

Auditas ir revizija Lietuvoje 1919–1940 metais ir po 1990 metų

Daina Vaivadienė

Doktorantė
Lietuvos žemės ūkio universitetas
Apskaitos ir finansų katedra
Tel/faksas: (8 27) 39 70 49; tel. n. (8 27) 73 39 72
El. paštas daina.v@usa.net

Straipsnyje nagrinėjamas audito ir revizijos atsiradimas, plėtra, funkcijų, organizacijos panašumai ir skirtumai, veiklos, revizorių ir auditorių rengimo problemos Lietuvoje prieškarui ir atkūrus nepriklausomybę. Siekiama nustatyti audito ir revizijos poreikį, pobūdį, revizijos įtaką audito formavimuisi. Detalizavimo, loginės analizės, sintezės, indukcijos, dedukcijos ir lyginamuoju metodais tiriami istoriniai dokumentai ir teisės aktai.

Raktiniai žodžiai: auditas, revizija, kontrolė.

Įvadas

Audito supratimui būtina audito ir revizijos plėtros analizė, lėmusi šių kontrolės formų panašumus ir skirtumus. Ji padeda suprasti revizijos kilmę, pranašumus ir trūkumus, leidžia įvertinti jos reikšmę auditui atsirasti. Revizija – tai kontrolės sistemos dalis, įmonės vadovybės ar teismų iniciatyva suorganizuota kontrolės forma, teikianti valdymui visapusišką informaciją apie materialių, darbo ir finansinių išteklių naudojimą, tikrinanti gamybinę-komercinę, ūkinę-finansinę, vidinės ūkinės kontrolės būklę įmonėse, norint apsaugoti jų turtą nuo grobstymų ir piktnaudžiavimų, išaiškinti kaltininkus, juos nubausiti bei išieškoti nuostolius [19, p. 39]. Auditas yra nepriklausomas įmonės finansinės apskaitos ir jos pagrindu sudarytos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, siekiant aprūpinti patikima verslo informacija

jos vartotojus [15, p. 2]. Tokio revizijos ir audito supratimo istorinis kelias yra ilgas.

Revizijos plėtra

Prieškarui revizija buvo laikomas faktinis pinigų, medžiagų, turto, ūkio apskaitos ir atskaitomybės tvarkos patikrinimas ir turto saugumo užtikrinimas [17, p. 252].

Revizijas atliko valstybinės ir kooperatinės institucijos. Valstybinės institucijos: Finansų ministerijos Revizijos departamentas, Viešojo atsiskaitymo įmonių ir įstaigų inspekcija prie Finansų ministerijos ir Valstybės kontrolė. Finansų ministerijos Revizijos departamentas ir Valstybės kontrolė tikrino valstybės ir savivaldybės įmonių veiklą (1 lentelė). Nuo 1919 m. veikusio Finansų ministerijos Revizijos departamento revizoriai tikrino mokesčių surinkimą. 1921 m. buvo įkurti trys Valstybės kontrolės re-

vizijos departamentai, suskirstyti į skyrius: 1) Susisiekinimo departamente buvo Plentų, Vandens kelių, Pašto, Geležinkelių skyriai; 2) Krašto apsaugos departamente Piniginės ir Materialinės atskaitomybės skyriai; 3) Bendrosios revizijos departamente Pajamų, Išlaidų, Faktiškosios revizijos skyriai (kontroliavę Finansų, Užsienio reikalų, Teisingumo ministerijų įstaigas, Valstybės tarybos, Prezidento ir Ministrų kabineto kanceliarijas). Revizoriai tikrino valstybės turto ir pinigų naudojimą [28, p. 24]. Įsteigta prie Finansų ministerijos 1932 m. viešojo atsiskaitymo įmonių ir įstaigų inspekcija atlikdavo revizijas biržose, kredito, draudimo, pramonės įmonėse, turėjusiose viešai atsiskaityti.

Šalia valstybinių revizijos institucijų veikė ir kooperatinės: revizijos komisijos ir kooperatyvų sąjungos. Revizijos komisijos veikė kooperatyvuose nuolat nuo 1919 m. ir kasmet buvo renkamos iš kooperatyvo narių [10, p. 5]. Įstatymiškai joms nebuvo nustatytos jokios darbo taisyklės, išskyrus apibrėžtas Kooperatyvų ir Kooperatyvų sąjungos įstatuose funkcijas [11, p. 2–3]. Revizijos komisijos nevykdė prevencinių, nenaudojo represyvių priemonių. Jos kartu su valdyba ne rečiau kaip kartą per metus – gruodžio 31 d. faktiškai tikrindavo pinigus, turtą ir sutikrindavo su įrašais buhalterinėse knygosė [27, p. 1–2].

Išorinę kooperatinę reviziją atliko Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcija, tikrinusi akcines bendroves, kooperatyvus, pajų draugijas [12, p. 7]. Nors ši inspekcija veikė nuo 1919 m., tačiau revizavimo teisę įgijo tik 1928 m., masiškai kuriantis kooperatyvams ir jų sąjungoms. Minėtose įstaigose dirbusių revizorių veikla mažai skyrėsi (2 lentelė). Prieškariu neleidus revizoriui (jo padėjėjui) atlikti pareigų ar nustatčius nusižengimus, už kuriuos numatyta baudžiamoji atsakomybė, revizorius turėjo išskirtinę teisę su-

rašyti protokolą ir siųsti jį Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijai. Svarbus 1929 m. buvo Baudžiamojo kodekso pakitimas, leidęs revizoriams atlikti kvotas. Jas atlikdami revizoriai galėjo suimti įtariamąjį, daryti kratas, apžiūras, ekspertizes, paimti daiktinius įrodymus, apklausti liudytojus ir įtariamuosius [14, p. 21].

1919–1940 metais nebuvo tokios didelės įmonių nuosavybės įvairovės, kapitalo apskaitos sudėtingumo, todėl revizijos metodika ir technologija nebuvo sudėtinga. Revizoriai tikrindavo sutartis, statybos remonto sąmatas, išlaidų orderius, pajamas ir išlaidas sumų teisėtumo atžvilgiu. Reikalavimai skirtingų institucijų revizijoms iš esmės nesiskyrė. Nors tikrintojų buvo daug, tačiau revizijos, ypač atliekamos kooperatyvų institucijų, buvo paviršutiniškos. Mūsų nuomone, dėl revizorių kvalifikacijos ir lėšų revizijoms stokos. 1938 m. veikė 203 prekybos, 305 kredito, 396 gamybos kooperatyvai [2, p. 30]. 1938 m. revizuota 129 prekybos, 244 kredito, 145 gamybos kooperatyvai. 1939 m. revizuota 119 prekybos, 167 kredito, 49 gamybos kooperatyvai. 1940 m. pirmąjį pusmetį revizuota 22 prekybos, penki kredito, trys gamybos kooperatyvai [25, p. 27].

Nuo 1990 m. revizijas atlieka Finansų ministerijos Revizijų departamento revizoriai, kurių funkcijos mažai skiriasi nuo prieškarinio revizorių funkcijų. Jie turi tikrinti reikiamus dokumentus, rašytinius tikrinamų asmenų paaiškinimus. reikalauti savininkų atlikti inventorizaciją. Privalo neskelbti revizijos duomenų be leidimo, saugoti valstybines, komercines ir profesines paslaptis, būti objektyvūs ir sąžiningi, viešai nevertinti revizijos rezultatų, užtikrinti dokumentų saugojimą. Revizijos esmė nagrinėjama laikotarpiais išliko, nors pakito jų atliekančių institucijų struktūra, revizorių kvalifikacija ir kompetencija (1 lentelė).

1 lentelė. Revizijos 1919–1940 metais ir po 1990 metų palyginimas

Skiriamie požymiai	Revizija	
	1919–1940 metai	Po 1991 metų
Atlikančios institucijos	Valstybės kontrolė; Viešojo atskaitymo įmonių ir įstaigų inspekcija; Finansų ministerijos Revizijos departamentas; Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcija; Kooperatyvų sąjungos	Revizijos departamentas prie Finansų ministerijos
Formos	Faktinė ir dokumentinė, kuri yra parengtinė galutinė	Vienos krypties ir kompleksinė; dokumentinė
Objektas	Turtas, pinigai, dokumentai prieš reviziją ir jos metu	Dokumentai, vertybiniai popieriai, materialinės vertybės
Atlikėjų išsilavinimas	Vyriausieji revizoriai specialistai, revizoriai, I-II gr. revizorių padėjėjai. Aukštesnis ir aukštesnysis ekonominis	Revizoriai; vyriausieji revizoriai ekspertai. Aukštesis ekonominis ar teisinis išsilavinimas ir (arba) didelė revizijų patirtis
Tikslas	Atskleisti: apskaitos ir atskaitomybės neatitikimus, ar įmonių finansinė ir ūkinė veikla atitinka valstybės biudžeto ir įstatymų reikalavimus; įsitikinti, ar tikrinami dokumentai yra neabejotini ir visi apskaitos atžvilgiu; patvirtinti nuoskaitų vykdymo teisėtumą; išaiškinti neteisėtus išlaidas ir valstybės nuostolius	Atskleisti visų nuosavybės formų įmonių ir fizinių asmenų finansinės ūkinės veiklos nusižengimus; surinkti baudžiamosioms byloms (dėl svetimo turto iššvaistymo ir pasisavinimo; nusikaltimų nuosavybei, finansams, ūkininkavimo tvarkai) reikalingus dokumentus, siekiant sutrumpinti revizijų bei ekspertizų atlikimo laiką ir pagerinti parengtinį tardymą
Atlikėjų funkcijos	Dokumentų rinkimas, revizavimas, kvota	Dokumentų surinkimas, revizavimas; metodinės specialisto pagalbos ekonominiams bei revizijos skyrimo klausimais teikimas; dalyvavimas rengiant kaltinimo išvadas
Pradžia	Netikėtai. Valstybės kontrolės iniciatyva, nuožiūra ir neprivalomai; jai gavus dokumentus ar nurodymų iš šalies	Po rašytinių sutarčių ir nutarimų; gavus kvotėjų nutarimą ir pavedimą
Etapai	1) Pasirengimas revizijai: parengtinė apžiūra (atliekama Valstybės kontrolės centrinėje įstaigoje) ir vykimas į Kooperatyvų sąjungą; 2) Revizijos atlikimas: dokumentų apžiūra tvarkingumo atžvilgiu, esminis tikrinimas, pripažinus dokumentus tvarkingus; 3) Revizijos išvados ir akto surašymas	1) Rašytinio pavedimo gavimas su nutartimi ir revizijos medžiaga; 2) Planavimas; 3) Pasirengimas revizijai; 4) Revizijos atlikimas; 5) Revizijos medžiagos rengimas; 6) Revizijos medžiagos realizavimas
Rezultatas	Revizijos protokolai, revizijos aktas, trūkumų sąrašas, revizijos akto turinio santrauka, dokumentų susklaidymo aktas (radus trūkumų)	Revizijos aktas ir specialisto išvada
Atsakomybė	Aukštesnės pareigybės revizoriui. Įstatymiškai nereglamentuota	Pagal Baudžiamojo proceso kodekso 633 str. ir Baudžiamojo kodekso 293 str.

Šaltiniai: 2, 3, 5, 7, 9, 10, 14, 15, 16, 21

2 lentelė. Revizorių instruktorių ir revizijos komisijos revizorių veiklos skirtumai prieškarjė

Skirtumai	Kooperatyvų sąjungos revizoriai – instruktoriai	Revizijos komisijos revizoriai
Darbo tikslas	Tvarkyti smulkių įmonių sąskaitybą ir revizuoti. Surasti revizijos komisijos darbo trūkumus ir siūlyti būdus jiems šalinti	Kontroliuoti ir revizuoti kooperatyvo valdybos darbą
Pareigos	Tikrinti visą įmonės veiklą ir instruktuoti	Kartą per metus revizuoti pinigus, turtą, buhalterinę apskaitą, atskaitomybę, visą veiklą
Teisės	Platesnės nei revizijos komisijos	Siauresnės, negali naudoti represyvių priemonių
Revizoriaus patyrimas	Lbiau patyręs, geriau išmano atskaitomybę, gali analizuoti visą įmonės veiklą	Mažiau patyręs, geriau išmano siauresnę įmonės veiklos sritį
Nuomonės nešališkumas	Asmeniškai nepažįsta valdybos narių, todėl nuomonė nešališka, objektyvesnė	Pažįsta valdybos narius, pasiduoda valdybos įtakai. Nuomonė šališkesnė
Nuomonės pateikimas	Įmonės narių susirinkimui, kooperatyvų sąjungai	Įmonės narių susirinkimui
Atsakomybė	Numatyta įstatymų	Numatyta vadovybės vidaus susitarimu
Mokama	Už darbo dienas	Nemokama
Įnicipuoja	Akcininkai, pajininkai	Valdybos įsakymu

Šaltiniai: 3, 10, 16, 20, 24

Šiuolaikinio revizoriaus funkcijos platesnės. Jis turi teisę reikalauti turto įvertinimo, kreiptis į institucijas gauti normatyvinę medžiagą, užantspauduoti pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, atlikti visų su tikrinama įmone ūkiniais komerciniais ryšiais susijusių ūkio subjektų teisinių ir buhalterinių dokumentų patikrinimus, savo iniciatyva atkreipti tardytojų dėmesį į aplinkybes, dėl kurių tardymo veiksmai nebuvo atliekami.

Dabar revizijas atliekančių institucijų struktūra pasikeitė pagal revizuojamų įstaigų pobūdį. Valstybės kontrolėje veikia krašto apsaugos ir teisėsaugos, susisiekimo ir statybos, biudžetinių, žemės ir miškų ūkio, pramonės, ryšių ir energetikos įstaigų, kvotos, valstybės turto, biudžeto kontrolės centriniai ir apskričių kontrolės skyriai.

Finansų ministerijos atliekama kontrolė organizuota pagal jos įtakos sferoje veikiančias įstaigas: savivaldybių, bankų, draudimo, kredi-

to. Abiem laikotarpiais bendra tai, kad revizijos institucijų struktūrą sudaro centrinis ir teritoriniai padaliniai. Detalesnė revizijos sistemos struktūros ir veiklos problemų analizė – galima tolesnių tyrimų kryptis.

Revizija yra svarbi kontrolės forma, turinti pranašumų ir trūkumų. Turto išsaugojimas ir stambių ekonominių nusikaltimų, trikdančių valstybės ūkinę veiklą, profilaktika, išaiškinimas, su jais susijusių nuostolių išieškojimas, kaltininkų nubaudimas – yra jos pranašumas. Revizijos trukumas yra tas, kad vertikalūs administraciniai revizorių ir tikrinamųjų ryšiai kelia revizijos baimę, siekį jos vengti, o tai ne visada yra tinkama klaidų prevencijos priemonė.

Priežastys, nulėmusios audito atsiradimą

Pirmasis prieškarium audito funkcijas apibrėžė ekonomistas A. Vaitkevičius, manęs, kad Kredi-

to įstaigų ir kooperatyvų inspekcija „žiūri, ar metinės apyskaitos rodo įstaigos tikrą ekonominę būklę pagal turimų žinių ir teisingai vestų knygų duomenis“ [23, p. 379]. Tai pagrindinis dabartinis audito reikalavimas.

Audito atsiradimą po 1990 m. lėmė susiformavusios rinkos sąlygos, paskatinusios įmonių nuosavybės formų įvairovę, turto savininko atsisiskyrimą nuo jo valdytojo; kontrolės decentralizavimą ir perkėlimą į įmonę; apskaitos suskirstymas į finansinę ir valdymo; įmonės akcininkų, kreditorių, investuotojų siekis gauti objektyvią informaciją apie verslą ir jo rezultatus teisingai įforminti finansinėje apskaitoje ir jos pagrindu sudarytoje finansinėje atskaitomybėje. Tokius poreikius sėkmingai tenkina išorinis auditas, tikrinantis įmonės finansinę atskaitomybę ir pateikiantis išvadą apie jos teisingumą, visais reikšmingais atžvilgiais atspindint įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus ir sutikimą su teisės aktų ir standartų reikalavimais. Be minėtų funkcijų, auditas gali pateikti vadovybei įmonės veiklos optimizavimo ir tobulinimo rekomendacijas bei užtikrinti į rinką patenkančios finansinės informacijos teisingumą ir pagrįstumą. Auditą koordinuoja Lietuvos apskaitos, audito ir turto vertintojų institutas, įkurtas Finansų ministerijos 1995 m. Veikia auditorių profesinės organizacijos: Lietuvos buhalterių ir auditorių, Lietuvos auditorių, Nepriklausomų audito įmonių, atliekančios audito standartų, etikos taisyklių, audito metodikų rengimo darbą. Centralizuotai auditorių kontrolę steigiami Auditorių rūmai – auditorių savivaldos institucija.

Patenkinti objektyvios verslo informacijos poreikį nuolat kintančiomis verslo sąlygomis nebeužtenka istorinės finansų apskaitos teikiamos informacijos. Tai skatina šalia išorinio atsirasti ir vidinį auditą. Jam atlikti įmonėse numatoma

steigti vidinio audito padalinį. Išorinio ir vidinio audito veikla, funkcijų pasiskirstymas – viena iš galimų tolesnio tyrimo krypčių.

Lyginant du laikotarpius, matyti, kad iš revizijos komisijos kilo vidinis, o iš Kooperatyvų sąjungos bei Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijos – išorinis auditas.

Atsiradus auditui, revizija neišnyko, kadangi šalia smulkių verslo klaidų visada išlieka stambių ekonominių nusikaltimų pavojus. Tokių nusikaltimų prevencijai, jiems išaiškinti, nuobaudoms išieškoti reikia centralizuotos valstybinės kontrolės, kurią atlieka Valstybės kontrolė ir Finansų ministerijos Revizijų departamentas.

Revizorių ir auditorių kvalifikacija

Revizorių ir auditorių darbas visada susijęs su rizika neatskleisti apskaitos ir ūkinės veiklos pažeidimų, dėl kurių nukentčia įmonė, valstybė, piliečiai. Vienas rizikos minimizavimo veiksnių yra tikrintojų kvalifikacija ir kompetencija. Jos kėlimu ir išsaugojimu buvo rūpintasi abiem nagrinėjamais laikotarpiais.

1919–1940 m. kooperatines revizijas atliko nepakankamai patyrę žmonės. „Revizijos komisijos nežino savo pareigų, neskaito vadovėlių, instrukcijų kaip atlikti revizijas, neįsigilina į bendrovių darbą. Kooperatyvų sąjungų revizoriai labiau rūpinosi, kaip išplėsti kooperatyvų tinklą, o ne veiklos kontrolę“ [21, p. 2]. Dėl to buvo numatyta: 1) šaukti rajoninius buhalterių, vedėjų, valdybos pirmininkų, kooperatyvų sąjungų atstovų suvažiavimus; 2) įvesti buhalterių specialybės pažymėjimus ir tarnybines knygeles, išduodamas tik po dvejų metų praktikos ir išlaikius egzaminus. Buhalterių kvalifikacijos kontrolę norėta pavesti išorinei įstaigai.

Tai nulėmė susidomėjimą revizija kaip mokslu ir paskatino jos atsisiskyrimą nuo buhalterijos

mokslo. Atskirymą skatino ir tai, kad: buhalteriais, teismų ekspertais dirbo ne kvalifikuoti asmenys ir dėl to mažai kas naudojosi buhalterinės ekspertizėmis; nebuvo revizorių (buhalterių ekspertų) veiklos nuostatų, kompetencijos nustatymo taisyklių, dėl ko jie negalėjo duoti parodymų teisme. Prastos revizorių buhalterijos žinios dažnai lėmė revizijų paviršutiniškumą. Siekiant to išvengti buvo siūloma revizoriais rengti ekonomistus, dėstyti jiems atskirą revizavimo mokslą. Ekonomistus tuo metu rengė Vytauto Didžiojo universitetas (VDU, nuo 1924 m.), Lietuvos žemės ūkio akademija (LŽŪA, nuo 1927 m.) ir Klaipėdos prekybos institutas (KPI, nuo 1934 m.). Tačiau ekonomikos dėstymas jose skyrėsi. VDU jis buvo juridinės pakraipos, LŽŪA – labiau agronominės srities, o KPI – praktinis. Todėl reikėjo suvienodinti revizorių rengimą skirtingose aukštosiose mokyklose.

Trūkstant kvalifikuotų buhalterių ir revizorių, apskaita buvo netvarkinga, nors ir reglamentuota daugeliu atskiroms įstaigoms skirtų instrukcijų ir taisyklių [4, p. 1]. Revizorių kvalifikacijai kelti bei apskaitos ir atskaitomybės priežiūrai sustiprinti siūlyta įkurti Revizorių ekspertų (prisiekusiųjų revizorių) institutą [6, p. 368]. Nagrinėjama laikotarpiu buvo labai svarbu tikrintojų autoritetas, kvalifikacija ir profesionalumas [22, p. 6]. Išaugus priešskariu revizoriaus instruktoriaus autoritetui, sugriežtėjo ir jam keliami reikalavimai. Revizorius instruktorius turėjo būti visuomeniškas, blaivus, mandagus, taktiškas ir kantrus [20, p. 12]. 1939 m. manyta, kad jis turi būti ypatingas žmogus, mylintis savo darbą, jam atsidavęs, jį išmanantis. Jis turi ne tik bausti, bet ir mokyti bei tobulinti vadovus.

Viena iš aktualiausių problemų ir dabar yra auditoriaus įvaizdžio formavimas ir išsaugojimas. Tuo užsiima Lietuvos auditorių asociacija.

Priešskariu buvo siūloma kartą per metus organizuoti revizorių instruktorių konferencijas, kursus. Iškelta idėja, kad po penkerių revizavimo – instruktavimo metų revizorius-instruktorius turi grįžti metams į kooperatyvą, o dirbant revizavimo instruktavimo darbą reikia taikyti pedagogikos metodus, iškeliant negeroves ir nurodant būdus jas taisyti. Revizorius „teoriškai turi būti susipažinęs su įstatymais, prekybos teise ir papročiais, su knygyvedyba, turi mokėti analizuoti apskaitas ir daryti išvadas, gerai orientuotis kalkuliacijose, mokėti naudotis statistika, pažinti užsienyje ir šalies gyvenime įvykusius prasilenkimus su nuostatais bei prasižengimus, padarytas klaidas vadovybių dispozicijose, įmonės struktūroje“ [8, p. 164].

Dabar auditorių kvalifikacijos reikalavimai yra švelnesni (3 lentelė). Tačiau trejų metų auditoriaus padėjėjo darbo stažas audito įmonėje svarbus praktinei patirčiai įgyti.

Nagrinėjama laikotarpiu buvo svarbu nustatyti tikrintojų kvalifikacinių egzaminų organizavimo tvarką. Priešskariu siūlyta egzaminų komisiją sudaryti iš Finansų, Švietimo ministerijų, Prekybos ir pramonės rūmų bei Revizorių ekspertų instituto atstovų ir pirmininko, kurį išrinktų finansų ministras. Dabar pretendentų į auditorius egzaminų tvarką nustato Apskaitos, audito ir turto vertinimo institutas, o egzaminuoja komisija, renkama dvejiems metams iš šešių narių (teisės, mokesčių, apskaitos, finansų specialistų ir auditorių) ir pirmininko: tris narius skiria Audito rūmai, tris – Apskaitos, audito ir turto vertinimo institutas [13, p. 12; 15, p. 3].

Dabar auditorių ir audito įmonių nuolat didėja. 1996 m. buvo 198, 1997 m. – 259, 1998 m. – 348 auditoriai. 1996 m. audito įmonių buvo vos kelios, 1997 m. – 125, 1998 m. – 168 audito įmonės [1]. Toks didėjantis auditorių ir audito įmo-

3 lentelė. Reikalavimai revizijos darbuotojams ir auditoriams 1919–1940 metais ir po 1990 metų

Reikalavimai	Planuoti 1919–1940 m.		Įgyvendinti po 1990 m.	
	Revizorius ekspertas	Revizoriaus eksperto padėjėjas	Revizorius, revizorius ekspertas	Auditorius
Amžius	Nuo 26 m.	Nuo 21 m.	Neribojamas	Neribojamas
Išsilavinimas	Egzaminai ir padėjęjo stažas ne mažiau kaip: 5 m., turint 6 kl. aukštesniosios mokyklos liudijimą; 4 m., turint komercinės gimnazijos atestatą; 3 m., turint aukštosios mokyklos ekonominio ar komercinio skyriaus diplomą	Egzaminai ir padėjęjo stažas ne mažiau kaip: 3 m., turint 6 kl. aukštesniosios mokyklos liudijimą; 2 m., turint komercinės gimnazijos atestatą; 1 m., turint aukštosios mokyklos ekonominio ar komercinio skyriaus diplomą	Aukštasis ekonominis arba teisinis išsilavinimas ir (arba) didelė revizijos darbo patirtis	Kvalifikaciniai auditoriaus arba žinių patikrinimo egzaminai; aukštasis išsilavinimas, 3 m. padėjęjo stažas audito įmonėje, nepriekaištinga reputacija
Priima į darbą	Finansų ministras	Revizorius ekspertas	Departamento direktorius	Audito įmonė
Praneša	Planuojamam įkurti Revizorių ekspertų institutui	Planuojamam įkurti Revizorių ekspertų institutui	Atitinkamai ministerijai	Apskaitos, audito ir turto vertinimo institutui, Auditorių rūmams
Patvirtinama	Diplomu, liudijimu ir priesaika	Atestatu ir pasižadėjimu	Aukštojo mokslo diplomu	Pažymėjimu ir priesaika

Saltiniai: 6; 7; 15; 24

nių skaičius rodo, kad didėja audito ir verslo konsultacijų poreikis. Be to, privalomas išorinis auditas įstatymiškai numatytas valstybinėse įmonėse ir akcinėse bendrovėse, viešai skelbiančiose apie savo finansinę atskaitomybę.

Audito ir revizijos palyginimas

Lyginant revizorių veiklą prieškarui ir po 1990 metų matyti, kad keliamos tos pačios problemos: parinkti optimalių tikrinimo institucijų skaičių; tobulinti tikrintojų kvalifikaciją; paskirstyti tikrintojų funkcijas; sukurti optimalią metodiką; sureguliuoti apskaitos ir kontrolės įstatymus. Dabar iškyla revizorių ir išorinių auditorių Akcinių bendrovių, Kredito uniijų, Asociacijų įstatymuose sutapatrinimo problema. Mūsų nuomone, būtina atskirai numatyti audito-

riaus ir revizoriaus pareigas, apibrėžti vidinio auditoriaus veiklą įmonėje. Tikslinga tirti revizoriaus (revizijos komisijos), vidinio auditoriaus (vidinio audito komiteto) veiklos problemas ir jo santykius su išoriniu auditoriumi.

Išorinio ir vidinio auditorių santykių problema ne nauja. 1921–1928 m. panaši problema buvo dėl revizijos komisijos ir bendrovės tarybos pareigų sutapatrinimo. Taip atsitiko dėl to, kad abi prižiūrėjo valdybos veiklą. Buvo siūloma jų darbą suderinti ir dažniau kviesti išorinį revizorių instruktorių, skiriamą Finansų ministerijos įmonių siūlymu [20, p. 12]. Išrinkus išorinį revizorių, buvo galima nerinkti revizijos komisijos.

Įstatymų numatyta griežtai bausti tikrintojus, nevykdančius pareigų. Prieškarui buvo siūloma revizoriaus eksperto pažymėjimą sustabdyti, iš-

kėlus jam baudžiamąją bylą, garbės teismo teikimu iki metų, rašytiniu paties revizoriaus eksperto prašymu iki trejų metų. Revizoriaus eksperto diplomą ir liudijimą anuliuoti ar sustabdyti iki trejų metų už padarytą žeminantį jo garbę nusizengimą. Dabar tai alikiti numatoma Auditorių rūmų garbės teismo sprendimu.

Nagrinėjamu laikotarpiu revizorių (auditorių) veiklos kontrolei numatoma privaloma narystė atitinkamoje įstaigoje. Prieškariu – Revizorių ekspertų institute, dabar – Auditorių rūmuose.

Skiriasi ir revizorių (auditorių) funkcijų ribojimai. Prieškariu revizoriai ekspertai, be revizavimo, galėjo dalyvauti teismuose kaip ekspertai ir reikšti savo nuomonę prašomais klausimais, sudarinėti steigiamąsias ir operacijos sąmatas, organizuoti ir tvarkyti įstaigų apskaitą ir

vidaus kontrolę, būti likvidatoriais. Dabar auditorių veiklos sritys griežtai ribojamos. Auditoriai negali eiti jokių kitų mokamų pareigų, išskyrus darbą Auditorių rūmuose, profesinėse auditorių asociacijose, dirbti mokslinį, kūrybinį ir pedagoginį darbą.

Audito įstatyme pateikiami išorinio privalomo audito reikalavimai. Šis auditas kilo iš prieškarinio privalomosios revizijos, kurią atliko Kooperatyvų revizijos tarnybos pažymėjimus daryti privalomąją reviziją turinčios įmonės. Tokių įmonių revizoriai negalėjo atlikti jokių operacijų revizuojamose įstaigose. Pradėdami eiti pareigas, jie turėjo pasirašyti pasižadėjimus, kad sąžiningai atliks revizijas ir tiksliai atliks įstatuose nurodytas pareigas. Organizacijoms, turėjusioms privalomo revizavimo teisę, buvo draudžiama atskleisti revizuojamos įstaigos pa-

4 lentelė. Revizijos ir audito skiriamieji požymiai

<i>Požymiai</i>	<i>Revizija</i>	<i>Auditas</i>
Tikslas	Trūkumų išaiškinimas, lokalizacija, įvertinimas, jų padarinių likvidavimas ir profilaktika	Išaiškinti trūkumus, lokalizuoti, pripažinti juos kaip ūkinės veiklos padarinius
Teisiniai	Administraciniai aukštesnių valstybės institucijų įstatymai, instrukcijos, įsakymai	Atliekamas remiantis ūkinėmis sutartimis
Gnoseologiniai	Nustatyti ūkinių operacijų teisėtumą ir vagystes	Tikrinti klientų finansinių ataskaitų patikimumą
Objektas	Visa, kas nesuderinama su teisės aktais, įmonės, valstybės apskaitos politika	Visa, kas mažina kliento mokumą, blogina finansinę jo padėtį
Ryšiai	Priverstiniai, administracijos nustatyti vertikalūs	Geranoriški horizontalūs
Apmokėjimas	Moka aukštesnė vyriausybė institucija	Moka klientas arba jo sutikimu institucija, norinti gauti audito išvadą
Praktiniai uždaviniai	Išsaugoti turtą ir piktnaudžiavimų profilaktika	Naujų pasyvių investuotojų, kreditorių pritraukimas ir mokumo gerinimas
Išsamumas	Maksimalus tikslumas, išaiškinant kaltininkus ir nustatant žalos dydį	Orientuotas į išlaidų ir pajamų santykį
Rezultatai	Revizijos aktas, organizacijos išvados, išieškojimai, privalomi nurodymai ir jų vykdymo tikrinimas	Audito išvada, ataskaita vadovybei, rekomendacijos klientui

Šaltiniai 7: 18; 29

slaptis. Jas atskleidę revizoriai buvo traukiami teisminės atsakomybės. Revizijos protokole reikalų slapstį buvo galima liesti tiek, kiek to reikėjo revizoriaus nurodymams pateikti [26, p. 1]. Toks reikalavimas panašus į informacijos konfidencialumo reikalavimą auditoriams, tačiau dabar už konfidencialumo pažeidimą nėra teisinės atsakomybės.

Nors revizija ir auditas yra atskiros vienos kontrolės sistemos dalys, tačiau turi daug panašumų ir skirtumų. Panaši pagrindinė jų funkcija – siekis nustatyti įmonių apskaitos trūkumus. Skiriasi jų tikslai, tikslų siekimo, rezultatų įgyvendinimo būdai (4 lentelė). Dabar svarbu nustatyti išorinio ir vidinio audito panašumus, skirtumus, vidinės kontrolės sistemos tikrinimo laipsnį išorinio audito metu, vidinių ir išorinių auditorių santykius vidinio audito metu, nes nuo optimalios jų sąveikos priklauso audito trukmė, apimtis, naudojamų metodų gausa ir sudėtingumas, audito kaina. Tokiomis kryptimis galima atlikti tolesnius tyrimus.

LITERATŪRA

1. Apskaitos, audito ir turto vertinimo instituto informaciniai biuletiniai. Vilnius. 1997, 1998 m. Nr. 11. 30 p.

2. Apskričių ir valsčių prekybos kooperatyvų, pieno perdirbimo bendrovių sąrašai // LVA, f. 390., ap. 1., b. 1242, p. 30.

3. Balsys V. Revizavimo ir atskaitomybės priežiūros klausimu // Tautos ūkis. 1936, Nr. 2. P. 42.

4. Bendrosios revizijos departamento faktiniai revizijai daryti, revizijų aktams rašyti, knygoms, byloms, raštvedybai ir apyskaitoms tvarkyti taisyklės // LVA, f. 390, ap. 1, b. 260, p. 1–22.

5. Bendrosios revizijos departamento skyrių darbams vesti ir tvarkyti laikinosios taisyklės // LVA, f. 390, ap. 1, b. 646 ir 647, p. 51–64.

6. Dagsys J. Revizavimas ir buhalteriai – ekspertai // *Ekonomika*. 1935, Nr. 4, p. 368.

Išvados

1. Prieškariu veikė daug valstybinių ir kooperatinių revizijos institucijų įmonėje ir už jos ribų. Kooperatinių institucijų atliekama revizija buvo paviršutiniška, nes revizoriams trūko kvalifikacijos.

2. Aiškiai buvo apibrėžtos Valstybės kontrolės, Finansų ministerijos Revizijos departamento bei Viešojo atsiskaitymo įmonių ir įstaigų inspekcijos funkcijos. Revizinis darbas sukoncentruotas valstybės rankose.

3. Nuo 1990 m. revizijas atlieka Finansų ministerijos Revizijų departamentas. Revizijos funkcijos platesnės, ji gilėsnė.

4. Įmonių nuosavybės įvairovė, savininko atsisiskyrimas nuo turto valdytojo, akcininkų, kreditorių, investuotojų objektyvios verslo informacijos poreikis, finansinės ir valdymo apskaitos atsisiskyrimas rinkos sąlygomis šalia revizijos skatino atsirasti auditą.

5. Skiriasi revizijos ir audito tikslai, uždaviniai, organizavimas, nors yra panašūs atlikimo metodika ir technologija.

7. Jasmontienė M. Dokumentų rinkinys revizoriui. Vilnius: Revizijų departamentas prie Finansų ministerijos, 1998. P. 3–15.

8. Karetas B. Revizijų reikalai // *Tautos ūkis*. 1940, Nr. 8, p. 164–165.

9. Kooperacijos bendrovių ir jų sąjungos įstatai // LVA, f. 387, ap. 4, a. 484, p. 65–22.

10. Kooperacinių bendrovių ir jų sąjungų įstatymas // *Laikinosios vyriausybės žinios*. 1919, Nr. 4, p. 5.

11. Kooperatyvams ir jų sąjungoms revizuoti įstatymas // *Talka*. 1931, Nr. 3, p. 2–3.

12. Kredito įstaigų ir kooperatyvų inspekcijos nuostatai // *Vyriausybės žinios*. 1932, p. 7.

13. Kvieska V. Kooperacijos įstatymų klausimas // *Talka*. 1929, Nr. 8–9, p. 12.

14. Lakis V. Ekonominė kontrolė tarpukario Lietuvoje. Vilnius, 1993. 27 p.

15. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 59-1916, p. 2–11.
16. Lietuvos Respublikos pagrindiniai įstatymai (Oficialūs dokumentai) Vilnius: Saulužė, 1999. P. 398–612.
17. LVA, f. 390., ap. 1, b. 53, p. 252.
18. Mackevičius J. Audito pradmenys. Vilnius: Mintis, 1994. 263 p.
19. Mackevičius J., Revizija ir kontrolė. Vilnius: Mintis, 1990. P. 39.
20. Sakas Z. Dėl revizijų komisijų ir revizorių // Talka. 1928, Nr. 2, p. 12–13.
21. Šalčius P. Kooperatyvų revizija bei viešojo kontrolė // Talka. 1931, Nr. 9, p. 2–19.
22. Šalčius P. Revizijos komisijos ar revizoriai in-
strukturiniai? // Talka. 1927, Nr. 22, p. 6.
23. Vaitkevičius A. Apskaitinėms įstaigoms tikrin-
ti ir prižiūrėti įstatymas // Talka. 1934, Nr. 12, p. 379–
383.
24. Valstybės kontrolės įstatymas // LVA, f. 390,
ap. 1, b. 1, p. 53–62.
25. Viešojo atsiskaitymo įmonių ir įstaigų inspek-
cijos bei Kredito inspekcijos atliktų revizijų sąrašai
// LVA, f. 390, ap. 1, b. 1267, p. 27.
26. Zakarevičius V. Kooperatyvų revizijų reikalai
// Talka. 1931, Nr. 3, p. 1–2.
27. Žemės ūkio kooperatyvo įstatai // LVA, f. 387,
ap. 4a, b. 484, p. 64.
28. Žinios apie valstybės kontrolės įstaigas // LVA,
f. 390, ap. 1, b. 53, p. 24.
29. Андреев Б. Д. Практический аудит
Москва: Экономика, 1994. 234 с.

AUDIT AND REVISION IN LITHUANIA IN 1919–1940 AND AFTER 1990

Summary

Documents and laws representing history of audit development in 1919 – 1940 and after 1990 are analysed using analysis, synthesis, comparison, induction, deduction methods. Audit origin, differences and similarities of revision and audit functions, organisation, personnel competence is presented. This enables to understand the purposes and development perspectives of audit and revision. The co-operatives societies and the revision

services carried out the external control. Revision commission inside the co-operative in 1919–1940 fulfilled the internal control. Revision commission works nowadays also. The internal audit committee is beginning to be formed instead of it. Independent audit firms and Revision department nowadays fulfil the external control. The main problem today is the separation of the functions of reviser, external and internal auditors.

Įteikta 1999 m. spalio mėn.