

TEISMO EKONOMINĖ EKSPERTIZĖ LIETUVOJE 2004 METAIS

Audrona Spiečiūtė
Marius Barkauskas

Lietuvos teismo ekspertizės centras
Lvovo g. 19 a, LT-09313 Vilnius
Telefonas 235 40 27
Elektroninis paštas marius@ltei.lt

Pagrindinės sąvokos: teismo ekonominė ekspertizė, auditas, ekonominės ekspertizės metodai.

S a n t r a u k a

Lietuvoje vykusi teisinės sistemos reforma palietė teismo ekspertizės sritį. Lietuvos teismo ekspertizės centro ekspertai savo žiniomis ir patirtimi pradėjo konkuruoti su privačiais teismo ekspertais: ekspertai ekonomistai su auditoriais ir revizoriais. Įvairiems specialistams tapus teismo ekspertais ekonomistais, iškilo naujų problemų, susijusių su metodologine tyrimo įvairove, privačių ekspertų nepriklausomumu, ekspertų bendradarbiavimu.

Straipsnio tikslas – apžvelgti besiklostančią pastarojo laikotarpio teismo ekonominės ekspertizės praktiką. Detaliai gvildenami auditorių ir revizorių uždaviniai, jų santykis su ekonomine teismo ekspertize, nurodomi metodologiniai, procesiniai bei praktiniai eksperto ekonomisto ir auditoriaus veiklos skirtumai, pateikiami siūlymai dėl teismo ekspertų rengimo praktikos.

Daug dėmesio skiriama Lietuvos teismo ekspertizės centre atliekamoms ekonominėms ekspertizėms, apžvelgiamos jų rūšys, uždaviniai ir struktūra. Ekspertizės atliekamos dokumentinio patikrinimo, palyginimo ir priešpriešinio patikrinimo, kontrolinio sulyginimo, kiekinės-suminės apskaitos tyrimo, ekonominės analizės, kompiuterizuotos apskaitos ir nesant dokumentų tyrimo metodais. Vis dažniau ekspertinėje praktikoje pradedami taikyti netiesioginio tyrimo metodai, iš jų svarbiausias – ekonominio modelio metodas. Aptariamos ir ekspertinės praktikos apibendrintais pavyzdžiais iliustruojamos netiesioginės metodologijos taikymo problemos.

Lietuvoje ilgai vykusi teisinės sistemos reforma buvo baigta priėmus naujus Civilinį ir Baudžiamąjį kodeksus ir nuo 2003 m. įsigaliojus Baudžiamojo proceso ir Civilinio proceso kodeksams. Ši reforma palietė ir teismo ekspertizės taikymo ypatumus. 2003 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs Lietuvos Respublikos teismo ekspertizės įstatymas įtvirtino dviejų rūšių teismo ekspertų sistemą. Teismo ekspertizės įstaigoje dirbantys ekspertai savo žiniomis, patirtimi pradėjo konkuruoti su privačiais teismo ekspertais. Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas numato, kad teismo ekspertizės atlieka ekspertai, įrašyti į Lietuvos Respublikos teismo ekspertų sąrašą. Jeigu Lietuvos Respublikos teismo ekspertų sąrašė nėra reikiamos specialybės teismo ekspertų, ekspertu gali būti skiriamas į šį sąrašą neįrašytas asmuo. Prireikus ekspertu gali būti skiriamas asmuo, turintis teisę būti ekspertu Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi teisinės pagalbos sutartį. Pagal Teismo ekspertizės įstatymą ekspertai skirstomi į privačius ir dirbančius ekspertinėje įstaigoje [1].

Lietuvos teismo ekspertizės centras – pagrindinė valstybės ekspertinė įstaiga, kurios pagrindinis uždavinys – atlikti teismų paskirtas teismo ekspertizes. Centre esantis ekonominių ekspertizių skyrius atlieka ekonomines ekspertizes (tyrimus), taikomuosius mokslinius tyrimus pagal savo kompetenciją, teikia metodinę pagalbą teisėsaugos institucijų pareigūnams, diegia skyriuje kokybės užtikrinimo sistemą ir užtikrina jos veikimą, bendradarbiauja su Lietuvos ir užsienio ekspertinėmis ir mokslo įstaigomis.

Lietuvos teismo ekspertizės centro Ekonominių ekspertizių skyrius yra pagrindinė mokslinė-metodinė teismo ekonominių ekspertizių institucija, bet į Teisingumo ministerijos patvirtintą sąrašą įtraukti ir kitų institucijų ekspertai:

1 lentelė

Ekspertinė įstaiga	Ekspertų skaičius	Ekspertinė kvalifikacija
Lietuvos teismo ekspertizės centras	14	Teismo buhalterinė, finansų, bankininkystės, darbo ekonomikos ekspertizė
Lietuvos policijos kriminalistinių tyrimų centras	9	Ekonominių tyrimų ekspertizė
Audito firmos	5	Įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizė

Šaltinis: [2].

Su ekonomine ekspertize glaudžiai susiję turto vertinimo klausimai. 2002 m. liepos 11 d. finansų ministro įsakymu buvo patvirtintos turto vertintojo kvalifikaciją turinčių asmenų grupės, turinčios teisę atlikti vertintojo eksperto kvalifikacijai priskirtus darbus, sudėtis. Turto vertinimo ekspertų yra 23, tačiau šie asmenys nėra įtraukti į teismo ekspertų sąrašą, kurį tvarko Teisingumo ministerija [3].

Dėl tokios ekspertinių įstaigų ir ekspertų įvairovės išskyla ir tam tikrų pavojų:

- 1) taikant įvairias metodologijas gali atsirasti ekonominių procesų nevienodumų;
- 2) ekspertai iš nedidelių įmonių gali turėti ekonominį suinteresuotumą;
- 3) gana problemiška ekspertams tarpusavy bendradarbiauti.

Tokia susiklosčiusi ekspertinė sistema dar nėra galutinė, nes ji yra nauja, privati ekspertinė praktika nepakankamai išplėtotą, nėra turto vertintojų kaip teismo ekspertų.

Senajame Baudžiamojo proceso kodekse numatytos trys specialiųjų žinių taikymo ekonominiame tyrime formos: specialisto išvada, revizija, ekspertizė. Naujieji Baudžiamojo proceso ir Civilinio proceso kodeksai revizijos nenumato [4; 5].

Metodiniu požiūriu eksperto darbas labai panašus į revizoriaus ir auditoriaus darbą. Šių profesijų skirtumai labiau organizaciniai ir procesiniai nei metodiniai. Pagrindiniai revizijos uždaviniai – tikrinti, kaip naudojami materialiniai, darbo ir finansiniai ištekliai, kaip garantuojamas turto saugumas, kaip pačios įmonės kontroliuoja šio turto naudojimą. Revizija gali būti atlikta dalyvaujant įvairiems specialistams. Tai priklauso nuo to, kokia veikla tikrinama, revizoriaus užduotį apibrėžia skiriantis reviziją asmuo. Toliau revizorius veikia savarankiškai: planuoja ir atlieka revizinius veiksmus, apibendrina savo darbo rezultatus ir įformina revizijos medžiagą.

Nepriklausomo auditoriaus uždavinys – patikrinti finansinės atskaitomybės teisingumą ir pareikšti savo nuomonę. Jis pats planuoja tikrinimų apimtį, pasirenka tikrinimo metodiką, renka reikalingus duomenis, juos apibendrina ir daro išvadą. Auditoriaus užduotį apibrėžia įstatymas – jos auditorius negali nei susiaurinti, nei pakeisti.

Ekspertui užduotį formuluoja ekspertizę skiriantis teismas. Ekspertas taip pat negali jos nei susiaurinti, nei pakeisti. Kaip revizorius ir auditorius, ekspertas pats planuoja savo darbą, savarankiškai pasirenka tikrinimo metodiką, apibendrina pateiktą tyrimui medžiagą ir daro išvadą.

Didžiausias revizoriaus, auditoriaus ir eksperto darbo skirtumas yra tas, kad pirmieji savarankiškai renka reikalingus dokumentus ir kitokias žinias, atlieka faktinius patikrinimus ir iš dalies savarankiškai pateikia ir įgyvendina savo išvadą, o eksperto savarankiškumas yra ribotas. Ekspertas, kaip ir revizorius ar auditorius, gali reikalauti visų jam reikalingų dokumentų ar duomenų, bet pats savarankiškai jų rinkti negali. Šis skirtumas susijęs su specialiųjų žinių panaudojimu dirbant pavestą darbą [6].

Nors auditinė, revizinė ir ekspertinė veiklos labai panašios, tačiau jas būtina atriboti dėl skirtingų kodeksuose numatytų procesinių teisių, darbo metodų, uždavinių, susiklosčiusios veiklos praktikos: pavyzdžiui, apskaitos srityje auditoriai reiškia apibendrintą nuomonę apie apskaitos ir kontrolės sistemą, revizoriai – atkuria apskaitą, atlieka faktinius tikrinimus, ekspertai – gilinasi į ginčytinas, sudėtingiausias apskaitos problemas.

Lietuvos Respublikos audito įstatyme nurodoma, kad audito įmonė turi teisę atlikti įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizę pagal teismo pavedimą, juridinių asmenų dalyvių užsakymą. Atsižvelgiant į specialiųjų žinių kategoriją auditorius automatiškai neįgyja teismo eksperto kvalifikacijos, ir Audito įstatymas atriboja auditoriaus ir audito įmonės kompetenciją. Audito įmonės veiklos sritis yra platesnė nei auditoriaus: be audito procedūrų, turėdama kvalifikuotų specialistų ir specialų leidimą, ji gali užsiimti ir turto vertinimu, ir bankroto administravimu [7]. Todėl darytina išvada, kad audito įmonė

gali atlikti teismo ekonominę ekspertizę, tik turėdama teismo ekspertą. Teismo ekspertu gali tapti auditorius, jeigu išlaiko teisinių žinių egzaminą.

Auditoriai, pageidaujantys atlikti įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizę, privalo turėti papildomų specialių teismo apskaitos ir finansų žinių ir išlaikyti atitinkamą egzaminą. Dabartiniu metu auditoriai teismo eksperto kvalifikacijos egzaminą pagal Lietuvos teismo ekspertizės centro parengtas specialiąsias ekonominės ekspertizės eksperto kvalifikacinio pasirengimo programas [8] neprivalo išlaikyti.

Į įmonės apskaitą įeina materialinių vertybių ir piniginių lėšų trūkumo (pertekliaus) nustatymas, materialinių vertybių ir piniginių lėšų užpajamavimo ir nurašymo į išlaidas pagrįstumo nustatymas, įstatinio kapitalo (akcinio, valstybinio) apskaičiavimo pagrįstumo nustatymas, apskaitos ir kontrolės trūkumų nustatymas. Tai yra buhalterinės ekspertizės klausimai. Įmonės atskaitomybė – tai finansinė atskaitomybė. Finansinės atskaitomybės teisingumo nustatymas įeina į finansinės ekspertizės sprendžiamus klausimus. Vadinasi, auditoriui suteikiama ekspertinė kvalifikacija yra buhalterinės ir finansų ekspertizės sudėtinė dalis. Paminėti klausimai yra buhalterinės ir finansų ekspertizės klausimai, todėl auditoriai, siekiantys teismo eksperto kvalifikacijos, turėtų pasirengti ir išlaikyti buhalterinės ekspertizės eksperto ir finansinės ekspertizės eksperto egzaminus. Reikalavimas išlaikyti teismo eksperto kvalifikacinį egzaminą suformuluotas Teismo ekspertizės įstatyme [1].

Šie teismo ekspertizės įstatymo reikalavimai netaikomi asmenims, kurie įstatymų ar kitų norminių teisės aktų tvarka asmens, turinčio tam tikros srities žinių, kvalifikaciją suteikė kitos valstybės institucijos ar prie jų tam tikslui sudarytos komisijos. Audito įstatymas nurodo, kad Auditorių rūmai yra ne pelno organizacija, vienijanti visus auditorius ir įgyvendinanti auditorių savivaldos principus. Audito rūmai – profesinė savivaldos organizacija, kuriai valstybė nėra suteikusi teisės teikti teismo eksperto kvalifikaciją ar organizuoti teismo eksperto kvalifikacinius egzaminus. Atsižvelgiant į įstatymų nuostatas auditoriai turėtų laikyti buhalterinės ekspertizės ir finansų ekspertizės kvalifikacinius egzaminus, nors kol kas faktiškai tokio reikalavimo nėra.

Tarp audito ir ekspertizės yra tik formalus panašumas, kuris grindžiamas bendromis mokslo kryptimis, t. y. auditorius ir ekspertas ekonomistas remiasi apskaita ir finansais, kaip bendru moksliniu veiklos pagrindu, tačiau praktinėje veikloje specializacijos gerokai skiriasi, ir tą skirtumą suponuoja teismo ekspertizės dalyko, objekto ir metodikos specifika. Auditoriaus ir teismo eksperto ekonomisto specialiųjų žinių sritys skirtingos.

Šeštasis nacionalinis audito standartas „Rizikos įvertinimas ir vidaus kontrolė“ numato, kad auditas planuojamas ir atliekamas įvertinant riziką, t. y. įmonės finansinė-ūkinė veikla atliekant auditą retai kada tikrinama ištaisai ir nuosekliai – dažniausiai tikrinamos tos sritys, kuriose klaidų ir pažeidimų tikimybė didžiausia [9]. Tokia tikrinimo metodika nėra tinkama teismo ekspertizei, nes Baudžiamojo proceso ir Civilinio proceso kodeksai reikalauja išsamiai ir visapusiškai ištirti įrodymus.

Taigi akivaizdūs esminiai ekonominės ekspertizės ir audito metodologiniai skirtumai, kuriuos turi išmanyti ir ekspertas, ir auditorius, besirengiantis tapti teismo ekspertu. Tiek dėl metodologinių ekspertizės ir audito skirtumų, tiek ir dėl norminių aktų reikalavimų auditorius, norintis tapti teismo ekspertu, privalėtų įgyti teismo eksperto kvalifikaciją.

Būtinybę auditoriams laikyti eksperto specialiųjų žinių egzaminą pagrindžia ir veiklos praktika. Susipažinus su auditorių pateikiamomis išvadomis civilinėse bylose matyti, kad neretai peržengiamos specialiųjų žinių ribos:

- pavyzdžiui, „Arthur Andersen Ltd.“ auditoriai vienoje byloje dėl akcijų pirkimo sutarties pabandė savaip paaiškinti sutartį remdamiesi anglų kalbos gramatika, kad būtų galima neatsižvelgti į klientui nenaudingas sutarties sąlygas: „Pagal 1.2 p. anglų kalbos gramatiką matyti, kas jis išdėstytas kaip (i), (ii), ir (iii). Anglų kalboje kablelis prieš jungtuką „ir“ reiškia, kad po jungtuko eina paskutinis elementas ir kad jis yra lygiavertis prieš taiėjusiems elementams, t. y. elemente (iii) negali būti dviejų subelementų (minus ir plus), nes tokių nėra elementuose (i) ir (ii). Taip pat elementas (iii) negali veikti priešingai nei elementai (i) ir (ii)“;
- arba pernelyg laisvai pasirenkamos tyrimo metodikos: ieškovo ir atsakovo pasamdytos audito firmos toje pačioje byloje pateikė visiškai priešingas išvadas, aišku, palankias užsakovams. KPMG Lietuva auditas nustatė didesnę kaip 3 mln. Lt žalą, o Deloitte & Touche žalos iš viso nenustatė [10].

Lietuvos teismo ekspertizės centre atliekamos 4 rūšių teismo ekonominės ekspertizės:

1) atliekant bankininkystės ekspertizę nustatoma, ar pagrįsta komercinių bankų ir kitų kredito įstaigų veikla, ar teisingai skirstomos paskolos ir apskaičiuoti ekonominiai rodikliai, ar teisinga apskaita ir atskaitomybė bankuose ir kitose kredito įstaigose;

2) atliekant buhalterinę ekspertizę nustatomas materialinių vertybių ir piniginių lėšų trūkumas, perteklius, jų atsiradimo laikotarpis, slėpimo būdai, naudojant apskaitos dokumentus, turinės žalos dydis; materialinių vertybių ir piniginių lėšų užpajamavimo ir nurašymo į išlaidas, privatizuojamo turto ir žemės vertės apskaičiavimo; akcinio ir valstybinio kapitalo vertės apskaičiavimo pagrįstumas; buhalterinės apskaitos ir kontrolės trūkumai;

3) finansų ekspertizė padeda nustatyti, ar pagrįstas pelno (nuostolio) apskaičiavimas ir paskirstymas; ar teisingai mokami mokesčiai į valstybės, savivaldybių ir socialinio draudimo biudžetus; ar pagrįstos fizinių ir juridinių asmenų tarpusavio atsiskaitymo operacijos; ar teisingai naudojamos biudžeto piniginės lėšos; ar pagrįsti nusidėvėjimo ir amortizaciniai atskaitymai, negauta nauda dėl atskirų sutartinių įsipareigojimų ir ūkinių-finansinių operacijų nevykdymo; ar teisinga finansinė atskaitomybė;

4) atliekant darbo ekonomikos ekspertizę tikrinama, ar teisingai apskaičiuotos ir išmokėtos darbo užmokesčio ir kitos išmokos, susijusios su darbdavio ir darbuotojo piniginiiais atsiskaitymais [11].

Lietuvos teismo ekspertizės centre 2004 m. atliktos 57 ekonominės ekspertizės, iš jų: buhalterinių – 22, finansų – 17, darbo ekonomikos – 12, bankininkystės – 6 [10].

Ekspertizės, atliekamos vadovaujantis norminiais aktais, nusistovėjusia praktika ir ekspertiniais tyrimo metodais, yra:

1. dokumentinis patikrinimas,
2. palyginimas ir priešpriešinį patikrinimas,
3. kontrolinis suliginimas,
4. dokumentų tyrimas esant kiekiniai-suminei apskaitai,
5. kompiuterizuotos apskaitos tyrimas,
6. tyrimas nesant dalies ar visų pirminių arba suvestinių dokumentų,
7. ekonominė analizė [12].

Taikant du pastaruosius tyrimo metodus galima nustatyti nuostolius arba kitas svarbias aplinkybes tuo atveju, kai nėra pirminių ar suvestinių apskaitos dokumentų arba jų duomenys neteisingi, t. y. informacinė atliktų ūkinių operacijų bazė yra pažeista. Jeigu nėra pirminių dokumentų, galima analizuoti suvestinius dokumentus, analitinės apskaitos duomenis ir kitus registrus, o jeigu nėra registrų, jie atkuriami remiantis pirminių dokumentų arba susijusių registrų informacija. Kai ekspertai negali remtis atskirų ūkinių operacijų dokumentais ir registrais, net ir taikant minėtus metodus negalima atsakyti į iškeltus ekspertui klausimus, todėl iškyla būtinybė taikyti netiesioginius tyrimo metodus.

Ekonominiai nusikaltimai [13] susiję su informacijos trūkumais, todėl juos tirti gana keblu ir teisėsaugos institucijoms, ir ekonomistams. Teorinėje plotmėje nagrinėjant šį uždavinį susiduriama su ekonominės ekspertizės ir metodo sąvokomis. Literatūroje ir norminiuose aktuose ekspertizė apibrėžiama kaip specialus veiksmas, kuriuo siekiant nustatyti turinčias reikšmės aplinkybes (faktus) asmuo, turintis specialiųjų žinių (ekspertas), atlieka specialius tyrimus ir šio tyrimo rezultatus fiksuoja ekspertizės akte [4]. Teismo ekspertizė – proceso veiksmas. Teismas ar teisėjas skiria teismo ekspertui atlikti ekspertizę ir atsakyti į specialiųjų žinių reikalaujančius klausimus, o teismo ekspertas atlieka jam pavestus tyrimus ir jų rezultatus fiksuoja ekspertizės akte [1]. Ekspertizės akto savarankiška įrodomoji reikšmė pasireiškia tuomet, kai tyrimą atlieka ekspertas (specialiųjų žinių turintis asmuo), tyrimas atliekamas pasitelkus kryptingų metodų ir techninių priemonių visumą objektyviam tikslui pasiekti, t. y. vadovaujamosi ekspertine metodika, bei gaunamos išvados, nustatomi faktai, kurių neatlikus ekspertinio tyrimo tiesiogiai nustatyti nebuvo galima. Toks tyrimas įgauna mokslinį pagrindą, jis verifikuojamas. Ekonominių ekspertinių metodikų mokslinis pagrindimas, jų tobulumas ir pritaikymas nūdienos reikalavimams ar naujų metodikų diegimas turi būti pagrindinis ekspertų ekonomistų teorinio darbo uždavinys.

Tyrimas nesant dalies ar visų pirminių arba suvestinių dokumentų ir ekonominė analizė – tai netiesioginiai ekspertiniai tyrimo metodai. Informacija ir faktai gaunami ne tiesiogiai iš dokumentų, o atlikus skaičiavimus, lyginimo, modeliavimo ir kitus ekonometrinius, loginius veiksmus.

Netiesioginė ekspertinė metodika turi remtis bendramoksliniais principais, šiuolaikinės ekonomikos teorija ir Lietuvos Respublikos norminiais aktais. Ekonominėje teorijoje svarbią vietą užima ekonominių modelių metodas, kuris gali būti taikomas kaip netiesioginės metodologijos pagrindas. Šio modelio taikymas reikalauja mokslinių žinių, pasirengimo, istorinės ir analoginės informacijos ir kiekybinio požiūrio, kad būtų galima apibendrinti turimą informaciją, stebėjimus ir algoritmus. Šiuo metodu gali būti modeliuojami pagrindiniai įmonės finansinės veiklos rodikliai (pelnas, savikaina, realizavimo pajamos, nuslėptas veiklos mastas), o modelio parametrai vertinami remiantis sukauptą in-

formacine baze. Pavyzdžiui, veiklos masto analizei gali būti taikomos gamybinės funkcijos, įtraukiant į jas tokius kintamuosius kaip įrenginiai, darbo sąnaudos, komunalinės išlaidos, patalpų dydis, klientų skaičius, žaliavų kiekis [14]. Ekspertas ekonomistas savarankiškai šių duomenų surinkti negali, todėl kilus ginčui eksperto gali būti reikalaujama įvertinti, ar modelis tinkamas. Ekspertui pateikiami duomenys apie modelį ir įvertinama:

1. modeliui kurti suformuotų imčių reprezentatyvumas,
2. modelio įverčiams nustatyti taikyti metodai,
3. įverčių pasikliautinis intervalas,
4. įverčio reikšmingumas,
5. modelio išvadų parametrinės ir neparametrinės hipotezės.

Statistinių hipotezių tikrinimas leidžia pagrįsti netiesioginio metodo taikymo leistinumą. Pavyzdžiui, viena iš tyrimo hipotezių gali būti, ar deklaruotų ir ekonominio modelio pajamų vidurkiai statistiškai reikšmingai skiriasi: $H_0: m_d = m_f$. Tokioms hipotezėms tikrinti aktuali didelė imtis, nes tuomet tikrinami vidurkiai pasiskirsto pagal normalųjį skirstinį [15].

Nors išvados dėl modelio tinkamumo gali būti kategoriškos, tačiau paties modelio išvados probleminės. Taikant ekonominius modelius gaunamos sąlyginės ir tikimybinės išvados. Sąlygos susijusios su modelio konstravimo prielaidomis, o tikimybinis išvadų pobūdis siejamas su modelio parametru pasikliautinių intervalų bei reikšmingumo lygmens pasirinkimu. Ekonominėje teorijoje modelių formuluojamų išvadų tikimybė 90, 95 arba 99 proc., todėl šiuo dydžiu tikslinga koreguoti gaunamus modelių rezultatus. Sprendžiant turtinius ginčus ekonominių modelių taikymas turi būti išanalizuotas ne vien ekonomine, bet ir teisine prasme [15].

Pastaruoju metu vis daugiau skiriama ekspertizų, kuriose reikia taikyti netiesioginę tyrimo metodiką. Gera ekspertinė metodika turi apimti tiek tradicinius, tiek ir naujus tyrimo būdus ir šiuos aspektus:

- apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės ypatumai bendrovėse, įmonėse, įstaigose;
- apskaitos ir kontrolės trūkumų charakteristika;
- ekonominio pažeidimo modelio analizė;
- eksperto ekonomisto kompetencijos ir jam suformuotų užduočių santykis;
- ekspertizės objektų ištyrimas siekiant kryptingo konkrečių uždavinių sprendimo.

Civilinėse bylose su buhalterinės apskaitos pažeidimais susiduriama retai, bet eksperto prašoma įvertinti esamas ir potencialias (hipotetines) situacijas. Ekonominės analizės metodu ekspertui tenka įvertinti įmonės finansinę būklę, jos mokumą, galimybę gražinti paskolą. Prie šių užduočių ekspertizę skiriantis teismas, pateikdamas klausimus, nurodo papildomų sąlygų:

- ar įmonė X būtų moki, jeigu prieš tai būtų išmokėti dividendai akcininkams?
- ar įmonė galėtų gražinti paskolą anksčiau laiko ir kaip pasikeistų jos mokumas?

Naujų netiesioginių tyrimo metodų reikalauja tos ekonominės ekspertizės, kuriose reikia nustatyti negautų piniginių lėšų dydį. Ekspertai tokiais atvejais turi atsakyti į tokius klausimus:

- kiek ieškovas negavo pajamų laikotarpiu nuo 1999 m. rugsėjo 13 d. iki 1999 m. gruodžio 31 d., dėl to, kad atsakovas savo sutartinius įsipareigojimus dėl naftos produktų tiekimo vykdė netinkamai;
- kiek ieškovas negavo pajamų dėl to, kad atsakovas netiekė naftos produktų tokiomis sąlygomis, kaip ir kitiems pirkėjams;
- kokio dydžio pajamų negavo bendrovė, negalėdama eksploatuoti objekto „Ledo rūmai“ [10].

Norint atsakyti į šiuos klausimus dažnai būtina įvertinti konkurencinę aplinką, atsižvelgti į įmonių veiklos aplinkybes, rinkos konjunktūros ir infliacijos pokyčius. Skaičiuojant ar prognozuojant negautas pajamas būtina daryti prielaidą, kad pajamos tolygiai pasiskirsto laike ir tarp ūkio subjektų, o tai ne visada gali atitikti tikrovę. Šiuo atveju galima taikyti aritmetinio vidurkio metodą. Prognozuojant pajamas tiesinės ekstrapoliacijos būdu būtina apskaičiuoti prognozės pasikliautinio intervalo ribas.

Lietuvos teismo ekspertizės centre tokio pobūdžio klausimai yra sprendžiami. Kiekvieno klausimo sprendimas yra individualus, o gaunamos išvados – sąlyginės. Kartais ekspertas negali iki galo atsakyti į klausimus be turto vertintojo pagalbos arba be specialių duomenų, kurių teismo ekspertas pats nerenka. Sėkmingesniams ir rezultatyvesniams klausimų tyrimui pateikiamoje ekspertiniame tyrimui medžiagoje turėtų būti duomenys apie analogiškos veiklos įmonių pajamas, turtą ar kitus svarbius rodiklius, ūkio šakos statistinė informacija.

Lietuvos teismo ekspertizės centro ekspertams tenka pateikti konkrečius ekonominius duomenis, kurie leistų įgyvendinti Konkurencijos tarybos sprendimus dėl pažeistos konkurencijos sąlygų. Monopolinę ar dominuojančią rinkoje padėtį užimančios stambios bendrovės neretai atskiriems did-

meninės prekybos pirkėjams nustato nevienodas sutartines sąlygas. Jas Konkurencijos taryba pripažįsta pažeidžiančiomis Konkurencijos įstatymą. Tokiu atveju nukentėjusioji šalis kreipiasi į teismą, prašydama priteisti sumas, kurios padengtų patirtus nuostolius, kurie susidarė sumažėjus pajamoms, padidėjus sąnaudoms ar sumažėjus rinkos daliai dėl konkurencijos pažeidimo. Teismas skiria ekonominę ekspertizę ir eksperto prašo nurodyti, kokio dydžio pajamų ir pelno dalies negavo ieškovas pagal atitinkamą Konkurencijos tarybos nutarimą. Ekspertas susiduria su dvejetainio tipo problema: reikia atsiriboti nuo teisinio sutarties, kuri pripažįstama pažeidžiančia konkurencijos reikalavimus, vertinimo ir pasirinkti tinkamą ekspertinę metodiką, kuri leistų padaryti pagrįstą išvadą [10].

Naujų ekspertinių metodų diegimas reikalauja vis daugiau įvairių žinių, tarptautinio bendradarbiavimo, ekspertų kvalifikacijos kėlimo, glaudesnio bendradarbiavimo su mokslo institucijomis.

Diegiant Lietuvos teismo ekspertizės centre kokybės valdymo sistemą yra gera proga inventurizuoti, klasifikuoti esamus ekspertinius tyrimo metodus, nubrėžti gaires, kuriomis vadovaujantis būtų galima tobulinti ekspertų darbą. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare būtina perimti ir pritaikyti geriausią Europos praktiką teismo ekspertizės srityje.

Išvados

1. Ekonominės ekspertizės sistema Lietuvoje turi būti formuojama labai atsakingai įtraukiant auditorius ir turto vertintojus, užtikrinant vienodą metodologiją, pasikeitimą ekspertų patirtimi ir stiprinant jų nepriklausomumą. Auditorius, besirengiantis tapti teismo ekspertu, turėtų įgyti teismo eksperto kvalifikaciją.

2. Lietuvos teismo ekspertizės centre atliekamos bankininkystės, buhalterinė, finansų, darbo ekonomikos ekspertizės dokumentinio patikrinimo, palyginimo ir priešpriešinio patikrinimo, kontrolinio sulyginimo, kiekinės-suminės apskaitos tyrimo, ekonominės analizės, kompiuterizuotos apskaitos ir nesant dokumentų tyrimo metodais.

3. Ekspertizės, kuriose susiduriama su informacinės bazės pradimu, atliekamos taikant netiesioginius tyrimo metodus. Jie pritaikomi sandorių kainų analizėje, nustatant mokestinę bazę, negautų pajamų dydį.

4. Ekonominio modeliavimo metodų taikymas reikalauja naujų mokslinių žinių, pasirengimo ir plačios istorinės ir analoginės informacijos, kiekybinio požiūrio.

5. Eksperto išvados, gautos netiesioginiais metodais, yra probleminės.

6. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare būtina perimti ir pritaikyti geriausią Europos praktiką teismo ekspertizės srityje.



LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos teismo ekspertizės 2002 m. spalio 29 d. įstatymas Nr. IX–1161.
2. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2003–2005 m. įsakymai „Dėl įrašymo į Lietuvos Respublikos teismo ekspertų sąrašą“.
3. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 11 d. įsakymas Nr. 230 „Dėl vertintojo kvalifikaciją turinčių asmenų grupės, turinčios teisę atlikti vertintojo eksperto kvalifikacijai priskirtus darbus, sudėties tvirtinimo“.
4. Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas. 2002.
5. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas. 2002.
6. Pošiūnas P., Lakis V. Ekonominių teismo ekspertizių klasifikavimas // Kriminalistikos ir teismo ekspertizės problemos (mokslo darbų rinkinys). – Vilnius, 1996.
7. Lietuvos Respublikos audito įstatymo pakeitimo 2004 m. balandžio 8 d. įstatymas Nr. IX–2105.
8. Specialioji buhalterinės ekspertizės eksperto kvalifikacinio pasirengimo programa; Specialioji finansų ekspertizės eksperto kvalifikacinio pasirengimo programa; Specialioji darbo ekonomikos ekspertizės eksperto kvalifikacinio pasirengimo programa; Specialioji bankininkystės ekspertizės eksperto kvalifikacinio pasirengimo programa, patvirtinta Lietuvos teismo ekspertizės centro direktoriaus 2003 m. spalio 6 d. įsakymu Nr. B–46.
9. 6-tasis nacionalinis audito standartas „Rizikos įvertinimas ir vidaus kontrolė“. <http://www.lar.lt/Docs/6NAS.doc>.
10. Lietuvos teismo ekspertizės centro ekonominių ekspertizių skyriuje atliktos ekspertizės ir konsultacijos 2004 metais.

11. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2003 m. gegužės 26 d. įsakymas Nr. 159 „Dėl ekspertizių atlikimo Lietuvos teismo ekspertizės centre nuostatų patvirtinimo“.
12. **Актуальные** вопросы судебно-бухгалтерской экспертизы.– Москва, 1973.
13. **Gavelis V., Čepas A.** Ekonominio nusikaltimo samprata // *Ekonomika*. 2002. Nr. 57.
14. **Ūkio** statistika: (Teorijos ir praktikos apybraižos). – Vilnius: Lietuvos bankas, 1995.
15. **Martišius S.** Statistinių išvadų teorijos pradmenys: mokomoji priemonė. – Vilnius: VU leidykla, 1997.



Forensic Economic Examination in Lithuania in 2004

Audrona Spiečiūtė

Marius Barkauskas

Lithuanian Center of Forensic Examination

Keywords: forensic examination, audit, methods of economic examination.

SUMMARY

Law system reform in Lithuania touched upon the area of forensic examination. Experts from Forensic Science Centre of Lithuania began compete with private forensic experts by their knowledge and experience in such way: experts' economists with auditors and inspectors. Turning of various specialists into forensic experts – economists promotes new problems related with variety of methodological research, private experts' independence, experts' collaboration. System of economical examination in Lithuania must be formed with responsibility including auditors and property appraisers, ensuring uniform methodology, exchanging experts' experience and strengthening their independence. Auditor, which intents to become forensic expert, must get forensic expert's qualification.

The goal of this article is to review getting on practice of economic forensic examination within last period. Auditors' and inspectors' tasks, its relation with economic forensic examination are discussed in details, methodological, process and practical differences of expert economist's or auditor's activity are indicated, authors propose to improve practice of forensic expert's preparation. Great attention is directed to economic examinations done in Forensic Science Centre of Lithuania, its kinds and tasks, structure of examinations are presented. Value of statement of examination is properly adapted method of expert research. Examinations are done by means of examinational methods of document verification, comparison and contrary verification, control comparison, research of overall quantitative account, economic analysis, computer aided account.

Examinations meeting with the loss of information basis are done employing indirect methods of research that usually have been employed in analysis of transaction prices, determining tax basis, quantity of black money. In examinational practice more frequently indirect research methods are employed and principal of it is method of economic model. Problems of indirect application of methodology are discussed, that illustrated by generalized samples of examinational practice. Application of methods of economic modeling needs new scientific knowledge, preparedness and extensive historical and analogue information, quantitative viewpoint.

In examinations done indirect method it is necessary to evaluate competitive environment, to take account for circumstances of the activity of enterprises, changes of market conjuncture and inflation. Doing the calculation of black money and prognosis it is necessary to do presumption about equal distribution of earnings in time and among economy subjects but it not always corresponds to reality and it enables to employ the method of arithmetical mean. In earnings prognosis by method of linear extrapolation it is necessary to calculate limits of confiding interval of the prognosis. Expert's opinion on (he basis of indirect methods is problematic.

Instilling quality management system in Forensic Science Centre of Lithuania will provide an excellent provision to do inventory, revision, classification of existing methods, to outline landmarks for seeking improvement expert's work reserve. After becoming of Lithuania the member of European Union the best European practice must be adopted and employed in the area of forensic examination.