

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS
VERSLO IR EKONOMIKOS INSTITUTAS**

DEIMANTĖ ŽUKAUSKAITĖ

**REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS
NUSTATYMAS IR VERTINIMAS FINANSINIŲ
ATASKAITŲ AUDITO POŽIŪRIU**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

doc. dr. Dalia Daujotaitė

VILNIUS, 2022

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS
NUSTATYMAS IR VERTINIMAS FINANSINIŲ
ATASKAITŲ AUDITO POŽIŪRIU

Veiklos audito magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX075

Vadovė

doc. dr. D. Daujotaitė

2022 05 02

Recenzentas

202_____

Atliko

VKAvmis20-1 gr. stud.

D. Žukauskaitė

2022 05 02

VILNIUS, 2022

TURINYS

ĮVADAS.....	9
1. REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI	12
1.1. Reikšmingumas ir reikšmingų iškraipymų samprata finansinių ataskaitų audite	12
1.2. Reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių teorinė analizė.....	17
1.3. Auditoriaus vaidmuo nustatant reikšmingus iškraipymus finansinėse ataskaitose.....	21
1.4. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo ypatumai.....	24
1.5. Audito rizikos modelių tobulinimo galimybės reikšmingo iškraipymo rizikos požiūriu....	29
2. REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMO FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITE TYRIMO METODOLOGINIAI PAGRINDAI.....	33
2.1. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo finansinių ataskaitų audite empirinio tyrimo metodologinis pagrindimas.....	33
2.2. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo finansinių ataskaitų audite empirinio tyrimo metodika.....	34
3. REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMO FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITE TYRIMO REZULTATAI.....	39
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	66
LITERATŪRA	69
ANOTACIJA	77
ANNOTATION	78
SANTRAUKA.....	79
SUMMARY.....	81
PRIEDAI.....	83

PRIEDAI

1 PRIEDAS. Audito rizikos modeliai ir jų apibrėžimai	84
2 PRIEDAS. Audito rizikos modelių pranašumai ir trūkumai.....	86
3 PRIEDAS. Apgaulės rizikos nustatymo ir vertinimo metodai.....	87
4 PRIEDAS. Veiklos tęstinumo rizikos nustatymo ir vertinimo metodai.....	89
5 PRIEDAS. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo tyrimo anketa	91
6 PRIEDAS. Respondentams pateikti reikšmingo iškraipymo riziką ir specifines rizikas lemiantys veiksniai	94
7 PRIEDAS. Demografinių rodiklių dažnių lentelės.....	96
8 PRIEDAS. Likerto skalės patikimumo įvertinimas	97
9 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai.....	98
10 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties	99
11 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp veiklos tęstinumo rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai.....	100
12 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp veiklos tęstinumo rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties	101
13 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp apskaitinių įverčių rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai.....	102
14 PRIEDAS . Mann-Whitney U kriterijus tarp apskaitinių įverčių rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties	103

LENTELĖS

1 lentelė. Reikšmingumo lygmens nustatymo veiksniai	13
2 lentelė. Reikšmingumo skaičiavimo metodai	14
3 lentelė. Darbinio reikšmingumo nustatymas	15
4 lentelė. Reikšmingi iškraipymai dėl klaidų ir apgaulių	16
5 lentelė. Įgimtos ir kontrolės rizikų sampratos interpretacijos	18
6 lentelė. Įgimtos rizikos veiksniai	19
7 lentelė. Įgimtą riziką lemiantys veiksniai finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu	25
8 lentelė. Vidaus kontrolės elementų vertinimas	27
9 lentelė. Kramerio V koeficiento interpretacija	38
10 lentelė. Respondentų amžiaus, įmonės, kurioje dirba, darbo patirties ir vidutinio atliekamų auditų skaičiaus požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas	40
11 lentelė. Vertinamų reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas	42
12 lentelė. Naudojamos audito rizikos vertinimo metodikos požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas.....	43
13 lentelė. Rizikos vertinimo išraiškos požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas	44
14 lentelė. Rizikos vertinimo pasireiškimo lygmenimis požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas.....	47
15 lentelė. Specifinių rizikų vertinimo požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas.....	50
16 lentelė. Apgaulės rizikos charakteristikų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas	52
17 lentelė. Veiklos tęstinumo rizikos charakteristikų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas.....	54
18 lentelė. Apskaitinių įverčių rizikos charakteristikų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas.....	56
19 lentelė. Mann-Whitney U kriterijus tarp apgaulės rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai	59

20 lentelė. Mann-Whitney U kriterijus tarp apgaulės rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties..... 60

PAVEIKSLAI

1 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procesas	24
2 pav. Kontrolės rizikos vertinimo procesas	26
3 pav. Tyrimo modelis.....	33
4 pav. Apklauso elektroniniu būdu privalumai ir trūkumai	34
5 pav. Tyrime dalyvavusių respondentų duomenys.....	39
6 pav. Tyrime dalyvavusių respondentų pasiskirstymas pagal įmonę, kurioje dirba	40
7 pav. Respondentų amžius ir vidutinis auditų skaičius pagal įmonę, kurioje dirba	41
8 pav. Komponentai vertinami atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą	41
9 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo metodikos	43
10 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo išraiška.....	44
11 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos išraiška pagal įmonę, kurioje dirba respondentas, ir naudotiną metodiką.....	45
12 pav. Pasireiškimo lygmenys, kuriais vertinama reikšmingo iškraipymo rizika.....	46
13 pav. Rizikos vertinimas pasireiškimo lygmenimis pagal įmonę, kurioje dirba respondentas, ir naudotiną metodiką.....	48
14 pav. Apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimas.....	49
15 pav. Apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimas pagal įmonę, kurioje dirba respondentas	49
16 pav. Apgaulės rizikos charakteristikos.....	51
17 pav. Veiklos tęstinumo rizikos charakteristikos.....	53
18 pav. Apskaitinių įverčių rizikos charakteristikos.....	55
19 pav. Pritarimo lygis teiginiam apie reikšmingo iškraipymo riziką lemiančius veiksnius	57
20 pav. Pritarimo lygis teiginiam apie apgaulės riziką lemiančius veiksnius	59
21 pav. Pritarimo lygis teiginiam apie veiklos tęstinumo riziką lemiančius veiksnius.....	61
22 pav. Pritarimo lygis teiginiam apie apskaitinių įverčių riziką lemiančius veiksnius	62
23 pav. Siūlomas išplėstasis reikšmingo iškraipymo rizikos modelis	64

24 pav. Tyrimo rezultatai: reikšmingo iškraipymo riziką ir specifines rizikas lemiantys veiksniai
..... 65

IVADAS

Temos aktualumas. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas yra svarbi audito dalis, turinti lemiamos įtakos audito kokybei. 2019 metų pradžioje pasaulį sukausčiusi *Covid-19* pandemija, 2022 m. įvykę pokyčiai geopolitinėje aplinkoje, reguliuojančių institucijų dėmesys atskirų rizikų vertinimui bei pastarųjų metų bankroto ir apgaulės atvejai suponavo reikalavimą dar didesnę dėmesį skirti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir vertinimui.

Rizika pagrįsto audito veiksmingumas priklauso nuo auditoriaus gebėjimo nustatyti reikšmingo iškraipymo dėl klaidų ar apgaulės riziką. Pagrindinė rizika paremto audito prielaida yra ta, kad auditoriai turėtų skirti daugiau išteklių finansinių ataskaitų straipsniams, kurie tikėtina yra daugiau iškraipyti, ir mažiau išteklių tiems, kurie tikėtina yra mažiau neteisingi (Kozloski et al., 2011; Coetzee et al., 2014). Neteisingas rizikų įvertinimas gali lemti tai, kad surinkti audito įrodymai gali būti nepakankami teisingai auditoriaus nuomonei pareikšti. Tačiau rizikos vertinimas yra subjektyvus, tad nepakankamas rizikos supratimas gali būti kertinis veiksnys, apibūdinantis audito nesėkmę. Pastarųjų metų bankrotai bei nustatyti apgaulės atvejai įvairių pasaulio šalių bendrovėse (pvz., Vokietijos internetinių mokėjimų bendrovė „Wirecard“ (2020 m.), Kinijos kavinių tinklas „Luckin Coffee“ (2020 m.), Malaizijos fondas „Malaysia Development Berhad“ (2018 m.), JAV bankas „Wells Fargo“ (2017 m.), Kanados farmacijos įmonė „Valeant Pharmaceuticals“ (2015 m.), Japonijos tarptautinis konglomeratas „Toshiba“ (2015 m.) ir kt.), kurių finansinės ataskaitos buvo audituotos išorės audito bendrovių, rodo, kad auditoriai susiduria su sunkumais vertinant reikšmingo iškraipymo riziką ir numatant atsaką į ją. Šios didelio masto įmonių nesėkmės turi įtakos ne tik audituojamoms įmonėms ar suinteresuotoms šalims, bet taip pat gali turėti reikšmingą neigiamą poveikį visuomenės požiūriui į audito veiklą bei tolesniam jų pasitikėjimui net ir audituotomis finansinėmis ataskaitomis (IAASB, 2020). 2019 metų pradžioje pasaulį sukausčiusi *Covid-19* pandemija, taip pat įnešė netikrumo jausmą rinkose bei sukėlė finansinių sunkumų daugelio pasaulio šalių bendrovėms (PCAOB, 2020; IAASB, 2020). Dėl esamo neapibrėžtumo reguliuojančios institucijos pabrėžė rizikos vertinimo svarbą atkreipdamos dėmesį, kad dėl pandemijos pasekmių įmonės gali susidurti su naujomis rizikomis, kurių auditorius nepastebėjo anksčiau. Akcentuodamos sritis, kurioms reikia skirti papildomai dėmesio, ypač pandemijos metu, reguliuojančios institucijos pabrėžė apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikų vertinimą, nurodydamos, kad šios sritys nuolat besikeičiančioje ir su neapibrėžtumu susijusioje aplinkoje yra ypatingai jautrios vadovybės sprendimams ir gali sukelti sunkumų auditoriams.

Temos iširtumas. Reikšmingo iškraipymo rizika ir jos vertinimas buvo plačiai analizuoti įvairių mokslininkų, tačiau reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo analizė specifinių rizikų (apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių) aspektu yra pateikiama pirmą kartą.

Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkai (Dirsmith et al., 1991; Messier et al. 2000; Jankūnaitė ir kt., 2005; Ritchie et al., 2007; Akresh, 2010; Peter, 2013; Selisteanu et al., 2015; Munteanu, 2015; Eimanavičiūtė ir kt., 2015; Simonaitytė, 2015; Mackevičius ir kt., 2018; Arzhenovskiy, 2019; Nguyen et al., 2020) daug dėmesio skyrė reikšmingo iškraipymo rizikos ir jos komponentų sampratai, tarpusavio ryšiams, riziką lemiančių veiksnių tyrimams bei jų vertinimo aspektams. Mokslinėje literatūroje pateikiamas ne vienas rizikos vertinimo modelis, tačiau autorių tyrimų rezultatai rodo, kad jie vis dar turi trūkumų. Analizuotuose moksliniuose tyrimuose dažnai pabrėžiama, kad esami modeliai neapėrija visų rizikos rūšių, galinčių kilti audito metu. Lietuvos autorių Jankūnaitės ir kt. (2005), Eimanavičiūtės ir kt. (2015) bei Simonaitytės (2015) atlikti tyrimai parodė, kad sukurti modeliai nesudaro sąlygų tinkamai įvertinti visas galinčias kilti rizikas audito metu ir pagrindė būtinybę toliau spręsti problemą, kaip tinkamai įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Tyrimo problema. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo modeliai yra nepakankami specifinių rizikų vertinimui. Mokslinėje literatūroje siūlomi reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo modeliai turi trūkumų ir nors klasikinį audito rizikos modelį praplečiantys rizikos vertinimo modeliai adresuoja dalį esamų trūkumų, tačiau universalus modelis dar nėra pateiktas. Vienas dažniausiai pabrėžiamų trūkumų yra rizikų sąrašo nepakankamumas: reikšmingo iškraipymo rizikos skaidymas į du komponentus (kontrolės ir įgimtą riziką) gali būti nepakankamas sėkmingam rizikos įvertinimui. Šią problemą iškelia ir Lietuvos auditoriai, susiduriantys su rizikos vertinimo problemomis. Rizikos, kurių prigimtis ir charakteristikos skiriasi (pvz. apgaulės rizika), turėtų būti analizuojamos taikant specifines į jas nukreiptas rizikos vertinimo procedūras. Todėl ypač svarbu sukurti tokį reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo modelį, kuris būtų pakankamas specifinių rizikų vertinimui.

Tyrimo objektas – reikšmingo iškraipymo rizika.

Tyrimo dalykas – reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas.

Tyrimo tikslas – nustatyti veiksnius turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms rizikoms ir pasiūlyti praplėstą reikšmingo iškraipymo rizikos struktūrą.

Siekiant šio tikslo iškeliami tokie **uždaviniai**:

- išnagrinėti reikšmingo iškraipymo rizikos esmę, kontekstą ir auditoriaus vaidmenį jos nustatymo procese;
- išanalizuoti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo ypatumus;
- palyginti rizikos nustatymo ir vertinimo modelius bei nustatyti jų tobulinimo galimybes;
- išanalizuoti ir apibendrinti empirinio tyrimo rezultatus.

Tyrimo metodai. Teorinėje darbo dalyje taikyti mokslinės literatūros ir audito standartų analizė, lyginimas, apibendrinimas. Empiriniame tyrime atlikta anketinė Lietuvos auditorių ir auditorių padėjėjų apklausa, o rezultatams įvertinti taikyti aprašomosios statistikos metodai bei skalių patikimumo, nuomonių palyginimo, sąsajos tarp kintamųjų testai. Surinkti duomenys buvo apdorojami SPSS 28.0.0 programa.

Darbo struktūra. Mokslinis darbas yra suskirstytas į tris pagrindines dalis. Pirmojoje dalyje nagrinėjama reikšmingo iškraipymo rizikos samprata, išskiriamos reikšmingo iškraipymo rizikos sudėtinės dalys, analizuojamas auditoriaus vaidmuo jos nustatymo procese. Taip pat, atlikus mokslinės literatūros analizę, apibendrinami veiksniai, turintys įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai, reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo ypatumai bei lyginami esami modeliai, skirti audito rizikai vertinti. Antrame skyriuje pateikiamas tyrimo metodologinis pagrindimas bei naudotina empirinio tyrimo metodika. Trečioje dalyje pateikiami atliktos anketinės apklausos rezultatai. Šioje dalyje analizuojami empirinio tyrimo rezultatai apie Lietuvos auditorių ir auditorių padėjėjų rizikos vertinimo praktiką, respondentų nuomonę apie specifinių rizikų vertinimo svarbą bei veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms rizikoms. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrinančios išvados, susijusios su atliktu tyrimu bei siūlymai tolesniam tyrimo plėtojimui.

Darbo rezultatų panaudojimo sritys. Magistro baigiamojo darbo tyrimo rezultatai pristatyti 2021 m. lapkričio 25-26 dienomis vykusioje „Accounting, Audit, Analysis: Transformation of Science and Business in New Economic Reality“ konferencijoje.

1. REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Reikšmingumas ir reikšmingų iškraipymų samprata finansinių ataskaitų audite

Lietuvių kalbos žodynas žodį *reikšmingas* apibūdina kaip „*turintis didelę reikšmę, svarbus*“. Šis konceptas reikšmingumą finansinių ataskaitų audito požiūriu leidžia apibrėžti kaip tam tikrą ribą, parodančią, ar nagrinėjama sritis yra svarbi. Finansinės ataskaitos yra skirtos numatomiems jų vartotojams, tad galima teigti, kad svarba gali būti matuojama finansinių ataskaitų vartotojų požiūriu. Moksliniuose straipsniuose apibrėžiant reikšmingumo koncepciją taip pat akcentuojami finansinių ataskaitų vartotojai. Lakis ir kt. (2017) teigia, kad reikšmingumas yra svarbiausias audito elementas, kuris nustatomas siekiant įvertinti iškraipymų svarbą finansinių ataskaitų vartotojams. Teisingas reikšmingumo lygmens nustatymas sumažina riziką, kad finansinės ataskaitos neatitiks finansinių ataskaitų vartotojų poreikių. Chongas (2015) akcentuoja, kad reikšminga yra tai, kas turi įtakos investuotojų priimamiems sprendimams vertinant finansinėse ataskaitose pateiktus duomenis. Raziūnienė ir kt. (2017), analizavę reikšmingumo sampratą audito standartuose, Lietuvos ir užsienio autorių straipsniuose, tyrime pateikia panašius apibrėžimus ir reikšmingumą apibendrina kaip kiekybinių ir kokybinių veiksnių vertinimą apie finansinėse ataskaitose esančius iškraipymus, kurie turi svarbią įtaką vartotojų ekonominiams, finansiniams ir investavimo sprendimams. Taigi reikšmingumas yra dydis, kuriuo remiantis sprendžiama apie nagrinėjamos srities svarbą finansinių ataskaitų vartotojų požiūriu.

Reikšmingumo nustatymas yra svarbus žingsnis finansinių ataskaitų audito požiūriu, nes juo remiantis yra priimami tolesni sprendimai dėl reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo bei atliktinų audito procedūrų apimtys, pobūdžio ir laiko (Masiulevičius et al., 2018; Raziūnienė ir kt., 2017). Kadangi finansinių ataskaitų vartotojai nėra vienalytė grupė (akcininkai, kreditoriai turi skirtingus poreikius ir skirtingai supranta tai, kas jiems reikšminga), sprendimą dėl to, kas yra reikšminga, priima auditorius. Reikšmingumo lygmens nustatymas yra bendros audito strategijos dalis ir yra paremtas turimomis žiniomis apie audituojamą įmonę, analitinių procedūrų rezultatais ir auditoriaus profesiniu sprendimu (Jurkonienė ir kt., 2019). Tačiau tarptautiniuose audito standartuose nėra pateikta tikslių reikšmingumo skaičiavimo instrukcijų, todėl reikšmingumo nustatymas išlieka auditoriaus profesiniu sprendimu, paremtu tiek kiekybinių, tiek kokybinių aspektų vertinimu (Joldos et al., 2010; McKee et al., 2000). Veiksniai, kuriais remiantis priimamas sprendimas dėl reikšmingumo lygmens, pateikiami 1 lentelėje.

1 lentelė. Reikšmingumo lygmens nustatymo veiksniai

Veiksniai	Žemesnis reikšmingumo lygmuo	Aukštesnis reikšmingumo lygmuo
Finansinių ataskaitų vartotojams svarbiausi ataskaitų straipsniai	Reikšmingumo lygmens dydžiui įtakos turi pasirenkant finansinį rodiklį, naudojamą reikšmingumo skaičiavimui (pasirenkami mažai kintantys rodikliai, svarbūs finansinių ataskaitų vartotojams)	
Finansinių rodiklių kintamumas		
Finansinių ataskaitų sudedamosios dalys	Žemesnė palyginamojo rodiklio reikšmė, daugiau finansinių ataskaitų straipsnių, susijusių su neapibrėžtumu ar sudėtingomis skaičiavimo metodikomis	Didesnė palyginamojo rodiklio reikšmė, mažiau finansinių ataskaitų straipsnių, susijusių su neapibrėžtumu ar sudėtingomis skaičiavimo metodikomis
Įmonės veiklos specifika	Griežtai reguliuojama verslo šaka, jautri ekonomikos pokyčiams, didesnis konkurencingumo lygis	Nereguluojama verslo šaka, mažai jautri ekonomikos pokyčiams, mažesnis konkurencingumo lygis
Įmonės nuosavybės struktūra ir finansavimo būdai	Skolintas kapitalas, numatyti finansiniai rodikliai (kovenantai), kurių turi laikytis įmonė	Nuosavas kapitalas
Vidaus kontrolės efektyvumas	Vidaus kontrolės yra įdiegtos ir/ar įgyvendinamos neveiksmingai	Tikėtina ar žinoma apie vidaus kontrolių įdiegimo ir/ar įgyvendinimo trūkumus
Apskaitos sistemos patikimumas	Apskaitos sistemoje yra trūkumų	Įdiegta patikima apskaitos sistema
Ankstesnių metų audito rezultatai	Buvo nustatyta apgaulės atvejų ar reikšmingų iškraipymų, pirmais metais audituojamas klientas	Nebuvo nustatyta apgaulės atvejų ar reikšmingų iškraipymų, ne pirmais metais audituojamas klientas
Finansinių ataskaitų vartotojai ir jų skaičius	Didelis finansinių ataskaitų vartotojų skaičius, ataskaitos yra viešai skelbiamos	Mažas finansinių ataskaitų vartotojų skaičius, ataskaitos nėra viešai skelbiamos
Vadovų kompetencija ir sąžiningumas	Didesnė vadovybės kaita, nepatyrę ir/ar nekompetentingi vadovai, neplėtojama sąžininga įmonės kultūra	Maža vadovybės kaita, patyrę ir kompetentingi vadovai, plėtojama sąžininga įmonės kultūra
Preliminarus rizikos lygis	Numatoma aukšta audito rizika	Numatoma žema audito rizika

Šaltinis: sudaryta pagal Joldos et al., 2010; Jurkonienė ir kt., 2019; McKee et al., 2000; Kaziukonis ir kt., 2020; Popa et. al, 2013; Raziūnienė ir kt., 2019; 320 TAS, 2009

Iš 1 lentelės matyti, kad prieš priimant sprendimą dėl reikšmingumo, auditorius turi turėti žinių apie įmonės veiklos specifiką, vidaus kontrolės, finansinių ataskaitų straipsnių charakteristikas, įmonės finansinių ataskaitų vartotojus bei preliminarų rizikos lygį. Atsižvelgiant į pastarojo laikotarpio aplinkybes, auditorius, nustatydamas reikšmingumą turi apsvastyti ir *Covid-19* pandemijos įtaką. Dėl pandemijos pasekmių įmonėms gali tekti pripažinti papildomų sumų ar pateikti papildomų atskleidimų finansinėse ataskaitose, todėl auditorius turėtų atsižvelgti į tai, kaip su *Covid-19* susiję pokyčiai veikia finansinių ataskaitų vartotojų poreikius. Priimant tolesnį sprendimą dėl reikšmingumo lygmens auditorius svarsto du klausimus: kokiais finansiniais rodikliais remiantis bus apskaičiuojamas reikšmingumas ir kokia šio rodiklio procentinė dalis turi būti pasirenkama skaičiavime (Raziūnienė ir kt., 2019). Tiek rodiklio pasirinkimo, tiek procentinio dydžio sprendimai yra priimami 1 lentelėje pateikiamų veiksnių pagrindu. Šiuos aspektus išreiškiant kiekybiškai naudojamos reikšmingumo

lygmens nustatymo metodikos. Jos buvo plačiai nagrinėtos įvairių mokslininkų, tačiau dažniausiai yra išskiriami keturi reikšmingumo skaičiavimo metodai (žr. 2 lentelę):

2 lentelė. Reikšmingumo skaičiavimo metodai

Metodo pavadinimas	Reikšmingumo skaičiavimo metodika
Vienos taisyklės metodas	Reikšmingumui apskaičiuoti yra naudojama tam tikra procentinė dalis nuo vieno pasirinkto finansinio rodiklio (pvz., 5% nuo pelno prieš mokesčius, 0.5% nuo viso turto, 1% nuo nuosavo kapitalo, 0.5% nuo pajamų ir kt.).
Dydžio taisyklės metodas	Pasirenkami galimi reikšmingumo lygiai priklausomai nuo įmonės dydžio, pavyzdžiui: - nuo 2% iki 5% grynojo pelno, jei jis yra mažesnis nei 50.000 eurų; - nuo 1 iki 2% grynojo pelno jei jis yra nuo 50.000 iki 1.000.000 eurų ir t.t.
Vidurkio metodas	Reikšmingumas skaičiuojamas kaip kelių pasirinktų finansinių rodiklių (įprastai 4-5) vidurkis arba svertinis vidurkis.
Statistinės formulės metodas	Reikšmingumas apskaičiuojamas pagal matematinę formulę, kuri remiasi statistine analize.

Šaltinis: sudaryta pagal McKee et al., 2000; Lakis et al., 2017

Nustatant reikšmingumo lygmenį praktikoje dažniausiai naudojami vienos taisyklės ir dydžio taisyklės metodai, apimantys pelningumo, pajamų, turto ir nuosavybės rodiklius (The Financial Reporting Council Limited, 2013). Raziūnienės ir Verbickaitės (2019) atliktos apklausos rezultatai parodė, kad Lietuvos auditoriai taip pat dažniausiai yra linkę naudoti vienos taisyklės metodą. Vienos taisyklės ir dydžio taisyklės metodai yra naudingi naudoti tada, kai auditorius gali aiškiai nustatyti vieną rodiklį, į kurį labiausiai atsižvelgia finansinių ataskaitų vartotojai. Dydžio taisyklės metodas parodo tiesioginę įmonės dydžio ir reikšmingumo lygmens priklausomybę (kuo didesnis palyginamasis rodiklis, tuo didesnis reikšmingumas), tačiau nors atvirkštinė priklausomybė tarp įmonės dydžio ir reikšmingumo yra mažiau tikėtina, bet labai didelei įmonei gali tekti sumažinti reikšmingumą, kad šis atitiktų finansinių ataskaitų vartotojų lūkesčius. Tais atvejais, jei svarbiausiais rodiklis yra nuolat kintantis ar finansinių ataskaitų vartotojams svarbūs keli rodikliai, tikslingiau būtų naudoti vidurkio metodą. Kadangi tarptautiniuose audito standartuose nėra apibrėžtos reikšmingumo skaičiavimo metodikos, audito įmonės gali pasirinkti taikyti skirtingus reikšmingumo lygio nustatymo metodus. Siekiant atitikti audito standartuose nurodytus reikalavimus, audito įmonės dažniausiai turi savo vidines gaires, kuriomis remiantis nustato reikšmingumo lygmenį.

Tik bendrojo reikšmingumo lygmens nustatyti nepakanka, todėl finansinių ataskaitų audito požiūriu taip pat taikomas darbinio reikšmingumo lygmuo (jei reikia, ir reikšmingumas atskiroms ūkinėms operacijoms, sąskaitų likučiams, informacijos atskleidimams). Kadangi yra tikimybė, kad auditorius gali nesurasti visų iškraipymų finansinėje atskaitomybėje, darbinis reikšmingumas yra mažesnis nei finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo lygmuo ir yra skaičiuojamas siekiant sumažinti reikšmingos klaidos neaptikimo riziką (Raziūnienė ir kt., 2017; 320 TAS, 2009). Darbinis reikšmingumas įprastai svyruoja nuo 50% iki 90% nuo bendrojo reikšmingumo lygmens (žr. 3 lentelę).

Sprendimas dėl procentinio dydžio pasirinkimo dažniausiai yra priimamas tų pačių veiksmų, kurie lemia bendrojo reikšmingumo lygmens pasirinkimą, apsvaistymu, tačiau daugiausia įtakos sprendimo priėmimui turi ankstesnių metų auditų rezultatai, vidaus kontrolės efektyvumas ir numatoma audito rizika (Jurkonienė ir kt., 2019; Kaziukonis ir kt., 2020). Reikšmingumo nustatymo metodikas, taikytinas didžiosiose audito įmonėse, analizavo Eilifsenas ir Messieras (2014). Autorių tyrimo rezultatai parodė, kad aštuoniose didžiausiose audito įmonėse dažniausiai yra naudojami tie patys finansiniai rodikliai (pvz. pelnas prieš mokesčius, visas turtas, pajamos ir nuosavas kapitalas) ir jų procentinis dydis bendrajam reikšmingumo lygiui nustatyti.

3 lentelė. Darbinio reikšmingumo nustatymas

Autorius	Darbinio reikšmingumo lygmuo (% nuo bendrojo reikšmingumo)
D. Raziūnienė ir kt. (2019)	71% - 80%
G. Kaziukonis (2020)	50% arba 75%
A. Eilifsen et al. (2014)	50% - 75% (septyniose audito įmonėse), 90% (vienoje audito įmonėje)
A. Masiulevičius ir kt. (2018)	50% - 90%
The Financial Reporting Council Limited (2013)	50% - 90%

Šaltinis: sudaryta pagal Raziūnienė ir kt., 2019; Kaziukonis, 2020; Eilifsen et al., 2014; Masiulevičius ir kt., 2018; The Financial Reporting Council Limited, 2013

Kiekybinis reikšmingumas sudaro sąlygas įvertinti nustatytų klaidų ar neatitikimų poveikį finansinėms ataskaitoms, tačiau ne visais atvejais yra tinkamas naudoti. Pavyzdžiui, finansinėse ataskaitose neatskleista ar nepilnai atskleista informacija gali turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems sprendimams (Raziūnienė, 2019). Tačiau kokybinius neatitikimus (tokius kaip atskleidimų pilnumas finansinėse ataskaitose) sunku arba neįmanoma įvertinti kiekybine išraiška, todėl jų poveikio finansinėms ataskaitoms ir jų vartotojams įvertinimas yra auditoriaus profesinis sprendimas. Taip pat pabrėžtina, kad ne visais atvejais nustatyto reikšmingumo lygmens nesiekiantys kiekybiniai iškraipymai (ar jų bendra suma) gali būti laikomi nereikšmingais. Messieras et al. (2012) nurodė, kad tam tikri, nors ir mažos vertės, iškraipymai kokybiniu požiūriu gali turėti reikšmingos įtakos finansinių ataskaitų vartotojams ir auditoriaus išvadai. Todėl visas klaidas reikia analizuoti atsižvelgiant į šios klaidos įtakos laipsnį finansinių ataskaitų vartotojams, santykinį dydį finansinių ataskaitų lygmeniu, jos atsiradimo sąlygas, esmę ir prigimtį (Raziūnienė ir kt., 2019).

Analizuojant reikšmingo iškraipymo riziką ir jos vertinimo metodus svarbu suprasti reikšmingo iškraipymo esmę. Smieliauskas et al. (2008) iškraipymus apibrėžia kaip bet kokius faktinių sumų nukrypimus nuo finansinėje atskaitomybėje nurodytų duomenų. Tarptautiniuose audito standartuose iškraipymas apibrėžiamas kaip skirtumas tarp finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos ir tos, kuri būtų pateikta pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir nurodoma, kad šie neatitikimai gali atsirasti dėl klaidos arba apgaulės (200 TAS, 2009). Taigi reikšmingu iškraipymu

galima apibūdinti tokius neatitikimus, kurie finansinėse ataskaitose yra dėl klaidos ar apgaulės ir turi įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems sprendimams. Esminis klaidos ir apgaulės skiriamasis bruožas yra ketinimas. Mokslinėje literatūroje (Bunget et al., 2009; Ionescu et al., 2016; Robu, 2012) nurodoma, kad klaida yra netyčinis veiksmas, kuris sąlygoja iškraipymų atsiradimą finansinėse ataskaitose, o apgaulė – sąmoningas (tyčinis) veiksmas, siekiant suklaidinti finansinių ataskaitų vartotojus. Klaidos finansinėse ataskaitose atsispindi kaip netyčiniai iškraipymai, apimantys tiek praleistas sumas, tiek neteisingą informacijos atskleidimą (Bunget et al., 2009), o apgaulė apima iškraipymus, susijusius su apgaulinga finansine atskaitomybe ir iškraipymus, atsirandančius dėl turto pasisavinimo (240 TAS, 2009). Iškraipymų skirstymas tarp klaidų ir apgaulių pateikiamas 4 lentelėje:

4 lentelė. Reikšmingi iškraipymai dėl klaidų ir apgaulių

Iškraipymo aprašymas	Klaida	Apgaulė
Netinkamai ar neteisingai renkami ir apdorojami duomenys	X	X
Netinkamas apskaitos politikos pasirinkimas ir taikymas	X	X
Neteisingas apskaitinis įvertinimas	X	X
Turto pasisavinimas		X
Netiksliai, nepilnai, neteisingame laikotarpyje apskaitomos ūkinės operacijos	X	X
Fiktyvių ūkinių operacijų apskaita		X
Neteisingas ar praleistas atskleidimas	X	X

Šaltinis: sudaryta pagal Bunget et al., 2009; Ionescu et al., 2016; 240 TAS, 2009

Remiantis 4 lentelėje pateiktu iškraipymų skirstymu tarp klaidos ir apgaulės matoma, kad neatitikimai, galintys atsirasti tiek dėl klaidos, tiek dėl apgaulės gali apimti tuos pačius iškraipymų tipus, tačiau būtina sąlyga klaidai yra ta, kad jų atsiradimas negali būti sąlygotas sąmoningo veiksmo. Kadangi iškraipymai vertinami pagal juos lemiančias priežastis (t.y. ketinimą), tyčinis šių klaidų atsiradimas būtų vertinamas kaip apgaulė. Pabrėžtina, kad iškraipymai, susiję su turto pasisavinimu ar fiktyvių ūkinių operacijų apskaita gali būti paprasčiau priskiriami apgaulėi nei tie, kurie susiję su kitais finansinės atskaitomybės iškraipymais. Turto pasisavinimas ir fiktyvių ūkinių operacijų apskaita aiškiau atskleidžia iškraipymo atsiradimo priežastį, kuri sietina su tyčinio veiksmo ir ketinimo įgauti neteisėtą naudą buvimu. Vis dėlto, finansinės atskaitomybės iškraipymai dėl klaidos ir apgaulės gali turėti tą patį pobūdį (pvz. neteisingas apskaitos politikos taikymas, netinkamai pasirinktas apskaitinis įvertinimas ar neteisingai apskaityti sandoriai) ir jų priskyrimas klaidai arba apgaulėi reikalauja profesinio skepticizmo požiūrio bei auditoriaus profesinio sprendimo, kuriais remiantis nusprendžiama apie priežastis, lėmusias jų atsiradimą.

Taigi reikšmingumas yra auditoriaus nustatytas dydis, leidžiantis įvertinti iškraipymų svarbą finansinių ataskaitų vartotojų požiūriu. Reikšmingumo apskaičiavimas yra sudėtingas procesas daugiausia nukreiptas į finansinių ataskaitų vartotojų poreikius, todėl jo nustatymas reikalauja

auditoriaus profesinio sprendimo, kuris yra paremtas tiek kiekybinių, tiek kokybinių veiksnių vertinimu. Nors literatūroje dažniausiai sutinkami keturi metodai reikšmingumo lygmeniui apskaičiuoti (vienos taisyklės, dydžio taisyklės, vidurkio ir statistinės formulės metodai), auditoriai įprastai renkasi vienos taisyklės metodą, kurio pagrindu skaičiuoja reikšmingumo lygmenį. Reikšmingumas leidžia auditoriui nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo, galinčio atsirasti dėl klaidos ar apgaulės, riziką. Šių iškraipymų diferenciacija tarp klaidos ir apgaulės remiasi jų atsiradimo priežastimi, kurią auditorius nustato remiantis profesiniu sprendimu.

1.2. Reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių teorinė analizė

Kaip ir bet kuri veikla, auditas taip pat yra sąlygojamas tam tikrų rizikų, kurios bendrai apibrėžiamos kaip audito rizika (Selisteanu et al., 2015). Kadangi pagrindinis audito tikslas yra pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos atskleidžia tikrą ir teisingą vaizdą apie bendrovės finansinę būklę, audito rizika yra apibrėžiama kaip rizika, kad auditorius išreikš neteisingą nuomonę apie įmonės finansines ataskaitas (Peter et al., 2013; Selisteanu et al., 2015; Staniulienė et al., 2009; Sorin et al., 2008). 200-ajame TAS (2009) ši rizika skaidoma į reikšmingo iškraipymo ir neaptikimo rizikas ir bendrai apibrėžiama kaip „rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos“. Audito rizikos skaidymas į reikšmingo iškraipymo riziką ir neaptikimo riziką yra paremtas auditoriaus galimybėmis daryti įtaką šioms rizikoms (Joldos et al., 2010): reikšmingo iškraipymo rizika priklauso nuo audituojamos įmonės savybių, kurių auditorius negali kontroliuoti, o neaptikimo rizika priklauso nuo auditoriaus suplanuotų procedūrų apimties. Neaptikimo rizika yra rizika, kad auditoriaus suplanuotos procedūros, nebus pakankamos audito tikslui pasiekti – t.y. nenustatys reikšmingų iškraipymų, galinčių turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems sprendimams (Eimanavičiūtė ir kt., 2015; Peter, 2013; Akresh, 2010). 200-ajame tarptautiniame audito standarte (2009) ši rizika apibrėžiama kaip rizika, kad „auditorius, atlikdamas procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks esamų iškraipymų, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais“. Taigi galima teigti, kad neaptikimo rizika yra tokia, kurią auditorius gali kontroliuoti planuodamas audito procedūras, t.y. keisdamas planuojamų procedūrų tipą ar apimtį auditorius gali keisti neaptikimo rizikos dydį. Visgi, ši rizika tiesiogiai priklauso nuo tos rizikos, kurios auditorius kontroliuoti negali – reikšmingo iškraipymo rizikos. Pastaroji yra skaidoma į du komponentus: įgimtą riziką ir kontrolės riziką (Jankūnaitė ir kt., 2005; Ruhnke et al., 2014; Munteanu, 2015). Literatūros šaltiniuose pateikiami šie įgimos ir kontrolės rizikos apibrėžimai (žr. 5 lentelę):

5 lentelė. Įgimtos ir kontrolės rizikų sampratos interpretacijos

Šaltinis	Įgimtos rizikos apibrėžimas	Kontrolės rizikos apibrėžimas
200 TAS (2009)	Informacijos jautrumas iškraipymams, kurie pavieniui ar jų suma gali būti reikšmingi dar prieš vertinant kontrolės procedūras.	Rizika, kad įmonės vidaus kontrolės nenustatys, neužkirs arba neištaisys iškraipymo laiku.
AICPA (2006)	Vadovybės tvirtinimo jautrumas iškraipymui, kuris gali būti reikšmingas tiek pavieniui, tiek atskirai, darant prielaidą, kad nėra susijusių kontrolių.	Rizika, kad vidaus kontrolės sistemos leis atsirasti reikšmingam iškraipymui.
A. Voiculescu et al. (2014, 140)	Rizika, atsirandanti dėl įmonės pobūdžio.	Rizika, atsirandanti dėl priklausomybės nuo įmonėje veikiančių kontrolių.
L. Eimanavičiūtė ir kt. (2015, 31)	Informacijos jautrumas iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi, dar prieš vertinant susijusias kontrolės priemones.	Rizika, kad vidaus kontrolės neužkirs kelio, nenustatys arba neištaisys iškraipymo, kuris galėjo būti reikšmingas.
D. Botez (2015, 72)	Reikšmingo iškraipymo dėl klaidos ar apgaulės tikimybė prieš įvertinant vidaus kontroles.	Tikimybė, kad reikšmingi iškraipymai, nebus išvengiami arba nustatomi įmonės vidaus kontrolės.
C. C. Munteanu (2015, 98)	Tikimybė, kad finansinėse ataskaitose yra iškraipymas, kuris gali būti reikšmingas atskirai arba kartu su kitais iškraipymais darant prielaidą, kad nebuvo susijusios vidaus kontrolės.	Rizika, kad nebus užkirstas kelias arba laiku ištaisytas iškraipymas, galintis atsirasti sąskaitos balanse ar operacijų klasėje, kuris gali būti reikšmingas atskirai arba kartu su kitais iškraipymais.
J. D. Staniulienė et al. (2009, 66)	Rizika, kylanti dėl įmonės verslo ir nepriklausomų veiksmų.	Rizika, kad įmonės vidaus kontrolė neaptiks ir neištaisys reikšmingo informacijos iškraipymo ar neužkirs jam kelio.
J. Mackevičius ir kt. (2018, 70)	Rizika, susijusi su sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų teisingu atvaizdavimu dokumentuose ir apskaitos registruose bei finansinių ataskaitų teisingumu.	Rizika, kad įmonės vidaus kontrolės laiku neaptiks, neištaisys ar neužkirs kelio iškraipymams, kurie (atskirai arba kartu su kitais) gali būti reikšmingi.

Šaltinis: sudaryta pagal 200 TAS, 2009; AICPA, 2006; Voiculescu et al., 2014; Eimanavičiūtė ir kt., 2015; Botez, 2015; Munteanu, 2015; Staniulienė et al., 2009; Mackevičius ir kt., 2018

Kaip matyti iš 5 lentelės autoriai pateikia panašius įgimtos ir kontrolės rizikų apibrėžimus. Jais remiantis galima teigti, kad įgimta rizika yra tikimybė, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos dėl veiksmų, susijusių su įmone ir jos aplinka, o kontrolės rizika yra tikimybė, kad įmonėje veikiančios vidaus kontrolės bus nepajėgios identifikuoti, išvengti ar perspėti apie reikšmingus iškraipymus, kurie gali egzistuoti finansinėse ataskaitose. Įgimta rizika egzistuoja atliekant kiekvienos įmonės finansinių ataskaitų auditą neatsižvelgiant į tai, ar įmonė turi efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Tai reiškia, kad ši rizika nepriklauso nuo to, ar įmonėje esančios kontrolės veikia efektyviai, ar ne.

Įgimta rizika yra susijusi su įmonės ir aplinkos, kurioje ji veikia, charakteristikomis. Lietuvos ir užsienio autoriai (Mackevičius et al., 2012; Ruhnke et al., 2014; Munteanu, 2015; Selisteanu et al., 2015; Botez, 2015; Nikolovski et al., 2016; Florea et al., 2012; Monroe et al., 1993) daug dėmesio skyrė veiksnių, turinčių įtakos įgimtos rizikos lygiui, analizei bei dažniausiai išskyrė šias rizikos lygi lemiančias sąlygas:

(1) kliento verslo ir ūkio šakos specifika;

(2) vadovybės charakteristikos (sąžiningumas, reputacija, patirtis, motyvacija ir spaudimas vadovybei);

(3) sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius, pobūdis (neįprastos ar sudėtingos operacijos);

(4) sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas (vertinimo neapibrėžtumas, sudėtingi skaičiavimai);

(5) turto imlumas pasisavinimui ar praradimui.

Tačiau įgimtą riziką sąlygoja kur kas daugiau sąlygų, kurios autorių įprastai yra skirstomos į vidines ir išorines (Mackevičius ir kt., 2018). Vidiniai veiksniai yra apsprendžiami įmonės vadovybės ir yra siejami su įmonės sąskaitų likučių ir operacijų pobūdžiu ir sudėtingumu, vadovybės ir personalo charakteristikomis, ankstesnių metų audito rezultatais ir kitais veiksniais, o išoriniai veiksniai apima sąlygas, susijusias su ekonomine-politine, technologine ir teisine aplinka. Veiksniai, turintys įtakos įgimtai rizikai pateikiami 6 lentelėje. Pabrėžtina, kad be šių veiksmių auditorius taip pat turėtų apsvarstyti ir analitinių procedūrų metu nustatytus neįprastus ryšius tarp finansinių ataskaitų straipsnių, kurie gali įspėti apie riziką, kad finansinėse ataskaitose yra iškraipymų.

6 lentelė. Įgimtos rizikos veiksniai

Veiksniai	Riziką didinančios sąlygos	
Vidiniai veiksniai	Kliento verslo ir ūkio šakos specifika	Ciklinė, besivystanti ar mažėjanti ūkio šaka; naujų produktų ar paslaugų siūlymas; įėjimas į naują rinką; naujai įkurta įmonė; gamybinio proceso sudėtingumas.
	Vadovybės sąžiningumas, reputacija ir patirtis	Nepakankamas valdymas, prasta vadovo reputacija, patirties ir žinių stoka valdant; pokyčiai vadovybėje.
	Vadovybės motyvacija ir spaudimas	Neįprastas spaudimas vadovybei pasiekti numatytus rezultatus; premijų išmokėjimo tvarka, priklausanti tik nuo finansinių rezultatų.
	Sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius	Didelis skaičius reikšmingų operacijų
	Sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas	Sąskaitų likučių sumų įvertinimas apima didelį neapibrėžtumą; sąskaitų likučiui nustatyti naudojami sudėtingi skaičiavimai; bylinėjimasis ir iš jo kylantys neapibrėžti išpareigojimai.
	Operacijų pobūdis	Neįprastos ir sudėtingos operacijos; didelis operacijų skaičius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
	Turto imlumas pasisavinimui ar praradimui	Turtas gali būti lengvai pavagiamas arba pasisavinamas;
	Įmonės veiklos tęstinumas	Apyvartinių lėšų trūkumas reikalingas įmonės veiklai tęsti; svarbių klientų praradimas; ribotos finansavimo galimybės; nuostolinga veikla; finansinių rodiklių, numatytų sutartyse, nesilaikymas.
	Ankstesnių metų audito rezultatai	Praeityje nustatyta iškraipymų; įmonės vadovybė nėra linkusi koreguoti iškraipymų.
	Patirtis audituojant klientą	Pirmų metų auditas; ankstesniais metais įmonė nebuvo audituojama.
	Vidinė apskaitos sistema	Sudėtinga apskaitos sistema; pokyčiai apskaitos programose ar naujų apskaitos sistemų diegimas; neautomatizuota apskaitos sistema.
	Vadovybės struktūra	Vieno asmens dominavimas valdyme.
	Kontrolės sistema	Vidaus kontrolės sistemos nėra arba ji yra silpna.
	Darbuotojų kaita ir patirtis	Personalo, atsakingo už apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, patirties trūkumas; pagrindinių personalo darbuotojų dažna kaita.
	Operavimo vietų skaičius	Didelis operavimo vietų skaičius.
Apskaitos politika	Pokyčiai apskaitos politikoje; ankstesni nesutarimai su vadovybė dėl pasirinktos apskaitos politikos ir jos taikymo.	

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Veiksniai		Riziką didinančios sąlygos
Vidiniai veiksniai	Susijusios šalys	Reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis; sandoriai sudaromi ne ištiestos rankos principu.
Išoriniai veiksniai	Ekonominiai-politiniai	Nestabili šalies ekonominė padėtis; įmonės rezultatai labai priklauso nuo išorinių veiksnių pokyčių; didelė konkurencija rinkoje; politiniai suvaržymai
	Technologiniai procesai	Naujų technologijų naudojimas, sparti technologinė pažanga.
	Teisinis reguliavimas	Įmonės veikla griežtai reguliuojama; Priežiūros ar vyriausybės institucijų susidomėjimas įmonės veikla.

Šaltinis: sudaryta pagal Monroe et al., 1993; Florea et al., 2012; Mackevičius et al., 2012; Ruhnke et al., 2014; Botez, 2015; Munteanu, 2015; Selisteanu et al., 2015; Nikolovski et. al, 2016; Mackevičius ir kt., 2018; Nguyen et al., 2020; 315 TAS, 2013

2022 m. įvykę pokyčiai geopolitinėje aplinkoje (dėl karo Ukrainoje) atkreipė reguliuojančių institucijų dėmesį. Lietuvos auditorių rūmų audito komiteto 2022 m. kovo 7 d. pranešime nurodoma, kad atsižvelgiant į šiuos pokyčius, svarbu atnaujinti rizikos vertinimą, analizuojant šiuos veiksnius:

- finansavimo šaltiniai (finansavimas iš politinių įvykių paveiktų kredito institucijų ar susijusių šalių);
- reikšmingų klientų ar reikšmingos rinkos praradimas;
- tiekimo grandinės sutrikimai;
- žaliavų kainų pokyčiai ir valiutos kurso svyravimai;
- taikomų sankcijų poveikis.

Reguliuojančios institucijos (LAR, 2022) taip pat akcentavo veiklos tęstinumo rizikos vertinimo svarbą 2022 m. vasario mėn. įvykusių geopolitinės aplinkos pokyčių kontekste (karas Ukrainoje).

Remiantis sąrašu veiksnių, kuriuos autoriai išskyrė kaip turinčius įtakos įgimtos rizikos lygiui, matoma, kad jie yra susiję audituojamos įmonės charakteristikomis bei jos aplinka ir bendruoju požiūriu gali būti skirstomi į verslo riziką bei apgaulės riziką. Verslo rizika yra tokia, kuri kyla dėl tam tikrų įvykių, kurie gali turėti neigiamą įtaką įmonei pasiekiant savo tikslus (315 TAS, 2013). Mackevičius ir Strolaitė (2012) nurodo, kad verslo rizika yra tikimybė, kad finansinėse ataskaitose yra iškraipymai, kuriuos sąlygoja įmonės ūkio šaka, veikla, verslo pobūdis bei tikslai. Ši rizika yra susijusi su reikšmingo iškraipymo, galinčio kilti dėl klaidos, atsiradimu. Apgaulės rizika yra tokia, kuri atsiranda dėl tyčinio veiksmo buvimo, kuris gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms kaip visumai.

Vadovybė, reaguodama į įgimtos rizikos aspektus, kuria įmonės vidaus kontrolės sistemas, kurios užkerta kelia reikšmingų iškraipymų atsiradimui (Munteanu, 2015). COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013), vidaus kontrolę apibrėžia kaip procesą, kurį vykdo įmonės direktorių valdyba, vadovybė ir kitas personalas ir kuris skirtas pasiekti operacijų efektyvumą, finansinės informacijos patikimumo ir įstatymų bei teisės aktų laikymosi. 315-ajame TAS

(2013) vidaus kontrolė apibūdinama kaip įmonės vadovybės ar kitų vadovaujančių asmenų įdiegtos ir taikomos procedūros, kurių tikslas yra pasiekti informacijos patikimumo, veiklos efektyvumo, veiksmingumo, įstatymų ir teisės aktų laikymosi. Abiejuose apibrėžimuose pateikiama, kad vidaus kontrolę kuria ir taiko įmonės vadovybė, todėl už vidaus kontrolės struktūros tinkamumą ir veiksmingumą yra atsakinga vadovybė. Kiekvienos organizacijos vadovas turi užtikrinti, kad būtų sukurta, peržiūrėta ir atnaujinta tinkama vidaus kontrolės struktūra ir kad ji būtų veiksminga. Galima teigti, kad vidaus kontrolė yra įmonėje įdiegti procesai, sąlygojantys įmonės veiklos efektyvumą ir finansinės atskaitomybės teisingumą. Kadangi kontrolės rizika apibrėžiama kaip tikimybė, kad įmonėje veikiančios kontrolės bus nepajėgios aptikti reikšmingų iškraipymų, vidaus kontrolės sistemų efektyvumas yra esminis kriterijus, atspindintis kontrolės riziką.

Taigi reikšmingo iškraipymo rizika yra tikimybė, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingas iškraipymas, galintis atsirasti dėl įmonės ir jos aplinkos ypatybių (įgimta rizika) ir tikimybės, kad įmonėje veikiančios vidaus kontrolės yra suplanuotos ir įgyvendintos neefektyviai, todėl bus nepajėgios nustatyti ir/arba ištaisyti reikšmingų iškraipymų (kontrolės rizika). Įgimtos rizikos lygis priklauso nuo veiksnių, sąlygotų įmonės vidaus (finansinių ataskaitų straipsnių vertinimo neapibrėžtumas, skaičiavimo sudėtingumas, neįprastos ūkinės operacijos, įmonės veiklos specifika, su vadovybės charakteristikomis susiję veiksniai ir kt.) ir išorės aplinkos (ekonominiai-politiniai, technologiniai, reguliavimo veiksniai). Svarbus aspektas yra įmonėse diegiamos vidaus kontrolės, galinčios sumažinti aptartų veiksnių įtaką ir tikimybę reikšmingiems iškraipymams finansinėse ataskaitose.

1.3. Auditoriaus vaidmuo nustatant reikšmingus iškraipymus finansinėse ataskaitose

Auditorius, išreišdamas nepriklausomą, objektyvią ir kompetentingą nuomonę apie finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos tikslumą, padidina vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis (Robu et al., 2012). Pareikšdamas nuomonę auditorius turi gauti pakankamą ir tinkamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės (240 TAS, 2009). Tačiau pakankamas užtikrinimas nėra absoliutus ir auditorius negali garantuoti finansinės informacijos tikslumo (Al-Khoury et al., 2015), nes auditas yra neatsiejamas nuo įgimtų apribojimų, kuriais remiantis auditorius išreiškia nuomonę apie audituojamos įmonės finansines ataskaitas (200 TAS, 2009). Dėl to, nors auditas ir atliktas laikantis tarptautinių audito standartų reikalavimų, išlieka rizika, kad ne visi reikšmingi iškraipymai bus aptikti.

Remiantis tarptautiniuose audito standartuose nurodytais auditoriaus tikslais (240 TAS, 2009), jis atsakingas už rizikos įvertinimą ir atitinkamo atsako į numatytą riziką suplanavimą. To siekiant auditorius privalo atlikti auditą pagal tarptautinius audito standartus, kuriuose pateikiami pagrindiniai principai ir rekomendacijos, kurių turi laikytis. Vis dėlto, net ir laikantis numatytų audito standartų, ne

visi reikšmingi iškraipymai gali būti nustatyti audito metu (Topor, 2017). Todėl auditorius turėtų planuoti ir atlikti audito procedūras taip, kad gautų pakankamą užtikrinimą dėl gautos informacijos teisingumo. Tarptautiniuose audito standartuose nurodoma, kad to siekiant auditorius privalo laikytis profesinio skepticizmo principo. Profesinio skepticizmo principas 200-ajame TAS (2009) apibrėžiamas kaip požiūris, kurio laikantis auditorius kvestionuoja audito įrodymus ir aplinkybes, kurios gali parodyti iškraipymus dėl klaidos ar apgaulės. Al-Khoury et al. (2015) nurodo, kad auditorius, siekdamas gauti pakankamą užtikrinimą dėl finansinių ataskaitų teisingumo, viso audito metu turi išlaikyti profesinį skepticizmą. Ionescu et al. (2016) taip pat pabrėžia, kad auditorius privalo laikytis profesinio skepticizmo požiūrio, nes visuomet išlieka tikimybė, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingas iškraipymas dėl klaidos ar apgaulės. Tai reiškia, kad įrodymai, kuriais yra pagrįsta auditoriaus išvada, turi būti nuolat vertinami ir lyginami su kita informacija, gauta audito metu.

Nuo audito profesijos atsiradimo iki XX amžiaus 4-ojo dešimtmečio buvo laikoma, kad pagrindinė auditoriaus pareiga yra nustatyti sukčiavimą (Robu, 2012). Tačiau po 1938 metais įvykusio McKeeson&Robbins apgaulės skandalo, audito praktikai sutiko, kad apgaulės nustatymas neturėtų būti pirminis audito tikslas (Albrecht et al., 2001). Į šį skandalą AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) atsakė išleisdama keletą audito standartų (*SAP 1, Extensions of Auditing procedures ir SAP 30, Responsibilities and Functions of the Independent Auditor in the Examination of financial statements*), nurodančių, kad procedūros dėl nuomonės apie finansinę atskaitomybę išreiškimo nėra specialiai sukurtos ir jomis negalima remtis norint atskleisti trūkumus ir kitus panašius pažeidimus. Nors auditas ir gali būti laikomas kaip sukčiavimo ir klaidų prevencijos būdas, tačiau auditorius nėra ir negali būti laikomas atsakingu už jų prevenciją (Topor, 2017). Tarptautiniuose audito standartuose apibrėžta, kad už apgaulės prevenciją ir nustatymą yra atsakinga įmonės vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys (240 TAS, 2009). Salemas (2012) taip pat nurodo, kad auditoriai nėra atsakingi už sukčiavimo prevenciją ir atskleidimą ir kad pagrindinė atsakomybė tenka vadovybei. Auditorius nėra ir negali būti laikomas atsakingu už sukčiavimą ir klaidas, tačiau savo darbu jis gali atlikti teigiamą vaidmenį užkertant kelią sukčiavimui ir klaidoms, atgrasant nuo jų atsiradimo (Bunget et al., 2009): t.y., jei atlikdamas auditą auditorius nustato, kad yra ar gali būti apgaulės atvejų, identifikuoja finansinės informacijos iškraipymų, vidaus kontrolių trūkumų ar kitus reikšmingus audito pastebėjimus, jis turi informuoti vadovybę ir už valdymą atsakingus asmenis, kad jie galėtų imtis atitinkamų veiksmų.

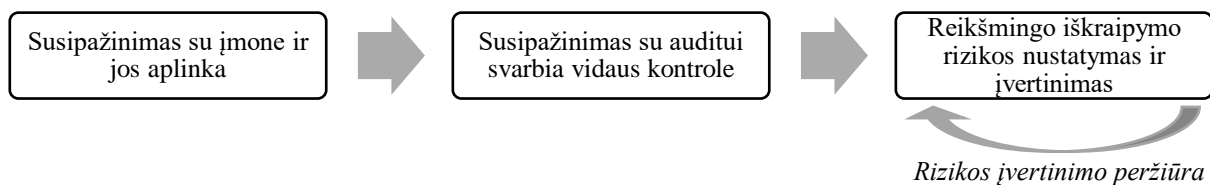
Tarptautiniuose audito standartuose ir auditoriaus atsakomybes nagrinėjusių autorių darbuose (Robu, 2012; Al-Khoury et al., 2015; Topor, 2017; Ionescu, et al., 2016; Salem, 2012; Bunget et al., 2009) nurodoma, kad auditoriaus vaidmuo yra planuoti ir atlikti auditą taip, kad būtų galima pagrįstai tikėtis, kad visi reikšmingi iškraipymai yra nustatyti ir, kad už finansinių ataskaitų teisingumą yra atsakinga vadovybė, tarp suinteresuotų šalių ir auditorių vis dar atsiranda audito lūkesčių spragos (*angl.*

audit expectation gaps). Audito lūkesčių skirtumas rodo skirtingus auditorių ir visuomenės, ypač finansinių ataskaitų vartotojų, audito funkcijos lūkesčius (Gold et al., 2012). Taigi audito lūkesčių spragos yra nuomonių skirtumas tarp to, ką visuomenė suvokia kaip auditorių atsakomybę ir to, ką auditoriai suvokia kaip savo atsakomybę. Daugumoje mokslinių tyrimų nustatyta, kad viena didžiausių spragų yra skirtingas auditorių ir suinteresuotų šalių požiūris į auditorių atsakomybę dėl sukčiavimo nustatymo ir prevencijos (Al-Dhubaibi, 2020). Reaguodama į šią problemą Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (*angl. Accounting and Assurance Standards Board*) išleido persvarstyta 700-ąją TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“, kuris taikomas finansinių ataskaitų auditams už laikotarpius pasibaigusius nuo 2016 m. gruodžio 15 d. Pakeitimas buvo atliktas siekiant pagerinti vartotojų supratimą apie auditą ir suderinti vartotojų lūkesčius su faktinėmis auditoriaus ir vadovybės pareigomis bei audituotų finansinių ataskaitų patikimumu. Šiuo pakeitimu įsigaliojo atnaujinta auditoriaus išvados formuluotė, kurioje išdėstyta vadovybės ir auditoriaus atsakomybė, audito pobūdis, apimtis ir procedūros. Persvarstyta 700-ajame TAS (2016) yra aiškiai apibrėžiama, kad vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų parengimą: „...vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų parengimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir tokių vidaus kontrolę, kurią ji pati laiko būtina, kad būtų galima parengti finansines ataskaitas be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos“. Vis dėlto, vėlesni tyrimai (Olojede et al., 2020; Akther et al., 2020) parodė, kad audito lūkesčių spraga vis dar yra svarbi problema ir 700-ojo tarptautinio audito standarto persvarstymas neturėjo reikšmingos įtakos audito lūkesčių spragos sumažėjimui. Olojede et al. (2020) pabrėžė, kad nefinansinės informacijos, kurioje aiškiai aprašomas auditoriaus vaidmuo, publikavimas būtų veiksminga priemonė šiai problemai spręsti. Taip pat aiškesnis ir platesnis paaiškinimų pateikimas auditoriaus nuomonėje galimai turėtų teigiamos įtakos audito lūkesčių spragos mažėjimui.

Taigi auditorius nėra atsakingas už klaidas ir apgaulės finansinėse ataskaitose, tačiau jis turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kurie leistų suteikti pagrįstą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų, galinčių atsirasti dėl klaidos ar apgaulės. Tarptautiniuose audito standartuose yra apibrėžiamos auditoriaus atsakomybės bei pabrėžiama vadovybės atsakomybė dėl sukčiavimo ir klaidų prevencijos bei nustatymo. Tačiau tarp suinteresuotų šalių ir auditorių vis dar egzistuoja lūkesčių spragos, kurios dažniausiai sietinos su skirtingais požiūriais dėl auditorių atsakomybės nustatant apgaulę.

1.4. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo ypatumai

Auditorius negali kontroliuoti reikšmingo iškraipymo rizikos, tačiau gali ją įvertinti ir planuoti atitinkamas procedūras kaip atsaką į jas (Peter et al., 2013; Messier, 2000). Įgimtos ir kontrolės rizikų vertinimas yra atliekamas audito planavimo metu ir apima šiuos pagrindinius etapus (žr. 1 pav.):



Šaltinis: sudaryta autorės

1 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procesas

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas yra procesas, kuris yra paremtas susipažinimu su įmone ir jos aplinka bei vidaus kontrolėmis. Įmonės ir jos aplinkos (įskaitant vidaus kontrolių) supratimas leidžia auditoriui numatyti rizikas, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų (Kotchetova et al., 2006). Šiame etape auditorius analizuoja tiek kiekybinius, tiek kokybinius parametrus, kuriais remiantis yra įvertinamas įgimtos ir kontrolės rizikos, arba bendrai - reikšmingo iškraipymo rizikos lygis. Šis vertinimas yra atliekamas remiantis audito planavimo metu gauta informacija, tad įgimtos ir kontrolės rizikų lygis audito metu gali pasikeisti (Munteanu, 2015). Pavyzdžiui, atlikdamas esmines procedūras auditorius gali gauti informaciją, kuri skiriasi nuo tos informacijos, kuria remiantis jis iš pradžių vertino įgimtą ir kontrolės rizikas. Tokiais atvejais auditorius turi peržiūrėti įvertintą rizikos lygį ir, jei reikia, jį persvarstyti. Taigi reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas yra dviejų jos komponentų – įgimtos ir kontrolės rizikų – funkcija, kuris yra grindžiamas auditoriaus žiniomis apie audituojamą įmonę. Toliau analizuojami reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų vertinimo teoriniai aspektai.

Įgimtos rizikos vertinimas. Ruošdamas bendrą audito planą, auditorius įvertina įgimtą riziką finansinių ataskaitų kaip visumos lygiu, o rengdamas audito programą auditorius turėtų susieti šį vertinimą reikšmingais sąskaitų likučių ir sandorių klasių tvirtinimais (Peter et al., 2013). Šiuo požiūriu analizuojant įgimtos rizikos aspektus literatūroje dažnai pabrėžiamas įgimtą riziką lemiančių veiksnių skirstymas tarp galinčių turėti įtakos konkretiems tvirtinimams ir finansinėms ataskaitoms kaip visumai (Peter, 2013; Akresh, 2010; Mackevičius ir kt., 2018; Munteanu, 2015). Todėl nustatydamas įgimtos rizikos lygį, auditorius turėtų vertinti šiuos veiksnius dviem lygmenimis: 1) finansinių ataskaitų lygiu, 2) sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų tvirtinimų lygmeniu (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. Įgimtą riziką lemiantys veiksniai finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu

Finansinių ataskaitų lygmeniu	Sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų tvirtinimų lygmeniu
Kliento verslo ir ūkio šakos specifika	Sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius
Vadovybės sąžiningumas, reputacija ir patirtis	Sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas (su sąskaitų likučiais ir atskleidimais susijęs neapibrėžtumas, sudėtingi skaičiavimai)
Vadovybės motyvacija ir spaudimas	
Įmonės veiklos tęstinumas	
Patirtis audituojant klientą	Operacijų pobūdis (neįprastos operacijos, operacijų sudėtingumas)
Vadovybės struktūra	
Kontrolės sistema	Turto imlumas pasisavinimui ar praradimui
Darbuotojų kaita ir patirtis	Ankstesnių metų audito rezultatai
Veiklos vietų skaičius (geografinis išsidėstymas)	Vidinė apskaitos sistema
Ekonominiai-politiniai veiksniai	Apskaitos politika
Technologiniai procesai	Susijusios šalys (reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis)
Teisinis reguliavimas	

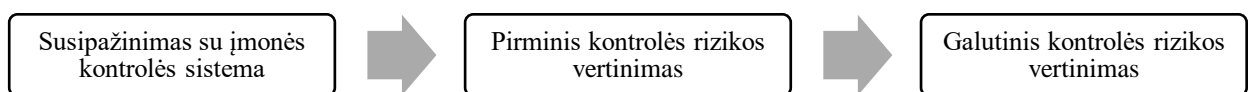
Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matyti iš 7 lentelės finansinių ataskaitų lygmens veiksniai gali turėti įtakos ne tik daugeliui tvirtinimų, bet ir daugeliui finansinių ataskaitų straipsnių ar visoms finansinėms ataskaitoms. Pavyzdžiui, reikšmingi technologijų pokyčiai, dėl kurių įmonės produktai gali tapti pasenę, gali turėti įtakos atsargų ir ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimui ar net įmonės veiklos tęstinumui. Sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų tvirtinimų lygmens veiksniai yra susiję su konkrečiu finansinių ataskaitų straipsniu ir turi įtakos tik konkretiems tvirtinimams. Pavyzdžiui, sudėtingi skaičiavimai, susiję su ilgalaikio turto atsiperkamosios vertės skaičiavimais, yra susiję su vertinimo ir priskyrimo tvirtinimu. Nepaisant to, kad finansinių ataskaitų lygmens veiksniai gali turėti poveikį visoms finansinėms ataskaitoms, įgimtos rizikos vertinimo svarba ne tik finansinių ataskaitų, bet ir tvirtinimų lygmeniu, yra neabejotina planuojant audito procedūras, nes leidžia numatyti konkretų atsaką, susijusį su atitinkamam tvirtinimui numatyta rizika. Pavyzdžiui, jei nustatoma aukšta rizika, susijusi su sąnaudų priskyrimu ataskaitiniam laikotarpiui (tvirtinimas – priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui) ir maža rizika, susijusi su kitais tvirtinimais (įvykimas, išsamumas, tikslumas, grupavimas), tokiu atveju auditorius skirs daugiau išsamesnių testų sąnaudų priskyrimo ataskaitiniam laikotarpiui testavimui ir mažiau – likusiems tvirtinimams. Todėl skiriant per mažai dėmesio rizikos įvertinimui sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų tvirtinimų lygmeniu gali sumažėti audito efektyvumas (sugaištama daugiau laiko per daug išsamioms audito procedūroms, jei daugeliui tvirtinimų numatoma aukštesnė rizika, nors ji susijusi tik su vienu tvirtinimu) ir kokybė (jei atsakas į rizikas planuojamas ne tvirtinimų lygmeniu, auditorius gali būti nepajėgus gauti pakankamų įrodymų, susijusių su aukšta tam tikro tvirtinimo rizika).

Įgimtos rizikos vertinimas yra paremtas auditoriaus profesiniu sprendimu: auditorius, susipažinęs su įmone ir jos aplinka, analizuoja ir įvertina riziką lemiančius veiksnius ir jų pagrindu

nusprendžia, ar apsvarstyti veiksniai gali atspindėti reikšmingą riziką finansinių ataskaitų ar tvirtinimų lygmeniu. Tačiau įgimtos rizikos vertinimas yra subjektyvus ir praktikoje sunku įvertinti tikrąją šios rizikos lygį (Mackevičius ir kt., 2018). Įgimtos rizikos lygio nustatymo sudėtingumą sąlygoja tai, kad ji priklauso ne tik nuo kiekybinių, bet ir nuo kokybinių veiksnių, kuriuos dažnai sudėtinga priskirti atitinkamam rizikos lygiui. Šią problemą sprendė Mackevičius ir kt. (2018). Autoriai nurodė, kad literatūroje nepakankamai nagrinėta įgimtos rizikos kiekybinio vertinimo problema ir pasiūlė įgimtos rizikos kiekybinio vertinimo metodiką. Autoriai siūlo įgimtą riziką vertinti remiantis keturių etapų sistema: 1) pirmame etape atrenkami veiksniai, galintys turėti įtakos įgimtai rizikai (sąrašas gali būti formuojamas ekspertiniu vertinimu); 2) tuomet šie veiksniai įvertinami kokybiniu požiūriu, kuriam priskiriamos kiekybinės reikšmės pagal kiekvieno veiksnio reikšmingumą (svorį); 3) remiantis atliktu indikatorių vertinimu apskaičiuojamas maksimalus galimas įgimtos rizikos lygis; 4) galiausiai nustatomas faktinis įgimtos rizikos lygis. Šios metodikos naudojimas leidžia tiksliau apskaičiuoti įgimtos rizikos lygį ir gali sumažinti auditoriaus vertinimo subjektyvumą. Tačiau šiame modelyje vis dar išlieka įgimtos rizikos vertinimo sunkumų, nes antrajame etape veiksniams priskiriamas reikšmingumas (svoris), kuriuo vėliau remiantis apskaičiuojama galima rizika, nėra stabilus kiekvieno audituojamo kliento atžvilgiu ir gali skirtis atliekant atskirose ūkio šakose veikiančių įmonių auditą. Todėl, atliekant konkrečios įmonės auditą, šiuos svorius reikėtų iš naujo peržiūrėti ir juos pagrįsti.

Kontrolės rizikos vertinimas. Nustačius įgimtą riziką, kitas žingsnis yra įvertinti kontrolės riziką. Kontrolės rizika yra vidaus kontrolės planavimo, įgyvendinimo ir palaikymo veiksmingumo funkcija, todėl vadovybė turėtų atsižvelgti į nustatytas rizikas, kurios kelia grėsmę įmonės tikslų, susijusių su jos finansinių ataskaitų rengimu, įgyvendinimui (Munteanu, 2015). Tinkamos vidaus kontrolės reikšmę patikimų finansinių ataskaitų parengimo požiūriu pagrindė Elderio et al. (2009) atliktas tyrimas, kurio rezultatai parodė, kad auditoriai dažniau pateikia sąlygines nuomones įmonėms, turinčioms silpną vidaus kontrolę. Kontrolės rizikos vertinimo etapai pateikiami 2 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal Akresh, 2010; Munteanu, 2015; Voiculescu, 2014

2 pav. Kontrolės rizikos vertinimo procesas

Siekiant įvertinti kontrolės riziką, auditorius pirmiausia turi įgauti pakankamą supratimą apie įmonės vidaus kontrolės sistemą (Akresh, 2010). Finansinių ataskaitų audito požiūriu auditorius turėtų įvertinti visus penkis kontrolės elementus, atitinkančius COSO modelį, nes jų visuma yra pagrindas organizacijos rizikoms valdyti ir jų tinkamas suformavimas ir išlaikymas įmonėje leidžia laiku nustatyti ir užkirsti kelią galimiems reikšmingiems iškraipymams finansinėse ataskaitose. Vidaus kontrolės elementų vertinimo aspektai finansinių ataskaitų audito požiūriu pateikiami 8 lentelėje.

8 lentelė. Vidaus kontrolės elementų vertinimas

Vidaus kontrolės sistemos elementas	Aprašymas	Auditoriaus veiksmai, susipažįstant su vidaus kontrolėmis
Kontrolės aplinka	Apima įmonės vadovų ir darbuotojų sąžiningumą, etines vertybes, kompetenciją, filosofiją ir veiklos stilių.	Įvertinti, ar įmonėje yra sukurta ir palaikoma sąžiningo ir etiško elgesio kultūra bei, ar kontrolės aplinkos elementai suteikia tinkamą pagrindą veikti kitoms kontrolės sudedamosioms dalims.
Rizikos vertinimas	Procesas, nustatantis verslo rizikas, kurios gali kilti siekiant įmonės tikslų. Vadovybė turi apsvarstyti galimų vidinės ir išorinės aplinkos pokyčių poveikį ir galėtų imtis veiksmų poveikiui valdyti.	Susipažinti su rizikos vertinimo procesu ir jo rezultatais bei įvertinti, ar rizikos vertinimo procesas yra tinkamas.
Kontrolės veiksmai	Veiksmai (paprastai aprašomi politikoje, procedūrose ir standartuose), padedantys kontroliuoti riziką. Ši veikla yra diegiama visuose organizacijos lygiuose ir apima pareigų atskyrimą, patvirtinimus, patikrinimus, veiklos peržiūras, suderinimus, turto apsaugą	Susipažinti su kontrolės veiksmais, svarbiais auditui.
Informacinė sistema ir informavimas	Informacinės sistemos ir informavimo tikslas yra surinkti ir perduoti tinkamą ir tikslią informaciją organizacijoje	Susipažinti su informacine sistema, svarbia finansinei atskaitomybei ir procesu, kaip įmonėje informuojama apie su finansine atskaitomybe susijusius klausimus.
Kontrolės priemonių stebėseną	Periodiškas ar nuolatinis vertinimas, siekiant patikrinti, ar yra visi penki vidaus kontrolės komponentai, įskaitant kontrolę, turinčią įtakos kiekvieno komponento principams, veikia efektyviai	Suprasti įmonės veiksmus, susijusius su įmonės vidaus kontrolės stebėseną ir veiksmais, kurių imamasi nustačius kontrolės priemonių trūkumus.

Šaltinis: sudaryta pagal The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013; Simonaitytė, 2014; 315 TAS, 2013

Pirminio kontrolės rizikos vertinimo metu auditorius įsitikina, kad įmonėje nėra esminių kontrolių sukūrimo ir įgyvendinimo trūkumų, įskaitant trūkstamų kontrolių nustatymą ir tinkamą patikrinimą, ar kontrolės priemonės buvo įgyvendintos (Akresh, 2010). Įprastai šios procedūros apima apklausą remiantis parengtais klausimynais ar kitomis praktikos priemonėmis, kontrolių schemų analizę, dokumentų peržiūrą, stebėjimą (Munteanu, 2014). Galutinis kontrolės rizikos vertinimas apsprendžiamas atliekant kontrolės testus dėl vidaus kontrolių efektyvumo nustatant ar išvengiant reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose (Voiculescu, 2014).

Tačiau net jei įmonėje yra sukurta efektyvi vidaus kontrolės sistema, dėl su įgimtais vidaus kontrolės apribojimais susijusių veiksnių, ji suteikia pakankamą užtikrinimą, kad keliami tikslai bus pasiekti (315 TAS, 2013). Šie veiksniai gali apimti klaidingų sprendimų priėmimą bei kontrolių nesilaikymą dėl žmogaus klaidų ar kontrolės pobūdžio. Mackevičius (2005) išskiria šiuos apribojimus:

1) vadovybės siekis, kad išlaidos kontrolėms įgyvendinti būtų mažesnės nei galimų klaidų nuostoliai;

2) vadovybė daugiau dėmesio skiria įprastoms, nuolat atliekamoms operacijoms, o neįprastoms – mažiau;

3) kontrolę atliekančio darbuotojo klaidos;

4) apgaulės klaidas sunku pašalinti, kai vadovybė yra linkusi apeiti kontroles;

5) esant veiklos pokyčiams, kontrolės sistemos turi būti taip pat atnaujinamos.

Taigi, remiantis su kontrolės sistema susijusiais apribojimais, galima teigti, kad neatsižvelgiant į tai, kaip gerai įgyvendintos ir taikomos įmonės vidaus kontrolės, jos gali tik sumažinti, bet ne panaikinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Atliekant rizikos vertinimą auditoriui taip pat būtina atkreipti dėmesį į įgimtos ir kontrolės rizikų tarpusavio priklausomybę. Vadovybė dažnai reaguoja į įgimtos rizikos situacijas kurdamą apskaitos ir vidaus kontrolės sistemas, kurios gali užkirsti kelią iškraipymams arba juos aptikti bei ištaisyti, todėl daugeliu atvejų būdinga rizika ir kontrolės rizika yra labai susijusios. Pavyzdžiui, jei įgimta rizika yra didelė, ūkio subjektui reikalinga griežtesnė kontrolė, kad būtų išvengta iškraipymų arba jie būtų aptikti ir ištaisyti, o mažėjant įgimtai rizikai, kontrolės poreikis mažėja (Akresh, 2010). Todėl tokiose situacijose audito rizika gali būti tinkamiau nustatyta atliekant bendrą vertinimą. Ritchie ir Khorwatt (2007) atlikto eksperimento rezultatai parodė, kad 70 proc. respondentų neteisingai priskyre įgimtos rizikos veiksnius kontrolės rizikai. Remiantis šiais rezultatais autoriai padarė išvadą, kad šis nesugebėjimas atskirti įgimtos ir kontrolės rizikos veiksnių parodo, kad dažniausiai įgimtos ir kontrolės rizikos komponentai yra vertinami kaip tarpusavyje susiję. Ankstesnio tyrimo, atlikto Dirsmitho ir Haskinso (1991), rezultatai taip pat leido autoriams pagrįsti įgimtos ir kontrolės rizikos tarpusavio priklausomybę: autoriai nurodė, kad kai kurie veiksniai, naudojami įgimtai ir kontrolės rizikai įvertinti, sutampa. Messiero ir Austeno (2000) tyrimo rezultatai taip pat parodė, kad įgimtos ir kokybės rizikos vertinimai yra tarpusavyje susiję. Šią priklausomybę pripažįsta ir Lietuvos auditoriai, kurie nurodo, kad didesnė įgimta rizika reikalauja labiau išvystytos kontrolės sistemos, todėl įgimta ir kontrolės rizikos yra susijusios bei veikia viena kitą (Eimanavičiūtė et al., 2015). Taigi šios dvi rizikos yra viena nuo kitos priklausomos ir to nepripažinus, gali būti netinkamai įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika (Munteanu, 2015; Dusenbury et al., 2000; Messier, 2000).

Taigi atliekant rizikos vertinimą auditorius turi įgauti žinių apie įmonę ir jos aplinką bei vidaus kontrolių sistemą, kurių pagrindu vėliau priimamas sprendimas dėl reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų – įgimtos ir kontrolės rizikų – lygio. Įgimtos rizikos vertinimas apima su įmonės vidaus ir išorės aplinka susijusių veiksnių apsvartymą ir turėtų būti atliekamas finansinių ataskaitų kaip visumos ir atskirų sąskaitų likučių bei ūkinių operacijų tvirtinimo lygmeniu. Kontrolės rizikos vertinimas apima vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo, nustatant ir/ar ištaisant reikšmingus iškraipymus finansinėse

ataskaitose, vertinimą. Svarbu tai, kad atliekant rizikos vertinimą auditorius turi atkreipti dėmesį į įgimtos ir kontrolės rizikos tarpusavio ryšius, nes šios sąveikos ignoravimas gali sąlygoti neteisingo sprendimo dėl reikšmingo iškraipymo rizikos lygio priėmimą.

1.5. Audito rizikos modelių tobulinimo galimybės reikšmingo iškraipymo rizikos požiūriu

Dėl sudėtingo rizikos įvertinimo ir nustatymo proceso, auditoriai susiduria su sunkumais planuojant auditą, todėl mokslinėje literatūroje sutinkama skirtingų rizikos vertinimo modelių, kurie pateikia gaires audito rizikos vertinimo ir nustatymo procesui. Kadangi praktikoje plačiai naudojami modeliai yra sukurti audito rizikos, kuri apima ne tik reikšmingo iškraipymo, bet ir aptikimo riziką, vertinimui, toliau analizuojami audito rizikos vertinimo modeliai, išskiriant aspektus, susijusius su reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimu.

Vienas pirmųjų visuotinai priimtinių audito rizikos modelių buvo paskelbtas ACIPA (*Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterijų institutas*) 1983 metais 47-ajame SAS (*JAV audito standartas*). Iki šiol daugelis mokslininkų ir praktikų audito srityje kuria savo audito rizikos modelius, remiantis šiuo konceptuali modeliu dar vadinamu klasikiniu audito rizikos vertinimo modeliu (S.V. Arzhenovskiy, 2019). Dažniausiai literatūroje sutinkami audito rizikos modeliai yra šie:

1. Klasikinis audito rizikos vertinimo modelis
2. Praplėstasis audito rizikos vertinimo modelis
3. V. Beatie, S. Fearley, R. Brandt audito rizikos vertinimo modelis
4. Veikla pagrįstas audito rizikos vertinimo modelis ABREMA

Taip pat darbe analizuoti ir pastaraisiais metais Arzhenovskio et al. (2019) pasiūlytas audito rizikos modelis bei Lietuvos autorių Jankūnaitės et al. (2005) sukurtas patobulintas audito rizikos vertinimo modelis. Visi šie modeliai atspindi audito rizikos vertinimo esmę remdamiesi veiksniais, turinčiais įtakos audito rizikai. Analizuotų audito rizikos modelių interpretacijos pateikiamos 1 priede.

Audito rizikos modelių nauda dažniausiai pabrėžiama tuo, kad jie yra naudingi audito planavimo procese, padeda geriau suprasti audito riziką bei jos komponentus ir yra naudingi audito planavimo metu, tačiau nepilnai atskleidžia audito rizikos komponentus, jų tarpusavio ryšius bei kiekybinio vertinimo metodiką. Mokslinėje literatūroje (Arens, et al., 1997; Dusenbury, et al., 2000; Messier, et al. 2000; Bell et al., 2005; Nelson, et al., 2005; Jankūkainė, et al., 2005; Staniulienė, et al., 2009; Akresh, 2010; Eimanavičiūtė, et al., 2014; Arzhenovskiy, 2019) sutariama dėl šių tobulintinių audito rizikos modelių aspektų (žr. 2 priedą):

- Neatspindėta įgimtos ir kontrolės rizikų tarpusavio priklausomybė. Modeliuose pateikiama įgimtos ir kontrolės rizikų sandauga rodo, kad jos yra tarpusavyje nepriklausomos, tačiau ankstesniuose skyriuose atlikta mokslinės literatūros analizė parodė, kad šie du komponentai yra tarpusavyje susiję, todėl tarpusavio priklausomybės ryšio ignoravimas gali turėti įtakos netinkamo sprendimo dėl audito rizikos lygio priėmimui.

- Nepateikiamas tikslus metodas, kaip apskaičiuoti audito rizikos komponentų dydžius. Nors modeliai ir parodo matematinę audito rizikos vertinimo formulę, tačiau nepateikia tikslaus metodo, kaip apskaičiuoti audito rizikos komponentų dydžius.

- Įgimtos ir kontrolės rizikų vertinimai yra subjektyvūs. Įgimtos ir kontrolės rizikos yra nustatomos subjektyviu auditoriaus vertinimu, todėl esant kompetencijos trūkumui, gali būti netiksliai nustatomi.

- Neparodo, kad audito rizika turi būti vertinama ne tik finansinių ataskaitų, bet ir tvirtinimų lygmeniu.

- Neįtraukta tai, kad rizikos įvertinimas audito metu turi būti peržiūrimas.

- Neapima visų rizikų, kurios gali kilti audito metu.

- Nepakankami apgaulės rizikai įvertinti.

Kaip matyti 2 priede, kai kurie audito rizikos modeliai išsprendžia dalį šių trūkumų, tačiau universalus audito rizikos vertinimo modelis literatūroje dar nėra pateiktas.

Audito rizikos modeliai Lietuvoje buvo nagrinėti Jankūnaitės et al. (2005) bei Eimanavičiūtės ir Kustienės (2015). Jankūnaitė et al. (2005, 34) nustatė, kad vertinant audito riziką Lietuvos auditoriai dažniausiai naudoja klasikinį audito rizikos modelį. Tyrimo rezultatai parodė, kad Lietuvos auditoriai pripažįsta nepakankamą šio modelio aprėptį audito rizikų atžvilgiu. Vėlesnis tyrimas, atliktas Eimanavičiūtės ir Kustienės (2015), pagrindė vis dar aktualią problemą vertinant audito riziką. Autorės nustatė, kad esami audito rizikos modeliai leidžia geriau suprasti audito rizikos sudedamąsias dalis, tačiau Lietuvos auditoriai vis dar susiduria su audito rizikos vertinimo problemomis dėl kylančių neaiškumų kiekybiškai vertinant rizikas, taip pat esami modeliai neaprepia visų rizikos rūšių, galinčių kilti audito metu. Autorės pabrėžia, kad būtina sukurti audito rizikos vertinimo modelį, tinkamą naudoti praktikoje ir apimančią visų svarbių rizikos rūšių vertinimo aspektus. Simonaitytės (2015) atliktas tyrimas taip pat pagrindė poreikį tobulinti rizikos vertinimo modelius.

Nors analizuoti audito rizikos modeliai buvo sukurti kaip pagalba audito planavimui, tačiau, remiantis audito rizikos modelių analize, nustatyta, kad vienas pagrindinių šių modelių trūkumų yra nepakankamas rizikų, kurios gali kilti audito metu, sąrašas. Apgaulės rizikos vertinimas buvo pabrėžtas

Arzhenovskiy audito rizikos modelyje. Šiame modelyje reikšmingo iškraipymo rizika, be kontrolės ir įgimtos rizikų, yra papildomos apgaulės rizika, kuri, autorių teigimu, turi būti vertinama atskirai ir turi svarbios įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai (Arzhenovskiy et al., 2019). Tačiau pabrėžtina, kad ir šis modelis (bei kiti analizuoti modeliai) gali būti nepakankamas rizikų, kurios gali turėti reikšmingos įtakos finansinių ataskaitų teisingumui ir reikalauja specifinio auditoriaus dėmesio dėl sudėtingesnio įvertinimo proceso ar didesnio neapibrėžtumo lygio, vertinimui. Šios rizikos apima apgaulės riziką, sąskaitų likučių bei ūkinių operacijų, susijusių su apskaitiniais įvertinimais, riziką bei veiklos tęstinumo riziką:

- apgaulę nustatyti remiantis tradiciniais metodais yra sudėtinga (Kanapickienė ir kt., 2004), todėl apgaulės vertinimas turi apimti specifines į ją nukreiptas rizikos vertinimo procedūras. Mokslinėje literatūroje sutinkami metodai, naudojami apgaulėi nustatyti ir vertinti, pateikiami 3 priede. Taip pat audito standartuose pateikiama rekomendacija, kad apgaulės vertinimo procese, auditorius turėtų apsvarstyti apgaulės atsiradimo sąlygas, apimančias paskatą/spaudimą, motyvaciją ir galimybes (Marchesi, 2013). Šių veiksmų įtraukimo į apgaulės rizikos vertinimą naudą pagrindė ir užsienio autorių atlikti tyrimai (Fortvingler et al., 2016; Mock et al., 2017);

- persvarstytame 540-ajame TAS (2019) nurodoma, kad apskaitinių įvertinimų įgimtos ir kontrolės rizikų vertinimas turi būti atliekamas atskirai, kad būtų galima įvertinti su jais susijusią iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu. Apskaitiniai įvertinimai yra viena iš svarbiausių finansinių ataskaitų rizikų, kuri yra plačiai paplitusi ir gali turėti reikšmingos įtakos įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams (Pinello et al., 2020). Tačiau auditoriai susiduria su sunkumais audituojant apskaitinius įvertinimus (Griffith, 2015) ir mokslinėje literatūroje nėra pasiūlyta metodų, kuriais remiantis būtų galima vertinti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniais įvertinimais (siūlomi tik bendrieji įgimtos rizikos vertinimo metodai);

- veiklos tęstinumo rizika yra susijusi su neapibrėžtumu, todėl reikalauja specifinio auditoriaus dėmesio. Veiklos tęstinumo rizikos neapibrėžtumas yra susijęs su ateities įvykių bei sąlygų vertinimu, dėl kurių auditorius susiduria su apribojimais vertinant reikšmingų iškraipymų riziką (200 TAS, 2009). Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas apima specifines procedūras, nukreiptas į įvykių bei sąlygų, kurios gali rodyti apie įmonės sunkumus tęsti veiklą, nustatymą. Reguluojančios institucijos (LAR, 2022) taip pat akcentavo veiklos tęstinumo rizikos vertinimo svarbą 2022 m. vasario mėn. įvykusių geopolitinės aplinkos pokyčių kontekste (karas Ukrainoje). Mokslinėje literatūroje sutinkami metodai, naudojami veiklos tęstinumo rizikai nustatyti ir vertinti, pateikiami 4 priede.

Taigi nors literatūroje pateikiama įvairių audito rizikos modelių alternatyvų, jos visgi neišsprendžia visų klasikinio audito rizikos modelio problemų. Analizuotų audito rizikos modelių palyginimas pateikiamas 2 priede. Nustatyta, kad viena iš svarbiausių esamų audito rizikos modelių problemų yra nepakankama audito metu galinčių kilti rizikų aprėptis: reikšmingo iškraipymo rizikos

vertinimo modelis turėtų atspindėti atskirą į specifines rizikas (apgaulės rizika, sąskaitų likučių bei ūkinių operacijų, susijusių su apskaitiniais įvertinimais, rizika ir veiklos tęstinumo rizika), kurių vertinimo sudėtingumas akcentuojamas ir audito standartuose, orientuotą nustatymo ir vertinimo procesą.

2. REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMO FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITE TYRIMO METODOLOGINIAI PAGRINDAI

2.1. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo finansinių ataskaitų audite empirinio tyrimo metodologinis pagrindimas

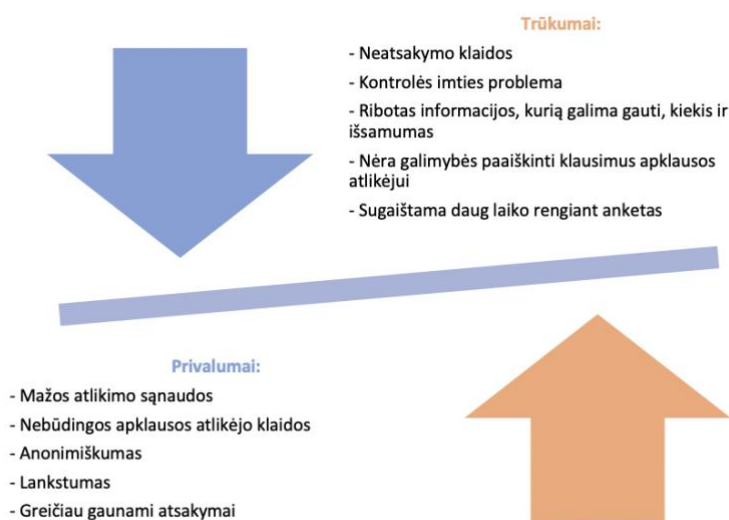
Teoriniame lygmenyje išanalizavus reikšmingo iškraipymo rizikos sampratą, riziką lemiančius veiksnius ir jos vertinimo ypatumus, šiame skyriuje pateikiama tyrimo metodika. Remiantis iškeltais uždaviniais tikslui pasiekti buvo suformuotas tyrimo modelis, kuris pateikiamas 3 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

3 pav. Tyrimo modelis

Lietuvos auditorių ir auditorių padėjėjų apklausa pasirinkta atlikti elektroniniu paštu. Pasirenkant apklausos metodą pirmiausia buvo apsvarstyti elektroniniu būdu teikiamos apklausos privalumai ir trūkumai, kurie pateikiami 4 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Dikčius, 2011, p. 9-16

4 pav. Apklausos elektroniniu būdu privalumai ir trūkumai

Pagrindiniai apklausos elektroniniu paštu pranašumai yra tie, kad šio metodo taikymas yra sąlyginai nebrangus palyginus su kitais apklausų atlikimo metodais bei užtikrina anonimiškumą ir operatyvų atsakymų gavimą. Šis metodas taip pat sumažina klaidų, kurias gali atlikti apklausos atlikėjas, riziką ir suteikia respondentams lankstumo atsakant į klausimus jiems patogiu metu. Pagrindinis trūkumas, susijęs su šiuo apklausos atlikimo metodu, yra mažas atsakymų grąžinimo laipsnis ir užtikrinimas, kad apklausą užpildė pasirinktas respondentas. Taigi siekiant užtikrinti respondentų anonimiškumą ir aukštesnį duomenų patikimumą, buvo pasirinkta respondentus apklausti išsiunčiant anketas elektroniniu paštu.

2.2. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo finansinių ataskaitų audite empirinio tyrimo metodika

Atliktas teorinis reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo aspektų tyrimas parodė, kad esami rizikos vertinimo modeliai nors ir yra naudingi rizikos vertinimo procese, tačiau turi trūkumų (žr. 2 priedą). Nepakankamas rizikų, kurios gali kilti audito metu, sąrašas, yra pabrėžiamas kaip vienas iš svarbių aspektų ir trūkumų esamuose rizikos vertinimo modeliuose. Antra vertus, reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas, atliekant atskirą specifinių rizikų vertinimą – apgaulės, apskaitinių įverčių ir veiklos tęstinumo – pateikiamas pirmą kartą. Apgaulės ir veiklos tęstinumo rizikos ir jas lemiantys veiksniai (įskaitant vertinimo metodus) buvo analizuoti mokslo darbuose (žr. 3 ir 4 priedą), o

tyrimų, analizuojančių veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai, susijusiai su apskaitiniais įverčiais, nėra. Siekiant nustatyti specifinių rizikų vertinimo aktualumą praktikoje ir nustatyti reikšmingo iškraipymo ir specifines rizikas (apgaulės, apskaitinių įverčių ir veiklos tęstinumo) lemiančius veiksnius, buvo atlikta **anketinė Lietuvos auditorių ir auditorių padėjėjų apklausa**.

Atliekant tyrimą buvo apibrėžta tiriamoji visuma, atranka bei atrankos dydis:

Tiriamoji visuma – Lietuvos auditoriai ir auditorių padėjėjai, dirbantys audito įmonėse. Remiantis Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymu (2017) auditorius yra „fizinis asmuo, turintis išduotą auditoriaus pažymėjimą“, o auditoriaus padėjėjas yra „fizinis asmuo, įrašytas į auditoriaus padėjėjų sąrašą ir siekiantis gauti auditoriaus pažymėjimą.“ Auditorių padėjėjai taip pat dalyvauja reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procese, tad į tiriamąją visumą įtraukti ne tik Lietuvos auditoriai, bet ir auditorių padėjėjai. Remiantis 2021 m. spalio 25 d. Lietuvos auditorių rūmų duomenimis (www.lar.lt) Lietuvoje yra 330 atestuoti auditoriai, iš kurių 230 dirba audito įmonėse ir 156 auditorių padėjėjai, iš kurių 154 dirba audito įmonėse. Remiantis šiais duomenimis tyrimo visumą sudaro 384 auditoriai ir auditorių padėjėjai, dirbantys audito įmonėse.

Atranka – siekiant suformuoti reprezentatyvią imtį empiriniam tyrimui buvo taikyta paprastoji atsitiktinė atranka (tikimybinė atranka). Taikant šią atranką kiekvienas auditorius ir auditoriaus padėjėjas, dirbantis audito įmonėje, turėjo vienodą galimybę patekti į atrankos imtį.

Atrankos dydis – atrankinio tyrimo rezultatai pasižymi neapibrėžtumu, kurio laipsnis gali būti sumažintas didinant atrankos dydį ir taip didinant išvadų tikslumą. Kuo didesnis atrankos dydis, tuo didesnis tyrimo tikslumas. Sudarant imtį tikimybinio būdu minimalus imties dydis apskaičiuojamas pagal šią formulę (Gaižauskaitė ir kt., 2014, 33):

$$n = \frac{t^2 N p(1-p)}{\Delta^2 N + t^2 p(1-p)} \quad (4)$$

Čia: n – imties tūris; N – populiacijos dydis; t – Stjudento koeficientas, išreiškiantis patikimumo lygmenį; p – numatomas pasiskirstymas (t. y. kokia dalis pasirinko vieną ar kitą atsakymą); Δ – paklaida.

Siekiant apskaičiuoti imties dydį naudoti šie duomenys:

N – 384 (Lietuvos auditoriai ir auditorių padėjėjai, dirbantys audito įmonėse);

t – 1.96 (tyrimo rezultatai gaunami su 95 proc. patikimumo lygmeniu, taigi Stjudento koeficientas, išreiškiantis patikimumo lygmenį yra 1.96);

p – 0.5 (dažniausiai tikimybės dydis yra nežinomas, todėl tariama, kad $p = 0.5$. Tuomet $(1-p)$ įgyja maksimalią reikšmę);

Δ - 0.1 (šio tyrimo rezultatai pateikiami su 10% paklaida).

Taigi remiantis aukščiau pateikta informacija, nustatyta, kad esant 95 proc. patikimumo lygmeniui ir 10 proc. paklaidai, reikia apklausti mažiausiai 77 auditorius ir auditorių padėjėjus:

$$\frac{1.96^2 * 384 * 0.5 * (1 - 0.5)}{0.1^2 * 384 + 1.96^2 * 0.5 * (1 - 0.5)} = 77$$

Siekiant užtikrinti aukštą duomenų patikimumą, didžiausią efektyvumą ir respondentų anonimiškumą, anketos buvo išsiųstos auditoriams ir auditorių padėjėjams elektroniniu paštu. 2021 m. lapkričio mėnesį buvo išplatinta 120 anketų, iš kurių 82 buvo grąžintos. Atsižvelgiant į tai, kad nustatyta tyrimo imtis yra 77, o gautų atsakymų skaičius yra didesnis, atliktos apklausos rezultatai gali būti laikomi reprezentatyviais su 95 proc. patikimumo lygmeniu ir 10 proc. paklaida.

Tyrimo atlikimas. Anketa susideda iš 2 dalių. 1 dalyje pateikiami klausimai apie rizikos vertinimo praktiką ir veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms rizikoms. 2 dalyje pateikiami klausimai, apimantys bendrą informaciją apie auditorius ir auditorių padėjėjus, tokią amžius, darbo patirtis, audito įmonė, kurioje dirba (žr. 5 priedą (26-29 klausimai)). Pirmoje dalyje respondentų buvo klausama (1) apie bendrą rizikos vertinimo praktiką, (2) ar, jų nuomone, specifinių rizikų (apgaulės, apskaitinių įverčių ir veiklos tęstinumo) vertinimui reikėtų skirti daugiau dėmesio ir (3) klausama nuomonės, apie veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms (apgaulės, apskaitinių įverčių ir veiklos tęstinumo) rizikoms:

(1) Siekiant įvertinti bendrą reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo praktiką, respondentų buvo klausama, kokie komponentai (įgimta rizika, kontrolės rizika, kita) yra apsvarstomi atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą, kokia metodika naudojama atliekant rizikos vertinimą (audito įmonių tinklo, savo sukurta metodika, kita) bei koku pasireiškimo lygmeniu (finansinių ataskaitų, ūkinių operacijų grupių, konkretaus tvirtinimo, kita) ir kokia išraiška (kiekybiškai, kokybiškai) vertinama reikšmingo iškraipymo rizika.

(2) Nustatant, ar reikšmingo iškraipymo rizikos modelis turėtų apimti atskirą veiksnį, lemiančių apgaulės, apskaitinių įverčių ir veiklos tęstinumo rizikas, respondentų buvo paklausta, ar, jų nuomone, šioms rizikoms bendroje audito praktikoje reikėtų skirti daugiau dėmesio. Nuomonė išreiškiama respondentui pasirenkant atsakymą *taip* arba *ne*. Taip pat respondentų buvo klausama, ar jie sutinka su teiginiais apie specifinių rizikų charakteristikas (žr. 5 priedą (10, 16, 22 klausimai)).

(3) Siekiant nustatyti, kokius veiksnius vertina auditoriai, atlikdami bendrą reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą, jiems buvo pateikiami klausimai apie veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui. Šie veiksniai buvo suformuluoti remiantis reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo teorine analize, kurioje buvo apibendrinti veiksniai, turintys įtakos reikšmingo iškraipymo rizikos komponentams: įgimtai (6 lentelė) ir kontrolės (9 lentelė)

rizikoms. Kadangi literatūros analizė parodė, kad įgimta ir kontrolės rizikos turėtų būti vertinamos atliekant bendrą vertinimą, respondentams veiksniai, susiję su įgimta ir kontrolės rizika, buvo apjungti (žr. 6 priedą).

Taip pat buvo klausiama respondentų nuomonės apie veiksnius, kurie, jų nuomone, turėtų būti apsvarstomi atliekant apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikų vertinimą. Veiksnių sąrašas buvo pateiktas remiantis 3 ir 4 prieduose dažniausiai analizuojamais veiksniais, lemiančiais apgaulės ir veiklos tęstinumo rizikas bei 240, 315 ir 540 tarptautiniais audito standartais, kuriose nurodomos sąlygos, kurias auditorius turi apsvarstyti vertindamas apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikas. Respondentams pateiktų veiksnių sąrašas pateikiamas 6 priede.

Nustatant respondentų nuomonę, apie šių veiksnių svarbą, auditoriams ir auditorių padėjėjams buvo pateiktas šių veiksnių sąrašas, o jų nuomonei įvertinti buvo naudojama 5 balų Likerto skalė, kurioje respondentai išreiškė savo nuomonę pasirinkdami atsakymą nuo 1 iki 5, kur 1 atitinka - visiškai nesutinku, o 5 - visiškai sutinku. Taip pat respondentams buvo pateikti atviro tipo klausimai, kuriuose buvo prašoma nurodyti kitus veiksnius, kurie apsvarstomi rizikos vertinimo metu (jei apsvarstomi kiti veiksniai).

Atliekant nuomonių vertinimą būtina įvertinti skalės patikimumą. Skalės patikimumas yra „*laispnis, kuriuo skalė pateiks tokius pat rezultatus, jei tyrimas būtų pakartotas*“ (Dikčius, 2011, 61). Vienas iš dažniausiai naudojamų metodų skalės patikimumui įvertinti yra vidinio suderinamumo patikimumas, kuris matuojamas *Cronbach alfa* koeficientu. Šio koeficiento reikšmė kinta nuo 0 iki 1, kur vertė, mažesnė, nei 0.6 parodo mažą skalės patikimumą (Dikčius, 2011, 61).

Siekiant įvertinti sąsają tarp dviejų nominaliųjų kintamųjų buvo apskaičiuoti *Pirsono Chi kvadrato kriterijus* ir *Fišerio tikslusis kriterijus*. *Pirsono Chi kvadrato kriterijus* naudotas požymių nepriklausomumui nustatyti. *Pirsono Chi kvadrato kriterijaus* naudojimas yra susijęs su tam tikrais apribojimais. Šiam kriterijui naudoti turi būti tenkinamos šios sąlygos: imties dydis yra didesnis nei 30 ir bent 75 proc. dažnių lentelės langelių tikėtinas dažnis yra 5 arba daugiau (Bilevičienė ir kt., 2011, 155). Tuo atveju, jei netenkinamos paminėtos sąlygos, požymių nepriklausomumui nustatyti naudotas *Fišerio tikslusis kriterijus*. Jeigu apskaičiuotos kriterijų reikšmės yra mažesnės nei reikšmingumo lygmuo (0.05), tuomet priimama išvada, kad yra ryšys tarp tiriamų kintamųjų. Stiprumui (efekto dydžiui) tarp dviejų nominaliųjų kintamųjų įvertinti naudojamas *Kramerio koeficientas V*. Šis koeficientas kinta nuo 0 iki 1. Koeficiento reikšmė lygi nuliui rodo, kad sąsajos tarp kintamųjų nėra, ir priešingai – koeficiento reikšmė lygi vienetui rodo visišką priklausomybę tarp analizuojamų kintamųjų. Kuo koeficiento reikšmė artimesnė nuliui, tuo ryšys tarp komponentų yra stipresnis. Koeficiento reikšmių interpretacija pateikiama 9 lentelėje.

9 lentelė. Kramerio V koeficiento interpretacija

Efekto dydis	„mažas“	„vidutinis“	„didelis“
min. k = 2	0.10 - < 0.30	0.30 - < 0.50	≥ 0.50
min. k = 3	0.07 - < 0.20	0.20 - < 0.35	≥ 0.35
min. k = 4	0.06 - < 0.17	0.17 - < 0.29	≥ 0.29

min. k – mažiausias kategorijų skaičius dažnių eilutėse arba stulpeliuose

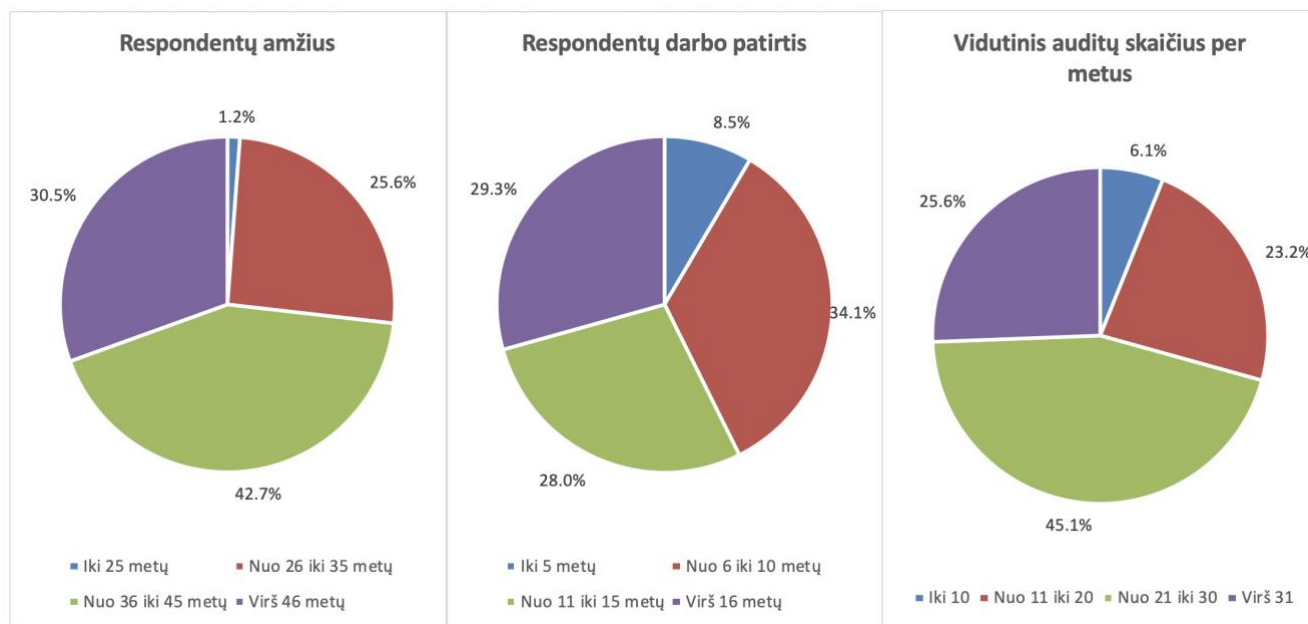
Šaltinis: Mangiafico, 2016

Nuomonių palyginimui tarp kategorinio ir intervalų skalėje (Likerto skalėje) išmatuotų kintamųjų naudojamas neparametrinis - *Mann-Whitney* – testas. Neparametrinis testas pasirinktas dėl to, nes kintamųjų reikšmės neatitinka normaliojo skirstinio. Šis testas parodo, ar kintamųjų skirstiniai yra vienodai pasiskirstę. Jei *Mann-Whitney U* kriterijaus reikšmė viršija reikšmingumo lygmenį (šiuo atveju – 0.05), tuomet teigiama, kad kintamųjų skirstiniai nesiskiria, tai reiškia nėra statistiškai reikšmingo skirtumo tarp analizuojamų kintamųjų. Tyrime šis testas naudojamas siekiant nustatyti didžiojo ketverto ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančių auditorių bei daugiau ir mažiau patirties turinčių respondentų nuomonių skirtumus apie reikšmingo iškraipymo ir specifines rizikas lemiančius veiksnius.

Surinkti duomenys buvo apdorojami SPSS 28.0.0 programa, siekiant atlikti aprašomąją statistiką ir skalių patikimumo analizę.

3. REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMO FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITE TYRIMO REZULTATAI

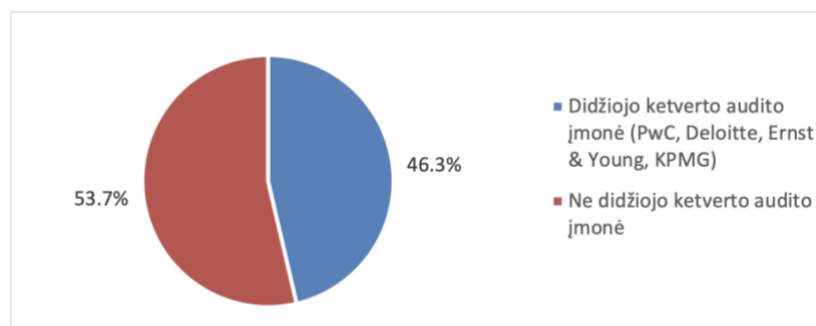
Informacija apie respondentus. Tyrime dalyvavo 82 auditoriai ir auditorių padėjėjai, todėl toliau pateikiama iš šių respondentų gautų duomenų analizė. Analizuojant apklausos dalyvių informaciją (žr. 5 pav.) matoma, kad didžiąją dalį (73.2 proc.) respondentų sudarė virš 36 metų amžiaus asmenys, o mažiausią dalį (1.2 proc. arba 1 respondentas) respondentų sudarė asmenys iki 25 metų amžiaus. Analizuojant atsakymus apie auditorių ir auditorių padėjėjų darbo patirtį nustatyta, kad 91.5 proc. apklaustųjų turi didesnę nei 6 metų audito patirtį (iš kurių 57.3 proc. daugiau nei 11 metų). Tik 7 respondentai (arba 8.6 proc.) turi iki 5 metų patirtį atliekant finansinių ataskaitų auditus. Taip pat didžioji dalis (70.7 proc.) atlieka daugiau nei 21 auditą per metus. Remiantis šiais duomenimis galima teigti, kad respondentai turi pakankamą darbo patirtį finansinių ataskaitų audite ir turi pakankamai kvalifikacijos pateikti patikimus atsakymus.



Šaltinis: sudaryta autorės

5 pav. Tyrime dalyvavusių respondentų duomenys

Respondentų pasiskirstymas tarp didžiojo ketverto ir ne didžiojo ketverto audito įmonių yra gana panašus – 46.4 proc. apklaustųjų dirba didžiojo ketverto audito įmonėse (PwC, Deloitte, Ernst & Young arba KPMG) ir 53.6 proc. apklaustųjų dirba ne didžiojo ketverto audito įmonėse (žr. 6 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

6 pav. Tyrimo dalyvavusių respondentų pasiskirstymas pagal įmonę, kurioje dirba

Siekiant nustatyti, ar yra statistiškai reikšmingas ryšys tarp respondentų amžiaus bei įmonės, kurioje dirba su respondentų darbo patirtimi ir vidutiniu atliekamų auditų skaičiumi per metus, buvo apskaičiuoti Pirsono Chi-kvadrato kriterijus bei tikslūs Fišerio kriterijus, o ryšio stiprumui nustatyti, apskaičiuotas Kramerio koeficientas V. Testo rezultatai pateikiami 10 lentelėje.

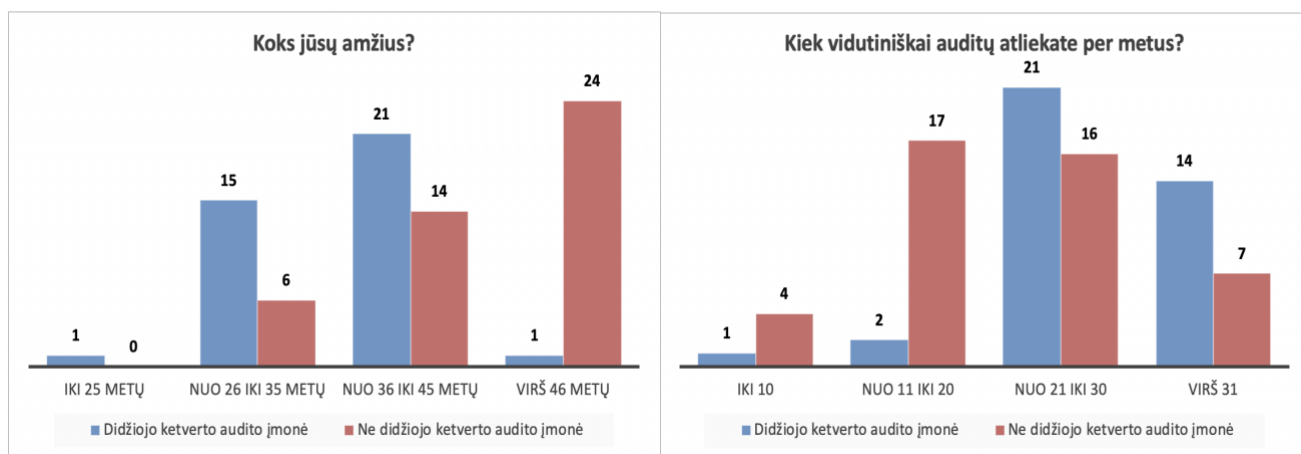
10 lentelė. Respondentų amžiaus, įmonės, kurioje dirba, darbo patirties ir vidutinio atliekamų auditų skaičiaus požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato kriterijus		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Amžius ir darbo patirtis	54,598 ^a	0.000	47.812	0.000	0.471	0.000	0.000
<i>a. 7 cells (43,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,09.</i>							
Amžius ir vidutinis auditų skaičius	14,759 ^a	0.108	14.459	0.070	0.245	0.098	0.108
<i>a. 8 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,06.</i>							
Amžius ir audito įmonė	27,123 ^a	0.000	30.256	0.000	0.575	0.000	0.000
<i>a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,46.</i>							
Audito įmonė ir darbo patirtis	4,069 ^a	0.253	4.062	0.247	0.223	0.254	0.253
<i>a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,24.</i>							
Audito įmonė ir vidutinis auditų skaičius	16,299 ^a	0.001	16.849	0.000	0.446	0.001	0.001
<i>a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,32.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Požymių nepriklausomumo testo rezultatai parodė, kad yra statistiškai reikšmingas stiprus ryšys ($p = 0.000$, Kramerio $V = 0.471$) tarp respondentų amžiaus ir darbo patirties: vyresni respondentai įprastai turi didesnę patirtį atliekant finansinių ataskaitų auditus. Remiantis rezultatais taip pat galima teigti, kad yra statistiškai reikšmingas stiprus ryšys tarp audito įmonės, kurioje dirba respondentai ir jų amžiaus ($p = 0.000$, Kramerio $V = 0.575$) bei vidutinio atliekamų auditų skaičiaus per metus ($p = 0.000$, Kramerio $V = 0.446$). Atsakymų pasiskirstymas rodo (žr. 7 pav.), kad respondentai iš didžiojo ketverto audito įmonių yra jaunesni: 95 proc. apklaustųjų didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančių respondentų yra nuo 26 iki 45 metų (iš jų 40 proc. - nuo 26 iki 35 metų ir 55 proc. - nuo 36 iki 45 metų), o didžioji dalis (86 proc.) ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantys apklaustieji yra virš 36 metų (iš jų 31 proc. - nuo 36 iki 45 metų ir 55 proc. – virš 45 metų). Taip pat didžiojo ketverto audito įmonėse

dirbantys respondentai įprastai atlieka daugiau auditų per metus – 92 proc. apklaustųjų atlieka daugiau nei 21 auditą per metus, o ne didžiojo ketverto auditorių, atliekančių daugiau nei 21 auditą per metus, dalis yra 52 proc. Žr. 7 pav.:

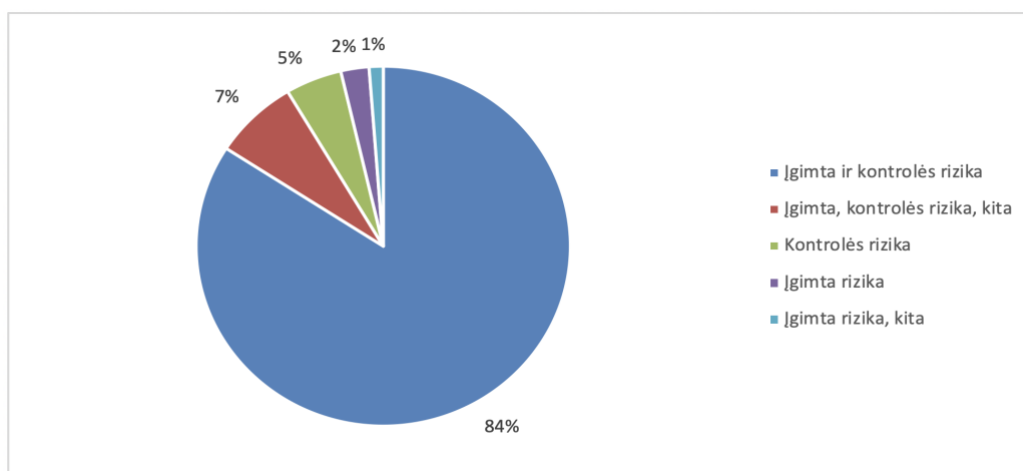


Šaltinis: sudaryta autorės

7 pav. Respondentų amžius ir vidutinis auditų skaičius pagal įmonę, kurioje dirba

Pažymėtina, kad remiantis gautais rezultatais nenustatyta statistiškai reikšmingo ryšio tarp audito įmonės, kurioje dirba auditorius ir darbo patirties atliekant finansinių ataskaitų auditus ($p > 0.05$). Taip pat tyrimo rezultatai rodo, kad nėra statistiškai reikšmingo ryšio tarp respondentų amžiaus ir vidutinio atliekamų auditų skaičiaus per metus ($p > 0.05$). Tad galima daryti išvadą, kad respondentai iš didžiojo ir ne didžiojo ketverto audito įmonių pasižymi panašia darbo patirtimi.

Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo praktika. Pirmiausia, siekiant įvertinti reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo praktiką Lietuvos auditorių požiūriu, respondentų buvo klausama kokius komponentus vertina, atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Gauti rezultatai pateikiami 8 pav.:



Šaltinis: sudaryta autorės

8 pav. Komponentai vertinami atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą

Iš 8 paveikslo matoma, kad atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą Lietuvos auditoriai dažniausiai atlieka įgimtos ir kontrolės rizikos vertinimą (69 respondentai arba 84 proc. apklaustųjų). Taip pat rezultatai parodė, kad 7 proc. apklaustųjų (6 respondentai) vertina ne tik įgimtą ir kontrolės rizikas, bet ir papildomus komponentus. Auditoriai ir auditorių padėjėjai, kurie atsakė, kad vertina kitus veiksnius nurodė, kad taip pat jie atlieka apgaulės ir verslo/veiklos rizikos vertinimą. Taip pat analizuojant 8 pav. pastebėta, kad 5 proc. apklaustųjų (4 respondentai iš ne didžiojo ketverto audito įmonių) atlieka tik kontrolės rizikos vertinimą, 2 proc. (2 respondentai) – tik įgimtos rizikos ir 1 proc. (1 respondentas iš ne didžiojo ketverto audito įmonės) įgimtos ir verslo/veiklos rizikos vertinimą.

Siekiant nustatyti ar egzistuoja ryšys tarp komponentų, kuriuos auditoriai vertina atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą ir auditorių patirties bei audito įmonės, kurioje dirba, buvo atlikti požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testai. Rezultatai pateikiami 11 lentelėje:

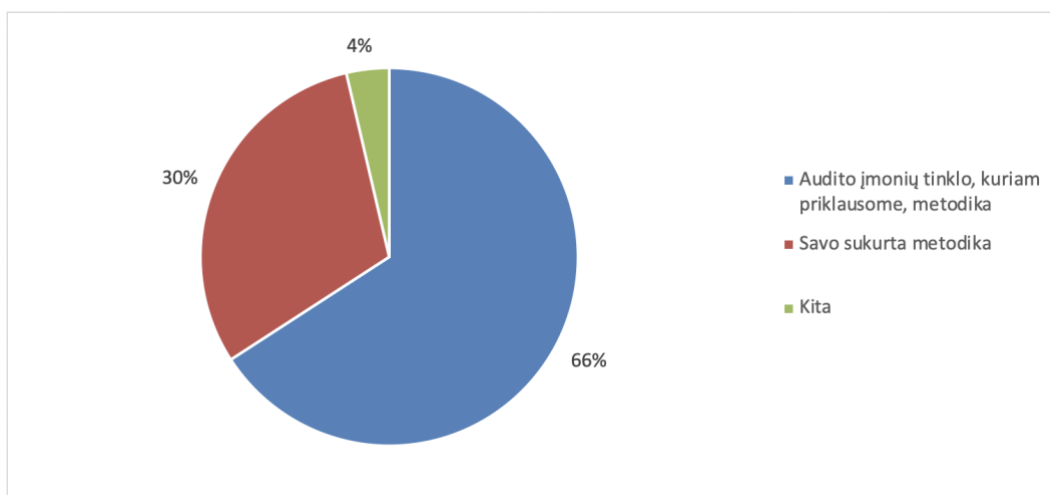
11 lentelė. Vertinamų reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato kriterijus		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Komponentų vertinimas ir darbo patirtis	16,513 ^a	0.156	12.048	0.330	0.409	0.169	0.156
<i>a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,09.</i>							
Komponentų vertinimas ir audito įmonė	5,270 ^a	0.250	5.145	0.206	0.246	0.261	0.250
<i>a. 8 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,46.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis 11 lentelėje pateiktais rezultatais galima teigti, kad statistiškai reikšmingo skirtumo tarp respondentų vertinamų reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų bei respondentų darbo patirties ir audito įmonės, kurioje dirba, respondentai nenustatyta ($p > 0.05$).

Apklausoje respondentų taip pat buvo klausama, kokia metodika naudojama atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Gauti rezultatai pateikiami 9 pav. Didžioji dalis respondentų (96 proc.) atlikdami reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą naudojami patvirtinta rizikos vertinimo metodika. 66 proc. atvejų (54 respondentai) ši metodika yra sukurta audito įmonių tinklo, kuriai priklauso respondento audito įmonė, metodika, bei 30 proc. atvejų (25 respondentai) – audito įmonės, kuriai priklauso respondentas, metodika. Respondentai, nesinaudojantys patvirtinta reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo metodika (4 proc. arba 3 respondentai), nurodė, kad remiasi tarptautiniais audito standartais bei rinkoje siūlomomis audito atlikimo programomis.



Šaltinis: sudaryta autorės

9 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo metodikos

Taip pat išanalizavus požymių nepriklausomumo testo rezultatus (žr. 12 lentelę) nustatyta, kad egzistuoja statistiškai reikšmingas stiprus ryšys tarp audito įmonės, kurioje dirba respondentas ir naudojamos metodikos ($p = 0.000$, Kramerio $V = 0.669$).

12 lentelė. Naudojamos audito rizikos vertinimo metodikos požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

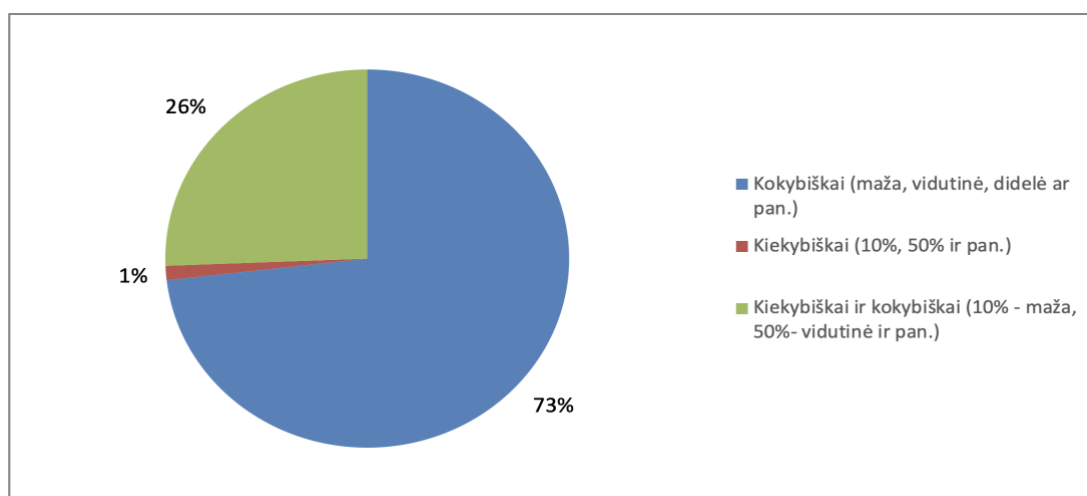
	Pirsono Chi-kvadrato		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Metodika ir audito įmonė	36,721 ^a	0.000	42.225	0.000	0.669	0.000	0.000

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,39.

Šaltinis: sudaryta autorės

Analizuojant atsakiusiujų pasiskirstymą tarp didžiojo ketverto ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančiųjų respondentų nustatyta, kad visi didžiojo ketverto audito įmonių atstovai (38 respondentai) naudojami audito įmonių tinklo, kuriam priklauso, metodika. Ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantys respondentai dažniausiai naudoja įmonės, kurioje dirba, sukurta metodiką (25 respondentai arba 57 proc.). 36 proc. ne didžiojo ketverto auditorių naudojami audito įmonių tinklo sukurta metodika ir 7 proc. – kita. Taip pat pabrėžtina, kad analizuojant pirmąjį klausimą apie vertinamus reikšmingo iškraipymo rizikos komponentus nebuvo nustatyta reikšmingo ryšio tarp audito įmonės, kurioje dirba respondentas ir vertinamų rizikos komponentų, tad galima teigti, kad vertinamų reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų pasirinkimas taip pat nepriklauso ir nuo respondentų naudojamos metodikos. Tai patvirtina ir požymių nepriklausomumo testo rezultatai ($p > 0.05$).

Analizuojant respondentų atsakymus apie tai, kokia išraiška įvertinamas reikšmingo iškraipymo rizikos lygis (kiekybiškai ir/ar kokybiškai), gauti rezultatai pateikiami 10 pav.:



Šaltinis: sudaryta autorės

10 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo išraiška

Pagal 10 paveikslą matoma, kad 73 proc. respondentų (60 respondentų) nurodė, kad reikšmingo iškraipymo rizika ir jos komponentai yra vertinami kokybiškai. 26 proc. atsakiusiųjų (21 respondentas) atlieka tiek kokybinį, tiek kiekybinį vertinimą ir tik 1 proc. (1 respondentas) – kiekybinį vertinimą.

Siekiant nustatyti, ar egzistuoja statistiškai reikšmingas ryšys tarp reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo išraiškos ir auditoriaus darbo patirties, audito, įmonės, kurioje dirba, taikytinos rizikos vertinimo metodikos bei analizuojamų rizikos komponentų buvo atliktas požymių priklausomumo testas, kurio rezultatai pateikiami 13 lentelėje:

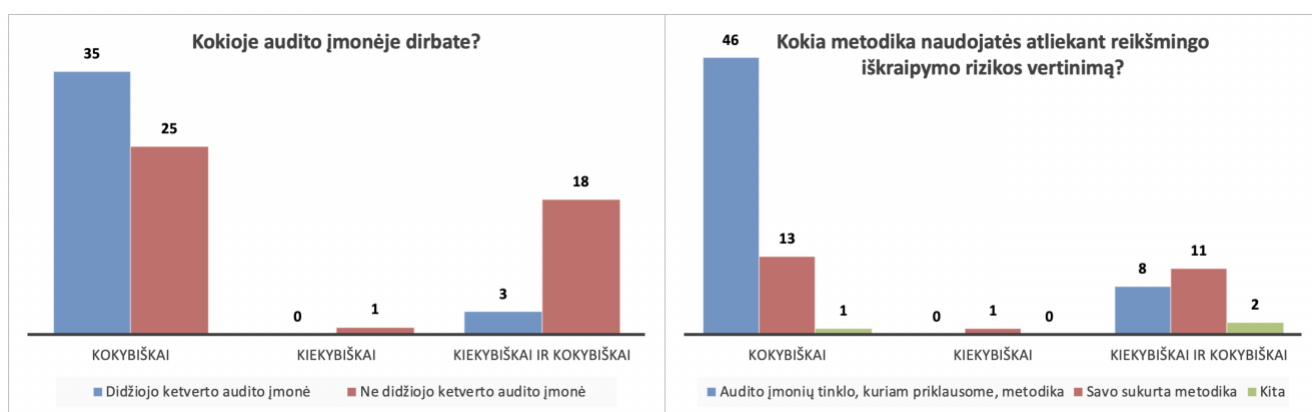
13 lentelė. Rizikos vertinimo išraiškos požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato kriterijus		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Rizikos išraiška ir darbo patirtis	5,597 ^a	0.422	6.250	0.403	0.185	0.470	0.422
<i>a. 5 cells (41,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,09.</i>							
Rizikos išraiška ir audito įmonė	13,012 ^a	0.000	13.390	0.000	0.398	0.001	0.000
<i>a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,46.</i>							
Rizikos išraiška ir naudojama metodika	13,261 ^a	0.039	14.322	0.003	0.284	0.010	0.039
<i>a. 5 cells (55,6%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis Fišerio tikslojo testo rezultatais galima teigti, kad statistiškai reikšmingo ryšio tarp darbo patirties ir rizikos vertinimo išraiškos (kiekybiškai ir/ar kokybiškai) nenustatyta ($p > 0.05$). Tai reiškia, kad auditoriaus darbo patirtis ir vertinimo išraiškos pasirinkimas yra tarpusavyje nesusiję. Tačiau

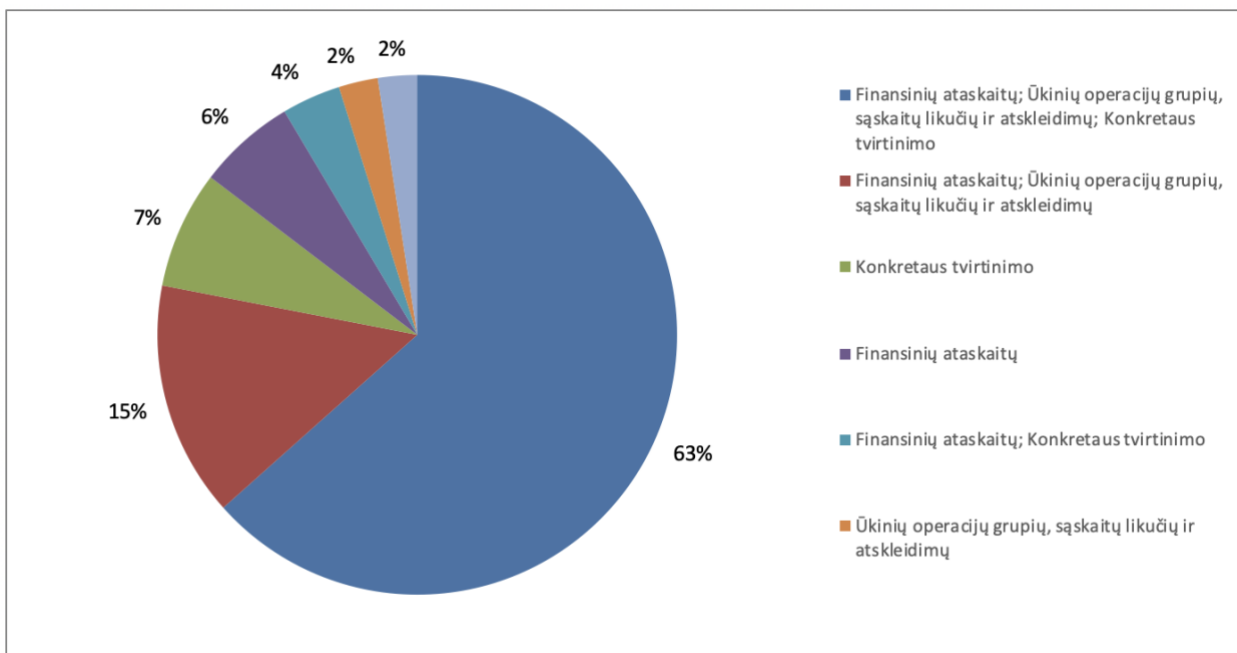
pažymėtina, kad nustatytas statistiškai reikšmingas ryšys tarp pasirinktinės rizikos vertinimo išraiškos ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai ($p = 0.000$, Kramerio $V = 0.398$) bei naudojamos rizikos vertinimo metodikos ($p = 0.003$, Kramerio $V = 0.284$). Atsakymų pasiskirstymas rodo (žr. 11 pav.), kad respondentai iš didžiojo ketverto audito įmonių dažniausiai atlieka kokybinį rizikos vertinimą (92 proc. respondentų). Vertinant ne didžiojo ketverto auditorių atsakymus matoma, kad 57 proc. atsakiusiųjų riziką vertina kokybiškai ir 41 proc. kiekybiškai ir kokybiškai. Šis skirtumas tarp didžiojo ir ne didžiojo ketverto auditorių gali būti siejamas su metodika, naudojama vertinant reikšmingo iškraipymo riziką: 85 proc. atsakiusiųjų, kurie naudojami audito įmonių tinklo metodika, atlieka kokybinį rizikos vertinimą, o savo sukurtą metodiką naudojančios auditoriai vertina riziką tiek kokybiškai (52 proc.), tiek kokybiškai ir kiekybiškai (44 proc.). Žr. 11 pav.:



Šaltinis: sudaryta autorės

11 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos išraiška pagal įmonę, kurioje dirba respondentas, ir naudotą metodiką

Paskutiniuoju klausimu, kuriuo buvo siekiama įvertinti Lietuvos auditorių rizikos vertinimo praktiką, respondentų buvo klausama koku(-iais) pasireiškimu lygmeniu(-imis) atliekamas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas. Gauti rezultatai pateikiami 12 pav.:



Šaltinis: sudaryta autorės

12 pav. Pasireiškimo lygmenys, kuriais vertinama reikšmingo iškraipymo rizika

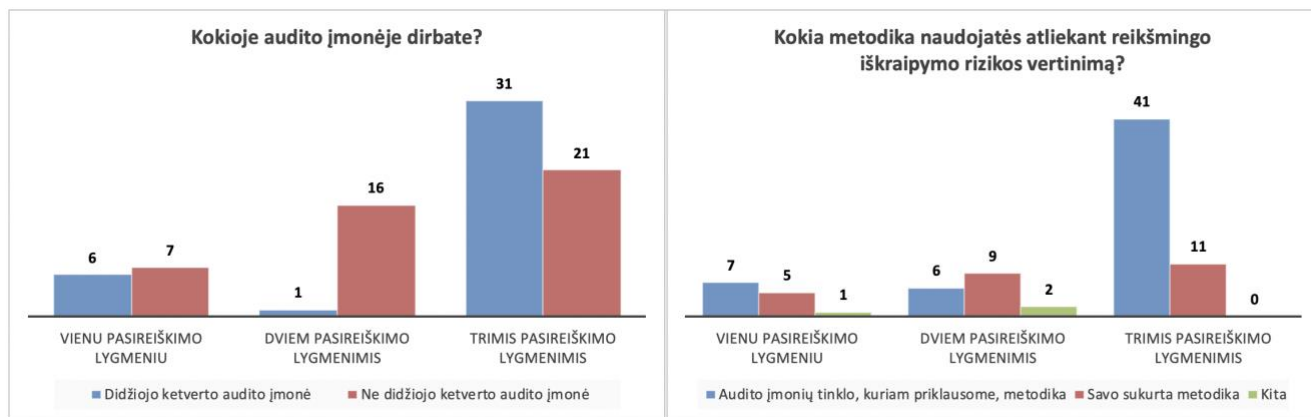
Kaip matyti iš 12 paveikslo, didžioji dalis respondentų (63 proc. arba 52 respondentai) reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą atlieka trimis pasireiškimo lygmenimis: finansinių ataskaitų, ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidimų bei konkretaus tvirtinimo lygmenimis. 21 proc. (arba 17 apklaustųjų) reikšmingo iškraipymo riziką vertina dviem pasireiškimo lygmenimis. Dažniausiai, kai vertinimas atliekamas dviem pasireiškimo lygmenimis, rizika vertinama finansinių ataskaitų ir ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidimų lygmenimis. Taip pat pastebėtina, kad 16 proc. atsakiusiųjų (13 respondentų) riziką vertina tik vienu pasireiškimo lygmeniu – 7 proc. – konkretaus tvirtinimo, 6 proc. finansinių ataskaitų ir 2 proc. – ūkinių operacijų lygmeniu. Siekiant nustatyti, ar šis atsakiusiųjų pasiskirstymas yra susijęs su auditorių darbo patirtimi, audito įmone, kurioje dirba bei taikytina audito metodika. Požymių priklausomumo testo rezultatai pateikiami 14 lentelėje:

14 lentelė. Rizikos vertinimo pasireiškimo lygmenimis požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Pasireiškimo lygmenys ir darbo patirtis	11,609 ^a	0.069	10.822	0.072	0.266	0.071	0.069
<i>a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,11.</i>							
Pasireiškimo lygmenys ir audito įmonė	14,876 ^a	0.000	16.204	0.000	0.426	0.001	0.000
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6,02.</i>							
Pasireiškimo lygmenys ir vertinami komponentai	12,061 ^a	0.137	12.269	0.055	0.271	0.149	0.137
<i>a. 12 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.</i>							
Pasireiškimo lygmenys ir metodika	14,131 ^a	0.008	14.319	0.002	0.294	0.007	0.008
<i>a. 4 cells (44,4%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,48.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis nepriklausomumo testo rezultatais nustatyta, kad ryšys tarp rizikos vertinimo pasireiškimo lygmenimis ir respondentų darbo patirties bei vertinamų reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų yra statistiškai nereikšmingas ($p > 0.05$). Tačiau pabrėžtina, kad nustatytas statistiškai reikšmingas ryšys tarp rizikos vertinimo pasireiškimo lygmenimis ir audito įmonių, kuriose dirba respondentai ($p = 0.000$, Kramerio $V = 0.426$) bei taikytinos rizikos vertinimo metodikos ($p = 0.002$, Kramerio $V = 0.294$). Analizuojant respondentų atsakymus (žr. 13 pav.) matoma, kad didžiojo ketverto audito įmonių atstovai dažniausiai rizikos vertinimą atlieka trimis pasireiškimo lygmenimis (81 proc. atvejų). Ne didžiojo ketverto audito įmonės dirbantys respondentai rizikos vertinimą dažniausiai atlieka trimis (48 proc. atvejų) arba dviem (36 proc. atvejų) pasireiškimo lygmenimis. Taip pat nustatyta, kad didžiojo ketverto auditoriai yra labiau linkę vertinti reikšmingo iškraipymo riziką konkrečiau tvirtinimo lygmeniu: konkrečiau tvirtinimo lygmeniu reikšmingo iškraipymo riziką vertina 97 proc. respondentų iš didžiojo ketverto audito įmonių (37 iš 38 respondentų) ir 59 proc. atsakiusių iš ne didžiojo ketverto audito įmonių (26 iš 44 respondentų). Taip pat nustatyta, kad ne didžiojo ketverto įmonėse dirbantys respondentai, kurie atlieka vertinimą tik vienu pasireiškimo lygmeniu dažniausiai vertinimą atlieka finansinių ataskaitų pasireiškimo lygmeniu, o didžiojo ketverto audito įmonių – konkrečiau tvirtinimo. Vertinant atsakiusių naudojamą rizikos vertinimo metodiką pastebėta, kad auditoriai, naudojantys audito įmonių tinklo, kuriam priklauso, metodiką, taip pat dažniausiai atlieka rizikos vertinimą trimis pasireiškimo lygmenimis. Įmonės, kurios neturi patvirtintos rizikos vertinimo metodikos, riziką vertina vienu arba dviem pasireiškimo lygmenimis.

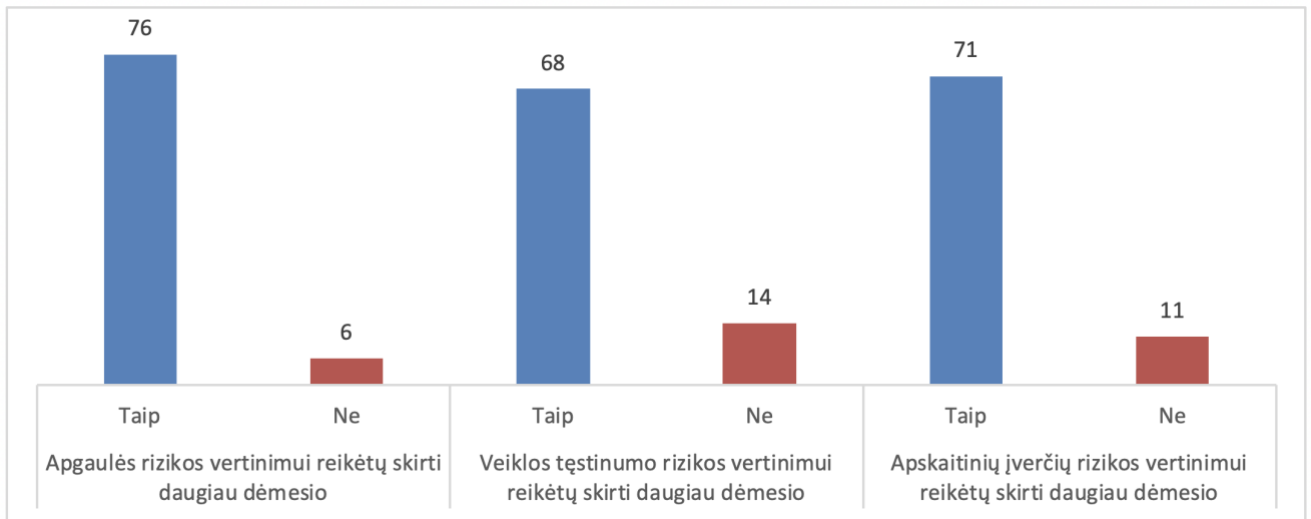


Šaltinis: sudaryta autorės

13 pav. Rizikos vertinimas pasireiškimo lygmenimis pagal įmonę, kurioje dirba respondentas, ir naudotiną metodiką

Specifinių rizikų svarba rizikos vertinimo procese. Siekiant nustatyti, ar specifinėms rizikoms (apgaulės rizika, veiklos tęstinumo rizika ir reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su apskaitiniais įverčiais) reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procese reikia skirti papildomo dėmesio, respondentų buvo klausama, ar jie sutinka, kad reikšmingo iškraipymo rizikai, galinčiai pasireikšti dėl apgaulės, veiklos tęstinumo rizikai ir reikšmingo iškraipymo rizikai, susijusiais su apskaitiniais įverčiais, reikėtų skirti daugiau dėmesio. Savo nuomonę auditoriai galėjo išreikšti pasirinkdami atsakymą „taip“ arba „ne“.

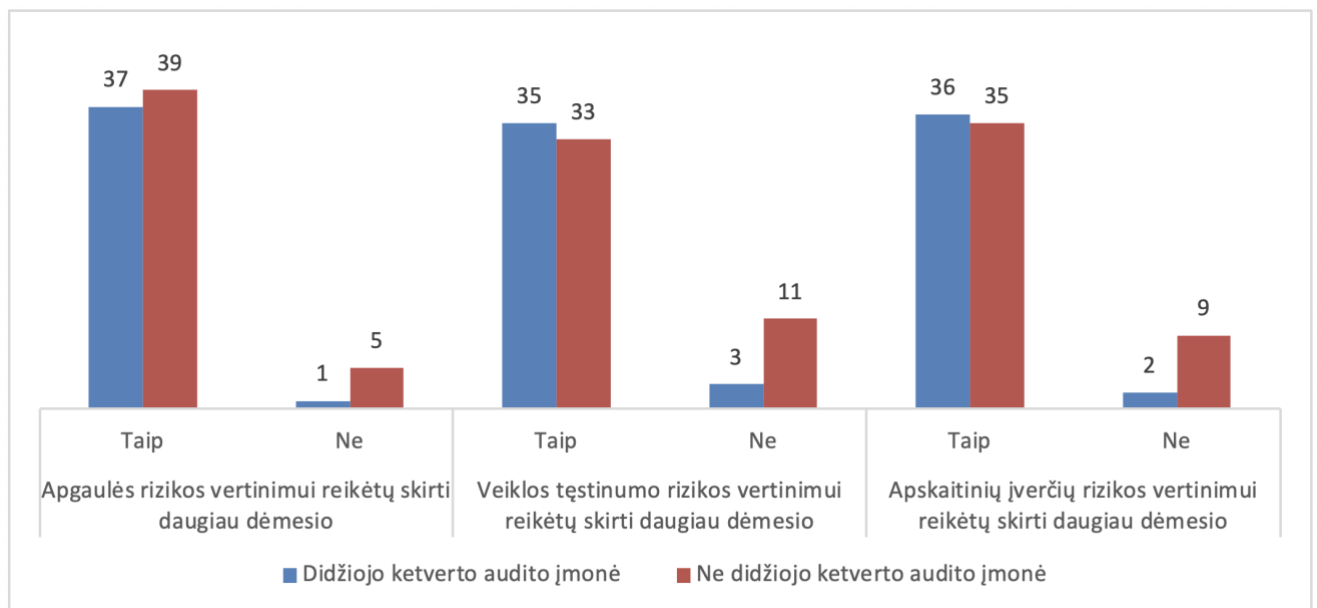
Specifinių – apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių – rizikų vertinimo svarbą finansinių ataskaitų audite apibendrinantys rezultatai pateikiami 14 paveiksle. Rezultatai parodė, kad didžioji dalis respondentų (atitinkamai 92.7 proc., 82.9 proc., ir 86.6 proc.) sutinka, kad apgaulės rizikos, veiklos tęstinumo rizikos ir reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimui bendroje audito praktikoje reikėtų skirti daugiau dėmesio. Respondentai, atsakę, kad šioms rizikoms nereikia skirti daugiau dėmesio nurodė, kad jų patirtis yra pakankama nustatyti šias rizikas bendruoju vertinimu ir daugiau dėmesio šioms rizikoms reikėtų skirti tik tada, kai nustatoma padidintos rizikos indikatorių bendrosios reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procese. Tad galima teigti, kad teorinėje darbo dalyje pasiūlytas reikšmingo iškraipymo rizikos modelio praplėtimas apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikomis, yra tinkamas ir atitinkantis Lietuvos auditorių nuomonę dėl šioms rizikoms reikiamo skirti papildomo dėmesio rizikos vertinimo procese.



Šaltinis: sudaryta autorės

14 pav. Apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimas

Analizuojant respondentų nuomones pagal audito įmones, kuriose jie dirba (žr. 15 pav.), matoma, kad 37 iš 38 (arba 97 proc.) didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančių respondentų sutinka, kad apgaulės rizikos vertinimui reikėtų skirti daugiau dėmesio.



Šaltinis: sudaryta autorės

15 pav. Apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimas pagal įmonę, kurioje dirba respondentas

Ne didžiojo ketverto auditorių, sutinkančių su šiuo teiginiu yra mažesnė, tačiau reikšminga dalis – 89 proc. atsakiusiųjų. Taip pat rezultatai rodo, kad didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantys respondentai dažniau nei ne didžiojo ketverto audito įmonių atstovų sutinka, kad veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimui reikėtų skirti daugiau dėmesio. Atitinkamai 92 proc. (35

respondentai) ir 75 proc. (33 respondentai) didžiojo ketveto ir ne didžiojo ketveto audito įmonių respondentų sutinka su teiginiu, kad veiklos tęstinumo rizikos vertinimui reikėtų skirti daugiau dėmesio. Apskaitinių įverčių rizikos svarbą pripažįsta 95 proc. didžiojo ketveto ir 80 proc. ne didžiojo ketveto atstovų. Siekiant nustatyti, ar yra ryšys tarp specifinių rizikų vertinimo svarbos pripažinimo ir auditorių patirties bei audito įmonės, kurioje dirba, buvo apskaičiuotas tikslusis Fišerio kriterijus, o efekto dydžiui įvertinti – Kramerio V koeficientas. Rezultatai parodė (žr. 15 lentelę), kad nėra statistiškai reikšmingo ryšio tarp specifinių rizikų vertinimo svarbos bei auditorių darbo patirties bei audito įmonės. Todėl galima teigti, kad respondentų nuomonė dėl apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikų vertinimo svarbos nepriklauso nuo jų darbo patirties bei audito įmonės, kurioje dirba.

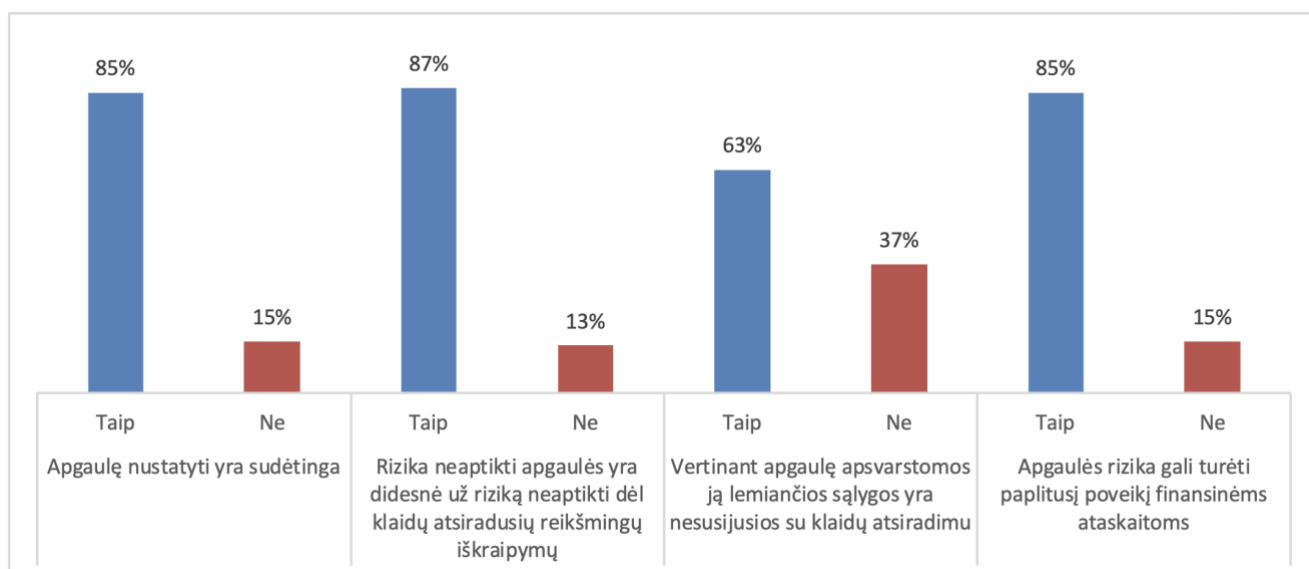
15 lentelė. Specifinių rizikų vertinimo požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato kriterijus		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Apgaulės rizika ir patirtis	3,269 ^a	0.346	3.735	0.258	0.200	0.352	0.346
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,51.</i>							
Apgaulės rizika ir audito įmonė	2,293 ^a	0.209		0.209	0.167	0.130	0.209
<i>a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,78.</i>							
Veiklos tęstinumo rizika ir patirtis	3,811 ^a	0.300	3.498	0.319	0.216	0.283	0.300
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,20.</i>							
Veiklos tęstinumo rizika ir audito įmonė	4,214 ^a	0.075		0.075	0.227	0.040	0.075
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6,02.</i>							
Apskaitinių įverčių rizika ir patirtis	8,015 ^a	0.042	6.332	0.080	0.313	0.046	0.042
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,94.</i>							
Apskaitinių įverčių rizika ir audito įmonė	4,051 ^a	0.055		0.055	0.222	0.044	0.055
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,10.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Specifinių rizikų charakteristikos. Nustatius specifinių rizikų svarbą reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procese, toliau analizuojamos auditorių ir auditorių padėjėjų nuomonės apie apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikų charakteristikas.

Apgaulės rizika. Respondentų atsakymai apie apgaulės rizikos charakteristikas yra pateikiami 16 pav. Nors respondentų atsakymai nėra vienareikšmiai, tačiau bendra apklausos rezultatų analizė rodo, kad auditoriai sutinka, jog apgaulę nustatyti yra sudėtinga (85 proc.), rizika neaptikti apgaulės yra didesnė už riziką neaptikti dėl klaidų atsiradusių reikšmingų iškraipymų (87 proc.); vertinant apgaulę apsvarstomos ją lemiančios sąlygos (spaudimas, galimybės, pateisinimas) yra nesusijusios su klaidų atsiradimu (63 proc.) ir apgaulė gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms (85 proc.).



Šaltinis: sudaryta autorės

16 pav. Apgaulės rizikos charakteristikos

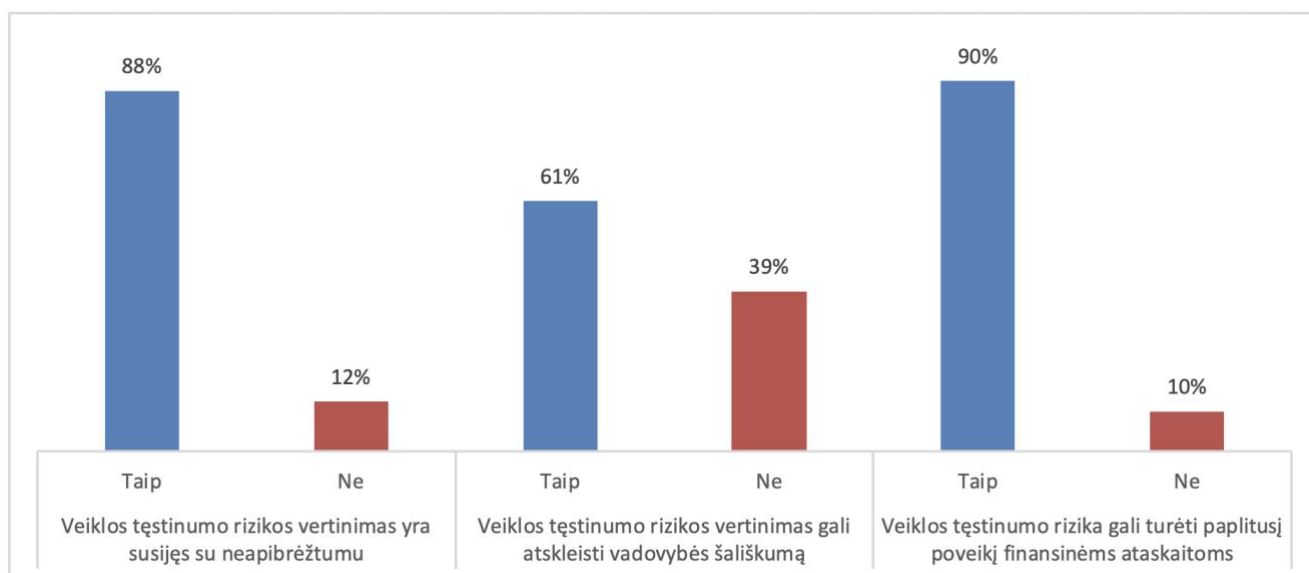
Pažymėtina, kad požymių priklausomumo testo rezultatai (žr. 16 lentelę) parodė, kad nėra statistiškai reikšmingo ryšio tarp apgaulės rizikos charakteristikų, su kuriomis sutinka respondentai, ir jų patirties bei nuomonės apie tai, kad apgaulės rizikos vertinimas reikalauja specifinio dėmesio rizikos nustatymo procese ($p > 0.05$). Taip pat nenustatytas statistiškai reikšmingas ryšys tarp teiginio, kad apgaulę nustatyti yra sudėtinga ir audito įmonės, kurioje dirba respondentas ($p > 0.05$). Tačiau pažymėtina, kad nustatytas statistiškai reikšmingas stiprus ryšys tarp įmonės, kurioje dirba respondentas ir jo sutikimo, kad rizika neaptikti apgaulės yra didesnė už riziką neaptikti klaidų ($p = 0.001$, Kramerio $V = 0.366$). Rezultatai rodo, kad visi didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantys respondentai (38 iš 38) sutinka su šiuo teiginiu. Tačiau 75 proc. (arba 33 iš 44) ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančių respondentų sutinka su šiuo teiginiu ir 25 proc. (arba 11 iš 44) mano, kad rizika neaptikti apgaulės nėra didesnė už riziką neaptikti klaidų. Taip pat svarbu tai, kad didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantys respondentai (76 proc.) dažniau nei ne didžiojo ketverto auditoriai (52 proc.) sutinka, kad apgaulę lemiančios sąlygos dažniausiai nėra susijusios su klaidų atsiradimu. Fišerio tikslusis kriterijus parodė statistiškai reikšmingą vidutinio stiprumo ryšį tarp šių požymių ($p = 0.0038$, Kramerio $V = 0.249$). Rezultatai taip pat parodė statistiškai reikšmingą vidutinio stiprumo ryšį tarp didžiojo ir ne didžiojo ketverto audito įmonių bei nuomone, kad apgaulė gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ($p = 0.0031$, Kramerio $V = 0.246$). 36 iš 38 (arba 95 proc.) didžiojo ketverto ir 34 iš 44 (arba 77 proc.) respondentų sutinka su šiuo teiginiu.

16 lentelė. Apgaulės rizikos charakteristikų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Apgaulę nustatyti sudėtinga ir patirtis	3,369 ^a	0.329	3.297	0.328	0.203	0.338	0.329
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,02.</i>							
Apgaulę nustatyti sudėtinga ir audito įmonė	,957 ^a	0.367		0.367	0.108	0.328	0.367
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,56.</i>							
Apgaulę nustatyti sudėtinga ir apgaulės vertinimo svarba	1,812 ^a	0.211		0.211	0.149	0.178	0.211
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,88.</i>							
Rizika neaptikti apgaulės didesnė ir patirtis	1,580 ^a	0.730	1.838	0.664	0.139	0.664	0.730
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,94.</i>							
Rizika neaptikti apgaulės didesnė ir audito įmonė	10,972 ^a	0.001		0.001	0.366	0.001	0.001
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,10.</i>							
Rizika neaptikti apgaulės didesnė ir apgaulės vertinimo svarba	2,211 ^a	0.182		0.182	0.164	0.137	0.182
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,80.</i>							
Apgaulę lemiančios sąlygos nesusijusios su klaidų atsiradimu ir patirtis	5,132 ^a	0.166	5.075	0.171	0.250	0.162	0.166
<i>a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,56.</i>							
Apgaulę lemiančios sąlygos nesusijusios su klaidų atsiradimu ir audito įmonė	5,080 ^a	0.038		0.038	0.249	0.024	0.038
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 13,90.</i>							
Apgaulę lemiančios sąlygos nesusijusios su klaidų atsiradimu ir apgaulės vertinimo svarba	2,525 ^a	0.185		0.185	0.175	0.112	0.185
<i>a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,20.</i>							
Apgaulė gali turėti paplitusį poveikį ir patirtis	5,965 ^a	0.112	5.300	0.124	0.270	0.113	0.112
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,02.</i>							
Apgaulė gali turėti paplitusį poveikį ir audito įmonė	4,978 ^a	0.031		0.031	0.246	0.026	0.031
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,56.</i>							
Apgaulė gali turėti paplitusį poveikį ir apgaulės vertinimo svarba	1,812 ^a	0.211		0.211	0.149	0.178	0.211
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,88.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Veiklos tęstinumo rizika. Analizuojant respondentų atsakymus apie veiklos tęstinumo rizikos vertinimą, nustatyta, kad didžioji dalis atsakiusių sutinka, kad veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms (90 proc. respondentų), šios rizikos vertinimas yra susijęs su neapibrėžtumu (88 proc. respondentų) ir gali atskleisti vadovybės šališkumą (61 proc. respondentų). Žr. 17 pav.



Šaltinis: sudaryta autorės

17 pav. Veiklos tęstinumo rizikos charakteristikos

Didžiojo ketverto ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančiųjų respondentų nuomonė apie tai, kad rizikos vertinimas yra susijęs su neapibrėžtumu reikšmingai nesiskiria (atitinkamai 95 proc. ir 82 proc. respondentų sutinka su šiuo teiginiu). Tačiau nustatyta, kad didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantys auditoriai ir auditorių padėjėjai dažniau nei ne didžiojo ketverto audito įmonių respondentai sutinka, kad veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms. Atitinkamai 76 proc. ir 48 proc. didžiojo ir ne didžiojo ketverto audito įmonių atstovų sutinka su teiginiu, kad veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą. Taip pat pabrėžtina, kad visi didžiojo ketverto audito įmonės dirbantys respondentai sutinka, kad veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėse ataskaitose. Su šiuo teiginiu sutinka 82 proc. ne didžiojo ketverto audito įmonių auditorių. Siekiant nustatyti, ar yra statistiškai reikšmingas ryšys tarp auditorių pritarimo šioms teiginiamis ir jų patirties, audito įmonės, kurioje dirba ir veiklos tęstinumo rizikos vertinimo svarbos, buvo atliktas požymių nepriklausomumo testas, kurio rezultatai pateikiami 17 lentelėje.

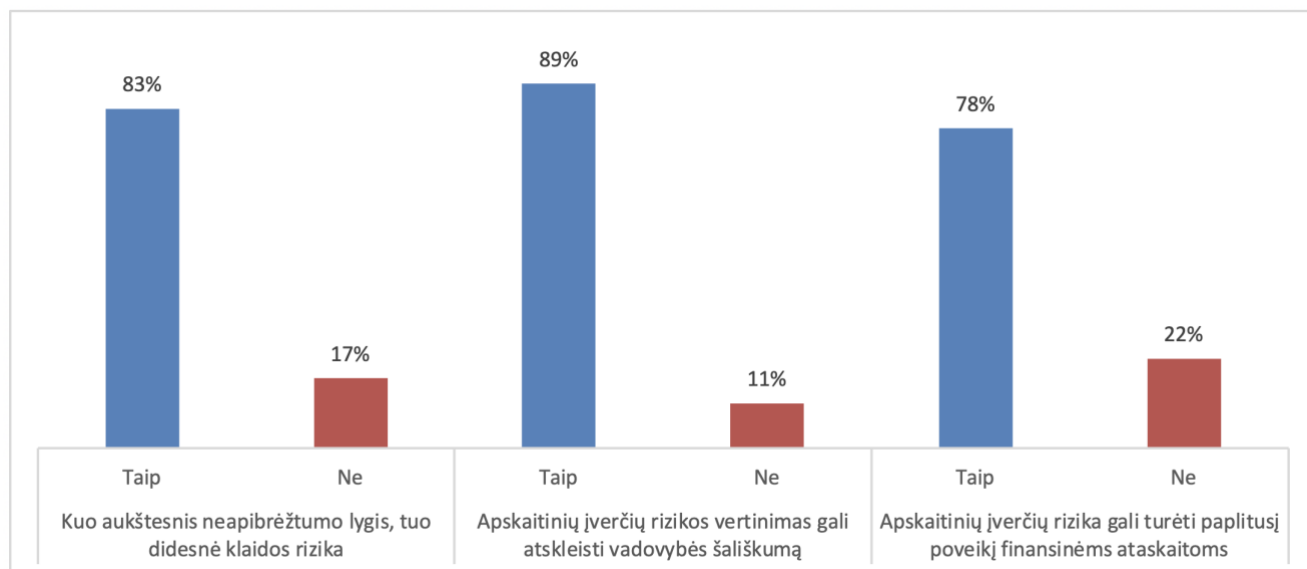
17 lentelė. Veiklos tęstinumo rizikos charakteristikų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

	Pirsono Chi-kvadrato kriterijus		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas susijęs su neapibrėžtumu ir patirtis	2,644 ^a	0.467	2.644	0.433	0.179	0.452	0.467
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,85.</i>							
Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas susijęs su neapibrėžtumu ir audito įmone	3,178 ^a	0.097		0.097	0.197	0.075	0.097
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,63.</i>							
Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas susijęs su neapibrėžtumu ir veiklos tęstinumo rizikos vertinimo svarba	,402 ^a	0.686		1.000	0.070	0.526	0.686
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,71.</i>							
Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir patirtis	5,453 ^a	0.139	5.374	0.142	0.258	0.141	0.139
<i>a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,73.</i>							
Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir audito įmone	7,003 ^a	0.012		0.012	0.292	0.008	0.012
<i>a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 14,83.</i>							
Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir veiklos tęstinumo rizikos vertinimo svarba	2,211 ^a	0.182		0.771	0.036	0.747	0.771
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,80.</i>							
Veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir patirtis	3,663 ^a	0.335	3.395	0.295	0.211	0.300	0.335
<i>a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,68.</i>							
Veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir audito įmone	7,656 ^a	0.006		0.006	0.306	0.006	0.006
<i>a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,71.</i>							
Veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir veiklos tęstinumo rizikos vertinimo svarba	6,788 ^a	0.026		0.026	0.288	0.009	0.026
<i>a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,37.</i>							

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis gautais rezultatais galima teigti, kad egzistuoja statistiškai reikšmingas vidutinio stiprumo ryšys tarp sutikimo su teiginiais, kad veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ($p = 0.012$, Kramerio $V = 0.012$) ir gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ($p = 0.006$, Kramerio $V = 0.026$) su audito įmone, kurioje dirba auditorius. Pažymėtina, kad statistiškai reikšmingo ryšio tarp audito įmonės ir auditorių sutikimo, kad veiklos tęstinumo rizikos vertinimas susijęs su neapibrėžtumu, nenustatyta ($p > 0.05$). Taip pat svarbu pažymėti, kad nustatytas statistiškai reikšmingas vidutinio stiprumo ryšys tarp auditorių sutikimo, kad veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir sutikimo, kad veiklos tęstinumo rizika reikalauja specifinio auditoriaus dėmesio rizikos vertinimo procese ($p = 0.026$, Kramerio $V = 0.288$). Tai rodo, kad auditoriai, kurie pripažįsta, kad veiklos tęstinumo rizika turi paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms, dažniau sutinka, kad veiklos tęstinumo rizikai reikia skirti papildomą dėmesį. Taip pat svarbu pažymėti, kad požymių priklausomumo testo rezultatai parodė, kad nėra statistiškai reikšmingo ryšio tarp veiklos tęstinumo rizikos charakteristikų, su kuriomis sutinka respondentai, ir jų patirties ($p > 0.05$).

Reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su apskaitiniais įverčiais. Apskaitinių įverčių rizikos vertinimo charakteristikų analizės rezultatai pateikiami 18 pav. Tyrimo rezultatai patvirtino, kad auditoriai sutinka, kad kuo aukštesnis yra neapibrėžtumo lygis, tuo didesnė klaidos rizika (83 proc. respondentų), reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą (89 proc. respondentų) ir gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms (78 proc. respondentų).



Šaltinis: sudaryta autorės

18 pav. Apskaitinių įverčių rizikos charakteristikos

Požymių nepriklausomumo testo rezultatai (žr. 18 lentelę) parodė, kad yra statistiškai reikšmingas vidutinio stiprumo ryšys tarp auditorių nuomonės, kad aukštesnis neapibrėžtumo lygis yra siejamas su aukštesne klaidos rizika ($p = 0.009$, Kramerio $V = 0.292$), kad apskaitinių įverčių rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ($p = 0.033$, Kramerio $V = 0.248$) ir gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ($p = 0.031$, Kramerio $V = 0.257$) bei audito įmonės, kurioje dirba respondentas. Respondentų atsakymų analizė rodo, kad daugiau nei 89 proc. didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančiųjų respondentų sutinka su šiais teiginiais. Tačiau ne didžiojo ketverto audito įmonių atstovų pritarimo santykis yra kiek mažesnis: sutinkančių, kad neapibrėžtumo lygis didina klaidos riziką yra 73 proc., kad apskaitinių įverčių rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą – 82 proc. ir, kad gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms – 68 proc. Pažymėtina, kad statistiškai reikšmingo ryšio tarp auditorių sutikimo su šiais teiginiais ir auditorių patirties bei apskaitinių įverčių, kaip specifinės rizikos, pripažinimo, nenustatyta ($p > 0.05$).

18 lentelė. Apskaitinių įverčių rizikos charakteristikų požymių nepriklausomumo ir ryšio stiprumo testas

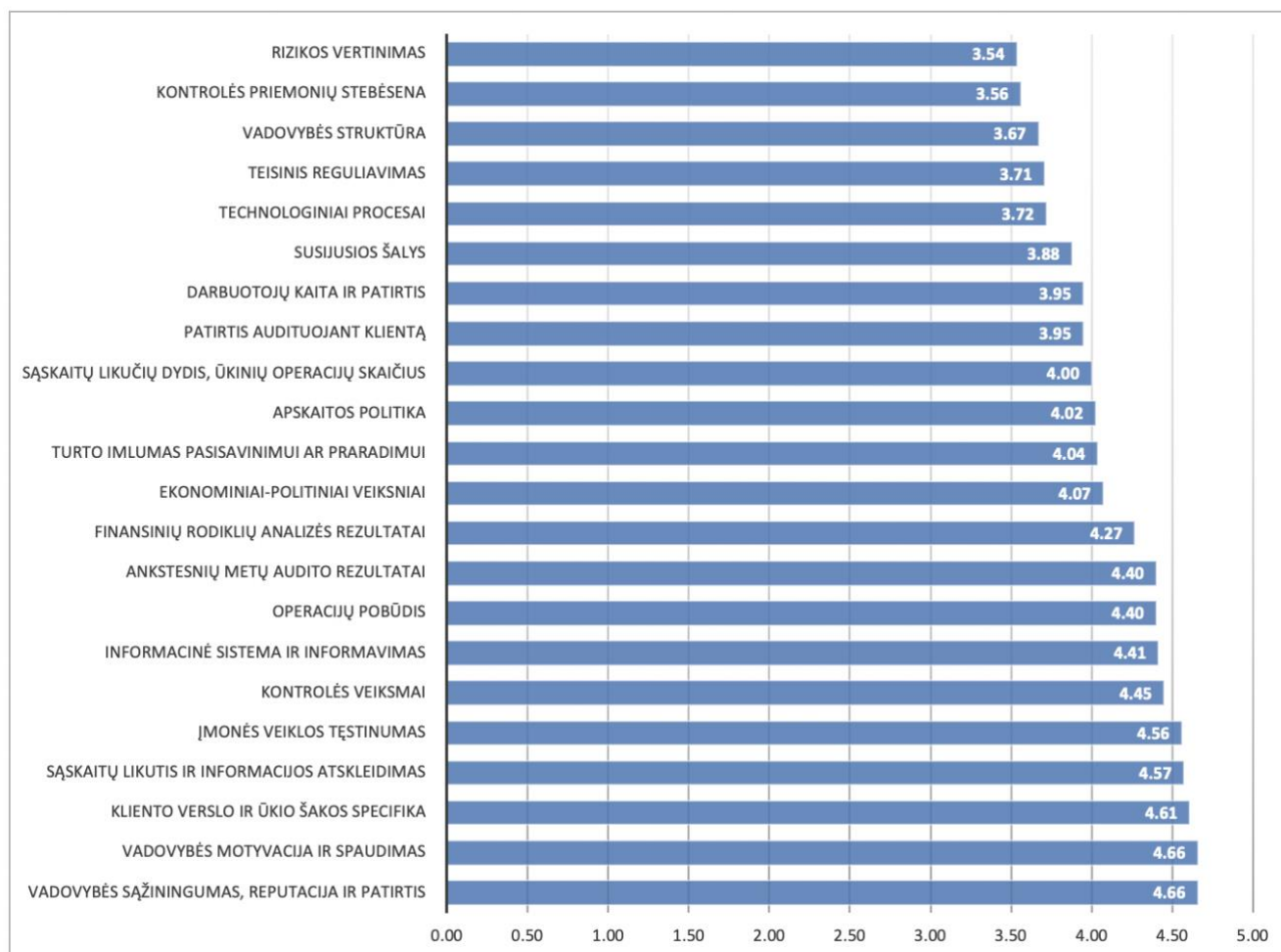
	Pirsono Chi-kvadrato kriterijus		Fišerio tikslusis testas		Kramerio koeficientas V		
	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Exact Sig. (2-sided)	Value	Approximate Significance	Exact Significance
Kuo aukštesnis neapibrėžtumo lygis, tuo didesnė klaidos rizika ir patirtis	1,431 ^a	0.766	1.577	0.716	0.132	0.698	0.766
a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,20.							
Kuo aukštesnis neapibrėžtumo lygis, tuo didesnė klaidos rizika ir audito įmonė	6,976 ^a	0.016		0.009	0.292	0.008	0.016
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6,49.							
Kuo aukštesnis neapibrėžtumo lygis, tuo didesnė klaidos rizika ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimo svarba	,933 ^a	0.389		0.389	0.107	0.334	0.389
a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,88.							
Apskaitinių įverčių rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir patirtis	1,356 ^a	0.815	0.940	0.882	0.129	0.716	0.815
a. 4 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,77.							
Apskaitinių įverčių rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir audito įmonė	5,046 ^a	0.033		0.033	0.248	0.025	0.033
a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,17.							
Apskaitinių įverčių rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimo svarba	,675 ^a	0.601		0.347	0.091	0.411	0.601
a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,21.							
Apskaitinių įverčių rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir patirtis	6,316 ^a	0.098	5.553	0.119	0.278	0.097	0.098
a. 1 cells (12,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,54.							
Apskaitinių įverčių rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir audito įmonė	5,395 ^a	0.031		0.031	0.257	0.020	0.031
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 8,34.							
Apskaitinių įverčių rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms ir apskaitinių įverčių rizikos vertinimo svarba	1,540 ^a	0.246		0.246	0.137	0.215	0.246
a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,41.							

Šaltinis: sudaryta autorės

Veiksniai, sąlygojantys reikšmingo iškraipymo ir specifines rizikas. Nustatant veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms (apgaulės, veiklos tęstinumo, apskaitinių įverčių) rizikoms, respondentų buvo prašoma įvertinti, ar jiems pateikti veiksniai (žr. 6 priedą) yra svarbūs vertinant riziką. Respondentai atsakymus pateikė Likerto skalėje, todėl siekiant nustatyti skalės patikimumą buvo apskaičiuotas *Cronbach alfa* koeficientas (rezultatai pateikiami 8 priede). Rezultatai rodo, kad visų skalių (reikšmingo iškraipymo rizikos, apgaulės rizikos, veiklos tęstinumo rizikos ir apskaitinių įverčių rizikos) koeficiento reikšmė yra didesnė nei 0.6, todėl galima teigti, kad skalės yra patikimos ir tinkamos naudoti analizuojant rezultatus. Taip pat siekiant nustatyti nuomonių skirtumus tarp respondentų buvo apskaičiuotas *Mann-Whitney U* koeficientas, kurio reikšmė *p* mažesnė už 0.05 parodo, kad nuomonės tarp respondentų reikšmingai skiriasi.

Reikšmingo iškraipymo riziką lemiantys veiksniai. Tyrimo rezultatai parodė, kad dauguma auditorių ir auditorių padėjėjų sutinka, kad jiems pateikti veiksniai, lemiantys reikšmingo iškraipymo riziką turi būti apsvarstomi atliekant rizikos vertinimą (žr. 19 pav.). Remiantis rezultatais galima teigti, kad svarbiausi veiksniai, kuriuos reikia apsvarstyti nustatant reikšmingo iškraipymo riziką, yra šie: 1) vadovybės charakteristikos (vadovybės sąžiningumas, reputacija, patirtis, motyvacija ir spaudimas); 2)

kliento verslo ir ūkio šakos specifika; 3) sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas bei operacijų pobūdis; 4) įmonės veiklos tęstinumas, 5) kontrolės veiksmai ir informacinė sistema ir 6) ankstesnių metų audito rezultatai. Daugiau nei 90 proc. respondentų (visiškai) sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti analizuojami atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Rezultatų analizė taip pat rodo, kad auditorių ir auditorių padėjėjų nuomone, rizikos vertinimas ir kontrolės rizikos stebėseną yra mažiausiai svarbūs veiksniai reikšmingo iškraipymo rizikos vertinime. 52 procentai respondentų sutinka ir 16 proc. respondentų nesutinka, kad šie veiksniai turi būti apsvarstomi atliekant rizikos vertinimą (likusieji respondentai nei sutinka, nei nesutinka). Tačiau pastebėtina, kad šie du veiksniai surinko daugiau nei 3 balus Likerto skalėje, todėl šie veiksniai yra svarbūs rizikos vertinimo procese. Taigi, respondentų nuomonių analizė parodė, kad pateiktų veiksnių vertinimo svarbos vidurkis svyruoja nuo 3.54 iki 4.66 balo, todėl galima teigti, kad visi nurodyti veiksniai yra svarbūs vertinant reikšmingo iškraipymo riziką.



1- visiškai nesutinku, 5 – visiškai sutinku.

Šaltinis: sudaryta autorės

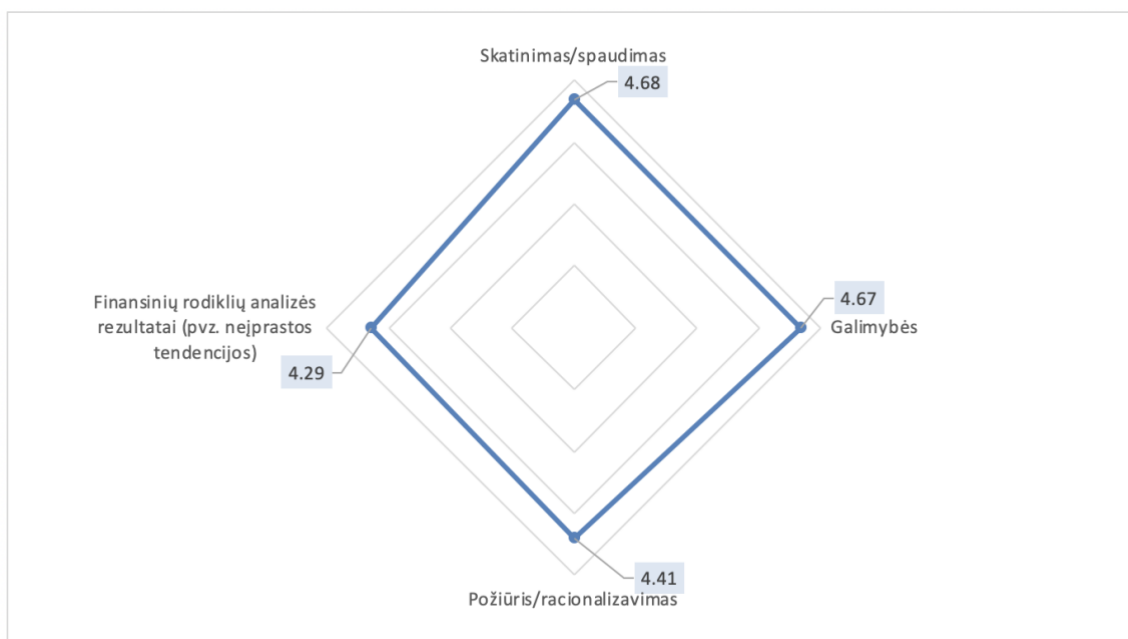
19 pav. Pritarimo lygis teiginiams apie reikšmingo iškraipymo riziką lemiančius veiksnius

Siekiant nustatyti, ar yra statistiškai reikšmingas skirtumas tarp respondentų pritarimo lygio teiginiams ir audito įmonės, kurioje dirba, buvo apskaičiuotas Mann-Whitney kriterijus (žr. 9 priedą).

Testo rezultatai parodė, kad didžiojo ketverto ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančiųjų respondentų nuomonės reikšmingai nesiskiria ($p > 0.05$). Analizuojant auditorių nuomones apie reikšmingo iškraipymo riziką lemiančius veiksnius ir šių nuomonių sąsajos su respondentų darbo patirtimi taip pat buvo apskaičiuotas Mann-Whitney kriterijus (žr. 10 priedą). Siekiant pritaikyti šį kriterijų respondentai pagal darbo patirtį buvo sugrupuoti į dvi grupes: respondentai, turintys iki 10 metų darbo patirtį ir respondentai, turintys didesnę nei 10 metų darbo patirtį. Grupavimas buvo atliktas, nes iki 5 metų darbo patirtį turinčių auditorių skaičius buvo sąlyginai mažas – 7 respondentai. Gauti rezultatai parodė, skirtingą darbo patirtį turintys respondentai vienodai sutinka dėl pateiktų veiksnių vertinimo ($p > 0.05$). Taigi, išanalizavus respondentų nuomones apie reikšmingo iškraipymo riziką lemiančius veiksnius nustatyta, kad dirbančių didžiojo ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse bei skirtingą darbo patirtį turinčių auditorių nuomonės dėl pateiktų veiksnių vertinimo svarbos nesiskiria.

Taip pat respondentų buvo klausama, ar atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą, yra analizuojami kiti veiksniai. 23 (arba 28 proc.) respondentai nurodė, kad yra apsvarstomi ir kiti veiksniai, tokie kaip: audituojamos įmonės ir patronuojamosios įmonės apskaitos politikų skirtumai, Covid-19 pandemijos įtaka, darbuotojų apklausa, grupės auditorių audito instrukcijose nurodytos rizikos, įmonės istoriniai duomenys, sprendimai dėl įmonės reorganizavimo, įmonių grupės geografija, informacija žiniasklaidoje, inventorizacijos atlikimo bei rezultatų apskaitymo procesas, kitų įmonių, veikiančių panašioje industrijoje, praktika. Taip pat respondentai pabrėžė, kad priklausomai nuo įmonės veiklos gali būti vertinami ir papildomi specifiniai veiksniai.

Apgaulės riziką lemiantys veiksniai. Analizuojant apgaulės rizikos vertinimą, tyrimo rezultatai parodė, kad apgaulės trikampio komponentai (skatinimas/spaudimas, galimybės, požiūris/racionalizavimas) ir finansinių rodiklių analizės rezultatai yra svarbiausi veiksniai, į kuriuos atsižvelgiama atliekant apgaulės rizikos vertinimą (žr. 20 pav.). Daugiau nei 84 proc. respondentų (visiškai) sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti analizuojami atliekant apgaulės rizikos vertinimą – visų veiksnių svarbos vertinant reikšmingo iškraipymo riziką yra daugiau nei 4 balai, todėl galima teikti, kad šie veiksniai yra labai svarbūs rizikos vertinimo procese.



1- visiškai nesutinku, 5 – visiškai sutinku.

Šaltinis: sudaryta autorės

20 pav. Pritarimo lygis teiginiams apie apgaulės riziką lemiančius veiksnius

Auditorių ir auditorių padėjėjų atsakymų analizė pagal įmonę, kurioje dirba respondentai parodė, kad atitinkamai 92 proc. ir 95 proc. didžiojo ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančių respondentų sutinka arba visiškai sutinka, kad skatinimas/spaudimas turėtų būti analizuojamas vertinant apgaulės riziką. Siekiant nustatyti, ar egzistuoja reikšmingas skirtumas tarp didžiojo ir ne didžiojo ketverto auditorių nuomonių buvo apskaičiuotas Mann-Whitney kriterijus (žr. 19 lentelę).

19 lentelė. Mann-Whitney U kriterijus tarp apgaulės rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Skatinimas/spaudimas	715.500	1705.500	-1.495	0.135
Galimybės	589.500	1579.500	-2.889	0.004
Požiūris/racionalizavimas	529.500	1519.500	-3.272	0.001
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz.	807.000	1797.000	-0.295	0.768

Šaltinis: sudaryta autorės

Rezultatai parodė, kad auditorių, dirbančių skirtingose audito įmonėse nuomonės reikšmingai nesiskiria ($p > 0.05$). Auditorių nuomonė dėl finansinių rodiklių analizės rezultatų, kaip aspekto, analizuotino vertinant apgaulės riziką, taip pat reikšmingai nesiskiria ($p > 0.05$): 84 proc. didžiojo ir 89 proc. ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančių respondentų (visiškai) sutinka, kad finansinių rodiklių analizės rezultatai turi būti apsvarstomi vertinant riziką. Tačiau pastebėta, kad respondentai iš didžiojo ketverto audito įmonių yra labiau linkę sutikti, kad galimybės ($p = 0.04$) ir

požiūris/racionalizavimas ($p=0.001$) yra svarbūs veiksniai atliekant apgaulės rizikos vertinimą ($p = 0.00$). Vis dėlto, analizuojant balų vidurkį pagal Likerto skalę matoma, kad didžiojo ketverto audito įmonių respondentų vidurkis (galimybės – 4.84, požiūris/racionalizavimas – 4.71) yra mažiau nei 1 balu aukštesnis nei ne didžiojo ketverto audito įmonių respondentų (galimybės – 4.52, požiūris/racionalizavimas – 4.16). Balų vidurkis rodo, kad skirtingose audito įmonėse dirbantys auditoriai dažniausiai sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti vertinami, tačiau dažnių lentelės analizė ir Mann-Whitney U testo reikšmė parodo, kad didžiojo ketverto auditoriai dažniau nei ne didžiojo ketverto auditoriai linkę visiškai sutikti (5 balai pagal Likerto skalę), kad šie veiksniai turi būti apsvarstomi vertinant apgaulės riziką (82-87 proc. didžiojo ketverto ir 43-57 proc. ne didžiojo ketverto audito įmonių atstovų visiškai sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti vertinami). Analizuojant atsakiusiųjų nuomones priklausomai nuo respondentų darbo patirties, statistiškai reikšmingų skirtumų nenustatyta ($p>0.05$, žr. 20 lentelę).

20 lentelė. Mann-Whitney U kriterijus tarp apgaulės rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Skatinimas/spaudimas	759.000	1389.000	-0.794	0.427
Galimybės	784.000	1414.000	-0.455	0.649
Požiūris/racionalizavimas	753.000	1881.000	-0.748	0.454
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz	760.000	1390.000	-0.641	0.522

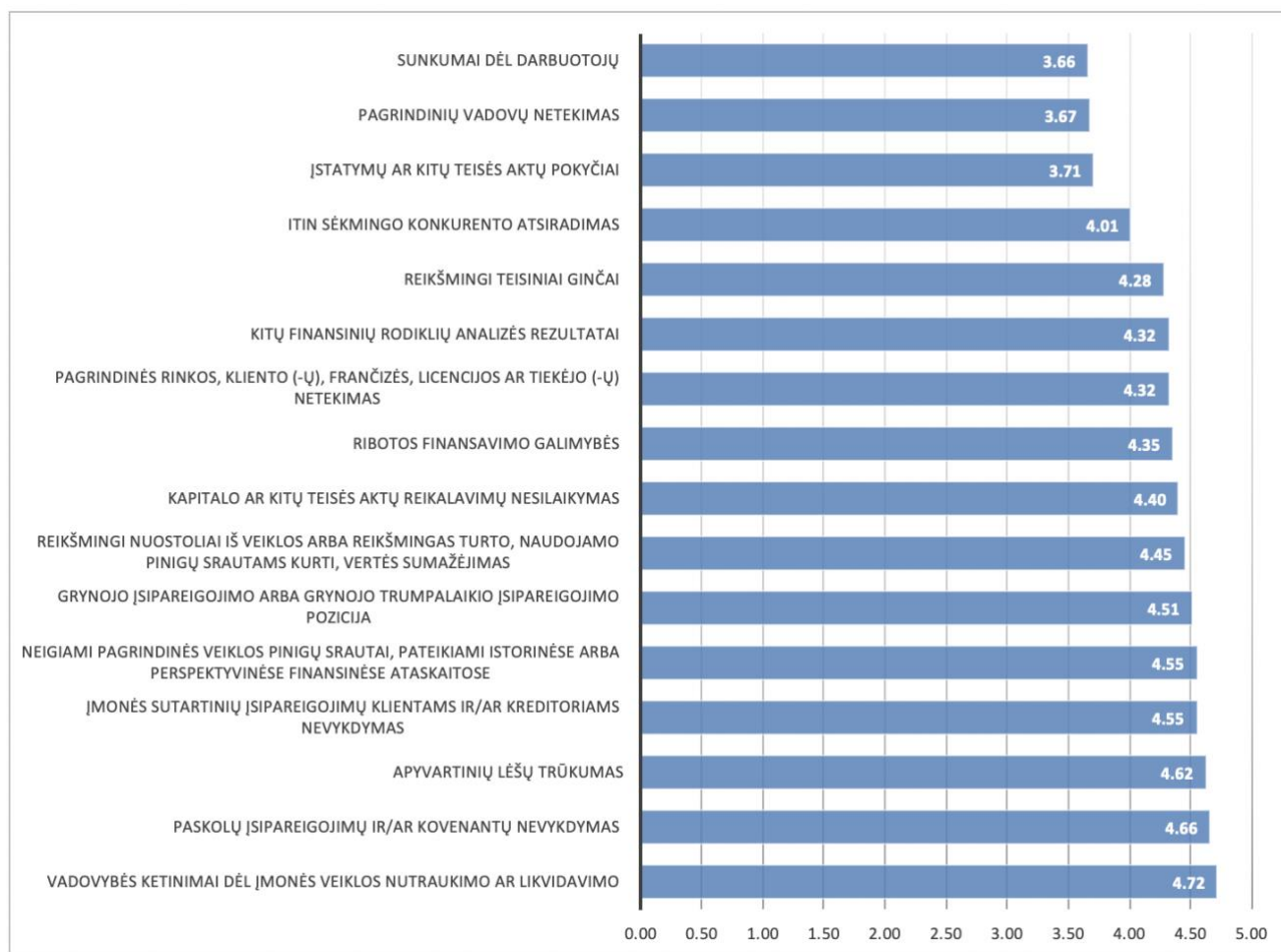
Šaltinis: sudaryta autorės

Atsakymų apie papildomus veiksnius, kuriuos respondentai analizuoja (19 respondentų arba 23 proc.) atlikdami apgaulės rizikos vertinimą, rezultatai parodė, kad vertinant apgaulės riziką reikėtų atsižvelgti į papildomus veiksnius, tokius kaip apgaulės istorija įmonėje, artimiausi verslo planai, inventorizacijos atlikimo bei rezultatų apskaitymo procesas, išorės informacija, konkurencinė aplinka, kontrolės veiksmai, pinigų plovimo prevencijos procedūros, sutarčių ir kitų teisinių dokumentų analizė, turto saugojimo sąlygos, vadovybės ir darbuotojų apklausa, vadovybės požiūris į apgaulę, vadovybės šališkumas.

Veiklos tęstinumo riziką lemiantys veiksniai. Veiklos tęstinumo rizikos veiksnių analizė parodė, kad respondentai mano, jog vertinant veiklos tęstinumo riziką reikia atsižvelgti į visus pateiktus veiksnius (žr. 21 pav.). Vadovybės ketinimai dėl įmonės veiklos nutraukimo, įsipareigojimų nevykdymas, ribotos finansavimo galimybės ir įmonės finansinė padėtis yra svarbiausi veiksniai nustatant veiklos tęstinumo riziką, nes daugiau nei 90 proc. respondentų (visiškai) sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti analizuojami atliekant veiklos tęstinumo rizikos vertinimą. Nuomonių balų vidurkis apie šių veiksnių vertinimą svyruoja nuo 4.4 iki 4.72 balo. Įstatymų ar kitų teisės aktų pokyčiai, sunkumai dėl darbuotojų ir pagrindinių vadovų netekimas nors ir yra svarbūs veiksniai (balų vidurkis

3.66-3.71), tačiau tik apie pusę respondentų (52-56 proc.) (visiškai) sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti vertinami nustatant veiklos tęstinumo riziką.

Siekiant nustatyti, ar skirtingą darbo patirtį turinčių ir skirtingose audito įmonėse dirbančių respondentų nuomonės dėl veiksmų vertinimo svarbos skiriasi, buvo apskaičiuotas Mann-Whitney kriterijus (žr. 10 ir 11 priedus). Rezultatai parodė, kad skirtingą darbo patirtį turinčių bei didžiojo ketverto ir ne didžiojo ketverto audito įmonėse dirbančiųjų respondentų nuomonės reikšmingai nesiskiria ($p > 0.05$).



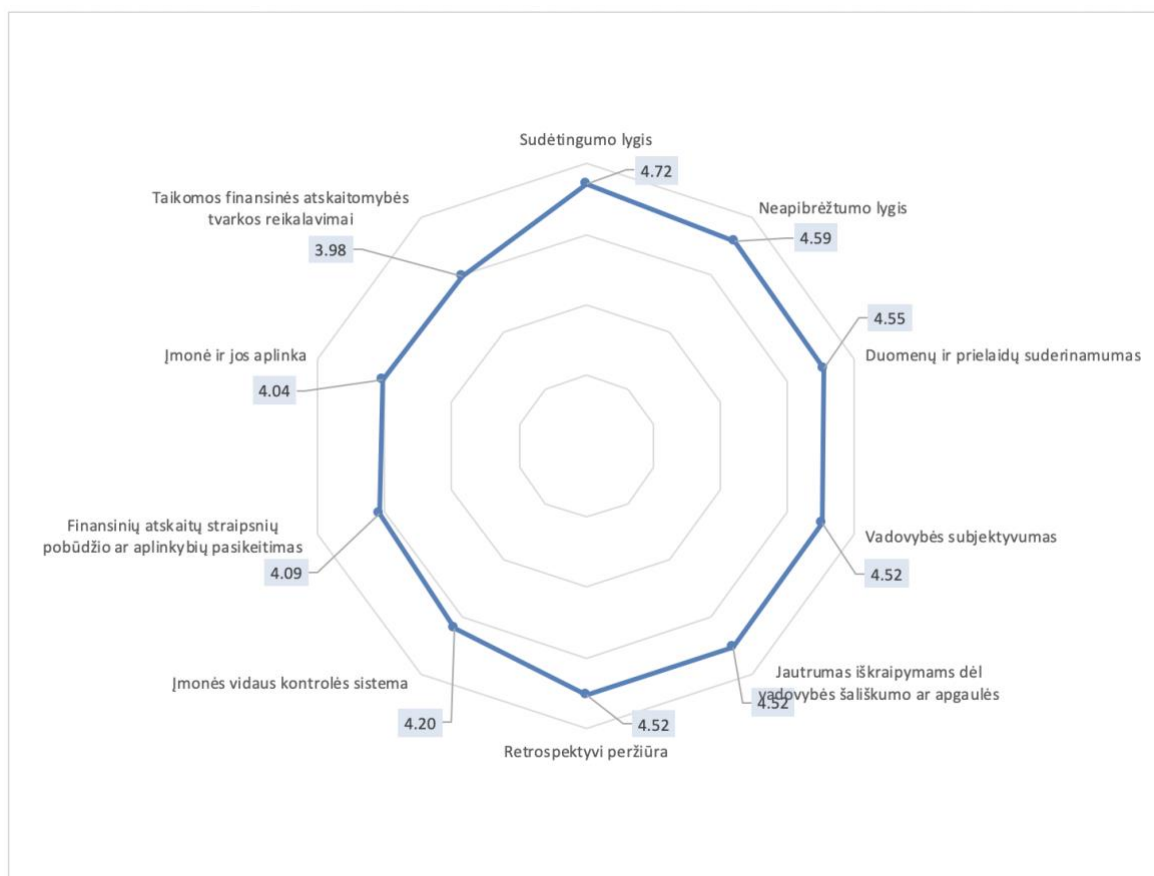
1- visiškai nesutinku, 5 – visiškai sutinku.

Šaltinis: sudaryta autorės

21 pav. Pritarimo lygis teiginiams apie veiklos tęstinumo riziką lemiančius veiksnius

Taip pat remiantis respondentų (9 respondentai arba 11 proc.) atsakymais, nustatant veiklos tęstinumo riziką, taip pat turėtų būti vertinami ir šie veiksniai: Covid-19 pandemijos įtaka, dėl teisminių ginčų galintys kilti įsipareigojimai, po balansiniai įvykiai, priklausomybė nuo vienintelio tiekėjo/pirkėjo/susijusių šalių, sutartinių sąlygų (pvz. paskolų, nuomos, frančizės, licencijos praradimo) pokyčiai, vadovybės protokoluose numatyti planai.

Reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniais įverčiais, lemiantys veiksniai. Tyrimo rezultatai parodė, kad dauguma auditorių ir auditorių padėjėjų sutinka, kad jiems pateikti veiksniai, lemiantys apskaitinių įverčių riziką turi būti apsvarstomi atliekant rizikos vertinimą (žr. 22 pav.). Vertinant reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniais įverčiais, svarbiausi veiksniai yra sudėtingumo ir neapibrėžtumo lygis, duomenų ir prielaidų suderinamumas, vadovybės subjektyvumas, jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės ir retrospektyvios peržiūros rezultatai, nes daugiau nei 90 % auditorių nurodė, kad jie (visiškai) sutinka, kad šie veiksniai turėtų būti apsvarstomi. Šių veiksnių pritarimo lygio vidurkis svyruoja nuo 4.52 iki 4.72. Taip pat daugiau nei 70% respondentų pripažino kitų veiksnių, tokių kaip vidaus kontrolės sistema, finansinių ataskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybės pasikeitimas, įmonės specifiška ir finansinės atskaitomybės sistemos reikalavimai, svarbą. Šių veiksnių balų vidurkis pagal Likerto skalę yra nuo 3.98 iki 4.2 balo. Pažymėtina, kad respondentai, atlikdami reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimą, papildomų veiksnių, kurie nepateikti 22 pav., neapsvarsto.



1- visiškai nesutinku, 5 – visiškai sutinku.

Šaltinis: sudaryta autorės

22 pav. Pritarimo lygis teiginiams apie apskaitinių įverčių riziką lemiančius veiksnius

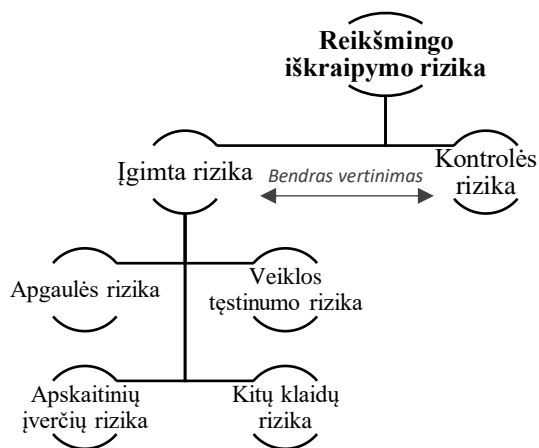
Auditorių ir auditorių padėjėjų atsakymų analizė pagal įmonę, kurioje dirba respondentas parodė, kad didžiojo ketverto audito įmonėse dirbantieji respondentai labiau sutinka, kad neapibrėžtumo lygis

yra svarbus veiksnys vertinant apskaitinių įverčių riziką. Mann-Whitney U kriterijaus rezultatai parodė, kad egzistuoja statistiškai reikšmingas skirtumas tarp skirtingose audito įmonėse dirbančių auditorių sutikimo lygio dėl neapibrėžtumo veiksnio analizės apskaitinių įverčių rizikos vertinimo procese ($p=0.012$, žr. 13 priedą). Tačiau balų vidurkių palyginimas tarp didžiojo ir ne didžiojo ketveto respondentų neparodė didelio skirtumo tarp respondentų nuomonių: didžiojo ketveto audito įmonėse dirbančių respondentų nuomonių balų vidurkis yra 4.74, ne didžiojo ketveto respondentų – 4.45 (skirtumas 0.28 balo). Remiantis atsakymų dažnių lentele nustatyta, kad didžiojo ketveto audito įmonėse dirbantys respondentai yra linkę dažniau (4 sutinka ir 31 visiškai sutinka) nei ne didžiojo ketveto auditoriai (18 sutinka, 23 visiškai sutinka) *visiškai* sutikti, kad neapibrėžtumo lygis turėtų būti apsvarstomas atliekant apskaitinių įverčių rizikos vertinimą. Taip pat, pažymėtina, kad respondentai, kurie nesutiko, kad aukštesnis neapibrėžtumo lygis sąlygoja didesnę klaidos riziką, mažiau sutinka, kad neapibrėžtumas yra svarbus veiksnys vertinant apskaitinių įverčių riziką ($p=0.00$). Tai reiškia, kad respondentai, kurie mano, kad neapibrėžtumo lygis nėra susijęs su didesne klaidos rizika, labiau linkę teigti, kad neapibrėžtumas yra mažiau svarbus veiksnys apskaitinių įverčių rizikos atžvilgiu.

Rezultatų apibendrinimas. Taigi auditorių rizikos vertinimo praktikos analizė parodė, kad atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą dažniausiai vertinamos įgimta ir kontrolės rizikos (daugiau nei 95 proc. respondentų). Kitus komponentus vertinantys respondentai taip pat atlieka apgaulės ir verslo/veiklos rizikos vertinimą. Rezultatų analizė taip pat parodė, kad atliekant rizikos vertinimą respondentai dažniausiai naudojami patvirtinta rizikos vertinimo metodika (96 proc. atvejų). Nustatyta, kad didžiojo ketveto audito įmonėse dirbantys atstovai dažniausiai naudojami audito įmonių tinklo, kuriam priklauso, metodika, o ne didžiojo ketveto audito įmonių atstovai – įmonės sukurtą metodiką. Tuo remiantis galima teigti, kad toliau pateikiami skirtumai tarp didžiojo ir ne didžiojo ketveto audito įmonių atstovų nuomonių, yra susiję su taikytinų metodikų skirtumais. Rezultatai parodė, kad didžioji dalis respondentų reikšmingo iškraipymo riziką vertina trimis lygmenimis - finansinių ataskaitų, ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidimų bei konkretaus tvirtinimo. Didžiojo ketveto audito įmonėse dirbantys respondentai dažniau linkę atlikti analizę trimis pasireiškimų lygmenimis. Analizuojant rizikos vertinimo išraišką nustatyta, kad reikšmingo iškraipymo rizikos lygis dažniausiai matuojamas kokybine išraiška. Tačiau pabrėžtina, kad nustatyta, jog ne didžiojo ketveto audito įmonių atstovai, naudojantys įmonės sukurtą metodiką, dažniau linkę atlikti ir kiekybinį, ir kokybinį rizikos vertinimą. Tarp respondentų darbo patirties ir rizikos vertinimo išraiškos ryšio nenustatyta.

Specifinių rizikų analizės rezultatai parodė, kad apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos reikalauja papildomo dėmesio rizikos vertinimo procese, todėl reikšmingo iškraipymo rizikos modelyje turėtų atsispindėti atskiras šių rizikų vertinimo procesas. Respondentai nurodė, kad šios rizikos

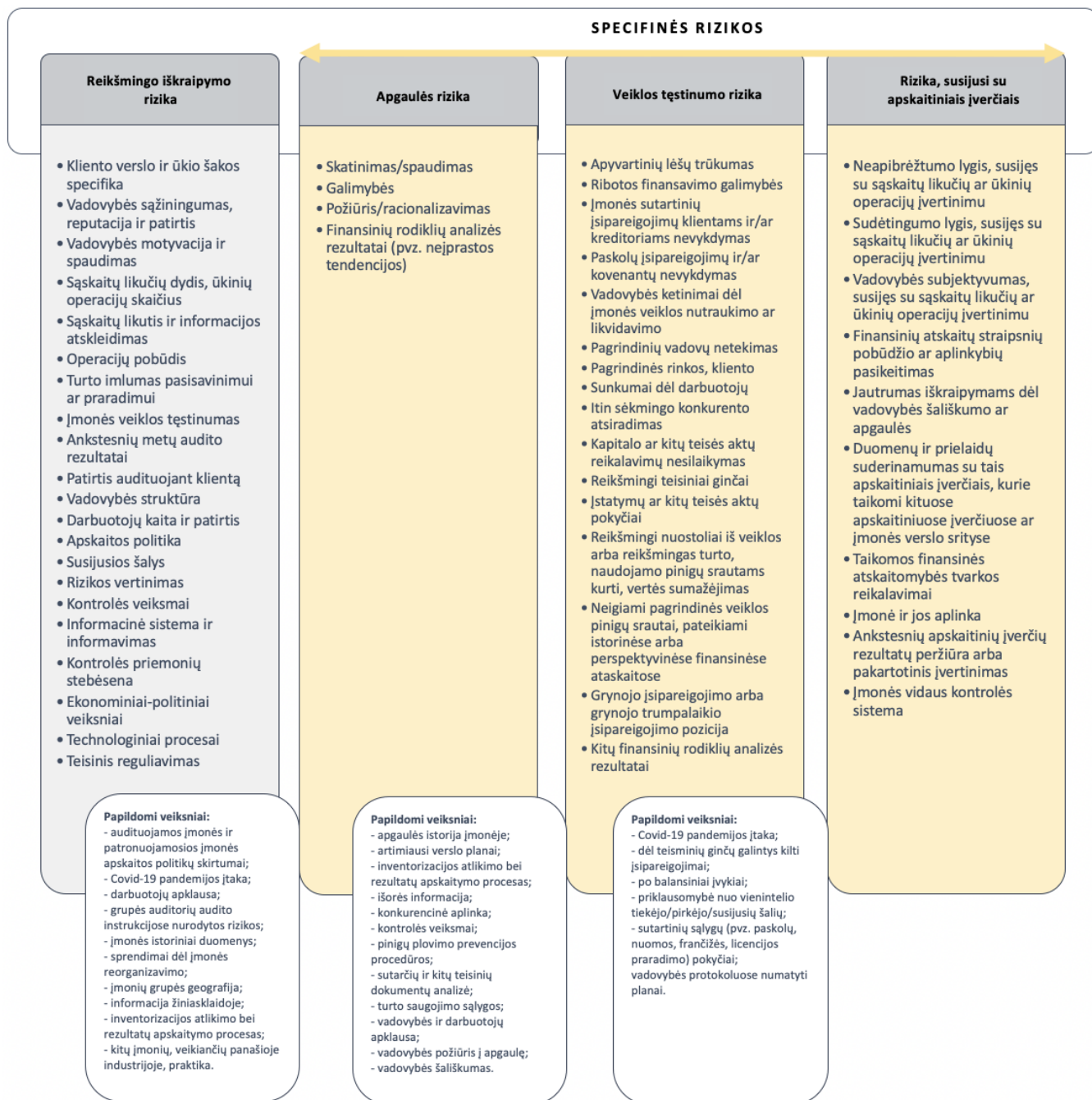
gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms. Dėl apgaulės rizikos auditoriai sutiko, kad apgaulę yra sunku nustatyti, ją aptikti yra sunkiau nei su klaidomis susijusius iškraipymus bei sąlygos, susijusios su apgaulės atsiradimu, dažniausiai nėra susijusios su klaidų atsiradimu. Be to, rezultatai patvirtino, kad veiklos tęstinumo ir apskaitinių įvertinimų rizikų vertinimas yra susijęs su neapibrėžtumu, kuris siejamas su didesne klaidų rizika ir, kad šių rizikų vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą. Remiantis šiais tyrimo rezultatais pasiūlytas išplėstas reikšmingo iškraipymo rizikos modelis, kuris pateikiamas 23 pav.



Šaltinis: sudaryta autorės

23 pav. Siūlomas išplėstasis reikšmingo iškraipymo rizikos modelis

Išanalizavus auditorių ir auditorių padėjėjų, dalyvavusių apklausoje, nuomones, buvo sudarytas veiksnų, lemiančių reikšmingo iškraipymo ir specifines (apgaulės, veiklos tęstinumo, apskaitinių įverčių) rizikas. Šių veiksnų sąrašas pateikiamas 24 pav. Rezultatai patvirtino, kad teorinėje analizėje bei tarptautiniuose audito standartuose identifikuoti veiksniai, auditorių ir auditorių padėjėjų nuomone, turi būti apsvarstomi vertinant reikšmingo iškraipymo riziką. Taip pat remiantis tyrimo rezultatų analize, buvo nustatyti ir papildomi veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą.



Šaltinis: sudaryta autorės

24 pav. Tyrimo rezultatai: reikšmingo iškraipymo riziką ir specifines rizikas lemiantys veiksniai

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Reikšmingi iškraipymai yra klaidos, kurios gali turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. Tikimybę, kad šie iškraipymais egzistuoja finansinėse ataskaitose, atspindi reikšmingo iškraipymo rizika, kuri įprastai apibrėžiama kaip įgimtos ir kontrolės rizikų funkcija. Mokslinės literatūros analizė parodė, kad įgimta rizika yra susijusi su aplinka, kurioje veikia įmonė ir dažniausiai yra sąlygojama šių veiksnių: 1) kliento verslo ir pramonės specifika; 2) vadovybės ypatumai; 3) sąskaitų likučių dydis, operacijų skaičius ir pobūdis; 4) sąskaitų likučiai ir informacijos atskleidimas; 5) turto pasisavinimas ar praradimas. Tačiau šią riziką lemia kur kas daugiau sąlygų, tokių kaip sudėtinga ir griežta politinė bei reguliavimo aplinka, ekonomikos nuosmukis, nestabili teisinė aplinka, nuolat kintanti technologinė aplinka, neteisinga verslo strategija, verslo informacijos trūkumas, konkurencingumo nebuvimas ir kt. Siekiant apsisaugoti nuo šių veiksnių kuriamos vidaus kontrolės sistemos, kurių efektyvumas atspindi kontrolės riziką. Šiai rizikai įtakos turi kontrolės aplinkos stiprumas, vadovybės rizikos vertinimo procesų efektyvumas, informacija ir komunikacija, įgyvendintos kontrolės veiklos ir taikomos stebėsenos procedūros.

2. Atlikdamas rizikos vertinimą, auditorius turi gauti pagrįstą supratimą apie įmonę ir jos aplinką bei vidaus kontrolės sistemą ir tuo remdamasis nuspręsti dėl reikšmingo iškraipymo rizikos lygio. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas apima veiksnius, susijusius su įmonės vidine ir išorine aplinka, ir turėtų būti atliekamas visos finansinės atskaitomybės ir atskirų sąskaitų likučių bei ūkinių operacijų tvirtinimų lygmenimis. Kontrolės rizikos vertinimas apima auditoriaus įvertinimą, ar yra įdiegtos vidaus kontrolės priemonės, ar jos įgyvendinamos ir veikia efektyviai. Tačiau svarbu, kad auditorius, atlikdamas rizikos vertinimą, atsižvelgtų į įgimtos ir kontrolės rizikos tarpusavio ryšį, nes jo ignoravimas gali lemti neteisingo sprendimo dėl reikšmingo iškraipymo rizikos lygio priėmimą.

3. Mokslinėje literatūroje yra pasiūlytas ne vienas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo modelis. Audito riziką analizavę autoriai pabrėžė, kad esami modeliai yra naudingi audito planavimo metu, tačiau vis tik turi trūkumų. Dažniausiai pabrėžiama, kad šie modeliai neatspindi įgimtos ir kontrolės rizikos tarpusavio priklausomybės, neatspindi rizikos vertinimo tvirtinimų lygmeniu, nepateikia tikslaus metodo rizikos apskaičiavimui bei neapima visų rizikų, galinčių kilti audito metu. Taip pat atsižvelgiant į tai, kad specifinių rizikų, tokių kaip apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių, vertinimas yra sudėtingesnis ir reikalauja taikyti atskirus, į jų nustatymą nukreiptus analizės metodus, tradiciniai reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo modeliai gali būti nepakankami šioms rizikoms nustatyti.

4. Remiantis empirinio tyrimo rezultatais pasiūlytas išplėstasis reikšmingo iškraipymo rizikos modelis, kuriame reikšmingo iškraipymo rizika skaidoma į kontrolės ir įgimtą riziką, susidedančią iš šių komponentų: apgaulės rizika, veiklos tęstinumo rizika, apskaitinių įverčių rizika ir

kitų klaidų rizika. Šis reikšmingo iškraipymo rizikos skaidymas yra paremtas teorinėje darbo dalyje nustatyta rizikų sąrašo nepakankamumo problema ir Lietuvos auditorių ir auditorių padėjėjų apklausos rezultatais.

Lietuvos auditorių ir auditorių padėjėjų apklausos rezultatai parodė, kad apgaulės, veikos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikų vertinimui reikia skirti papildomo dėmesio reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo procese. Daugiau nei 90 proc. respondentų sutiko su šių rizikų vertinimo svarba. Apgaulės rizikos, kaip specifinės rizikos, svarba pabrėžiama tuo, kad apgaulę nustatyti yra sudėtinga, rizika neaptikti apgaulės yra didesnė nei rizika neaptikti klaidų, apgaulę lemiančios sąlygos dažniausiai nėra susijusios su klaidų atsiradimu ir apgaulė gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms. Respondentai sutiko, kad veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių rizikos taip pat gali turėti paplitusį poveikį bei yra susijusios su neapibrėžtumu ir gali atskleisti vadovybės šališkumą.

Atlikto empirinio tyrimo rezultatai parodė, kad mokslinėje literatūroje išskiriami veiksniai, sąlygojantys reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą, vis dar yra aktualūs atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Respondentų nuomonių analizė patvirtino, kad teorinėje darbo dalyje išskirti veiksniai yra svarbūs vertinant reikšmingo iškraipymo riziką. Remiantis gautais rezultatais nustatyta, kad vadovybės charakteristikos (vadovybės sąžiningumas, reputacija, patirtis, motyvacija ir spaudimas), kliento verslo ir ūkio šakos specifika, sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas bei operacijų pobūdis, įmonės veiklos tęstinumas, kontrolės veiksmai ir informacinė sistema ir ankstesnių metų audito rezultatai yra svarbiausi veiksniai, vertinant reikšmingo iškraipymo riziką. Veiksmų, susijusių su specifinių rizikų vertinimu, analizė parodė, kad vertinant apgaulės riziką apgaulės trikampio komponentai (skatinimas/spaudimas, galimybės, požiūris/racionalizavimas) bei finansinių rodiklių analizės rezultatai yra svarbiausi veiksniai analizuojant apgaulės riziką. Vadovybės ketinimai dėl įmonės veiklos nutraukimo, įsipareigojimų nevykdymas, ribotos finansavimo galimybės ir įmonės finansinė padėtis yra svarbiausi veiksniai nustatant veiklos tęstinumo riziką. Reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimui svarbiausi veiksniai yra sudėtingumo ir neapibrėžtumo lygis, duomenų ir prielaidų suderinamumas, vadovybės subjektyvumas, jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės ir retrospektyvios peržiūros rezultatai. Taip pat remiantis tyrimo rezultatais nustatyta, kad pokyčiai, sukelti *Covid-19* pandemijos, yra svarbus veiksnys, į kurį atsižvelgiama vertinant reikšmingo iškraipymo riziką. Apklausos rezultatai parodė, kad atliekant reikšmingo iškraipymo ir specifinių rizikų vertinimą, auditoriai apsvarsto *Covid-19* pandemijos įtaką. Taip pat atliekant rizikos vertinimą atsižvelgiama į kitus veiksmus tokius kaip darbuotojų apklausos rezultatai, grupės auditorių nustatytos reikšmingos rizikos, įmonės istoriniai duomenys, pinigų plovimo prevencijos procedūros, vadovybės požiūris į apgaulę.

5. Tolesnis reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo tyrimas turėtų būti vykdomas 1) nustatant veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai atskirose pramonės šakose veikiančioms įmonėms; bei 2) pritaikant tikslių metodą, kuriuo remiantis būtų apskaičiuojamas reikšmingo iškraipymo rizikos lygis:

- Išplėstojo reikšmingo iškraipymo rizikos modelio pritaikomumas skirtingose pramonės šakose veikiančioms įmonėms (pvz. gamyba, prekyba, žemės ūkis, finansinė veikla ir kt.). Mokslinėje literatūroje ir audito standartuose yra pabrėžiama, kad į konkrečią pramonės šaką orientuotas rizikos vertinimas yra svarbus veiksnys sėkmingam reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui. Pasiūlytas išplėstasis rizikos vertinimo modelis nėra orientuotas į konkrečioje pramonės šakoje veikiančios įmonės rizikos vertinimą. Įvairiose pramonės šakose veikiančios įmonės susiduria su skirtingais rizikos veiksniais, skirtinga reguliacine aplinka ir finansinės atskaitomybės reikalavimais, todėl toliau plėtojant reikšmingo iškraipymo rizikos modelį, vertėtų tęsti tyrimą, nustatant reikšmingo iškraipymo ir specifinėms rizikoms įtakos turinčius veiksnius pagal pramonės šakas.
- Tikslaus metodo, kuriuo remiantis apskaičiuojami reikšmingo iškraipymo rizikos komponentų (apgaulės rizika, veiklos tęstinumo rizika, apskaitinių įverčių rizika ir kitų klaidų rizika) dydžiai, pritaikymas. Šiam tikslui siūloma pritaikyti J. Mackevičiaus ir kt. (2018) pristatytą kiekybinę rizikų vertinimo metodiką, kuria remiantis tyrime nustatytiems veiksniams priskiriamos kiekybinės reikšmės ir tuomet nustatomas galimos bei faktinės rizikos lygis.

LITERATŪRA

1. Achim S., Achim M., Streza R. (2008). Auditing – history and perspectives. *Annals of the University of Oradea. Economic Science Series*, 17(3), 906-911.
2. Akresh A. D. (2010). A Risk Model to Opine on Internal Control. *Accounting Horizons*, 24(1), 65-78.
3. Akther T., Xu F. (2020). Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council. *International Journal of Financial Studies*, 1-25.
4. Al-Dhubaibi, A. A. S. (2020). Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia. *Accounting*, 6(3), 279-290.
5. Al-Khoury, P., Moubarak, R., & Franjeh, M. (2015). Auditors' Role, Responsibilities, Duties, and AIS to Prevent Errors and Frauds: An Evidence from Lebanon. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(12), 632-640.
6. Albrecht, C. C., Albrecht, W. S., & Dunn, J. G. (2001). Can Auditors Detect Fraud: A review of Research Evidence. *Journal of Forensic Accounting II*, 1-12.
7. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2006). *Audit risk and Materiality in Conducting an Audit*, 107. New York: AICPA.
8. Apriliana S., Augustina L. (2017). The Analysis of Fraudulent Financial Reporting Determinant through Fraud Pentagon Approach. *Journal Dinamika Akuntansi*, 9(2), 154-165.
9. Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing: an integrated approach*. Upper Saddle River: Prentice-Hall International.
10. Arzhenovskiy, S. V., Bakhteev, A. V., Sinyavskaya, T. G., & Hahonova, N. N. (2019). Audit Risk Assessment Model. *International Journal of Economics and Business Administration*, VII, Special Issue 1, 74-85.
11. Beatie V., Fearnley S., Brandt R. (2002). Auditor Independence and Audit Risk in the UK: A Reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4(1).
12. Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon I. (2005). *The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. KPMG International.
13. Bellovary J. L., Giacomino D. E., Akers M. D. (2007). A Review Of Going Concern Prediction Studies: 1976 To Present. *Journal of Business & Economics Research*, 5, 9-28.
14. Bhavani G., Amponsah C. T. (2017). M-score and Z-score for detection of accounting fraud. *Accountancy Business and the Public Interest*, 68-86.

15. Bilevičienė, T, Jonušauskas, S. (2011). *Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose*. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16758/9789955192770.pdf?sequence=1>
16. Botez, D. (2015). Study Regarding the Need to Develop an Audit Risk Model. *Audit financiar, 13(125)*, 69-74.
17. Bunget, A. C., & Dumitrescu, A. C. (2009). Detecting and reporting the frauds and errors by the auditor. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1)*, 117-125.
18. Chong. H. G. (2015). A review on the evolution of the definitions of materiality. *Economics and Accounting, 6(1)*, 15-32.
19. Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing, 18(2)*, 115-125.
20. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*. Prieiga per internetą: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>
21. Cormier D., Magnan M., Morard B. (1995). The Auditor's Consideration of the Going Concern Assumption: A Diagnostic Model. *Journal of accounting, auditing & finance*, 201-222.
22. Dikčius, V. (2011). *Anketos sudarymo principai*. Prieiga per internetą: https://www.evaf.vu.lt/dokumentai/katedros/Rinkodaros_katedra/Medziaga_studentams/Anketos_sudarymo_principai.pdf
23. Dirsmith, W. N., & Haskins, M. E. (1991). Inherent risk assessment and audit firm technology: A contrast in world theories. *Accounting, Organizations and Society, 16(1)*, 61-90.
24. Durtschi C., Hillison W., Pacini C. (2004). The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data. *Journal of Forensic Accounting*, p. 17-34.
25. Dusenbury, R. B., Reimers, J. L., & Wheeler, S. W. (2000). The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks. *Auditing: a journal of practice & theory, 19(2)*, 105-117.
26. Eilifsen A., Messier W. F. (2014). *Materiality guidance of the major public accounting firms*.
27. Eimanavičiūtė, L., & Kustienė, A. (2014). Audito rizikos vertinimo problematika: teoriniai ir praktiniai aspektai. *Socialiniai mokslai ekonomika, 1(41)*, 31-37. ISSN: 1648-8776.
28. Elder, R. J., Zhang, Y., & Zhou, J. (2009). Internal Control weakness and client risk management. *Journal of Accounting, Auditing and Finance, 24(4)*, 543-579.
29. Florea, R., & Florea, R. (2012). The Implications of Inherent Risks' Assessment in Audit Risk Limitation. *Economy Transdisciplinarity Cognition, 15(1)*, 45-49.
30. Fortvingler, J., & Szívós, L. (2016). Different Approaches to Fraud Risk Assessment and

- Their Implications on Audit Planning. *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, 24(2), 102-112.
31. Foster B. P., Ward T. J., Woodroof J. (1998). An Analysis of the Usefulness of Debt Defaults and Going Concern Opinions in Bankruptcy Risk Assessment. *Journal of accounting, auditing & finance*, 351-371.
 32. Gaižauskaitė I., Mikėnė S. (2014). Socialinių tyrimų metodai: Apklausą. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16910/9789955196426.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
 33. Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, 16, 286-307.
 34. Griffith, E. E., Mannersley, J. S., & Kadous, K. (2014). Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77.
 35. Grundienė Ž. (2009). Apgaulių finansinėse ataskaitose nustatymo UTADIS metodas. *Ekonomika ir vadyba*, 52-58.
 36. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*. New York.
 - _____(2009) ISA 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, 76-104.
 - _____(2009) ISA 240: The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, 162-205.
 - _____(2013) ISA 315 (Revised): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, 278-333.
 - _____(2009) ISA 320: Materiality in Planning and Performing an Audit, 334-342.
 - _____(2016) ISA 700 (Revised): Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, 702-755.
 37. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). *Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19*. Prieiga per internetą: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Highlighting-Areas-of-Focus-in-an-Evolving-Audit.pdf>.
 38. Ionescu, C., & Ionescu, C. (2016). Frauds and Errors in the Audit of Financial Statements. *Procedia of Economics and Business Administration*, 174-183.
 39. Jankūnaitė, R., Kanapickienė, R., & Gipiienė, G. (2005). *Employment of audit risk models*. *Ekonomika*, 71, 59-76.
 40. Joldos, A. M., Staniciu, I. C., & Grejdan, G. (2010). Pillars of the Audit Activity: Materiality

- and Audit risk. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 10(2), 225-238.
41. Jurkonienė G. ir kt. (2019). Finansinės atskaitomybės dokumentų auditas: reikšmingumo nustatymo proceso analizė. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 20.
 42. Kanapickienė, R., Gipienė, G., & Jefimovas, B. (2004). Apgaulių ir klaidų rizikos vertinimas audito metu. *Ekonomika*, 67(2), 27-38.
 43. Kanapickienė R., Grundienė Ž. (2014). Fraud detection in financial statements by means of financial ratio indices. *Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives*, 9(1), 34-42.
 44. Kaziukonis G., Jurkonienė G. (2020). Sektoriaus įtaka reikšmingumo ribų nustatymui finansinių ataskaitų audito procese. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 22.
 45. Kotchetova N., Kozloski T. M., Messier W. F. (2006). *Linkages between auditors' risk assessments in a risk-based audit*. Prieiga per internetą: <https://pages.business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/11/Audit-2006-KKM-BPA.pdf>
 46. Kozloski, N. K., & Messier, W. F. (2011). Strategic Analysis and Auditor Risk Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 149-171.
 47. Kuruppu N., Laswad P., Oyelere P. (2002). *The efficacy of liquidation and bankruptcy prediction models for assessing going concern*. Prieiga per internetą: https://researcharchive.lincoln.ac.nz/bitstream/handle/10182/1062/caer_wp_97.pdf?sequence=3&isAllowed=y
 48. Lakis V., Masiulevičius A. (2017). Acceptable audit materiality for users of financial statements. *Journal of Management*, 2(31), 117-125.
 49. Lenard M. J., Alam P., Booth D., Madey G. (2001). Decision-Making Capabilities of a Hybrid System Applied to the Auditor's Going-Concern Assessment. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management*, 10, 1-24.
 50. Lietuvos auditorių rūmų audito komiteto pranešimas DĖL GEOPOLITINĖS SITUACIJOS ĮTAKOS 2021 M. FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAMS. (2022). Prieiga per internetą: <https://lar.lt/www/new/request.php?13721>
 51. Mackevičius, J., Valkauskas, R., & Tamulevičienė, D. (2018). Įgimtos audito rizikos veiksnių kiekybinio vertinimo metodika. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 17(18), 70-84.
 52. Mackevičius, J. (2005). Audito rizikos veiksnių vertinimas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 33, 111-124.
 53. Mackevičius, J., & Strolaitė, A. (2012). *Inherent risk and its evaluation*. Prieiga per internetą: http://elib.psu.by:8080/bitstream/123456789/20174/1/Mackevi%C4%8Dius%20J_%D1%81134-142.pdf.
 54. Mangiafico, S. S. (2016). Association Tests for Nominal Variables. Summary and Analysis

- of Extension Program Evaluation in R. Prieiga per internetą: <https://rcompanion.org/documents/RHandbookProgramEvaluation.pdf>
55. Marchesi, M. F. (2013). Effects of Decomposition and Categorization on Fraud-Risk Assessments. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 32(4), 201-219.
 56. Masiulevičius A., Lakis V. (2018). Differentiation of performance materiality in audit based on business needs. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 6(1), 115-124.
 57. McKee T. E, Eilifsen A. (2000). *Current Materiality Guidance for Auditors*. Prieiga per internetą: https://www.snf.no/Files/Filer/Publications/Arbnotat/00/A51_00/A51_00.pdf.
 58. Messier, W. F., & Austen, L. A. (2000). Inherent Risk and Control Risk Assessments: Evidence on the Effect of Pervasive and Specific Risk Factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 119-131.
 59. Messier W., Glover S., Prawitt D. (2012). *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach, Eleventh edition (p. 84-89)*. New York: McGraw-Hill Education.
 60. Mock, T. J., Srivastava, R. P., & Wright, A. M. (2017). Fraud Risk Assessment Using the Fraud Risk Model as a Decision Aid. *Journal of emerging technologies in accounting*, 14(1), 37-56.
 61. Mohammadi M., Yazdani S. et al. (2020). Financial Reporting Fraud Detection: An Analysis of Data Mining Algorithms. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 4-16 1-12.
 62. Monroe, G. S., Juliana, K. L., & Woodliff, D. R. (1993). The Importance of Inherent Risk Factors: Auditors' Perceptions. *Australian accounting review*, 3(6), 34-46.
 63. Munteanu, C. C. (2015). Audit Risk Assessment in the Light of Current European Regulations. *Accounting and Auditing*, 11(3), 94-105.
 64. Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and Decision-Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: a journal of practice & theory*, 24, 41-71.
 65. Nikolovski, P., Zdravkoski, I., Menkinoski, G. & Dichevska, S. (2016). The Concept of Audit Risk. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR)*, 27(1), 22-31.
 66. Nguyen H., Kieu Trang Ng T., Tam Le T. (2020). Risk of Material Misstatement in the Stage of Audit Planning: Empirical Evidence from Vietnamese Listed Enterprises. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(3), 137-147.
 67. O'Reilly V. M. (1990). *Montgomery's auditing (11th ed.)*. New York: J. Wiley.
 68. Olojede P., Olayinka E., Asiriwa O., Usman M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Bus*, 6(1), 1-12.

69. Oltean I. M. (2016). Fraud risk analysis in the financial audit based on the indicators for detection of accounting manipulations. *Review of Economic Studies and Research*, 9(2), 93-121.
70. Pazarskis M., Drogalas G., Baltzi K. (2017). Detecting false financial statements: evidence from Greece in the period of economic crisis. *Investment Management and Financial Innovations*, 14(3), 102-112.
71. Peter, E. G., & Ebimobowei, A. (2013). Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(1), 97-108.
72. Pinello, A., Puschaver, L., & Volkan, A. (2020). The relationship between critical accounting estimates and critical audit matters. *Accounting & Taxation*, 12(1), 23-33.
73. Popa I. E., Span G., Dumitru M., Dumitru V. F., Filip C. L. (2013). Empirical study on the implications of qualitative factors in making decisions related to the materiality level: the case of Romania. *Economic research*, 26(4), 43-58.
74. Prayanthi I., Kakunsi N. G. C. (2017). The Altman Model and Auditor's Opinion About Going Concern of the Companies. *Science Journal of Business and Management*, 5(5), 189-193.
75. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2020). *COVID-19: Reminders for Audits Nearing Completion Spotlight*. Prieiga per internetą: https://pcaobassets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/documents/covid-19-spotlight.pdf?sfvrsn=24e6b033_0.
76. Raziūnienė D., Verbickaitė G. (2017). Reikšmingumo samprata finansinių ataskaitų audite. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 11(1), 41-51.
77. Raziūnienė D., Verbickaitė G. (2019). Reikšmingumo taikymas finansinio audito metu: Lietuvos auditorių požiūris. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 13(1), 28-37.
78. Raziūnienė D., Verbickaitė G. (2019). Kokybiniai reikšmingumo veiksniai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 19, 2019. Prieiga per internetą: <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/download/12914/11752/17990>.
79. Ritchie, B., & Khorwatt, E. (2007). The attitude of Libyan auditors to inherent control risk assessment. *The British Accounting Review*, 39(1), 39-59.
80. Robertson J. C. (1990). *Auditing (6th ed)*. Homewood, IL: BPI/Irwin.
81. Robu, I. B. (2012). Empirical Study on the Assessment of the Auditor's Responsibility Regarding the Risk of Financial Fraud. *IBIMA Publishing*, 2012, 1-17.
82. Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments. *Auditing:*

A Journal of Practice & Theory, 33(4), 247-269.

83. Salem, M. S. M. (2012). An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements. *The Journal of Global Business Management*, 8(2), 218-229.
84. Selisteanu, S., Florea, N.M., & Buziernescu, R. (2015). Financial Audit – Risks identified in the Audit planning stage. *Annals of University of Craiova – Economic Sciences Series*, 1(43), 133-141.
85. Simonaitytė, Ž. (2014). *Kontrolės rizikos vertinimo problemos ir jų sprendimo būdai. Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis*. Vilnius: Vilnius University Publishing House, 327-343.
86. Smieliauskas W., Craig R., Amernic J. (2008). A proposal to Replace 'True and Fair view' With 'Acceptable Risk of Material Misstatement'. *ABACUS: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 44(3), 225-250.
87. Sorin A., Monica A., Raluca S. (2008). Auditing – history and perspectives. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 17(3), 906-911.
88. Srivastava R. P., Mock T. J., Turner J. L. (2009). Bayesian Fraud Risk Formula for Financial Statement Audits. *Avacus: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 45(1), 66-87.
89. Staniulienė, J. D., & Khrystauskas, Ch. (2009). Review of Risk Models in the Context of Financial Audit. *Міжнародний збірник наукових праць, Випуск 3(15)*, 294-306.
90. The Financial Reporting Council Limited (2013). *Audit Quality Thematic Review. Materiality*. Prieiga per internetą: [https://www.frc.org.uk/getattachment/4713123b-919c-4ed6-a7a4-869aa9a668f4/Audit-Quality-Thematic-Review-Materiality-\(December-2017\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/4713123b-919c-4ed6-a7a4-869aa9a668f4/Audit-Quality-Thematic-Review-Materiality-(December-2017).pdf).
91. Topor, D. I. (2017). The Auditor's Responsibility for Finding Errors and Fraud from Financial Situations: Case Study. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 342-352.
92. Voiculescu, A., & Bumbescu S. S. (2014). Explaining the audit risk and its components: a comparative case-study based on audit reports. *Annals of the „Constantin Brancusi“ University of Targu Jiu, Economy Series*, 4, 138-148.
93. Wojcik – Jurkiewicz M., Karczewska M. (2019). Assessment of the going concern value of a business entity by means of selected discriminative models. *Scientific Journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law*, 23(1), 53-60.
94. Wolfe D. T., Hermanson D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal* 74.12, 38-42.
95. Zaki N. M. (2017). The appropriateness of fraud triangle and diamond models in assessing the likelihood of fraudulent financial statements – an empirical study on firms listed in the

Egyptian stock exchange. *International Journal of Social Science and Economic Research*, 2(2), 2403-2433.

96. Zdolšek D., Jagrič T., Kolar I. (2021). Auditor's going-concern opinion prediction: the case of Slovenia. *Economoc Research*, 1-16.

Žukauskaitė D. (2022). *Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas finansinių ataskaitų audito požiūriu* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe analizuojamas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas finansinių ataskaitų audite. Pirmajame skyriuje nagrinėjami reikšmingo iškraipymo rizikos teoriniai aspektai, auditoriaus atsakomybė vertinant reikšmingo iškraipymo riziką bei šios rizikos vertinimo ypatumai. Remiantis mokslinės literatūros analize, aptariami audito rizikos modelių tobulinimo aspektai bei išskiriami pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos įgimtos ir kontrolės rizikų lygiams. Antrajame skyriuje pateikiamas tyrimo metodologinis pagrindimas bei naudotina empirinio tyrimo metodika. Trečiojoje darbo dalyje pateikiami atlikto empirinio tyrimo - auditorių bei auditorių padėjėjų apklausos - rezultatai. Empirinio tyrimo rezultatai apima Lietuvos auditorių rizikos vertinimo praktikos analizę, specifinių rizikų (apgaulės, veiklos tęstinumo, apskaitinių įverčių) vertinimo svarbą bei veiksnių, turinčių įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms rizikoms, analizę. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrinančios išvados, susijusios su atliktu tyrimu ir siūlymai tolesniam tyrimo plėtojimui.

Pagrindiniai žodžiai: auditas, rizikos vertinimas, reikšmingo iškraipymo rizika, kontrolės rizika, įgimta rizika

Žukauskaitė D. (2022). *Identification and assessment of the risk of material misstatement in an audit of financial statements* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

In the master thesis the assessment of the risk of material misstatement in the audit of financial statements is analyzed. The first chapter examines the theoretical aspects of the risk of material misstatement, the auditor's responsibilities in assessing the risk of material misstatement, and the specifics of the risk assessment. Based on the analysis of the scientific literature, aspects of the improvement of audit risk models are discussed and the main factors influencing the levels of inherent and control risks are analyzed. The second chapter presents the methodological substantiation of the research and presents the empirical research methodology used. The third part of the thesis presents the results of an empirical study - a survey of auditors and assistant auditors. The results of the empirical research include an analysis of Lithuanian auditors' risk assessment practices, the importance of specific risks (fraud, going concern, accounting estimates) assessment and an analysis of factors affecting the risk of material misstatement and specific risks. At the end of the work, conclusions related to the research and suggestions for further research directions are presented.

Key words: audit, risk assessment, risk of material misstatement, control risk, inherent risk

Žukauskaitė D. (2022). *Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas finansinių ataskaitų audito požiūriu* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas yra svarbi audito dalis, turinti lemiamos įtakos audito kokybei. 2019 metų pradžioje pasaulį sukausčiusi *Covid-19* pandemija, dėl kurios įmonės susidūrė su naujomis rizikomis, 2022 m. įvykę pokyčiai geopolitinėje aplinkoje, reguliuojančių institucijų dėmesys atskirų rizikų vertinimui bei pastarųjų metų bankroto ir apgaulės atvejai sudaro prielaidas reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo dar didesniai aktualumui. Tyrimo objektas – reikšmingo iškraipymo rizika. Šio tyrimo tikslas yra – nustatyti veiksnius turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo ir specifinėms rizikoms ir pasiūlyti praplėstą reikšmingo iškraipymo rizikos struktūrą. Tikslui pasiekti buvo iškelti šie uždaviniai: išnagrinėti reikšmingo iškraipymo rizikos esmę, kontekstą ir auditoriaus vaidmenį jos nustatymo procese; išanalizuoti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo ypatumus; išskirti audito rizikos vertinimo modelių tobulinimo galimybes; išanalizuoti ir apibendrinti empirinio tyrimo rezultatus. Atliekant tyrimą buvo taikomi šie pagrindiniai metodai: mokslinės literatūros ir audito standartų analizė, lyginimas, apibendrinimas, anketinė apklausa, skalių patikimumo, nuomonių palyginimo bei sąsajos tarp kintamųjų skaičiavimas ir vertinimas.

Auditorių ir auditorių padėjėjų apklausos rezultatai pagrindė, kad apgaulės rizikos, veiklos tęstinumo rizikos ir reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimui rizikos vertinimo procese reikia skirti daugiau dėmesio. Su šių rizikų vertinimo svarba sutinka didžioji dalis respondentų (atitinkamai 92.7 proc., 82.9 proc., ir 86.6 proc.). Remiantis šiais rezultatais pasiūlytas praplėstas reikšmingo iškraipymo rizikos modelis, kuriame reikšmingo iškraipymo rizika yra išskaidyta ne tik įgimtą ir kontrolės rizikas, tačiau ir į specifines (apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių) rizikas. Reikšmingo iškraipymo rizikos išskaidymas į šiuos komponentus yra pateikiamas pirmą kartą. Išanalizavus apklausos rezultatus taip pat buvo sudarytas veiksnių, kurie turėtų būti apsvarstomi atliekant reikšmingo iškraipymo, įskaitant apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių, rizikų vertinimą, sąrašas.

Palyginti su ankstesniais tyrimais, šiame tyrime pabrėžiama rizikos vertinimo svarba, susijusi su specifinėmis rizikomis, apimančiomis apgaulės, veiklos tęstinumo ir apskaitinių įverčių, rizikas, kurių neapibrėžtumas ir sudėtingumas akcentuojamas ir audito standartuose.

Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys skyriai, išvados ir siūlymai, literatūros sąrašas bei anotacija ir santrauka. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrinančios išvados, susijusios su atliktu tyrimu ir siūlymai tolesniam tyrimo plėtojimui.

Magistro baigiamojo darbo tyrimo rezultatai pristatyti 2021 m. lapkričio 25-26 dienomis vykusioje „Accounting, Audit, Analysis: Transformation of Science and Business in New Economic Reality“ konferencijoje.

Žukauskaitė D. (2022). *Identification and assessment of the risk of material misstatement in an audit of financial statements* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

Assessing the risk of material misstatement in the audit plays an important role, which has a decisive influence on the quality of the audit. The *Covid-19* pandemic that hit the world in early 2019 exposed companies to new risks, changes in the geopolitical environment that occurred in 2022, the attention of regulators to the assessment of individual risks, and the bankruptcy and fraud cases of recent years presupposes greater relevance in identifying and assessing the risk of material misstatement. The object is the risk of material misstatement. The purpose of this study is to identify factors, which affect risk assessment of material misstatement during the financial statement audit and to define the extended composition of risk of material misstatement. To achieve this objective, the following objectives were set: to examine the nature, context, and role of the auditor in the process of identifying the risk of material misstatement; to analyze the peculiarities of determining and assessing the risk of material misstatement; identify opportunities for improving audit risk assessment models; to analyze and summarize the results of empirical research. The following main methods were used in the study: systematic analysis, comparison and generalization of scientific literature and auditing standards, questionnaire survey, calculation and evaluation of reliability of scales, comparison of opinions and correlation between variables.

The results of the survey of auditors and assistant auditors indicated that more attention needs to be paid to the assessment of the risk of fraud, the risk of going concern and the risk of material misstatement related to the accounting estimates. The majority of respondents agree with the importance of assessing these risks (92.7%, 82.9%, and 86.6%, respectively). Based on these results, an extended model of the risk of material misstatement is proposed, covering not only inherent and control risks, but also specific risks (fraud, going concern and accounting estimates). The breakdown of the risk of material misstatement into these components is presented for the first time. The analysis of the survey also revealed factors that should be considered in the assessment of the risks of material misstatement, including fraud, going concern and accounting estimates.

Compared to previous studies, this study highlights the importance of risk assessment in relation to specific risks, including fraud, going concern and accounting estimates, the uncertainties and complexity of which are also emphasized in the auditing standards.

The master's thesis consists of three chapters, conclusions and suggestions, bibliography and annotation and summary. At the end of the work, conclusions related to the research and suggestions for further research directions are presented.

The results of the research of the master's thesis were presented at the conference "Accounting, Audit, Analysis: Transformation of Science and Business in New Economic Reality" held on November 25-26, 2021.

PRIEDAI

1 PRIEDAS. Audito rizikos modeliai ir jų apibrėžimai

Audito rizikos modelis	Aprašymas
Klasikinis audito rizikos modelis	<p>Pateikia koncepcinę audito rizikos vertinimo sistemą (A. D. Akresh, 2010) ir audito riziką apibrėžia kaip reikšmingo iškraipymo rizikos (įgimtos ir kontrolių rizikos) ir neaptikimo rizikos sandaugą (R. Jankūnaitė ir kt., 2005). Šis modelis buvo sukurtas siekiant padėti auditoriams pasirinkti tinkamą imties dydį, kuris leistų pasiekti audito tikslus (S. Achim et. al, 2008, 906). Remiantis šiuo modeliu audito rizika išreiškiama per šią formulę:</p> $AR = IR \times CR \times DR$ <p>čia: AR – audito rizika, IR – įgimta rizika, CR – kontrolės rizika, DR – aptikimo rizika.</p>
Praplėstasis audito rizikos vertinimo modelis	<p>Praplėstasis audito rizikos modelis buvo pasiūlytas J. C. Robertsono (1990), V. M. O'Reilly (1990) ir R. Dodžo (1992). Matematinė šio modelio išraiška pateikiama žemiau:</p> $AR = IR \times CR \times AP \times TD$ <p>čia: AR – audito rizika, IR – įgimta rizika, CR – kontrolės rizika, AR – analitinių procedūrų rizika, TD – detaliųjų testų rizika.</p> <p>Šiame modelyje audito rizika išreiškiama keturių komponentų sandauga, iš kurių du – įgimta rizika ir kontrolės rizika - atitinka klasikinį audito rizikos modelį. Šiame audito rizikos vertinimo modelyje reikšmingo iškraipymo rizika yra vertinama tų pačių komponentų atžvilgiu, tad šis modelis reikšmingo iškraipymo rizikos požiūriu nesiskiria nuo klasikinio audito rizikos modelio. Šiame modelyje dėmesys akcentuojamas aptikimo rizikos išskaidymui į analitinių procedūrų ir detaliųjų testų rizikas.</p>
V. Beatie, S. Fearley, R. Brandt audito rizikos vertinimo modelis	<p>Šiame audito rizikos vertinimo modelyje, kaip ir klasikiniame, trys iš audito rizikos komponentų yra tie patys – įgimta, kontrolės ir aptikimo rizikos. Tačiau šio modelio autoriai papildė rizikos sąrašą papildomais rizikos komponentais: vadovybės motyvacijos rizika, specifinių laikotarpių rizika, specifinių sandorių rizika, kompetencijos rizika, nepriklausomumo rizika. V. Beatie, S. Fearley ir R. Brandtas (2002) pabrėžia, kad klasikiniame audito rizikos modelyje nėra akcentuojamos rizikos, galinčios atsirasti dėl pačių auditorių ir nurodo, kad auditorius gali nenumatyti reikšmingų iškraipymų arba jų neatpažinti dėl kompetencijos ir nepriklausomumo trūkumo arba įmonės vadovybės siekių klaidinti auditorių. Kompetencijos ir nepriklausomybės rizika dar yra vadinama auditoriaus rizika. V. Beatie, S. Fearley ir R. Brandtas (2002) nurodo, kad kompetencijos trūkumas atsiskleidžia tada, kai auditas atliekamas nesilaikant nustatytų standartų, o nepriklausomumo – kai auditorius neištaiso ir/arba nepraneša vadovybei apie visus nustatytus reikšmingus iškraipymus. Priešingai nei kompetencijos ir nepriklausomybės rizika, kurios priskiriamos auditoriaus rizikai, motyvacijos, specifinių laikotarpių ir sandorių rizika yra priskiriama prie įmonės rizikos. Šios rizikos įtraukiamos į audito rizikos modelį, nes, autorių nuomone, auditoriai turėtų daugiau dėmesio skirti specifinėms ūkinėms operacijoms ir specifiniams apskaitos periodams, priklausantiems nuo vadovybės motyvacijos. Modelio autoriai teigia, kad įmonės vadovybė gali siekti suklaidinti auditorių, kad jis negalėtų įgyvendinti savo tikslų. Todėl šioje situacijoje auditorius nėra atsakingas už reikšmingų iškraipymų nustatymą.</p>
Veikla pagrįstas audito rizikos vertinimo modelis ABREMA	<p>Šiame modelyje audito rizika pirmiausia skaidoma į dvi sudedamąsias dalis: 1) reikšmingo iškraipymo rizika neaudituose finansinėse ataskaitose. Vėliau ši išskiriama į įgimtą reikšmingo iškraipymo riziką (RMMi) ir riziką, kad reikšmingas iškraipymas nebus nustatytas pačios įmonės (1-Pr(De)); 2) rizika, kad iškraipymas nebus nustatytas auditoriaus. Ši rizika išreiškiama kaip 1 minus auditoriaus aptikimo tikimybė (1-Pr(Da)).</p> <p>ABREMA modelyje audito rizika išreiškiama šia matematine formule:</p> $AR = RMMi \times (1-Pr(De)) \times (1-Pr(Da))$ <p>čia: AR – audito rizika; RMMi – įgimta reikšmingo iškraipymo rizika; 1-Pr(De) – rizika, kad reikšmingas iškraipymas nebus aptiktas pačios įmonės; 1-Pr(Da) – rizika, kad reikšmingas iškraipymas nebus pastebėtas auditoriaus.</p> <p>Veikla pagrįstame audito rizikos modelyje audito rizika yra vertinama skirtinguose audito etapuose, kurie susiję su kliento pažinimu, audito planavimu, vidaus kontrolės tyrimu, įrodymų rinkimu ir vertinimu bei sprendimų priėmimu.</p>

S.V. Arzhenovskiy audito rizikos modelis	S.V. Arzhenovskiy ir kt. (2019) sudarė audito rizikos modelį remiantis klasikiniu modeliu prie jo pridėdant papildomus vertinimo elementus. Sukurtas modelis sudaro galimybes vertinti rizikas visais audituojamos informacijos lygiais (finansinių ataskaitų kaip visumos ir sąskaitų likučių bei ūkinių operacijų tvirtinimų lygmeniu) bei įtraukia antros bei trečios eilės veiksniai, leidžiančius vertinti audito riziką. Šiame modelyje audito rizika taip pat yra skaidoma į reikšmingo iškraipymo ir aptikimo rizikas, tačiau atliktas patobulinimas yra susijęs su šių rizikų detalesniu išskaidymu. Reikšmingo iškraipymo rizika, be kontrolės ir įgimtos rizikų, yra papildomos apgaulės rizika, kuri, autorių teigimu, turi būti vertinama atskirai ir turi reikšmingos įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai. Apgaulės rizikos įtraukimas į siūlomo modelio struktūrą leidžia vertinti reikšmingo iškraipymo riziką ne tik dėl klaidų, bet ir dėl sąmoningo manipuliavimo duomenimis (S.V. Arzhenovskiy et al., 2019, 74). Šios rizikos vėliau skaidomos į trečios ir ketvirtos eilės elementus, kurie yra specifinės audituojamo kliento charakteristikos, kurių pagrindu galima tiesiogiai vertinti (specifinę) riziką, pvz.: rizika, susijusi su kliento audito pobūdžiu, organizacijos verslo rizika, išoriniais veiksniais, kontrolės aplinka, rizikos vertinimo procesu, kontrolės priemonių stebėjimu ir kt. Be to, autoriai pateikia loginį-tikimybinį metodą, skirtą kiekybiškai įvertinti audito riziką.
Patobulintas audito rizikos modelis	R. Jankūnaitė ir kt. (2005) pasiūlė patobulintą audito rizikos modelį, kuris, autorių teigimu, įtraukia veiksniai, kurie turi įtakos bendrai audito rizikai ir apima tiek kliento, tiek audito įmonės veiksniai. Remiantis šiuo modeliu audito rizika gali atsirasti ne tik dėl įgimtos, kontrolės ir aptikimo rizikos, bet ir dėl auditoriaus nepriklausomumo ir verslo rizikos. Verslo rizikos įtraukimą į modelį autoriai pagrindžia tuo, kad audito rizikai įtakos turi tik tam verslui būdingos rizikos, o nepriklausomumo rizika nurodo, kad teisingą nuomonę apie kliento finansines ataskaitas gali pateikti tik kvalifikuotas ir nepriklausomas auditorius.

Šaltinis: sudaryta autorės

2 PRIEDAS. Audito rizikos modelių pranašumai ir trūkumai

	Klasikinis ARM		Praplėstasis ARM	V. Beatie, S. Fearley, R. Brandt ARM	ABREMA	S.V. Arzhenovskiy et al. ARM	Patobulintas ARM
Privalumai	<ul style="list-style-type: none"> - padeda suprasti audito riziką ir jos komponentus; - leidžia audito rizikos komponentus išreikšti kitų jos elementų atžvilgiu; - padeda suprasti audito rizikos komponentų tarpusavio ryšius; - veiksmingas padedant nustatyti esminių audito procedūrų apimtį, pobūdį ir laiką. 	Pranašumai prieš klasikinį ARM:	Leidžia geriau suprasti audito riziką.	Įtraukiamos papildomos rizikos.	<p>Pabrėžia rizikos vertinimo būtinybę kiekviename etape.</p> <p>Nurodo, kad rizika turi būti vertinama ne tik finansinių ataskaitų, bet ir tvirtinimų lygmeniu.</p>	<p>Įtraukiamos papildomos rizikos.</p> <p>Nurodo, kad rizika turi būti vertinama ne tik finansinių ataskaitų, bet ir tvirtinimų lygmeniu.</p> <p>Pasiūlytas loginis-tikimybinis metodas, skirtas kiekybiškai įvertinti riziką.</p>	Įtraukiamos papildomos rizikos.
Trūkumai	- neatspindi įgimtos ir kontrolės rizikų tarpusavio priklausomybės;		X	X	X	X	X
	- nepateikiamas tikslus metodas, kaip apskaičiuoti audito rizikos komponentų dydžius;		X	X	X		X
	- įgimtos ir kontrolės rizikų vertinimai yra subjektyvūs;		X	X	X	X	X
	- neapima visų rizikų, kurios gali kilti audito metu;		X		X		
	- nepakankamas apgaulės rizikai įvertinti;		X	X	X		X
	- neparodo, kad audito rizika turi būti vertinama ne tik finansinių ataskaitų, bet ir tvirtinimų lygmeniu;		X	X			X
	- neįtraukta tai, kad rizikos įvertinimas audito metu turi būti peržiūrimas.		X	X			X
Papildomi trūkumai:		-	-	-	<p>Nurodo, kad iš pradžių yra surenkami visi audito įrodymai, o tik tada jie vertinami – priimami tolesni sprendimai, o tai prieštarauja audito praktikai.</p> <p>Nurodo, kad pirmiau atliekami kontrolės, o tik vėliau – detalieji testai. Praktikoje šie testai atliekami drauge.</p>	-	-

ARM – audito rizikos modelis

Šaltinis: sudaryta autorės

3 PRIEDAS. Apgaulės rizikos nustatymo ir vertinimo metodai

Šaltinis	Tyrimas	Metodas	Rezultatai
D.T. Wolfe, D.R. Hermanson (2004)	Keturių apgaulės elementų svarstymas: apgaulės rombas.	Apgaulės rombas	Autorių atlikto empirinio testo rezultatai tiriant sukčiavimo atvejus per 15 metų laikotarpį parodė, kad sukčiavimas neįvyks, jei asmuo neturės tam tinkamų sugebėjimų. Šiai sąlygai autoriai priskiria keturis požymius: autoritetinga pozicija ar funkcija organizacijoje; gebėjimas suprasti ir panaudoti apskaitos sistemas ir vidaus kontrolės trūkumus; pasitikėjimas, kad jis nebus pagautas vykdant apgaulę; gebėjimas įveikti stresą, kylantį dėl neteisėtų veiksmų atlikimo. Remiantis tyrimo rezultatais autoriai nurodė, kad egzistuoja ne „apgaulės trikampis“, bet „apgaulės rombas“ ir be paskatos, galimybių bei pateisinimo elementų apgaulėi įgyvendinti priskyrė dar vieną sąlygą – sugebėjimus.
C. Durtschi, W. Hillison, C. Pacini (2004)	Benfordo dėsnio naudojimas nustatant apgaulės finansinėse ataskaitose.	Benfordo dėsnis	Nors finansinių ataskaitų analizė, naudojant Benfordo dėsnį, negali būti patikimas sukčiavimų nustatymo būdas, tačiau gali būti naudinga priemonė, padedanti nustatyti sąskaitas, reikalaujančias didesnio auditoriaus dėmesio.
R. P. Srivastava, T. J. Mock, J. L. Turner (2009)	Naujos formuluotės, palengvinančios apgaulės rizikos vertinimą, sukūrimas.	Išskaidytas apgaulės rizikos modelis	Vertinant apgaulės riziką autoriai pasiūlė be apgaulės rizikos komponentų įtraukti ketvirtąjį veiksni – riziką, kad auditorių atliekamos specialios sukčiavimo procedūros bus nepajėgios sukčiavimui atlikti. Šie keturi komponentai kartu atkreips auditorių dėmesį ne tik į sukčiavimo signalus (riziką, kylančią dėl sukčiavimo trikampio elementų), bet ir į riziką, kad audito plane gali būti neefektyvių sukčiavimo nustatymo procedūrų. Šių audito rizikos komponentų išraiška matematine formule pateikiama žemiau: $FR = RI * RA * RO * RSP$ FR - apgaulės rizika, RI – paskatos rizika, RA – galimybių rizika, RO – požiūrio rizika, RSP – rizika, kad specialios procedūros neaptiks apgaulės
Ž. Grundienė (2009)	UTADIS metodo naudojimas, nustatant apgaulės finansinėse ataskaitose.	UTADIS	Naudojant adityvaus naudingumo funkciją, kompiuterinę programą matlab ir santykinius rodiklius šis metodas suskirsto finansines ataskaitas į apgaulingas ir neapgaulingas.
R. Kanapickienė (2014)	Išskirti finansinius santykinius rodiklius, kurie gali parodyti apgaulės finansinėse ataskaitose.	Analitinė procedūra remiantis santykiniais finansiniais rodikliais	Autorės, išanalizavusios apgaulingas ir neapgaulingas finansines ataskaitas, išskyrė sąrašą finansinių santykinų rodiklių (įskaitant jų vidutines vertes apgaulingose ir neapgaulingose finansinėse ataskaitose), galinčių signalizuoti apie apgaulę finansinėse ataskaitose. Šie rodikliai apima grynojo pelno ir bendrojo pelno santykį, trumpalaikio turto pelningumą, pastovaus finansavimo rodiklio, turto apyvartumo, trumpalaikio turto dalies turte, atsargų dalies turte, pinigų dalies turte rodiklius.
J. Fortvingler, L. Szivos (2016)	Nagrinėjama, kaip auditoriai atlieka apgaulės rizikos vertinimą, taikydami klasikinį ir išskaidytą metodą.	Klasikinis audito rizikos modelis ir išskaidytas apgaulės rizikos modelis	Autoriai atliko eksperimentą, kurio metu auditoriai vertino audito riziką. Pirmuoju atveju, auditoriai buvo prašomi įvertinti audito riziką pagal klasikinį audito rizikos vertinimo modelį ir tada atskirai – apgaulės riziką (be papildomai pateikto modelio). Antruoju atveju, be klasikinio audito rizikos vertinimo modelio, apgaulės rizikai įvertinti eksperimento dalyviai naudojo R. P. Srivastava et al. (2009) pasiūlytą vertinimo modelį. Atlikto eksperimento rezultatai parodė, kad auditoriai, taikydami šį modelį rizikos vertinime, buvo jautresni sukčiavimo signalams ir dėl to geriau galėjo atskirti didelės ir mažos rizikos scenarijus nei naudojant tik klasikinio audito rizikos vertinimo metodą.

I. M. Oltean (2016)	Apgaulės rizikos vertinimas, naudojant apgaulės rizikos modelį, pasiūlytą M. D. Beneish.	„Beneish“ modelis	Modelio išraiška: $\text{Apgaulės rizika} = -4.84 + 0.92\text{IICA} + 0.528\text{IMB} + 0.404\text{ICA} + 0.892\text{IVV} + 0.115\text{ID} - 0.172\text{IVCA} - 0.327\text{IGI} + 4.697\text{IAA}$ IICA = prekybos gautinų sumų surinkimo rodiklis; IMB = bendrojo pelno rodiklis; ICA = turto kokybės rodiklis; IVV = apyvartos kitimo rodiklis; ID = nusidėvėjimo rodiklis; IVCA = rodiklis, rodantis bendrųjų administracinių išlaidų ir apyvartos santykį; IGI = įsiskolinimo rodiklis; IAA = rodiklis, rodantis visų įsipareigojimų ir viso turto santykį. Kritinė reikšmė: -2.22. Tyrimas atliktas remiantis šešių Bukarešto vertybinių popierių biržoje kotiruojamų bendrovių finansinėmis ataskaitomis. Rezultatai parodė, kad modelis gali nustatyti apgaulės riziką įmonėse.
N. M. Zaki (2017)	Analizuojamas apgaulės trikampio modelio ir apgaulės rombo modelio tinkamumo skirtumą vertinant apgaulingos finansinės atskaitomybės tikimybę.	Apgaulės trikampis ir apgaulės rombas	Autoriaus atlikto empirinio tyrimo rezultatai, kurių metu buvo vertinamos apgaulingos finansinės ataskaitos Egipto vertybinių popierių kotiruojamose įmonėse, parodė, kad „apgaulės rombo“ naudojimas nustatant apgaulę finansinėse ataskaitose, yra tinkamesnis nei „apgaulės trikampio“ modelis. Autorius pabrėžia, kad visų keturių sąlygų - paskatos, galimybės, pateisinimo ir sugebėjimų – poveikis apgaulės pasireiškimo požiūriu yra reikšmingas.
M. Pazarskis, G. Drogalas, K. Baltzi (2017)	Sudaryti modelį, nustatantį apgaulę finansinėse ataskaitose.	Analitinė procedūra remiantis santykiniais finansiniais rodikliais	Autoriai analizavo 2008-2015 m. apgaulingas ir neapgaulingas finansines ataskaitas Graikijos listinguojamų įmonių akcijų biržoje. Tyrimas buvo atliktas naudojant trisdešimt santykinių rodiklių, apimančių įmonių dydžio rodiklius ir pelningumo, likvidumo, kapitalo struktūros bei pinigų srautų rodiklius. Remiantis analizuotomis ataskaitomis autoriai sukūrė modelį, prognozuojantį apgaulės buvimą pagal finansinių ataskaitų rodiklius. Autoriai nurodo, kad modelio tikslumas yra 90 proc. ir jis veiksmingai aptinka apgaulę finansinėse ataskaitose.
T. J. Mock, R. P. Srivastava, A. M. Wright (2017)	Nagrinėjama, kaip auditoriai atlieka apgaulės rizikos vertinimą, taikydami tradicinį ir išskaidytą metodą.	Klasikinis audito rizikos modelis ir išskaidytas apgaulės rizikos modelis	Autorius atliko eksperimentą, kuriame patyrusių auditorių iš didžiųjų keturių audito įmonių (<i>Big4</i>) buvo prašoma įvertinti riziką naudojant klasikinį audito rizikos modelį ir išskaidytą modelį apgaulės įvertinimui (modelį, pasiūlytą R. P. Srivastava et al., 2009). Rezultatai parodė, kad apgaulės modelio naudojimas reikšmingai padidina auditoriaus jautrumą sukčiavimo rizikos lygio skirtumams nustatyti.
S. Apriliana, L. Augustina (2017)	Išanalizuoti apgaulės penkiakampio sukčiavimo modelio naudojimą, nustatant apgaulės finansinėse ataskaitose.	Apgaulės penkiakampio modelis	Apgaulės penkiakampio teorija yra paremta apgaulės trikampiu ir rombu, prie šių modelių elementų pridedant penktąjį - arogancijos elementą. Autorių atlikto tyrimo rezultatai rodo, kad nestabili finansinė būklė, įmonių audito kokybė ir generalinio direktoriaus arogancijos lygis gali turėti įtakos apgaulingos finansinės atskaitomybės atsiradimui.
G. Bhavani, C. T. Amponsah (2017)	Palyginti du apgaulės nustatymo modelius (Beneish M-įverčių ir Altman Z-įverčių modeliai).	„Beneish“ modelis ir „Altman“ modelis	Rezultatai parodė, kad nors Beneish M-įverčių modelis neaptiko apgaulės, tačiau Altman Z-įverčių modelis parodė apgaulių buvimą finansinėse ataskaitose. Nors Beneish M-įverčių modelis yra labai populiarus prognozuojant apgaulingas finansines ataskaitas, šio tyrimo rezultatai neparodė jo veiksmingumo.
M. Mohammadi, S. Yazdani, M. et al. (2020)	Palyginti penkių populiarių statistikos ir mašininio mokymosi modelių rezultatus nustatant sukčiavimą finansinėse ataskaitose.	Bajeso tinklas (<i>angl. Bayesian network</i>), diskriminantų analizė (<i>angl. discriminant analysis</i>), logistinė regresinė (<i>angl. logistic regression</i>), dirbtinis neuroninis tinklas (<i>angl. artificial neural network</i>), palaikymo vektorių algoritmas (<i>angl. support vector machine</i>)	Iš 19 modeliuose naudojamų veiksnių tik devyni yra parenkami ir naudojami analizuotose penkiuose algoritmuose: darbuotojų produktyvumas, gautinų sumų ir pardavimų santykis, skolos ir nuosavo kapitalo santykis, atsargų ir pardavimų santykis, pardavimų ir viso turto santykis, kapitalo grąža, pardavimų grąža, įsipareigojimų ir palūkanų sąnaudų santykis, turto ir įsipareigojimų santykis.

Šaltinis: sudaryta autorės

4 PRIEDAS. Veiklos tęstinumo rizikos nustatymo ir vertinimo metodai

Šaltinis	Tyrimas	Metodas	Rezultatai
H. C. Kon, L. N. Kollough (1990)	Veiklos tęstinumo vertinimo modelio sudarymas.	Kelių diskriminantų analizė (<i>angl. Multiple discriminant analysis</i>).	Autoriai sukūrė žlugimo prognozavimo modelį, priimant sprendimus dėl veiklos tęstinumo vertinimo. Jame veiklos tęstinumo problemos (Z) apskaičiuojamos remiantis šiais rodikliais: kritinis likvidumo rodiklis (X_1), nepaskirstyto pelno ir viso turto santykis (X_2), pelnas vienai akcijai (X_3) ir dividendai vienai akcijai (X_4). Modelio išraiška: $Z = -1.2601 + 0.8701X_1 + 2.1981X_2 + 0.1184X_3 + 0.8960X_4$ Kritinė reikšmė: 0. Modelio tikslumas nustatant veiklos tęstinumo problemas: 88.25%.
D. Cormier, M. Magnan, B. Morard (1995)	Veiklos tęstinumo vertinimo modelio sudarymas.	Tiesinė diskriminacinė analizė (<i>angl. linear discriminant analysis</i>), logistinė regresija (<i>angl. logistic regression</i>) ir rekursinis skaidymas (<i>angl. recursive partitioning</i>)	Autoriai nurodo, kad diskriminacinė analizė yra tiksliausias metodas iš šių trijų. Modelių tikslumas nustatant veiklos tęstinumo problemas: tiesinė diskriminacinė analizė 76.80%, logistinė regresija 76.40% ir rekursinis skaidymas 74.8%.
B. P. Foster, T. J. Ward, J. Woodroof (1998)	Paskolų įsipareigojimų nevykdymo ir kovenantų pažeidimai vertinant bankroto rizika.	Logistinė analizė	Paskolų įsipareigojimų nevykdymas ir kovenantų pažeidimai yra reikšmingi bankroto nustatymo veiksniai.
M. J. Lenard, P. Alam, D. Booth, G. Madey (2001)	Veiklos tęstinumo vertinimo modelio sudarymas.	Hibridinė sistema (<i>angl. hybrid system</i>)	Pasiūlyta hibridinė veiklos tęstinumo įvertinimo sistema, apjungianti du modelius: ekspertų sistemą (<i>angl. expert system</i>) ir M diskriminacinį modelį (<i>angl. M-estimator discriminant model</i>). Sudarant diskriminacinį modelį naudoti šie kiekybiniai rodikliai: trumpalaikis turtas/trumpalaikiai įsipareigojimai, grynoji vertė/įsipareigojimai, ilgalaikiai įsipareigojimai/turtas, įsipareigojimai/turtas, blogos žinios apie skolas. Naudojantis ekspertų sistema nustatyta rizikos įvertinimo taškų sistema. Modelio tikslumas nustatant veiklos tęstinumo problemas: 88.5% – 90.4%.
N. Kuruppu, F. Laswad, P. Oyelere (2002)	Įmonių likvidavimo ir bankroto modelių efektyvumas nustatant įmonės likvidavimą.	„Altman modelis“ ir diskriminantų analizė (<i>angl. discriminant analysis</i>)	Altman modelis teisingai nustato nesėkmingas įmones 41% tikslumu ir sėkmingas įmones 54% tikslumu. Naudodami diskriminantų analizę autoriai sudarė bankroto numatymo modelį, kurio išraiška yra ši: $Z = -2.786 + 3.298X_1 - 3.920X_2 + 0.163X_3 - 2.671X_4 + 5.030X_5 + 3.654X_6 - 0.119X_7 + 0.023X_8 + 0.005X_9 - 0.002X_{10} - 0.425X_{11} + 1.727X_{12}$ X_1 – pardavimai/materialusis turtas; X_2 – likvidus turtas/turtas; X_3 – trumpalaikis turtas/trumpalaikiai įsipareigojimai; X_4 – pardavimai/vidutinis turtas; X_5 – grynosios pajamos/vidutinis turtas; X_6 – įsipareigojimai/turtas; X_7 – grynosios pajamos/akcininkų lėšos; X_8 – apyvartinis kapitalas/pardavimai; X_9 – pardavimai/vidutinės gautinos sumos; X_{10} – pardavimai/vidutinis apyvartinis kapitalas; X_{11} – grynosios pajamos/įsipareigojimai; X_{12} – akcininkų lėšos/turtas Modelis teisingai nustato nesėkmingas įmones 92% tikslumu ir sėkmingas įmones 36% tikslumu.
J. L. Bellovary, D. E. Giacomino, M. D. Akers (2007)	Veiklos tęstinumo numatymo studijų apžvalga.	-	Daugialypė diskriminacinė analizė (<i>angl. multivariate discriminant analysis</i>), logito analizė (<i>angl. logit analysis</i>), probito analizė (<i>angl. probit analysis</i>) ir neuroniniai tinklai (<i>angl. neural networks</i>) yra pagrindiniai metodai, kurie buvo naudojami kuriant veiklos tęstinumo nustatymo modelius.

I. Prayanthi, N. G. C. Kakunsi (2017)	Nustatyti, ar Altman modelio prognozės turi įtakos auditoriaus nuomonei dėl įmonės veiklos tęstinumo.	„Altman“ modelis ir „Altman“ modelis, pritaikytas gamybos įmonėms	<p>Altman modelio išraiška: $Z = 1,2Z_1 + 3,3Z_3 + 1,4Z_2 + 0,6Z_4 + 0,999Z_5$ Jei Z vertė yra mažesnė nei 1,81 - didelė bankroto rizika, kai Z vertė yra nuo 1,81 iki 2,99 - bankroto rizika, Z vertė viršija 2,99 – nėra bankroto rizikos.</p> <p>Pataisyta modelio, pritaikyto gamybos įmonės, išraiška: $Z = 0,71Z_1 + 3,107Z_3 + 0,874Z_2 + 0,420Z_4 + 0,998Z_5$ Jei Z vertė yra mažesnė nei 1,23 - didelė bankroto rizika, kai Z vertė yra nuo 1,23 iki 2,90 - bankroto rizika, Z vertė viršija 2,90 – nėra bankroto rizikos.</p> <p>Z_1 = apyvartinis kapitalas / visas turtas; Z_2 = nepaskirstytasis pelnas / visas turtas; Z_3 = pajamos prieš palūkanas ir mokesčius / visas turtas; Z_4 = rinkos kapitalizacija / skolos balansinė vertė; Z_5 = pardavimai / visas turtas.</p> <p>Logistinės regresijos analizės rezultatai parodė, kad tyrimo laikotarpiu (2012–2014 m.) modelio tikslumas yra nuo 86,4% iki 93,2%. Autoriai nustatė, kad kuo Altman modelis prognozuoja didesnę įmonės saugumą, tuo mažesnė tikimybė, kad auditorius išleis nuomonę su veiklos tęstinumo pabrėžimu.</p>
M. Wojcik – Jurkiewicz, M. Karczewska (2019)	Veiklos tęstinumo vertinimas naudojant diskriminacinius modelius.	D. Hadasik, J. Gajdka, D. Stos ir M. Hamrol bankroto prognozavimo modeliai	<p>Diskriminacinė analizė (<i>angl. discriminative analysis</i>) įvertinant įmonės veiklos tęstinumo problemas yra vienas patikimiausių metodų.</p> <p>Autoriai pritaikė tris bankroto prognozavimo modelius, kuriuos pasiūlė D. Hadasik, J. Gajdka, D. Stos ir M. Hamrol:</p> <p><i>D. Hadasik modelio išraiška:</i> $D(W) = 0,365425W_1 - 0,765526W_2 - 2,40435W_5 + 1,59079W_7 + 0,00230258W_9 + 0,0127826W_{12} + 2,36261$ W_1 - trumpalaikis turtas / trumpalaikiai įsipareigojimai; W_2 - (trumpalaikis turtas - atsargos) / trumpalaikiai įsipareigojimai; W_5 - įsipareigojimai / turtas; W_7 - apyvartinis kapitalas / įsipareigojimai; W_9 - gautinos sumos * 365 dienos / pardavimo pajamos; W_{12} - atsargos * 365 dienos / pardavimo pajamos Kritinė reikšmė: 0.</p> <p><i>J. Gajdka, D. Stos modelio išraiška:</i> $Z = 0,7732059 - 0,0856425X_1 + 0,0007747X_2 + 0,9220985X_3 + 0,6535995X_4 - 0,594687X_5$ X_1 - pardavimo pajamos / vidutinis metinis bendras turtas; X_2 – vidutiniai metiniai trumpalaikiai įsipareigojimai * 360 / pardavimo savikaina; X_3 - grynas pelnas / vidutinis metinis bendras turtas; X_4 - bendrasis pelnas / gryniosios pardavimo pajamos; X_5 - visi įsipareigojimai / grynas turtas Kritinė reikšmė: 0,45.</p> <p><i>M. Hamrol modelio išraiška:</i> $Z = 3,562X_1 + 1,588X_2 + 4,288X_3 + 6,719X_4 - 2,368$ X_1 - grynas rezultatas / visas turtas; X_2 - (trumpalaikis turtas - atsargos) / trumpalaikiai įsipareigojimai; X_3 – nuosavas kapitalas / visas turtas; X_4 - finansiniai rezultatai iš pardavimų / pardavimo pajamos Kritinė reikšmė: 0.</p>
D. Zdošek, T. Jagrič, I. Kolar (2021)	Sudaryti veiklos tęstinumo prognozavimo modelį Slovėnijos įmonėms.	Logistinė regresija	<p>Įmonės, kurioms pareikštos auditoriaus nuomonės su veiklos tęstinumo pabrėžimu, turi didesnę įsiskolinimą (blogesnę finansinę struktūrą), mažesnę likvidumą ir efektyvumą, bei prastesnę pelningumą palyginti su tomis įmonėmis, kurioms pareikštos nuomonės be pabrėžimo.</p> <p>Autoriai sukūrė veiklos tęstinumo prognozės modelį remiantis logistine regresija ir nustatė, kad šie veiksniai turi įtakos auditoriaus nuomonės pareiškimui dėl veiklos tęstinumo: audito sezonas (<i>angl. auditor's busy season</i>), išvados vėlavimo laikas, įmonės amžius, įmonės einamųjų metų nuostolis, finansavimo rodiklis, turto apyvartumas, trumpalaikių įsipareigojimų apyvartumas, trumpalaikio turto rodiklis, grynųjų pinigų rodiklis, turto graža.</p>

Šaltinis: sudaryta autorės

5 PRIEDAS. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo tyrimo anketa

Gerbiamas Auditoriaus,

esu Mykolo Romerio Universiteto Viešojo valdymo ir verslo fakulteto veiklos audito magistrantūros studijų studentė Deimantė Žukauskaitė ir rašau magistro baigiamąjį darbą tema „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas finansinių ataskaitų audito požiūriu“. Šiuo tikslu atliekamas tyrimas, kurio siekiama išsiaiškinti Lietuvos auditorių patirtį vertinant reikšmingo iškraipymo riziką ir nustatyti veiksnius, turinčius įtakos reikšmingo iškraipymo rizikos lygiui. Jūsų nuomonė labai svarbi vertinant šiuos klausimus.

Surinktą duomenų anonimiškumas garantuojamas, atsakymai į klausimus bus analizuojami tik apibendrinta forma. Jūsų nuomonę atitinkančio atsakymo variantą(-us) pažymėkite tam skirtame kvadratėlyje arba įrašykite atsakymą tam skirtoje vietoje. Maloniai prašome atlikti apklausą iki 2021 m. lapkričio 19 d.

Nuoširdžiai dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą.

1. Kokius komponentus vertinate atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą? (keli galimi atsakymai)

- Įgimta rizika
- Kontrolės rizika
- Kita

2. Kokia metodika naudojate atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą?

- Audito įmonių tinklo, kuriam priklausome, metodika
- Savo sukurta metodika
- Kita

3. Reikšmingo iškraipymo riziką ir jos komponentus vertinate:

- Kokybiškai (maža, vidutinė, didelė ar pan.)
- Kiekybiškai (10%, 50% ir pan.)
- Kiekybiškai ir kokybiškai (10% - maža, 50%- vidutinė ir pan.)
- Kita

4. Koki(-)ais pasireiškimo lygmeniu(-imis) vertinate reikšmingo iškraipymo riziką? (keli galimi atsakymai)

- Finansinių ataskaitų
- Ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidimų
- Konkretaus tvirtinimo
- Kita

5. Ar, jūsų nuomone, lentelėje pateikiami veiksniai turi būti apsvarstomi atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą? Nurodykite savo nuomonę, pasirinkdami atsakymą nuo 1 (visiškai nesutinku) iki 5 (visiškai sutinku).

	Visiškai nesutinku (1)	Nesutinku (2)	Nei sutinku, nei nesutinku (3)	Sutinku (4)	Visiškai sutinku (5)
Kliento verslo ir ūkio šakos specifika (pvz. Ciklinė, besivystanti ar mažėjanti ūkio šaka; naujų produktų ar paslaugų siūlymas; įėjimas į naują rinką; naujai įkurta įmonė; gamybinio proceso sudėtingumas; oro sąlygų pokyčiai, turintys įtakos įmonės produktų paklausai ar žaliavų prieinamumui ir kt.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vadovybės sąžiningumas, reputacija ir patirtis (pvz. Nepakankamas valdymas, prasta vadovo reputacija, patirties ir žinių stoka valdant; pokyčiai vadovybėje.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vadovybės motyvacija ir spaudimas (pvz. Neįprastas spaudimas vadovybei pasiekti numatytus rezultatus; premijų išmokėjimo tvarka, priklausanti tik nuo finansinių rezultatų.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius (pvz. Didelis skaičius reikšmingų operacijų)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas (pvz. Sąskaitų likučių sumų įvertinimas apima didelį neapibrėžtumą; sąskaitų likučiui nustatyti naudojami sudėtingi skaičiavimai; bylinėjimasis ir iš jo kylantys neapibrėžti įsipareigojimai.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Operacijų pobūdis (pvz. Neįprastos ir sudėtingos operacijos; didelis operacijų skaičius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Turto įmlumas pasisavinimui ar praradimui (pvz. Turtas gali būti lengvai pavagiamas arba pasisavinamas.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Įmonės veiklos tęstinumas (pvz. Apyvartinių lėšų trūkumas reikalingas įmonės veiklai tęsti; svarbių klientų praradimas; ribotos finansavimo galimybės; nuostolinga veikla; finansinių rodiklių, numatytų sutartyse, nesilaikymas.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ankstesnių metų audito rezultatai (pvz. Praeityje nustatyta iškraipymų; įmonės vadovybė nėra linkusi koreguoti iškraipymų.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Patirtis audituojant klientą (pvz. Pirmų metų auditas; ankstesniais metais įmonė nebuvo audituojama.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vadovybės struktūra (pvz. Vieno asmens dominavimas valdyje.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Darbuotojų kaita ir patirtis (pvz. Personalo, atsakingo už apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, patirties trūkumas; pagrindinių personalo darbuotojų dažna kaita.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Apskaitos politika (pvz. Pokyčiai apskaitos politikoje; ankstesni nesutarimai su vadovybe dėl pasirinktos apskaitos politikos ir jos taikymo.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Susijusios šalys (pvz. Reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis; sandoriai sudaromi ne ištiesios rankos principu.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rizikos vertinimas (pvz. Įmonė neturi proceso, nustatančio verslo rizikas, kurios gali kilti, siekiant įmonės tikslų.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kontrolės veiksmai (pvz. Nenumatyti kontrolės veiksmai, kaip atsakas į rizikas. Nustatyti nepakankami kontrolės veiksmai, padedantys kontroliuoti rizikas.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Informacinė sistema ir informavimas (pvz. Įrašai ūkinėms operacijoms registruoti atliekami ranka; nepatikima apskaitos programa; dideli ir spartūs informacinių sistemų pokyčiai; nepakankamas vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų keitimasis informacija.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kontrolės priemonių stebėseną (pvz. Neatliekamas kontrolės priemonių veikimo efektyvumo vertinimas.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ekonominiai-politiniai veiksniai (pvz. Nestabili šalies ekonominė padėtis; įmonės rezultatai labai priklauso nuo išorinių veiksnių pokyčių; didelė konkurencija rinkoje; politiniai suvaržymai)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Technologiniai procesai (pvz. Naujų technologijų naudojimas, sparti technologinė pažanga.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Teisinis reguliavimas (pvz. Įmonės veikla griežtai reguliuojama; Priežiūros ar vyriausybės institucijų susidomėjimas įmonės veikla.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz. Neįprasti/mažai tikėtini pokyčiai sąskaitų likučiuose.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6. Ar atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą apsvarstote kitus veiksnius?

- Taip
- Ne

7. Jei TAIP, nurodykite, kokius veiksnius apsvartote:

8. Ar, jūsų nuomone, reikšmingo iškraipymo rizikos, galinčios pasireikšti dėl apgaulės, vertinimui bendroje audito praktikoje reikėtų skirti daugiau dėmesio?

- Taip
 Ne

9. Jei NE, nurodykite priežastis:

10. Ar manote, kad: (keli galimi atsakymai)

- Apgaulę nustatyti yra sudėtinga
 Rizika neaptikti apgaulės yra didesnė už riziką neaptikti dėl klaidų atsiradusių reikšmingų iškraipymų
 Vertinant apgaulę apsvarstomas ją lemiančios sąlygos (spaudimas, galimybės, pateisinimas) yra nesujusios su klaidų atsiradimu
 Apgaulės rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms
 Kita

11. Ar, jūsų nuomone, lentelėje pateikiami į apgaulės nustatymą nukreipti veiksniai/apgaulės atsiradimo sąlygos turi būti apsvartomi atliekant apgaulės rizikos vertinimą? Nurodykite savo nuomonę, pasirinkdami atsakymą nuo 1 (visiškai nesutinku) iki 5 (visiškai sutinku).

	Visiškai nesutinku (1)	Nesutinku (2)	Nei sutinku, nei nesutinku (3)	Sutinku (4)	Visiškai sutinku (5)
Skatinimas/spaudimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Galimybės	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Požūris/racionalizavimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz. neįprastos tendencijos)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12. Ar atliekant apgaulės rizikos vertinimą apsvartote kitus į apgaulės nustatymą nukreiptus veiksnius?

- Taip
 Ne

13. Jei TAIP, nurodykite, kokius veiksnius apsvartote:

14. Ar, jūsų nuomone, veiklos tęstinumo rizikos vertinimui bendroje audito praktikoje reikėtų skirti daugiau dėmesio?

- Taip
 Ne

15. Jei NE, nurodykite priežastis:

16. Ar manote, kad: (keli galimi atsakymai)

- Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas yra susijęs su neapibrėžtumu
 Veiklos tęstinumo rizikos vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą
 Veiklos tęstinumo rizika gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms
 Kita

17. Ar, jūsų nuomone, lentelėje pateikiami veiksniai turi būti apsvartomi atliekant veiklos tęstinumo rizikos vertinimą? Nurodykite savo nuomonę, pasirinkdami atsakymą nuo 1 (visiškai nesutinku) iki 5 (visiškai sutinku).

	Visiškai nesutinku (1)	Nesutinku (2)	Nei sutinku, nei nesutinku (3)	Sutinku (4)	Visiškai sutinku (5)
Apyvartinių lėšų trūkumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ribotos finansavimo galimybės	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Įmonės sutartinių įsipareigojimų klientams ir/ar kreditoriams nevykdymas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Paskolų įsipareigojimų ir/ar kovenantų nevykdymas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vadovybės ketinimai dėl įmonės veiklos nutraukimo ar likvidavimo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pagrindinių vadovų netekimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pagrindinės rinkos, kliento (-ų), frančizės, licencijos ar tiekėjo (-ų) netekimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sunkumai dėl darbuotojų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Itin sėkmingo konkurento atsiradimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kapitalo ar kitų teisės aktų reikalavimų nesilaikymas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Reikšmingi teisiniai ginčai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Įstatymų ar kitų teisės aktų pokyčiai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Reikšmingi nuostoliai iš veiklos arba reikšmingas turto, naudojamo pinigų srautams kurti, vertės sumažėjimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Neįgiami pagrindinės veiklos pinigų srautai, pateikiami istorinėse arba perspektyvinėse finansinėse ataskaitose	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grynojo įsipareigojimo arba grynojo trumpalaikio įsipareigojimo pozicija	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kitų finansinių rodiklių analizės rezultatai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

18. Ar atliekant veiklos tęstinumo rizikos vertinimą apsvaustote kitus į šios rizikos nustatymą nukreiptus veiksnus?

- Taip
- Ne

19. Jei TAIP, nurodykite, kokius veiksnus apsvaustote:

20. Ar, jūsų nuomone, reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimui bendroje audito praktikoje reikėtų skirti daugiau dėmesio?

- Taip
- Ne

21. Jei NE, nurodykite priežastis:

22. Ar manote, kad: (keli galimi atsakymai)

- Kuo aukštesnis neapibrėžtumo lygis, tuo didesnė klaidos rizika
- Reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimas gali atskleisti vadovybės šališkumą
- Reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su apskaitiniais įverčiais, gali turėti paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms
- Kita

23. Ar, jūsų nuomone, lentelėje pateikiami veiksniai turi būti apsvaustomi atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimą? Nurodykite savo nuomonę, pasirinkdami atsakymą nuo 1 (visiškai nesutinku) iki 5 (visiškai sutinku).

	Visiškai nesutinku (1)	Nesutinku (2)	Nei sutinku, nei nesutinku (3)	Sutinku (4)	Visiškai sutinku (5)
Neapibrėžtumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sudėtingumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vadovybės subjektyvumas, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Finansinių atskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių pasikeitimas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Duomenų ir prielaidų suderinamumas su tais apskaitiniais įverčiais, kurie taikomi kituose apskaitiniuose įverčiuose ar įmonės verslo srityse	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Įmonė ir jos aplinka (naujo tipo operacijos; pasikeitė operacijų sąlygos; įvyko naujų įvykių ar atsirado naujų sąlygų)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų peržiūra arba pakartotinis įvertinimas (retrospektyvi peržiūra)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Įmonės vidaus kontrolės sistema	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

24. Ar atliekant reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, vertinimą apsvaustote kitus į šios rizikos nustatymą nukreiptus veiksnus

- Taip
- Ne

25. Jei TAIP, nurodykite, kokius veiksnus apsvaustote:

26. Koks jūsų amžius?

- Iki 25 metų
- Nuo 26 iki 35 metų
- Nuo 36 iki 45 metų
- Virš 46 metų

27. Kokia jūsų darbo patirtis atliekant finansinių ataskaitų auditus?

- Iki 5 metų
- Nuo 6 iki 10 metų
- Nuo 11 iki 15 metų
- Virš 16 metų

28. Kiek vidutiniškai auditų atliekate per metus?

- Iki 10
- Nuo 11 iki 20
- Nuo 21 iki 30
- Virš 31

29. Kokioje audito įmonėje dirbate?

- Didžiojo ketveto audito įmonė (PwC, Deloitte, Ernst & Young, KPMG)
- Ne didžiojo ketveto audito įmonė
- Kita

6 PRIEDAS. Respondentams pateikti reikšmingo iškraipymo riziką ir specifines rizikas lemiantys veiksniai

VEIKSNIAI
Reikšmingo iškraipymo rizika
Vadovybės sąžiningumas, reputacija ir patirtis (pvz. nepakankamas valdymas, prasta vadovo reputacija, patirties ir žinių stoka valdant; pokyčiai vadovybėje)
Vadovybės motyvacija ir spaudimas (pvz. neįprastas spaudimas vadovybei pasiekti numatytus rezultatus; premijų išmokėjimo tvarka, priklausanti tik nuo finansinių rezultatų)
Kliento verslo ir ūkio šakos specifika (pvz. ciklinė, besivystanti ar mažėjanti ūkio šaka; naujų produktų ar paslaugų siūlymas; jėgimas į naują rinką; naujai įkurta įmonė; gamybinio proceso sudėtingumas; oro sąlygų pokyčiai, turintys įtakos įmonės produktų paklausai ar žaliavų prieinamumui ir kt.)
Sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas (pvz. sąskaitų likučių sumų įvertinimas apima didelį neapibrėžtumą; sąskaitų likučiai nustatyti naudojami sudėtingi skaičiavimai; bylinėjimasis ir iš jo kylantys neapibrėžti įsipareigojimai)
Įmonės veiklos tęstinumas (pvz. apyvartinių lėšų trūkumas reikalingas įmonės veiklai tęsti; svarbių klientų praradimas; ribotos finansavimo galimybės; nuostolinga veikla; finansinių rodiklių, numatytų sutartyse, nesilaikymas)
Kontrolės veiksmai (pvz. nenustatyti kontrolės veiksmai, kaip atsakas į rizikas. Nustatyti nepakankami kontrolės veiksmai, padedantys kontroliuoti rizikas)
Informacinė sistema ir informavimas (pvz. įrašai ūkinėms operacijoms registruoti atliekami ranka; nepatikima apskaitos programa; dideli ir spartūs informacinių sistemų pokyčiai; nepakankamas vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų keitimasis informacija)
Operacijų pobūdis (pvz. neįprastos ir sudėtingos operacijos; didelis operacijų skaičius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje)
Ankstesnių metų audito rezultatai (pvz. praeityje nustatyta iškraipymų; įmonės vadovybė nėra linkusi koreguoti iškraipymų)
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz. neįprasti/maži tikėtini pokyčiai sąskaitų likučiuose)
Ekonominiai-politiniai veiksniai (pvz. nestabili šalies ekonominė padėtis; įmonės rezultatai labai priklauso nuo išorinių veiksnių pokyčių; didelė konkurencija rinkoje; politiniai suvaržymai)
Turto imlumas pasisavinimui ar praradimui (pvz. turtas gali būti lengvai pavogiamas arba pasisavinamas)
Apskaitos politika (pvz. pokyčiai apskaitos politikoje; ankstesni nesutarimai su vadovybė dėl pasirinktos apskaitos politikos ir jos taikymo)
Sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius (pvz. didelis skaičius reikšmingų operacijų)
Patirtis audituojant klientą (pvz. pirmų metų auditas; ankstesniais metais įmonė nebuvo audituojama)
Darbuotojų kaita ir patirtis (pvz. personalo, atsakingo už apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, patirties trūkumas; pagrindinių personalo darbuotojų dažna kaita)
Susijusios šalys (pvz. reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis; sandoriai sudaromi ne ištiestos rankos principu)
Technologiniai procesai (pvz. naujų technologijų naudojimas, sparti technologinė pažanga)
Teisinis reguliavimas (pvz. įmonės veikla griežtai reguliuojama; Priežiūros ar vyriausybės institucijų susidomėjimas įmonės veikla)
Vadovybės struktūra (pvz. vieno asmens dominavimas valdyme)
Kontrolės priemonių stebėseną (pvz. neatliekamas kontrolės priemonių veikimo efektyvumo vertinimas)
Rizikos vertinimas (pvz. įmonė neturi proceso, nustatančio verslo rizikas, kurios gali kilti, siekiant įmonės tikslų)
Apgaulės rizika
Skatinimas/spaudimas
Galimybės
Požiūris/racionalizavimas
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz. neįprastos tendencijos)
Veiklos tęstinumo rizika
Vadovybės ketinimai dėl įmonės veiklos nutraukimo ar likvidavimo
Paskolų įsipareigojimų ir/ar kovenantų nevykdymas
Apyvartinių lėšų trūkumas
Įmonės sutartinių įsipareigojimų klientams ir/ar kreditoriams nevykdymas
Neigiami pagrindinės veiklos pinigų srautai, pateikiami istorinėse arba perspektyvinėse finansinėse ataskaitose
Grynojo įsipareigojimo arba grynojo trumpalaikio įsipareigojimo pozicija

VEIKSNIAI
Veiklos tęstinumo rizika
Grynojo įsipareigojimo arba grynojo trumpalaikio įsipareigojimo pozicija
Reikšmingi nuostoliai iš veiklos arba reikšmingas turto, naudojamo pinigų srautams kurti, vertės sumažėjimas
Kapitalo ar kitų teisės aktų reikalavimų nesilaikymas
Ribotos finansavimo galimybės
Pagrindinės rinkos, kliento (-ų), frančizės, licencijos ar tiekėjo (-ų) netekimas
Kitų finansinių rodiklių analizės rezultatai
Reikšmingi teisiniai ginčai
Itin sėkmingo konkurento atsiradimas
Įstatymų ar kitų teisės aktų pokyčiai
Pagrindinių vadovų netekimas
Sunkumai dėl darbuotojų
Apskaitinių įverčių rizika
Sudėtingumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu
Neapibrėžtumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu
Duomenų ir prielaidų suderinamumas su tais apskaitiniais įverčiais, kurie taikomi kituose apskaitiniuose įverčiuose ar įmonės verslo srityse
Vadovybės subjektyvumas, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu
Jautrumas iškreipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės
Ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų peržiūra arba pakartotinis įvertinimas (retrospektyvi peržiūra)
Įmonės vidaus kontrolės sistema
Finansinių atskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių pasikeitimas
Įmonė ir jos aplinka (naujo tipo operacijos; pasikeitė operacijų sąlygos; įvyko naujų įvykių ar atsirado naujų sąlygų)
Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai

Šaltinis: sudaryta autorės

7 PRIEDAS. Demografinių rodiklių dažnių lentelės

27) Kokia jūsų darbo patirtis atliekant finansinių ataskaitų auditus?						
		Iki 5 metų	Nuo 6 iki 10 metų	Nuo 11 iki 15 metų	Virš 16 metų	Total
26) Koks jūsų amžius?	Iki 25 metų	1	0	0	0	1
	Nuo 26 iki 35 metų	5	13	3	0	21
	Nuo 36 iki 45 metų	0	13	15	7	35
	Virš 46 metų	1	2	5	17	25
Total		7	28	23	24	82
28) Kiek vidutiniškai auditų atliekate per metus?						
		Iki 10	Nuo 11 iki 20	Nuo 21 iki 30	Virš 31	Total
26) Koks jūsų amžius?	Iki 25 metų	0	0	0	1	1
	Nuo 26 iki 35 metų	0	2	14	5	21
	Nuo 36 iki 45 metų	2	7	16	10	35
	Virš 46 metų	3	10	7	5	25
Total		5	19	37	21	82
29) Kokioje audito įmonėje dirbate?						
		Didžiojo ketverto audito įmonė	Ne didžiojo ketverto audito įmonė	Total		
26) Koks jūsų amžius?	Iki 25 metų	1	0	1		
	Nuo 26 iki 35 metų	15	6	21		
	Nuo 36 iki 45 metų	21	14	35		
	Virš 46 metų	1	24	25		
Total		38	44	82		
27) Kokia jūsų darbo patirtis atliekant finansinių ataskaitų auditus?						
		Iki 5 metų	Nuo 6 iki 10 metų	Nuo 11 iki 15 metų	Virš 16 metų	Total
29) Kokioje audito įmonėje dirbate?	Didžiojo ketverto audito įmonė	3	17	10	8	38
	Ne didžiojo ketverto audito įmonė	4	11	13	16	44
Total		7	28	23	24	82
28) Kiek vidutiniškai auditų atliekate per metus?						
		Iki 10	Nuo 11 iki 20	Nuo 21 iki 30	Virš 31	Total
29) Kokioje audito įmonėje dirbate?	Didžiojo ketverto audito įmonė	1	2	21	14	38
	Ne didžiojo ketverto audito įmonė	4	17	16	7	44
Total		5	19	37	21	82

Šaltinis: sudaryta autorės

8 PRIEDAS. Likerto skalės patikimumo įvertinimas

Scale: ALL VARIABLES (Reikšmingo iškraipymo rizika)				Scale: ALL VARIABLES (Veiklos tęstinumo rizika)			
Case Processing Summary				Case Processing Summary			
		N	%			N	%
Cases	Valid	82	100.0	Cases	Valid	82	100.0
	Excluded ^a	0	0.0		Excluded ^a	0	0.0
	Total	82	100.0		Total	82	100.0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.				a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			
Reliability Statistics - Reikšmingo iškraipymo rizika				Reliability Statistics - Veiklos tęstinumo rizika			
Cronbach's Alpha		N of Items		Cronbach's Alpha		N of Items	
0.871		22		0.715		16	

Scale: ALL VARIABLES (Apgaulės rizika)				Scale: ALL VARIABLES (Apskaitinių įverčių rizika)			
Case Processing Summary				Case Processing Summary			
		N	%			N	%
Cases	Valid	82	100.0	Cases	Valid	82	100.0
	Excluded ^a	0	0.0		Excluded ^a	0	0.0
	Total	82	100.0		Total	82	100.0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.				a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			
Reliability Statistics - Apgaulės rizika				Reliability Statistics - Apskaitinių įverčių rizika			
Cronbach's Alpha		N of Items		Cronbach's Alpha		N of Items	
0.771		4		0.726		10	

Šaltinis: sudaryta autorės

9 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Kliento verslo ir ūkio šakos specifiška (pvz. Ciklinė, besivystanti ar mažėjanti ūkio šaka; naujų produktų ar paslaugų siūlymas; jėgimas į naują rinką; naujai įkurta įmonė; gamybinio proceso sudėtingumas; oro sąlygų pokyčiai, turintys įtakos įmonės produktų paklausai ar žaliavų prieinamumui ir kt).	815.000	1805.000	-0.242	0.809
Vadovybės sąžiningumas, reputacija ir patirtis (pvz. Nepakankamas valdymas, prasta vadovo reputacija, patirties ir žinių stoka valdant; pokyčiai vadovybėje).	785.000	1526.000	-0.591	0.555
Vadovybės motyvacija ir spaudimas (pvz. Neįprastas spaudimas vadovybei pasiekti numatytus rezultatus; premijų išmokėjimo tvarka, priklausanti tik nuo finansinių rezultatų).	806.500	1547.500	-0.346	0.730
Sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius (pvz. Didelis skaičius reikšmingų operacijų)	807.500	1548.500	-0.279	0.780
Sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas (pvz. Sąskaitų likučių sumų įvertinimas apima didelį neapibrėžtumą; sąskaitų likučiui nustatyti naudojami sudėtingi skaičiavimai; bylinėjimasis ir iš jo kylantys neapibrėžti įsipareigojimai).	811.500	1552.500	-0.271	0.787
Operacijų pobūdis (pvz. Neįprastos ir sudėtingos operacijos; didelis operacijų skaičius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje).	833.000	1574.000	-0.031	0.975
Turto imlumas pasisavinimui ar praradimui (pvz. Turtas gali būti lengvai pavogiamas arba pasisavinamas).	777.500	1518.500	-0.575	0.565
Įmonės veiklos tęstinumas (pvz. Apyvartinių lėšų trūkumas reikalingas įmonės veiklai tęsti; svarbių klientų praradimas; ribotos finansavimo galimybės; nuostolinga veikla; finansinių rodiklių, numatytų sutartyse, nesilaikymas).	795.000	1785.000	-0.444	0.657
Ankstesnių metų audito rezultatai (pvz. Praeityje nustatyta iškraipymų; įmonės vadovybė nėra linkusi koreguoti iškraipymų).	822.500	1563.500	-0.140	0.889
Patirtis audituojant klientą (pvz. Pirmų metų auditas; ankstesniais metais įmonė nebuvo audituojama).	831.000	1821.000	-0.049	0.961
Vadovybės struktūra (pvz. Vieno asmens dominavimas valdyme).	823.000	1813.000	-0.126	0.900
Darbuotojų kaita ir patirtis (pvz. Personalo, atsakingo už apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, patirties trūkumas; pagrindinių personalo darbuotojų dažna kaita).	817.000	1558.000	-0.188	0.851
Apskaitos politika (pvz. Pokyčiai apskaitos politikoje; ankstesni nesutarimai su vadovybė dėl pasirinktos apskaitos politikos ir jos taikymo).	802.000	1543.000	-0.351	0.726
Susijusios šalys (pvz. Reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis; sandoriai sudaromi ne ištiesios rankos principu).	697.500	1438.500	-1.350	0.177
Rizikos vertinimas (pvz. Įmonė neturi proceso, nustatančio verslo rizikas, kurios gali kilti, siekiant įmonės tikslų).	794.000	1535.000	-0.406	0.685
Kontrolės veiksmai (pvz. Nenustatyti kontrolės veiksmai, kaip atsakas į rizikas. Nustatyti nepakankami kontrolės veiksmai, padedantys kontroliuoti rizikas).	808.000	1549.000	-0.294	0.769
Informacinė sistema ir informavimas (pvz. Įrašai ūkinėms operacijoms registruoti atliekami ranka; nepatikima apskaitos programa; dideli ir spartūs informacinių sistemų pokyčiai; nepakankamas vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų keitimasis informacija).	829.000	1819.000	-0.073	0.942
Kontrolės priemonių stebėseną (pvz. Neatliekamas kontrolės priemonių veikimo efektyvumo vertinimas).	781.500	1522.500	-0.528	0.597
Ekonominiai-politiniai veiksniai (pvz. Nestabili šalies ekonominė padėtis; įmonės rezultatai labai priklauso nuo išorinių veiksnių pokyčių; didelė konkurencija rinkoje; politiniai suvaržymai)	816.000	1557.000	-0.208	0.835
Technologiniai procesai (pvz. Naujų technologijų naudojimas, sparti technologinė pažanga).	832.000	1822.000	-0.039	0.969
Teisinis reguliavimas (pvz. Įmonės veikla griežtai reguliuojama; Priežiūros ar vyriausybės institucijų susidomėjimas įmonės veikla).	769.000	1510.000	-0.650	0.516
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz. Neįprasti/mažai tikėtini pokyčiai sąskaitų likučiuose).	776.000	1517.000	-0.609	0.543

Šaltinis: sudaryta autorės

10 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Kliento verslo ir ūkio šakos specifika (pvz. Ciklinė, besivystanti ar mažėjanti ūkio šaka; naujų produktų ar paslaugų siūlymas; jėgimas į naują rinką; naujai įkurta įmonė; gamybinio proceso sudėtingumas; oro sąlygų pokyčiai, turintys įtakos įmonės produktų paklausai ar žaliavų prieinamumui ir kt).	763.000	1891.000	-0.691	0.490
Vadovybės sąžiningumas, reputacija ir patirtis (pvz. Nepakankamas valdymas, prasta vadovo reputacija, patirties ir žinių stoka valdant; pokyčiai vadovybėje).	792.500	1920.500	-0.350	0.726
Vadovybės motyvacija ir spaudimas (pvz. Neįprastas spaudimas vadovybei pasiekti numatytus rezultatus; premijų išmokėjimo tvarka, priklausanti tik nuo finansinių rezultatų).	809.000	1937.000	-0.160	0.873
Sąskaitų likučių dydis, ūkinių operacijų skaičius (pvz. Didelis skaičius reikšmingų operacijų).	679.500	1807.500	-1.413	0.158
Sąskaitų likutis ir informacijos atskleidimas (pvz. Sąskaitų likučių sumų įvertinimas apima didelį neapibrėžtumą; sąskaitų likučiui nustatyti naudojami sudėtingi skaičiavimai; bylinėjimasis ir iš jo kylantys neapibrėžti įsipareigojimai).	649.500	1279.500	-1.928	0.054
Operacijų pobūdis (pvz. Neįprastos ir sudėtingos operacijos; didelis operacijų skaičius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje).	795.500	1923.500	-0.283	0.777
Turto įmlumas pasisavinimui ar praradimui (pvz. Turtas gali būti lengvai pavagiamas arba pasisavinamas).	666.000	1794.000	-1.552	0.121
Įmonės veiklos tęstinumas (pvz. Apyvartinių lėšų trūkumas reikalingas įmonės veiklai tęsti; svarbių klientų praradimas; ribotos finansavimo galimybės; nuostolinga veikla; finansinių rodiklių, numatytų sutartyse, nesilaikymas).	718.500	1348.500	-1.135	0.256
Ankstesnių metų audito rezultatai (pvz. Praeityje nustatyta iškraipymų; įmonės vadovybė nėra linkusi koreguoti iškraipymų).	802.500	1432.500	-0.209	0.834
Patirtis audituojant klientą (pvz. Pirmų metų auditas; ankstesniais metais įmonė nebuvo audituojama).	680.000	1808.000	-1.403	0.161
Vadovybės struktūra (pvz. Vieno asmens dominavimas valdyme).	689.000	1817.000	-1.306	0.192
Darbuotojų kaita ir patirtis (pvz. Personalo, atsakingo už apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, patirties trūkumas; pagrindinių personalo darbuotojų dažna kaita).	759.000	1887.000	-0.633	0.527
Apskaitos politika (pvz. Pokyčiai apskaitos politikoje; ankstesni nesutarimai su vadovybė dėl pasirinktos apskaitos politikos ir jos taikymo).	793.500	1921.500	-0.302	0.763
Susijusios šalys (pvz. Reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis; sandoriai sudaromi ne ištiesios rankos principu).	757.000	1885.000	-0.644	0.520
Rizikos vertinimas (pvz. Įmonė neturi proceso, nustatančio verslo rizikas, kurios gali kilti, siekiant įmonės tikslų).	745.000	1873.000	-0.756	0.450
Kontrolės veiksmai (pvz. Nenustatyti kontrolės veiksmai, kaip atsakas į rizikas. Nustatyti nepakankami kontrolės veiksmai, padedantys kontroliuoti rizikas).	809.500	1937.500	-0.138	0.891
Informacinė sistema ir informavimas (pvz. Įrašai ūkinėms operacijoms registruoti atliekami ranka; nepatikima apskaitos programa; dideli ir spartūs informacinių sistemų pokyčiai; nepakankamas vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų keitimasis informacija).	784.500	1912.500	-0.398	0.690
Kontrolės priemonių stebėseną (pvz. Neatliekamas kontrolės priemonių veikimo efektyvumo vertinimas).	764.500	1892.500	-0.567	0.571
Ekonominiai-politiniai veiksniai (pvz. Nestabili šalies ekonominė padėtis; įmonės rezultatai labai priklauso nuo išorinių veiksnių pokyčių; didelė konkurencija rinkoje; politiniai suvaržymai).	807.500	1437.500	-0.157	0.875
Technologiniai procesai (pvz. Naujų technologijų naudojimas, sparti technologinė pažanga).	680.500	1808.500	-1.406	0.160
Teisinis reguliavimas (pvz. Įmonės veikla griežtai reguliuojama; Priežiūros ar vyriausybės institucijų susidomėjimas įmonės veikla).	667.500	1795.500	-1.516	0.130
Finansinių rodiklių analizės rezultatai (pvz. Neįprasti/mažai tikėtini pokyčiai sąskaitų likučiuose).	711.500	1341.500	-1.135	0.256

Šaltinis: sudaryta autorės

11 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp veiklos tęstinumo rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Apyvartinių lėšų trūkumas	779.000	1769.000	-0.650	0.516
Ribotos finansavimo galimybės	822.500	1563.500	-0.141	0.888
Įmonės sutartinių įsipareigojimų klientams ir/ar kreditoriams nevykdymas	788.500	1778.500	-0.511	0.609
Paskolų įsipareigojimų ir/ar kovenantų nevykdymas	835.000	1576.000	-0.011	0.991
Vadovybės ketinimai dėl įmonės veiklos nutraukimo ar likvidavimo	820.000	1810.000	-0.206	0.837
Pagrindinių vadovų netekimas	810.000	1551.000	-0.252	0.801
Pagrindinės rinkos, kliento (-ų), frančizės, licencijos ar tiekėjo (-ų) netekimas	806.000	1547.000	-0.308	0.758
Sunkumai dėl darbuotojų	813.000	1554.000	-0.227	0.820
Itin sėkmingo konkurento atsiradimas	790.500	1531.500	-0.465	0.642
Kapitalo ar kitų teisės aktų reikalavimų nesilaikymas	805.500	1795.500	-0.317	0.751
Reikšmingi teisiniai ginčai	796.500	1786.500	-0.402	0.688
Įstatymų ar kitų teisės aktų pokyčiai	812.000	1553.000	-0.236	0.813
Reikšmingi nuostoliai iš veiklos arba reikšmingas turto, naudojamo pinigų srautams kurti, vertės sumažėjimas	753.500	1743.500	-0.874	0.382
Neigiami pagrindinės veiklos pinigų srautai, pateikiami istorinėse arba perspektyvinėse finansinėse ataskaitose	831.000	1572.000	-0.054	0.957
Grynojo įsipareigojimo arba grynojo trumpalaikio įsipareigojimo pozicija	762.500	1752.500	-0.787	0.431
Kitų finansinių rodiklių analizės rezultatai	827.000	1568.000	-0.092	0.927

Šaltinis: sudaryta autorės

12 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp veiklos tęstinumo rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Apyvartinių lėšų trūkumas	763.500	1393.500	-0.679	0.497
Ribotos finansavimo galimybės	800.000	1430.000	-0.236	0.813
Įmonės sutartinių įsipareigojimų klientams ir/ar kreditoriams nevykdymas	747.500	1875.500	-0.814	0.416
Paskolų įsipareigojimų ir/ar kovenantų nevykdymas	697.500	1327.500	-1.427	0.154
Vadovybės ketinimai dėl įmonės veiklos nutraukimo ar likvidavimo	773.000	1403.000	-0.643	0.520
Pagrindinių vadovų netekimas	667.000	1795.000	-1.521	0.128
Pagrindinės rinkos, kliento (-ų), frančizės, licencijos ar tiekėjo (-ų) netekimas	800.500	1928.500	-0.228	0.820
Sunkumai dėl darbuotojų	740.000	1868.000	-0.822	0.411
Itin sėkmingo konkurento atsiradimas	809.000	1439.000	-0.139	0.889
Kapitalo ar kitų teisės aktų reikalavimų nesilaikymas	691.000	1321.000	-1.378	0.168
Reikšmingi teisiniai ginčai	814.500	1942.500	-0.082	0.935
Įstatymų ar kitų teisės aktų pokyčiai	822.000	1950.000	-0.005	0.996
Reikšmingi nuostoliai iš veiklos arba reikšmingas turto, naudojamo pinigų srautams kurti, vertės sumažėjimas	660.000	1290.000	-1.735	0.083
Neigiami pagrindinės veiklos pinigų srautai, pateikiami istorinėse arba perspektyvinėse finansinėse ataskaitose	657.000	1287.000	-1.815	0.070
Grynojo įsipareigojimo arba grynojo trumpalaikio įsipareigojimo pozicija	788.000	1418.000	-0.372	0.710
Kitų finansinių rodiklių analizės rezultatai	700.000	1330.000	-1.256	0.209

Šaltinis: sudaryta autorės

13 PRIEDAS. Mann-Whitney U kriterijus tarp apskaitinių įverčių rizikos veiksnių ir audito įmonės, kurioje dirba respondentai

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Neapibrėžtumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	612.000	1602.000	-2.499	0.012
Sudėtingumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	796.500	1786.500	-0.500	0.617
Vadovybės subjektyvumas, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	747.500	1737.500	-0.954	0.340
Finansinių atskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių pasikeitimas	817.000	1807.000	-0.202	0.840
Jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės	829.000	1570.000	-0.075	0.940
Duomenų ir prielaidų suderinamumas su tais apskaitiniais įverčiais, kurie taikomi kituose apskaitiniuose įverčiuose ar įmonės verslo srityse	812.000	1553.000	-0.260	0.795
Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai	826.500	1567.500	-0.094	0.925
Įmonė ir jos aplinka (naujo tipo operacijos; pasikeitė operacijų sąlygos; įvyko naujų įvykių ar atsirado naujų sąlygų)	817.000	1807.000	-0.190	0.849
Ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų peržiūra arba pakartotinis įvertinimas (retrospektyvi peržiūra)	790.500	1780.500	-0.488	0.625
Įmonės vidaus kontrolės sistema	801.000	1542.000	-0.361	0.718

Šaltinis: sudaryta autorės

14 PRIEDAS . Mann-Whitney U kriterijus tarp apskaitinių įverčių rizikos veiksnių ir respondentų darbo patirties

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Neapibrėžtumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	806.500	1934.500	-0.180	0.857
Sudėtingumo lygis, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	821.000	1949.000	-0.019	0.985
Vadovybės subjektyvumas, susijęs su sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų įvertinimu	760.500	1888.500	-0.674	0.501
Finansinių atskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių pasikeitimas	693.000	1821.000	-1.385	0.166
Jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės	784.000	1912.000	-0.416	0.678
Duomenų ir prielaidų suderinamumas su tais apskaitiniais įverčiais, kurie taikomi kituose apskaitiniuose įverčiuose ar įmonės verslo srityse	817.500	1945.500	-0.055	0.956
Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai	732.000	1860.000	-0.902	0.367
Įmonė ir jos aplinka (naujo tipo operacijos; pasikeitė operacijų sąlygos; įvyko naujų įvykių ar atsirado naujų sąlygų)	681.500	1809.500	-1.420	0.156
Ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų peržiūra arba pakartotinis įvertinimas (retrospektyvi peržiūra)	797.000	1427.000	-0.276	0.783
Įmonės vidaus kontrolės sistema	712.000	1342.000	-1.148	0.251

Šaltinis: sudaryta autorės