

## Šiuolaikinės audito sistemos kūrimo istoriniai aspektai ir tendencijos

**Aleksandra Pečiūrienė**

Socialinių mokslų daktarė  
Alytaus kolegijos Finansų katedra  
Merkinės g. 2b, 4580 Alytus  
Tel. (370 35) 79 342, faksas (370 35) 79 132  
El. paštas: rastal@aavm.lt

*Audito reikšmė ir praktinis taikymas Lietuvos rinkos ūkyje nuolat didėja. Tačiau sėkminga šiuolaikinės audito sistemos plėtra šalyje neįmanoma be istorinės jos raidos analizės ir pagrindinių evoliucijos tendencijų įvertinimo. Būtent šie klausimai aptariami pateiktame straipsnyje.*

Šiuolaikinis auditas – imlus ir daugiapusis reiškinys, dėl kurio esmės ir turinio tarp specialistų iki šiol nėra bendro požiūrio. Laikantis vienos iš labiausiai pasaulyje paplitusių audito klasifikacijos pagal apimtį ir atlikėjus<sup>1</sup>, galima išskirti tris dominuojančias *audito* sąvokos traktuotes. Pagal siaurąją traktuotę auditas apribojamas tik išoriniu finansinės atskaitomybės auditu, pagal tarpinę – išoriniu ir vidaus auditu, o plačioji traktuotė apima išorinį, vidaus ir valstybinį auditą.

Plačioji traktuotė yra labiausiai paplitusi ir pripažinta pasaulyje. Ja vadovaujantis dar 1971 metais Amerikos apskaitos asociacijos Audito pagrindinių koncepcijų komitetas auditą apibrėžė kaip „sistemingą įrodymų, liečiančių tvirtinimus apie ekonominius veiksmus ir įvykius, objektyvaus gavimo ir įvertinimo procesą, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriteri-

jų atitikimą bei gautų rezultatų perdavimą suinteresuotiems vartotojams“ [1, p. 18]. Akivaizdu, kad pagal platųjį požiūrį audito samprata iš esmės apima kiekvieną kontrolės formą, o jo ribos galiausiai siekia net vientisą finansinę ūkio kontrolės sistemą.

Laikydami plačiosios audito traktuotės nuostatais, išnagrinėsime šios praktinės veiklos srities pagrindines evoliucijos gaires ir tendencijas, įskaitant kai kuriuos jos formavimosi Lietuvoje ypatumus.

Audito svarba ir būtinumas buvo suprasti jau senovės pasaulyje, kai pirmąsyk buvo atskirtos tokių pagrindinių tų laikų ūkininkavimo subjektų kaip valstybė ir vergvaldinis dvaras turto nuosavybės ir valdymo funkcijos. Senovės romėnų šaltiniai rodo, kad apskaitą dažniausiai vienu metu vedė du specialiai paskirti nepriklausomi asmenys. Tokiu apskaitos organizavimu siekta užkirsti kelią valstybės išdo ar atskiro vergvaldžio ūkio grobstymams. Kartu buvo siekiama patvirtinti atskaitomybės tikslumą. Apskaitos

<sup>1</sup> Pirmąkart lietuviškoje specialiojoje mokslinėje literatūroje ši klasifikacija išnagrineta prof. J. Mackevičiaus [4, p. 36–38].

rašų teisingumui patikrinti naudotas inventori-  
zacijos metodus. Tačiau besąlygiškai nepasi-  
kliauta pirmiau išvardytomis kontrolės prie-  
monėmis. Tais laikais egzistavo vadinamoji  
buhalterių „išklauso“ praktika. Stengdamie-  
si užtikrinti, kad dvaro ūkvedžiai gautų kuo di-  
desnę pelną, juos samdantys savininkai paskir-  
davo kontrolierius, kurių pareiga buvo išklausti  
tikrinamųjų atskaitas. Valstybės lygiu, pavyz-  
džiui, prie kanceliarijų buvo kuriamos specia-  
lios sąskaitybų valdybos, kontroliavusios muitų  
surinkimą, valstybines išlaidas.

Kita audito raidos pakopa – Italijos miestų-  
valstybių suklestėjimo periodas. Jose išliko ir  
toliau buvo plėtojama audito egzistavimo lygia  
greta privačių ir valstybės lygiu tendencija. Ve-  
necijos, Genujos ir Florencijos pirkliai naudo-  
josi auditorių paslaugomis tikrindami grįžtan-  
čių iš Naujojo pasaulio krovinių laivų kapitonų  
atskaitas. Tokiais patikrinimais daugiausia sieki-  
ti užkirsti kelią grobstymams laivuose. Mūsų lai-  
kus pasiekė užrašai apie 1394 metų auditą Pizos  
mieste. Jis buvo organizuotas norint patikrinti,  
kaip valstybės tarnautojai tvarko sąskaitas ir sie-  
kiant atskleisti galimus išėikvojimus ir grobs-  
tymus.

Pirmiesiems rašytiniams šaltiniams apie au-  
ditą Didžiojoje Britanijoje priklauso atskaitos  
apie XIII–XVI amžių manorialinį auditą. Tur-  
būt pirmąjį pasaulyje teisės aktą, reguliuojantį  
auditorių veiklą, 1285 metais Didžiojoje Brita-  
nijoje išleido karalius Edvardas I. Šis įstatymas  
valstybės vardu auditoriams suteikė tam tikrų  
privilegijų. Vadovaujantis juo auditoriais pradė-  
ti skirti ne tik senjorų patikėtiniai, bet ir kai ku-  
rių kategorijų civiliai tarnautojai, pavyzdžiui,  
mokesčių surinkėjai.

Šis pirmųjų pagal įstatymą privalomų patik-  
rinimų tikslas buvo nepriklausomas apskaitos  
rašų ir atskaitų nagrinėjimas, o jį atliekančių  
asmenų darbas maždaug prilygo šiuolaikiniam

finansiniam auditui. Metodas apėmė ne tik  
kruopštų faktų palyginimą su turimomis sumo-  
mis, dokumentais ir kitais duomenimis, auditoriai  
detaliai patikrindavo kiekvieną atliktą ūki-  
nę operaciją (išsistinis patikrinimas). Atrankinio  
tikrinimo koncepcija, kaip audito procedūra, dar  
nebuvo žinoma. Auditą dažniausiai užsakovo  
(karaliaus, bajoro) pavedimu atlikdavo vienas  
asmuo, o jei rezultatai būdavo viešai skelbiami  
– komisija. Suprantama, tuo laiku auditoriai ne-  
turėjo profesinių standartų, nors jau buvo pri-  
versti tikrinti sąžiningai, su reikiamu dėmesiu ir  
pagarba samdančio asmens interesams. Audito-  
riaus nepriklausomybės buvo siekiama pačiam  
„užsakovui“ jį pasirenkant ir draudžiant bet ko-  
kius privačius auditoriaus ir tikrinamo asmens  
kontaktus.

Vėliau reikalavimas atlikti auditą pradėtas  
taikyti globėjų ir bankrotų sąskaitoms. Pradėjus  
tikrinti globėjų sąskaitas, atsirado techninių ka-  
pitalo ir pajamų atskyrimo problemų, kurių  
buvo feodalų dvaruose. Bankrotų sąskaitų au-  
ditas buvo siejamas su tam tikru skepticizmu. Tuo  
metu į bankrotą buvo žiūrima greičiau kaip į  
galimą spekuliaciją ar nusikaltimą, o ne nepa-  
lankių verslo sąlygų išdavą. Todėl, siekiant ap-  
saugoti kreditorius nuo falsifikuotų bankrotų,  
1542 metais Anglijoje įsigaliojo Bankroto įsta-  
tymas, kuris iki XIX amžiaus buvo glaudžiai su-  
sijęs su buhalterių veikla. Pagal jį buhalteriai bu-  
vo reguliariai skiriami bankrutavusių įmonių  
globėjais. Be to, teismai įpareigodavo juos au-  
diuoti šių įmonių sąskaitas, siekiant atskleisti ga-  
limus grobstymus. Todėl dar XIX amžiaus vidu-  
ryje honorarai nuo prieš tai minėtų darbų  
sudarydavo daugiau kaip pusę Didžiojoje Brita-  
nijoje buhalterine veikla užsiimančių asmenų pa-  
jamų. Abiem minėtais bankroto ir globos atve-  
jais teismai turėjo savų interesų. Šis faktas ir  
paskatino „kitų suinteresuotų asmenų“ koncep-  
cijos atsiradimą. Būtent teismas buvo trečioji ša-

lis, tiesiogiai suinteresuota tikrinamo asmens administracine nuobauda.

Apytikriai nuo XVIII amžiaus vidurio Europoje ir Amerikoje pradėjo sparčiai steigtis įvairios akcinės bendrovės. Apsukrūs šių įmonių vadovai kartu su savo pasamdytais buhalteriais sąmoningai priskaičiuodavo didesnį nei iš tikrųjų pelną ir dividendus, kartu „išpūsdami“ savo įmonių akcijų kainas biržoje. Specialistų vertinimais, pirmas dokumentaliai užfiksuotas tokios spekuliacinės veiklos atvejis yra Pietų jūros kompanijos žlugimas Didžiojoje Britanijoje 1720 metais. Šis įvykis istorijoje žinomas kaip „Pietų jūros burbulas“. Paašikėjus, kad kompanijos direktoratas nesugeba nei įvykdyti prisiimtų dividendų išmokėjimo įsipareigojimų, nei išpirkti išleistų į biržos apyvartą akcijų, įsikūso valstybės institucijos. Jos paskyrė buhalterį Čarlzą Snelą atlikti nepriklausomą papildomą šios įmonės pagalbinių apskaitos įrašų patikrinimą.

Maždaug tuo pačiu metu paplito nuosekli standartizuota dvejetainė apskaitos sistema, išrasta Lukos Pačiolio. Sukurta dar XVI amžiuje, tiksliai XVIII amžiaus pabaigoje – XIX amžiaus pradžioje, ji pripažinta pakankamai gera atskaitomybės tikslumo kontrolės ir grobstymų prevencijos priemone. B. F. Fosteris savo 1836 metų darbe „Komerčinė apskaita“ ją įvertino šitaip: „...itališkas dvejetainis įrašo debete ir kredite metodas, būdamas garsus, išsiskiria iš visų kitų ne tik savo pavadinimu, bet ir kaip labiausiai nepriklaštingas, labiausiai elegantiškas ir leidžiantis pirkliais išgauti maksimalų prekybinės informacijos kiekį arba tarnauti kitiems kontrolės tikslams“ [8, p. 2].

Todėl, siekiant užkirsti kelią nesąžiningiems sandėriams minėtu laikotarpiu pradėta apskaitos darbuotojų profesinės veiklos valstybinio reguliavimo praktika. Svarbus to meto laimėjimas – valstybės lygiu pripažinta būtinybė atlikti nepriklausomą mažų ir didelių įmonių sąskaitų

analizę. Šios įstatymų kūrimo srities pradininkė – Didžiosios Britanijos vyriausybė. 1720 metais šios šalies parlamentas priėmė „Muilo burbulų aktą“, kuris uždraudė korporacinę verslo veiklos organizavimo formą ir vienintele galima pripažino partnerystę. Beje, visuomenės spaudimu Aktas buvo panaikintas tik 1825 metais. Nuo 1844 metų Didžiojoje Britanijoje išleista keletas kompanijų veiklą reglamentuojančių įstatymų, kurie nustatė, kad valdytojai privalo kartą per metus pateikti akcininkams jų pasirašytą įmonės balansinę ataskaitą ir samdyti nepriklausomą buhalterį (auditorių) atskaitomybei patikrinti ir patvirtinti. Analogiški įstatymai dėl privalomo nepriklausomo audito kiek vėliau buvo priimti Prancūzijoje (1867 m.) ir JAV (1887 m.).

Visi minėti veiksniai XIX amžiaus pradžioje radikaliai padidino buhalterijų, specialiai parengtų profesionaliai atlikti nepriklausomą auditą, paklausą. Specialiojoje literatūroje minimas faktas apie galbūt pirmąjį buhalterį iš Edinburgo, kuris nuo 1786 metų iki 1837 metų vertėsi visuomenine apskaitos praktika (auditu) ir 1809 metais uždirbo iš šios veiklos daugiau nei 20 tūkst. svarų sterlingų [5, p. 1].

Anglijoje priimtas 1844–1845 metų Kompanijų aktas sudarė sąlygas kurtis apskaitos firmoms, kurios teikdavo audito, finansinių ataskaitų rengimo, objektų įvertinimo juos paroduojant ar likviduojant, mokesčių apskaičiavimo ir kitas paslaugas. Šio įstatymo įsigaliojimas netiesiogiai paskatino atsirasti nepriklausomų auditorių atliekamus kitus su auditu susijusius darbus – konsultavimą ir ekspertines paslaugas.

Kaip savarankiška praktinės profesinės veiklos sritis, nepriklausomas auditas susiformavo tik XIX amžiaus pabaigoje. Būtent tuo laiku tolesnei rinkos santykių plėtrai reikėjo didelių kapitalo investicijų. Akcijų kotiravimui fondų biržoje gauti paskolų iš privačių asmenų arba bankų suinteresuotiems asmenims reikėjo pateikti sa-

vo kompanijos finansinę atskaitomybę, prieš tai patikrinus jos tikslumą ir patikimumą. Tokias paslaugas pradėjo teikti nepriklausomi buhalteriai, plačios visuomenės vadinti auditoriais. Jie pradėjo kurti įvairias profesines buhalterių organizacijas arba sąjungas ir reikalavo iš savo šalių vyriausybių teisiskai įforminti jų veiklą.

Pirmosios profesinės apskaitos organizacijos (sąjungos, bendrijos) atsirado Škotijoje 1853 metais. Vis dėlto oficialia išorinio nepriklausomo audito atsiradimo data laikoma 1854 metų spalio 23-ioji. Šią dieną Edinburgo buhalterių sąjungai buvo suteiktas karališkasis statusas, o jos nariai gavo „privilegijuotų buhalterių“ vardą. Pirmosios profesinės apskaitos organizacijos buvo negausios. Edinburgo buhalterių sąjungai priklausė 180 narių, Glazgo buhalterių institutui – 144, Aberdino buhalterių sąjungai – 22 nariai. [domu, kad 1990 metų rugsėjį įkurtoje Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijoje (LBAA) buvo 98 nariai [4, p. 25].

Škotijos buhalterių patirtis greitai perimta Didžiojoje Britanijoje ir už jos ribų. Iki XX amžiaus pradžios pasaulyje iš viso buvo 12 profesinių buhalterių organizacijų [4, p. 26]. Dabar analogiškos organizacijos egzistuoja praktiškai visose rinkos ekonomikos šalyse. Beje, jų veikla dažniausiai reglamentuojama visuomeninių buhalterių ir / arba auditorių instituto, palatos arba asociacijos statusu. Kiekvienoje šalyje auditoriaus profesija vadinama skirtingai. Lietuvoje kartu su LBAA šalies auditorių interesams atstovauja Lietuvos auditorių asociacija (LAA), Nepriklausomų audito firmų asociacija (NAFA) bei Vidaus auditorių asociacija (VAA). Audito veiklą, įskaitant jos teisinės ir metodinės bazės kūrimą, koordinuoja Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas bei Auditorių rūmai.

Analogiški bandymai XIX amžiaus pabaigoje – XX amžiaus pradžioje Rusijos imperijoje, kuriai tuo laiku priklausė ir Lietuva, organizuo-

ti visos valstybės mastu veikiančią Prisiekusiujų buhalterių (sąskaitininkų) institutą apsiribojo tik jo veiklą reglamentuojančių dokumentų parengimu.

Pirmasis idėją įkurti Rusijoje sąskaitininkų sąjungą 1889 metais, susipažinęs su Anglijos privilegijuotų buhalterių instituto veikla, pasiūlė rusiškos sąskaitybės autorius F. V. Ezerskis. Tam tikslui pasiekti jo pastangomis 1892 metų birželį Maskvoje buvo įkurta Sąskaitininkų draugija, kuri, deja, neperaugo į visos Rusijos imperijos buhalterių organizaciją, nes nesusgebėta pritraukti į savo gretas „šiaurės sostinės“ – Sankt Peterburgo atstovų.

1894 metų gruodį Sankt Peterburgo komercinių žinių platinimo draugijoje minint Lukos Pačiolio gimimo 400-ąsias metines jos garbės narys I. D. Gopfengauzenas pasiūlė įsteigti Prisiekusiujų buhalterių institutą. Instituto steigiamieji dokumentai skubos tvarka buvo parengti ir perduoti Rusijos finansų ministerijai. Tačiau ministerija pasiūlė juos tobulinti. Taip atsirado dar trys šios draugijos parengti projektai: Prisiekusiujų buhalterių instituto, Prisiekusiujų buhalterių ir sąskaitininkų instituto ir galiausiai Prisiekusiujų sąskaitininkų instituto. Du paskutiniai papildomai buvo svarstomi 1896 metais ir 1898 metais Rusijos finansų ministerijoje bei Sąskaitininkų draugijoje; nustatyta juose esant įvairių svarbių trūkumų [10, p. 5–7].

1898 metų rugpjūtį Sąskaitininkų draugija perdavė Finansų ministerijai savo Sąskaitininkų sąjungos projektą, kuris buvo grindžiamas sąjunginiais pagrindais. Dar du kartus (1899 metų sausį ir 1901 metų kovą) Finansų ministerijoje nesėkmingai vyko komisijos posėdžiai, kuriuose dalyvavo minėtų draugijų atstovai, siekiant suderinti projektus. Vėliau klausimas išbrauktas iš darbotvarkės ir ilgam laikui pamirštas dėl rusų–japonų karo ir revoliucinio judėjimo.

1909 metų birželį Maskvoje I visos Rusijos buhalterių suvažiavimo metu buvo padarytas paskutinis bandymas sukurti ikirevoliucinėje Rusijos imperijoje Prisieusiųjų buhalterių institutą. Deja, išleidus suvažiavimo medžiagą, prasi-dėję nesutarimai dėl dalyvių įnašo ir išdavų įvertinimo paralyžiavo visą tolesnį darbą.

Nors profesinės Rusijos imperijos buhalterių organizacijos ir nepasisekė įkurti, bet auditas, kaip reiškinys, egzistavo ir buvo vadinamas „revizija“. Tačiau nepriklausomas akcinių bendrovių metinių ataskaitų patikrinimas buvo atliekamas neprofesionaliai: revizijos komisijas sudarydavo akcininkai ir kiti apskaitos neišmanantys asmenys; praktiškai nebuvo metodinės literatūros. Į tai atkreipė dėmesį M. J. Batenkovas savo 1895 metų veikalė. Jis pateikė patikrinimų atlikimo būdus ir priemones bei svarbiausią revizijų tikslą Rusijos imperijoje – laiku užkirsti kelią piktnaudžiavimams ar bent juos atskleisti [9, p. 1–8]. Analogiška situacija išliko ir nepriklausomoje tarpukario Lietuvoje. Kaip rodo L. Krivkos atlikti tyrimai, tuo metu šalies ekonomistai savo rašiniuose termino *auditas* nevartojo, bet vartojo sąvokas *revizija* ir *kontrolė*, kurių esmė faktiškai atitiko audito sampratą [2, p. 59].

XX amžiaus pradžioje tobulėjant apskaitos sistemai ir keičiantis organizacinei jos struktūrai, atliekant auditą atsirado galimybė naudoti atrankos metodą. Tai patvirtino ir teisėjo kalba 1895 metų byloje „Londonas ir visuotinis bankas“. Atrankos panaudojimą, atliekant nepriklausomą auditą JAV, patvirtina ir 1900 metų egzaminų klausimų Niujorko diplomuoto visuomeninio buhalterio sertifikatai gauti, turinys. Priežastis, dėl kurios auditoriai perėjo nuo detalaus tikrinimo prie atrankinio testavimo, buvo ta, kad jie fiziškai negalėjo patikrinti kiekvienos ūkininkavimo vienetų, kurių nuolat daugėjo, operacijos.

Galima tvirtinti, kad įmonių atrankinio tikrinimo ir vidaus kontrolės sistemos sąsajos dėsi-ningumus auditoriai suvokė tik mūsų šimtmečio pradžioje. Tikriausiai vienas iš pirmųjų vidaus audito svarbą priimančių sprendimus dėl audito detalaus testavimo lygio pripažino L. R. Diksis savo 1905 metų knygoje „Auditas“.

Auditoriams pripažinus vidaus kontrolės sistemos efektyvumą įvertinimą neatsiejama audito dalimi, atsirado vidaus audito funkcija. Pirmosios vidaus audito tarnybos dažniausiai buvo steigiamos stambiose akcinėse bendrovėse. Šios tarnybos patvirtindavo, ar apskaita ir atskaitomybė atitinka taikomus principus ir įstatymus bei padėdavo vadybininkams sumažinti atsakomybę dėl jiems pavestos kompanijų turto apsaugos. Manoma, kad Amerikos nacionalinis geležinkelis yra pirmoji organizacija, savo valdymo sistemoje įdiegusi vidaus audito tarnybą, o pirmieji vidaus auditoriai – keliaujantys geležinkelio auditoriai. Jų pareiga buvo lankyti geležinkelio bilietai ir frachto agentus bei tikrinti bilietai realizacijos, frachtų rinkliavos ir kitų piniginių įplaukų apskaitos teisingumą. Iš šios veiklos atsirado vidaus auditas – funkcija, vykdoma visoje stambiose rinkos ekonomikos šalių įmonėse, nesvarbu, jos yra pelno ar ne pelno, privačios arba valstybinės. Vidaus auditoriaus profesijos atsiradimas istoriškai siejamas su 1941 metais įsteigta nacionaline JAV vidaus auditorių organizacija – Vidaus auditorių institutu. Netrukus po Antrojo pasaulinio karo institutas peraugo į tarptautinį. Šiandien jis atstovauja daugiau nei 25 tūkstančių savo narių interesams.

Šio šimtmečio pradžioje pasikeitusi JAV audito paslaugų paklausa radikaliai paveikė iki tol galiojusią audito tikslų nustatymo sistemą. Pirmajame dideliame audito teorijos darbe „Audito teorija ir praktika“ (autorius R. H. Montgomeris) apibrėžiami pasikeitę XX amžiaus pradžioje audito tikslai: 1) išsiaiškinti tikrą įmo-

nės finansinę padėtį ir pajamas (pelną); 2) atskleisti grobstymus ir klaidas (...antrinis tikslas) [6, p. 13].

Iki XX amžiaus septintojo dešimtmečio įvyko tik neesminiai audito tikslų ir metodų pakeitimai. Svarbiausias tikslas, kaip ir anksčiau, buvo tikrinamos finansinės atskaitomybės patikimumas, skiriant didelį dėmesį išaiškinti grobstymus. Be to, pakankamai daug šio periodo audito techninių priemonių buvo tiesiogiai sukurtos faktų iškraipymams atskleisti. Specialiojoje literatūroje neegzistavo bendros nuomonės dėl auditoriaus atsakomybės už faktų iškraipymo atskleidimą audito metu. Galiausiai dauguma specialistų, nors ir su pastabomis, sutiko, kad klaidų ir pažeidimų išsiaiškinimas vis dar yra išorinio audito tikslas, tačiau ne pagrindinis.

Rinkos ekonomikos šalyse išorinio audito tikslai skirtingi. Kai kuriose šalyse auditorius privalo pateikti išvadą, ar tikrinamos įmonės finansinė atskaitomybė atitinka šalies įstatymus (Vokietijoje, Prancūzijoje, Italijoje), kitose – ar atskaitomybė patikima ir atitinka profesinius apskaitos standartus (Kanadoje, JAV, Japonijoje), trečioje – ar atitinka abu kriterijus (Didžiojoje Britanijoje).

Remiantis LR audito įstatymu, Lietuva priklauso trečiajai šalių grupei, nes auditoriaus išvadoje būtina atskleisti, ar audituotos įmonės finansinė atskaitomybė atitinka LR teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat LR taikomas bendruosius apskaitos principus [4, p. 2].

Taigi, auditui plėtojantis, nuosekliai keitėsi jo tikslai, metodai, mastas. Sąlygiškai galima išskirti šešis audito raidos etapus (žr. 1 lentelę).

Nuo XX amžiaus septintojo dešimtmečio prasidėjo iš esmės naujas audito raidos etapas – audito harmonizacija regioniniu bei internacionalizacija tarptautiniu lygiu. Apskaitos ir audito normatyvų harmonizavimo ištakos siekia XIX amžių, pirmųjų tarptautinių profesinių buhalterijų konferencijų Europoje laikus. Deja, dėl kalbos barjero anglų–amerikiečių mokyklos atstovai jose nedalyvavo. Iki pat XX amžiaus septintojo dešimtmečio pradžios šios konferencijos buvo neformalios, praktiškai nepadėjo integruoti jose dalyvavusių šalių apskaitą ir auditą reguliuojančius pagrindus.

Dabar audito harmonizavimą koordinuoja tokios regioninės organizacijos kaip Amerikos

1 lentelė. *Audito raidos periodizavimas*

<i>Periodas</i>	<i>Audito rūšys</i>	<i>Audito tikslas</i>	<i>Patikrinimo mastas</i>	<i>Vidaus kontrolės įvertinimas</i>
Senovė – 1600	Išorės Valstybinis	Apgaulės atskleidimas	Detalus	Nėra
1600 – 1850	Išorės Valstybinis	Apgaulės atskleidimas; klaidų aptikimas apskaitos įrašuose	Detalus	Nėra
1850 – 1905	Išorės Valstybinis	Apgaulės atskleidimas; finansinės atskaitomybės teisingumo ir aiškumo nustatymas	Atskiri testai, daugiausiai – detalūs	Nėra
1905 – 1940	Išorės Valstybinis Vidaus	Finansinės atskaitomybės teisingumo ir patikimumo nustatymas; apgaulės ir apskaitos klaidų atskleidimas	Detalus ir testavimas	Silpni požymiai
1940 – 1960	Išorės Valstybinis Vidaus	Finansinės atskaitomybės teisingumo ir patikimumo nustatymas	Daugiausiai testavimas	Didėjantis susidomėjimas
1960 – dabartis	Išorės Valstybinis Vidaus	Finansinės atskaitomybės teisingumo ir patikimumo nustatymas; veiklos efektyvumo, ekonomiškumo, socialinės reikšmės nustatymas	Daugiausiai testavimas	Ypatingas dėmesys

buhalterių konferencija, Azijos ir Ramiojo vandenyno regiono buhalterių konferencija, dvi Afrikos buhalterių grupės (viena jungia angliškai, kita – prancūziškai kalbančių šalių atstovus), Europos buhalterių asociacija (kuriai priklauso ir Lietuvos atstovai). Visos jos organizuoja apskaitos, audito ir mokesčių harmonizavimo komitetų darbą, rengia temines konferencijas savo regionuose, kitaip spartina harmonizavimo eigą. Auditui harmonizuoti Europos mastu labiausiai svarbios visoms ES šalims, suprantama, ir Lietuvai įstojus į ES, privalomos Aštuntosios ES direktyvos bei vadinamojo Žaliojo rašto nuostatos.

Audito internacionalizavimo pradžia siejama su 1977 metais Niujorke įkurta Tarptautine buhalterių federacija (IFAC). Jai patikėtas Buhalterių profesinės etikos kodekso, Tarptautinių audito standartų (ISAs), audito biuletenių, valstybinės ir valdymo apskaitos nuostatų, valstybės įmonių audito žinybų rengimas, profesinis švietimas. Be to, IFAC neturi teisės reikalauti iš organizacijos narių savo šalių standartų suderinimo su tarptautiniais, imtis prieš jas kokių nors sankcijų. Tai rodo IFAC šalių normatyvinės audito bazės, profesionalių buhalterių (auditorių) kvalifikacijos lygio savanoriškos internacionalizacijos pasirinkimą. Taigi tarptautinės bendrijos narės pačios turi ap-

sispręsti, ar jų šalies auditoriai savo veikloje privalo vadovautis ISAa. Kaip žinoma, dabar Lietuvoje *de facto* yra laikomasi ISAa, po to kai 2000 metais LR auditorių rūmų nutarimu buvo priimti nacionaliniai audito standartai, parengti ISAa pagrindu.

Apibendrinant negalima nepastebėti, kad du paskutiniai XX amžiaus dešimtmečiai pasižymėjo inovacijomis audito srityje. Svarbiausios iš jų sugrupuotos pagal pasikeitimo sritis, pateikiamos 2 lentelėje.

Be to, paskutiniuoju XX amžiaus dešimtmečiu audito sistemos kuriamos buvusiose socialistinės sandraugos šalyse, įskaitant Lietuvą. Formaliai vientisa audito sistema LR galutinai susiformavo tik 1999 metais, įsigaliojusius LR audito įstatymui ir kiek vėliau nacionaliniams audito standartams.

Palyginus rinkos ekonomikos šalių ir Lietuvos audito sistemas iki priimančios minėtus nuostatus, įskaitant sovietmetį, galima sakyti, kad tarybinėje Lietuvoje egzistavo tokie audito rūšių analogai kaip vidaus ir valstybinis auditas. Beje, sovietinis valstybinis auditas apėmė valstybinę ir žybinę, vidaus auditas – vidinės ūkinės sistemos kontrolę. Tiesa, valstybinių ir vidaus kontrolierių (auditorių) profesijos su visais joms būdingais

2 lentelė. 1980–2000 metų audito inovacijos

<i>Pasikeitimo sritis</i>	<i>Pasikeitimo charakteristika</i>
Audito objektas	• Perėjimas nuo vien apskaitos sistemos kontrolės prie administravimo ir veiklos kontrolės;
Auditorių komandos sudėtis	• Šiuolaikinis auditorius tapo apibendrintoju, koordinuojančiu auditorių komandos, jungiančios elektroninių sistemų duomenų apdorojimo (EDP) auditorius, vertintojus, aktuarijus, civilius inžinierius ir t. t. darbą;
Auditorių išvadų gavėjai	• vyriausybė, profsąjungos, visuomenė, įvairios užsienio ir tarptautinės organizacijos ir t. t.;
Audito technologija	• audito procedūrų aukštas kompiuterizavimo lygis leido plačiai naudoti statistines, matematinės ir analitines priemones;
Laiko orientacija	• auditas tampa vis labiau perspektyvinis nei retrospektyvinis;
Audito rūšys	• naujų audito rūšių, pvz., ekologinio, socialinių sąnaudų, racionalaus išteklių panaudojimo, visapusiško, preliminarus, atsiradimas

atributais (sertifikavimas, profesinė organizacija arba sąjunga, t. t.) neegzistavo. Tačiau valstybinių auditorių organizacija neįkurta iki šiol.

Vadinasi, Lietuvoje dar reikia sukurti vientisą audito sistemą, adekvačią tai, kuri istoriškai evoliucijos būdu susiformavo išsivysčiusiose rinkos ūkininkavimo sistemos šalyse. Norint sėkmingai įveikti šį kelią bei išvengti esminių klaidų, būtina gerai išmanyti šiuolaikinio audito raidos ypatumus ir tendencijas.

## Įšvados

1. Audito svarba ir būtinumas suprasti jau senovės pasaulyje. Galima išskirti šešis šiuolaikinio audito raidos sistemos etapus, kaip siūloma šio straipsnio 1 lentelėje.

## LITERATŪRA

1. Auditing Concepts Committee, „Report of the Committee on Basic Auditing Concepts“ // *The Accounting Review* 47, Supp. 1972.

2. Krivka L. Audito ištakos // *Apskaitos ir kontrolės laikraščio tęstinis priedas-sąsiuvinis*. Vilnius, 1995.

3. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 59.

4. Mackevičius J. Audito pradmenys. Vilnius: Mintis, 1994.

5. McDougall E. H. History of the Chartered Accounts of Scotland. Edinburg: The Institute of Chartered Accounts of Scotland, 1980.

6. Montgomery Robert H. Auditing Theory and Practice. 3 ed. rev. and ent. New York: The Ronald Press Company, 1923.

2. Nuo XX amžiaus septintojo dešimtmečio pasaulyje prasidėjo naujas audito harmonizavimo ir internacionalizavimo etapas. Lietuvos audito profesijos atstovai ir audito veiklos valstybinės koordinavimo institucijos yra tiesioginiai šių procesų dalyviai. Todėl, kuriant nacionalinę audito normatyvinę bazę, svarbu įvykdyti būtinus ES direktyvų reikalavimus ir deramai pasinaudoti ISAa metodologija.

3. Du paskutiniai XX amžiaus dešimtmečiai pasižymi audito inovacijomis. Tai yra gera bazė Lietuvos auditoriams, kryptingai pasinaudojant jomis savo veikloje, ypač nacionalinių audito įmonių lygmeniu, žengti į priekį neatsilikant nuo kitų rinkos šalių auditorių.

7. Stewart J. C. Pioneers of a profession. Edinburg: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1977.

8. The European Accounting Guide / Ed. by P. Alesccuder. London: Academic Press, 1992.

9. К вопросу организации института бухгалтеров (счетоводов). Историческая справка. Москва: Московское общество счетоводов, 1909.

10. Батеньков М. Я. Руководство производить ревизии и проверять отчёты в банках, правлениях акционерных обществ, коммерческих конторах и других общественных учреждениях с объяснением счетоводства, составлением счетов и устройства контроля. Нижний Новгород, 1895.

## THE HISTORICAL ASPECTS AND TENDENCIES OF AUDITING SYSTEM DEVELOPMENT

### Aleksandra Pečiūrienė

#### Summary

Successful development of the modern auditing system in the Lithuanian market economy is impossible without its history's analysis and evaluation of the main development tendencies. Widespread auditing klasification by volume and performers and „wide“ auditing concept treatment is accepted. Main directions and

features of the auditing evolution since antiquity are determined. Six stages of auditing development are proposed. Prospects for the Lithuanian auditing in the modern regional harmonization and worldwide internationalization, as well as innovations processes of the auditing activities, are observed in the paper.

Įteikta 2001 m. kovo mėn.