

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS
FINANSŲ INSTITUTAS

ASTA TUMAITYTĖ

VEIKLOS AUDITAS KAIP EKSPERTIZĖ
CIVILINĖJE TEISENOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

Doc. dr. D.Daujotaitė

VILNIUS, 2017

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS
FINANSŲ INSTITUTAS

VEIKLOS AUDITAS KAIP EKSPERTIZĖ
CIVILINĖJE TEISENOJE

Veiklos audito magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N20020

Vadovė
Doc. dr. D.Daujotaitė

Atliko
VKAmis5-01 gr. Stud.
A.Tumaitytė

VILNIUS, 2017

TURINYS

LENTELĖS.....	4
PAVEIKSLAI.....	5
SAVOKOS IR SANTRUMPOS.....	6
ĮVADAS	7
1. VEIKLOS AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI.....	9
1.1 Veiklos audito koncepcijos analizė šiuolaikinių tendencijų kontekste	9
1.2 Veiklos audito klasifikacijų apžvalga ir analizė.....	12
1.3 Veiklos audito teisinio reglamentavimo analizė.....	17
2. METODOLOGINIAI TEISMO EKSPERTIZĖS KAIP SVARBAUS TEISINIO ĮRANKIO CIVILINĖJE TEISENOJE ASPEKTAI.....	21
2.1. Bendra ekspertizės civilinėje teiseoje charakteristika	21
2.2. Veiklos audito ekspertizės teisinio reguliavimo tyrimo metodikos pagrindimas	24
2.3. Teismų praktikos analizė ir tyrimo atrankos pagrindimas.....	28
2.4. Veiklos audito bei ekspertizės reglamentavimo atitikties teismų praktikoje identifikuotiems praktiniams taikymo aspektams analizė.....	33
3. VEIKLOS AUDITO KAIP EKSPERTIZĖS TAIKYMO PRAKTINIAI ASPEKTAI...35	35
3.1. Eksperto kvalifikacija	35
3.1.1. Auditorių kaip ekspertų kvalifikacija	35
3.1.2. Veiklos audito eksperto kvalifikacijos suteikimas.....	39
3.2. Veiklos audito ekspertizė tyčinio bankroto bylose.....	43
3.2.1. Tyčinis bankrotas	43
3.2.2. Veiklos audito ekspertizės panaudojimo galimybės tyčinio bankroto bylose	46
3.3. Veiklos audito ekspertizė juridinio asmens veiklos tyrimo bylose.....	53
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	60
LITERATŪRA	62

LENTELĖS

1 lentelė. INTOSAI veiklos audito apibrėžčių palyginimas.	11
2 lentelė. Ekspertų, įrašytų į Teismo ekspertų sąrašą, pasiskirstymas.....	35
3 lentelė. Tyčiniai pripažintų įmonių bankrotų pokytis 1998-2016 metais.....	44

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito sistema: klasifikavimas pagal funkcinį požymį.	14
2 pav. Veiklos audito sisteminė struktūra	15
3 pav. Veiklos audito vieta audito sistemoje	16
4 pav. INTOSAI audito standartų struktūra	19
5 pav. Veiklos audito ekspertizės teisinio reguliavimo schema	25
6 pav. Norminių teisės aktų hierarchija	27
7 pav. Lietuvos bendrosios kompetencijos teismų sistema	29
8 pav. turinio analizės etapai.....	31
9 pav. Auditoriaus kvalifikacijos patvirtinimo sistema	41
10 pav. Įmonių bankroto priežastys, susijusios su netinkama arba neteisėta veikla	45

SAVOKOS IR SANTRUMPOS

Aukščiausioji audito institucija (AAI) – tai nepriklausoma, aukščiausia pagal audito institucijų rangą šalyje valstybinio audito institucija;

Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (EUROSAI) – INTOSAI regioninė darbo grupė, vienijanti Europos aukščiausias audito institucijas;

ES – Europos sąjunga;

NATO – Šiaurės Atlanto sutarties organizacija;

PPO – Pasaulio prekybos organizacija;

Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI) – tai profesinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija, vienijanti AAI visame pasaulyje;

Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (TAAIS, taip pat ISSAI (angl.)) – INTOSAI profesinių standartų komiteto parengti audito standartai;

3E koncepcija – samprata, apimanti pagrindinius veiklos audito kriterijus: ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą (angl. *efficiency, effectiveness, economy*).

IVADAS

Temos aktualumas

Ekonominiams santykiams globalėjant, vis didesnę reikšmę turi informacija, susijusi su subjektų veiklos vertinimu: didėja jos poreikis, keliami vis aukštesni reikalavimai tokios informacijos kokybei. Veiklos audito sritis ir pritaikymo galimybės neapsiriboja vien pirmine savo paskirtimi, t.y. viešojo administravimo vertinimu, priešingai – turi potencialą tapti įrankiu, pritaikomu daugelyje sričių, kur reikalingas metodiškai atliekamas vertinimas. Tokį galimą platų veiklos audito pritaikymą dar lemia ir tai, jog veiklos audito nevaržo griežtas reglamentavimas ar siauri standartai. Šiame darbe nagrinėjamas vienas iš galimų platesnių veiklos audito panaudojimo būdų: veiklos audito taikymas teismo procese.

Eksperto ar specialisto išvada teismoje yra reikšminga sprendžiant fakto klausimus. Tais atvejais, kai susiduriama su juridinių asmenų veiklos specifika, vien teisinės proceso dalyvių žinios yra nepakankamos, todėl objektyviam faktų įvertinimui gali būti pasitelkiami auditoriai. Veiklos auditas Lietuvoje jau turi nusistovėjusią metodologiją, atitinkančią tarptautinę praktiką bei standartus, tačiau jis retai taikomas kaip ekspertinis įrankis. Kuo anksčiau veiklos auditas kaip įrankis bus pradėtas taikyti teismoje, tuo greičiau teisenos sistemos dalyviai išmoks jį tinkamai panaudoti, todėl teisiniai procesai taps objektyvesni ir ekonomiškesni. Vienas iš būdų pasiekti didesnio ekonomiško valstybės išteklių naudojimo prasme yra pasitelkti kvalifikuotus ir valstybės jau pripažintus veiklos auditorius, kai teisenos procesas reikalauja ištirti juridinių asmenų ar tarnautojų veiklą per veiklos audito prizmę. Toks teisinės sistemos dalyvių ir auditorių bendradarbiavimas leistų užtikrinti tyrimo profesionalumą, taip pat sutaupyti laiko ir lėšų valstybei.

Veiklos audito vieta valstybės valdymo sistemoje yra nagrinėjama tiek Lietuvos (Mackevičius, Daujotaitė, 2011, Puškorius, 2004 ir kt.), tiek užsienio mokslininkų (Pollitt, Summa, 1997, Power, 1997, Barzelay, 1997, Warning, Morgan, 2007 ir kt.), tačiau jo vieta teisenos sistemoje nėra pakankamai aptarta. Užsienio autoriai nenagrinėja veiklos audito ir teisenos sąryšio, tačiau aptaria pavienius procesus – nepriklausomų ekspertų pasitelkimą ekspertizei ar specialisto išvada pateikti, nepriklausomo finansinio audito atlikimą kaip pagrindą teisinei atsakomybei, veiklos audito vietą valstybės valdymo sistemoje, veiklos audito vertinamus aspektus organizacijos veikloje. Lietuvos autoriai veiklos auditą kaip teisinį įrankį nagrinėja mažai. Veiklos auditas analizuojamas per jo metodologijos, administracinės reikšmės prizmę, tačiau veiklos auditas kaip ekspertinis, o ne administracinis įrankis nėra analizuojamas. Iki šiol mokslininkai nėra pakankamai ištyrę, kokios prielaidos reikalingos veiklos audito taikymui Lietuvos teismoje, kokių kategorijų bylose veiklos audito taikymas būtų parankiausias bei duotų geriausių rezultatų, taip pat kodėl veiklos auditoriai nėra naudojami kaip ekspertai teismoje. Todėl yra svarbu ištirti minėtus aspektus

ir sudaryti teorinį pagrindą veiklos audito taikymui teisenoje tam, kad praktikai galėtų juo tinkamai pasinaudoti.

Nuo veiklos audito atsiradimo Lietuvoje Valstybės kontrolė mažai dalyvauja teismo procesuose kaip ekspertinė institucija, taip pat pastebėtina, jog tik nedidelė dalis prokuratūrai perduotos informacijos, kuri suponuoja galimai padarytą teisės pažeidimą, tampa pagrindu pradėti ikiteisminį tyrimą ar inicijuoti teismo procesą. Tokia faktinė situacija yra susiklosčiusi nepaisant to, jog akivaizdžių teisinių kliūčių ekspertiniam veiklos auditorių veiklos pobūdžiui įgyvendinti nėra fiksuojama. Neišvengiamai kyla klausimas, kokios priežastys lemia esamą situaciją ir kokių veiksmų reikėtų imtis, kad veiklos auditas būtų pasitelkiamas kitų teisės sistemos dalyvių.

Šiame darbe bus analizuojama kaip veiklos auditas gali būti panaudojamas dviejų valstybės funkcijų – teisingumo vykdymo ir valstybinio auditavimo – ekonomiškumui bei sinergijai didinti, taip pat pateikiama veiklos audito analizė ekspertinio tyrimo aspektu. Atliekant šią analizę bus atsakyta į klausimus: kokios yra veiklos audito ir ekspertinės veiklos sąsajos; kodėl veiklos auditas ir jo radiniai yra ribotai naudojami teisės sistemos dalyvių; kokios sąlygos reikalingos kad veiklos auditas būtų pripažintas ir naudojamas kaip ekspertinis įrankis Lietuvos teisenoje; kodėl teisinės sistemos dalyvius reikia skatinti naudoti veiklos auditą.

Problema: Kokios prielaidos reikalingos, kad veiklos audito ekspertizė būtų tinkamai taikoma civilinėje teisenoje.

Darbo objektas: veiklos audito ir ekspertizės civilinėje teisenoje sąryšis

Darbo tikslas: Identifikavus galimus veiklos audito ir civilinės teisenos sąlyčio taškus, pasiūlyti veiklos audito, kaip teismo ekspertizės įrankio, panaudojimo civilinėje teisenoje plėtros būdus.

Darbo tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai:**

1. Išanalizuoti veiklos audito sampratą, kaitos dėsningumus ir nustatyti plėtojimo kryptis.
2. Ištirti Lietuvoje egzistuojančią teisinę bazę ir nustatyti veiklos audito ir civilinės teisenos sąryšio aspektus.
3. Sudaryti teorinį modelį, kaip veiklos auditas galėtų būti panaudojamas kaip teismo ekspertizė Lietuvos civilinėje teisenoje.
4. Atlikus tyrimą pateikti pasiūlymus kaip paskatinti veiklos audito ekspertizės naudojimą civiliniame procese.

1. VEIKLOS AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1 Veiklos audito koncepcijos analizė šiuolaikinių tendencijų kontekste

Audito ištakomis laikytina revizijos funkcija – poreikis patikrinti, ar ištekliai naudojami taip, kaip numatyta, t.y. atitikties ar teisėtumo auditas. Vystantis valstybių santvarkoms, didėjant visuomenės poreikiui žinoti kur ir kaip panaudojami mokesčių mokėtojų pinigai, audite atsiranda papildomi klausimai: nebepakanka atsakyti vien į klausimą ar pagal reglamentus naudojamos lėšos; tenka ieškoti būdų, kaip užtikrinti, jog lėšos būtų naudojamos pačiu geriausiu būdu, t.y. už tuos pačius pinigus pasiekiami maksimalūs rezultatai, taip pat laikomasi tinkamo valdymo principų (INTOSAI, ISSAI 100). Toks poreikis paskatino veiklos audito instituto susiformavimą, kai koncentracija į apskaitą yra pakeičiama koncentracija į vadybinius aspektus. (Daujotaitė & Mačerinskienė, 2008)

Veiklos audito klausimus nagrinėja įvairūs užsienio autoriai tiek periodikoje, tiek monografijose (pavyzdžiui: (Barzelay M. , 1997), (Pollitt & Summa , 1997), (Power, 1997), (Guthrie & Parker, 1999), (Warning & Morgan, 2007) ir kt.). Lietuvos autoriams šis klausimas taip pat aktualus, nors didesnis dėmesys ir skiriamas finansiniams audito aspektams (pvz.: (Mackevičius, 2001), (Kanapickienė, 2008), (Puškorius, 2004) ir kt.). Toks platus autorių pasiskirstymas tiek teritorijos, tiek laiko prasme leidžia manyti, jog veiklos auditas ne siauro intereso sritis, o visuotinai pripažįstamas įrankis, kurio pažinimas buvo ir tebėra aktualus įvairių šalių mokslininkams ir praktikams.

Yra teigiama, jog veiklos audito (kaip jis suprantamas šiuolaikine prasme) pradžia yra XX a. pabaigoje (Puškorius, 2004). Toks sąlyginai trumpas veiklos audito gyvavimo laikotarpis leidžia manyti, jog ne visi tiek teoriniai, tiek praktiniai su veiklos auditu susiję klausimai yra išnagrinėti. Kaip reiškinys veiklos auditas nuolat kito ir vystėsi (Daujotaitė & Mačerinskienė, 2008), todėl požiūris į veiklos audito svarbą, jo funkcijas, audito reglamentavimas taip pat nebuvo statiškas.

Veiklos auditui besivystant atskirų valstybių viduje jį siekta maksimaliai vienodinti per metodologiją, reikalavimus, keliamus patiems auditoriams bei jų darbo rezultatams ir tarptautiniu mastu. Tarptautinio susidomėjimo veiklos auditu – ne tik teorinės analizės, bet ir praktinio taikymo klausimais - priežastys, manytina, yra susijusios su intensyvia tarptautine prekyba bei valstybių dalyvavimu tarptautinėse organizacijose, tokiose kaip ES, NATO, PPO ir kt. Tiek tarptautinėms organizacijoms (kaip institucijoms), tiek valstybėms (kaip institucijos narėms ar atskiriems

vienetams) aktualu žinoti kaip tvarkosi kitos valstybės savo viduje, koks yra kontrolės lygis, taip pat kokią praktiką taiko, jei pateikiami duomenys rodo aukštus rodiklius. Kita vertus, nepakanka vien gauti informaciją apie kitas organizacijos nares ar partneres – ne mažiau svarbu, kad pagal gautą informaciją būtų galima šalis palyginti tarpusavyje, vadinasi informacija turi turėti tam tikrus metodinius griaučius, kad būtų matuojami ir lyginami tarpusavyje palyginami dalykai (INTOSAI, Limos deklaracija dėl audito principų gairių). Nors būtų patogiu maksimaliai suvienodinti audito atlikimo praktiką ir metodus, tačiau ne visos aukščiausios audito institucijos turi vienodus įgaliojimus. Nacionalinės teisės normos taip pat nevienodai reglamentuoja veiklos auditą skirtingose valstybėse, todėl tarptautinės organizacijos, tokios kaip INTOSAI, renkasi standartų harmonizacijos kelią parengdamos standartus ar gaires, kuriais vadovaujantis gali būti kuriami nacionaliniai standartai, metodikos. (INTOSAI, ISSAI 300)

Veiklos auditas kaip reiškinys neturi vieno visuotinai priimtino apibrėžimo. Skirtinguose šaltiniuose į veiklos audito apibrėžimą įtraukiama skirtingų apibūdinančių elementų:

- Audituojamieji subjektai: audituojama valstybės institucija, įstaiga ar įmonė (Aleliūnas & Atkočiūnienė, 2010); valstybė, ministerijų departamentai, kitos viešojo sektoriaus institucijos (Puškorius, 2004); įmonė (Mackevičius, Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas, 2009)
- Audito turinys: administracinės ir valdymo veiklos ekonomiškumo auditas, išteklių naudojimo efektyvumo auditas (įskaitant informacinių sistemų, efektyvumo matų, stebėsenos procedūrų, korekcinį veiksmų tikrinimą), rezultatyvumo auditas (vertinant tikslų pasiekimą ir jų lyginimą su planiniais rezultatais (INTOSAI, ISSAI 300), patikimo finansų valdymo auditas (Veiklos audito vadovas)
- Audituojantys subjektai: auditą atlieka vidaus auditoriai (Lakis, 2007)
- Audito tikslas: atsakyti į pagrindinius iškeltus klausimus ir pateikti rekomendacijas gerinimui (INTOSAI, ISSAI 100)

Nevienareikšmiškai vertintina tai, kad pasitaiko atveju, kai ta pati institucija pateikia keletą skirtingų veiklos audito apibrėžčių, priklausomai nuo to, kokiam tikslui naudojama apibrėžtis. Tokiu pavyzdžiu galima pateikti INTOSAI standartus:

1 lentelė. INTOSAI veiklos audito apibrėžčių palyginimas.

TAAIS 100-asis standartas	TAAIS 300-asis standartas	TAAIS 3100-asis standartas	INTOSAI Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos (TAAIS 3000)
Veiklos auditas: - atliekamas siekiant nustatyti - ar intervencijos ir programos yra vykdomos, - ar institucijos dirba pagal ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principus ir - ar reikia atlikti kokių nors pagerinimų	Veiklos auditas: - yra nepriklausomas, objektyvus ir patikimas - valstybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų - vertinimas - ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu ir - siekiant nustatyti, ar galima pagerinti esamą situaciją.	Veiklos auditas: - yra nepriklausomas ir objektyvus - valstybės įmonių, sistemų, programų ar organizacijų - vertinimas, - atsižvelgiant į vieną ar daugiau iš trijų aspektų – ekonomiškumą, efektyvumą ar rezultatyvumą, - kuriuo siekiama pagerinti esamą situaciją.	Veiklos auditas - tai nepriklausomas - valstybės įmonių, programų ar organizacijų - rezultatyvumo ir efektyvumo įvertinimas - atsižvelgiant į ekonomiškumą.

Šaltinis: sudaryta pagal TAAIS

Pastebėtina, jog nors 1 lentelėje pateiktų apibrėžimų esminiai elementai - ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo aspektai, gerinimo galimybių nustatymas – išlieka, tačiau požiūris į procesą, apibrėžties platumas šiek tiek kinta. Taigi, turint galvoje veiklos audito kaip reiškinio kompleksiskumą, neturėtų stebinti, kad įvairūs autoriai nesutaria dėl absoliučiai vieningo veiklos audito apibrėžimo formulavimo, kai tarptautinė auditorius vienijanti institucija savo rengiamuose dokumentuose renkasi neturėti patvirtinto vienintelio apibrėžimo.

Nepaisant nesančio nusistovėjusio vieningo apibrėžimo, esminės veiklos audito sampratos dalys yra minimos daugumos autorių:

- Veiklos auditas yra **procesas** – tiriantis, analizuojantis ir vertinantis. Šis procesas yra kompleksinis – susidedantis iš keleto dalių procesas (INTOSAI, ISSAI 100)
- Veiklos auditas neatskiriamas nuo **3 E koncepcijos**. 3 E koncepcija yra tas bruožas, kuris išskiria veiklos auditą iš kitų audito rūšių, todėl visi analizuoti autoriai įtraukia šią koncepciją apibrėždami veiklos auditą.

Manytina, jog tokia apibrėžimų įvairovė išlaikant sutarimą dėl esminių veiklos audito bruožų sudaro prielaidą tolesnėms veiklos audito studijoms siekiant formuoti ir tobulinti veiklos audito sampratą, jos ribas ir limitus. Egzistuojantys įvairūs požiūrio taškai sudaro sąlygas plėtoti veiklos

auditą kaip institutą ne tik toje plotmėje, kuriai atsirado, t.y. viešojo sektoriaus veiklai, tačiau ir alternatyvionis kryptimis, pavyzdžiui privataus sektoriaus organizacijose, teisinėje sistemoje ir pan.

Šiuolaikiniams valstybių bei verslo poreikiams vien finansinis veiklos vertinimas nebėra pakankamas, tad ir finansinių ataskaitų auditas nebėra vienintelė tinkama užtikrinimo priemonė, galinti patvirtinti tinkamą organizacijos veiklą. Veiklos auditas atsirado ne tik kaip atsvara, bet ir kaip papildomas įrankis, leidžiantis atlikti ne tokį formalizuotą vertinimą, taip pat integruoti įvaresnius organizacijos veiklos rodiklius, pagrįstus planavimu, rodiklių numatymu, užsibrėžtų tikslų pasiekimu bei tinkamai apgalvotu bei pagrįstu veiklos vykdymu. Vertinant aukščiau aptartų audito apibrėžimų kontekste, manytina, jog klausimai, į kuriuos siekia atsakyti veiklos auditas, nors ir glaudžiai susiję su finansiniais organizacijos rodikliais, tačiau negali būti atsakyti nevertinant ir kitų, nefinansinių, veiklos aspektų, pvz.: kokybės sistemos, jų valdymas, veiklos planavimo kokybė, rizikos vertinimas ir pan.

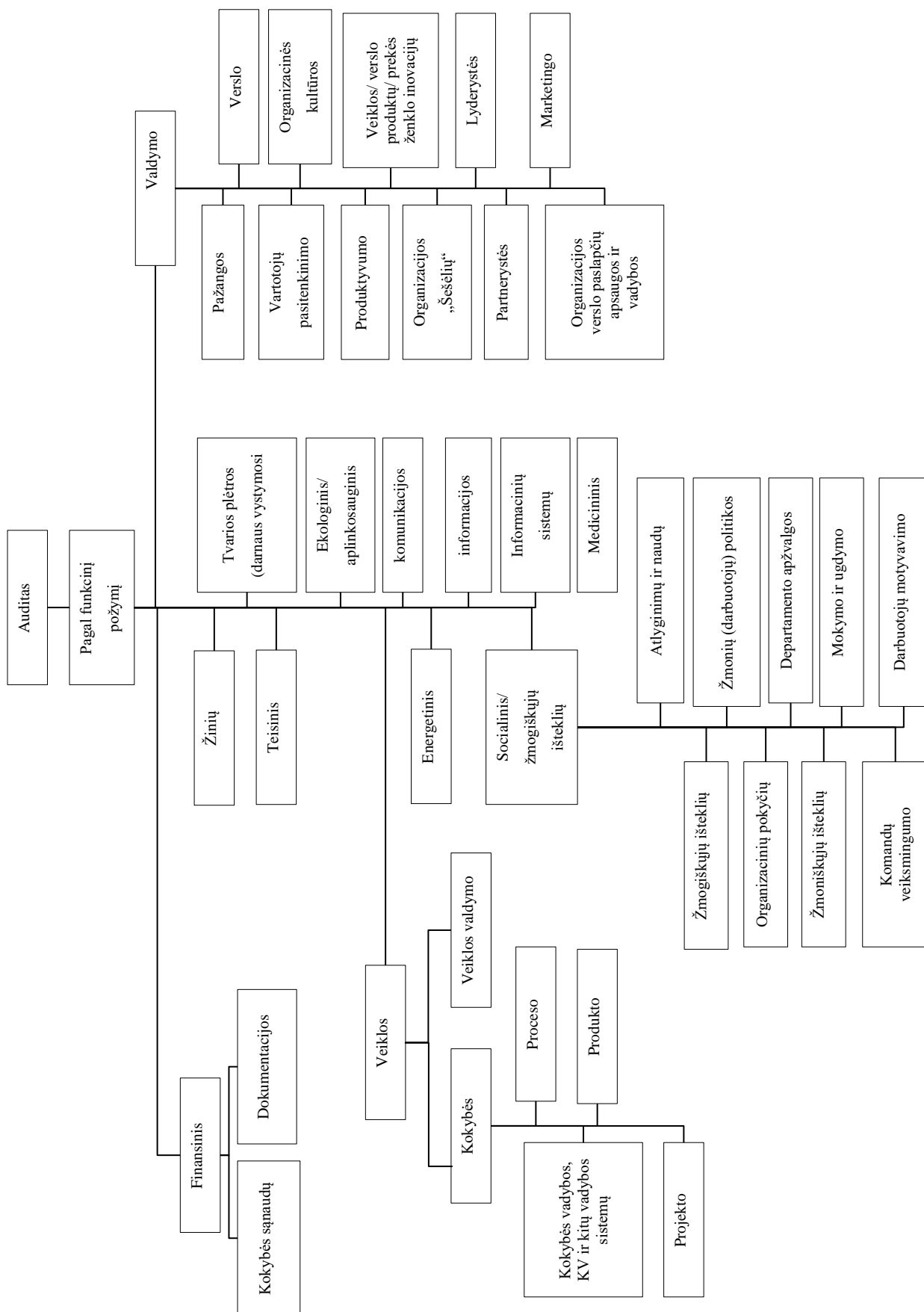
Apibendrinant pažymėtina, jog veiklos auditas, nors yra sąlyginai neseniai gyvuojantis reiškiny, traukia nemažą mokslininkų bei praktikų dėmesį tiek Lietuvos, tiek tarptautiniu mastu. Tai parodo tiek egzistuojančių apibrėžčių įvairovė, tiek taikymo metodikų gausa.

1.2 Veiklos audito klasifikacijų apžvalga ir analizė

Audito sistema yra įvairialypė, todėl galimi įvairūs sistemos išdėstymo variantai, priklausomai nuo pasirinkto kriterijaus. Mokslo darbuose yra pateikiamos audito sistemos, kurios grupuoja auditą pagal įvairius aspektus: funkcinis požymius, atlikėjus, privalomumą, atlikimo laiką ir kt. Pasitaiko autorių, kritikuojančių valstybinio audito grupavimo per didelę įvairovę, kaip kiek chaotišką, ne iki galo pagrįstą aiškia sistema (pvz.: (Mackevičius & Pranckevičiūtė, 2007)). Remiantis literatūros analize, tenka pripažinti, kad sudaryti visa aprėpiančią audito klasifikaciją būtų itin sudėtinga, kadangi savo esme tas pats auditas (kaip proceso rūšis) priklauso keletui skirstymo kriterijų. Manytina, jog audito analizei patogiausia yra tikslingai pasirinkti atskirus audito aspektus ir juos nagrinėti atskirai. Vienas iš plačiausių skirstymo kriterijų yra skirstymas pagal funkcinį požymį, todėl toliau analizuojant veiklos audito vietą audito sistemoje bus remiamasi būtent šiuo skirstymu.

Pastebėtina, jog siekiant aprėpti visą auditą kaip kompleksinį reiškinį, neretai audito klasifikavimas tampa labai smulkus, išskyrimo kriterijais tampa klausimai, kuriuos yra pasirenkama nagrinėti audito metu, o ne atlikimo metodika, principai ir esminiai tikslai, kurie tokio detalaus skaidymo atveju dažnai sutampa. Analizuojant žemiau pateiktą schemą (1 pav.), galima pastebėti,

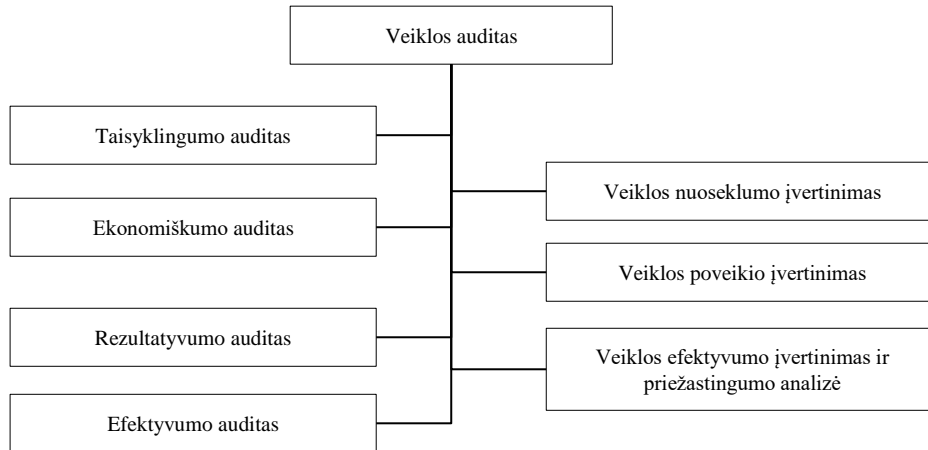
jog tradicinių audito rūšių (skirstant pagal funkcinį požymį) išskaidymas į smulkesnius vienetus, pavyzdžiui, veiklos auditą skiriant į veiklos kokybės (ši – dar smulkinant į proceso, produkto, kokybės sistemų ir projekto) ir veiklos valdymo (tačiau pastarojo niekaip detaliau neskirstant), gali įnešti pailios į atskirų audito rūšių suvokimą ir tinkamos jų paskirties bei vietos bendroje sistemoje identifikavimą.



Šaltinis: Pečiulytė, Ruževičius, 2014

1 pav. Audito sistema: klasifikavimas pagal funkcinį požymį.

Laikantis to paties detalizacijos principo, kuriuo paremta schema pavaizduota pav. 1, derėtų veiklos audito skirstymą koreguoti, remiantis INTOSAI Veiklos audito įgyvendinimo gairėmis (INTOSAI, TAAIS 3000):

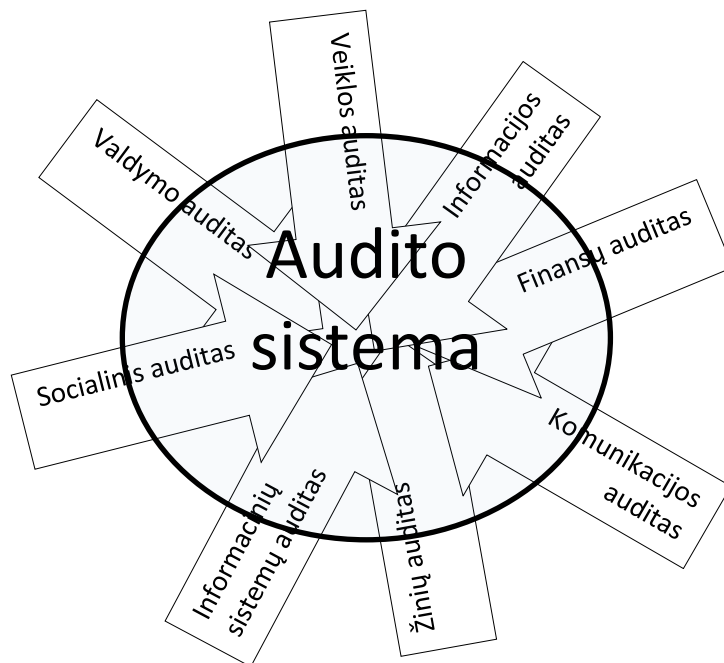


Šaltinis: sudaryta pagal INTOSAI TAAIS 3000

2 pav. Veiklos audito sisteminė struktūra

Atkreiptinas dėmesys, jog 1 pav. kokybės auditas yra priskiriamas veiklos audito funkciniam skirstymui, tačiau toks priskyrimas galėtų būti laikomas tik iš dalies teisingu. Nors schemas autoriai tokį pasirinkimą motyvuoja tuo, jog kokybė laikytina veiklos rezultatu (Pečiulytė & Ruževičius, 2014), tačiau kokybės ar kokybės sistemų audito tikslas, jo atlikimo metodika gerokai skiriasi nuo veiklos audito, todėl manytina, kad kokybės auditas neturėtų būti įtraukiamas į veiklos audito sudėtį, o būtų išskiriamas kaip atskiras audito tipas pagal funkcinį požymį. Šią išvadą taip pat pagrindžia 2 pav. pavaizduotos schemas analizė: pateikti veiklos audito tipai yra tiesiogiai kylantys iš veiklos audito sampratos ir turinio, o kokybės audito įtraukimas į veiklos audito turinį yra diskutuotinas.

Atlikus literatūros tyrimą akivaizdu, jog kokį audito skirstymą bebūtų pasirinkta taikyti, visiškai audito rūšių atskyrimas nėra galimas. Kiekviena audito rūšis iš dalies persidengia su kitomis audito rūšimis, pavyzdžiui, veiklos audito metu be kitų analizuojami ir finansiniai duomenys, kokybės sistemose organizacijos išsikelti tikslai ir siektini rezultatai, informacinių sistemų veikimas ir kt. Šiuos ryšius vaizduoja žemiau pateiktas 3 paveikslas:



Šaltinis: sudaryta pagal Daujotaitė, Mackevičius, 2011

3 pav. Veiklos audito vieta audito sistemoje

Kadangi veiklos auditas yra analizuojamas keletą dešimtmečių, yra sąlyginai nusistovėjęs tradicinis veiklos audito suvokimas. Šis suvokimas, manytina, jog yra sąlygotas veiklos audito – kaip viešojo sektoriaus įrankio - kilmės (INTOSAI, TAAIS 3000). Moderniu suvokimu, veiklos auditas taip pat yra ir privataus verslo kontrolės įrankis, tačiau veiklos audito praktika privačiame sektoriuje yra gerokai mažiau analizuota ir nusistovėjusi, nei viešajame. Apibendrinant mokslinės literatūros šaltinių analizę galima teigti, jog veiklos auditas tradiciniu supratimu yra:

- Viešojo sektoriaus auditas – audituojamų subjektų ir atlikėjų prasme: valstybė veiklos auditą kaip auditą pripažįsta tik atliekamą Valstybės kontrolės, taip pat savivaldybių auditorių, tuo tarpu privatūs auditoriai atestuojami tik finansiniam auditui atlikti. Be to, verslo sektoriuje veiklos audito padėtis nėra aiškiai apibrėžta: kad ir atliekamas, tačiau daugiau kaip konsultacinis veiksmas įmonės vidiniams poreikiams tenkinti, nors tai veiklos audito tiesioginio poveikio organizacijai nesumažina.
- Tiek išorės, tiek vidaus auditas – veiklos audito atlikimas priskiriamas ne tik Valstybės kontrolės auditoriams, bet ir viešojo sektoriaus vidaus audito tarnyboms, jei auditas vertinamas pagal auditą atliekančius subjektus. Kita vertus, veiklos auditas tradiciniu suvokimu gali būti traktuojamas tik kaip išorės auditas, jei vertinama pagal audito ataskaitų atskleidimo laipsnį,

t.y. tradicinio veiklos audito ataskaitos yra skelbiamos viešai (su nedidelėmis išimtimis, tokiomis kaip slaptos informacijos apsauga ir pan) (Daujotaitė & Mackevičius, 2011)

- *Ad hoc* auditas – veiklos auditas atliekamas pagal poreikį (INTOSAI, TAAIS 3000)
- Neprivalomas – veiklos auditas gali, tačiau neprivalo būti atliekamas bet kurioje viešojo sektoriaus organizacijoje, priešingai nei imperatyviai įstatymų numatomas finansinių ataskaitų auditas aiškiai apibrėžtomis organizacijų kategorijoms, pvz.: finansų įstaigos, konsoliduotas finansines ataskaitas sudarančios bendrovės ir pan. (Finansų įstaigų įstatymas, 2002) (Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2001)

Taigi, atlikta literatūros analizė leidžia apibendrinti tradicinį požiūrį ir apibrėžimą, tačiau tai nepaneigia platesnių, netradicinių veiklos audito taikymo galimybių. Manytina, jog netradiciniam veiklos audito pritaikymui reikalinga toliau plėtoti mokslinius tyrimus ir atlikti analizę, taip pat koreguoti bei tam tikrais atvejais pildyti teisinį reglamentavimą, kuris užtikrintų tinkamą bei vienodą veiklos audito funkcijos suvokimą.

Apibendrinant teigtina, jog mokslinėje literatūroje pateikiamų audito klasifikacijų įvairovė, taip pat aplinkybė, jog visiškas audito rūšių atskyrimas negalimas, daro veiklos audito vietos audito sistemoje identifikavimą komplikuoatą. Nepaisant to, išlaikant pagrindines veiklos audito charakteristikas, manytina, jog galimas ir platesnis požiūris į veiklos auditą.

1.3 Veiklos audito teisinio reglamentavimo analizė

Veiklos auditas savo paskirtimi yra veikla, kuria įvairiu lygmeniu įsiterpiama į audituojamo subjekto kasdienę veiklą. Viena vertus, toks įsiterpimas, nesant aiškiai apibrėžtų ribų ir atsakomybių, galėtų kelti grėsmę subjekto veiklai (pvz.: nesant apibrėžtos auditoriaus atsakomybės dėl konfidencialios ar slaptos informacijos apsaugos, galėtų būti atskleisti jautrūs duomenys) bei apkrauti subjektą nepagrįstais reikalavimais. Kita vertus, auditoriui būtų sudėtinga pasiekti audituojamo subjekto bendradarbiavimą (pvz.: kuo remiantis valstybės įmonė privalo įsileisti veiklos auditorių jos verslo analizei) ar surinkti ir tinkamai įforminti tinkamus ir pakankamus audito įrodymus. Nepamirštinas ir visuomenės bei apskritai valstybės interesas – koku būdu būtų užtikrinta, jog auditoriai savo darbą atlieka kokybiškai. Daugumą šių problemų išsprendžia veiklos audito reglamentavimas.

Įvairius reiškinius reglamentuoja kompleksas šaltinių, kurie skiriasi pagal savo privalomumą bei kilmę. Pagal kilmę reglamentavimo šaltinius galima skirti į:

- tarptautinius – tai įvairūs standartai, gairės, metodikos, priimtos tarptautinių organizacijų;
- nacionalinius – įstatymai ir poįstatyminiai aktai, vidaus taikymo aktai, priimami nacionalinės teisėkūros subjektų, taip pat pagal kompetenciją organizacijų viduje.

Pagal privalomumą galima išskirti:

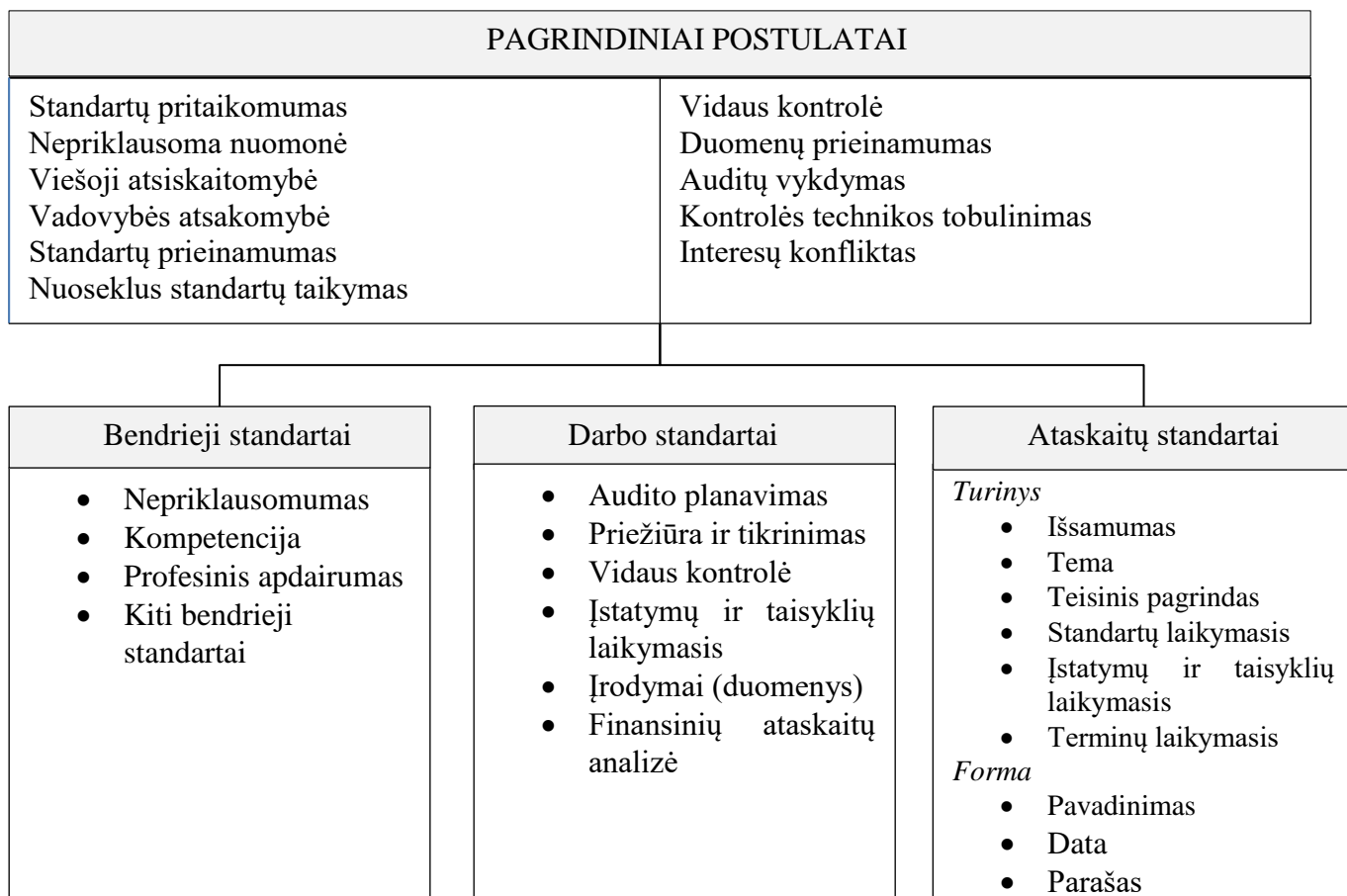
- privalomus – tai iš teisės aktų ledžiamąją galią turinčių subjektų kylantys šaltiniai: įstatymai, poįstatyminiai aktai ir pan.
- griežtai rekomenduojamus – tai šaltiniai, kuriais reikėtų vadovautis siekiant nenukrypti nuo tarptautinės praktikos, pvz.: tarptautiniai standartai, etikos kodeksai ir kt.;
- rekomenduojamus, bet neprivalomus – tai šaltiniai, kuriais vadovaujamosi pagal poreikį, skirti apibendrinti gerąją praktiką, padėti priimti sprendimus audito metu ir pan.

Atkreiptinas dėmesys, jog veiklos audito reglamentavimas didžiaja dalimi pasireiškia per aukščiausių audito institucijų veiklos reglamentavimo prizmę. (Daujotaitė; et al, 2012, p. 67) Tokia reglamentavimo struktūra matoma tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu.

Galima įvardyti tris svarbiausius tarptautinius dokumentus, kuriais pagrįstas tarptautinis valstybinio audito reglamentavimas (Mackevičius & Prankevičiūtė, 2007):

- Limos deklaracija dėl audito principų gairių;
- INTOSAI audito standartai;
- EUROSAI deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo.

Plačiausiai naudojama tarptautinio reglamentavimo dalis kyla iš INTOSAI dokumentų. Šie dokumentai skirti harmonizuoti veiklos audito procesą tarptautiniu mastu ir aptaria pagrindinius veiklos audito aspektus. INTOSAI regamentavimo sistema susideda iš keleto lygių, kurie numato pamatinius sistemos principus, profesinius reikalavimus bei organizacinius AAI aspektus, auditų tvarką ir profesinius principus, užtikrinančius kokybišką viešojo sektoriaus audito atlikimą. Žemiau pateiktoje schemoje autoriai pateikia visos INTOSAI standartų sistemos apibendrinimą.



Šaltinis: (Daujotaitė; et al, 2012)

4 pav. INTOSAI audito standartų struktūra

Iš pavaizduotos schemos galima daryti išvadą, kad INTOSAI standartai savo turiniu padengia visus viešojo sektoriaus audito aspektus ir sudaro pagrindą maksimaliai harmonizuotam valstybių narių nacionaliniam reglamentavimui audito srityje. INTOSAI tiesiogiai nurodo, jog TAAIS reglamentavimas nepanaikina nacionalinių įstatymų, teisės aktų ar įgaliojimų, taip pat nepanaikina AAI galimybės pasirinkti kitų nei INTOSAI standartų (INTOSAI, ISSAI 100), todėl valstybės narės gali pasirinkti sau priimtina nacionalinio reglamentavimo būdą.

Lietuvoje nacionalinis veiklos audito reglamentavimas tęsiasi per visą teisės aktų hierarchiją, pradedant Lietuvos Respublikos Konstitucija, kuri įtvirtina Valstybės kontrolės kaip AAI konstitucinius pagrindus ir sudaro pagrindą įstatyminiam reglamentavimui. Įstatymai laikytini pagrindinėmis normomis, sudarančiomis sąlygas vykdyti viešojo sektoriaus auditą. Ši nacionalinio reglamentavimo dalis perkelia į Lietuvos teisę pagrindines tarptautines nuostatas bei sudaro pagrindą detalesnių, specifiškesnių praktinių audito atlikimo taisyklių kūrimui. Toliau veiklos audito nacionalinio reglamentavimo sistemoje seka Valstybinio audito reikalavimai, patvirtinti

Valstybės kontrolieriaus įsakymu. Šie reikalavimai nustato auditorių atliekamo valstybinio audito principus, taisykles, procedūras ir reglamentuoja valstybinio audito darbą, ataskaitų rengimą bei santykius su audituojamu subjektu. Nepamirštinės ir metodikos, audito atlikimo gairės ir kiti pačią veiklos audito atlikimo praktiką, auditorių veiksmus aptariantys Valstybės kontrolės išleidžiami dokumentai.

Pastebėtina, jog veiklos audito tiesioginis įstatyminis reglamentavimas yra gana abstraktus ir laikytinas esminės įstatymų leidėjo pozicijos nustatymu, paliekant daug erdvės audito vykdymo procesus ir reikalavimus detalizuoti pačiai AAI. Tokia įstatymo leidėjo pozicija leidžia lanksčiau sekti tarptautinę praktiką bei veiklos auditą vykdyti pagal geriausią audito metu prieinamą tarptautinę praktiką, taip pat atnaujinant metodikas.

Tiek apibrėžimo, tiek savo vietos audito sistemoje, tiek reglamentavimo prasme, veiklos auditas yra imlus interpretavimui bei naujų galimybių paieškoms. Remiantis literatūros analize darytina išvada, jog veiklos audito samprata ir ribos turi tendenciją plėstis, o nacionalinis reglamentavimas yra pakankamai atviras. Šios prielaidos atveria galimybes ieškoti kitokio panaudojimo nei klasikinis veiklos audito pritaikymas.

2. METODOLOGINIAI TEISMO EKSPERTIZĖS KAIP SVARBAUS TEISINIO ĮRANKIO CIVILINĖJE TEISENOJE ASPEKTAI

2.1. Bendra ekspertizės civilinėje teiseinoje charakteristika

Civiliniai teisiniai santykiai tarp asmenų (fizinių ir juridinių) yra kompleksiniai, dažnai grindžiami specifiniais faktiniais (prekybos, nuosavybės, verslo valdymo ir pan.) santykiais. Kilus ginčui dėl šių santykių, neretai jų subjektai ginčui sureguliuoti ir teisėms apginti pasitelkia civilinės teisenos priemones – inicijuoja teismo procesą. Vykstant teismo procesui teisėjas ar teisėjų kolegija teisiškai kvalifikuoja subjektų veiksmus ar neveikimą, vertina, ar susiklosčiusi faktinė situacija atitinka teisės aktų reikalavimus, teisės principus bei susiklosčiusią teismų praktiką. Dėl civilinių santykių įvairovės ir daugialypiškumo teismas susiduria su specifinių žinių trūkumo problema, t.y. teisėjas, būdamas teisės ekspertas negali būti ekspertu ir visose kitose srityse, su kuriomis susijusius ginčus gali tekti nagrinėti. Šiam specifinių žinių trūkumui išspręsti įstatymų leidėjas suteikia teismui įrankį specialiosioms žinioms gauti – paskirti teismo ekspertizę.

Civilinio proceso kodekso 212 straipsnis numato, kad nagrinėjant bylą kylantiems klausimams išsiaiškinti, kai reikalingos specialiosios žinios, teismas gali skirti ekspertizę, t.y. paskirti asmenį, kuris, turėdamas reikiamų specialiųjų žinių, atliks ekspertinį tyrimą ir pateiks išvadas. Teismo ekspertizės įstatymas specialiąsias žinias apibrėžia kaip išsilavinimo ir specialaus pasirengimo arba profesinės veiklos dėka įgytas išsamias mokslo, technikos, meno ar bet kokias kitas žmonių veiklos srities žinias, reikalingas ekspertizei atlikti. Tokios specialiosios žinios fiksuojamos ekspertizės akte ir pateikiamos teismui.

Pastebėtina, jog teismo ekspertizė yra svarbus įrankis civilinėje teiseinoje. Tam tikrais atvejais materialinės teisės normos tiesiogiai nurodo, jog konkrečios aplinkybės gali būti įrodomos tik pasitelkus eksperto išvadą, pvz.: asmens neveiknumas ar kitos su fizinio asmens psichine būseną susijusios aplinkybės konstatuojamos remiantis teismo psichiatrijos eksperto išvada, kai pateiktas ieškinys dėl priverstinio akcijų pardavimo, akcijų kainai nustatyti privaloma eksperto išvada ir kt. (Lietuvos Aukščiausiasis teismas, 2004) Kitais atvejais, kai įstatymas ekspertizės tiesiogiai nereikalauja, teismas ekspertizę skiria savo nuožiūra ar proceso šalių prašymu.

Teismas, skirdamas teismo ekspertizę, pateikia klausimus, į kuriuos ekspertas, pasinaudodamas savo specialiosiomis žiniomis, turi atsakyti. Atlikęs reikalingus tyrimo veiksmus, ekspertas ekspertizės akte pateikia savo išvadą. Pastebėtina, kad įstatymo nustatyta tvarka eksperto išvada nelaikoma *prima facie* įrodymu (t.y. įrodymu, laikomu teisingu ir tikru iki kol nėra

nuginčytas): Civilinio proceso kodekso 218 str. nurodo, jog eksperto išvada nėra teismui privaloma ir, kaip kiti įrodymai, vertinama pagal vidinį teisėjo įsitikinimą. Nepaisant to, Lietuvos aukščiausiasis teismas yra išaiškinęs, kad ekspertizės akte esantys duomenys pagal jų objektyvumą dėl prigimties ir gavimo aplinkybių paprastai yra patikimesni už kituose įrodymų šaltiniuose esančius duomenis (I.Ž. v. J.A.V., 2002). Ši aplinkybė reikalauja, kad eksperto pateikiamų atsakymų į pateiktus klausimus pagrindimas, darbo metodai bei turima kvalifikacija sudarytų kiek įmanoma mažiau abejonių dėl ekspertizės patikimumo ir objektyvumo.

Eksperto, kaip asmens, disponuojančio specialiosiomis žiniomis, kvalifikacija ne tik padeda atsakyti į konkrečius klausimus, suformuluotus teismo bei proceso šalių, tačiau ir padeda teismui suformuoti vidinį įsitikinimą dėl bylos aplinkybių. Siekiant suformuoti pasitikėjimą teismo ekspertizės pateiktų išvadų pagrįstumu, įstatymų leidėjas pagal bendrąją taisyklę teismo ekspertų kvalifikacijai kelia konkrečius reikalavimus bei nustato jų patikrinimo būdus (patirties bei egzaminų reikalavimai). Manytina, jog ekspertizės, paremtos aparatinių tyrimų atlikimu (pvz.: DNR ekspertizė) sukelia mažiau pasitikėjimo klausimų nei ekspertizės, paremtos dokumentų analize bei eksperto žinių taikymu, pvz.: audito ar turto vertinimo ekspertizė. Tokių ekspertizių prigimtis reikalauja, kad įstatymų leidėjas tinkamai reglamentuotų kvalifikacinius reikalavimus, kuriuos turi atitikti ekspertas. Ne mažiau svarbu kad šie reikalavimai būtų taikomi sistemškai bei užtikrintų eksperto paskyrimo bei eksperto darbo skaidrumą. Tai galima pasiekti įtvirtinant reikalavimus teisės aktuose bei sukuriant tinkamai funkcionuojančią ekspertų ruošimo bei kvalifikacijos patvirtinimo sistemą.

Lietuvoje egzistuoja sukurta sistema, kurioje veikia valstybinės teismo ekspertizės įstaigos, taip pat teismo ekspertų kvalifikacija suteikiama privačiai veikiantiems specialiasias žinias turintiems asmenims. Tačiau, kaip konstatavo Valstybės kontrolė, atlikusi auditą dėl teismo ekspertizių organizavimo, tiek ekspertinių įstaigų veikimo, tiek ekspertų kvalifikacijos suteikimo srityse egzistuoja sisteminės problemos (Valstybės kontrolė, 2016). Pastebėtina, jog teismo ekspertizės įstaigos daugiau orientuojasi į aparatinius, moksliniais metodais (skaičiavimais, IT žiniomis ir pan.) pagrįstus tyrimus, o dalis kitų ekspertizių, tokių kaip audito ekspertizės, šioje įstatymų leidėjo sukurtoje sistemoje vietos beveik neturi. Ši aplinkybė parodo, kad yra itin svarbu moksliniuose darbuose analizuoti ir akcentuoti tinkamų ekspertų kvalifikacijos suteikimo būdų svarbą, taip pat jų darbo panaudojimo įtaką teismo procesuose.

Civiliniame procese įrodymus siekiama surinkti kuo ankstesniame bylos nagrinėjimo etape, todėl ekspertizė teismo procese paprastai skiriama nagrinėjant bylą pirmojoje instancijoje. Bendras visuomenės bei valstybės interesas reikalauja teisinę taiką tarp šalių atkurti bei apginti pažeistas teises kaip įmanoma greičiau. Teismo ekspertizė, nors ją paskyrus bylos nagrinėjimas, pagal Civilinio proceso kodekso 164 str. teismo iniciatyva ar šalių prašymų, gali būti sustabdomas,

neprieštarauja šiam fundamentaliam proceso principui. Manytina, jog ekspertizė, ekspertizės išvadoje pateiktos nustatytos aplinkybės, padeda pašalinti neaiškumus, kylančius dėl faktinių aplinkybių – jų buvimo ar nebuvimo bei interpretavimo. Idealiu atveju, tinkamos kvalifikacijos eksperto pateiktos motyvuotos ekspertizės išvados turėtų teismui palengvinti suvokti ginčo aplinkybes bei priimti teisingą sprendimą, taip pat šalims užtikrinti, jog aplinkybės buvo įvertintos tinkamai – tiek faktinės (per eksperto išvadą), tiek teisinės (teismo sprendimu). Tačiau visuomenei priimtinau pasitikėjimui pasiekti, svarbu, jog ekspertų kvalifikacija būtų aiškiai ir vienareikšmiškai pripažįstama kaip pakankama atsakyti į faktinius klausimus objektyviai. Manytina, jog aukštas ekspertizų bei ekspertų patikimumo lygis galėtų sumažinti bylų, pateikiamų nagrinėti apeliacine tvarka skaičių, o tai mažintų teismų sistemos darbo apkrovą ir leistų sutrumpinti bylų nagrinėjimo terminus, taip taupant ne tik besibylinėjančių šalių, bet ir valstybės išteklius.

Taigi, ekspertizės civiliniame procese tikslas – pateikti teismui kvalifikuotą, faktais pagrįstą eksperto nuomonę, kuri padėtų nustatyti tiesą nagrinėjamoje byloje. Nepaisant to, teismo procesui iš tiesų naudinga bus tik ta ekspertizė, kuri atitiks nagrinėjamo klausimo pobūdį ir ekspertas bus būtent reikiamos srities specialistas, t.y. savo esminės funkcijos byloje, manytina, neatliks buhalterinė ekspertizė, jei nagrinėjami klausimai yra veiklos audito dalykas, taip kaip, pavyzdžiui, nustatant tėvystę kraujo tyrimai nebus pakankami, jei reikalinga DNR ekspertizė. Tai jokių būdu nepaneigia vienos ar kitos ekspertizės patikimumo, svarbos ar eksperto kvalifikacijos, tačiau didelę reikšmę proceso ekonomiskumui, tinkamam bylos išspendimui turi ekspertizės, kuri tiksliausiai, išsamiausiai atsakytų į iškeltus klausimus, parinkimas.

Šiame magistro darbe siekiama įrodyti, jog veiklos auditas kaip teismo ekspertizė turi jam skirtą vietą įstatymų leidėjo numatytoje civilinėje teisenoje naudotinių įrodymo priemonių sistemoje. Nepaisant to, veiklos audito ekspertizė skiriama palyginti retai, nors dėl savo kompleksinio pobūdžio bei ekspertų kvalifikacijos potencialiai galėtų efektyviau ir tiksliau atsakyti į specifinose bylose keliamus klausimus. Atliekant tyrimą nagrinėjama esama ekspertų kvalifikacijos suteikimo sistema, taip pat teisės aktų sistema, sukurianti prielaidas veiklos audito ekspertizės taikymui, analizuojama susijusi teismų praktika, siekiant identifikuoti problemas, kurios trukdo ar riboja veiklos audito ekspertizės taikymą civilinėje teisenoje.

Teismo ekspertizės esmė yra panaudojant specialiąsias žinias teismui padėti nustatyti faktines aplinkybes. Tinkamos rūšies ekspertizės parinkimas yra būdas teismui gauti patikimą ir tinkamą informaciją. Ne mažiau svarbus yra pakankamos paskirto eksperto kvalifikacijos klausimas, t.y. reikiamų žinių bei praktikos turėjimas. Šios aplinkybės lemia, kad ekspertizė turi specifinę vietą bei reguliavimą teismo procese.

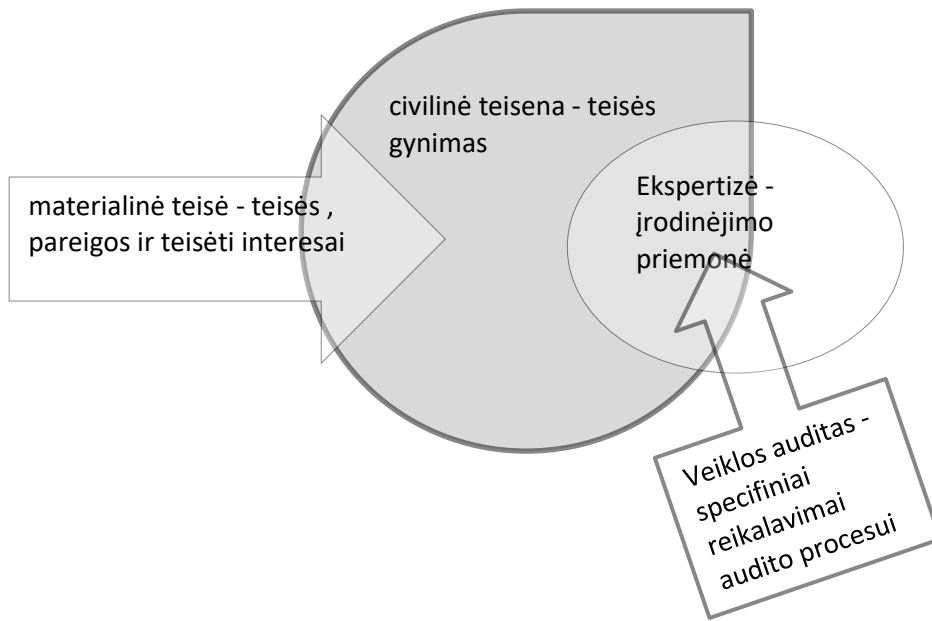
2.2. Veiklos audito ekspertizės teisinio reguliavimo tyrimo metodikos pagrindimas

Teisinėje valstybėje įstatymų leidėjas teisės aktais nustato teisės subjektų teises bei pareigas, taip pat apibrėžia teisių bei teisėtų interesų įgyvendinimo ribas. Kadangi visuomenėje neišvengiamai kyla skirtingų subjektų interesų konfliktai, siekdamas juos suderinti, įstatymų leidėjas įtvirtina ir proceso normas, kuriomis nustatomos taisyklės, kaip sprendžiami kylantys konfliktai, koku būdu subjektai gali ginti, jų manymu, pažeistas teises bei kaip valstybė turėtų atkurti teisinę taiką tarp šalių. Šiame įstatymų leidėjo sukurtame teisiniame kontekste atliekama tyrimo pirmoji dalis – teisės aktų analizė.

Dėl vertinamų duomenų įvairialypiškumo, veiklos audito ekspertizė turi potencialą atsakyti į eilę klausimų įvairaus pobūdžio bylose: tiek sprendžiant baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus, tiek ginant asmenų civilines teises bei teisėtus interesus ar taikant civilinę atsakomybę. Atsižvelgiant į atliekamo tyrimo apimties ribotumą, šiame darbe nagrinėjami atvejai apsiriboja veiklos audito ekspertizės taikymo civilinėje teiseje galimybėmis. Siekiant tinkamai apibrėžti bei išanalizuoti susijusias bylų kategorijas, siekiama:

- išsiaiškinti, kokie teisės aktai sudaro materialines bei procesines galimybes veiklos auditui atsirasti teismo procese;
- nustatyti specifinius reikalavimus veiklos audito ekspertizei, galimai keliamus kitų, specialiųjų, teisės normų.

Atliekant tyrimą vadovaujamosi bazine veiklos audito ekspertizės teisinio reguliavimo schema (žr. 5 pav.):



5 pav. Veiklos audito ekspertizės teisinio reguliavimo schema

Remiantis suformuota schema, identifikuojami aktualūs teisės normų susikirtimo taškai:

- Materialinės teisės ir civilinės teisenos susikirtimo taškas – teisinės priemonės, kurias įstatymų leidėjas nustato įstatymu suteiktoms civilinėms teisės apginti;
- Civilinės teisenos bei ekspertizės susikirtimo taškas – būdai, kuriais gaunamos specialiosios žinios, reikalingos teismui priimant sprendimą;
- Veiklos audito, ekspertizės bei civilinės teisenos susikirtimo taškas – veiklos auditas yra viena iš galimų teismo ekspertizės rūšių, naudotinų civiliniame procese.

Pagrindiniai šio tyrimo klausimai telkiasi būtent ties paskutiniuosu susikirtimo tašku, t.y. identifikuojant, ko reikia, kad veiklos audito ekspertizė būtų naudinga įgyvendinant civilinio proceso tikslus, tuo tarpu likusieji taškai apibrėžia analizės ribas bei sudaro veiklos audito ekspertizės taikymo kontekstą.

Atliekant tyrimą koncentruojamasi į nebaigtinį sąrašą kompleksinių civilinių santykių, su kuriais susijusius ar iš jų kylančius klausimus nagrinėjant teisme, veiklos audito ekspertizė galėtų būti laikoma viena iš efektyvesnių įrodinėjimo priemonių. Tyrimo sritis pirmiausiai siaurinama dėl veiklos audito prigimties, t.y. tyrimui aktualūs tik su juridiniais asmenimis bei jų veikla susiję civiliniai santykiai. Kadangi veiklos audito ekspertizė šiuo metu nėra dažnai pasitelkiama specialiosioms žinioms teismo procese gauti, manytina, jog siekiant šios ekspertizės naudojimą paskatinti, būtų paranku analizuoti itin fokusuotas sritis, kuriose jau suformuotų veiklos audito metodų taikymas duotų geriausią rezultatą. Pasiekus teisinės sistemos dalyvių pripažinimą, t.y. įtvirtinus ir naudojant veiklos audito ekspertizę, siauresnėms, specifinėms sritims, galimas taikymo

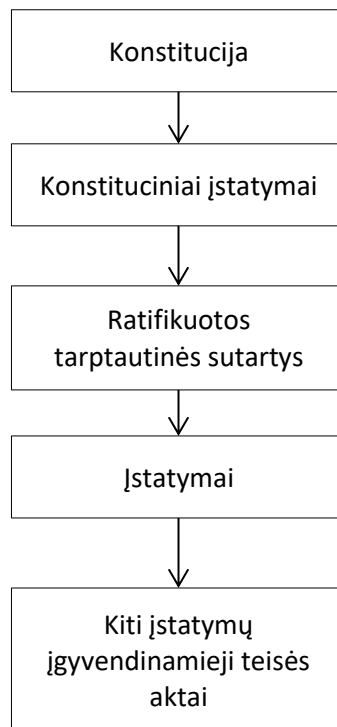
sričių plėtimas. Manytina, jog tik įvertinus ir nustačius praktinį veiklos audito ekspertizės pritaikomumą, efektyvumą ir teigiamą poveikį bylos eigai, veiklos audito ekspertizė galėtų būti toliau vystoma, modifikuojama, siekiant ją pritaikyti įvairesnėse teisminėse situacijose.

Apsibrėžus santykių pobūdį, toliau analizuojami teisės aktai, siekiant išsiaiškinti teises bei teisėtus interesus, kuriuos ginant būtų reikalinga taikyti audito apskritai, o toliau nagrinėjant susijusią teismų praktiką – ir konkrečiai veiklos audito ekspertizę. Šis intereso taškų išgryninimas svarbus ir dėl praktinių priežasčių: veiklos audito ekspertizės procesas yra kompleksinis ir reikalauja nemažai laiko sąnaudų tiek iš eksperto, tiek iš juridinio asmens (ar atsakingų fizinių asmenų), kurio veikla tirama. Ekspertizės apimtis, tad ir eksperto darbo krūvis, neabejotinai priklauso nuo ekspertui pateiktų klausimų kiekio, jų sudėtingumo, taip pat ekspertizei pateikiamų duomenų kiekio, tačiau manytina, jog veiklos audito ekspertizė taikytina būtent tais atvejais, kai atsakyti į pateiktą klausimą nepakanka vienerūšių žinių (pvz.: buhalterijos), todėl aktualu, kad veiklos audito ekspertizė nebūtų suvokiama kaip įrankis, taikytinas bet kokiame atveju, o tik tais atvejais, kai diskutuojami klausimai iš tiesų tokio tyrimo reikalauja.

Siekiant suprasti įstatymų leidėjo sukurtą teisę, ją tenka analizuoti ir aiškinti. Manytina, jog nėra vienintelio metodo, kuriuo naudojantis būtų atskleistas visas teisės turinys, todėl aiškinant teisę įvairūs metodai taikytini kompleksiskai. Teisės aiškinimui taikomi skirtingi metodai, įskaitant bet neapsiribojant: lingvistinis, sisteminis, įstatymų leidėjo ketinimo, lyginamasis, loginis ir kt. (Mikelėnas, 1997). Pasitelkiant aiškinimo metodus galima apibrėžti, kokį tikslą įstatymų leidėjas turėjo numatydamas vienokias ar kitokias taisykles, kokią taisyklių tarpusavio sąveiką tikėjosi sukurti, kokią įtaką daro normos žodiškumas jos taikymo ir aiškinimo galimybėms.

Kadangi šio tyrimo tikslas nėra aiškinti teisę, teisės aiškinimo principai ir metodai aktualūs ir taikomi tiek, kiek jų pakanka tinkamai suvokti įstatymų leidėjo sudarytas sąlygas atsirasti veiklos audito ekspertizei. Vadovaujantis šia nuostata, atliekant teisės aktų tyrimą, daugiausia derinami sisteminis, lingvistinis bei įstatymų leidėjo ketinimų metodai.

Lietuvos teisės sistemoje ne visi teisės aktai turi vienodą teisinę galią, jų taikymo apimtis, teisės akte nustatomų taisyklių konkretumas skiriasi priklausomai nuo jo vietos teisės aktų hierarchijoje. Lietuvoje formuojama tokia norminių teisės aktų sistemos hierarchija:



6 pav. Norminių teisės aktų hierarchija

Įstatymų leidėjas vientisą teisinę sistemą kuria derindamas, tarpusavyje siedamas bei grupuodamas priimamas normas. Vadovaujantis šiuo sisteminiu požiūriu tyrimo metu laikomasi teisės aktų hierarchijos ir preziumuojamo įstatymų leidėjo nuoseklumo. Toks metodas leidžia išvelgti bei atrasti taip pat ir netradicines, dar nenusistovėjusias sąsajas tarp įvairių socialinių reiškinių. Teisės aktų analizės metu laikomasi prielaidos, kad plačiąja prasme bendrąsias normas nustatantys teisės aktai darniai sąveikauja su specialiosiomis normomis, kurios detalizuoja taisykles ar numato specifinius reikalavimus. Iš darnios sąveikos prezumpcijos atsiranda galimybė aiškinti ir interpretuoti teisės normų sąveikas.

Vadovaujantis aukščiau pateiktu 5 paveikslu, bendrosiomis normomis šio tyrimo tikslais laikomos Civilinio kodekso ir Civilinio proceso kodekso normos iš kurių kyla specialus reguliavimas, pvz.: Įmonių bankroto įstatymas, nustatantis specifinę tvarką bei procedūras, taip pat Teismo ekspertizės įstatymas, kuris detalizuoja Civilinio proceso kodekse numatytą įrodinėjimo būdą – ekspertizę ir t.t. Iš šio įstatyminio reguliavimo kyla įgyvendinantys teisės aktai, kurie, vadovaujantis teisės aktų hierarchijos bei sistemingumo principais papildo, konkretizuoja aukštesnės galios teisės aktus ir jiems neprieštarauja. Toks teisinio reglamentavimo analizės būdas

atitinka sąvokos „sistema“ esmę, t.y. reiškinių sąsaja, išskirianti juos iš aplinkos kaip vientisą, santykiškai savarankišką vienetą (Tarptautinių žodžių žodynas, 2013).

Nepaneigiant sisteminio teisės aiškinimo, lingvistinis aiškinimo metodas tyrime neišvengiamai yra vyraujantis. Teisės aktuose reguliavimas išreiškiamas pasitelkiant žodžius, todėl būtent teksto aiškinimas gali atskleisti teisės normos turinį. Lingvistinis teisės aiškinimas yra teksto aiškinimas pasitelkiant kalbos žinias. Naudojant šį metodą analizuojama teisės normos tekste naudojamų bendrinių bei specialiųjų žodžių, terminų reikšmė, taip pat vertinama, kodėl naudojamos konkrečios formuluotės ar sakinio struktūros ir t.t. Lingvistinis aiškinimas yra neatskiriamas nuo aiškinimo kontekste. Būtent kontekstas tekste panaudotai sąvokai gali suteikti kitokią reikšmę (pvz.: sąvoka „didelis neatsargumas“ asmens, turinčio specifinių žinių tam tikroje srityje (pvz.: gydytojas) ir jų neturinčio atveju suponuoja skirtingą reikalaujamo atsargumo lygį).

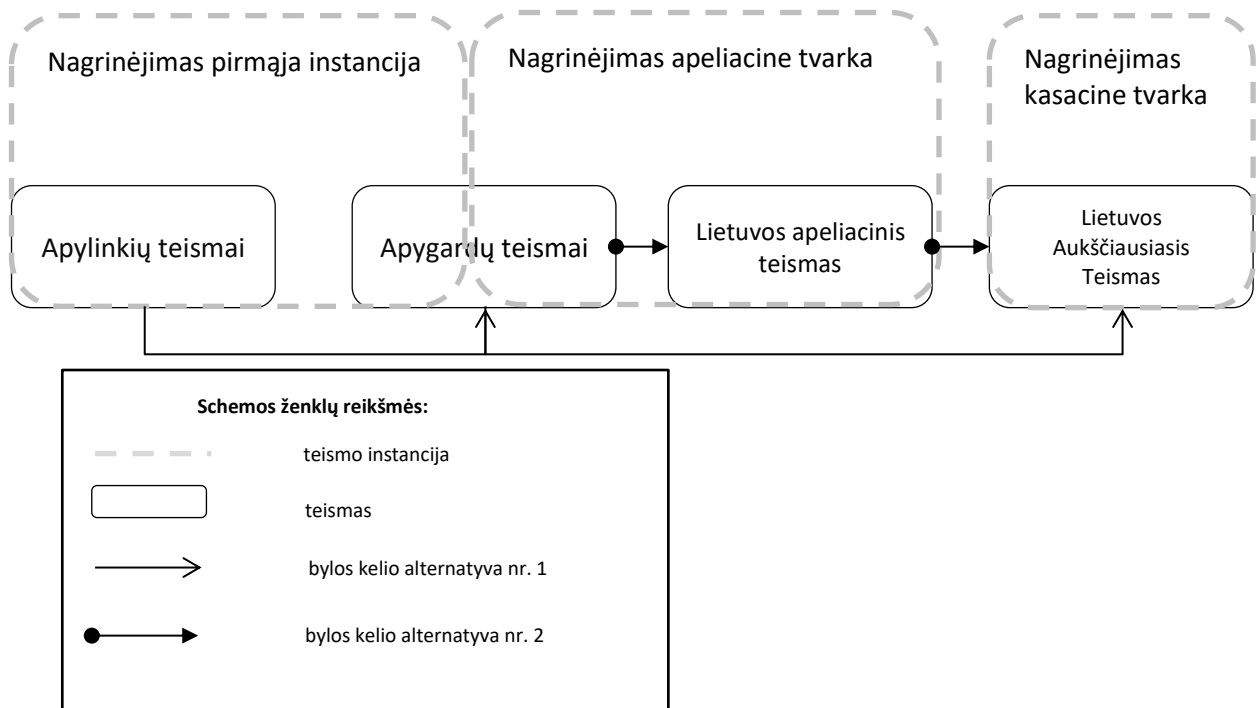
Teisės aktų analizė, net ir pritaikant tinkamus teisės aiškinimo metodus, negali vienareikšmiškai atsakyti į visus be išimties kylančius klausimus bei užpildyti reglamentavimo spragas. Šį teisinį vakumą gali užpildyti išvestiniai teisės šaltiniai – teisės doktrina bei teismo precedentas. Šie šaltiniai reikšmingi ne tik užpildyti reglamentavimo spragoms, bet ir aiškinant bei detalizuojant įstatymų leidėjo nustatytas taisykles. Dėl šios priežasties atlikus teisės aktų analizę, tyrimas nukreipiamas į teismų praktiką bei joje aptariamas taisykles bei taikymo pavyzdžius.

Pažymėtina, jog veiklos auditui kaip ekspertizei atsirasti civilinės teisenos procesuose svarbu identifikuoti, kokį bendrąjį bei specialųjį reglamentavimą yra nustatęs įstatymų leidėjas, taip pat kaip veiklos auditas gali būti adaptuotas esamam reglamentavimui. Šiems tikslams pasiekti turi būti atliekamas teisės normų aiškinimas, kuris veda prie aiškinimo rezultatų palyginimo su pateikiama teisės interpretacija teismų praktikoje.

2.3. Teismų praktikos analizė ir tyrimo atrankos pagrindimas

Lietuvoje ginčus tarp teisės subjektų dėl jų teisių ir interesų gynimo pagal bendrą taisyklę sprendžia teismas. Teismų sistemos struktūra Lietuvoje apibrėžiama Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, detalizuojama Teismų įstatyme bei Civilinio proceso kodekse. Teismų įstatymo 12 straipsnis numato, kad vientisą Lietuvos Respublikos teismų sistemą sudaro bendrosios kompetencijos ir specializuoti teismai (Teismų įstatymas, 2002). Šiame darbe nagrinėjami tik su civiline teiseną susiję klausimai, todėl tyrimui aktuali tik ta teismų sistemos dalis, kuri susijusi su civilinių bylų nagrinėjimu. Bylos, nagrinėtinos civilinės teisenos tvarka yra priskiriamos bendrosios

kompetencijos teismams (Civilinio proceso kodeksas, 2002). Bendrosios kompetencijos teismų sistemos schema yra pateikiama 7 paveiksle:



7 pav. Lietuvos bendrosios kompetencijos teismų sistema

Pagal bendrąją taisyklę, civilines bylas pirmąja instancija nagrinėja apylinkių teismai. Civilinio proceso kodeksas numato šios bendrosios taisyklės išimtis ir nurodo, jog dalis civilinių bylų (pagal CPK pateiktą sąrašą) yra teisingos apygardų teismams kaip pirmajai instancijai (bylos kelio alternatyva nr. 2). Tai bylos dėl didesnių sumų ar kompleksinių, sudėtingų santykių (bankrotas, reorganizavimas, neturtinės civilinės teisės ir pan.). Preziumuotina, jog įstatymų leidėjas, nustatydamas šių kategorijų bylų nagrinėjimo pradžią ne apylinkių, o iš karto apygardų teismuose, implikuoja, jog šios bylos įstatymų leidėjo laikomos sudėtingesnėmis, reikalaujančiomis aukštesnės teismo kvalifikacijos, taip pat ginamos teisės ir interesai, tikėtina, gali paveikti ar yra svarbūs platesnei visuomenės daliai ir jos interesams.

Nors Lietuvos teisės sistema laikoma statutine, o ne precedentine, tačiau teismo sprendimo kaip precedento vaidmuo (ypač Lietuvos Aukščiausiojo teismo) yra neginčijamas. Teismų įstatymas numato, jog Aukščiausiasis teismas formuoja vienodą bendrosios kompetencijos teismų praktiką aiškinant ir taikant teisės aktus, todėl į Aukščiausio teismo nutartyse pateiktus teisės normų išaiškinimus privalo atsižvelgti ne tik teismai, bet ir kitos institucijos. Kadangi Aukščiausiojo teismo kompetencijai be kitų yra priskirta ir vienodo teisės aiškinimo bei taikymo funkcija, Aukščiausiasis teismas analizuoja bei apibendrina (tiek Lietuvos, tiek tarptautinę) teismų praktiką,

pvz.: priimdamos senato nutarimus, kuriais teismams išaiškina kaip taikytinos vienokios ar kitokios normos (Teismų įstatymas, 2002). Pastebėtina, jog nors formaliai įtvirtinta tik Aukščiausiojo teismo priimto teisės išaiškinimo galia, kitų instancijų teismų priimtų sprendimų analizė taip pat yra svarbi, ypač siekiant nustatyti, kokia linkme krypsta teismų praktika prieš ją formaliai aprobuojant Aukščiausiajam teismui, taip pat siekiant suprasti kaip konkrečius įrodymų aspektus (šio magistro darbo atveju – audito ekspertizės) vertina atskiri teismai.

Kadangi teismų praktika detalizuoja teisės aktų reikalavimus, ypač kai įstatymų leidėjas pasirenka teisės akte įtvirtinti abstrakčią, principinę normą, siekiant tinkamai, sistemiškai suprasti įstatymų leidėjo ketinimus, atrinkus tyrimui aktualius civilinius santykius ir išanalizavus juos reguliuojančius teisės aktus, yra būtina atlikti ir susijusios teismų praktikos analizę. Kaip parankiausias tokiai analizei atlikti, pasirinktas turinio analizės metodas, leidžiantis identifikuoti esminius teismo nutartyse pateikiamus aspektus, kurie yra svarbūs šiam tyrimui.

Turinio analizės metodas suteikia tyrėjui galimybę sistemiškai nustatyti kokybinių duomenų (teksto) reikšmę. Turinio analizės objektu gali būti bet kokia rašytinė informacija (dokumentai, stenogramos, posėdžių protokolai, spaudos publikacijos ir pan.) (Mayring, 2000). Šio metodo naudojimas daugiausia paplitęs žurnalistikoje, politikos bei kituose socialiniuose moksluose, tačiau kaip pastebi K.A. Neuendorf, turinio analizės metodo naudojimas yra pasiekęs ir tokias tolimas mokslo sritis kaip teisė ir sveikatos mokslai (Neuendorf, 2002).

Nors turinio analizė tradiciškai priskiriama kiekybiniam tyrimo metodams, tačiau yra autorių, kurie aptaria turinio analizę kaip kokybinį socialinių tyrimų metodą (pvz.: (Mayring, 2000), (Schreier, 2013)). Galimybė metodą priskirti tiek prie kiekybinių, tiek prie kokybinių, yra nulemta tendencijos nesureikšminti atskirties tarp šių sričių. Nepaisant to, kuriai kategorijai tyrimas būtų priskiriamas, turinio analizė paprastai pradedama nuo kokybinio dėmens, t.y. žodžių, sąvokų identifikavimo, o tolesnė tyrimo kryptis – kokybinė ar kiekybinė priklauso nuo tyrėjo pasirinkto analitinio taško bei kiekybiškumui priskiriamos svarbos tyrimo (Morkevičius, Telešienė, & Žvaliauskas).

Šiame darbe turinio analizės metodas pasitelkiamas siekiant iš didelio informaciją talpinančio teksto kiekio, t.y. teismo nutarčių bei išaiškinimų, išfiltruoti duomenis, kurie padėtų identifikuoti veiklos audito pritaikymo teismo ekspertizei galimybes. Turinio analizė atliekama palapsniui, laikantis loginės turinio analizės sudėtingumo schemos.



Šaltinis: sudaryta pagal (Morkevičius, Telešienė, & Žvaliauskas)

8 pav. turinio analizės etapai

Pateiktoji schema atspindi turinio analizės metu išskiriamos informacijos apimtį. Teminė analizė yra pati siauriausia ir labiausiai atspindi kokybinį tyrimo metodo aspektą. Teminės analizės metu identifikuojami reikšminiai žodžiai bei kategorijos, jų panaudojimo dažnis, tačiau eliminuojama kontekstinė informacija bei prasminiai kategorijų ryšiai. Semantinė analizė šį trūkumą užpildo, kadangi koncentruojasi ne į atskiras kategorijas, o į branduolinius sakinius, kurie atspinti tiek dalį konteksto, tiek prasminius ryšius tarp kategorijų, žodžių. Tuo tarpu tinklo analizė analizuoja ne tik tiesiogiai tekstą, t.y. kategorijas ar branduolinius sakinius, tačiau vertina ir jų kontekstą bei prasmes. (Morkevičius, Telešienė, & Žvaliauskas)

Tokia tyrimo loginė seka leidžia iš didelės imties eliminuoti nesusijusius tekstus (teminė analizė), taip pat įvertinti ar likusieji tekstai turi ir kokios reikšmės atliekamam tyrimui (semantinė ir tinklo analizė). Atkreiptinas dėmesys, jog turinio analizės etapus galima taikyti nuosekliai, praktinio taikymo metu iš vėlesnių etapų grįžtama į ankstesnius, kategorijos gali būti tikslinamos, tikrinamas jų atitikimas tyrimo metu išsikeltiems klausimams ir pan.

Atliekant tyrimą atrinktos bylos, susijusios su tyrimui aktualiais civiliniais santykiais, neapsiribojant vien Aukščiausiojo teismo nutartimis. Bylos rūšiuojamos atsižvelgiant į jų kompleksiskumą, sudėtingumą, byloje sprendžiamus klausimus, taip pat vertinama ar byloje buvo paskirta teismo ekspertizė. Pastebėtina, kad toks rūšiavimas būtinas dėl skirtingo tos pačios kategorijos bylų pobūdžio, taip pat dėl ginčą sudarančių klausimų, pvz.: tyčinio bankroto byloje gali būti gana aiškūs galimai nusikalstamos veikos požymiai ar kiti, paprasčiau gaunami įrodymai

yra pakankami nustatyti tyčinio bankroto buvimo ar nebuvimo faktą. Taigi, ne visos teismų nagrinėtos bylos dėl (aptariamam atveju) tyčinio bankroto bus aktualios šiam darbui, tik tos, kuriose sudėtinga nustatyti ir vertinti konkrečias faktines aplinkybes. Šio darbo tikslams pasiekti reikšmingi teismų pateikiami aiškinimai ir teisės normų interpretacijos, identifikuojančios galimus sąlyčio taškus tarp veiklos audito ir civilinės teisenos. Kadangi dėl magistro darbo apimties nėra įmanoma išsamiai išnagrinėti visų įmanomų bylų tipų, analizei pasirinktos autorės nuomone kompleksiškiausios bylų kategorijos: tyčinis bankrotas bei juridinio asmens veiklos tyrimas.

Konkrečių bylų nagrinėjimo dažnumą pasirinkta skaičiuoti analizuojant bei lyginant oficialiose duomenų bazėse pateikiamus duomenis apie Lietuvos Respublikos teismų nagrinėjamas bylas bei priimtas nutartis. Šio tyrimo tikslams pasiekti pasitelkiamos trys pagrindinės viešai prieinamos (t.y. ne teismų intraneto) duomenų bazės: infolex.lt, liteko.teismai.lt bei eteismai.lt. Paaiškintina, jog tyrimo tikslams pasiekti remiamasi duomenimis iš trijų duomenų bazių siekiant sutikrinti duomenis bei išvengti sistemų paieškos įgimtų trūkumų, tokių kaip nepilnas ar ne visiškai tikslus paieškos rezultatų sąrašas pagal pateiktus kriterijus. Duomenų filtravimas vykdomas pasitelkus bylų klasifikatorių bei kategorijų medį. Visose naudotose duomenų bazėse galioja tas pats klasifikatorius ir kategorijų medis, kas leidžia sutikrinti ir palyginti skirtingose duomenų bazėse gautus rezultatus, taip pasiekiant, jog visi darbai aktualūs viešai prieinami teismų sprendimai būtų pastebėti.

Veiklos auditas yra išimtinai susijęs su juridinių asmenų veikla, jos tyrimu ir vertinimu, tyrimo tikslais atrinkta naudoti civilinių bylų klasifikatoriaus kategorijų medis ir jo šaka „Bylos dėl juridinių asmenų“ (kategorija 7.) bei šioje šakoje pasirenkant atitinkamą kategoriją:

7.5. Bylos dėl juridinių asmenų bankroto

7.8. Bylos dėl juridinio asmens veiklos tyrimo (infolex.lt)

Atkreiptinas dėmesys, jog bylų atranka vien pagal bylų kategorijų medį, naudojamą paieškos sistemoje, neužtikrina tinkamos bylų atrankos, kadangi atliekant tyrimą pastebėta, jog pagal klasifikatorių atliktos paieškos rezultatuose randama bylų, kurios nėra susiję su šiame darbe nagrinėjamais klausimais (pavyzdžiui, prie bylų kategorijos „Bylos dėl juridinio asmens veiklos tyrimo“ yra priskirta bylų, dėl visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimų pripažinimo negaliojančiais ir pan.). Manytina, jog taip nutinka dėl netikslios informacijos nurodymo talpinant bylos informaciją į duomenų bazes. Dėl minėtos priežasties tenka rankiniu būdu atrinkti bylas, kurios nėra aktualios šiam tyrimui.

Atsižvelgiant į jau minėtą aplinkybę, jog tinkamam teisės taikymo suvokimui svarbios ne tik Lietuvos Aukščiausiojo teismo nutartys, į juridinio asmens tyrimo bei tyčinio bankroto bylų analizę be Aukščiausiojo teismo taip pat įtraukiamos ir apygardos teismų bei apeliacinio teismo paskelbtos nutartys. Analizei pasirinkta remtis priimtų nutarčių duomenimis, o ne iškeltų bylų skaičiumi, taip

atsižvelgiant ne tik į kiekybinius duomenis, tačiau ir į kokybinius: teismas, priimdamas nutartį, kuria vienokiu ar kitokiu būdu išsprendžia susidariusią situaciją, aptaria aktualiausius bylos šalims kylančius klausimus ir problemas, taip pat pateikia paaiškinimus, kurie suteikia papildomų įžvalgų į atitinkamo instituto taikymo aspektus. Tokios papildomos įžvalgos leidžia suprasti ne tik tiesioginę įstatymo raidę, tačiau ir tai, kokią formą formalus įstatymo tekstas įgyja praktikoje. Šiuo aspektu ypatingas dėmesys apžvelgiant teismų praktiką tyrimo metu buvo skirtas teismo nutartims, kuriose aptariami ekspertizės klausimai, taip siekiant identifikuoti galimas problemas, kliūtis ar galimybes veiklos auditui tapti reikšmingu teismo ekspertizių įrankiu.

Apibendrinant pažymėtina, jog atliekant teismų praktikos analizę pirmiausiai identifikuojamos tyrimui aktualios bylos, kuriose sprendžiami ekspertizės klausimai. Atrinkus aktualias bylas, analizuojamas jų turinys bei siekiama išsiaiškinti teismų požiūrį į ekspertizę šių bylų kontekste.

2.4. Veiklos audito bei ekspertizės reglamentavimo atitikties teismų praktikoje identifikuotiems praktiniams taikymo aspektams analizė

Atlikus pirmuosius du tyrimo etapus – teisės aktų bei teismų praktikos analizę – pereinama prie trečiojo etapo. Šiame etape analizuojama, kaip veiklos audito bei ekspertizės reglamentavimas atitinka praktinius, teismų praktikoje identifikuotus taikymo aspektus.

Valstybės kontrolės pateiktoje ataskaitoje, analizuojančioje teismo ekspertizių organizavimą Lietuvoje, minima, jog Teismo ekspertų veiklos koordinavimo taryba yra iškėlusį klausimą dėl tyrimo atliko, susijusio su teismo ekspertų pateiktų išvadų vertinimu. Kaip nurodoma, šio tyrimo tikslas: „išanalizuoti ir įvertinti privačių ir valstybinių teismo ekspertų veiklos bei statuso ypatumus teisiniame reglamentavime ir teismų praktikoje“ (Valstybės kontrolė, 2016). Manytina, jog Teismo ekspertų veiklos koordinavimo tarybos iniciatyva patvirtina, jog tema, nagrinėjama šiame magistro darbe yra aktuali ir savalaikė, o ekspertizės teismo procese klausimai nėra pakankamai išanalizuoti mokslinėje literatūroje, tad suformuotos įžvalgos bei išvados galėtų sukurti pridėtinę mokslinę vertę analizuojant teismo ekspertizių praktiką.

Apibendrinant surinktus duomenis, aptariami auditorių, kaip ekspertų, galinčių atlikti kokybišką veiklos audito ekspertizę, kvalifikacijos klausimai. Šie klausimai aktualūs siekiant apibrėžti kokie kriterijai galėtų būti pakankami parenkant ekspertą teismo procese, taip pat nustatant jo kompetencijos ribas. Aptarus ekspertų kvalifikacijos klausimus, analizuojamas galimas veiklos audito ekspertizės taikymas tyčinio bankroto bei juridinio asmens veiklos tyrimo bylose. Šių

kategorijų bylos pasirinktos dėl specifinių teismo procese analizuojamų juridinių asmenų veiklos klausimų, kurie iš esmės glaudžiai siejasi su veiklos audito metu nagrinėjamų klausimų pobūdžiu.

Įvertinus aukščiau aptariamus klausimus, siekiama suformuluoti išvadas bei pateikti rekomendacijas, kurios galėtų paskatinti veiklos audito ekspertizės naudojimą civilinėje teisenoje, siekiant maksimaliai teisingo ir nešališko faktinių aplinkybių įvertinimo.

Atliekant šio darbo tyrimą siekiama per teismo ekspertizės prizmę pažvelgti į veiklos audito taikymo galimybių praplėtimą. Keliami klausimai, į kuriuos atsakyti pasitelkiama įstatymų leidėjo pasirinkto reglamentavimo analizė bei interpretacija, pagrįsta praktiniu taisyklių taikymu teismų praktikoje, tačiau ne apsiribojant teismų konstatuotais faktais, o siekiant nustatyti, kaip geriau panaudoti valstybės išteklius teisinei tvarkai atkurti bei ekonominės veiklos teisėtumui užtikrinti.

Tyrimo rezultatai pateikiami išskiriant juos į tris grupes:

- 1) Eksperto kvalifikacija – atsakant į klausimus, kokia kvalifikacija yra reikalinga veiklos auditoriui kaip teismo ekspertui, kaip tai reguliuoja galiojanti teisė bei kokių pakeitimų reikėtų siekiant užtikrinti veiklos auditorių kaip teismo ekspertų darbo kokybę;*
- 2) Veiklos auditas tyčinio bankroto bylose – atsakant į klausimus, kaip veiklos auditas gali būti panaudojamas pagal galiojantį reglamentavimą bei teismų praktikoje randamus išaiškinimus, nustatant ar bankrotas yra tyčinis;*
- 3) Juridinio asmens veiklos tyrimo procesai – atsakant į klausimus, ar veiklos auditoriai atitinka reikalaujamą eksperto kvalifikaciją pagal teisės aktų reikalavimus bei susiklosčiusią praktiką, taip pat pagal juridinio asmens veiklos tyrimo instituto prasmę.*

3. VEIKLOS AUDITO KAIP EKSPERTIZĖS TAIKYMO PRAKTINIAI ASPEKTAI

3.1. Eksperto kvalifikacija

3.1.1. Auditorių kaip ekspertų kvalifikacija

Valstybės kontrolė savo ataskaitoje „Teismo ekspertizų atlikimo organizavimas“ pateikia išvadą apie ekspertų, kuriems kvalifikaciją suteikia ne teismo ekspertizės įstaigos, kvalifikacijos įvertinimo įgaliojimų trūkumus ir rekomenduoja sukurti mechanizmą, kuriuo būtų sukuriamos prielaidos iš esmės užtikrinti, jog teismo ekspertizės atliekantys privatūs ekspertai turėtų tinkamą kvalifikaciją. (Valstybės kontrolė, 2016) Tokios Valstybės kontrolės išvados patvirtina būtinybę užtikrinti, jog ekspertai, kurių žiniomis pagrįstais ekspertizės aktais remiamasi vykdant valstybės teisingumo įgyvendinimo funkciją, ne tik turėtų tinkamą žinių lygį, bet ir sugebėtų šias žinias taikyti taip, kad ekspertizės aktas taptų pagalba sprendžiant fakto klausimus teismo procese, o ne sukurtų papildomą pagrindą ginčui.

Kaip rodo teismo ekspertizės reglamentuojančių teisės aktų analizė, taip pat minėta Valstybės kontrolės ataskaita, į Teismo ekspertų sąrašą pagal bendrąją taisyklę gali būti įrašyti tik asmenys, išlaikę kvalifikacinius bei teisinių žinių egzaminus, tačiau ekspertais asmenis rengia ir eksperto kvalifikaciją suteikia tik ekspertizės įstaigos ir tik ekspertizės įstaigose dirbantiems asmenims. Vadinasi, praktikuojantys nepriklausomi auditoriai, turintys patirties darbui su juridiniais asmenimis bei atitinkamą kompleksinį žinojimą apie audito ekspertizės, tikėtina, jog turės sunkumų patekti į Teismo ekspertų sąrašą.

2 lentelė. Ekspertų, įrašytų į Teismo ekspertų sąrašą, pasiskirstymas

Ekspertizės tipas	Privatūs ekspertai	Ekspertizės įstaigų ekspertai
Buhalterijos ir finansų ekspertizė	3	7
Audito ekspertizė	4	0
Įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizė	4	0

Šaltinis: sudaryta pagal (Teismo ekspertų sąrašas, 2016)

Į Teismo ekspertų sąrašą yra įtraukti skirtingų ekspertizės rūšių ekspertai, kurie galėtų būti laikomi tinkamais pagal kvalifikacijos sritį atlikti ekspertizes šiame darbe aptariamose bylų kategorijose. Matomas akivaizdžiai netolygus pasiskirstymas tarp šių kategorijų ekspertų, dirbančių valstybinėse ekspertizės įstaigose, ir ekspertų, praktikuojančių privačiai.

Tokį ekspertų pasiskirstymą, manytina, gali paaiškinti aptariamų ekspertizių pobūdis, t.y. audito, įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizės dažniausiai pasitelkiamos aiškinantis fakto klausimus civiliniame procese. Šią aplinkybę taip pat konstatavo ir Valstybės kontrolė (Valstybės kontrolė, 2016). Lietuvos Aukščiausiasis teismas yra paaiškinęs, kad civilinis procesas nenumato imperatyvaus įpareigojimo skiriant ekspertizę vadovautis Teismo ekspertizės įstatymu, todėl jis taikytinas tiek, kiek neprieštarauja Civilinio proceso kodekso nuostatomis. (D.A. v. Vilniaus universiteto Onkologijos institutas, 2006) Dėl šios nuostatos asmens nebuvimas Teismo ekspertų sąrašė savaimė nėra kliūtis jam būti paskirtam teismo ekspertu civiliniame procese, jei asmuo turi ir reikiamas žinias, ir tinkamą kvalifikaciją pateikti išvadais. (B.D. v. Z.V., L.V., E.V., R.V., 2010) Manytina, kad tiek į sąrašą įtrauktų ekspertų sąlyginai nedidelis kiekis, tiek išimtinai privatus jų darbo pobūdis yra pagrįstas platesniu rungimosi principo taikymu civiliniame procese bei nagrinėjamų civilinių klausimų įvairesniu pobūdžiu, iš kurio kyla poreikis turėti prieigą prie įvairesnės kvalifikacijos bei patirties ekspertų.

Teismo ekspertizės įstatymo 4 str. nuorodo, jog ekspertais pagal bendrą principą yra skiriami asmenys, įrašyti į Teismo ekspertų sąrašą, o nesant teikiamos specialybės teismo ekspertų - ir į sąrašą neįrašyti asmenys. Įstatymas be kita ko numato ir galimybę proceso įstatymais pakeisti šią bendrąją taisyklę. Vadovaujantis šia nuoroda, Civilinio proceso kodekso 212 str. (Civilinio proceso kodeksas, 2002) duoda grįžtamąją nuorodą į Teismo ekspertizės įstatymą, kuria apibrėžia teisę atlikti teismo ekspertizes civilinėje byloje. Tačiau to paties straipsnio 3 dalis numato įstatymų leidėjui Civiliniame kodekse nustatyti kitokią ekspertų skyrimo tvarką. Manytina, kad įstatymų leidėjas, reglamentuodamas ekspertų skyrimo tvarką, pavyzdžiui juridinio asmens veiklos tyrimo byloje, pasinaudojo šia nuoroda ir numatė išimtį iš bendros ekspertų skyrimo tvarkos, nustatydamas, jog ekspertais šios kategorijos byloje teismas gali paskirti bet kuriuos nepriklausomus asmenis, turinčius reikiamą kvalifikaciją atlikti tyrimą, pateikti ataskaitą bei rekomendacijas.

Manytina, jog toks įstatymų leidėjo pasirinkimas, viena vertus, yra toliaregiškas sprendimas siekiant užtikrinti spartesnę bylos nagrinėjimą – leidžiant pasirinkti ekspertais asmens, kurie nėra įtraukti į ekspertų sąrašą praplečia galimybes rasti tinkamą ekspertą, juo labiau, kad Civilinis kodeksas dar numato ir tokias situacijas, kaip šalių nesutarimo atveju, teismas turi teisę jas įpareigoti pateikti joms priimtinių ekspertų sąrašus, kuriuose būtų ne mažiau nei po 10 ekspertų (juridinio asmens veiklos tyrimo atveju). Atkreiptinas dėmesys, jog jei būtų įtvirtintas reikalavimas

ekspertus rinktis išimtinai tik iš Teismo ekspertų sąrašo, šis reikalavimas būtų sunkiai techniškai įgyvendinamas, kadangi, kaip matoma iš 2 lentelės, ekspertų sąrašė yra viso 18 ekspertų, kurių kompetencija galimai būtų tinkama reikalingai ekspertizei atlikti. Pastebėtina, jog didelė tikimybė, jog dėl darbo krūvio ar kitų priežasčių dalis ekspertų atsisakytų teikti ekspertizės ataskaitą, todėl juridinio asmens veiklos tyrimo bylos, kurios dėl savo pobūdžio yra didelės apimties ir trukmės, užsitęstų dar labiau, taip pažeidžiant bylos šalių teisę į greitą teisinės taikos atkūrimą, o galimai esantys valdymo pažeidimai įmonėse užsitęstų dar labiau, taip sukuriant sąlygas išaugti patiriamiesiems nuostoliams ar padidintai bankroto grėsmei.

Kita vertus, įstatymų leidėjo pasirinkimas eksperto kvalifikaciją apibrėžti kaip „reikiama“, tačiau šios kategorijos nedetalizuojant, sudaro prielaidas ginčams dėl byloje veiklos tyrimo ataskaitą pateikusių teismo paskirto eksperto kvalifikacijos lygio, taip pat neužtikrina valstybės intereso pasiekti ekonomišką teismo procesą. Eksperto įtraukimas į Teismo ekspertų sąrašą turėtų užtikrinti priimtina eksperto kvalifikacijos lygį, kadangi jis patvirtinamas standartizuotu ir kontroliuojamu procesu (pagal (Teismo ekspertizės įstatymas, 2002): taikomas atitinkamas pasiruošimas tapti ekspertu, laikomi kvalifikacijos ir teisinių žinių egzaminai). Toks įstatymu nustatytas priimtinas kvalifikacijos lygis minimizuoja tikimybę, jog proceso metu šalys ginčys pateiktą tyrimo ataskaitą dėl netinkamos/nepakankamos eksperto kvalifikacijos. Tai reiškia, jog sumažėja tikimybė, jog šalys ginčys teismo sprendimą dėl byloje nustatytų faktinių aplinkybių. Tuo tarpu ekspertu paskiriant asmenį, kurio kvalifikacijos lygis nėra standartizuotu būdu patvirtintas, iškyla problema apibrėžti, kas laikytina „reikiama“ kvalifikacija ir koks patirties ar žinių lygis yra tenkinantis tokį įstatymo reikalavimą, taip pat kaip užtikrinti tokių ekspertų darbo kokybę.

Aukščiausiasis teismas yra pasisakęs, jog siekiant užtikrinti eksperto išvados objektyvumą, išsamumą bei patikimumą, svarbu paskirti ekspertą, kurio kompetencija pateikti išvadą nekeltų abejonių. Dėl šios priežasties itin svarbu įsitikinti, jog ekspertu skiriamas asmuo turi reikiamas specialiąsias žinias ir jog tos specialiosios žinios yra susijusios su tais klausimais, kurie keliami konkrečioje byloje, t.y. pasidomėti, koks yra asmens išsilavinimas, darbo pagal specialybę stažas ir pan. (B.D. v. Z.V., L.V., E.V., R.V., 2010) Tokio teismo aiškinimo kontekste svarbu pabrėžti, kad privatūs atestuoti auditoriai dažnai turi finansinį ar su juo susijusį išsilavinimą bei atlieka daugiausia finansinius auditus, o veiklos audito aspektai sudaro itin nedidelę dalį atestuoto auditoriaus profesinės veiklos. Kadangi nagrinėjant su juridinių asmenų veikla susijusias bylas fakto klausimai dažnai yra susiję ne su finansine veikla, o su vadybiniais ir strateginiais sprendimais, kurie nebūtinai daro akivaizdžią įtaką finansiniams rezultatams ar finansinėms ataskaitoms, manytina, jog ekspertais skiriamiems auditoriams yra būtina turėti veiklos audito žinių – tiek metodologinių, tiek praktinių.

Nagrinėjama klausimui aktualiu laikytinas ir kitas aspektas, kurį dalinai išskėlė Valstybės kontrolė atlikdama su teismo ekspertizėmis susijusį auditą (Valstybės kontrolė, 2016): organizacijos, kurios patvirtina eksperto kvalifikaciją, tačiau nėra ekspertizės įstaigos, neturi įstatymiškai įtvirtintos teisės kontroliuoti eksperto darbo kokybę. Nagrinėjamu atveju, Audito įstatymas numato, jog Auditorių rūmai turi teisę atlikti auditoriaus atlikto audito kokybės peržiūrą, jei buvo gauta informacija apie galimai netinkamai atliktą auditą. Tačiau pastebėtina, jog auditoriaus veiksmai teismo procese nėra auditas Audito įstatymo prasme. Jei teismas paskiria auditorių atlikti auditą ar kitą auditoriaus kompetencijai tinkančią ekspertizę, auditorius neatlieka audito: eksperto statusas byloje reikalauja atlikti specialiujų žinių reikalaujantį tyrimą pagal proceso įstatymų bei Teismo ekspertizės įstatymo nustatytą tvarką, t.y. atsakyti į ekspertui teismo pateiktus klausimus bei pateikti ekspertizės išvadą ar ataskaitą. Lietuvos apeliacinis teismas yra paaiškinęs, jog juridinio asmens veiklos tyrimas yra atliekamas vadovaujantis civiliniu kodeksu ir teismo įpareigojimais, o ne Audito įstatymu. Šią savo nuostatą teismas papildomai grindžia Auditorių rūmų į bylą pateikta pozicija, jog minėta veikla yra teismo pavestas eksperto darbas, ne auditas. (D.B. v AB "Taurus", 2013) Taigi, kadangi ekspertizė nėra auditas, kaip jis suprantamas Audito įstatymo prasme, Audito įstatymas nenumato Auditorių rūmams teisės atlikti auditoriaus pateiktos ekspertizės išvados/ataskaitos peržiūros. Tokia situacija lemia, jog tie ekspertai, kurių kvalifikacija yra patvirtinta ne teismo ekspertizės įstaigų, ekspertizės atlieka neegzistuojant jokio patvirtinto kokybės užtikrinimo mechanizmo.

Teismo ekspertų sąrašė nurodomas laikotarpis, kuriuo galioja eksperto kvalifikacijos pažymėjimas. Pastebėtina, jog iš aptariamų ekspertizių rūšių (audito, buhalterijos ir finansų bei įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizės), kvalifikacijos pažymėjimo galiojimo terminą turi tik buhalterijos ir finansų ekspertizės ekspertų pažymėjimai. Vienas iš pažymėjimo galiojimo termino nepratęsimo pagrindų – netinkamos kokybės ekspertizės. Tačiau, pirma, eksperto kvalifikaciją suteikiant neterminuotai, antra, nesant mechanizmo atlikti ekspertizių kokybės patikrinimo, nėra metodo, kuriuo būtų užtikrinta, jog teismo procese ekspertais pasitelkti auditoriai jiems patikėtą darbą atlieka tinkamai.

Nepaisant aplinkybės, kad teismo pavedimu auditoriaus atliekama ekspertizė nėra auditas, nepaneigiamas auditoriaus poreikis turėti ir taikyti specialiąsias žinias ekspertizei tinkamai atlikti. Teismo paskirtas auditorius-ekspertas tyrimo išvadas turi pateikti remdamasis rezultatais, kuriuos gavo naudodamas „moksliškai patvirtintus, visuotinai pripažintus ir patikimus ar akredituotus tyrimo metodus“ (Teismo ekspertų profesinės etikos kodeksas, 2014). Dėl teisme nagrinėjamosiose bylose keliamų klausimų kompleksiskumo auditoriams nepakanka taikyti standartinių apskaitos patikrinimo procedūrų, todėl manytina, jog atliekant ekspertizės auditoriai turėtų laikytis Tarptautinių audito standartų bei vadovautis audito organizacijų (Auditorių rūmų, Valstybės

kontrolės ir pan.) metodinių rekomendacijų, kurios nurodo ir paaiškina kokie metodai ir įrodymų rinkimo būdai laikytini tinkamais ir patikimais išvadoms padaryti.

Įvertinus kvalifikacijos svarbą tinkamam ekspertinio darbo atlikimui, svarbu užtikrinti, kad eksperto parinkimas byloje būtų grindžiamas asmens turimomis žiniomis bei patirtimi. Teismo ekspertai pagal bendrąją taisyklę skiriami pagal Teismo ekspertų sąrašą, taip užtikrinant galimybę patikrinti jų darbą bei suteikiant ekspertų kvalifikacijos patvirtinimą. Nepaisant to, nesant reikiamo eksperto Teismo ekspertų sąraše, gali būti paskiriamas bet kuris asmuo, turintis reikiamų specialiujų žinių. Tokiu būdu susiklosto situacija, kai tiek ekspertu paskirto asmens kvalifikacija bei patirtis, tiek atlikto ekspertinio darbo kokybė tampa interpretacijos klausimu, o priemonių priežiūrai įstatymų leidėjas nenustato.

3.1.2. Veiklos audito eksperto kvalifikacijos suteikimas

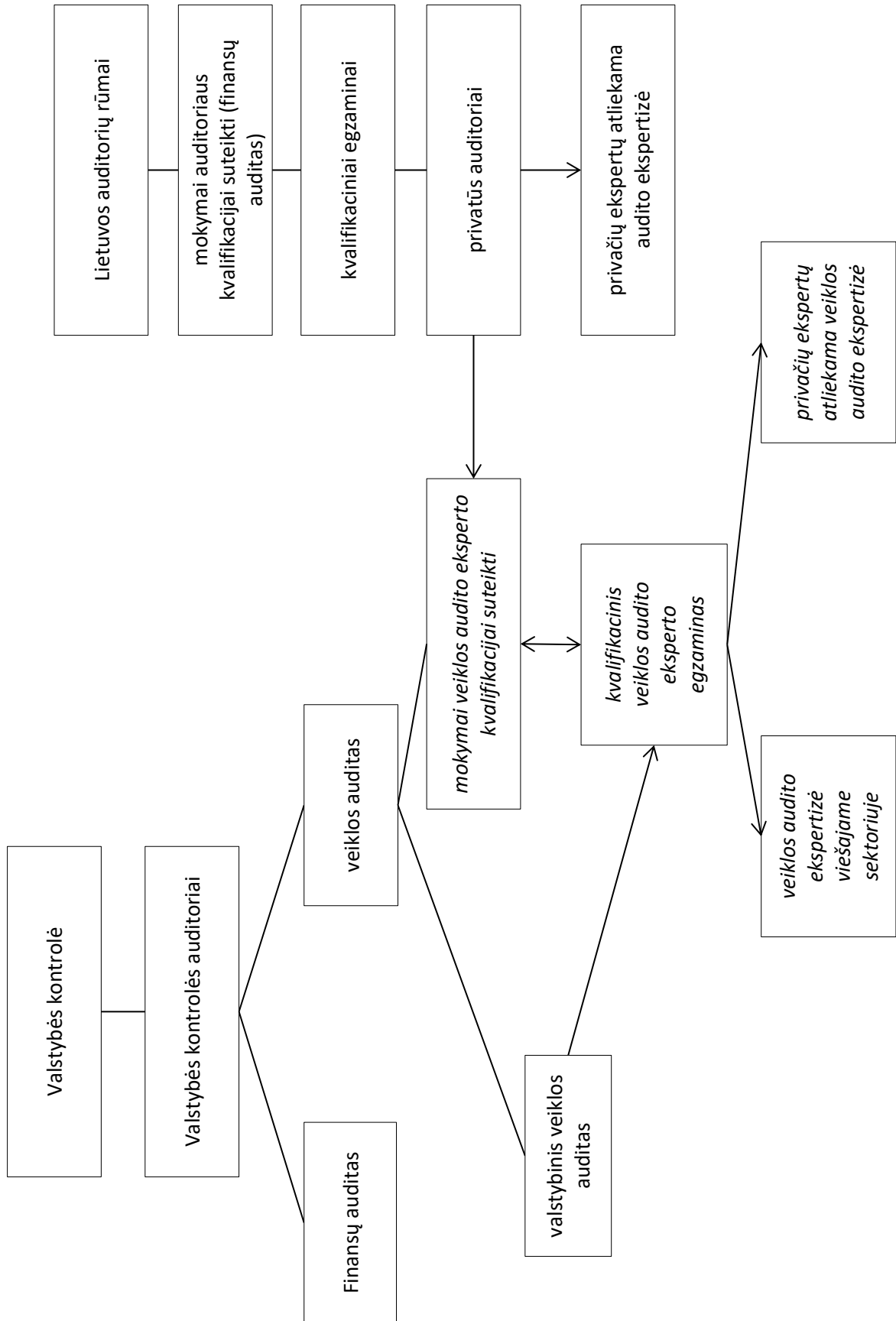
Valstybės kontrolė yra institucija, kurioje dirba aukštos kvalifikacijos auditoriai, taip pat turintys veiklos auditų atlikimo patirties. Valstybės kontrolė turi sukūrusi ir taiko mechanizmą auditorių kvalifikacijai kelti, gilinti jų įgūdžius ir tobulinti darbo metodus. Šis mechanizmas apima ne tik teorinius mokymus, bet ir kuriamas bei tobulinamas metodikas, rekomendacijas, užsienio kolegų patirties perėmimą siekiant standartizuoti veiklos auditų atlikimą tam, kad būtų užtikrintas atliekamų auditų patikimumas. Kita vertus, atsižvelgiant į veiklos audito kilmę bei pirminę paskirtį, Valstybės kontrolė turi didžiausią patirtį atliekant pačius sudėtingiausius, kompleksinius veiklos auditus, todėl šių valstybės kontrolės auditorių kaip ekspertų kvalifikacijos užtikrinimas, manytina, galėtų būti lyginamas su kitų ekspertinių įstaigų rengiamų ekspertų kvalifikacijos užtikrinimu.

Atsižvelgiant į tai, kad valstybės ir visuomenės bendrasis interesas yra pasiekti tinkamą, efektyvą ir ekonomišką teismo procesą, svarbu užtikrinti, jog ekspertizų atlikimas yra tinkamos kokybės. Pasitelkus Valstybės kontrolės turimą *know-how* auditorių-ekspertų apmokymui ir kvalifikacijos patvirtinimui, būtų galima užtikrinti, jog veiklos auditą atliekantys auditoriai būtų įtraukti į teismo ekspertų sąrašą, o tai savo ruožtu galėtų supaprastinti tinkamos kvalifikacijos eksperto parinkimą. Kompleksiškai vertinant tokį kvalifikacijos užtikrinimo poreikį taip pat ir Valstybės kontrolės pozicijos, susijusios su teismo ekspertizų organizavimu (Valstybės kontrolė, 2016) kontekste, sąsajoje su sąžiningos konkurencijos užtikrinimu bei skatinimu tarp ekspertų, manytina, jog Valstybės kontrolės auditoriai galėtų veikti kaip kvalifikuoti ekspertai sprendžiant su valstybės įmonių ar valstybės institucijų veikla susijusias bylas, tuo tarpu Valstybės kontrolė kaip

metodiškai veiklos auditui vadovaujanti institucija, galėtų suderinti ekspertinę, valstybinio audito veiklą ir kvalifikacijos suteikimo ir patvirtinimo privatiems ekspertams veiklą.

Verta atkreipti dėmesį, jog Ekspertizės įstatymo keliami reikalavimai ekspertams indikuoja galimybę valstybės institucijai (nesančiai ekspertine įstaiga) patvirtinti asmens kvalifikaciją. Vadovaujantis šia nuostata, Valstybės kontrolės organizuojamas ar koordinuojamas veiklos audito eksperto kvalifikacijos suteikimas leistų išlaikyti ne tik audito kaip užtikrinimo paslaugos, bet ir kaip ekspertinės veiklos vykdymo sistemos vientisumą. Kaip matoma 8 paveiksle, šiuo metu Lietuvos audito rūmų suteikta kvalifikacija laikoma tinkama ir pakankama atlikti audito teismo ekspertizę. Tačiau pastebėtina, jog privačių auditorių kvalifikacija orientuojama į finansinio audito atlikimą (manyta, ir dėl to, jog veiklos auditas daugiausia asocijuojamas su viešuoju sektoriumi), taigi tikėtina, jog Audito rūmų suteikta kvalifikacija yra nepakankama tinkamai atlikti veiklos audito ekspertizę. Siekiant užpildyti šį kvalifikacijos trūkumą, išlaikant analogišką Auditorių rūmų taikomą kvalifikacijos suteikimo seką, 9 paveiksle *kursyvu* vaizduojama siūloma veiklos audito eksperto kvalifikacijos suteikimo/ patvirtinimo schema.

Papildomai paaiškintina 9 paveiksle pavaizduotos schemos dalis, nukreipianti iš valstybinio veiklos audito į kvalifikacinį veiklos audito egzaminą. Toks schemos išdėstymas yra pagrindžiamas kokybės užtikrinimo mechanizmais, t.y. atliekant veiklos auditą, taikomos darbo kokybės kontrolės schemos – priežiūra, vidinė bei išorinė peržiūra. Šios kontrolės schemos leidžia pastebėti klaidas bei neatitikimus audito užduočių atlikime bei pateikti grįžtamąjį ryšį auditoriui. Tuo tarpu atliekant teismo ekspertizę, auditorius dirba vienas ir jo darbo rezultatų priežiūra ir peržiūra nėra atliekama. Tai reiškia, jog siekiant užtikrinti, jog auditorius, siekiantis kvalifikacijos atlikti veiklos audito ekspertizę patvirtinimo, turėtų išlaikyti kvalifikacinį egzaminą, parodantį, jog jo kvalifikacija yra pakankama suteikti ekspertinę paslaugą, net ir nesant papildomos priežiūros.



9 pav. Auditoriaus kvalifikacijos patvirtinimo sistema

Atskiras klausimas yra mokymai veiklos audito eksperto kvalifikacijai suteikti. Šiais mokymais privatiems licencijuotiems auditoriams būtų suteikiamos žinios apie veiklos audito specifiką, jo atlikimo niuansus. Manytina, jog atestuoti auditoriai jau turi bazinį žinojimą apie bendruosius audito klausimus, taip pat finansinę organizacijų veiklos pusę, kuri sudaro dalį veiklos audito klausimų, todėl mokymai, kurių dėmesio centre būtų žinios, reikalingos būtent veiklos audito atlikimui, galėtų užtikrinti pakankamą specialiųjų žinių lygį veiklos audito eksperto kvalifikacijai pasiekti. Valstybės kontrolės auditoriai, atlikdami veiklos auditus specialiausias su veiklos auditu susijusias žinias gauna praktinio taikymo metu, taip pat kvalifikacijos kėlimo, reikalingo savo tiesioginėms pareigoms atlikti, metu. Taigi pagrįsta teigti, jog veiklos audito atlikimo patirtį turintiems auditoriams galėtų būti suteikta galimybė praleisti mokymų eksperto kvalifikacijai suteikti etapą (ar jo dalį) ir laikyti eksperto egzaminą iš karto. Nepaisant turimos darbo praktikos, neišlaikius eksperto egzamino, Valstybės kontrolės auditorius turėtų grįžti į mokymų eksperto kvalifikacijai suteikti stadiją ir iš naujo bandyti siekti eksperto kvalifikacijos bendrąja tvarka.

Aptariamas eksperto kvalifikacijos suteikimo ar patvirtinimo būdas leistų standartizuoti ekspertinių žinių minimumą, t.y. bet kuris veiklos audito ekspertas, kuriam būtų paskirta atlikti teismo ekspertizę, turėtų aiškų rinkinį būtinų žinių ir įgūdžių ekspertizę atlikti tinkamai. Tai reiškia, jog būtų formuojama vienoda veiklos audito ekspertizės atlikimo praktika. Praktikos stabilumas ir panašus ar vienodas vienuose ar keliuose situacijų vertinimas nustatant faktines aplinkybes bei atsakant į teismo pateiktus ekspertizės klausimus padidintų teismo procese ekspertizės būdu nustatytų aplinkybių patikimumą bei visuomenės ir proceso šalių pasitikėjimą, jog teismų sprendimai priimami remiantis tinkamai nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis.

Apibendrinant galima teigti, jog struktūrizuotos veiklos audito kvalifikacijos eksperto kvalifikacijos suteikimo metodikos bei atestacijos sukūrimas leistų ne tik išvengti abejonių dėl veiklos audito ekspertizę atliekančio eksperto, bet ir padėtų ekspertams per mokymus bei praktiką tinkamai įsisavinti ir taikyti darbo metodikas, kurias plėtoja Valstybės kontrolė. Aptariamoms metodikos sukūrimas taip pat leistų užtikrinti darbo kokybės kontrolės mechanizmų veiklos audito ekspertizėje įgyvendinimą.

3.2. Veiklos audito ekspertizė tyčinio bankroto byloje

3.2.1. Tyčinis bankrotas

Civilinis kodeksas numato, jog juridiniai asmenys pasibaigia dviem būdais: juridinį asmenį likviduojant arba reorganizuojant. Likvidavimo priešasčių sąrašas yra baigtinis, o viena iš jų – įmonės likvidavimas pripažinus juridinį asmenį bankrutavusiu. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas numato, jog įmonės bankrotas - tai teisės aktų nustatyta tvarka pripažinta įmonės nemokumo būseną, kai siekiama šios būsenos pabaigos iš įmonės turto tenkinant kreditorių reikalavimus ir užtikrinant kreditorių ir įmonės interesų pusiausvyrą. Remiantis Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis, 2013-2015 metais buvo inicijuojama vidutiniškai 1739 bankroto procesai, su tendencija didėti, o 2016 m. buvo pasiektas rekordinis inicijuotų įmonių bankrotų skaičius nuo pat 2001 m – inicijuoti 2684 įmonių bankroto procesai (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Finansų ministerijos). Didžioji dalis įmonių bankroto procesų vykdomi teismo tvarka (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

Tyčinis bankrotas Lietuvoje nėra naujas institutas. Įmonių bankroto įstatymas nuo pat pirmųjų nepriklausomoje Lietuvoje šio įstatymo redakcijų (1992-09-15 ir vėliau) numatė, jog gali susiklostyti faktinė situacija, kai įmonė prie bankroto privedama sąmoningai, esant asmenų tyčiai. Nepaisant tokios galimybės konstatavimo, įstatymų leidėjas neaptarė, kokie veiksmai ar neveikimas laikytini įmonės privedimu prie bankroto tyčia. Aiškumo į padėtį įnešti bandyta Lietuvos Aukščiausiojo teismo senato nutarimu „Dėl įstatymų taikymo bankroto byloje“, kuriame teismas nurodo, jog nagrinėdami bankroto bylas teismai turėtų atkreipti dėmesį į tikrąsias bankroto priežastis ir spręsti, ar konkrečioje byloje bankrotas nėra tyčinis: ar įmonės bankroto nelėmė sąmoningas blogas jos valdymas, kuris gali reikštis tiek aktyviais įmonės vadovų veiksmais, tiek neveikimu (akivaizdžiai blogai organizuotas įmonės darbas ar organizavimo nebuvimas, nuostolingi sandoriai, turto paslėpimas ar iššvaistymas ir pan.) (Lietuvos Aukščiausiasis teismas, 2002). Nepaisant Aukščiausiojo teismo pateiktų išaiškinimų, tyčinį bankrotą įrodyti ilgą laiką buvo itin sudėtinga. Tai patvirtina ir 2010 metais publikuoti bankroto administratorių apklausos duomenys, kuriuose nurodoma, jog neretai prašymai pripažinti bankrotą tyčiniu atmetami nepavykus nustatyti tyčinio bankroto požymių. Ši aplinkybė tiesiogiai kyla iš tyčinio bankroto valios išraiškos, t.y. įmonės privedimas prie bankroto planuojamas iš anksto, todėl įrodyti kruopščiai suplanuotą veiklą

yra sudėtinga (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos).

Pastebėtina, jog Europos Komisijos duomenimis tyčiniai bankrotai Europos Sąjungos šalyse narėse sudaro 4-6 proc. bankrutuojančių įmonių (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos). Lietuvoje tyčiniaus pripažintų bankrotų dalis yra ženkliai mažesnė, nors pastaraisiais metais pastebima procentinės dalies didėjimo tendencija (Valstybės kontrolė, 2014).

3 lentelė. Tyčiniaus pripažintų įmonių bankrotų pokytis 1998-2016 metais

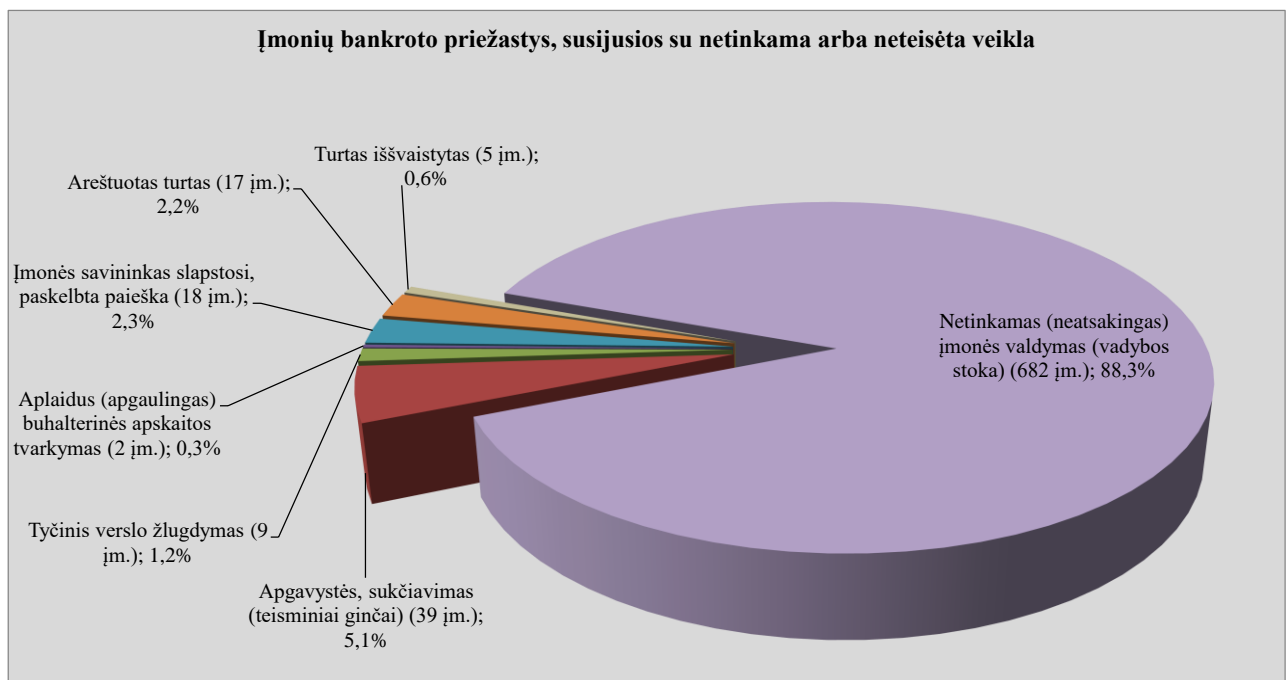
Metai	Įmonių, kurių bankrotas pripažintas tyčiniu, skaičius
1998	3
1999	4
2000	2
2001	4
2002	0
2003	3
2004	2
2005	2
2006	3
2007	1
2008	2
2009	2
2010	6
2011	7
2012	15
2013	16
2014	47
2015	64
2016	94

Šaltinis: parengta autorės pagal Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenis

Iš lentelėje pateiktų duomenų akivaizdu, jog tyčinis bankrotas tampa vis aktualesniu klausimu tiek ekonominėje veikloje, tiek teismo praktikoje. Pastebėtina, jog ženklus šuolis tyčinių bankrotų skaičiuje nuo 2014 metų, manytina, yra glaudžiai susijęs su tyčinio bankroto pakeista apibrėžtimi, detalesniu reguliavimu Įmonių bankroto įstatyme. Iki pat 2013 m. spalio 1 d., kuomet įsigaliojo Įmonių bankroto įstatymo pakeitimai, tyčinių bankrotų įstatymas apibrėžė per asmenų valios pasireiškimą, t.y. veikimą tyčia. Praktika rodė, jog įrodyti tyčinių bankrotų buvo itin sudėtinga dėl neapibrėžto įrodymų pakankamumo lygio. Tuo tarpu priėmus įstatymo pakeitimus, įstatyme

atsirado aiškiai apibrėžti pagrindai, kuriais remiantis teismas konstatuoja tyčinio bankroto buvimą, taip pat prezumpcijos, palengvinančios suinteresuotų asmenų įrodinėjimo našta. Manytina, jog teismo nutarčių pripažinti bankrotą tyčiniu skaičiaus dinamika atspindi ne ekonominės veiklos ar juridinių asmenų valdymo pokyčius, o būtent įstatymų leidėjo pakitusį tam tikrų veiksmų tolerancijos lygį ir atitinkamai atliktus reglamentavimo pokyčius.

Remiantis Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teikiama informacija, 1993-2011 m. beveik 9,5 proc. visų bankrotų buvo siejama su neteisėtu ar netinkamu įmonės valdymu. 10 paveiksle vaizduojamas šios bankrotų dalies išskaidymas pagal konkrečius netinkamo valdymo veiksmus. Pastebėtina, jog iš bankrotų, kilusių dėl neteisėto ar netinkamo įmonės valdymo, net 88 proc. priskiriami vadybos stokos kategorijai.



Šaltinis: (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos)

10 pav. Įmonių bankroto priežastys, susijusios su netinkama arba neteisėta veikla

Pateikta informacija rodo, jog vadybos stokos, juridinio asmens valdymo tinkamumo klausimai yra aktualūs ir pakankamai dažnai sprendžiami teismo procesų metu. Atsižvelgiant į tai, jog Įmonių bankroto įstatymu įtvirtintas vienas iš tyčinio bankroto pripažinimo pagrindų yra pareigų, susijusių su tinkamu juridinio asmens valdymu nevykdymas ar netinkamas vykdymas, ir

preziuruojant, jog ši bankroto priežasčių tendencija išliko ir po 2011 metų, manytina, jog ši aptariama bankrotų dalis potencialiai patektų į tyčinius pripažįstamų bankrotų kategoriją.

Derėtų atskirti dvi sąvokas: tyčinis bankrotas ir nusikalstamas bankrotas. Pirmoji kyla iš civilinių santykių ir yra įtvirtinta Įmonių bankroto įstatyme. Antroji yra baudžiamosios teisės kategorija, nusikalstamas bankrotas laikomas nusikaltimu, o šio nusikaltimo sudėtis įtvirtinta Baudžiamojo kodekso 209 straipsnyje. Šios dvi sąvokos nėra tapačios, tačiau yra glaudžiai susijusios. Manytina, jog tyčinis bankrotas ne visais atvejais gali būti laikomas nusikalstamu (tik tuomet, kai padaroma didelė žala kreditoriams) ir siejamas su civiline atsakomybe bei suinteresuotų asmenų valia šios atsakomybės reikalauti, o štai nusikalstamas bankrotas visuomet bus tyčinis bankrotas. Šiame darbe nusikalstamo bankroto klausimai nebus nagrinėjami, siekiant koncentruotis į civilinio proceso nuostatas ir reikalavimus, tačiau tai nepaneigia galimybės, jog plėtojant veiklos audito ekspertizės panaudojimą tyčinio bankroto bylose, šio tipo ekspertizei galėtų atsirasti vieta ir baudžiamajame procese.

Apibendrinant teigtina, jog bylos dėl įmonės bankroto pripažinimo tyčiniu yra gana dažnos, o jose nagrinėjami klausimai yra kompleksiniai, dažnai ir nesusiję su apskaitos tvarkymu. Netinkami valdymo sprendimai yra viena iš vyraujančių tyčinio bankroto priežasčių, tačiau nustatyti tai patvirtinančias ar paneigiančias faktines aplinkybes yra sudėtinga.

3.2.2. Veiklos audito ekspertizės panaudojimo galimybės tyčinio bankroto bylose

Šiuo metu galiojantis Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas (toliau – Įmonių bankroto įstatymas) apibrėžia tyčinį bankrotą kaip *įmonės privedimą prie bankroto sąmoningai blogai valdant įmonę (veikimu ar neveikimu) ir (arba) sudarant sandorius, kai buvo žinoma ar turėjo būti žinoma, kad jų sudarymas pažeidžia kreditorių teises ir (arba) teisėtus interesus.* (Įmonių bankroto įstatymas, 2001). Pats tyčinio bankroto apibrėžimas nurodo, jog svarstant, ar bankrotas laikytinas tyčiniu, pagrindiniai klausimai yra vadybiniai („blogai valdant įmonę“) bei teisiniai („sąmoningai“). Pastebėtina, kad antroji apibrėžimo dalis leidžia atlikti analizę tiek per teisinę, tiek per vadybinę prizmę: „buvo žinoma ar turėjo būti žinoma“ indikuoja ne tik informuoto asmens veiksmų atlikimą, tačiau ir reikalauja įvertinti vadybines kompetencijas pagal bendrai priimtą praktiką ar pagal atsakingos, atidžios ir informuotos juridinio asmens vadovybės standartą.

Minėtieji vadybiniai aspektai tyčinio bankroto apibrėžime leidžia kalbėti apie veiklos audito galimą panaudojimą civiliniame procese nustatant:

- ar bankrotas turi blogo valdymo požymių;

- ar atsakinga, atidi ir informuota vadovybė būtų sudariusi atitinkamus sandorius;
- kokią poveikį vadybine (ne teisine) prasme turėjo atlikti/ neatlikti veiksmai bei sudaryti sandoriai.

Atkreiptinas dėmesys, kad Įmonių bankroto įstatymas neapsiriboja vien pateiktu apibrėžimu, tačiau numato ir dvi grupes aplinkybių, kurios skirtos palengvinti įrodinėjimo pareigą šalims. Šios aplinkybių grupės yra tyčinio bankroto tiesioginiai požymiai bei tyčinio bankroto prezumpcijos. Tiesioginiai požymiai yra tokie požymiai, kuriuos nustčius bankroto procese įstatymų leidejas įpareigoja teismą konstatuoti tyčinio bankroto buvimo faktą, pvz.: nustčius jog įmonėje buvo apgaulingai ar netinkamai tvarkoma buhalterinė apskaita ir dėl to negalima nustatyti tam tikrų aplinkybių, bankrotas visais atvejais turėtų būti pripažintas tyčiniu. Tuo tarpu prezumpcija savo prigimtimi bei pagal Civilinio kodekso 182 str.4 p. yra priemonė, perkelianti didesnę dalį įrodinėjimo naštos besiginančiai šaliai, t.y. jei besiginanti šalis neįrodys, jog prezumpcijoje nurodytos aplinkybės neegzistavo ar jos turėtų būti pagrįstai traktuotinos kitaip, pats aplinkybių buvimo faktas reikš, jog bus konstatuotas tyčinis bankrotas. Nepaisant to, kad teisine prasme skiriasi šių aplinkybių grupių įrodinėjimo pareigos apimtys ir paskirstymas, visgi konkrečių faktų buvimą reikalaujama įrodyti tiek vienu, tiek kitu atveju.

Įmonių bankroto įstatymo 20 straipsnyje pateikiamas sąrašas (atkreiptinas dėmesys, kad įstatymas leidžia bankrotą pripažinti esant tyčiniu taip pat ir kitokiomis aplinkybėmis, nei nurodytos šiame straipsnyje), kurias galima skirti į tokias grupes:

- teisinių reikalavimų nesilaikymas (ĮBĮ 20 str. 2 d. 1 p., 3 p., 20 str. 3 d. 2 p.)
- vadybiniai sprendimai (ĮBĮ 20 str. 2 d. 2 p., 4 p., 20 str. 3 d. 1 p.)
- apskaitos reikalavimų nesilaikymas (ĮBĮ 20 str. 2 d. 5 p.)

Teisinių reikalavimų nesilaikymo pagrindai savo esme yra teisės klausimas. Civiliniame procese laikomasi principo „teismas žino teisę“. Šis principas reiškia, jog teisėjas yra savo srities profesionalas ir teisinio vertinimo, teisinio aplinkybių kvalifikavimo klausimus sprendžia remdamasis savo profesine patirtimi bei kompetencija, taip pat nėra saistomas kitų teismo proceso dalyvių nurodytų teisinio kvalifikavimo ar taikytinų teisės normų. Aptariamo principo kontekste svarbi Teismo ekspertizės įstatymo nuostata, kuri vienareikšmiškai nurodo, jog ekspertai neturi teisės duoti išvadų teisiniais klausimais (Teismo ekspertizės įstatymas, 2002). Dėl šios priežasties teisinių reikalavimų nesilaikymas pirmiausia nėra teismo ekspertizės dalykas, teisinių reikalavimų nesilaikymas taip pat nėra nagrinėtinas šiame darbe.

Apskaitos reikalavimų nesilaikymo nustatymas gali reikalauti specialiųjų žinių, todėl tokiems faktams nustatyti gali būti skiriama teismo ekspertizė (pvz.: ekonominė ekspertizė) (Lietuvos teismo ekspertizės centras), tačiau šių aplinkybių nustatymas reikalauja apskaitos ir buhalterijos žinių, ne vadybinių, todėl veiklos auditas nėra laikytinas tinkamiausia priemone pateikti

specialiąsias žinias šiais klausimais. Atkreiptinas dėmesys, jog įmonės bankroto administratorius yra vienas iš subjektų, kuriam suteikta teisė inicijuoti bankroto pripažinimo tyčiniu procesą, tad administratoriui peržiūrėjus įmonės dokumentus bei pastebėjus netinkamo apskaitos tvarkymo faktus bei pateikus šių aplinkybių įrodymus, manytina, atskira apskaitos ekspertizė būtų perteklinė. Kita vertus, pastebėtina, jog finansinė informacija yra neišvengiamai susijusi su organizacijos vadybiniais sprendimais, todėl jie tam tikra dalimi turėtų būti analizuojami atliekant veiklos audito ekspertizę, jei tokia būtų paskirta.

Šiam magistro darbui yra aktualiausi įstatyme nurodomi pagrindai, kurie patenka į vadybinių sprendimų kategoriją. Šie pagrindai yra:

- sandoriai ir sprendimai, kurie yra arba nuostolingi, arba ekonomiškai nenaudingi įmonei (ĮBĮ 20 str. 2 d. 2 p.);
- įmonės veiklos organizavimas tokiu būdu, kuris apsunkina vėlesnį kreditorių reikalavimų patenkinimą (ĮBĮ 20 str. 2 d. 4 p.);
- veiklos, turto, įsipareigojimų, sutarčių, darbuotojų perkėlimas kitai įmonei (ĮBĮ 20 str. 3 d. 1 p).

Visi šie pagrindai yra įmonės veikla, vykdyta iki bankroto, t.y. vykdančios standartines verslo operacijas bei valdymą. Tokios veiklos ar valdymo tinkamumui įvertinti reikalingos specialios žinios ir priemonės, kurias, manytina, turi veiklos auditoriai dėl savo specifinės veiklos praktikos bei patirties atliekant veiklos vertinimą pagal iškeltas problemas (ekspertizės atveju – teismo ekspertui pateiktus klausimus) vadovaujantis 3E koncepcija. Jei vertinant sandorių nuostolingumą dar galima tiesiogiai įvertinti finansinę sandorių išraišką, pvz.: standartiškai likvidžių prekių pardavimas už kainą, mažesnę nei jų savikaina, galėtų būti traktuojamas kaip nuostolingas sandoris, tai ekonominis naudingumas ar nenaudingumas įmonei yra gerokai platesnio konteksto įvertinimo reikalaujanti samprata. Šiuo aspektu, izoliuotai vertinami atskiri sandoriai galėtų būti įvertinti kaip netinkami, nes jų grynoji finansinė išraiška nurodo galimą nuostolį ar neuždirbtą pelną, tačiau įvertinus kontekste, kai, tarkime pigiau parduotos prekės yra dėl vienokių ar kitokių priežasčių nelikvidžios (pvz.: specialaus užsakymo produktai, kurie klientui tapo nebereikalingi, o rinkoje kito kliento, kuris naudotų tokį patį produktą ir sutiktų mokėti analogišką kainą – tiesiog nėra), tačiau radus pirkėją, kuris šias prekes nupirktų pigiau (nes pirtų ne tiesioginiam jų panaudojimo tikslui, o, tarkime, meninei instaliacijai sukurti), yra atgaunama bent dalis lėšų, kurias gražinus į piningų apyvartą buvo finansuojamas kitas, jau sėkmingas įmonės projektas. Tai vienas iš pavyzdžių, kuris atspindi kompleksinių vadybinių ir analitinių žinių taikymo poreikį, siekiant tinkamai nustatyti sandorių ir sprendimų poveikį bankroto procese esančiai įmonei.

Kalbant apie veiklos organizavimą apsunkinant kreditorių reikalavimų patenkinimą bei veiklos, turto, sutarčių bei darbuotojų perkėlimą, svarbu nustatyti, kur yra riba skirianti tokių

vadybinių veiksmų yra laikymą netinkamais ir normalią verslo praktiką. Normalia tiek užsienio, tiek Lietuvos verslo praktika laikomas verslo rizikų išskaidymas, kai augant ir plėtojantis verslui priimami sprendimai iš vienos įmonės, kurioje vykdoma kelių sričių skirtinga veikla, perkelti dalį veiklos į kitą ar kitas įmones. Taip atskiriamos ir išgryninamos veiklos sritys, tampa aiškesnis pajamų bei sąnaudų valdymas, diversifikuojama verslo rizika. Tačiau Įmonių bankroto įstatymo 20 str. 3 d. 1 p. kaip tik ir kalba apie veiklos perkėlimą į kitą įmonę. Bankrutuojančios įmonės kreditoriai, matydami, jog viena verslo dalis dirba pelningai, kai kita bankrutuoja, yra linkę išvelgti vadinamuosius feniksus – įmones, kurios sukuriamos perkeliant gerąją verslo dalį bei turtą, tuo tarpu skolas paliekant bankrutuojančioje įmonėje. Šioje jautrioje interesų balanso tarp verslo savininkų teisės plėtoti verslą pasirinktu būdu ir kreditorių teisės į reikalavimų patenkinimą vietoje, veiklos auditoriaus žinios ir gebėjimas įvertinti situaciją per vadybinius aspektus, galėtų užtikrinti, jog sąžiningai ir tinkamai plėtojamas verslas, patyręs verslo nesėkmę, nebūtų tapatinamas su nesąžiningu ir netinkamu elgesiu bei su juo susijusia atsakomybe.

Atkreiptinas dėmesys, jog tyčinio bankroto bylas neretai lydi juridinio asmens organų bei jų dalyvių asmeninės atsakomybės prieš kreditorius klausimų sprendimas, grindžiamas įstatymo įgaliotų asmenų pareigos laiku kreiptis dėl juridinio asmens bankroto bylos iškėlimo pažeidimu. Tam, kad teismas pripažintų juridinio asmens bankrotą tyčiniu, turi būti vertinama aplinkybių visuma ir nebūtina identifikuoti vieno konkretaus veiksmo, kuris laikytinas bankroto priežastimi. Tuo tarpu sprendžiant dėl asmeninės atsakomybės, kuri kyla iš valdymo organų ar dalyvių veiksmų/neveikimo, manytina, jog reikalinga įsitikinti, jog egzistuoja visos civilinės atsakomybės sąlygos: neteisėti veiksmai (pagal Civilinio kodekso 6.248 str. 1 d., nustačius neteisėtus veiksmus – kaltė preziumuojama), žala bei neteisėtų veiksmų ir žalos priežastinis ryšys. (BUAB "Limantra" v. N.G., 2011)

Tyčinio bankroto byloje yra svarbu ne tik nustatyti konkrečias aplinkybes, tačiau ir įvertinti jas juridinio asmens veiklos kontekste, nustatyti ar priimti sprendimai buvo racionalūs ir efektyvūs, rezultatų siekiama ekonomiškai ir atsižvelgiant į suinteresuotų šalių interesus. Lietuvos Aukščiausiasis teismas yra nurodęs, jog bankrotą pripažinti tyčiniu leidžia bendras susiklosčiusių aplinkybių kontekstas: aplinkybės, susijusios su įmonės valdymo organų veiklos atitiktimi teisės aktų reikalavimams, sudarytų sandorių ekonominiu naudingumu ir jų įtaka įmonės mokumui, taip pat kitos aplinkybės, nulėmusios įmonės nemokumą, įmonės valdymo ir veiklos organizavimo reikalavimų kontekste. Šiuo atveju esminis tyčinio ir netyčinio bankroto atskyrimo kriterijus yra nustatymas, ar bankrotą lėmė verslo nesėkmė ar tyčiniai netinkami veiksmai (neveikimas) (UAB "Minera" v. BUAB "Gratus", 2013).

Aukščiausiasis teismas, sąsajoje su verslo nesėkmės vertinimu, nurodo ir kitą tyčinio bankroto byloje vertintiną kategoriją – verslo sprendimo taisyklę, kuri dažnai taikoma užsienio šalių teismų

praktikoje bei reglamentavime. Verslo sprendimo taisyklė iš esmės reiškia, jog teismas revizuoja vadovų sprendimus tik tais atvejais, jei esama akivaizdžių rūpestingumo ar lojalumo trūkumų, t.y. vadovai yra laisvi priimti net ir rizikingesnius verslo sprendimus, tol kol tokie sprendimai yra paremti tinakama informacija bei kompetencija, taip pat siekiant racionalaus komercinio tikslo ir nėra apgaulės ar nesąžiningumo požymių (UAB "Minera" v. BUAB "Gratus", 2013).

Šią – verslo sprendimo – kategoriją sudarančių aplinkybių visuma yra vadybiniai sprendimai bei jų pagrindimas. Verslo sprendimai nėra priimami remiantis vien buhalteriniais duomenimis. Dažnu atveju sprendimo priėmimui įtaką daro verslo aplinkos bei rinkos tendencijų suvokimas, sprendimų rizikos ir naudos balanso įvertinimas, t.y. aplinkybės, kurios negali būti pamatuotos grynai matematiniais skaičiavimais. Teismo poreikis įvertinti konkrečius sprendimus sąlygoja poreikį rasti priemonę, kuria naudojantis galima pagrįstai patikrinti įmonės siektų tikslų racionalumą bei vadybinį pagrįstumą, kai vien matematiniai ir buhalteriniai metodai yra nepakankami. Tokia priemone, manytina, gali tapti veiklos audito ekspertizė, kuri savo paskirtimi gali kompleksiskai įvertinti vadovų priimtus sprendimus bei jų priėmimo aplinkybes bei įtaką nemokumo situacijos susiklostymui. Veiklos audito ekspertizė, atsakydama į vadovo veiksmų, tikslų vertinimo bei tikrųjų bankroto priežasčių klausimus, gali padėti teismų praktikoje išsaugoti trapų balansą tarp įmonių kreditorių teisių gynimo ir poreikio suteikti įmonių vadovams sąlyginę pagrįstos rizikos laisvę veikti, būtiną plėtojant verslą (UAB "Minera" v. BUAB "Gratus", 2013).

Iškėlus bankroto bylą, viena iš bankroto administratoriaus pareigų yra patikrinti įmonės vardu sudarytus sandorius, o užfiksavus požymių, jog bankrotas galėjo būti tyčinis, kreiptis į teismą dėl šio fakto konstatavimo. Tačiau bankroto administratorius nėra vienintelis, kuris gali teikti reikalavimą dėl bankroto pripažinimo tyčiniu. Neretai tokį reikalavimą kelia įmonės kreditoriai, vadovaudamiesi Įmonių bankroto įstatymo 20 str. 1d. jiems suteikta teise. Įdomi situacija susiklosto tais atvejais, kai bankroto pripažinimo tyčiniu procesas yra inicijuojamas kreditorių, nors bankroto administratorius, peržiūrėjęs įmonės veiklą bei patikrinęs jos dokumentus bei sandorius neranda duomenų, rodančių tyčinio bankroto kriterijus patvirtinančių aplinkybių. Bankroto administratoriams yra taikomi aukšti kvalifikacijos bei patirties reikalavimai, kurie turėtų užtikrinti, jog atitinkami veiksmai, atlikti siekiant bankroto bus administratoriaus pastebėti, o administratoriui pateikus poziciją, jog tyčinio bankroto požymių neužfiksuota, tokia išvada turėtų būti laikoma pakankamai patikima. Nepaisant to, neretai teismas, vadovaudamasis šalių pateiktais argumentais, pripažįsta bankrotą esant tyčiniu, nors bankroto administratorius tokio tvirtinimo ir nepalaiko. Manytina, jog tokia profesionalų nuomonių dichotomija toje pačioje situacijoje gali sukelti nepasitikėjimą bent vienu iš profesionalų:

- teisėju, kuriam galimai trūksta vadybinių bei ekonominių žinių, o nesiėmus priemonių šioms specialioms žinioms gauti, priimamas sprendimas galimai neįvertinus visų faktinių aplinkybių arba jas įvertinus netinkamai, arba/ir

- bankroto administratoriumi, kuris, nors turėdamas reikiamas žinias bei patirtį, nesugeba pamatyti įmonės valdyje buvusių problemų ar trūkumų.

Nepasitikėjimo bet kuria iš bylos šalių klausimai neišvengiamai įstumia į instancinio bylinėjimosi procesą, t.y. šalis, kuriai nepalankus sprendimas, būtinai skųs, jos manymu, nepagrįstai priimtą sprendimą. Tačiau sprendimo pagrįstumo ir patikimumo problemą gali išspręsti veiklos audito ekspertizės paskyrimas, kuri savyje sutalpintų užtikrinimą šalims, jog faktinės aplinkybės ne tik patikrintos kvalifikuoto asmens, tačiau ir tinkamai įvertinant įmonės veiklos kontekstą.

Veiklos audito ekspertizė galėtų pagrįstai tapti įrankiu teismui nustatyti faktines aplinkybes, kurios susiklostė juridiniams asmenims vystant veiklą iki bankroto. Atliekant teismų praktikos analizę pastebėta, jog teismų praktikoje pasitaiko atvejų, kai yra paskiriama juridinio asmens veiklos ekspertizė, tačiau abejotina ar ekspertų kvalifikacija parenkama tinkamai, pvz.: veiklos audito ekspertizę atlikti paskiriamas įmonių bankroto administravimo srities ekspertas ir pan. Abejotinas tinkamos kvalifikacijos eksperto pasirinkimas ne tik neatlieka esminės teismo ekspertizės funkcijos – atsakyti į specialiųjų žinių reikalaujančius klausimus, bet veda ir prie tolimesnių ginčų, kuriais siekiama nuginktyti ekspertizę dėl priežasčių, atskleidžiamų analizuojant teismui pateiktas ekspertizės išvadas, tokių kaip laisvas analizuojamų duomenų periodų traktavimas, piniginių sumų, priklausančių analizuojamiems laikotarpiams, neįtraukimas į skaičiavimus, nepaaiškinant motyvų, darant elementarias skaičiavimo klaidas, kurios daro ženklų įtaką galutinei išvadai, išvados vienu ar kitu teismo pateiktu klausimu daromos neturint jas pagrindžiančių dokumentų ir pan., pvz.: (UAB "Ajala" v. UAB "Exposit East", 2016). Manytina, jog tokių, nekokybiškų ir galimai teismą klaidinančių ekspertizės išvadų pateikimas:

- mažina pasitikėjimą teismų sistema – teismas, konstatuodamas tyčinio bankroto buvimo faktą remiasi ekspertize, kurioje ekspertas tvirtina, jog tyčinio bankroto požymiai yra, nepaisant to, jog ekspertizės išvados kokybė yra abejotina;
- mažina ekspertizės kaip instituto patikimumą – ekspertizės tikslas yra pateikti objektyvų vertinimą, tačiau kuo dažniau ekspertizės išvados atrodo akivaizdžiai tendencingos ar nepatikimos, tuo mažesnę vertę ekspertizė turi teisinės sistemos dalyvių subjektyviu vertinimu, taigi ir sąlygoja mažesnę pasitikėjimą teisingumo sistema;
- pažeidžia eksperto etikos principus – profesionalumas yra fundamentinis eksperto darbo etikos principas, kuris akivaizdžiai pažeidžiamas pateikiant (sąmoningai ar nesąmoningai) klaidingais duomenimis pagrįstas išvadas;

- pažeidžia teisės aktų reikalavimus – teismo ekspertas, vadovaujantis Civilinio proceso kodeksu bei Teismo ekspertizės įstatymu, privalo atsakyti pateikti išvadą klausimais, kurie viršija jo kompetencijos ribas;
- pažeidžia bylos šalių bei suinteresuotų asmenų teises – bylos šalys turi teisėtus lūkesčius, jog valstybė užtikrina tinkamą bei teisėtą teismo procesą, tačiau netinkamai atlikta ekspertizė neekonomiškai naudoja šalių bei valstybės ne tik finansinius išteklius, bet ir laiką.

Tokios aplinkybės, pirma, neužtikrina tinkamo teisingumo vykdymo, antra, kelia pagrįstas šalių abejones teismo priimtais sprendimais ir jų pagrįstumu, trečia, mažina visuomenės pasitikėjimą profesionaliu ekspertų darbu. Pastebėtina, jog profesionalumo principas yra vienas iš kertinių tiek ekspertų, tiek auditorių – veiklos ir finansų – darbo principų. Ženklius darbo kokybės trūkumai, ypač kai eksperto darbu yra grindžiamas teismo sprendimas (o teismo ekspertizės tikslas savo esme ir yra įvertinti faktines specialiųjų žinių, kurių neturi teismas, aplinkybes), reikalauja ieškoti išeičių, koku būdu šių trūkumų galima išvengti.

Šiuo metu galiojantis reglamentavimas numato teismo ekspertų veiklos etikos priežiūros mechanizmus, kuriais siekiama užtikrinti, jog ekspertų teikiama paslauga yra tinkama. Šis reglamentavimas suteikia teisę, kilus abejonių dėl eksperto kvalifikacijos tinkamumo eksperto pareigoms atlikti, svarstyti kvalifikacijos patikrinimo klausimą. Nepaisant to, šis kvalifikacijos tikrinimo mechanizmas veikia tik tų ekspertų, kurie yra įrašyti į Teismo ekspertų sąrašą, atžvilgiu. Vadinasi, tie asmenys, kurie paskiriami atlikti teismo ekspertizę *ad hoc*, nėra subjektai, kurių veikla ar darbo kokybė galėtų būti tikrinama. Prisiminus informaciją, pateiktą 2 lentelėje, audito ekspertizės galinčių atlikti ekspertų skaičius Teismo ekspertų sąrašė yra itin mažas, taigi tikėtina, jog didžiosios dalies ekspertizė kokybė nėra užtikrinama tol, kol nėra sukurtas mechanizmas audito ekspertizė priežiūrai.

Apibendrinant pastebėtina, jog civiliniame procese teismas ekspertą parenka iš šalių siūlomų ekspertų, tačiau ne visada įsitikinama, jog pasirinktas reikiamas konkrečiai bylai specialiąsias žinias turintis ekspertas. Kadangi ekspertizės išvada yra laikoma didesnio patikimumo įrodymu nei kiti byloje pateikti įrodymai, netinkamai parinktas ekspertas gali lemti neteisingą bylos išnagrinėjimą. Tai aktualu ypač tais atvejais, kai šalys prašo skirti skirtingos kvalifikacijos bei patirties ekspertus, tad teismo valia pasirinkti ekspertą, turintį veiklos audito, kaip kompleksinio juridinio asmens veiklos aspektų vertinimo, žinių ir patirties, galėtų užtikrinti, jog vadovaujantis veiklos audito metodikomis bei procedūromis atlikta ekspertizė tinkamai įvertins juridinio asmens veiklą iki bankroto bylos iškelimo, tokiu būdu atskleidžiant tiek vadybinius, tiek finansinius aspektus. Tokia ekspertizė galėtų nurodyti jog juridinio asmens bankrotas yra tyčinis, net kai nėra

akivaizdžių neatitikimų tarp veiklos ir juridinio asmens finansinių interesų, tokių kaip turto perleidimas už netinkamą kainą, nepagrįstas turto nurašymas ar akivaizdžiai finansiškai nenaudingų įsipareigojimų prisiėmimas, taip pat galėtų indikuoti ir netinkamą juridinio asmens organų ar dalyvių veiklą, arba priešingai – nustatyti, jog juridinio asmens vadovybės veiksmai buvo atliekami verslo sprendimo taisyklės ribose ir įmonę ištikęs bankrotas yra ne kas kita kaip verslo nesėkmė.

3.3. Veiklos audito ekspertizė juridinio asmens veiklos tyrimo byloje

Juridinio asmens steigėjai, siekdami įgyvendinti savo teisę verstis teisėta ekonomine veikla, suneša kapitalą, kurį sutaria naudoti bendriems verslo tikslams pasiekti. Juridiniam asmeniui paskirtas kapitalas tampa atskiras nuo steigėjų turto, tačiau tai nereiškia, jog juridinio asmens dalyviai praranda suinteresuotumą paskirtojo kapitalo likimu. Vienas iš pagrindinių juridinio asmens tikslų yra sukurti pridėtinę vertę juridinio asmens dalyviams, kuri daugeliu atvejų pasireiškia pelno gavimu. Siekiant efektyvios juridinio asmens veiklos, jo dalyviai paskiria valdymo organus, kuriuos su juridiniu asmeniu sieja fiduciariniai santykiai, t.y. valdymo organai veikia juridinio asmens vardu ir interesais.

Civilinis kodeksas, Akcinių bendrovių įstatymas, juridinio asmens steigimo dokumentai apibrėžia teises ir pareigas, kurios tenka juridinio asmens valdymo organams. Lygiagrečiai įstatymų leidėjas numato teises bei pareigas juridinio asmens dalyviams, kad šie, siekdami užtikrinti kapitalo grąžą bei juridinio asmens veiklos tęstinumą, galėtų kontroliuoti valdymo organų veiklą. Nepaisant nustatytų teisių ir pareigų vykdymo užtikrinimo būdų, valdymo organai ne visuomet juridinį asmenį valdo tinkamai, o valdymo trūkumų pašalinimui įprasta verslo praktika nebūna pakankama, todėl įstatymų leidėjas numatė visą sąrašą būdų, kuriais juridinio asmens dalyviai gali ginti savo teises bei apsaugoti juridinį asmenį nuo netinkamos veiklos. Vienas iš šio sąrašo metodų yra juridinio asmens veiklos tyrimas.

Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas antrosios knygos X skyriuje reglamentuoja juridinio asmens tyrimo institutą. Šio instituto esmė – suteikti galimybę juridinio asmens dalyviams patikrinti (esant pagrįstai abejonei veiklos tinkamumu (UAB "Balteksas v. UAB Sarteksas, A.K., 2016)), ar juridinio asmens valdymas yra tinkamas, ir taikyti priemones, kad jis būtų tinkamas (Laivų krovos AB "Klaipėdos Smeltė" v. UAB "Birių krovinių terminalas, 2008). Pastebėtina, jog teismo paskirtas juridinio asmens veiklos tyrimas savaime nereiškia, jog valdymas yra netinkamas. Priešingai, eksperto atliekamo tyrimo paskirtis – patikrinti, ar tai, kas sukėlė pagrįstą abejonę iš tiesų yra kompleksinė problema, sudaranti pagrindą imtis priemonių veiklos tinkamumui užtikrinti. Tuo

pačiu tai yra priemonė juridinio asmens valdymo organams gauti kvalifikuotą eksperto nuomonę, patvirtinančią, jog veiklos tinkamumą ginčijančių asmenų pretenzijos yra nepagrįstos. Juridinio asmens veiklos tyrimo institutas turi du pagrindinius aspektus (I.Ch. v.UAB "Einhell Balticum", 2016):

- atkurti konfliktuojančių šalių santykius;
- nustatyti kas vyksta/vyko bei įvertinti atsakomybę už padarytas klaidas.

Pirmasis aspektas yra daugiau perspektyvinis, teisinis, santykių tarp ginčo šalių sureguliuavimo klausimas. Tuo tarpu antrasis rūpinasi faktinių aplinkybių tinkamu nustatymu. Būtent šis antrasis aspektas yra aktualus šiam magistro darbui, kadangi siekiant nustatyti faktines juridinio asmens veiklos aplinkybes bei jas įvertinti reikalingos tinkamos priemonės bei metodikos.

Pastebėtina, jog įstatymų leidėjas nesudaro galimybės šalims pasirinkti, koku būdu yra įrodinėjamos faktinės aplinkybės juridinio asmens veiklos tyrimo bylose. Pagal Civilinio kodekso 177 str. 3 d., aplinkybės, kurios pagal įstatymą turi būti patvirtintos tam tikromis įrodinėjimo priemonėmis, negali būti patvirtintos jokiais kitomis priemonėmis. Įgyvendinant juridinio asmens veiklos tyrimo instituto numatytas teises, aplinkybės dėl juridinio asmens netinkamos veiklos turi būti įrodinėjamos įstatymo nustatyta įrodinėjimo priemone (Laiwų krovos AB "Klaipėdos Smeltė" v. UAB "Birių krovinių terminalas, 2008), t.y. vadovaujantis CK 2.130 str. – eksperto išvada (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2000).

Teisę inicijuoti juridinio asmens tyrimą turinčiam asmeniui tinkamai įgyvendinant instituto nustatytas teises ir kreipusis teisminės gynybos, teismas, sutikdamas jog yra pagrindas pradėti juridinio asmens tyrimą, visais atvejais privalo paskirti ekspertą/ekspertus, kuriems numatoma pareiga įvertinti, ar juridinio asmens valdymo organų ir/ar jų narių veikla yra tinkama (UAB "Beltateksas" v. UAB "Sarteksas", A.K., 2015). Civilinio kodekso 2.127 str. numato, jog teismas turi teisę paskirti ekspertu bet kurį asmenį (nekeliant specialių kvalifikacinių reikalavimų), tačiau ekspertas turėtų atitikti šias pagrindines sąlygas (Lietuvos respublikos civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys, 2001):

- būti nepriklausomas;
- išsilavinimas ir žinios leidžia tinkamai iširti juridinio asmens veiklą;
- yra susipažinęs su juridinio asmens veiklą reglamentuojančiais įstatymais;
- turi tam tikriems juridiniams asmenims būdingos veiklos praktiką.

Taigi, juridinio asmens veiklos tyrimo atveju svarbu, jog įstatymų leidėjas nedetalizuoja eksperto kvalifikacijai keliamų reikalavimų. Manytina, jog toks sąlyginai neapibrėžtas reglamentavimas gali būti sąlygotas dviejų pagrindinių priežasčių:

- juridinio asmens veiklos tyrimo instituto reglamentavimas beveik nebuvo keistas nuo pat naujojo Civilinio kodekso įsigaliojimo 2001 m., tuo metu šis institutas buvo

pakankamai naujas Lietuvos teisėje, tad įstatymų leidėjas, tikėtina, numatė pakeitimų ar papildymų būtinybę ateityje, kurie būtų paremti susiklosčiusia teismų praktika;

- įstatymų leidėjo siekis nesusiaurinti rato asmenų, kurie galėtų atlikti juridinio asmens veiklos ekspertizę.

Atsižvelgiant į eksperto pateiktos veiklos ataskaitos reikšmę visos bylos nagrinėjimui bei teisinėms pasėkmėms, manytina, jog nepaisant priežasčių, dėl kurių įstatymų leidėjas pasirinko abstraktaus reglamentavimo būdą, eksperto kompetencijos svarba yra nepaneigiama tinkamam bylos išnagrinėjimui ir teisinės tvarkos atkūrimui.

Teismo paskirtas ekspertas įpareigojamas atlikti tyrimą, kurio tikslas yra nustatyti veiklos ir vadovavimo efektyvumą bei patvirtinti ar paneigti teismo pradinę išvadą dėl galimai netinkamos juridinio asmens veiklos (R.G., R.A. v. "Pakraštys", 2015) (S.A.V. ir E.G. v. UAB "Fotoakis", 2014). Juridinio asmens veiklos tyrimas kaip užduotis, tenkanti ekspertui, yra kompleksinė. Manytina, jog siekiant tinkamai įvertinti įmonės veiklą, nepakanka remtis vien finansiniais veiklos rezultatais bei duomenimis. Pastebėtina, jog nors teismų praktikoje pripažįstama, jog blogėjantys ar neaiškūs juridinio asmens veiklos rezultatai yra laikytini galimai netinkamos veiklos požymiu, tačiau juridinio asmens rodomi geri finansiniai rezultatai savaime nereiškia, kad juridinio asmens valdyje nesama problemų (Lietuvos Respublika v. AB "Lietuvos dujos", 2013). Tokia teismų praktikos pozicija leidžia teigti, jog atliekant juridinio asmens veiklos tyrimą ekspertas turėtų visapusiškai įvertinti veiklą tiek finansine, tiek vadybine prasme. Gebėjimas atlikti tokį kompleksinį vertinimą yra tiesiogiai lemiamas vadybinių, teisinio reguliavimo, ekonominių bei finansinių žinių lygio, kuriuo disponuoja ekspertas.

Įstatymų leidėjas nekonkretizuoja, kokioje srityje veikiančių ar kokios teisinės formos juridinių asmenų veikla gali būti tiriama. Tokia įstatymų leidėjo pozicija leidžia teigti, jog bet kuri įmonė, kurios veikla varijuoja viso ekonominių veiklos rūšių sąrašo apimtyje, gali tapti juridinio asmens veiklos tyrimo objektu. Taip pat manytina, jog nors civilinė teisė bei Civilinis kodeksas tradiciškai laikomas daugiau privatinės teisės dalimi, tačiau, ne tik privataus kapitalo akcinių ar uždarytųjų akcinių bendrovių veikla gali būti tiriama. Valstybės ir savivaldybių įmonės, akcinės ar uždarosios akcinės bendrovės, kurių steigėja ar dalyvė yra valstybė ar savivaldybė taip pat turėtų būti įtraukiamos į juridinių asmenų, kuriems gali būti taikomas veiklos tyrimas, sąrašą.

Kiekvieno juridinio asmens veikla pasižymi skirtingais niuansais: gamybos sektoriuje dirbančios įmonės veikla gerokai skirsis nuo prekyba užsiimančios ar paslaugas teikiančios įmonės. Dar labiau skirsis privataus kapitalo bendrovių valdymas nuo valstybės intereso įmonių valdymo. Visi šie skirtumai apsunkina galimybes turėti ekspertus, galinčius būti visų sričių specialistais. Kita vertus, baziniai vadybiniai principai, naudojami įvertinti ar juridinio asmens valdymas yra

tinkamas, turėtų padėti identifikuoti sritis, kuriose gali slypėti sunkiau aptinkamos valdymo problemos.

Nepaisant juridinių asmenų veiklos skirtingumo, teismas, gavęs eksperto ataskaitą, turi būti tikras, kad veiklos tyrimas yra atliktas kokybiškai ir yra išsamus, probleminės veiklos sritys yra pakankamai iširtos bei teisingai perteiktos. Tai taip pat reiškia, kad turėtų egzistuoti veiklos tyrimo atlikimo metodika, kuria vadovaujantis būtų užtikrinama, kad juridinio asmens veiklos vertinimo praktika yra nuosekli, taip pat, susiklosčius atitinkamoms bylos aplinkybėms ir siekiant nugincyti eksperto pateiktą ataskaitą kaip netinkamą/nepatikimą/neišsamią (dėl ataskaitos kokybės ar joje pateiktų duomenų tikslumo, o ne dėl eksperto kompetencijos ar tariamo šališkumo), nusistovėjusios metodikos taikymas galėtų užtikrinti, jog kitas ekspertas, paskirtas atlikti pakartotinį tyrimą, priėtų panašios išvados. Tikėtina, kad keli skirtingi ekspertai interpretuos gautus duomenis apie įmonės veiklą netapačiai, tačiau bendra išvada apie juridinio asmens veiklos problemas visgi turėtų būti vienoda: veikla arba laikoma tinkama ir efektyvia arba ne. Būtent dėl galimos skirtingos interpretacijos (kuri, tikėtina, yra nulemta eksperto patirties, turimų žinių apie konkrečią veiklos sritį, kurioje veikia juridinis asmuo, taip pat duomenų konteksto suvokimo) skirtingi ekspertai, manytina, pateiktų skirtingas rekomendacijas, kaip spręstinos identifikuotos veiklos problemos.

Lietuvoje yra patvirtintos ir naudojamos veiklos audito metodikos, kurios pagrįstos ilgamete tarptautine patirtimi ir veiklos auditų atlikimo praktika. Šios metodikos gali padėti ekspertams įvertinti, ar atliekant tyrimą surinkti įrodymai yra tinkami ir pakankami, taip pat atitinkamai dokumentuoti. Tinkamai įgyvendintas veiklos tyrimo procesas mažina tikimybę kilti suinteresuotų šalių abejonėms, taip pat tikimybę, jog tyrimo ataskaita bus nugincyta, taip užtikrinant ekonomiškumo ir koncentruotumo principų įgyvendinimą teismo procese: tokiu būdu būtų ne tik taupomos bylos šalių lėšos (eksperto darbas apmokamas pareiškėjo lėšomis pagal CK 2.129 str.), tačiau ir valstybės, siekiant bylą išnagrinėti per įmanomai mažesnį teismo posėdžių skaičių, t.y. jei įmanoma, išvengiant teismo posėdžio atidėjimų, bylos stabdymo ir pan.. Be to, greitesnis bylos išnagrinėjimas atitinka ir juridinio asmens veiklos tęstinumo interesą: juridinio asmens veiklos tyrimas neišvengiamai reiškia tam tikrus trikdžius veikloje, pradedant personalo atitraukimu nuo tiesioginio darbo (ekspertams teikiami duomenys, rengiamos ataskaitos ir kt.), baigiant veiklos tyrimo įtaka juridinio asmens dalykinei reputacijai. Taigi, manytina, jog metodinės priemonės, galinčios padėti suderinti skirtingus interesus (interesą nustatyti veiklos tinkamumą, interesą juridiniam asmeniui kaip įmanoma greičiau grįžti prie normalios veiklos, valstybės interesą užtikrinti tinkamą ir teisingą teisių gynimą ir kt.) turėtų būti taikomos kaip įmanoma daugiau ir plačiau.

Atkreiptinas dėmesys į dar vieną veiklos audito prigimtą panašumą su juridinio asmens veiklos tyrimu: tiek baigus tyrimą, tiek atlikus auditą yra pateikiamos rekomendacijos. Šių rekomendacijų tikslas:

- juridinio asmens veiklos tyrimo atveju – rekomenduoti taikytinas priemones, kurios galėtų padėti išvengti netinkamo valdymo ateityje, taip pat galėtų pašalinti netinkamo valdymo pasėkmes (Lietuvos respublikos civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys, 2001).
- veiklos audito atveju – konstatavus trūkumus ir problemas, vertinti, kaip konkrečią sritį galima pagerinti (Veiklos audito vadovas, 2010)

Taigi, iš esmės, galutinis rekomendacijų tikslas yra panašus: padėti juridiniam asmeniui atkurti ar palaikyti tinkamą veiklą. Ekspertas, atlikęs juridinio asmens veiklos tyrimą turėtų pateikti rekomendacijas, kokios priemonės būtų tikslingiausios ir geriausiai užtikrintų juridinio asmens veiklos tęstinumą bei taikos tarp ginčo šalių sukūrimą. Pabrėžtina, jog rekomendacijos teikiamos tik tais atvejais, kai ekspertai nustato, jog vykdoma veikla yra netinkama.

Juridinio asmens veiklos tyrime eksperto pateikiama ataskaita yra prilyginama eksperto išvadai kaip ji suprantama Civilinio proceso kodekso 216 straipsnio prasme (UAB "Beltateksas" v. UAB "Sarteksas", A.K., 2015), taigi ji laikytina turinčia didesnę įrodomąją galią, tačiau nėra nenuginčijama. Pastebėtina, jog nors sprendžiant bylas dėl juridinio asmens veiklos tyrimo, bet kurie kiti leistini įrodymai yra priimtini, tačiau teismo vertinimo pagrindą sudaro eksperto pateikta ataskaita, kaip pirminis šaltinis, padedantis teismui suvokti, kas vyksta juridinio asmens viduje. Eksperto vertinimas yra vienas iš pagrindinių faktinių pagrindų, kuriais remdamasis teismas turi pateikti teisinį juridinio asmens veiklos kvalifikavimą. Neabejotina, kad eksperto ataskaita nėra vienintelis įrodymų šaltinis, kuriuo grindžiamas teismo įsitikinimas dėl juridinio asmens veiklos tinkamumo ir teismas vertina ją visų kitų įrodymų kontekste, tačiau jos svarbą įrodo dar ir tai, jog atsisakydamas remtis ataskaitoje nurodytomis aplinkybėmis ar eksperto vertinimais, teismas privalo tai daryti motyvuotai. (S.A.V. ir E.G. v. UAB "Fotoakis", 2014)

Tinkama juridinio asmens veikla bei jo valdymas yra ne tik juridinio asmens dalyvių interesas, tačiau ir viešosios gerovės apsaugos priemonė (I.Ch. v.UAB "Einhell Balticum", 2016). Siekdamas užtikrinti viešojo intereso gynimą, įstatymų leidėjas įtvirtina teisę prokurorui kreiptis į teismą ir inicijuoti juridinio asmens veiklos tyrimą. Nesant susiformavusios praktikos, kokios aplinkybės galėtų būti laikomos viešojo intereso pažeidimu, svarstyтина, ar ši norma negalėtų būti taikoma valstybės ar savivaldybių įmonių galimai netinkamo valdyti tyrimo atvejams. Pastebima, jog Valstybės kontrolės auditoriams atlikus auditą ir konstatavus netinkamai, neekonomiškai ar neefektyviai valdomas sritis, rekomendacijų įgyvendinimui, kurios galėtų ištaisyti valdymo trūkumus, nėra priverstinio įgyvendinimo mechanizmo. Dažnai tokie trūkumai, nors jie ir sukelia

neigiamas finansines pasekmes ar nuostolius, tačiau nėra tokie, kurie sudarytų nusikaltimo sudėtį ir sąlygotų baudžiamąją atsakomybę. Manytina, jog remdamasis Valstybinio audito ataskaitos radiniais, prokuroras galėtų kreiptis į teismą ir ginti viešąjį interesą užtikrinti tinkamą valstybės įmonių valdymą. Pripažintina, jog tokiam tiesioginiam Valstybinio audito ataskaitos panaudojimui būtų reikalingi kai kurių teisės aktų pakeitimai (galimai sukuriant modelį, kurio pagrindu Valstybinio audito ataskaita galėtų būti panaudojama ne tik bylos iškėlimo etape, bet ir vėlesnėje, ekspertinio tyrimo, stadijoje) nepaisant to, jog šiuo metu galiojantys teisės aktai tiesiogiai nedraudžia prokurorui imtis aptariamų priemonių. Toks valstybinių institucijų bendradarbiavimas ir pasinaudojimas jau atliktu darbu sukurtų institucijų sinergiją bei leistų sutaupyti lėšų bei laiko, kuris reikalingas viešojo intereso funkcijai užtikrinti.

Susipažinus su teismų nutartimis juridinio asmens veiklos tyrimo bylose pastebėta, jog ženkliai dalis ekspertų atliekamų veiklos tyrimų koncentruojasi į tinkamo apskaitos vedimo bei tinkamo finansinių duomenų atskleidimo klausimus, t.y. labiau orientuojasi į finansinio audito bei apskaitos/buhalterijos ekspertizės nagrinėjamus klausimus. Diskutuotina, ar tokia praktika užtikrina tinkamą ir teisingą bylos nagrinėjimui svarbių juridinio asmens veiklos aspektų atskleidimą. Manytina, jog tinkama juridinio asmens veikla yra kompleksas veiksnių, kuriems įtaką daro tiek vadybiniai sprendimai, tiek rinkos sąlygos. Abejotina, ar standartiniai, finansinei veiklai bei apskaitai vertinti skirti testai yra pakankami nustatyti vadybinių sprendimų tinkamumą konkrečioms rinkos sąlygoms, kuriose veikia ar veikė juridinis asmuo, taip pat ir juridinio asmens jautrumą vadybiniams ar finansiniams sprendimams dėl jo veiklos specifiškumo. Tokia praktika, be kitų priežasčių, manytina, yra susiklosčiusi dar ir dėl to, jog veiklos auditas yra sąlyginai naujas institutas, palyginus su tradiciniu auditu, todėl ir jo suteikiamos galimybės nėra itin gerai iširtos ir suprantamos tiek proceso šalims, tiek teismui. Manytina, jog juridinio asmens veiklos tyrimo bylos yra viena iš labiausiai veiklos auditorių specializaciją atitinkančių sričių civilinėje teisenoje, todėl derėtų skatinti juridinio asmens veiklos tyrimo procese rinktis ekspertus, kurie turi veiklos audito žinių bei patirties.

Apibendrinant praktinio veiklos audito kaip teismo ekspertizės taikymą nustatyta, jog veiklos auditas, jei būtų priimtas teisingumo sistemos dalyvių, galėtų tapti naudingu įrankiu sprendžiant sudėtingus tyčinio bankroto ir juridinio asmens veiklos tyrimo klausimus. Pastebėtina, jog šios bylų kategorijos nėra vienintelės, kurių kontekste veiklos audito ekspertizės taikymas būtų pateisinamas, tačiau dėl informacijos, reikalingos pateikti teisingą bei motyvuotą ekspertizės išvadą, kiekio bei didelių laiko sąnaudų, nederėtų pernelyg išplėsti galimų šios ekspertizės taikymo ribų.

Manytina, jog veiklos audito metodikų bei darbo principų taikymas iš viešojo sektoriaus tinkamos veiklos užtikrinimo į teisingumo vykdymą, kaip atskirą valstybės funkciją, turėtų persikelti

palaiptnui, užtikrinant, jog ekspertai, prisidedantys prie teisingumo įgyvendinimo, būtų tinkamos kvalifikacijos bei atskaitingi už savo atliekamo darbo kokybę.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Vyraujantis veiklos audito pritaikymo suvokimas tiek literatūroje, tiek teisiniame reglamentavime yra tradicinis, tačiau šis suvokimas neapriboja galimybės ieškoti naujų pritaikymo būdų auditui, kuris gali sukurti didelę pridėtinę vertę tiek organizacijoms, tiek valstybei. Netradiciniai plėtojimo būdai galėtų būti veiklos audito pritaikymas versle ar platesnis taikymas teisinėje sistemoje.
2. Veiklos audito apibrėžimų įvairovė išlaikant sutarimą dėl esminių veiklos audito bruožų sudaro prielaidą tolesnėms veiklos audito studijoms siekiant formuoti ir tobulinti veiklos audito sampratą, jos ribas ir limitus. Egzistuojantys įvairūs požiūrio taškai sudaro sąlygas plėtoti veiklos auditą kaip institutą ne tik toje plotmėje, kuriai atsirado, t.y. viešojo sektoriaus veiklai, tačiau ir alternatyviomis kryptimis, pavyzdžiui privataus sektoriaus organizacijose, teisinėje sistemoje ir pan.
3. Remiantis literatūros šaltinių analize darytina išvada, jog veiklos audito samprata ir ribos turi tendenciją plėstis, o nacionalinis reglamentavimas yra pakankamai atviras. Šios prielaidos atveria galimybes ieškoti kitokio panaudojimo nei klasikinis veiklos audito pritaikymas.
4. Eksperto kvalifikacija, kai teismo procese yra paskiriama teismo ekspertizė, yra vienas iš svarbiausių veiksnių, sąlygojančių tinkamos ekspertizės išvados pateikimą. Svarbu užtikrinti, jog teisinės sistemos dalyviai suvokia, kokios specializacijos ekspertas yra tinkamiausias atsakyti į byloje kylančius fakto klausimus. Šiuo metu veiklos audito ar su ja susijusių ekspertizę atliekantys ekspertai neturi patvirtintos specifinės kvalifikacijos veiklos audito klausimams atsakyti, taip pat nėra sukurto mechanizmo užtikrinti jų atliekamo darbo kokybę.
5. Siekiant, kad veiklos audito ekspertizė būtų pripažįstama kaip atskira ekspertizė bei turėtų tą patį patikimumo lygį kaip tradiciškai pripažįstamos kitos ekspertizės rūšys, reikėtų sukurti kvalifikacijos suteikimo/ patvirtinimo sistemą, paremtą mokymu, patirtimi bei atestaciniu veiklos audito egzaminu, kurio pagrindu būtų oficialiai patvirtinama auditoriaus kvalifikacija, kaip esanti pakankama ekspertizei atlikti. Siekiant išlaikyti nuoseklumą teismo ekspertų atestavimo sistemoje, veiklos auditorių atestavimui derėtų sukurti sistemą, analogišką įtvirtintai Teismo ekspertizių įstatyme ir taikomą Teismo ekspertizių įstaigoms.
6. Siekiant užtikrinti atliekamų veiklos audito ekspertizių (tame tarpe ir ekspertizės juridinio asmens veiklos tyrimo atvejais) teismo procese kokybę, reikėtų užtikrinti, jog eksperto

kvalifikaciją suteikianti įstaiga turėtų teisės aktais nustatytus įgaliojimus tikrinti eksperto darbo kokybę.

7. Veiklos audito ekspertizė tyčinio bankroto bylose padėtų tinkamai įvertinti juridinio asmens valdymo organų veiksmus bendrame ekonominės veiklos kontekste, įvertindama ne tik finansinius juridinio asmens duomenis ar apskaitos procesus, bet ir vadybinius aspektus. Tai leistų išvengti nepagrįstai plataus tyčinio bankroto instituto taikymo verslo sprendimo taisyklės sąskaita.
8. Juridinio asmens veiklos tyrimo atvejais privalomai skiriama ekspertizė savo esme atitinka veiklos audito esmę, jos metu vertinamas juridinio asmens valdymas, jo tinkamumas. Dėl šios priežasties, veiklos audito patirties turinčio eksperto paskyrimas galėtų užtikrinti tinkamą ir nuoseklų audito metodikų taikymą bei aukštą kokybės lygį.
9. Aiškūs ir standartizuoti vadybinės veiklos vertinimo metodai tiek tyčinio bankroto, tiek jurisdinio asmens veiklos tyrimo atveju suteiktų juridinių asmenų valdymo organams užtikrintumo bei suformuotų tinkamus teisinius lūkesčius, susijusius su ekonominės veiklos skatinimu.

LITERATŪRA

- Aleliūnas, I., & Atkočiūnienė, Z. (2010). Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*(54), 7-16.
- Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Finansų ministerijos. (n.d.). 2016 m. nemokumo procesų apžvalga. Paimta 2017 m. 03 16 d. iš <http://www.bankrotodep.lt/assets/Nemokumas/Duomenys-ir-analiz/AVNT-nemokumo-apzvalga-2017-03-2.pdf>
- Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (n.d.). *Tyčinių bankrotų Lietuvoje apžvalga (1993-2011 m.)*. Paimta 2017 m. 03 13 d. iš <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/nemokumas-2/moni-bankrotas/tycinis-bankrotas/>
- Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (n.d.). *Bankroto ir restruktūrizavimo procesų eiga už laikotarpį 1993–2016-01-31*. Paimta 2017 m. 03 13 d. iš <http://www.bankrotodep.lt/assets/Nemokumas/Duomenys-ir-analiz/2016-01-31-lenteles.pdf>
- Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (n.d.). Tyčinių bankrotų Lietuvoje apžvalga 1993-2010 metai.
- B.D. v. Z.V., L.V., E.V., R.V. , 3K-3-3/2010 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2010 m. 12 08 d.).
- Barzelay. (n.d.).
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: a comparative analysis of organisational strategies in the OECD. *Governance*, 10, 235-260.
- BUAB "Limantra" v. N.G., 3K-3-130/2011 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2011 m. 03 25 d.).
- Civilinio proceso kodeksas. (2002 m. 02 28 d.). (36-1340). Valstybės žinios.
- D.A. v. Vilniaus universiteto Onkologijos institutas, 3K-3-452/2006 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2006 m. 09 06 d.).
- D.B. v AB "Taurus", 2A-195/2013 (Lietuvos Apeliacinis teismas 2013 m. 04 30 d.).
- Daujotaitė, D. (2011). Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite. *Socialinių mokslų studijos*(III/4), 1345-1358. Nuskaityta iš https://www.mruni.eu/upload/iblock/beb/11_Daujotaite.pdf
- Daujotaitė, D., & Mackevičius, J. (2011). Veiklos audito elementai: analizė ir auditas. *Socialinių mokslų studijos*(3(2)), 459-472. Nuskaityta iš https://www.mruni.eu/upload/iblock/ba2/5%20Mackevicius_Daujotaite.pdf

- Daujotaitė, D., & Mackevičius, J. (2011). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. *Informacijos mokslai*(57), 26-38. Nuskaityta iš <http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3136/2260>
- Daujotaitė, D., & Mačerinskienė, I. (2008). Development of performance audit in public sector. *5th International scientific conference Business and Management* (p. 177-185). Vilnius: Technika. Nuskaityta iš https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/D.Daujotaite,_I.Macerinskiene_Development_of_Performance_Audit__2008_.pdf
- Daujotaitė; et al. (2012). Veiklos audito teorija ir praktika.
- Europos Audito Rūmai. (n.d.). Veiklos audito vadovas. Nuskaityta iš http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_LT.PDF
- Finansų įstaigų įstatymas. (2002). (91-3891). Valstybės žinios.
- Guthrie, J., & Parker, L. (1999). A quarter of a century of performance auditing in the Australian Federal public sector: a malleable masque. *Journal "Abacus" of accounting, finance and business studies*, 35, 302-332.
- I.Ch. v.UAB "Einhell Balticum", 3K-3-412-415/2016 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2016 m. 09 26 d.).
- I.Ž. v. J.A.V., 3K-3-733/2002 (Lietuvos Aukščiausiasis teismas 2002 m. 05 20 d.).
- Įmonių bankroto įstatymas. (2001). (Nr. 31-1010). Valstybės žinios.
- Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. (2001). (99-3516). Valstybės žinios.
- infolex.lt. (n.d.). Civilinių bylų kategorijų klasifikatorius. Paimta 2016 m. 11 29 d. iš <http://www.infolex.lt/praktika/demo/TPCatTree/kmedis.asp?rgr=47543>
- INTOSAI. (n.d.). Appendix to ISSAI 3100. Nuskaityta iš http://www.issai.org/media/13488/appendix_to_issai_3100_e_.pdf
- INTOSAI. (n.d.). ISSAI 100. *Fundamental principles of public sector auditing*. Nuskaityta iš <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>
- INTOSAI. (n.d.). ISSAI 300. *Fundamental principles of performance audit*. Nuskaityta iš <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>
- INTOSAI. (n.d.). Limos deklaracija dėl audito principų gairių. Nuskaityta iš <https://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37>
- INTOSAI. (n.d.). TAAIS 30. *Etikos kodeksas*. Nuskaityta iš http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_30_LT.pdf
- INTOSAI. (n.d.). TAAIS 3000. *Veiklos audito įgyvendinimo gairės*. Nuskaityta iš http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3000_LT.pdf

- INTOSAI. (n.d.). TAAIS 3100. Veiklos audito gairės - svarbiausi principai. Nuskaityta iš http://www.vkontrolė.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3100_LT.pdf
- Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika. Monografija*. Kaunas: LBAŠTA.
- Laivų krovos AB "Klaipėdos Smeltė" v. UAB "Birių krovinių terminalas, 3K-3-73/2008 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2008 m. 02 11 d.).
- Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir perspektyvos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lietuvos Aukščiausiasis teismas. (2002). Dėl įstatymų taikymo bankroto bylose. *Teismų praktika(Nr.16)*.
- Lietuvos Aukščiausiasis teismas. (2004 m. 12 30 d.). Nutarimas dėl civilinio proceso kodekso normų, reglamentuojančių įrodinėjimą, taikymo teismų praktikoje.
- Lietuvos Respublika v. AB "Lietuvos dujos", 3K-3-548/2013 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2013 m. 11 20 d.).
- Lietuvos respublikos civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys*. (2001). Vilnius: Justitia.
- Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. (2000). (Nr. 74-2262). Valstybės žinios.
- Lietuvos Respublikos Konstitucija. (1992). (33-1014). Valstybės žinios.
- Lietuvos teismo ekspertizės centras. (n.d.). EKONOMINĖS (BANKININKYSTĖS, BUHALTERINĖ, FINANSŲ, DARBO EKONOMIKOS) EKSPERTIZĖS. Paimta 2016 m. 10 31 d. iš <http://www.ltec.lt/ekonomine-metodines>
- Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Monografija*. Vilnius: PĮ "Lietuvos mokslas".
- Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius: TEV.
- Mackevičius, J., & Pranckevičiūtė, L. (2007). Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. (2007/1), 45-61. Pinigų studijos. Nuskaityta iš http://www.lb.lt/mackevicius_3
- Mayring, P. (2000). Qualitative content analysis. *Forum: Qualitative social research, 1*. Paimta 2017 m. 04 11 d. iš <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/1089/2385>
- Mikelėnas, V. (1997). Teisės aiškinimas: teorinės ir praktinės problemos. *Justitia(Nr.1-3)*.
- Morkevičius, V., Telešienė, A., & Žvaliauskas, G. (n.d.). *Kompiuterizuota kokybinių duomenų analizė su NVIVO ir Text analysis suite*. Paimta 2017 m. 04 11 d. iš LiDA: http://www.lidata.eu/index.php?file=files/mokymai/NVivo/nvivo.html&course_file=nvivo_I_I_2_7.html
- Neuendorf, K. (2002). *The content analysis guidebook*. Los Angeles: SAGE publications.

- Pečiulytė, I., & Ruževičius, J. (2014). Kokybės auditas: koncepcijos ir metodologijos tobulinimas. *Informacijos mokslai*(68), 23-43. Nuskaityta iš <http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3922/2717>
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Performance audit and public management reform. *Public administration*, 75 (2), 313-336.
- Power, M. (1997). *The Audit society: Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Puškorius, S. (2004). *Veiklos auditas*. Vilnius: MRU.
- R.G., R.A. v. "Pakraštys", 3K-3-146-695/2015 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2015 m. 03 13 d.).
- S.A.V. ir E.G. v. UAB "Fotoakis", 3K-3-336/2014 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2014 m. 06 20 d.).
- Schreier, M. (2013). Qualitative content analysis. Esantis *The SAGE handbook of qualitative data analysis* (p. 170-183). SAGE Publications Ltd.
- Tarptautinių žodžių žodynas*. (2013). Vilnius: Alma littera. Paimta 2017 m. 03 10 d. iš www.zodziai.lt: <http://www.zodziai.lt/reiksme&word=Sistema&wid=18156>
- Teismo ekspertizės įstatymas. (2002). (112-4969). Valstybės žinios .
- Teismo ekspertų profesinės etikos kodeksas. (2014 m. 02 24 d.). Teismo ekspertų veiklos koordinavimo taryba.
- Teismo ekspertų sąrašas*. (2016 m. 11 21 d.). Paimta 2016 m. 12 05 d. iš www.tm.lt: <http://www.tm.lt/dok/2016%2011%2021%20TEISMO%20EKSPERTU%20SARASAS.pdf>
- Teismų įstatymas. (2002). (17-649). Valstybės žinios.
- UAB "Ajala" v. UAB "Exposeit East", B2-1212-160/2016 (Vilniaus apygardos teismas 2016 m. 03 10 d.).
- UAB "Balteksas v. UAB Sarteksas, A.K., 3K-3-341-611/2016 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2016 m. 06 30 d.).
- UAB "Beltateksas" v. UAB "Sarteksas", A.K., 2A-653-943/2015 (Lietuvos Apeliacinis Teismas 2015 m. 11 24 d.).
- UAB "Minera" v. BUAB "Gratus", 3K-3-648/2013 (Lietuvos Aukščiausiasis teismas 2013 m. 12 03 d.).
- Valstybės kontrolė. (2014). *Valstybinio audito ataskaita "Įmonių bankroto proceso valdymas ir kontrolė"*.
- Valstybės kontrolė. (2016). *Valstybinio audito ataskaita "Teismo ekspertizų atlikimo organizavimas"*. Valstybės kontrolė.
- Valstybinio audito reikalavimai. (2002). (20-790). Valstybės žinios.
- Valstybių narių teisė. (n.d.). *Teisės šaltiniai*. Paimta 2017 m. 03 10 d. iš https://e-justice.europa.eu/content_member_state_law-6-lt-maximizeMS-lt.do?member=1

Veiklos audito vadovas. (2010 m. 06 30 d.). LR Valstybės kontrolė.

Warning, C. G., & Morgan, S. L. (2007). *Performance Accountability and combating corruption*.
Washington, DC: The World Bank.

Tumaitytė A. *Veiklos auditas kaip ekspertizė civilinėje teisenoje/ Veiklos audito magistro baigiamasis darbas*. Vadovė doc. dr. D.Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas, 2017

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe analizuojama ir vertinama galimybė veiklos auditą pritaikyti teismo ekspertizės poreikiams civilinėje teisenoje. Pirmajame skyriuje nagrinėjama veiklos audito apibrėžtis ir teorinės platesnio veiklos audito taikymo galimybės. Antrajame skyriuje apžvelgiama Lietuvos teisinė sistema ir teismo ekspertizės vieta joje, taip pat veiklos audito pritaikymo civilinėje teisenoje galimybės, remiantis sukurtu reglamentavimu. Trečiajame skyriuje aptariami veiklos auditorių kaip ekspertų kvalifikacijos klausimai, taip pat pagrindžiama veiklos audito ekspertizės taikymo galimybė bylose dėl tyčinio bankroto bei juridinio asmens veiklos tyrimo. Darbas baigiamas pateikiant išvadas, kuriomis pagrindžiama veiklos audito pritaikomumo plėtra į civilinę teisena.

Pagrindiniai žodžiai: veiklos auditas, teismo ekspertizė, civilinė teisena, eksperto kvalifikacija, tyčinis bankrotas, juridinio asmens veiklos tyrimas

Tumaitytė A. *Performance audit as forensic examination in civil proceedings/* Performance audit master thesis. Supervisor doc. dr. D.Daujotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Faculty of economics and business, 2017

ANNOTATION

Master thesis is focused on analysis and evaluation of possibility to adapt performance audit to the needs of forensic investigation in civil proceedings. First part of the thesis analyses definitions of performance audit, as well as theoretical possibilities of developing the area of application for performance audit. Second part is analysing Lithuanian legal system and the place of forensic investigation in it, as well as possibilities to use performance audit in the civil proceedings, based on existing regulation. Third part of the thesis discusses three main questions: qualification of experts in performance audit, and use of performance audit as forensic investigation in cases of intentional bankruptcy and investigation proceedings of legal entity. The thesis is completed by the findings and conclusions that substantiate the possibility for the application of performance audit to be extended to civil proceedings.

Key words: performance audit, forensic investigation, civil proceedings, qualification of the expert, intentional bankruptcy,

Tumaitytė A. *Veiklos auditas kaip ekspertizė civilinėje teisenoje/ Veiklos audito magistro baigiamasis darbas*. Vadovė doc. dr. D.Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas, 2017

SANTRAUKA

Veiklos auditas, nors ir gana naujas reiškiny, tačiau mokslininkų intensyviai analizuojamas, ne tik atskleidžiant originalią jo paskirtį, bet ir ieškant naujų būdų veiklos audito pritaikymui. Šiame darbe analizuojama galimybė veiklos auditą panaudoti kaip ekspertizę civiliname procese, todėl tema yra aktuali tiek teisės, tiek audito praktikams. Teismo eksperto išvados pateikimas yra specialiųjų žinių reikalaujantis procesas, kurio padedama valstybė vykdo teisingumą per teismų sistemą. Faktinėms aplinkybėms teismo procese tinkamai nustatyti svarbu, kad ekspertas būtų pakankamai kvalifikuotas atlikti jam patikėtą funkciją bei sukurti eksperto darbo kokybės užtikrinimo sistemą. Ne mažiau svarbu, jog veiklos audito ekspertizė dėl savo kompleksiško ir didelės ekspertinio darbo apimties būtų taikoma tose bylose, kuriose sprendžiami labiausiai kompleksiniai klausimai. Dėl šios priežasties keliama pagrindinė problema: kokios prielaidos reikalingos, kad veiklos auditas būtų tinkamai taikomas civilinėje teisenoje. Tyrimo objektas – veiklos audito ir ekspertizės civilinėje teisenoje sąryšis. Tyrimo tikslas – identifikuoti veiklos audito bei civilinės teisenos sąlyčio taškus bei pasiūlyti veiklos audito kaip ekspertizės plėtros civilinėje teisenoje būdus. Taip pat buvo iškelti šie uždaviniai: išanalizuoti veiklos audito sampratą, jos kitimo tendencijas ir nustatyti plėtojimo kryptis, ištirti Lietuvos teisinio reglamentavimo bazę ir identifikuoti veiklos audito sąryšio su civiline teiseną teisinius aspektus, sudaryti teorinį veiklos audito kaip ekspertizės panaudojimo civilinėje teisenoje modelį bei nustatyti, kaip paskatinti veiklos audito panaudojimą civiliname procese. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros analizė, teisės aktų bei teismų praktikos analizė, teisės aiškinimas, turinio analizės metodas.

Darbe pasirinkta analizuoti veiklos audito ekspertizės taikymo galimybes civilinėse bylose bei nustatyti potencialias problemas. Identifikuoti trys pagrindiniai aspektai: veiklos auditorių kaip teismo ekspertų kvalifikacijos suteikimo ir patvirtinimo klausimai bei veiklos audito ekspertizės taikymas bylose dėl tyčinio bankroto bei juridinio asmens veiklos tyrimo. Daromos išvados, jog sukūrus struktūrizuotą eksperto kvalifikacijos užtikrinimo sistemą ir tokiu būdu užtikrinus atliekamos veiklos audito ekspertizės kokybę, tyčinio bankroto bei juridinio asmens veiklos tyrimo bylos galėtų būti išnagrinėjamos efektyviau, sutaupant teisingumo įgyvendinimui skirtas valstybės bei privačių asmenų lėšas bei greičiau atkuriant teisinę taiką tarp šalių bei sukuriant aiškumo ir pasitikėjimo teisine sistema atmosferą valstybėje.