

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

LIGITA BIMBIENĖ

AUDITO RIZIKOS VERTINIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
doc. dr. Artūras Balkevičius

VILNIUS, 2024

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

AUDITO RIZIKOS VERTINIMAS

Verslo ir ekonomikos magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 6211LX075

Vadovas

doc. dr. Artūras Balkevičius

2024 _ _

Recenzentas

2024 _ _

Atliko

VKAmis 17-1 gr. stud.

L. Bimbienė

2024 _ _

VILNIUS, 2024

TURINYS

ĮVADAS	5
1. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI	7
1.1. Audito rizikos samprata.....	7
1.2. Audito rizikos elementai.....	9
1.3. Audito rizikos vertinimo procesas	14
1.4. Audito rizikos vertinimo modelis	18
2. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA.....	27
2.1. Audito rizikos vertinimo tyrimo procedūrų pagrindimas	27
2.2. Ekspertų atrankos kriterijų pristatymas	32
2.3. Empirinio tyrimo duomenų analizės programos pristatymas	32
3. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO EMPIRINIO TYRIMO REZULTATAI.....	35
3.1. Empirinio tyrimo rezultatai ir jų analizė.....	35
3.2. Audito rizikos vertinimo modelis viešojoje įstaigoje	49
IŠVADOS.....	53
REKOMENDACIJOS	54
LITERATŪRA	55
ANOTACIJA	59
SANTRAUKA	60
SUMMARY	61
1 PRIEDAS. STRUKTŪRUOTO INTERVIU KLAUSIMAI IR JŲ TEORINIS PAGRINDIMAS	62
2 PRIEDAS. STRUKTŪRUOTO INTERVIU KLAUSIMYNAS.....	64

LENTELĖS

1 lentelė. Audito rizikos sampratos interpretacijos	7
2 lentelė. Audito rizikos modelių palyginimas	24
3 lentelė. Ekspertų sociodemografiniai duomenys	31
4 lentelė. Įgimtą riziką lemiantys veiksniai	35
5 lentelė. Kontrolės riziką lemiantys veiksniai	36
6 lentelė. Neaptikimo riziką lemiantys veiksniai	37
7 lentelė. Auditorių vertinamos kitos rizikos ir veiksniai	38
8 lentelė. Rizikos mažinimo priemonės	41
9 lentelė. Auditorių taikomo modelio etapai	43
10 lentelė. Audito rizikos vertinimo iššūkiai	45
11 lentelė. Audito rizikos vertinimo privalumai	46
12 lentelė. Pasiūlymai modelio tobulinimui	47

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito rizikos klasifikavimas	9
2 pav. Įgimtą riziką lemiančios sąlygos	10
3 pav. Įgimos rizikos elementai	10
4 pav. Neaptikimo rizikos lygio priklausomybė nuo auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties	13
5 pav. Audito atlikimo metodikos etapai	15
6 pav. Teorinis audito rizikos vertinimo modelis	25
7 pav. Struktūruoto interviu klausimyno sudarymo eiga	29
8 pav. Tyrimo organizavimo proceso etapai	30
9 pav. Duomenų analizė QDA Miner programa	33
10 pav. Duomenų grafinis vaizdavimas QDA Miner programa	34
11 pav. Audito rizikos vertinimo iššūkiai	46
12 pav. Audito rizikos vertinimo viešojoje įstaigoje modelis	50
13 pav. Audito rizikos vertinimo rūšys	51

IVADAS

Temos aktualumas. Šiuolaikiniame dinamiškame ekonomikos pasaulyje vis dažniau susiduriame su informacijos vartotojų poreikiu žinoti apie vykstančias permainas viešojo sektoriaus valdyme. Pasaulį užklupusi Covid-19 pandemija paveikė ekonomikos, darbo rinkos procesus, paskatino įvykius, trikdančius daugelį įstaigų ir keliančius didelę riziką tuo pačiu padidino ir audito riziką. Besikeičiančios ekonominės sąlygos turi reikšmingą ir staigų poveikį ekonominiams sprendimams, apie kuriuos audito įmonės pareiškia nepriklausomą nuomonę (Turetken, Jethefer, Ozkan, 2020). Auditoriai, atliekant auditą įvertina informaciją, kurią atskleidžia audituojamos įstaigos finansinėse ataskaitose. Atliekant auditą dėl klientų ar pačių auditorių gali kilti kontrolės bei klaidų neaptikimo audito rizika. Todėl yra būtina nustatyti būdus, kurie auditoriams padėtų sumažinti audito rizikas. Šiame darbe sukurtas audito rizikos modelis padėtų auditoriams valdyti ir sumažinti audito riziką.

Mokslinės problemos ištyrimo lygis. Audito rizikos vertinimas moksliniame lygmenyje tiriamas jau tris dešimtmečius, todėl atlikta mokslinė literatūros analizė leido identifikuoti pagrindines vystymosi kryptis ir problemas. Moksliniuose šaltiniuose audito rizikos modelių kūrimas pradedamas nuo 1970-ųjų, tuo metu mokslininkai pateikė rekomendacijas dėl audito rizikos modelio išraiškos. Vėliau, 1983 m. Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterijų institutas pristatė visuotinai priimtina – klasikinį audito rizikos vertinimo modelį. Tolimesni moksliniai tyrimai atskleidė, kad klasikinis modelis tik dalinai atskleidžia audito rizikos vertinimo esmę ir mokslininkai: Kinney ir William, (1989); Robertson, (1990); Sennetti, (1990); Skerratt ir Woodhead, (1992); Jodelienė, (2010); Khaddafi, Heikal, Falahuddin, (2021); Arzhenovskiy, Bakhteev, Sinyavskaya, Hahonova (2019); Abudy ir Shust, (2022); Kelayeh, Aghaei, Biglar, (2022) ir kt. pateikė savo interpretacijas dėl audito rizikos modelio. Apžvelgus minėtų autorių tyrimus, pasigendama vieningos nuomonės dėl audito rizikos modelio tinkamumo viešojo sektoriaus įstaigose.

Audito rizikos vertinimo problematika analizuojama autorių: Kanapickienė, Gipienė ir Jefimovas (2004); Mackevičius, (2005); Fearnley, Beattie ir Brandt, (2005); Srivastava, Mock ir Turner, (2005); Srivastava, Shafer (2008); Chang, She-I., Tsai Chih-Fong., Hwang Chia-Ling, (2008); Blay, Kizirian ir Sneathen (2008); Eimanavičiūtė ir Kustienė (2015); Nikolovski, Zdravkoskib, Menkinoski, Dičevska, Karadjova, (2016); Ponomarenko, Kantsedal, Aranchiy, Ostapchuk, (2021); Hussein Hadi, Naji Ali, Khalid Al-shiblawi, Hammood Flayyih, (2023) ir kt.

Nors moksliniuose šaltiniuose analizuojama audito rizikos vertinimo problematika ir pateikiami audito rizikos modeliai, atlikus mokslinių šaltinių analizę formuluojamas **mokslinės problemos klausimas** – kokie elementai sudaro audito rizikos vertinimo modelį, kuris būtų tinkamiausias viešojo sektoriaus įstaigose?

Tyrimo objektas – audito rizikos vertinimas viešojo sektoriaus įstaigose.

Tyrimo tikslas – ištyrus audito rizikos vertinimo galimybes, sukurti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešojo sektoriaus įstaigose.

Tyrimo tikslui pasiekti išsikeliama šie **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti audito rizikos vertinimo teorines charakteristikas;
2. Nustatyti audito rizikos vertinimo teorinius modelius;
3. Empiriškai nustatyti pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksniai;
4. Sukurti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešojo sektoriaus įstaigose.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas, sintezė, apibendrinimas ir palyginimas, kokybinių duomenų analizė, struktūruoto interviu metodas, atliekant ekspertų interviu.

Tyrimo naujumas ir reikšmingumas. Sukurtas audito rizikos vertinimo modelis, kuris taikomas viešojo sektoriaus įstaigose palengvins auditorių darbą, minimizuos audito rizikos lygį.

Darbo struktūra ir apimtis. Darbą sudaro įvadas ir trys dalys. Įvade atskleistas temos naujumas ir aktualumas, tyrimo problema, tyrimo objektas, tyrimo tikslas ir uždaviniai, pateikta tyrimo metodika. Pirmoje teorinėje darbo dalyje atskleidžiami audito rizikos vertinimo teoriniai aspektai, apibrėžiama audito rizikos samprata, apibūdinami audito riziką sudarantys elementai, analizuojamas audito rizikos vertinimo procesas bei audito rizikos vertinimo modeliai.

Antroje dalyje pagrindžiama pasirinkta tyrimo metodologija ir pristatoma empirinio tyrimo loginė schema, pagrindžiamos empirinio tyrimo procedūros, apibūdinami ekspertų atrankos kriterijai.

Trečiojoje dalyje atliekama audito rizikos vertinimo empirinio tyrimo audito rezultatų analizė, kurių pagrindu sukuriamas audito rizikos vertinimo modelis.

Darbas apibendrinamas išvadomis ir rekomendacijomis, pateikiamos pagrindinės tyrimo išvados ir siūlymai, kaip spręsti tiriamą problemą. Magistro baigiamojo darbo esmės išdėstymas lietuvių ir anglų kalba pateikiamas santraukoje.

1. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Audito rizikos samprata

Audito rizikos sąvoka tiek audito reglamentuose, tiek mokslinėje literatūroje traktuojama įvairiai. Visuotinėje Lietuvių enciklopedijoje audito rizika apibrėžiama kaip tikimybė, kad per auditą nebus atskleisti teisingi finansinių ataskaitų duomenys (Mackevičius, 2018). Kadangi klaidų ir apgaulių išaiškinimo galimybės yra ribotos – patikrinti visų finansinėse ataskaitose pateiktų duomenų teisingumo neįmanoma, tuomet atliekama audito atranka. Atlikus minėtą atranką gali pasireikšti audito rizika, kaip tam tikra žalos tikimybė, jeigu auditorius pareiškia klaidingą nuomonę. Žala gali būti piniginė, kai klientui arba trečiajai šaliai sumokama kompensacija už patirtą žalą, kurią savo neprofesionalumu sukėlė audito įmonė, arba moralinė – smukęs auditoriaus ar audito įmonės autoritetas visuomenėje (Mackevičius, 2018). Tarptautiniuose dokumentuose: tarptautiniame audito standarte (2009) ir tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadove (toliau – TAS) (2011), audito rizikos samprata pateikiama, kaip rizika, kad auditorius pareikš neteisingą nuomonę, kai finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų. Veiklos audito standarte INTOSAI (2016, 9 p.) pabrėžiama, kad auditorius privalo aktyviai valdyti audito riziką, siekiant išvengti pateikti neteisingus ar neišsamius audito pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas, nesubalansuotą informaciją ar išvengti situacijos, kad nebus sukurta pridėtinės vertės. Vadovas auditoriams (2014) audito riziką apibrėžia kaip specifinę riziką, kylančią dėl atrankinio pobūdžio – kad audito rezultatai gali būti neteisingi.

Mokslinėje literatūroje audito rizika apibūdinama skirtingai, pabrėžiant vieną ar kitą jos aspektą. Audito rizikos sampratos interpretacijos pateikiamos 1 lentelėje.

1 lentelė. Audito rizikos sampratos interpretacijos

Autorius	Metai	Audito rizikos samprata
Nueske	2003	Audito rizika reiškia riziką, kad auditorius atliekant auditą gali susiformuoti netinkamą nuomonę. Audito rizika turi tris komponentus: įgimtą riziką, kontrolės riziką ir aptikimo riziką
Lynford ir William	2006	Audito rizika yra rizika, kad auditorius gali nesąmoningai pakeisti savo nuomonę apie finansines ataskaitas
Bowling	2011	Auditorius gali pateikti tikrovės neatitinkančią ar neteisingą nuomonę apie finansinėje atskaitomybėje padarytas reikšmingas klaidas ir apgaulės
Hammersley ir Jonstone	2011	Audito rizika tai, kad kiekvienas auditorius rizikuoja, kad bus gauti netikslūs skaičiavimai dėl įsivėlusiu matematinių klaidų, kad jam gali pateikti klaidingą informaciją, kad dėl kompetencijų stokos jis nepastebės reikšmingų klaidų
Daujotaitė	2015	Rizika, kad audito metu nebus identifikuoti ir išaiškinti neteisingai pateikti duomenys finansinėse ataskaitose

Nikolovski, Zdravkoskib, Menkinoski, Dičevska, Karadjova.	2016	Audito rizika – tai rizika, su kuria susiduria auditoriai, kad jie neatskleis medžiagos klaidų finansinėse ataskaitose
Saeidi, Saeidi, Sofian, Nilashi, Mardani	2019	Audito rizika yra rizika, kad finansinėse ataskaitose bus padarytos klaidos arba dideli iškraipymai, kurios nebus aptiktos audito metu
Saliha ir Flayyih	2020	Audito rizika pasireiškia auditoriui pateikus neteisingą nuomonę apie finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją
Vadher,J.	2023	Audito rizika, tai rizika, kad auditorius gali pateikti neteisingą nuomonę apie audituojamos įstaigos finansines ataskaitas. Tai rizika, kad auditorius gali neaptikti reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose dėl klaidos ar apgaulės

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matome 1 lentelėje, audito rizikos sampratą skirtingi autoriai apibrėžia savitai, tačiau kiekvieno autoriaus audito rizikos sampratos apibrėžtyje esmė yra panaši. Išanalizavus įvairių autorių pateikiamą audito rizikos sampratą, galima apibendrinti, kad audito rizika yra reikšmingo iškraipymo ir aptikimo rizikos funkcija, tai yra pavojus, kad finansinės ataskaitos bus netikslios ir auditorius nepastebės netikslumų. Autoriai Saliha ir Flayyih (2020) nustatė, kad audito rizika gali būti vertinama iš dviejų skirtingų perspektyvų:

- pirmoji – netinkamo atmetimo rizika, kai finansiniai sąrašai yra patikimi ir auditoriaus netinkamai atmetė;

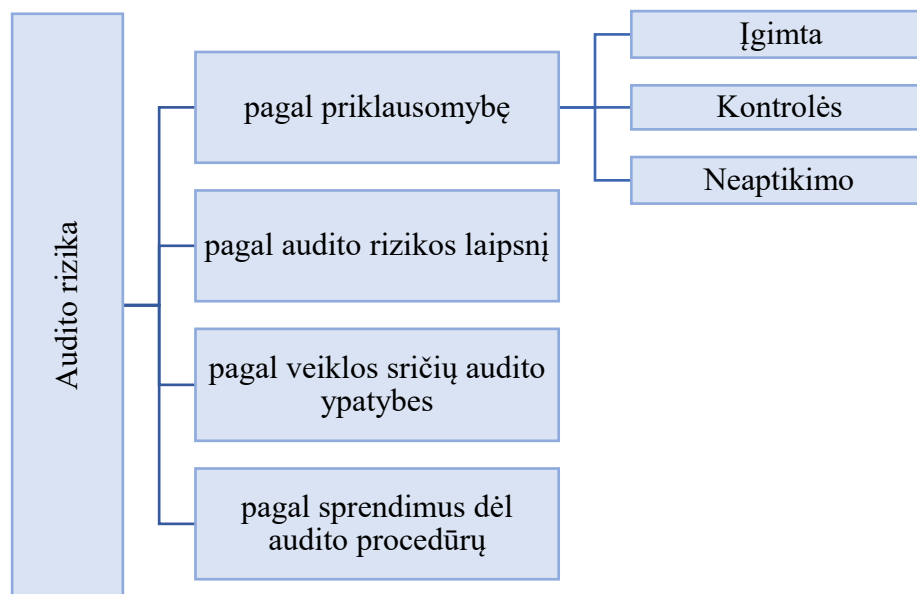
- antroji – klaidingo supratimo rizika, priimant kliento finansines ataskaitas su esminėmis klaidomis.

Audito rizika yra būdinga finansinei atskaitomybei, kuri apima sudėtingus skaičiavimus ir sandorius (Saeidi, S Saeidi, P., Sofian, Nilashi, Mardani, 2019). Todėl auditoriaus tikslas yra atlikti finansinių ataskaitų auditą tokiu būdu, kad audito rizika būtų sumažinta iki žemiausio lygio. Auditoriai atlikdami auditą turėtų atsižvelgti į pagrindines rizikas, kai dėl klaidų finansinėse ataskaitose bus pateiktas reikšmingas iškraipymas. Taigi, audito tikslas yra sumažinti audito riziką tinkamais testais ir tinkamais įrodymais, o audito rizikos samprata yra labai svarbi audito procesui.

Apibendrinant galima teigti, kad apibrėžiant audito riziką laikomasi konceptualaus požiūrio į riziką, akcentuojami neigiami rizikos aspektai kaip: galimybė/tikimybė suklysti, žalos audito įmonei galimybė, nepalankaus rezultato galimybė. O audito rizika suvokiama kaip klaidingos auditoriaus išvados galimybė.

1.2. Audito rizikos elementai

Tiek tarptautinių audito įmonių parengtuose dokumentuose, tiek mokslinėje literatūroje audito rizika suskirstoma pagal tam tikrus požymius. Dažniausiai audito rizika klasifikuojama pagal šiuos požymius (žr. 1 pav.):

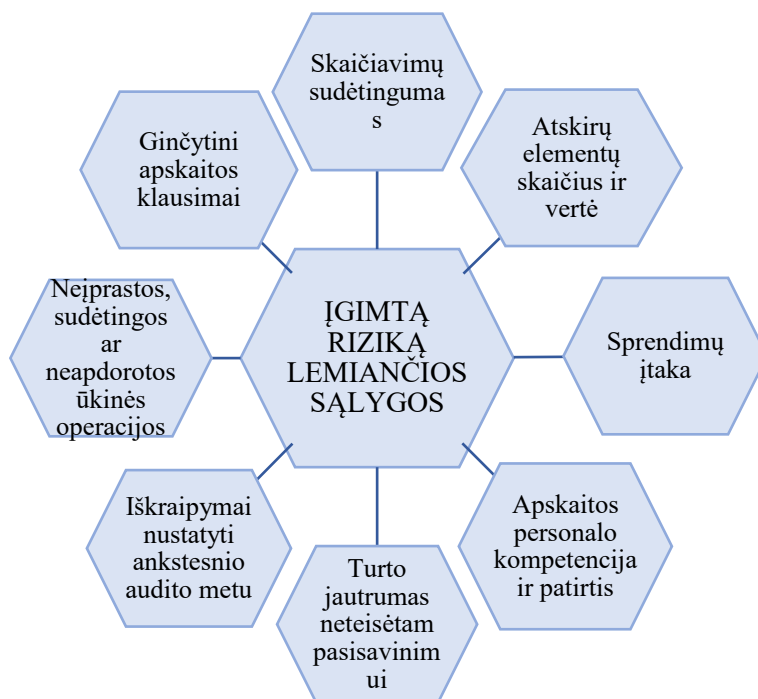


Šaltinis: sudarytas autorės

1 pav. Audito rizikos klasifikavimas

Remiantis mokslo literatūra galima teigti, kad pagrindinis ir pats svarbiausias klasifikavimo pagrindas yra priklausomybė nuo auditoriaus ir įstaigos. Ir kaip matome 1 paveiksle – pagrindiniai elementai sudarantys audito riziką pagal šį požymį yra įgimta ir kontrolės bei neaptikimo rizikos.

Įgimta rizika. Tai atitinkamo tvirtinimo jautrumas klaidingam teiginiui, kuris gali būti reikšmingas atskirai arba kartu su kitais iškraipymais, darant prielaidą, kad nėra susijusių elementų. Įgimta rizika – tai rizikos lygis prieš bet kokius rizikos mažinimo veiksmus (Vadovas auditoriams, 2014). Alotaibi (2023) pažymi, kad įgimtai rizikai įtakos gali turėti sandorių sudėtingumas, valdymo patirtis ir operacijų dydis. Mackevičius (2009), apibrėždamas įgimtą riziką akcentuoja priežastis, dėl kurių ši rizika atsiranda, t.y. įstaigos specifikos, apskaitos sistemos netobulumo, vidaus kontrolės nebuvimo ir kt. Tačiau reikia pažymėti, kad remiantis Budescu, Peecher ir Solomon (2012), Goh, Krishnan ir Li (2013), įgimta rizika yra būdinga visoms įstaigoms, nepriklausomai ar jose įdiegta vidaus kontrolės sistema ar ne. Todėl auditoriui svarbu numatyti ir įvertinti svarbiausias aplinkybes, tiek išorines, tiek vidines, įtakančias klaidas finansinėse ataskaitose (žr. 2 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis D. Daujotaite (2015)

2 pav. Įgimtą riziką lemiančios sąlygos

Galima pažymėti, kad įgimta rizika gali būti didesnė tiems finansinių ataskaitų elementams, kurie yra susiję su sudėtingais skaičiavimais ir reikalauja vadybinių sprendinių dėl jų įvertinimo.

Įgimta rizika skiriasi ir priklauso nuo finansinių ataskaitų elementų tipo ir atitinkamo jų tvirtinimo pobūdžio. Tvirtinimo pobūdžio rizika yra susijusi su atskirais finansinių sąskaitų likučiais tam tikru momentu – ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (TAS, 2011). Įgimta rizika, taikoma atskiriems finansinių ataskaitų elementams, priklauso nuo jų tipo ir taikomo tvirtinimo pobūdžio (žr. 3 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Jodeliene (2010).

3 pav. Įgimtos rizikos elementai

Išsamiau analizuojant 3 paveiksle pateiktus įgimtos rizikos elementus, galima pažymėti, kad auditoriui svarbu siekti visapusiško įstaigos tvirtinimų pobūdžio supratimo, ir su jais susijusių finansinių ataskaitų rinkinių tikslumo, nes tai yra pagrindiniai informacijos šaltiniai auditoriui, vertinančiam įgimtos rizikos lygį. Tvirtinimo pobūdis siejamas su sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų teisingumu ir pateikimu dokumentuose bei su teisingu finansinių ataskaitų sudarymu ir atskleidimu.

Verta pažymėti, kad įgimta rizika yra natūralus rizikos lygis, būdingas veiklos procesui prieš įstaigai įgyvendinant bet kokias rizikos mažinimo procedūras. Įgimta rizika kyla dėl įstaigos veiklos pobūdžio, neįgyvendinus vidinių kontrolės priemonių rizikai sumažinti. Tuo tarpu kitas audito rizikos elementas – kontrolės rizika kyla dėl to, kad įstaiga neturi tinkamos vidinės kontrolės, kuri leistų užkirsti kelią sukčiavimui ir klaidoms bei juos aptikti.

Kontrolės rizika – tai rizika, kad subjekto vidaus kontrolė savalaikiai neaptiks netikslumų ar neužkirs kelio netiksliams tvirtinimams, kurie gali būti reikšmingi tiek atskirai, tiek sąveikoje su kitais netikslumais. Kontrolės rizika yra vidaus kontrolės ir veiklos efektyvumo funkcija, siekiant, kad būtų pasiekti subjekto tikslai, susiję su įstaigos finansinėmis ataskaitomis. Tam tikra kontrolės rizika visada išlieka dėl būdingų vidaus kontrolės apribojimų (Vadovas auditoriams, 2014). Kontrolės rizika rodo, kad įstaigos vidaus kontrolės struktūra laiku užkirs kelią arba aptiks neteisingus materialinių funkcijų veiksmus. Auditorius turi dokumentuoti kontrolės struktūros elementus, vadovaudamasis šiomis procedūromis:

- ankstesnių audito ataskaitų peržiūra, apklausiant subjekto darbuotojus dėl audito vykdymo
- savo audito atlikimas ir ankstesnės redakcijos darbo dokumentų atnaujinimas (Nikolovski ir kt., 2016). Kontrolės rizikai įtakos turi kontrolės aplinka, kuri apima kontrolės veiklos projektavimą ir įgyvendinimą, kontrolės priemonių stebėjimą ir subjekto informacinių sistemų saugumą ir vientisumą (Alotaibi, 2023). Galima teigti, kad kontrolės lygis priklauso nuo įstaigos vidaus kontrolės sistemos apribojimų – jei vidaus kontrolės sistemos nebus periodiškai peržiūrimos, laikui bėgant jos praras veiksmingumą. Kita vertus kuo efektyvesnė vidaus kontrolės sistema įstaigoje, tuo kontrolės rizika yra mažesnė (Tuovila, 2023). Tuo tarpu autoriai Hussein Hadi ir kt. (2023) pažymi, kad kontrolės rizika yra galima, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos dėl įstaigos vidaus kontrolės sistemos trūkčių. Todėl auditorius vertindamas kontrolės riziką, turi prisiminti, kad kontrolės rizika visada išliks dėl šių trūkumų:
- nėra pareigų atskyrimo.
- dokumentai tvirtinami be vadovybės peržiūros;
- sandoriai nepatvirtinami;
- tiekėjų atrankos procesas nėra skaidrus.

Įstaigos turėtų nuspręsti, kokio tipo vidaus kontrolę taikyti kiekvienai rizikai, atsižvelgdamos į rizikos tikimybę ir finansinių nuostolių dydį.

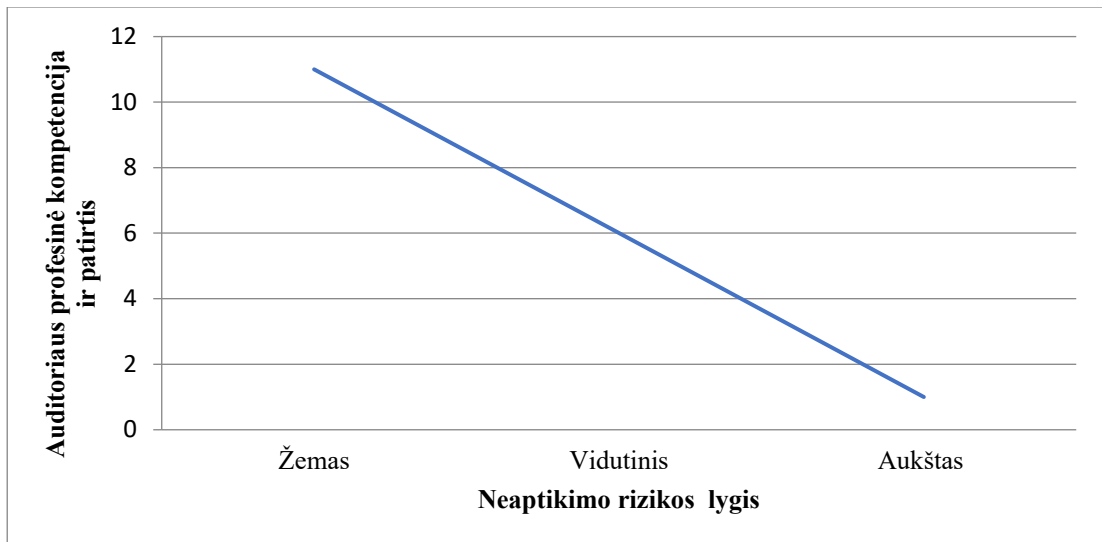
Kontrolės rizikos tikimybė ir poveikis gali būti didelis, vidutinis arba mažas. Įstaiga, kurioje tikėtina, kad iškils tam tikra rizika ir sukels didelių finansinių nuostolių, turėtų įgyvendinti labai veiksmingą vidaus kontrolę. Įstaigos kuria vidaus kontrolę tam, kad galėtų valdyti iš prigimties rizikingas sritis ir sumažintų klaidų finansinėse ataskaitose riziką.

Auditorius siekdamas nustatyti kontrolės rizikos lygį turi atlikti preliminarų kontrolės rizikos įvertinimą, t. y. nustatyti ar apskaitos sistema ir vidaus kontrolė efektyviai nustato ir ištaiso klaidas ir ne pagal teisės aktus atliktas ūkinės operacijas. Toliau auditorius, remdamasis kontrolės testų rezultatais, turi įvertinti, ar yra sukurtos kontrolės procedūros ir ar jos veikia taip, kaip buvo tikėtasi preliminariai įvertinus kontrolės riziką (Tuovila, 2023).

Jei įstaigoje stebimas reikšmingas kontrolės trūkumas, galimi turto nuostoliai, tokiu atveju įstaigos vadovybė yra atsakinga už vidinės kontrolės sistemos, kuri gali tinkamai užkirsti kelią turto praradimui, sukūrimą, įgyvendinimą ir palaikymą. Tačiau įstaigai nėra lengva išlaikyti tvirtą vidaus kontrolės sistemą, tam vadovybė turėtų kasmet peržiūrėti vidaus kontrolės sistemą ir atnaujinti vidaus kontrolės priemones, kad atitiktų vykstančius veiklos pokyčius (Levytska, Pershko, Akimova, Akimov, Havrilenko ir Kuchеровskii, 2022).

Įgimta rizika ir kontrolės rizika egzistuoja nepriklausomai nuo finansinių ataskaitų audito, tuo tarpu neaptikimo riziką auditorius gali sumažinti pakeisdamas tam tikrus veiksnius.

Neaptikimo rizika. Tai rizika, kad auditorius neaptiks jokių reikšmingų klaidų, klaidingo teiginio, esančio atitinkamame teiginyje, kuris gali būti reikšmingas atskirai arba kartu su kitais iškraipymais. Neaptikimo rizika yra audito procedūros ir jos taikymo veiksmingumo funkcija, kuri kyla dėl netinkamo audito procedūros pasirinkimo ir klaidingo audito rezultatų interpretavimo. (Nikolovski ir kt., 2016). Remiantis Tarptautiniais audito standartais (2009) neaptikimo rizika įvardijama, kaip neaptikimo rizika gali pasireikšti dėl audito procedūros pobūdžio, laiko ir masto, naudojamų audito metodų, pasikliovimo vidaus kontrole laipsnio ir sandorių testavimo. Neaptikimo rizika dažniausiai priklauso nuo auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties (Alotaibi, 2023). Tačiau net ir tais atvejais, kai auditorius kompetentingas ir turi didelę patirtį, neaptikimo rizika negali būti nulinė, nes auditorius pastoviai nedalyvauja įstaigos veikloje, paprastai netikrina visų sandorių, sąskaitų likučių, ūkinių operacijų ir panašiai (žr. 4 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

4 pav. Neaptikimo rizikos lygio priklausomybė nuo auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties

Nors, kaip matyti 4 pav., neaptikimo rizikos lygis priklauso nuo auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties, moksliniuose tyrimuose nurodomi ir kiti veiksniai, įtakojančys neaptikimo riziką:

- tikimybė, kad bus neatpažintos specifinės situacijos;
- tikimybė padaryti neteisingas išvadas, remiantis analitine apžvalga ir audito duomenimis
- netinkamai taikomos procedūros;
- dėl laiko stokos, ar didelių išlaidų, tikimybė neatlikti būtino audito darbo procedūrų;
- tikimybė nepastebėti klaidos;
- netinkami koreguojantys veiksmai;
- nesugebėjimas surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų;
- dėl audito įrodymų pakankamumo, gali būti neteisingi auditoriaus įsitikinimai;
- pakankamo supratimo apie įstaigą ir jos aplinką stoka;
- neteisingai interpretuoti audito rezultatai;
- įstaigos apskaitos ir vidaus kontrolės būklė;
- bendrųjų apskaitos principų ir audito standartų klaidingas suvokimas ir taikymas;
- netinkamai parinktos planavimo procedūros.

Remiantis Altschuler, Fried ir Gelb (2013), neaptikimo riziką galima sumažinti laikantis profesinės kritikos, atidumo, atsargumo bei kruopštumo principų.

Visi trys audito rizikos elementai: įgimta, kontrolės ir neaptikimo rizika, yra tarpusavyje susiję ir vienas elementas gali paveikti kitus. Pavyzdžiui, viena vertus, kai būdinga rizika yra didelė, auditorius gali nuspręsti pratęsti atlikto audito procedūras, todėl gali padidėti neaptikimo rizika, kita vertus, kai

kontrolės rizika yra didelė, auditorius gali nuspręsti sustiprinti kontrolės priemonių testavimą, taip sumažinama neaptikimo rizika. Labai svarbu suprasti šiuos audito rizikos elementus, tinkamai planuoti ir atlikti veiksmingą auditą bei pareikšti atitinkamą nuomonę apie audituojamos įstaigos finansines ataskaitas (Alotaibi, 2023). Moksliniuose šaltiniuose siūloma visus tris minėtus rizikos elementus vertinti kartu. Auditoriui nustatius didelę įgimtą ir kontrolės riziką, būtina numatyti kitas audito procedūras tam, kad sumažėtų neaptikimo rizika (Mackevičius, Valkauskas ir Tamulevičienė, 2018).

Apibendrinant galima pažymėti, kad audito rizikos elementai gali turėti įtakos auditoriaus sprendimams, kuriuos jis priima audito proceso metu. Kiekvienas iš šių elementų: įgimta, kontrolės ir neaptikimo rizika, gali turėti įtakos auditoriaus sprendimams dėl audito strategijos, procedūrų ir ataskaitų patikimumo. Šie elementai yra glaudžiai susiję tarpusavyje ir reikalauja nuoseklaus vertinimo, svarbu audito proceso metu įvertinti visus tris audito rizikos elementus.

1.3. Audito rizikos vertinimo procesas

Pažymėtina, kad audito rizikos nustatymas ir įvertinimas yra gyvybiškai svarbi audito proceso dalis. Todėl audito rizikos vertinimas padeda auditoriams nustatyti finansinės atskaitomybės sritis, kurioms gali kilti pavojus dėl duomenų iškraipymų. Tačiau vienas iš svarbiausių audito rizikos vertinimo iššūkių yra didžiulė duomenų, kuriuos auditoriai turi išanalizuoti, apimtis. Iš tikrųjų tokie duomenys gali apimti finansinius, sandorių ir kitą informaciją apie įstaigos veiklą (Alotaibi, 2023).

Remiantis tarptautiniais audito standartais (2009 ir 2011), rizika pagrįstą audito procesą sudaro trys pagrindiniai audito atlikimo metodikos etapai, kurie pavaizduoti 5 paveiksle.

RIZIKOS VERTINIMAS - rizikos vertinimo procedūrų atlikimas, siekiant nustatyti ir įvertinti reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką

- Kokie įvykiai gali įvykti, dėl kurių gali atsirasti finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika ?

ATSAKAS Į RIZIKĄ - tolesnių audito procedūrų, skirtų reaguoti į nustatytą ir įvertintą reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką tiek finansinių ataskaitų, tiek tvirtinimų lygmeniu planavimas ir atlikimas.

- Ar nustatyti įvykiai įvyko ir dėl jų atsirado finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika?

IŠVADOS TEIKIMAS apima:

- nuomonės formavimą remiantis surinktais audito įrodymais ir
- ataskaitos rengimą ir teikimą atsižvelgiant į padarytas išvadas
- Kokia audito nuomonė apie finansines ataskaitas būtų tinkama atsižvelgiant į surinktus įrodymus?

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tarptautiniais audito standartais

5 pav. Audito atlikimo metodikos etapai

Plačiau analizuojant 5 pav. pateiktus rizika grindžiamus audito proceso etapus, galima pažymėti, kad audito **rizikos vertinimo** etapas yra svarbus proceso žingsnis, kurio metu identifikuojamos ir įvertinamos galimos rizikos, galinčios įtakoti audito tikslus. Šis etapas leidžia auditoriui nustatyti, kokie yra pagrindiniai rizikos veiksniai ir kaip jie gali paveikti audituojamą subjektą. Atliekant rizikos vertinimą, auditorius siekia įvertinti netikslumų finansinėse ataskaitose riziką, atliekant rizikos vertinimo procedūras. Šių procedūrų metu sprendžiama kokie įvykiai gali įvykti, dėl kurių gali atsirasti finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika? Siekiant išspręsti minėtą klausimą, audito rizikos vertinimo procedūros atliekamos sekančiais etapais:

- Rizikos identifikavimas – auditorius identifikuoja rizikos veiksniai, kurie gali turėti įtakos audito objektui. Pagrindiniai audito įrankiai yra ankstesnių auditų ataskaitos, finansinės analizės ir susitikimai su vadovais, siekiant atskleisti svarbias rizikos sritis.
- Rizikos vertinimas – identifikuotos rizikos sritys yra vertinamos, atsižvelgiant į jų tikimybę pasireikšti. Tai gali būti atliekama naudojant kiekybinius ar kokybinius metodus, priklausomai nuo turimų duomenų ir situacijos sudėtingumo. Šiame etape auditorius gali taikyti skirtingus vertinimo kriterijus, įtraukiant finansinius, operacinius, teisinius ir kitus aspektus.

- Rizikos įvertinimo pabaiga – baigiant rizikos vertinimą, auditorius turi turėti aiškų supratimą apie pagrindines rizikos sritis. Identifikuotos rizikos turi būti suskirstytos pagal jų svarbą ir prioritetą, siekiant nustatyti, kur reikia skirti daugiau dėmesio audito metu.

- Audito plano sudarymas – remiantis identifikuotomis ir įvertintomis rizikomis, auditorius sukuria audito planą, kuriame numatoma, kaip bus atliekamos sekančio audito procedūros ir koku būdu bus įvertintos svarbiausios rizikos sritys (Levytska ir kt., 2022).

Mokslinėje literatūroje vyrauja nuostata, kad audito specialistai priimtina audito rizika laiko jei:

- ankstesnė auditoriaus rizikos vertinimo patirtis rodo, kad rizika yra priimtina;
- audituojamoje įstaigoje dirba kompetentinga vadovybė ir kitas audito atlikimui įvertinimui svarbus personalas;
- apskaitos sistema yra gerai tvarkoma, egzistuoja stipri savikontrolė;
- audituojamos įstaigos veikla yra vertinama kaip žemos rizikos objektas, t. y. veikia jau pakankamai metų, pastovūs finansiniai rodikliai;
- efektyvi vidaus kontrolė.

Nustačius audito rizikos lygį yra svarbu numatyti **atsaką į riziką**, tai yra svarbus audito rizikos valdymo etapas, kuris yra neatsiejamas nuo įstaigos veiklos efektyvumo ir saugumo užtikrinimo. Šiame etape atliekamas tolesnių audito procedūrų, skirtų reaguoti į nustatytą ir įvertintą reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką, planavimas ir atlikimas. Pagrindinis auditoriui kylantis klausimas – ar nustatyti įvykiai įvyko ir dėl jų atsirado finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika? Atsakant į šį klausimą, atsako į riziką etape auditorius atlieka šias procedūras:

- Rizikos šaltinių nustatymas – nustatomi rizikos šaltiniai ir priežastys, kurios gali paveikti įstaigos tikslus.
- Rizikos analizė – vertinamos nustatytos rizikos pagal poveikį įstaigai, nustatoma kurios rizikos yra kritiškos ir turi didžiausią įtaką įstaigos tikslams.
- Reakcijų nustatymas – nustatomos galimos reakcijos į kiekvieną identifikuotą riziką, numatomi veiksmai, kurių pagalba siekiama sumažinti ir/ar valdyti riziką.
- Prioritetų nustatymas – nustatomi prioritetai veiksams, kuriuos įstaiga gali įgyvendinti, atsižvelgiant į jų efektyvumą ir resursų prieinamumą.
- Atsakas į riziką – įgyvendinami numatyti veiksmai ir strategijos, skirtos rizikos valdymui. Įstaigos personalas įtraukiamas į rizikos valdymo procesą ir užtikrinama, kad būtų įgyvendintos numatytosios priemonės.
- Stebėjimas ir vertinimas – stebima, kaip veikia taikomos priemonės ir ar jos efektyviai sumažina riziką, periodiškai peržiūrimas ir atnaujinamas rizikos vertinimas, atsižvelgiant į įstaigos veiklos kintamumą ir naujus rizikos faktorius.

- Dokumentavimas – saugoma dokumentacija apie visus atliktus veiksmus ir priimtus sprendimus, užtikrinant rizikos valdymo proceso teisingumą ir atitiktį audito tikslams.

Galima pažymėti, kad audito rizikos vertinimo „Atsakas į riziką“ etapas leidžia įstaigai sistemingai ir efektyviai reaguoti į iškilusias rizikas, užtikrinant, kad veikla būtų saugi, efektyvi ir tvariai plėtojama (Hussein Hadi ir kt., 2023).

Apibūdinus atsako į riziką etapo procesus, svarbu atskleisti paskutinįjį audito proceso etapą – **išvados teikimas**. Šis etapas apima nuomonės formavimą remiantis surinktais audito įrodymais bei ataskaitos rengimą ir teikimą, atsižvelgiant į padarytas išvadas. Pagrindinis klausimas šiame etape – kokia audito nuomonė apie finansines ataskaitas būtų tinkama atsižvelgiant į surinktus įrodymus? Šiame etape, atsakant į pagrindinį klausimą auditorius vertina surinktus audito įrodymus ir nusprendžia, ar tokie įrodymai yra tinkami ir pakankami audito rizikai sumažinti iki priimtina žemo lygio. Šiuo audito etapu svarbu nustatyti:

- bet kokius įvertinto rizikos lygio pasikeitimus;
- ar atlikus darbą gautos išvados yra tinkamos;
- ar buvo nustatytos kokios nors įtartinos aplinkybės;
- kad papildomi rizikos veiksniai (anksčiau nenustatyti) buvo tinkamai įvertinti ir buvo atliktos būtinios tolesnės audito procedūros.

Išvados teikimo etape auditorius, remdamasis surinkta informacija per ankstesnius audito etapus pateikia išvadas ir rekomendacijas, sekančiais etapais:

- Rizikos įvertinimas – auditorius peržiūri nustatytas rizikas ir jas įvertina pagal svarbumą, pvz: pagal finansinius nuostolius, reputacijos žalą arba kitus potencialius neigiamus poveikius.
- Rekomendacijos – auditorius teikia konkrečias, analizės rezultatais pagrįstas rekomendacijas dėl galimų problemų sprendimo arba rizikos mažinimo priemonių.
- Ataskaitos parengimas – remiantis surinkta informacija ir išvadomis auditorius parengia išsamią audito ataskaitą, kurią pateikia įstaigos vadovams.
- Komunikacija – auditorius tęsia bendravimą su įstaigos vadovais, paaiškinant gautas audito išvadas, atsakant į klausimus ir suteikiant papildomą informaciją (Alotaibi, 2023).

Išvados teikimas yra kritiškas audito proceso etapas, nes čia nusprendžiama, kokiais būdais įstaiga gali pagerinti savo veiklą, sumažinti riziką ir užtikrinti tinkamą veiklą.

Analizuojant audito rizikos vertinimo procesą paaiškėja, kad moksliniai tyrimai yra nukreipti į tai, kaip audito rizikos vertinimas padeda įstaigoms identifikuoti galimas grėsmes ir sumažinti rizikos veiksnius, įtakojančius įstaigos veiklą (Alotaibi, 2023). Šis procesas prasideda įstaigos veiklos ir aplinkos supratimu, suvokiant kaip įstaigos tikslai ir veiklos procesai gali paveikti rizikos lygį. Audito

rizikos vertinimo procese yra atsižvelgiama į ekonominę, teisinę, technologinę ir kitas veiksnių sritis, kuriose auditorius analizuoja, identifikuoja ir vertina rizikas (Levytska ir kt., 2022).

Apibendrinant pažymima, kad audito rizikos valdymo procesas yra svarbus audito veiklos etapas, skirtas identifikuoti, įvertinti ir valdyti potencialias rizikas, kurios gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms. Šis procesas leidžia auditoriui suprasti įstaigos veiklos aplinką bei veiksnius, kurie gali turėti įtakos ataskaitos rezultatams. Audito rizikos valdymo procesas yra dinamiškas ir reikalauja nuolatinio atnaujinimo, atsižvelgiant į besikeičiančias įstaigos sąlygas bei veiklos aplinką. Šis procesas apima tris pagrindinius audito atlikimo metodikos etapus: rizikos vertinimą, atsaką į riziką ir išvados teikimą. Minėti trys etapai leidžia auditoriui užtikrinti kokybišką ir patikimą audito procesą bei galutinių ataskaitų teikimą su tinkamais vertinimais ir rekomendacijomis.

1.4. Audito rizikos vertinimo modelis

Įvertinti audito riziką ypač sudėtinga, todėl auditorius, norėdamas įvertinti riziką, susijusią su konkrečia audito užduotimi ir parengti atitinkamą audito planą, skirtą toms rizikoms pašalinti gali taikyti audito rizikos modelį. Moksliniuose šaltiniuose skirtingi autoriai savitai apibūdina audito rizikos modelį. Sharma (2022) pažymi, kad audito rizikos modelis yra visų auditų pagrindas, kuris padeda audito grupei nustatyti tinkamas audito procedūras įstaigos finansinėse ataskaitose įrašytoms operacijoms ir sąskaitoms. Šio modelio naudojimas gali būti veiksmingas būdas įvertinti ir valdyti su auditu susijusią riziką. Tuo tarpu Mehta, (2023) audito rizikos modelį apibrėžia kaip sistemą, kurią auditoriai naudoja siekdami įvertinti reikšmingų iškraipymų įstaigos finansinėse ataskaitose riziką. Tokiame modelyje pateikiamas struktūrinis metodas, leidžiantis įvertinti ir valdyti riziką audito proceso metu. Kiti autoriai, kaip Kelayeh ir kt., (2022) pabrėžia, kad audito rizikos modelis yra sistema, kurią audito įmonės naudoja įvairių tipų audito rizikai valdyti ir auditorių įrankis, skirtas įvertinti ir valdyti galimas rizikas, susijusias su audito atlikimu. Toks modelis pagrįstas prielaida, kad visi auditai yra susiję su tam tikru rizikos lygiu ir kad auditoriai turi imtis veiksmų šiai rizikai valdyti (Kelayeh ir kt., 2022).

Mokslinės literatūros šaltinių analizės pagrindu nustatyta audito rizikos modelio svarba iš keleto perspektyvų:

- padeda planuoti auditą – audito rizikos modelis suteikia auditoriams struktūruotą metodą planuojant audito užduotį. Įvertinę reikšmingo iškraipymo riziką, auditoriai gali nustatyti finansinių ataskaitų sritis;
- pagerina audito kokybę – audito rizikos modelio naudojimas gali padėti auditoriams pagerinti savo audito darbo kokybę. Auditoriai gali suteikti finansinių ataskaitų vartotojams patikimesnę ir aktualesnę informaciją;

- padeda priimti audito sprendimus – audito rizikos modelis padeda auditoriams priimti pagrįstus sprendimus, atsižvelgiant į audito procedūrų, kurias reikia atlikti, pobūdį, laiką ir mastą. Nustačius finansinių ataskaitų sritis, kuriose yra didelė reikšmingo iškraipymo rizika, auditoriai gali sutelkti savo audito pastangas į tas sritis;
- palengvina bendravimą su suinteresuotosiomis šalimis – audito rizikos modelio naudojimas gali padėti auditoriams bendrauti su suinteresuotosiomis šalimis, paaiškinant audito rizikos modelį ir atliktas audito procedūras, auditoriai gali padėti suinteresuotosioms šalims geriau suprasti audito procesą ir padarytas išvadas (Arzhenovskiy ir kt., 2019; Khaddafi ir kt. 2021).

Išanalizavus pagrindines audito rizikos modelių svarbos perspektyvas, verta pažymėti, kad svarbiausias audito rizikos modelio elementas yra būdinga rizika, nes ji parodo rizikos lygį, susijusį su veiklos pobūdžiu ir veiklos sritimi, kurioje jis veikia.

Nors audito rizikos modelis suteikia auditoriams struktūruotą metodą, leidžiantį įvertinti su konkrečia audito užduotimi susijusią riziką, jo taikymas turi tam tikrų apribojimų:

- subjektyvumas – audito rizikos modelis apima tam tikrą subjektyvumą, kai auditoriai turi priimti sprendimus ir įvertinti riziką, susijusią su audito užduotimi. Tai gali sukelti rizikos vertinimo skirtumus, ypač kai sunku kiekybiškai įvertinti riziką;
- ribota apimtis – audito rizikos modelis yra ribotas, jame atsižvelgiama tik į riziką, susijusią su reikšmingais iškraipymais finansinėse ataskaitose, jis neatspindi kitų rizikų, tokių, kaip veiklos, strateginės ar reputacijos rizikos;
- neišsami informacija – audito rizikos modelis remiasi informacija, kurią auditorius turi audito metu, ši informacija gali būti neišsami arba netiksli, nes nėra visaapimanti ir gali būti neteisingai įvertinta rizika ir gali nepavykti aptikti reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose;
- sukčiavimo rizika – audito rizikos modelis gali netinkamai atsižvelgti į sukčiavimo riziką, sukčiavimą gali būti sunku aptikti taikant standartines audito procedūras;
- laiko ir išlaidų apribojimai – audito rizikos modeliui reikia daug laiko ir išteklių, kad būtų galima įvertinti ir pašalinti riziką (Askary, Arnaout, Abughazaleh, 2018; Kelayeh ir kt. 2022).

Nors audito rizikos modelis turi tam tikrų apribojimų, jis yra svarbus, nes padeda audito specialistams identifikuoti ir įvertinti potencialias rizikas, kurios gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės patikimumui. Modelio reikšmingumą galima pagrįsti keletu aspektų:

- audito rizikos modelis leidžia nustatyti kritiškiausias rizikos sritis, leisdamas auditoriams efektyviau paskirstyti resursus. Tai padeda koncentruotis į svarbiausias ir didžiausią įtaką turinčias veiklos sritis;
- modelis padeda sukurti tikslų audito planą, nustatant, kurios rizikos yra svarbiausios ir kaip jas vertinti. Tai leidžia audito komandai sukurti veiksmingus patikrinimo planus ir procedūras;

- modelis suteikia įrankius nustatyti rizikos valdymo priemonės, skirtas mažinti ar valdyti rizikas (Mehta, 2023).

Moksliniuose šaltiniuose išskiriami 5 pagrindiniai audito rizikos modeliai: klasikinis, praplėstasis, rizika paremtas, veikla pagrįstas ir patobulintasis (Abudy ir Shust, 2022; Kelayeh ir kt., 2022).

1. Klasikinis audito rizikos modelis – remiantis šiuo modeliu audito rizika atskleidžiama kaip įgimtos rizikos, kontrolės rizikos ir neaptikimo rizikos sąveika, sudaranti bendrąją riziką. Audito rizikos įvertinimui pagal klasikinį modelį taikoma formulė: $BR = IR \times KR \times NR$ Simbolių reikšmė formulėje: BR – bendra audito rizika; IR – įgimta rizika; KR – kontrolės rizika; NR – neaptikimo rizika.

Formulę sudėtyje esančios rizikos plačiau apibūdintos šio darbo 1.2 poskyryje. Išskiriant pagrindinius šių rizikų aspektus, galima pažymėti, kad:

- bendra audito rizika apima įgimtą, kontrolės ir neaptikimo riziką;
- įgimta rizika, tai rizika, kad egzistuoja reikšmingas iškraipymas;
- kontrolės rizika, tai rizika, kad esminio iškraipymo nebus išvengta arba jo neaptiks vidaus kontrolės priemonės;
- neaptikimo rizika, tai rizika, kad auditorius neaptiks reikšmingo iškraipymo (Sharma, 2022).

Atsižvelgiant į išvardintas audito rizikas, galima pažymėti, kad audito rizikos kyla dėl auditui būdingų apribojimų, kuriuos sukelia šios problemos:

- Finansinės atskaitomybės pobūdis. Finansinių ataskaitų sudarymas paprastai apima tam tikrą subjektyvų sprendimų priėmimą, kai yra daugybė galimų skaitinių verčių, kurios gali būti laikomos priimtiniomis. Tai reiškia, kad kai kurie eilutės elementai iš prigimties priklausys tam tikram kintamumui, kurio nepavyks išspręsti pridedant daugiau audito procedūrų.
- Atliktų audito procedūrų pobūdis. Auditoriaus galimybė gauti audito įrodymus yra ribota, nes įstaigos pateikta informacija gali būti neišsami, visada yra sukčiavimo rizika, o auditorius neturi teisinių galių atlikti tinkamą kliento neteisėtų veiksmų tyrimą.
- Auditui taikomi laiko ir išlaidų apribojimai. Auditorius turi skirti pakankamai laiko ir išteklių auditui atlikti. Nepaisant to, neįmanoma išnagrinėti visos galimos informacijos arba išsamiai išnagrinėti kiekvieną klausimą. Todėl tikimasi, kad auditorius sutelks išteklius į tas sritis, kuriose labiausiai tikėtina reikšmingo iškraipymo rizika, o tai reiškia, kad mažesni ištekliai bus skirti kitoms audito sritims (Abudy ir Shust, 2022).

Taigi, galima pažymėti, kad klasikinis audito rizikos modelis yra pagrįstas tarpusavio ryšiais tarp įgimtos rizikos, kontrolės rizikos ir neaptikimo rizikos, kurios yra esminiai veiksniai nustatant audito rizikos lygį. Auditorius įvertina kiekvieną komponentą ir nustato tinkamas audito procedūras, kad sumažintų bendrą audito riziką. Naudodami audito rizikos modelį auditoriai gali efektyviai planuoti ir atlikti auditą bei užtikrinti finansinių ataskaitų patikimumą (Ponomarenko ir kt., 2021).

2. Praplėstasis audito rizikos modelis – patobulintas klasikinis audito rizikos modelis, kurio komponentai išskaidomi ir įterpiama papildomų kintamųjų. Praplėstasis audito rizikos modelis matematiškai išreiškiamas formule: $AR = IR \times KR \times AP \times TD$, kur AR reiškia audito riziką; IR – įgimtą riziką; KR – kontrolės riziką; AP – analitinių procedūrų riziką; TD – savarankiškų testų riziką. Praplėstasis modelis siejasi su klasikiniu modeliu, tačiau nors abu modeliai panašūs, yra esminis skirtumas – praplėstajame modelyje neaptikimo rizika yra išskaidyta į dvi dalis: analitinių procedūrų ir savarankiškų testų. Praplėstasis modelis pateikia išsamesnį supratimą auditoriui atliekant sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų auditą (Kelayeh ir kt., 2022).

Galima pažymėti, kad praplėstasis audito rizikos modelis padeda audito planavimo procese, yra naudingas taikant statistinę atranką detalių testų apimčiai nustatyti, atliekant analitines procedūras sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų audite.

3. Rizika paremtas audito rizikos modelis – šiame modelyje taikomi atsitiktiniai patikrinimai (testavimai), apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos apribojimai (susitarimas, piktnaudžiavimas, sukčiavimas), didžioji dalis audito įrodymų yra įtikinami, o ne išsamūs. Šis modelis apima ne tik audito riziką, bet ir audituojamos įstaigos riziką, kuri gal įtakoti įstaigos pelningumą ir veiklą (Levytska ir kt., 2022). Šiame modelyje auditoriaus nuomonės formavimas apima profesionalų sprendimą, susijusį su audito įrodymų rinkimu (audito procedūrų laikas, pobūdis ir apimtis). Audito procedūros leidžia egzistuoti netinkamos audito išvados rizikai, kad auditorius, rengdamas ataskaitas, pateiks netinkamą audito nuomonę, o tai yra rizika paremtas audito rizikos modelio dalis. Rizika paremtas audito rizikos modelio pagrindiniai elementai yra:

- reikšmingo iškraipymo rizika, kuri susideda iš dviejų komponentų, tai: būdinga rizika ir rizika, būdinga bet kokiai veiklai;
- laiko audito rizika (Abudy ir Shust, 2022).

Šiame modelyje siūlomi keturi galimi efektyvumo įvertinimai, pagrįsti pagrindinių problemų atskleidimo lygiu ir charakteristikomis, tokiomis kaip:

- aukštas audito efektyvumo lygis – greito rezultato pasiekimo laipsnis yra aukštas,
- vidutinis audito efektyvumo lygis – tam tikru mastu pasiekiamas greitas rezultatas;
- Žemas audito efektyvumo lygis – greito rezultato pasiekimo laipsnis yra nereikšmingas (Levytska ir kt., 2022).

Taikant rizika paremtą audito rizikos modelį auditorius turi atlikti šiuos veiksmus:

- išstudijuoti įstaigos aplinką – pirmas žingsnis taikant audito rizikos modelį yra suprasti kliento veiklą ir jo aplinką;
- išstudijuoti įstaigos vidinę kontrolę – išanalizavus įstaigos veiklos aplinką, kitame audito rizikos modelio etape tiriama įstaigos vidaus kontrolė, nustatoma ar ji tinkamai įdiegta;

- surinktus duomenis naudoti rizikai įvertinti – išanalizavus vidinius ir išorinius veiksnius, galinčius turėti įtakos įstaigos finansinių ataskaitų tikslumui, nustatomi įvairūs audito aspektai (Khaddafi ir kt. 2021).

Galima pažymėti, kad rizika paremtas audito rizikos modelis pasižymi efektyvumu, atliekant audito procedūras bei produktyvumu, kuris atspindi auditorius sugaištamą laiką audito rizikos srityse.

4. Veikla pagrįstas audito rizikos modelis – yra struktūruotas metodas, skirtas įvertinti audito riziką. Šis modelis susijęs su audito procesu, kuris leidžia įvertinti, kiek šis audito veiklos procesas yra paveiktas potencialiomis grėsmėmis. Pagrindiniai šio modelio bruožai:

- veiklos pagrindimas – modelis yra orientuotas į įstaigos veiklos analizę, akcentas dedamas ne tik į finansinius aspektus, bet ir į visą įstaigos veiklą;
- audito proceso integracija – modelis integruotas į audito procedūras, leidžiant audito komandai sistemingai įvertinti įstaigos veiklos rizikas, tai suteikia galimybę efektyviai identifikuoti, įvertinti ir valdyti rizikas;
- objektyvumas – modelis siekia būti objektyvus, remiasi faktiniais duomenimis apie įstaigos veiklą ir naudoja struktūruotus metodus rizikų identifikavimui bei įvertinimui;
- valdymo rekomendacijos – baigus audito procesą, modelis dažnai suteikia rekomendacijas dėl rizikų valdymo ir gerinimo priemonių (Abudy ir Shust, 2022).

Audito rizika matematine išraiška pagal šį modelį pateikiama formulėje:

$AR = RMM_i \times (1 - Pr(De)) \times (1 - Pr(Da))$, kur AR – audito rizika, RMM_i – įgimta reikšmingo iškraipymo rizika; $1 - Pr(De)$ – rizika, kad reikšmingas iškraipymas pačios įstaigos nebus aptiktas; $1 - Pr(Da)$ – rizika, kad reikšmingas iškraipymas nebus auditoriaus pastebėtas.

Veikla pagrįsto audito rizikos modelio kūrimas susideda iš penkių pagrindinių etapų, kuriuos skirtingi autoriai apibūdina skirtingai, tyrėjai Kelayeh ir kt., (2022) nustatė šiuos penkis etapus:

1. Veiklos srities identifikavimas – šio etapo tikslas yra nustatyti ir apibrėžti veiklos sritis, kuriose gali kilti audito rizika ir kurios bus nagrinėjamos audito proceso metu.
2. Rizikų identifikavimas – šiame etape identifikuojamos potencialios grėsmės ir rizikos, kurios gali paveikti nustatytas veiklos sritis. Sukuriamas išsamus rizikų sąrašas, kuriame pabrėžiamos svarbiausios ir įtakos turinčios rizikos.
3. Rizikų įvertinimas – įvertinami identifikuoti rizikos veiksniai pagal jų tikėtinumą ir įtaką audito procesui. Sukuriama matavimo rodiklių sistema, kurioje kiekvienai rizikai priskiriama rizikos lygio vertinimo kategorija, padedanti identifikuoti svarbiausias rizikos sritis.
4. Valdymo priemonių kūrimas - remiantis įvertintomis rizikomis, kuriamos konkrečios valdymo priemonės ir strategijos. Šiame etape apsvarstomos skirtingos rizikų mažinimo priemonės.

5. Audito stebėsenos procesas - įgyvendinama audito programa, kurioje numatytos procedūros rizikų valdymui ir audito efektyvumo stebėsenai. Remiantis gautais rezultatais, atnaujinamas rizikų modelis ir tobulinamos valdymo strategijos.

Tuo tarpu autoriai Eimanavičiūtė ir Kustienė, (2015) pateikia šiuos penkis veikla pagrįsto audito rizikos modelio etapus:

1. Kliento pažinimo etapas – šis etapas prasideda nuo kruopštaus kliento pažinimo ir supratimo. Audito komanda turi atidžiai išnagrinėti įstaigos struktūrą, veiklos sritis, tikslus ir politiką. Atliekama rizikų identifikacija, susijusi su kliento veikla, siekiant nustatyti pagrindinius audito objektus ir tikslus.
2. Audito planavimo etapas – šiame etape nustatomas detalus audito planas, kuris apima visą audito proceso organizavimą, apibrėžiamos veiklos sritys, kurios bus tikrinamos, ir nustatomos audito tikslų detalės bei numatomos reikalingos auditorių ir resursų sąnaudos ir sukuriamą strategija, kaip bus vertinama rizika per audito procesą.
3. Vidaus kontrolės tyrimo etapas – šis etapas yra skirtas išsamiam įstaigos vidaus kontrolės vertinimui. Vidaus kontrolės sistemų analizė padeda identifikuoti potencialias rizikas ir pažeidžiamumus. Tikrinama, ar įstaiga veikia pagal nustatytus procesus ir procedūras, ir ar jos vidaus kontrolės sistema yra tinkama rizikų valdymui.
4. Savarankiškų testų etapas – šiame etape auditorių komanda atlieka savarankiškus testus, siekdama patikrinti įstaigos veiklos efektyvumą ir nustatyti potencialias rizikas. Nustatoma, kaip veikia konkrečios veiklos srities kontrolės priemonės ir ar jos efektyviai apsaugo įstaigą nuo rizikų.
5. Nuomonės formulavimo etapas - šiame etape formuluojama galutinė auditoriaus nuomonė dėl įstaigos veiklos ir jos rizikos valdymo, sukuriamą išvada apie įstaigos vidaus kontrolės sistemą ir nustatoma, ar rizikos yra tinkamai identifikuojamos, įvertinamos ir valdomos. Jeigu yra pastebimos rizikos, pateikiamos rekomendacijos įstaigai kaip gerinti kontrolės sistemą ir mažinti identifikuotas rizikas.

Galima pažymėti, kad veiklą pagrįstas audito rizikos modelis yra struktūruotas vertinimo įrankis, skirtas identifikuoti ir įvertinti veiklos rizikas bei jų įtaką finansinėms ataskaitoms. Šis modelis padeda audito specialistams nustatyti svarbiausias rizikos sritis ir taikyti efektyvias priemones jų mažinimui.

5. Patobulintasis audito rizikos modelis - yra patobulinta klasikinio, audito rizikos modelio versija, padedanti tiksliau nustatyti ir įvertinti audito rizikos komponentus, apjungianti visus anksčiau išvardintus 4 audito rizikos modelius. Šiame modelyje atsižvelgiama į technologines duomenų analizės priemones bei įvairius veiksnus, turinčius įtakos bendrai audito rizikai ir apimančius tiek kliento, tiek audito įmonės veiksnus, tokius kaip veiklos dydis ir sudėtingumas, vidaus ir išorės veiksniai, galintys turėti įtakos finansinėms ataskaitoms Arzhenovskiy ir kt., (2019). Patobulintasis audito rizikos modelis

yra naudingas audito planavimo etape ir gali padėti auditoriams geriau suprasti ir valdyti rizikas, kartu užtikrinant audito kokybę. Auditoriaus iššūkis yra maksimaliai padidinti pagrindinės audito paslaugos vertę plečiant išorinio užtikrinimo vertę. Šiame modelyje panaudojamos platesnės auditoriaus žinios, siekiant patobulinti klientui teikiamo užtikrinimo apimtį ir vertę, laiku nustatyti problemas ir aktyviai reaguoti. Patobulintame audito rizikos modelyje audito rizika gali atsirasti ne tik dėl įgimtos, kontrolės ar neaptikimo rizikos, bet ir dėl auditoriaus nepriklausomumo rizikos.

Taigi, atlikus aukščiau išvardintų audito rizikos modelių vertinimo analizę, nustatyti jų privalumai bei trūkumai apibendrinti 2 lentelėje.

2 lentelė. Audito rizikos modelių palyginimas

	Audito rizikos modelis				
	Klasikinis	Praplėstasis	Rizika paremtas	Veikla pagrįstas (ABREMA)	Patobulintasis
Modelis išreiškiamas					
matematiškai	+	+	-	+	-
schematiškai	-	+	-	-	+
kitais būdais	-	-	+	+	-
Modelio elementai					
pateikia supratimą apie audito riziką ir jos komponentus	+	+	+	+	+
apima kiekvieną audito rizikos elementą	+	+	+	+	+
parodo priklausomybę tarp audito rizikos elementų	-	-	-	-	-
leidžia išreikšti vieną elementą per kitus	+	+	-	+	-
parodo ryšius tarp elementų ir jų sąlygojančių veiksnių	+	+	+	+	-
apima daugiau audito rizikos komponentų	-	-	-	-	+
apima ne tik audito rizikos elementus	-	-	+	-	-
teigia, kad nei vienas komponentas negali būti lygus 0	+	+	-	+	-
nesudėtingai apskaičiuoja audito riziką ir jos elementus	-	-	-	-	-
Modelio pritaikomumas audite					
nesudėtinga pritaikyti	+	+	-	-	-
sunku praktiškai pritaikyti	-	-	+	-	+
naudojamas įvertinant audito rezultatus	-	-	-	-	-
atskleidžia, kad audito rizikos elementai vertinami visame audito procese	-	-	-	+	+

Šaltinis: sudaryta autorės

Iš atliktos audito rizikos modelių kritinės analizės galima suformuluoti tokius modelių privalumus:

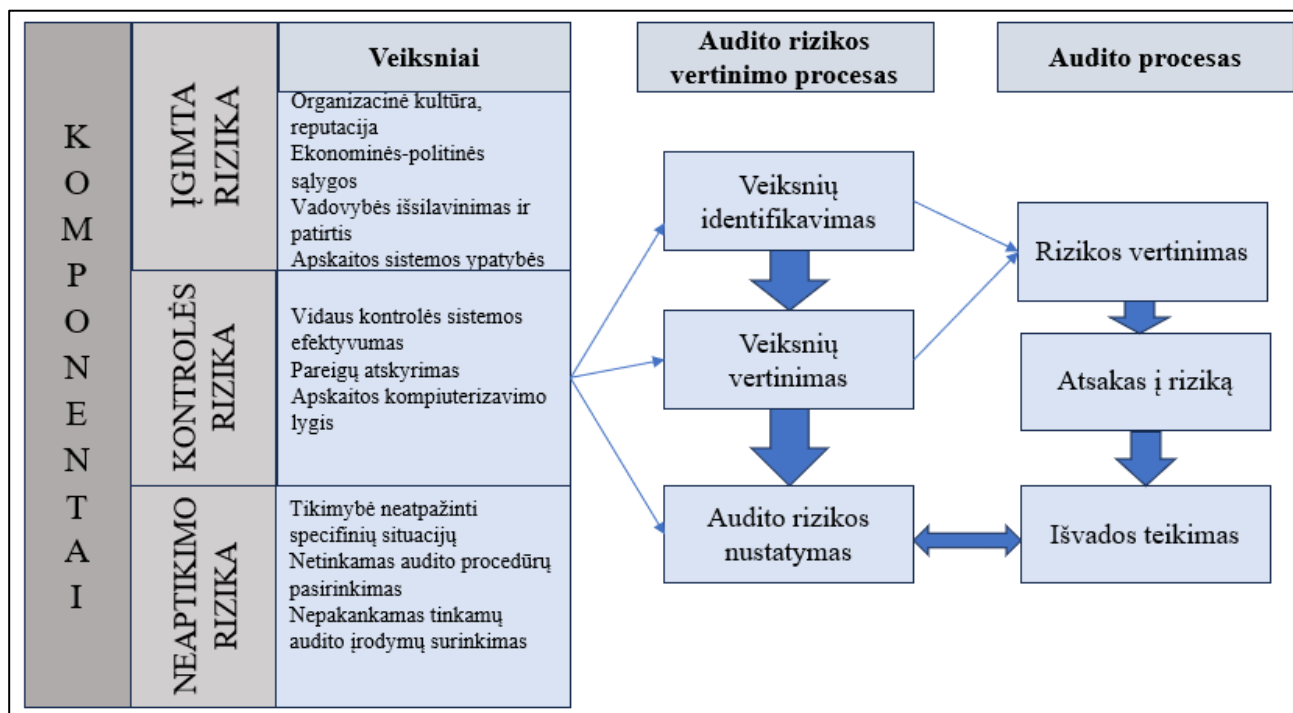
- išskiria atskirus audito rizikos elementus ir pateikia supratimą apie juos;
- matematine išraiška pateikti modeliai teigia, kad nei vienas komponentas negali būti lygus 0, nes kitaip reikštų, kad audito rizikos nėra;
- leidžia išreikšti vieną elementą per kitus.

Išanalizavus audito rizikos vertinimo modelius, nustatyti jų trūkumai:

- nepaaiškina konkretaus būdo, kaip apskaičiuoti audito rizikas, o tik pateikia bendrą supratimą;
- neparodo priklausomybės tarp audito rizikos elementų;
- ne visada nurodoma, kad audito rizika ir jos elementai vertinami kiekviename audito etape.

Išanalizavus teorinius požiūrius į audito rizikos sąvoką, jo elementus bei vertinimą ir atsižvelgiant į nustatytus modelių privalumus bei išvengiant jų trūkumų, toliau sudaromas teorinis audito rizikos vertinimo modelis (žr. 6 pav.).

Teoriniame audito rizikos vertinimo modelyje išskiriami trys pagrindiniai audito rizikos komponentai, bei juos įtakojantys veiksniai. Tačiau šiuolaikiniame dinamiškame ekonomikos pasaulyje vis dažniau susiduriame su pokyčiais, iššūkiais, naujovėmis, todėl veiksniai nuolat kintantys, tam svarbu juos identifikuoti susiejant su aktualiais šių dienų įvykiais ir esama situacija.



Šaltinis: sudaryta autorės

6 pav. Teorinis audito rizikos vertinimo modelis

Teoriniame audito rizikos vertinimo modelyje nustatomas audito rizikos vertinimo procesas, tačiau nepaaiškinamas konkretus būdas, kaip apskaičiuoti audito riziką, o tik pateikiamas bendras supratimas. Todėl teorinio modelio pagrindu konstruojamas empirinis tyrimas, kurio rezultatai leidžia modelį papildyti naujais elementais ir pilnai atvaizduoti audito rizikos vertinimo esmę.

Apibendrinant galima pažymėti, kad audito rizikos modelis yra sistemingas vertinimo įrankis, skirtas identifikuoti ir įvertinti potencialias rizikas, galinčias paveikti įstaigos finansinės atskaitomybės patikimumą. Šis modelis apima analizės procesą, identifikuojant riziką, atliekant vertinimą ir kontrolės priemonių nustatymą siekiant užtikrinti efektyvų audito planavimą ir vykdymą. Vertinant audito riziką išskiriami 5 pagrindiniai audito rizikos modeliai: klasikinis, praplėstasis, rizika paremtas, veikla pagrįstas ir patobulintasis. Audito rizikos modelis leidžia auditoriams koncentruotis į kritiškiausias rizikos sritis, užtikrinant veiksmingą audito rezultatų gavimą. Kadangi teorinis audito rizikos vertinimo modelis apima tik bendrą audito rizikos vertinimo proceso vaizdą, šio modelio pagrindu bus konstruojamas empirinis tyrimas, kuris leis papildyti teorinį modelį naujais elementais.

2. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Audito rizikos vertinimo tyrimo procedūrų pagrindimas

Siekiant **tyrimo tikslo** – ištirti audito rizikos vertinimo galimybes bei sukurti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešojo sektoriaus įstaigose, buvo pasirinktas kokybinis tyrimas, taikant struktūruoto interviu metodą. Šis metodas leidžia kruopščiai suplanuoti empirinių duomenų rinkimą, pagal detalų pokalbio planą interviu metu. Struktūruotas interviu priskiriamas neopozityvistiniam požiūriui ir yra skirtas iš esmės sumažinti tikimybę, kad rezultatams turės įtakos pašnekovo šališkumas. Qu ir Dumay (2011).

Tyrimo problema formuluojama klausimu – kokios dedamosios sudaro audito rizikos modelį, kuris būtų tinkamiausias viešojo sektoriaus įstaigose ?

Tyrimo metodai. Kokybinių interviu šaknys yra „XX amžiaus pirmųjų dešimtmečių antropologijoje ir sociologijoje, tokių interviu tikslas yra ištirti asmenų požiūrį, patirtį, įsitikinimus ir motyvus konkrečiais klausimais (Edwards ir Holland, 2013).

Struktūruoto interviu, kurio atveju audito rizikos empirinio tyrimo situacija yra apibrėžta, interviu klausimai numatomi iš anksto, ir interviu eigoje mažai kas keičiama. Metodo patikimumą pagrindžia tai, kad tyrime dalyvaujantys informantai – ekspertai yra pakankamai kvalifikuoti ir nusiteikę atsakyti į jiems pateikiamus klausimus, į kuriuos atsako nuoširdžiai, taip suteikiant tyrėjui galimybę gauti patikimus duomenis. Kokybinio interviu forma pagal interviu klausimyno struktūrą yra struktūruotas atvirų klausimų interviu. Nors struktūruoto interviu metu klausimų eilės tvarka, klausimyno sudėtis ir klausimų formuluotės numatomos iš anksto, klausimai yra atviri, tyrėjo pateikiami informantui interviu metu, todėl šis metodas yra kokybinis tyrimo metodas (Gaižauskaitė ir Valavičienė (2016, psl.19 -20). Interviu atliekant struktūruoto interviu metodu, siekiama su kiekvienu informantu kalbėtis remiantis tokia pačia klausimų eilės tvarka, taip pat suformuluotais klausimais.

Tyrimo etika. Kokybiniuose tyrimuose, kuriuose taikomas interviu metodas, taikomi bendriausi etikos principai (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Pagrindinis šiuolaikinės tyrimų etikos principai:

- pagarba žmogaus orumui ir privatumui, šis principas yra etinių įsipareigojimų pagrindas, kuriuo užtikrinama, kad tyrimo dalyviai nebūtų išnaudojami vien tik kaip priemonė tyrimo tikslui pasiekti;
- laisvos valios (savanoriškumo) principas, kuriuo vadovaujantis tyrėjas turi gauti informantų sutikimą dalyvauti tyrime. Informantai turi būti supažindinti su tyrimo tikslu, informuoti apie interviu procesą, apie tai, kaip bus naudojami tyrimo duomenys;

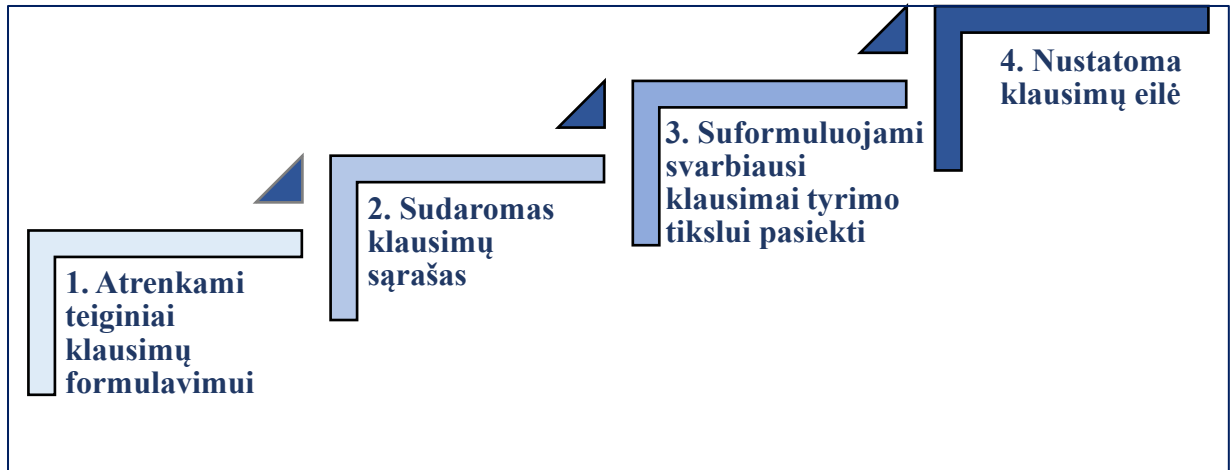
- pagrindinių teisių principas, kai tyrėjas informuoja informantus apie pagrindines teises, įskaitant tai, kad bet kuriuo metu jie gali atšaukti savo sutikimą dalyvauti tyrime arba gali atsisakyti atsakyti į bet kokius konkrečius klausimus;
- santykiams pagrįstos etikos principas, kai tyrėjas užmezga santykį su informantu, sukuriama pasitikėjimas tarp tyrėjo ir informanto, reiškiantis tam tikrus įsipareigojimus. Tyrėjas ir informantai turi jaustis lygiaverčiais partneriais;
- anonimiškumo ir informacijos konfidencialumo užtikrinimo principas – tyrėjas paaiškina informantui, kad bus užtikrinamas anonimiškumas. Taip pat tyrėjas privalo užtikrinti konfidencialumą, paaiškinti informantui, kad tyrimo duomenys bus saugomi ir tvarkomi taip, kad nebūtų įmanoma atpažinti informanto, o interviu metu gauta informacija bus naudojama tik mokslinio tyrimo tikslais (Qu ir Dumay, 2011; Žydzūnaitė ir Sabaliauskas, 2017).

Be pagrindinių tyrimo etikos principų yra svarbi tyrėjo profesinė atsakomybė ir tyrėjo etiškas elgesys. Atliekant struktūruotą interviu tyrėjas pasižymi minčių ir veiksmų darna, tyrimą atlieka nuosekliai, laikantis susitarimų (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014).

Empirinių duomenų rinkimo instrumentas. Atsižvelgiant į tyrimo temą, strategiją ir tikslus, siekiant įvertinti audito riziką ir sukurti audito rizikos vertinimo modelį, atliekamas kokybinis struktūruotas interviu, kurio pagrindą sudaro atviri klausimai (žr. 2 priedą). Šiame tyrime interviu klausimynas parengiamas iš anksto, jame fokusuojama pokalbio kryptis, informantai atsakinėja į aiškius, konkrečius klausimus, yra išlaikoma interviu tvarka, kuri įgalina lengvesnį duomenų rūšiavimo, palyginimo ir analizės procesą (Babbie, 2021, psl. 289-327).

Neopozityvistiniu požiūriu tyrimo dalyviai laikomi patikimais informantais kurių pagrindinė misija yra suteikti sąžiningus, atvirus atsakymus Qu ir Dumay (2011). Tyrėjui svarbu užmegzti ryšį su pašnekovu pokalbio įžangos etape, kuris vyksta prieš pagrindinį interviu. Įžangos etapo tikslas yra sukurti pasitikėjimą ir pasakyti informantui apie interviu tikslą, kad pašnekovas laisvai kalbėtų (Ballena, 2021). Įžanginiai klausimai yra skirti interviu pradėti ir pereiti prie struktūruoto interviu, darant prielaidą, kad pašnekovas yra pasirengęs (Qu ir Dumay, 2011). Atliekant struktūruotą interviu, siekiama tokia pat tvarka gauti atsakymus į tuos pačius klausimus iš visų tyrimo dalyvių. Tokia struktūra nėra tokia griežta, kaip atliekant apklausą kiekybiniame tyrime, tačiau struktūros laikomasi interviu metu, su visais informantais. (Gaižauskaitė ir Valavičienė (2016, psl.19-20).

Interviu klausimyno sudarymo eiga (žr. 7 pav.):



Šaltinis: sudaryta autorės

7 pav. Struktūruoto interviu klausimyno sudarymo eiga

Kaip pavaizduota 7 paveiksle, formuojant struktūruoto interviu klausimyną, pirmiausia buvo atrenkami teiginiai klausimų formulavimui. Remiantis teorinėje dalyje atskleista informacija, susijusia su tyrimo tikslu, atrenkami pagrindiniai aspektai, skirti klausimų formulavimui (žr. 1 priedą). Tuomet sudaromas pilnas klausimų sąrašas ir atrenkami kurie klausimai yra svarbiausi tyrimo tikslui pasiekti. Atrinkus svarbiausius tyrimo klausimus, jie tinkamai suformuluojami ir parengus interviu klausimus struktūruotam interviu, nustatoma jų eilės tvarka.

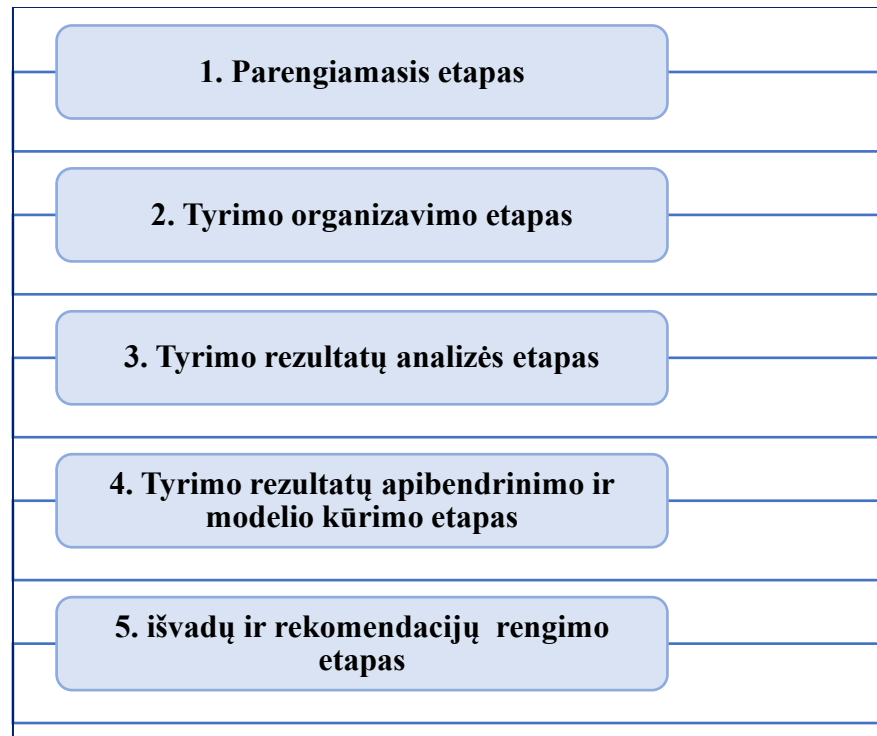
Šio tyrimo struktūruotame interviu, pateikiami keturių tipų klausimai:

1. įvadiniai klausimai, kurie padeda „apšilti“, pradėti diskusiją, su tyrimo tema susijusia patirtimi;
2. perėjimo prie pagrindinio interviu klausimai, kurie padeda pereiti prie svarbiausių detalių;
3. pagrindiniai interviu klausimai, kurie yra suformuluoti tyrimo tikslui atskleisti
4. užbaigimo klausimai, kurie skatina informantą pateikti savo esmines mintis ir vertinimą, ką jis laiko svarbiausiu aspektu (Kegler, Raskind, Comeau, Griffith, Hannah, Cooper ir Shelton, 2019).

Remiantis Bryman (2016), sudarant kokybinio struktūruoto interviu klausimyną, atsižvelgiant į laiką, skirtą informantui atsakyti į klausimą, optimalus klausimų skaičius yra nuo 7 iki 12, neskaitant tyrimo imties (demografinių duomenų). Šio tyrimo struktūruoto interviu klausimyną sudaro 11 klausimų, iš kurių 3 klausimai sociodemografiniams duomenims atskleisti.

Tyrimo eiga/organizavimas. Tyrimas atliekamas 2024 m. vasario 20 – balandžio 2 d.

Planuojant tyrimą atsižvelgiama į teorinius radinius, atskleistus pirmojoje šio darbo dalyje. Siekiant sklandaus tyrimo proceso, svarbu apibrėžti visus tyrimo proceso etapus. Šiame darbe audito rizikos vertinimo tyrimo organizavimo procesas skirstomas į 5 etapus (žr. 8 pav.):



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal Bryman, (2016).

8 pav. Tyrimo organizavimo proceso etapai

- Pirmajame etape pagrindžiama tyrimo metodologija, sudaromas ir pagrindžiamas tyrimo instrumentas – struktūruoto interviu klausimynas.
- Antrajame etape atliekamas pilotinis interviu, kuriuo įvertinamas struktūruoto interviu klausimyno suderintumas bei validumas. Pakoregavus struktūruoto interviu klausimyną, atrenkami tyrimo ekspertai, supažindinami su tyrimo tikslais, gaunamas sutikimas dalyvauti tyrime, supažindinama su pagrindinėmis teisėmis, etikos principais, informuojama apie užtikrinamą anonimiškumą ir konfidencialumą. Interviu vykdomas nuotoliniu būdu, vaizdo pokalbiu, naudojant Microsoft Teams programą, surenkami tyrimo duomenys.
- Trečiajame etape surinkti tyrimo duomenys yra analizuojami, gaunami svarbiausi tyrimo rezultatai, reikalingi audito rizikos vertinimo modelio kūrimui.
- Ketvirtajame etape tyrimo rezultatai apibendrinami, jais papildomas teorinis audito rizikos vertinimo modelis ir kuriamas audito rizikos vertinimo modelis taikomas viešajame sektoriuje.
- Penktajame etape suformuojamos išvados, pateikiamos rekomendacijos.

Šie penki etapai padeda kokybinio tyrimo procesą struktūruoti ir atlikti jį sistemingai, nuosekliai, tam, kad gauti išsamius rezultatus apie audito rizikos vertinimą.

Tyrimo imtis. Kokybiniams tyrimams netaikomi griežti imties tūrio reikalavimai. Jų reprezentatyvumą lemia ne tiriamųjų parinkimo būdai, o kriterijai, susiję su tyrimo tikslais, svarbu, kad

būtų pakankamas pagrindas gauti informaciją, reikalingą tyrimui (Alastalo, 2008). Šiame tyrime taikoma ekspertų imtis, kurią sudaro asmenys, galintys pasakyti kompetentingus teiginius apie tiriamąjį objektą, jo požymius ar funkcionavimą. Ekspertų skaičius tyrimui renkamas taikant prisotinamumo principą, pirmiausia parenkama pirminė imtis – 5 ekspertai. Remiantis Ornstein, (2013), siekiant išlaikyti ekspertinio vertinimo tikslumą ir patikimumą, ekspertų grupę turi sudaryti ne mažiau kaip 5 ekspertai. Tuomet surenkami duomenys iš pirminės imties pateikiant struktūruoto interviu klausimus 5 ekspertams. Surinkus duomenis atliekamas interviu su dar vienu ekspertu, kol tyrimo duomenys pradeda kartotis, t. y., kol nebesurenkama naujos informacijos. Šiame tyrime duomenys pradėjo kartotis atlikus interviu su 5 ekspertu, tad tyrime dalyvauja 5 ekspertai. Ekspertų sociodemografiniai duomenys pateikiami 3 lentelėje.

3 lentelė. Ekspertų sociodemografiniai duomenys

Kategorija	Variantai	Dažnis	Dalis, proc.
Ekspertai		5	100
Lytis	Moterys	5	100
	Vyrai	0	0
Išsilavinimas	Aukštasis universitetinis (bakalauro laipsnis)	1	20
	Aukštasis universitetinis (magistro laipsnis)	3	60
	Aukštasis universitetinis (mokslo daktaro laipsnis)	1	20
Darbo stažas	5–9 m.	1	20
	10–14 m.	4	80
	15–19 m.	0	0
	20–24 m.	0	0
	25 m. ir daugiau	0	0
Patirtis atliktų auditų skaičius per metus	30–40	2	40
	41–50	1	20
	51–60	1	20
	61–70	0	0
	71 ir daugiau	1	20

Šaltinis: sudaryta autorės

Tyrimo ribotumas. Audito rizikos vertinimo tyrimas turi tam tikrus ribotumo kriterijus, į kuriuos svarbu atsižvelgti vertinant tyrimo rezultatus, tai:

- atliekant kokybinį tyrimą nėra galimybės ištirti didelės imties ir skirtingas patirtis turinčius informantus;
- atliekant struktūruotą interviu lieka mažiau erdvės interpretacijoms, papildomai informacijai;
- dėl ekspertų darbo vietų išsidėstymo skirtinguose Lietuvos regionuose interviu galima atlikti tik su ekspertais, galinčiais prisijungti nuotoliniu būdu vaizdo pokalbiui.

2.2. Ekspertų atrankos kriterijų pristatymas

Tyrimo tikslui pasiekti reikalingas ne didesnės populiacijos vaizdas, apklausiant kuo daugiau informantų, o gilesnė ekspertų grupės analizė, suteikianti galimybę surinkti tyrimo duomenis tokius, kokius pateikia patys ekspertai (Morgan, 2014). Šiam tyrimui taikomas tikslinės atrankos metodas, kai tyrėjas dalyvauti tyrime kviečia ekspertus, atsižvelgiant į tyrimo tikslą, ekspertų specialias žinias bei patirtis (Baležentis ir Žalimaitė, 2011). Kokybiniam tyrimui ekspertai atrankami pagal tam tikrus kriterijus:

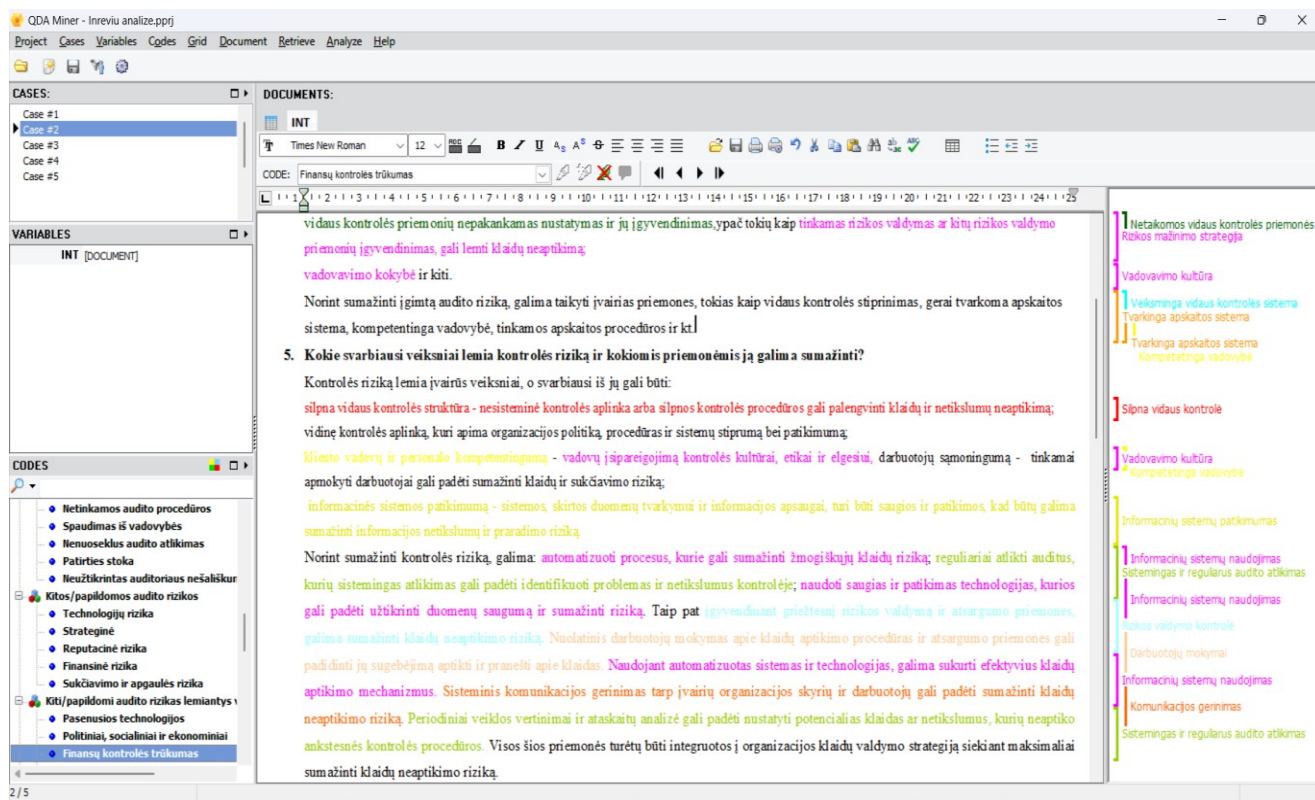
- išsilavinimas – ekspertai, turintys ne žemesnį, kaip aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir pagal savo turimą žinių lygį yra susipažinę su audito rizikos vertinimo ypatumais;
- institucinė priklausomybė – savo profesinę veiklą atliekantys viešojo sektoriaus įstaigose;
- darbo stažas – audito veiklą viešojoje įstaigoje atliekantis ne mažiau kaip 5 metus, toks laiko tarpas užtikrina sukaupą patirtį audito veiklose;
- audito rizikos vertinimo patirtis – atlieka ne mažiau kaip 30 auditų per metus viešosiose įstaigose ir jų metu visada vertina audito riziką / toks atliktų auditų skaičius per metus užtikrina sukaupą patirtį audito rizikos vertinime (Žydzūnaitė ir Sabaliauskas, 2017).

Pagal aukščiau išvardintus kriterijus šiame tyrime dalyvauja ekspertai, turintys aukštąjį universitetinį išsilavinimą, specialias žinias ir įgūdžius bei darbo patirtį tiriamo reiškinių atžvilgiu. Ekspertai, dalyvaujantys šiame tyrime turi darbo patirtį viešojo sektoriaus audito įstaigose ir patirtį atliekant audito rizikos vertinimą.

2.3. Empirinio tyrimo duomenų analizės programos pristatymas

Empirinio tyrimo duomenų analizei buvo naudojama QDA Miner programa, kuri pasižymi pažangiomis funkcijomis, pritaikytomis kokybinių duomenų analizei. Ši programa yra paprasta naudoti ir turi visapusiškas kokybinių duomenų analizės galimybes bei yra geriausias interviu analizės pasirinkimas, nes siūlo aukštesnį kompiuterinės pagalbos lygį duomenų kodavimui ir analizei, nei bet kuri kita kokybinių duomenų analizės programinė įranga (Silver, 2015). Apdorojant ir analizuojant tyrimo duomenis su QDA Miner programa buvo gauta pagalba koduojant, buvo galimybė greičiau ir patikimiau atlikti analizę. Tai ypač svarbu užtikrinant patikimumą, nes tyrėjas analizuoja duomenis remdamasis bendra konceptualia sistema, kuri padeda užtikrinti, kad gavus tam tikrą teksto segmentą, būtų taikomi panašūs kodai (LaPan, 2013). Transkribuoti interviu duomenys buvo integruoti į QDA Miner programą ir analizuojama pasikartojanti informacija, kuri apdorojama, užkoduojama,

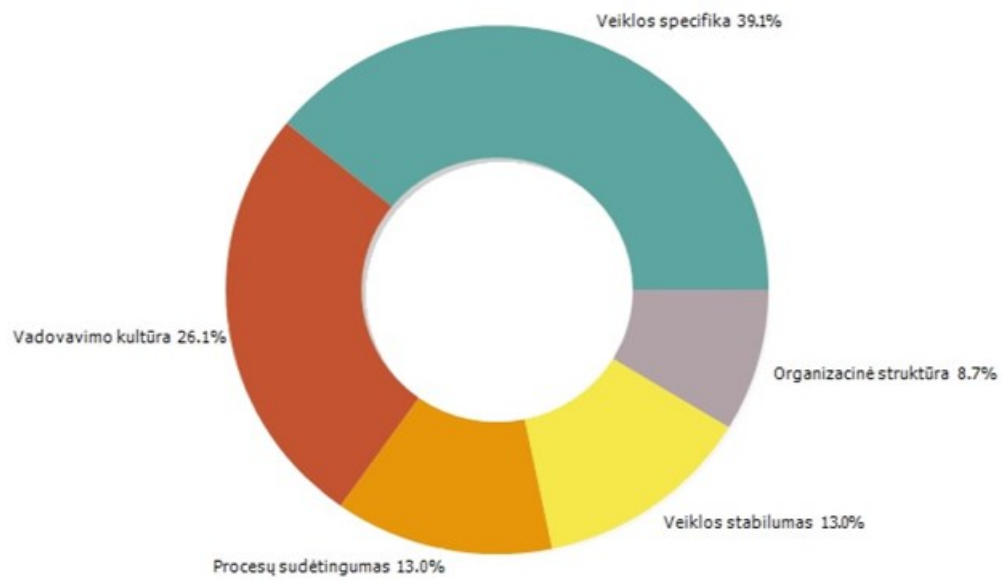
automatiškai sukuriamas koduojamas pastabų failas ir susiejamas su kiekvienu atveju, išskirstoma į pagrindines subkategorijas ir paryškinama kita spalva (Lewis ir Maas, 2007) (žr. 9 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal QDE Minder programos duomenis

9 pav. Duomenų analizė QDA Miner programa

Analizuojant šio tyrimo duomenis QDA Miner programos naudojimas padėjo užtikrinti efektyvų struktūruoto interviu analizės procesą, kuris leido gilintis į duomenis ir gauti svarbią informaciją tyrimo tikslams atskleisti. Šios programos pasirinkimas suteikė išplėstinės teksto analizės įrankius, tokius kaip teminė analizė, kategorizavimas, ryšių analizė. Tai leido atlikti gilesnę interviu turinio analizę ir identifikuoti svarbiausius teminius elementus. QDA Miner programa suteikė įvairių grafinių vaizdavimo įrankių, kurie padėjo vizualizuoti ir interpretuoti interviu duomenis (žr. 10 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal QDE Minder programos duomenis

10 pav. Duomenų grafinis vaizdavimas QDA Miner programa

3. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO EMPIRINIO TYRIMO REZULTATAI

3.1. Empirinio tyrimo rezultatai ir jų analizė

Tyrimo dalyvavo 5 (penki) ekspertai. Visi tiriamieji turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą. Tyrimo dalyvių darbo stažas nuo 5 metų iki 14 metų. Užtikrinant konfidencialumą tyrime dalyvavę ekspertai/informantai, kurie tyrėjui yra žinomi, koduojami įvardijant: I1, I2, I3, I4 ir I5.

Tyrimo dalyvių buvo prašoma išvardyti svarbiausius veiksnius, kurie lemia įgimtą riziką (1 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: įgimtą riziką lemiantys veiksniai ir 5 subkategorijos (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Įgimtą riziką lemiantys veiksniai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Įgimtą riziką lemiantys veiksniai	Veiklos specifika	„... <i>lemia pačios organizacijos specifika...</i> “ (I1). „... <i>gali kilti ir dėl įstaigos veiklos pobūdžio...</i> “ (I1). „... <i>atsižvelgti į šių įstaigų specifika ir unikalumą...</i> “ (I2). „... <i>įstaigos specifikos išsiaiškinimas...</i> “ (I3). „... <i>įstaigos veiklos pobūdis, t. y. ar įstaiga vykdo specifinę veiklą...</i> “ (I4). „... <i>teikia nestandartines paslaugas ar produktus...</i> “ (I4). „... <i>priklauso nuo įstaigos veiklos pobūdžio, t. y. kokias paslaugas teikia, kam jos teikiamos.</i> “ (I5). „... <i>svarbu išsiaiškinti kaip veikia įstaiga...</i> “ (I5).
	Vadovavimo kultūra	„... <i>vadovų kultūra...</i> “ (I1). „... <i>vadovavimo kokybė...</i> “ (I2). „... <i>vadovų įsipareigojimą kontrolės kultūrai, etikai ir elgesiui...</i> “ (I2). „... <i>priklauso nuo vadovų požiūrio ir vadovavimo kultūros...</i> “ (I4). „... <i>formalus administracijos vadovų požiūris į vidaus kontrolės naudą...</i> “ (I4). „... <i>bei kaip vadovybė reaguoja į veiklos trūkumus...</i> “ (I5).
	Procesų sudėtingumas	„... <i>sandorių sudėtingumas...</i> “ (I1). „... <i>daug sudėtingų procesų-ypatingai sudėtingi ir/ar neaiškūs procesai gali sąlygoti klaidas...</i> “ (I2). „... <i>atlieka sudėtingus sandorius...</i> “ (I4). „... <i>dėl sudėtingesnių procesų...</i> “ (I5).
	Veiklos stabilumas	„... <i>kliento veiklos stabilumas...</i> “ (I2). „... <i>priklausyti nuo veiklos finansinių rezultatų, kurie parodo ar įstaigos veikla stabili ar ji turi finansinių problemų...</i> “ (I4). „... <i>gali paveikti įstaigos finansinius rezultatus ar net veiklos tęstinumo užtikrinimą.</i> “ (I5).
	Organizacinė struktūra	„... <i>organizacinės struktūros nustatymas...</i> “ (I3). „... <i>ir nuo organizacinės struktūros. Jei įstaiga turi kelis padalinius ir jie yra nutolę vieni nuo kitų, tai gali lemti didesnę įgimtą riziką...</i> “ (I5).

Visi tyrimo dalyviai pažymi, kad įgimtą riziką lemia pačios įstaigos unikalumas, specifinis veiklos pobūdis, teikiamų paslaugų rūšis: „...*lemia pačios **organizacijos specifika...***“ (I1), „...*įstaigų specifika ir unikalumas...*“ (I2), ir „...*priklauso nuo įstaigos veiklos pobūdžio, t. y. kokias paslaugas teikia, kam jos teikiamos.*“ (I5). Dauguma dalyvių mano, kad **vadovavimo kultūra** lemia įgimtą

riziką: „...vadovų įsipareigojimą kontrolės kultūrai, etikai ir elgesiui...“ (I2). „...priklauso nuo vadovų požiūrio ir vadovavimo kultūros...“ (I4). Taip pat svarbu įvertinti **procesų sudėtingumą**, nes „...ypatingai sudėtingi ir/ar neaiškūs procesai gali sąlygoti klaidas...“ (I2). Trys dalyviai teigia, kad svarbus įgimtos rizikos veiksnys **veiklos stabilumas**: „...kliento veiklos stabilumas...“ (I2). „...priklausyti nuo veiklos finansinių rezultatų, kurie parodo ar įstaigos veikla stabili ar ji turi finansinių problemų...“ (I4). Dalyviai mano, kad įgimta rizika priklauso „...ir nuo **organizacinės struktūros**. Jei įstaiga turi kelis padalinius ir jie yra nutolę vieni nuo kitų, tai gali lemti didesnę įgimtą riziką...“ (I5). Apibendrinant gautus tyrimo duomenis, galima teigti, kad įgimtą riziką lemia pačios įstaigos veiklos specifika ir stabilumas bei veiklos procesų sudėtingumas. Taip pat tyrimo duomenys atskleidžia, kad įgimtą riziką lemia ir tokie veiksniai kaip organizacinė struktūra ir vadovavimo kultūra ir vadovų požiūris į kontrolę.

Tyrimo dalyvių buvo klausiama, kokie svarbiausi veiksniai lemia kontrolės riziką (2 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: kontrolės riziką lemiantys veiksniai ir 4 subkategorijos (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Kontrolės riziką lemiantys veiksniai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Kontrolės riziką lemiantys veiksniai	Kompetencija	„...nekvalifikuoti darbuotojai, kurie gerai nesupranta procesų...“ (I3). „...ar kvalifikacijos trūkumo...“ (I4). „...ir darbuotojai būtų apmokyti jomis dirbti.“ (I5).
	Vidaus kontrolės sistema/priemonės	„...ypatingai, jei toje įstaigoje neįgyvendinamos vidaus kontrolės priemonės.“ (I1). „...netaikomos ar netinkamai taikomos vidaus kontrolės priemonės, kaip netinkamas dokumentų tvirtinimas, netikslus sandorių tvirtinimas...“ (I1). „...vidaus kontrolės priemonių nepakankamas nustatymas ir jų įgyvendinimas...“ (I2). „...silpna vidaus kontrolės struktūra - nesisteminė kontrolės aplinka arba silpnos kontrolės procedūros...“ (I2). „...lemia vidaus kontrolės dokumentavimo stoka...“ (I3). „...kurie lemia kontrolės riziką yra šie: neefektyvi vidaus kontrolės sistema...“ (I4). „...vidaus kontrolės pakankamumas, t. y. ar nustatyta vidaus kontrolė yra veiksminga...“ (I5).
	Informacinių sistemų patikimumas	„...informacinės sistemos patikimumą - sistemos, skirtos duomenų tvarkymui ir informacijos apsaugai, turi būti saugios ir patikimos, kad būtų galima sumažinti informacijos netikslumų ir praradimo riziką...“ (I2). „Technologijų naudojimo išsivystymo lygis...“ (I5). „...įstaigoje nuolat ieškoma galimybių reikšmingiausias rizikas valdyti naudojant technologines priemones.“ (I5). „Taip pat svarbu, kad naudojamos technologinės priemonės būtų saugios ir atitiktų visus kibernetinio saugumo reikalavimus...“ (I5).
	Darbuotojų patirties stoka	„...ar neturi patirties.“ (I3). „...žmogiškos klaidos dėl darbuotojų patirties stokos...“ (I4).

Visi tyrimo dalyviai pažymi, kad kontrolės riziką lemia **vidaus kontrolės sistema/priemonės**: „...silpna vidaus kontrolės struktūra - nesisteminė kontrolės aplinka arba silpnos kontrolės procedūros...“ (I2). „...ypatingai, jei toje įstaigoje neįgyvendinamos vidaus kontrolės priemonės.“ (I1). „...vidaus kontrolės pakankamumas, t. y. ar nustatyta vidaus kontrolė yra veiksminga...“ (I5). Kitas svarbus veiksnys darbuotojų **kompetencija**. Kontrolės riziką didina „...ne kvalifikuoti darbuotojai, kurie gerai nesupranta procesų...“ (I3). Dalyviai teigia, kad svarbu įvertinti naudojamų **informacinių sistemų patikimumą**, nes „...sistemos, skirtos duomenų tvarkymui ir informacijos apsaugai, turi būti saugios ir patikimos, kad būtų galima sumažinti informacijos netikslumų ir praradimo riziką...“ (I2). Dalyviai mano, kad kontrolės rizika mažesnė, jei „...įstaigoje nuolat ieškoma galimybių reikšmingiausias rizikas valdyti naudojant technologines priemones.“ (I5). Dar vienas svarbus veiksnys, kurį paminėjo dalyviai – **darbuotojų patirties stoka**: „...ar neturi patirties.“ (I3). „...žmogiškos klaidos dėl darbuotojų patirties stokos...“ (I4). Tyrimo rezultatai rodo, kad kontrolės riziką lemia organizaciniai veiksniai, tokie kaip vidaus kontrolės sistema ir veiksmingos priemonės bei informacinių sistemų patikimumas ir žmogiškųjų išteklių veiksniai, tokie kaip darbuotojų kompetencija ir patirtis.

Tyrimo dalyvių buvo klausiama, kokie svarbiausi veiksniai lemia neaptikimo riziką (3 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: neaptikimo riziką lemiantys veiksniai ir 5 subkategorijos (žr. 6 lentelę).

6 lentelė. Neaptikimo riziką lemiantys veiksniai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Neaptikimo riziką lemiantys veiksniai	Auditoriaus kompetencijos stoka	„...netikslus audito rezultatų interpretavimas...“ (I1). „...teisės aktų klaidingas suvokimas ir jų taikymas.“ (I2). „...nepakankama auditoriaus kvalifikacija...“ (I4). „...veiksniai lemiantys neaptikimo riziką yra auditoriaus kompetencija...“ (I5).
	Netinkamos audito procedūros	„...kad neaptikimo riziką lemia netinkamas audito procedūros pobūdžio ar metodų pasirinkimas...“ (I1). „...netinkamai parinktos audito procedūros...“ (I2). „...netinkamas procedūrų atlikimas...“ (I3). „...auditoriaus nepastebėtos klaidos ir apgaulės dėl netinkamai pasirinktos vertinimo imties...“ (I4).
	Komunikacijos stoka	„...bendradarbiavimo stoka su audituojamuoju...“ (I2). „...prasta komunikacija su klientu...“ (I3). „...komunikavimo problemų...“ (I5). „...gali turėti įtakos komunikavimui tarp auditoriaus ir audituojamojo...“ (I5). „...vengiama bendradarbiauti...“ (I5).
	Neįsigilinimas į įstaigos veiklos pobūdį	„...neįsigilinimas į įstaigos veiklos pobūdį...“ (I2). „...nesigilinimas į įstaigą ar jos procesus...“ (I3). „...neišsiaiškinimas įstaigos veikimo principas.“ (I3). „...neišmanymas srities, kurioje veikia įstaiga.“ (I3). „...neįsigilinimas į audituojamą sritį...“ (I5).
	Laiko stoka	„...neapskaičiuotas audito laikas...“ (I1). „...laiko trūkumas...“ (I3). „...laiko stoka.“ (I3). „...laiko stoka...“ (I5).

Dauguma tyrimo dalyvių pažymi, kad neaptikimo riziką didina **auditoriaus kompetencijos stoka**, dėl kurios galimos tokios klaidos: „...netikslus audito rezultatų interpretavimas...“ (I1). „...teisės aktų klaidingas suvokimas ir jų taikymas.“ (I2). Keturi dalyviai teigia, kad neaptikimo riziką lemia „...**netinkamas audito procedūros pobūdžio ar metodų pasirinkimas**...“ (I1). „...netinkamas procedūrų atlikimas...“ (I3). Neaptikimo rizika priklauso nuo bendradarbiavimo tarp auditoriaus ir audituojamos įstaigos. Šią riziką didina **komunikacijos stoka**: „...bendradarbiavimo stoka su audituojamuoju...“ (I2). „...prasta komunikacija su klientu...“ (I3). „...komunikavimo problemų...“ (I5). Dar vienas svarbus veiksnys lemiantis neaptikimo riziką yra **neįsigilinimas į įstaigos veiklos pobūdį**: „...neįsigilinimas į įstaigos veiklos pobūdį...“ (I2). „...neišsiaiškinimas įstaigos veikimo principas.“ (I3). Dalyviai mano, kad neaptikimo riziką lemia **laiko stoka**: „...neapskaičiuotas audito laikas...“ (I1). „...laiko trūkumas...“ (I3). Remiantis tyrimo duomenimis, galima teigti, kad neaptikimo riziką lemia netinkamai pasirinktos audito procedūros, neįsigilinimas į įstaigos veiklos procesus, nepakankamos auditoriaus kompetencijos, silpna auditoriaus komunikacija su klientu ir laiko stoka.

Tyrimo dalyvių buvo klausama, kokius taikote audito rizikos vertinimo elementus be minėtų: įgimtos, kontrolės ir neaptikimo (7 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 2 kategorijos: papildomos audito rizikos ir papildomas audito rizikas lemiantys veiksniai. Šioms kategorijoms išskirtos 14 subkategorijų (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. Auditorių vertinamos kitos rizikos ir veiksniai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Kitos/papildomos audito rizikos	Reputacinė	„Reputacinės rizikos vertinimas...“ (I2). „...arba pakenkti reputacijai.“ (I4). „...reputacinės rizikos aspektus, kad būtų galima gauti išsamesnį audito vaizdą.“ (I4). „...ar yra korupcijos požymių ir kokia įtaka reputacijai...“ (I5).
	Technologijų	„...technologijų rizika dėl duomenų nutekimo...“ (I3). „...informacinių technologijų aplinkos rizikos...“ (I3). „Be minėtų rizikų vertinu technologijų riziką, kurią lemia nepakankamas technologijų naudojimas...“ (I5). „...svarbu įvertinti ir technologijų riziką...“ (I5).
	Finansinė	„Finansinės rizikos vertinimas...“ (I2). „Finansinė rizikos vertinimą - rizikos, susijusios su finansiniu stabilumu, likvidumu, kredito rizika ir kitais finansiniais veiksniais, galinčiais turėti įtakos organizacijos finansinei būklei, analizė.“ (I4). „...į modelį galima įtraukti ne tik finansinių rizikų vertinimą...“ (I4).
	Strateginė	„...viena iš modelio dedamųjų turėtų būti viešosios įstaigos politikos bei strategijų įgyvendinimo rizika...“ (I1). „Strateginės rizikos vertinimą - rizikos, susijusios su organizacijos strateginiais sprendimais, pvz., plėtros

		<i>planais, susijungimais, pirkimais ar veiklos krypties pasikeitimais, įvertinimas. “ (I4) „...bet ir operacinės, strateginės...“ (I4).</i>
	Sukčiavimo ir apgaulės	<i>„Sukčiavimo ir apgaulės...“ (I3). „Didesnį dėmesį skirti sukčiavimo rizikai - modelyje stiprinti sukčiavimo rizikos vertinimo komponentą, kad būtų galima efektyviau identifikuoti ir mažinti sukčiavimo galimybę viešosiose įstaigose.“ (I4). „...apsaugoti turtą nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ar kitų neteisėtų veikų.“ (I5).</i>
Kiti/papildomi audito rizikas lemiantys veiksniai	Skaidrumo principų laikymasis	<i>„...sudėtyje turėtų atsispindėti skaidrumo elementas, kuris atskleistų atvirumą audito rizikos vertinimo procese, kad visi suinteresuoti asmenys galėtų suprasti, kaip nustatomos ir vertinamos rizikos...“ (I1). „...atskleisti rizikos veiksnius, susijusius su korupcija...“ (I2). „...skaidrumo principų laikymusi, siekiant užtikrinti, kad viešosios įstaigos veikla būtų atvira ir skaidri.“ (I2).</i>
	Piktnaudžiavimas tarnybine padėtimi	<i>„...pastebimi vadovybės elgesio arba gyvenimo būdo pokyčiai, dėl kurių galima daryti prielaidą, kad buvo piktnaudžiaujama tarnybine padėtimi...“ (I2).</i>
	Finansų kontrolės nebuvimas	<i>„...finansiniais veiksniais, tokiomis kaip skolos, finansiniai įsipareigojimai, investicijų grėsmės...“ (I2). „...įskaitant biudžeto valdymą, finansų kontrolę...“ (I2). „...finansiniais veiksniais, galinčiais turėti įtakos organizacijos finansinei būklei, analizė.“ (I4).</i>
	Sudėtingi finansiniai susitarimai	<i>„Sudėtingi finansiniai susitarimai tarp įstaigos ir tiekėjų, kuriems nenumatytos kontrolės procedūros didina finansinės rizikos lygį...“ (I4).</i>
	Pasenusios technologijos	<i>„...kurių lemia pasenusių technologijų naudojimas, kuris gali turėti įtakos įstaigos veiklai ir finansiniams rezultatams.“ (I1). „...pasenusios ir nesaugios programos kelia riziką duomenų apsaugos užtikrinimui ir išsaugojimui.“ (I5).</i>
	Naujų IT diegimas	<i>„...ir diegiamos neištestuotos inovacijos, dėl jų susidaro sąlygos klaidoms bei netikslumams atsirasti.“ (I5).</i>
	IT ir veiklos strategijos neatitikimas	<i>„Sudarant veiklos planus ar atskirus projektus neįvertinamas informacinių technologijų juos įgyvendinant poreikis...“ (I3).</i>
	Strateginis planavimas	<i>„...parengiamas pernelyg optimistinis strateginis planas, neatsižvelgiant į finansinę padėtį, turimus išteklius ar laiką strateginiams tikslams pasiekti“ (I2). „Neatliekamas strateginio plano įgyvendinimo vertinimas...“ (I4).</i>
	Teisinės bylos	<i>„...dėl teisinių ar reguliavimo pažeidimų, įskaitant teises bylas...“ (I2). „...dėl kurio gali kilti teisinių problemų...“ (I4).</i>

Tyrimo dalyviai pažymi, kad svarbu be įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikos įvertinti šias rizikas ir juo veikiančius veiksniai:

reputacinę riziką „...reputacinės rizikos aspektus, kad būtų galima gauti išsamesnį audito vaizdą.“ (I4). „...ar yra korupcijos požymių ir kokia įtaka reputacijai...“ (I5)., kurią lemia **skaidrumo principų laikymasis** „...skaidrumo principų laikymusi, siekiant užtikrinti, kad viešosios įstaigos veikla būtų atvira ir skaidri.“ (I2). ir **piktnaudžiavimas tarnybine padėtimi:** „...pastebimi vadovybės elgesio arba gyvenimo būdo pokyčiai, dėl kurių galima daryti prielaidą, kad buvo piktnaudžiaujama tarnybine padėtimi...“ (I2).;

technologijų riziką „Be minėtų rizikų vertinu technologijų riziką, kurią lemia nepakankamas technologijų naudojimas...“ (I5). „...svarbu įvertinti ir technologijų riziką...“ (I5)., kurią didina **pasenusių technologijų naudojimas** „...kuris gali turėti įtakos įstaigos veiklai ir finansiniams rezultatams.“ (I1). „...pasenusios ir nesaugios programos kelia riziką duomenų apsaugos užtikrinimui ir išsaugojimui.“ (I5). ir **naujų technologinių sistemų įdiegimas:** „...ir diegiamos neištestuotos inovacijos, dėl jų susidaro sąlygos klaidoms bei netikslumams atsirasti.“ (I5).;

strateginę riziką „...viena iš modelio dedamųjų turėtų būti viešosios įstaigos politikos bei strategijų įgyvendinimo rizika...“ (I1). „Strateginės rizikos vertinimą - rizikos, susijusios su organizacijos strateginiais sprendimais, pvz., plėtros planais, susijungimais, pirkimais ar veiklos krypties pasikeitimais, įvertinimas.“ (I4)., kuri priklauso nuo **strateginio planavimo:** „...parengiamas pernelyg optimistinis strateginis planas, neatsižvelgiant į finansinę padėtį, turimus išteklius ar laiką strateginiams tikslams pasiekti“ (I2). „Neatliekamas strateginio plano įgyvendinimo vertinimas...“ (I4). bei **informacinių technologijų ir veiklos strategijos neatitikimo:** „Sudarant veiklos planus ar atskirus projektus neįvertinamas informacinių technologijų juos įgyvendinant poreikis...“ (I3).;

finansinę riziką „Finansinė rizikos vertinimą - rizikos, susijusios su finansiniu stabilumu, likvidumu, kredito rizika ir kitais finansiniais veiksniais, galinčiais turėti įtakos organizacijos finansinei būklei, analizė.“ (I4)., kurią didina finansų kontrolės nebuvimas „...finansiniais veiksniais, tokiomis kaip skolos, finansiniai įsipareigojimai, investicijų grėsmės...“ (I2). ir **sudėtingi finansiniai susitarimai:** „Sudėtingi finansiniai susitarimai tarp įstaigos ir tiekėjų, kuriems nenumatytos kontrolės procedūros didina finansinės rizikos lygį...“ (I4).;

apgaulės riziką: „Didesnį dėmesį skirti sukčiavimo rizikai - modelyje stiprinti sukčiavimo rizikos vertinimo komponentą, kad būtų galima efektyviau identifikuoti ir mažinti sukčiavimo galimybę viešosiose įstaigose.“ (I4)., kurią lemia įstaigai iškeltos **teisinės bylos** „...dėl teisinių ar reguliavimo pažeidimų, įskaitant teises bylas...“ (I2). Apibendrinant galima pažymėti, kad be įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikų, auditoriai patiria ir kitas, papildomas rizikas, tokias kaip:

reputacinė, technologijų, finansinė, strateginė, sukčiavimo ir apgaulės. Taip pat tyrimo duomenys atskleidžia ir papildomus rizikos vertinimo veiksnius, tokius, kaip strateginis planavimas, skaidrumo principai, piktnaudžiavimas tarnybine padėtimi, teisiniai pažeidimai, finansų kontrolės nebuvimas bei sudėtingi finansiniai susitarimai, pasenusios technologijos ir naujų IT diegimas bei IT ir veiklos strategijos neatitikimas.

Tyrimo dalyvių buvo klausama, kokios galimos rizikos mažinimo priemonės (1-3 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 2 kategorijos: auditoriaus rizikos mažinimo priemonės ir įstaigos rizikos mažinimo priemonės. Šioms kategorijoms išskirtos 8 subkategorijos (žr. 8 lentelę).

8 lentelė. Rizikos mažinimo priemonės

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Auditoriaus riziką mažinančios priemonės	Audito įrodymų surinkimas	„...auditorius turi pasirinkti efektyviausią būdą surinkti įrodymams, kurie patvirtintų, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų klaidų.“ (I1). „...surenkant kuo daugiau audito įrodymų...“ (I1). „...turi atlikti kruopštų finansinių dokumentų patikrinimą, siekiant įsitikinti jų tikslumu ir patikimumu. Tinkamas dokumentų tikrinimas padeda sumažinti klaidų ir netikslumų riziką finansinėse ataskaitose.“ (I1). „...sumažinti parengtas klausimynas, kuris turi atitikti audituojamą sritį, vykdomą veiklą, reikalavimus procesams, apimant jų ryšio įvertinimą, naudojamus dokumentus, klientų, suinteresuotųjų šalių reikalavimus, daromus įrašus...“ (I3). „Procedūrų atlikimas keliais lygiais / skirtingais pjūviais.“ (I3). „...padeda įstaigos finansinių rodiklių apskaičiavimas pradiniam audito atlikimo žingsnyje.“ (I5). „...gali atlikti tikslus audito procedūras audito įrodymams surinkti.“ (I5).
	Auditoriaus kompetencijos tobulinimas	„...galima būtų sumažinti laikantis atidumo, kruopštumo...“ (I1). „Profesionalus spendimų priėmimas, remiantis audito metodikomis, įstatymine baze ir patirtimi.“ (I3). „...nuolatinis kvalifikacijos tobulinimas...“ (I4). „...nuolat keliant savo profesinę kvalifikaciją...“ (I5).
	Informacijos surinkimas iš įvairių šaltinių	„Tokią riziką galima sumažinti surinkus ir įvertinus kuo daugiau informacijos apie įstaigą iš įvairių šaltinių, kaip: finansinės ataskaitos, ankstesnių auditų išvados.“ (I3). „...riziką galima sumažinti surinkus ir įvertinus svarbiausią finansinę informaciją apie įstaigą...“ (I5). „...skiriant daugiau laiko audituojamos įstaigos veiklos pažinimui, ypač jei ši įstaiga audituojama pirmą kartą.“ (I5).
Įstaigos riziką mažinančios priemonės	Veiksminga vidaus kontrolės sistema	„...būtų svarbu įgyvendinti veiksmingą vidaus kontrolę...“ (I1). „...taikyti įvairias priemones, tokias kaip vidaus kontrolės stiprinimas...“ (I2). „Vidaus kontrolės aprašų ir susijusių dokumentų atnaujinimas.“ (I3). „...vidaus kontrolės sistemos integravimas į įstaigos veiklą...“ (I4). „...kontrolės riziką mažina įstaigoje įdiegta veiksminga vidaus kontrolės politika...“ (I5).
	Informacinių sistemų naudojimas	„...naudoti kompiuterizuotas sistemas...“ (I1). „...automatizuoti procesus, kurie gali sumažinti žmogiškųjų klaidų riziką...“ (I2). „...naudoti saugias ir patikimas technologijas, kurios gali padėti

		<i>užtikrinti duomenų saugumą ir sumažinti riziką...“ (I2). „Naudojant automatizuotas sistemas ir technologijas, galima sukurti efektyvius klaidų aptikimo mechanizmus.“ (I2). „...taip pat kompiuterizuotų sistemų naudojimas ir jų tobulinimas.“ (I5).</i>
	Kompetentinga vadovybė	<i>„...kompetentinga vadovybė...“ (I2). „...kliento vadovų ir personalo kompetentingumą...“ (I2). „... administracijos vadovai įsitraukę į nuolatinį vidaus kontrolės tobulinimą bei darbuotojų motyvavimą asmeniniu pavyzdžiu...“ (I4). „...atsakingas vadovų atrankos proceso organizavimas...“ (I4).</i>
	Rizikos valdymo kontrolė	<i>„...įgyvendinant griežtesnę rizikos valdymą ir atsargumo priemones, galima sumažinti klaidų neaptikimo riziką.“ (I2). „Nuolatinis kontrolės priemonių peržiūrėjimas ir adaptavimas prie pasikeitusios įstaigos veiklos, procesų, patikrinimas tinkamumas įstaigai.“ (I3). „...identifikuotos ir įvertintos rizikos bei numatytos priemonės jų mažinimui...“ (I5).</i>
	Atsakomybių pasiskirstymas	<i>„Sumažinti galima šiomis priemonėmis: atsakomybių pasiskirstymas...“ (I3). „...darbuotojų atsakomybių nustatymas bei paskirstymas, atliekamų funkcijų optimizavimas.“ (I4).</i>

Tyrimo rezultatų analizė atskleidė, kad riziką mažinančių priemonės priklauso nuo auditoriaus ir pačios įstaigos. Tyrimo dalyviai pažymi, kad audito riziką priklausomą auditoriaus mažina tokios priemonės:

- **pakankamas audito įrodymų surinkimas:** „...auditorius turi pasirinkti efektyviausią būdą surinkti įrodymams, kurie patvirtintų, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų klaidų.“ (I1).;
- **auditoriaus kompetencijos tobulinimas:** „...nuolatinis kvalifikacijos tobulinimas...“ (I4). „...nuolat keliant savo profesinę kvalifikaciją...“ (I5).;
- **informacijos surinkimas iš įvairių šaltinių:** „Tokią riziką galima sumažinti surinkus ir įvertinus kuo daugiau informacijos apie įstaigą iš įvairių šaltinių, kaip: finansinės ataskaitos, ankstesnių auditų išvados.“ (I3).

Visi tyrimo dalyviai teigia, kad audito riziką priklausomą nuo įstaigos mažina **veiksminga vidaus kontrolės sistema:** „...taikyti įvairias priemones, tokias kaip vidaus kontrolės stiprinimas...“ (I2). „...kontrolės riziką mažina įstaigoje įdiegta veiksminga vidaus kontrolės politika...“ (I5). Daugelis tyrimo dalyvių teigia, kad **informacinių sistemų naudojimas** padeda sumažinti audito riziką: „...automatizuoti procesus, kurie gali sumažinti žmogiškųjų klaidų riziką...“ (I2). „Naudojant automatizuotas sistemas ir technologijas, galima sukurti efektyvius klaidų aptikimo mechanizmus.“ (I2). Ekspertai nurodo, kad audito riziką mažesnę, jei įstaigai vadovauja **kompetentinga vadovybė**, kurie „...įsitraukę į nuolatinį vidaus kontrolės tobulinimą bei darbuotojų motyvavimą asmeniniu pavyzdžiu...“ (I4). Dalis informantų pažymi, kad **rizikos valdymo kontrolė** mažina audito riziką: „...įgyvendinant griežtesnę rizikos valdymą ir atsargumo priemones, galima sumažinti klaidų

neaptikimo riziką.“ (I2). „Nuolatinis kontrolės priemonių peržiūrėjimas ir adaptavimas prie pasikeitusios įstaigos veiklos, procesų, patikrinimas tinkamumas įstaigai.“ (I3). Taip pat ekspertai nurodė, kad svarbus **atsakomybių pasiskirstymas**: „...darbuotojų atsakomybių nustatymas bei paskirstymas, atliekamų funkcijų optimizavimas.“ (I4). Tyrimo duomenys atskleidžia, kad pagrindinės audito rizikos vertinimo mažinimo priemonės priklauso ir nuo auditoriaus ir nuo įstaigos. Auditoriui yra svarbus nuolatinis kompetencijų tobulinimas, įrodymų bei informacijos apie įstaigą ir finansinę padėtį surinkimas iš įvairių šaltinių. Įstaigai yra svarbu sukurti veiksmingą vidaus ir rizikų valdymo kontrolę, naudoti informacines sistemas, pasiskirstyti atsakomybes ir įstaigų vadovams nuolat tobulinti kompetencijas.

Tyrimo dalyvių buvo prašoma nurodyti metodą (modelį), kurį naudoja vertindami audito riziką (8 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: auditorių taikomo modelio etapai ir 6 subkategorijos (žr. 9 lentelę).

9 lentelė. Auditorių taikomo modelio etapai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Auditorių taikomo modelio etapai	Audito rizikos vertinimo planavimas	„...kuris apima audito rizikos vertinimo planavimą, susipažinimą su klientu...“ (I2). „Audito darbo planavimas...“ (I3).
	Audituojamų sričių ir procesų nustatymas	„...pagrindinių audito sričių ir procesų nustatymą į kuriuos reikia atkreipti dėmesį...“ (I2). „Audito procesų sukūrimas...“ (I3).
	Identifikavimas	„...identifikuojau riziką, nustatau audito tikslus ir numatau, kas gali trukdyti jų pasiekti, identifikuojau įvairius rizikos šaltinius, įskaitant įstaigos aplinką, finansinę padėtį, vidaus kontrolę ir kt.“ (I1). „...rizikos šaltinių (finansinių, teisinių ir kitų) nustatymą...“ (I2). „...rizikų nustatymas.“ (I3). „...identifikuoti rizikas su kuriomis įstaiga susiduria...“ (I5).
	Vertinimas	„...vertinu riziką - nustatau kiekvienos identifikuotos rizikos tikimybę pasireikšti, įvertinu kiekvienos rizikos poveikį įmonės finansiniam ir operaciniam stabilumui.“ (I1). „...rizikos veiksmų įtaką organizacijos tikslams...“ (I2). „...įstaigos veiklos galimų rizikų įvertinimas.“ (I3). „Įstaigos rizikos vertinimas.“ (I3). „...kurio metu svarbu nustatyti ne tik audito riziką, bet įvertinti ir pačią įstaigą veikiančias rizikas...“ (I5).
	Rizikos mažinimo strategija	„...formuoju rizikos valdymo strategiją - sukuriau strategijas, skirtas mažinti arba valdyti svarbiausias rizikas, identifikuojau veiksmus, kurie gali būti įgyvendinti siekiant sumažinti arba priimti riziką.“ (I1). „...tinkamas rizikos valdymas ar kitų rizikos valdymo priemonių įgyvendinimas...“ (I2). „...priemonių rizikai sumažinti ar valdyti numatymą...“ (I2). „Kontrolių nustatymas.“ (I3) „...bei kokias priemones taiko jų mažinimui...“ (I5).
	Rizikų prioretizavimas	„...analizuojau ir prioretizuojau riziką - atlieku SWOT analizę (stiprybės, silpnybės, galimybės, grėsmės), identifikuojau svarbiausias rizikos sritis bei įvertinu kiekvienos rizikos svarbą ir prioritetą,

		<i>atsižvelgiant į jos įtaką ir tikimybę.“ (I1). „...audito rizikos lygio apibrėžimą, kuris pagrįstas ankstesniais duomenimis apie riziką ir jos įvertinimą.“ (I2). „...auditorius nustatęs svarbiausias rizikas...“ (I5).</i>
--	--	--

Tyrimo rezultatai rodo, kad auditoriai siekia nuosekliai įvertinti audito riziką ir išskiria tokius **audito rizikos vertinimo etapus:**

- **planavimą**, „...kuris apima audito rizikos vertinimo planavimą, susipažinimą su klientu...“ (I2).;
- **audituojamų sričių ir procesų nustatymą**, kuris apima „...pagrindinių audito sričių ir procesų nustatymą į kuriuos reikia atkreipti dėmesį...“ (I2);
- **identifikavimą**: „... identifikuoju riziką, nustatau audito tikslus ir numatau, kas gali trukdyti jų pasiekti, identifikuoju įvairius rizikos šaltinius, įskaitant įstaigos aplinką, finansinę padėtį, vidaus kontrolę ir kt.“ (I1);
- **vertinimą**: „...vertinu riziką - nustatau kiekvienos identifiкуotos rizikos tikimybę pasireikšti, įvertinu kiekvienos rizikos poveikį įmonės finansiniam ir operaciniam stabilumui.“ (I1). „...kurio metu svarbu nustatyti ne tik audito riziką, bet įvertinti ir pačią įstaigą veikiančias rizikas...“ (I5);
- **rizikos mažinimo strategiją**: „...formuoju rizikos valdymo strategiją - sukuriu strategijas, skirtas mažinti arba valdyti svarbiausias rizikas, identifiкуoju veiksmus, kurie gali būti įgyvendinti siekiant sumažinti arba priimti riziką.“ (I1). „...priemonių rizikai sumažinti ar valdyti numatymą...“ (I2).
- **rizikų prioretizavimą**: „...analizuoju ir prioretizuoju riziką - atlieku SWOT analizę (stiprybės, silpnybės, galimybės, grėsmės), identifiкуoju svarbiausias rizikos sritis bei įvertinu kiekvienos rizikos svarbą ir prioritetą, atsižvelgiant į jos įtaką ir tikimybę.“ (I1). Pažymėtina, kad tyrimo dalyviai taiko įvairius metodus ir modelius atliekant audito rizikos vertinimą etapiškai. Pirmiausia planuojamas audito rizikos vertinimas, tuomet nustatomos audituojamos sritys ir procesai, identifiкуojama, vertinama ir prioretizuojama rizika bei kuriama rizikos mažinimo strategija.

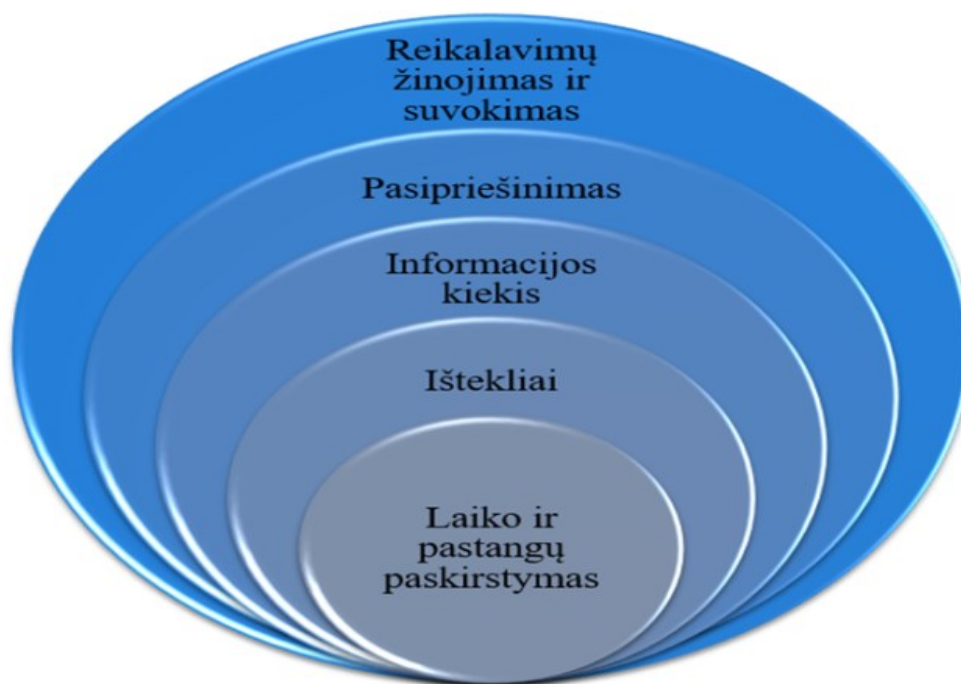
Tyrimo dalyvių buvo klausiama kokius iššūkius/sunkumus patiria atliekant audito rizikos vertinimą (9 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: audito rizikos vertinimo iššūkiai ir 5 subkategorijos (žr. 10 lentelę).

10 lentelė. Audito rizikos vertinimo iššūkiai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Audito rizikos vertinimo iššūkiai	Laiko ir pastangų paskirstymas	„Sunkumų sukelia ir laiko apribojimas, nes audito rizikos vertinimas reikalauja daug laiko ir pastangų...“ (I1). „...nukreipti audito pastangas į svarbiausias sritis...“ (I1). „...audito rizikos vertinimas reikalauja daug laiko...“ (I2). „...riboti laiko ar išteklių resursai gali trukdyti atlikti išsamų ir tikslų audito rizikos vertinimą...“ (I2). „...priklausomai nuo laiko eigos...“ (I2). „...dėl griežtų audito atlikimo terminų...“ (I4). „...būtų sumažinti skiriant pakankamą laiką audito atlikimui...“ (I5).
	Pasipriešinimas	„...informacijos trūkumas, nes neretai susiduriame su nepakankama ar netikslia pateikta informacija iš kliento.“ (I1). „Kliūčių bendradarbiavimui su klientu kartais sukelia kliento pasipriešinimas, kuris apsunkina ir rizikų vertinimo procesą...“ (I1). „...toks klientas dažnu atveju riboja pilną reikiamos informacijos pateikimą...“ (I1). „...kliento nebendradarbiavimas...“ (I3). „sunkumų kelia ir audituojamos įstaigos pasipriešinimas...“ (I5). „...vengiama bendradarbiauti, atsakinėti į klausimus ar teikti prašomą informaciją.“ (I5).
	Informacijos kiekis	„Vienas iš pagrindinių sunkumų yra didžiulis kiekis duomenų ir dokumentų, kuriuos audito metu reikia išanalizuoti.“ (I1). „...galiu įvardinti tarpinės ir papildomos informacijos suradimą, tokie duomenys nėra lengvai prieinami.“ (I1). „...sudėtingas dėl organizacijos veiklos įvairovės, daugelio įvairių rizikos veiksnių ir kontrolės sistemų bei kitų faktorių, kurie gali turėti įtakos rizikos lygiui...“ (I2). „Didelis duomenų kiekis...“ (I3). „Įstaigos audito atlikimo kokybė dėl didelės audito apimties...“ (I4).
	Reikalavimų žinojimas ir suvokimas	„...gali būti paveiktas auditorių nuomonių, patirties ir vertinimo skirtingumo.“ (I2). „...nevienodas audito rezultatų interpretavimas...“ (I5). „...nevienodas teisės aktų interpretavimas.“ (I5).
	Riboti ištekliai	„Audito rizikos vertinimas reikalauja daug ... resursų...“ (I2). „...ar išteklių resursai gali trukdyti atlikti...“ (I2).

Tyrimo rezultatai parodė, kad ekspertai patiria įvairių iššūkių atliekant audito rizikos vertinimą (11 pav.). Daugelis ekspertų pažymi, kad susiduria su **laiko ir pastangų paskirstymo** iššūkiu: „Sunkumų sukelia ir laiko apribojimas, nes audito rizikos vertinimas reikalauja daug laiko ir pastangų...“ (I1). „...audito rizikos vertinimas reikalauja daug laiko...“ (I2). „...dėl griežtų audito atlikimo terminų...“ (I4). Informantai teigia, kad audito rizikos vertinimą riboja audituojamos įstaigos **pasipriešinimas**, kai vengiama suteikti prašomą informaciją ar pateikti duomenis: „...informacijos trūkumas, nes neretai susiduriame su nepakankama ar netikslia pateikta informacija iš kliento.“ (I1). „sunkumų kelia ir audituojamos įstaigos pasipriešinimas...“ (I5). „...vengiama bendradarbiauti, atsakinėti į klausimus ar teikti prašomą informaciją.“ (I5). Dalis ekspertų nurodo, kad iššūkiu tampa didelis **informacijos kiekis** ar sudėtinga jo paieška: „Vienas iš pagrindinių sunkumų yra didžiulis

kiekis duomenų ir dokumentų, kuriuos audito metu reikia išanalizuoti.“ (I1). „Ištaigos audito atlikimo kokybė dėl didelės audito apimties...“ (I4). Taip pat ekspertai nurodė, kad susiduria su **reikalavimų žinojimo ir jų teisingo suvokimo** sunkumais: „...nevienodas audito rezultatų interpretavimas...“ (I5). „...nevienodas teisės aktų interpretavimas.“ (I5). Tyrimo dalyviai patiria apribojimų dėl **ribotų išteklių**: „Audito rizikos vertinimas reikalauja daug ... resursų...“ (I2). Apibendrinant galima pažymėti, kad pagrindiniai audito rizikos vertinimo iššūkiai yra ribotas laikas ir terminai, kliento pasipriešinimas ir informacijos suteikimo auditoriui ribojimas, auditoriaus žinios keliamiems reikalavimams ir riboti ištekliai.



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal QDE Minder programos duomenis

11 pav. Audito rizikos vertinimo iššūkiai

Tyrimo dalyvių buvo klausiama kokius svarbiausius audito rizikos vertinimo privalumus patiria atliekant audito rizikos vertinimą (10 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: audito rizikos vertinimo privalumai ir 5 subkategorijos (žr. 11 lentelę).

11 lentelė. Audito rizikos vertinimo privalumai

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Audito rizikos vertinimo privalumai	Aukštas audito kokybės lygis	„...gali atlikti tikslius auditavimo procedūrų veiksmus, kad būtų užtikrintas aukštas audito kokybės lygis.“ (I1). „...leidžia suteikti vertingą informaciją organizacijų vadovams ir darbuotojams.“ (I2). „...suteikia patikimumo ir geresnio supratimo apie audito rezultatus...“ (I2). „...pagerinama audito kokybė...“ (I3). „Aukšta audito kokybė...“ (I5).

Kritinių rizikos sričių identifikavimas	„...identifikuoti kritines rizikos sritis, leidžiančias organizacijai veikti proaktyviai ir koncentruotis ties svarbiausiais tikslais ir geresniu prioritetų nustatymu.“ (I2). „...tiksliau nustatomos rizikingos sritys.“ (I3). „Modelio taikymas taip pat naudingas dėl auditoriaus dėmesio sukoncentravimo į didelės rizikos sritis, kurioms patikrinti nustatomas didesnis kiekis audito procedūrų ir audito įrodymų.“ (I4). „...nustačius reikšmingiausias sritis.“ (I5). „...auditoriaus dėmesys kreipiamas į didelės rizikos sritis...“ (I5).
Tikslesnis audito proceso planavimas	„...tikslus audito proceso planavimas...“ (I1). „Efektyviau suplanuojamas laikas...“ (I3). „Audito rizikos vertinimo modelis leidžia tiksliau planuoti auditą ir numatyti procedūras ir priemones jam atlikti...“ (I4). „...naudingas planuojant audito laiką...“ (I5).
Efektyvesnis išteklių panaudojimas	„...efektyvesnis išteklių panaudojimas - vertinant audito riziką, nustatomos sritys, kuriose reikalingas didžiausi išteklių ir resursai...“ (I1). „...ir panaudojant efektyviau išteklius.“ (I4).

Ekspertų atsakymai parodė, kad audito rizikos modelis taikomas viešojoje įstaigoje padeda:

- **pasiekti aukštą audito kokybės lygį:** „...leidžia suteikti vertingą informaciją organizacijų vadovams ir darbuotojams.“ (I2). „...suteikia patikimumo ir geresnio supratimo apie audito rezultatus...“ (I2). „...pagerinama audito kokybė...“ (I3);
- **tiksliau suplanuoti audito rizikos vertinimo procesą:** „Audito rizikos vertinimo modelis leidžia tiksliau planuoti auditą ir numatyti procedūras ir priemones jam atlikti...“ (I4). „...naudingas planuojant audito laiką...“ (I5);
- **efektyviau suplanuoti išteklius:** „...efektyvesnis išteklių panaudojimas - vertinant audito riziką, nustatomos sritys, kuriose reikalingas didžiausi išteklių ir resursai...“ (I1).;
- **identifikuoti kritines rizikas:** „Modelio taikymas taip pat naudingas dėl auditoriaus dėmesio sukoncentravimo į didelės rizikos sritis, kurioms patikrinti nustatomas didesnis kiekis audito procedūrų ir audito įrodymų.“ (I4). Tyrimo duomenys atskleidė, kad auditoriai, atliekant audito rizikos vertinimą patiria svarbiausius audito rizikos vertinimo privalumus, kurie suteikia aukštą audito kokybės lygį, leidžia identifikuoti kritinių rizikų sritis, tiksliau planuoti audito procesą ir efektyviau panaudoti išteklius.

Tyrimo dalyvių buvo prašoma pateikti pasiūlymą kaip galima tobulinti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešosiose įstaigose (11 kl.). Išanalizavus gautus atsakymus išskirta 1 kategorija: pasiūlymai modelio tobulinimui ir 4 subkategorijos (žr. 12 lentelę).

12 lentelė. Pasiūlymai modelio tobulinimui

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Pasiūlymai modelio tobulinimui	Gairių ir standartų nustatymas	„...įdiegti gaires ar standartus, kurie padėtų auditoriams objektyviau įvertinti riziką, sumažinant subjektyvumą ir užtikrinant kokybiškesnį vertinimą.“ (I4). „...nustatyti

		<i>algoritmus audito rizikos apskaičiavimui balais, nes tai leistų vienodai suprasti audito rizikos lygį...“ (I5).</i>
	Nuolatinis tobulinimas ir atnaujinimas	<i>„...svarbi modelio dedamoji turėtų būti nuolatinis tobulinimas ir atnaujinimas, kas suteiktų modeliui lankstumo ir prisitaikymo prie besikeičiančių sąlygų, pokyčių ir viešųjų įstaigų veiklos poreikių.“ (I1). „...ir prisitaikyti prie naujų aplinkybių bei pokyčių organizacijoje.“ (I2). „Tobulinant audito rizikos vertinimo modelį viešosiose įstaigose, svarbu nuolat stebėti modelio veiksmingumą ir atnaujinti jį atsižvelgiant į pasikeitusią situaciją ir aplinką.“ (I2).</i>
	Nuoseklus ir struktūrizuotas duomenų rinkimas ir jų analizė	<i>„Skatinti nuoseklų ir struktūrizuotą duomenų rinkimą bei analizę, kad būtų galima efektyviau identifikuoti rizikos veiksnus ir priimti pagrįstus sprendimus.“ (I4).</i>
	Platesnis rizikos rūšių vertinimas	<i>„Taikyti platesnį įvairių rizikos rūšių įvertinimą...“ (I4). „...įtraukti kitas rizikas, kurios gali būti svarbios nustatant audito riziką.“ (I5).</i>

Ekspertai pateikė tokius modelio tobulinimo pasiūlymus:

- **gairių ir standartų nustatymas:** *„...įdiegti gaires ar standartus, kurie padėtų auditoriams objektyviau įvertinti riziką, sumažinant subjektyvumą ir užtikrinant kokybiškesnį vertinimą.“ (I4);*

- **nuolatinis tobulinimas ir atnaujinimas:** *„...nuolatinis tobulinimas ir atnaujinimas, kas suteiktų modeliui lankstumo ir prisitaikymo prie besikeičiančių sąlygų, pokyčių ir viešųjų įstaigų veiklos poreikių.“ (I1). „Tobulinant audito rizikos vertinimo modelį viešosiose įstaigose, svarbu nuolat stebėti modelio veiksmingumą ir atnaujinti jį atsižvelgiant į pasikeitusią situaciją ir aplinką.“ (I2).;*

- **nuoseklus ir struktūrizuotas duomenų rinkimas ir jų analizė:** *„Skatinti nuoseklų ir struktūrizuotą duomenų rinkimą bei analizę, kad būtų galima efektyviau identifikuoti rizikos veiksnus ir priimti pagrįstus sprendimus.“ (I4).;*

- **platesnis rizikos rūšių vertinimas:** *„Taikyti platesnį įvairių rizikos rūšių įvertinimą...“ (I4). „...įtraukti kitas rizikas, kurios gali būti svarbios nustatant audito riziką.“ (I5).*

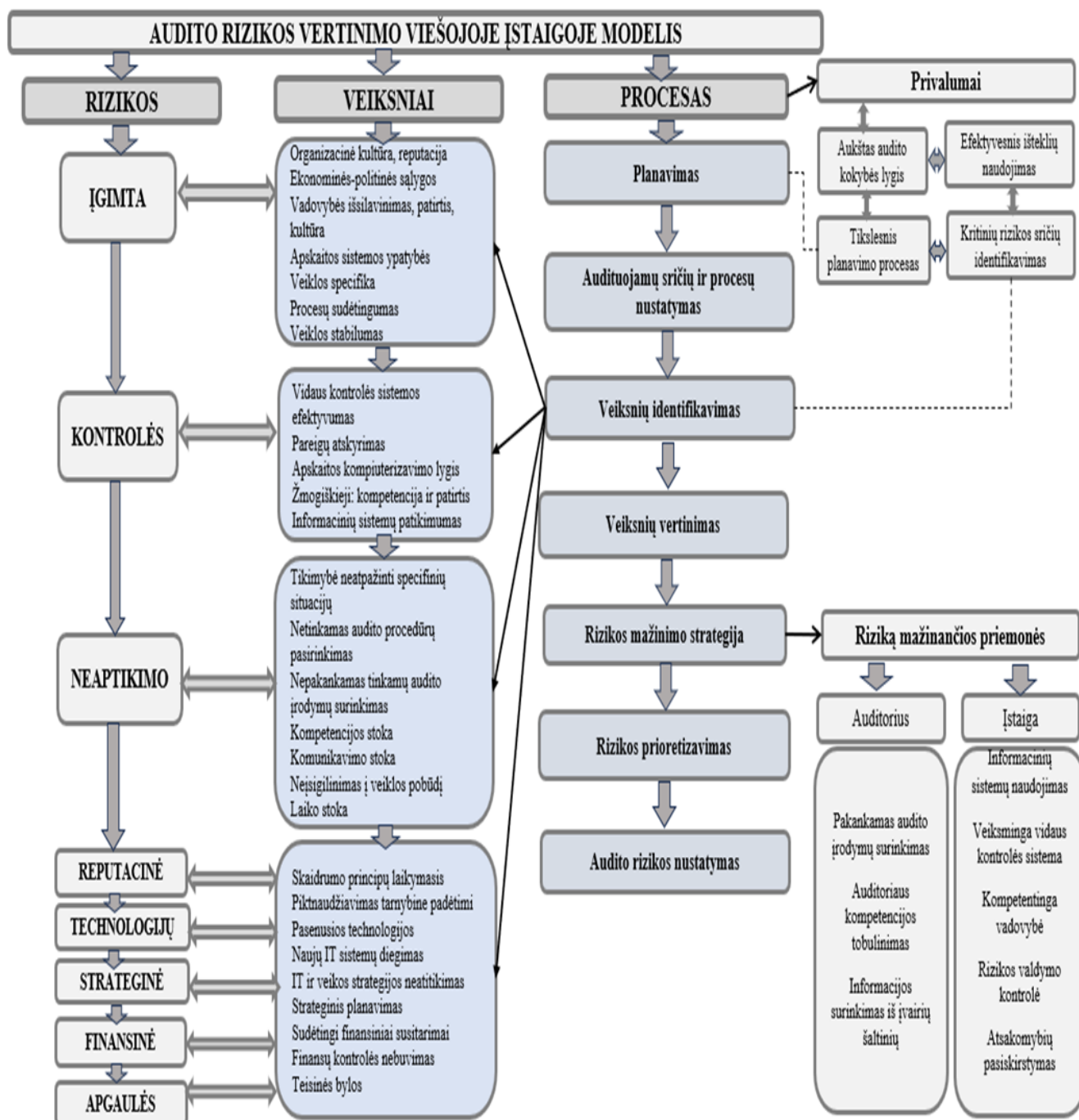
Remiantis tyrimo duomenimis audito rizikos vertinimo modelį galima tobulinti nustatant gaires ir standartus, taikant platesnį rizikos rūšių vertinimą, nuosekliai bei struktūrizuotai renkant ir analizuojant duomenis ir nuolat tobulinant bei atnaujinant modelį.

Tyrimo rezultatų apibendrinimas. Atlikus kokybinį tyrimą galima teigti, kad tyrimo duomenys iš dalies siejasi su šio darbo teoriniais radiniais, ekspertai nurodo įgimtą kontrolės ir neaptikimo riziką lemiančius veiksnus. Tyrimu nustatyta ir kitos audito vertinimo rizikos bei veiksniai, kuriuos patiria tyrime dalyvavę ekspertai. Taip pat tyrimas atskleidė pagrindinius iššūkius ir privalumus atliekant audito rizikos vertinimą. Nustatyta, kokie metodai ir modeliai, kokiais etapais taikomi atliekant audito rizikos vertinimą bei gauti pasiūlymai kaip tobulinti audito rizikos vertinimo viešosiose įstaigose modelį.

Tyrimo rezultatai parodė, kad siekiant mažinti audito riziką ir išvengti audito rizikos vertinimo iššūkių reikia auditoriui, nuolat tobulinti kompetencijas, surinkti įrodymus bei informaciją apie įstaigą ir jos finansinę padėtį iš įvairių šaltinių, įstaigai sukurti veiksmingą vidaus ir rizikų valdymo kontrolę. Taikant audito rizikos mažinimo priemones, atliekant audito rizikos vertinimą išryškės privalumai, kurie suteiks aukštą audito kokybės lygį, leis identifikuoti kritinių rizikų sritis, tiksliau planuoti audito procesą ir efektyviau panaudoti išteklius.

3.2. Audito rizikos vertinimo modelis viešojoje įstaigoje

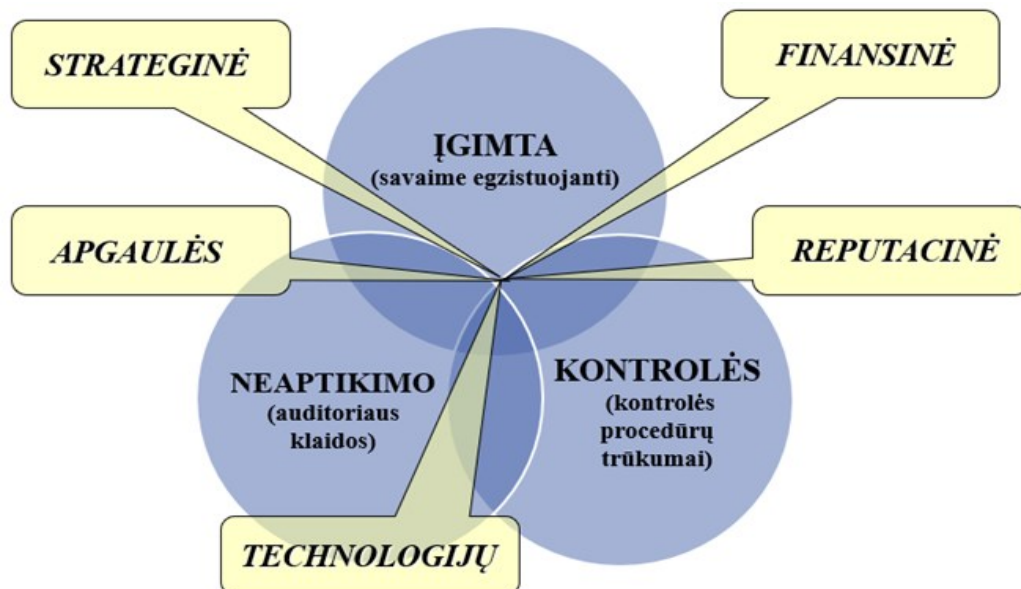
Papildant teorinį audito rizikos vertinimo modelį (6 pav.) gautais tyrimo rezultatų duomenimis ir pateiktais ekspertų pasiūlymais, sukurtas Audito rizikos vertinimo viešojoje įstaigoje modelis (žr. 12 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

12 pav. Audito rizikos vertinimo viešajoje įstaigoje modelis

Modelio schemeje atspindi nuosekli veiksmų eiga, siekiant įvertinti audito riziką viešosiose įstaigose. Tyrimo metu nustatyta, kad audito riziką sudaro šios rizikos: įgimta, kontrolės, neaptikimo, reputacinė, technologijų, strateginė, finansinė ir apgaulės (13 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

13 pav. Audito rizikos vertinimo rūšys

Įgimtą riziką lemia šie veiksniai: organizacinė kultūra, reputacija, ekonominės-politinės sąlygos, vadovybės išsilavinimas, patirtis, kultūra, apskaitos sistemos ypatybės, veiklos specifika, procesų sudėtingumas, veiklos stabilumas.

Kontrolės rizika priklauso nuo: vidaus kontrolės sistemos efektyvumo, pareigų atskyrimo, apskaitos kompiuterizavimo lygio, žmogiškųjų veiksnių (kompetencijos ir patirties), informacinių sistemų patikimumo.

Neaptikimo riziką didina šie veiksniai: tikimybė neatpažinti specifinių situacijų, netinkamas audito procedūrų pasirinkimas, nepakankamas tinkamų audito įrodymų surinkimas, kompetencijos stoka, komunikavimo stoka, neįsigilinimas į veiklos pobūdį, laiko stoka.

Reputacinę riziką lemia skaidrumo principų laikymasis ir piktnaudžiavimas tarnybine padėtimi. Technologijų riziką didina pasenusių technologijų naudojimas ir/ar naujų technologinių sistemų įdiegimas. Strateginę riziką priklauso nuo strateginio planavimo bei informacinių technologijų ir veiklos strategijos neatitikimo. Finansinę riziką didina finansų kontrolės nebuvimas ir sudėtingi finansiniai susitarimai. Apgaulės riziką lemia įstaigai iškeltos teisinės bylos.

Tyrimo metu taip pat nustatyta riziką mažinančių priemonės, kurios priklauso nuo:

- auditoriaus: pakankamas audito įrodymų surinkimas, auditoriaus kompetencijos tobulinimas, informacijos surinkimas iš įvairių šaltinių;
- įstaigos: informacinių sistemų naudojimas, veiksminga vidaus kontrolės sistema, kompetentinga vadovybė, rizikos valdymo kontrolė, atsakomybių pasiskirstymas.

Siekiant nuosekliai įvertinti audito riziką nustatyti audito rizikos vertinimo etapai: planavimas, audituojamų sričių ir procesų nustatymas, veiksmų identifikavimas, veiksmų vertinimas, rizikos mažinimo strategija, rizikų prioretizavimas ir audito rizikos nustatymas.

Audito rizikos vertinimo modelio naudojimas leis auditoriui:

- įvertinti audito riziką viešojoje įstaigoje;
- pasiekti aukštą audito kokybės lygį;
- tiksliau suplanuoti audito rizikos vertinimo procesą;
- efektyviau suplanuoti išteklius;
- identifikuoti kritines rizikas.

Šį modelį rekomenduojama taikyti auditoriams siekiant įvertinti audito riziką viešosiose įstaigos.

IŠVADOS

1. Išanalizavus audito rizikos vertinimo teorines charakteristikas, atskleista, kad audito rizika suvokiama kaip klaidingos auditoriaus išvados galimybė ir audito rizikos elementai gali turėti įtakos auditoriaus sprendimams, kuriuos jis priima audito proceso metu, dėl audito strategijos, procedūrų ir ataskaitų patikimumo. Nustatyta, kad audito rizikos valdymo procesas yra svarbus audito veiklos etapas, skirtas identifikuoti, įvertinti ir valdyti potencialias rizikas, kurios gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms.

2. Nustačius audito rizikos vertinimo teorinius modelius, paaiškėjo, kad audito rizikos modelis yra sistemingas vertinimo įrankis, skirtas identifikuoti ir įvertinti potencialias rizikas. Vertinant audito riziką išskiriami penki pagrindiniai audito rizikos modeliai: klasikinis, praplėstasis, rizika paremtas, veikla pagrįstas ir patobulintasis. Šie audito rizikos vertinimo modeliai leidžia auditoriams koncentruotis į kritiškiausias rizikos sritis, užtikrinant veiksmingus audito rezultatus.

3. Empiriškai nustačius pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksnius, paaiškėjo, kad įgimtą riziką lemia veiklos specifika, vadovavimo kultūra, procesų sudėtingumas, veiklos stabilumas ir organizacinė struktūra. Kontrolės riziką lemia kompetencija, vidaus kontrolės sistema/priemonės, informacinių sistemų patikimumas ir darbuotojų patirties stoka. Neaptikimo riziką lemia auditoriaus kompetencijos stoka, netinkamos audito procedūros, komunikacijos stoka, neįsigilinimas į įstaigos veiklos pobūdį ir laiko stoka. Tyrimu nustatyti ir kiti, papildomi audito rizikas lemiantys veiksniai, susiję su skaidrumo principais, piktnaudžiavimu tarnybine padėtimi, finansų kontrolės nebuvimu, sudėtingais finansiniais susitarimais, pasenusiomis technologijomis, naujų IT diegimu, IT ir veiklos strategijos neatitikimu, strateginiu planavimu ir teisinėmis bylomis.

4. Sukurtas audito rizikos vertinimo modelis, taikomas viešojo sektoriaus įstaigose, modelio schemeje pavaizduota nuosekli veiksmų eiga, siekiant įvertinti audito riziką viešosiose įstaigose. Nustatyta, kad auditorių taikomi modelio etapai yra audito rizikos vertinimo planavimas, audituojamų sričių ir procesų nustatymas, identifikavimas, vertinimas, rizikos mažinimo strategija ir rizikų prioritetizavimas. Sukurtą modelį rekomenduojama taikyti auditoriams siekiant įvertinti audito riziką viešosiose įstaigose.

REKOMENDACIJOS

Viešojo sektoriaus įstaigų vadovams:

- Užtikrinti, kad įstaigoje būtų įdiegta ir palaikoma veiksminga vidaus kontrolės sistema, kuri padėtų sumažinti rizikas.
- Skatinti skaidrumą ir atsakomybę įstaigoje, tinkamai taikant vidaus kontrolės priemones, padedančias išvengti finansų kontrolės spragų.
- Užtikrinti informacinių sistemų patikimumą, investuoti į technologijų, kurios atitiktų visus kibernetinio saugumo reikalavimus, atnaujinimą, siekiant sumažinti informacijos netikslumų riziką.

Auditoriams:

- Didinti kompetencijas keliant kvalifikaciją auditoriams skirtuose mokymuose, siekiant išvengti netikslaus audito rezultatų interpretavimo, netinkamų audito procedūrų atlikimo ar metodų pasirinkimo.
- Naudoti šiame darbe sukurtą Audito rizikos vertinimo viešojoje įstaigoje modelį, kuris leis įvertinti audito riziką, pasiekti aukštą audito kokybės lygį, tiksliau suplanuoti audito rizikos vertinimo procesą, efektyviau suplanuoti išteklius ir identifikuoti kritines rizikas.

Universitetų studentams:

- Plėtoti Audito rizikos vertinimo mokslinius tyrimus ne tik viešajam, bet ir privačiam bei valstybiniam sektoriams priklausančiose organizacijose.

LITERATŪRA

1. Abudy, M., Shust, E. (2022). The Audit Risk Model and Family Firms: An Analysis of Internal and External Audit Hours. Find economic literature. ECONBIZ.
2. Alastalo, M. (2008). The History of Social Research Methods. The SAGE Handbook of Social Research Methods. London: Sage Publications. 26–42.
3. Alotaibi E., M. (2023). Risk assessment using predictive analytics. *International Journal of Professional Business Review*. 8(5). 1-25.
Doi:<https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.1723>.
4. Altschuler S., Fried A. N., Gelb D. (2013). Fee Assessment: The Audit Price Tag of Innovative IT Solutions. AIS Educator Journal. 8 (1). 36–49. doi.org/10.3194/1935-8156-8.1.36.
5. Arzhenovskiy S.V., Bakhteev A.V., Sinyavskaya T.G., Hahonova N.N. (2019). Audit Risk Assessment Model. International Journal of Economics and Business Administration. 7(1). 74-85.
6. Askary, S., Arnaout, J. P. M., Abughazaleh, N. M. (2018). Audit evidences and modelling audit risk using goal programming. *International Journal of Applied*. 11(1). 18-35.
7. Babbie, E. (2021). The Practice of Social Research. Fifteenth edition. Cengage learning 384-412; 289-327.
8. Baležentis, A. ir Žalimaitė, M. (2011). Ekspertinių vertinimų taikymas inovacijų plėtros veiksmų analizėje: Lietuvos inovatyvių įmonių vertinimas. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*, 3(27), 23–31.
9. Ballena, C.T. (2021). Qualitative Research Interviewing: Typology of Graduate Students' Interview Questions. *Philippine Social Science Journal*. 4 (3). 96-112.
Doi.org/10.52006/main.v4i3.376.
10. Blay, A.D, Kizirian, T., Sneathen, L.D. (2008). Evidential Effort and Risk Assessment in Auditing. Journal of Business & Economics Research. 6(9). 39-52.
11. Bowling K. (2011) Risk – based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. The Accounting Review. 86 (4). 1231–1253.
12. Bryman, A. (2016). Social Research Methods. Oxford University Pres 373-601.
13. Budescu D. V., Peecher M., Solomon I. (2012). The join influence of the extent and nature of audit evidence, materiality thresholds, and misstatement type on achieved audit risk. Auditing A Journal of Practice & Theory. 31(2). 19-41.
14. Chang, She-I., Tsai- Chih-Fong., Hwang-Chia-Ling. (2008). The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using the Fuzzy Theory and Audit Risk Model. *Pacific-Asia Conference on Information Systems*. 11. 1-29.
15. Daujotaitė, D. (2015). *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*. Mykolo Romerio universitetas. 226 p.

16. Edwards, R., Holland, J. (2013). What is qualitative interviewing?. *Bloomsbury Academic*. 7(5).
17. Eimanavičiūtė L., Kustienė A. (2015). Audito rizikos vertinimo problematika: teoriniai ir praktiniai aspektai. *Socialiniai mokslai ekonomika*. 1 (41). 31-37.
18. Fearnley, S., Beattie, V., Brandt, R. (2005) Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research* 4(1). 39-71.
19. Gaižauskaitė I., Mikėnė, S. (2014). Socialinių tyrimų metodai: apklausa. *Mykolo Romerio universitetas*. ISBN 978-9955-19-641-9.
20. Gaižauskaitė, I. Valavičienė, N. (2016). *Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu*. Vadovėlis, Registrų centras, Vilnius. 19-20;
21. Goh B. W., Krishnan J., Li D. (2013). Auditor reporting under Section 404: The association between the internal control and going concern audit opinions. *Contemporary Accounting Research* 30(3).
22. Hammersley J. S., Jonstone K. M. (2011). How to audit seniors respond to heightened fraud risk?. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. 30 (3). 81–101.
23. Hussein Hadi, A., Naji Ali, M., Khalid Al-shiblawi, G.A., Hammood Flayyih, H. (2023). The effects of information technology adoption on the financial reporting: moderating role of audit risk. *International journal of economics and finance studies*.15(01). 47-63. doi:10.34111/ijefs.2022315104.
24. Jodelienė R. (2010). Audito rizikos vertinimo modelis. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas.
25. Kanapickienė, R., Gipienė, G., Jefimovas B. (2004). Apgaulių ir klaidų rizikos vertinimas audito metu. *Ekonomika*. 67(2).
26. Kegler, M.,C., Raskind, I., G., Comeau, D., L., Griffith, D., M., Hannah L. F. Cooper, H., L., F., Shelton, R., C., (2019). Study Design and Use of Inquiry Frameworks in Qualitative Research Published in Health Education & Behavior. *Health Education & Behavior*. 46(1) 24–31.
27. Kelayeh, O. S., R., Aghaei, M., A., Biglar, K. (2022). Modeling of Audit Production Efficiency based on the Business Risk Audit Approach. *Financial Accounting and Auditing Researches*. 14(55).
28. Khaddafi, M., Heikal, M., Falahuddin. (2021). Risk management implementation model in moderating risk relationship based on internal audit. *Multidiciplinary Output Research For Actual and International Issue |MORFAI JOURNAL*. 1(2). 311-322.
29. Kinney J., William R. (1989). Achieved audit risk and the audit outcome space. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 8 (2). 67.
30. LaPan, Ch. (2013). Review of QDA Miner. *Social Science Computer Review*. 31 (6), 774-778. doi: <https://doi.org/10.1177/0894439313492711>.

31. Lewis, R.B., Maas, S.M. (2007). QDA Miner 2.0: Mixed-Model Qualitative Data Analysis Software. *Field Methods*. 19 (1), 87–108. doi: 10.1177/1525822X06296589.
32. Levytska, S., Pershko, L., Akimova, L., Akimov, O., Havrilenko, K., Kucherovskii, O. (2022). A Risk-Oriented Approach in the System of Internal Auditing of the Subjects of Financial Monitoring. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*. 14(2). 194-206. Doi: 10.33094/ijaefa.v14i2.715.
33. Lynford, G., William M., F. (2006). *Journal of Accountancy*. 201(5). 116-119.
34. Mackevičius J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė : procedūros, metodikos ir vertinimas : monografija. Mokslo publikacijos. 389 p.
35. Mackevičius, J. (2005). Audito rizikos veiksnių vertinimas. *Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai*. 33. 111-124.
36. Mackevičius, J. (2018). Visuotinė Lietuvių enciklopedija. <https://www.vle.lt/straipsnis/audito-rizika>.
37. Mackevičius, J., Valkauskas, R., Tamulevičienė D. (2018). Įgimtos audito rizikos veiksnių kiekybinio vertinimo metodika. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 17–18. 70-84. Doi: <https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11954>.
38. Mehta, K. (2023). What Is The Audit Risk Model?. WallStreetMojo®. *The World's Most Comprehensive Educational Resource for Finance and Accounting*.
39. Morgan, D.L. (2014). Pragmatism as paradigm for social research. *Qualitative inquiry*. 20(8), 1045-1053.
40. Nikolovski, P., Zdravkoski, I., Menkinoski, G., Dičevska, S., Karadjova, V. (2016). The Concept of Audit Risk. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR)*. 22-31.
41. Nueske, K. (2003). Risk assessments and internal control. *Manager, Internal Audit & Consulting Services*. 249-261.
42. Ornstein, M. (2013). A Companion to Survey Research. London: Sage Publications.
43. Ponomarenko, O., Kantsedal, N., Aranchiy, V., Ostapchuk, S. (2021). Audit Risk Assessment Model in Automated Accounting Systems of Enterprises in Ukraine. *International Conference on Business and Technology*. 1192-1203.
44. Qu, S. Q. Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 8 (3). 238-264. Doi 10.1108/11766091111162070.
45. Robertson J.C. (1990). A constrained cost-minimization model for audit sample planning. *Auditing Sarasota*, 14(2) 105.
46. Saeidi, P., Saeidi, S. P., Sofian, S., Nilashi, M., Mardani, A. (2019). The impact of enterprise risk management on competitive advantage by moderating role of information technology. *Computer Standards & Interfaces*. 63. 67-82. doi: <https://doi.org/10.1016/j.csi.2018.11.009>

47. Saliha, J., I., Flayyih, H., H. (2020). Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. 13(7).
48. Sennetti J. T. (1990). Toward a More Consistent Model for Audit Risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 9(2). 103.
49. Silver Ch. (2015). QDA Miner (With WordStat and Simstat). *Journal of Mixed Methods Research*. 9 (4) 386–387. doi: 10.1177/1558689814538833.
50. Sharma, D. (2022). What Is the Audit Risk Model? (Definition and Example). *Contemporary Accounting Research*. 39(1).
51. Skerratt, L.C.L. ir Woodhead, A. (1992) Modelling audit risk. *British Accounting Review* 24. 119-137.
52. Srivastava, R. P., Mock T.J., Turner, J.L. (2005). Fraud risk formulas for financial statement audits. *Australian National University*. 1-46.
53. Srivastava, R. P., Shafer G.,R.. (2008) Belief-function formulas for audit risk. *Classic Works of the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions*. 577-618.
54. Tarptautinis audito standartas. (2009). 200-asis TAS. Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus. *International Auditing and Assurance Standards Board International Federation of Accountants*.
55. Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadovas (2011). *Mažų ir vidutinių audito įmonių komitetas. Tarptautinė buhalterijų federacija*.
56. Tuovila, A. (2023). Inherent Risk: Definition, Examples, and 3 Types of Audit Risks. *Investopedia*.
57. Turetken, O., Jethefer, S. and Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35 (2), 238–271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
58. Vadher,J. (2023). Concept of Audit Risk in Audit and Assurance. *Audit Executive at M. N. Manvar & Co*. 2.
59. Vadovas auditoriams (2014). A guide for auditors on how best to assess risks when planning audit work. Risk assessment in audit planning.
60. Veiklos audito standartas INTOSAI (2016). *INTOSAI profesinių standartų komitetas. Tarptautinė aukščiausųjų audito institucijų organizacija*.
61. Žydzūnaitė V., Sabaliauskas S. (2017). *Kokybiniai tyrimai. Principai ir metodai*. Vaga p.-385.

Bimbienė, L. (2024). *Audito rizikos vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Viešojo valdymo ir verslo fakultetas, Vadybos ir politikos mokslų institutas.

ANOTACIJA

Baigiamajame magistro darbe išanalizuotos audito rizikos vertinimo teorinės charakteristikos, atskleisti audito rizikos vertinimo teoriniai modeliai, empiriškai nustatyti pagrindiniai audito rizikos vertinimo veiksniai ir sukurtas audito rizikos vertinimo viešosiose įstaigose modelis, kuris lengvai pritaikomas vertinant audito riziką viešosiose įstaigos.

Darbo apimtis – 61 psl. teksto be priedų, 13 paveikslų, 12 lentelių, 61 bibliografinis šaltinis.

Atskirai pridedami 2 darbo priedai.

Raktiniai žodžiai: Audito, rizika, vertinimas, viešoji, įstaiga, modelis.

Bimbienė, L. (2024). *Audit Risk Assessment* (Master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Public Management and Business, Institute of Management and Political Science.

ANOTATION

The theoretical characteristics of audit risk assessment are analyzed, the theoretical models of audit risk assessment are revealed, the main factors of audit risk assessment are empirically identified, and a model of audit risk assessment in public institutions is developed, which can be easily applied to assess audit risk in public institutions.

The thesis consists of 61 pages of text without appendices, 13 figures, 12 tables, 61 bibliographical references.

2 annexes are attached separately.

Keywords: Audit, risk, evaluation, public, institution, model.

Bimbienė, L. (2024). *Audito rizikos vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Objektas: audito rizikos vertinimas viešojo sektoriaus įstaigose.

Tikslas: ištyrus audito rizikos vertinimo galimybes, sukurti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešojo sektoriaus įstaigose.

Tyrimo tikslui pasiekti keliama **uždaviniai:**

1. Išanalizuoti audito rizikos vertinimo teorines charakteristikas;
2. Nustatyti audito rizikos vertinimo teorinius modelius;
3. Empiriškai nustatyti pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksniai;
4. Sukurti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešojo sektoriaus įstaigose.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas, sintezė, apibendrinimas ir palyginimas, kokybinių duomenų analizė, struktūruoto interviu metodas, atliekant ekspertų interviu.

Tyrimo naujumas ir reikšmingumas. Sukurtas audito rizikos vertinimo modelis, kuris taikomas viešojo sektoriaus įstaigose palengvins auditorių darbą, minimizuos audito rizikos lygį.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas, sintezė, apibendrinimas ir palyginimas, kokybinių duomenų analizė, struktūruoto interviu metodas, atliekant ekspertų interviu.

Tyrimo dalyviai / Ekspertai - tyrime dalyvauja 5 ekspertai, turintys aukštąjį universitetinį išsilavinimą, specialias žinias ir įgūdžius bei darbo patirtį tiriamo reiškinio atžvilgiu. Ekspertai, dalyvaujantys šiame tyrime turi darbo patirtį viešojo sektoriaus audito įstaigose ir patirtį atliekant audito rizikos vertinimą.

Tyrimo rezultatai: Tyrimu nustatyta, kad siekiant mažinti audito riziką ir išvengti audito rizikos vertinimo iššūkių auditoriui reikia nuolat tobulinti kompetencijas, surinkti įrodymus bei informaciją apie įstaigą ir jos finansinę padėtį iš įvairių šaltinių, įstaigai reikia sukurti veiksmingą vidaus ir rizikų valdymo kontrolę. Taikant audito rizikos mažinimo priemones, atliekant audito rizikos vertinimą išryškės privalumai, kurie suteiks aukštą audito kokybės lygį, leis identifikuoti kritinių rizikų sritis, tiksliau planuoti audito procesą ir efektyviau panaudoti išteklius.

Papildant teorinį audito rizikos vertinimo modelį (6 pav.) gautais tyrimo rezultatų duomenimis ir pateiktais ekspertų pasiūlymais, sukurtas Audito rizikos vertinimo viešojoje įstaigoje modelis (žr. 12 pav.). Sukurtas audito rizikos vertinimo viešosiose įstaigose modelis, pritaikomas vertinant audito riziką viešosiose įstaigose.

Raktiniai žodžiai: Audito, rizika, vertinimas, viešoji, įstaiga, modelis.

Bimbienė, L. (2024). *Audit Risk Assessment* (Master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Public Management and Business, Institute of Management and Political Science.

SUMMARY

Subject: Audit risk assessment in public sector bodies.

Objective: to develop an audit risk assessment model for public sector bodies by exploring the possibilities of audit risk assessment.

The objectives of the study are:

1. Analyse the theoretical characteristics of audit risk assessment;
2. Identify theoretical models of audit risk assessment;
3. Empirically identify the key factors of audit risk assessment;
4. Develop an audit risk assessment model applicable to public sector bodies.

Research methods: analysis, systematization, synthesis, generalization and comparison of scientific literature, analysis of qualitative data, structured interview method, expert interviews.

Novelty and significance of the study. The developed audit risk assessment model, which is applied in public sector institutions, will facilitate the work of auditors and minimize the level of audit risk.

Research methods: analysis, systematization, synthesis, generalization and comparison of scientific literature, analysis of qualitative data, structured interview method, expert interviews.

Participants/Experts – The study involves 5 experts with higher university education, specific knowledge and skills and work experience in the phenomenon under study. The experts participating in this study have experience of working in public sector audit bodies and experience in audit risk assessment.

The study found that in order to mitigate audit risk and avoid the challenges of audit risk assessment, the auditor needs to continuously develop competences, gather evidence and information about the institution and its financial situation from various sources, and establish effective internal and risk management controls. The application of audit risk mitigation measures through audit risk assessment will highlight the benefits of a high level of audit quality, allowing for the identification of critical risk areas, more accurate planning of the audit process and more efficient use of resources.

By complementing the theoretical model of audit risk assessment (Figure 6) with the data obtained from the survey results and the suggestions made by the experts, a model of audit risk assessment in a public body has been developed (see Figure 12). The developed model for audit risk assessment in public bodies is applicable to the assessment of audit risk in public bodies.

Keywords: Audit, risk, assessment, public, institution, model.

1 PRIEDAS. STRUKTŪRUOTO INTERVIU KLAUSIMAI IR JŲ TEORINIS PAGRINDIMAS

1 lentelė. Struktūruoto interviu klausimyno teorinis pagrindimas

Klausimo Nr. ir formuluoė	Klausimo siekiniai ir sąsaja su tyrimo problematika	Teoriniai radiniai, kuriais remiantis formulotas klausimas	Šaltiniai (autoriai, metai)
1. Kokie svarbiausi veiksniai lemia įgimtą riziką ir kokiomis priemonėmis ją galima sumažinti ?	Siekama empiriškai nustatyti pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksnius, kuriais bus pildomas kuriamas modelis ir kokiomis priemonėmis galima sumažinti įgimtąją audito riziką	„Įgimta rizika – tai rizikos lygis prieš bet kokius rizikos mažinimo veiksmus“. 1.2. poskyris. „Įgimta rizika yra būdinga visoms įstaigoms, nepriklausomai ar jose įdiegta vidaus kontrolės sistema ar ne. Todėl auditoriui svarbu numatyti ir įvertinti svarbiausias aplinkybes, tiek išorines, tiek vidines, įtakančias klaidas finansinėse ataskaitose“. 1.2. poskyris	Vadovas auditoriams, (2014) Budescu, Peecher ir Solomon (2012), Goh, Krishnan ir Li (2013)
2. Kokie svarbiausi veiksniai lemia kontrolės riziką ir kokiomis priemonėmis ją galima sumažinti?	Siekama empiriškai nustatyti pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksnius, kuriais bus pildomas kuriamas modelis ir kokiomis priemonėmis galima sumažinti kontrolės audito riziką	„Kontrolės rizika rodo, kad įstaigos vidaus kontrolės struktūra laiku užkirs kelią arba aptiks neteisingus materialinių funkcijų veiksmus“. 1.2. poskyris. „Auditorius siekdamas nustatyti kontrolės rizikos lygį turi atlikti preliminarų kontrolės rizikos įvertinimą, t. y. nustatyti ar apskaitos sistema ir vidaus kontrolė efektyviai nustato ir ištaiso klaidas ir ne pagal teisės aktus atliktas ūkines operacijas. Toliau auditorius, remdamasis kontrolės testų rezultatais, turi įvertinti, ar yra sukurtos kontrolės procedūros ir ar jos veikia taip, kaip buvo tikėtasi preliminariai įvertinus kontrolės riziką“. 1.2. poskyris	Nikolovski ir kt. (2016) Tuovila (2023)
3. Kokie svarbiausi veiksniai lemia neaptikimo riziką ir kokiomis priemonėmis ją galima sumažinti?	Siekama empiriškai nustatyti pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksnius, kuriais bus pildomas kuriamas modelis ir kokiomis priemonėmis galima sumažinti neaptikimo audito riziką	„Įgimta rizika ir kontrolės rizika egzistuoja nepriklausomai nuo finansinių ataskaitų audito, tuo tarpu neaptikimo riziką auditorius gali sumažinti pakeisdamas tam tikrus veiksnius“. 1.2. poskyris. „Neaptikimo rizika dažniausiai priklauso nuo auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties“. 1.2. poskyris	Levytska ir kt. (2022) Alotaibi (2023)
4. Išvardinkite svarbiausius audito rizikos vertinimo veiksnius, lemiančius audito rizikos vertinimo procesą	Siekama nustatyti pagrindinius audito rizikos vertinimo veiksnius, kuriuos įvardina ekspertai	„Audito rizikos modelis yra visų auditų pagrindas, kuris padeda audito grupei nustatyti tinkamas audito procedūras įstaigos finansinėse ataskaitose įrašytoms operacijoms ir sąskaitoms“. 1.4. poskyris	Sharma (2022)
5. Kokių audito rizikos vertinimo elementus taikote be minėtų: įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikos vertinimo elementų?	Siekama nustatyti auditorių praktikoje taikomus pagrindinius elementus, kurių neatskleidžia moksliniai šaltiniai	„Labai svarbu suprasti šiuos audito rizikos elementus, tinkamai planuoti ir atlikti veiksmingą auditą bei pareikšti atitinkamą nuomonę apie audituojamos įstaigos finansines ataskaitas“. 1.2. poskyris	Alotaibi (2023)

6. Nurodykite metodą (modelį), kurį naudojate vertindami audito riziką?	Siekama nustatyti kokį metodą (modelį) naudoja auditoriai audito rizikai įvertinti	„Audito rizikos modelis yra visų auditų pagrindas, kuris padeda audito grupei nustatyti tinkamas audito procedūras įstaigos finansinėse ataskaitose įrašytoms operacijoms ir sąskaitoms“. 1.4. poskyris	Sharma (2022)
7. Išvardinkite svarbiausius audito rizikos vertinimo iššūkius/sunkumus, kuriuos patiriate atliekant audito rizikos vertinimą	Siekama nustatyti kokius svarbiausius audito rizikos vertinimo iššūkius patiria auditoriai atliekant audito rizikos vertinimą	„Atliekant rizikos vertinimą, auditorius siekia įvertinti netikslumų finansinėse ataskaitose riziką, atliekant rizikos vertinimo procedūras. Šių procedūrų metu sprendžiama kokie įvykiai gali įvykti, dėl kurių gali atsirasti finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika“. 1.3. poskyris	Levytska ir kt. (2022)
8. Išvardinkite svarbiausius audito rizikos vertinimo privalumus, kuriuos patiriate atliekant audito rizikos vertinimą	Siekama nustatyti kokius svarbiausius audito rizikos vertinimo privalumus patiria auditoriai atliekant audito rizikos vertinimą	„Analizuojant audito rizikos vertinimo procesą paaiškėja, kad moksliniai tyrimai yra nukreipti į tai, kaip audito rizikos vertinimas padeda įstaigoms identifikuoti galimas grėsmes ir sumažinti rizikos veiksnius, įtakančius įstaigos veiklą“. 1.3. poskyris	Alotaibi (2023)
9. Pateikite pasiūlymą kaip galima tobulinti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešosiose įstaigose	Siekama išsiaiškinti kaip tobulinti rizikos vertinimo modelį	„Nors audito rizikos modelis turi tam tikrų apribojimų, jis yra svarbus, nes padeda audito specialistams identifikuoti ir įvertinti potencialias rizikas, kurios gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės patikimumui“. 1.4. poskyris	Mehta (2023)
Sociodemografinius duomenis atskleidžiantys klausimai			
1. Koks Jūsų išsilavinimas?	Siekama nustatyti ar ekspertas atitinka ekspertų atrankos išsilavinimo kriterijus	„išsilavinimas – ekspertai, turintys ne žemesnį, kaip aukštąjį universitetinį išsilavinimą ir pagal savo turimą žinių lygį yra susipažinę su audito rizikos vertinimo ypatumais“. 2.2. poskyris	Žydzūnaitė ir Sabaliauskas (2017)
2. Koks yra Jūsų darbo stažas viešajame sektoriuje, kiek metų dirbate auditoriumi?	Siekama nustatyti ar ekspertas atitinka ekspertų atrankos kriterijus - auditoriaus patirtį atliekant auditus viešosiose įstaigose	„darbo stažas – audito veiklą viešojoje įstaigoje atliekantis ne mažiau kaip 5 metus, toks laiko tarpas užtikrina sukauptą patirtį audito veiklose“. 2.2. poskyris	Žydzūnaitė ir Sabaliauskas (2017)
3. Kiek auditų atliekate per metus viešosiose įstaigose ir kaip dažnai vertinate riziką jų metu?	Siekama nustatyti ar ekspertas atitinka ekspertų atrankos kriterijus - auditoriaus patirtį	„audito rizikos vertinimo patirtis – atlieka ne mažiau kaip 10 auditų per metus viešosiose įstaigose ir jų metu visada vertina audito riziką / toks atliktų auditų skaičius per metus užtikrina sukauptą patirtį audito rizikos vertinime“. 2.2. poskyris	Žydzūnaitė ir Sabaliauskas (2017)

Šaltinis: sudaryta autorės

2 PRIEDAS. STRUKTŪRUOTO INTERVIU KLAUSIMYNAS

1. Koks Jūsų išsilavinimas?
2. Koks yra Jūsų darbo stažas viešajame sektoriuje, kiek metų dirbate auditoriumi?
3. Kiek auditų atliekate per metus viešosiose įstaigose ir kaip dažnai vertinate riziką jų metu?
4. Kokie svarbiausi veiksniai lemia įgimtą riziką ir kokiomis priemonėmis ją galima sumažinti?
5. Kokie svarbiausi veiksniai lemia kontrolės riziką ir kokiomis priemonėmis ją galima sumažinti?
6. Kokie svarbiausi veiksniai lemia neaptikimo riziką ir kokiomis priemonėmis ją galima sumažinti?
7. Kokius audito rizikos vertinimo elementus taikote be minėtų: įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikos vertinimo elementų?
8. Nurodykite metodą (modelį), kurį naudojate vertindami audito riziką?
9. Išvardinkite svarbiausius audito rizikos vertinimo iššūkius/sunkumus, kuriuos patiriate atliekant audito rizikos vertinimą.
10. Išvardinkite svarbiausius audito rizikos vertinimo privalumus, kuriuos patiriate atliekant audito rizikos vertinimą.
11. Pateikite pasiūlymą kaip galima tobulinti audito rizikos vertinimo modelį, taikomą viešosiose įstaigose.