

VEIKLOS AUDITAS KAIP EKSPERTIZĖ TYČINIO BANKROTO BYLOSE

Asta Tumaitytė¹, Dalia Daujotaitė²

¹Multicut UAB, Klevų alėja 46, LT-25101 Lentvaris

²Mykolo Romerio Universitetas, Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius

El. paštas: ¹asta.tumaityte@gmail.com; ²daujotaite@mruni.eu

Anotacija. Straipsnyje nagrinėjamos svarbaus veiklos vertinimo įrankio – veiklos audito kaip ekspertizės tyčinio bankroto bylose taikymo problemos. Dėl civilinių santykių įvairovės ir kompleksškumo Lietuvos teisenoje vis aktualesnis tampa specialiųjų žinių poreikio klausimas. Šiai problemai spręsti įstatymų leidėjas suteikia teismui specialų įrankį – skirti teismo ekspertizę. Šiuo požiūriu straipsnyje pagrindinis dėmesys sutelktas veiklos audito galimo panaudojimo tyčinio bankroto bylose įvertinimui, tyčinio bankroto požymių, veiklos audito ir ekspertinės veiklos sąsajų nagrinėjimui.

Raktiniai žodžiai: veiklos auditas, civilinis procesas, tyčinis bankrotas, ekspertizė.

JEL Klasifikacija: M42, M48, K15

1. Įvadas

Veiklos audito sritis ir pritaikymo galimybės neapsiriboja vien pirmine savo paskirtimi, t.y. viešojo administravimo efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimu, tačiau turi tendenciją plėtotis. Veiklos audito plėtrą lemia tai, jog jo nevaržo griežtas reglamentavimas arba tokie griežti standartai kaip finansinio audito. Veiklos auditas tampa įrankiu, padedančiu atlikti ne tokį formalizuotą veiklos vertinimą, integruojant įvairius organizacijos veiklos rodiklius, pagrįstus planavimu, rodiklių numatymu, užsibrėžtų tikslų pasiekimu bei tinkamai apgalvotu bei pagrįstu veiklos vykdymu.

Veiklos audito prigimtis, metodika bei veiklos auditorių sukaupta praktika leidžia išvelgti platesnes veiklos audito taikymo galimybes ir civilinio teismo procese, nagrinėjant tyčinio bankroto bylas. Šio tipo bylose *veiklos auditas gali būti taikomas kaip ekspertizė dėl šių dviejų institutų panašumo*: kvalifikacijos, specialiųjų žinių, atliekamo darbo pobūdžio, metodikos ir kt.. Teismų praktikoje plačiai pripažįstamas finansų audito ekspertizės tinkamumas bei jos teikiama nauda. Laikantis sisteminio požiūrio bei atsižvelgiant į naudą, kurią bankroto procesų efektyvumui bei teisingumui galėtų suteikti veiklos audito ekspertizė, siūloma nagrinėti būtent šias taikymo plėtros galimybes.

Įmonės bankrotas - tai teisės aktų nustatyta tvarka pripažinta įmonės nemokumo būseną, kai siekiama šios būsenos pabaigos iš įmonės turto tenkinant kreditorių reikalavimus ir užtikrinant kreditorių ir įmonės interesų pusiausvyrą (Įmonių bankroto įstatymas,

2001). Daugėjant inicijuojamų bankroto procedūrų skaičiui, iš jų daugumai – teismo tvarka (2017 m. 92 proc. procesų teismo ir tik 8 proc. - ne teismo tvarka) (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Finansų ministerijos, 2018), svarbu užtikrinti bankroto proceso greitą ir teisingą vykdymą. Ne mažesnės reikšmės turi ir tai, jog verslo santykiams peržengiant valstybių sienas, vis daugiau užsienio valstybių subjektų būna įtraukiami į bankroto procesus – kaip kreditoriai, akcininkai, vadovai ar kontrahentai. Tai reiškia, jog verslo santykiai, o kaip to pasekmė – ir bankroto procesai tampa komplikuočiau, sudėtingesni, reikalaujantys gilesnių tyrimų ir naujo požiūrio į tai, kaip procese renkami faktiniai duomenys.

Eksperto ar specialisto išvada teisenoje yra reikšminga sprendžiant fakto klausimus. Tais atvejais, kai tenka nagrinėti juridinių asmenų veiklos klausimus, vien teisinės proceso dalyvių žinios yra nepakankamos, todėl objektyviam faktų įvertinimui gali būti pasitelkiami auditoriai. Veiklos auditas Lietuvoje turi nusistovėjusią metodologiją, atitinkančią tarptautinę praktiką bei standartus, tačiau jis vis dar retai taikomas kaip ekspertinis įrankis. Aplinkybė, jog verslo santykiuose daugėja tarptautinių elementų, laikytina papildomu svarbiu faktoriumi *taikyti bankroto procese tarptautiniu mastu naudojamas priemonės, tokias kaip veiklos auditas, tačiau modifikuojant jas į ekspertizę, atitinkančią civilinio proceso reikalavimus.*

Siekiant kad veiklos audito ekspertizė būtų taikoma bankroto procesuose, svarbu išnagrinėti jos taikymo teorinius pagrindus, taip pat atkreipti praktišką dėmesį į tai, kiek ši priemonė gali būti naudinga teismo procesui. Nemažiau svarbu šiame procese aiškiai apibrėžti bei užtikrinti veiklos audito ekspertizę atliekančių auditorių ekspertinį žinių lygį. Veiklos auditui vystantis atskirų valstybių viduje jis maksimaliai vienodinamas tarptautiniu mastu per metodologiją, reikalavimus, keliamus patiems auditoriams bei jų darbo rezultatams. Tarptautinis susidomėjimas veiklos auditu yra ne tik teorinio, bet ir praktinio taikymo klausimas - priežastys, yra susijusios su intensyvia tarptautine prekyba bei valstybių dalyvavimu tarptautinėse organizacijose, tokiose kaip ES, NATO, PPO ir kt.

Veiklos audito tyrimai yra daugiau orientuoti į viešąjį sektorių, į veiklos audito kaip įrankio taikymą viešajam valdymui gerinti (Pollitt & Summa, 1997; Warning & Morgan, 2007; Reichborn-Kjennerud, 2014, 2017; Torres, Yetano, & Pina, 2016; Warning & Morgan, 2007; Pollitt, 1999; Pollitt & Summa, 1997; Lonsdale, 2011; Funkhouser, 2011; Puškorius, 2004; Mackevičius, Daujotaitė, 2011, Lakis & Nemanytė, 2014 ir kt.). Tačiau laikui bėgant atsiranda naujos tyrimų kryptys. Tyrėjai pripažįsta, kad tyrimų gausa dar nesuteikė pakankamų žinių apie veiklos auditą kaip institutą bei jo galimą pritaikymą (Tremblay & Malsch, 2015). Pastaruoju metu mokslininkai vis daugiau dėmesio skiria veiklos audito poveikio ir jo plėtros tyrimams (Torres, Yetano, & Pina, 2016) (Reichborn-Kjennerud, 2014) (Reichborn-Kjennerud & Vabo, 2017). Tarpdisciplininiai dalykai nėra plačiai analizuojama tema Lietuvos teisės mokslininkų darbuose, todėl kiekvienas naujas aspektas, naujas požiūris, kurį analizuojant atskleidžiama bankroto teisiinių santykių specifika, lemia poreikį atlikti naujus mokslinius tyrimus.

Lietuvoje veikia valstybinės teismo ekspertizės įstaigos, tačiau tiek ekspertinių įstaigų veikimo, tiek ekspertų kvalifikacijos suteikimo srityse egzistuoja sisteminės problemos (Valstybės kontrolė, 2016). Teismo ekspertizės įstaigos daugiau orientuojasi į moksliniais metodais (skaičiavimais, IT žiniomis ir pan.) pagrįstus tyrimus, o dalis kitų ekspertizių, tokių kaip audito ekspertizės, šioje įstatymų leidėjo sukurtoje sistemoje nėra akcentuojamos. Ši aplinkybė rodo, kad audito ekspertizės klausimai nėra pakankamai išnagrinėti.

Tyrimo objektas- veiklos auditas kaip ekspertinis įrankis tyčinio bankroto bylose.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti tyčinio bankroto požymius ir nustatyti veiklos audito kaip ekspertizės tyčinio bankroto bylose taikymo prielaidas.

Tyrimo metodai – atvejo analizės metodas taikomas duomenų rinkimui ir tyrimui tiek oficialių dokumentų (teisės aktų, standartų, teismų praktika) tiek neoficialių (informacijos gaunamos iš žiniasklaidos ir kt.) būdais; Lyginimo metodu analizuojama informacija, gauta tiriant tyrimo objektą, mokslinę literatūrą bei kitus šaltinius; Autorių vadybinio ir teisinio darbo patirtis.

2. Tyčinio bankroto kontekstas

Bankrotas Lietuvos teisėje yra civilinės teisės dalis ir skirtas užtikrinti ekonominės sistemos tvarumą. Bankroto procesu siekiama iš bankrutuojančios įmonės turto patenkinti jos kreditorių reikalavimus, o bankrutuojančiai įmonei, kaip skolininkui, nurašyti skolas. Vienas iš pagrindinių bankroto proceso tikslų –operatyviai užbaigti bankroto procedūras bei išregistruoti bankrutavusį ūkio subjektą iš Juridinių asmenų registro. Bankroto procedūra siekiama apsaugoti kreditorių finansinius interesus, sudarant sąlygas visiems esantiems kreditoriams patenkinti savo turtinius reikalavimus iš bankrutuojančiai įmonei priklausančio turto ir tai yra vienas iš kreditorių teisių gynimo būdų (BUAB “Ingero” v. Nordea Bank Finland Plc, 2014).

Bankroto procedūra skirta užtikrinti kreditorių reikalavimus, kuomet skolininkas (įmonė) nebegali vykdyti savo įsipareigojimų. Kreditorių teisių gynimui įstatymų leidėjas kuria teisinį reguliavimą, kuriame teismas vaidina svarbų vaidmenį. Kita vertus, paliekama galimybė šalims susitarti ir bankroto procesą vykdyti ne teismo tvarka. Ne teismo tvarka vykdomos bankroto procedūros dažniausiai indikuoja, jog nėra esminio ginčo tarp skolininko ir kreditorių, t.y. šalys tiki galinčios tarpusavyje susitarti dėl prievolių atlygintinumo pačios ir dėl to teismo įsikišimo nereikalauja. Dėl teisinio ginčo tarp šalių nebuvimo, šios rūšies bankroto procesai šiame straipsnyje nenagrinėjami. Juo labiau, kad didžioji dauguma įmonių bankrutuoja teismo proceso tvarka.

Bankroto proceso metu paskirtas bankroto administratorius patikrina įmonės veiklą per paskutinius 36 mėnesius iki bankroto. Šio patikrinimo metu bankroto administratorius identifikuoja, ar yra ieškinių dėl sandorių pripažinimo negaliojančiais, kuriuos jam derėtų pareikšti, taip pat nustato, ar įmonės veikloje yra prielaidų, kurios keltų įtarimą, jog įmo-

nė buvo priveda prie bankroto tyčia. Atkreiptinas dėmesys, jog bankroto administratorius nėra vienintelis subjektas, galintis reikalauti bankroto procesą pripažinti tyčiniu. Įmonių bankroto įstatymas taip pat suteikia tokią teisę įmonės kreditoriams. Gali būti situacija, kuomet bankroto administratorius, išanalizavęs įmonės veiklą bei su ja susijusius dokumentus, nemano, jog yra priežasčių bankrotą laikyti tyčiniu, tačiau vienas ar keli įmonės kreditoriai, siekdami užsitikrinti galimybę reikalauti dėl bankroto patirtos žalos atlyginimo tiesiogiai iš bankrutuojančios įmonės vadovo ar akcininkų, savarankiškai kreipiasi į teismą dėl bankroto pripažinimo tyčiniu. Įmonės bankroto pripažinimas tyčiniu reiškia, jog pakinta kreditorinių reikalavimų tenkinimo šaltinių pobūdis, žr. 1 lentelę.

1 LENTELĖ. Kreditorinių reikalavimų tenkinimas

Bankrotas (standartinis)	Tyčinis bankrotas
Kreditoriniai reikalavimai tenkinami iš įmonės turto, kurį identifikuoja ar susigražina bankroto administratorius	„...Žalą dėl įmonės neįvykdytos kreditoriui prievolės, kurios dydis negali viršyti dėl asmens tyčinės veikos susidariusių ir bankroto proceso metu nepatenkintų reikalavimų sumos, turi atlyginti asmuo (asmenys), dėl kurio (kurių) veikimo ar neveikimo kilo tyčinis bankrotas, jeigu prievolė neįvykdyta dėl šio (šių) asmens (asmenų) veikimo ar neveikimo ir šis kreditorius (kreditoriai) Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka pareiškė ieškinį teismui dėl žalos atlyginimo“ (Įmonių bankroto įstatymas, 2001).

Šaltinis: sudaryta autorių pagal Įmonių bankroto įstatymą, 2001

Kaip matyti iš 1 lentelės, dėl skirtingų padarinių, kreditoriai gali būti finansiškai suinteresuoti įžvelgti tyčią bet kuriame įmonės bankrote, o šiuo metu galiojantis reglamentavimas ženkliai palengvina tyčinio bankroto įrodinėjimo našta.

Samprata apie tai, kokios prielaidos rodo tyčinio bankroto egzistavimą, vystantis teismo praktikai kito. Iki 2013 metų Įmonių bankroto įstatymas apibrėždavo tyčinį bankrotą kaip privedimą prie bankroto tyčia, tačiau nebuvo aišku, kokie veiksmai ar neveikimas gali ar turi būti laikomas tyčia bankroto prasme. Teismų praktika palengvino šios problemos sprendimą pateikdama pavyzdinį sąrašą atvejų, kurie turėtų kelti įtarimą administratoriui bei bylą nagrinėjantiems teismams. Šiame pavyzdiniame sąraše nurodomos tokios aplinkybės kaip akivaizdžiai blogai organizuotas įmonės darbas ar organizavimo nebuvimas, nuostolingi sandoriai, turto paslėpimas ar iššvaistymas ir pan. (Lietuvos Aukščiausiasis teismas, 2002), Nepaisant to, neaiškumas išliko ir tai atsispindi bankrotų, pripažintų tyčiniaus, statistikoje. Iki 2012 metų vidutinis tyčiniaus pripažintų bankrotų skaičius sudarė 2,9 tyčinių bankrotų per metus (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba). Teigtina, jog ir eant Aukščiausiojo teismo pateiktiems išaiškinimams, tyčinį bankrotą įrodyti yra sudėtinga. Tai patvirtina ir 2010 metais publikuoti bankroto administratorių apklausos duomenys, kuriuose nurodoma, jog neretai prašymai pripažinti bankrotą tyčiniu atmetami nepavykus nustatyti tyčinio bankroto požymių. Ši aplinkybė tiesiogiai kyla iš tyčinio bankroto valios išraiškos, t.y. įmonės privedimas prie

bankroto planuojamas iš anksto, todėl įrodyti kruopščiai suplanuotą veiklą yra sudėtinga (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba).

Siekiant pašalinti neapibrėžtumą bei pagerinti kreditorių teisių užtikrinimo procesą, įstatymų leidėjas 2013 metais atliko Įmonių bankroto įstatymo pakeitimus, kuriais buvo išplėstas tyčinio bankroto sąvokos apibrėžimas bei pateiktos prezumpcijos, palengvinančios tyčinio bankroto aplinkybių įrodinėjimą. Pastaruoju metu galiojantis Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas apibrėžia tyčinį bankrotą kaip *įmonės privedimą prie bankroto sąmoningai blogai valdant įmonę (veikimu ar neveikimu) ir (arba) sudarant sandorius, kai buvo žinoma ar turėjo būti žinoma, kad jų sudarymas pažeidžia kreditorių teises ir (arba) teisėtus interesus* (Įmonių bankroto įstatymas, 2001). Pats tyčinio bankroto apibrėžimas nurodo, jog *svarstant, ar bankrotas laikytinas tyčiniu, pagrindiniai klausimai yra vadybiniai* („blogai valdant įmonę“) bei *teisiniai* („sąmoningai“). Pastebėtina, kad antroji apibrėžimo dalis leidžia atlikti analizę tiek per teisinę, tiek per vadybinę prizmę: „buvo žinoma ar turėjo būti žinoma“ indikuoja ne tik informuoto asmens veiksmų atlikimą, tačiau ir reikalauja įvertinti vadybines kompetencijas pagal bendrai priimtą praktiką ar pagal atsakingos, atidžios ir informuotos juridinio asmens vadovybės standartą.

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

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

Be papildyto tyčinio bankroto apibrėžimo, Įmonių bankroto įstatymas taip pat pateikia ir dvi grupes aplinkybių, lengvinančių įrodinėjimą: tyčinio bankroto tiesioginius požymius bei tyčinio bankroto prezumpcijas. Tiesioginiai požymiai yra tokie požymiai, kuriuos nustačius bankroto procese įstatymų leidėjas įpareigoja teismą konstatuoti tyčinio bankroto buvimo faktą, pvz.: nustačius jog įmonėje buvo apgaulingai ar netinkamai tvarkoma buhalterinė apskaita ir dėl to negalima nustatyti tam tikrų aplinkybių, bankrotas visais atvejais turėtų būti pripažintas tyčiniu. Tačiau prezumpcija savo prigimtimi bei pagal Civilinio kodekso 182 str.4 p. yra priemonė, perkelianti didesnę dalį įrodinėjimo naštos besiginančiai šaliai, t.y. jei besiginanti šalis neįrodys, jog prezumpcijoje nurodytos aplinkybės neegzistavo ar jos turėtų būti pagrįstai traktuotinos kitaip, pats aplinkybių buvimo faktas reikš, jog bus konstatuotas tyčinis bankrotas. Nepaisant to, kad teisine prasme skiriasi šių aplinkybių grupių įrodinėjimo pareigos apimtys ir paskirstymas, visgi konkrečių faktų buvimą reikalaujama įrodyti tiek vienu, tiek kitu atveju.

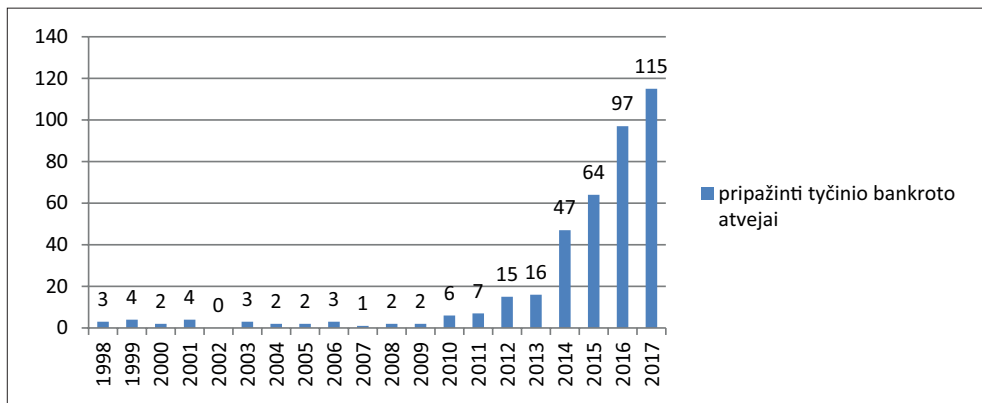
Įmonių bankroto įstatyme įtvirtintas aplinkybes (tyčinio bankroto požymius bei prezumpcijas) galima išskirti į šias grupes:

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

Veiklos audito ekspertizės taikymo sričiai yra tinkama viena iš šių grupių – vadybiniai sprendimai. Tai pagrindai, įstatyme apibrėžiami kaip:

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

Visi šie pagrindai yra įmonės veikla, vykdyta iki bankroto, t.y. vykdamat įprastines verslo operacijas bei valdymą. Tokios veiklos ar valdymo tinkamumui įvertinti reikalingos specialios žinios ir priemonės. Atkreiptinas dėmesys į šių įstatymų leidėjo atliktų reglamentavimo korekcijų poveikį bankroto procesams. Remiantis tyčiniaus pripažintų bankrotų statistika galima teigti, kad jų skaičius Lietuvoje sparčiai didėja, o per paskutinius ketverius metus išaugo daugiau nei 6 kartus (žr. 1 pav.).



1 PAV. Tyčiniaus pripažintų įmonių bankrotų pokytis 1998-2017

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

Darytina prielaida, jog teismo nutarčių pripažinti bankrotą tyčiniu skaičiaus dinamika atspindi ne ekonominės veiklos ar juridinių asmenų valdymo pokyčius, bet įstatymų leidėjo pakitusį tam tikrų veiksmų tolerancijos lygį ir atitinkamai atliktus reglamentavimo pokyčius.

3. Veiklos audito ekspertizė tyčinio bankroto byloje

Dėl civilinių santykių įvairovės ir daugiaspektiškumo teismas susiduria su specifinių žinių trūkumo problema. Teisėjas, būdamas teisės ekspertas, nėra ekspertas ir visose kitose srityse. Šiam specifinių žinių trūkumui išspręsti įstatymų leidėjas suteikia teismui įrankį specialiosioms žinioms gauti – skirti teismo ekspertizę. Ekspertizės civiliniame procese tikslas – pateikti teismui kvalifikuotą, faktais pagrįstą eksperto nuomonę, kuri

padėtų nustatyti tiesą nagrinėjamoje byloje. Teismo procesui naudinga tik ta ekspertizė, kuri atitinka nagrinėjamo klausimo pobūdį, o ekspertas yra atitinkamos srities kvalifikuotas specialistas.

Civilinio proceso kodekso 212 straipsnis numato, kad nagrinėjant bylą kylantiems klausimams išsiaiškinti, kai reikalingos specialiosios žinios, teismas gali skirti ekspertizę, t.y. paskirti asmenį, kuris, turėdamas reikiamų specialiųjų žinių atliks ekspertinį tyrimą ir pateiks išvadas. Teismo ekspertizės įstatymas specialiąsias žinias apibrėžia kaip išsilavinimo ir specialaus pasirengimo arba profesinės veiklos dėka įgytas išsamias mokslo, technikos, meno ar bet kokias kitas žmonių veiklos srities žinias, reikalingas ekspertizei atlikti. Tokios specialiosios žinios fiksuojamos ekspertizės akte ir pateikiamos teismui (Teismo ekspertizės įstatymas, 2002)

Teismas, skirdamas teismo ekspertizę, pateikia klausimus, į kuriuos ekspertas, pasinaudodamas savo specialiosiomis žiniomis, turi atsakyti. Atlikęs reikalingus tyrimo veiksmus, ekspertas ekspertizės akte pateikia savo išvadą. Pastebėtina, kad įstatymo nustatyta tvarka eksperto išvada nelaikoma *prima facie* įrodymu (t.y. įrodymu, laikomu teisingu ir tikru iki kol nėra nuginčytas). Civilinio proceso kodekso 218 str. nurodo, jog eksperto išvada nėra teismui privaloma ir, kaip kiti įrodymai, vertinama pagal vidinę teisėjo įsitikinimą. Nepaisant to, Lietuvos aukščiausiasis teismas yra išaiškinęs, kad ekspertizės akte esantys duomenys pagal jų objektyvumą dėl prigimties ir gavimo aplinkybių paprastai yra patikimesni už kituose įrodymų šaltiniuose esančius duomenis (I.Ž. v. J.A.V., 2002). Ši aplinkybė reikalauja, kad eksperto pateikiamų atsakymų į pateiktus klausimus pagrindimas, darbo metodai bei turima kvalifikacija nekeltų abejonių dėl ekspertizės patikimumo ir objektyvumo.

Svarstant veiklos audito kaip ekspertizės taikymo galimybę bankroto bylų kontekste, yra svarbu identifikuoti bruožus, kurie leistų lyginti šiuos du institutus. Kaip jau minėta, veiklos auditas turi tiek teorinių, tiek ir praktinių panašumų su ekspertize, kaip jis suprantamas civilinėje teisėje.

Pirma, ekspertizė yra metodiškai atliekamas procesas, kurio metu atsakoma į teismo užduotus (bei šalių užduotus ir teismo patvirtintus) klausimus. Veiklos auditas turi praktikoje suformuotą bei tarptautinių institucijų apibendrintą bei patvirtintą metodiką, kaip šios rūšies auditą atlikti tinkamai, siekiant užtikrinti nešališkumą bei objektyvių duomenų pateikimą. Veiklos auditas taip pat atliekamas pirmiausia formuluojant probleminį klausimą, į kurį atsakoma naudojantis auditoriui prieinamomis priemonėmis bei mokslo žiniomis. Teigtina, jog atliekant veiklos audito ekspertizę, turėtų būti vadovujamasi tarptautiniu mastu pripažintais standartais bei metodikomis, kiek tai leidžia pats ekspertizės pobūdis.

Antra, ekspertas yra asmuo, kuris turi specialiųjų žinių, reikalingų atsakyti į proceso metu kilusius fakto patvirtinimo klausimus. Veiklos auditorius yra asmuo, kuris, disponuodamas plačiu tyrimo bei vertinimo metodų spektru, vertina organizacijos veiklą 3E (ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo) aspektu. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (toliau - INTOSAI) profesinę veiklos auditoriaus kompe-

tenciją, atliekant veiklos auditą, apibrėžia kaip apimančią gerą auditą, tyrimo planavimo, socialinių mokslų metodų ir tyrimo ar vertinimo metodikos išmanymą. Ji taip pat apima asmeninius gebėjimus, tokius kaip analitinis mąstymas, rašymo ir bendravimo įgūdžiai, kūrybiškumas ir imlumas požiūriams ir argumentams (INTOSAI, 2016). Galima teigti, jog tokie veiklos auditoriams keliami reikalavimai atitinka *specialiujų žinių* kategoriją.

Trečia, ekspertizės rezultatai įforminami ekspertizės akte pateikiant nustatytas išvadas. Ekspertizės akte, kuris pateikiamas teismui, privalo būti nurodyta atlikti tyrimai bei metodai, naudotos priemonės bei gauti rezultatai. Ekspertas pateikia išvadą įvertinęs jam pateiktą tyrimo medžiagą remdamasis savo specialiosiomis žiniomis. Pateikdamas ekspertizės išvadą ekspertas privalo laikytis nepriklausomumo bei etikos reikalavimų (Teismo ekspertizės įstatymas, 2002). Palyginimui, veiklos auditoriui taip pat keliami nepriklausomumo bei etikos reikalavimai, o pateikdamas ataskaitą, auditorius turi aiškiai pateikti audito tikslą (-us), apimtį, metodus bei surinktus duomenis (INTOSAI, 2016). Nurodyti panašumai leidžia teigti, jog auditoriaus bei eksperto darbo rezultatų pateikimo būdas yra formuluojamas panašiai bei su tam tikromis modifikacijomis gali būti lengvai pritaikytas teismo proceso reikmėms.

Kadangi vienas iš bankroto proceso tikslų yra kuo operatyviau užbaigti bankroto procedūras, teismui svarbu nuspręsti, ar aplinkybės, kurias reikia ištirti yra reikalaujančios specialiųjų – neteisinių – žinių, taigi, ar reikalinga procese skirti ekspertizę, o nustačius, jog ekspertizė reikalinga, kokio pobūdžio ji turėtų būti: orientuota į finansinius duomenis ar kompleksinių valdymo klausimų atsakymą. Darytina prielaida, jog dėl vertinamų duomenų įvairialypiškumo veiklos audito ekspertizė taikytina būtent tais atvejais, kai atsakyti į pateiktą klausimą nepakanka vienerūšių žinių (pvz.: buhalterijos), todėl aktualu, kad veiklos audito ekspertizė nebūtų suvokiama kaip įrankis, taikytinas bet kokių atveju, o tik tais atvejais, kai nagrinėjami klausimai reikalauja tokio tyrimo.

Kaip jau minėta, vienas iš tyčinio bankroto požymių yra vadybiniai (juridinio asmens valdymo, organizaciniai) klausimai. Tai kompleksiniai, įvairialypiai, specialiųjų žinių reikalaujantys klausimai. Vienas ryškesnių ir dažnesnių atvejų yra veiklos organizavimas, apsunkinant kreditorių reikalavimų patenkinimą, bei veiklos, turto, sutarčių bei darbuotojų perkėlimas. Aptariamam atveju svarbu nustatyti vadybinių veiksmų, laikomų netinkamais, ir normalios verslo praktikos ribą. Normalia tiek užsienio, tiek Lietuvos verslo praktika laikomas verslo rizikų išskaidymas, kai augant ir plėtojantis verslui priimami sprendimai iš vienos įmonės, kurioje vykdoma kelių sričių skirtinga veikla, perkelti dalį veiklos į kitą ar kitas įmones. Taip atskiriamos ir išgryninamos veiklos sritys, tampa aiškesnis pajamų bei sąnaudų valdymas, diversifikuojama verslo rizika. Įmonių bankroto įstatymo 20 str. 3 d. 1 p. nurodo veiklos perkėlimą į kitą įmonę. Bankrutuojančios įmonės kreditoriai, matydami, jog viena verslo dalis dirba pelningai, kai kita bankrutuoja, yra linkę įžvelgti vadinamuosius feniksus – įmones, kurios sukuriamos perkeliant gerąją verslo dalį bei turtą, o skolas paliekant bankrutuojančioje įmonėje. Šiuo jautrių interesų tarp verslo savininkų teisės plėtoti verslą pasirinktu būdu ir kreditorių

teisės į reikalavimų patenkinimą atveju, veiklos auditoriaus žinios ir gebėjimas įvertinti situaciją per vadybinius aspektus, galėtų užtikrinti, jog sąžiningai ir tinkamai plėtojamas verslas, patyręs verslo nesėkmę, nebūtų tapatinamas su nesąžiningu ir netinkamu elgesiu bei su juo susijusia atsakomybe.

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

Aukščiausiasis teismas, sąsajoje su verslo nesėkmės vertinimu, nurodo ir kitą tyčinio bankroto bylose vertintiną kategoriją – verslo sprendimo taisyklę, kuri dažnai taikoma užsienio šalių teismų praktikoje bei reglamentavime. Verslo sprendimo taisyklė iš esmės reiškia, jog teismas revizuoja vadovų sprendimus tik tais atvejais, jei esama akivaizdžių rūpestingumo ar lojalumo trūkumų, t.y. vadovai yra laisvi priimti net ir rizikingesnius verslo sprendimus tol, kol tokie sprendimai yra paremti tinkama informacija bei kompetencija, taip pat siekiant racionalaus komercinio tikslo ir nėra apgaulės ar nesąžiningumo požymių (UAB “Minera” v. BUAB “Gratus”, 2013).

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

Kaip aptarta aukščiau, kreditoriai, nepaisant bankroto administratoriaus pozicijos, turi teisę kreiptis į teismą dėl bankroto pripažinimo tyčiniu. Bankroto administratoriams yra taikomi aukšti kvalifikacijos bei patirties reikalavimai, kurie turėtų užtikrinti, jog tyčiniai veiksmai atlikti tyčia siekiant bankroto, yra administratoriaus pastebimi, o administrazio-

riui pateikus poziciją, jog tyčinio bankroto požymių neužfiksuota, tokia išvada turėtų būti laikoma pakankamai patikima. Nepaisant to, neretai teismas, vadovaudamasis kreditorių ar trečiųjų šalių pateiktais argumentais, pripažįsta bankrotą esant tyčiniu, nors bankroto administratorius tokio tvirtinimo ir nepalaiko. Paradoksalu, kad nors bankroto administratorius ir yra subjektas, kuris geriausiai mato bankrutuojančios įmonės veiklos bei valdymo sprendimų kontekstą, jų poveikį įmonei, jam prieinamas visas įmonės dokumentų paketas, jis taip pat turi šių aplinkybių vertinimo patirtį, tačiau į administratoriaus nuomonę svirs-tant tyčios bankrote klausimą, kai pastarasis tyčios neižvelgia, dažnai nėra atsižvelgiama.

Teigta, jog tokia profesionalų nuomonių dichotomija toje pačioje situacijoje gali sukelti nepasitikėjimą bent vienu iš profesionalų:

- teisėju, kuriam galimai trūksta vadybinių bei ekonominių žinių, o nesiėmus priemonių šioms specialioms žinioms gauti, priimamas sprendimas neivertinus visų faktinių aplinkybių arba jas įvertinus netinkamai, arba/ir
- bankroto administratoriumi, kuris, nors turėdamas reikiamas žinias bei patirtį, realiai ar tariamai nesugeba pamatyti įmonės valdyme buvusių problemų ar trūkumų.

Nepasitikėjimo bet kuria iš bylos šalių klausimai neišvengiamai įtraukia į instancinio bylinėjimosi procesą, t.y. šalis, kuriai nepalankus sprendimas, būtinai skųs, jos manymu, nepagrįstai priimtą sprendimą. Tačiau sprendimo pagrįstumo ir patikimumo problema gali išspręsti veiklos audito ekspertizė, kuri užtikrintų šalims, jog faktinės aplinkybės patikrintos kvalifikuoto asmens, o toks patikrinimas atliktas tinkamai įvertinant įmonės veiklos kontekstą.

Išvados

Vyraujantis veiklos audito taikymo suvokimas tiek literatūroje, tiek teisiniame reglamentavime yra tradicinis, tačiau šis suvokimas neapriboja galimybės ieškoti naujų pritaikymo būdų, galinčių sukurti didesnę pridėtinę vertę tiek organizacijoms, tiek valstybei. Netradiciniai plėtojimo būdai galėtų būti veiklos audito pritaikymas versle ir platesnis taikymas teisinėje sistemoje.

Sparčiai didėjant bankrotų teismo tvarka skaičiui, svarbu užtikrinti bankroto proceso operatyvų ir teisingą vykdymą. Tais atvejais, kai tenka nagrinėti juridinių asmenų veiklos klausimus, vien teisinės proceso dalyvių žinios yra nepakankamos, todėl objektyviam faktų įvertinimui gali būti pasitelkiami ekspertai. Eksperto ar specialisto išvada teisejoje yra reikšminga sprendžiant fakto klausimus.

Eksperto kvalifikacija yra vienas iš svarbiausių veiksnių, sąlygojančių tinkamos ekspertizės išvados pateikimą. Veiklos auditorius profesinei kompetencijai keliami reikalavimai atitinka *specialiuju žinių* kategoriją.

Veiklos audito ekspertizė tyčinio bankroto bylose laikytina tinkamu įrankiu, leidžančiu įvertinti juridinio asmens valdymo organų veiksmus bendrame ekonominės veiklos kontekste, įvertinant ne tik finansinius juridinio asmens duomenis ar apskaitos procesą, bet ir vadybinius aspektus. Tai leistų objektyviau pagrįsti tyčinio bankroto atvejus.

LITERATŪRA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. (n.d.). Tyčinių bankrotų sąrašas (1993–2018 m.). Žiūrėta 02 24, 2018, iš <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/nemokumas-2/moni-bankrotas/tycinis-bankrotas/>

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. (n.d.). Tyčinių bankrotų Lietuvoje apžvalga 1993–2010 metai.

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Finansų ministerijos. (2018, 02 07). Įmonių bankroto ir restruktūrizavimo bei fizinių asmenų bankroto procesų 2017 m apžvalga. Žiūrėta 02 19, 2018, iš <http://www.avnt.lt/assets/Nemokumas/Duomenys-ir-analiz/2017-met-APZ-VALGA2018-01-31internetui3.pdf>

BUAB “Ingero” v. Nordea Bank Finland Plc, 3K-3-16/2014 (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 02 07, 2014).

I.Ž. v. J.A.V., 3K-3-733/2002 (Lietuvos Aukščiausiasis teismas 05 20, 2002).

Įmonių bankroto įstatymas. (2001). (Nr. 31-1010). Valstybės žinios.

INTOSAI. (2016). ISSAI 3000. *Veiklos audito įgyvendinimo gairės*. Žiūrėta http://www.vkontrolė.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3000_LT.pdf

INTOSAI. (2016.). ISSAI 3000 Veiklos audito standartas. Žiūrėta https://www.vkontrolė.lt/INTOSAI_standartai/ISSAI_3000_2016.pdf

Funkhouser M. Accountability, performance and performance auditing: reconciling the view of scholars and auditors // *Performance Auditing. Contributing to Accountability in Democratic Government*. – Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2011, p. 175–208

Mackevičius, J., & Daujotaitė, D. (2011). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. *Informacijos mokslai* (57), 26–38. Prieiga per internetą: <http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3136/2260>

Lakis, V. & Nemanytė, J. (2014). Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje. *Informacijos mokslai* (67), 63–75

Lietuvos Aukščiausiasis teismas. (2002). Dėl įstatymų taikymo bankroto bylose. *Teismų praktika*(Nr.16).

Lonsdale J. Introduction // *Performance Auditing. Contributing to Accountability in Democratic Government*. –Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2011, p. 1–21

Pollit C. The Management – Audit Interface // *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. –Oxford, New York, 1999, p. 56–65

Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Performance audit and public management reform. *Public Administration*, 75 (2), 313–336.

Puškorius, S. (2004). Veiklos auditas. Vilnius: MRU

Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: the case of the auditor general in Norway. *Public Administration*, 680–695.

Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 368–385.

Reichborn-Kjennerud, K., & Vabo, S. I. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, 6–23.

Teismo ekspertizės įstatymas. (2002). (112–4969). Valstybės žinios .

Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2016). Are performance audits useful? A comparison of EU practices. 1–32. doi:10.1177/0095399716658500

Tremblay, M.–S., & Malsch, B. (2015). A review of performance audit literature. Žiūrėta 02 19, 2018, iš <http://irspm2015.com/index.php/irspm/IRSPM2015/paper/viewFile/1584/340>

UAB “Minera” v. BUAB “Gratus”, 3K-3-648/2013 (Lietuvos Aukščiausiasis teismas 12 03, 2013).

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

PERFORMANCE AUDIT AS FORENSIC EXAMINATION IN INTENTIONAL BANKRUPTCY CASES

Asta Tumaitytė, Dalia Daujotaitė

S u m m a r y

The article focuses on the performance audit as forensic examination in intentional bankruptcy problems experienced by the Lithuania. One of possible areas of performance audit expansion is a forensic examination, which is backed by various similarities – qualification requirements, the type of work being done by the expert/auditor, as well as it also taps into the essence of performance audit: to assure the effectiveness (which in this type of application is expressed via efficient litigation process).

Since performance audit does not have the time proven place in civil proceedings, this article strives to bring attention of scientists and practitioners to the possibilities of application of performance audit as a forensic examination in the process of intentional bankruptcy. Cases of intentional bankruptcy are specific by its origins due to the circumstances of occurrence of bankruptcy itself: because it is intentional, financial statements of legal entity might not be indicating mala fide, therefore, financial audit might not be capable of detecting the inappropriate actions of management. Performance audit might become a key to solving this deficiency.

This article utilises analysis of scientific literature as well as available (current and historical) court practice in Lithuania, seeking to provide an insight into – not only theoretical, but also practical – advantages that can be gained from performance audit examination in intentional bankruptcy cases.

By interpreting, the law and analysing the content of the court decisions, the conclusion is being made that with the condition of proper qualification assurance performance audit examination might speed up the proceedings of the intentional bankruptcy and provides qualified factual evaluation for the court, hence making litigation process more efficient. It could also save time and expenses for both – court system (hence – the State) and involved parties. It would also help increase public trust and reliability of judicial system and its capability to effectively restore the clarity of economic relations between parties involved.

Gauta: 2018-03-22

Priimta: 2018-05-08

Asta TUMAITYTĖ yra Mykolo Romerio universiteto Veiklos audito magistrantūros studijų programos komiteto narė. Ji yra įgijusi Vilniaus Universitete teisės magistro kvalifikacinį laipsnį (civilinės teisės specializacija) ir vadybos magistro kvalifikacinį laipsnį Mykolo Romerio Universitete. Šiuo metu ji dirba verslo įmonėje, ir, nuolat susidurdama su verslo valdymo bei veiklos problemomis, domisi galimybėmis pritaikyti veiklos auditą už viešojo sektoriaus ribų.

Dalia DAUJOTAITĖ yra Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir verslo fakulteto Finansų instituto docentė. Jos moksliniai tyrimai publikuojami Lietuvos ir užsienio mokslo leidiniuose bei mokslininkų socialiniame tinkle „ResearchGate“, yra skaitomi ir cituojami. Šiuo metu ji yra EBES (Eurasia Business and Economics Society) mokslo asociacijos narė, įvairių projektų ekspertė. Pagrindinės mokslinių interesų sritys: veiklos audito metodologija ir metodai, viešojo sektoriaus auditas, finansų kontrolė ir auditas.