos Audito direktyvos nuostatų lyginamoji analizė.

Nuostatos, reglamentuojančios *Auditorių ir audito įmonių patvirtinimą*, yra Audito direktyvoje kaip ir iki tol galiojusioje Aštuntojoje Tarybos direktyvoje, numatančios, kad teisės aktų nustatyta auditą gali atlikti tik valstybės narės patvirtinti auditoriai bei audito įmonės. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad Audito direktyvos nuostatos tiksliai apibrėžia, jog patvirtinimas turi būti būtent tos valstybės narės, kurioje yra atliekamas teisės aktų nustatytas auditas, kai tuo tarpu anksčiau tokio reikalavimo nebuvo. Į Audito direktyvą integruota ir nauja nuostata, kad valstybė narė skiria kompetentingas institucijas, atsakingas už auditorių ir audito įmonių patvirtinimą, taip pat nustatytos papildomos sąlygos, kad auditorių profesinę organizaciją paskyrus atsakingą instituciją, ją turi prižiūrėti viešosios priežiūros sistema. Kaip ir galiojusiame reglamentavime, nustatyta, kad auditą gali atlikti tiek fiziniai asmenys, atitinkantys direktyvoje keliamus reikalavimus: būti nepriekaištingos reputacijos, turėti išsilavinimą, leidžiantį stoti į universitetą (arba jį atitinkantį), baigti teorinio parengimo kursus, atlikti praktiką, išlaikyti valstybės narės organizuojamą ar pripažintą universitetinio baigiamojo egzamino arba lygiaverčio profesinės kompetencijos lygio egzaminą, tiek ir juridiniai asmenys, t.y. audito įmonės, jei įmonės vardu auditą atlieka direktyvos reikalavimus atitinkantys

auditoriai, didžioji dalis balsų subjekte priklauso patvirtintoms audito įmonėms arba auditoriams bei didžioji dalis administravimo ir valdymo organų narių yra audito įmonės ar auditoriai ir įmonė yra nepriekaištingos reputacijos. Pabrėžtina svarbiausia sąlyga - kad audito įmonės ir auditoriai turi būti patvirtinti atsižvelgiant į Audito direktyvos reikalavimus: vienais atvejais – valstybėje narėje, kitais atvejais – kitose valstybėse narėse.

Skirtingai negu Aštuntojoje Tarybos direktyvoje, siekiant apsaugoti trečiųjų asmenų interesus, Audito direktyvoje detalios dėsamos nuostatos dėl *auditorių ir audito įmonių įtraukimo į viešąjį registrą*. Šiuo atveju Audito direktyva labai griežtai nurodo, kad kiekviena valstybė narė turi užtikrinti, jog teisės aktų nustatyta audita atliekantys auditoriai ir audito įmonės turi būti įtraukti į viešąjį registrą, kuris kiekvienoje valstybėje narėje turėjo pradėti veikti 2009 m. birželio 29 d. Kad nebūtų interpretuojama viešajame registre pateikiama informacija ar ja nebūtų manipuluojama, Audito direktyvoje labai detalios nurodoma ir informacija, kuri turi būti skelbiama viešajame registre apie kiekvieną valstybėje narėje patvirtintą auditorių ar audito įmonę. Tuo tarpu Aštuntojoje Tarybos direktyvoje buvo tik bendras reikalavimas valstybėms narėms užtikrinti, kad auditoriai bei audito įmonės būtų žinomi visuomenei, visuomenei pateikiant informaciją: auditorių vardus, pavardes, adresus, o audito įmonių - pavadinimus, jų administracinių bei valdymo organų narius, akcininkus.

Auditorių veiklos principams - *profesinei etikai, nepriklausomumui, objektyvumui, konfidencialumui ir profesinei paslaptčiai* Audito direktyvoje skiriama labai daug dėmesio, kai tuo tarpu Aštuntojoje Tarybos direktyvoje buvo įtrauktos tik bendros nuostatos, susijusios su profesiniu sąžiningumu ir nepriklausomumu. Manytina, kad tai sąlygojo susidariusi situacija, todėl siekiant didinti pasitikėjimą auditoriais bei audito įmonėmis, jau nepakanka reglamentuoti teisės aktuose vien to, kad auditoriai turi būti sąžiningi ir nepriklausomi, reikia sutikti, kad atsirado poreikis reglamentuoti ir griežčiausių profesinės etikos reikalavimų laikymąsi. Juk auditoriai ir audito įmonės tam tikra prasme atstovauja visuomenės interesams, jų atlikto audito rezultatais pasitiki įvairios visuomenės grupės, institucijos bei asmenys, todėl jie turi būti: sąžiningi, nepriklausomi, objektyvūs, kompetentingi, atsargūs, taip pat turi laikytis konfidencialumo taisyklių bei gerbti savo klientų privatumą. Atsižvelgiant į tai, Audito direktyvoje jau yra nustatyta, kad valstybės narės turi taip sutvarkyti nacionalinį teisinį reglamentavimą, kad auditoriams ir audito įmonėms būtų taikomi profesinės etikos principai, auditoriai nebūtų priklausomi nuo audituojamo subjekto, o informacija ir dokumentai, naudojami audito atlikimui, būtų saugomi vadovaujantis konfidencialumo ir profesinės paslapties taisyklėmis.

Audito standartai – tai dar vienas probleminis klausimas, kurį bandoma reglamentuoti Audito direktyvoje. Atkreiptinas dėmesys, kad iki Audito direktyvos priėmimo valstybių narių auditoriai bei audito įmonės, atlikdami auditą, galėjo vadovautis nacionaliniais audito standartais arba tarptautiniais audito standartais. Tačiau siekiant Bendrijos teisėje užtikrinti vienodą, aukštą atliekamo audito kokybę, numatyta, kad visi teisės aktų nustatyti auditai turėtų būti atliekami vadovaujantis tarptautiniais audito standartais, patvirtintais Europos Komisijos. Todėl Audito direktyvoje, siekiant harmonizuoti audito standartus, jau yra inkorporuotos nuostatos, valstybės narės leidžiančios vadovautis nacionaliniais audito standartais tik iki to laiko, kol Europos Komisija nesuderino ir nepatvirtino tarptautinių audito standartų.

Siekiant vieno iš pagrindinių Audito direktyvos tikslų – Europos Sąjungoje atliekant auditus visuotinai taikyti *Tarptautinius audito standartus* – turi būti užtikrinama, kad sklandžiai veikia viešosios priežiūros sistema, taikomi standartai atitinka realius Europos Sąjungos valstybių narių poreikius ir yra užtikrintas skaidrumas. Todėl reikėtų sutikti su J. Kellas nuomone, kad negalima pernelyg apsunkinti audito profesijos taisyklėmis ir reglamentais, o standartai turi būti nustatomi tokie, kad būtų taikomi visiems auditams ir jie įgalintų bei skatintų auditorių daryti profesinį vertinimą išmintingai ir atsakingai, turi būti užtikrinta, kad standartai nebūtų pernelyg detalūs, jog apribotų mąstymo reikalaujantį auditą.³⁸

Todėl galima daryti išvadą, kad audito standartai neturi būti pernelyg detalūs, ribojantys, tačiau turi būti griežti, suderinti, veiksmingi ir neturėtų reglamentuoti tų klausimų, kur problemų nekyla.

Europos Komisija sudarė ekspertų grupę iš valstybių narių vykdomosios valdžios, viešosios priežiūros institucijų, auditorių profesinių organizacijų bei kitų suinteresuotų šalių atstovų, kuri pataria Europos Komisijai tarptautinių audito standartų, išleistų Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos prie tarptautinės apskaitininkų federacijos, pritaikymo Europos Sąjungoje bei tobulinimo klausimais. Europos buhalterių federacijos (Federation des Experts Comptables Europeens) atlikti ir paskelbti tyrimai³⁹ rodo, kad 6 valstybėse narėse – Austrijoje, Estijoje, Lietuvoje, Lenkijoje, Portugalijoje ir Graikijoje taikomi nacionaliniai audito standartai nebuvo glaudžiai susiję su tarptautiniais audito standartais, o tik grindžiami tarptautiniams audito standartams taikomais principais.

³⁸ Kellas J. International Standards on Auditing – current issues// Lietuvos auditoriai – 10 metų patirtis ir perspektyvos: 4-osios tarptautinės mokslinės – praktinės konferencijos medžiaga. – Vilnius: LAR, 2006, P. 18.

³⁹ Federation des Experts Comptables Europeens. Quality Assurance Arrangements Across Europe. 2006// <http://www.fee.be/fileupload/upload/Quality%20Assurance%20Arrangements%20Across%20Europe%200612181200761426.pdf>, p. 176 [žiūrėta 2009 10 16].

Reikia atkreipti dėmesį, kad Europos Komisija vis dar diskutuoja šiuo klausimu su suinteresuotomis šalimis bei valstybėmis narėmis ir nėra patvirtinusi tarptautinių audito standartų taikymo Bendrijoje, todėl Audito direktyvos nuostata dėl visuotino tarptautinių audito standartų taikymo iki šiol dar nėra realiai veikianti.

Kadangi po ilgų diskusijų ir atliktų studijų Bendrijos mastu buvo susitarta, kad reguliarius tikrinimai gali būti viena iš tinkamiausių priemonių siekiant geresnės audito kokybės, todėl tuo tikslu Audito direktyvoje yra įtrauktos nuostatos, susijusios su *audito kokybės užtikrinimo sistema*, kuri turi atitikti Audito direktyvos 29 str. nustatytus kriterijus⁴⁰, kitaip tariant, turi būti užtikrinta:

- kokybės užtikrinimo sistemos nepriklausomumas nuo auditorių ir audito įmonių ir jai taikoma viešoji priežiūra,
- kokybės užtikrinimo sistemos nepriklausomas finansavimas,
- kokybės užtikrinimo sistemai reikalingi pakankami ištekliai,
- reikiamas kontrolierių išsilavinimas, patirtis bei parengimas atlikti kokybės peržiūras,
- objektyvi kontrolierių atranka, vengiant bet kokio galimo interesų konflikto,
- kokybės kontrolės peržiūra, apimanti įvertinimą: panaudotų išteklių kiekio ir kokybės, priskaičiuotų audito mokesčių ir audito įmonės vidaus kokybės kontrolės sistemos, o taip pat ar laikomasi audito standartų bei nepriklausomumo reikalavimų,
- peržiūros išvados suformulavimas kokybės užtikrinimo priežiūros ataskaitoje,
- kokybės užtikrinimo peržiūrų atlikimas, ne retesnis kaip kartą per 6 metus,
- kasmetinis apibendrinančių kokybės užtikrinimo rezultatų skelbimas,
- kad auditorius ar audito įmonės imasi veiksmų pagal pateiktas kokybės peržiūros rekomendacijas.

Kadangi Aštuntojoje Tarybos direktyvoje visiškai nebuvo reglamentuota auditorių priežiūra ir šis klausimas buvo paliktas nacionaliniam reguliavimui, svarbu pažymėti, kad Audito direktyvos 32 straipsnio nuostatos⁴¹ įpareigoja visas valstybes nares privalomai organizuoti veiksmingą teisės aktų nustatytą auditą atliekančių *auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemą*, t.y. 2008 m. birželio 29 d., Audito direktyvos įsigaliojimo dieną, kiekvienoje valstybėje narėje turi efektyviai veikti auditorių ir audito įmonių veiklos viešoji priežiūra. Atsižvelgiant į valstybių narių reglamentavimo skirtumus, Audito direktyva nesiūlo konkretaus modelio, tinkamo visoms valstybėms narėms, o tik

⁴⁰ 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, P. 99).

⁴¹ Ten pat, P.100.

nustato pagrindinius auditorių viešosios priežiūros principus, kurių privaloma laikytis, kuriant viešosios priežiūros sistemas.

Viešąją priežiūrą turi atlikti nacionaliniais teisės aktais paskirta institucija, kuriai vadovauja neapraktikuojančių asmenų (neapraktikuojantis asmuo – fizinis asmuo, kuris, iki pradėdamas dalyvauti viešosios priežiūros sistemos valdyme bent trejus metus, neatliko audito, neturėjo balsavimo teisės audito įmonėje, nebuvo audito įmonės administracijos ar valdymo organo narys ir nedirbo arba kitaip nebuvo susijęs su audito įmone), turinčių pakankamai audito arba su auditu susijusių žinių, dauguma. Svarbu pažymėti, kad sukurta nacionalinė viešosios priežiūros sistema turi galutinai atsakyti už:

- auditorių ir audito įmonių patvirtinimą ir registravimą;
- auditorių ir audito įmonių profesinės etikos ir vidaus kokybės kontrolės standartų tvirtinimą;
- auditorių ir audito įmonių kvalifikacijos kėlimą, kokybės užtikrinimą, tyrimų ir drausminės atsakomybės sistemas.⁴²

Pabrėžtina, kad šiuo atveju galutinė nacionalinės viešosios priežiūros institucijos atsakomybė už pavestas funkcijas reiškia, kad nepriklausomai nuo to, ar viešosios priežiūros institucija, ar profesinė organizacija atlieka pavestas funkcijas, galutinai už jų tinkamą atlikimą atsako viešosios priežiūros institucija.

Europos Komisijos duomenimis, 2006 m. pabaigoje 16 valstybių narių veikė viešosios priežiūros sistemos, likusiose valstybėse narėse dar tik buvo vykdomos reformos, siekiant įgyvendinti Audito direktyvos nuostatą dėl efektyvios viešosios priežiūros sistemos sukūrimo⁴³. 2009 m. rugsėjo 1 d. Europos Komisijos duomenimis, šešios valstybės narės vis dar nebuvo visiškai įgyvendinusios Audito direktyvos nuostatų ir jose dar iki galo neveikė viešosios priežiūros sistemos: penkios iš jų (Austrija, Estija, Airija, Italija ir Liuksemburgas) planuoja šį procesą baigti dar 2009 m., o Ispanija viešosios priežiūros sistemą baigs kurti tik 2010 m.⁴⁴ Siekiant sklandžiai koordinuoti procesus, susijusius su viešosios priežiūros sistema Europos Sąjungos bei tarptautiniu mastu, tarp Europos Komisijos ir valstybių narių atsakingų institucijų buvo įkurta Europos auditorių priežiūros institucijų grupė (the European Group of Auditors' Oversight Bodies – EGAOB).

Pažymėtina, kad Europos Sąjungos valstybės narės viešosios priežiūros sistemas organizuoja labai įvairiai. Reikalavimas sukurti efektyviai veikiančias viešosios priežiūros sistemas kai kuriose

⁴² Ten pat, P.100.

⁴³ 2007 m. balandžio 14 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas Dėl informacijos pateikimo //Lietuvos Respublikos Seimo archyvas. – F2. – Laikinojo saugojimo dokumentų aprašas, b.- Lietuvos Respublikos Audito komiteto susirašinėjimo su kitomis institucijomis dokumentai 2007 m.

⁴⁴ Scoreboard on the status of implementation of the Directive on statutory audit (2006/43/EC) in Member States. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/01_09_09_scoreboard_en.pdf [Žiūrėta 2009-10-16].

valstybėse narėse (Slovakijoje, Vengrijoje, planuojama – Lenkijoje ir Latvijoje) nepaisant Europos Komisijos pastabų, yra įgyvendinamas gana formaliai – viešosios priežiūros funkcija pavedama juridinio asmens teisių neturinčiam Finansų ministerijoje įsteigtam kolegialiam organui, kurį sudaro įvairių valstybės priežiūros institucijų, Finansų ministerijos, auditorių profesinių organizacijų atstovai. Tačiau tokiais atvejais kyla pagrįstų abejonių ar taip organizuojama auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra veiks efektyviai ir bus pasiekti Europos Sąjungos tikslai. Kai kuriose valstybės narėse (Švedijoje, Danijoje, Nyderlanduose, Austrijoje) viešosios priežiūros funkcijas pavesta atlikti agentūroms, kurias pagal kompetenciją prižiūri atitinkamos ministerijos. Kaip įdomų modelį, neturintį atitikčių kitose valstybėse narėse, galima paminėti Vokietiją, kurioje auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą pavesta atlikti Auditorių priežiūros komisijai, t.y. privačiai ne pelno organizacijai, kuri nėra nei valstybinė, nei profesinė organizacija. Tuo tarpu Jungtinėje Karalystėje viešąją auditorių priežiūrą atlieka Apskaitininkų profesijos priežiūros valdyba, kuriai vadovauja Nacionalinės audito institucijos kontrolierius, o Italijoje ir Olandijoje ši funkcija patikėta vertybinių popierių reguliuotojams.

Europos buhalterių federacijos (Federation des Experts Comptables Europeens) atlikti ir paskelbti tyrimai⁴⁵ bei Lietuvos Respublikos finansų ministerijos surinkta bei apibendrinta informacija apie audito įmonių ir auditorių viešosios priežiūros sistemas kai kuriose Europos Sąjungos valstybėse narėse (žr. 1 priedą) rodo, kad nors Europos Sąjungos lygiu yra dedama labai daug pastangų siekiant gerinti audito kokybę, iš valstybių narių pusės yra jaučiamas pasipriešinimas bei nenoras keisti esamos sistemos. Galima daryti prielaidą, kad tai sąlygoja auditorių profesinių organizacijų pasipriešinimas keisti sukurtas nacionalines audito sistemas ir nuo savireguliacijos bei savikontrolės modelio pereiti prie viešojo reguliavimo bei viešosios kontrolės modelio.

2.4. Europos Komisijos sprendimo projektas „Dėl kai kurių trečiųjų šalių kompetentingų institucijų tinkamumo pagal Direktyvą 2006/43/EB“

Nors Audito direktyvos nuostatos dėl nepriklausomos viešosios priežiūros sistemos sukūrimo taikomos tik valstybėms narėms, Europos Sąjunga didelį dėmesį skiria ir tarptautiniam valstybių viešosios priežiūros institucijų bendradarbiavimui, siekiant užtikrinti reguliuojamų rinkų investuotojų saugumą. Bendradarbiavimu siekiama, kad valstybės viena su kita galėtų keistis informacija dėl tam tikrų audito įmonių ir auditorių veiklos, iškilus neaiškumams, galėtų kartu arba atskirai inicijuoti ir

⁴⁵ Federation des Experts Comptables Europeens. Quality Assurance Arrangements Across Europe. 2006// <http://www.fee.be/fileupload/upload/Quality%20Assurance%20Arrangements%20Across%20Europe%200612181200761426.pdf>, p. 141-148 [žiūrėta 2009-10-17].

atlikti auditoriaus ar audito įmonės veiklos tyrimus bei patikrinimus. Tuo tikslu 2009 m. rugsėjo mėnesį Europos Komisija parengė ir paskelbė Sprendimo projektą Dėl kai kurių trečiųjų šalių kompetentingų institucijų tinkamumo pagal Direktyvą 2006/43/EB⁴⁶, kuriame numatoma galimybė audito darbo dokumentus arba kitus dokumentus, kuriuos turi teisės aktų nustatyta audita atliekantys auditoriai, perduoti trečiųjų šalių kompetentingoms institucijoms, kad šios galėtų vykdyti auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros, išorės kokybės užtikrinimo ir tyrimo funkcijas. Šiuo atveju Europos Komisija Audito direktyvos tikslais įvertino Kanados, Japonijos ir Šveicarijos kompetentingų institucijų tinkamumą ir siūlo priimti sprendimą dėl Kanados viešosios atskaitomybės valdybos, Japonijos finansinių paslaugų agentūros, Japonijos atestuotųjų apskaitininkų ir audito priežiūros valdybos bei Šveicarijos federalinės audito priežiūros įstaigos tinkamumo Audito direktyvos 47 str. 1 d. tikslais. Minėtą atitikimą Europos Komisija grindžia šių institucijų tinkama kompetencija vykdyti joms priskirtas funkcijas, įgyvendinamomis tinkamomis apsaugos priemonėmis dėl informacijos konfidencialumo bei turimus įgaliojimus teikti turimus dokumentus bei informaciją viešosios priežiūros tikslais kitų valstybių atsakingoms už viešąją priežiūrą kompetentingoms institucijoms. Sprendime pažymima, kad teisės aktų nustatyta audita atliekantys auditoriais ir audito įmonės turimus dokumentus gali perduoti tik auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros, išorės kokybės užtikrinimo bei tyrimo tikslais ir tik tuomet jei kompetentinga institucija yra davusi aiškų sutikimą tuos dokumentus perduoti. Europos Komisija savo pranešime⁴⁷ konstatuoja, kad Jungtinės Amerikos Valstijos taip pat pareiškė norą bendradarbiauti informacijos pasikeitime, tačiau kol kas dar nėra sukurto tam reikiamo teisinio pagrindo bei mechanizmo, leidžiančio sklandžiai keistis reikiama dokumentais. Tačiau jeigu toks mechanizmas artimiausiu metu bus sukurtas ir pradės veikti, Europos Komisija pasiūlys savo Sprendimo projektą papildyti, įtraukiant į jį ir Jungtinių Amerikos Valstijų kompetentingas institucijas.

Remiantis tokiais Europos Komisijos pranešimais bei inicijuojamais sprendimais dėl bendradarbiavimo su trečiosiomis šalimis audito srityje, galima daryti prielaidą, kad auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemos, siekiant gerinti audito kokybę, jau harmonizuojamos ne tik Europos Sąjungos lygiu, bet ir tarptautiniu lygiu, todėl po kurio laiko daugumos pasaulio valstybių auditoriai bei audito įmonės bus prižiūrimi vadovaujantis vieninga viešosios priežiūros sistema.

⁴⁶ Europos Komisijos sprendimo projektas Dėl kai kurių trečiųjų šalių kompetentingų institucijų tinkamumo pagal Direktyvą 2006/43/EB http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/11-09-2009_lt.pdf [žiūrėta 2009-10-17].

⁴⁷ Statutory Audit: Commission proposes cooperation on the exchange of audit working papers between Member States and Canada, Japan and Switzerland. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1304&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> [žiūrėta 2009-10-17].

2.5. Europos Sąjungos teisinio reglamentavimo paprastinimo priemonės audito srityje

Viena iš pagrindinių Europos ekonomikos skatinimo priemonių Europos Sąjungoje yra administracinės naštos mažinimas. Tai pažymima Europos Komisijos komunikate „Geresnio reglamentavimo Europos Sąjungoje strateginė apžvalga“⁴⁸, Komisijos darbo dokumentuose⁴⁹, įvairiose Europos Sąjungos veiksmų programose. Kaip prioritetinės sritys mažinant administracinę naštą, apibrėžtos Europos bendrovių teisė, apskaita ir auditas, kadangi dėl Europos Sąjungos reglamentavimo atsirandančios administracinės išlaidos šiose srityse yra ypač didelės. Todėl minėtų sričių Europos Sąjungos *acquis* peržiūra yra būtina siekiant sudaryti galimybes Europos Sąjungos valstybių narių įmonėms efektyviau konkuruoti ir dirbti globalioje rinkoje. Didžiausias dėmesys šiuo atveju turėtų būti skiriamas įmonių patiriamų administracinių išlaidų mažinimui, kurios yra labai didelės.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad apskaitos ir audito srityse nustatomos paprastinimo priemonės Europos Sąjungoje gali būti veiksmingos, jeigu valstybės narės paremtų Europos Sąjungos lygmeniu priimamas priemones ir siektų pasinaudodamos Europos Sąjungos teisės suteikiamomis galimybėmis palengvinti įmonių naštą ir padėtų joms tapti konkurencingesnėmis tiek vidaus rinkoje, tiek pasauliniu mastu.

Ketvirtąją, Septintąją, Aštuntąją ir Audito direktyvomis buvo suderinti apskaitos ir audito reikalavimai ir užtikrinta įmonių finansinės atskaitomybės bei audito kokybė. Nors tikslas, kurio siekta priimant minėtas direktyvas, – užtikrinti įmonių finansinės atskaitomybės bei audito kokybę, yra pasiektas, tačiau valstybės narės, įmonės, akcininkai, auditoriai kritikuoja galiojančią reglamentavimą dėl papildomo administracinio darbo, papildomų administracinių išlaidų, įmonių administracinio apsunkinimo.

Kai kurie Europos Sąjungos priimti teisės aktai, iš jų ir 2008 m. įsigaliojusi Audito direktyva dėl teisės aktų nustatyto audito, panaikinusi Aštuntąją tarybos direktyvą, priimti tik pastaraisiais metais, todėl šiuo metu yra analizuojama kaip buvo suderintas nacionalinis audito veiklos reglamentavimas, ar pasiekti numatyti tikslai bei vertinamas priimtų teisės aktų poveikis reguliuojamiems visuomeniniams santykiams.

⁴⁸ 2006 m. lapkričio 14 d. Komisijos Komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui „Geresnio reglamentavimo Europos Sąjungoje strateginė apžvalga“ .COM(2006) 689, galutinis <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0689:FIN:lt:PDF> [žiūrėta 2009 10 30].

⁴⁹ 2006 m. lapkričio 14 d. Komisijos darbo dokumentas dėl administracinių išlaidų įvertinimo ir administracinės naštos ES mažinimo (COM(2006)691, galutinis) <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0691:FIN:lt:PDF> [žiūrėta 2009 10 30].

3. EUROPOS SAJUNGOS TEISĘ ĮGYVENDINANTIS NACIONALINIS TEISINIS REGULIAVIMAS

3.1. Audito veiklos teisinis reguliavimas Suomijoje

3.1.1. Audito teisėkūros raida Suomijoje

Suomijoje pirmieji faktai apie atliekamą auditą prekybos bei transporto verslo srityse yra išlikę dar nuo septyniolikto amžiaus. Aštuonioliktojo amžiaus pabaigoje spartus verslo vystymasis bei siekis apsaugoti investuotojų interesus Suomijoje sąlygojo nuostatų, susijusių su auditu, įtraukimą į Įmonių įstatymą 1864 m.⁵⁰ Tačiau minėtos nuostatos buvo skirtos tik investuotojų interesams apsaugoti, bet ne audito veiklai reguliuoti. Todėl pažymėtina, kad ir pats auditas buvo suprantamas kitaip negu dabar – tai buvo dokumentų bei ataskaitų patikrinimas siekiant patikrinti, ar nėra juose klaidų, tačiau nebuvo siekiama pateikti nuomonę, ar parengtos ataskaitos atitinka realią įmonės situaciją, o auditoriai buvo parenkami atsižvelgiant į jų reputaciją bei padėtį visuomenėje.

1902 m. Suomijoje prasidėjus didelių įmonių bankrotams, visų dėmesys vėl pakrypo į auditorius. Todėl po keletos metų, 1911 m. Suomijoje buvo įkurta pirmoji profesionalių auditorių asociacija – Suomijos auditorių asociacija. Tačiau ir toliau buvo siekiama didinti pasitikėjimą auditoriais, todėl 1924 m. privačiai organizacijai – Centriniam komercijos rūmams buvo pavestos tokios funkcijos, kaip auditorių licencijavimas ir priežiūra. 1925 m. buvo įkurtas Suomijos patvirtintų viešųjų apskaitininkų institutas, o 1950 m. – Sertifikuotų auditorių registruota asociacija, kurių nariais yra patvirtinti auditoriai. Pažymėtina, kad narystė profesinėje organizacijoje Suomijoje nėra privaloma. Todėl auditoriai pasirinktinai yra nariai vienos iš paminėtų dviejų profesinių organizacijų – arba Suomijos patvirtintų viešųjų apskaitininkų instituto arba Sertifikuotų auditorių registruotos asociacijos.

Iki 1980 m. audito veikla Suomijoje buvo reglamentuojama tik nacionaliniu lygiu, remiantis nacionaline patirtimi bei nacionaliniais poreikiais. Tačiau nuo 1980 m., iš esmės pasikeitus ekonominiams santykiams, įmonėms pradėjus veiklą vykdyti tarptautinėje rinkoje, taip pat bendradarbiauti tarptautiniu mastu, užsienio investuotojams pradėjus investuoti užsienio kapitalą Suomijoje, atsirado poreikis Suomijoje galiojančią audito veiklos teisinį reguliavimą derinti su kitų valstybių audito veiklos teisiniu reguliavimu. Buvo pateikti netgi pasiūlymai auditorių priežiūros

⁵⁰ Quick R. et al. Auditing, Trust and Governance // Routledge, Taylor and Francis e-Library, 2007, p.78-97 .- ISBN 978-0-203-93601-6 (ebk).

funkciją iš Centrinų komercijos rūmų perimti valdžios institucijoms. Tačiau 1992 m. audito veiklos klausimams nagrinėti sudaryta darbo grupė konstatavo, kad audito kokybės problema kyla ne dėl pačių auditorių, o dėl esamo teisinio reguliavimo, ir auditorių priežiūros funkciją vykdyti toliau paliko Centriniam komercijos rūmams.⁵¹

Dideli pasikeitimai audito veiklos reglamentavime Suomijoje įvyko 1995 m., priėmus Audito įstatymą. Ši esminį pokytį lėmė Suomijos įstojimas į Europos Sąjungą bei poreikis Europos Sąjungos teisės aktus įgyvendinti nacionaliniu lygiu ir Wartsila Meriteollisuus Oy byla, išryškinusi audito teisinio reguliavimo trūkumus Suomijoje.⁵² Tačiau jau 2000 m. Audito įstatymas Suomijoje buvo pakeistas, inkorporuojant į jį Aštuntosios Tarybos direktyvos nuostatas:

- dėl pretendentui į auditorius reikalaujamos patirties sutrumpinimo nuo reikalaujant 5 m. iki direktyvoje nustatytų 3 m.;
- dėl pretendento išsilavinimui keliamų reikalavimų – vietoje reikalaujamo universitetinio išsilavinimo, įstatyme buvo nustatytas reikalavimas turėti bent aukštesnįjį išsilavinimą.

3.1.2. Audito veiklos teisinis reguliavimas Suomijoje įsigaliojus Audito direktyvai

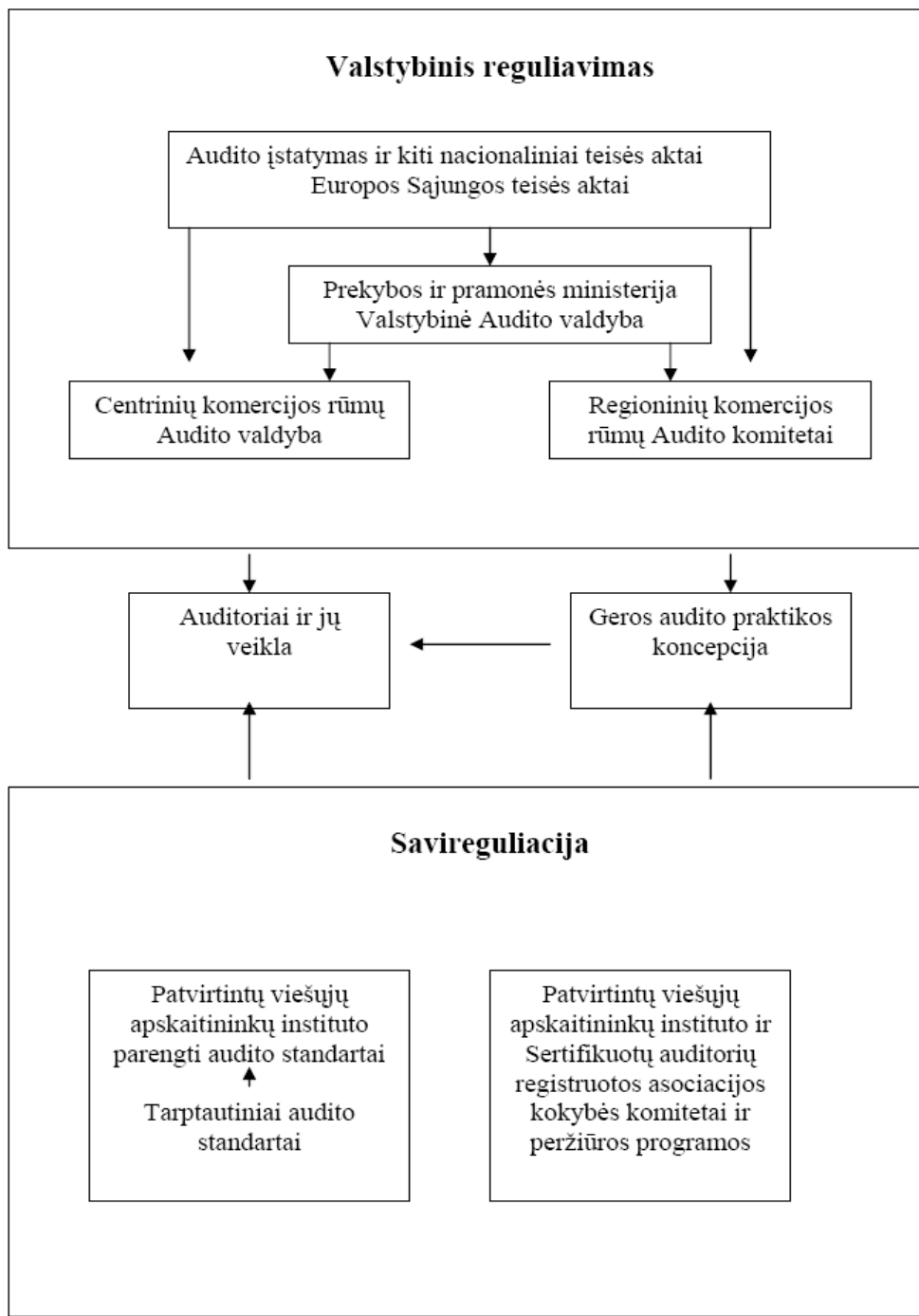
2007 m. liepos 1 d. Suomijoje įsigaliojo naujasis Audito įstatymas⁵³, priimtas atsižvelgiant į Aštuntąją Tarybos direktyvą pakeitusią Audito direktyvą, kurio nuostatos reglamentuoja teisės aktų nustatytą auditą, auditorių ir audito įmonių veiklą bei jų priežiūrą. Atsižvelgiant į tai, buvo pakeisti ir kiti atitinkamus santykius reguliuojantys teisės aktai. Šiame įstatyme atsispindi ir nuostatos, įgyvendinančios Komisijos Rekomendacijas dėl Europos Sąjungoje privalomajam auditui taikomo kokybės draudimo: minimalius reikalavimus (2001/256/EC), o taip pat Komisijos rekomendacijas dėl Europos Sąjungos auditorių nepriklausomybės: Fundamentaliuosius principus (2002/590/EC).

Pažymėtina, kad vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, Suomijoje už audito veiklos teisinį reguliavimą, audito funkcionavimą bei priežiūrą yra atsakinga Darbo ir ekonomikos ministerija. Minėta ministerija skiria narius į auditorių ir audito įmonių priežiūrą vykdančius organus, inicijuoja reikalingus teisės aktus, jų pakeitimus. Minėta ministerija atsakinga už licencijų išdavimą Centriniam komercijos rūmams bei skiriamą finansavimą Centriniam komercijos rūmams pavestų viešųjų funkcijų tinkamam vykdymui. Tačiau dalis funkcijų, susijusių su auditorių viešąja priežiūra bei audito standartų taikymu valstybės yra deleguotos nevalstybiniam sektoriui bei profesijos atstovams (žr. 2 pav.).

⁵¹ Ten pat.

⁵² Ten pat.

⁵³ Auditing Act and Decree, Edita Prima, Helsinki 2007.



2 pav. Audito veiklos teisinis reguliavimas Suomijoje

Šaltinis: Quick R. et al. Auditing, Trust and Governance // Routledge, Taylor and Francis e-Library, 2007, p.78-97. - ISBN 978-0-203-93601-6 (ebk).

Auditoriai ir audito įmonės

Atkreiptinas dėmesys, kad Suomijoje yra susiklosčiusi gana neįprasta praktika, kuri įtvirtinta ir Audito įstatyme, t.y. išskiriami dviejų rūšių auditoriai bei audito įmonės:

- auditoriai ir audito įmonės, patvirtinti Centrinų komercijos rūmų;
- auditoriai ir audito įmonės, patvirtinti Regioninių komercijos rūmų.

Atsižvelgiant į oficialiai skelbiamą informaciją, Suomijoje 2009 m. sausio mėn. buvo 703 Centrinų komercijos rūmų patvirtinti auditoriai ir 735 auditoriai, patvirtinti Regioninių komercijos rūmų, 44 Centrinų komercijos rūmų patvirtintos audito įmonės ir 30 audito įmonių, patvirtintų Regioninių komercijos rūmų.⁵⁴

Reikalavimai visiems auditoriams nustatyti Audito įstatymo 2 ir 3 dalyse bei 4 skyriuje. Atkreiptinas dėmesys, kad jais vadovaujantis, Suomijoje auditoriumi gali būti vadinamas asmuo arba audito įmonė. Auditorius turi turėti žinių bei patirties apskaitos srityje, būti sąžiningu, garbingu, objektyviu ir gerbti viešąjį interesą. Taip pat kiekvienas auditorius turi turėti su audito profesija susijusių žinių, o asmuo neturintis reikiamų gebėjimų, bankrutavęs ar nušalintas nuo įmonės valdymo, negali tapti auditoriumi. Bent vienas audito įmonės auditorius turi būti Europos Ekonominės erdvės gyventoju arba audito įmonė turi būti patvirtinta Audito įstatyme nustatyta tvarka.

Vadovaujantis Audito įstatymu, įgyvendinančiu Audito direktyvos nuostatas, auditoriumi Suomijoje gali būti patvirtintas tik atitinkantis išsilavinimui, profesinei patirčiai keliamus reikalavimus bei išlaikęs kompetencijos patikrinimo egzaminus asmuo. Detalius reikalavimus pretendams į auditorius nustato Darbo ir ekonomikos ministerija poįstatyminiais teisės aktais. Įdomu tai, kad reikalavimai auditoriams skiriasi, priklausomai nuo to, kas tvirtina auditorių – Centriniai ar Regioniniai komercijos rūmai. Siekiantis tapti auditoriumi, patvirtintu Centrinų komercijos rūmų, kandidatas neturi būti anksčiau buvęs pašalintas iš auditorių kaip netinkamas ir turi:

- pasižymėti nepriekaištingomis asmeninėmis savybėmis;
- būti teisnus ir nebankrutavęs;
- neužsiimti kita veikla, kuri galėtų įtakoti jo kaip auditoriaus nepriklausomumą arba vadovavimą auditui;
- aukštąjį universitetinį išsilavinimą;
- būti baigęs studijas, reikalingas auditoriaus darbui, nustatytas Darbo ir ekonomikos ministerijos įsakyme;

⁵⁴ Finland Central Chamber of Commerce. The Authorisation and Supervision of Auditors and Audit Firms in Finland. http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/palvelut/Auditing/en_GB/Auditing/files/78515396437023737/default/Authorisation_Supervision_of_Auditors.pdf [žiūrėta 2009-10-18].

- atlikęs ne trumpesnę kaip 3 metų praktiką, kuriai vadovavo patvirtintas auditorius arba turintis patirtį audito bei apskaitos srityse, kaip nustatyta Darbo ir ekonomikos ministerijos įsakyme;
- išlaikęs auditoriaus profesinės kompetencijos egzaminus, kurie detalai nustatyti Darbo ir ekonomikos ministerijos įsakyme;
- davęs auditoriaus priesaiką.⁵⁵

Svarbu pažymėti tai, kad auditoriui, siekiančiam būti patvirtintu ir turinčiam 7 metų darbo patirtį apskaitos, finansų ir teisės srityse, netaikomi reikalavimai turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir baigti studijas, reikalingas auditoriaus darbui, nustatyti Darbo ir ekonomikos ministerijos įsakyme. O jeigu pretendentas turi 15 metų darbo patirtį apskaitos, finansų ir teisės srityse, jam netaikomas ir reikalavimas atlikti ne trumpesnę kaip 3 metų praktiką, kuriai vadovavo patvirtintas auditorius. Auditoriaus patvirtinimas baigiasi, t.y. asmuo netenka patvirtinto auditoriaus statuso jam sulaukus 70 metų.

Tuo tarpu siekiantis tapti auditoriumi, patvirtintu Regioninių komercijos rūmų, kandidatas turi atitikti išvardintus reikalavimus, tačiau jam taikomos tokios išimtys, kaip : išsilavinimas gali būti neuniversitetinis aukštasis arba profesinis, reikalinga trumpesnė negu 3 metų praktika, o profesinės kompetencijos egzaminai yra siauresnės apimties.

Suomija, būdama viena iš Europos Sąjungos valstybių narių, įgyvendino Audito direktyvos nuostatas dėl kitų Europos Sąjungos valstybių narių auditorių pripažinimo. Atsižvelgiant į nacionalinių teisės aktų nuostatas, kitos valstybės narės auditorius, norintis būti pripažintu Suomijoje, turi pateikti prašymą ir nustatytus dokumentus Centriniam arba Regioniniams komercijos rūmams bei atitikti reikalavimus: būti veiksniu ir nebankrutavusiu bei pripažintu auditoriumi kitoje valstybėje narėje. Auditorius dar turi papildomai išlaikyti profesinės kompetencijos patikrinimo egzaminą, kuris skiriasi nuo Suomijos pretendentų į auditorius laikomų egzaminų – orientuotas į tarptautinę audito veiklą. Išlaikęs egzaminą bei atitinkantis keliamus reikalavimus, auditorius duoda priesaiką ir yra įrašomas į Suomijos auditorių registrą, t.y. patvirtinamas. Visa pripažinimo procedūra užtrunka trumpiau nei metus, o egzaminai paprastai rengiami vieną kartą metuose – rugpjūčio mėnesį.

Svarbu pažymėti, kad Suomijos teisės aktuose numatytas tik Europos Sąjungos valstybių narių auditorių pripažinimas, o trečiųjų šalių auditoriai nėra pripažįstami – jiems galioja tokie pat reikalavimai kaip ir Suomijos piliečiams pretenduojantiems tapti auditoriais.

⁵⁵ Auditing Act and Decree, Edita Prima, Helsinki 2007, P. 68.

Teisės aktų nustatytas auditas

Vadovaujantis Audito įstatymu, visos Suomijoje registruotos įmonės, išskyrus tik mažiausias, privalo pasirinkti auditorių ar audito įmonę, kuris atliktų finansinių ataskaitų auditą. Atlikdami auditą, auditoriai turi audituoti finansinių metų įrašus, metines ataskaitas ir bendrą įmonės valdymą arba įsteigimą. Įstatyme nustatyta, kad auditas privalomas tuo atveju, jeigu įmonė viršijo bent vieną iš nustatytų kriterijų:

- metinio balanso už praėjusį ataskaitinį laikotarpį suma viršijo 100 000 EUR;
- apyvarta arba pardavimai praėjusį ataskaitinį laikotarpį viršijo 200 000 EUR;
- vidutinis darbuotojų skaičius per praėjusius finansinius metus buvo didesnis negu 3 darbuotojai.

Tačiau net ir neviršijant nurodytų kriterijų, įmonei auditas yra privalomas jeigu jos pagrindinė veikla susijusi su atsargų pirkimų bei jų valdymu arba įmonė turi kontroliuojamų įmonių.

Svarbu atkreipti dėmesį į pereinamojo laikotarpio išimtį, kuri Suomijoje taikoma iki 2011 m. pabaigos – įmonės, atitinkančios tam tikrus kriterijus, gali samdyti nepatvirtintą auditorių. Svarbu, kad įmonė atitiktų šiuos kriterijus:

- metinio balanso už praėjusį laikotarpį suma didesnė kaip 340 000 EUR;
- apyvarta arba pardavimai praėjusį ataskaitinį laikotarpį buvo didesni kaip 680 000 EUR;
- vidutinis darbuotojų skaičius per praėjusius finansinius metus buvo mažesnis kaip 10 darbuotojų.

Auditą turi atlikti bent vienas patvirtintas auditorius ar audito įmonė tuo atveju, jeigu įmonė atitinka bent du iš šių trijų išvardintų kriterijų:

- metinio balanso už praėjusį laikotarpį suma didesnė kaip 25 mln. EUR;
- apyvarta arba pardavimai praėjusį ataskaitinį laikotarpį buvo didesni kaip 50 mln. EUR;
- vidutinis darbuotojų skaičius per praėjusius finansinius metus buvo didesnis negu 300.

Suomijos Audito įstatymas nustato, kad pagrindiniai audito tikslai yra:

patvirtinti, kad metinės ataskaitos yra parengtos ir pateiktos vadovaujantis įstatymais;

patvirtinti, kad įmonės vadovybės veiksmai teisėti,

atlikti kitas įstatyme nustatytas pareigas.⁵⁶

Profesinės etikos principų laikymasis

Vadovaujantis Suomijos nacionaliniais teisės aktais, visi auditoriai ir audito įmonės, atsižvelgdamos į tai, kad atlieka viešojo intereso funkcijas, turi laikytis profesinės etikos principų,

⁵⁶ Ten pat, P. 64.

kuriuos parengė Suomijos auditorių institutas, būti sąžiningais, objektyviais, kompetentingais, atsakingais. Kiekvienas auditorius turi pareigą laikytis gerosios audito praktikos, t.y. vadovautis įstatymais bei kitais teisės aktais, atlikti visas reikiamas audito procedūras. Svarbu tai, kad gerosios praktikos jis turi laikytis ne tik atlikdamas teisės aktų nustatytą auditą, bet ir teikdamas kitas paslaugas ir konsultacijas. Prie gerosios audito praktikos formavimo prisideda Suomijoje įkurta priežiūros institucija – Centrinę komercijos rūmų Audito valdyba, nuolat pareiškianti savo požiūrį į besiformuojančią gerąją praktiką bei jos turinį. Kadangi visi auditoriai ir audito įmonės yra kokybės užtikrinimo sistemos dalyviai, todėl auditas turi būti atliktas laikantis aukštų kokybės reikalavimų.

Taikomi audito standartai

Atkreiptinas dėmesys, kad atlikdami auditus auditoriai vadovaujasi Suomijos auditorių instituto parengtu Etikos kodeksu bei Tarptautiniais audito standartais.

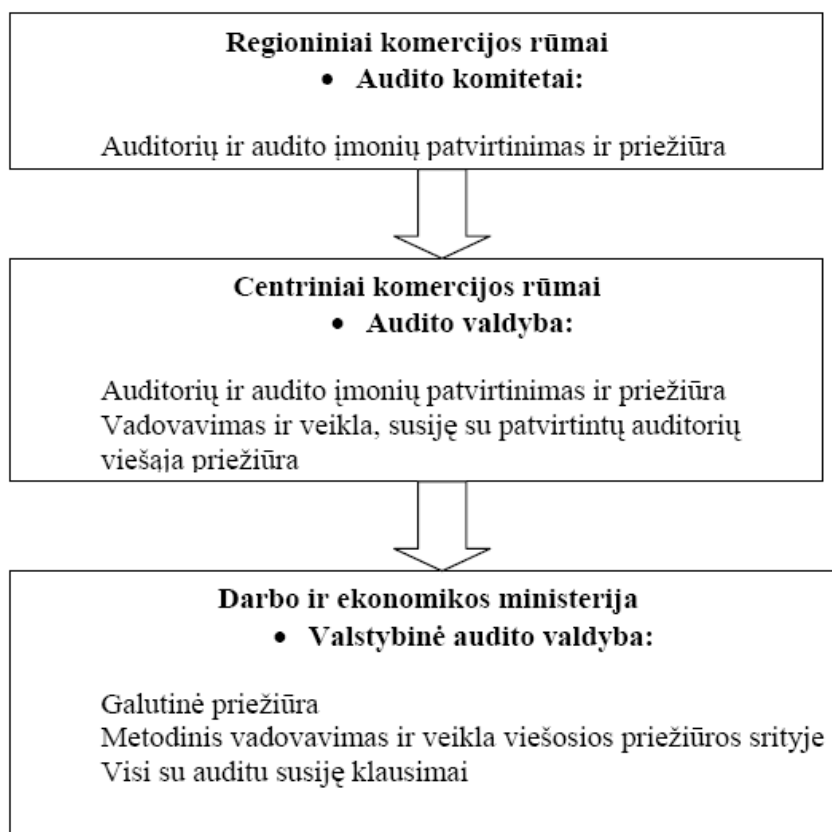
Viešosios priežiūros sistema

Kadangi Suomijoje yra dviejų lygių auditoriai, auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros funkcijas Suomijoje teisės aktais pavesta atlikti keletui institucijų:

- Centrinę komercijos rūmų Audito valdybai, kuri priežiūrą atlieka bendradarbiaudama su Suomijos patvirtintų viešųjų apskaitininkų institutu ir Sertifikuotų auditorių registruota asociacija;
- Regioninių komercijos rūmų Audito komitetams;
- Valstybinei Audito valdybai (žr. 3 pav.).

Atkreiptinas dėmesys, kad Centrinę komercijos rūmų Audito valdybos ir Regioninių komercijos rūmų Audito komitetų finansavimo šaltinis – auditorių bei audito įmonių mokami mokesčiai bei įmokos, o Valstybinė audito valdyba yra finansuojama valstybės lėšomis.

Siekiant užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę, Centrinę komercijos rūmų Audito valdyba glaudžiai bendradarbiauja su profesinėmis organizacijomis – Patvirtintų viešųjų apskaitininkų institutu ir Sertifikuotų auditorių registruota asociacija, kurios organizuoja atlikto audito kokybės peržiūras.



3 pav. Auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistema Suomijoje

Šaltinis: sudaryta pagal Auditing Act and Decree, 2007.

3.2. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje

3.2.1. Lietuvos audito raida ir svarbiausi teisės aktai

Lietuvoje kontrolės bei audito institucijos pradėjo kurtis 1990 metais, atkūrus Lietuvos nepriklausomybę ir pradėjus įvairių ūkio ir socialinių sričių reformas. J. Mackevičius, nagrinėdamas nepriklausomo audito kūrimąsi bei raidą Lietuvoje, išskiria pagrindinius tris etapus:

1. Audito sistemos kūrimas visuomenininkų jėgomis (nuo 1990 m. kovo 11 d. iki 1995 m. birželio 29 d.);

2. Audito sistemos kūrimas Vyriausybės ir profesinių apskaitos ir audito organizacijų pastangomis (nuo 1995 m. birželio 29 d. iki 2000 m. vasario 22 d.);

3. Audito sistemos tobulinimas integruojantis į Europos Sąjungos audito erdvę (nuo 2000 m. vasario 22 d. iki dabar).⁵⁷

Atsižvelgiant į tai, kad audito raida Lietuvoje – svarbus pagrindas audito veiklos reglamentavimo, įgyvendinant Europos Sąjungos teisės aktus, analizei, pirmiausiai trumpai apžvelgsime pirmuosius du audito sistemos raidos etapus.

Svarbu paminėti pirmąją teisės aktą, reglamentuojantį audito veiklą Lietuvoje – Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. gruodžio 17 d. nutarimą „Dėl auditorių veiklos organizavimo“, kuriuo buvo patvirtinti auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatai. Šiuose nuostatuose apibrėžta, kad „auditas – įmonių, įstaigų ir organizacijų ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos, finansinės atskaitomybės oficialus patikrinimas ir įvertinimas“⁵⁸, juose nustatyta, kad auditoriais gali tapti tik asmenys, turintys aukštąjį ekonominį arba juridinį išsilavinimą, ne mažesnę kaip 5 m. buhalterinio, ekonominio, kontrolės arba teisinio darbo patirtį ir įgiję auditoriaus kvalifikaciją, kurią suteikia Vyriausybės specialiai sudaryta komisija. Patobulintus naujus Audito Lietuvos Respublikoje nuostatus Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino 1995 m. sausio 4 d. nutarimu Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“ ir juose jau nustatė audito teisinius pagrindus: reglamentavo auditorių ir audito įmonių teises, pareigas, atsakomybę, veiklą, audito atlikimą, įsteigė Lietuvos Respublikos audito ir apskaitos institutą.⁵⁹ Taip nepriklausomo audito kūrimas Lietuvoje tęsėsi beveik 10 metų – iki 1999 m., t.y. kol buvo priimtas Audito įstatymas ir kiti audito veiklą reglamentuojantys teisės aktai.

Didelis postūmis į priekį audito veiklos teisiniame reglamentavime buvo pasiektas 1999 m., priėmus pirmąjį Audito įstatymą⁶⁰, kuriame buvo detalizuota audito samprata, reglamentuotas audito atlikimas, išsamiai išdėstyti auditorių veiklos principai, auditoriaus vardo suteikimas, auditoriaus profesinė kompetencija, auditorių bei audito įmonių veikos priežiūra, Lietuvos auditorių rūmų (toliau – Auditorių rūmai) veikla, jų vykdomos funkcijos bei įgaliojimai. Dėl šių priežasčių 2000 m. Lietuvoje buvo įsteigti Auditorių rūmai, kurių misija – koordinuoti audito veiklą, užtikrinti audito veiklos kokybę ir siekti auditorių vaidmens pripažinimo nacionaliniu bei tarptautiniu lygiu.

⁵⁷ Mackevičius J. Nepriklausomos Lietuvos audito raida ir perspektyvos //Lietuvos auditoriai – 10 metų patirtis ir perspektyvos: 4-osios tarptautinės mokslinės – praktinės konferencijos medžiaga. – Vilnius: LAR, 2006, P. 27.

⁵⁸ 1991 m. gruodžio 17 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 570 „Dėl auditorių veiklos organizavimo“. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=6131&p_query=&p_tr2 [žiūrėta 2009 10 19].

⁵⁹ 1995 m. sausio 4 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=19023&p_query=&p_tr2 [žiūrėta 2009 10 19].

⁶⁰ Lietuvos Respublikos audito įstatymas.

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=83535&p_query=&p_tr2 [žiūrėta 2009 09 11].

Trečiasis audito raidos etapas Lietuvoje prasidėjo nepraėjus nei ketveriems metams po Audito įstatymo įsigaliojimo – Lietuvai integruojantis į bendrą Europos Sąjungos audito sistemą, teko keisti nacionalinę audito sistemą bei teisinį reglamentavimą: audito veiklą reglamentuojančius teisės aktus reikėjo pritaikyti prie Europos Sąjungos keliamų reikalavimų. Todėl 2004 m. balandžio 8 d. buvo priimtas Audito įstatymo pakeitimo įstatymas⁶¹, suderintas su Europos Sąjungos 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtąją Tarybos direktyva 78/660/EEB, 1983 m. birželio 13 d. Septintąją Tarybos direktyva 83/349/EEB, 1984 m. Aštuntąją Tarybos direktyva 84/253/EEB, 2000 m. lapkričio 15 d. Europos Komisijos rekomendacija 2001/256/EB dėl teisės aktų nustatyto audito kokybės užtikrinimo Europos Sąjungoje: minimalūs reikalavimai, 2002 m. gegužės 16 d. Europos Komisijos rekomendacija 2002/590/EB dėl įstatymų nustatytų auditorių nepriklausomumo ES: pagrindinių principų rinkinys.

Audito teisinio reguliavimo pokyčius Lietuvoje įtakojo ir besikeičiančios rinkos sąlygos, pasaulio globalizacijos veiksniai bei teisinio reglamentavimo pasikeitimai Europos Sąjungoje. Todėl 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamentui ir Tarybai priėmus Direktyvą Nr. 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančią Tarybos direktyvas 78/660/EB ir 83/349/EEB bei panaikinančią Tarybos direktyvą 84/253/EEB⁶², Lietuva, kaip ir kitos Europos Sąjungos valstybės narės, buvo įpareigota peržiūrėti ir iki 2008 m. pakeisti nacionalinius audito veiklą reglamentuojančius teisės aktus. Atsižvelgiant į tai, 2008 m. rugsėjo 1 d. Lietuvoje įsigaliojo Audito įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. X-1676.⁶³

3.2.2. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje, įgyvendinus Audito direktyvą

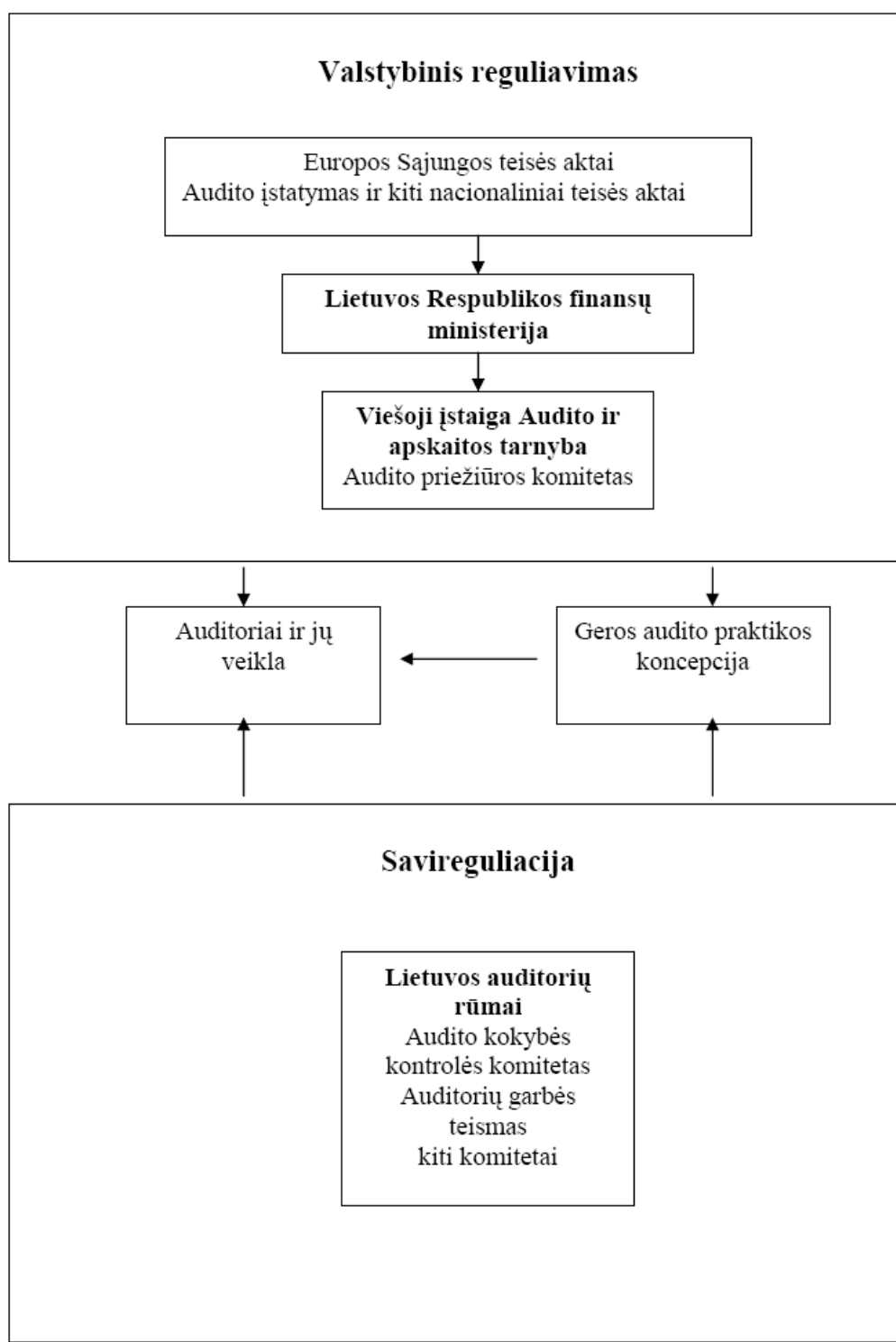
Įgyvendinus Audito direktyvos nuostatas, Lietuvos audito veiklos teisinio reguliavimo sistemoje veikia visa eilė institucijų ir įstaigų, kurioms nacionaliniais teisės aktais yra priskirtos įvairios funkcijos (žr. 4 pav.). Tačiau kyla klausimas, ar tokia audito veiklos teisinio reguliavimo sistema veikia efektyviai.

⁶¹ Lietuvos Respublikos audito įstatymo pakeitimo įstatymas.

http://www3.lrs.lt/pls/inter/dokpaieska.showdoc_l?p_id=231854&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2009 09 11].

⁶² 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanči Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, P. 87)

⁶³ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2008, Nr.82-3233.



4 pav. Audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje

Pažymėtina, kad už audito veiklos teisinį reguliavimą Lietuvoje pagal kompetenciją yra atsakinga Lietuvos Respublikos finansų ministerija (toliau – Finansų ministerija). Finansų ministerija skiria

narius į auditorių ir audito įmonių priežiūrą vykdančius organus, inicijuoja reikalingus teisės aktus bei jų pakeitimus.

Igyvendindama Audito įstatymą, Finansų ministerija, kaip Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliota institucija, įstatymų nustatyta tvarka 2008 m. įsteigė viešąją įstaigą Audito ir apskaitos tarnybą, t.y. viešosios priežiūros instituciją, o funkcijas, susijusias su auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimu, valstybė atlieka bendradarbiaudama su profesijos atstovais – Lietuvos auditorių rūmais.

Audito ir apskaitos tarnyboje yra sudarytas kolegialus patariamasis organas - Audito priežiūros komitetas⁶⁴, kuriam pavesta svarstyti rengiamų viešosios audito priežiūros tvarkų projektus, nagrinėti atlikto audito peržiūros ataskaitas ir teikti savo nuomonę dėl siūlomų skirti nuobaudų, nagrinėti atlikto audito tyrimo ataskaitas.

Atestuoti auditoriai, kitų valstybių narių auditoriai, valstybių ne narių auditoriai ir audito įmonės

Atsižvelgiant į Lietuvos auditorių rūmų skelbiamą informaciją, Lietuvoje 2009 m. spalio mėn. buvo patvirtintos 195 audito įmonės ir 408 atestuoti auditoriai.⁶⁵ Audito įmonių sąrašą tvarko Auditorių rūmai, viešai jis skelbiamas Auditorių rūmų interneto tinklalapyje.

Gauti auditoriaus vardą Lietuvoje nėra paprasta, nes Audito įstatymas nustato griežtus reikalavimus, kurie keičiant įstatymą, kiekvieną kartą vis griežtėja. Kaip jau buvo minėta, Europos Tarybai ir Europos Parlamentui 2006 m. priėmus Audito direktyvą, 2008 m. Lietuvoje buvo parengtas ir priimtas Audito įstatymo pakeitimo įstatymas, kuriame atsirado pakeitimų susijusių ir su auditoriaus vardo suteikimu bei auditoriui keliamais reikalavimais.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad Audito įstatymo 2 straipsnyje yra pateikta keletas skirtingų auditoriaus bei audito įmonių sąvokų: atestuotas auditorius, audito įmonė, kitos valstybės narės auditorius, kitos valstybės narės audito įmonė, valstybės ne narės auditorius, valstybės ne narės audito įmonė. O šių sąvokų lyginamoji analizė rodo, kad auditoriaus sąvokos išskiriamos atsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje asmeniui yra suteiktas auditoriaus vardas, o tuo pačiu ir suteikta teisė atlikti auditą.

Audito įstatymo 2 str. pateikta sąvoka „atestuotas auditorius“, apibrėžia, kad atestuotas auditorius - fizinis asmuo, turintis įstatymo nustatyta tvarka suteiktą atestuoto auditoriaus vardą, o tai reiškia – asmuo, atitinkantis įstatymo 8 str. nustatytus reikalavimus:

- 1) mokantis valstybinę kalbą;

⁶⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. rugsėjo 30 d. įsakymas Nr. 1K-301 „Dėl audito priežiūros komiteto sudėties patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2008, Nr. 113-4303.

⁶⁵ Lietuvos auditorių rūmai. Auditorių sąrašas. <http://www.lar.lt/Docs/FrmAuditoriai2.pdf> [žiūrėta 2009-11-10].

2) turintis aukštąjį universitetinį išsilavinimą;

3) yra nepriekaištingos reputacijos;

4) dirbęs audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus ir, jei prašymo suteikti auditoriaus vardą pateikimo metu asmuo audito įmonėje nebedirba, darbas audito įmonėje auditoriaus padėjėju buvo baigtas ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki prašymo pateikimo;

5) išlaikęs kvalifikacinius auditoriaus egzaminus;

6) davęs auditoriaus priesaiką.⁶⁶

Auditoriaus vardo siekiantis asmuo Auditorių rūmams turi pateikti visus dokumentus, įrodančius, kad atitinka išvardintus reikalavimus ir prašymą suteikti auditoriaus vardą. Išnagrinėję gautą prašymą ir dokumentus, Auditorių rūmai priima sprendimą dėl auditoriaus vardo suteikimo. Priėmus sprendimą ir asmeniui davus auditoriaus priesaiką bei ją pasirašius, jam suteikiamas auditoriaus vardas, išduodamas auditoriaus pažymėjimas ir asmuo įtraukiamas į auditorių sąrašą.

Toliau panagrinėkime įstatymo nuostatas susijusias su kitos valstybės narės auditoriais. Audito įstatymo 2 str. nustato, kad kitos valstybės narės auditorius – fizinis asmuo, kuriam pirmiausia valstybės narės kompetentinga institucija suteikė teisę atlikti auditą toje valstybėje narėje. Asmeniui, turinčiam kitos valstybės narės įgaliotų institucijų suteiktą auditoriaus kvalifikaciją, pažymėjimas, patvirtinantis auditoriaus vardo suteikimą, išduodamas pateikus teisę atlikti auditą įrodančius dokumentus ir dokumentus, patvirtinančius, kad minėta teisė nėra sustabdyta arba panaikinta, o taip pat išlaikius reikiamus žinių patikrinimo egzaminus.

Palyginus reikalavimus Lietuvoje atestuojamam auditoriui ir Audito direktyvoje nustatytus reikalavimus teisės aktų nustatytam auditoriui, galima pastebėti, kad Audito direktyvoje nėra nustatyti reikalavimai kitos valstybės narės auditoriui mokėti valstybinę kalbą ir privalomai būti Auditorių rūmų nariu, kurie, vadovaujantis Audito įstatymo nuostatomis, taikomi Lietuvoje atestuotiems auditoriams. Tuo tarpu auditoriaus pažymėjimo galiojimo sustabdymas ar panaikinimas, taip pat auditoriaus vardo atėmimas tiek atestuotiems auditoriams, tiek kitos valstybės narės Lietuvoje vykdomas tais pačiais pagrindais ir ta pačia tvarka, numatyta Audito įstatyme. Tik atkreiptinas dėmesys, kad kitos valstybės narės auditoriams yra dar numatytas atvejis, kad pažymėjimas gali būti sustabdytas ar atimtas bei auditoriaus vardas atimtas ir tada, jei valstybė narė, kurios kompetentingos institucijos suteikė teisę atlikti auditą, sustabdo ar panaikina šią teisę.

⁶⁶ Ten pat.

Kaip ir auditoriams, Audito įstatymas numato reikalavimus ir audito įmonėms, kurios gali verstis audito veikla. Įstatyme nustatyta, kad įmonė gali pradėti audito veiklą tik tada, kai pateikia įstatyme nurodytus dokumentus, kad atitinka įstatymo 18, 19 ir 20 straipsnių reikalavimus, t.y. turi būti įstatyme apibrėžtos teisinės formos, kontroliuojama auditorių, nepriekaištingos reputacijos, apdrausta įmonės civilinė atsakomybė bendrosios civilinės atsakomybės ir (arba) privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu. Audito įmonės, atitinkančios Audito įstatymo reikalavimus, Auditorių rūmų sprendimu įrašomos į audito įmonių sąrašą ir joms išduodami tai patvirtinantys pažymėjimai. Tačiau vadovaujantis Audito įstatymu, šie reikalavimai įrašymui į audito įmonių sąrašą taikomi tik audito įmonėms ar filialams, įsteigtiems Lietuvoje. Tuo tarpu Audito įstatymo 17 str. 5 dalyje nustatyta, kad valstybių narių audito įmonės, neturinčios Lietuvos Respublikoje įsteigtų filialų, į audito įmonių sąrašą įrašomos Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir atvejais. Pažymėtina, kad minėta Įstatymo nuostata nėra įgyvendinta, kadangi Auditorių rūmų prezidiumo 2009 m. birželio 29 d. nutarime Nr. 12.20.9 „Dėl audito įmonės įrašymo į audito įmonių sąrašą tvarkos aprašo tvirtinimo“⁶⁷ nėra nustatyta atskira valstybių narių audito įmonių įrašymo į audito įmonių sąrašą tvarka ir atvejai, todėl darytina prielaida, kad šiuo metu tiek Lietuvos, tiek kitos valstybės narės audito įmonė į sąrašą turėtų būti įrašoma vadovaujantis ta pačia tvarka.

Skiriasi tik valstybių ne narių audito įmonių įrašymo į audito įmonių sąrašą tvarka – jos įrašomos į audito įmonių sąrašą kaip valstybės ne narės audito įmonės pagal Audito ir apskaitos tarnybos pateiktą informaciją. Šiuo atveju jos įrašomos tada, kai valstybės ne narės audito įmonė atlieka valstybėje ne narėje registruotos įmonės, kurios vertybiniai popieriai viešai siūlomi arba įtraukiami į prekybą reguliuojamoje rinkoje Lietuvoje, finansinių ataskaitų, teikiamų teisės aktų nustatyta tvarka, auditą. Visi kiti reikalavimai į sąrašą įrašomai įmonei yra taikomi tokie patys, kaip ir kitoms audito įmonėms.

Profesinės etikos principai

Vadovaujantis Audito įstatymu, Lietuvoje patvirtinti auditoriai ir audito įmonės, atlikdami auditą, privalo laikytis pagrindinių profesinės etikos principų:

- ✓ nepriklausomumo ir objektyvumo;
- ✓ konfidencialumo ir profesinės paslapties;
- ✓ sąžiningumo;
- ✓ profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo;

⁶⁷2009 m. birželio 29 d. Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimas Nr. 12.20.9 „Dėl audito įmonės įrašymo į audito įmonių sąrašą tvarkos aprašo tvirtinimo“. http://www.lar.lt/new/lar_files/public/20090804_dok_audito_imoni.doc [žiūrėta 2009 11 02].

✓ atsakomybės visuomenei.

Tačiau įdomu pastebėti, kad įstatyme nustatyta auditoriams ir audito įmonėms pareiga laikytis ne tik išvardintų profesinės etikos principų, tačiau ir Buhalterijų profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų, kurių dauguma yra analogiškai išvardintiems audito įstatyme (pvz.: objektyvumo, konfidencialumo, profesinės kompetencijos, reikiamo atidumo⁶⁸).

Teisės aktų nustatytas auditas

Vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, teisės aktų nustatytas auditas šiuo metu Lietuvoje yra privalomas tokiems ūkio subjektams, kaip:

- › viešojo intereso įmonėms;
- › valstybės ir savivaldybės įmonėms;
- › konsoliduotas finansines ataskaitas sudarančioms įmonėms;
- › akcinėms bendrovėms;
- › uždarosioms akcinėms bendrovėms, kooperatinėms bendrovėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komanditinėms ūkinėms bendrijoms (kurių visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės) kai viršijami ne mažiau kaip du iš išvardintų rodiklių (pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus 12 mln. Lt, balanse nurodyto turto vertė – 6 mln. Lt, vidutinis darbuotojų skaičius – per ataskaitinius finansinius metus -50);
- › uždarosioms akcinėms bendrovėms, kuriose akcininkė yra valstybė arba savivaldybė.

Taikomi audito standartai

Nors Audito direktyvoje yra nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti nacionalinius audito standartus tol, kol Europos Komisija priims tos srities tarptautinius audito standartus, ir nėra nuostatos, kad įsigaliojus Audito direktyvai atliekant auditą privaloma vadovautis tarptautiniais audito standartais, Audito įstatyme jau yra nustatyta prievolė, kad nuo 2009 m. sausio 1 d. finansinių ataskaitų auditas turi būti atliekamas vadovaujantis ne nacionaliniais audito standartais, o tarptautiniais audito standartais ir Buhalterijų profesionalų etikos kodeksu. Kyla pagrįstų abejonių, ar buvo tikslinga numatyti, kad ši nuostata įsigaliotų jau nuo 2009 m. sausio 1 d., nes iki šiol Lietuvoje dar nėra oficialiai paskelbti tarptautiniai audito standartai, jie nėra patvirtinti Europos Komisijos, kaip numatyta Audito direktyvoje, o auditoriai jais vadovaujantis jau turi atlikti auditą Lietuvoje. Ši nuostata diskutuotina ir todėl, kad vis dar nėra iki galo apsispręsta Europos Sąjungos lygiu kokia apimtimi, kada ir kaip bus tikslingiausia Europos Sąjungos valstybėms pereiti prie tarptautinių audito standartų taikymo.

⁶⁸ Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas.

http://www.lar.lt/new/lar_files/public/20090907_2008_m._tbf_buhalteriu_federacijos_etikos_kodeksas_20090101.doc
[žiūrėta 2009 11 02].

Atsakingų Europos Sąjungos institucijų atstovai vis dar diskutuoja šiuo klausimu ir bando rasti atsakymus į nuolat kylančius aktualius klausimus bei spręsti iškylančias problemas. Manytina, kad šį kartą Lietuva eilinį kartą paskubėjo, todėl Europos Sąjungos institucijoms suradus optimalų variantą kaip keisti teisinį reglamentavimą bei Europos Sąjungoje visuotinai taikyti tarptautinius audito standartus, Lietuvai vėl teks peržiūrėti nacionalinį teisinį reglamentavimą ir jį keisti. Toks atvejis tik dar kartą parodo, kad Lietuvoje nėra užtikrinamas optimalaus daromų pakeitimų ir gaunamų rezultatų santykis.

Auditorių ir audito įmonių viešojo priežiūra

Vienas iš svarbiausių Audito direktyvos reikalavimų - viešosios priežiūros sistemos sukūrimas.

Igyvendinant Audito įstatymą, nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą Lietuvoje atlieka Audito ir apskaitos tarnyba, kuri iki Audito įstatymo pakeitimo buvo atsakinga už nacionalinių apskaitos standartų rengimą. Atlikdama jai pavestą naują funkciją, Audito ir apskaitos tarnyba, nustatytomis priemonėmis siekia užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę ir patikimumą. Siekiant efektyviai vykdyti auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą, Audito ir apskaitos tarnyboje suformuotas ir nuo 2008 m. spalio mėnesio veikia kolegialus patariamasis organas - Audito priežiūros komitetas, kuris svarsto tarnybos rengiamų viešosios audito priežiūros tvarkų projektus; nagrinėja atlikto audito peržiūros ataskaitas ir teikia savo nuomonę dėl siūlomų skirti nurodymų ar nuobaudų, o taip pat nagrinėja atlikto audito tyrimo ataskaitas.

Igyvendinant Audito įstatymo nuostatas, Audito ir apskaitos tarnybos direktorius 2009 m. įsakymais patvirtinimo visą eilę tvarkų ir taisyklių, reikalingų viešosios priežiūros sistemos veikimui:

- „Dėl reikalavimų auditoriams kontrolieriams, auditorių kontrolierių parinkimo, rengimo ir kvalifikacijos kėlimo tvarkos aprašo tvirtinimo“⁶⁹;
- „Dėl Konfidencialumo ir profesinės paslapties laikymosi tvarkos aprašo tvirtinimo“⁷⁰;
- „Dėl Nepriklausomumo laikymosi tvarkos aprašo tvirtinimo“⁷¹;
- „Dėl Auditoriaus vardo suteikimo, auditoriaus pažymėjimo galiojimo sustabdymo, auditoriaus vardo netekimo ir auditoriaus pažymėjimo galiojimo panaikinimo valstybių narių ir valstybių ne narių auditoriams tvarkos aprašo tvirtinimo“⁷²;

⁶⁹ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. lapkričio 14 d. įsakymas Nr. VAA-2 „Dėl reikalavimų auditoriams kontrolieriams, auditorių kontrolierių parinkimo, rengimo ir kvalifikacijos kėlimo tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2008, Nr. 135-5293.

⁷⁰ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VAA-4 „Dėl konfidencialumo ir profesinės paslapties laikymosi tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2009, Nr. 4-116.

⁷¹ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VAA-5 „Dėl nepriklausomumo laikymosi tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2009, Nr. 4-117.

- „Dėl Apeliacijų ir skundų nagrinėjimo taisyklių tvirtinimo“⁷³,
- „Dėl Audito kokybės užtikrinimo organizavimo tvarkos aprašo tvirtinimo“⁷⁴;
- „Dėl Atlikto audito kokybės peržiūros metodikos tvirtinimo“⁷⁵;
- „Dėl Atlikto audito tyrimo metodikos tvirtinimo“⁷⁶.

Siekiant užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę, Audito ir apskaitos tarnyba bendradarbiauja su Auditorių rūmais, kurie organizuoja atlikto audito kokybės peržiūras. Audito peržiūros vadovaujantis Audito įstatymo⁷⁷ 34 str. organizuojamos taip, kad:

- ne rečiau kaip kartą per 6 metus būtų patikrinti visi auditoriai ir audito įmonės;
- ne rečiau kaip kartą per 3 metus būtų patikrinti visi auditoriai ir audito įmonės, atliekantys viešojo intereso įmonių auditą;
- ne rečiau kaip kartą per 3 metus būtų patikrinti auditoriai ir audito įmonės, kurių atlikto audito kokybės peržiūros ir (arba) tyrimo metu buvo nustatyta audito atlikimo trūkumų.

Atliekant peržiūras, vadovaujamosi patvirtinta Atlikto audito kokybės peržiūros metodika, nustatančia detalius reikalavimus peržiūros atlikimui bei peržiūros ataskaitai. Atsižvelgiant į Audito įstatyme nustatytus reikalavimus, Auditorių rūmai sudaro bei Audito ir apskaitos tarnybai pateikia auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų planus, kuriuos savo įsakymais tvirtina Audito ir apskaitos tarnybos direktorius. Pagal patvirtintą atlikto audito kokybės peržiūros planą atlikę peržiūras, Auditorių rūmai teikia Audito ir apskaitos tarnybai informaciją apie plano faktinį įvykdymą, teikia įvertinti siūlomus sprendimus, o jei peržiūrų metu buvo nustatyta audito atlikimo kokybės trūkumų, ar, jei buvo nustatyta reikšmingų audito atlikimo trūkumų, kreipiasi į Audito ir apskaitos tarnybą dėl auditoriaus ir (arba) audito įmonės tyrimo inicijavimo. Atlikę peržiūras, Auditorių rūmai Audito ir apskaitos tarnybai gali siūlyti: nurodyti auditoriui ar audito įmonei ištaisyti nustatytus trūkumus per nurodytą terminą; nurodyti auditoriui papildomai kelti kvalifikaciją (nustatyti valandų skaičių ir nurodyti terminą); auditoriui arba audito įmonei pareikšti įspėjimą.

⁷² Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. vasario 19 d. įsakymas Nr. VAA-1 „Dėl Auditoriaus vardo suteikimo, auditoriaus pažymėjimo galiojimo sustabdymo, auditoriaus vardo netekimo ir auditoriaus pažymėjimo galiojimo panaikinimo valstybių narių ir valstybių ne narių auditoriams tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2009, Nr. 21-842.

⁷³ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. vasario 26 d. įsakymas VAA-2 „Dėl Apeliacijų ir skundų nagrinėjimo taisyklių tvirtinimo“ <http://www.aat.lt/index.php?id=247> [žiūrėta 2009 11 02].

⁷⁴ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. birželio 4 d. įsakymas VAA-14 „Dėl Audito kokybės užtikrinimo organizavimo tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2009, Nr. 69-141.

⁷⁵ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. VAA-17 „Dėl atlikto audito kokybės peržiūros metodikos tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2009, Nr. 85-3633.

⁷⁶ Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. VAA-19 „Dėl Atlikto audito tyrimo metodikos tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2009, Nr. 86-3650.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2008, Nr.82-3233.

Audito ir apskaitos tarnyba, išnagrinėjusi Auditorių rūmų siūlomą sprendimą dėl peržiūrų, kurių metu nustatyta audito atlikimo kokybės trūkumų, priima vieną iš šių sprendimų:

- pritaria Auditorių rūmų siūlomam sprendimui;
- nepritaria Auditorių rūmų siūlomam sprendimui ir siūlo kitą sprendimą;
- nepritaria Auditorių rūmų siūlomam sprendimui ir paveda atlikto audito kokybės peržiūrą atlikti kitam kontrolieriui arba būtų atlikta papildoma atlikto audito kokybės peržiūra;
- nepritaria Auditorių rūmų siūlomam sprendimui ir atlieka audito tyrimą.

Tačiau, išnagrinėjus esamą situaciją ir 2009 m. parengtus bei priimtus audito tyrimams atlikti reikalingus teisės aktus, galima pastebėti, kad nuostatos, susijusios su audito tyrimų atlikimu, Lietuvoje dar tik pradedamos įgyvendinti, ir iki dabar dar nei vienas audito tyrimas praktikoje nebuvo inicijuotas. Manytina, kad tokią situaciją sąlygojo pakankamai ilgai užtrukęs metodinis pasirengimas bei Audito ir apskaitos tarnybos darbuotojų atranka. Atsižvelgiant į audito tyrimų svarbą bei reikšmę, taip pat į Audito direktyvoje nustatytus reikalavimus, tyrimus atliekantiems Audito ir apskaitos tarnybos darbuotojams keliami labai aukšti kvalifikacijos reikalavimai: darbuotojai turi gerai išmanyti Tarptautinį kokybės kontrolės standartą, tarptautinius audito standartus, teisės aktus, reglamentuojančius ne tik buhalterinės apskaitos tvarkymą, finansines ataskaitas, auditą, bet ir viešojo intereso įmonių veiklą, apskaitą, atskaitomybę bei auditą.

3.2.3. Auditorių veiklos teisinio reguliavimo Lietuvoje problemos ir trūkumai

Lietuvoje įgyvendinus Audito direktyvos nuostatas ir sukūrus visiškai naują auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemą bei formuojantis gerajai audito praktikai, teisinis audito veiklos reguliavimas nuo 2008 m. iš esmės pasikeitė.

Kita vertus, analizuojant galiojančio teisinio reguliavimo nuostatas, reglamentuojančias auditorių ir audito įmonių veiklą, atkreiptinas dėmesys, kad dalis priimtų nuostatų realiai neveikia, dalis nuostatų yra perteklinių ar diskutuotinų, todėl siūlytina jas keisti.

Pirmiausiai, atkreiptinas dėmesys į tai, kad nors Audito įstatymo 4 str. 1 d. nustatyta, kad audito įmonės ir auditoriai, atlikdami auditą, privalo laikytis Buhalterijų profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų, Audito įstatymo 4 str. 2 d. jau nustatoma, kad nepaisant 1 d. nustatytų principų, audito įmonėms ir auditoriams galioja toliau išvardinti pagrindiniai principai. O toliau išvardinti pagrindiniai principai yra analogiški tik struktūriškai kitaip išdėstyti principai, kurie jau nustatyti 4 str. 1 d. Trumpai tariant, neaišku kodėl principai, nustatyti 4 str. 1 d., dar kartą yra

išvardijami 4 str. 2 d., juos aiškinant praplečiamai, kitaip sugrupuojant ir tuo sukeliant teisinį neaiškumą.

Praktikoje nemažai problemų ir diskusijų kelia Audito įstatymo 44 str. 1 d. 1 p., kuriame nustatyta, kad Audito ir apskaitos tarnybos vienas iš uždavinių yra įgyvendinti audito viešąją priežiūrą. Šiuo atveju svarbu atkreipti dėmesį, kad sukurta viešosios priežiūros sistema Lietuvoje taikoma daug platesniu mastu negu reikalaujama Audito direktyvoje: nors direktyvoje nustatyta, kad valstybės narės viešąją priežiūros sistemą turi sukurti tik teisės aktų nustatytam auditui prižiūrėti, tuo tarpu Lietuva, vadovaujantis įstatymo nuostatomis, naujai sukurta viešosios priežiūros sistemą taiko tiek teisės aktų nustatytam auditui, tiek ir teisės aktų nenustatytam auditui prižiūrėti. O tai kelia abejonių, kadangi Audito įstatymo rengėjai nepateikė argumentų, kodėl taip išplečiamai perkelta Audito direktyvos nuostata, didinanti biurokratinę naštą ir sąlygojanti neaiškius rezultatus. Tai rodo ir praktinis pavyzdys: Audito ir apskaitos tarnyba auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą pradėjo vykdyti tik 2008 m. rugsėjo 1 d., įsteigtaime naujame jos padalinyje, atsakingame už viešąją audito priežiūrą. Nors 2008 m. tarnyboje buvo įsteigti 5 specialistų etatai, tačiau nedarbo nei vienas darbuotojas, o pagal Audito įstatymo nuostatas, atlikto audito tyrimus gali atlikti tik tarnybos Audito priežiūros padalinio darbuotojai, turintys ne mažesnę kaip 5 metų audito patirtį. Kadangi tokiems darbuotojams keliami itin aukšti reikalavimai, o padalinio formavimas prasidėjo tik 2009 m., 2008 metais nebuvo atliktas nei vienas atlikto audito tyrimas. Todėl tokia situacija kelia susirūpinimą, kad labai išplečiamai perkėlus Audito direktyvos nuostatas, realiai viešosios priežiūros sistema visa apimtimi Lietuvoje iki šiol galimai neveikia. Atkreiptinas dėmesys, kad išnagrinėjus teisinį reguliavimą Suomijoje, buvo pažymėta, kad Audito įstatymo nuostatos reglamentuoja reikalavimus teisės aktų nustatytam auditui.

Atižvelgiant į tai, kad Audito direktyva nustato reikalavimus tik teisės aktų nustatytam auditui, svarstyтина, ar nebūtų tikslinga Lietuvoje išskirti ir du skirtingo lygio audito kokybės užtikrinimo būdus:

- auditorių, atliekančių teisės aktų nustatytą auditą ir auditą viešojo intereso įmonėse;
- auditorių, neatliekančių teisės aktų nustatyto audito ir audito viešojo intereso įmonėse.

Toks kokybės užtikrinimo būdų atskyrimas leistų efektyviau ir kokybiškiau atlikti audito kokybės peržiūras, didesnę dėmesį skiriant teisės aktų nustatyto audito bei audito atliekamo viešojo intereso įmonėse kokybės tikrinimui bei priežiūrai, tuo pačiu ir pareikalautų mažesnių išteklių. Tokiu atveju auditorių, neatliekančių audito viešojo intereso įmonėse ir teisės aktų nustatyto audito veiklą, galėtų būti pavesta kontroliuoti Auditorių rūmams, kuriems Audito įstatymu yra pavesta kontroliuoti užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų, kurias teikia auditoriai, kokybę.

Pagal Audito direktyvą tarptautinių audito standartų taikymas Europos Sąjungoje įmanomas tik tada, kai vykdomos tam tikros sąlygos. Visų pirma, standartai turi būti parengti laikantis tinkamos procedūros, viešosios priežiūros ir skaidrumo principų.⁷⁸ Tarptautinius audito standartus Europos Sąjungos lygiu rengia ir tvirtina Tarptautinė audito ir patikinimo standartų valdyba, kuri yra Tarptautinės apskaitininkų federacijos įsteigtas komitetas. Tarptautinių audito standartų priėmimą ir kitą Tarptautinės apskaitininkų federacijos veiklą, susijusią su viešaisiais interesais, pavesta prižiūrėti Viešojo intereso priežiūros tarybai, kuri turi užtikrinti, kad tarptautiniai audito standartai būtų rengiami ir tvirtinami Audito direktyvos nustatytų procedūrų, viešosios priežiūros ir skaidrumo reikalavimų. Galimybė inkorporuoti tarptautinius audito standartus į Europos Sąjungos teisę, numatyta Audito direktyvoje reiškia, kad Europos Sąjunga yra tiesiogiai suinteresuota užtikrinti, kad tarptautinių audito standartų rengimo procese būtų nustatomi viešąjį interesą, Europos Sąjungos teisės sistemą ir Europos Sąjungos verslo poreikius atitinkantys standartai.

Nors Audito direktyva nenustatė valstybėms narėms privalomumo nustatyti auditoriams reikalavimo atlikti auditą vadovaujantis tik tarptautiniais audito standartais, tačiau nepaisant to ir neišanalizavus galimų pasekmių bei rezultatų, Lietuvos Respublikos audito įstatyme nustatyta, kad nuo 2009 m. sausio 1 d. auditorius atlikdamas auditą, privalo vadovautis ne tik įstatymais ir kitais teisės aktais, bet ir tarptautiniais audito standartais. Atkreiptinas dėmesys, kad Audito direktyvos 26 str. nustatyta, jog valstybės narės reikalauja auditorių ir audito įmonių atlikti teisės aktų nustatytą auditą laikantis tarptautinių audito standartų, kuriuos priėmė Komisija 48 str. 2 d. numatyta tvarka, o valstybės narės gali taikyti nacionalinius audito standartus tol, kol Komisija dar nepriėmė tos srities tarptautinių audito standartų. Atsižvelgiant į tai, Audito įstatymo nuostata dėl visuotinio tarptautinių standartų taikymo Lietuvoje nuo 2009 m. sausio 1 d. yra diskutuotina tuo požiūriu, kad Komisija iki šiol dar nėra priėmusi Audito direktyvoje minimų tarptautinių standartų, kuriais privalės vadovautis valstybių narių auditoriai, o Lietuvos auditoriai, laikydamiesi Audito įstatymo, jau turi prievolę vadovautis tarptautiniais audito standartais, pertvarkyti savo įmonių sistemas, tobulinti kvalifikaciją ir visus be išimties auditus atlikti vadovaudamiesi tarptautiniais audito standartais. Praktinės problemos dėl šios nuostatos taikymo gali kilti, kai Komisija artimiausiu metu priims Audito direktyvoje nustatytus tarptautinius audito standartus teisės aktų nustatytam auditui ir Lietuvos auditoriams reikės vėl pertvarkyti savo audito sistemas bei prisitaikyti auditus atlikti jau vadovaujantis Komisijos patvirtintais tarptautiniais audito standartais.

⁷⁸ Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas kuriuo nustatoma tam tikros finansinių paslaugų, finansinės atskaitomybės ir audito sričių veiklos paramos programa (SEK (2009) 54)

IŠVADOS

1. Teisinis audito reguliavimas Europos Sąjungos valstybėse narėse skiriasi. Tai sąlygoja skirtingos tradicijos, skirtingos institucinės sistemos, skirtingi teisės aktai. Tačiau sparčiai vykstant rinkos globalizacijai, iš jų ir audito rinkos, siekiant užtikrinti tinkamą audito kokybę, dauguma valstybių narių iš esmės peržiūrėjo audito veiklos teisinį reglamentavimą bei pradėjo kurti auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemas.

2. 2006 m. Europos Parlamentui ir Tarybai priėmus direktyvą dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, kurios pagrindinis tikslas – iš esmės suderinti teisės aktų nustatyto audito reikalavimus, o tuo pačiu užtikrinti Europos Sąjungoje tinkamą audito kokybę, detalizuoti auditorių pareigas, reikalavimus nepriklausomumui bei etikai, auditorių atsakomybės draudimui, siekti užtikrinti efektyvesnę audito profesijos viešąją priežiūrą, taip pat glaudesnę bendradarbiavimą tarp auditorių viešosios priežiūros institucijų, iš esmės pasikeitė Europos Sąjungos teisinio reguliavimo apimtis audito veiklos srityje.

3. Audito direktyvoje nuostatos, susijusios su auditorių ir audito įmonių veikla, pateiktos neįprastai detalios ir konkrečios, todėl manytina, kad tikslingiau dalį Audito direktyvos nuostatų priimti reglamento forma, kadangi tokiu atveju visose valstybėse narėse jos galiotų tiesiogiai bei tiksliai ir nereikėtų į nacionalinius teisės aktus perrašinėti direktyvos nuostatų.

4. Ketvirtąją, Septintąją, Aštuntąją ir Audito direktyvomis buvo suderinti apskaitos ir audito reikalavimai ir užtikrinta įmonių finansinės atskaitomybės bei audito kokybė. Nors tikslas, kurio siekta priimant minėtas direktyvas, – užtikrinti įmonių finansinės atskaitomybės bei audito kokybę, yra pasiektas, tačiau valstybės narės, įmonės, akcininkai, auditoriai kritikuoja galiojantį reglamentavimą dėl papildomo administracinio darbo, papildomų administracinių išlaidų, įmonių administracinio apsunkinimo.

5. Remiantis Europos Komisijos pranešimais bei inicijuojamais sprendimais dėl bendradarbiavimo su trečiosiomis šalimis audito srityje, galima daryti prielaidą, kad auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemos, siekiant gerinti audito kokybę, jau harmonizuojamos ne tik Europos Sąjungos lygiu, bet ir tarptautiniu lygiu, todėl po kurio laiko daugumos pasaulio valstybių auditoriai bei audito įmonės bus prižiūrimi vadovaujantis vieninga viešosios priežiūros sistema.

6. Atsižvelgiant į valstybių narių reglamentavimo skirtumus, Audito direktyva nesiūlo konkretaus auditorių viešosios priežiūros sistemos modelio, tinkamo visoms valstybėms narėms, o tik nustato

pagrindinius auditorių viešosios priežiūros principus, kurių privaloma laikytis, kuriant viešosios priežiūros sistemas.

7. Suomijos ir Lietuvos nacionalinis audito veiklos teisinis reglamentavimas rodo, kad valstybės narės deda labai daug pastangų siekiant gerinti audito kokybę ir harmonizuoti audito veiklos teisinį reguliavimą Europos Sąjungos lygiu, o tai leidžia pasiekti Audito direktyvoje nustatytus tikslus. Valstybėse yra sukurtos auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemos, leisiančios užtikrinti teisės aktų nustatyto finansinių ataskaitų audito kokybę ir patikimumą, prižiūrėti viską, kas susiję su viešųjų įmonių finansinės atskaitomybės auditu, išlaikyti investuotojų ir kitų finansinės atskaitomybės naudotojų pasitikėjimą audito rezultatais. Svarbu pažymėti, kad sukurtos nacionalinės viešosios priežiūros sistemos galutinai atsako už auditorių ir audito įmonių patvirtinimą ir registravimą, auditorių ir audito įmonių profesinės etikos ir vidaus kokybės kontrolės standartų tvirtinimą, auditorių ir audito įmonių kvalifikacijos kėlimą, kokybės užtikrinimą, tyrimų ir drausminės atsakomybės sistemas.

8. Išanalizavus Lietuvoje galiojančio teisinio reguliavimo nuostatas, reglamentuojančias auditorių ir audito įmonių veiklą, darytina išvada, kad dalis Audito įstatymo nuostatų realiai neveikia, kai kurios nuostatos yra perteklinės ir sukeliančios teisinį neaiškumą, todėl siūlytina keisti Audito įstatymo kai kurių straipsnių nuostatas (Žr. Siūlymus).

SIŪLYMAI

Išanalizavus Lietuvos teisinio reguliavimo nuostatas, reglamentuojančias audito veiklą ir padarius išvadas, kad dalis Audito įstatymo nuostatų realiai neveikia, dalis nuostatų yra perteklinės ar diskutuotinos, siūlytinos šios Audito įstatymo pataisos:

1. Pakeisti Įstatymo 4 straipsnį ir jį išdėstyti taip:

„4 straipsnis. Profesinės etikos principai

1. Audito įmonės ir auditoriai, atlikdami auditą, privalo laikytis Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų:

~~2. Nepaisant šio straipsnio 1 dalyje nurodytame kodekse nustatytų principų, audito įmonėms ir auditoriams galioja šie pagrindiniai profesinės etikos principai:~~

1) nepriklausomumo ir objektyvumo – auditorius ir audito įmonė atlikti auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus;

2) konfidencialumo ir profesinės paslapties – auditorius ir audito įmonė privalo laikyti paslapyje užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės patikėtą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims, išskyrus šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytus atvejus, nenaudoti užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės audito metu gautos informacijos audito įmonės ir (arba) trečiųjų asmenų interesams tenkinti;

3) sąžiningumo – auditoriaus ir audito įmonės nuomonė neturi būti veikiama kitų nuomonių;

4) profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo – auditorius privalo turėti reikiamų žinių ir įgūdžių, skirti pakankamai laiko, kad auditas būtų atliktas profesionaliai;

5) atsakomybės visuomenei – audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai (kredito įstaigos, valstybės institucijos, darbdaviai ir darbuotojai, įmonių savininkai ir dalyviai, investuotojai ir kiti), priimdami ekonominius sprendimus.“

2. Pakeisti Įstatymo 2 straipsnio 6 dalį ir ją išdėstyti taip:

„6. Auditorių ir audito įmonių viešojo priežiūra (toliau – viešoji priežiūra) – priemonių visuma, kuriomis Audito ir apskaitos tarnyba siekia užtikrinti finansinių ataskaitų teisės aktų nustatyto audito kokybę ir patikimumą.“

3. Pakeisti Įstatymo Septintąjį skirsnį „Auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimas ir tyrimas“, išskiriant du skirtingo lygio audito kokybės užtikrinimo būdus: auditorių, atliekančių teisės aktų nustatytą auditą ir auditą viešojo intereso įmonėse bei auditorių, neatliekančių teisės aktų nustatyto audito ir audito viešojo intereso įmonėse.

4. Įstatymą papildyti straipsniu, numatant, kad tarptautiniai audito standartai taikomi atliekant tik teisės aktų nustatytą auditą:

„Atliekant 2010 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų teisės aktų nustatytą auditą, taikomi tarptautiniai audito standartai“.

LITERATŪRA

I. Norminė literatūra:

1. Lietuvos Respublikos audito įstatymas.
http://www3.lrs.lt/pls/inter/dokpaieska.showdoc_l?p_id=83535&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2009 09 11]
2. Lietuvos Respublikos audito įstatymo pakeitimo įstatymas.
http://www3.lrs.lt/pls/inter/dokpaieska.showdoc_l?p_id=231854&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2009 09 11]
3. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 2008, Nr.82-3233.
4. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. rugsėjo 30 d. įsakymas Nr. 1K-301 „Dėl audito priežiūros komiteto sudėties patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2008, Nr. 113-4303.
5. 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL 2006 L 157, p. 87).
6. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. lapkričio 14 d. įsakymas Nr. VAA-2 „Dėl reikalavimų auditoriams kontrolieriams, auditorių kontrolierių parinkimo, rengimo ir kvalifikacijos kėlimo tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Žin., 2008, Nr. 135-5293.
7. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VAA-4 „Dėl konfidencialumo ir profesinės paslapties laikymosi tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Žin., 2009, Nr. 4-116.
8. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VAA-5 „Dėl nepriklausomumo laikymosi tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Žin., 2009, Nr. 4-117.
9. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. vasario 19 d. įsakymas Nr. VAA-1 „Dėl Auditoriaus vardo suteikimo, auditoriaus pažymėjimo galiojimo sustabdymo, auditoriaus vardo netekimo ir auditoriaus pažymėjimo galiojimo panaikinimo valstybių narių ir valstybių ne narių auditoriams tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Žin., 2009, Nr. 21-842.
10. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. vasario 26 d. įsakymas VAA-2 „Dėl Apeliacijų ir skundų nagrinėjimo taisyklių tvirtinimo“ <http://www.aat.lt/index.php?id=247> [žiūrėta 2009 11 02]

11. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. birželio 4 d. įsakymas VAA-14 „Dėl Audito kokybės užtikrinimo organizavimo tvarkos aprašo tvirtinimo“ // Žin., 2009, Nr. 69-141.
12. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. VAA-17 „Dėl atlikto audito kokybės peržiūros metodikos tvirtinimo“ // Žin., 2009, Nr. 85-3633.
13. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. VAA-19 „Dėl Atlikto audito tyrimo metodikos tvirtinimo“ // Žin., 2009, Nr. 86-3650.
14. Auditing Act and Decree, Edita Prima, Helsinki 2007.

II. Specialioji literatūra :

1. Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Tarptautiniai audito standartai. (su pakeitimais ir papildymais iki 2004 m. sausio 1 d.) – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2005. – 614 p. – ISBN 9986-795-34-6
2. Daujotaitė D. Finansinis auditas. – Mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. – 190 p. – ISBN 9955-528-12-5
3. Kellas J. International Standards on Auditing – current issues// Lietuvos auditoriai – 10 metų patirtis ir perspektyvos: 4-osios tarptautinės mokslinės – praktinės konferencijos medžiaga. – Vilnius: LAR, 2006, p. 10-18. – ISBN 9955-98411-3-9
4. Lakis V. Audito sistema: raida ir problemos: monografija. – Vilnius: VU leidykla, 2007. – 386 p. – ISBN 978-9955-33-054-7
5. Lakis V. Europos Sąjungos pastangos pagerinti audito kokybę // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2006, Nr.15 (399)
6. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. – 692 p. – ISBN 9986795052
7. Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001. – 837 p. – ISBN 9986-795-05-3
8. Mackevičius J. Nepriklausomos Lietuvos audito raida ir perspektyvos //Lietuvos auditoriai – 10 metų patirtis ir perspektyvos: 4-osios tarptautinės mokslinės – praktinės konferencijos medžiaga. – Vilnius: LAR, 2006, p. 26-41. – ISBN 9955-98411-3-9
9. Oržekauskas P., Šmaižienė I. Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas // Ekonomika ir vadyba. – 2009, Nr. 14, p. 1163-1169. – ISSN 1822 -6515
10. Prechal S. Directives in EC Law / 2nd ed. – Oxford University Press, 2005. – 349 p. – ISBN 0-19-826832-7

11. Tatham A. Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 1999. – 426 p. – ISBN 9986-752-50-7.
12. Vaišvila A. Teisės teorija. – Vilnius: Justitia, 2004. – 527 p. – ISBN 9955-616-07-5.
13. Vitkus G. Europos Sąjunga : enciklopedinis žinynas / [Rimantas Grikienis, Klaudijus Maniokas, Rytis Martikonis, Evaldas Sinkevičius, Ramūnas Vilpišauskas, Gediminas Vitkus] ; sudarė Gediminas Vitkus. – Vilnius: Eugrimas, 2002. – 343 p. – ISBN 9955-501-00-6.

III. Elektroniniai šaltiniai:

1. Federation des Experts Comptables Europeens. Quality Assurance Arrangements Across Europe. 2006//
<http://www.fee.be/fileupload/upload/Quality%20Assurance%20Arrangements%20Across%20Europe%200612181200761426.pdf> [žiūrėta 2009 10 16]
2. Tarptautiniai audito standartai.
http://www.lar.lt/new/lar_files/public/microsoft_word_200_tsa_20080101_vertimas_lt.pdf
[2009 10 19]
3. Europos bendrijos steigimo sutartis. <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/getfmt?C1=e&C2=9224>
[žiūrėta 2009 09 10]
4. Byla 41/74, Van Duyn v Home Office (1974) ECR 1338 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61974J0041:EN:HTML> [žiūrėta 2009 09 10]
5. Byla 148/78 Pubblico Ministero v. Ratti ([1979] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61978J0148:EN:HTML> [žiūrėta 2009 09 10]
6. Byla 152/84 Marshall v Southampton Health Authority [1986] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984J0152:EN:HTML> [žiūrėta 2009 09 10]
7. 1968 m. kovo 9 d. Pirmoji Tarybos Direktyva dėl apsaugos priemonių, kurių valstybės narės, siekdamos suvienodinti tokias apsaugos priemones visoje Bendrijoje, reikalauja iš Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje apibrėžtų bendrovių, jų narių ir kitų interesų apsaugai, koordinavimo (68/151/EEB)
http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=15499&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009-09-17]

8. 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva grindžiama Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (78/660/EEB)
http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35661&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009-09-17]
9. 1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos Direktyva grindžiama Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 (3) (g) straipsniu, dėl konsoliduotos atskaitomybės (83/349/EEB)
http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=41937&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009 11 05]
10. 1984 m. balandžio 10 d. Aštuntoji Tarybos direktyva grindžiama Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 54 (3) g punktu dėl asmenų atsakingų už įstatymu numatyto apskaitos dokumentų audito atlikimą, patvirtinimo
http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35823&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2009 11 05]
11. Scoreboard on the status of implementation of the Directive on statutory audit (2006/43/EC) in Member States.
http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/01_09_09_scoreboard_en.pdf [žiūrėta 2009-10-16]
12. Europos Komisijos sprendimo projektas „Dėl kai kurių trečiųjų šalių kompetentingų institucijų tinkamumo pagal Direktyvą 2006/43/EB“
http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/11-09-2009_lt.pdf [žiūrėta 2009-10-17]
13. Statutory Audit: Commission proposes cooperation on the exchange of audit working papers between Member States and Canada, Japan and Switzerland.
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1304&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> [žiūrėta 2009-10-17]
14. 2006 m. lapkričio 14 d. Komisijos Komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui „Geresnio reglamentavimo Europos Sąjungoje strateginė apžvalga“. COM(2006) 689, galutinis <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0689:FIN:lt:PDF> [žiūrėta 2009 10 30]

15. 2006 m. lapkričio 14 d. Komisijos darbo dokumentas dėl administracinių išlaidų įvertinimo ir administracinės naštos ES mažinimo (COM(2006)691, galutinis) <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0691:FIN:lt:PDF> [žiūrėta 2009 10 30]
16. Quick R. et al. Auditing, Trust and Governance // Routledge, Taylor and Francis e-Library, 2007, p.78-97 .- ISBN 978-0-203-93601-6 (ebk)
17. Finland Central Chamber of Commerce. The Authorisation and Supervision of Auditors and Audit Firms in Finland.
http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/palvelut/Auditing/en_GB/Auditing/files/78515396437023737/default/Authorisation_Supervision_of_Auditors.pdf [žiūrėta 2009-10-18]
18. 1991 m. gruodžio 17 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 570 „Dėl auditorių veiklos organizavimo“.
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=6131&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2009 10 19]
19. 1995 m. sausio 4 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=19023&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2009 10 19]
20. Lietuvos auditorių rūmai. Auditorių sąrašas. <http://www.lar.lt/Docs/FrmAuditoriai2.pdf> [žiūrėta 2009-11-10]
21. 2009 m. birželio 29 d. Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimas Nr. 12.20.9 „Dėl audito įmonės įrašymo į audito įmonių sąrašą tvarkos aprašo tvirtinimo“.
http://www.lar.lt/new/lar_files/public/20090804_dok_audito_imoniu.doc [žiūrėta 2009 11 02]
22. Buhalterių profesionalų etikos kodeksas.
http://www.lar.lt/new/lar_files/public/20090907_2008_m._tbf_buhalteriu_federacijos_etikos_kodeksas_20090101.doc [žiūrėta 2009 11 02]

Raudonienė D. Audito veiklos teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje / Teisės ir valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. habil. dr. Vygas Paulikas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Strateginio valdymo ir politikos fakultetas, 2009. – 60 p.

SANTRAUKA

Šiame magistro baigiamajame darbe analizuojamas audito veiklos teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva, kaip ir kitos Europos Sąjungos valstybės narės, buvo įpareigota peržiūrėti ir iki 2008 m. pakeisti nacionalinius audito veiklą reglamentuojančius teisės aktus, o valstybės narės Europos Sąjungos direktyvos nuostatas perkėlė individualiai, sukurdamos sau tinkamus modelius, darbe nagrinėjamas dviejų Europos Sąjungos valstybių – Suomijos ir Lietuvos Europos Sąjungos teisę įgyvendinantis nacionalinis teisinis reguliavimas.

Darbe patvirtinama hipotezė, kad audito veiklos teisinis reguliavimas Lietuvoje leidžia pasiekti 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito nustatytus tikslus, kadangi Suomijos ir Lietuvos nacionalinis audito veiklos teisinis reglamentavimas rodo, kad valstybės narės deda labai daug pastangų siekiant gerinti audito kokybę ir harmonizuoti audito veiklos teisinį reguliavimą Europos Sąjungos lygiu. Darbe pažymima, kad sukurtos nacionalinės viešosios priežiūros sistemos galutinai atsako už auditorių ir audito įmonių patvirtinimą ir registravimą, auditorių ir audito įmonių profesinės etikos ir vidaus kokybės kontrolės standartų tvirtinimą, auditorių ir audito įmonių kvalifikacijos kėlimą, kokybės užtikrinimą, tyrimų ir drausminės atsakomybės sistemas.

Kadangi Lietuvoje nėra pilnai suderintas audito veiklos teisinis reguliavimas su audito praktika, siekiant išsamaus audito veiklos teisinio reglamentavimo, darbe nagrinėjamos praktikoje kylančios, tačiau vis dar teisiškai iki galo neišspręstos problemos, susijusios su auditorių profesinės etikos principais, auditorių viešosios priežiūros sistema, audito kokybės užtikrinimu.

Išanalizavus Lietuvoje galiojančio teisinio reguliavimo nuostatas, reglamentuojančias auditorių ir audito įmonių veiklą daroma išvada, kad dalis Audito įstatymo nuostatų realiai neveikia, kai kurios nuostatos yra perteklinės ir sukeliančios teisinį neaiškumą, todėl siūloma keisti keletą Audito įstatymo nuostatų.

SUMMARY

Raudonienė D. Legal regulation of the audit activities in the European Union / Master's in Law and Management. Supervisor prof. habil. dr. Vygantas Paulikas. – Vilnius: Faculty of Strategic Management and Policy, Mykolas Romeris University, 2009. – 60 p.

This Masters' Paper analyses the legal regulation of the audit activities in the European Union. Given the fact that Lithuania, like other European Union member states by 2008 was required to review and change the national legislation of the audit activities and the fact, that all Member States transposed European Union directive individually, creating a suitable model, this Masters' Paper examines the national legal regulation of two Member States – Lithuania and Finland, which realise the legislation of the European Union.

The Paper upholds the hypothesis that Lithuanian legal regulation of the audit activities leads goals set in the Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts, because the Finnish and Lithuanian national legislations of the audit activities show that Member States are making a significant effort to improve quality of audit and to harmonise the legal regulation of the audit activities in the European Union. The Paper notes that created systems of public oversight have the ultimate responsibility for the oversight of the approval and registration of statutory auditors and audit firms, the adoption of standards on professional ethics, internal quality control of audit firms and auditing and continuing education, quality assurance and investigative and disciplinary systems.

Since legal regulation of the audit activities in Lithuania is not fully harmonized with audit practice, therefore seeking comprehensive legal regulation of the audit activities, the Paper analyses practical problems, which are still completely unsolved, relating to principles of professional ethics, the system of public oversight and the quality assurance system.

The analysis of the legal regulation of the auditors and audit firms activities in Lithuania concludes that part of the Law on Audit provisions are not functioning, some provisions are excessive and causing legal uncertainty, it therefore proposes amendments to several provisions of the Law on Audit.

daiva.raudoniene@lrs.lt

2009 m. lapkričio 27 d.

PRIEDAI

PRIEDAS

**INFORMACIJA APIE AUDITO ĮMONIŲ IR AUDITORIŲ VIEŠOSIOS PRIEŽIŪROS SISTEMAS KAI KURIOSE EUROPOS
SĄJUNGOS VALSTYBĖSE NARĖSE**

Valstybė narė	Institucija; jos santykis su valstybinėmis institucijomis	Institucijos valdymo organo nariai, jų skyrimo tvarka; etatiniai darbuotojai	Atsakomybė ir atliekamos funkcijos	Santykiai su profesine organizacija	Finansavimas
Graikija	Graikijos apskaitos ir audito priežiūros valdyba (toliau – valdyba) – juridinis asmuo, prižiūrimas Ekonomikos ir finansų ministerijos	Dauguma nepraktikuojančių asmenų. Valdybos narius (7) skiria ministerija; jos pirmininką ir du viceprezidentus patvirtina Parlamentas. Kiti keturi nariai yra Kapitalo rinkos komiteto, Graikijos banko, Graikijos industrijos federacijos ir Šiaurės Graikijos industrijos asociacijos nariai.	Galutinė atsakomybė už užduotis, nustatytas Audito direktyvos 32 str. 4 d. Atliekamos funkcijos: 1) prieš audito standartus patvirtinant Ekonomikos ministerijai, jie yra derinami su valdyba; 2) auditorių ir audito įmonių patvirtinimas ir registravimas; 3) prižiūri kokybės užtikrinimo sistemą; 4) atlieka tyrimus, skiria sankcijas ir drausmines nuobaudas.	Reguliarūs susitikimai su profesine organizacija	1) Iš valstybės biudžeto; 2) privalomos profesijos narių įmokos.
Švedija	Viešųjų buhalterijų priežiūros valdyba (toliau – valdyba, angl. Supervisory Board of public accountants). Valdyba yra	1. Dauguma nepraktikuojančių asmenų. 2. Auditoriai. Valdybos vykdančiosios tarybos narius trejų metų laikotarpiui skiria Vyriausybė. Tarybos sudėtis: 1. tarybos pirmininkas turi turėti juridinę teisę išsilavinimą; 2. 2 tarybos nariai yra auditoriai; 3. 6 nariai turi turėti profesinės patirties	1. Galutinė atsakomybė už tai, kas nustatyta Audito direktyvos 32 str. 4 d. 2. Standartų rengimas, kokybės užtikrinimas. Atliekamos funkcijos: 1) tvirtina audito	Valdybos nariai reguliariai susitinka su profesijos atstovais	Privalomos auditorių/audito įmonių įmokos

	vyriausybės agentūra (governmental agency), kuri veikia prižiūrima Teisingumo ministerijos.	audito srityje ir jie skiriami iš: - teismų (judicial) sistemos, - Švedijos finansinės priežiūros institucijos, - Nacionalinės mokesčių valdybos, - Universitetų, - privataus pelno siekiančio sektoriaus, - profsajungos. Valdybos sekretoriatai dirba 16 etatinių darbuotojų (turinčių teisinį, ekonominį išsilavinimą, anksčiau dirbę auditoriais), kurie atlieka parengiamąjį /tiriamąjį darbą, t.y. parengia ir teikia medžiagą, kuri turi būti patvirtinta Tarybos sprendimu. Tais atvejais, kai tarybos sprendimas nėra būtinas, sprendimus priima Tarybos pirmininkas, kuris yra ir sekretoriato direktorius.	standartus ir prižiūri jų įgyvendinimą, 2) atlieka Audito įstatyme nustatytas funkcijas, susijusias su auditorių ir audito įmonių pripažinimu ir registravimu, 3) prižiūri kokybės užtikrinimo sistemą, 4) atlieka tyrimus, skiria sankcijas ir drausmines nuobaudas.		
Ispanija	Apskaitos ir audito institutas (toliau – institutas) – autonominė viešojo administravimo institucija, priskirta Ekonomikos ir finansų ministerijai	Institutui vadovauja instituto pirmininkas ir Audito komitetas (instituto patariamasis organas). Pirmininkas Ekonomikos ir finansų ministerijos teikimu ir Ministrų tarybos pritarimu skiriamas karališkuoju dekretu. Audito komitetas padeda pirmininkui vykdyti jo funkcijas, o komiteto narių dauguma yra nepraktikuojantys asmenys, atstovaujantys viešąjį ir privatųjį sektorius: 1) 3 rinkos priežiūros institucijų atstovai, 2) 3 valstybinių institucijų, susijusių su apskaita ir auditu atstovai,	Galutinė atsakomybė už tai, kas nustatyta Audito direktyvos 32 str. 4 d. Atliekamos funkcijos: 1) publikuoja audito standartus savo biuletenyje, 2) auditorių ir audito įmonių patvirtinimas ir registravimas, 3) prižiūri kokybės kontrolės sistemą, 4) atlieka tyrimus, skiria sankcijas ir drausmines nuobaudas.	4 audito profesinių organizacijų atstovai yra Audito komiteto nariai.	- 43 proc. iš profesijos narių įmokų, - 57 proc. iš valstybės biudžeto.

		3) 3 akademinės visuomenės, finansinės informacijos vartotojų atstovai, 4) 4 audito profesijos atstovai. Audito komiteto pirmininkas yra Instituto pirmininkas. Instituto darbuotojai – valstybės tarnautojai.			
Airija	Airijos audito ir apskaitos priežiūros institucija (authority) – pelno nesiekianti valstybinė organizacija (company limited by guaranty)	Direktorių valdyboje – dauguma nepraktikuojančių asmenų. Institucijoje yra Direktorių valdyba, kurią atitinkamų institucijų teikimu, patvirtina ministerija. Direktorių valdyba yra atsakinga už vadovavimą institucijai, ji renka etatinius darbuotojus. Direktorių valdybą sudaro 15 narių, atstovaujančių: 1) verslo ir darbdavių konfederacijai, 2) finansinių institucijų priežiūros institucijai, 3) vertybinių popierių komisijai, 4) ministerijai, 5) mokesčių inspekcijai, 6) pensijų tarybai, 7) profesinėms organizacijoms. 1 narys yra senatorius. Institucija turi savo etatinius darbuotojus, o jos direktorius yra ir Direktorių valdybos narys.	Atliekamos funkcijos: 1) prižiūri, kaip pripažintos profesinės organizacijos pripažįsta auditorius/ audito įmones, 2) prižiūri kokybės kontrolės sistemą, 3) atlieka tyrimus, skiria sankcijas ir drausmines nuobaudas, 4) priežiūri, kaip pripažintos profesinės organizacijos organizuoja kvalifikacijos kėlimo kursus. Pastaba: auditas Airijoje atliekamas pagal audito standartus, kuriuos parengia ir patvirtina Finansinės atskaitomybės valdybos (UK) padalinys.	Konsultacijos su profesinėmis organizacijomis.	- 40 proc. iš valstybės biudžeto, - 60 proc. iš profesijos narių įmokų.
Danija	Danijos komercijos ir įmonių agentūra prie Ekonomikos ir verslo reikalų ministerijos. Pastaba: labai	Valstybės tarnautojai (apie 200). Agentūra vadovauja ir skiria pirmininką ir narius tiek į Audito priežiūros instituciją, tiek į Disciplinos valdybą. Audito priežiūros institucija atlieka pripažintų buhalterių (tarp jų – ir auditorių) kokybės kontrolę.	Galutinė atsakomybė už užduotis, nustatytas Audito direktyvos 32 str. 4 d. Atliekamos funkcijos: 1) tvirtina audito standartus, 2) auditorių ir audito	Konsultacijos	Iš valstybės biudžeto

	panašus į Danijos modelį ir Nyderlandų modelis – be kitų funkcijų, Nyderlandų agentūra atlieka ir audito viešosios priežiūros funkciją	Disciplinos valdyba nagrinėja buhalterijų, nevykdžiusių savo pareigų, atvejus ir skiria atitinkamas baudas. Valstybės tarnautojai.	įmonių patvirtinimas ir registravimas, 3) prižiūri kokybės kontrolės sistemą, 4) atlieka auditorių išvadų tyrimus, skiria sankcijas ir drausmines nuobaudas.		
Prancūzija	Teisės aktų nustatytų auditorių aukštoji taryba (toliau – H3C). Jos veiklą kontroliuoja Teisingumo ministerija, skiria valdybos pirmininką.	Valdybą sudaro 12 narių: ▪ 1 finansų ministerijos atstovas, ▪ 1 vertybinių popierių komisijos atstovas, ▪ 3 auditoriai, ▪ 1 akademinių sluoksnių atstovas, ▪ 3 atstovai, turintys patirties dirbant su listinguojamomis bendrovėmis ir mažomis ir vidutinėmis įmonėmis, ▪ 3 nariai iš teismo institucijų. H3C turi generalinį sekretorių, kuris vadovauja etatiniams H3C darbuotojams ir atlieka visą valdybos sprendimams priimti reikalingą darbą.	Galutinė atsakomybė už užduotis, nustatytas Audito direktyvos 32 str. 4 d. Atliekamos funkcijos: 1) prieš audito standartus patvirtinant Teisingumo ministerijai, jie yra derinami su H3C, 2) prižiūri kokybės kontrolės sistemą, 3) nagrinėja skundus dėl auditorių/audito įmonių patvirtinimo, registracijos, dėl disciplinos rūmų priimtų sprendimų.	Darbo grupės kartus su profesinėmis organizacijomis.	Iš valstybės biudžeto
Austrija	Kokybės kontrolės agentūra	Agentūrą sudaro 6 nariai, kurie yra nepraktikuojantys asmenys, turintys žinių finansų, finansinės atskaitomybės, tikslųjų mokslų arba teisės srityse. Kol kas Agentūra neturi nei vieno etatinio darbuotojo, planuoja turėti 2 darbuotojus.	Galutinė atsakomybė už užduotis, nustatytas Audito direktyvos 32 str. 4 d. Atliekamos funkcijos: 1) auditorių ir audito įmonių patvirtinimas ir	Glaudus ryšys su kokybės peržiūros valdyba (profesinės organizacijos komitetas)	Iš valstybės biudžeto

			registravimas, 2) prižiūri, kaip auditoriai laikosi kvalifikacijos kėlimo reiklavimo, 3) prižiūri kokybės užtikrinimo sistemą, 4) atlieka tyrimus, skiria drausmines nuobaudas.	atliekant audito įmonių ir auditorių veiklos tikrinimus.	
Vokietija	Auditorių priežiūros komisija (toliau – komisija), pavaldi federalinei ministerijai, kuri stebi komisijos veiklą bei skiria komisijos narius. Komisija nėra nei vyriausybinių organizacija, nei profesinė organizacija; ją būtų galima pavadinti privačia ne pelno organizacija (viešosios įstaigos atitikmuo)	Visi komisijos nariai turi būti nepraktikuojantys asmenys, bet turintys žinių audito, apskaitos ar įmonių teisės, teisės srityse. Sekretoriatas (etatiniai darbuotojai) atlieka parengiamąjį darbą, reikalingą komisijos sprendimams priimti.	Galutinė atsakomybė už užduotis, nustatytas Audito direktyvos 32 str. 4 d. Atliekamos funkcijos: 1) dalyvauja rengiant audito standartus, 2) tvirtina reiklavimus, keliamus kvalifikacijos kėlimui, 3) prižiūri kokybės užtikrinimo sistemą, 4) turi galutinę sprendimo priėmimo teisę sprendžiant tyrimų, drausminių nuobaudų ir sankcijų skyrimo atvejais.	Prireikus konsultuojamasi su profesine visuomene.	Privalomos audito įmonių ir auditorių įmokos.
Jungtinė Karalystė	Finansių atskaitomybės taryba (Financial Reporting Council). Jos	Dauguma nepraktikuojančių asmenų. Buhalterių profesinės priežiūros valdybos narius skiria Finansinės atskaitomybės tarybos teikimu komitetas. Finansinės atskaitomybės	Tarybos uždaviniai, susiję su auditu: 1) įstatymų nustatyta auditorių priežiūra, 2) audito standartų	Konsultuojasi su profesinėmis organizacijomis dėl pasiūlymų. Atlieka	-1/3 iš valstybės biudžeto, - 1/3 iš verslo bendruomenės,

	sudėtyje yra Buhalterių profesinės priežiūros valdyba, tiesiogiai atsakinga už audito viešąją priežiūrą. Finansinės atskaitomybės taryba yra įsteigta kaip pelno nesiekianti organizacija (company limited by guarantee)	tarybos pirmininką ir vicepirmininką skiria vyriausybė.	rengimas ir jų taikymo stebėseną (monitoringas), 3) tyrimas ir disciplina. Atliekamos funkcijos: 1) rengia ir tvirtina profesinės etikos, vidaus kokybės kontrolės ir audito standartus, 2) prižiūri kvalifikacijos kėlimą, kurį organizuoja profesinės organizacijos, 3) prižiūri kokybės užtikrinimo sistemą, 4) prižiūri auditorių ir audito įmonių patvirtinimą ir registravimą, 5) atlieka tyrimus, skiria drausmines nuobaudas ir sankcijas.	profesinių organizacijų stebėseną ir bendradarbiauja su jomis vykdydama patikrinimus	-1/3 iš profesijos narių įmoky
--	--	--	---	--	--------------------------------------

Pastaba: Nepraktikuojantis asmuo – asmuo, kuris iki pradėdamas dalyvauti viešosios priežiūros sistemos valdyme bent trejus metus neatliko teisės aktų nustatyto audito, neturėjo balsavimo teisės audito įmonėje, nebuvo audito įmonės administracijos ar valdymo organo narys ir nedirbo arba kitaip nebuvo susijęs su jokia audito įmone.

Šaltinis: Finansų ministerija, 2007.