ISSN 2029-1701
ISSN 2335-2035 (Online)

Mokslinių straipsnių rinkinys
VISUOMENĖS SAUGUMAS IR VIEŠOJI TVARKA
PUBLIC SECURITY AND PUBLIC ORDER
2018 (20) Scientific articles

AUDITORIŲ ETIKOS PRINCIPŲ PAŽEIDIMŲ GRĖSMĖS

Aurelija Kustienė[1]

[1]*Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos, apskaitos ir finansų institutas*
Universiteto g. 10 g., LT-53361 Akademija, Kauno raj.
Telefonas (8-37) 752259
El. paštas: aurelija.kustiene@asu.lt

Anotacija. Audituotos finansinės ataskaitos yra vienas patikimiausių informacijos šaltinių ūkio subjektams priimant ekonominius sprendimus. Labai svarbu, kad auditorius, pareikšdamas savo nuomonę apie finansines ataskaitas, būtų nešališkas ir atstovautų visuomenės interesus. Dėl šios priežasties auditorių profesinė etika yra ne vien kiekvieno šios profesijos atstovo reikalas. Todėl auditoriams taikomi ypač griežti reikalavimai, susiję su profesine etika. Šiame straipsnyje keliamas tikslas – išanalizavus auditorių etikos reglamentavimą ir auditorių etikos principų esmę, identifikuoti auditorių etikos principų pažeidimų grėsmes ir pateikti jų prevencijos bei mažinimo iki priimtino lygio rekomendacijas. Naudojami tyrimo metodai: mokslinės ir norminės literatūros, teisės aktų analizė ir sintezė; loginė analizė. Atlikusi tyrimą straipsnio autorė pateikia auditorių etikos principų pažeidimo grėsmių prevencijos modelį, kurio pritaikymas leistų etikos principų pažeidimo grėsmes pašalinti arba sumažinti iki priimtino lygio. Straipsnyje atlikti auditorių etikos reglamentavimo, etikos principų ir jų pažeidimo grėsmių teoriniai tyrimai ir gauti tyrimo rezultatai suponuoja galimybę pritaikyti teoriją praktikoje, atskleidžiant auditorių etikos principų pažeidimus ir šių pažeidimų grėsmių prevencijos priemonių taikymo galimybes auditinėje veikloje.

Pagrindinės sąvokos: auditas, auditorius, etikos principai, pažeidimų grėsmės.

ĮVADAS

Rinkos dalyviams, priimantiems ekonominius sprendimus, svarbu vadovautis patikima informacija. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu „Dėl priemonių ekonominių nusikaltimų prevencijai ir kontrolei gerinti“[1] patvirtintoje ekonominių nusikaltimų kontrolės programoje teigiama, kad neteisingi sprendimai ne tik neigiamai atsiliepia pačiai įmonei, bet iškreipia ir rinkos ekonomiką – „trukdo numatyti ir vykdyti ekonominę politiką, sutrikdo kainų, gamybos ir vartojimo proporcijas, sąlygoja prastos kokybės produkcijos gamybą, superinfliaciją“. Kaip teigia J.Mackevičius ir R.Valkauskas[2], apie 70−80 proc. visos įmonės ekonominės informacijos sudaro finansinių ataskaitų teikiama informacija. Z.Rezaee[3] nuomone, apgaulės – tai rimta grėsmė rinkos dalyvių pasitikėjimui finansine informacija, kainuojančios nemažus pinigus, parodančios nepriimtiną, neteisėtą ir nelegalų įmonių elgesį.

[1] Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 15 d. nutarimas Nr. 255 Dėl priemonių ekonominių nusikaltimų prevencijai ir kontrolei gerinti [interaktyvus]. [žiūrėta 2018-03-20]. https://www.e-tar.lt/mobile/legalAct.html?documentId=TAR.657233622B90

[2] Mackevičius, J., Valkauskas, R. Integruota įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų analizės metodika. *Verslas: teorija ir praktika*. 2010, 12(3): 213–221.

[3] Rezaee, Z. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*. 2005, (16): 277–298.

Todėl įmonių veiklos skaidrumas yra aktualus daugeliui informacijos vartotojų, kadangi jie, investuodami į šias įmones, nori būti tikri dėl tinkamo ir saugaus savo pasirinkimo. A.Kustienės ir E.Vaičaitienės[4] teigimu, „veiklos skaidrumą padeda užtikrinti įmonės finansinių ataskaitų auditas, kuris padidina vartotojams pateiktos informacijos patikimumą, padeda finansų rinkos dalyviams priimti teisingus ekonominius sprendimus, įvertinant galimą riziką ir tikėtiną naudą.“ Tarptautiniuose audito standartuose nurodyta, kad „audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis"[5]. Siekiant padidinti suinteresuotųjų subjektų pasitikėjimą audituojamos įmonės finansinėmis ataskaitomis ypač svarbu, kad audito vykdytojas, t.y. auditorius, būtų patikimas, nes pagrindinė auditoriaus sukuriamo produkto savybė yra patikimumas. Netenkinant šios savybės auditoriaus darbas praranda prasmę. Ypač po 2008 m. prasidėjusios ekonominės krizės, kuomet visame pasaulyje įvyko daugybė didžiųjų bankų bei įmonių bankrotų, išryškėjo visuomenės nepasitikėjimo nepriklausomu auditu problema, tuo pačiu smuko pasitikėjimas auditoriaus profesija. Audito informacijos vartotojai gali pasitikėti auditorių objektyvumu ir sąžiningumu, jei auditoriai savo veikloje laikosi atsakomybės ir atstovavimo visuomenei principų. Auditorių funkcija atstovauti visuomenės interesams reiškia, kad jų atliekamo darbo kokybe pasikliauja visuomenė. Būtent dėl šios priežasties auditorių profesinė etika yra ne vien kiekvieno šios profesijos atstovo reikalas. Todėl auditoriams keliami ypač griežti reikalavimai, susiję su profesine etika. A. Kustienės ir I. Linkevičės[6] nuomone, kokybišku auditu gali būti laikomas tik toks auditas, kuris buvo atliktas laikantis visų auditoriaus etikos reikalavimų.

Kaip rodo audito teorija ir praktika, auditorių profesinės etikos pažeidimai visą laiką buvo viena iš svarbiausių audito problemų. Visada ir visur atsiranda auditorių, kurie pažeidžia net paprasčiausias ir suprantamiausias etikos normas. Kaip teigia A.Ardelean[7], sąžiningumas ir atsakingumas yra pagrindiniai principai, sudarantys bendrosios etikos sampratą. Taigi, bendroji etika ir yra profesinės etikos pradžia, kuri plačiajai visuomenei yra suvokiama kaip moraliniai principai ir tinkamos elgesio taisyklės.

[4] Kustienė, A., Vaičaitienės, E. Finansinių ataskaitų audito išvada: kaip patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius? *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*. 2017 (18): 404–419. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018-03-20]. https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15086/Kustien%C4%97.pdf?sequence=1&isAllowed=y
[5] Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2009.[žiūrėta 2018-01-20] http://lar.lt/www/new/page.php?326
[6] Kustienė, A., Linkevičė, I. Audito kokybės vertinimas auditorių etikos požiūriu. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 2016, 10(1): 100-108.
[7] Ardelean, A. Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2013, (92): 55–60 [interaktyvus]. [žiūrėta 2018-01-20]. http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042813027687

F. Jasevičienės[8] ir J. Palidauskaitės[9] nuomone, bendroji etika – tai visos visuomenės elgesio normos, kurios numato žmonių dvasines vertybes ir sampratas. Be bendrosios etikos yra nustatomos atskirų profesijų darbuotojų, taip pat ir auditorių, elgesio normos, kurios yra vadinamos profesinės etikos normomis, taisyklėmis arba kodeksais. Tokiomis aplinkybėmis iškyla poreikis viešai analizuoti ir supažindinti plačiąją visuomenę su auditorių profesijos teisėmis, darbuotojų pareigomis ir atsakomybėmis; nepakanka, jei tai žino vien tik tam tikros srities darbuotojai ir specialistai. Kartu tai skatina mokslinius tyrimus auditorių etikos tematika.

Praktika rodo, kad nei priesaikos, nei sudėtingi kvalifikaciniai egzaminai negali išaiškinti, kokios yra būsimo auditoriaus moralinės savybės. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, T.Campbell ir K. Houghton[10] teigia, kad moksliniai tyrimai, skirti auditorių etikai, yra svarbūs siekiant paskatinti visuotinai pripažintų profesinio elgesio normų ir principų laikymąsi.

Pastebėta, jog Lietuvoje paskelbta nedaug mokslo darbų, kuriuose nagrinėjama auditorių profesinė etika. Be to, kaip pažymi R. Subačienė ir kt.[11], atskirai yra reglamentuota nepriklausomų auditorių ir vidaus auditorių profesinė etika. Šiame straipsnyje apsiribojama nepriklausomų auditorių profesinės etikos tyrimu. Pastarąjį dešimtmetį Lietuvos nepriklausomų auditorių profesinės etikos empirinius tyrimus atliko A.Kustienė[12], A.Kustienė ir I.Linkevičė[13], kai tuo tarpu kiti lietuvių autoriai, tokie kaip D. Daujotaitė[14], F. Jasevičienė[15], V. Lakis[16], G. Kalčinskas[17], L. Kazlauskienė[18], J. Mackevičius[19], J. Palidauskaitė[20] analizavo auditorių etikos teorinius aspektus ir juos aptarė kartu su kitais audito ar kitų sričių etikos problematikos klausimais. Analizuojant užsienio šalių autorių (A. Ardelean[21], J. Al-Ajmi, S.

[8] Jasevičienė, F. *Finansų įstaigų veikla ir etika.* Vilnius, 2012.
[9] Palidauskaitė, J. *Viešojo administravimo etika.* Kaunas, 2008.
[10] Campbell, T., Houghton, K. 2013. *Ethics And Auditing.* The Australian National University.
[11] Subačienė, R. ir kt. *Apskaitos ir audito pagrindai*. Vilnius, 2015.
[12] Kustienė, A. Auditorių etikos problemos. *Vagos*. 2008, 79 (32): 128–136.
[13] Kustienė, A., Linkevičė, I. Audito kokybės vertinimas auditorių etikos požiūriu. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 2016, 10(1): 100-108.
[14] Daujotaitė, D. *Finansinis auditas.* Vilnius, 2006.
[15] Jasevičienė, F. *Supra* note 8.
[16] Lakis, V. *Audito teorija ir praktika:* monografija. Vilnius, 2017.
[17] Kalčinskas, G. Auditorių ir buhalterių profesinė etika: pagrindiniai principai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2008, 11: 16–17.
[18] Kazlauskienė, L. Svarbiausia – atsakomybė visuomenei. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 2005, 37(563).
[19] Mackevičius, J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius, 2009.
[20] Palidauskaitė, J. *Supra* note 9.
[21] Ardelean, A. Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia – Social and Behavioral Sciences.* 2013, (92): 55–60.

Saudagaran[22]; Kaplan[23], M. Kaveh[24], M. Zakaria, H. Hasnah, I. Ishak[25], J. Svanberg, P. Öhman[26]) publikacijas pastebėta, kad mokslininkai auditorių etiką nagrinėja įvairiais pjūviais, tačiau daugiausia dėmesio skiria etikos principų pažeidimams ir ypač problemoms, susijusioms su auditoriaus nepriklausomumu ir objektyvumu.

Straipsnyje keliama mokslinė problema – kaip/ar auditoriaus profesinės etikos principų žinojimas ir taikymas auditinėje veikloje gali sumažinti etikos principų pažeidimų grėsmes ?

Taigi, iškyla poreikis tyrinėti auditorių profesinę etiką, aiškintis elgesio normas ir taisykles, analizuoti etikos principų pažeidimo grėsmes ir ieškoti sprendimo būdų, kaip šių pažeidimų išvengti.

Tyrimo tikslas – išanalizavus auditorių etikos reglamentavimą ir auditorių etikos principų esmę, identifikuoti auditorių etikos principų pažeidimų grėsmes ir pateikti jų prevencijos bei mažinimo iki priimtino lygio rekomendacijas.

Tyrimo metodai. Tiriant auditorių etikos reglamentavimą, analizuojami teisės aktai ir kiti auditorių profesiniai reglamentai; siekiant ištirti auditorių etikos principų esmę ir jų taikymo aplinkybes bei auditorių etikos principų pažeidimų grėsmes, naudota mokslinės ir norminės literatūros analizė ir sintezė, kokybinė ir loginė analizė, palyginimo metodas.

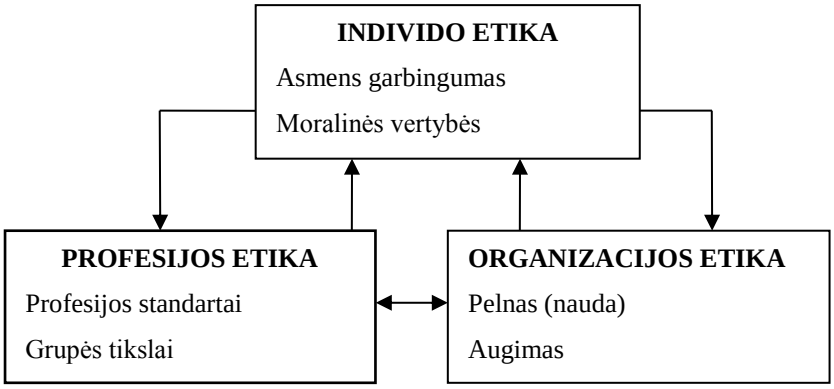
AUDITORIAUS PROFESINĖS ETIKOS SAMPRATA, REGLAMENTAVIMAS IR ETIKOS PRINCIPAI

Kiekvienos vykdomos veiklos sėkmę didžiąja dalimi apsprendžia etiniai dalykai. Auditoriams, kaip ir įvairių kitų profesijų atstovams etinis elgesys – tai teisingo sprendimo pasirinkimas iš kelių alternatyvų. Lietuvos mokslininkų (J. Palidauskaitė[27]; F. Jasevičienė[28]; G. Kalčinskas[29], A. Kustienė[30], J. Mackevičius[31], V. Pruskus[32]) nuomone, tiek bendrosios, tiek

[22] Al-Ajmi, J., Saudagaran,S. Perceptions of Auditors and Financial-Statement Users Regarding Auditor Independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*. 2011, 26(2): 130–160.
[23] Kaplan. *Auditor independence*.[interaktyvus]. UK, 2012. [žiūrėta 2018-03-10]. http://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/KFKB/Wiki%20Pages/Audit%20and%20compliance.aspx
[24] Kaveh, M. ir kt. Professional Ethics in Accounting and Auditing. *World Essays Journal.* [interaktyvus] 2014, 1 (2): 85-93 [žiūrėta 2018-03-12]. http://worldessaysj.com/files_site/paperlist/r_84_150212160045.pdf
[25] Zakaria, M.; Hasnah, H.; Ishak, I. *Knowledge of Ethics, Perceived Ethical Problems and Ethical Judgments. Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2010, 8 (1): 50–64.
[26] Svanberg, J., Öhman, P. Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*. 2016, 13 (1): 65-79.
[27] Palidauskaitė, J. *Viešojo administravimo etika.* Kaunas, 2008.
[28] Jasevičienė, F. *Finansų įstaigų veikla ir etika.* Vilnius, 2012.
[29] Kalčinskas, G. Auditorių ir buhalterių profesinė etika: pagrindiniai principai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2008, 11: 16–17.
[30] Kustienė, A. Auditorių etikos problemos. *Vagos*. 2008, 79 (32): 128–136.
[31] Mackevičius, J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius, 2009.
[32] Pruskus, V. *Verslo etika: laiko iššūkiai ir atsako galimybės*. Vilnius, 2003.

profesinės etikos normų pagrindą sudaro žmogaus vertybių samprata, moralinių ir kitų, visuotinai priimtinų, normų laikymasis. Be bendrųjų visuomenės moralės normų nustatomos konkrečios profesijos darbuotojų elgesio normos. G. Kalčinsko[33] nuomone, dorovinės kiekvienos profesijos nuostatos pirmiausia grindžiamos visuotinai pripažįstamomis etinėmis tam tikros visuomenės normomis. Auditorius, kaip ir kiekvienas visuomenės narys, pirmiausiai turi paklusti visuotinai pripažintiems moralės principams ir taisyklėms. A.Ardelean[34] teigimu, profesinės etikos normų suvaržymai gali būti suvokiami, kaip išoriniai suvaržymai elgtis etiškai, kad nekiltų pavojus nusižengti įstatymams.

A. Kustienė[35], V. Pruskus[36], M. Kaveh ir kt.[37] teigia, kad tarp auditoriaus kaip individo etikos, audito įmonės kaip organizacijos, kurioje jis dirba, etikos ir auditorių profesinės etikos egzistuoja glaudus ryšys ir tarpusavio sąveika (1 pav.).



1 pav. Individo, profesijos ir organizacijos etikos tarpusavio sąveika[38]

Iš 1 paveikslo matyti, kad individo etika gali konfliktuoti tiek su organizacijos, tiek su profesijos etika, jos viena kitai daro įtaką. „Individo etiką lemia asmeninės savybės ir socialinė aplinka. Profesinė etika, skirtingai nuo individo etikos, pabrėžia kolektyvinį tos profesijos žmonių požiūrį į praktiką. Organizacijos etika nukreipta į naudos (pelno) siekimą, įmonės augimą ir plėtrą“[39]. Konfliktas kyla, kai individas egoistinį etinį standartą iškelia virš organizacijos ir profesijos etikos reikalavimų. Kai individas tampa organizacijos nariu, jam tampa privalu laikytis organizacijos taisyklių. Tačiau tos taisyklės gali konfliktuoti ne tik su

[33] Kalčinskas, G. *Supra* note 29.
[34] Ardelean, A. Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia – Social and Behavioral Sciences.* 2013, (92): 55–60.
[35] Kustienė, A. *Supra* note 30.
[36] Pruskus, V. *Supra* note 32.
[37] Kaveh, M. ir kt. Professional Ethics in Accounting and Auditing. *World Essays Journal.* [interaktyvus] 2014, 1 (2): 85-93 [žiūrėta 2018-03-12]. http://worldessaysj.com/files_site/paperlist/r_84_150212160045.pdf
[38] Pruskus, V. *Supra* note 32.
[39] Kustienė, A Auditorių etikos problemos. *Vagos*. 2008, 79 (32): 128–136.

individo etika, bet ir su profesine etika. J. Svanberg ir P. Öhman[40] atlikto tyrimo rezultatai liudija, kad organizacijos etinė kultūra gali daryti įtaką auditoriaus priimamiems profesiniams sprendimams, „tonas iš viršaus“ gali nulemti neetišką auditoriaus elgesį ir sumažinti audito kokybę. Taigi, galima teigti, kad tarp individo, profesinės bei organizacijos etikos gali kilti konfliktų. Straipsnio autorės nuomone, socialiai atsakinga organizacija visų pirma turėtų paklusti visuotinai pripažįstamoms moralės normoms. Etinę atsakomybę, kaip vieną iš aukščiausių organizacijos socialinės atsakomybės piramidės pakopų, įvardija A. Carroll ir A. K. Buchholtz[41]. S. Aqel[42] ir L. Kazlauskienė[43] taip pat akcentuoja auditoriaus atsakomybę visuomenei kaip vieną iš pagrindinių auditoriaus etinių vertybių.

Auditorių etiką, kaip ir audito atlikimą, normina įvairaus lygio reglamentai: tarptautiniai ir valstybiniai teisės aktai, profesinių organizacijų bei audito įmonių vidaus reglamentai. Lietuvoje auditorių profesinę etiką reglamentuoja ne tik tarptautiniu mastu galiojantis Tarptautinės buhalterių federacijos (TBF) Buhalterių profesionalų etikos kodeksas[44], bet ir Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (aktuali redakcija 2017-03-01)[45] bei 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas (toliau – 1 TKKS)[46]. Tai pagrindiniai dokumentai, norminantys svarbiausias auditorių veiklos sritis, apibrėžiantys jų nepriklausomybę ir atsakomybę, santykius su klientais bei etikos reikalavimus (1 lentelė). Pagal 1 TKKS kiekviena audito įmonė turi įsidiegti procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito įmonė ir jos personalas atitinka etikos reikalavimus, nurodytus TBF Buhalterių profesionalų etikos kodekse.

[40] Svanberg, J., Öhman, P. Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*. 2016, 13 (1): 65-79.
[41] Carroll, A. B; Buchholtz, A. K. *Business and society: Ethics and Stakeholder Management*. 7th edition. Ohio, 2008.
[42] Aqel, S. Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications. *Acta Universitatis Danubius (Economica).* 2014, 10 (5): 5–17.
[43] Kazlauskienė, L. Svarbiausia – atsakomybė visuomenei. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 2005, 37(563).
[44] *Buhalterių profesionalų etikos kodeksas*.[interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2016. [žiūrėta 2018-01-08]. http://lar.lt/www/new/page.php?733
[45] Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios.* 1999, Nr.59-1916.
[46] *1-asis Tarptautinis kokybės kontrolės standartas* [interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2009.[žiūrėta 2018-01-08] http://lar.lt/www/new/page.php?204

1 lentelė. Auditorių etikos principų išskyrimas ir apibūdinimas reglamentuose

Eil. Nr.	Auditorių etikos principai reglamentuose	
	TBF Buhalterių profesionalų etikos kodekse[47] ir 1 TKKS[48]	**Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatyme[49]**
1.	**Sąžiningumas.** Visuose profesiniuose ir verslo santykiuose auditorius privalo būti doras.	
2.	**Objektyvumas.** Auditorius neturi leisti, kad šališkumas, interesų konfliktas ar pernelyg didelė kitų asmenų įtaka paveiktų jo profesinius ar verslo sprendimus.	**Objektyvumas ir nepriklausomumas.** Auditorius ir audito įmonė atlikti finansinių ataskaitų auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus.
3.	**Profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas.** Būtina išlaikyti tokį profesinių žinių ir kompetencijos lygį, kuris užtikrintų, kad klientui ar darbdaviui būtų teikiamos aukšto lygio profesinės paslaugos, pagrįstos šiuolaikine praktine patirtimi, įstatymais ir metodika, dirbti kruopščiai ir laikytis galiojančių specialiųjų ir profesinių standartų.	**Profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas.** Auditorius privalo išlaikyti tokį profesinių žinių ir kompetencijos lygį, kuris užtikrintų kruopščiai teikiamas aukšto lygio profesines paslaugas, pagrįstas praktine patirtimi ir laikantis teisės aktų reikalavimų.
4.	**Konfidencialumas.** Auditorius privalo pasirūpinti profesinių ir verslo santykių metu gautos informacijos konfidencialumu ir be tinkamo ir specialaus leidimo neatskleisti šios informacijos trečiosioms šalims, išskyrus atvejus, kai ją atskleisti yra teisinė ar profesinė jo teisė arba pareiga, nenaudoti informacijos siekiant asmeninės buhalterio profesionalo arba trečiosios šalies naudos	**Konfidencialumas ir profesinė paslaptis.** Auditorius ir audito įmonė privalo laikyti paslaptyje užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės patikėtą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims, išskyrus šio įstatymo ir kitų įstatymų, reglamentuojančių privalomą informacijos teikimą, nustatytus atvejus, nenaudoti užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės finansinių ataskaitų audito metu gautos informacijos audito įmonės ir (arba) trečiųjų asmenų interesams tenkinti.
5.	**Profesionalus elgesys**. Auditorius privalo laikytis atitinkamų įstatymų ir kitų teisės aktų bei vengti jo profesiją diskredituojančių veiksmų.	–
6.	–	**Atsakomybė visuomenei.** Auditorius ir audito įmonė privalo atlikti finansinių ataskaitų auditą, atsižvelgdami į tai, kad šio audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai (įmonių dalyviai, investuotojai, priežiūros ir kitos valstybės institucijos, kredito įstaigos, darbdaviai, darbuotojai ir kiti), priimdami ekonominius sprendimus. Jų pasitikėjimas auditoriaus objektyvumu ir sąžiningumu lemia auditoriaus atsakomybę visuomenei.

Palyginus 1 lentelėje pagal atskirus reglamentus pateiktus etikos principus matyti, kad jų įvardijimas šiuose reglamentuose šiek tiek skiriasi, tačiau esminių prieštaravimų nėra. Taigi, pagal pirmuosius du reglamentus auditoriai privalo laikytis tų pačių etikos principų. Be kitų nuostatų, minėtuose trijuose reglamentuose įvardinti šie etikos principai, kurių privalo laikytis auditorius Lietuvoje: sąžiningumas; objektyvumas ir nepriklausomumas; profesinė

[47] *Buhalterių profesionalų etikos kodeksas*.[interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2016. [žiūrėta 2018-01-08]. http://lar.lt/www/new/page.php?733
[48] *1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas* [interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2009.[žiūrėta 2018-01-08] http://lar.lt/www/new/page.php?204
[49] Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios.* 1999, Nr.59-1916.

kompetencija ir reikiamas atidumas; konfidencialumas; profesionalus elgesys; atsakomybė visuomenei. Nors kai kurių principų atskirai nėra įvardintų viename ar kitame iš minėtų reglamentų, tačiau jų esmė yra perteikta apibūdinant kitus principus arba aiškinamajame reglamentų tekste. Visuose audito reglamentuose yra minimas sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas bei konfidencialumas. LR finansinių ataskaitų audito įstatyme vieninteliame iš analizuojamų dokumentų yra aprašyta auditoriaus atsakomybė visuomenei. Šio principo aiškinimas persipina su objektyvumo ir sąžiningumo principais.

Sąžiningumo principas išskiriamas kaip esminis auditoriaus elgesio principas. Tačiau Al Qtaish, Baker, Othman[50] pažymi, kad sąžingumas priklauso nuo pagrindinių asmens etinių įsitikinimų ir elgesio, kuriam gali daryti įtaką įvairūs veiksniai. Straipsnio autorės nuomone, sąžingumas yra asmens moralės pagrindas, kurį sunku sugriauti. Jis arba yra, arba jo nėra. Auditorius negali išvengti poveikio savo sąžiningumui, tačiau privalo tam poveikiui atsispirti išvengdamas situacijų, kurios galėtų daryti įtaką jo sąžiningumui. Pagal TBF Buhalterių profesionalų etikos kodeksą sąžiningumas prilyginamas dorumui, t.y. pamatinei asmens moralės savybei.

Objektyvumo principo laikymasis auditoriaus veikloje yra svarbus tuo, kad auditoriai, vertindami finansines ataskaitas, turi nešališkai priimti sprendimus. Objektyvumui pagrindą suteikia nepriklausomumo principo laikymasis. Auditoriaus nešališkumą sąlygoja dvi svarbiausios aplinkybės: 1) pakankamos auditoriaus žinios – profesinė kompetencija; 2) auditoriaus nepriklausomybė nuo kliento ir auditoriaus nuomonės nešališkumas. Nuomonės nepriklausomumas yra nuostata, leidžianti pareikšti nuomonę be pašalinės įtakos, galinčios paveikti profesinį vertinimą. J. Mackevičius[51] objektyvumą ir sąžiningumą, kaip ir nešališkumą, apibūdina kaip tendencingumo nebuvimą ir principingumą. Audito reglamentuose, kaip ir mokslinėje literatūroje, auditoriaus nepriklausomybės koncepcija nagrinėjama išskiriant dvi sritis. Pirma, nepriklausomybė *de facto*, kuri reiškia auditoriaus sugebėjimą išlaikyti objektyvų ir nepažeidžiamą požiūrį viso audito metu. Antra, menamoji nepriklausomybė, reiškianti, kad santykiai tarp auditoriaus ir kliento turi būti tokie, kad auditorius tretiesiems asmenims atrodytų nepriklausomas. LR finansinių ataskaitų audito įstatymas[52] nustato konkrečius reikalavimus auditoriaus nepriklausomumui, tačiau, net ir juos patenkinus, auditoriaus nepriklausomumas gali

[50] Al Qtaish H.F.; Baker A.R.M.; Othman H.O. The Ethical Rules of Auditing and the Impact of Compliance with the Ethical Rules on Auditing Quality. [interaktyvus]. *International Journal of Research and Reviews in Applied Sciences*, 2014, 8(3): 248–262. [žiūrėta 2018-04-02]. http://www.arpapress.com/Volumes/Vol18Issue3/IJRRAS_18_3_06.pdf
[51] Mackevičius, J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius, 2009.
[52] Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios.* 1999, Nr.59-1916.

būti pažeistas dėl asmeninių ar kitokių interesų, kurių akivaizdžiai įžvelgti ar paprastai įrodyti neįmanoma. Pavyzdžiui, auditoriai, įsitraukdami į politinę veiklą, turi suvokti, kad kartais jie gali atsidurti dviprasmiškoje situacijoje – tai gali turėti įtakos jų nešališkumui ir sukelti interesų konfliktą. Auditoriai turi atsisakyti dovanų ar atlyginimo už siūlomus neskaidrius veiksmus, kurių prašo klientas, nes tokie veiksmai varžo auditoriaus nepriklausomumą ir gali pažeisti jo sąžiningumą. Be to, auditoriai turi vengti bet kokių ryšių, kurie galėtų juos kompromituoti. Auditoriai neturėtų naudotis tarnybine padėtimi, spręsdami savo privačius reikalus, ir vengti santykių, galinčių įtraukti juos į korupcinę veiklą ar sukelti abejonių dėl jų objektyvumo ir nepriklausomumo. Kartais galima suabejoti auditoriaus nepriklausomumu, kai didesnė dalis jo metinių pajamų yra užmokestis, gaunamas iš vieno kliento. Tokiu atveju galima įtarti, kad užmokestis priklauso nuo tam tikro rezultato ar išvados. Auditoriaus nepriklausomybei gali kelti grėsmę ir tas faktas, jei auditorius tikrina tą pačią įmonę daug kartų iš eilės. Kai klientas ar įmonės vadovas daro įtaką auditoriaus sprendimams, už tam tikrą atlygį prašo nuslėpti pajamas, daryti šališkas išvadas, auditoriui kyla grėsmė pasielgti neetiškai, pažeidžiant objektyvumo principą. Atlikdami auditą auditoriai susiduria ir su dokumentų slėpimu, klastojimu, įvairiais piktnaudžiavimo atvejais, kreditorių apgaudinėjimu, mokesčių nuslėpimu. Kaplan[53] nurodo aplinkybes ir jas įvardija kaip rizikas, kurios gali sukelti grėsmę auditoriaus nepriklausomumui ir objektyvumui: auditorius ignoruoja neatitikimus finansinėse ataskaitose, pateikia nepagrįstai teigiamą išvadą arba pateikia išvadą netikrinęs finansinių ataskaitų, tyčia nepastebi neetiško įmonės vadovybės elgesio, nepraneša vidaus kontrolės pažeidimų. Šios aplinkybės gali turėti įtakos auditoriaus sąžiningumui bei objektyvumui.

Apibendrinant auditoriaus etikos problemas, susijusias su nepriklausomumo ir objektyvumo principais, galima teigti, kad tik visiška auditoriaus nepriklausomybė suteikia jam galimybę sąžiningai atlikti užduotį ir pareikšti objektyvią nuomonę.

Profesinės kompetencijos ir pareigingumo principas įpareigoja auditorių teikti aukšto lygio paslaugas vadovaujantis specialiomis profesinėmis žiniomis. D. Daujotaitės[54] teigimu, tam auditorius privalo turėti profesinių žinių ir įgūdžių, suteikiančių galimybę profesionaliai teikti paslaugas. Auditorius privalo ne tik įgyti atitinkamą kvalifikaciją, bet ir nuolatos ją kelti, kaip įpareigoja LR finansinių ataskaitų audito įstatymas. Su profesinės kompetencijos principu yra glaudžiai susijęs profesionalaus elgesio principas, kuris reiškia, kad auditorius ne tik privalo turėti pakankamai savo srities žinių, bet ir tinkamai jas taikyti – laikytis atitinkamų įstatymų ir

[53] Kaplan. *Auditor independence*.[interaktyvus]. UK, 2012. [žiūrėta 2018-03-10]. http://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/KFKB/Wiki%20Pages/Audit%20and%20compliance.aspx
[54] Daujotaitė, D. *Finansinis auditas.* Vilnius, 2006.

kitų teisės aktų. Grėsmių profesionaliam elgesiui arba sąžiningumui gali kilti dėl su kliento įmone (jos savininkais, vadovybe ir veikla) siejamų abejotinų dalykų, tokių kaip dalyvavimo neteisėtoje veikloje (pavyzdžiui, pinigų plovime, mokesčių slėpime, grobstyme).

Konfidencialumo principas auditorių įpareigoja laikyti paslaptyje kliento patikėtą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims, dėl kurios jie gali įgyti pranašumą. Svarbu, kad auditoriai, teikdami įvairioms organizacijoms paslaugas, neperžengtų leistinos slaptos informacijos viešinimo apribojimų. Auditorius privalo būti budrus, kad neatskleistų informacijos socialinėje aplinkoje. Konfidencialumo privaloma laikytis net jeigu auditoriaus ir kliento santykiai yra pasibaigę. Galima pasinaudoti ankstesniąja patirtimi, bet negalima nei naudoti, nei atskleisti jokios profesinių ar verslo santykių metu gautos konfidencialios informacijos, išskyrus tą informaciją, kuri yra viešai skelbiama.

Išanalizavus auditorių etikos principus ir aptarus aplinkybes, kurioms susiklosčius kyla etikos principų pažeidimo grėsmės, kitas tyrimo žingsnis – pažeidimo grėsmių identifikavimas ir jų esmės atskleidimas; apsaugos priemonių nustatymas ir jų taikymo mechanizmo kūrimas.

ETIKOS PRINCIPŲ PAŽEIDIMO GRĖSMĖS IR APSAUGOS PRIEMONĖS

Įvairūs santykiai ar aplinkybės, susiklostančios audito metu ar netgi prieš rengiantis pasirašyti audito sutartį, gali sukelti grėsmes pažeisti auditoriaus etikos principus. Kai tokie santykiai ar aplinkybės sukelia grėsmę, dėl jos auditorius gali nusižengti arba būti laikomas nusižengusiu pagrindiniams etikos principams. Tam tikros aplinkybės ar santykiai gali sukelti daugiau nei vieną grėsmę ir grėsmė gali turėti įtakos daugiau nei vieno principo laikymuisi. Visas etikos principų pažeidimo grėsmes galima priskirti vienam ar keliems iš penkių tipų (2 lentelė).

2 lentelė. Auditoriaus etikos principų pažeidimo grėsmės[55]

Eil. Nr.	Pažeidimo grėsmė tipas	Grėsmės apibūdinimas
1.	Savanaudiškų interesų grėsmė	Grėsmė, kad finansiniai ar kitokie interesai darys nederamą įtaką buhalterio profesionalo (toliau – auditoriaus) sprendimams ar elgsenai.
2.	Savikontrolės grėsmė	Grėsmė, kad auditorius netinkamai įvertins ankstesnio savo arba kito asmens, dirbančio toje pačioje audito įmonėje ar kitoje įmonėje, su kuria susijęs auditorius, sprendimo, veiklos ar suteiktų paslaugų rezultatus, kuriais jis remiasi priimdamas sprendimus, atlikdamas tokią veiklą ar teikdamas tokią paslaugą.
3.	Tarpininkavimo grėsmė	Grėsmė, kad auditorius palaikys kliento arba darbdavio poziciją taip, jog iškils pavojus auditoriaus objektyvumui.

[55] *Buhalterių profesionalų etikos kodeksas*.[interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2016. [žiūrėta 2018-01-08]. http://lar.lt/www/new/page.php?733

4.	Familiarumo grėsmė	Grėsmė, kad dėl ilgalaikių ar artimų ryšių su klientu arba darbdaviu, auditorius bus per daug palankus jų interesams ar pernelyg pasitikės jų darbu.
5.	Įbauginimo grėsmė	Grėsmė, kad dėl esamų arba numanomų grėsmių, įskaitant ir bandymus neteisėtai daryti įtaką auditoriaus veiklai, auditorius gali būti priverstas elgtis neobjektyviai.

Profesinėje auditoriaus veikloje kasdien gali pasitaikyti įvairių tipų grėsmės pažeisti etikos principus. Svarbu atpažinti aplinkybes, kurioms esant gali būti pažeisti etikos principai.

Savanaudiškų interesų grėsmė gali kilti dėl: per daug didelės audito įmonės priklausomybės nuo kliento mokamo atlygio; audito įmonės baimės prarasti svarbų klientą ar pelningą sandorį; audito įmonės derybų dėl neapibrėžto atlygio atliekant auditą. Šios aplinkybės gali daryti nederamą įtaką auditoriaus priimamiems sprendimams. Tokiu atveju, nesiimant jokių apsaugos priemonių grėsmei išvengti, gali būti pažeisti nepriklausomumo, objektyvumo, sąžiningumo, netgi profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo principai.

Savikontrolės grėsmė gali kilti audito įmonei teikiant klientui paslaugas, kurių rezultatus vėliau turės vertinti pats auditorius. Šios aplinkybės gali paveikti auditoriaus sprendimo priėmimą ir veiklos ar suteiktų paslaugų rezultatus. Taip gali būti pažeidžiamas nepriklausomumo ir objektyvumo principas.

Tarpininkavimo grėsmė gali kilti, kai: auditorius atstovauja audito paslaugų klientą teismo bylose ar ginčuose su trečiosiomis šalimis; audito įmonė reklamuoja save audito kliento įmonėje. Tokiomis aplinkybėmis susidaro prielaidos auditoriui palaikyti kliento poziciją, o tai kelia pavojų auditoriaus objektyvumui.

Familiarumo grėsmė kyla dėl: giminystės ryšių; priimamų dovanų ar naudojimosi kliento teikiamomis lengvatomis; auditoriaus glaudžių ryšių su klientu. Tokios aplinkybės susiklosto dėl ilgalaikių ar artimų ryšių su klientu, auditorius tampa palankus klientų interesams. Tokiu atveju gali būti pažeidžiamas nepriklausomumo ir objektyvumo principas.

Įbauginimo grėsmė galima dėl: grasinimo nutraukti sutartį su klientu; audito kliento nenoro sutarti su audito įmone sudaryti kito audito sutarties, jei audito įmonė ir toliau nesutiks su konkrečios ūkinės operacijos apskaitymo tvarka; darbo apimčių ir atlygio sumažinimo; grasinimo pradėti teisminį bylinėjimąsi. Dėl esamų arba numanomų grėsmių, įskaitant ir bandymus neteisėtai daryti įtaką auditoriaus veiklai, auditorius iš baimės gali būti priverstas elgtis nesąžiningai ir neobjektyviai.

TBF Buhalterių profesionalų etikos kodeksas[56] siūlo auditoriaus etikos principų apsaugos priemones – veiksmus, kuriais galima pašalinti grėsmes arba sumažinti jas iki priimtino lygio. Jos skirstomos į dvi dideles grupes:

1. Profesijos atstovų, įstatymų ar kitų teisės aktų nustatytos apsaugos priemonės.

2. Darbo aplinkoje taikomos apsaugos priemonės gali būti dviejų tipų: a) visoje audito įmonėje ar b) konkrečiai užduočiai taikomos apsaugos priemonės. Jos skiriasi priklausomai nuo aplinkybių.

Auditorius gali pasitikėti audituojamos įmonės taikomomis apsaugos priemonėmis. Tačiau, siekiant sumažinti grėsmes iki priimtino lygio, naudotis vien tik šiomis apsaugos priemonėmis nepakanka.

Straipsnio autorės nuomone, taikant vienos ar kitos atskiros grupės apsaugos priemones, laukiamo efekto galima ir nepasiekti, todėl reikalinga gilesnė minėtų apsaugos priemonių analizė ir kompleksinis taikymas. Tuo tikslu priemones siūloma suskirstyti į tokias grupes:

1 grupė: priemonės, kurias nustato įstatymai ar kiti teisės aktai;

2 grupė: priemonės, kurios taikomos darbo aplinkoje;

3 grupė: priemonės, kombinuojamos iš pirmosios ir antrosios grupės;

4 grupė: kliento taikomos apsaugos priemonės kartu su kitų grupių priemonėmis.

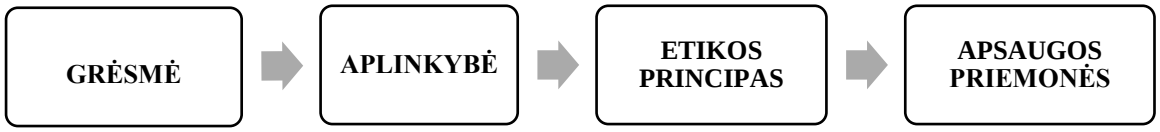
Nors audito reglamentuose išskiriamos tik dvi pirmosios priemonių grupės, tačiau praktikoje gali susiklostyti aplinkybės, kai būtina kombinuoti priemones, kurias nustato įstatymai, bei priemones, kurias nustato pati audito įmonė bei taiko klientas. Kompleksinis priemonių taikymas būtinas, pavyzdžiui, kai auditorius laikosi LR finansinių ataskaitų audito įstatyme nurodytų reikalavimų dėl rotacijos, tačiau per teisės akto leidžiamą darbo su klientu laikotarpį susiklosto per daug artimi ryšiai, palankumas kliento interesams ar pernelyg didelis pasitikėjimas kliento darbu, ir kyla familiarumo grėsmė, to pasekoje pažeidžiamas objektyvumo, profesionalaus elgesio bei atsakomybės visuomenei principai. Arba, pavyzdžiui, net jei auditorius gerai išmano audito standartus ir kitus teisės aktus, tačiau neturi ir negali įgyti būtinų žinių apie būsimo kliento veiklos specifiką, todėl negali tinkamai atlikti audito, tuomet profesinei kompetencijai ir reikiamam atidumui kyla savanaudiškų interesų grėsmė. Taigi, labai svarbu įvertinti etikos principo pažeidimo grėsmę sukeliančias aplinkybes ir pasirinkti tinkamas apsaugos priemones. „Auditorius, spręsdamas, ar sutikti atlikti auditą, taip pat ir audito metu, turi identifikuoti nepriklausomumui kylančias savikontrolės, savanaudiškų interesų, tarpininkavimo, familiarumo ar įbauginimo grėsmes, atsirandančias dėl ankstesnių ir

[56] *Buhalterių profesionalų etikos kodeksas*.[interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2016. [žiūrėta 2018-01-08]. http://lar.lt/www/new/page.php?733

dabartinių finansinių, asmeninių, verslo, darbo ar kitų ryšių, interesų ir santykių tarp jų, asmenų, galinčių daryti tiesioginį ar netiesioginį poveikį audito rezultatams, ir audituojamos įmonės; įvertinti nurodytų grėsmių reikšmingumą; priimti sprendimus dėl apsaugos priemonių, kurios pašalintų nurodytas grėsmes arba sumažintų jas iki priimtino lygio ir tinkamai jas pritaikyti.“[57]

Išanalizavus auditorių etikos principus ir jų pažeidimo grėsmes bei jų apsaugos priemones, straipsnio autorė siūlo grėsmių prevencijos modelį (2 pav.). Šį modelį sudaro keturi elementai ir jų sąveika. Siekiant modelyje atkreipti dėmesį į pažeidimo grėsmes, jos įvardijamos pirmiausiai ir modelis pateikiamas tokiu nuoseklumu:

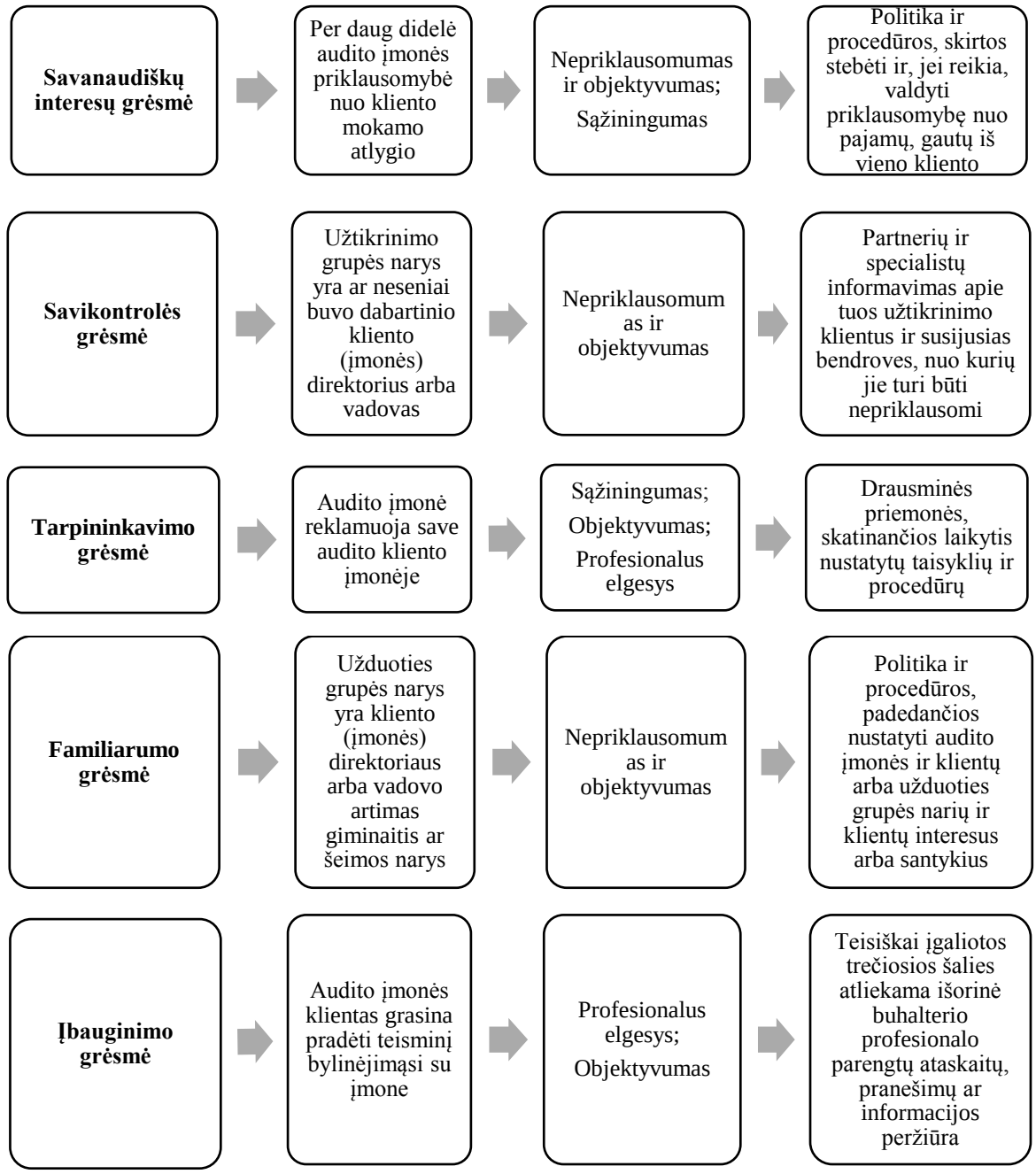
1. Nustatoma pažeidimo grėsmė;
2. Identifikuojamos grėsmę sukeliančios aplinkybės;
3. Atpažįstamas galimai pažeistinas vienas ar keli etikos principai;
4. Pritaikoma apsaugos priemonė.



2 pav. Auditorių etikos principų pažeidimo grėsmių prevencijos modelis

Siekiant pademonstruoti etikos principų, jų pažeidimo grėsmių, jas sukėlusių aplinkybių bei apsaugos priemonių sąveikos mechanizmą, pateiktame modelyje pirmiausia įvardinta grėsmė (3 pav.). Po to pateikiami ją sukėlusių aplinkybių pavyzdžiai iš audito praktikos, toliau nurodomi konkrečiu atveju galimai pažeidžiami auditoriaus etikos principai ir pasirenkamos apsaugos priemonės grėsmės prevencijai arba mažinimui iki priimtino lygio.

[57] Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2017 m. vasario 9 d. įsakymas Nr. V3-4 Dėl nepriklausomumo nuo audituojamos įmonės, konfidencialumo ir profesinės paslapties principo laikymosi tvarkos aprašo patvirtinimo.[interaktyvus]. [Žiūrėta 2018-04-10].
https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActPrint?documentId=73f9d7d0fa7511e68034be159a964f47



3 pav. Auditorių etikos principų pažeidimo grėsmių prevencijos modelis praktiniam taikymui

Grėsmes sukeliančių aplinkybių ir apsaugos priemonių pavyzdžiai gali būti labai įvairūs, jų sąrašas nėra baigtinis. Susiklosčiusios aplinkybės sudaro sąlygas kilti grėsmei pažeisti vieną ar kelis etikos principus. Todėl auditorius, jas išanalizavęs ir įvertinęs etikos principo pažeidimo grėsmę, turi pritaikyti tinkamas apsaugos priemones, pasirinkdamas jas iš aptartų priemonių grupių. Pritaikius siūlomą modelį galima išvengti etikos principų pažeidimo grėsmės arba pažeidimo grėsmė gali būti sumažinta iki priimtino lygio. Jei grėsmių sumažinti iki priimtino lygio neįmanoma, auditorius turi atsisakyti užmegzti santykius su tokiu klientu.

Auditorių profesinės etikos principų taikymo praktikoje efektyvumas priklauso nuo to, ar jie bus suprasti, ar bus atpažintos jų pažeidimo grėsmės ir taikomos apsaugos priemonės. Auditorių profesinės etikos normų paisymas gali prisidėti prie audito kokybės ir efektyvumo didinimo, suteikti didesnę visuomenės pasitikėjimo garantiją, kad teikiamos audito paslaugos yra profesionalios ir tarnauja visuomenės interesams. Tačiau svarbu, kad tos normos būtų ne tik deklaruojamos, bet ir taptų kasdieninės auditorių veiklos orientyru.

Straipsnyje atlikti auditorių etikos reglamentavimo, etikos principų ir jų pažeidimo grėsmių teoriniai tyrimai ir gauti tyrimo rezultatai suponuoja galimybę pritaikyti teoriją praktikoje, t.y. panaudoti parengtą auditorių etikos principų pažeidimo grėsmių prevencijos modelį praktiniam taikymui.

IŠVADOS

Auditorių atliekamo darbo kokybe pasikliauja visuomenė. Būtent dėl šios priežasties auditorių profesinė etika yra ne vien kiekvieno šios profesijos atstovo reikalas.

Reglamentuose, norminančiuose auditoriaus etikos reikalavimus Lietuvoje, nurodomi šie auditoriaus profesinės etikos principai: sąžiningumas; objektyvumas ir nepriklausomumas; profesinė kompetencija; konfidencialumas; profesionalus elgesys; atsakomybė visuomenei.

Įvairūs santykiai ar aplinkybės, susiklostančios audito metu ar netgi prieš pasirašant audito sutartį, gali sukelti grėsmes pažeisti auditoriaus etikos principus. Todėl svarbu atpažinti aplinkybes, kurioms esant gali būti pažeisti etikos principai, ir taikyti apsaugos priemones, kuriomis galima pašalinti grėsmes arba sumažinti jas iki priimtino lygio.

Siekiant palengvinti apsaugos priemonių pasirinkimą ir taikymą, jas siūloma suskirstyti į grupes: 1) priemonės, kurias nustato įstatymai ar kiti norminiai aktai; 2) priemonės, kurios taikomos darbo aplinkoje; 3) priemonės, kombinuojamos iš pirmosios ir antrosios grupės; 4) kliento taikomos apsaugos priemonės kartu su kitų grupių priemonėmis.

Siūlomas grėsmių prevencijos modelis, kurį sudaro keturi elementai, ir įgyvendinimas tokiu nuoseklumu: 1. Nustatoma pažeidimo grėsmė; 2. Identifikuojamos grėsmę sukeliančios aplinkybės; 3. Atpažįstamas galimai pažeistinas vienas ar keli etikos principai; 4. Pritaikoma apsaugos priemonė.

Auditorių profesinės etikos principų taikymo praktikoje efektyvumas priklauso nuo to, ar jie bus suprasti, ar bus atpažintos jų pažeidimo grėsmės ir, ar bus taikomos tinkamos apsaugos priemonės.

LITERATŪRA

1. *Buhalterių profesionalų etikos kodeksas*.[interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2016. [žiūrėta 2018-01-08]. http://lar.lt/www/new/page.php?733
2. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios.* 1999, Nr. 59-1916.
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 15 d. nutarimas Nr. 255 Dėl priemonių ekonominių nusikaltimų prevencijai ir kontrolei gerinti [interaktyvus]. [žiūrėta 2018-03-20].
4. https://www.e-tar.lt/mobile/legalAct.html?documentId=TAR.657233622B90
5. *1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas* [interaktyvus]. Tarptautinė buhalterių federacija, 2009. [žiūrėta 2018-01-08]. http://lar.lt/www/new/page.php?204
6. Ardelean, A. Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia – Social and Behavioral Sciences.* 2013, (92): 55–60.
7. Al-Ajmi, J., Saudagaran, S. Perceptions of Auditors and Financial-Statement Users Regarding Auditor Independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*. 2011, 26 (2): 130–160.
8. Al Qtaish H.F.; Baker A.R.M.; Othman H.O. The Ethical Rules of Auditing and the Impact of Compliance with the Ethical Rules on Auditing Quality. [interaktyvus]. *International Journal of Research and Reviews in Applied Sciences*, 2014, 8(3): 248–262**.** [žiūrėta 2018-04-02]. http://www.arpapress.com/Volumes/Vol18Issue3/IJRRAS_18_3_06.pdf
9. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2017 m. vasario 9 d. įsakymas Nr. V3-4 Dėl nepriklausomumo nuo audituojamos įmonės, konfidencialumo ir profesinės paslapties principo laikymosi tvarkos aprašo patvirtinimo.[interaktyvus]. [Žiūrėta 2018-04-10].
10. https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActPrint?documentId=73f9d7d0fa7511e68034be159a964f47
11. Aqel, S. Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications. *Acta Universitatis Danubius (Economica).* 2014, 10 (5): 5–17.
12. Campbell, T., Houghton, K. *Ethics And Auditing.* The Australian National University, 2013.
13. Carroll, A. B; Buchholtz, A. K. *Business and society: Ethics and Stakeholder Management*. 7th edition. Ohio, 2008.
14. Daujotaitė, D. *Finansinis auditas.* Vilnius, 2006.
15. Jasevičienė, F. *Finansų įstaigų veikla ir etika.* Vilnius, 2012.
16. Kaveh, M. ir kt. Professional Ethics in Accounting and Auditing. *World Essays Journal*. [interaktyvus] 2014, 1 (2): 85–93. [žiūrėta 2018-03-12].
17. http://worldessaysj.com/files_site/paperlist/r_84_150212160045.pdf
18. Kaplan. *Auditor independence*.[interaktyvus]. UK, 2012. [žiūrėta 2018-03-10].
19. http://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/KFKB/Wiki%20Pages/Audit%20and%20compliance.aspx
20. Kalčinskas, G. Auditorių ir buhalterių profesinė etika: pagrindiniai principai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2008, 11: 16–17.
21. Kazlauskienė, L. Svarbiausia – atsakomybė visuomenei. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 2005, 37(563).
22. Kustienė, A. Auditorių etikos problemos. *Vagos*. 2008, 79 (32): 128–136.
23. Kustienė, A., Linkevičė, I. Audito kokybės vertinimas auditorių etikos požiūriu. Apskaitos ir finansų mokslas *ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 2016, 10 (1): 100–108.
24. Kustienė, A., Vaičaitienė, E. Finansinių ataskaitų audito išvada: kaip patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius? *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*. 2017 (18): 404–419.
25. Lakis, V. *Audito teorija ir praktika.* Vilnius, 2017.
26. Mackevičius, J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius, 2009.
27. Mackevičius, J., Valkauskas, R. Integruota įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų analizės metodika. *Verslas: teorija ir praktika*. 2010, 12(3): 213–221.
28. Palidauskaitė, J. *Viešojo administravimo etika.* Kaunas, 2008.
29. Pruskus, V. *Verslo etika: laiko iššūkiai ir atsako galimybės*. Vilnius, 2003.

30. Rezaee, Z. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*. 2005, (16): 277–298.
31. Subačienė, R. ir kt. *Apskaitos ir audito pagrindai*. Vilnius, 2015.
32. Svanberg, J., Öhman, P. Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*. 2016, 13 (1): 65–79.
33. Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2009.[žiūrėta 2017-03-20] http://lar.lt/www/new/page.php?326
34. Zakaria,M., Haron, H., Ismail, I. Knowledge of Ethics, Perceived Ethical Problems and Ethical Judgments. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2010, 8 (1): 50–64.

THE THREAT OF VIOLATIONS OF THE ETHICALS PRINCIPLES OF AUDITORS

Aurelija Kustienė
Aleksandras Stulginskis University

S u m m a r y

The audited financial statements are one of the most reliable sources of information for economic entities when making economic decisions. It is very important that the auditor, expressing his opinion on the financial statements, were impartial and would represent the public interest. Therefore, the auditors are the subject to particularly stringent requirements relating to professional ethics.

The main objective of the research is to analyse the ethics of auditors and the essence of the principles of ethics of auditors, to identify the threats of violations of ethical principles of auditors, and to provide recommendations for their avoidance and reduction to an acceptable level.

Research methods are as follows: analysis of scientific and normative literature, legal analysis and synthesis; logical analysis.

After having carried out the research the particular measures are recommended to remove or reduce threats to violation of ethical principles to an acceptable level, which are divided into legislative measures and measures applicable in the work environment.

The theoretical research on the ethical regulation, ethical principles and their violation was carried out and the results have been considered in the article. It allows apply the theory in practice, revealing the violations of auditors' ethical principles in audit work and the possibilities of applying the threat prevention measures to these violations.

Keywords: audit, auditor, ethical principles, threat of violations.

Aurelija Kustienė*, Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos, apskaitos ir finansų instituto docentė. Mokslinių tyrimų kryptys: finansinis auditas, vidaus auditas, vidaus kontrolė.
Aurelija Kustienė*, Aleksandras Stulginskis University, Faculty of Economics and Management, Institute od Economics, Accounting and Finance, assoc. professor. Research interests: finacial audit, internal audit, internal control.