

LT

LT

LT



EUROPOS KOMISIJA

Briuselis, 2010.10.13
KOM(2010) 561 galutinis

ŽALIOJI KNYGA

Audito politika. Per krizę įgyta patirtis

(Tekstas svarbus EEE)

TURINYS

1.	Įžanga	3
2.	Auditoriaus vaidmuo	6
2.1.	Informacija, kurią auditoriai teikia suinteresuotosioms šalims	7
2.2.	Tarptautiniai audito standartai (TAS)	9
3.	Audito įmonių valdymas ir nepriklausomumas	10
4.	Priežiūra	14
5.	Koncentracija ir rinkos struktūra	15
6.	Europos rinkos kūrimas	18
7.	Supaprastinimas. Mažosios ir vidutinės įmonės ir mažosios ir vidutinės audito įmonės	19
7.1.	Mažosios ir vidutinės įmonės (MVI)	19
7.2.	Mažosios ir vidutinės audito įmonės (MVAĮ)	19
8.	Tarptautinis bendradarbiavimas	20
9.	Tolesni veiksmai	21

ŽALIOJI KNYGA

Audito politika. Per krizę įgyta patirtis

(Tekstas svarbus EEE)

1. ĮŽANGA

Tiek Europoje, tiek kitur iš karto po finansų krizės priimtose priemonėse buvo orientuotos į būtinybę stabilizuoti finansų sistemą¹. Tuo tarpu, kai bankų, rizikos draudimo fondų, reitingų agentūrų, priežiūros institucijų ar centrinių bankų vaidmuo daugeliu atveju buvo svarstomas ir nuodugniai analizuojamas, kol kas mažai dėmesio skirta tam, kaip būtų galima pagerinti audito funkciją, siekiant didesnio finansinio stabilumo. Tai, kad nuo 2007 iki 2009 m. daugelis bankų atskleidė didžiulius tiek balansinių, tiek nebalansinių pozicijų nuostolius, ne tik kelia klausimą, kaip auditoriai galėjo pateikti savo klientams besąlygines tų laikotarpių audito išvadas², bet ir verčia abejoti dabartinės teisinės sistemos tinkamumu ir adekvatumu. Todėl atrodo tinkama, kad vykdant finansų rinkos reguliavimo sistemos reformą būtų toliau svarstomas ir nuodugniai analizuojamas tiek audito vaidmuo, tiek jo apimtis.

Komisija pasiryžusi tarptautiniu lygiu vadovauti šiai diskusijai ir sieks glaudaus tarptautinių partnerių bendradarbiavimo Finansinio stabilumo taryboje ir G20. Auditas kartu su priežiūra ir įmonių valdymu turėtų būti esminis finansinio stabilumo veiksnys, nes juo patvirtinamas visų įmonių finansinės būklės teisingumas. Šiuo patvirtinimu turėtų būti sumažinama faktų iškraipymo rizika ir taip mažinamos bankroto išlaidos, kurias kitu atveju patirtų įmonės suinteresuotosios šalys bei plačioji visuomenė. Griežtas auditas labai svarbus siekiant atkurti rinkos pasitikėjimą; jis padeda apsaugoti investuotojus ir mažina įmonių kapitalo sąnaudas.

Apie tai kalbant, svarbu pažymėti, kad auditoriams tenka svarbus vaidmuo, ir įstatymais jiems pavedama vykdyti teisės aktų nustatytą auditą. Vykdydami šį pavedimą jie atlieka visuomeninį vaidmenį pateikdami nuomonę apie audituojamų subjektų finansinių ataskaitų teisingumą ir sąžiningumą. Todėl auditorių nepriklausomumas turėtų būti audito aplinkos pagrindas. Atėjo laikas įsigilinti, kaip iš tikrųjų vykdomas šis visuomeninis įgaliojimas. Kai kurios suinteresuotosios šalys išreiškė susirūpinimą^{3,4} dėl audito svarbos šiandienos verslo aplinkoje. Kitoms suinteresuotosioms šalims gali būti sunku suprasti, kad institucijos finansinės ataskaitos gali atrodyti „pagrįstos“ ir „iš esmės patikimos“ netgi tuomet, kai ta pati institucija iš tiesų patiria finansinių sunkumų. Turint omenyje, kad šios suinteresuotosios šalys gali nežinoti apie audito ribotumą (reikšmingumą, atrankos metodus, auditoriaus vaidmenį aptinkant sukčiavimą ir vadovybės atsakomybę), atsiranda nepateisintų lūkesčių. Todėl

¹ 2009 m. kovo 4 d. Komisijos pranešimas pavasario Europos Vadovų Tarybai „Europos ekonomikos atkūrimo skatinimas“, COM(2009) 114 galutinis. 2010 m. kovo 4 d. Komisijos komunikatas COM(2010) 2020. 2020 M. EUROPA. Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija.

² Bendruomenių rūmų išdo komisija, *Baning crisis. Reforming corporate governance and pay in the City*, p. 76, 2009 m. <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm200809/cmselect/cmtreasy/519/519.pdf>

³ „Should statutory audit be dropped and assurance needs left to the market?“ Stephen Haddrill, ICAS Aileen Beattie memorial event, 2010 m. balandžio 28 d.

⁴ Maastrichto apskaitos, audito ir informacijos valdymo tyrimų centras: *The Value of Audit*, 2010 m. kovo 1 d.

Komisija pritaria būtinybei pradėti išsamias diskusijas apie tai, ką reikia daryti norint užtikrinti, kad tiek finansinių ataskaitų auditas, tiek auditoriaus išvados atitiktų paskirtį.

Žvelgdama iš platesnės struktūrinės perspektyvos, Komisija pažymi, kad per pastaruosius du dešimtmečius stambios įmonės konsolidavosi į dar stambesnes. Po „Arthur Andersen“ žlugimo dabar liko tik saujelė tokių didelių tarptautinių įmonių ir dar mažiau įmonių, galinčių atlikti didelių, sudėtingų institucijų auditą. Galimas vienos iš šių įmonių žlugimas galėtų ne tik sutrikdyti galimybę gauti audituotą didžiausių bendrovių finansinę informaciją – jis greičiausiai sugriautų investuotojų pasitikėjimą ir galėtų turėti poveikio visos finansų sistemos stabilumui. Todėl galima laikyti, kad kiekviena iš šių stambių tarptautinių įmonių pasiekė sisteminių dydį⁵. Kaip ir kitų didelių finansų sektoriaus įstaigų atveju, yra poreikis toliau ieškoti būdų, kaip sumažinti šią riziką.

Kitas svarbus klausimas – ar turėtų būti leidžiama kuriai nors audito įmonei tapti tokiai svarbiai, kad jos žlugimas rimtai sutrikdytų rinką⁵. Nors didelių įmonių pastangos kuo labiau sumažinti žlugimo riziką buvo įvertintos, nuogastavimai susiję su pagrindiniu klausimu – ar tokios „per didelės, kad žlugtų“ įmonės galėtų potencialiai kelti moralinės žalos riziką. Būtent atsižvelgiant į tokius nuogastavimus ir laikantis bankų sektoriuje svarstomo požiūrio turėtų būti aktyviai tiriamos tokių sisteminių įmonių metodiško veiklos nutraukimo koncepcijos, įskaitant likvidavimo planus (angl. *living wills*).

Komisija pripažįsta, kad audito paslaugų teikimo didelėms bendrovėms tęstinumas labai svarbus finansiniam stabilumui užtikrinti⁶. Tuo tikslu turėtų būti toliau nagrinėjamos tokios galimybės kaip nesisteminių įmonių pajėgumų didinimas ir sisteminių įmonių mažinimo arba restruktūrizavimo pliusai ir minusai. Komisija taip pat norėtų nagrinėti galimybes mažinti esamas kliūtis patekti į audito rinką, įskaitant diskusiją dėl esamų nuosavybės taisyklių ir daugumos audito įmonių naudojamo partnerystės modelio.

Bet kokia rinkos konfigūracija turėtų būti susijusi su veiksminga priežiūros sistema, kuri būtų visiškai nepriklausoma nuo auditoriaus profesijos. Negalima leisti, kad dėl struktūrinių pokyčių tarptautiniuose tinkluose atsirastų priežiūros spragų ir išimčių.

Galėtų egzistuoti tikra audito paslaugų bendroji rinka, pagrįsta geresniu taisyklių suderinimu ir „Europos pasu“ auditoriams, suteikiančiu jiems galimybę teikti paslaugas visoje ES.

⁵ Komisijos viešųjų konsultacijų rezultatai (IP/08/1727), 2009 7 15: „...turint omenyje tai, kad trūksta rinkos dalyvių, kurie yra pajėgūs audituoti finansų įstaigas, vienos iš Didžiojo ketverto įmonių žlugimas sukeltų dar rimtesnių pasekmių šiai klientų kategorijai. Tokia netektis taip pat turėtų didelio poveikio visuomenės pasitikėjimui audito paslaugomis. Turint omenyje esminį auditorių vaidmenį bendrovių ir investuotojų santykiuose, tai taip pat galėtų sukelti pasitikėjimo krizę finansų rinkose. Todėl dabartinė koncentracija didelių valstybinių bendrovių audito paslaugų rinkoje kelia grėsmę finansų rinkų stabilumui.“

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/consultation2008/summary_report_en.pdf. Taip pat žr. nuosavybės taisyklių, kurios taikomos audito įmonėms, ir jų pasekmių audito rinkos koncentracijai tyrimą, *Oxera*, 2007 m. spalio.

⁶ Tarptautinė vertybinių popierių komisijų organizacija (IOSCO), <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD269.pdf>: „Nepriklausoma audito funkcija didina investuotojų pasitikėjimą kapitalo rinkomis. Nepaprastoji padėtis, susijusi su audito įmone, gali laikinai sutrikdyti įprastą audito funkcijos veiklą kapitalo rinkoje. Audito pajėgumų ir audito paslaugų teikimas taip pat gali sutrikdyti tarptautiniu mastu, jei tarptautinė audito įmonė atsiduria nepaprastojoje padėtyje, kuri išsivysto į krizę. Numatydami problemas ir sąlygas, kurios gali susidaryti, ir rengdami vertybinių popierių rinkos priežiūros institucijų nenumatytų atvejų planus, IOSCO nariai gali siekti sumažinti galimus sutrikimus ir tokiu būdu palaikyti pasitikėjimą rinkomis.“

Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija norėtų pradėti diskusiją apie auditoriaus vaidmenį, audito įmonių valdymą ir nepriklausomumą, auditorių priežiūrą, audito rinkos konfigūraciją, bendrosios audito paslaugų teikimo rinkos sukūrimą, mažosioms ir vidutinėms įmonėms (MVI) ir audito įmonėms (MVAI) skirtų taisyklių supaprastinimą ir tarptautinį bendradarbiavimą atliekant pasaulinių audito tinklų priežiūrą. Komisija pristato šią žaliąją knygą, kuri yra dalis jos holistinio požiūrio, apimančio kitas iniciatyvas finansinio stabilumo srityje. Žalioji knyga taip pat paremta ankstesnių šiais klausimais vykdytų Komisijos tyrimų ir konsultacijų rezultatais. Visų pirma, 2010 m. birželio 2 d. Žaliojoje knygoje dėl bendrojo finansų įstaigų valdymo ir atlyginimų politikos⁷ kalbama apie kai kuriuos nuogastavimus dėl finansų įstaigų audito. Dabartinėje žaliojoje knygoje siekiama išsamiai aptarti auditą, ir ji aprėpia daugiau nei žalioji knyga dėl finansų įstaigų valdymo. Vertinant pastabas dėl šios žaliosios knygos bus taip pat atsižvelgta į žaliosios knygos dėl finansų įstaigų valdymo grįžtamąją informaciją, susijusią su auditu.

Komisija pabrėžia poreikį laikytis diferencijuoto ir suderinto požiūrio, kuris būtų pritaikytas ir proporcingas tiek audituojamos bendrovės, tiek auditoriaus dydžiui ir ypatumams, ir sieks, jei dėl šios žaliosios knygos būtų pateiktas koks nors pasiūlymas, pritaikyti tokį pasiūlymą, kad būtų į tai atsižvelgta. Tai, kas gali būti būtina didelėms sisteminiams institucijoms, gali netikti kitoms į biržos sąrašus įtrauktoms bendrovėms arba MVI ar MVAI. Bet kokioms priemonėms, kurias Komisija pasiūlytų po dabartinių konsultacijų, būtų taikomi geresnio reglamentavimo principai, įskaitant ekonominės naudos ir išlaidų analizę ir poveikio vertinimą.

Komisija aktyviai sieks gauti komentarų iš kuo platesnio suinteresuotųjų šalių rato, kaip antai, investuotojų, skolintojų, vadovybės, darbuotojų, valdžios institucijų, auditorių, mokesčių administratorių, kredito reitingų agentūrų, nuosavo kapitalo analitikų, reguliavimo institucijų, verslo sandorių šalių ir MVI.

Plačios konsultacijos leis Komisijai įvertinti įvairių politikos galimybių sąveiką, tuo pačiu išlaikant išipareigojimą siekti finansinio stabilumo. Šios konsultacijos taip pat padės taip sureguliuoti bet kokių tolesnių priemonių intensyvumą, kad šios atitiktų aptariamų subjektų dydį ir pobūdį. Be to, Komisija pradės išorės tyrimą, kad įvertintų dabartinių taisyklių įgyvendinimą ir poveikį, taip pat surinktų daugiau duomenų apie audito rinkos struktūrą. Šio tyrimo rezultatai bus paskelbti 2011 m.

Klausimai

- | | |
|-----|---|
| (1) | Ar turite bendro pobūdžio pastabų dėl šios žaliosios knygos požiūrio ir tikslų? |
| (2) | Ar manote, kad reikia geriau apibrėžti visuomeninį audito vaidmenį vertinant finansinių ataskaitų teisingumą? |
| (3) | Ar manote, kad galima labiau pakelti bendrąjį audito kokybės lygį? |

⁷ COM (2010) 284 galutinis.

2. AUDITORIAUS VAIDMUO

Įstatymais reikalaujama, kad ribotos atsakomybės bendrovių metinės ataskaitos būtų audituojamos⁸. Tai, kad bendrovės finansinės ataskaitos yra audituojamos, nereiškia, kad auditorius privalo užtikrinti, kad audituojamose sąskaitose visiškai nebūtų netikslumų. Teigdami, kad finansinėse ataskaitose parodyta tikra ir teisinga padėtis pagal atitinkamą finansinės atskaitomybės tvarką⁹, auditoriai pateikia „pakankamą užtikrinimą“¹⁰, kad visose finansinėse ataskaitose nėra dėl sukčiavimo ar klaidų atsiradusių esminių netikslumų¹¹. Todėl auditoriai siekia kuo labiau sumažinti riziką¹², kad praėjusių laikotarpių finansinė informacija, pateikta laikantis tam tikros apskaitos tvarkos, būtų iš esmės netikslė. Komisija pažymi, kad teisės aktų nustatytas auditas iš nepriklausomo pajamų, išlaidų, turto ir įsipareigojimų patikrinimo išsivystė į rizika grindžiamą metodą.

Dabartinė praktika rodo, kad pirma minėtu „pakankamu užtikrinimu“ siekiama ne tiek užtikrinti, kad finansinės ataskaitos parodytų tikrą ir teisingą padėtį, kiek užtikrinti, kad finansinės ataskaitos būtų parengtos laikantis taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Bankų krizė parodė, kad auditorių nuomonėse daugiau dėmesio turėtų būti skiriama turiniui, o ne formai; tai apima ir užtikrinimą, kad nebūtų naudojamos įvairių jurisdikcijų reguliavimo sistemų skirtumais. Svarbu pažymėti, kad tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) yra grindžiami prielaida, kad laikomasi tikros ir teisingos padėties ir turinio pirmenybės prieš formą principų¹³.

Žinios, kurias savo darbo metu sukaupia išorės auditoriai, gali būti naudingos priežiūros institucijoms, ir Komisija pripažįsta poreikį stiprinti auditorių ir priežiūros institucijų bendradarbiavimą¹⁴. Tačiau ji pažymi, kad negalima leisti, kad bet koks tolesnis auditorių ir priežiūros institucijų bendradarbiavimas, nors ir labai pageidautinas, ištrintų aiškias auditorių ir priežiūros institucijų atsakomybės ribas.

⁸ Pagal 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtąją Tarybos direktyvą 78/660/EEB dėl tam tikrų rūšių bendrovių metinės finansinės atskaitomybės, 1983 m. birželio 13 d. Septintąją Tarybos direktyvą 83/349/EEB dėl konsoliduotos atskaitomybės, 1986 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyvą 86/635/EEB dėl bankų ir kitų finansų įstaigų metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės ir 1991 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą 91/674/EEB dėl draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės reikalaujama, kad metinių finansinių ataskaitų ir konsoliduotų finansinių ataskaitų auditą atliktų vienas arba keli tokį auditą atlikti įgalioti asmenys. 2004 m. gruodžio 15 d. Direktyvos 2004/109/EB dėl informacijos apie emitentus, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, skaidrumo reikalavimų suderinimo 4 straipsnio 2 dalies a punkte reikalaujama, kad emitentų finansinėse ataskaitose būtų pateiktos audituotos finansinės ataskaitos.

⁹ Direktyvos 78/660/EEB dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių 51a straipsnio 1 dalies a punktas.

¹⁰ Pakankamas užtikrinimas paprastai apibrėžiamas kaip aukšto, bet ne absoliutaus lygio užtikrinimas.

¹¹ 200-asis tarptautinis audito standartas (TAS), Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus, 11 dalis. Sukčiavimas audito kontekste reiškia tyčinį kieno nors veiksma bendrovėje, siekiant neteisingo arba neteisėto pranašumo. Šiame kontekste galima toliau plėtoti sukčiavimo tikimybės koncepciją, kuri yra labai svarbi.

¹² Auditoriai mažina audito riziką taikydami įvairias procedūras, įskaitant bendrovės rizikos nustatymą, atitinkamų vidaus kontrolės priemonių įvertinimą, pavyzdžių testus, tiesioginius trečiųjų šalių patvirtinimus, pokalbius su vadovybe ir t. t. Šiuo požiūriu svarbi užduotis yra nustatyti lygį, kada netikslumas būtų reikšmingas.

¹³ 1-asis TAS, 17 ir 21 dalys ir TFAS sistema. Kiti svarbūs principai yra neutralumas, išsamumas ir atsargumas.

¹⁴ Žr. 3.1 klausimą Žaliojoje knygoje dėl bendrojo finansų įstaigų valdymo ir atlyginimų politikos, COM (2010) 284, p. 15: „Ar reikia stiprinti išorės auditorių ir priežiūros institucijų bendradarbiavimą? Jei taip, kokių būdu?“ Iš įvairių iki šiol gautų atsakymų atrodo, kad išorės auditorių ir priežiūros institucijų bendradarbiavimo stiprinimui yra iš esmės pritariama.

2.1. Informacija, kurią auditoriai teikia suinteresuotosiems šalims

Svarbu aiškiai apibrėžti, kokią informaciją auditoriai turėtų perduoti suinteresuotosiems šalims, pateikdami savo nuomonę ir išvadas; tai reikėtų, kad reikėtų ne tik peržiūrėti audito išvadą, bet ir apsvarstyti galimybę pateikti papildomą informaciją apie audito metodiką, paaiškinant, koku mastu buvo atliktas esminis audituojamos įmonės balanso patikrinimas.

Aukštesnis suinteresuotosiems šalims suteikiamo užtikrinimo lygis

Žvelgiant iš vartotojų perspektyvos, auditoriai turėtų suteikti suinteresuotosiems šalims labai aukšto lygio užtikrinimą dėl balanso elementų ir šių elementų vertinimo balanso datą. Komisija nori panagrinėti galimybę grįžti prie pagrindų daug dėmesio skiriant esminiam balanso patikrinimui ir mažiau pasitikint atitiktimi ir sistemų darbu, t. y. užduotimis, kurios turėtų likti visų pirma kliento atsakomybė ir apskritai būti vidaus audito subjektas. Auditoriai galėtų atskleisti, kurie elementai buvo patikrinti tiesiogiai, o kurie – remiantis profesine nuovoka, vidaus modeliais, hipotezėmis ir vadovybės paaiškinimais. Siekdami parodyti tikrą ir teisingą padėtį, auditoriai turėtų užtikrinti, kad turiniui būtų teikiama pirmenybė prieš formą.

Auditoriaus elgesys

Nors pirminė atsakomybė už patikimos finansinės informacijos pateikimą tenka audituojamų įmonių vadovybei, auditoriai galėtų aktyviai kelti klausimus vadovybei iš vartotojo perspektyvos; būtų labai svarbu panaudoti „profesinį skepticizmą“ audituojamos įmonės atžvilgiu¹⁵. Toks skepticizmas taip pat galėtų būti taikomas esminės atskleidžiamos finansinių ataskaitų informacijos atžvilgiu, ir dėl to audito išvadoje gali atsirasti atitinkama „dalyko pabrėžimo“ pastraipa¹⁷. Tačiau reikia vengti teikti daug informacijos, kuri yra ne tokia reikšminga suinteresuotosiems šalims.

Sąlyginės audito išvados

Viena svarbiausių problemų audito aplinkoje yra neigiama nuomonė apie sąlyginę audito išvadą. Taip įsitvirtino „viskas arba nieko“ paradigma, kai „sąlygos audito išvadoje“ tapo tarsi praeiksmu tiek klientams, tiek auditoriams. Skirtingai nuo reitingų agentūrų ir nuosavo kapitalo analitikų, auditoriai neskirsto audituojamų klientų į kategorijas; taip yra todėl, kad auditorius iš tikrųjų išreiškia nuomonę apie finansinių ataskaitų teisingumą, o ne santykinius veiklos rezultatus ir netgi ne santykinę vieno ataskaitas teikiančio subjekto finansinių ataskaitų kokybę, palyginti su kitu. Reikėtų pasvarstyti, ar tokia informacija kaip potenciali

¹⁵ 2010 m. birželio mėn. Finansinių paslaugų tarnyba (FSA) ir Finansinės atskaitomybės taryba (FRC) paskelbė konsultacijoms skirtą dokumentą, kuriame svarstoma, ar auditoriai visada buvo pakankamai skeptiški ir skyrė pakankamai dėmesio vadovybės šališkumo rodikliams nagrinėdami esmines finansinės apskaitos ir informacijos atskleidimo sritis, kurios labai priklauso nuo vadovybės vertinimo. – <http://www.frc.org.uk/press/pub2303.html>

¹⁶ Profesinis skepticizmas taip pat gali būti labai svarbus nustatant sukčiavimą arba užkertant jam kelią.

¹⁷ Dalyko pabrėžimo pastraipa yra įtraukiama į audito ataskaitą, kai atsiranda neįprastas punktas, kuris, auditoriaus nuomone, yra esminis, todėl turėtų būti atskleistas, kad vartotojas (-ai) galėtų geriau suprasti finansines ataskaitas. Taip pat verta paminėti, kad dalyko pabrėžimo pastraipa neturi įtakos auditoriaus nuomonei apie finansines ataskaitas.

rizika, sektoriaus raida, prekių ir valiutų kursų rizika ir t.t., pateikiama kartu arba kaip auditoriaus ataskaitos dalis, galėtų duoti daugiau naudos suinteresuotosioms šalims¹⁸.

Geresnė išorės komunikacija

Auditoriaus atsakomybė teikti informaciją gali būti peržiūrėta, siekiant pagerinti bendrą komunikacijos procesą ir taip pagerinti audito pridėtinės vertės suvokimą. Pavyzdžiui, JK neseniai peržiūrėjo savo modelį, kad auditorių išvados būtų glaustesnės, ir svarsto galimybę padaryti, kad jos būtų informatyvesnės. Pagal Prancūzijos komercinį kodeksą reikalaujama, kad auditoriai viešai pagrįstų audito nuomonę teikdami išvadą dėl metinių ataskaitų. Tai taip pat reiškia, kad jie turi įvertinti bendrovės apskaitos metodų, reikšmingų arba svarbių apskaitinių įverčių, taip pat, jei reikia, vidaus kontrolės elementų pasirinkimą ar naudojimą.

Kitas galimas klausimas – koku mastu visuomenę dominanti informacija, kurią turi auditoriai, turėtų būti pateikiama visuomenei. Tokios informacijos pavyzdžiai gali būti įmonės būsimos rizikos ar įvykių tikimybė, intelektinei nuosavybei grėsianti rizika, koks būtų neigiamas poveikis nematerialiajam turtui ir t. t.

Kitas aspektas, į kurį reikia atsižvelgti, yra auditoriaus informacijos perdavimo suinteresuotosioms šalims savalaikiškumas ir dažnumas. Dažnai teigiama, kad auditoriaus nuomonės pateikiama per vėlai.

Geresnė vidaus komunikacija

Reikėtų užtikrinti reguliarių bendrovės audito komiteto, išorės auditoriaus (t. y. teisės aktų nustatyto auditoriaus) ir vidaus auditoriaus dialogą. Tai užtikrintų, kad nebūtų spragų bendrame atitikties, rizikos stebėsenos įvertinime bei esminiame turto, įsipareigojimų, pajamų ir išlaidų patikrinime. Geras tokios komunikacijos pavyzdys randamas Vokietijos teisės aktuose, kuriais reikalaujama, kad išorės auditorius priežiūros valdybai pateiktų išsamios formos išvadą. Tokioje išvadoje, kuri nebūtų skelbiama viešai, išsamiau negu auditoriaus išvadoje apibendrinami esminiai audito pastebėjimai dėl veiklos tęstinumo prielaidos ir susijusių stebėsenos sistemų, būsimos plėtos ir rizikos, su kuria susiduria bendrovė, reikšmingos informacijos atskleidimo, nustatytų netikslumų, taikytų apskaitos metodų ar kokių nors „pagražintų“ (angl. *window dressing*) sandorių.

Tačiau toks sustiprintas dialogas neturėtų kelti pavojaus teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus nepriklausomumui.

Įmonių socialinė ir aplinkosauginė atsakomybė

Įmonių socialinė atsakomybė rodo, kaip įmonės į savo verslo veiklą ir santykius su suinteresuotaisiais subjektais savanoriškai įtraukia socialinius ir aplinkos apsaugos klausimus.

Aiškesnių ataskaitų rengimo taisyklės gali padėti geriau įvertinti ES įmones, o įmonėms bei investuotojams labiau orientuotis į tvarumo problemas.

¹⁸ IOSCO (Tarptautinė vertybinių popierių komisijų organizacija) pasiūlė patobulinti auditoriaus išvadą, siekiant sumažinti nepateisintus lūkesčius, vengti techninio žargono ir peržiūrėti dvigubą audito nuomonių pobūdį. Tobulinti auditorių išvadas taip pat numatyta artimiausių metų TAUSV [Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos] planuose.

Siekiant užtikrinti pakankamą ataskaitose pateikiamos informacijos kokybę ir patikimumą, reikėtų kelti klausimą, ar gali būti reikalingas nepriklausomas ataskaitose pateiktos informacijos patikrinimas ir ar tam tikras vaidmuo šioje srityje turėtų tekti auditoriams.

Auditoriaus įgaliojimų didinimas

Kol kas audito metu daugiausia dėmesio buvo skiriama ankstesnių laikotarpių informacijai. Svarbu apsispręsti, kiek auditoriai turėtų vertinti bendrovės pateiktą perspektyvinę informaciją, ir turint omenyje jų privilegijuotą prieigą prie svarbiausios informacijos, kiek patys auditoriai turėtų teikti įmonės ekonomines ir finansines perspektyvas. Pastarosios būtų itin svarbios kalbant apie veiklos tęstinumą.

Perspektyvų analizę, bent jau didelėms į biržos sąrašus įtrauktoms bendrovėms, iki šiol atliko nuosavo kapitalo analitikai ir kredito reitingų agentūros. Todėl auditoriaus vaidmuo turėtų būti plečiamas ta kryptimi tik jei tai duoda pridėtinės vertės suinteresuotosioms šalims.

Klausimai

- (4) Ar manote, kad auditas turėtų teikti užtikrinimą, kad įmonių finansinė būklė yra gera? Ar auditas tinka tokiam tikslui?
- (5) Ar siekiant sumažinti nepateisintus lūkesčius ir išaiškinti audito vaidmenį reikėtų geriau paaiškinti vartotojams naudojamą audito metodiką?
- (6) Ar reikėtų daugiau laikytis profesinio skepticizmo principo? Kaip būtų galima tai pasiekti?
- (7) Ar reikėtų bandyti pakeisti neigiamą požiūrį, susijusį su sąlygomis audito išvadose? Jeigu taip, kaip tai padaryti?
- (8) Kokia papildoma informacija turėtų būti pateikiama išorės suinteresuotosioms šalims ir kaip?
- (9) Ar išorės auditorių, vidaus auditorių ir audito komiteto dialogas yra pakankamas ir reguliarus? Jeigu ne, kaip būtų galima šį bendravimą pagerinti?
- (10) Ar manote, kad auditoriai turėtų padėti užtikrinti informacijos, kurią bendrovės pateikia socialinės atsakomybės srityje, patikimumą?
- (11) Ar reikalingas reguliaresnis auditoriaus ir suinteresuotųjų šalių bendravimas? Ar reikėtų sutrumpinti laiko tarpą tarp metų pabaigos ir audito nuomonės datos?
- (12) Kokias kitas priemones galima būtų numatyti siekiant padidinti audito vertę?

2.2. Tarptautiniai audito standartai (TAS)

Tarptautinius audito standartus (TAS) ir Tarptautinius kokybės kontrolės standartus (TKKS) nustato Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba, Tarptautinės buhalterijų federacijos valdyba. Kartu su pagrindiniais tarptautiniais partneriais ir organizacijomis Komisija stengiasi pagerinti standartus nustatančių institucijų valdymą ir atskaitomybę.

2006–2009 m. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba, vykdydama vadinamąjį Aiškumo projektą (angl. *Clarity project*), nuodugniai peržiūrėjo ir aiškiau išdėstė TAS. „Paaiškinieji TAS“ turėtų būti pirmą kartą taikomi 2010 fiskalinių metų auditams. „Paaiškinieji TAS“ galėtų būti suvokiami kaip patikimesni daugelyje sričių, negu auditams iki 2009 fiskalinių metų naudoti TAS. Visų pirma, paaiškinieji TAS gali padėti surasti tinkamą atsaką į audito įrodymų, susijusių su tikrosios vertės apskaita, įverčių ir „jautrios“ informacijos teikimu ar požiūriu į susijusių šalių sandorius, pobūdžio pokyčius.

Komisija pažymi, kad po 2009 m. konsultacijų¹⁹ ES suinteresuotosios šalys iš esmės pritaria, kad TAS būtų priimti ES lygiu. Respondentai mano, kad bendri standartai „paaiškinųjų TAS“ ir TKKS forma suteiktų galimybes suderinti ir kokybiškai atlikti auditą, dėl to savo ruožtu gerėtų finansinių ataskaitų kokybė ir didėtų jų patikimumas. Kai kurie respondentai pageidavo, kad būtų tęsiamas darbas siekiant pritaikyti TAS prie MVĮ ir MVAĮ poreikių.

Daugelis valstybių narių jau priėmė paaiškinuosius TAS arba šiuo metu vyksta jų priėmimo procesas; juos taip pat taiko didžiausi audito įmonių tinklai. Jie taip pat pradėti taikyti daugelyje trečiųjų šalių, nors kai kurios iš pagrindinių mūsų tarptautinių partnerių, kaip antai Jungtinės Amerikos Valstijos, jų dar netaiko. Komisija svarsto, kada ir kaip įvesti TAS ES. Jie galėtų būti įvesti privalomomis ir neprivalomomis Bendrijos teisinėmis priemonėmis.

Klausimai

(13) Kokia Jūsų nuomonė apie TAS įvedimą ES?

(14) Ar TAS turėtų būti teisiškai privalomi visoje ES? Jei taip, ar reikėtų taikyti tokį patį patvirtinimo metodą, koks taikomas tvirtinant tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)? Ar atsižvelgiant į tai, kad šiuo metu TAS plačiai naudojami ES, juos naudoti reikėtų toliau skatinti neprivalomomis teisinėmis priemonėmis (rekomendacija, elgesio kodeksas)?

(15) Ar TAS turėtų būti toliau keičiami, kad atitiktų MVĮ ir MVAĮ poreikius?

3. AUDITO ĮMONIŲ VALDYMAS IR NEPRIKLAUTOMUMAS

Kaip daugelyje profesinių sričių, audito įmonėse būtina aktyviai valdyti interesų konfliktus. Tačiau skirtingai nuo daugelio profesinių sričių, auditoriai vykdo teisės aktų nustatytą prievolę; auditas yra privalomas pagal įstatymus. Jo paskirtis yra teisės aktų nustatyta investuotojų, skolintojų ir verslo sandorio šalių, turinčių subjektų, įsteigtų kaip ribotos atsakomybės įmonės, dalį arba verslo interesą joje, apsauga. Todėl nepriklausomumas turėtų būti nepajudinamas audito aplinkos pamatas.

Direktyvoje dėl teisės aktų nustatyto audito (2006/43/EB) (toliau – Direktyva) reikalaujama, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams būtų taikomi profesinės etikos principai ir nustatomi tam tikri nepriklausomumo principai nuo elgesio aspektų iki nuosavybės, mokesčių, rotacijos ar įmonių valdymo (audito komitetai). Šie principai yra

¹⁹ Žr. 2010 m. kovo mėn. konsultacijos pastabų santrauką.
http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/isa_en.htm

perkelti į valstybių narių teisinę aplinką per konkrečius nacionalinius kodeksus arba per privalomus principus, taikomus kartu su Tarptautinės buhalterijų federacijos etikos kodeksu²⁰.

Nepaisydama teisinių nuostatų bei minėto etikos kodekso, Komisija norėtų padidinti auditorių nepriklausomumą ir spręsti interesų konflikto klausimą, neatskiriama nuo dabartinės situacijos, kuriai būdinga tai, kad audituojama bendrovė skiria auditorius ir moka jiems atlygį, rotacija audito įmonėse yra nedidelė ir audito įmonės teikia ne audito paslaugas.

Auditorių skyrimas ir atlygio mokėjimas

Auditorius skiria ir jiems moka subjektas, kuris turi būti audituojamas, ir tai yra komercinio konkurso proceso dalis. Tai, kad auditoriai yra atsakingi prieš audituojamos bendrovės akcininkus ir kitas suinteresuotąsias šalis, nors jiems moka audituojama bendrovė, iškreipia pačią sistemą. Komisija svarsto galimybę taikyti scenarijų, pagal kurį audito vaidmuo būtų teisės aktų nustatytas patikrinimas, kai užduoties skyrimas, atlyginimas ir trukmė būtų trečiosios šalies, galbūt reguliavimo institucijos, o ne pačios bendrovės atsakomybė²¹. Tokia koncepcija gali būti ypač aktuali atliekant didelių bendrovių ir (arba) sisteminių finansų įstaigų finansinių ataskaitų auditą. Šis klausimas turėtų būti nagrinėjamas atsižvelgiant, viena vertus, į didesnio biurokratizmo pavojų, kita vertus, į galimą akivaizdžiai nepriklausomo auditoriaus skyrimo naudą visuomenei.

Privaloma rotacija

Situacijos, kai įmonė dešimtmečius skiria tą pačią audito įmonę, atrodo nesuderinamos su siekiamais nepriklausomumo standartais²². Netgi kai „pagrindiniai audito partneriai“ reguliariai keičiasi, kaip šiuo metu numatyta direktyvoje, familiarumo pavojus išlieka.

Todėl reikėtų apsvarstyti privalomą audito įmonių – ne tik audito partnerių – rotaciją. Komisija pripažįsta argumentus, kad dėl rotacijos prarandamos žinios. Vis dėlto ji norėtų panagrinėti visus tokios rotacijos „už“ ir „prieš“, visų pirma siekiant diegti ir palaikyti objektyvumą ir dinamiškumą audito rinkoje. Kad partneriai, siekdami išlaikyti tam tikrus klientus, nekeistų audito įmonių, rotacijos taisyklėmis, jei jos būtų priimtos, reikėtų užtikrinti, kad keistųsi ne tik įmonės, bet ir partneriai.

Ne audito paslaugos

ES mastu nėra draudimo auditoriams siūlyti audito klientams ne audito paslaugas. Pagal direktyvos 22 straipsnį audito paslaugos neturėtų būti teikiamos tais atvejais, kai tai „objektyvaus, tinkamo ir informuoto trečiojo asmens nuomone pakenktų teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumui“. Ši taisyklė taip pat taikoma ne audito paslaugų teikimui. Kol kas 22 straipsnis visoje ES įgyvendintas labai

²⁰ Tarptautinės buhalterijų federacijos valdybos sudarytas etikos kodeksas, specialistų naudojamas kaip etalonas, nes jų profesiniai rūmai arba jų įmonė laikosi Tarptautinės buhalterijų federacijos standartų. Reguliavimo institucijų nacionaliniu lygiu sukurti kodeksai paprastai yra griežtesni negu Tarptautinės buhalterijų federacijos kodeksas.

²¹ Toks modelis dar neišbandytas (išskyrus Vokietijos kooperatyvus ir taupomuosius bankus).

²² 2006 m. atliktame tyrime daugiau nei pusė atsakiusių bendrovių teigė, kad jų auditorius teikia paslaugas bendrovei daugiau negu 7 metus, o 31 % teigė, kad auditorius nebuvo keistas daugiau negu 15 metų. Bendra tendencija yra tokia, kad kuo didesnė audituojama bendrovė, tuo rečiau keičiamas auditorius. *London Economics*, „Auditorių atsakomybę reglamentuojančių sistemų ekonominio poveikio tyrimas“ (angl. *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes*), 2006 m. rugsėjis, 22 lentelė, 43 p. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/liability/index_en.htm.

skirtingai. Pavyzdžiui, Prancūzijoje galioja visiškas draudimas teikti ne audito paslaugas savo klientams bei griežtai ribojama galimybė auditoriaus tinklo nariams teikti paslaugas audituojamo subjekto grupės nariams. Daugelyje kitų valstybių narių taisyklės yra mažiau ribojančios ir auditoriai vis dar gali teikti ne audito paslaugas savo audito klientams^{23,24}.

Komisija norėtų panagrinėti galimybes sugriežtinti draudimą audito įmonėms teikti ne audito paslaugas. Potencialiai dėl to gali būti sukurtos „vien audito įmonės“, panašios į patikros padalinius. Kadangi auditoriai teikia nepriklausomą nuomonę apie bendrovių finansinę būklę, būtų idealu, jei jos neturėtų jokių verslo interesų audituojamos bendrovės atžvilgiu.

Mokesčio struktūra

Galima būtų numatyti ribas, kokią procentinę dalį mokesčių audito įmonė gali gauti iš vieno audito kliento, palyginti su visomis įmonės pajamomis iš audito²⁵, kartu nustatant, kokią informaciją būtina atskleisti. Būtų naudinga panagrinėti tokių apribojimų plusus ir minusus, ypač kalbant apie jų taikymą mažoms audito įmonėms.

Finansinių ataskaitų skelbimas

Kitas aspektas, kurį reiktų apsvarstyti, – kaip užtikrinti didesnę pačios audito įmonės finansinių ataskaitų skaidrumą. Pasaulinių tinklų atveju skaidrumo reikalavimas turėtų galioti visam tinklui. Be to, verta patyrinėti, ar tokių įmonių finansinės ataskaitos turėtų būti audituojamos ir, turint omenyje galimą konfliktą, kai auditą atlieka konkurentas, ar tokį auditą turėtų atlikti teisės aktų nustatytos įstaigos, kurios audituoja nacionalinio ar net Europos lygio viešųjų įstaigų sąskaitas.

Organizaciniai reikalavimai

Audito įmonės turėtų griežtinti savo valdymo ir organizacinius reikalavimus, kad toliau mažintų interesų konfliktus ir didintų savo nepriklausomumą. Idėjų galima būtų pasisemti iš Reglamento dėl kredito reitingų agentūrų²⁶. Kita nuoroda yra audito įmonių valdymo kodeksas, kuris neseniai pradėtas taikyti JK²⁷. Kodekse, be kita ko, numatytas principas, kad audito įmonės turėtų savo valdymo struktūroje paskirti nepriklausomus direktorius konsultantus ir kad audituojamų bendrovių akcininkai turėtų bendrauti su audito įmonėmis, siekdami pagerinti tarpusavio bendravimą ir supratimą.

²³ Reikia pažymėti, kad pagal JAV įstatymus į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditoriams draudžiama teikti kai kurias ne audito paslaugas savo klientams. Tai turi pasekmių ES teikiant ne audito paslaugas bendrovėms, į biržos sąrašus įtrauktoms JAV.

²⁴ Tačiau šiuo klausimu JK FAT neseniai pateikė konkrečius pastebėjimus – Finansinės atskaitomybės tarybos audito patikrinimo skyriaus pranešimas spaudai POB PN 60, 2010 m. rugsėjo 14 d.

²⁵ Pavyzdžiui: Tarptautinės buhalterių federacijos etikos kodekso 290.222 pastraipoje teigiama, kad viešojo intereso subjekto auditorius atskleidžia informaciją apie situacijas, kai mokesčiai iš vieno kliento sudaro daugiau negu 15 % visų įmonės gaunamų pajamų.

²⁶ 2009 m. rugsėjo 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1060/2009 dėl kredito reitingų agentūrų

²⁷ Finansinės atskaitomybės tarybos ir Anglijos ir Velso licencijuotų apskaitininkų instituto (ICAEW) audito įmonių valdymo kodeksas, 2010 m. sausio mėn.

Šiuo metu direktyvoje reikalaujama, kad auditoriams priklausytų didžioji dalis balsų audito įmonėje ir valdybos kontrolė²⁸. Komisija mano, kad šių nuostatų loginis pagrindas turėtų būti peržiūrėtas²⁹.

Kol kas audito įmonės veikė pagal partnerystės modelį (organizuotos kaip partnerystė arba ribotos atsakomybės bendrovė). Tačiau turint omenyje, kad kai kurios didelės bendrovės gerokai išaugo ir tapo sudėtingesnės, neaišku, ar bent viena iš sisteminių įmonių turės pakankamai išteklių patenkinti bet kokią galimą ieškinį. Todėl verta patyrinėti kitokias struktūras, kurios suteiktų galimybę audito įmonėms pritraukti kapitalo iš kitų šaltinių. Šios alternatyvios struktūros turėtų numatyti apsaugos priemones (pavyzdžiui, valdymo srityje), kad būtų užtikrinta, kad išorės savininkai nesikištų į audito darbą.

Toks žingsnis taip pat galėtų padėti nesisisteminėms įmonėms gauti prieigą prie didesnių lėšų ir sudarytų joms galimybes padidinti savo pajėgumus ir greičiau augti.

Grupių auditas

Didelių, įvairiose jurisdikcijose veikiančių grupių auditą paprastai vykdo stambūs pasauliniai tinklai, kad būtų užtikrintas tokiame auditui reikalingas aukštas išteklių lygis. Komisija sutinka su daugeliu audito priežiūros institucijų visame pasaulyje, kurios laiko, kad grupės auditoriaus vaidmuo turi būti sustiprintas. Reikalingi susitarimai, kuriais būtų sudarytos sąlygos grupės auditoriui atlikti savo vaidmenį ir pareigas. Grupės auditoriai turėtų turėti galimybę susipažinti su visų auditorių, tikrinančių grupės padalinius, išvadomis ir kitais dokumentais. Grupės auditoriai turėtų dalyvauti visame audito procese ir turėti aiškų bendrą vaizdą, kad galėtų pagrįsti ir apginti grupės audito nuomonę.

Klausimai

- (16) Ar egzistuoja konfliktas, jei audituojamas subjektas skiria auditorių ir moka jam atlygį? Kokią alternatyvią tvarką siūlytumėte tokioje situacijoje?
- (17) Ar trečiosios šalies paskyrimas būtų tam tikrais atvejais pagrįstas?
- (18) Ar nepertraukiamos audito įmonių užduoties trukmė turėtų būti ribojama? Jei taip, kokia turėtų būti ilgiausia audito įmonės užduoties trukmė?
- (19) Ar audito įmonėms turėtų būti draudžiama teikti ne audito paslaugas? Ar toks draudimas turėtų būti taikomas visoms įmonėms ir jų klientams, ar tai turėtų būti daroma tik tam tikrų tipų įstaigų, kaip antai sisteminių finansų įstaigų, atveju?
- (20) Ar didžiausias mokesčio, kurį audito įmonė gali gauti iš vieno kliento, lygis turėtų būti reguliuojamas?
- (21) Ar reikia įvesti naujas taisykles, susijusias su audito įmonių finansinių ataskaitų skaidrumu?

²⁸ Direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto audito 3 straipsnis.

²⁹ Viešosios konsultacijos dėl kontrolės struktūrų audito įmonėse ir jų pasekmės audito rinkai, 2009 m. liepos mėn.: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/liability/index_en.htm.

- | | |
|------|---|
| (22) | Kokias tolesnes priemones galima būtų numatyti audito įmonių valdymo srityje, siekiant padidinti auditorių nepriklausomumą? |
| (23) | Ar reikėtų panagrinėti kitas galimas struktūras, kad audito įmonės galėtų pritraukti kapitalo iš išorės šaltinių? |
| (24) | Ar palaikote siūlymą dėl grupių auditorių? Ar turite kitų idėjų šiuo klausimu? |

4. PRIEŽIŪRA

Prižiūrint audito įmones pagrindinis vaidmuo tenka viešosios priežiūros sistemoms. Priežiūros sistemas reikėtų organizuoti taip, kad būtų išvengta bet kokio su auditoriaus profesija susijusio interesų konflikto. Dabar galiojančias taisykles būtų galima tobulinti siekiant užtikrinti, kad visų valstybių narių viešosios priežiūros sistemos būtų visiškai nepriklausomos nuo auditoriaus profesijos.

Audito įmonių priežiūra Europoje turėtų būti labiau integruota, užtikrinant glaudesnę nacionalinių audito priežiūros sistemų bendradarbiavimą. Viena galimybė – pertvarkyti Europos auditorių priežiūros institucijų grupę į vadinamąjį Lamfalussy 3 lygio komitetą. Tokio tipo komitetai šiuo metu veikia vertybinių popierių, draudimo ir bankininkystės srityse (Europos vertybinių popierių rinkos priežiūros institucijų komitetas (CESR), Europos draudimo ir profesinių pensijų priežiūros institucijų komitetas (CEIOPS) ir Europos bankininkystės priežiūros institucijų komitetas (CEBS)). Įsteigus tokį komitetą būtų aktyviau bendradarbiaujama Europos lygmeniu ir padidėtų taisyklių taikymo konvergencija, taip pat būtų užtikrintas bendras požiūris į audito įmonių patikrinimus. Komitetas galėtų teikti Komisijai kokybiškas konsultacijas audito klausimais. Kita galimybė – įsteigti naują Europos priežiūros instituciją³⁰ arba audito klausimus priskirti vienos iš priežiūros institucijų, steigiamų pagal Komisijos finansų priežiūros pasiūlymus, dėl kurių neseniai susitarė Taryba ir Parlamentas, kompetencijai.

Šiuo metu tarpvalstybinės valdymo įmonės, atsakingos už audito tinklo veiklą įvairiose valstybėse narėse, neprižiūrimos; valstybių narių lygmeniu prižiūrimas tik kiekvienas nacionalinis tinklo komponentas. Reikėtų spręsti tokio Europos mastu veikiančių audito tinklų ir nacionalinės priežiūros neatitikimo problemą. Tarptautinių audito tinklų priežiūrą Europos lygmeniu būtų galima atlikti panašiu principu, kaip neseniai pasiūlyta kredito reitingų agentūrų atveju³¹.

Komisija taip pat mano, kad reikia stiprinti reguliavimo institucijų ir auditorių dialogą. Šis dialogas turėtų būti abipusis, kad priežiūros institucijos taip pat išpėtų auditorius apie konkrečias susirūpinimą keliančias sritis. Konkrečiu finansų įstaigų ir investicinių paslaugų teikėjų atveju pagal ES teisės aktus reikalaujama, kad auditoriai nedelsdami kompetentingoms institucijoms praneštų apie bet koki faktą ar sprendimą, kuris gali būti esminis įstatymų pažeidimas, gali pakenkti bendrovės gebėjimui užtikrinti veiklos tęstinumą arba dėl kurio gali

³⁰ Bet kokią galimybę steigti naują komitetą arba priežiūros instituciją taip pat reikėtų įvertinti atsižvelgiant į poveikį ES biudžetui.

³¹ Europos Parlamento ir Tarybos reglamento, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr. 1060/2009 dėl kredito reitingų agentūrų, pasiūlymas COM(2010) 289 galutinis.

būti pateikta sąlyginė auditoriaus išvada³². Investicinių įmonių auditoriai turi kasmet pateikti kompetentingoms institucijoms ataskaitas apie tam tikrus klausimus³³. Komisija neturi informacijos, ar šios nuostatos buvo veiksmingai laikomasi per krizę ir ar atskirais atvejais tokios auditorių ataskaitos tikrai pateiktos kompetentingoms institucijoms³⁴. Komisija norėtų apsvarstyti, ar auditorių ir atitinkamos vertybinių popierių reguliavimo institucijos bendravimas turėtų būti privalomas visoms didelėms arba į biržos sąrašus įtrauktoms bendrovėms; taip pat būtų galima konkrečiai apsvarstyti bendravimo su atitinkamomis institucijomis galimybę sukčiavimo bendrovėse atveju.

Klausimai

- (25) Kokias priemones reikėtų numatyti siekiant dar padidinti audito įmonių priežiūros ES lygmeniu integraciją ir bendradarbiavimą šioje srityje?
- (26) Kaip pasiekti, kad didelių į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditorius ir reguliavimo institucija daugiau konsultuotųsi ir bendrautų?

5. KONCENTRACIJA IR RINKOS STRUKTŪRA

Į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių audito rinkoje iš esmės dominuoja vadinamasis Didysis audito įmonių ketvertas³⁵. Vertinant gautas pajamas ar mokesčius, daugelyje ES valstybių narių Didžiojo audito įmonių ketveto bendra rinkos dalis atliekant į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditą yra didesnė nei 90 %³⁶. Paaiškėjo, kad į šį aukščiausio lygio audito rinkos sektorių daugeliui vidutinio dydžio audito įmonių patekti labai sunku, nepaisant jų gebėjimo dirbti tarptautinėje audito rinkoje.

Tokia koncentracija gali lemti sisteminės rizikos susikaupimą, o „sisteminės įmonės“ arba įmonės, kurios veiklos mastas pasiekė „sisteminį dydį“³⁷, žlugimas gali sutrikdyti visos rinkos veikimą.

Tam tikruose segmentuose rinka yra per daug koncentruota, todėl klientai, rinkdamiesi auditorius, neturi pakankamai pasirinkimo galimybių.

Be to, atrodo, kad didelių į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditoriaus statusas – geros reputacijos patvirtinimas; tokia teigiama asociacija tuomet padėtų didelėms įmonėms ir vėliau gauti reikšmingas audito užduotis, todėl dinamiškumo stoka rinkoje nemažėtų.

Kita vertus, Didžiajam ketvertui nepriklausančios įmonės tebeturi problemų dėl to, kad didžiausios bendrovės nepakankamai pripažįsta jų gebėjimus. Taip pat pasitaiko atvejų, kai, pavyzdžiui, finansų įstaigos bendrovėms sutarties sąlygose nustato „tik Didžiojo ketveto“ reikalavimą, kaip sąlygą gauti paskolą.

³² 2004 m. balandžio 21 d. Direktyvos 2004/39/EB dėl finansinių priemonių rinkų 55 straipsnis. 2006 m. birželio 14 d. Direktyvos 2006/48/EB dėl kredito įstaigų veiklos pradėjimo ir vykdymo 53 straipsnis.

³³ 2006 m. rugpjūčio 10 d. Įgyvendinimo direktyvos 2006/73/EB 20 straipsnis.

³⁴ Komisijos tarnybų darbinis dokumentas (pridedamas prie Žaliosios knygos dėl bendrojo finansų įstaigų valdymo ir atlyginimų politikos), SEC (2010) 669, p. 33, 6.1.1. punktas.

³⁵ *Deloitte & Touche, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers* ir *KPMG*.

³⁶ *London Economics*, „Auditorių atsakomybę reglamentuojančių sistemų ekonominio poveikio tyrimas“ (angl. *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes*), 2006 m. rugsėjis, 5 lentelė, 22–23 p. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/liability/index_en.htm.

Todėl Komisija norėtų apsvarstyti tokias priemones:

Bendras auditas ir audito konsorciukai

Bendrus auditus privaloma atlikti tik Prancūzijoje – čia reikalaujama, kad į biržos sąrašus įtrauktos bendrovės paskirtų dvi skirtingas audito įmones, kurios pasidalija audito darbą ir bendrai pasirašo audito išvadą. Tačiau ši praktika dar turėtų būti tobulinama, siekiant padidinti rinkos dinamiškumą, kad vidutinio dydžio nesisteminės įmonės turėtų galimybę aktyviai dalyvauti didelių korporacijų audito rinkos segmente – iki šiol tai joms sunkiai pavykdavo. Siekdamas paskatinti kitus dalyvius ateiti į rinką ir sudaryti geresnes mažųjų bei vidutinių audito įmonių augimo sąlygas, Komisija galėtų apsvarstyti galimybę nustatyti privalomus reikalavimus didelių bendrovių audito atveju suformuoti audito įmonių konsorciuką, kuriam turėtų priklausyti bent viena nesisteminė audito įmonė. Steigiant tokius konsorciukus reikėtų aiškiai nustatyti atsakomybę už bendrąją audito nuomonę, taip pat už konsorciuko narių nuomonių skirtumų sprendimo ir (arba) informacijos apie juos atskleidimo mechanizmą.

Bendro audito koncepcija galėtų būti vienas iš būdų sumažinti veiklos sutrikimus audito rinkoje tuo atveju, jei žlugtų vienas iš didžiųjų audito tinklų.

Privaloma auditorių rotacija ir pakartotiniai konkursai

Privaloma rotacija gali ne tik padidinti auditorių nepriklausomumą, kaip aptarta pirma, bet ir atlikti katalizatoriaus vaidmenį didinant audito rinkos dinamiškumą ir pajėgumą. Praėjus tam tikram nustatytam laikotarpiui būtų galima numatyti privalomą audito įmonės ar konsorciuko rotaciją. Kad partneriai, siekdami išlaikyti tam tikrus klientus, nekeistų įmonių, rotacijos taisyklėmis reikėtų užtikrinti, kad keistųsi ne tik įmonės, bet ir partneriai. Tokia privaloma rotacija būtų papildyta privalomais konkursais, kuriuos rengiant būtų užtikrintas visiškas kriterijų, pagal kuriuos bus skiriamas auditorius, skaidrumas. Pagrindiniai bet kokios konkurso tvarkos atrankos kriterijai turėtų būti kokybė ir nepriklausomumas. Jei tam tikrais metais atviras ir sąžiningas konkursas būtų skelbiamas tik dėl labai nedidelės pagrindinių į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditų dalies, pastangų padidinti rinkos dinamiką poveikis būtų ribotas.

Šališkumo problemų (Didysis ketvertas – geriausias) sprendimas

Panašu, kad dėl konsolidacijos aukštesnės klasės rinkoje Didžiojo ketveto įmonę skirti bendrovės auditoriumi yra patogiau. Tačiau Komisija norėtų suprasti, kiek tokį pasirinkimą lemia išankstinė nuomonė, o kiek – nuopelnai. Tai įvertinti padeda skaidri patikrinimo ataskaitų teikimo tvarka, kaip yra JK atveju³⁷.

Komisija taip pat stengsis spręsti sutarčių sąlygų, neoficialiai vadinamų „tik Didžiojo ketveto sąlygomis“³⁸, klausimą. Vienas iš galimų sprendimų – sukurti Europos kokybės sertifikavimo tvarką, pagal kurią būtų oficialiai pripažįstamas audito įmonių gebėjimas atlikti didelių į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditą.

³⁷ 2010 m. rugsėjo 14 d. Finansinės atskaitomybės tarybos audito patikrinimo skyriaus pranešimas spaudai POB PN 60.

³⁸ „Restrictive bank covenants keep Big four on top“ (Christodoulou, 2010), *Accountancy Age*, 2010 m. birželio 17 d.

Nenumatytų atvejų planas

Komisija su valstybėmis narėmis, audito įmonėmis ir kitomis suinteresuotosiomis šalimis, taip pat tarptautiniuose forumuose aptars nenumatytų atvejų planą. Toks planas turėtų suteikti galimybę greitai išspręsti problemas sisteminės audito įmonės žlugimo atveju, užtikrinti, kad nesutriktų audito paslaugų teikimas, ir išvengti tolesnio struktūrinio rizikos didėjimo rinkoje.

Kalbant apie nenumatytų atvejų planą, reikia paminėti, kad svarbų vaidmenį galėtų vaidinti konsorciškai. Žlugus vienam iš konsorciškai narių, „išlikusi“ įmonė turėtų sugebėti užtikrinti audito veiklos tęstinumą, kol bus parengtos labiau nuolatinio pobūdžio priemonės.

Laikantis bankų sektoriuje svarstomo požiūrio, reikėtų aktyviai nagrinėti metodiško veiklos nutraukimo koncepcijas, įskaitant likvidavimo planus (angl. *living wills*), visų pirma sisteminių audito įmonių atveju.

Pakartotinis ankstesnės konsolidacijos veiksmų įvertinimas

Komisija norėtų išnagrinėti, koku mastu didesnių įmonių konsolidavimas lėmė audito metodikos inovacijas, kurių tikėtasi; tai ypač aktualu atliekant finansinių įstaigų, sukūrusių daugybę produktų ir procesų, kurie laikui bėgant vis sudėtingėjo, auditą.

Komisija norėtų sužinoti nuomonę dėl to, ar bendro pobūdžio priežastys, kurios pastaruosius du dešimtmečius skatino didelių audito įmonių konsolidavimą, tebėra aktualios (t. y. galimybė veikti tarptautiniu mastu, sinergija), ar padėti reikia apsvarstyti iš naujo. Be to, atsižvelgdama į didelių tarptautinių įmonių keliamą sistemine riziką, Komisija taip pat ragina pateikti nuomonę dėl to, ar pastarųjų dešimtmečių konsolidacijos tendencijas reikėtų iš pagrindų keisti.

Klausimai

- (27) Ar dabartinė audito rinkos struktūra galėtų kelti sistemine riziką?
- (28) Ar manote, kad nustačius privalomą reikalavimą suformuoti audito įmonių konsorciškai, kuriam turėtų priklausyti bent viena mažesnė nesisteminė audito įmonė, būtų galima padidinti audito rinkos dinamiškumą ir sudaryti sąlygas mažosioms ir vidutinėms įmonėms aktyviau dalyvauti didelių bendrovių audito rinkos segmente?
- (29) Ar sutinkate, kad siekiant tobulinti audito rinkų struktūrą reikėtų nustatyti privalomą rotacijos ir naujo konkurso reikalavimą praėjus tam tikram nustatytam laikotarpiui? Kokia turėtų būti to laikotarpio trukmė?
- (30) Kaip reikėtų spręsti šališkumo, susijusio su Didžiuoju ketvertu, problemą?
- (31) Ar sutinkate, kad nenumatytų atvejų planai, įskaitant likvidavimo planus (angl. *living wills*), galėtų padėti išspręsti sisteminės rizikos ir įmonės žlugimo rizikos problemas?
- (32) Ar bendro pobūdžio priežastys, kurios pastaruosius du dešimtmečius skatino didelių audito įmonių konsolidavimą (t. y. galimybė veikti tarptautiniu mastu, sinergija), tebėra aktualios? Kokiomis aplinkybėmis būtų galima numatyti iš pagrindų keisti tendencijas?

6. EUROPOS RINKOS KŪRIMAS

Valstybės narės padarė tam tikrą pažangą į nacionalinę teisę perkeldamos Direktyvos 3 straipsnį, pagal kurį numatyta tarpvalstybinės audito įmonių nuosavybės galimybė. Valstybės narės įgyvendinus šį straipsnį, padidėjo tam tikrų didelių tinklų integracija. Vis dėlto Europos audito rinkos integracijai dar lieka daug kliūčių, o profesionalių auditorių tarpvalstybinis judumas vis dar nedidelis.

Nacionalinio, Europos ir tarptautinio lygmens teisės aktais sukurama sudėtinga reglamentavimo aplinka, kurioje audito įmonės, ypač mažosioms ir vidutinėms, sunku veikti tarpvalstybiniu mastu. Toks sudėtingumas taip pat trukdė mažesniems tinklams plėstis ir veržtis į didelių bendrovių audito rinką. Mažesnių audito įmonių tinklų plėtrą taip pat galėtų stabdyti nepakankamas viešosios priežiūros ir kokybės užtikrinimo sistemų koordinavimas Europos ir tarptautiniu mastu.

Galimu rinkos fragmentacijos šaltiniu taip pat būtų galima laikyti tam tikras Direktyvos nuostatas:

- Direktyvos 3 straipsnyje reikalaujama, kad audito įmonės būtų patvirtintos ir registruotos kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje jos ketina teikti paslaugas;
- pagal Direktyvos 14 straipsnį auditorius turi išlaikyti kvalifikacinį testą kiekvienoje valstybėje narėje, kad jam būtų leista teikti paslaugas.

Šie reikalavimai skiriasi nuo bendrųjų kitoms reglamentuojamoms profesijoms taikomų taisyklių³⁹ ir yra kliūtis atskirų auditorių judumui.

Bendroji audito paslaugų rinka galėtų būti pagrįsta geresniu (maksimaliu) taisyklių suderinimu ir „Europos pasu“ auditoriams. Tam reikėtų sukurti Europos masto registracijos sistemą, nustatant bendrus profesinės kvalifikacijos reikalavimus ir bendras valdymo, nuosavybės ir nepriklausomumo taisykles, taikomas visoje Europos Sąjungoje. Jei Europos auditorių priežiūra būtų sustiprinta taip, kaip aptarta 4 skirsnyje, būtų galima išsamiau nagrinėti galimybę reikalauti, kad šiuos auditorius registruotų ir prižiūrėtų viena reguliavimo institucija, – panašus būdas neseniai pasiūlytas kredito reitingų agentūrų atveju⁴⁰. Įdiegus tokią sistemą taip pat būtų galima paskatinti konkurenciją didelių bendrovių audito rinkoje, nes būtų paprasčiau kurti Europos audito tinklus ir mažinti audito paslaugų teikimo visos Europos mastu išlaidas.

Klausimai

- (33) Koks, Jūsų nuomone, geriausias būdas padidinti tarpvalstybinį profesionalių auditorių judumą?
- (34) Ar pritariate „maksimalaus suderinimo“ ir bendro Europos paso auditoriams ir audito įmonėms idėjai? Ar manote, kad šiuos principus reikėtų taikyti ir mažesnėms įmonėms?

³⁹ Taisyklės nustatytos Direktyvoje 2005/36/EB dėl profesinių kvalifikacijų pripažinimo ir Paslaugų direktyvoje 2006/123/EB.

⁴⁰ Europos Parlamento ir Tarybos reglamento, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr. 1060/2009 dėl kredito reitingų agentūrų, pasiūlymas COM(2010) 289 galutinis.

7. SUPAPRASTINIMAS. MAŽOSIOS IR VIDUTINĖS ĮMONĖS IR MAŽOSIOS IR VIDUTINĖS AUDITO ĮMONĖS

7.1. Mažosios ir vidutinės įmonės (MVĮ)

Mažosioms ir vidutinėms įmonėms auditas naudingas tuo, kad padidėja jų finansinės informacijos patikimumas, tačiau teisės aktų nustatyta auditą taip pat galima laikyti potencialiu administracinės naštos šaltiniu. Reikėtų rimtai imtis pastangų sukurti specialią MVĮ audito aplinką. Būtų galima imtis šių veiksmų:

- Neskatinti MVĮ teisės aktų nustatyto audito.
- Jei valstybės narės nori tam tikros formos užtikrinimo, pradėti teikti naujo tipo teisės aktų nustatytas paslaugas, specialiai pritaikytas MVĮ poreikiams, kaip antai „ribotas auditas“ arba „teisės aktų nustatyta peržiūra“, kurias teikiantys auditoriai, siekdami aptikti netikslumus dėl klaidos ar sukčiavimo, atliktų ribotos apimties procedūras. Privalomas reikalavimas atlikti ribotą mažų bendrovių peržiūrą nustatytas Estijoje ir svarstomas Danijoje. Tokį metodą taip pat taiko Šveicarija; ribotos peržiūros paprastai priimtinos ir JAV.
- Kalbant apie draudimą teikti ne audito paslaugas, kaip aptarta 3 skirsnyje, būtų galima svarstyti galimybę daryti išimtis, kurios, nustačius tinkamas apsaugos priemones, leistų MVĮ auditoriui ir toliau teikti tai įmonei tam tikras ne audito paslaugas, pavyzdžiui, padėti gauti kreditą, rengti mokesčių deklaracijas, apskaičiuoti darbo užmokestį ar netgi tvarkyti apskaitą.

7.2. Mažosios ir vidutinės audito įmonės (MVAĮ)

MVAĮ supa vis griežtesnio reglamentavimo aplinka, kuri nebūtinai tinka jų praktikai ar tiesioginiams jų klientų – MVĮ – poreikiams. Siekiant užtikrinti tinkamas tokių įmonių plėtros sąlygas, minėto „riboto audito“ arba „teisės aktų nustatytos peržiūros“ nuostatas būtų galima papildyti proporcingomis kokybės kontrolės ir audito reguliavimo institucijų atliekamos priežiūros taisyklėmis. Taip MVAĮ būtų sudarytos sąlygos sumažinti savo administracines išlaidas ir kartu geriau teikti paslaugas savo klientams.

Klausimai

- (35) Ar pritartumėte tam, kad MVĮ finansinių ataskaitų atveju vietoj teisės aktų nustatyto audito būtų teikiama žemesnio lygio nei auditas paslauga – vadinamasis ribotas auditas arba teisės aktų nustatyta peržiūra? Ar tokia paslauga turėtų būti teikiama su sąlyga, kad ataskaitas parengė tinkamai kvalifikuotas (vidaus arba išorės) buhalteris?
- (36) Ar svarstant galimybę ateityje uždrausti teikti ne audito paslaugas reikėtų numatyti išimtis tuo atveju, kai paslaugos teikiamos MVĮ klientams?
- (37) Ar „riboto audito“ arba „teisės aktų nustatytos peržiūros“ atveju reikėtų numatyti ne tokias griežtas vidaus kokybės kontrolės ir priežiūros institucijų atliekamos priežiūros taisykles? Gal galėtumėte pateikti pavyzdžių, kaip tai būtų galima įgyvendinti praktiškai?

8. TARPTAUTINIS BENDRADARBIAVIMAS

Kalbant apie tarptautinį bendradarbiavimą audito įmonių priežiūros srityje, Direktyvoje nustatytas glaudaus bendradarbiavimo su trečiųjų šalių audito priežiūros institucijomis pagrindas.

Pirmas tarptautinio bendradarbiavimo žingsnis – užtikrinti Europos priežiūros institucijų ir analogiškų trečiųjų šalių institucijų tarpusavio pasitikėjimą keičiantis audito darbo dokumentais. Kad būtų galima keisti audito darbo dokumentais, reikia Komisijos sprendimo, kuriuo pripažįstama, kad trečiųjų šalių sistemomis tinkamai apsaugomi profesiniai ir asmens duomenys. Sprendimui turi pritarti valstybės narės ir Europos Parlamentas. Valstybių narių valdžios institucijos gali sudaryti dvišalius susitarimus dėl keitimosi audito darbo dokumentais su analogiškais trečiųjų šalių, kurių priežiūros sistemos pripažintos tinkamomis, institucijomis. Remiantis šiais metais Komisijos priimtais sprendimais dėl tinkamumo, tokius susitarimus dėl bendradarbiavimo galima sudaryti su Australijos, Kanados, Japonijos, Šveicarijos ir Jungtinių Valstijų audito priežiūros institucijomis.

Antras žingsnis – abipusis valstybių narių ir trečiųjų šalių, kurių nuostatos dėl tokių klausimų kaip audito įmonių patikrinimai yra lygiavertės, pasitikėjimas. Komisija, pritarus valstybėms narėms ir Europos Parlamentui, šiuo metu rengiasi priimti sprendimą dėl to, kurios trečiosios šalys lygiavertės ES. Abipusis pasitikėjimas suteiks galimybę veiksmingiau ir našiau prižiūrėti tarptautines audito įmones. Taip pat bus galima išvengti pastangų dubliavimo tarptautiniu lygmeniu prižiūrint tarpvalstybines įmones.

Kaip jau minėta, susirūpinimą kelia didelių įvairiose jurisdikcijose veikiančių grupių auditorių priežiūra. Be susitarimų, kuriuos reikia sudaryti, kad grupės auditorius galėtų atlikti savo vaidmenį ir pareigas, Komisija su tarptautiniais partneriais aptars, kokių kitų grupės audito ir tarptautinių audito tinklų priežiūros priemonių reikėtų imtis tarptautiniu mastu.

Klausimai

- (38) Kokiomis tarptautinio bendradarbiavimo priemonėmis, Jūsų nuomone, būtų galima padidinti tarptautiniu mastu veikiančių audito sektoriaus dalyvių priežiūros kokybę?

9. TOLESNI VEIKSMAI

Viešoji konsultacija dėl šios žaliosios knygos vyks iki **2010 m. gruodžio 8 d.** Pastabas reikėtų siųsti adresu markt-greenpaper-audit@ec.europa.eu. Vidaus rinkos ir paslaugų generalinio direktorato svetainėje bus paskelbtos visos pastabos, nebent autorius paprašytų jų neskelbti, ir šios konsultacijos metu gautų pastabų santrauka. Prie šios žaliosios knygos pridedamame pareiškime apie privatumo apsaugą nurodyta, kaip bus tvarkomi konsultacijos dalyvių asmens duomenys ir pastabos.

2011 m. vasario 10 d. Komisija surengs aukšto lygio konferenciją. Konferencijos tikslas – aptarti šią žaliąją knygą ir pagrindines šios konsultacijos išvadas su visomis suinteresuotosiomis šalimis ir išnagrinėti tolesnių veiksmų galimybes. Pasibaigus šiam konsultacijos etapui, 2011 m. Komisija praneš apie visas tinkamas tolesnes priemones ir pasiūlymus.