

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
BANKININKYSTĖS IR INVESTICIJŲ KATEDRA

VIKTORIJA VAŠKEVIČIŪTĖ

AUDITO RIZIKOS VERTINIMAS PAJAMŲ
PRIPAŽINIMO PROCESĖ

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

prof. dr. R.Kanapickienė

VILNIUS, 2013

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
BANKININKYSTĖS IR INVESTICIJŲ KATEDRA

AUDITO RIZIKOS VERTINIMAS PAJAMŲ
PRIPAŽINIMO PROCESSE

Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 621L10009

Vadovė
(parašas) prof. dr. R. Kanapickienė
2013 12

Recenzentas
(parašas)
2013 12

Atliko
FRmn6-01 gr. stud.
(parašas) V. Vaškevičiūtė
2013 12

VILNIUS, 2013

TURINYS

LENTELĖS	4
PAVEIKSLAI.....	5
ĮVADAS.....	6
1. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO PAJAMŲ PRIPAŽINIMO PROCESĖ TEORINIAI ASPEKTAI.....	9
1.1. Audito funkcijų, tikslų ir audito rizikos apibūdinimas	9
1.1.1. Audito tikslai ir funkcijos.....	9
1.1.2. Audito rizikos analizė dokumentuose, reglamentuojančiuose audito veiklą	11
1.2. Audito rizikos vertinimas ir jo ypatumai	12
1.2.1. Įgimtos rizikos vertinimas.....	14
1.2.2. Kontrolės rizikos vertinimas	16
1.2.3. Neaptikimo rizikos vertinimas	19
1.3. Audito rizikos veiksnių identifikavimas	20
1.4. Audito rizikos pajamų pripažinimo procese ypatumai	22
2. TYRIMO METODIKA	26
3. AUDITO RIZIKOS VERTINIMAS PAJAMŲ PRIPAŽINIMO PROCESĖ.....	30
3.1. Įmonių charakteristikos.....	30
3.2. Audito rizikos vertinimas pajamų pripažinimo procese	34
3.2.1. Įmonės X audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas	34
3.2.2. Įmonės Y audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas	39
3.2.3. Įmonės Z audito rizikos vertinimas.....	42
3.3. Auditorių apklausos rezultatų analizė.....	46
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS.....	56
LITERATŪRA	59
ANOTACIJA.....	62
ANOTATION.....	63
SANTRAUKA	64
SUMMARY	65
PRIEDAI	67

LENTELĖS

1 lentelė. Bendrieji audito principai ir audito rizika.....	12
2 lentelė. Įgimtos rizikos vertinimas.....	15
3 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas.....	17
4 lentelė. Veiksniai, turintys įtakos įgimtai, kontrolės ir neaptikimo rizikai.....	21
5 lentelė. Įmonės X balanso ir veiklos koeficientai.....	34
6 lentelė. Įmonės Y balanso ir veiklos koeficientai.....	39
7 lentelė. Įmonės Z balanso ir veiklos koeficientai.....	43

PAVEIKSLAI

1 pav. Rizikos valdymo procesas.....	13
2 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį.....	46
3 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal pajamas.....	47
4 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal amžių.....	47
5 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal stažą.....	48
6 pav. Audito rizikai įtaką darančių veiksnių vertinimų vidurkiai.....	49
7 pav. Išorės veiksniai darantys įtaką audito rizikai.....	50
8 pav. Įgimtos audito rizikos veiksnių įtakos vertinimas.....	51
9 pav. Audito kontrolės rizikos vertinimas.....	52
10 pav. Audito neaptikimo rizikos vertinimas.....	52
11 pav. Veiksniai, darantys įtaką audito rizikai.....	53

IVADAS

Tyrimo aktualumas ir problematika. Auditas – tai sisteminis procesas, apimantis įrodymų, susijusių su atitinkamais tvirtinimais apie finansinių ataskaitų elementus ar galinčių turėti joms įtakos įvykius, surinkimą bei objektyvų jų vertinimą, siekiant nustatyti tų tvirtinimų atitikimo lygius ir informuoti apie tai suinteresuotus asmenis. Apibrėžimas, pateikiamas Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999): „Auditas – tai nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas, vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais“. Audito svarba dinamiškoje ir konkurencinėje šiuolaikinėje rinkoje yra itin didelė – tai reikšmingas rinkos ekonomikos elementas, kuris daro įtaką efektyviam kapitalo rinkos dalyvių ir visos ekonomikos veikimui. Taip pat auditas didina pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis ir pateikia informaciją, kuri palengvina potencialių investuotojų ar kitų suinteresuotų asmenų (akcininkų, kreditorių ar verslo partnerių bei tiekėjų) sprendimus. Lietuvos Respublikos audito įstatyme yra nurodyti pagrindiniai audito tikslai: įvertinti, ar įmonės finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais atspindi įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, įvertinti, ar įmonės finansinė atskaitomybė yra parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, kurie reglamentuoja buhalterinę apskaitą, finansinės atsakomybės sudarymą ir kitus teisės aktus, bei įvertinti, ar įmonės valdybos (vadovo) parengtoje veiklos ataskaitoje pateikti duomenys atitinka finansinės atskaitomybės duomenis (Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 1999). Įstatyme nustatytais atvejais metinių finansinių ataskaitų rinkinių teisingumą turi patvirtinti auditorius, kuris audito metu privalo įvertinti, ar tiksliai ir teisingai yra pateikiama informacija, kuri atspindi realią verslo padėtį - taip yra siekiama sumažinti rizikas, kurios yra susijusios su neteisingai atskleidžiamais įmonių duomenimis. Tačiau pastaraisiais metais dėl pasaulyje ir Lietuvoje kilusių apskaitos skandalų visuomenės pasitikėjimas auditorių pateikiamomis išvadamis pastebimai sumažėjo ir to priežastis - klaidingos auditorių pareikštos nuomonės apie jų audituotas finansines ataskaitas. Specialistai nurodo, kad yra ir daugiau audito krizės priežasčių: manipuliavimas apskaitos dokumentais bei operacijomis dirbtinai pagerinant kompanijos finansinius rezultatus, padidėjęs verslo sudėtingumas, didelė konkurencija tarp audito įmonių, lemianti audito kainos mažėjimą bei kompetencijos trūkumas, todėl siekiant atgauti visuomenės pasitikėjimą ir išvengti besikartojančių klaidų, ypatingas dėmesys turi būti skiriamas audito rizikos vertinimui. Nors audito rizikos vertinimo problemą nagrinėjo daugelis tiek lietuvių autorių (Žemaitis, 1996; Kabašinskas, Toliatienė, 1997; Mackevičius, 1999; 2005;

Leišys, 2001; Kanapickienė, 2001; 2002; Jankūnaitė, 2007, Staliūnienė, 2009; Kuktaitė, 2012; Kustienė, 2012; Petraitienė, 2012 ir kt.), tiek užsienio mokslininkų (Arens, Loebbecke, 1997; Ghosh, 2005; Knechel, 2001; Mitchel, 2005; Whittington, Pany, 2006 ir kt.), tačiau vis dar nėra vieno universalus ir visuotinai priimto bei tiksliausių įvertinimą pateikiančio modelio. Todėl tebėra aktualu, atlikus audito rizikos vertinimo metodologijų analizę bei remiantis kvalifikuotų specialistų (sertifikuotų auditorių) atsakymais, pasiūlyti tokį vertinimo metodą, kuris būtų naudojamas finansinių ataskaitų ir atskirų jų elementų audito rizikai vertinti. Kaip konkrečių įmonių pavyzdžiai rodo, didžiausias dėmesys turi būti skiriamas dažniausiai reikšmingiausiame ir siejamam su didžiausia reikšmingo iškraipymo rizika įmonės finansinių ataskaitų elementui - pajamoms bei jų pripažinimui. Todėl šio darbo tikslas yra atlikti audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą.

Tyrimo problema. Kaip įvertinti audito riziką pajamų pripažinimo procese?

Tyrimo objektas. Audito rizika pajamų pripažinimo procese.

Tyrimo tikslas. Audito rizikos pajamų pripažinimo procese įvertinimas.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) pristatyti audito ir audito rizikos sampratą, nurodant pagrindinius audito riziką lemiančius veiksnius, bei pateikti atitinkamų audito rizikos rūšių vertinimo metodikas ir pagrįsti audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimo svarbą;
- 2) parengti audito rizikos pajamų pripažinimo procese metodologiją;
- 3) atlikti konkrečių pasirinktų įmonių, veikiančių skirtinguose sektoriuose, audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą.

Tyrimo metodai:

- 1) mokslinės literatūros sisteminė analizė;
- 2) atvejo analizė;
- 3) anketinė apklausa;
- 4) lyginamoji analizė;
- 5) dokumentų analizė;
- 6) statistinė duomenų analizė.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys pagrindiniai skyriai. Pirmajame skyriuje, remiantis užsienio ir Lietuvos autoriais, atliekama mokslinės literatūros sisteminė analizė. Pateikiamos audito funkcijos ir audito rizikos paradigmos, taip pat analizuojamos atitinkamos audito rizikos rūšys bei jų vertinimo metodikos ir ypatumai. Atliekama audito rizikos analizė dokumentuose, reglamentuojančiuose audito veiklą. Remiantis mokslinėje literatūroje pateikiamais audito rizikos

veiksniais, išskiriami ir susisteminti pagrindiniai, taip pat teorinėje perspektyvoje išanalizuota pajamų audito rizikos vertinimo svarba ir audito rizikos pajamų pripažinimo procese ypatybės. Antrajame darbo skyriuje yra pateikiama tyrimo metodika. Analizuojama mokslinė literatūra ir pateikiamas pasirinktos vertinimo metodologijos pagrindimas. Nurodomas tyrimo eiliškumas ir logika. Trečiame darbo skyriuje konkrečių įmonių atveju yra atliekamas audito rizikos vertinimas pajamų pripažinimo procese. Skyriuje „Išvados ir rekomendacijos“ pristatomi svarbiausi pastebėjimai ir tyrimo rezultatai bei išsakoma nuomonė ir pasiūlymai. Galiausiai pateikiama darbo metu naudota literatūra ir priedai, kuriose - medžiaga ir informacija, reikalinga baigiamojo darbo rašymui.

1. AUDITO RIZIKOS VERTINIMO PAJAMŲ PRIPAŽINIMO PROCESĖ TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Audito funkcijų, tikslų ir audito rizikos apibūdinimas

1.1.1. Audito tikslai ir funkcijos

Auditas savarankiška mokslo ir praktinės veiklos sritimi tapo tik XIX a. pabaigoje (Daujotaitė, 2006), o jo pagrindine vystymosi šalimi laikoma Didžioji Britanija, kur pradėjo kurtis įvairios buhalterijų organizacijos. Lietuvoje nepriklausomo audito sistemos pradžia laikomi 1996 m., kai buvo išduoti pirmieji auditorių pažymėjimai. 1994 m. auditinis patikrinimas tapo privalomas visoms akcinėms bendrovėms. Nepaisant šių įvykių, audito įstatymas Lietuvoje buvo priimtas tik 1999 m. Iš to seka, kad audito pradžia Lietuvoje gali būti laikoma 90-ųjų metų pabaiga.

„Audito metu testų pagrindu vertinamos įmonės finansinėse ataskaitose pateiktos sumos ir atskleista informacija, vadovybės taikomi apskaitos principai ir atlikti reikšmingi apskaitiniai įvertinimai, taip pat bendras finansinių ataskaitų pateikimas, siekiant susidaryti nuomonę, ar finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškreipimų“ (Finansinių ataskaitų auditas, LAR, 2012, p. 3). Auditas ISP 19011 (2011) standarte apibūdinamas kaip sistemingas, nepriklausomas ir dokumentuotas procesas audito įrodymams (t. y. įrašai, faktų ataskaitos ir kita informacija, kuri yra susijusi su auditui taikomais reikalavimais ir kriterijais bei yra patikrinta) surinkti ir objektyviai juos įvertinti, siekiant nustatyti, koku lygiu yra įvykdyti audito kriterijai (t. y. politikų, procedūrų ir reikalavimų rinkinys, naudojamas kaip nuoroda, su kuria lyginami audito įrodymai).

J. Mackevičius (2001) teigia, kad auditas yra finansinės atskaitomybės nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas. Tačiau tuo pačiu J. Mackevičius (2005) mano, kad audito praktikoje galioja nuostata, kad visi be išimties auditai yra rizikingi, t. y. nepriklausomai nuo audito rūšies egzistuoja tam tikra rizika - tokią nuostatą autorius grindžia tuo, kad visada egzistuoja tikimybė, kad finansinėse ataskaitose bus nerastos klaidos ar apgaulės, bus apsirikta, atlikti neteisingi apskaičiavimai, suformuluotos klaidingos išvados.

V. Lakio (2006) nuomone, audito tikslas, auditoriaus pareigos ir atsakomybė turėtų būti panašūs; nors skirtumai yra galimi, tačiau jie turėtų priklausyti ne nuo institucijos, kuri atliko auditą, o nuo audituojamų subjektų veiklos specifikos. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos Audito įstatymo 3 straipsnyje nurodomi šie audito tikslai: „nustatyti, ar:

- 1) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;
- 2) metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis“.

Kalbant apie audito funkcijas, J. Mackevičius (2009) pateikia šias audito funkcijas teikiamos naudos audituojamoms įmonėms forma:

- 1) padidina verslo partnerių ir visuomenės pasitikėjimą įmone;
- 2) garantuoja įmonės darbuotojų pasitikėjimą vadovybe, glaudesnę bendradarbiavimą siekiant numatytų tikslų;
- 3) sustiprina įmonės vadovybės politikos teisingumą priimant svarbius valdymo sprendimus, sudarant naujus sandorius, gaunant paskolas ir t.t.;
- 4) užtikrina didesnę investuotojų domėjimąsi įmonės veikla ir jos perspektyvomis;
- 5) suteikia visiems informacijos vartotojams tam tikrą garantiją, jog įmonėje yra geros turto, finansų, valdymo ir vidaus kontrolės sistemos.

A. B. Douglas (2011) nuomone, finansinio audito pagrindine funkcija galima laikyti ekonominės informacijos atskleidimą, kadangi auditoriaus pareikšta nuomonė verslo pasaulyje yra laikoma tam tikru garantu, kad įmonė teisingai ir sąžiningai vykdo finansinę atskaitomybę. Taip pat jis teigia, kad finansinių ataskaitų auditas skatina įmones tobulėti finansų valdymo srityje – gerinti vidinę kontrolių sistemą, modernizuoti apskaitos sistemas ir visais kitais įmanomais būdais siekti užtikrinti finansinių duomenų patikimumą.

Audito funkcijos – užtikrinti investuotojų pasitikėjimą bei efektyvų įmonių valdymą – svarbą, nepaisant padidėjusio visuomenės nepasitikėjimo auditorių pareikštomis nuomonėmis apie jų audituotas finansines ataskaitas, pabrėžia ir C. Bota-Avram (2012). Ir nors autorės atliktas tyrimas atskleidė vis dar egzistuojančius nesutarimus dėl pagrindinių kriterijų, kuriais remiantis auditas turėtų būti atliekamas, jo reikšmė ir būtinumas neginčijami – tai sritis, kuriai pastaruoju metu didelį dėmesį skiria ir Europos Komisija.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad audito vaidmuo šiuolaikiniame verslo pasaulyje yra labai didelis ir reikšmingas. Pagrindinis audito tikslas yra nustatyti, ar įmonės finansinė atskaitomybė teisingai vaizduoja įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, pinigų srautus ir nuosavo kapitalo pokyčius, ir ar joje pateikiami duomenys atitinka realius įmonės duomenis. Tuo tarpu svarbiausioms finansinio audito funkcijoms galima priskirti nepriklausomą įmonių veiklos

patikrinimą ir teisingos bei nešališkos informacijos pateikimo suinteresuotoms grupėms (pavyzdžiui, kredito įstaigoms, visuomenei, valstybei, investuotojams ir kt.) užtikrinimą.

1.1.2. Audito rizikos analizė dokumentuose, reglamentuojančiuose audito veiklą

Paskutiniaisiais metais pastebimas vis mažėjantis visuomenės pasitikėjimas auditu bei auditorių pateiktomis išvadomis apie jų audituotas finansines ataskaitas – tai siejama su pasaulį ir Lietuvą sukrėtusiais apskaitos skandalais ir didžiulių kompanijų (tokių kaip Enron, Parmalat, WorldCom, Baring, Forward Group Bhd) žlugimu (Lietuvoje - ypač po Snoro ir Ūkio banko bankrotų) po to, kai auditoriai pareiškė nemodifikuotą nuomonę apie jų audituotas ataskaitas. Taigi audito rizikos bei jos vertinimo temos tampa vis aktualesnės, kadangi dėmesys tiek audito procedūrų planavimui, tiek visam audito procesui vis didėja, o taip pat griežtėja ir tinkamam jų atlikimui keliami reikalavimai. Todėl toliau bus pateikiama informacija apie dokumentus, kurie reglamentuoja ir reguliuoja bei apibrėžia audito veiklą ir su ja susijusią riziką.

Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006 m. gegužės 17 d. dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančioje Tarybos direktyvoje 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinančioje Tarybos direktyvą 84/253/EEB nurodoma, kad „teisės aktų nustatytas auditas – tai metinės finansinės atskaitomybės ar konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas, jei jį reikalaujama atlikti pagal Bendrijos teisę“. Įstatymais yra reikalaujama, kad ribotos atsakomybės bendrovių metinės ataskaitos būtų audituojamos. Tačiau tai, kad bendrovės finansinės ataskaitos yra audituojamos, nereiškia, kad auditorius privalo užtikrinti, kad audituojamose sąskaitose nebūtų visiškai jokių netikslumų. Teigdami, kad finansinėse ataskaitose parodyta tikra ir teisinga padėtis pagal atitinkamą finansinės atskaitomybės tvarką (Direktyvos 78/660/EEB dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių 51a straipsnio 1 dalies a punktas), auditoriai pateikia „pakankamą užtikrinimą“, kad visose finansinėse ataskaitose nėra dėl sukčiavimo ar klaidų atsiradusių esminių netikslumų (Audito politika. Per krizę įgyta patirtis, 2010). „Pakankamas užtikrinimas yra samprata, susijusi su audito įrodymų, leidžiančių auditoriui padaryti išvadą, kad finansinėje atskaitomybėje nėra reikšmingų klaidų, surinkimu“ – ir tai yra siejama su visu audito procesu (200 Tarptautinis audito standartas, 8 punktas). Tačiau dabartinė praktika rodo, kad „pakankamu užtikrinimu“ siekiama ne tiek užtikrinti, kad finansinės ataskaitos parodytų tikrą ir teisingą padėtį, kiek užtikrinti, kad finansinės ataskaitos būtų parengtos laikantis taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos (Audito politika. Per krizę įgyta patirtis, 2010), kas turi įtakos ir audito rizikos lygiui – tai gali lemti jo padidėjimą.

„Audito rizika – rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos“ (Finansinių ataskaitų auditas, LAR, 2012, p. 8). Lietuvos Respublikos Audito įstatymas (1999) apibūdina auditorių teises ir pareigas, tačiau neiškelia galimos audito rizikos atvejų ar elgsenos tokių atvejų metu gairių. Apie audito riziką plačiai diskutuojama Tarptautiniuose audito standartuose (2008), kurie numato įvairias audito metu iškilusias situacijas ir pateikia jų sprendimų rekomendacijas bei apibrėžia audito veiklos sritis ir ypatumus. Tarptautinius audito standartus ir Tarptautinius kokybės kontrolės standartus (2009) nustato Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų ir Tarptautinės buhalterijų federacijos valdyba.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad tiek Lietuvos Respublikos Audito įstatymas, tiek Europos Sąjungos atitinkamos direktyvos nustato audito veiklos ypatumus, pavyzdžiui, auditorių teises ir pareigas, audito įmonių funkcionavimo gaires, tačiau juose nėra kalbama apie audito įgyvendinimą ar jo procesą. Audito ypatumai yra detaliam išanalizuoti Tarptautiniuose audito standartuose, kuriuose yra išsamiai aprašyta tinkamam jo atlikimui keliami reikalavimai bei apibrėžta audito rizika ir procedūros jos vertinimui atlikti.

1.2. Audito rizikos vertinimas ir jo ypatumai

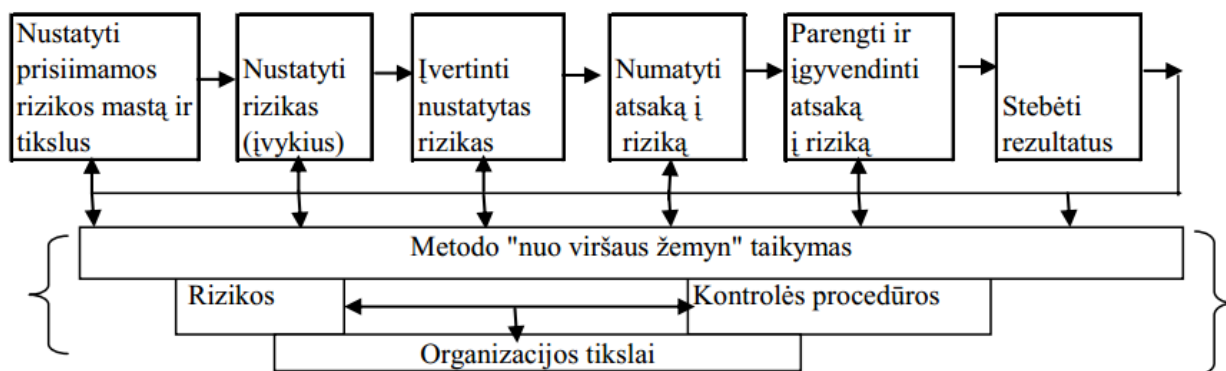
Audito rizikos vertinimas, kaip teigia J. Mackevičius (2005), yra vienas iš svarbiausių audito proceso elementų. „Rizikos vertinimas – rizikos valdymo proceso dalis, apimanti kiekybinių ir kokybinių rodiklių reikšmių, susijusių su konkrečia situacija ir atpažinta grėsme, nustatymą. „Rizikos vertinimas apima rizikos įvertinimą ir analizę“ (Rizikos vertinimu pagrįstos ūkio subjektų veiklos priežiūros gairės, 2011). R. Jankūnaitė (2007) teigia, kad bendrieji audito principai su audito rizika yra susiję skirtingai: vieni iš jų sudaro prielaidas audito rizikai pasireikšti, kiti – yra jos mažinimo sąlygos, o per likusius audito principus galima audito rizikos dydį kontroliuoti ir paveikti taip, kad ši būtų norimo dydžio – tai atspindima žemiau pateiktoje lentelėje (1).

1 lentelė. Bendrieji audito principai ir audito rizika

Principas	Ryšys su audito rizika
Pakankamas užtikrinimas	Būdingi apribojimai gali lemti audito rizikos pasireiškimą
Profesinis sprendimas	Prielaida audito rizikai atsirasti
Profesinis skepticizmas	Jeį taikomas, tai yra sąlyga audito rizika mažėti
Audito standartai	Jeį vadovaujamas, tai yra sąlyga audito rizikai mažėti
Audito įrodymai	Kuo įrodymų bus surinkta daugiau, tuo audito rizika mažesnė ir atvirkščiai.
Reikšmingumas	Kuo didesnis reikšmingumas, tuo audito rizika mažesnė ir atvirkščiai.
Etikos principai	Jeį laikomasi, tai yra sąlyga audito rizikai mažėti

Šaltinis: Jankūnaitė, 2007, p. 48

Kaip matyti 1 paveiksle, audito rizikos vertinimas yra vienas iš rizikos valdymo proceso elementų, kuris neatsiejamas nuo tikslų, su jais susijusių rizikų ir identifikuotų rizikų priimtino lygio nustatymo. Atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad vertinant riziką turėtų būti taikomas „nuo viršaus žemyn“ metodas, kuris reiškia, kad pirmiausia turėtų būti atsižvelgiama į tai, ar aukščiausia įmonės vadovybė palaiko, stebi, skatina bei ieško būdų, kur būtų galima tobulėti, rizikų, su kuriomis susiduriama, valdyme, tuo užduodama impulsą likusiems organizacijos darbuotojams bei palapsniui šias atsakomybes perleisdama žemesniems lygmenims, kurie atitinkamai sugebėtų reaguoti ir spręsti, įvertinti ir nustatyti galimas grėsmes. Taip pat matome, kad rizikos valdymo procesas priklauso nuo organizacijai būdingų rizikų, jos užsibrėžtų tikslų ir taikomų kontrolės procedūrų, todėl audito rizikos vertinimas kiekvienai įmonei turi būti atliekamas atskirai, atsižvelgiant į tik jai tuo metu būdingus išvardintus veiksmus.



Šaltinis: TAS taikymo mažų ir vidutinių įmonių auditams vadovas (Staliūnienė, 2009, p. 102)

1 pav. Rizikos valdymo procesas

Tuo tarpu D. Daujotaitės (2006) teigia, kad audito rizika yra susijusi su:“

- 1) finansinės atskaitomybės reikšmingumo iškraipymo rizika (t.y. rizika, kad finansinė atskaitomybė buvo reikšmingai iškraipyta dar prieš atliekant auditą);
- 2) rizika, kad auditorius tokių iškraipymų nepastebės ir pateiks apie audituotą finansinę atskaitomybę neteisingą nuomonę“.

Atlikus 315 Tarptautinio audito standarto analizę, galime teigti, kad audito rizikos vertinimo procedūros – tai audito procedūros, atliekamos siekiant susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, taip pat nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu (315-asis TAS, 2008). Taip pat šis standartas sako, kad auditorius turi atlikti rizikos vertinimo procedūras, kurių pagrindu jis nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Tačiau reikia pažymėti, kad vien tik rizikos vertinimo procedūros nesuteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų, kurių pagrindu būtų galima pareikšti auditoriaus nuomonę (315-asis TAS, 5 punktą, 2008).

Rizikos vertinimo procedūros, apibrėžtos nagrinėtame 315-ajame TAS (2008), yra:

- 1) vadovybės ir kitų įmonės darbuotojų, kurie, auditoriaus nuomone, gali turėti informacijos, galinčios padėti nustatyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizika, apklausa;
- 2) analitinės procedūros;
- 3) stebėseną ir tikrinimas.

Atlikus mokslinės literatūros (Toliatienė, Kabašinskas, 1997; Jankūnaitė, 2007; Mackevičius, 2009; Arens, Loebbecke, 1997; Abdullatif, Al-Khadash, 2010; Bota-Avram, 2012 ir kt.) analizę, buvo pastebėta, kad audito rizika gali būti klasifikuojama pagal priklausomybę nuo kliento ir auditoriaus, audito rizikos lygį ir pagal veiklos sričių audito ypatybes. Pirmuoju atveju išskiriama įgimta, kontrolės ir neaptikimo rizika. Antruoju atveju kalbama apie mažą, vidutinę ir didelę riziką, trečiuoju – apie įprastinę ir specifinę. Tačiau pažymėtina, kad kalbant apie audito rizikos vertinimą, dažniausiai remiamasi pirmuoju klasifikavimu, t.y. analizuojamas įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikos vertinimas (pavyzdžiui, Daujotaitė, 2006). Tokia struktūra bus remiamasi ir šiame darbe.

Apibendrinant audito rizikos vertinimo apibrėžimą, galima daryti išvadą, kad audito rizikos vertinimas yra vienas iš audito rizikos valdymo proceso elementų, prieš kurį seka prisiimamos rizikos, jos galimo masto bei siekiamo lygio nustatymas. Taip pat reikia pabrėžti, kad audito rizika labiausiai yra siejama su rizika, kad finansinė atskaitomybė bus iškraipyta dar prieš pradėdant audito procedūras, ir su rizika, kad auditorius nepastebės egzistuojančių iškraipymų. Tuo tarpu rizikos vertinimas yra siejamas su žinių apie įmonę ir jo aplinką įgijimu, o audito rizikos vertinimo procedūros apima tokius metodus kaip, pavyzdžiui, vadovybės ir darbuotojų apklausos, analitinės procedūros ir stebėseną bei kiti įvairūs patikrinimai.

1.2.1. Įgimtos rizikos vertinimas

„Įgimta rizika yra rizika, kad finansinėse ataskaitose yra klaidų, nepaisant įmonėje taikomų vidaus kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, sumos, apskaičiuojamos remiantis labai subjektyviai sudarytais apskaitiniais įvertinimais ar sudėtingais apskaitos standartais, yra dažniau reikšmingai iškraipomos, nei sumos, apskaičiuojamos objektyviai ir remiantis nesudėtingais ir pripažintais apskaitos standartais“ (Finansinių ataskaitų auditas, LAR, 2012, p. 8). D. Daujotaitė (2006) teigia, kad įgimta rizika priklauso nuo įmonės verslo pobūdžio, svarbiausių ūkinių operacijų tipų, taip pat apskaitos personalo kvalifikacijos. Autorė pabrėžia, kad įgimta rizika atsiranda iš karto po to, kai yra įkuriamas verslas, ir gana dažnai ši rizikos rūšis yra siejama su sudėtingu ūkinių operacijų ir ūkinės veiklos teisiniu reglamentavimu. Taip pat D. Daujotaitė (2006) nurodo, kad įgimtą riziką

specialistai siūlo vadinti apskaitos rizika, kadangi ji yra glaudžiai susijusi su įmonėje vykdomomis apskaitos operacijomis.

Messier (2008) įgimtą riziką apibūdina kaip tikimybę, kad nepaisant vidinių įmonės kontrolių efektyvumo finansinėse ataskaitose vis tiek egzistuos reikšmingas iškraipymas. Louwers, Ramsey, Sinason, Strawser ir Thibodeau (2013) pateikia kiek bendresnį apibrėžimą, teigdami, jog tai tikimybė, kad apskaitos informacinėje sistemoje yra klaida ar apgaulė. J.Mackevičiaus (2009) manymu, tiksliausiai įgimta rizika apibūdinama kaip rizika, apimanti klaidas, esančias ne tik buhalterinėje apskaitos sistemoje, bet visame ekonominės informacijos sraute, ir atsirandanti su verslo įkūrimu. Taip pat J. Mackevičius (2005) teigia, kad įgimta rizika labiausiai yra siejama su sąskaitos likučio ar ūkinių operacijų grupės jautrumu informacijos iškraipymams. Autoriaus nuomone, nustatydamas įgimtos rizikos lygį, auditorius turi vertinti ją dviem būdais – tai pavaizduota žemiau pateiktoje jo sudarytoje įgimtos audito rizikos vertinimo lentelėje (2 lentelė).

**2 lentelė. Įgimtos rizikos
vertinimas**

<i>Svarbiausi vertinimo objektai</i>	<i>Auditorius įvertina</i>
1. Sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų pavaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumo nustatymas	1) kokios naudojamos sąskaitos, kurios turi būti koreguojamos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (šiose sąskaitose dažniausiai pasitaiko klaidų); 2) ar daug sudėtingų ūkinių operacijų, kurioms patikrinti reikalingas ekspertas; 3) ar daug ypatingų, neįprastų ūkinių operacijų, ypač metų pabaigoje; 4) kokios ūkinės operacijos visiškai nekontroliuojamos; 5) ar dažnai keičiama įmonės buhalterinės apskaitos politika; 6) kokios operacijos nepriskirtinos įprastai veiklai; 7) ar padaryta daug pakeitimų kompiuterinėse programose; 8) kokių yra turto praradimo arba grobstymo galimybių (ypač paklausaus ir lengvai transportuojamo, pavyzdžiui, grynųjų pinigų);
2. Finansinių ataskaitų sudarymo teisingumo nustatymas	1) vadovybės sąžiningumą, dorą, patirtį ir kompetenciją; 2) vadovybės požiūrį į riziką ir veiklos stilių; 3) vadovybės pasikeitimus per audituojamą laikotarpį (pavyzdžiui, naujo vadovo nepatyrimas gali turėti neigiamą poveikį parengti finansinę atskaitomybę); 4) išorės aplinkybių įtaką ar neįprastą spaudimą vadovybei pateikti neteisingus kai kuriuos finansinių ataskaitų duomenis (pavyzdžiui, susiklosto tam tikri stebėtojų tarybos narių ir vadovų santykiai); 5) ataskaitiniu laikotarpiu patirtas nesėkmes tam tikrose veiklos srityse; 6) informacinius įmonės padalinių ryšius (ypač jeigu jie silpni); 7) įmonės verslo pobūdį, pavyzdžiui, gamybos technologinio proceso ir produkcijos sudėtingumą, įmonės padalinių geografinį išsidėstymą; 8) įmonės ir su ja susijusių šalių ryšius (kai įmonės susietos įvairiais komerciniais ar ūkiniais ryšiais, padidėja melagingos informacijos ir klaidų tikimybė); 9) išorės veiksnius, turinčius įtakos šakai, kuriai įmonė priklauso (pavyzdžiui, ekonominės, politinės ir konkurencinės sąlygos, vartotojų poreikiai ir kt.);

Šaltinis: J. Mackevičius, 2005, p. 115

Tiek užsienio (Abdullatif, 2003; Ghosh, 2005; Gray, I., Manson, 2011 ir kt.) tiek lietuvių (Jankūnaitė, 2007; Mackevičius, 2009; Kuktaitė, Kustienė, 2012 ir kt.) autoriai, sutinka, kad įgimtos rizikos, kaip ir kontrolės rizikos, auditorius negali kontroliuoti – ji nepriklauso nei nuo audito atlikimo būdo, nei nuo kliento verslo aplinkos, ir ją galima vadinti viena iš audituojamos įmonės rizikos dalių. Kaip teigė G.F. Matarneh (2011), tai vadovybė yra atsakinga už įgimtos rizikos valdymą. Tačiau įgimtos rizikos, kaip vienos iš sudedamųjų audito rizikos dalių, įvertinimas yra būtinas - tai galimybė auditoriui susidaryti preliminarią nuomonę apie audituojamą įmonę, kuria remiantis bus atliekamos audito planavimo procedūros (M. Moraru, F. Dumitru, 2011).

J. Mackevičius (2009) siūlo įgimtą riziką vertinti dviem atžvilgiais:

- 1) pagal finansinių ataskaitų teisingumą;
- 2) pagal sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų pavaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumą - būtent su pastaruju ji siejama labiausiai.

Naghi (2004) teigia, kad auditorius, siekdamas įvertinti įmonės įgimtą riziką, visuomet turi vadovautis profesiniu skepticizmu. Autorius vertinimą siūlo atlikti analizuojant tokius veiksnius kaip vadovybės sąžiningumas ir patirtis bei patiriamas spaudimas ir įmonės veiklos specifika. Be to, siūloma vertinti ir veiksnius, kurie daro įtaką sektoriui, kuriame veikia audituojama įmonė.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad įgimta rizika yra būdinga visoms įmonėms nuo pat jų įkūrimo pradžios. Pažymėtina, kad įgimta rizika gali būti sąlygojama galiojančių teisės aktų, nustatančių apskaitos tvarkymo ypatumus, pavyzdžiui, sudėtingų apskaitos standartų. Įgimtos rizikos lygis gali padidėti ir dėl sudėtingų įmonėje vykdomų operacijų. Labiausiai įgimta rizika siejama su tikimybe, kad atsiras klaida / klaidos ar apgaulė buhalterinės apskaitos sistemoje, todėl apibendrintai galima teigti, kad ji yra tiesiogiai priklausoma nuo įmonės apskaitos politikos. Būtent dėl to, vertinant įgimtą riziką, pirmiausia dėmesys turėtų būti kreipiamas į tai, kokios yra naudojamos tam tikrų ūkinių operacijų registravimo buhalterinėje apskaitoje taisyklės ir tik po to vertinimas turėtų būti tęsiamas atliekant finansinių ataskaitų teisingumo sudarymo tikrinimą. Taigi įgimtos rizikos vertinimas gali būti apibūdintas kaip procesas, kurio metu auditorius tikrina, ar įmonės apskaitos politika yra tinkama tai įmonei, ir vertina, ar įmonė laikosi šios politikos.

1.2.2. Kontrolės rizikos vertinimas

„Kontrolės rizika yra rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema nesugebės nustatyti ar ištaisyti reikšmingų finansinių ataskaitų iškreipimų, ar užkirsti jiems kelio“ (Finansinių ataskaitų auditas, LAR, 2012, p. 8).

D. Daujotaitė (2006) teigia, kad kontrolės rizika yra susijusi su vidaus kontrolės sistema, t. y. „tai rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema neaptiks apskaitoje informacijos iškreipimų ir jų

neištaišys“. Ši rizika didėja tuomet, kai yra netinkamai sutvarkyta įmonės vidaus kontrolės sistema, bei tuo atveju, jei šioje sistemoje atsiranda trikdžių. Kuo efektyvesnė yra vidaus kontrolės sistema, tuo mažesnė tikimybė, kad pasitvirtins kontrolės rizika.

Messier (2008) mano, kad tam tikros kontrolių rizikos egzistuoja dėl įgimtų vidinių kontrolių efektyvumo apribojimų. E. D. Sengur (2012) kontrolės riziką apibūdina, kaip įmonės vidinių kontrolių riziką. Tuo tarpu G. F. Matarneh (2011) teigia, kad kontrolės rizika yra pagrindinis audito rizikos komponentas. Priklausomai nuo vidinių kontrolių sistemos apimtys ir jos įvertinimo rezultatų, taip pat veikimo efektyvumo, anot G.F. Matarneh (2011), yra nustatomas bendros audito rizikos lygis ir reikalingų atlikti testavimų apimtis.

Louwers, Ramsay, Sinason, Strawser, Thibodu (2013) nuomone, kontrolės rizika tai yra tikimybė, kad įmonės vidinių kontrolių sistema neapsaugos ar neaptiks reikšmingo iškraipymo, su sąlyga, kad pirmiausia jis atsirado apskaitos sistemoje. Jie, įgimtos rizikos vertinimą atlikę remdamiesi atsakymais į pačių išsikeltą klausimą „kas gali būti blogai?“, siekiant atlikti kontrolės rizikos vertinimą, siūlo kelti klausimą „ką įmonė dėl to daro?“. Autorių manymu, vienas iš pagrindinių vidinių kontrolių tikslų yra užtikrinti tinkamą operacijų vykdymą ir registravimą prieš pradėdant patikimų finansinių ataskaitų paruošimą, tačiau taip pat turi būti įsisąmoninama, kad auditorius nekuria ir nevaldo kontrolės rizikos – jis gali tik įvertinti įmonėje naudojamą vidinių kontrolių sistemą ir tikimybę, kad ji neapsaugos ar neaptiks ir nesugebės ištaisyto reikšmingo iškraipymo.

D. Robertsonas (1993) pateikia vidaus kontrolės sistemos įvertinimo sistemą, kurią sudaro operacijų apskaita, vidaus kontrolės sistema ir vidaus kontrolės sistemos vertinimas (3 lentelė).

3 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos vertinimas

Operacijos apskaita	Vidaus kontrolės sistema	Vidaus kontrolės sistemos įvertinimas
Klaida	Klaida	Neefektyvi
	Klaida ištaisyta	Efektyvi
Klaidos nėra	Klaida	Neefektyvi
	Klaidų nėra	Tiksliai įvertinti neįmanoma

Šaltinis: D. Robertsonas , 1993, p. 109

Kontrolės aplinka yra pagrindas kitiems vidinės kontrolės komponentams, o jos veiksniai apima įmonės žmonių sąžiningumą, etikos vertybes ir kompetenciją. COSO (1992) modelis pateikia tokius efektyvios kontrolės aplinkos bendruosius principus:

- 1) sąžiningumas ir etikos vertybės;
- 2) direktorių valdyba;
- 3) vadovybės koncepcija ir veiklos stilius;

- 4) organizacinė struktūra;
- 5) kompetencija ruošiant finansinę atskaitomybę;
- 6) valdžia ir atsakomybė;
- 7) žmogiškieji ištekliai;

M. Moraru ir F. Dumitru (2011) teigia, kad kontrolės rizika yra tiesiogiai proporcinga surinktų audito įrodymų kiekiui ir kontrolių rizikos vertinimą rekomenduoja vykdyti dviem etapais: tarpinio audito metu ir galutinio audito metu. Tarpinio audito metu atliekamas apskaitos sistemos ir klaidingos informacijos joje aptikimo tikrinimas - tai daroma kiekvienam reikšmingam sąskaitos likučiui ar ūkinei operacijai, o gauti rezultatai pateikiami taikant aprašomąjį arba grafinį metodą. Galutinio audito metu atliekami testai, kurie leidžia įsitikinti pirminių vertinimų teisingumu ir sužinoti, ar nereikia atlikti atitinkamų koregavimų dėl jau audito proceso metu gautų įrodymų.

S.S. Hwang, T. Shin ir I. Han (2004) nuomone, kontrolės rizikos vertinimas remiasi auditoriaus profesiniu sprendimu ir patirtimi, o ne konkrečiomis taisyklėmis ar kriterijais. Jų nuomone, dėl itin pažangių apskaitos bei informacinių sistemų, kontrolės rizika tik padidėja, o tai lemia ir bendros audito rizikos padidėjimą, kas sąlygoja ir tai, kad iš auditorių yra reikalaujama atlikti daugiau audito procedūrų, paremtų praplėstomis žiniomis apie informacines technologijas. D. Janvrin, J. Bierstaker ir D.J. Lowe (2009) taip pat teigia, kad kontrolės rizikos vertinimui įtakos turi įmonės informacinės apskaitos sistemos sudėtingumo lygis - panašiai mano ir J. Mackevičius (2001), sakydamas, kad kompiuterizuotos apskaitos sąlygomis daugiau darbuotojų gali prieiti prie įmonės finansinių duomenų ir tokiu būdu susidaro didesnės galimybės klaidoms ir apgaulėms atsirasti. Be to, D. Janvrin, J. Bierstaker ir D.J. Lowe (2009) atliktas tyrimas įrodė, kad kontrolės rizikos vertinimo rezultatai daro reikšmingą įtaką planuojant ruošiamasis atlikti kompiuterinėmis programomis grindžiamas audito procedūras - mažesnė kontrolės rizika (kuomet įmonės vidinės kontrolės veikia efektyviai), sumažina reikalingų atlikti audito testavimų ir kitų nustatytų būtinųjų procedūrų apimtį, o tuo pačiu ir kaštus – ši autoriaus nuomonė grindžiama Hoitash (2008) įrodytu vidinių kontrolių efektyvumo ir audito kaštų ryšiu.

R. B. Dusenbury, J. L. Reimers ir S.W. Wheeler (2000) teigė bei empiriniu tyrimu įrodė, kad visi trys audito rizikos komponentai (įgimta, kontrolės ir analitinių procedūrų (jų darbe naudojamas toks aptikimo rizikos apibrėžimas) rizikos) yra tarpusavyje priklausomi ir kontrolės rizikos vertinimui įtakos turi prieš tai atliktas įgimtos rizikos vertinimas, o kontrolės rizikos lygis lemia analitinių procedūrų vertinimą – ši hipotezė buvo patvirtinta dviejų jų tyrimo etapų metu – savo vertinimus ekspertai (76 sertifikuoti didžiųjų audito kompanijų auditoriai) pateikė prieš ir po vidinių kontrolių efektyvumo vertinimo rezultatų paskelbimą.

Taigi kontrolės rizika labiausiai yra siejama su įmonės vidaus kontrolių sistema ir jos efektyvumu bei įmonėje naudojamų informacinių sistemų sudėtingumo lygmeniu. Taip pat galima

teigti, kad remiantis įmonės vidaus kontrolės sistemos apimtimi ir jos vertinimo rezultatais, yra nustatomas bendros audito rizikos lygis ir reikalingų atlikti patikrinimo procedūrų apimtis.

1.2.3. Neaptikimo rizikos vertinimas

„Neaptikimo rizika yra rizika, kad nepriklausomo auditoriaus taikomos procedūros nenustatys esamo iškraipymo, kuris gali būti reikšmingas (atskirai ar kartu su kitais). Nepriklausomas auditorius siekia sumažinti neaptikimo riziką, parinkdamas atliekamų audito testų pobūdį, laiką ir apimtį“ (Finansinių ataskaitų auditas, LAR, 2012, p. 8).

J. A. Fogarty, L. Graham, D. R. Schubert (2006) teigimu, reikšmingo iškraipymo rizika formuoja teorinį pradžios tašką numatant tolesnes audito procedūras, kas atskleidžia atvirkštinio ryšio tarp aptikimo rizikos ir reikšmingo iškraipymo rizikos (įgimtos ir kontrolės rizikų) esmę: jei įgimta ir kontrolės rizikos didelės, aptikimo rizika turėtų būti maža, kad audito rizika būtų sumažinta iki priimtina žemo lygio, ir atvirkščiai. I. Gray ir S. Manson (2011) aptikimo riziką sieja su užtikrinimu, kurį auditorius siekia įgyti atlikęs esmines testavimo procedūras ir kurio įvertinys yra: $100\% - NR\%$. Taip pat autoriai pabrėžia, kad nors iš pirmo žvilgsnio audito riziką, remiantis klasikiniu audito rizikos vertinimo modeliu, įvertinti atrodo gana paprasta, iš tikrųjų taip nėra - kiekvieno komponento įvertis yra sunkiai apibrėžiamas ir subjektyvus dalykas.

D. Daujotaitės (2006) teigimu, aptikimo riziką galima išskaidyti į duomenų analizės ir kitas neaptikimo rizikas. Pirmoji neaptikimo rizikos grupė yra sunkiai apskaičiuojama, kadangi gautieji dydžiai gali rodyti neegzistuojančias problemas. Iš kitos pusės, duomenų analizė gali nepadėti rasti reikšmingų klaidų ten, kur jų iš tiesų yra. Taigi duomenų analizės rizikos tiksliai apskaičiuoti neįmanoma.

Remiantis 240-uouju TAS (5 punktas, 2008), „atlikdamas auditą pagal TAS, auditorius privalo gauti pakankamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų nei dėl apgaulės, nei dėl klaidos. Dėl auditui būdingų įgimtų apribojimų yra neišvengiama rizika, kad kai kurie reikšmingi iškraipymai finansinėse ataskaitose gali būti neaptikti, netgi jeigu auditas buvo tinkamai suplanuotas ir atliktas pagal TAS“. Taip pat minėtas standartas teigia, kad rizika, jog auditorius neaptiks dėl apgaulės atsiradusių reikšmingų iškraipymų, yra didesnė už riziką, kad auditorius neaptiks dėl klaidų atsiradusių reikšmingų iškraipymų. Tai gali būti grindžiama tuo, jog apgaulė gali būti vykdoma pagal sudėtingas ir kruopščiai parengtas schemas, kurių tikslas būtent ir yra apgaulės nuslėpimas. Tokiomis schemomis gali būti laikomas klastojimas, tyčiniis ūkinių operacijų neregistravimas ar sąmoningai auditoriui pateikiama neteisinga informacija. 240-asis TAS (2008) taip pat sako, kad nustatyti mėginimus nuslėpti informaciją gali būti dar sunkiau, jeigu tai vykdoma sudarius sąmokslą, dėl kurio auditorius gali patikėti, kad audito

įrodymai yra įtikinami, nors iš tikrųjų jie tokie nėra. Be to, nepaisant to, kad auditorius gali sugebėti identifikuoti mėginimus įvykdyti apgaulę, jam yra sunku nustatyti, ar iškraipymai su vertinimu susijusiose srityse, tokiose kaip apskaitiniai įvertinimai, atsirado dėl apgaulės ar dėl klaidos.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad neaptikimo rizika priklauso nuo auditoriaus taikomų procedūrų ir priemonių, t. y. neaptikimo rizika yra susijusi su rizika, kad taikomos procedūros neaptiks reikšmingų iškraipymų ar apgaulės. Be to, pabrėžtina, kad finansinės įmonių sistemos yra sudėtingos, todėl neaptikimo rizika nuolat egzistuoja. Neaptikimo rizika ypač padidėja tuo atveju, kai kalbama apie tyčines apgaulės, kurios yra sudėtingos ir kruopščiai bei nuodugniai parengtos ir apgalvotos, todėl sunkiai aptinkamos.

1.3. Audito rizikos veiksnių identifikavimas

J. Mackevičius (2005) teigimu, kiekvienas auditorius turi kruopščiai išanalizuoti veiksniai, kurie daro įtaką audito rizikai ir nusistatyti priimtinos rizikos dydį. Nuo to, kokį priimtina audito rizikos laipsnį auditorius nusistatys, priklauso audito apimtis, nuoseklumas, įrodymų rinkimas, darbo dokumentų rengimas, taip pat testų ir procedūrų apimtis bei pobūdis. Autorius taip pat išskiria veiksniai, kuriuos priskiria kiekvienai audito rizikos rūšiai (4 lentelė).

Tuo tarpu I. Gray ir S. Manson (2000) identifikuoja ir pateikia įgimtai rizikai sąskaitų likučių ir operacijų klasių lygmenyje įtakos turinčius veiksniai, kurie būtų:

- 1) finansinių ataskaitų straipsnių jautrumas netikslumams;
- 2) pagrindinių operacijų sudėtingumas;
- 3) subjektyvaus sprendimo laipsnis apibrėžiant sąskaitų likučius;
- 4) turto praradimo ar neteisėto pasisavinimo tikimybė;
- 5) apskaitos sistemų kokybė;
- 6) neįprastų ir sudėtingų operacijų, ypač metų gale, pabaigimas;
- 7) operacijos, nebūdingos įprastai įmonės veiklai.

J. Mackevičius (2009) pabrėžia, kad tai, jog auditorius nustato atitinkamą įgimtos rizikos procentą dar nereiškia, kad visoms apskaitos sritims audito rizika bus tas pats procentas. Jo manymu, įgimtos rizikos lygį labiausiai apsprendžia:

- 1) įmonių sudėtingumas;
- 2) atliekamų ūkinių operacijų skaičius;
- 3) atliekamų ūkinių operacijų pobūdis;
- 4) atliekamų ūkinių operacijų įvairovė.

4 lentelė. Veiksniai, turintys įtakos įgimtai, kontrolės ir neaptikimo rizikai

Rizikos rūšys	Veiksniai
1. Įgimta rizika	1) makroekonominė aplinka (valiutos kursų nestabilumas, mokesčių sistemos trūkumai, dažni ekonominės ir politinės sistemos pokyčiai, didelė infliacija arba defliacija); 2) ūkio šakos, kuriai priklauso įmonė, ypatybės (paklausos kitimas šakoje, ekonominės ir konkurencinės sąlygos, naujų technologijų atsiradimas, šakoje naudojamos apskaitos programos, didelė korupcija, nestabilumas, įmonių bankrotas ir kt.); 3) įmonės verslo pobūdis (gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų asortimentas ir sudėtingumas, valdymo struktūra, gamybos įrengimų ir technologinių procesų sudėtingumas); 4) įmonės geografinė padėtis; 5) įmonės darbo organizavimo metodai ir sąlygos; 6) įmonės vadovybės išsilavinimas, patirtis, sąžiningumas; 7) apskaitos sistemos sudėtingumas; 8) ūkinių operacijų sudėtingumas, ypač tokių, kurioms įvertinti reikalingi ekspertai; 9) anksčiau buvusių audito ar kitokių patikrinimų rezultatai; 10) patirtos nesėkmės, veiklos tęstinumo sutrikimai, piktnaudžiavimų atvejai, didelė įtampa įmonės viduje; 11) didelis turto judėjimas;
2. Kontrolės rizika	1) personalo valdymo ir priežiūros sistema; 2) personalo pareigų pasiskirstymas; 3) apskaitos darbuotojų kvalifikacija ir kompetencija; 4) apskaitos kompiuterizavimo lygis; 5) vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas; 6) kontrolės procedūros nėra įteisintos; 7) dažna buhalterių, finansininkų, teisininkų ir vidaus auditorių kaita.
3. Neaptikimo rizika	1) auditoriaus kvalifikacija ir teorinis jo pasirengimas; 2) auditoriaus praktinė patirtis; 3) auditoriaus asmeninės savybės, ypač sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas; 4) audito testai ir procedūros, jų atlikimo trukmė ir nuoseklumas; 5) klaidų reikšmingumo lygio nustatymas; 6) neteisingas atrankos metodų parinkimas; 7) auditui atlikti naudojama nepatikima informacija;

Šaltinis: J. Mackevičius, 2005, p. 115

T. B. Bell, M. E. Pecher, I. Solomon (2005) savo darbuose laikėsi nuomonės, kad aptikimo riziką lemia auditorius (jo neteisingos padarytos išvados bei tam tikrų situacijų neatpažinimas) ir jo veiksmai (audito standartų nesilaikymas, netinkamas planavimas ar laiko stoka). Anot T. B. Bell, M. E. Pecher ir I. Solomon (2005), auditoriaus savybių ir audito veiksmų įtaką aptikimo rizikos dydžiui būtų galima sumažinti šiais būdais:

- 1) užtikrinus auditoriaus įsipareigojimą laikytis profesinės etikos principų, profesinių standartų ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių auditoriaus veiklą ir audito atlikimą;
- 2) paskyrus pakankamai laiko ir išteklių audito atlikimui;
- 3) tinkamai suplanavus planuojamą atlikti darbų apimtį;
- 4) sustiprinus asmenų, dalyvaujančių audite darbo priežiūrą, peržiūrą ir vadovavimą;

- 5) įdiegus tinkamą audito įmonės kokybės kontrolės sistemą;
- 6) taikant išorės audito kokybės užtikrinimo sistemą.

Lietuvių autorė D. Daujotaitė (2006) nurodo šiuos, neaptikimo riziką sąlygojančius, veiksnius:

- 1) tikimybė neatpažinti specifinių situacijų;
- 2) tikimybė remiantis audito dokumentais ir analitine apžvalga padaryti neteisingas išvadas;
- 3) netinkamų procedūrų naudojimas susidarius ypatingoms situacijoms;
- 4) tikimybė neatlikti būtinųjų audito procedūrų dėl laiko stokos ar didelių išlaidų;
- 5) tikimybė nepastebėti klaidos ar apgaulės dėl pasirinkto netinkamo atrankos metodo.

Tuo tarpu auditoriaus galimybės pastebėti apgaulę, remiantis 240-uuju TAS, priklauso nuo tokių veiksnių:

- 1) apgaulę vykdančių asmenų sumanumo;
- 2) klastojimo dažnumo ar masto;
- 3) sąmokslų masto;
- 4) klastojamų atskirų sumų dydžio
- 5) klastojimu užsiimančių asmenų užimamų pareigų.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad audito rizikai įtakos turi daugybė įvairių veiksnių, kurie gali būti skirstomi netgi atsižvelgiant į atitinkamą audito rizikos rūšį. Įgimtai audito rizikai įtaką daro tokie veiksniai, kaip apskaitos sistemos kokybė, ūkinių operacijų sudėtingumas ir apimtys, makroekonominė aplinka, verslo pobūdis ir kiti dalykai. Kontrolės rizika yra lemiamą tokių veiksnių, kaip apskaitos darbuotojų profesionalumas, personalo valdymas, priežiūra ir pareigos ar vidaus kontrolės efektyvumas. Tuo tarpu neaptikimo rizikai įtakos turi audito kokybė, audito planavimas, taikomos audito procedūros, klastojimo galimybės.

1.4. Audito rizikos pajamų pripažinimo procese ypatumai

Pajamų pripažinimas yra sudėtingas procesas, kuris, negana to, dar yra ir skirtingai vertinamas įvairių įmonės suinteresuotų grupių. Pažymėtina, kad audito kontekste, pajamų pripažinimas turėtų būti analizuojamas buhalterinės apskaitos požiūriu. Pavyzdžiui, G. Kalčinskas (2013) teigia, kad finansinės apskaitos specialistai, vadovaudamiesi pajamų ir sąnaudų palyginimo bei duomenų kaupimo principais, pirkimų ir pardavimų procesus vertina kiek kitaip. Jo teigimu, buhalteriai pajamas su sąnaudomis lygina atvirkščiu nei ūkinės veiklos nuoseklumu – pirmiausia nustato uždirbtas, t. y. pripažintas, pajamas ir tik po to su jomis palygina sąnaudas, kurios buvo patirtos uždirbant šias pajamas.

G. Kalčinskas (2013) taip pat pateikia kelias pagrindines prekių pardavimo pripažinimo sąlygas:

- 1) rizikos perdavimas pirkėjui, kuris yra suprantamas kaip atsakomybės už prekių praradimą ar sugadinimą perdavimas;
- 2) pardavėjas turi nebevaldyti ir nekontroliuoti parduotų prekių;
- 3) ekonominės naudos gavimas reiškia tai, kad už parduotas prekes turi būti gauti pinigai ar kitas turtas (ekonominė nauda);
- 4) sugebėjimas įvertinti sąnaudas, susijusias su prekių pardavimu.

Tuo tarpu M. Emir (2012) pateikia pagrindinius pardavimo pajamų pripažinimo metodus:

- 1) nuosavybės teisių perleidimas;
- 2) atstovavimo susitarimai;
- 3) kredito rizika;
- 4) „lay-away“ pardavimai;
- 5) sąskaitos išrašymo ir laikymo pardavimai;
- 6) įrengimas ir patikrinimas;
- 7) pajamas už prekes su ilgalaike garantija;
- 8) būsimos naudos dalies pardavimas;
- 9) pardavimai su atpirkimo teise/įsipareigojimu;
- 10) vienas įsigijimas vienas nemokamas pardavimas.

240-ajame TAS nurodoma (26 punktą, 2008), kad: „Nustatydamas ir vertindamas reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką, auditorius, remdamasis prielaida, kad pripažįstant pajamas egzistuoja apgaulės rizika, turi įvertinti, kurios pajamų rūšys, pajamų sandoriai ar tvirtinimai sukelia tokią riziką“. Be to, įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką auditorius turi laikyti reikšminga rizika. Taip pat auditorius turi siekti perprasti įmonės taikomas susijusias kontrolės priemones, įskaitant atitinkamos rizikos atžvilgiu atliekamus kontrolės veiksmus. 240-ajame TAS taip pat pateikiami auditoriaus atsako, įvertinus reikšmingo pajamų iškraipymo dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės riziką, pavyzdžiai:

- 1) pagrindinių analitinių procedūrų atlikimas naudojant išskaidytus duomenis, pavyzdžiui, einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu skelbtų mėnesio, prekių rūšies arba verslo segmento pajamų lyginimas su atitinkamais ankstesnių laikotarpių duomenimis;
- 2) neįprastas arba netikėtas pajamų sąsajas arba sandorius galima nustatyti taikant kompiuterinius audito metodus;
- 3) kai kurių svarbių sutarčių sąlygų patvirtinimas su klientais bei patvirtinimas, kad nėra sudaryta šalutinių susitarimų, kadangi tokios sąlygos arba susitarimai dažnai daro įtaką

tinkamai apskaitai, o nuolaidas apibrėžiančios sąlygos arba laikotarpiai, kuriais tokios nuolaidos yra taikomos, dažnai būna nepakankamai sudokumentuoti. Pabrėžiama, kad tokiais atvejais dažnai yra svarbūs priėmimo kriterijai, pristatymo ir mokėjimo sąlygos, pardavėjų būsimų arba tęstinių įsipareigojimų nebuvimas, teisė grąžinti prekę, garantuojamas perparduodamas kiekis ir nuostatos dėl užsakymo anuliovimo ar prekių grąžinimo;

- 4) įmonės pardavimo ir rinkodaros personalo arba įmonėje dirbančių teisininkų apklausa apie pardavimus arba prekių pristatymus artėjant laikotarpio pabaigai, jų žinias apie bet kokias neįprastas su šiais sandoriais susijusias sąlygas;
- 5) laikotarpio pabaigoje dalyvavimas viename ar daugiau padalinių siekiant stebėti prekių išvežimą arba prekių paruošimą išvežimui (arba grąžinamų prekių tvarkymą) ir atlikti kitas atitinkamas pardavimo ir atsargų užregistravimo tinkamu laikotarpiu patikrinimo procedūras;
- 6) tais atvejais, kai pajamų sandoriai yra inicijuojami, tvarkomi ir registruojami elektroniniu būdu, atlikti kontrolės priemonių testus siekiant nustatyti, ar jos užtikrina, kad pajamų sandoriai, pagal kuriuos buvo gautos pajamos, iš tikrųjų įvyko, ir ar jie buvo tinkamai užregistruoti.

Identifikuoti netinkamą pajamų pripažinimą taip pat gali padėti finansiniai rodikliai, pavyzdžiui, gautinų sumų apyvartumas, gautinų sumų apyvartumas dienomis. Pavyzdžiui, Louwers et al (2013) vertinant pajamų audito riziką siūlo atsižvelgti ir į finansinių rodiklių reikšmes: balanso koeficientus (bendrasis likvidumas, gautinų sumų apyvartumas dienomis, abejotinų skolų koeficientas, atsargų apyvartumas dienomis, skolos ir nuosavo kapitalo santykis) ir veiklos koeficientus (gautinų sumų apyvartumas, atsargų apyvartumas, parduotų prekių savikainos rodiklis, pelningumo rodiklis, nuosavo kapitalo grąža). Taip pat ir Kanapickienė (2001) audito rizikos vertinimą siūlo atlikti santykinų rodiklių pagalbą, priskiriant jų reikšmes atitinkamiems kontrolinių dydžių intervalams ir pagal tai spręsti apie įmonės finansinę būklę.

Netinkamą pajamų pripažinimą gali padėti identifikuoti ir pinigų srautų analizė, kadangi pinigų srautai parodo įmonės pinigines įplaukas ir mokėjimus per nustatytą laiko tarpą. Remiantis G. Kordestani et al (2011), pinigų trūkumas gali lemti finansinius sutrikimus įmonėje - įmonė, kaip teigia K. Senkus (2005), siekdama efektyvios, pelningos ir nuolatinės veiklos, privalo turėti pakankamai pinigų, o taip pat ir sugebėti tinkamai tuos pinigus valdyti. „Pinigų srautai iš pagrindinės įmonės veiklos yra svarbus rodiklis, padedantis nustatyti, koku mastu tipinė ir kita įmonės veikla be išorinių finansavimo šaltinių leidžia palaikyti ir plėtoti gamybinius įmonės pajėgumus, grąžinti skolas, išmokėti dividendus ir investuoti pinigus“ (Senkus, 2005, p. 159).

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad pajamų pripažinimas įmonėje priklauso nuo taikomos apskaitos politikos ir labai dažnai gali suteikti pagrindą bei galimybes ar net spaudimą sukčiavimams ir apgaulėms, todėl audito rizikos vertinimas šioje srityje yra labai svarbus. Auditoriui svarbu įvertinti, kurios iš pajamų rūšių ir sandorių tipų yra labiausiai tikėtinos kaip galinčios sukelti reikšmingų iškraipymų ar apgaulės riziką. Auditoriaus atsakas į įtariamą pajamų pripažinimo iškraipymą gali būti suformuotas įvairių veiksmyų pagalba, kai pavyzdžiui, analitinių procedūrų atlikimas, kompiuterinių vertinimų taikymas, stebėjimas ar dalyvavimas procesuose, susijusiuose su įmonės generuojamomis pajamomis. Kitas galimas pajamų pripažinimo iškraipymo nustatymo būdas yra finansinių santykinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas, kadangi tokiu būdu yra įvertinama įmonės finansinė būklė ir veiklos rezultatai, kurie gali atskleisti atitinkamus požymius, įspėjančius apie galimą pajamų pripažinimo iškraipymo ar apgaulės riziką.

2. TYRIMO METODIKA

Siekiant atlikti audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą, būtina atlikti empirinius tyrimus, kurių metu bus išsiaiškinta, kokia rizika egzistuoja vertinant pajamų pripažinimą įmonėje audito proceso metu ir įvertintas jos bendras lygis.

Tiksliui – audito rizikos pajamų pripažinimo procese įvertinimui – pasiekti pasirinkti du empirinio tyrimo metodai:

- 1) atvejo analizė;
- 2) anketinė apklausa.

Atvejo analizės pasirinkimo pagrindas. Atvejo analizės metodas yra skirtas gilesniam analizuojamos problemos supratimui ir nors jis nėra apibendrinantis metodas, tačiau leidžia įžvelgti analizuojamo klausimo ypatumus, nustatyti jo tendencijas bei palyginti analizuojamus reiškinius. Atvejo analizės metu yra remiamasi kuo didesniu įvairių šaltinių, atspindinčių analizuojamą problemą, skaičiumi. Tai vieno ar kelių atvejų tyrimas, kuriame koncentruojamasi būtent į jų problemišumą bei individualumą. Atvejo analizės studija gali apimti įvairius metodus, skirtus vienam ar kelių atvejų giliam ištyrimui. R. Tidikis (2003) atvejo studijos strategiją apibūdina kaip reiškinio tyrimą per visą individualaus atvejo analizę. Atvejo analizės metodas šiame darbe pasirinktas dėl to, jog siekiama įvertinti, kokia yra audito rizika audituojant pajamų pripažinimą, o tai tikslingiausia būtų atlikti remiantis konkrečiais, realiais pavyzdžiais. Nepaisant to, kad pajamų pripažinimo proceso reikalavimus apibrėžia Lietuvos verslo apskaitos standartai arba Tarptautiniai apskaitos standartai, taip pat atitinkami teisės aktai, pajamų pripažinimas kiekvienoje įmonėje gali skirtis, todėl yra sudėtinga taikyti kitokius metodus, siekiant atskleisti jo audito rizikos ypatumus. Ir kadangi, pajamų pripažinimas ir su juo susijusios rizikos gali skirtis kiekvienoje įmonėje, tyrimui atlikti nuspręsta pasirinkti tris skirtingose sektoriuose ir skirtinga ekonomine veikla užsiimančias įmones. Toks atvejų pasirinkimas leidžia geriau suprasti analizuojamo reiškinio – audito rizikos – priežastis, veiksnius ir kitus ypatumus. Taigi atvejo analizei pasirinktos tokia ekonomine veikla užsiimančios įmonės:

- 1) IT produktų kūrimas – Įmonė X;
- 2) Maisto produktų gamyba ir pardavimas – Įmonė Y;
- 3) Didmeninė prekyba – Įmonė Z.

Atvejo analizės atlikimo etapai. Atvejo analizė susideda iš kelių etapų:

- 1) finansinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas – metodas buvo pasirinktas, atsižvelgus į atliktos literatūros analizės metu pastebėtus atitinkamų autorių (Kanapickienė, 2001; Senkus, 2005 ir kt.) pasiūlymus naudoti juos audito rizikos vertinimui;

2) teorinė analizė - audito rizikos vertinimas, remiantis įmonės charakteristika, pajamų pripažinimo proceso specifika ir atliktomis testavimo procedūromis. Toks atitinkamų duomenų ir dokumentų analizės metodas buvo pasirinktas remiantis tuo, kad kaip jau buvo minėta, nors pajamų pripažinimas yra reglamentuojamas, atitinkamai Lietuvos verslo apskaitos arba Tarptautinių apskaitos standartų, kiekvienoje įmonėje, atsižvelgiant į jos veiklos ypatybes, gali egzistuoti skirtingi pajamų pripažinimo būdai bei tik jiems būdingos su tuo susijusios rizikos.

Finansinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas. Skaičiavimai atliekami remiantis įmonių metinėmis finansinėmis ataskaitomis. Buvo laikoma, kad reprezentatyviausi ir labiausiai tinkami naudoti bei analizuoti siekiant įvertinti audito riziką pajamų pripažinimo procese, yra šie rodikliai (formulės pateiktos, remiantis šiomis autorėmis: D. Daujotaite (2006), E. Buškevičiūte ir I. Mačerinskiene (2008):

- Bendrasis likvidumas:

$$\text{Bendrasis likvidumas} = \frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Trumpalaikiai įsipareigojimai}}$$

- Gautinų sumų apyvartumas dienomis:

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas (dienomis)} = \frac{\text{Gautinos sumos}}{\text{Pardavimo pajamos}} * 360$$

- Atsargų apyvartumas dienomis:

$$\text{Atsargų apyvartumas (dienomis)} = \frac{\text{Atsargos}}{\text{Parduotų prekių savikaina}} * 360$$

- Skolos ir nuosavo kapitalo santykis:

$$\text{Skolos ir nuosavo kapitalo santykis} = \frac{\text{Skolintas kapitalas}}{\text{Nuosavas kapitalas}}$$

- Parduotų prekių savikainos rodiklis:

$$\text{Parduotų prekių savikainos rodiklis} = \frac{\text{Parduotų prekių savikaina}}{\text{Pardavimo pajamos}}$$

- Grynojo pelningumo rodiklis:

$$\text{Grynojo pelningumo rodiklis} = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Pardavimo pajamos}}$$

- Nuosavo kapitalo grąža:

$$\text{Nuosavo kapitalo grąža} = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Nuosavas kapitalas}}$$

Teorinė analizė. Vertinimo metu, remiantis įvairiais informaciniais šaltiniais (straipsniais internete bei spaudoje, vadovų metiniais pranešimais ir metinėmis finansinėmis ataskaitomis, gauta informacija iš įmonės vadovybės bei jos darbuotojų), atliekama įmonių analizė bei pateikiama jų charakteristika. Atsižvelgus į pajamų pripažinimo proceso ypatybes, identifikuojamos sritys, labiausiai susiję su galimo reikšmingo iškraipymo ar apgaulės rizika bei, remiantis audito planais, nustatomos reikalingos audito rizikos vertinimui atlikti testavimo procedūros ir pateikiami jų rezultatai. Jų pagrindu įvertinama audito rizika (išskiriant audito rūšis) bei pateikiamas bendras audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas.

Anketinės apklausos metodo pasirinkimo pagrindas. Anketinės apklausos metodas buvo pasirinktas atsižvelgus į tai, kad jis yra teigiamai vertinamas dėl galimo greito pirminių duomenų surinkimo. Taip pat anketinės apklausos metu galima pakankamai operatyviai išsiaiškinti norimos populiacijos nuomonę ar vertinimą tam tikru klausimu. Anketinės apklausos metodas šiame darbe buvo pasirinktas siekiant išsiaiškinti auditorių poziciją audito rizikos vertinimo klausimais.

Anketa. Anketos tikslas – išsiaiškinti auditorių nuomonę apie audito rizikai ir atitinkamoms jos rūšims įtakos turinčius veiksnius, išskirti, jų manymu, svarbiausius ir remiantis jais, atlikti konkrečių pasirinktų įmonių audito rizikos vertinimą bei atlikto vertinimo rezultatus palyginti su įvėrciais, gautais taikant atvejo analizės metodą. Anketa sudaro 10 uždaro tipo klausimų. Kadangi anketinė apklausa siekiama įvertinti audito rizikos aspektus, todėl dalis jos klausimų yra parengta naudojantis Likertos skale. „Naudojant šią skalę respondentams pateikiami su tiriamą problema ar tyrimo objektu susiję teiginiai ir prašoma jų pareikšti savo sutikimą ar nesutikimą su tuo. Kiekvienai atsakymo kategorijai (vertinimui) suteikiama skaitinė reikšmė“ (Pajuodis, 2005, p. 107). Anketoje trys klausimai (5-tas, 6-tas ir 11-tas) yra vertinami pagal tokią skalę: nuo 1 iki 5, kai 1 – visiškai nesutinku, 5 – visiškai sutinku, tuo tarpu keturi klausimai (7-tas, 8-tas, 9-tas, 10-tas) vertinami pagal tokią skalę: 1 – labai blogai, 5 – labai gerai. Sudarant anketos klausimyną buvo remiamasi teorinės analizės metu surinkta ir apibendrinta medžiaga.

Anketinės apklausos metu buvo siekiama apklausti audito įmonių atstovus – auditorius. Tyrimo metu buvo siekiama apklausti po vieną auditorių iš visų Lietuvos audito įmonių, kurių skaičius yra, remiantis Lietuvos auditorių rūmų pateiktu audito įmonių sąrašu, 182. Taigi, apklausos imtis nustatyta, remiantis tokia formule (Švagždienė ir kt., 2013, p. 127):

$$n = \frac{1}{\Delta \cdot \Delta + \frac{1}{N}}$$

kur:

n – reikiamas respondentų skaičius,

Δ - leidžiamas imties paklaidos dydis (šiuo atveju pasirinktas 0,05),

N – populiacijos dydis.

Taigi, apklausos imtis:

$$n = \frac{1}{0.05 \cdot 0.05 + \frac{1}{182}} = \frac{1}{0.0025 + 0.00549} = \frac{1}{0.007995} = 125$$

Anketa išsiųsta įmonių auditoriams el. ryšio kanalais, iš viso sugrįžo 52 anketos, 5 atrinkti auditoriai į anketos klausimus pilnai neatsakė, 3 anketos buvo sugadintos (netinkamai pateiktas vertinimas), todėl darbe buvo analizuojamos 44 anketos.

3. AUDITO RIZIKOS VERTINIMAS PAJAMŲ PRIPAŽINIMO PROCESĖ

3.1. Įmonių charakteristikos

Kadangi įmonėms, kurioms buvo atliktas rizikos, pajamų pripažinimo procese, vertinimas, nėra listinguojamos – jų akcijomis nėra prekiaujama vertybinių popierių biržoje, jos nėra įtrauktos į nei vieną iš biržos sudaromų prekybos sąrašų (einamąjį ar oficialų), siekiant išlaikyti jų finansinių duomenų konfidencialumą, šiame darbe jas įvardinsime kaip Įmonę X, Įmonę Y bei Įmonę Z.

Įmonė X. Įmonė X yra Lietuvos informacinių sistemų ir programinės įrangos kūrimo kompanija, priklausanti didžiausiai Centrinėje ir Rytų Europoje IT kompanijų grupei bei sėkmingai veikianti nuo 1998 m. Įmonės X pagrindinė veikla - informacinių sistemų ir programinės įrangos kūrimas, diegimas ir priežiūra bei kompiuterinės technikos ir programinės įrangos pardavimas, diegimas ir priežiūra. Galima teigti, kad ji organizuota į du verslo vienetus:“

- 1) Informacinės sistemos/programiniai sprendimai dokumentams ir turiniui valdyti, bibliotekų ir archyvų procesams automatizuoti, apskaitai ir finansams valdyti, žiniasklaidos darbo procesams automatizuoti, viešajam/ES administravimui (ministerijoms, savivaldybėms, kitoms organizacijoms), dideli IT projektai, programinės įrangos ir informacinių sistemų kūrimo, diegimo ir priežiūros paslaugos;
- 2) Draudimo sprendimai/programinių sprendimų draudimo (gyvybės, pensijų, ne gyvybės) verslui valdyti kūrimas, diegimas ir priežiūra“ (Įmonės X internetinė svetainė).

Įmonės X misija, kaip nurodyta jos internetiniame puslapyje, yra: „kuriame informacines sistemas, pritaikytas savitai kiekvienos organizacijos veiklai bei padedančias joms efektyviai dirbti ir augti“.

Pardavimus Įmonė X vykdo tik Lietuvoje, tačiau, deja, kaip teigiama Įmonės vadovo metiniame pranešime už metus, pasibaigusius 2012 m. gruodžio 31 d., pastaruoju metu yra pastebimas ženklus konkurentų skaičiaus tiek IT sektoriaus prekių ir paslaugų rinkoje, tiek IT sektoriaus darbo jėgos rinkoje padidėjimas. Taip pat atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad Įmonės klientai ėmėsi įvairių priemonių savo išlaidoms mažinti bei investicijų nukėlimui į ateitį. Pažymėtina, kad didžioji Įmonės klientų dalis - valstybinės institucijos, kas lemia Įmonės X pardavimų sezoniškumą - metų pabaigoje valstybinės institucijos yra linkę išleisti nepanaudotas savo lėšas, todėl inicijuoja naujų produktų ar paslaugų pirkimus arba prašo išrašyti sąskaitas-faktūras už darbus (ar jų etapus), kurie dar nebūna galutinai užbaigti. Taip pat dėmesys turi būti atkreipiamas į tai, kad Įmonėje didžioji dalis pajamų yra pripažįstama vadovaujantis

užbaigtumo metodu – kuomet pajamos prisipažįstamos proporcingai patirtoms sąnaudoms, kas įtakoja ne tik uždirbtų, tačiau ir sukauptų bei atidėtų (priklausomai nuo išrašyto sąskaitų kiekio) pajamų apskaitą.

Kredito rizika, su kuria susiduria Įmonė X, yra susijusi su rizika, kad sandorio šalis neįvykdys savo sutartinių įsipareigojimų tuo įtakodama Įmonės finansinius nuostolius - tai rizika, veikianti Įmonės gautinas sumas. Tačiau kadangi dauguma Įmonės klientų yra viešojo sektoriaus įmonės, su kuriomis dirbama jau daug metų, klientų nemokumo rizika yra vertinama kaip santykinai nedidelė.

Įmonė X neinvestuoja ir neturi jokių finansinių kreditų, todėl Įmonės veiklai vykdyti naudojami tik pinigai, gauti iš pagrindinės jos veiklos.

Įmonės apskaita yra tvarkoma remiantis Tarptautiniais apskaitos standartais.

Įmonė Y. Įmonė Y yra 1993 m. įregistruota paukščių auginimo ir vištienos perdirbimo įmonė, kurios pagrindinės veiklos kryptys yra:

- 1) naminių paukščių auginimas mėšai ir kiaušinių gamyba;
- 2) veislinių naminių paukščių auginimas;
- 3) vištienos ir jos produktų gamyba, paruošimas ir perdirbimas.

Įmonėje Y pagaminamos vištienos ir jos produktų asortimentą sudaro:

- 1) šviežia ir šaldyta vištiena;
- 2) virti ir karštai rūkyti vištienos gaminiai;
- 3) dešros, dešrelės ir vyniotiniai;
- 4) marinuoti vištienos pusgaminiai;
- 5) kepsneliai.

Įmonės Y misija, kaip nurodyta jos internetiniame puslapyje, yra: “Būti patrauklia, operatyvia, lanksčia, nuolatos reaguojančia į vartotojų ir partnerių poreikius, besirūpinančia aplinka ir darbuotojais įmone, turinčia geriausius specialistus paukštinkystės ir jos perdirbimo srityje, kuri, derindama aukštą gamybos kokybę ir modernias technologas su brandžia profesionalų patirtimi ir giliomis tradicijomis, formuotą sveikos mitybos kultūrą Lietuvoje ir užsitikrintų patikimo partnerio vardą užsienio pirkėjų tarpe“ (Įmonės Y internetinė svetainė).

Įmonės Y produkcija parduodama didžiuosiuose Lietuvos prekybos centruose, firminėse mažmeninėse parduotuvėse bei kitose prekybos vietose, o taip pat yra tiekama ir viešojo maitinimo įmonėms bei perdirbėjams. Įmonės produkcija užima daugiau nei ketvirtadalį Lietuvos paukštienos rinkos, ir tai, kaip teigiama Įmonės vadovo metiniame pranešime už metus, pasibaigusius 2012 m. gruodžio 31 d., sudaro du trečdalius visos pagaminamos produkcijos. Tačiau taip pat yra pabrėžiama, kad Lietuvos rinka yra, palyginti, maža, todėl bet kokia importo plėtra jai gali turėti žymų poveikį. Reaguodama į tai, Įmonė Y tęsia produkcijos eksporto plėtos galimybių paiešką, ir atkreiptinas dėmesys į tai, kad kiekvienais metais į Vakarų Europos rinkas eksportuotų paukštienos

produktų procentas vis didėja (2012 m. jis sudarė ~ 35 proc.), tuo tarpu pardavimai į kitas užsienio šalis (Latviją bei Estiją) sudaro vis dar nereikšmingą visos pagamintos produkcijos dalį (2012 m. ši dalis buvo ~ 3 proc.).

Taip pat pažymėtina, kad Įmonė Y taiko unikalų gamybos plėtros būdą, kuomet yra pritraukiami augintojai iš šalies – iš visos išaugintos paukštienos, pačioje įmonėje 2012 m. buvo išauginta tik 53,8 proc. - kita dalis paukštienos išauginta kooperuojantis su kitais broilerių augintojais. Tačiau egzistuoja tiek teigiami, tiek neigiami tokio gamybos plėtros būdo aspektai:

- 1) teigiama yra tai, kad, nenaudojant papildomų savo investicijų, galima greitai ir ženkliai padidinti produkcijos gamybą ir pardavimus, o taip pat ir paties verslo rizika tam tikru mastu pasiskirsto tarp keleto skirtingų ūkinių subjektų;
- 2) neigiami aspektai yra susiję su problemomis, kylančiomis organizuojant ritmingą gamybą, suderinant broilerių auginimo ciklogramas, transportuojant paukščius ir pašarus dideliais atstumais ir svarbiausia - suderinant augintojų ir perdirbėjo interesus.

Įmonė Y neturi reikšmingos kredito rizikos koncentracijos - ji pagrįdė susijusi su lėšomis bankuose ir yra ribota, nes operacijos atliekamos tik su bankais, turinčiais užsienio reitingavimo agentūrų suteiktus kredito reitingus. Tačiau Įmonė patiria palūkanų normos riziką, kadangi skolinasi lėšas ne tik fiksuotomis, bet ir kintamomis palūkanų normomis, todėl tam valdyti Įmonė naudoja finansines išvestines priemones (palūkanų normų apsikaitimo sandorius) ir palūkanų normos riziką sumažina iki priimtina žemo lygio.

Įmonės apskaita yra tvarkoma remiantis Lietuvos Verslo apskaitos standartais.

Įmonė Z. Įmonė Z yra kompanijos, valdančios stipriųjų alkoholinių gėrimų ir vyno gamyklas įvairiose pasaulio šalyse, bei didžiausios alkoholio gamybos bei prekybos įmonės Europoje ir antros pagal dydį pasaulyje atstovybė Lietuvoje (Įmonės Z internetinė svetainė). Lietuvoje uždaroji akcinė bendrovė Z savo veiklą pradėjo 2005 m. Kadangi Grupės, kuriai priklauso Įmonė Z, struktūra yra decentralizuota „Prekių ženklų savininkų“ bei „Platintojų“ tipo dukterinėmis įmonėmis, Įmonė Z yra Grupės produktų platintoja, užsiimanti didmeninė alkoholio prekyba Lietuvos rinkoje.

Įmonės Z misija, kaip nurodyta jos internetiniame puslapyje, yra: „siekti verslo tikslų nepažeidžiant įstatymų ir užsiimant socialiai atsakinga veikla, pvz.: užtikrinant saikingą alkoholio vartojimą, tausojant aplinką bei vykdant įvairias visuomenei naudingas programas“ (Įmonės Z internetinė svetainė) - kadangi Įmonė yra alkoholinių gėrimų platintoja, todėl turi laikytis produktų kokybę, platinimą, reklamą, žymėjimą bei importą reguliuojančių teisės aktų reikalavimų, o taip pat ji yra įsipareigojusi vykdyti socialinės atsakomybės politiką, atsižvelgiant į atsakingo alkoholio vartojimo skatinimą.

Kaip jau buvo minėta aukščiau, Įmonė Z pagrindiniai tiekėjai yra Grupės įmonės. Pagrindiniai klientai yra didieji Lietuvos prekybos centrai, taip pat ir mažmeninės parduotuvės bei kavinės,

barai, restoranai. Kaip teigiama, Įmonės vadovo metiniame pranešime už metus, pasibaigusius 2013 m. birželio 30 d., Įmonės Z pardavimai, lyginant su praėjusiais finansiniais metais, išaugo daugiau nei trečdaliu ir, jo nuomone, tai lėmė atsigaunanti šalies ekonominė situacija – mažėjant nedarbo lygiui ir didėjant atlyginimams, vartotojų perkamoji galia taip pat išaugo. Taip pat buvo pažymėta, kad Įmonė nuolat peržiūri savo siūlomų produktų rinkinį, kad jis išliktų optimaliai pritaikytas Lietuvos rinkai netgi ir pasikeitus ekonominei situacijai. Dėl gerų Įmonės rezultatų, ji taip pat gauna paramą iš prekių ženklų savininkų už pastovų ir ilgalaikį prekinių ženklų populiarinimą (Įmonė Z atlieka solidžias investicijas į produktų reklamą, prekinių ženklų populiarinimą, pardavimų skatinimą bei žinomumo didinimą).

Kredito rizika arba rizika, kad sandorio šalis neįvykdys savo įsipareigojimų, Įmonėje Z yra kontroliuojama vertinant kreditavimo sąlygas ir priežiūros procedūras. Didžiausia Bendrovės kredito rizika yra susijusi su didžiausiais Lietuvos prekybos centrais, tačiau šie partneriai turi tinkamą kreditavimo istoriją ir aukštus reitingus, todėl kredito rizika vertinama kaip sąlyginai nedidelė.

Įmonės pajamos ir veiklos pinigų srautai, išskyrus palūkanų sąnaudas, iš esmės yra nepriklausomi nuo palūkanų normų pasikeitimų rinkoje, kadangi Įmonė neturi reikšmingo palūkanas uždirbančio turto, - palūkanų normos rizika kyla tik iš Grupės gautų paskolų, suteiktų su kintančia palūkanų norma.

Taip pat reiktų paminėti, kad Įmonės Z vadovybei, kaip tikriausiai ir daugeliui kitų įmonių, reikia atlikti įvertinimus ir prielaidas, turinčius įtakos apskaitomo turto ir įsipareigojimų vertėms bei reikalaujamiems atskleidimams finansinių ataskaitų parengimo dieną bei per ataskaitinį laikotarpį apskaitytoms pajamų ir sąnaudų sumoms, ir svarbiausias bei siejamas su didžiausia reikšmingo iškraipymo rizika būtų atidėjimas prekių grąžinimams. Atidėjimas prekių grąžinimams apskaičiuojamas remiantis 6 paskutiniųjų mėnesių duomenų analize ir yra lygus vidutiniam praėjusiais periodais parduotų prekių grąžinimui einamuoju periodu. Taip pat dėmesys turėtų būti atkreiptas į suteiktų nuolaidų apskaitą – tinkamą jų registravimą bei skaičiavimų ir jų bazių atitikimą sutarčių su klientais sąlygoms.

Įmonės apskaita yra tvarkoma remiantis Tarptautiniais apskaitos standartais.

3.2. Audito rizikos vertinimas pajamų pripažinimo procese

3.2.1. Įmonės X audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas

Siekiant geriau suprasti egzistuojančias audito rizikas, būdingas Įmonei X, buvo įvertinti įvertinti pagrindiniai Įmonės finansinius rodikliai, kurie, kaip pateikiama metodologinėje dalyje, skirstomi į balanso ir veiklos koeficientus.

Įmonės bendrasis likvidumas rodo, kad trumpalaikis turtas yra naudojamas neefektyviai – jis reikšmingai didesnis už trumpalaikius Įmonės įsipareigojimus. Kadangi atsargos Įmonėje sudaro mažiausią trumpalaikio turto dalį (tai susiję su Įmonės veiklos specifika - prekės užsakomos tik pagal poreikį konkrečiam projektui ir yra tuoj pat sunaudojamos), todėl trumpalaikio turto valdymo problemos kyla tikrai ne dėl jų. Didžiausią trumpalaikio turto dalį sudaro pirkėjų įsiskolinimas, todėl būtent dėl šios srities valdymo neefektyvumo kyla problemiškas trumpalaikio turto valdymo srityje. Šį teiginį patvirtina taip pat gautinų sumų apyvartumas dienomis, kuris parodo, kad pirkėjų įsiskolinimo grąžinimo terminas vidutiniškai yra 91 diena – tokia rodiklio reikšmė gali rodyti Įmonės priklausomybę nuo nemokių pirkėjų, tačiau iš kitos pusės, tai nesukelia mokumo problemų, o tik gali stabdyti plėtros galimybes, jeigu investicijas siekiama finansuoti nuosavomis lėšomis. Pažymėtina, kad didžiausią skolininkų dalį sudaro valstybinės institucijos, todėl Įmonės vadovybė jų įsiskolinimo didele grėsme nelaiko. Skolos ir nuosavo kapitalo santykis parodo, kad Įmonės nuosavas kapitalas apie 90 proc. yra finansuojamas nuosavomis lėšomis. Taigi balanso koeficientų analizė parodo, kad audito metu vertėtų atkreipti dėmesį į pirkėjų skolų išieškojimo sritį, kuri dažnai priklauso ne nuo įmonės, o nuo pirkėjų elgsenos, todėl šis veiksnys gali būti siejamas su įgimta rizika.

5 lentelė. Įmonės X balanso ir veiklos koeficientai

Balanso koeficientai	
Bendrasis likvidumas	4,48
Gautinų sumų apyvartumas dienomis	91
Atsargų apyvartumas dienomis	1,56
Skolos ir nuosavo kapitalo santykis	0,11
Veiklos koeficientai	
Parduotų prekių savikainos rodiklis	0,82
Grynojo pelningumo rodiklis	4,4%
Nuosavo kapitalo grąža	9,0%

Parduotų prekių savikainos rodiklis sako, kad savikaina sudaro apie 82 proc. vieno pardavimo lito arba vienam pardavimo litui tenka 82 centai savikainos. Tiek grynojo pelningumo, tiek nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai yra teigiami, kas įrodo sėkmingą įmonės veiklą. Nuosava kapitalo grąža siekia 9 proc. Didelė nuosavo kapitalo grąžos rodiklio reikšmė parodo, kad Įmonės vadovybė dirba efektyviai. Taigi, veiklos koeficientų analizė neatskleidė ypatingų riziką identifikuojančių požymių, todėl apibendrintai galima sakyti, kad egzistuoja padidinta įgimta audito rizika, susijusi tik su gautinomis sumomis, tačiau kadangi didžioji dalis skolininkų yra valstybinės institucijos kurioms, natūralu, kad yra taikomas ilgesnis apmokėjimo terminas, o skolos neatgaunamumo tikimybė vertinama kaip labai maža, bei atsižvelgus į kitus balanso ir veiklos koeficientų analizės rezultatus, bendras audito rizikos lygis gali būti vertinamas kaip mažas.

Prieš atliekant tolimesnį audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą, pirmiausia buvo išsiaiškinta Įmonės X taikoma pajamų pripažinimo politika. Ištrauka iš Įmonės apskaitos politikos: „Pajamos yra pripažįstamos tuomet, kai yra tikėtina, kad Įmonė gaus ekonominę naudą ir kai pajamas galima patikimai apskaičiuoti. Pajamos pripažįstamos gauto ar gautino už prekes ar paslaugas turto tikrąja verte, atėmus pridėtinės vertės mokestį, grąžinimus ir nuolaidas. Prieš pripažįstant pajamas taip pat įvertinamas atitikimas tokiems kriterijams:

- 1) prekių pardavimai - pajamos pripažįstamos, kai reikšminga rizika ir prekių nuosavybės teikiama nauda perėjo pirkėjui, o pajamas galima patikimai apskaičiuoti;
- 2) paslaugų pardavimai - pajamos pripažįstamos, kai sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki finansinės būklės ataskaitos sudarymo datos gali būti patikimai įvertintas;
- 3) nebaigtų ilgalaikių sutarčių pajamų ir sąnaudų pripažinimas - jeigu baigiamasis paslaugų sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, kiekvienos paslaugų sutarties pajamos ir sąnaudos apskaitoje pripažįstamos pagal sutarties darbų įvykdymo lygį. Sutarties užbaigtumas yra matuojamas procentais pagal patirtų iki finansinės būklės ataskaitos datos ir visų prognozuojamų sutarties sąnaudų santykį. Jeigu prognozuojamos sutarties sąnaudos buvo didesnės (mažesnės) negu faktinės sutarties sąnaudos, sutarties pajamos, pripažintos einamajame laikotarpyje, yra atitinkamai mažesnės (didesnės). Kai tikėtina, kad sutarties sąnaudos viršys sutarties pajamas, nuostoliai nedelsiant pripažįstami sąnaudomis bendrųjų pajamų ataskaitoje“.

Atsižvelgiant į Įmonės X charakteristiką, aprašytą ankstesniame skyriuje, bei pajamų pripažinimo apskaitos politiką, buvo nuspręsta audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą atlikti dėmesį sutelkiant į šias sritis:

- 1) vadovybės galimybes piktnaudžiauti apskaitos duomenimis, apeinant vidines kontrolių sistemas;

- 2) pajamų pripažinimo pagal užbaigtumo procentą metodo taikymą – buvo identifikuota rizika, kad Įmonė, siekdama prisipažinti daugiau pajamų (negu iš tikrųjų uždirbo), gali norėti pasididinti patirtas sąnaudas;
- 3) sukauptų pajamų apskaitą – nustatyta rizika, susijusi su galimu jų pervertinimu dėl netinkamo pajamų pripažinimo pagal užbaigtumo procentą metodo taikymo ar norint pasididinti uždirbtas pajamas;
- 4) atidėtų pajamų apskaitą – rizika, susijusi su galimu jų nuvertinimu, kylanti dėl netinkamo pajamų pripažinimo pagal užbaigtumo procentą taikymo ar siekiant susimąžinti savo įsipareigojimus bei tuo pačiu nesusimąžinti uždirbtų pajamų;
- 5) pajamų, gaunamų ne iš ilgalaikių projektų (taip Įmonėje X vadinami projektai, pagal kuriuos pajamos pripažįstamos pagal užbaigtumo procentą), pripažinimą.

Siekiant įvertinti vadovybės galimybę piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant įmonės vidaus kontrolių sistemą, tikslinga buvo atlikti šias testavimo procedūras:

- 1) atlikti detalią didžiosios knygos įrašų peržiūrą, dėmesį sutelkiant į įrašus, atliktus finansinių metų pabaigoje ir ateinančių finansinių metų pradžioje – būtent tuomet dažniausiai yra atliekami reikšmingiausi apskaitiniai įvertinimai bei koregavimai. Peržiūros metu atlikti atsakingų asmenų apklausą apie įrašų atlikimo galimybes (kam yra suteiktos teisės juos atlikti), išsiaiškinti, ar nebuvo neįprastų, be jokio pagrindo, užregistruotų įrašų, pasirinkus atitinkamo dydžio imtį, sutikrinti jos duomenis su pirminiais dokumentais ar kita jų registravimo pagrįstumą įrodančia informacija;
- 2) atlikti reikšmingų vadovybės atliktų apskaitinių įvertinimų vertinimo pagrįstumą, palyginti su praėjusių metų duomenimis atsižvelgiant į audituojamais metais aktualius bei turinčius įtakos pasikeitimus;
- 3) įvertinti, ar reikalingos kitos papildomos procedūros vadovybės galimybės piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant vidines įmonės kontrolės sistemą, įvertinimui.

Atlikus procedūras, aprašytas aukščiau, buvo nustatyta, kad:

- 1) paėmus visų didžiosios knygos įrašų, atliktų audituojamaisiais metais bei per pirmąjį ateinančių finansinių metų pirmąjį mėnesį, detalųjį sąrašą bei atlikus jo peržiūrą dėmesį koncentruojant į atliktus periodo pabaigoje ir naujo periodo pradžioje, nebuvo pastebėta nieko reikšmingo ar neįprasto, nebūdingo Įmonės X pagrindinei veiklai. Apklausus atsakingus darbuotojus apie įrašų į apskaitos sistemą atlikimo galimybę, buvo įsitikinta, kad tam turi teisę tik vyr. buhalterė, buhalterė, atsakingą už darbo užmokesčio apskaitą, bei buhalterė, atsakinga už pirkimų bei pardavimų apskaitą – tuo tarpu nei finansų direktorė, nei direktorius tokios galimybės neturi – jiems suteiktos tik stebėtojo teisės. Tačiau kiekvieno mėnesio gale jie atlieka duomenų peržiūrą, prireikus aiškinasi neįprastas bei reikšmingai nuo

ankstesnių periodų besiskiriančias sumas. Kiekvieno mėnesio, ketvirčio bei metų gale taip pat yra raportuojama ir motininei įmonei, kuri vėlgi atlieka detalią duomenų peržiūrą bei prireikus paprašo pateikti atitinkamus paaiškinimus ir juos pagrindžiančią dokumentaciją ar kitą informaciją. Detalus imties testavimas taip pat neatskleidė jokių trūkumų;

- 2) atlikus apklausą apie apskaitinių įvertinimų pagrįstumą, nebuvo pastebėta jokių galimų iškreipimų ženklų – jie atliekami vadovaujantis Įmonės apskaitos politika. Taip pat nepastebėta reikšmingų dydžių pasikeitimų (nuokrypių) lyginant su praėjusiais metais, materialių ankstesnių metų įvertinimų netikslumų ar audituojamų metų pokyčių, galinčių turėti įtakos einamųjų metų įverčiui;
- 3) papildomos procedūros buvo įvertintos kaip nebūtinės.

Siekiant patikrinti, ar pajamų pripažinimo pagal užbaigtumo procentą metodas taikomas tinkamai bei tuo pačiu įvertinti ir sukaupų bei atidėtų pajamų apskaitos principus, buvo nutarta atlikti šias procedūras:

- 1) apklausti vadovybę apie taikomą pajamų pripažinimo apskaitos politiką ir metodus bei įvertinti jų tinkamumą, remiantis profesiniu sprendimu pasirinkti kelis ilgalaikius projektus ir įsitikinti, kad pajamos pagal juos buvo pripažintos tinkamai;
- 2) gauti detaliuosius sukaupų, atidėtų bei per ataskaitinius metus pripažintų pajamų sąrašus pagal projektus, patikrinti, ar jie sutampa su didžiąja knyga. Remiantis profesiniu sprendimu, pasirinkti kelis didžiausius, gauti jų sutartis, sudokumentuoti pagrindines sąlygas, įvertinti jų pagrįstumą. Taip pat paprašyti pateikti jų biudžetus, naudojamus užbaigtumo procentui apskaičiuoti, bei remiantis papildoma informacija (laiko apskaitos žiniaraščiais, patirtas sąnaudas patvirtinančiais dokumentais), perskaičiuoti užbaigtumo ir reikalingą pripažinti pajamų dydį, palyginti su įmonės. Įsitikinti, kad patirtų sąnaudų dydis biudžetuose sutampa su didžiosios knygos duomenis.

Remiantis išvardintomis procedūras, buvo atlikti šie žingsniai ir gauti tokie rezultatai:

- 1) Pajamų pripažinimo apskaitos politika bei metodai aptarti ir diskutuoti su Įmonės direktoriumi, finansų direktore bei vyriausia buhaltere – jie įvertinti kaip tinkami Įmonės X finansinei atskaitomybei pagal tarptautinius audito standartus sudaryti – nepastebėta jokių reikšmingų neatitikimų. Remiantis profesiniu sprendimu buvo pasirinkti 3 projektai ir su pirminiais dokumentais (sutartimi ir jos sąlygomis, darbų priėmimo perdavimo aktais, išrašytomis bei gautomis sąskaitomis-faktūromis) patikrintos su jų pripažinimu susijusios pajamos – nerasta jokių trūkumų ar netikslumų. Taip pat buvo įsitikinta, kad visi pirminiai dokumentai būtų pasirašyti atsakingų darbuotojų (darbų vadovų, darbų užsakovų bei sąskaitas-faktūras išrašiusių ir jas priėmusių asmenų) – nepastebėta jokių vidaus kontrolės trūkumų;

- 2) Gauti minėti detalieji sąrašai sutikrinti su didžiosios knygos duomenimis – nepastebėta jokių skirtumų. Didžiausiems projektams pateikti biudžetai, laiko apskaitos žiniaraščiai ir patirtas sąnaudas patvirtinantys dokumentai – perskaičiuotas užbaigtumo procentas ir reikalingas pripažinti pajamų dydis, jis taip pat palygintas su Įmonės – jokių reikšmingų skirtumų neaptikta. Sąnaudų sumos, naudojamos biudžetuose, sutikrintos su didžiąja knyga – neatitikimų nerasta. Taip pat buvo įsitikinta, kad visi pirminiai dokumentai būtų pasirašyti atsakingų darbuotojų (darbų vadovų, projekto darbuotojų bei sąskaitas-faktūras išrašiusių ir jas priėmusių asmenų) – nepastebėta jokių vidaus kontrolės trūkumų.

Pajamų, pripažįstamų ne pagal užbaigtumo procento metodą, audito rizikos vertinimui buvo nuspręsta (remiantis profesiniu sprendimu) atitinkamą imtį pratestuoti detaliai – didžiosios knygos duomenis tikrinant su sutartimis, darbų priėmimo-perdavimo aktais bei išrašytais sąskaitomis faktūromis, siekiant įsitikinti, kad jos pripažintos teisėtai, tinkamu periodu ir tiksliai. Atlikus apibrėžtas procedūras, jokių trūkumų nepastebėta.

Taigi apibendrintai galima teigti, kad Įmonės X audito rizika pajamų pripažinimo procese yra žema ir tai gali būti pagrįsta tuo, kad:

- 1) įmonės vidaus kontrolės sistema veikia efektyviai (tuo buvo įsitikinta atliekant vadovybės galimybės piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant įmonėje veikiančias kontroles patikrinimą – šiame etape egzistuoja pareigų atskyrimas bei nuolatinė peržiūra ir analizė, bei pasirinktas pajamų testavimo procedūras – pirminiai dokumentai, susiję su pajamų pripažinimu bei apskaita, pasirašomi atsakingų darbuotojų (vadovų), patvirtinančių duomenų teisingumą) – maža kontrolės rizika;
- 2) įgimtos rizikos lygis taip pat yra žemas – remiantis atlikta Įmonės charakteristikos analize, galima teigti, kad Įmonės X veiklos pobūdis, organizacinė struktūra ir kasdieninės atliekamos ūkinės operacijos nėra sudėtingos, tačiau be abejo, tikimybė, kad Įmonė, pavyzdžiui, dėl tam tikrų priežasčių pripažino priskyre ir pajamas ne tai rūšiai, visada išlieka – ji visada lydi bet kokį verslą ir jame vykdomas operacijas;
- 3) tuo tarpu neaptikimo rizikos lygis vertinamas kaip vidutinis, kadangi audito srityje visuomet egzistuoja rizika, kad auditorius, nors ir turėdamas visu reikalingus įrodymus, neaptiks iškraipymo dėl sudėtingų ir gerai apgalvotų sukčiavimo schemų arba per daug pasikliaus vidaus kontrole. Taip pat Įmonė gali tyčia siekti klaidingo pajamų skirstymo bei pripažinimo negu turėtų būti iš tikrųjų, pavyzdžiui, sukčiaudama dėl užbaigtumo procento lygio, tokiu būdu norėdama išvengti su mokesčiais susijusių sąnaudų ar jų vengimo.

3.2.2. Įmonės Y audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas

Rizikos vertinimą atlikus finansinių rodiklių pagalba, Įmonės bendrojo likvidumo rodiklis parodė, kad egzistuoja rizika, jog Įmonė gali laiku neįvykdyti trumpalaikių įsipareigojimų, kas gali lemti poreikį skolintis. Gautinų sumų apyvartumas atskleidė, kad Įmonės skolininkai atsiskaito su ja vidutiniškai per 31 dieną, o atsargos yra atnaujinamos kas 33 dienas. Gautinų sumų apyvartumas rodo, kad Įmonės politika skolininkų atžvilgiu yra efektyvi – savo lėšas ji atgauna greitai – tai rodo įmonės efektyvumą valdant pirkėjų įsiskolinimus ir jų nepriklausomumą nuo nemokių pirkėjų. Atsargų apyvartumo rodiklis parodo, kad atsargos taip pat gana greitai įgyja piniginių pavidalą - tai sąlygojama specifinės įmonės veiklos (viščiukai užauga ir subręsta skerdimui vidutiniškai per 39 dienas). Skolos ir nuosavo kapitalo santykis sako, kad skolintas kapitalas sudaro mažiau nei pusę nuosavo kapitalo. Taigi matyti, kad įmonėje didelis dėmesys turi būti skiriamas likvidumo rodiklio gerinimui, todėl audito metu sritims, susijusioms su trumpalaikio turtu ir trumpalaikių įsipareigojimų fiksavimu, turėtų būti skiriamas ypatingas dėmesys. Minėta problema sukuria įgimtą riziką, kylančią įmonės procesų valdymo srityje.

6 lentelė. Įmonės Y balanso ir veiklos koeficientai

Balanso koeficientai	
Bendras likvidumas	1,22
Gautinų sumų apyvartumas dienomis	31
Atsargų apyvartumas dienomis	37
Skolos ir nuosavo kapitalo santykis	0,38
Veiklos koeficientai	
Parduotų prekių savikainos rodiklis	0,88
Grynojo pelningumo rodiklis	1,3%
Nuosavo kapitalo grąža	5%

Parduotų prekių savikainos rodiklis parodo, kad vienam pardavimų litui tenka 0,88 Lt savikainos, kas yra jau gana daug, todėl įmonė turėtų siekti mažinti savikainą arba didinti pardavimus, kad skirtumas tarp pardavimų ir savikainos (pelnas) imtų didėti. Grynojo pelningumo rodiklis yra labai mažas, kas reiškia, jog įmonės patiriamos sąnaudos ir prekių savikaina sudaro labai didelę pardavimų dalį. Nuosavo kapitalo grąža yra lygi 5 proc. ir tai gali būti vertinama patenkinamai, tačiau tuo pačiu byloja ir apie vadovybės darbo efektyvumo didinimo poreikį. Taigi, išanalizuoti rodikliai rodo, kad audituojant įmonę Y gali būti susiduriama su įgimta rizika, kuri yra lemiamą darbo organizavimo bei ir skolų tiekėjams valdymo metodų ir įrankių.

Toliau tęsiant audito rizikos vertinimą būtent pajamų pripažinimo procese, reikia atsižvelgti į tai, kad Įmonėje Y pagal jos apskaitos politiką, „Pajamos pripažįstamos vadovaujantis kaupimo principu, t. y. apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą. Pajamos įvertinamos gauto ar gautino atlygio už prekes ar paslaugas turto tikrąja verte. Pajamoms nepriskiriamas pridėtinės vertės mokestis ir/ar nuolaidos.

Pajamos už parduotas prekes pripažįstamos tuomet, kai yra tenkinamos visos šios sąlygos:

- 1) Įmonė perdavė pirkėjui reikšmingą prekių riziką ir nuosavybės teikiamą naudą;
- 2) Įmonė nevaldo ir nekontroliuoja parduotų prekių tokiu laipsniu, kuris paprastai siejamas su prekių nuosavybe;
- 3) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
- 4) tikėtina, kad bendrovė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;
- 5) su sandoriu susijusios patirtos, ar kurios dar bus patirtos, išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

Atsižvelgiant į Įmonės Y charakteristiką, aprašytą ankstesniame skyriuje, bei pajamų pripažinimo apskaitos politiką, buvo nuspręsta audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą atlikti dėmesį sutelkiant į šias sritis:

- 1) vadovybės galimybes piktnaudžiauti apskaitos duomenimis, apeinant vidines kontrolių sistemas;
- 2) pajamų pripažinimo procesą – buvo nustatyta rizika, susijusi su netinkamai taikomu pajamų pripažinimo procesu, kas gali lemti pajamų pripažinimą neteisingame periode ar netikslų dydžių registravimą;
- 3) pajamų registravimą – identifikuota rizika, susijusi su galimu neuždirbtų pajamų registravimu didžiojoje knygoje.

Siekiant įvertinti vadovybės galimybę piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant įmonės vidaus kontrolių sistemą, buvo atliktos analogiškos rizikos vertinimo procedūros, kaip Įmonei X (žr. skyrių „Įmonės X audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas“) bei gauti tokie rezultatai:

- 1) paėmus visų didžiosios knygos įrašų, atliktų audituojamaisiais metais, bei per pirmąjį ateinančių finansinių metų mėnesį, detalųjį sąrašą bei atlikus jo peržiūrą, dėmesį koncentruojant į atliktus periodo pabaigoje ir naujo periodo pradžioje, nebuvo pastebėta nieko reikšmingo ar neįprasto, nebūdingo Įmonės Y pagrindinei veiklai. Apklausus atsakingus darbuotojus apie įrašų į apskaitos sistemą atlikimo galimybę, buvo įsitikinta, kad tam turi teisę tik vyr. buhalterė, buhalterė, atsakingą už darbo užmokesčio apskaitą, buhalterės, atsakingos už pirkimų bei pardavimų apskaitą, taip pat ir buhalterė, atsakinga už ilgalaikio turto apskaitą – tuo tarpu nei finansų direktorius, nei generalinis direktorius tam galimybės neturi – jiems suteiktos tik stebėtojų teisės. Kiekvieno mėnesio gale finansinių

duomenų peržiūra yra atliekama Ekonomikos departamento, kuris prireikus aiškinasi neįprastas bei reikšmingai nuo ankstesnių periodų besiskiriančias sumas. Analizuojami kiekvieno mėnesio duomenys, lyginama su biudžetu, o mėnesio pabaigoje apie tai formuojamos ataskaitos valdybai bei akcininkams, kuriems pareikalavus, pateikiama papildoma atitinkamus svyravimus ar nuokrypius nuo biudžeto pagrindžianti dokumentacija ar kita informacija. Detalus imties testavimas taip pat neatskleidė jokių trūkumų;

- 2) atlikus apklausą apie apskaitinių įvertinimų pagrįstumą, nebuvo pastebėta jokių galimų iškreipimų ženklų – jie atliekami vadovaujantis Įmonės apskaitos politika. Taip pat nepastebėta reikšmingų dydžių pasikeitimų (nuokrypių) lyginant su praėjusiais metais, materialių ankstesnių metų įvertinimų netikslumų ar audituojamų metų pokyčių, galinčių turėti įtakos einamųjų metų įverčiui;
- 3) papildomos procedūros buvo įvertintos kaip nebūtinės.

Siekiant įvertinti pajamų proceso pripažinimo tinkamumą bei teisingą jo taikymą, buvo atliktos šios procedūros:

- 1) apie pajamų pripažinimą apklausėme Įmonės Y vadovybę – jis atliekamas remiantis patvirtinta Įmonės apskaitos politika ir tai buvo įvertinta kaip tinkamas metodas finansinei atskaitomybei pagal Lietuvos Verslo apskaitos standartus sudaryti. Tam, kad gauti pakankamą užtikrinimą dėl pajamų pripažinimo tinkamame periode bei tikslių dydžio registravimo, buvo nutarta atlikti vidaus kontrolių efektyvumo testus, kurių metu nustatyta, kad užsakymai gaunami el. paštu arba telefonu – tai atlieka Įmonės pardavimų skyrius, kuris iškart užpildo orderį Cognus sistemoje ir jis tuoj pat pasiekia gamybos skyrių, įvertinantį, ar užsakymą bus galima atlikti. Sąskaitas išrašo logistikos skyrius ir tai yra daroma atsižvelgiant į prekių pristatymo laiką bei sąlygas, ant kiekvienos iš jų egzistuoja atsakingų asmenų (prekes išdavusių) bei kliento (jas gavusio) parašai – į apskaitos sistemą duomenys importuojami automatiškai, o gautinų sumų sudengimą su gautu apmokėjimu teisę atlikti turi tik už pardavimus bei bankinių operacijas atsakingos darbuotojos. Gražinimai galimi tik dėl gamybinio broko ar pažeidimų transportavimo metu – tam taip pat turi būti gautas atsakingų asmenų (atitinkamų gamybos ar logistikos skyrių darbuotojų) patvirtinimas. Nuolaidos suteikiamos tik remiantis sutartyse apibrėžtomis jų suteikimo sąlygomis, o jas skaičiuoja pardavimų skyrius - mėnesinius dydžius seka bei analizuoja Ekonomikos departamentas. Taip pat testavimo metu buvo palygintos kainos, pritaikytos sąskaitose, su nurodytomis sutartyse, pasirašytose su klientais (visos jos, pasirinktos remiantis profesiniu sprendimu, buvo pasirašytos abiejų pusių). Tikrinimo metu nepastebėta jokių reikšmingų vidaus kontrolių sistemos trūkumų.

Kadangi pagrindiniai Įmonės Y klientai yra didieji prekybos centrai, pajamų registravimo rizika, siejama su neuždirbtų pajamų registravimu, buvo tikrinama peržiūrint sutarčių su jais sąlygas, vertinant jų pagrįstumą, žiūrint, ar visi, remiantis profesiniu sprendimu atrinkti, vienetai yra pasirašyti abiejų pusių. Taip pat jiems ir didžiausiems užsienio klientams buvo išsiųsti suderinimo dėl balansinių likučių ir apyvartų laiškai, atsakymai tikrinti su didžiosios knygos skaičiais. Atliktų procedūrų metu nebuvo pastebėta materialių skirtumų ar neatitikimų.

Taigi apibendrintai galima teigti, kad Įmonės Y audito rizika pajamų pripažinimo procese yra žema ir tai gali būti pagrįsta tuo, kad:

- 1) įmonės vidaus kontrolės sistema veikia efektyviai (tuo buvo įsitikinta atliekant vadovybės galimybės piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant įmonėje veikiančias kontroles patikrinimą – šiame etape egzistuoja pareigų atskyrimas bei nuolatinė peržiūra ir analizė, bei pasirinktas pajamų testavimo procedūras – egzistuoja pareigų atskyrimas, pirminiai dokumentai, susiję su pajamų pripažinimu bei apskaita, pasirašomi atsakingų darbuotojų (vadovų), patvirtinančių duomenų teisingumą), todėl kontrolės rizika vertinama kaip maža;
- 2) įgimta rizika, atsižvelgiant į Įmonės Y veiklos charakteristiką, yra siejama su paukščių sveikatingumo užtikrinimu ir nors ir yra nustatytos atitinkamos paukščių priežiūros ir perdirbimo veterinarinių sanitarinių reikalavimų laikymosi bei užtikrinimo taisyklės ir įdiegta jų vykdymo kontrolės sistema, ją sukeliantys veiksniai negali būti visiškai eliminuoti, todėl tai gali paveikti įmonės veiklos rezultatus ir paskatinti sukčiavimą bei apgaulę pajamų pripažinimo procese. Taip pat įgimtą riziką didina neapibrėžtumai, vykstantys tiek Lietuvos, tiek užsienio rinkoje, todėl įgimta rizikai įvertinta kaip vidutinė.
- 3) Neaptikimo rizika, atsižvelgiant į efektyvią įmonės vidaus kontrolių sistemą bei vidutinį įgimtos rizikos laipsnį, įvertinta kaip maža.

3.2.3. Įmonės Z audito rizikos vertinimas

Įmonei Z, analogiškai kaip ir kitoms dvejoms jau aprašytoms įmonėms, pirminei audito rizikai įvertinti buvo atlikta finansinių rodiklių analizė. Įmonės bendrojo likvidumo koeficientas parodė, kad Įmonė gali susidurti su trumpalaikio mokumo problemomis, t. y. jai gali neužtekti trumpalaikio turto trumpalaikiams įsipareigojimams padengti. Gautinų sumų apyvartumo rodiklis identifikavo, kad Įmonė, tikėtina, jog taiko pernelyg švelnią politiką skolininkams, kas gali neigiamai paveikti jos likvidumą ir lemti apyvartinių lėšų trūkumą. Taip pat, tai identifikuoja, kad Įmonė yra priklausoma nuo nemokių pirkėjų, o turint omenyje tai, kad jos pagrindiniais tiekėjais yra dideli prekybos tinklai, vieno kliento nemokumas gali reikšmingai paveikti visą Įmonės veiklą. Atsargų apyvartumo rodiklis dienomis atskleidė, kad atsargos stovi apie mėnesį ir tokia rodiklio

reikšmė gali būti vertinama teigiamai, kadangi parodo, jog pardavimas organizuojamas efektyviai, nėra atsargų valdymo problemų. Tuo pačiu tai parodo, kad atsargos pakankamai greitai iš daiktinio pavidalo įgyja piniginių - tai ypač svarbu mažo mokumo koeficiento atveju. Skolos ir nuosavo kapitalo santykis sako, kad skolintas kapitalas daugiau nei tris kartus viršija nuosavą kapitalą, kas sukelia riziką, jog įmonė galėtų susidurti su finansavimo problemomis, o tai taip pat ir mažina jos skolinimosi galimybes. Taigi balansinių koeficientų analizė rodo, jog Įmonėje didelis dėmesys turėtų būti skiriamas skolininkų skolų valdymui - keičiama skolų apmokėjimų politika. Tikėtina, kad tokie veiksmai pagerins ne tik įmonės likvidumo rodiklius, tačiau sumažins ir skolinimosi poreikį. Minėta problema sukelia įgimtą riziką, kuri yra lemiamą išorės veiksnių – pirkėjų, tačiau taip pat ji yra susijusi ir su efektyvios kontrolės trūkumu, kas gali sukelti kontrolės riziką audito proceso metu.

7 lentelė. Įmonės Z balanso ir veiklos koeficientai

Balanso koeficientai	
Bendras likvidumas	1,13
Gautinų sumų apyvartumas dienomis	95
Atsargų apyvartumas dienomis	36
Skolos ir nuosavo kapitalo santykis	3,20
Veiklos koeficientai	
Parduotų prekių savikainos rodiklis	0,75
Grynojo pelningumo rodiklis	0,42%
Nuosavo kapitalo grąža	6,7%

Parduotų prekių savikaina sudaro apie 75 proc. pardavimo pajamų, kas vertinama teigiamai. Nepaisant to, atėmus visas sąnaudas, grynasis įmonės pelnas, palyginus su pardavimais lieka nedidelis – Įmonės pelningumas mažesnis nei 1 proc. Nuosavo kapitalo grąža rodo, kad nuosavo kapitalo sukurtas pelnas yra mažas, kas gali būti lemiamą didelio įmonės įsiskolinimo. Taigi didelė sąnaudų reikšmė ir mažas pirkėjų įsiskolinimo rodiklis parodo, kad Įmonėje gali egzistuoti tam tikros problemos. Iš kitos pusės, mažas grynasis pelnas, palyginus su pajamomis verčia atkreipti dėmesį į sąnaudas ir tiek pajamų, tiek sąnaudų apskaitos politiką, kuri gali būti tyčia vykdoma neteisingai, tokiu būdu sukeliant neaptikimo riziką audito proceso metu.

Tęsiant tolimesnį Įmonės Z audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą, vėlgi pirmiausia reiktų apibrėžti jos pajamų pripažinimo apskaitą. Įmonės Z, remiantis jos apskaitos politika, „Pajamos įvertinamos gauto ar gautino atlygio už prekes ar paslaugas tikrąja verte, esant įprastomis Įmonei verslo sąlygomis. Pajamos yra mažinamos pridėtinės vertės mokesčiu,

nuolaidomis ir grąžinimais. Pajamos už parduotas prekes pripažįstamos tuomet, kai yra tenkinamos visos šios sąlygos:

- 1) Įmonė perdavė pirkėjui reikšmingą prekių riziką ir nuosavybės teikiamą naudą;
- 2) Įmonė nevaldo ir nekontroliuoja parduotų prekių tokiu laipsniu, kuris paprastai siejamas su prekių nuosavybe;
- 3) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
- 4) tikėtina, kad Įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir
- 5) su sandoriu susijusios patirtos, ar kurios dar bus patirtos, išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

Pajamos apskaitomos bendrąja verte, kuomet sandoryje Įmonė yra tiekėjas. Kuomet taikomas bendrosios vertės pagrindas, klientų mokamas mokestis pripažįstamas bendrąja verte, įvertinus nuolaidas, kartu su visomis susijusiomis išlaidomis, kurios pripažįstamos sąnaudomis. Jeigu Bendrovė sandoryje atlieka tarpininko vaidmenį, pajamos pripažįstamos grynąja verte“.

Atsižvelgiant į Įmonės Z charakteristiką, aprašytą ankstesniame skyriuje, bei pajamų pripažinimo apskaitos politiką, buvo nuspręsta audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimą atlikti dėmesį sutelkiant į šias sritis:

- 1) vadovybės galimybes piktnaudžiauti apskaitos duomenimis, apeinant vidines kontrolių sistemas;
- 2) pajamų pripažinimo procesą – rizika, susijusi su netinkamai taikomu pajamų pripažinimo procesu, kas gali lemti pajamų pripažinimą neteisingame periode ar netikslų dydžių registravimą;
- 3) pajamų pripažinimo rizika, susijusi su pritaikytų nuolaidų apskaita – nustatyta, kad egzistuoja rizika, jog apskaitytas nuolaidos dydis (pritaikytas jos procentas) neatitinka to, nurodyto sutartyje, taip pat yra rizika, kad nors nuolaida ir buvo suteikta, tačiau apskaitymas didžiojoje knygoje neatliktas arba atliktas neteisingame periode;
- 4) pajamų pripažinimo riziką, susijusi su pardavimų grąžinimais – grąžinimų rezervas yra vienas iš reikšmingiausių vadovybės apskaitinių įvertinimų, todėl egzistuoja rizika, kad jo įvertinimas yra nepakankamas, siekiant išlaikyti kuo didesnę uždirbtų pajamų lygį.

Siekiant įvertinti vadovybės galimybę piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant įmonės vidaus kontrolių sistemą, buvo atliktos analogiškos rizikos vertinimo procedūros, kaip Įmonei X ir Y (žr. skyrių „Įmonės X audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas“) - gauti rezultatai taip pat neatskleidė jokių trūkumų. Kalbant apie galimybes atlikti įrašus į apskaitos sistemą – tai turi teisę daryti tik vyr. buhalterė ir jos padėjėja – finansų direktorei bei direktoriui suteiktos tik stebėtojų teisės. Jie taip pat kiekvieno mėnesio gale atlieka finansinių duomenų apžvalgą, tiria ir aiškinasi išskirtis, faktinius skaičius lygina su biudžetu bei raportuoja motininei įmonei, skirtumas

tik tas, kad jokių ataskaitų formuoti nereikia – duomenys į motininės įmonės sistemą iš Įmonės Z apskaitos programos eksportuojami automatiškai (abi įmonės naudoja tą pačią apskaitos programą). Detalus imties testavimas taip pat neatskleidė jokių trukumų, nieko neįprasto nepastebėta ir vadovybės atliktuose apskaitos vertinimuose.

Apie pajamų pripažinimo procesą mes apklausėme Įmonės vadovaujančius asmenis – direktorių bei finansų direktorę – jis įvertintas kaip tinkamai atliekamas patvirtintos apskaitos politikos atžvilgiu bei neprieštaraujantis finansinių ataskaitų pagal Tarptautinius apskaitos standartus sudarymui. Apie pajamų pripažinimą išsiaiškinome ir šias detales: sąskaitos - faktūros išrašomos pagal atliktus užsakymus, kurie gaunami per atitinkamą Įmonės Z naudojamą apskaitos sistemą - mėnesio pabaigoje, buhalteris patikrina, ar nėra neuždarytų užsakymų, t.y. tokių, kurie neatitinka jokios sąskaitos-faktūros. Sąskaitos už prekes yra išrašomos vyr. buhalterės pavaduotojos ir į sistemą importuojamos automatiškai, o klientą pasiekia kartu su užsakytomis prekėmis - bet kokie skirtumai (jei tokie yra pastebimai) išsiaiškinami per mėnesinių apyvartų suderinimo procedūras, kadangi tai reikalinga nuolaidų skaičiavimams. Kadangi, kaip jau anksčiau buvo minėta, pagrindiniai įmonės klientai (sukuriantys apie 95 proc. apyvartos) yra gerai žinomi prekybos tinklai, dėl šios priežasties nesusipratimų tikimybė laikoma nedidelė, todėl įgimta audito rizika, atsižvelgiant į pajamų pripažinimo procedūras, taip pat įvertinta kaip maža.

Pakankamas užtikrinimas, susijęs su tikslu pajamų pripažinimu teisingame periode buvo gautas tiesiogiai išsiunčiant suderinimo laiškus dėl balansinių likučių ir apyvartos didiesiems prekybos centrams (generuojantiems apie 90 proc. Įmonės pajamų) bei gautus atsakymus sutikrinant su didžiosios knygos duomenimis – materialių skirtumų neaptikta, todėl pajamų balansas įvertintas kaip pateiktas be reikšmingų iškraipymų.

Siekiant įvertinti riziką susijusią su nuolaidomis, buvo gauti detalūs suteiktų nuolaidų klientų lygmenyje sąrašai, kurie sutikrinti su didžiosios knygos duomenimis – duomenys sutapo. Taip pat buvo atliktas kontrolių testavimas: paimtos pardavimo su didžiais prekybos centrais sutartys, peržiūrėtos nuolaidų suteikimo ir taikymo sąlygos, įvertintas jų pagrįstumas, įsitikinta, kad egzistuoja abiejų šalių parašai. Kadangi nuolaidos skaičiavimas yra atliekamas vyr. buhalterės pavaduotojos, buvo paprašyta atsakingo vadybininko ir pardavimų vadovo raštiškų patvirtinimų dėl skaičiavimų teisingumo bei to laikotarpio kliento el. laiškų dėl apyvartų suderinimo – kadangi prieš skaičiavimus, pirmiausia susiderinamos apyvartos, tuomet pritaikomas atitinkamas procentas bei gaunamas turimos pritaikyti nuolaidos dydis, kuris taip pat turi būti patvirtintas atsakingo vadybininko bei pardavimo vadovo – ši dokumentacija saugoma ir segama į atskira segtuvą – taigi šioje srityje trūkumų vidaus kontrolės sistemos testavimo metu nepastebėta.

Kitas svarbus pajamų apskaitos aspektas yra prekių grąžinimo nuostatos, kurios yra apskaičiuotos, remiantis istorine pastarųjų 6 mėnesių analize ir apima šių grąžinimų mėnesio

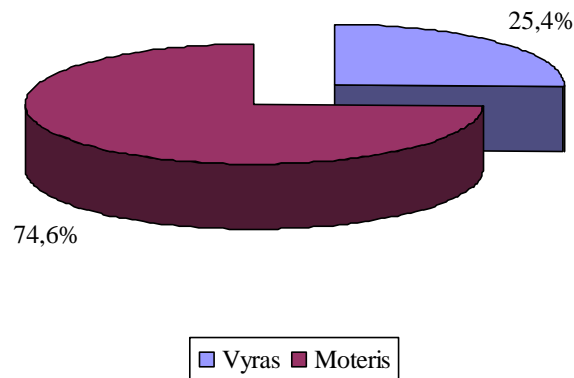
vidurkius (praeito pardavimų laikotarpio). Siekiant įvertinti su tuo susijusią riziką, buvo įgytas supratimas apie jo skaičiavimo metodologiją, remiantis istoriniais duomenimis atliktas analitinis testavimas, patikrinta, ar finansų direktorės atlikti skaičiavimai atitinka aprašytus apskaitos politikoje bei ar buvo peržiūrėti ir patvirtinti kaip tinkami Įmonės direktoriaus, taip pat buvo atlikta pirmų trijų sekančių finansinių metų mėnesių faktiniai gražinimai susiję su einamojo mėnesio pardavimais – nukrypimas nuo Įmonės vadovybės atlikto vertinimo nereikšmingas finansinių ataskaitų lygmeniu. Tačiau šiam balansui dėl galimai netinkamos metodologijos parinkimo ar prielaidų naudojimo, operacijos sudėtingumo įgimta ir neaptikimo rizikos vis tik įvertintos kaip aukšto lygio.

Taigi apibendrintai galima teigti, kad Įmonės Z audito rizika pajamų pripažinimo procese yra vidutinė ir toks rezultatas grindžiamas tuo, kad:

- 1) įmonės vidaus kontrolės sistema veikia efektyviai (tuo buvo įsitikinta atliekant vadovybės galimybės piktnaudžiauti apskaitos duomenimis apeinant įmonėje veikiančias kontroles patikrinimą – šiame etape egzistuoja pareigų atskyrimas bei nuolatinė peržiūra ir analizė, bei pasirinktas pajamų testavimo procedūras – būdingas pareigų atskyrimas, taikomas „keturių akių“, kai kuriose srityse ir daugiau, principas, pardavimų apyvartos derinamos su klientu ir patvirtinamos atsakingo vadybininko bei pardavimų vadovo, pirminiai dokumentai, susiję su pajamų pripažinimu bei apskaita, pasirašomi atsakingų darbuotojų (vadovų), patvirtinančių duomenų teisingumą), todėl kontrolės rizika vertinama kaip maža;
- 2) bendru atveju, įgimta rizika, atsižvelgiant į Įmonės Z veiklos charakteristiką, yra vertinama kaip maža – įmonės verslo aplinka ir atliekamos ūkinės operacijos nėra sudėtingos, pagrindiniai klientai – didieji prekybos tinklai. Tačiau nustatytas vidutinis rizikos lygis vertinant pardavimų gražinimus – dėl netinkamai pritaikyto skaičiavimo metodo bei naudotų prielaidų, todėl buvo pagrįstai nuspręsta įgimtai rizikai priskirti vidutinį laipsnį;
- 3) neaptikimo rizikai buvo taip pat priskirtas vidutinis laipsnis, atsižvelgiant į neapibrėžtus, susijusius su gražinimų rezervo vertinimu, o taip pat – su galimu manipuliavimu nuolaidomis, nors kontrolių testavimo procedūros ir neparodė reikšmingų trūkumų.

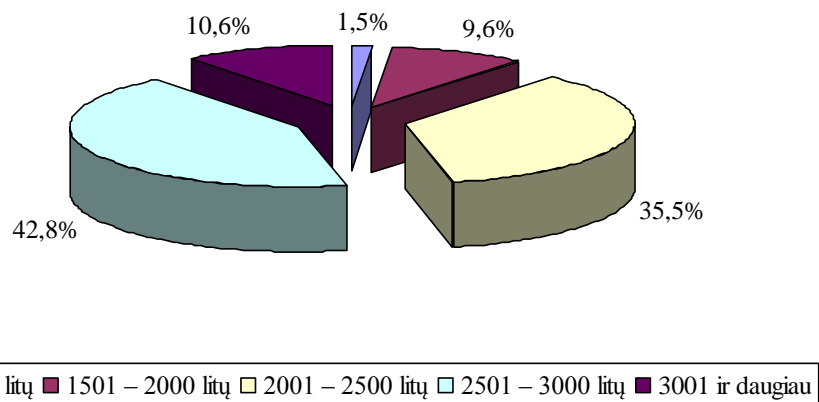
3.3. Auditorių apklausos rezultatų analizė

Siekiant atlikti auditorių nuomonės apie audito rizikos vertinimą, buvo atlikta anketinė apklausa, kurios tikslas yra įvertinti audito rizikai įtaką darančius veiksnius. Šiam vertinimui buvo naudojama Likert skalė. Prieš atliekant duomenų analizę siekiant tyrimo reprezentatyvumo buvo pašalintos praleistos atsakymų reikšmės (*angl. missing value*).



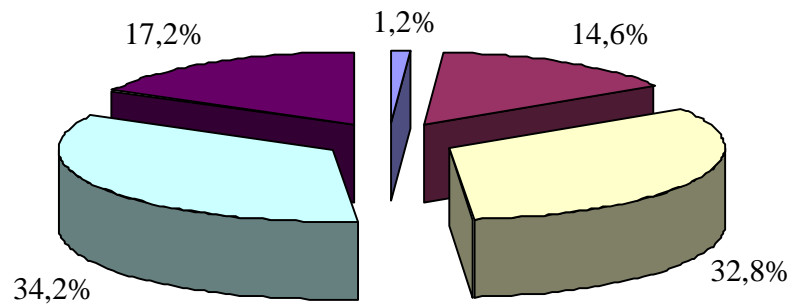
2 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį

Tyrimo metu, remiantis rezultatais, matome, kad didžioji dalis tyrime dalyvavusių respondentų buvo moterys - 74,6 proc. ir 25,4 procentai vyrų. Remiantis šiomis tendencijomis, galime daryti prielaidą, kad auditoriaus profesiją yra populiarsnė moterų tarpe, todėl pasiskirstymas pagal lytį taip kardinaliai skirtingas.



3 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal pajamas

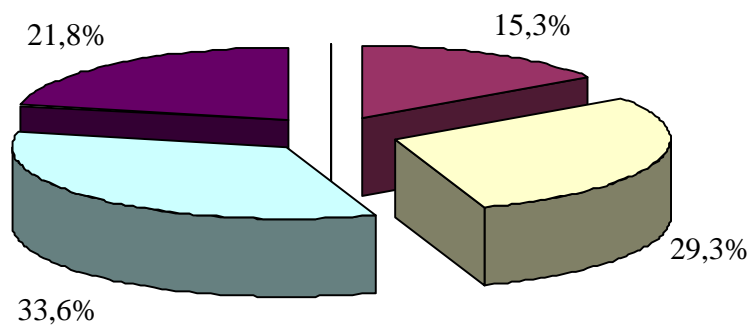
Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, kurie pateikia respondentų pasiskirstymą pagal pajamas, matome, kad didžioji dalis tyrime dalyvavusių respondentų pajamos yra nuo 2501 iki 3000 litų - 42,8 proc., taip pat 35,5 procentai nurodė, kad jų pajamos yra nuo 2001 iki 2500 litų, mažesnė procentinė dalis tyrime dalyvavusių respondentų nurodė, kad jų asmeninės mėnesio pajamos yra nuo 3001 litų ir daugiau - 10,6 proc. ir 9,6 procentai nurodė, kad jų pajamos yra nuo 1501 lito iki 2000 litų ir mažiausia dalis nurodė, kad jų pajamos yra iki 1500 litų. Remiantis šiais duomenimis galima teigti, kad ši tendencija yra susiformavusi atsižvelgiant į respondentų darbo patirtį ir amžių (žr. 4 pav.).



■ Iki 21 metų ■ 22 – 30 metų ■ 31 – 40 metų ■ 41 – 50 metų ■ 51 metai ir daugiau

4 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal amžių

Remiantis atlikto tyrimo duomenimis didžioji dalis tyrime dalyvavusių respondentų nurodė, kad jų amžius yra nuo 41 metų amžiaus iki 50 metų (34,2 proc.), panašus pasiskirstymas yra pastebimas ir nuo 31 iki 40 metų amžiaus (32,8 proc.), mažesnis procentinis pasiskirstymas pastebimas tarp respondentų, kurių amžius nuo 51 metų ir daugiau (17,2 proc.), 14,6 procentai tyrime dalyvavusių auditorių nurodė, kad jų amžius yra nuo 22 iki 30 metų ir tik 1,2 procento nurodė, kad jie yra iki 21 metų, todėl remiantis šia tendencija galime daryti prielaidą, kad ši amžiaus pasiskirstymą lemia auditorių darbo patirtis ir išsilavinimo reikalavimai.

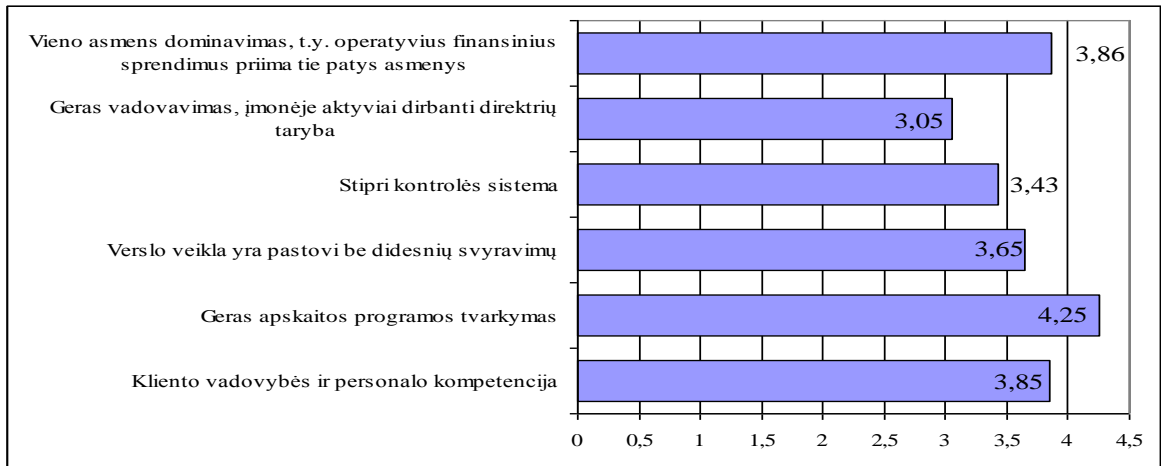


■ Iki 1 metų ■ 2 – 5 metai ■ 5 – 10 metų ■ 10 – 15 metų ■ 15 metų ir daugiau

5 pav. Pasiskirstymas pagal darbo stažą

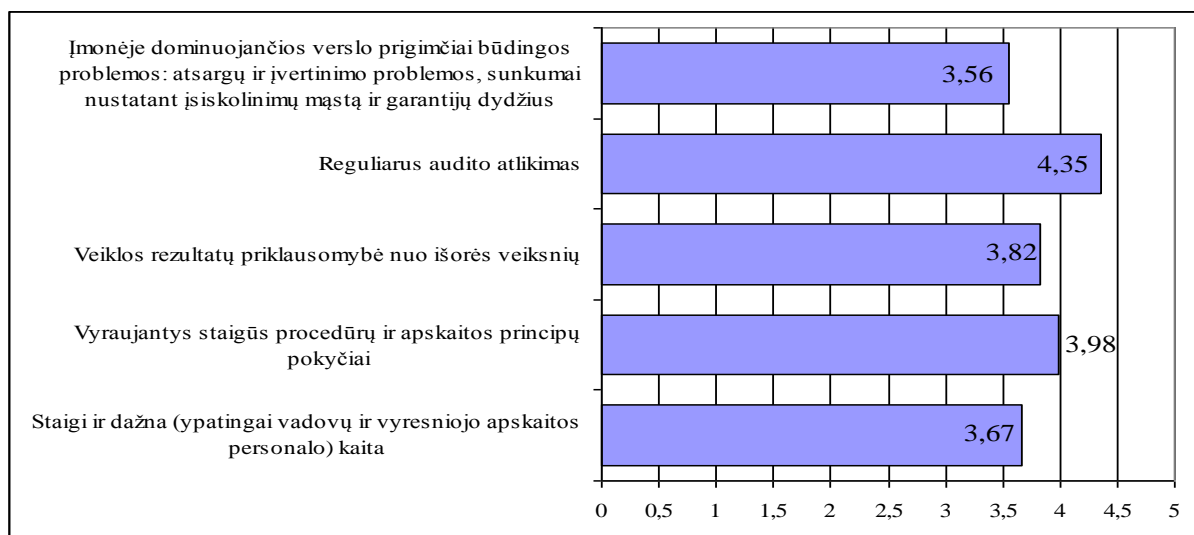
Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, matome, kad didžioji dalis tyrime dalyvavusių respondentų nurodė, kad jų darbo patirtis yra nuo 10 iki 15 metų - 33,6 proc., nors panašus procentinis pasiskirstymas atitinka ir respondentus, kurių darbo stažas yra nuo 5 iki 10 metų (29,3

proc.), o 21,8 proc. nurodė, kad jų darbo stažas yra 15 metų ir daugiau. Kiek mažesnis procentinis pasiskirstymas pastebimas respondentų, kurių darbo patirtis yra 2 - 5 metai (15,3 proc.). Todėl remiantis šiomis tendencijomis galime daryti išvadą, kad tyrimas buvo atliktas remiantis auditorių, kurie turi pakankamai patirties ir kompetencijos, pakankamai ilgai dirba ir yra pakankamai išsilavinę, kad galėtų vertinti audito riziką, nuomone.



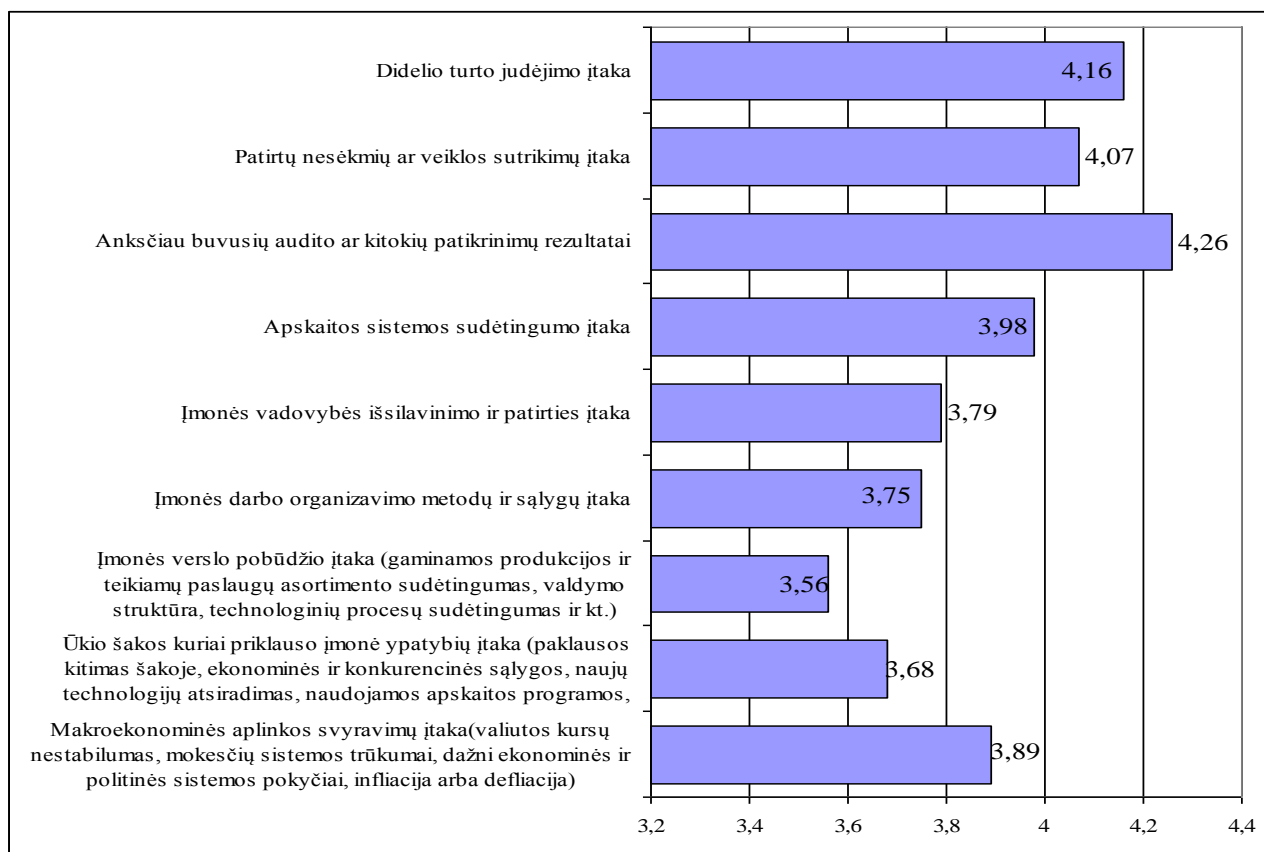
6.1 pav. Audito rizikai įtaką darančių vidinių veiksnių vertinimų vidurkiai

Tyrimo metu auditoriams buvo pateikiamas klausimas, kurio metu buvo siekiama įvertinti audito rizikai darančių veiksnių įtaką. Pateiktų teiginių vertinimui buvo pasirinkta vertinimo skalė nuo 1 – Visiškai nesutinku iki 5 – Visiškai sutinku. Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, matome kad auditoriai nurodė, kad didžiausią įtaką audito rizikai daro geras apskaitos programos tvarkymas, taip pat vadovybės ir personalo kompetencija ir vieno asmens dominavimas, t.y. tuomet, kai finansinius ir su apskaitos problemomis susijusius sprendimus priimta tie patys asmenys. Kaip matome, pateiktų teiginių atžvilgiu vertinimui audito rizikai įtakos turi ir veikla, kurioje vyrauja pastovumas, ku mažesni svyravimai verslo aplinkoje. Atsižvelgiant į vertinimo rezultatus, mažiausią įtaką audito rizikai daro vadovavimas ir gerai dirbanti direktorių tarnyba, taip pat santykinai nedidelę įtaką daro kontrolės sistema. Remiantis atlikto tyrimo vertinimais, gali teigti, kad siekiant kuo mažesnės audito rizikos yra svarbu tinkamai atlikti apskaitos tvarkymo procedūras ir reguliariai įmonėje vykdyti auditą (žr. 6.1 pav.).



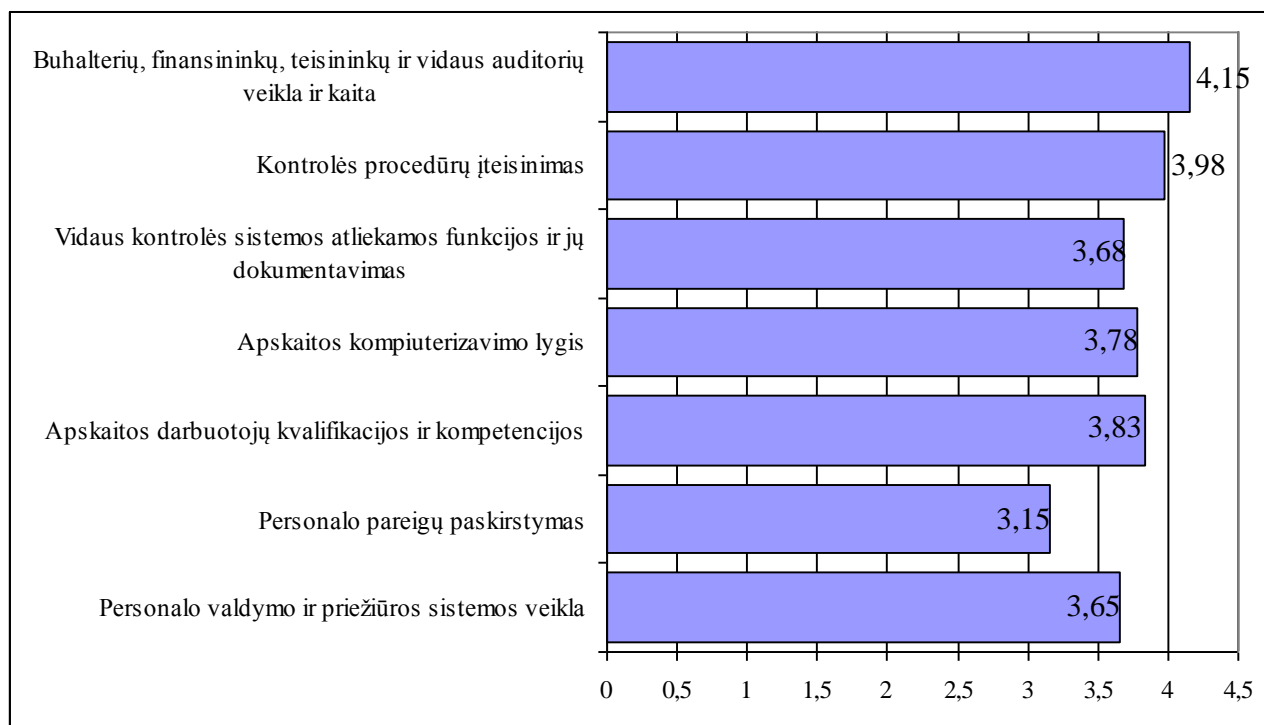
6.2 pav. Audito rizikai įtaką darančių veiksnių vertinimų vidurkiai

Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, taip pat matome, kad didžiausia įtaką audito rizikai daro vyraujantys staigūs procedūrų ir apskaitos principų pokyčiai, taip pat veiklos rezultatų priklausomybė nuo išorės veiksnių. Respondentai taip pat buvo linkę sutikti, kad staigi ir dažna (ypatingai vadovų ir vyresniojo personalo) kaita taip pat daro įtaką audito rizikai. Kiek mažiau reikšmės turi Įmonėje dominuojančios verslo prigimčiai būdingos problemos: atsargų įvertinimas, sunkumai nustatant įsiskolinimų mastą ir garantijų dydžius - su šiuo vertinimu kaip įtaką darančiu veiksniu, respondentai buvo linkę labiau sutikti nei nesutikti. Galima teigti, kad siekiant sumažinti verslo audito riziką yra svarbu reguliariai atlikti auditą ir siekti sumažinti sudėtingų apskaitos procedūrų apimtį ir jų vykdymo principų kaitą - reguliarus auditas turi būti atliekamas remiantis tinkamais principais ir verslo viduje dokumentai turi būti tvarkomi patikimai bei atspindėti esamą situaciją.



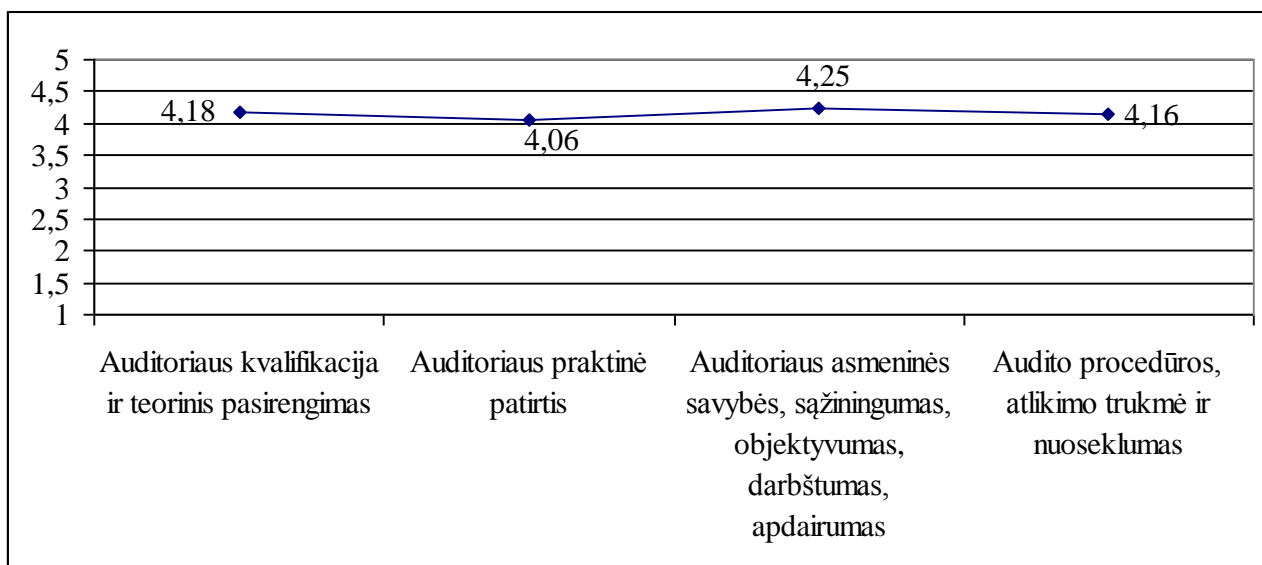
7 pav. Išorės veiksniai darantys įtaką audito rizikai

Siekiant atskleisti išorės veiksnių darančių, įtaką audito rizikai vertinimą, taip pat buvo pateiktas Likert skalės vertinimas, kuriame buvo nurodyta įvertinti pateiktus teiginius nuo 1 – Visiškai nesutinku iki 5 – Visiškai sutinku. Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, matome, kad didžiausią įtaką audito rizikai daro anksčiau atliktų audito ar kitų panašių patikrinimų rezultatai, taip pat didelio turto judėjimo ir patirtų nesėkmių ar veiklos sutrikimų įtaka. Taip pat auditoriai vertinimo metu nurodė, kad audito rizikos lygį lemia ir apskaitos sistemos sudėtingumas bei makroekonominės aplinkos svyravimai (valiutos kursų nestabilumas, mokesčių sistemos trūkumai, dažni ekonominės ir politinės sistemos pokyčiai, infliacija arba defliacija). Kiek mažesnė svarba buvo suteikta ūkio šakos, kuriai priklauso įmonė, ypatybių kaitai (paklausos kitimas šakoje, ekonominės ir konkurencinės sąlygos, naujų technologijų atsiradimas, naudojamos apskaitos programos, korupcija, nestabilumas ir kt.), o taip pat įmonės darbo organizavimo metodų ir sąlygų trūkumas. Mažiausiai įtakos, remiantis auditorių pateiktu vertinimu, turi įmonės verslo pobūdis (gaminamos produkcijos ir teikiamų paslaugų asortimento sudėtingumas, valdymo struktūra, technologinių procesų sudėtingumas ir kt.), kadangi remiantis įmonės vykdomos veiklos pobūdžiu veiklos eigoje šie veiksniai yra pritaikomi prie audito procedūrų specifikos. Apibendrinant galima teigti, kad didžiausią įtaką audito rizikai daro veiksniai, kurie įmonėje negali būti kontroliuojami.



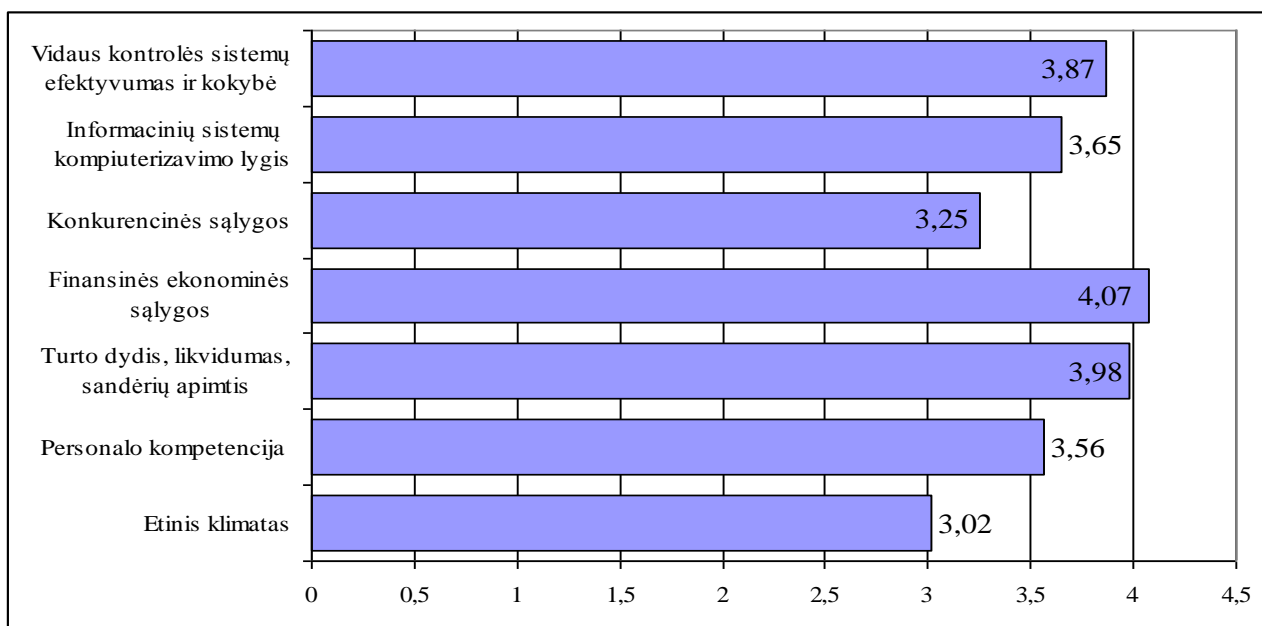
8 pav. Įgimtos audito rizikos veiksnių įtakos vertinimas

Remiantis atlikto tyrimo rezultatais matome, kad didžiausia įgimta rizika kyla dėl buhalterių, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veiklos ir jų kaitos ir dėl kontrolės procedūrų įteisinimo. Taip pat respondentai buvo linkę sutikti, kad svarbi yra ir apskaitos darbuotojų kvalifikacija bei kompetencija, apskaitos sistemos kompiuterizavimo lygis - kuo jis žemesnis, tuo klaidų (dėl rankiniu būdu atliktų procedūrų) tikimybė ir neaptikimo rizikos yra didesnės. Reikia paminėti, kad auditorių nuomone, nemažai reikšmės audito rizikos lygiui turi ir vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas bei personalo valdymo ir priežiūros sistemos veikla. Tuo tarpu mažiausią įtaką audito rizikai daro personalo pareigų paskirstymas. Remiantis atlikto tyrimo vertinimais, galime daryti išvadą, kad labiausiai audito riziką įgimtos rizikos atžvilgiu lemia buhalterių, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veikla ir jų kaita.



9 pav. Kontrolės rizikos vertinimas

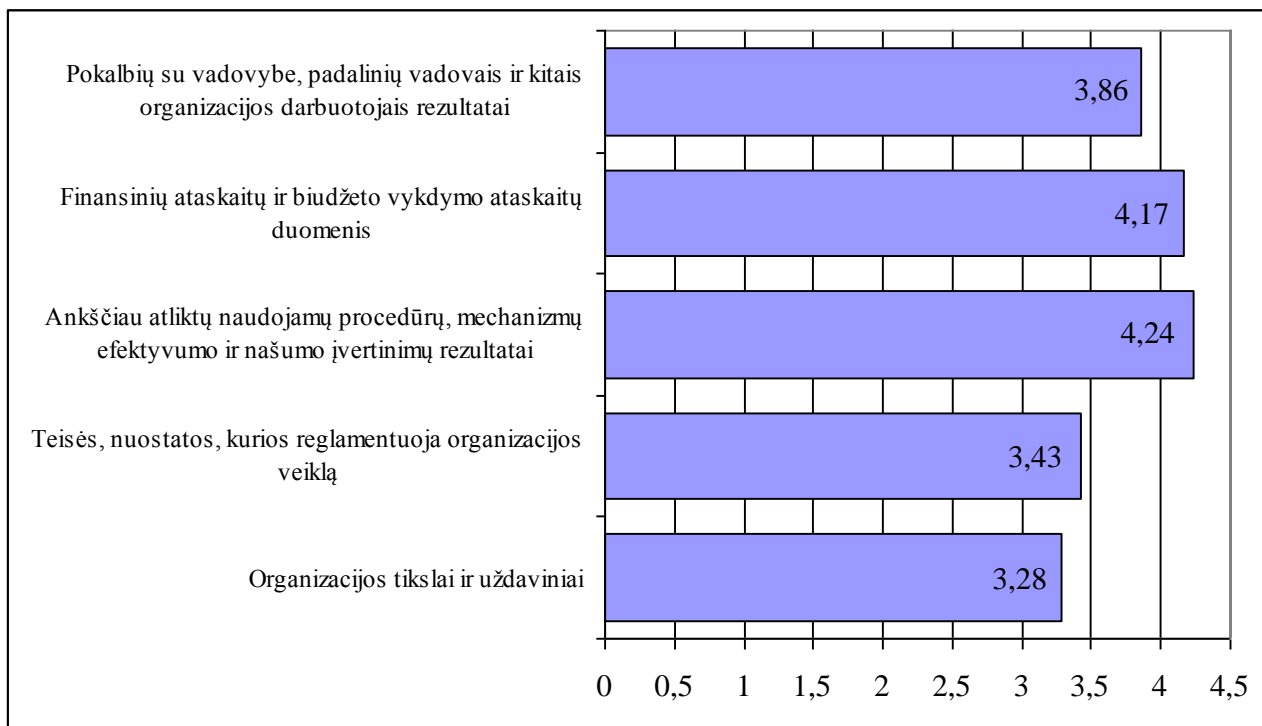
Siekiant išanalizuoti, kokią įtaką audito rizikai daro tinkama kontrolės sistema ir kurie iš pateiktų veiksnių ją veikia labiausiai, taip pat buvo atliktas Likert skalės vertinimas. Remiantis atlikto tyrimo rezultatais matome, kad su visais teiginiais auditoriai buvo linkę visiškai sutikti. Todėl galime daryti išvadą, kad didžiausią įtaką audito rizikai daro auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas ir kvalifikacija bei teorinis pasirengimas. Reikšmės taip pat turi ir audito procedūrų atlikimo trukmė bei nuoseklumas ir auditoriaus praktinė patirtis.



10 pav. Neaptikimo rizikos vertinimas

Taip pat buvo vertinami ir veiksniai susiję su neaptikimo rizika ir, remiantis atlikto vertinimo rezultatais, matome, kad, auditorių nuomone, didžiausią įtaką tam turi finansinių ekonominių sąlygų

vertinimas, taip pat turto dydis, likvidumas ir sandėrių apimtis bei vidaus kontrolės sistemų efektyvumas ir kokybė. Taip pat auditoriai buvo linkę labiau sutikti nei nesutikti, kad svarbu yra ir informacinių sistemų kompiuterizavimo lygis bei personalo kompetencija. Auditoriai nurodė, kad etinis klimatas ir konkurencinės sąlygos neaptikimo riziką veikia mažiausiai. Todėl apibendrinant pateiktų vertinimų vidurkius galima teigti, kad didžiausią įtaką turi ekonominis ir finansinis įmonės veiklos vertinimo atitikimas.



11 pav. Veiksniai, darantys įtaką audito rizikai

Remiantis atlikto tyrimo vertinimais, galima teigti, kad, auditorių nuomone, didžiausią įtaką audito rizikai daro ankščiau atliktų naudojamų procedūrų, mechanizmų efektyvumo ir našumo įvertinimo rezultatai ir finansinių ataskaitų bei biudžeto vykdymo ataskaitų duomenys. Kiek mažiau yra reikšmingi pokalbių su vadovybe, padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais rezultatai - su šiuo teiginiu respondentai buvo linkę labiau sutikti nei nesutikti. Taip pat matome, kad mažiausia reikšmė suteikiama organizacijos tikslams ir uždaviniams, taip pat teisėms ir nuostatom, kurios reglamentuoja organizacijos veiklą. Remiantis atlikto vertinimo rezultatais, galima teigti, kad didžiausią įtaką audito rizikai daro finansinės ataskaitos ir atliktų vertinimų rezultatai, kurie turi atspindėti realią dabartinę įmonės situaciją arba praeities vertinimo situaciją.

Apibendrinus anketinės apklausos rezultatus, buvo sudaryti kriterijai pasirinktų įmonių (Įmonės X, Įmonės Y ir Įmonės Z) audito rizikai vertinti – kriterijų vertinimas buvo atliekamas analizuojant, ar konkrečios įmonės atžvilgiu jis didina ar mažina audito rizikos lygį, o atitinkamos audito rūšies ir bendros audito rizikos lygis buvo nustatytas vertinant „didina“ bei „mažina“ dominavimą. Žemiau pateikiami gauti įverčiai, kurie yra palyginami su vertinimais, atliktais taikant atvejo analizę:

- 1) Įmonė X: įgimta rizika – maža, kontrolės rizika – maža, neaptikimo rizika – vidutinė ir bendras rizikos lygis – taip pat žemas - tai atitinka atvejo analizės metodu Įmonės X audito rizikos pajamų proceso pripažinimo procese gautus įverčius, skirtumas tik tas, kad taikant jį neaptikimo rizika buvo įvertinta kaip maža, todėl galima daryti išvadą, kad auditoriai neaptikimo rizikos atžvilgiu yra konservatyvesni;
- 2) Įmonė Y: įgimta rizika – maža, kontrolės rizika – maža, neaptikimo rizika – vidutinė ir bendras rizikos lygis – mažas – tai tik iš dalies atitinka atvejo analizės metodu gautus Įmonės Y audito rizikos pajamų proceso pripažinimo procese įverčius, kadangi taikant jį įgimta rizika įvertinta kaip vidutinė, o neaptikimo rizikai – kaip maža, todėl remiantis šiuo atveju, galima daryti išvadą, kad auditoriai linkę nuvertinti įgimtos rizikos grėsmę, tačiau yra konservatyvūs neaptikimo rizikos vertinime;
- 3) Įmonė Z: įgimta rizika – maža, kontrolės rizika – maža, neaptikimo rizika – vidutinė ir bendras rizikos lygis – žemas – vertinimai taip pat skiriasi - atvejo analizės metodu įgimta rizika buvo įvertinta kaip vidutinė, taip pat kaip ir bendras audito rizikos lygis.

Apibendrinant galima teigti, kad anketinės analizės metu gauti duomenys ne tik atskleidė auditorių nuomone labiausiai audito rizikos vertinimą veikiančius veiksnius, išskiriant juos į vidinius, išorinius, į būdingus konkrečiai audito rizikos rūšiai ir bendrai audito rizikai, tačiau tuo pačiu ir leido sudaryti modelį Įmonės audito rizikos vertinimui, kuris iš dalies atitiko rezultatus, gautus atvejo analizės metodu – tik buvo identifikuota, kad auditoriai linkę nepakankamai griežtai vertinti Įmonės audito riziką, o neaptikimo (nuo jų tiesiogiai priklausančiai) rizikos atžvilgiu jie yra ypač konservatyvūs.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Darbo metu apibendrinta, kad auditas – tai sistemingas, nepriklausomas ir dokumentuotas procesas, kurio metu testų pagrindu vertinamos įmonės finansinėse ataskaitose ir pareiškiami nuomonė apie jas. Nustatytas pagrindinis audito tikslas – patikrinti ir įvertinti, ar įmonės finansinė atskaitomybė teisingai vaizduoja įmonės finansinę būklę ir ar joje pateikiami duomenys atitinka realius įmonės duomenis. Taip pat išskirtos pagrindinės audito funkcijos - nepriklausomas įmonių veiklos patikrinimas ir teisingos bei nešališkos informacijos pateikimo suinteresuotoms grupėms užtikrinimas.
2. Siekiant darbo tikslo – audito rizikos pajamų pripažinimo procese rizikos įvertinimo, atlikta jos analizė ir pateiktas apibendrintas apibrėžimas – tai rizika, kad finansinė atskaitomybė bus iškraipyta dar prieš pradėdant audito procedūras, įmonės vidaus kontrolių sistema nepastebės ir neištaisys atsiradusių iškreipimų, o auditorius jų nepastebės. Taip pat nustatyta, kad audito rizikos vertinimas – vienas iš rizikos valdymo procesų elementų, kuris labiausiai yra siejamas su žinių apie įmonę ir jos aplinką įgijimu ir tinkamų procedūrų pasirinkimu bei pritaikymu.
3. Nustatyta, kad įgimta rizika yra būdinga visoms įmonėms nuo pat jų įkūrimo pradžios ir labiausiai ji siejama su tikimybe, kad atsiras klaida ar apgaulė buhalterinės apskaitos sistemoje, todėl yra tiesiogiai priklausoma nuo įmonės apskaitos politikos. Tuo remiantis, įgimtos rizikos vertinimas apibendrintas kaip procesas, kurio metu auditorius tikrina, ar įmonės apskaitos politika yra jai tinkama ir ar įmonė šios politikos laikosi.
4. Apibendrinta, kad kontrolės rizika labiausiai yra siejama su įmonės vidaus kontrolių sistema ir jos efektyvumu bei įmonėje naudojamų informacinių sistemų sudėtingumo lygmeniu. Taip pat padaryta išvada, kad remiantis įmonės vidaus kontrolės sistemos apimtimi ir jos vertinimo rezultatais, yra nustatomas bendros audito rizikos lygis ir reikalingų atlikti patikrinimo procedūrų apimtis.
5. Padaryta išvada, kad neaptikimo rizika priklauso nuo auditoriaus taikomų procedūrų ir priemonių, t. y. tai rizika, kad jo taikomos procedūros neaptiks reikšmingų iškreipimų ar apgaulės, kuri, dėl finansinės įmonių sistemų sudėtingumo egzistuoja nuolat. Pastebėta, kad neaptikimo rizika ypač padidėja kalbant apie sudėtingas ir kruopščiai apgalvotas, todėl sunkiai aptinkamas tyčines apgaulės.
6. Išanalizuoti audito rizikos veiksniai bei susisteminti ir, atsižvelgiant į atitinkamą audito rizikos rūšį, išskirti pagrindiniai:

- įgimtai audito rizikai labiausiai įtaką daro apskaitos sistemos kokybė, ūkinių operacijų sudėtingumas ir apimtys, makroekonominė aplinka ir verslo pobūdis;
 - kontrolės rizika lemiamą apskaitos darbuotojų profesionalumo, personalo valdymo, priežiūros ir vidaus kontrolės efektyvumo;
 - neaptikimo riziką labiausiai veikia audito kokybė, audito planavimas, taikomos audito procedūros ir klastojimo galimybės.
7. Audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimo svarba pagrįsta tuo, kad pajamų pripažinimas įmonėje priklauso nuo taikomos apskaitos politikos ir labai dažnai gali suteikti pagrindą bei galimybes ar net spaudimą sukčiavimams ir apgaulėms. Apibendrinta, kad atliekant vertinimą auditoriui yra svarbu nustatyti, kurios iš pajamų rūšių ir sandorių tipų yra labiausiai tikėtinos kaip galinčios sukelti reikšmingų iškraipymų ar apgaulės riziką ir suformuoti į tai atitinkamą atsaką (nustatyta, kad tai gali būti analitinių procedūrų atlikimas, kompiuterinių vertinimų taikymas, stebėjimas ar dalyvavimas procesuose, susijusiuose su įmonės generuojamomis pajamomis ar finansinių santykinių rodiklių skaičiavimas ir vertinimas).
8. Remiantis atvejo analize, atliktas praktinis pasirinktų įmonių audito rizikos pajamų procese vertinimas ir nustatyta, kad :
- IT sektoriaus įmonėje dėmesys turi būti koncentruojamas į neaptikimo riziką, kadangi dėl neteisingo pajamų pripažinimo pagal užbaigtumo procentą metodo taikymo ar sukčiavimo, Įmonė gali klaidingai atlikti pajamų skirstymo bei pripažinimą, sukčiauti norėdama išvengti su mokesčiais susijusių sąnaudų ar geresnių nei faktiniai rezultatų pateikimo. Tačiau bendras audito rizikos lygis, remiantis maža įgimta rizika ir efektyviai veikiančia vidine kontrolių sistema, nustatytas kaip mažas;
 - gamybinėje įmonėje dėmesys turi būti koncentruojamas į įgimtą riziką – tai grindžiama Įmonės veiklos charakteristika - ypatingai svarbus yra paukščių sveikatingumo užtikrinimas, kadangi neigiamą įtaką jam turintys veiksniai negali būti visiškai eliminuoti, ir tai gali paveikti Įmonės veiklos rezultatus bei paskatinti sukčiavimą ir apgaulę pajamų pripažinimo procese. Įgimtą riziką didina ir neapibrėžtumai, vykstantys tiek Lietuvos, tiek užsienio rinkoje. Tačiau bendra audito rizika, atsižvelgus į efektyviai veikiančią Įmonės vidaus kontrolių sistemą, kas mažina ir neaptikimo riziką, įvertinta kaip maža;
 - įmonėje, užsiimančioje didmenine prekyba, dėmesys turi būti koncentruojamas į įgimtą riziką, susijusią pardavimų grąžinimus vertinimu dėl galimai netinkamai

pritaikyto skaičiavimo metodo ar naudotų prielaidų, o taip pat ir neaptikimo riziką – vėlgi dėl grąžinimų rezervo vertinimo neapibrėžtumų, o taip pat ir galimo manipuliavimo nuolaidomis. Todėl bendra audito rizika įvertinta kaip vidutinė.

9. Remiantis atlikta auditorių anketine apklausa, buvo gauti tokie rezultatai:

- vertinant audito rizikai įtaką darančius vidinius įmonės veiksnius buvo nustatyta, kad siekiant kuo mažesnės audito rizikos yra svarbu tinkamai atlikti apskaitos tvarkymo procedūras bei reguliariai vykdyti auditą, kas padėtų užtikrinti kad verslo viduje dokumentai būtų tvarkomi patikimai ir atspindėtų esamą situaciją. Atlikus išorės veiksnių analizę, galima teigti, kad didžiausią įtaką daro veiksniai, kurie įmonėje negali būti kontroliuojami – tai makroekonominės aplinkos svyravimai, patirtų nesėkmių ar verslo sutrikimai, tačiau reikšmės turi ir apskaitos sistemos efektyvumas bei didelis ir intensyus turto judėjimas;
- siekiant išanalizuoti veiksnius, darančius įtaką audito rizikai, buvo vertinami audito kontrolės, įgimtos ir neaptikimo rizikų veiksniai bei nustatyta, kad didžiausią įtaką įgimtos rizikos atžvilgiu turi buhalterių, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veiklos ir jų kaita. Kontrolės rizikos lygiui yra aktualu auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas ir kvalifikacija bei asmeninis pasirengimas, taip pat auditoriaus praktinė patirtis ir audito procedūrų nuoseklumas bei trukmė. Neaptikimo atžvilgiu didžiausia rizika kyla dėl ekonominio ir finansinio įmonės veiklos vertinimo atitikimo - finansinės ataskaitos ir atliktų vertinimų rezultatai turi atspindėti realią dabartinę įmonės situaciją arba praeities vertinimo situaciją.

10. Susisteminius vertinimo rezultatus, buvo suformuotas audito rizikos vertinimo modelis, pasiūlytas analizuojamų įmonių audito rizikai vertinti – juo gauti rezultatai palyginti su atvejų analizės metu atliktais įvertinimais. Nustatyta, kad sudarytas modelis iš dalies atitiko rezultatus, gautus atvejo analizės metodu, tačiau pastebėta, kad auditoriai linkę būti konservatyvesni vertinant neaptikimo (nuo jų tiesiogiai priklausančiai) riziką, bei liberalesni įgimtos ir kontrolės rizikų vertinimo atžvilgiu. Abi vertinimo metodologijos įvertintos kaip tinkamos naudoti - bendraus audito rizikos lygis įvertinamas vienodai.

LITERATŪRA

1. Abdullatif, M. (2003) 'The role of auditing in Jordan: An empirical study of responsibilities and expectations', PhD thesis, The University of Manchester, UK.
2. Abdullatif, M. Al-Khadash, H. (2010) 'Putting audit approaches in context: The case of business risk audits in Jordan', *International Journal of Auditing*, vol.14, no.1, pp1-24
3. Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing. (1995 – 2004) Australian Educational Research Pty Ltd.
4. Arens, A. A., Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing: An Integrated Approach*. 7 ed. Upper Sand Rives: Prentice Hall. 823 p.
5. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., Kinney, W., LaFond, R. (2007). The effect of internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. Working paper. University of Wisconsin
6. Atestuoto auditoriaus darbo vadovas, 2003. Audito standartai ir naujų dokumentų projektai. Lietuvos auditorių rūmai atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito.
7. Beckmerhagen I.A. ir Berg H.P. ir Karapetrovic S. V. ir Willborn W.O. (2004). "On the effectiveness of quality management system audits". *International Journal of service industry management*. Vol.16, No.1 , p.p. 14-25.
8. Bell, T. B., W. Landsman, and D. A. Shackelford. 2001. Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research* 39 (1): 35-43.
9. Bota-Avram, C. (2012). „Developments of financial audit function in European corporate governance“. *International Journal of Business Research*. 12 (3): 134-138.
10. Dusenbury, R., Reimers, J., Wheeler, S. (2000). „The Audit Risk Model“. *Journal of Accountancy*. 190 (3):103-103.
11. Douglas, A. B. (2011). Exploring the value of financial audits. *Journal of Government Financial Management* 60 (1): 38-43.
12. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės
13. Ghosh, B. K. (2005). Audit risk: Its relevance, Assessment & Minimization. Iš *The chartered accountant*. p. 1475 –1482.
14. Gray, I., Manson S. (2011). „The Audit Process: Principles, Practice and Cases“. 5th edition, London.
15. Hoitash, R., U. Hoitash, and J. C. Bedard. (2008). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (5): 105–126.

16. Hwang, S.S., Shin, T. ir Han, I. (2004). „CRAS-CBR: Internal control risk assessment system using case-based reasoning“. *Expert Systems*. 21 (1): 12-33;
17. Janvrin, D., Bierstaker, J., Lowe, D.J. (2009). „An Investigation of Factors Influencing the Use of Computer-Related Audit Procedures“. *Journal of Information Systems*. 23 (1): 97-118.
18. Kabašinskas, J., Toliatienė, I. (1997). *Auditas*. Vilnius: Amžius. 382 p.
19. Kanapickienė, R. (2001). Vadovybės vaidmuo formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą // *Mokslo darbai: Ekonomika*. - Vilnius, 2001. Nr. 54. - P. 55 - 69.
20. Kanapickienė, R. (2001). Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms.
21. Katkus, A. (1999). *Nacionaliniai audito standartai: teorija ir praktika*. AAMA, sausio 12,
22. Knechel, W. R. (2001). *Auditing: assurance and risk*. 2-nd ed. South Western College Publishing, 2001, 732 p.
23. Kuktaitė, S., Kustienė, A. (2012). „Apgaulės trikampio“ modelio panaudojimo galimybės nustatant apgaulės finansinėse ataskaitose. *Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste : tarptautinė mokslinė konferencija : mokslo darbai*. D. 1 Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla, 2012. ISBN 9786094590283. p. 316-324.
24. Kustienė, A., Petraitenė, K. (2012). *Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę . Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos = Science and studies of accounting and finances: problems and perspectives : mokslo žurnalas*. Nr. 1(8), p. 95-104.
25. Lakis, V. Mackevičius, J. Rakštikas, P. (1992). *Auditas*. Vilnius. Viltis.
26. Leišys, D. (2001). Reikšmingumo samprata atliekant auditą. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 44 (188), p. 13.
27. Lietuvos Respublikos audito įstatymas: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=450783
28. Mackevičius, J. (1999). *Audito teorija ir praktika: monografija*. Vilnius: Lietuvos mokslas. 700 p.
29. Mackevičius, J. (2005). *Audito rizikos veiksnių vertinimas. Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai: 2005.33*. VDU: Kaunas, p. 111-124.
30. Mackevičius, J. (2005). *Audito rizikos veiksnių vertinimas. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 33.
31. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*.
32. Mitchel, S. H. (2005). *Audit risk*. Iš *The secured lender* Nr. 2 (50).
33. *Nacionaliniai audito standartai (2006)*. Lietuvos auditorių rūmai. Vilnius.

34. Puškorius S. (2004). Veiklos auditas. Monografija. Lietuvos teisės universitetas. ISBN 9955-563-66-4, p. 351
35. Robertson, J.C. (1990). Auditing. 6 ed. Homewood (III): Boston, 765 p.
36. Staliūnienė, J. D., Stungurienė, S.(2007). Žinių vadybos strategijų modeliavimas ir taikymas audito rizikai valdyti // Ekonomika ir vadyba. Tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga
37. Staliūnienė, J. D. (2009). Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. ISSN 1822-6515, Ekonomika ir vadyba: 2009.14, p. 100-107.
38. Tarptautiniai audito standartai (2008). Lietuvos auditorių rūmai. Vilnius.
39. Tarptautiniai vidaus audito standartai (2004) / Sudarytojas J.Balaišis (vertimas iš anglų kalbos). Vidaus auditorių institutas, JAV, p. 61.
40. TAS taikymo mažų ir vidutinių įmonių auditams vadovas. ISBN 978-9955-9841-5-3, Lietuvos auditorių rūmai, vidutinėms įmonėms. Vilnius.
41. Whittington, O. R., Pany K. (2006) Principles of Auditing and Other Assurance Services. 15-th ed. McGraw-Hill Irwin, 786 p.

Vaškevičiūtė V. Audito rizikos vertinimas pajamų pripažinimo procese / Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovė prof. dr. R. Kanapickienė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 66 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota audito rizikos samprata bei jos vertinimo metodai ir atliktas konkrečių pasirinktų įmonių audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas. Pirmoje darbo dalyje pristatomos audito ir audito rizikos sampratos, nurodami pagrindiniai audito riziką lemiantys veiksniai, pateikiami atitinkamų audito rizikos rūšių vertinimo metodikos ir jų ypatumai ir pagrindžiama audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimo svarbą. Antroje dalyje aprašoma pasirinkta metodologija, pateikiamas jos pasirinkimo pagrindimas, nurodomas tyrimo eiliškumas ir logika. Trečiojoje darbo dalyje konkrečių įmonių atveju yra atliekamas audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimas, išskiriant įgimtą, kontrolės ir neaptikimo rizikas, bei gautų vertinimų, atliktų naudojant skirtingas vertinimo metodologijas, palyginimas.

Pagrindiniai žodžiai: audito rizika, įgimta rizika, kontrolės rizika, neaptikimo rizika, audito rizikos vertinimas, pajamų pripažinimo procesas.

Vaškevičiūtė V. Audit risk assessment in revenue recognition process / Master's Work in Financial Markets. Supervisor prof. dr. R. Kanapickienė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 66 p.

ANOTATION

In this final master thesis, there is performed an analysis of audit risk conception and the methodologies of its assessment and estimated audit risk in revenue recognition process for specifically selected companies. In the first work part, there are represented the conceptions of audit and audit risk, specified the factors, influencing audit risk level, provided the methodologies of appropriate types of audit risks assessment and their peculiarities as well as the importance of audit risk assessment in revenue recognition process. In the second work part, there is provided the description of selected research methodology, substantiation of its selection, also there are specified research sequence and logic. In the third work part, for specifically selected companies, there is performed audit risk in revenue recognition process assessment, specifying inherent, control and detection risks, comparing the results that were obtained using different assessment methodology as well.

Keywords: audit risk, inherent risk, control risk, detection risk, audit risk assessment, revenue recognition process.

Vaškevičiūtė V. Audito rizikos vertinimas pajamų pripažinimo procese / Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovė prof. dr. R. Kanapickienė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 66 p.

SANTRAUKA

Audito svarba dinamiškoje ir konkurencinėje šiuolaikinėje rinkoje yra itin didelė – tai reikšmingas rinkos ekonomikos elementas, o dėl pastaraisiais metais kilusių apskaitos skandalų, matome, kad yra būtina skirti pakankamą dėmesį audito rizikos vertinimui ir ypač – pajamų pripažinimo procese, kadangi tai elementas, siejamas su didžiausia reikšmingo iškraipymo rizika. Ir nors jau egzistuoja nemažai šia tema parašytų mokslinių darbų, tačiau vis dar nėra vieno universalus ir visuotinai priimto bei tiksliausių įvertinimą pateikiančio modelio. Vis dar tebėra aktualu, atlikus audito rizikos vertinimo metodologijų analizę ir remiantis kvalifikuotų specialistų (sertifikuotų auditorių) atsakymais, pasiūlyti audito rizikos pajamų pripažinimo procese vertinimo metodologiją, todėl šio darbo tikslas, remiantis pasirinkta metodika, atlikti audito rizikos pajamų pripažinimo procese įvertinimą. Darbo metu buvo iškelti šie uždaviniai: pateikti audito, audito rizikos ir atitinkamų jos rūšių sampratas bei išanalizuoti jų vertimo metodologijas, parengti tyrimo metodiką bei įvertinti konkrečių pasirinktų įmonių audito riziką pajamų pripažinimo procese. Atsižvelgus į pajamų pripažinimo proceso specifiką ir subtilumus, tyrimą nuspręsta atlikti naudojant atvejo analizės ir anketinės apklausos metodus. Atlikus audito rizikos pajamų pripažinimo procese pasirinktose įmonėse vertinimą atvejo analizės metodu, buvo identifikuotos rizikos rūšys į kurias turėtų būti atkreiptas ypatingas dėmesys (pvz. IT įmonėje – į neaptikimo riziką (dėl pajamų pripažinimo pagal užbaigtumo procentą sudėtingumo); gamybinėje įmonėje – į įgimtą riziką (dėl veiklos specifikos (paukščių sveikatingumo užtikrinimo) ir jautrumo importo plėtrai); įmonėje, užsiimančioje didmenine prekyba – į įgimtą ir neaptikimo rizikas (dėl sudėtingų grąžinimo rezervo vertinimo ir nuolaidų skaičiavimo metodologijų). Atlikus anketinę auditorių apklausą, buvo identikuoti didžiausią įtaką audito rizikai turintys veiksniai, jie susisteminti ir remiantis jais sudaryta vertinimo metodologija, kurios pagrindu taip pat buvo įvertinta analizuojamų įmonių audito rizika. Įverčiai palyginti su atvejo analizės metodu atliktais įvertinimais ir padaryta išvada, kad abi metodologijos pateikia iš dalies panašų vertinimą, tik auditoriai linkę būti konservatyvesni neaptikimo ir liberalesni likusių audito rizikos rūšių vertinime.

Vaškevičiūtė V. Audit risk assessment in revenue recognition process / Master's Work in Financial Markets. Supervisor prof. dr. R. Kanapickienė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 66 p.

SUMMARY

In dynamic and competitive recent market, the importance of audit is especially huge – it is important economy market element, and due to currently happening accounting scandals, we see that it is necessary to pay enough attention for audit risk assessment and especially – in revenue recognition process as it is considered as an element that is related to the highest material error possibility. And despite the fact that there are many scientific articles, written on this topic, there is no universal, generally accepted model, providing the most accurate result. Therefore there is still actual to perform an analysis of the methodologies of audit risk assessment and based on qualified specialists (certified auditors) opinion, suggest the methodology of audit risk in revenue recognition process assessment. Therefore this work purpose is to perform audit risk in revenue recognition process assessment based on selected methodology. In this final thesis there were raised these tasks: provide the conceptions of audit, audit risk and appropriate its types, to analyse the methodologies of audit risk assessment, select and prepare research methodology and assess audit risk in revenue recognition process for specifically selected companies. Based on revenue recognition specific and difficulties, it was decided to perform research using case analysis and questionnaire survey. After audit risk in revenue recognition process in selected companies according to case analysis method, it was identified the types of audit risks to which should be paid special attention (for example – in IT company – to detection risk (due to difficulties arising from revenue recognition according to percentage of completion method appliance), in production company – to inherent risk (due to activity specific (birds healthy insurance) and sensitivity to the changes regarding import expansion), in the wholesale company – to inherent and control risks (due to difficult return reserve estimation and discounts calculation methodologies)). After questionnaire survey, there were identified the factors, that have the biggest influence to audit risk – they were systemized and based on it, it was performed a research methodology according to which was again performed audit risk assessment of already analyzed companies. The results were compared with the one, obtained during case analysis and it was made a conclusion that both methodologies may be used and actually provides the similar result, except of the fact that auditors are likely to be more conservative while assessing detection risk and less - while the other types of audit risks.

Įverčiai palyginti su atvejo analizės metodu atliktais įvertinimais ir padaryta išvada, kad abi metodologijos pateikia iš dalies panašų vertinimą, tik auditoriai linkę būti konservatyvesni neaptikimo ir liberalesni likusių audito rizikos rūšių vertinime.

PRIEDAI

1 priedas. Įmonės X finansiniai rodikliai

- Bendrasis likvidumas

$$\text{Bendrasis likvidumas} = \frac{8507}{1897} = 4,48$$

- Gautinų sumų apyvartumas dienomis

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas (dienomis)} = \frac{3681}{14617} * 360 = 91$$

- Atsargų apyvartumas dienomis

$$\text{Atsargų apyvartumas (dienomis)} = \frac{52}{11980} * 360 = 1,56$$

- Skolos ir nuosavo kapitalo santykis

$$\text{Skolos ir nuosavo kapitalo santykis} = \frac{768}{7114} = 0,11$$

- Gautinų sumų apyvartumas

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas} = \frac{14617}{3681} = 3,97$$

- Atsargų apyvartumas

$$\text{Atsargų apyvartumo rodiklis} = \frac{11980}{52} = 230$$

- Parduotų prekių savikainos rodiklis

$$\text{Parduotų prekių savikainos rodiklis} = \frac{11980}{14617} = 0,82$$

- Grynojo pelningumo rodiklis

$$\text{Grynojo pelningumo rodiklis} = \frac{640}{14617} = 0,044 \text{ arba } 4,4\%$$

- Nuosavo kapitalo grąža

$$\text{Nuosavo kapitalo grąža} = \frac{640}{7114} = 0,0899 \text{ arba } 9,0\%$$

2 priedas. Įmonės Y finansiniai rodikliai

- Bendrasis likvidumas

$$\text{Bendrasis likvidumas} = \frac{36833757}{30295726} = 1,22$$

- Gautinų sumų apyvartumas dienomis

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas (dienomis)} = \frac{16673679}{192081464} * 360 = 31$$

- Atsargų apyvartumas dienomis

$$\text{Atsargų apyvartumas (dienomis)} = \frac{17354402}{169329234} * 360 = 37$$

- Skolos ir nuosavo kapitalo santykis

$$\text{Skolos ir nuosavo kapitalo santykis} = \frac{19072991}{50251781} = 0,38$$

- Gautinų sumų apyvartumas

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas} = \frac{192081464}{16673679} = 12$$

- Atsargų apyvartumas

$$\text{Atsargų apyvartumo rodiklis} = \frac{169329234}{17354402} = 11$$

- Parduotų prekių savikainos rodiklis

$$\text{Parduotų prekių savikainos rodiklis} = \frac{169329234}{192081464} = 0,88$$

- Grynojo pelningumo rodiklis

$$\text{Grynojo pelningumo rodiklis} = \frac{2650001}{192081464} = 0,013 \text{ arba } 1,3\%$$

- Nuosavo kapitalo grąža

$$\text{Nuosavo kapitalo graža} = \frac{2650001}{50251781} = 0,052 \text{ arba } 5,2\%$$

3 priedas. Įmonės Z finansiniai rodikliai

- Bendrasis likvidumas

$$\text{Bendrasis likvidumas} = \frac{13920410}{12295741} = 1,13$$

- Gautinų sumų apyvartumas dienomis

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas (dienomis)} = \frac{8181627}{31831705} * 360 = 95$$

- Atsargų apyvartumas dienomis

$$\text{Atsargų apyvartumas (dienomis)} = \frac{2388621}{23870417} * 360 = 36$$

- Skolos ir nuosavo kapitalo santykis

$$\text{Skolos ir nuosavo kapitalo santykis} = \frac{6375973}{1990711} = 3,20$$

- Gautinų sumų apyvartumas

$$\text{Gautinų sumų apyvartumas} = \frac{31831705}{8181627} = 3,89$$

- Atsargų apyvartumas

$$\text{Atsargų apyvartumo rodiklis} = \frac{23870417}{2388621} = 9,99$$

- Parduotų prekių savikainos rodiklis

$$\text{Parduotų prekių savikainos rodiklis} = \frac{23870417}{31831705} = 0,75$$

- Grynojo pelningumo rodiklis

$$\text{Grynojo pelningumo rodiklis} = \frac{133074}{31831705} = 0,0042 \text{ arba } 0,42\%$$

- Nuosavo kapitalo grąža

$$\text{Nuosavo kapitalo grąža} = \frac{133074}{1990711} = 0,067 \text{ arba } 6,7\%$$

4 priedas. Auditorių apklausos anketa

1. Jūsų lytis:

- Vyras
- Moteris

2. Jūsų amžius:

- Iki 21 metų
- 22 – 30 metų
- 31 – 40 metų
- 41 – 50 metų
- 51 metai ir daugiau

3. Jūsų asmeninės mėnesio pajamos:

- Iki 1500 litų
- 1501 – 2000 litų
- 2001 – 2500 litų
- 2501 – 3000 litų
- 3001 ir daugiau

4. Jūsų darbo patirtis audito srityje

- Iki 1 metų
- 2 – 5 metai
- 5 – 10 metų
- 10 – 15 metų
- 15 metų ir daugiau

5. Įvertinkite pateiktus teiginius audito rizikai vertinti

	Visiškai nesutinku	Nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Sutinku	Visiškai sutinku
Kliento vadovybės ir personalo kompetencija					
Geras apskaitos programos tvarkymas					
Verslo veikla yra pastovi be didesnių svyravimų					
Stipri kontrolės sistema					
Geras vadovavimas, įmonėje aktyviai dirbanti direktorių taryba					
Vieno asmens dominavimas, t.y. operatyvius finansinius sprendimus priima tie patys asmenys					
Staigi ir dažna (ypatingai vadovų ir					

vyresniojo apskaitos personalo) kaita					
Vyraujantys staigūs procedūrų ir apskaitos principų pokyčiai					
Veiklos rezultatų priklausomybė nuo išorės veiksnių					
Reguliarus audito atlikimas					
Įmonėje dominuojančios verslo prigimčiai būdingos problemos: atsargų ir įvertinimo problemos, sunkumai nustatant įsiskolinimų mastą ir garantijų dydžius					

6. Įvertinkite pateiktus teiginius rizikos veiksniams vertinti

	Visiškai nesutinku	Nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Sutinku	Visiškai sutinku
Makroekonominės aplinkos svyravimų įtaka (valiutos kursų nestabilumas, mokesčių sistemos trūkumai, dažni ekonominės ir politinės sistemos pokyčiai, infliacija arba defliacija)					
Ūkio šakos kuriai priklauso įmonė ypatybių įtaka (paklausos kitimas šakoje, ekonominės ir konkurencinės sąlygos, naujų technologijų atsiradimas, naudojamos apskaitos programos, korupcija, nestabilumas ir kt.)					
Įmonės verslo pobūdžio įtaka (gaminamos produkcijos ir teikiamų paslaugų asortimento sudėtingumas, valdymo struktūra, technologinių procesų sudėtingumas ir kt.)					
Įmonės darbo organizavimo metodų ir sąlygų įtaka					
Įmonės vadovybės išsilavinimo ir patirties įtaka					
Apskaitos sistemos sudėtingumo įtaka					
Anksčiau buvusių audito ar kitokių patikrinimų rezultatai					
Patirtų nesėkmių ar veiklos sutrikimų įtaka					
Didelio turto judėjimo įtaka					

7. Įvertinkite pateiktus teiginius rizikos veiksniams vertinti

	Visiškai nesutinku	Nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Sutinku	Visiškai sutinku
ĮGIMTA RIZIKA					
Personalo valdymo ir priežiūros sistemos veikla					
Personalo pareigų paskirstymas					

Apskaitos darbuotojų kvalifikacijos ir kompetencijos					
Apskaitos kompiuterizavimo lygis					
Vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas					
Kontrolės procedūrų įteisinimas					
Buhalterių, finansininkų, teisininkų ir vidaus auditorių veikla ir kaita					

8. Įvertinkite pateiktus teiginius rizikos veiksniams vertinti

KONTROLĖS RIZIKA	Visiškai nesutinku	Nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Sutinku	Visiškai sutinku
Auditoriaus kvalifikacija ir teorinis pasirengimas					
Auditoriaus praktinė patirtis					
Auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas					
Audito procedūros, atlikimo trukmė ir nuoseklumas					

9. Įvertinkite pateiktus teiginius rizikos veiksniams vertinti

NEAPTİKIMO RIZIKA	Visiškai nesutinku	Nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Sutinku	Visiškai sutinku
Etinis klimatas					
Personalo kompetencija					
Turto dydis, likvidumas, sandėrių apimtis					
Finansinės ekonominės sąlygos					
Konkurencinės sąlygos					
Informacinių sistemų kompiuterizavimo lygis					
Vidaus kontrolės sistemų efektyvumas ir kokybė					

10. Įvertinkite pateiktus teiginius rizikos veiksniams vertinti

	Visiškai nesutinku	Nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku	Sutinku	Visiškai sutinku
Organizacijos tikslai ir uždaviniai					
Teisės, nuostatos, kurios reglamentuoja organizacijos veiklą					
Ankščiau atliktų naudojamų procedūrų, mechanizmų efektyvumo ir našumo įvertinimų rezultatus					

Finansinių ataskaitų ir biudžeto vykdymo ataskaitų duomenis					
Pokalbių su vadovybe, padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais rezultatai					

5 priedas. Audito rizikos vertinimas, remiantis auditorių pateiktais atsakymais

Audito rizikai įtakos turintys vidiniai veiksniai
Reguliarus auditas
Geras apskaitos tvarkymas
Vyraujantys staigūs procedūrų ir apskaitos principų pokyčiai
Vieno asmens dominavimas
Vadovybės ir personalo kompetencija
Veiklos rezultatų priklausomybė nuo išorės veiksnių
Veikla, kurioje vyrauja pastovumas, kuo mažesni svyravimai verslo aplinkoje
Audito rizikai įtakos turintys išoriniai veiksniai
Atliktų audito ar kitų panašių patikrinimų rezultatai
Didelis turto judėjimas
Patirtų nesėkmės ar veiklos sutrikimai
Apskaitos sistemos sudėtingumas
Makroekonominės aplinkos svyravimai
Įgimtos rizikos vertinimas
Buhalterijų, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veikla ir jų kaita
Kontrolės procedūrų įteisinimas
Apskaitos darbuotojų kvalifikacija bei kompetencija
Apskaitos sistemos kompiuterizavimo lygis
Vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas
Kontrolės rizikos vertinimas
Auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas
Kvalifikacija bei teorinis pasirengimas
Audito procedūrų atlikimo trukmė ir nuoseklumas
Auditoriaus praktinė patirtis
Neaptikimo rizikos vertinimas
Finansines ekonomines sąlygas
Turto dydis, likvidumas ir sandėrių apimtis
Vidaus kontrolės sistemų efektyvumas ir kokybė
Informacinių sistemų kompiuterizavimo lygis
Personalo kompetencija
Bendros audito rizikos vertinimas
Anksčiau atliktų naudojamų procedūrų, mechanizmų efektyvumo ir našumo įvertinimas
Finansinių ataskaitų bei biudžeto vykdymo ataskaitų duomenys
Pokalbiai su vadovybe, padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais
Teisės ir nuostatos, kurios reglamentuoja organizacijos veiklą
Organizacijos tikslai ir uždaviniai

6 priedas. Įmonės X audito rizikos vertinimas.

Audito rizikai įtakos turintys vidiniai veiksniai	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Reguliarus auditas	Finansinis auditas atliekamas kasmet.	mažina
Geras apskaitos tvarkymas	Apskaito tvarko kompetentingas bei patyręs personalas; Finansų departamente darbuotojų kaitos nėra jau 5 metai - per šį laikotarpį nepastebėta jokių reikšmingų netikslumų ar apskaitos principų nesilaikymo.	mažina
Vyraujantys staigūs procedūrų ir apskaitos principų pokyčiai	Jau kuris laikas nebuvo įvykdyta jokių procedūrų ar apskaitos principų pakeitimų.	mažina
Vieno asmens dominavimas	Įmonei X vadovauja direktorius, dirbantis Įmonėje daugiau nei 10 metų.	mažina
Vadovybės ir personalo kompetencija	Vadovybė bei personalas turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros.	mažina
Veiklos rezultatų priklausomybė nuo išorės veiksnių	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos - pagrindiniai Įmonės klientai - valstybinės institucijos, todėl pardavimai jiems priklauso nuo institucijų biudžeto; taip pat vienas iš svarbiausių išorės veiksnių, lemiančių veiklos rezultatus - konkurencinė aplinka - tiek IT sektoriaus rinkoje, tiek IT sektoriaus darbo jėgos rinkoje.	didina
Veikla, kurioje vyrauja pastovumas, kuo mažesni svyravimai verslo aplinkoje	Veiklos pastovumo nėra - viską lemia užsakymų skaičius, kuris priklauso nuo tuo metu esančio paslaugų ar prekių poreikio.	didina
Audito rizikai įtakos turintys išoriniai veiksniai	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Atliktų audito ar kitų panašių patikrinimų rezultatai	Nei audito, nei Valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimai neatskleidė jokių netikslumų/nusižengimų ar nustatytų reikalavimų nesilaikymo - buvo atlikta susijusių dokumentų (korespondencijos) peržiūra.	mažina
Didelis turto judėjimas	Įmonės pagrindinė veikla - paslaugų teikimas, atsargos įsigijamos ir naudojamos tik pagal poreikį (kuomet tai yra reikalinga atitinkamui projektui įgyvendinti).	mažina
Patirtų nesėkmės ar veiklos sutrikimai	Nepastebėta jokių nesėkmių, veiklos sutrimų ar jų požymių.	mažina
Apskaitos sistemos sudėtingumas	Įmonės naudojamos apskaitos programos nesudėtingos - darbo užmokesčiui skaičiuoti Įmonė naudoja STEKAS apskaitos programą - visoms kitoms operacijoms registruoti - MS NAVISION.	mažina
Makroekonominės aplinkos svyravimai	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos - pagrindiniai Įmonės klientai - valstybinės institucijos, todėl pardavimai jiems priklauso nuo institucijų biudžeto.	didina
Įgimtos rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Buhalterijų, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veikla ir jų kaita	Apskaito tvarko kompetentingas bei patyręs personalas; Finansų departamente darbuotojų kaitos nėra jau 5 metai - per šį laikotarpį nepastebėta jokių reikšmingų netikslumų ar apskaitos principų nesilaikymo.	mažina
Kontrolės procedūrų įteisinimas	Įmonėje egzistuoja vadovybės patvirtinti įdiegtų kontrolių procedūrų aprašai (matricos)	mažina
Apskaitos darbuotojų kvalifikacija bei kompetencija	Finansų departamento darbuotojai turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros	mažina
Apskaitos sistemos kompiuterizavimo lygis	Vidutinis, Įmonė naudoja standartines, mažesnio sudėtingumo ir funkcionalumo apskaitos sistemas, kurios apima ne visus įmonės valdymo klausimus.	mažina
Vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas	Įmonėje egzistuoja vadovybės patvirtinti įdiegtų kontrolių procedūrų aprašai (matricos), kuriuose aiškiai ir detalai sudokumentuoti jų tikslai ir funkcijos.	mažina

Kontrolės rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas	Auditas buvo atliktas patyrusių IFRS specialistų, turinčių Lietuvos Respublikos auditoriaus pažymėjimus - nepastebėta joks apibrėžtų savybių netenkinimo požymių	mažina
Kvalifikacija bei teorinis pasirengimas	Auditą atliko IFRS specialistai, turintys ilgametę IT srities įmonių auditavimo patirtį	mažina
Audito procedūrų atlikimo trukmė ir nuoseklumas	Audito procedūros suplanuotos atsižvelgus į ataskaitinio laikotarpio pabaigos datos esančių balansų dydžius.	mažina
Auditoriaus praktinė patirtis	Auditą atliko patyrę IFRS specialistai, turintys didesnę nei 5 metų darbo patirtį	mažina
Neaptikimo rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Finansinės ekonominės sąlygos	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos, kuri pastaruoju metu nėra labai gera ir palanki įmonei (pagrindiniai įmonės klientai - valstybinės institucijos, todėl pardavimai jiems priklauso nuo institucijų biudžeto)	didina
Turto dydis, likvidumas ir sandėrių apimtis	Įmonės turtas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudarė 9,011 tūkst. Litų, likvidumo koeficientas - 4.48 - kas rodo, kad įmonės turtas naudojamas neefektyviai - jis reikšmingai didesnis už įmonės trumpalaikius įsipareigojimus. Sandorių apimtys - materialios ir reikšmingos, kadangi tai dažniausiai būna ilgalaikiai, kelis ar daugiau metų besitęsiantys projektai.	didina
Vidaus kontrolės sistemų efektyvumas ir kokybė	Įmonės kontrolės sistemos kokybiškos ir veikia efektyviai, jokių trūkumų, peržvelgus atliktų ankstesnių metų audito procedūrų dokumentaciją nepastebėta.	mažina
Informacinių sistemų kompiuterizavimo lygis	Vidutinis, Įmonė naudoja standartines, mažesnio sudėtingumo ir funkcionalumo informacines sistemas, kurios apima ne visus įmonės valdymo klausimus.	mažina
Personalo kompetencija	Įmonės personalas kompetentingas bei patyręs; turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros	mažina
Bendros audito rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Anksčiau atliktų naudojamų procedūrų, mechanizmų efektyvumo ir našumo įvertinimas	Jokių trūkumų, peržiūrėjus ankstesnių metų finansines ataskaitas ir atliktų audito procedūrų dokumentaciją, nebuvo pastebėta.	mažina
Finansinių ataskaitų bei biudžeto vykdymo ataskaitų duomenys	Biudžetas sudaromas vieną kartą metuose, mėnesinės ataskaitos, kuriose faktiniai duomenys lyginami su biudžetu sudaromos kas mėnesį, analizuojamos bei vertinamos ne tik įmonės vadovybės, tačiau ir motininės įmonės.	mažina
Pokalbiai su vadovybe, padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais	Informacija, gauta apklausų metu, patikrinta atitinkamomis atliktomis testavimo procedūromis (aprašytais vertinimo praktinėje dalyje) - reikšmingų iškraipymų ar neatitikimų pastebėta nebuvo.	mažina
Teisės ir nuostatos, kurios reglamentuoja organizacijos veiklą	Įmonės veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įstatymai (Akcinė bendrovių ir kt.), apskaita tvarkoma remiantis Tarptautiniais apskaitos standartais	mažina
Organizacijos tikslai ir uždaviniai	Įmonės tikslas – labiau koncentruotis į nuosavų programinių produktų vystymą bei finansinio sektoriaus klientų aptarnavimą. Pagrindinis dėmesys-veiklos efektyvumo užtikrinimas.	mažina

7 priedas. Įmonės Y audito rizikos vertinimas.

Audito rizikai įtakos turintys vidiniai veiksniai	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Reguliarus auditas	Finansinis auditas atliekamas kasmet.	mažina
Geras apskaitos tvarkymas	Apskaito tvarko kompetentingas bei patyręs personalas; Finansų departamente darbuotojų kaitos nėra jau 3 metai - per šį laikotarpį nepastebėta jokių reikšmingų netikslumų ar apskaitos principų nesilaikymo.	mažina
Vyraujantys staigūs procedūrų ir apskaitos principų pokyčiai	Jau kuris laikas nebuvo įvykdyta jokių procedūrų ar apskaitos principų pakeitimų.	mažina
Vieno asmens dominavimas	Įmonei Y vadovauja direktorius, dirbantis Įmonėje jau 2 metus.	mažina
Vadovybės ir personalo kompetencija	Vadovybė bei personalas turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros.	mažina
Veiklos rezultatų priklausomybė nuo išorės veiksnių	Veiklos rezultatai priklauso nuo situacijos Lietuvos rinkoje - joje Įmonė parduoda apie du trečdalius savo produkcijos, todėl bet kokia importo plėtra šalyje gali turėti reikšmingą poveikį. Taip pat, kadangi Įmonė taiko unikalų gamybos plėtros būdą, kuomet yra pritraukiami augintojai iš šalies, yra tikimybė susidurti su problemomis, kylančiomis organizuojant ritmingą gamybą, suderinant broilerių auginimo ciklogramas, transportuojant paukščius ir pašarus dideliais atstumais ir svarbiausia - suderinant augintojų ir perdirbėjo interesus.	didina
Veikla, kurioje vyrauja pastovumas, kuo mažesni svyravimai verslo aplinkoje	Veikla yra pakankamai pastovi, pardavimų apimtys reikšmingai išauga tik per didžiąsias metų šventes; svyravimai verslo aplinkoje nereikšmingi - paklausa Įmonės gaminamai produkcijai visada yra.	didina
Audito rizikai įtakos turintys išoriniai veiksniai	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Atliktų audito ar kitų panašių patikrinimų rezultatai	Nei audito, nei Valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimai neatskleidė jokių netikslumų/nusižengimų ar nustatytų reikalavimų nesilaikymo.	mažina
Didelis turto judėjimas	Įmonės pagrindinė veikla - pagamintos produkcijos pardavimas, kas lemia didelį atsargų judėjimą.	mažina
Patirtų nesėkmės ar veiklos sutrikimai	Nepastebėta jokių nesėkmių, veiklos sutrimų ar bet jų požymių.	mažina
Apskaitos sistemos sudėtingumas	Darbo užmokesčiui skaičiuoti Įmonė naudoja LITAS apskaitos programą - visoms kitoms operacijoms registruoti - MS NAVISION AXAPTA.	mažina
Makroekonominės aplinkos svyravimai	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos - pagrindiniai Įmonės klientai - valstybinės institucijos, todėl pardavimai jiems priklauso nuo institucijų biudžeto.	didina
Įgimtos rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Buhalterijų, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veikla ir jų kaita	Apskaito tvarko kompetentingas bei patyręs personalas; Finansų departamente darbuotojų kaitos nėra jau metai - per šį laikotarpį nepastebėta jokių reikšmingų netikslumų ar apskaitos principų nesilaikymo	mažina
Kontrolės procedūrų įteisinimas	Įmonėje egzistuoja vadovybės patvirtinti įdiegtų kontrolių procedūrų aprašai.	mažina
Apskaitos darbuotojų kvalifikacija bei kompetencija	Finansų departamento darbuotojai turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros.	mažina
Apskaitos sistemos kompiuterizavimo lygis	Vidutinis, Įmonė naudoja standartines, mažesnio sudėtingumo ir funkcionalumo apskaitos sistemas, kurios apima ne visus įmonės valdymo klausimus.	mažina
Vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas	Įmonėje egzistuoja vadovybės patvirtinti įdiegtų kontrolių procedūrų aprašai, kuriuose aiškiai ir detalai sudokumentuoti jų tikslai ir funkcijos	mažina

Kontrolės rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas	Auditas buvo atliktas patyrusių VAS specialistų, turinčių Lietuvos Respublikos auditoriaus pažymėjimus - nepastebėta joks apibrėžtų savybių netenkinimo požymių.	mažina
Kvalifikacija bei teorinis pasirengimas	Auditą atliko VAS specialistai, turintys ilgametę gamybinių įmonių auditavimo patirtį.	mažina
Audito procedūrų atlikimo trukmė ir nuoseklumas	Audito procedūros suplanuotos atsižvelgus į ataskaitinio laikotarpio pabaigos datos esančių balansų dydžius.	mažina
Auditoriaus praktinė patirtis	Auditą atliko patyrę VAS specialistai, turintys didesnę nei 3 metų darbo patirtį.	mažina
Neaptikimo rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Finansinės ekonominės sąlygos	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami situacijos šalies rinkoje - čia įmonė parduoda du trečdalius savo pagaminos produkcijos - bet kokia importo plėtra gali turėti reikšmingą poveikį.	didina
Turto dydis, likvidumas ir sandėrių apimtis	Įmonės turtas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudarė 105,307 tūkst. Litų, likvidumo koeficientas - 1.22 - egzistuoja rizika, jog įmonė gali laiku neįvykdyti trumpalaikių įsipareigojimų, kas gali lemti poreikį skolintis. Sandėrių apimtys - materialios ir reikšmingos, kadangi tai dažniausiai būna pardavimai didiesiems prekybos tinklams.	didina
Vidaus kontrolės sistemų efektyvumas ir kokybė	Įmonės kontrolės sistemos kokybiškos ir veikia efektyviai, jokių trūkumų, peržvelgus atliktų ankstesnių metų audito procedūrų dokumentaciją nepastebėta.	mažina
Informacinių sistemų kompiuterizavimo lygis	Vidutinis, įmonė naudoja standartines, mažesnio sudėtingumo ir funkcionalumo informacines sistemas, kurios apima ne visus įmonės valdymo klausimus.	mažina
Personalo kompetencija	Įmonės personalas kompetentingas bei patyręs; turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros	mažina
Bendros audito rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Anksčiau atliktų naudojamų procedūrų, mechanizmų efektyvumo ir našumo įvertinimas	Jokių trūkumų, peržiūrėjus ankstesnių metų finansines ataskaitas ir atliktų audito procedūrų dokumentaciją, nebuvo pastebėta.	mažina
Finansinių ataskaitų bei biudžeto vykdymo ataskaitų duomenys	Biudžetas sudaromas vieną kartą metuose, mėnesinės ataskaitos, kuriose faktiniai duomenys lyginami su biudžetu sudaromos kas mėnesį, analizuojamos bei vertinamos ne tik įmonės vadovybės, tačiau ir įmonės valdybos bei akcininkų.	mažina
Pokalbiai su vadovybe, padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais	Informacija, gauta apklausų metu, patikrinta atitinkamomis atliktomis testavimo procedūromis (aprašytomis vertinimo praktinėje dalyje) - reikšmingų iškraipymų ar neatitikimų pastebėta nebuvo.	mažina
Teisės ir nuostatos, kurios reglamentuoja organizacijos veiklą	Įmonės veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įstatymai (Akcinijų bendrovių ir kt.), apskaita tvarkoma remiantis Lietuvos Verslo apskaitos apskaitos standartais.	mažina
Organizacijos tikslai ir uždaviniai	Įmonės tikslas – perorientuoti parduodamų produktų krepšelį didinant didesnės pridėtinės vertės, t. y. paruoštų vartojimui, gaminių kiekį. Neplanuojama didelio gamybos apimčių augimo, nes didžioji dalis gamybinio potencialo jau išnaudota.	mažina

8 priedas. Įmonės Z audito rizikos vertinimas.

Audito rizikai įtakos turintys vidiniai veiksniai	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Reguliarus auditas	Finansinis auditas atliekamas kasmet.	mažina
Geras apskaitos tvarkymas	Apskaito tvarko kompetentingas bei patyręs personalas; Finansų departamente darbuotojų kaitos nėra jau 3 metai - per šį laikotarpį nepastebėta jokių reikšmingų netikslumų ar apskaitos principų nesilaikymo.	mažina
Vyraujantys staigūs procedūrų ir apskaitos principų pokyčiai	Jau kuris laikas nebuvo įvykdyta jokių procedūrų ar apskaitos principų pakeitimų.	mažina
Vieno asmens dominavimas	Įmonei Z vadovauja direktorius, dirbantis Įmonėje daugiau nei 5 metų.	mažina
Vadovybės ir personalo kompetencija	Vadovybė bei personalas turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros.	mažina
Veiklos rezultatų priklausomybė nuo išorės veiksnių	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos - produkcijos pardavimai priklauso nuo šalies nedarb, atlyginimo lygio - veiksnių, įtakojančių vartotojų perkamąją galią.	didina
Veikla, kurioje vyrauja pastovumas, kuo mažesni svyravimai verslo aplinkoje	Įmonės veikla pakankamai pastovi - pardavimai reikšmingai išauga tik per didžiąsias metų šventes; svyravimai verslo aplinkoje vertinami kaip nereikšmingi - paklausa Įmonės produktams visada yra.	didina
Audito rizikai įtakos turintys išoriniai veiksniai	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Atliktų audito ar kitų panašių patikrinimų rezultatai	Nei audito, nei Valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimai neatskleidė jokių netikslumų/nusižengimų ar nustatytų reikalavimų nesilaikymo	mažina
Didelis turto judėjimas	Įmonės pagrindinė veikla - didmeninė produkcijos gamyba, kas lemia didelį atsargų judėjimą.	mažina
Patirtų nesėkmės ar veiklos sutrikimai	Nepastebėta jokių nesėkmių, veiklos sutrimų ar bet jų požymių	mažina
Apskaitos sistemos sudėtingumas	Darbo užmokesčiui skaičiuoti Įmonė naudoja ALGA IV apskaitos programą - visoms kitoms operacijoms registruoti - SAP.	mažina
Makroekonominės aplinkos svyravimai	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos - pagrinde - nedarbo ir infliacijos šalyje lygio.	didina
Įgimtos rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Buhalterijų, finansininkų ir teisininkų bei vidaus auditorių veikla ir jų kaita	Apskaito tvarko kompetentingas bei patyręs personalas; Finansų departamente darbuotojų kaitos nėra jau 3 metai - per šį laikotarpį nepastebėta jokių reikšmingų netikslumų ar apskaitos principų nesilaikymo	mažina
Kontrolės procedūrų įteisinimas	Įmonėje egzistuoja vadovybės patvirtinti įdiegtų kontrolių procedūrų aprašai (matricos), kurios yra sudarytos ir patvirtintos motinės įmonės ir taikomos Grupės mastu.	mažina
Apskaitos darbuotojų kvalifikacija bei kompetencija	Finansų departamento darbuotojai turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros.	mažina
Apskaitos sistemos kompiuterizavimo lygis	Vidutinis, Įmonė naudoja standartines, mažesnio sudėtingumo ir funkcionalumo apskaitos sistemas, kurios apima ne visus įmonės valdymo klausimus.	mažina
Vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas	Įmonėje egzistuoja vadovybės patvirtinti įdiegtų kontrolių procedūrų aprašai (matricos), kuriuose aiškiai ir detalčiai sudokumentuoti jų tikslai ir funkcijos, sudarytos ir patvirtintos motinės įmonės bei naudojamos Grupės mastu.	mažina

Kontrolės rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Auditoriaus asmeninės savybės, sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas	Auditas buvo atliktas patyrusių IFRS specialistų, turinčių Lietuvos Respublikos auditoriaus pažymėjimus - nepastebėta joks apibrėžtų savybių netenkinimo požymių	mažina
Kvalifikacija bei teorinis pasirengimas	Auditą atliko IFRS specialistai, turintys ilgametę įvairių įmonių auditavimo patirtį	mažina
Audito procedūrų atlikimo trukmė ir nuoseklumas	Audito procedūros suplanuotos atsižvelgus į ataskaitinio laikotarpio pabaigos datos esančių balansų dydžius.	mažina
Auditoriaus praktinė patirtis	Auditą atliko patyrę IFRS specialistai, turintys didesnę nei 5 metų darbo patirtį	mažina
Neaptikimo rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Finansinės ekonominės sąlygos	Įmonės veiklos rezultatai yra įtakojami šalies ekonominės situacijos, lemiančios vartotojų perkamąją galią, o tuo pačiu ir įmonės pardavimų apimtis.	didina
Turto dydis, likvidumas ir sandėrių apimtis	Įmonės turtas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudarė 14,023 tūkst. Litų, likvidumo koeficientas - 1.13 - kas rodo, kad įmonė gali susidurti su trumpalaikio mokumo problemomis, t. y. jai gali neužtekti trumpalaikio turto trumpalaikiams įsipareigojimams padengti. Sandėrių apimtys - materialios ir reikšmingos, kadangi 95 proc. pardavimų yra vykdomi didiesiems prekybos centrams.	didina
Vidaus kontrolės sistemų efektyvumas ir kokybė	Įmonės kontrolės sistemos kokybiškos ir veikia efektyviai, jokių trūkumų, peržvelgus atliktų ankstesnių metų audito procedūrų dokumentaciją, nepastebėta.	mažina
Informacinių sistemų kompiuterizavimo lygis	Vidutinis, įmonė naudoja standartines, mažesnio sudėtingumo ir funkcionalumo informacines sistemas, kurios apima ne visus įmonės valdymo klausimus.	mažina
Personalo kompetencija	Įmonės personalas kompetentingas bei patyręs; turi atitinkamą jų einamoms pareigoms reikalingą išsilavinimą; kiekvienam naujai priimam darbuotojui yra taikomos jo tinkamumui pozicijai užimti patikrinimo procedūros	mažina
Bendros audito rizikos vertinimas	Vertinimas	Įtaka audito rizikai
Anksčiau atliktų naudojamų procedūrų, mechanizmų efektyvumo ir našumo įvertinimas	Jokių trūkumų, peržiūrėjus ankstesnių metų finansines ataskaitas ir atliktų audito procedūrų dokumentaciją, nebuvo pastebėta.	mažina
Finansinių ataskaitų bei biudžeto vykdymo ataskaitų duomenys	Biudžetas sudaromas vieną kartą metuose, mėnesinės ataskaitos, kuriose faktiniai duomenys lyginami su biudžetu sudaromos kas mėnesį, analizuojamos bei vertinamos ne tik įmonės vadovybės, tačiau ir motinės įmonės.	mažina
Pokalbiai su vadovybe, padalinių vadovais ir kitais organizacijos darbuotojais	Informacija, gauta apklausų metu, patikrinta atitinkamomis atliktomis testavimo procedūromis (aprašytomis vertinimo praktinėje dalyje) - reikšmingų iškreipimų ar neatitikimų pastebėta nebuvo.	mažina
Teisės ir nuostatos, kurios reglamentuoja organizacijos veiklą	Įmonės veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įstatymai (Akcinų bendrovių, Alkoholio kontrolės ir kt.), taip pat apskaita tvarkoma remiantis Tarptautiniais apskaitos standartais	mažina
Organizacijos tikslai ir uždaviniai	Planuojamos investicijos į reklamą bei pardavimų skatinimą taip siekiant populiarinti savo pagrindinius prekinis ženklus. Taip pat bus yra siekiama išplėsti produktų asortimentą taip, kad jis atitiktų Lietuvos vartotojo poreikius ir toliau išlikti socialiai atsakingai ir skirti ypatingą dėmesį atsakingam alkoholinių gėrimų vartojimui skatinti.	mažina