

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

KAROLINA MARTYŠIŪTĖ

**FINANSINIO AUDITO KAINĄ LEMIANČIŲ
VEIKSNIŲ ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė:

doc. dr. Dalia Daujotaitė

VILNIUS, 2015

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

KAROLINA MARTYŠIŪTĖ

FINANSINIO AUDITO KAINĄ LEMIANČIŲ
VEIKSNIŲ ANALIZĖ

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 15435

Konsultantas

2015 04

Vadovė

doc. dr. D. Daujotaitė

2015 04 14

Recenzentas

2015 04

Atliko

FVmis3-02 gr. stud.

K. Martyšiūtė

2015 04 10

VILNIUS, 2015

TURINYS

LENTELĖS	5
PAVEIKSLAI	6
SANTRUMPOS	7
ĮVADAS	8
1. FINANSINIS AUDITAS IR JO RINKA LIETUVOJE.....	10
1.1. Finansinio audito samprata, būtinumas ir reikšmė.....	10
1.2. Finansinio audito rinkos analizė Lietuvoje	13
2. FINANSINIO AUDITO KAINOS NUSTATYMO ANALIZĖ	19
2.1. Finansinio audito kainos nustatymo analizė užsienio šalyse	19
2.2. Audito kainos nustatymo analizė Lietuvoje	25
3. FINANSINIO AUDITO KAINĄ LEMIANČIŲ VEIKSNIŲ TYRIMAS LIETUVOJE	29
3.1. Empirinio tyrimo eiga	29
3.2. Žvalgybinio tyrimo rezultatai.....	32
3.3. Ekspertų vertinimų suderinamumas	38
3.4. Ekspertų giluminio interviu metodas ir jo organizavimas	40
3.4.1. Finansinio audito kainą lemiantys veiksniai, remiantis ekspertų vertinimu.....	41
3.4.2. Ekspertų prieštaravimai žvalgybinio tyrimo rezultatams	42
3.4.3. Auditorių nepriklausomumo problema bei nuolaidų taikymas nustatant kainą	43
3.4.4. Audito kainos nustatymas atsižvelgiant į audituojamo subjekto pelningumą	44
3.4.5. Didesnio miesto – aukštesnės audito kainos.....	45
3.4.6. Kainos nustatymas remiantis auditorių žiniomis, patirtimi ir kompetencija	45
3.4.7. Galimi problemų sprendimo būdai	46
IŠVADOS.....	49
REKOMENDACIJOS.....	51
LITERATŪRA.....	52
ANOTACIJA	56

ANNOTATION	57
SANTRAUKA	58
SUMMARY	59
PRIEDAI	60

LENTELĖS

1 lentelė. Finansinių auditų ir konsultavimo paslaugų pajamų santykis audito įmonėse 2007-2013 m., proc.....	18
2 lentelė. Audituojamo subjekto savybių, kurios veikia audito kainą, suvestinė.....	23
3 lentelė. Audito įmonės savybių, kurios veikia audito kainą, suvestinė.....	24
4 lentelė. Rinkos veiksnių, darančių įtaką audito kainai, suvestinė	25
5 lentelė. Vidutinė finansinio audito kaina Lietuvoje 2007-2013 m., Lt.	27
6 lentelė. Vidutinė audito trukmė Lietuvoje 2007-2013 m., val.	27
7 lentelė. Vidutinis finansinio audito valandos įkainis Lietuvoje 2008-2013m., Lt.	28
8 lentelė. Audituojamos įmonės veiksnių bendra vertė audito kainai	34
9 lentelė. Audito įmonės veiksnių bendra vertė audito kainai	36
10 lentelė. Rinkos veiksnių bendra vertė audito kainai	37
11 lentelė. Bendra informacija apie ekspertus	38
12 lentelė. Ekspertų rangai priskiriami svarbiausiems audito kainos veiksniams	39

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito įmonių, auditorių bei auditorių padėjėjų skaičiaus kitimas Lietuvoje 2002-2013m.	14
2 pav. Finansinių auditų skaičiaus kitimas Lietuvoje 2007-2013m.	16
3 pav. Finansinių auditų pajamų kitimas Lietuvoje 2007-2013m. (mln. Lt)	17
4 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį.....	32
5 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal pareigas.....	33

SANTRUMPOS

AS– audituojamas subjektas;

AĮ – audituojama įmonė;

LAR – Lietuvos auditorių rūmai;

E1, E2, E3, E4, E5 – ekspertai

IVADAS

Šiuolaikiniame verslo pasaulyje auditas yra neatsiejamas skaidrios atskaitomybės ir efektyvios veiklos instrumentas. Nepriklausomo audito dėka yra gaunama objektyvi nuomonė apie įmonės finansinę padėtį ir ataskaitų teisingumą bei įvertinamas išteklių naudojimas efektyvumo, rezultatyvumo, ekonomiškumo požiūriu. Kaip ir kitose rinkos šalyse, Lietuvoje auditas tapo neišvengiamu, - jis yra privalomas valstybės ir savivaldybės įmonėse, viešojo intereso įmonėse, akcinėse bendrovėse ir t.t. (LR finansinės atskaitomybės įstatymas, 2012). Audito atlikimo būtinumą apibrėžia ne tik įstatymas, bet ir būvimas kitų verslo aplinkybių, pavyzdžiui, įmonei bankrutuojant ar dalijantis. Dažnai audito išvadų taip pat reikalauja įmonės savininkai (akcininkai), kad galėtų sužinoti apie savo darbuotojų darbo patikimumą; potencialūs investuotojai bei įmonės darbuotojai, norintys užsitikrinti, kad prisideda prie skaidrios įmonės veiklos.

Temos aktualumas. Kiekvienas racionalus įmonės vadovas nori, kad įmonei užsakytas ir atliekamas nepriklausomas auditas būtų kokybiškas, atitiktų profesinės etikos principus (nepriklausomumo, objektyvumo, konfidencialumo, sąžiningumo ir kt. (LR audito įstatymas, 2013)) bei pateikti audito rezultatai būtų tinkami panaudoti tolimesnei įmonės veiklai, priimti svarbius sprendimus. Nepaisant šių faktorių, kiekvienas įmonės vadovas nori, kad ši paslauga būtų atlikta optimaliomis sąnaudomis, o tai yra neatsiejama nuo audito kainos.

Šiuolaikinėje visuomenėje yra užsilikęs požiūris, kad aukštesnė kaina yra siejama su geresne kokybe, nors tai ne visada teisinga išvada. Visame pasaulyje veikiančios 4 didžiosios audito įmonės (Ernst & Young, Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC) ir KPMG) pasižymi 3-4 kartus aukštesnėmis paslaugų kainomis nei Lietuvos audito įmonių. Taigi, kyla klausimas, kokie veiksniai lemia audito kainos nustatymą Lietuvos rinkoje ne tik Didžiajame ketverte (anksčiau minėtos didžiosios audito įmonės, toliau tekste – Didysis ketvertas), bet ir mažesnėse audito įmonėse. Tai yra svarbus klausimas, kadangi sužinojus kainą veikiančius veiksnius galima spręsti ne tik apie esančią kainų tendenciją Lietuvoje, bet ir susieti juos su audito paslaugų kokybe.

Finansinio audito kainą lemiančius veiksnius yra nagrinėję daug pasaulio autorių. Vieni pirmųjų buvo D.A. Simunic (1980), D.I. Chung ir W.D. Lindsay (1988), J. D. Stice, (1991), J. Morgan bei P. Stocken (1998). Naujausi atliekami tyrimai šia tema yra W. El-Gammal (2012), M. Azizkhani (2012), K. Ittonen ir E. Peni (2012), S. Sundgren ir T. Svanstrom (2013), Y.M. Hassan bei K. Naser (2013), S.M. Amba ir F.K. Al-Hajeri (2013). Visi šie mokslininkai tyrinėjo audito kainą lemiančius veiksnius savo

šalyje. Lietuvos autorių, kurie nagrinėjo šią temą, yra nedaug - J.D. Staliūnienė, S. Stungurienė (2009).

Tyrimo problema. Kokie veiksniai lemia nepriklausomo finansinio audito kainą mažoms ir vidutinėms įmonėms Lietuvoje bei kokia jų problematika, įtaka audito kokybei?

Tyrimo objektas – nepriklausomo finansinio audito kainodara.

Tyrimo tikslas – nustatyti Lietuvoje vyraujančius finansinio audito kainos veiksnius ir išnagrinėti jų problematiką, įtaką audito kokybei.

Tyrimo uždaviniai. Tyrimo tikslui pasiekti yra keliami tokie uždaviniai:

1. Išnagrinėti finansinio audito reikšmę, sampratą bei būtinumą;
2. Išanalizuoti Lietuvos audito rinką, kainas;
3. Ištirti kainą lemiančius veiksnius, remiantis užsienio autoriais;
4. Parengti kainas lemiančių veiksnių analizės metodologiją;
5. Nustatyti veiksnius, kurie nulemia audito kainą Lietuvoje.

Tyrimo metodai.

1. Mokslinės literatūros analizė;
2. Apibendrinimo metodas;
3. Anketavimas;
4. Ekspertų giluminis interviu

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų skyrių. Pirmajame skyriuje nagrinėjama finansinio audito reikšmė, samprata ir būtinumas, aptariama audito rinka Lietuvoje. Antrajame skyriuje analizuojama finansinio audito kainodara tarptautiniame kontekste, apžvelgiama audito kainos nustatymo analizė Lietuvoje. Trečiame skyriuje pagrindžiama audito kainas lemiančių veiksnių analizės tyrimo metodika, atliekamas žvalgybinis tyrimas. Susisteminami tyrimo duomenys vėliau vertinami ekspertų giluminio interviu pagalba, analizuojami galimi problemų sprendimo būdai. Vėliau bus padarytos išvados, pateikiama darbo metu naudota literatūra.

1. FINANSINIS AUDITAS IR JO RINKA LIETUVOJE

1.1. Finansinio audito samprata, būtinumas ir reikšmė

Finansinio audito samprata. J. Mackevičius (2001) auditą apibrėžia kaip nepriklausomą finansinių ataskaitų tyrimą. Visų pirma, finansinio audito metu ataskaitos yra ne tik tikrinamos, bet ir nagrinėjamos. Naudojant ir kitus audito testus, atliekamas sisteminis, nuoseklus finansinių ataskaitų „tyrimas“. Antra, autorius pabrėžia žodį „nepriklausomas“, kadangi tokį tikrinimą visiškai nepriklausomai nuo kieno nors valios ar įtakos atlieka auditoriai. Ir galiausiai „finansinių ataskaitų“ – tyrimo metu tikrinamos įmonės tam tikro laikotarpio finansinės ataskaitos – balansas, pelno ir nuostolio, pinigų srautų ir kitos ataskaitos, nustatoma, ar jos teisingai sudarytos, ar parodo tikrąją įmonės finansinę būklę. Pagal autorių, viso tyrimo rezultatas yra nuomonės apie finansines ataskaitas išreiškimas. Auditorius negali išreikšti nuomonės, jei remiasi tik savo jausmais, emocijomis, išgyvenimais. Jo nuomonės pagrindas privalo būti tik audito metu surinkta informacija.

Anot A. Katkaus (2001), auditas - visada tam tikras procesas, kurio metu gaunami, kaupiami, gvildenami ir vertinami objektyvūs duomenys apie ekonominius veiksmus bei įvykius ir kurio metu nustatoma, ar jie atitinka tam tikrą kriterijų lygmenį, ar jo neatitinka, o rezultatas teikiamas tos informacijos naudotojams (užsakovams).

Remiantis S. Puškoriumi (2004), žodis „auditas“ reiškia reviziją, yra laibai sudėtingas ir priklauso nuo daugelio veiksnių. Autorius pabrėžia, kad bet koku atveju auditas yra tikrinimas, tam tikra kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri objektai.

D. Daujotaitė (2006) finansinio audito apibrėžimą suformulavo kaip objektyvių įrodymų rinkimo, sisteminimo ir įvertinimo procesą. Svarbiausios tokio proceso ypatybės yra įrodymų rinkimas, metodiškumas ir objektyvumas. Įrodymų rinkimas yra vykdomas auditoriaus, kuris siekia patvirtinti arba paneigti įmonės vadovybės pateiktų finansinių ataskaitų duomenų teisingumą. Metodiškumas yra naudojamas siekiant užtikrinti, kad darbas būtų atliekamas kokybiškai, kad būtų remiamasi pakankamu skaičiumi patikimų įrodymų. Ir galiausiai, auditas turi būti objektyvus, t.y. įvertinti objektyviai įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, atskleisti teigiamus ir neigiamus veiksmus, tikrąją padėtį.

Finansinio audito apibrėžimų įvairovę galima sutikti ir nagrinėjant nacionalinius ir tarptautinius

dokumentus, kurie yra svarbūs audito srityje. LR Finansų ministerija nurodo¹, kad finansinių ataskaitų auditą reglamentuoja Audito įstatymas. Auditoriai, atlikdami auditą, iki 2009 m. privalėjo vadovautis nacionaliniais audito standartais, patvirtintais Lietuvos Auditorių rūmų visuotinio susirinkimo, arba tarptautiniais audito standartais. O nuo 2009 m. auditą privaloma atlikti vadovaujantis tik tarptautiniais audito standartais ir Buhalterijų profesionalų etikos kodeksu.

Finansinis auditas pagal LR Audito įstatymą – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančiu finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais. Finansinės atskaitomybės auditas ne tik įvertina ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus, bet taip pat įvertina, ar atskaitomybė yra parengta pagal LR galiojančius teisės aktus bei ar įmonės metiniame pranešime ir veiklos ataskaitoje pateikti duomenys atitinka finansinės atskaitomybės duomenis (Audito įstatymas, 2008).

200-ajame Tarptautiniame audito standarte negalima rasti konkretaus finansinio audito apibrėžimo. Tačiau čia yra apibrėžiamas jo tikslas, kuriuo vadovaujantis galima teigti, kad finansinių ataskaitų auditas – priemonė padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taikant daugelio rūšių bendrosios paskirties tvarką pareiškiami nuomonė, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką.

Limos deklaracijoje, kuri buvo priimta 1977 m., auditas yra apibrėžiamas kaip ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę. Nors šis apibrėžimas ir yra labiau taikomas apibūdinant viešojo sektoriaus auditą, tačiau šį apibrėžimą galima pritaikyti ir privačiam sektoriui.

J. Mackevičius (2001) teigia, kad audito apibrėžimo problema dar nėra išspręsta, kadangi daugelis apibrėžimų yra per sudėtingi, aprėpiantys per daug audito proceso aspektų. Autorius mano, kad audito apibrėžimas turi būti trumpas, aiškus ir visiems suprantamas. D. Daujotaitė (2006) mano, kad vieno nusistovėjusio audito sąvokos apibrėžimo nėra, nes vieni autoriai pateikia išsamesnius, kiti bendresnius

¹Finansinės atskaitomybės auditas. URL: http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.82 [žr.2014.04.10]

apibrėžimus.

Finansinio audito reikšmė ir būtinumas. Anot J. Mackevičiaus (2001), finansinis auditas yra svarbus elementas įmonių veikloje. Visų pirma, auditas yra viena iš patikimų ekonominės informacijos šaltinių: jo informacija yra tiksli, objektyvi, patikima ir turi stiprią įrodomąją galią. Audito pagalba galima atskleisti svarbius vidinius rezervus ir pamatyti, ar įmonė taupiai naudoja turtą, ar laiku vykdo įsipareigojimus, ar griežtai laikosi finansinės drausmės ir pan. Jis turi didelę reikšmę įmonės veiklos planavimui ir prognozavimui, kadangi teikiama informacija gali būti naudinga parengiant ne tik trumpalaikius, bet ir ilgalaikius planus ir prognozes, nustatant tam tikrus dėsningumus ir tendencijas. Ypač svarbi audito reikšmė ekonominių išteklių, kurių nuolat mažėja, racionaliam paskirstymui. Jeigu įmonių finansinės ataskaitos pateikia klaidingą informaciją, tai ekonominiai ištekliai gali būti paskirstyti ne toms veiklos sritims, kurias būtina plėtoti ir kuriose jie gali būti efektyviai panaudoti.

Yra plati audito ataskaitose bei išvadose pateikiamos informacijos vartotojų grupė. Finansinių auditų duomenimis naudojasi įmonių savininkai, kurie nori sužinoti, ar informacija finansinėse ataskaitose yra teisinga, priimti sprendimus susijusius su investicijomis, kreditu, įmonės tikslais, verslo plėtra, ar net įmonės reorganizavimu, likvidavimu. Audito išvadoje teikiama informacija taip pat yra naudinga potencialiems investuotojams, norintiems sužinoti, ar įmonė jiems atneš norimą pelną. Tiekėjams bei vartotojams svarbu gauti informaciją apie įmonės stabilumą, patikimumą, kaip jie gali įvykdyti įsipareigojimus. Anot J. Mackevičiaus (2001), Viena iš svarbiausių finansinio audito funkcijų yra auklėjamoji, ugdant žmonių objektyvumą, sąžiningumą ir pasitikėjimą. Jo paskirtis – patikrinti finansinę atskaitomybę taip, kad ja pasitikėtų visi anksčiau minėti finansinės informacijos vartotojai. Jeigu finansinė atskaitomybė, pateikiama informacijos vartotojams – neauditauta, tai jiems visada gali kilti abejonių dėl kai kurių duomenų patikimumo. Neaudituose finansinėse ataskaitose visada yra didesnė tikimybė sąmoningų arba nesąmoningų klaidų ar netikslumų.

Tarptautiniai audito standartai nenurodo, kokiose įmonėse būtina atlikti auditą, jie orientuoti į tai, kad valstybės savo nacionaliniu lygiu nuspręstų audito privalomumą tam tikroms įmonėms. Pagal galiojančius teisės aktus, metinės finansinės atskaitomybės auditas nėra privalomas visoms įmonėms. Jis yra privalomas bankuose (LR bankų įstatymo 62 str. 1 d.) ir kitose finansų įstaigose (LR finansų įstaigų įstatymo 44 str. 1 d.), draudimo įmonėse (LR draudimo įstatymo 43 str. 4 d.), valstybės ir savivaldybės įmonėse (LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 191 str. 1 d.), akcinėse bendrovėse (LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 191 str. 1 d.) bei (uždarosiose) akcinėse bendrovėse, kurios akcininkas yra valstybė ir (ar) savivaldybė (LR akcinių bendrovių įstatymo 58 str. 2 d.). Finansinis auditas taip yra privalomas ir uždarosioms akcinėms bendrovėms, komandinėms bei tikrosioms ūkinėms bendrijoms,

kurių visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršija bent du nustatytus dydžius (LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 191 str. 2 d.):

- 1) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 12 mln. litų;
- 2) balanse nurodyto turto vertė – 6 mln. litų;
- 3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50.

Konsoliduotą finansinę atskaitomybę sudarančiose įmonėse turi būti atliktas konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas (LR įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymo 10 str.).

Auditas gali būti atliekamas ir kitose įmonėse, jei yra vidinis poreikis. J. Mackevičius (2001) pabrėžia, kad audito būtinumą įmonei apsprendžia tokie siekiai kaip:

- patikrinti finansinę atskaitomybę, ar ji teisingai parengta;
- įsitikinti įmonės finansinės būklės tikrumu ir jos veiklos patikimumu;
- geriau sutvarkyti apskaitą, vidaus kontrolę, patobulinti valdymo sistemą;

Audito būtinumas taip pat padidėja, jei kyla ginčai tarp įmonių ar konkrečių asmenų, vykdam operacijas, susijusias su turto padalijimu ir naudojimu, norint užtikrinti dirbančių žmonių tarpusavio pasitikėjimą, įmonei bankrutuojant, jungiantis arba dalijantis.

Apibendrinant, dauguma autorių ir šaltinių auditą apibūdina kaip finansinių ataskaitų tikrinimą ir tyrimą, kurio rezultatas yra auditoriaus išvada, nusakanti, ar įmonės finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo finansinę būklę. Auditas turi didelę reikšmę įmonių veikloje, kadangi suteikia tikslią, objektyvią informaciją, kurios dėka galima priimti svarbius sprendimus susijusius su rezervų padalijimu, trumpalaikiais, ilgalaikiais tikslais ir pan. Finansinio audito pagalba taip pat yra skatinama skaidresnė įmonių veikla. LR įstatymai nurodo, kokioms įmonėms finansinis auditas yra privalomas, tačiau anot J. Mackevičiaus (2001), jo būtinumas įmonėse atsiranda, kai įmonė bankrutuoja, reorganizuojasi ir pan.

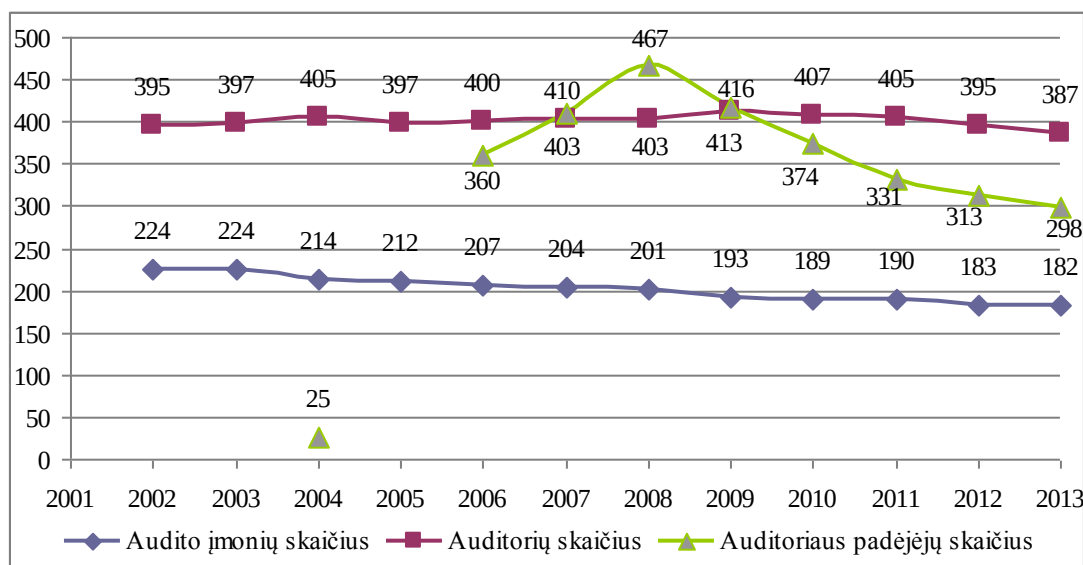
1.2. Finansinio audito rinkos analizė Lietuvoje

Audito rinką Lietuvoje galima apibūdinti kaip audito įmonių, auditorių, padėjėjų bei jų atliekamų auditų visumą. Turint pakankamą informaciją apie šiuos objektus ir jų atliekamą veiklą, galima pastebėti tam tikras tendencijas, pokyčius rinkoje bei nustatyti jų priežastis.

Audito įmonės, auditoriai ir jų padėjėjai. Audito įmonė – į audito įmonių sąrašą įrašyta įmonė (LR Audito įstatymas, 2008). Audito įmonės gali pradėti audito veiklą tik po to, kai Lietuvos auditorių

rūmų (toliau – LAR) sprendimu, yra įrašomos į audito įmonių sąrašą.

Nuo 2002 m. iki dabar, Lietuvoje audito įmonių skaičius mažėja (1 pav.). Pagal Lietuvos auditorių rūmų duomenis, Lietuvos rinkoje 2002 m. gruodžio 31d. buvo užregistruotos 224 audito įmonės, o tuo tarpu 2013 m. jų skaičius sumažėjo iki 182. Audito įmonių išsiskirstymas pagal miestus kiekvienais metais išlieka panašus – apie 57 proc. audito įmonių yra įsikūrusios Vilniuje, 20 proc. Kaune bei 9 proc. Klaipėdoje. Pagal naujausius LAR 2013 m. gruodžio 31d. duomenis, Vilniuje šiuo metu yra 104 audito įmonės, Kaune – 36, Klaipėdoje – 16. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatyme numatytais labai mažų, mažų ir vidutinių įmonių apibrėžimais, Lietuvoje 2013 metais veikė 97 proc. labai mažų ir mažų audito įmonių, todėl net 58 proc. audito įmonių dirbo tik po vieną auditorių (LAR audito rinkos apžvalga, 2013). 90 proc. visų audito įmonių buvo uždarnosios akcinės bendrovės.



Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

1 pav. Audito įmonių, auditorių bei auditorių padėjėjų skaičiaus kitimas Lietuvoje 2002-2013m.

Auditorius – fizinis asmuo, turintis įstatymo nustatyta tvarka suteiktą atestuoto auditoriaus vardą (LR audito įstatymas, 2008). Lietuvoje, pagal galiojantį Audito įstatymą, 8 straipsnį, asmeniui auditoriaus vardas yra suteikiamas, jeigu jis:

- 1) turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą;
- 2) yra nepriekaištingos reputacijos;

3) dirbo audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus ir, jei prašymo suteikti auditoriaus vardą pateikimo metu asmuo audito įmonėje nebedirba, darbas audito įmonėje auditoriaus padėjėju buvo baigtas ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki prašymo pateikimo dienos;

4) išlaikė kvalifikacinius auditoriaus egzaminus per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį nuo pirmo kvalifikacinio egzamino išlaikymo dienos.

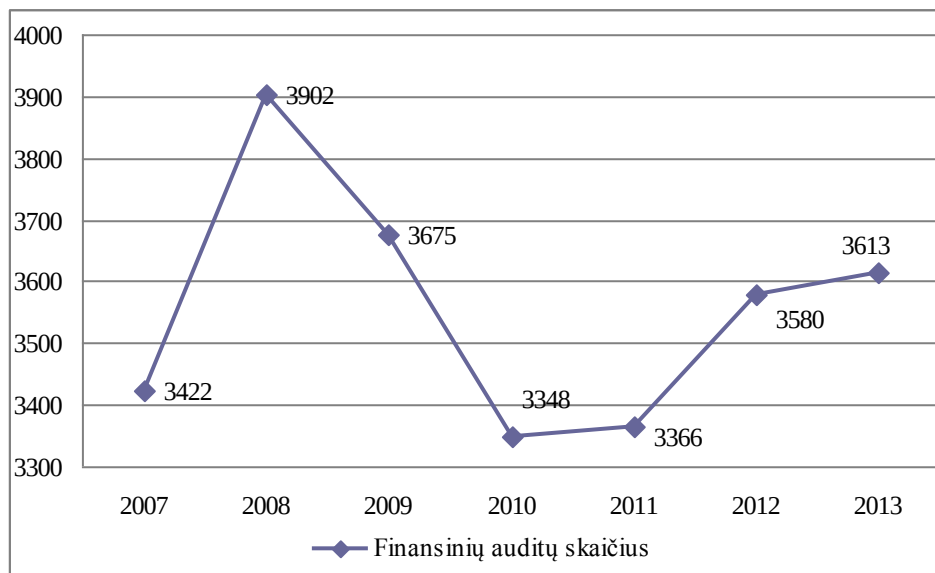
Lietuvos audito rinkoje auditorių skaičius 2002 – 2013 m. nežymiai mažėjo. Viena iš pagrindinių priežasčių, kodėl šis skaičius pastoviai mažėjo yra auditorių prašymas panaikinti jų pažymėjimo galiojimą. Tai įvyksta todėl, kad auditoriai tvirtina nebevykdantys audito veiklos, o profesinės kvalifikacijos kėlimas bei LAR nario mokesčio mokėjimas jiems yra per sunki finansinė našta. Naujausiais LAR duomenimis, auditorių skaičius siekia 387 (1 pav.) iš kurių 73 proc. buvo moterys ir 27 proc. – vyrai. 2013 m. vidutinis auditorių amžius buvo 46 metai, 52,8 proc. auditorių buvo 46–60 metų amžiaus.

Auditoriaus padėjėjas – fizinis asmuo, siekiantis auditoriaus vardo ir įrašytas į auditoriaus padėjėjų sąrašą (LR Audito įstatymas, 2008). Auditoriaus padėjėjas dirba (t. y. atlieka auditoriaus praktiką) audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje vadovaujant auditoriui ir (arba) valstybės narės auditoriui, kuris turi ne mažesnę kaip 3 metų auditoriaus darbo stažą, raštu sutinka vadovauti auditoriaus padėjėjo darbui ir neturi galiojančių drausminių nuobaudų iki jo paskyrimo vadovauti auditoriaus padėjėjo darbui (LR Audito įstatymas, 10 str., 1d., 2008).

Auditoriaus padėjėjų skaičius yra labiau kintantis nei pačių auditorių. 2013 m. gruodžio 31d. duomenimis, į LAR auditorių padėjėjų sąrašą buvo įtraukti 298 asmenų (1 pav.). Palyginus su 2008m. auditorių padėjėjų skaičius sumažėjo 33 proc. (nuo 447 iki 298). Taip įvyko todėl, kad kiekvienais metais vis daugiau auditoriaus padėjėjų išlaiko kvalifikacinius egzaminus ir buvo įrašyti į auditorių sąrašą. 2013m. 70proc. auditoriaus padėjėjų buvo moterys, kurių vidutinis amžius 31 m. (LAR audito rinkos apžvalga 2013 m.).

Finansiniai auditai. Audito įmonių, auditorių bei jų padėjėjų pagrindinė veikla yra finansiniai auditai. Ši veikla atneša ne tik daug pajamų, bet taip pat ir užima nemažai laiko. Nuo 2007 iki 2008m. finansinių auditų skaičius Lietuvoje išaugo 14 proc. (2 pav.) Šį skaičiaus išaugimą lėmė uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms privalomas auditas, atliktų metinių auditų skaičiaus padidėjimas (23 proc.). Nuo 2008m. iki 2010m. auditų skaičius ėmė sparčiai mažėti. Šalies ekonominė situacija ir prastesni įmonių veiklos rodikliai nulėmė mažesnę audito paslaugų paklausą, kadangi didelis skaičius UAB įmonių nebeviršijo anksčiau minėtų LR nustatytų rodiklių, kuomet auditas tampa privalomas. To pasakoje nuo 2008 m. iki 2009 m. auditų skaičius sumažėjo 6 proc., o nuo 2009m. iki 2010 m. – dar 9 proc. Nuo

2010m. situacija stabilizavosi ir finansinių auditų skaičius po truputį pradėjo augti. Naujausiais LAR Lietuvos audito rinkos apžvalgos duomenimis, 2013 m. buvo atlikti 3613 finansiniai auditai. Kaip ir kiekvienais metais, taip pat ir 2013 m. daugiausia auditų buvo atlikta uždarosiose akcinėse bendrovėse.



Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

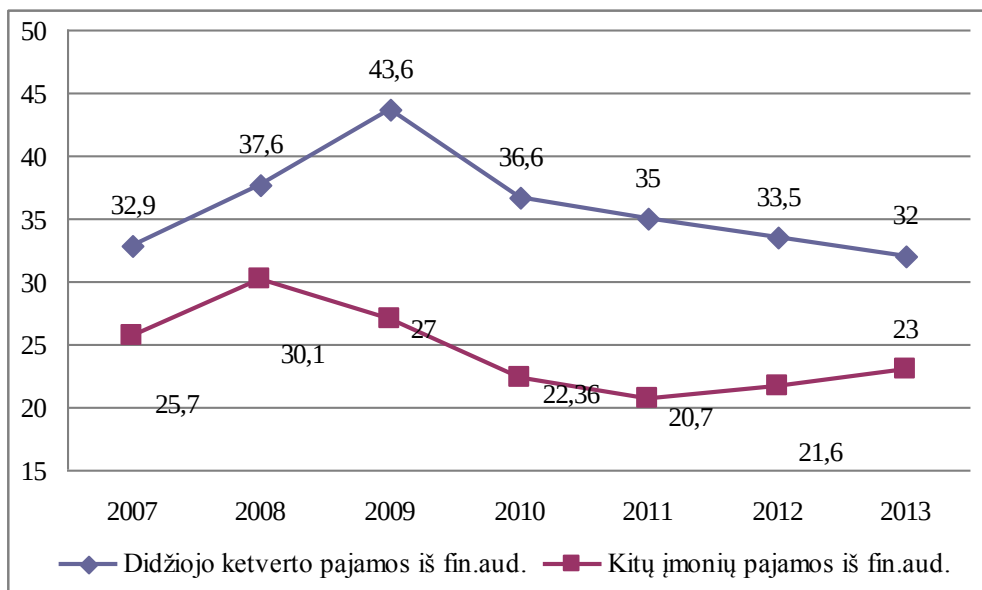
2 pav. Finansinių auditų skaičiaus kitimas Lietuvoje 2007-2013m.

Akivaizdus skirtumas yra pastebimas tarp atliekamų finansinių auditų skaičiaus Didžiajame ketverte bei kitų audito įmonių Lietuvoje. Didžiojo ketverto atliekamų auditų skaičius yra beveik tris kartus didesnis (LAR audito rinkos apžvalga 2013m.), tačiau yra pastebima tendencija, kad šis santykis po truputį mažėja. Tai reiškia didėjančią kitų Lietuvos audito įmonių konkurencingumą.

Finansinių auditų pajamos. Lietuvoje, kaip ir daugelyje užsienio šalių, audito įmonė iš vienos audituojamos įmonės negali gauti tokių pajamų, kad jos darytų įtaką audito įmonės nepriklausomumui. Anksčiau papildomai be šios nuostatos LR audito įstatymas nurodė, kad per vienerius metus už audito paslaugas iš vienos audituojamos įmonės negali viršyti 20 proc. visų audito įmonės metinių pajamų sumos du metus iš eilės (LR Audito įstatymas, 1999). Tačiau šiuo metu galiojančiame audito įstatyme ši nuostata yra panaikinta.

Pagal LAR atliekamas audito rinkos apžvalgas 2007 – 2013m., Didžiojo ketverto auditų pajamos visais metais taip pat išlieka ženkliai didesnės nei kitų įmonių Lietuvoje (3 pav.). Įdomus pastebėjimas yra tai, kad kitos įmonės buvo paveiktos ekonominės krizės greičiau nei Didysis ketvertas, kadangi jų pajamos

pradėjo mažėti iš karto nuo 2008 m., o tuo tarpu Didysis ketvertas tais pačiais metais jas padidino. Nuo 2009 m. Didžiojo ketveto pajamos taip pat buvo paveiktos ekonominių sunkumų ir pradėjo mažėti.



Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

3 pav. Finansinių auditų pajamų kitimas Lietuvoje 2007-2013m. (mln. Lt)

Pagal LAR audito rinkos apžvalgas dar 2011m. audito įmonių, kuriose dirba 1 arba 2 auditoriai, pajamos iš atliekamų metinių auditų skaičių sumažėjo labiausiai iš visų įmonių, t.y. 8 proc. Tai galima paaiškinti metinių auditų skaičiaus bei valandinio įkainio mažėjimu. Tačiau jau 2012m. yra pastebimi teigiami pokyčiai įmonėse, kuriose dirba 1 auditorius, nes jų pajamos didėjo labiausiai – 23 proc. To paties teigiamo pasikeitimo nebuvo pastebėta įmonėse, kuriose dirba 2 auditoriai. Šioms įmonėms yra sunkiau atsigauti po ekonominės krizės ir prisitaikyti rinkoje, todėl per 2012m. tokių įmonių pajamos krito dar labiau palyginus su praėjusiais metais (2011 m.) – 19proc.

Įdomi tendencija vyrauja ir finansinių auditų daromoje įtakoje į audito įmonių finansinę sėkmę. Nors 2007m. finansinių auditų pajamos buvo nenuginčijamai svarbiausias indėlis į audito įmonių sėkmę, tačiau jau nuo 2011 m. situacija pasikeitė ir konsultavimo paslaugos užėmė didesnę dalį pajamų (lentelė 1). Naujausiais 2013 m. gruodžio 31d. duomenimis, finansinių auditų pajamų dalis audito įmonėse siekia 32 proc. , kai tuo tarpu konsultavimo paslaugos užėmė 37 proc. Yra manoma, kad finansinių auditų pajamų rodiklis kiekvienais metais vis mažės. Taip atsitinka todėl, kad audito įmonės plečia savo teikiamų paslaugų spektrą ir siūlo vis daugiau naujovių.

1 lentelė. Finansinių auditų ir konsultavimo paslaugų pajamų santykis audito įmonėse 2007-2013 m., proc.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Finansinių auditų dalis pajamose, %	36,8	33,4	38,6	36,9	32	32	32
Konsultavimo paslaugų dalis pajamose, %	28,1	34,3	33	31,6	36	37	37

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

Apibendrinus galima teigti, kad audito rinka Lietuvoje iki ekonominės krizės buvo stabili ir pasižymėjo aukštais joje veikiančių asmenų bei jų atliekamų auditų rodikliais. Nuo 2008m. iki 2010m. rinkoje įvyko nuosmukis, kuris pasižymėjo sumažėjusiomis auditorių veiklos apimtimis bei pajamomis. Tačiau jau nuo 2011m., pradedant atsigauti Lietuvos ekonomikai, galima pastebėti teigiamus pokyčius, kurie veda Lietuvos audito rinką prieškrizinės padėties link.

2. FINANSINIO AUDITO KAINOS NUSTATYMO ANALIZĖ

2.1. Finansinio audito kainos nustatymo analizė užsienio šalyse

Mokslininkas W. El-Gammal (2012) audito kainą apibrėžia kaip atlyginimo sumą, kuriuos numato auditorius (ar audito įmonė) už atliekamą auditą. Ji yra nurodoma sutartyje tarp auditoriaus (audito įmonės) ir užsakovo dar prieš prasidedant audito procesui.

Audito kainą lemiančių veiksnių problematika yra gana nauja ir dėl savo aktualumo plačiai nagrinėjama įvairių šalių mokslininkų. D. Matthews ir M. J. Peel (2003) nagrinėjo 1900 m. audito paslaugų kainas lemiančius veiksniai. Buvo padarytos tokios išvados, kad daugiau nei prieš 100 m., kainų visiškai neveikė audituojamo subjekto dydis, tačiau labai didelę įtaką turėjo audituojamos įmonės veikimo pramonės sektorius. Buvo nustatyta, kad būtent gamybos įmonės mokėjo didesnes sumas už auditą. Taip pat jie padarė išvadą, kad 1900 m. audito kainos priklausė nuo įmonės pelningumo, t.y. kuo daugiau įmonė gaudavo pelno, tuo didesnę kainą už auditą ji mokėjo, nors apie gaunamą aukštesnę audito kokybę nebuvo jokių žinių. Toks pat likimas laukė ir naujų audito įmonės klientų. Jie taip pat, pasak mokslininkų, gaudavo didesnes sąskaitas už audito atlikimą.

Dabartiniame audito rinkos pasaulyje viskas pasikeitė. Vienas pirmųjų mokslininkų, kuris tyrė audito kainas lemiančius veiksniai yra D.A. Simunic (1980). Jo tyrimo metu buvo nustatyta, kad visgi vienas iš svarbiausių audito kainą veikiančių veiksnių yra audituojamo subjekto dydis. Audituojamo subjekto dydis buvo matuojamas metų pabaigoje esančio turto suma (tokiu apibrėžimo pagrindu sąvoka bus naudojama ir toliau). Antrasis veiksnys, kuris buvo nustatytas – audituojamo subjekto operacijų sudėtingumas. Operacijų sudėtingumas yra suvokiamas dvejais aspektais. Pirmia, kuo įmonės valdymas yra labiau decentralizuotas, tuo operacijų valdymas yra sudėtingesnis ir antra, kuo daugiau turto yra užsienio valstybėse, tuo painiau atlikti reikiamas operacijas su juo. Dar vienas faktorius, į kurį mokslininkas atkreipė dėmesį labiau, tai tam tikra turto dalis – debitorų (skolininkų) sąskaitų skaičius. Ketvirtasis veiksnys, kuris svarbus audito kainoms – ar audituojamas subjektas uždirbo pelną ar nuostolį. Buvo išsiaiškinta, kad pelno dydis neturi įtakos audito kainai, bet jei yra patiriamas nuostolis, įmonės spaudimu išsireikalauja mažesnių kainų. Įdomus aspektas, kuris priešingas 1900 m. rinkai – nebuvo nustatytas joks ryšys tarp kainos ir lojalumo audito įmonei, t.y. audito įmonės neskiria nuolaidų audituojamiems subjektams, jei jie yra klientai ne pirmą kartą. Galima manyti, kad taip yra siekiama išlaikyti auditorių nepriklausomumą.

Mokslininkai D.I. Chung ir W.D. Lindsay (1988), patvirtino D.A. Simunic (1980) tyrimą apie

audito kainų nustatymą ir priėjo prie išvados, kad pagrindiniai audito kainą lemiantys veiksniai yra audituojamo subjekto dydis, jam priklausančių dukterinių įmonių skaičius bei įmonės turto dydis esantis užsienio valstybėse. Skirtumas buvo tas, kad paskutinis veiksnys neveikia kainų skirtų mažoms audituojamoms įmonėms už atliktą auditą. Antra vertus, mažų įmonių audito kainoms įtaką daro kita turimo turto forma - debitorų (skolininkų) sąskaitų skaičius, kai tuo tarpu didelėms įmonėms tai nesuteikia jokios reikšmės.

Pratęsdamas D.A. Simunic tyrimo idėją, J. D. Stice, (1991) nustatė, kad prie tų veiksnių, kuriuos nustatė D.A. Simunic, prisideda dar vienas svarbus rodiklis – audito rizika. Šis mokslininkas nurodė, kad yra būtina įvertinti audito riziką ir nustatyti jos įtaką audito kainai.

Dar viena mokslininkų grupė (J.Morgan, P. Stocken, 1998), kuri nagrinėjo riziką, tik šiuo atveju nebe audito riziką, o audituojamo subjekto verslo riziką, nustatė, kad kuo verslas yra rizikingesnis tuo audito kaina yra didesnė ir atvirkščiai. Ši rizika buvo matuojama esamu įsipareigojimų kiekiu. Taigi, galima daryti išvadą, kad audituojamo subjekto verslo rizika yra taip pat vienas iš kainą lemiančių veiksnių.

V. Beattie ir kiti mokslininkai (2001) nustatė, kad audituojamo subjekto dydis visgi yra pagrindinis veiksnys nustatant audito kainą, taip pat kaip ir audituojamo subjekto organizacinis sudėtingumas. Šį kartą organizacinio sudėtingumo terminas apima jau kelias dimensijas. Visų pirma, tai dukterinių įmonių skaičius, o antra tai – išleistų akcijų skaičius. Kitas naujai nustatytas įtaką kainai darantis veiksnys – audito įmonės vieta. Buvo atrasta, kad dideliuose miestuose esančios audito įmonės ima didesnius atlygius už audito atlikimą.

L. Niemi (2004) teigia, kad yra nenuginčijamas ryšys tarp kainos ir audituojančios įmonės dydžio. Bet kaip svarbesnį rodiklį išskiria audito įmonės reputaciją, kurią įmonė įtvirtino rinkoje. Taip pat autorius pabrėžė svarbą tokių veiksnių kaip auditoriaus išsilavinimas, patirtis.

Mokslininkas W. El-Gammal (2012), apibendrinęs atliktus šios tematikos tyrimus, išskyrė dvi veiksnių grupes, kurie veikia nustatant audito kainą: tai audituojamas subjektas ir audito įmonė. Pirmąją išskirtą grupę galima pavadinti kliento savybėmis, t.y. audituojamo subjekto dydis, sudėtingumas, rizika ir jo pelningumas. Antroji grupė – audito įmonės bruožai, kurie yra: audito įmonės dydis, personalo, reikalingo auditui atlikti, kiekis, patirtis, reputacija, auditui skirtas laikas, audituojamo subjekto veikimo srityje turima kompetencija. Taip pat autorius išskiria ir dar svarbų aspektą, nustatant kainą, tai – rinkos konkurencija (audito įmonių, kurios yra panašaus dydžio, pelningumo), Didžiojo ketverto veiksmas ir įtaka audito rinkai.

M. Azizkhani ir kiti mokslininkai (2012), kurie atliko kainų konkurencingumo tyrimą

koncentruojantis į smulkesnes audito įmones, nustatė, kad audituojamo subjekto dydis bei darbo krūvis daro didžiausią įtaką audito kainai. Taip pat vienas iš svarbesnių rodiklių jiems pasirodė rinkoje esančių audito įmonių skaičius, kadangi esant didesniai skaičiui yra didesnė konkurencija. Taip pat šie mokslininkai atskleidė, kad jeigu audito įmonei audituojamas subjektas yra naujas klientas, tuomet jam skirta audito kaina bus didesnė ir atvirkščiai. Buvo išsiaiškinta, kad ataskaitiniais metais nuostolį patiriančios įmonės gauna mažesnius kainos pasiūlymus. Iš to galima daryti išvadą, kad nustatant audito kainą yra svarbus įmonės pelningumas.

K. Ittonen ir E. Peni (2012) susidarė įdomesnę požiūrį į audito kainą lemiančius veiksnius. Jų nuomone, kainai turi įtakos ir tai, ar auditorius yra vyras ar moteris. Pagal tyrimą buvo nustatyta, kad moterų atliekamas auditas yra brangesnis nei vyrų. Taip yra todėl, kad moterys yra linkusios įvertinti audito riziką aukštesniu rodikliu, nei vyrai, taip nulemiant didesnę kainą. Taip pat moterys daugiau laiko praleidžia planuojant auditą bei jį atliekant, todėl didėja sąnaudos. Ir galiausiai, yra manoma, kad moterys yra kruopštesnės ir atsakingesnės, todėl psichologiškai pagrindžiant, klientai yra pasiryžę mokėti didesnę sumą. Tačiau mokslininkai S.Abed, J. Al-badainah (2013) taip pat ieškoję ryšių tarp auditoriaus lyties ir kainos, paprieštaravo K. Ittonen ir E. Peni nustatydami, kad tokio ryšio nėra ir audito kaina nepriklauso nuo to, ar auditorius yra moteris ar vyras.

S. Sundgren ir T. Svanstrom (2013), išnagrinėję audito kainą, priėjo išvadą, kad labai svarbus poveikis kainai yra daromas ne tik dėl audituojamo subjekto dydžio, bet ir audituojančios įmonės dydžio. Pagal jų atliktą tyrimą, kuo didesnė audito įmonė, tuo didesnę mokestį ji yra linkusi imti ir atvirkščiai. Taip yra todėl, kad yra susidaręs visuomenės įvaizdis, kad kuo didesnė įmonė, tuo ji labiau siejama su prestižu ir patikimumu.

Y.M. Hassan, K. Naser (2013) taip pat išskyrė darančius įtaką veiksnius kainai. Buvo nurodytos tokios savybės (audituojamo subjekto):

- įmonės dydis (skaičiuojamas pagal turimo turto sumą);
- pelningumas (matuojamas pagal grynojo pelno dydį ir jo dalį pardavimuose);
- rizika (pagal įsipareigojimų dydį);
- sudėtingumas (dukterinių įmonių skaičius);
- pramonės šaka, kurioje veikia subjektas.

Be šių savybių mokslininkai taip pat nurodė ir dar vieną anksčiau nemintą audito kainą lemiančią savybę, kuri nėra susijusi su audituojamu subjektu, bet yra siejama su audito įmonės darbu, tai - auditoriaus ataskaitos vėlavimo laikas. Auditoriaus ataskaitos vėlavimo laikas buvo apibrėžiamas periodu tarp audituojamo subjekto finansinių metų pabaigos ir išvados pateikimo datos. Kuo šis laiko tarpas ilgesnis,

tuo jis parodo, kad auditą yra sunkiau atlikti ir kad audituojama įmonė gali turėti finansinių sunkumų, dėl ko didėja ir audito kaina.

S. M. Amba, F. K. Al-Hajeri (2013) nustatė, kad vienas iš pagrindinių audito kainą lemiančių veiksnių, tai – audituojamos įmonės atliktų operacijų skaičius. Taip pat jie išskyrė, kad yra labai svarbu, kokias informacines technologijas įmonė naudoja ir koks yra jos veiklos rašytinis reglamentavimas (taip siejant šiuos aspektus su audito rizika). Jie patvirtino anksčiau nustatytus veiksnius - dukterinių įmonių skaičius bei debitorių sąskaitų skaičius.

Lietuvoje audito kainą lemiančių veiksnių tyrimų yra labai mažai. Daujotaitė D. (2006) teigia, kad audito įmonė turi nustatyti tokias kainas, kad galėtų pritraukti klientų ir sugebėtų išlaikyti savo kvalifikuotus darbuotojus. Todėl kaina yra apskaičiuojama surinkus reikiamus duomenis apie kliento veiklą ir sudarius audituojamos įmonės audito darbų atlikimo programą. Paprastai apskaičiuojant darbų kainą yra remiamasi tokiais rodikliais: specialistų skaičius, būtinas standartinėms audito procedūroms atlikti, darbo laikas, reikalingas auditui, darbo valandos įkainiai, priklausantys nuo specialisto kvalifikacijos, pridėtinės išlaidos (kompiuteriai, programinė įranga, ryšių kanceliarinės, kitos administracinės išlaidos), kurios sudaro iki 5 proc. numatytos kainos.

Pagal J. D. Staliūnienę, S. Stungurienę (2009) visos audito įmonės siekia tokios padėties:

- Kad būtų minimalios darbų sąnaudos;
- Optimali auditorių darbų trukmė;
- Kad būtų pasiekta aukšta darbo kokybė;
- Minimali rizika;
- Optimalus personalo skaičius;
- Maksimalus pelnas.

Visos šios sąlygos privalo būti pritaikytos darbų apimčiai, atsižvelgiant į ribojančius veiksnius, kurie mokslininkų yra išskiriami tokie: esama rinkos kaina, konkurencija, reikalaujama darbų kokybė, nepriklausomumas, vidiniai audito įmonės ištekliai. Todėl audito kainą firmos supranta kaip kintamą veiksnį, o jos lygį nustato labai atsargiai.

Taip pat audito kainai darančius įtaką veiksnius, kurie ją ne tik nulemia, bet taip pat ir riboja, galima išskirti į dvi grupes – vidinius ir išorinius. Vidiniams priskiriami veiksniai – darbų kokybė, audito sudėtingumas, rizikos lygis, trukmė, personalo kvalifikacija ir reikalingas darbuotojų skaičius, pageidaujamas pelnas už atliktą auditą. Išoriniai veiksniai tai – paklausa, konkurencija (J.D. Staliūnienė, N. Vilčinskė, 2006)

Kaip galime matyti, visi Lietuvos ir užsienio autoriai išskiria skirtingus veiksnius, kurie nulemia

audito kainos formavimąsi. Todėl norint pamatyti tam tikrą tendenciją ir jų populiarumą, buvo atliktas informacijos apibendrinimas, kurio dėka galima išskirti pagrindines darančias įtaką savybes. Tam, kad informacija būtų susisteminta, visi veiksniai buvo sugrupuoti į tris grupes pagal mokslininko El-Gammal W. sistemą: audituojamo subjekto (lentelė 2), audito įmonės (lentelė 3) ir rinkos (lentelė 4).

2 lentelė. Audituojamo subjekto savybių, kurios veikia audito kainą, suvestinė

	Mathews, Peel	Simunic	Chung , Lindsay	Stice	Morgan, Stocken	Beattie	Niemi	El-Gammal	Azizkhani .	Ittonen, Peni	Sundgren, Svanstrom	Hassan, Naser	Amba, Al-Hajeri	Stungurienė	Daujotaitė	Staliūnienė, Vilčinskė	VISO
AS dydis		+	+			+		+	+		+	+					7
AS sudėtingumas (decentralizuotas valdymas)		+						+									2
AS turto dydis užsienyje		+	+														2
Debitorių sąskaitų skaičius		+	+										+				3
AS pelningumas	+	+							+			+					4
AS dukterinių įmonių skaičius			+			+						+					3
AS verslo rizika (įsipareigojimų dydis)					+			+				+					3
AS vykdomų operacijų kiekis									+				+				2
AS pramonės sektorius	+											+					2
Lojalumas audito įmonei	+																1
Akcijų skaičius						+											1
Naudojamos IT													+				1
Reglamentavimas													+				1

Šaltinis: parengta autorės

Čia: + - savybė, nustatyta mokslininko kaip veikianti audito kainą.

Iš 2 lentelės matome, kad dažniausiai autorių nustatytos savybės, kurias galima išskirti kaip pagrindines savybes, yra: audituojamo subjekto dydis, pelningumas, dukterinių įmonių skaičius, debitorių sąskaitų skaičius bei verslo rizika, kuri buvo matuojama audituojamo subjekto įsipareigojimų dydžiu. Rečiau išskiriamos audito kainą lemiančios savybės buvo įmonės naudojamos informacinės technologijos, akcijų skaičius, rašytinis reglamentavimas bei lojalumas audito įmonei.

3 lentelė. Audito įmonės savybių, kurios veikia audito kainą, suvestinė

	Matthews, Peel	Simunic	Chung, Lindsay	Stice	Morgan, Stocken	Beattie	Niemi	El-Gammal	Azizkhani .	Ittonen, Peni	Sundgren, Svanstrom	Hassan, Naser	Amba, Al-Hajeri	Staliūnienė, Stungurienė	Daujotaitė	Staliūnienė, Vilčinskė	VISO
Audito rizika				+										+		+	3
AĮ dydis							+	+			+						3
AĮ patirtis							+	+									2
AĮ reputacija							+										1
Personalo kiekis								+						+	+	+	4
Auditoriaus nepriklausomybė														+			1
AĮ skirtas laikas auditui								+						+	+	+	4
Personalo kvalifikacija							+								+	+	3
Kt. sąnaudos															+	+	2
Siekiamas pelnas																+	1
AĮ vieta						+											1
Auditoriaus lytis										+							1
Ataskaitos vėlavimo laikas												+					1

Šaltinis: parengta autorės

Čia: + - savybė, nustatyta mokslininko kaip veikianti audito kainą.

Iš 3 lentelės galime daryti išvadą, kad žvelgiant į audito įmonės veiksnus, nustatant kainą klientui yra naudojami tokie pagrindiniai rodikliai: reikiamo personalo kiekis auditui atlikti bei suplanuotas laikas. Taip pat yra labai svarbu atsižvelgti į auditoriaus nustatytą audito riziką, audito įmonės dydį. Iš retai naudojamų veiksnių būtų galima išskirti: audito įmonės reputaciją, siekiamą pelną, vietą, auditoriaus lytį, ataskaitos vėlavimo laiką bei kitas sąnaudas.

4 lentelė. Rinkos veiksnių, darančių įtaką audito kainai, suvestinė

	Matthews, Peel	Simunic	Chung , Lindsay	Stice	Morgan, Stocken	Beattie	Niemi	El-Gammal	Azizkhani .	Ittonen, Peni	Sundgren, Svanstrom	Hassan, Naser	Amba, Al-Hajeri	Stungurienė	Daujotaitė	Staliūnienė, Vilčinskė	VISO
Rinkoje esančių panašių AĮ kiekis								+	+					+		+	4
Didžiojo ketverto veiksmai ir įtaka								+						+		+	3
Esama rinkos kaina														+			1
Paklausa																+	1

Šaltinis: parengta autorės

Čia: + - savybė, nustatyta mokslininko kaip veikianti audito kainą.

4 lentelė mums parodė, kad svarbiausias rodiklis nustatant kainą, kurį nulemia rinka yra konkurencija. Konkurencija ne tik su Didžiojo ketverto įmonėmis, bet ir panašaus dydžio, pelningumo audito įmonėmis, kurios yra rinkoje. Verta paminėti, kad sudarant lentelę, vartojant žodį „konkurencija“ autoriui nesukonkretinus, su kokio tipo įmonėmis yra konkuruojama, buvo daroma prielaida, jog konkurencija ne tik su panašiomis įmonėmis, bet ir su Didžiojo ketverto. Taip pat susisteminus veiksnus iš 4 lentelės galime matyti, kad mažiau naudojamos savybės nustatant kainą buvo esama rinkos kaina bei paklausa.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad yra daug skirtingų kainas lemiančių veiksnių, kuriuos nurodo užsienio mokslininkai. Apie jų teisingumą ar ne, spręsti negalima, nes visi iš jų turi tam tikrą įtaką audito kainai, nors ir minimalią. Ši šaltinių analizė parodo kainos nustatymo tendenciją užsienio šalyse, tačiau norint sužinoti konkrečią Lietuvos situaciją, reikia atlikti empirinį tyrimą.

2.2. Audito kainos nustatymo analizė Lietuvoje

J. Mackevičius (2001) teigia, kad audito paslaugų kainos yra viešai neskelbiamos, nes tai komercinė paslaptis ir auditoriaus bei kliento susitarimo reikalas. 1993m. Nepriklausomų auditorių tarnyba ir Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija nustatė auditoriams rekomendacinio pobūdžio normas/tarifus už tam tikrą audito paslaugų suteikimą. Buvo rekomenduojama, sudaryti su klientu 1-20 tūkst. Litų vertės sutartį priklausomai nuo darbų apimtys. Tokie nustatyti tarifai padėjo Lietuvos įmonių vadovams ir naujiems nepatyrusiems auditoriams geriau orientuotis audito rinkoje. Kita vertus, rinkos

ekonomikos sąlygomis niekas – nei auditorių asociacijos, nei Auditorių rūmai, nei jokia vyriausybinių institucijų – negali reguliuoti audito paslaugų kainų. Autorius spėja, kad audito kainos ateityje mažės dėl stiprėjančios konkurencijos tarp audito įmonių ir gerėjančios įmonių vidaus kontrolės sistemos, vidaus audito būklės. Profesorius J. Mackevičius (2001) taip pat nurodo, kad vyrauja viena kainos problema – „kavos“ auditas. Tai tokia audito atmaina, kai auditorius už nedidelį atlygį už auditą surašo teigiamą išvadą, daug nesigilindamas į įmonės veiklą ir jos finansinius rezultatus.

Audito kainos bruožus galima rasti LR Audito įstatyme 7-tajame straipsnyje, kuriame naudojama sąvoka „atlyginimas už audito atlikimą“. Čia yra nurodoma, kad šis turi būti toks, kad auditas būtų atliekamas vadovaujantis profesinės etikos principų ir tarptautinių audito standartų reikalavimais. Taip pat yra minima, kad atlyginimas už audito atlikimą turi būti nustatytas sutartyje bei joje negali būti nustatomos jokios neapibrėžtos situacijos ar sąlygos, kurios vėliau gali turėti įtakos atlyginimo už auditą dydžiui. Paskutinė sąlyga, nurodyta tame pačiame straipsnyje, yra, kad atlyginimui už audito atlikimą negali turėti įtakos užmokestis už tos pačios audito įmonės suteiktas paslaugas verčiantis kita veikla, kuri neprieštarauja Buhalterijų profesionalų etikos kodekse nustatytiems profesinės etikos principams.

Kaip yra įprasta, auditorius skiria ir jiems apmoka audituojamas subjektas, ir tai pagal Europos komisijos Žaliąją knygą yra komercinio konkurso proceso dalis. Tačiau čia iškyla problema, kadangi auditoriai yra atsakingi prieš audituojamos bendrovės akcininkus ir kitas suinteresuotąsias šalis, o kad jiems moka audituojama bendrovė, iškreipia pačią sistemą ir auditoriaus nepriklausomumo aspektą. Šiai problemai spręsti Europos komisija svarsto galimybę, pagal kurią audito atlikimas, kaip užduoties skyrimas, atlyginimas ir trukmė būtų nustatytas trečiosios šalies, galbūt reguliavimo institucijos, o ne pačios audituojamos bendrovės atsakomybė. Yra manoma, kad šis pakeitimas būtų ypač naudingas atliekant didelių bendrovių finansinių ataskaitų auditą. Nepaisant aiškios naudos priskiriant nepriklausomą auditorių bendrovei, taip pat turėtų būti atsižvelgiama ir į didesnio biurokratizmo problemą (Žalioji knyga, 2010).

1999 m. V. Pečiūra savo daktaro disertacijoje pateikė metinės finansinės atskaitomybės audito kainos tyrimo rezultatus. Jis apibendrino 4 didžiųjų ir 20 nacionalinių audito įmonių atsakymus į klausimą, kiek kainuotų įmonės „ABC“ metinės finansinės atskaitomybės auditas. Šios įmonės įstatinis kapitalas sudarė 266 tūkst. Lt, apyvarta 1,7 mln., bendra turto suma 890 tūkst. Lt, darbuotojų skaičius – 20. Atlikęs tyrimą, buvo gauti rezultatai, kad tarptautinių audito įmonių kaina svyravo nuo 14 iki 40 tūkst. Lt, o Lietuvos įmonių siūlyta kaina buvo nuo 4 iki 25 tūkst. Lt. Taigi, galima pamatyti, kad tarptautinių audito įmonių kaina buvo maždaug du kartus didesnė.

Dabartinė praktika rodo, kad nuo 2009 m. vidutinė audito kaina Lietuvoje tendencingai mažėja

(lentelė 5). Naujausiais 2013 m. LAR duomenimis, vidutinė audito Didžiajame ketverte krito labiausiai, t.y., nuo 2012 m. iki 2013 m. – 8 proc. Teigiamas aspektas kainų kitime yra pastebimas audito įmonių, kuriose dirba 1 auditorius (išaugo 2,5 proc.) bei įmonėse, kuriose dirba 3 ir daugiau auditorių (išaugo 2,3 proc.).

5 lentelė. Vidutinė finansinio audito kaina Lietuvoje 2007-2013 m., Lt.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Audito įmonės, kur dirba 1 auditorius	7997	8711	7764	7133	6502	6846	7016
Audito įmonės, kur dirba 2 auditoriai	8430	8786	8718	8013	7388	6926	6931
Audito įmonės, kur dirba 3 ir daugiau auditorių	11620	11334	11490	10762	9399	9247	9462
Didysis ketvertas	39912	41134	52184	43099	34855	32668	30086
Visos audito įmonės	15985	16672	19207	17601	14536	14630	14213

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

Įdomus aspektas taip pat pastebimas tarp didesnių audito įmonių. Nors įmonėse, kuriose dirba 3 ir daugiau auditorių vidutinė audito kaina visais metais iki 2013m. mažėjo, bet pagal LAR duomenis, jie savo pajamas kiekvienais metais padidina dėl didesnio finansinio auditų atlikimo skaičiaus.

Nepaisant visų neigiamų vidutinės kainos pokyčių, Didžiojo ketverto audito kainos vis tiek išlieka beveik keturis kartus didesnės. Didelis skirtumas vertinant ne tik kainą, bet ir pajamas gali būti paaiškintas tuo, kad audito įmonių Didžiajam ketvertui tenka audituoti dauguma visuomenės intereso įmonių bei kitų stambių kompanijų finansines atskaitomybes. Tokios įmonės reikalauja didesnio darbuotojų skaičiaus bei laiko sąnaudų, dėl ko didėja ir kaina. Atsižvelgus į vidutinę audito trukmę tarp Didžiojo ketverto ir kitų audito įmonių Lietuvoje (lentelė 6), galime pastebėti, kad ne tik audito kaina yra didesnė, bet ir laikas skiriamas auditui yra daugiau nei du kartus didesnis.

6 lentelė. Vidutinė audito trukmė Lietuvoje 2007-2013 m., val.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Audito įmonės, kur dirba 1 auditorius	-	108	110	111	106	101	104
Audito įmonės, kur dirba 2 auditoriai	-	133	105	106	108	115	102
Audito įmonės, kur dirba 3 ir daugiau auditorių	-	129	125	122	111	115	111
Didysis ketvertas	-	247	258	272	245	237	229
Visos audito įmonės	-	149	147	155	142	145	140

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

Dėl šios priežasties, paskaičiavus vidutinį finansinio audito valandos įkainį Lietuvoje (lentelė 7), skirtumas tarp metinės finansinės atskaitomybės audito valandos įkainio lyginant Didįjį ketvertą su

kitomis audito įmonėmis Lietuvoje nėra toks ryškus, koks iš pradžių gali pasirodyti.

7 lentelė. Vidutinis finansinio audito valandos įkainis Lietuvoje 2008-2013m., Lt.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Audito įmonės, kur dirba 1 auditorius	80,66	70,58	64,26	61,34	67,78	67,46
Audito įmonės, kur dirba 2 auditoriai	66,06	83,03	75,59	68,41	60,23	67,95
Audito įmonės, kur dirba 3 ir daugiau auditorių	87,86	91,92	88,21	84,68	80,41	85,24
Didysis ketvertas	166,5	202,3	158,5	142,3	137,8	131,38
Visos audito įmonės	111,9	130,7	113,6	102,4	100,9	101,52

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgas 2007-2013m.

Naujausiais 2013m. duomenimis, Didžiojo ketveto audito valandinis įkainis siekia 131 Lt, o tuo tarpu kitose audito įmonėse jis yra apie 70 Lt. Mažiausias įkainis yra įmonėse, kuriose dirba 1 auditorius – 67,46 Lt.

Apibendrinant Lietuvoje vyraujančius audito įkainius, didžiausia atliekamo finansinio audito kaina yra Didžiojo ketveto. Tai galima paaiškinti ilgesne audito trukme, kadangi daugelis audituojamų subjektų yra didelės, viešo intereso įmonės. Kitose audito įmonėse vyrauja tendencija – kuo mažiau auditorių dirba įmonėje, tuo mažesnis valandinis įkainis (lentelė 7).

3. FINANSINIO AUDITO KAINĄ LEMIANČIŲ VEIKSNIŲ TYRIMAS LIETUVOJE

3.1. Empirinio tyrimo eiga

Tyrimas atliekamas dviem etapais. Visų pirma, buvo atliktas žvalgybinis tyrimas anketinės apklausos būdu. Vėliau gauta informacija susisteminta, išsiaiškinti problematiniai požymiai, kurie giliau nagrinėjami naudojant ekspertų giluminio interviu metodą.

Anketavimas (anketinė apklausa) yra vienas iš populiariausių kiekybinio tyrimo metodų. Kiekybinius tyrimus dažniausiai yra atliekamas, kai norime apibendrinti duomenis skaičiais. Anketavimas – tai duomenų rinkimo būdas, kai respondentai savarankiškai, pagal nurodytas pildymo taisykles, atsakinėja į tyrėjo pateiktus klausimus (raštu arba žodžiu), kurių tikslas yra surinkti tam tikras žinias apie tiriamą reiškinį (Didžiulienė R., 2004). Nors dėl metodo populiarumo anketavimas atrodo per daug paprastas moksliniam tyrimui, tačiau anketavimas yra sudėtingas tyrimo metodas, reikalaujantis profesionalaus pasiruošimo, nagrinėjamos problemos išmanymo, kruopštaus bei nuoseklaus darbo ir nemažai laiko (Pranulis V., 1998). Anketa privalo būti aiški, nedviprasmiška, patikima. Taip pat ji turi skatinti respondento norą bendradarbiauti, atsakinėti, kuo teisingiau (Kardelis K., 2005).

Anketinis duomenų rinkimo metodas buvo pasirinktas siekiant surinkti kuo daugiau respondentų atsakymų bei kad respondentai galėtų užpildyti anketas jiems patogiu metu. Tačiau buvo susidurta ir su keletu anketavimo būdo trūkumų. Kadangi buvo siekiama taikyti kriterinę imties atranką ir respondentai privalėjo būti tik audito srityje dirbantys žmonės, tad anketos metodu mažiau buvo galima kontroliuoti, kas ją atsakinėja. Šie trūkumai buvo pašalinti kontaktuojant su kuo daugiau potencialių respondentų ir eliminuojant netinkamų respondentų atsakymus.

Buvo pasirinktas standartizuotos anketos būdas, kadangi visi klausimai visiems respondentams buvo pateikiami vienodi, o jų pateikimo tvarka nesikeitė. Tokios anketos privalumai:

- nesudėtingai užpildomos ir lengvai apdorojamos;
- atsakymų variantai padeda geriau suprasti klausimą;
- nėra iškraipymų, kurie gali atsirasti dėl apklausos vykdytojo;
- didelis respondentų anonimiškumo užtikrinimas, kadangi klausimai vienodi;

Tokios anketos trūkumai:

- klaidinantys atsakymai (respondentas nuomonės neturi, bet pasirenka vieną iš variantų);
- ribotas atsakymų alternatyvų skaičius;

Šio tyrimo anketa buvo pildoma elektroniniu ir paprastu, popierinio varianto būdu. Anketa sudaro 10 klausimų² (priedas 1), visi iš jų uždaro tipo, prašant papildyti tik tuo atveju, jei nerandama tinkamo atsakymo iš duotų variantų. Anketa prasideda duomenų apie respondentus nustatymu. Vėliau seka klausimas apie darbo patirtį audito veikloje. Šiuo klausimu siekiama įsitikinti, kad respondentai pakankamai kompetentingi dalyvauti tyrime. Trys klausimai anketoje yra sudaryti pagal „ranginę“ skalę. Šiuose klausimuose respondentai turi priskirti skaičių nuo 1 iki 5, kur 5 reiškia didžiausią svarbą. Anketa baigiasi klausimais apie respondento norą bendradarbiauti tolimesnėje tyrimo eigoje.

Po anketinės apklausos surinkti duomenys buvo apibendrinami. Apibendrinimo metodas nusako bendruosius teiginius, dėsningumus, principus. Šiame metode objektai jungiami, grupuojami pagal tam tikrus požymius, sisteminami duomenys. Dėl išryškėjusios svarbiausių tendencijų keliamos tam tikros hipotezės, kurios nagrinėjamos toliau.

Antrajame tyrimo etape atliekama **ekspertų** pusiau struktūrizuotas **giluminis interviu**. Ekspertų, kadangi tai specifinės rūšies apklausa, kurios metu apklausiami specialiai pasirinktų žmonių grupė, turinti kurios nors srities žinių (Kardelis K., 2005). Ekspertų kaip respondentų pasirinkimo esmė yra ta, kad ekspertai logiškai analizuoja kurią nors problemą. Pagal ekspertų vertinimus nustatomos jų nuomonių atitikimo laipsnis tiriamuoju klausimu. Ekspertų pagalba yra galima kiekybiškai surinktus duomenis iš anketų įvertinti išsamiau, kokybiškai.

Dažna tyrimo metu išskylanti problema – ekspertų parinkimas (Kardelis K., 2005). Asmenys, pajėgūs vertinti kurį nors požymį, nėra tolygios kompetencijos, skirtingos ir jų vertybinės orientacijos. Todėl yra svarbu suformuluoti ekspertų parinkimo principus. Šio tyrimo pagrindinis ekspertų parinkimo principas buvo eksperto patirtis audito veikloje.

Giluminis interviu apibrėžiamas kaip įgudusio tyrėjo ir informanto dialogas, siekiant gauti detalios ir svarbios informacijos, kurią būtų galima nagrinėti. Tai geriausiai daryti respondentui ir tyrėjui bendradarbiaujant susitikimo metu (Rupšienė L., 2007). Kaip alternatyva susitikimui, interviu gali vykti ir naudojant ryšio priemonės, tačiau svarbiausia sąlyga yra ta, kad neribotų pokalbio ir respondento noro

² Nuoroda į anketą, URL: <http://apklausa.lt/f/finansinio-audito-kaina-lemianciu-veiksniu-analize-17qdsbn/answers/new.html?advertised=true>

dalintis savo patirtimi. J. Frechtling ir L.Sharp (1997) nurodo šiuos giluminio interviu privalumus:

- Galima surinkti daug naudingos informacijos, sužinoti svarbių detalių, kas dažnai nulemia ir naujas įžvalgas;
- Vizualus kontaktas su respondentu;
- Galimybė kruopščiai ištirti problemą;
- Matomi ne tik kognityviniai, bet ir emociniai atsakymų aspektai;
- Tyrėjas gali paaiškinti savo klausimus, kas padidina tikimybę išgirsti naudingos informacijos;
- Tyrėjas gali lanksčiai vykdyti interviu su išskirtiniais žmonėmis arba ypatingomis aplinkybėmis;
- Respondentas gali išreikšti nuostatas ir motyvus taip, kaip jis nenorėtų to daryti grupinėje diskusijoje;

Tačiau šis metodas turi ir trūkumų (Bitinas B., Rupšienė L., 2008):

- Galimas tyrėjo ar respondentų šališkumas bei išankstinis nusistatymas, dėl to gaunama subjektyvi informacija;
- Sąmoningas ar nesąmoningas respondentų pateikiamos informacijos iškraipymas;
- Finansinių ir laiko išteklių stoka;
- Gaunami duomenys iš skirtingų respondentų gali būti nenuoseklūs;
- Gautų duomenų analizės sudėtingumas;

Giluminio interviu skiriamasis bruožas – atviri klausimai. Šio tyrimo giluminiame interviu buvo pateikiami iš anksto paruošti 9 atviro tipo klausimai, tačiau priklausomai nuo ekspertų atsakymų, užduodami papildomi. Visi interviu su ekspertais buvo atliekami individualiai bendraujant.

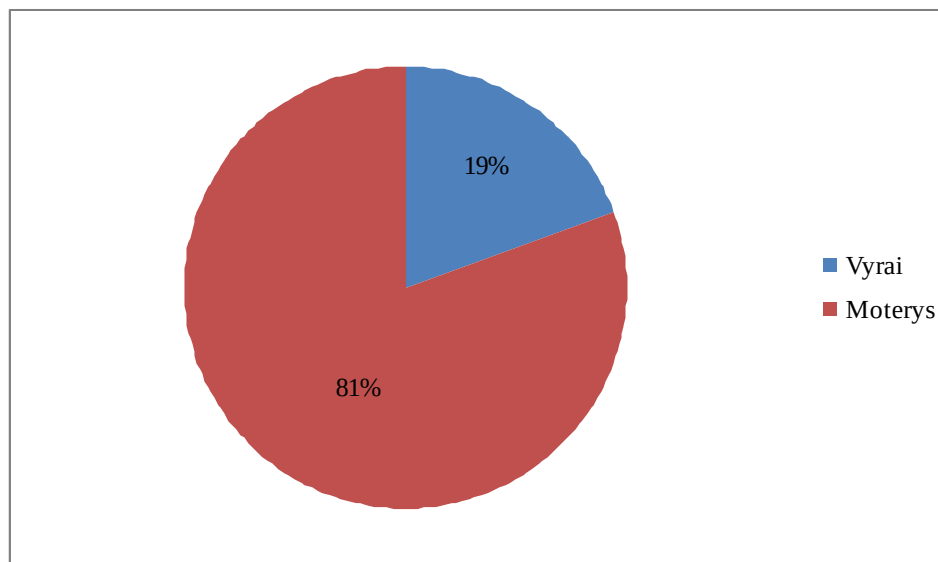
Apibendrinant, siekiant surinkti kuo daugiau respondentų atsakymų bei norint išlaikyti jų anonimiškumą pirmajam tyrimo etapui buvo pasirinktas anketavimo metodas. Šiuo metodu atliktas žvalgybinis tyrimas, t.y., stebimi tam tikri dėsningumai ir išryškėjusios problemos. Antrajame etape buvo atlikti individualūs giluminiai interviu su ekspertais. Šis metodas pasirinktas siekiant įvertinti iš anketų kiekybiškai gautus duomenis kokybiškai, kadangi ekspertai problemas analizuoja logiškai. Giluminio interviu pagalba tai galima padaryti kruopščiai ir atrandant naujų įžvalgų.

3.2. Žvalgybinio tyrimo rezultatai

Anketavimas buvo vykdomas 2014 m. gruodžio – 2015 m. sausio mėnesiais. Anketos buvo siunčiamos tiesiogiai auditoriams elektroniniu būdu, naudojantis LAR auditorių duomenų baze, kurioje yra nurodomi kontaktiniai duomenys. Tam tikras popierinio varianto anketų kiekis buvo išnešiotas į skirtingų audito įmonių biurus esančius Klaipėdoje ir Vilniuje.

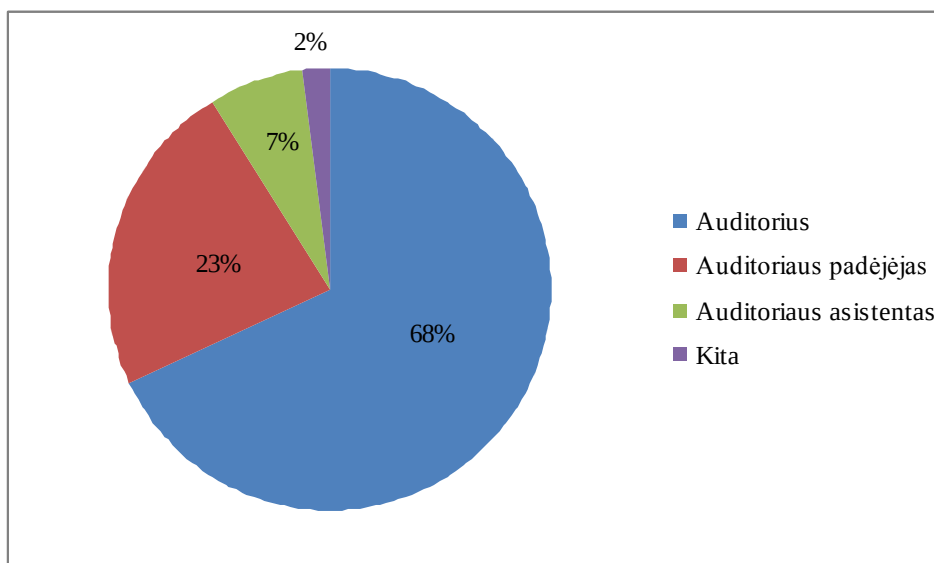
Žvalgybinio tyrimo metu į anketos klausimus atsakė 34 respondentai: 20 iš jų elektroniniu būdu, 14 – popieriniu. Popierinio varianto respondentų atsakymai buvo suvesti į elektroninę sistemą tam, kad duomenys būtų lengviau apdoroti. 3 iš respondentų atsakymų rinkiniai buvo eliminuoti, kadangi iš atsakymų buvo nustatyta, kad šie žmonės yra valstybiniai auditoriai ir neturi jokios patirties dirbant nepriklausomo audito srityje.

Į anketą atsakė 25 moterys ir 6 vyrai (4 pav.) iš kurių 68 proc. yra auditoriai, 23 proc. auditoriaus padėjėjai ir 7 proc. auditoriaus asistentai (5 pav.). Anketos respondentai yra patyrę audito specialistai, kadangi net 68 proc. turi patirties audito veikloje virš 5 metų. Daugelyje audito įmonių (61 proc.) finansinio audito kaina yra nustatoma audito įmonės vadovo, o likę nurodė, kad audito grupės užduoties vadovo – auditoriaus.



Šaltinis: sudaryta pagal žvalgybinio tyrimo rezultatus

4 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį



Šaltinis: sudaryta pagal žvalgybinio tyrimo rezultatus

5 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal pareigas

Respondentų atsakymams apie kainos veiksnius apibendrinti, buvo sumuojamas jų priskiriamas rangas tam tikram kainos veiksmui nuo 1 iki 5, kur 5 reiškia didžiausią svarbą. Pvz., audituojamos įmonės debitorių sąskaitų skaičiaus poveikį audito kainai respondentai įvertino taip: trys iš jų suteikė rangą 1, vienuolika iš jų rangą 2, dešimt respondentų priskyrė rangą 3, keturi rangą 4 ir trys rangą 5. Tai reiškia, kad šio veiksnio bendra vertė audito kainai yra tokia:

$$3 \times 1 + 11 \times 2 + 10 \times 3 + 4 \times 4 + 3 \times 5 = 86.$$

Apskaičiavus visų veiksnių bendras vertes kainai, jos buvo suskirstomos į tam tikrus intervalus. Intervalai buvo nustatyti tokie:

- iki 55 – veiksnys audito kainos neveikia;
- nuo 56 iki 85 – veiksnys audito kainą veikia silpnai;
- nuo 86 iki 115 – veiksnys audito kainą veikia vidutiniškai;
- daugiau negu 116 – veiksnys audito kainą veikia stipriai;

Tyrimo metu toliau naudojama El-Gammal W. finansinio audito kainos veiksnių sistema, pagal kurią jie yra sugrupuoti į audituojamo subjekto, audito įmonės, ir rinkos.

Audituojamos įmonės veiksniai. Remiantis finansinio audito kainos veiksnių analize (2.1 potėmė), nustatyta, kad audito kainai yra svarbūs šie audituojamos įmonės veiksniai: audituojamo

subjekto pelningumas, dukterinių įmonių skaičius, debitorių sąskaitų skaičius bei verslo rizika. Tačiau atlikus žvalgybinį tyrimą, Lietuvoje šie visi veiksniai buvo respondentų įvertinti kaip vidutiniškai svarbūs (8 lentelė). Taip pat nustatyta, kad prie vidutiniškai svarbių veiksmų audito kainai prisidėjo ir audituojamos įmonės turto dydis užsienyje, vykdomų operacijų kiekis per ataskaitinius metus, darbuotojų skaičius, audituojamos įmonės rašytinis reglamentavimas.

8 lentelė. Audituojamos įmonės veiksmų bendra vertė audito kainai

	1	2	3	4	5	Veiksnių bendra vertė
Audituojamos įmonės sudėtingumas	1	0	12	8	10	119
Audituojamos įmonės turto dydis užsienyje	3	4	8	9	7	106
Debitorių sąskaitų skaičius	3	11	10	4	3	86
Audituojamos įmonės pelningumas	2	7	7	4	11	108
Audituojamos įmonės dukterinių įmonių skaičius	1	4	8	11	7	112
Audituojamos įmonės vykdomų operacijų kiekis per ataskaitinius metus	1	10	11	5	4	94
Audituojamos įmonės pramonės sektorius	10	7	8	3	3	75
Audituojamos įmonės lojalumas audito įmonei	1	2	7	6	15	125
Audituojamos įmonės akcijų skaičius	15	10	4	1	1	56
Audituojamos įmonės naudojamos informacinės technologijos	2	3	5	4	17	124
Audituojamos įmonės rašytinis reglamentavimas	4	3	14	9	1	93
Ar audituojama įmonė buvo audituota praėjusiu mokestiniu laikotarpiu	2	2	5	3	19	128
Audituojamos įmonės nuosavo kapitalo dydis	12	12	5	1	1	60
Audituojamos įmonės darbuotojų skaičius	2	3	15	4	7	104
Audituojamos įmonės prašoma audito trukmė	2	3	8	5	13	117
Audituojamos įmonės verslo rizika	0	6	11	6	8	109
Audituojamos įmonės dydis	0	0	5	18	8	127

Šaltinis: sudaryta pagal autorės anketos rezultatus

Vienintelis Lietuvos audito kainos veiksnys, kuris atitiko pasaulinę tendenciją buvo audituojamos įmonės dydis, matuojamas metų pabaigoje esančio turto suma. Šis veiksnys ir Lietuvoje ir pasaulyje buvo įvertinamas kaip labai svarbus audito kainai. Taip yra todėl, kad atlikti tam tikras audito procedūras reikalinga daug sąnaudų, pvz., patikrinti ar tam tikras ilgalaikis turtas iš tikrųjų egzistuoja, kad jis teisingai įvertintas, o jo vertė nėra išpūsta, reikia nuvykti į turto buvimo vietą ir jį realiai pamatyti. Taip pat kuo

didesnis audituojamo subjekto turtas, tuo daugiau procedūrų reikia atlikti.

Kitas nustatytas svarbus veiksnys Lietuvoje yra susijęs su sąnaudomis – audituojamos įmonės audito trukmė. Iš to galima spręsti, kad valandinis įkainis auga, jei subjektas prašo auditą atlikti kuo greičiau. Vienas iš respondentų taip pat nurodė papildomai, kad jų praktikoje pasirodęs svarbus reiškinys didėjančiai audito kainai yra ne tik audito trukmė, bet ir laikas nuo praėjusių finansinių metų, kurie yra audituojami, iki audito išvadų pateikimo datos. Kuo arčiau naujų finansinių metų pradžios norima gauti išvadą, tuo kaina didesnė.

Žvalgybinio tyrimo metu taip pat buvo nustatyta, kad audito įmonei nustatant kainą atsižvelgiama į tai, ar audituojama įmonė buvo audituota praėjusiu mokestiniu laikotarpiu. Yra manoma, kad jeigu audituojamas subjektas nėra tikrintas praėjusiu mokestiniu laikotarpiu, tuo jį patikrinti reikės išsamiau ir už tai reikalaujama didesnio atlygio. Taip pat didelis dėmesys yra skiriamas informacinėms technologijoms, audituojamos įmonės decentralizacijos laipsniui.

Susisteminius žvalgybinio tyrimo metu gautus rezultatus, išryškėjo kelios praktikoje atsiradusios finansinio audito kainos nustatymo problemos. Visų pirma, respondentai priskyrė audituojamos įmonės lojalumą audito įmonei kaip labai svarbų veiksni. Čia prie veiksnio buvo nurodomos smulkesnės aplinkybės t.y. buvo klausiama, jei auditas atliekamas respondentų audito įmonės ne pirmus metus iš eilės tam pačiam subjektui, ar tai daro įtaką audito kainai, t.y., ar ji yra mažinama. Dėl papildomai nurodomų aplinkybių, galima daryti prielaidą, kad respondentai teisingai suprato šį klausimą ir iš to kyla auditoriaus nepriklausomumo problema. Auditorius yra nepriklausomas tik tokiu atveju, jei jo veiksmų niekas negali paveikti. Šiuo atveju, auditoriaus daromos nuolaidos audituojamai įmonei parodo jo priklausomybę nuo šio audituojamo subjekto.

Kita išryškėjusi problema yra nuvertinimas tokio veiksnio kainai kaip audituojamo subjekto pramonės sektorius. Šis pateko tarp mažai veikiančių audito kainas. Audituojamos įmonės pramonės sektoriaus nuvertinti negalima, kadangi visuose pramonės sektoriuose auditorius žinių ir kompetencijos turėti negali po lygiai, o audito procedūros atliekamos didmeninės prekybos įmonėje skiriasi nuo informacinių technologijų įmonės procedūrų.

Audito įmonės veiksniai. Panaši situacija vyrauja ir tarp audito įmonės, kuri atlieka auditą subjektui, veiksnių. Pasaulinė tendencija parodė, kad svarbiausi veiksniai, darantys įtaką kainai yra reikalingas personalo kiekis ir laikas auditui atlikti, personalo kvalifikacija ir nustatyta audito rizika. Lietuvoje visi šie veiksniai įvertinti kaip vidutiniškai svarbūs (lentelė 9). Prie šių veiksnių priskiriama ir audituojamos įmonės/auditoriaus reputacija. Audituojami subjektai rinkdamiesi audito įmonę atsižvelgia į susidariusią viešąją nuomonę apie audito įmonės gerąsias ypatybes, o audito įmonės tuo naudojami,

saikingai keldamos audito kainą.

9 lentelė. Audito įmonės veiksmų bendra vertė audito kainai

	1	2	3	4	5	Veiksnių bendra vertė
Įmonės atliekamų auditų paklausa	1	0	5	7	18	134
Patirtis audituojamos įmonės veikloje	8	7	6	6	4	84
Reputacija	2	3	11	8	7	108
Reikalingas personalo kiekis auditui atlikti	1	1	17	9	4	110
Laikas skirtas auditui atlikti	1	0	18	6	6	109
Personalas kvalifikacija	1	2	14	8	6	109
Kitos sąnaudos	9	13	4	4	1	68
Siekiamas Jūsų pelnas	1	3	6	9	12	121
Audito įmonės vieta	3	4	5	3	16	118
Auditoriaus lytis	20	10	1	0	0	43
Ataskaitos vėlavimo laikas	6	10	9	2	4	81
Reikalingas ekspertų skaičius, kuriuos samdote	15	4	6	3	3	68
Nustatyta audito rizika	0	4	16	3	8	108

Šaltinis: sudaryta pagal autorės anketos rezultatus

Vieningai respondentai įvertino auditoriaus lyties, kitų sąnaudų bei ataskaitos vėlavimo laiko įtaką kainai. Iš to galima spręsti, kad diskriminacijos audito srityje lyčių atžvilgiu nėra ir kaina nesikeičia priklausomai nuo to, ar auditorius yra vyras, ar moteris. Kitos, anketoje nepaminėtos, sąnaudos taip pat nedaro poveikio kainai. Jei auditorius dėl didelės procedūrų apimties ar nenumatytų aplinkybių nespėja laiku pateikti audito išvadų bei ataskaitos, audituojamas subjektas neprašo nuolaidų audito kainai ir priešingai, jei auditorius dėl tų pačių priežasčių prailgina audito atlikimo laikotarpį, už tai jis neprašo didesnio atlygio.

Pagal žvalgybinio tyrimo rezultatus audito įmonės atžvilgiu, labiausiai kainą paveikia jų siekiamas pelnas, atliekamų auditų paklausa, įmonės vieta. Pelno siekimas yra pagrindinis verslo tikslas. Audito įmonės nėra išimtis – tam, kad audito įmonė imtųsi darbo, visų pirma turi užsitikrinti, kad audito kaina ne tik padengs visas susijusias sąnaudas, bet ir atneš pelno. Sąnaudas kurias reikia padengti, siejasi ir su audito įmonės vieta. Natūralu, kad didesniame mieste yra didesni darbuotojų atlyginimai, aukštesnė ofiso nuomos kaina ir kt. Dėl to respondentai nurodė, jei audito įmonė būtų ne didžiuosiuose Lietuvos miestuose, o mažame miestelyje, tai nulemtų mažesnę audito kainą ir pan. Audito kaina didėja, jei audito įmonės auditai yra paklausūs. Taip gali būti dėl išteklių ribotumo, nes esant dideliui auditų kiekiui audito

įmonė turi samdytis papildomų audito specialistų, dirbti viršvalandžius ir pan., kas padidina audito sąnaudas. Antra vertus, kaina gali būti didesnė ir dėl reiškinių, kad geidžiama prekė/paslauga visada yra brangesnė dėl savo prestižo.

Labiausiai išsiskyrė respondentų nuomonė dėl patirties audituojamos įmonės veikloje veiksnio. Bendra verte audito kainai šis veiksnys pateko tarp silpnai veikiančių kainą, tačiau negalima ignoruoti fakto, kad net 50 proc. respondentų mano, kad visgi audito kainą šis veiksnys vidutiniškai ar net labai veikia. Čia iškyla problematinis klausimas dėl likusių 50 proc., kurie mano kad audito įmonei nėra svarbi audito patirtis tam tikroje srityje nustatant kainą. Atsižvelgiant į anksčiau nustatytą audituojamos įmonės pramonės sektoriaus mažą reikšmę kainai, dabar susiejant šį veiksnį su patirties veiksnio nuvertinimu kainai, galima daryti išvadą, kad ne visada auditorius turi tam tinkamos kompetencijos auditui atlikti. Šią problemą padaro dar svarbesne ir gauti apklausos rezultatai dėl reikalingų samdomų ekspertų skaičiaus. Respondentai šį veiksnį kainai įvertino kaip nesvarbų, o to pasakoje seka išvada, kad ekspertų pagalba yra retai naudojama. Ekspertų paslaugos yra brangiai įvertinamos, tuo pačiu audito sąnaudos didėja ir audito kaina turėtų kilti.

Rinkos veiksniai. 2.1 potemėje nustatyta, kad svarbiausias veiksnys kainai, susijęs su rinka, yra konkurencija su panašiomis audito įmonėmis bei Didžiuoju ketvertu. Lietuvoje po apklausos išryškėjo kitokia tendencija. Čia Didžiojo ketveto įmonių veiksmai ir įtaka vidutinėms ir mažoms audito įmonėms nustatant kainą, stiprios įtakos nedaro (10 lentelė). Taip gali būti dėl to, kad smulkios ir vidutinės audito įmonės su Didžiuoju ketvertu paprasčiausiai nekonkuruoja, turi atskirą klientų segmentą. Priešingai, kiek rinkoje yra panašių audito įmonių, kokia yra paklausa audito paslaugų bei kokią kainą siūlo kitos įmonės, jiems daro labai didelę įtaką nustatant tinkamą kainą. Norint išlikti konkurencingu ir turėti pranašumą prieš panašias įmones, reikia koreguoti ir paslaugų kainą.

10 lentelė. Rinkos veiksnių bendra vertė audito kainai

	1	2	3	4	5	Veiksnių bendra vertė
Rinkoje esančių panašių audito įmonių skaičius	2	2	5	9	13	122
Didžiojo ketveto veiksmai ir įtaka	8	9	4	6	4	82
Auditų paklausa rinkoje	1	3	7	8	12	120
Esama rinkos finansinio audito kaina	0	2	8	13	8	120

Šaltinis: sudaryta pagal autorės anketos rezultatus

Apibendrinant, galima teigti, kad tie veiksniai, kurie pasaulyje yra vertinami atsargiai ir kruopščiai nustatant finansinio audito kainą, Lietuvoje vertinami kaip vidutiniškai svarbūs. Šie veiksniai, galima manyti, nulemia pagrindines audito sąnaudas (t.y. laiką, darbuotojų kiekį ir pan.), tačiau didelės įtakos kainos mažinimui ar didinimui nedaro. Didžiausią įtaką aukštesnei audito kainai Lietuvoje daro audituojamos įmonės verslo sudėtingumas, kuris apibrėžiamas decentralizuotu valdymu, naudojamos netinkamos informacinės technologijos bei pageidaujama trumpa audito trukmė. Taip pat sužinota, kad jei audituojama įmonė nebuvo tikrinta praėjusį mokestinį laikotarpį, o samdomos audito įmonės auditai yra paklausi prekė rinkoje, tuomet kainą bus aukštesnė. Priešingai, buvo nustatyta, kad audito kainą nesikeičia priklausomai nuo to, ar auditorius yra vyras, ar moteris, kiek audituojamos įmonės srityje patirties jis turi, ar kiek ekspertų jie turi samdyti. Taip pat išaiškėjo, kad kainą nebus didesnė, atsižvelgiant į tai, koks AS akcijų skaičius ar nuosavo kapitalo dydis.

3.3. Ekspertų vertinimų suderinamumas

Kaip buvo minima 3.1 skyriuje, šio tyrimo pagrindinis ekspertų parinkimo rodiklis – eksperto patirtis audito veikloje. Buvo pasirinkti 5 ekspertai (lentelė 11), kurių patirtis audito veikloje yra virš 10 metų. Tam, kad galėtume tolimesniam tyrimui panaudoti šių ekspertų giluminio interviu metodą, visų pirma reikia įsitikinti, ar pasirinkti ekspertai ir jų vertinimai yra tarpusavyje suderinami.

11 lentelė. Bendra informacija apie ekspertus

	Ekspertas 1 (E1)	Ekspertas 2 (E2)	Ekspertas 3 (E3)	Ekspertas 4 (E4)	Ekspertas 5 (E5)
Darbo patirtis audito veikloje	10 metai	18 metai	15 metai	19 metai	14 metai
Lytis	Moteris	Moteris	Moteris	Moteris	Moteris
Pareigos	Auditorius	Auditorius	Auditorius	Auditorius	Auditorius
Veiklos vieta	Klaipėda	Vilnius	Klaipėda	Vilnius	Kaunas

Šaltinis: sudaryta autorės

Po žvalgybinio tyrimo pagal bendrą vertę audito kainai buvo nustatyti tokie svarbiausi veiksniai:

- Audituojamos įmonės auditų paklausa – 134 (bendra vertė audito kainai)

- Ar audituojamas objektas buvo tikrintas praėjusiu mokestiniu laikotarpiu – 128;
- Audituojamo objekto dydis – 127;
- Audituojamo objekto lojalumas audito įmonei – 125;
- Audituojamo objekto naudojamos informacinės technologijos – 124;
- Panašių audito įmonių, esančių rinkoje, skaičius – 122;
- Audito įmonės siekiamas pelnas – 121;

El. paštu ekspertų buvo prašoma suranguoti šiuos veiksnius, darančius įtaką audito kainai, priskiriant jiems rangus nuo 1 iki 7, kur 7 skiriama didžiausia svarba (lentelė 12).

12 lentelė. Ekspertų rangai priskiriami svarbiausiems audito kainos veiksniams

	E1	E2	E3	E4	E5	Rangų suma
AS lojalumas AĮ	2	1	3	3	4	13
Ar AO buvo audituotas praėjusiu laikotarpiu	6	7	2	4	3	22
AS dydis	7	5	5	1	5	23
AS naudojamos IT	1	3	4	5	2	15
AĮ auditų paklausa	4	2	6	6	6	24
Panašių AĮ skaičius rinkoje	3	4	1	2	1	11
AĮ siekiamas pelnas	5	6	7	7	7	32

Šaltinis: sudaryta autorės

Tikslui pasiekti yra naudojamas Kendall konkordancijos koeficientas (V. Podvezko, 2005). Kendall koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$), kur 0 reiškia visišką vertinimų nesuderinamumą, o 1 – pilną suderinamumą.

Čia yra iškeliomos hipotezės:

H_0 : ekspertų vertinimai yra prieštaringi (konkordancijos koeficientas lygus 0);

H_1 : ekspertų vertinimai yra panašūs (konkordancijos koeficientas nelygus 0);

Kai nėra sutampančių reikšmių, tai konkordancijos koeficientas yra skaičiuojamas pagal tokią formulę (V. Podvezko, 2005):

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k)};$$

Čia: W – Kendall konkordancijos koeficientas;

S^2 – Nuokrypio nuo rangų kvadratų suma;

m – ekspertų skaičius;

k – vertinamų objektų skaičius;

Nuokrypio nuo rangų kvadratų suma buvo apskaičiuota naudojant MS Excel funkciją DEVSQ(x;y). Rezultatas buvo gautas toks:

$$S^2 = 328;$$

Taigi,

$$W = 12 * 328 / (5^2 * (7^3 - 7)) = 0.4686.$$

Atsižvelgiant į tai, kad Kendall konkordancijos koeficientas buvo gautas 0.4686, (pagal reikšmę yra laikoma, kad ekspertų vertinimai yra pakankamai derantys), galima atmesti H_0 hipotezę, kad ekspertų vertinimai yra prieštaringi, o tolimesniam tyrimui galime naudoti giluminį interviu.

3.4. Ekspertų giluminio interviu metodas ir jo organizavimas

Nepaisant akivaizdžių rezultatų, kas nulemia finansinio audito kainos nustatymą Lietuvoje, žvalgybinio tyrimo rezultatai atskleidė, kokios problemos vyrauja Lietuvos rinkoje. Šie aspektai reikalauja gilesnio nagrinėjimo.

Taigi, tolimesnėje šio darbo dalyje buvo atlikta ekspertų giluminių interviu analizė, kurios metu buvo siekiama atrasti atsakymus į tokius problematinius klausimus:

- Auditoriaus nepriklausomumo problema nustatant kainą;
- Aukštesnės audito kainos nustatymas atsižvelgiant į audituojamo subjekto pelningumą;
- Didesnio miesto – aukštesnės audito kainos;
- Auditoriaus nepakankama kompetencija atlikti tam tikrų įmonių auditus remiantis faktu, kad auditoriai nėra linkę samdytis išorės ekspertų savo veikloje bei nustatant kainą neatsižvelgia

į tai, ar turi pakankamai patirties ir išmanymo tam tikroje srityje ;

Taip pat nagrinėjama:

- Žaliosios knygos siūlymų nuostatos, kad audito atlikimas, kaip užduoties skyrimas, **atlyginimas** ir trukmė būtų nustatytas trečiosios šalies, įgyvendinimas Lietuvoje;
- Trečiosios šalies audito kainos nustatymas, remiantis klausimynu, sudarytu iš visų anksčiau minėtų AS kainą lemiančių veiksnių, įgyvendinimas.

Keturi respondentai į parengtus klausimus atsakinėjo susitikimų metu ir vienas – elektroniniu paštu (interviu pateikiami priede Nr.2). Interviu buvo vykdoma 2015 m. sausio-vasario mėnesiais Klaipėdoje. Eigoje kildavo spontaniškų klausimų, norint patikslinti gautą informaciją. Šie klausimai nėra aptariami tyrime, kadangi nekeičia pačios informacijos turinio. Verta paminėti, kad visi ekspertai pareiškė norą išlikti anonimiškais. Priežastys, kodėl respondentai norėjo išlikti anonimiški, buvo nurodytos tokios: kainodaros paslaptys, baimė, kad pasakyta informacija gali pakenkti jų auditoriaus vardui ar būtų panaudota prieš juos. Informacijai apdoroti buvo naudojama turinio analizė.

3.4.1. Finansinio audito kainą lemiantys veiksniai, remiantis ekspertų vertinimu

Ekspertai nurodo, kad viena iš pagrindinių audito kainą nulemiančių audituojamų subjektų savybių yra įmonės veiklos pobūdis, pvz., ar įmonė yra paslaugų teikimo, ar gamybinė, ar prekybinė (E1). Toks įmonės veiklos nusistatymas nurodo audito procedūrų apimtį, todėl atsižvelgiama nustatant kainą.

Audito kaina yra veikiami ir sezoniškumo (E1, E5). Audito srityje didžiausių krūvių sezonas yra sausio – balandžio mėnesiais. Pagal LR Akcinių bendrovių įstatymą eilinis visuotinis akcininkų susirinkimas turi įvykti kasmet ne vėliau kaip per 4 mėnesius nuo finansinių metų pabaigos, o jo metu turi būti tvirtinamas audituotas metinių finansinių ataskaitų rinkinys, jei įmonėms auditas yra privalomas. Kadangi didžioji dalis atliekamų finansinių auditų per metus yra privalomi pagal LR numatytus normatyvus, todėl sausio – balandžio mėnesiais atliekami auditai yra ženkliai brangesni.

Kaip ir visose verslo srityse, svarbus elementas formuojant paslaugų kainą išlieka rinka, t.y. paklausa ir pasiūla (E1, E2, E3, E4, E5). Tačiau ekspertai įvardija šiuo metu esančią audito rinkos situaciją „iškreiptą“ ar net „liūdną“ (E4 ir E3). Tokią padėtį jie įvardija esant dėl pernelyg didelio ir aršaus konkuravimo kainomis. Tam, kad audito įmonės galėtų išlikti ir veikti toliau, turi atlikti didesnę kiekį auditų. Dėl tokių priežasčių kenčia audito kokybė, nes procedūros atliekamos atmestinais, norint suspėti į

audito sutartyje nurodytą audito atlikimo laiko intervalą. Kita priežastis, kodėl rinka įvardijama kaip „iškreipta“ yra dėl potencialių audito klientų veiksmų. Šiuo metu kaina nėra formuojama pagal paklausos ir pasiūlos lygybę, o yra diktuojama paklausos. Ekspertai nurodo, kad susilaukia daug skambučių, kur išreikšdami spaudimą auditoriams patys pasako kainą, už kurią auditorius privalo daryti auditą (E1, E3), nes priešingu atveju, atsiras kita įmonė ar auditorius, kurie tą pačią užduotį atliks už nurodytą atlygį. Tokie konkurentai, kurie paslaugas suteikia už dempinguotą kainą taip pat veikia požiūrį į Lietuvos įmonių atliekamų auditų kokybę. Vienas iš ekspertų įvardija (E1), kad tokie auditoriai tuomet didelį darbo krūvį perkelia įmonių buhalteriams, naudojasi jais tam tikrai informacijai surinkti.

Ekspertai nurodo, kad klientai turėtų labiau atsižvelgti lyginant kainą su auditoriaus turima patirtimi, reputacija, kompetencija (E4, E5). Geras auditorius turi tokią įžvalgą, kurios dėka atliekamas auditas yra kokybiškas, jam nebūtina atlikti standartinių procedūrų, atsakinėti į standartinius klausimus. Tokie specialistai su specifiniais klausimais sugeba greitai atskleisti įmonės problematinės vietas. Už tokią įžvalgą turi būti mokama daugiau.

3.4.2. Ekspertų prieštaravimai žvalgybinio tyrimo rezultatams

Visi ekspertai, su kuriais buvo vykdomi interviu, didžiąja dalimi sutiko su anketos rezultatais. Jie išskyrė tik keletą prieštaravimų. Pirmasis neatitikimas su žvalgybinio tyrimo rezultatais yra audituojamo subjekto naudojamų informacinių technologijų svarba nustatant kainą. Respondentai nurodė, kad jiems nėra reikšminga kokią AS buhalterinę programą naudoja ar kitas informacinių technologijų priemones (E1, E3), kadangi informaciją vienu ar kitoku pjūviu vis tiek yra įmanoma gauti, o tai kainos nepakeičia. Situacija yra kitokia, jei audituojamas subjektas apskritai nenaudoja jokių programų. Nors tai ir retas reiškinys, tačiau būna ir tokių atvejų, kai ekspertams tenka tikrinti rankiniu būdu vestą finansinę atskaitomybę (E1, E3). Ekspertai nurodo, kad dėl informacijos prieinamumo toks auditas yra brangesnis.

Didesnę svarbą kainai auditoriai priskiria ir dukterinių įmonių skaičiui (E1, E5). Vienas iš ekspertų nurodo, kad tenka dažnai papildomai audituoti dukterinių įmonių finansinius rezultatus vien tam, kad būtų įmanoma pareikšti tinkamą nuomonę dėl motininės įmonės (E1), todėl nustatant kainą audito sutartyje į tai turi būti atsižvelgiama. Kaina yra nepaveikiama nebent tuo atveju, kai dukterinės įmonės turi nusišandžiusios savo auditorius finansinių ataskaitų tikrinimui. Tuomet rizika, kad jų finansinė atskaitomybė yra neteisinga, sumažėja ir dėl neatsiradusio papildomo darbo krūvio kaina išlieka nepakitus.

Vieningai respondentai nurodė, kad kvalifikacija, reputacija ir patirtis yra daugiau nei vidutiniškai

svarbūs nustatant kainą (E1, E3, E5). Auditoriai turėdami gerą reputaciją rinkoje bei užsitikrinę aukštas rekomendacijas dėl kokybiškai atliktų auditų turi paskatą prašyti didesnio atlygio ir tuo jie naudojasi. Taip pat kardinaliai kaina turėtų būti didinama jei įmonė turi turto užsienyje. Todėl ekspertų nuomone, šis veiksnys yra svarbesnis nei vidutiniškai (E3, E5). Jei turtas yra užsienyje, norint patikrinti jo būvimą, reikia važiuoti pačiam, arba samdytis užsienio šalyje esantį auditorių (E3).

Ekspertai paprieštaravo žvalgybiniam tyrimui dėl aspekto, ar audituojama įmonė buvo audituota praėjusiu mokestiniu laikotarpiu (E3, E4). Auditoriai nurodė, kad jiems šis rodiklis yra svarbus koreguojant kainą, nebent tokiu atveju, jei patys praėjusį mokestinį laikotarpį atliko auditą. Ekspertai nurodė, kad negali remtis kitų surinkta informacija ir išvadomis (E4), o darbo apimtys vis vien išlieka tokios pačios (E3), todėl kaina dėl tokio fakto neturėtų būti mažinama.

Visi anksčiau minėti žvalgybinio tyrimo ir ekspertų nuomonių prieštaravimai yra smulkūs, kadangi yra diskutuotina dėl svarbumo kainai balo, tačiau nė vienas iš jų nepaneigia, kad jie yra svarbūs. Vienintelis kardinalus prieštaravimas yra dėl audituojamos įmonės pramonės sektoriaus. Ekspertai nurodo (E1, E3, E5), kad priešingai nei žvalgybinis tyrimas parodė, kainai turi didelę svarbą. Skirtingos specifikos įmonėms yra atliekamos skirtingos procedūros ir testai, todėl ir kaina skiriasi. Kainą taip pat nulemia faktas, ar audituojamas subjektas dalyvauja Europinių fondų panaudojime. Ekspertai nurodo, kad tokių lėšų panaudojimo tikrinimui jie jaučia didesnę atsakomybę, todėl ir auditas sąmoningai atliekamas kokybiškiau, o norint padengti esamas sąnaudas – keliama kaina (E3).

3.4.3. Auditorių nepriklausomumo problema bei nuolaidų taikymas nustatant kainą

Po žvalgybinio tyrimo buvo iškelta hipotezė, kad audito įmonės atlikdamos to paties kliento auditą kelis metus iš eilės, suteikia audituojamiems subjektams nuolaidas ir tai paveikia jo nepriklausomumą. Taip pat, kad norint išlaikyti klientą ir jo suteikiamas pajamas kiekvienais metais, auditoriai jaučia pareigą pareikšti klientui palankesnę nuomonę apie jo finansinę atskaitomybę. Šie klausimai buvo aptarti kartu su ekspertais.

Pagal galiojantį LR Audito įstatymą, auditorius negali atlikti tos pačios įmonės audito ilgiau kaip 7 iš eilės finansinius metus ir, jeigu yra audituojama viešojo intereso įmonė, – ilgiau kaip 5 metus iš eilės, jeigu kiti įstatymai nenustato kitaip. Pasibaigus nurodytam laikotarpiui, auditorius ne mažiau kaip 2 metus negali atlikti tos įmonės audito ir, jeigu audituojama įmonė yra viešojo intereso įmonė, ne mažiau kaip 2 metus negali tapti jos vadovu arba valdybos nariu. Ekspertai mano, kad ši įstatymo 5 straipsnio 4 dalies sąlyga yra svarbiausia auditorių nepriklausomumui užtikrinti (E2, E5), nepaisant nuolaidų taikymo savo

klientams. Nuolaida dažniausiai yra skiriama dėl to, kad pakartotinio audito metu, auditorius jau yra surinkęs informaciją apie verslą, žino jo problematinius aspektus, kurie reikalauja gilesnio patikrinimo, pažįsta personalą ir jų pareigybes, todėl yra paprasčiau bendradarbiauti susirenkant informaciją ir pan. (E4, E1). Visa tai palengvina auditoriaus darbą ir klientui gali būti suteikiama nuolaida.

Ekspertai teigia, kad auditoriai nerizikuoja savo vardu pareiškiant klaidingą nuomonę apie įmonės finansinę atskaitomybę tik tam, kad kitais finansiniais metais išlaikytų tą patį klientą ir gautų papildomų pajamų (E1, E2, E3, E4, E5). Visų pirma ir svarbiausia, dėl to, kad tai būtų auditoriaus vardo pažeminimas (E4, E3, E1), taip pat dėl baimės prarasti auditoriaus pažymėjimą (E4), dėl atsakomybės, kuri atsirastų kliento verslui bankrutavus (E4) bei dėl jaučiamos atsakomybės atstovaujant LAR (E1).

Svarbus pastebėjimas yra tas, kad net jei ir kaina išlieka tokia pati kelis metus iš eilės, auditorius vis vien nesąmoningai daro klientui nuolaidą, kadangi infliacija veikia pinigų vertę (E3). Taip pat ekspertai stengiasi, kad koreguojant kainą ir klientams taikant nuolaidas jie jaustųsi laimingi, todėl sumažinus paslaugų kainą keliais šimtais litų, jų uždirbamas pelnas nėra paveikiamas, bet klientai jaučiasi sutaupę (E3).

Nuolaidos taikymas nuolatiniais klientams pasireiškia ne visų auditorių veikloje. Vienas iš ekspertų nurodo, kad pagal jo profesinę patirtį, daugiau yra paplitęs reiškinys – kainų kėlimas nuolatiniais klientams (E1). Taip įvyksta, kadangi bendradarbiaujant su įmone kelis metus iš eilės, klientams pradeda patikti jų gauta informacija apie verslo rezultatus, jie yra pasiryžę sumokėti daugiau, kad auditoriai atliktų papildomų procedūrų atskaitomybei patikrinti. Auditoriai tuo remiantis finansinio audito kainą padidina.

Visų ekspertų nuomone remiantis, galima atmesti iškeltą hipotezę, kad audito įmonėms skiriant nuolaidas savo klientams, tai paveikia auditorių nepriklausomumą pareikšti teisingą išvadą apie kliento finansinę atskaitomybę.

3.4.4. Audito kainos nustatymas atsižvelgiant į audituojamo subjekto pelningumą

Remiantis žvalgybinio tyrimo rezultatais, buvo iškeltas problematinis klausimas, kad audito įmonės nustatant audito kainą, naudojasi audituojamo subjekto pelningumu. T.y., kuo jų finansinis rezultatas geresnis, tuo audito įmonės nustato didesnę kainą už atliekamą auditą. Ekspertai šios problemos buvimą taip pat paneigė (E1, E2, E4, E5).

Kad esant didesniai subjekto pelnei yra gaunamas didesnis užmokestis už paslaugą yra paplitęs reiškinys, bet ne todėl, kad auditoriai tuo naudojasi, o paprasčiausiai įmonių vadovybė pati negaili savo

uždirbtų pajamų atsiskaityti už atliekamą auditą (E3). Ekspertai mano, kad tai yra pateisinama ir teisinga dėl tokių priežasčių, kad didesnis pelnas parodo didesnes verslo veiklos apimtis, o tai nulemia ir jų darbo krūvį (E3).

Vienas iš ekspertų pateikė tokį pastebėjimą, kad nustatant kainą turėtų būti labiau atsižvelgiama į audituojamos įmonės nuostolį, kadangi tokie auditai reikalauja daugiau įžvalgos, nagrinėjimo ir darbo laiko (E4). Todėl tokie auditai turėtų būti brangesni, ypač jei audituojamos įmonės vadovybė prašo tam tikrų siūlymų situacijai pakeisti.

Priešingai nei audito įmonės, audituojami subjektai labiau naudojami savo nuostoliu auditorių spaudimui sumažinti kainą už atliekamas paslaugas. Jie neigiamą finansinį rezultatą pateikia kaip priežastį, kodėl negali mokėti už auditą atitinkamos sumos (E1).

3.4.5. Didesnio miesto – aukštesnės audito kainos

Didesniuose miestuose susitelkęs didesnis kiekis potencialiai audituotinų verslo subjektų, o audito įmonių kiekis yra santykinai mažesnis, dėl to audito paslaugų paklausa yra sąlyginai didesnė nei pasiūla (E2). Dėl šios priežasties yra tikėtina, kad didesniame mieste turėtų būti didesnės audito paslaugų kainos. Tokia tendencija yra įprasta nuomos, grožio industrijos ar restoranų paslaugų sferoje, tačiau ekspertų nuomone, audito rinkoje tai negalioja (E1, E2, E3, E4).

Pagrindinė tokios situacijos priežastis yra, kad Lietuva yra per maža valstybė, kad auditoriai galėtų apsisistoti sulig savo miesto audituojamais subjektais. Kad jiems pavyktų išsilaikyti rinkoje auditoriams tenka vykti į aplinkinius miestus audito užduotims vykdyti (E1, E3). Nakvynė, kuras, komandiruotės dienpinigiai padidina paslaugos sąnaudas, todėl didėja ir audito kaina (E3). Tačiau kalbant apie kokybę, vienas iš ekspertų nurodė, kad atsižvelgiant į kainos ir kokybės santykį, didesniame mieste galima tikėtis geresnio varianto. Taip yra dėl geresnių specialistų koncentracijos didmiesčiuose (E4).

Apibendrinant, dėl ekspertų išreikšto požiūrio į audito kainų nustatymą, atsižvelgiant į audito įmonės verslo vietovę, galima teigti, kad žvalgybinio tyrimo rezultatai dėl šio veiksnio buvo klaidingi.

3.4.6. Kainos nustatymas remiantis auditorių žiniomis, patirtimi ir kompetencija

Žvalgybinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad auditoriai nėra linkę samdytis išorės ekspertų savo veikloje bei nustatant kainą neatsižvelgia į tai, ar turi pakankamai patirties ir išmanymo tam tikroje srityje, o tokia praktika veikia audito kokybę neigiamai.

Dauguma apklaustų auditorių tokią hipotezę, kad auditoriai nėra linkę samdytis išorės ekspertų

specifiniams klausimams vertinti, patvirtina (E4, E1, E3). Išorės ekspertų samdymo jie stengiasi išvengti atsakingai renkantis audito užduotis, atsisakant atlikti tų sričių auditą, kur neturi reikiamų žinių (E2). Kitas būdas – alternatyvių procedūrų ieškojimas, pvz., turto įvertinimas pagal panašių objektų vertę vietoj nekilnojamo turto vertintojo paslaugų (E1). Audito ekspertai mano, kad toks nekreipimas dėmesio į turimas žinias audituojamoje srityje nustatant kainą, gali būti pateisinamas tik daug patirties ir žinių turtintiems auditoriams (E1). Tačiau tokių Lietuvoje yra nedaug. Kiti, ypač jaunieji auditoriai tai daro dėl to, kad jų kaina yra per maža, kad padengtų išorės ekspertų sudaromas išlaidas. Ekspertai mano, kad pirmą kartą susiduriant su naujos srities finansiniu auditu, naujiems ir daug patirties neturintiems auditoriams yra privalu samdytis išorės ekspertą savo nuomonei pagrįsti, net jei to audito pajamų neužteks padengti sąnaudomis (E4). Tačiau toks indėlis į ateities auditus vėliau bus atpirktas. Ekspertai teigia, kad statybų ir kredito sritys labiausiai reikalauja išorės ekspertų požiūrio ir šiose sferose nustatant audito kainą ypač reikia atsižvelgti.

Taigi dėl išreikštų ekspertų nuomonių, galima teigti, kad nustatant audito paslaugų kainą neatsižvelgimas į turimas žinias ir reikiamos užduočiai atlikti patirties yra šiuo metu audito rinkoje esanti problema.

3.4.7. Galimi problemų sprendimo būdai

Apibendrinus žvalgybinio tyrimo rezultatus bei aptarus juos su audito ekspertais, galima teigti, kad nustatant finansinio audito kainą išlieka dvi pagrindinės problemos. Visų pirma, tai rinkoje esant per didelei ir aršiai konkurencijai kainomis, nuo to kenčia paslaugų kokybė, kadangi prisiimdami didelius kiekius auditų, auditoriai juos atlieka atmestinais ir paskubomis. Ir antra, naujųjų auditorių, kurie stengiasi įsitvirtinti rinkoje, skverbimasis į rinką nustatant minimalią kainą bei pasirenkant audito užduotį neatitinkančią jų turimą patirtį, žinias.

Su ekspertais buvo aptariamas Europos komisijos siūlymas Žaliojoje knygoje, kad auditas, kaip užduoties skyrimas, atlyginimas ir trukmė būtų nustatoma trečiosios šalies, galbūt reguliavimo institucijos, o ne pačios bendrovės atsakomybė. Buvo svarstoma, ar trečiosios šalies įsikišimas padėtų sureguliuoti agresyvią konkurenciją kainomis rinkoje ir jauniems auditoriams padėtų parinkti jų žinias atitinkančias užduotis, t.y., išspręsti anksčiau minėtas problemas.

Visi ekspertai pritaria, kad pagerinti situaciją reikalingas įsikišimas į rinką. Tačiau kokia institucija turėtų atlikti tokį darbą, nuomonės išsiskyrė. Vienas iš ekspertų mano, kad privačiai veikianti įmonė tokį reguliavimą atliktų sąžiningiau, kadangi privatus verslo subjektas geriau supranta verslo veikimą (E1). Jis

dirbtų atsakingiau, dėl savo geros reputacijos išlaikymo. Tokiu atveju, toks verslo vienetas veiktų kaip tarpininkas tarp audito įmonės ir audituojamo subjekto. Norėdamas audituojamas subjektas susirasti kompetentingą auditorių finansiniams metams patikrinti, jis kreiptųsi į tarpininką, kad jis nurodytų, tokią užduotį atlikti labiausiai tinkamą auditorių, kuris savo audito kalendoriuje turėtų laisvo laiko. Esminis aspektas, kad jis nurodytų taip pat ir rekomendacinę kainą, įvertinus verslo subjekto rodiklius, veikimo pobūdį ir kt., kuri vėliau jau taptų derėjimosi objektu tarp abiejų pusių. Ekspertas taip pat nurodo, kad rekomendacinė kaina galėtų būti nurodoma „nuo...iki“ principu. Tačiau čia iškiltų kita problema. Norint priversti visus audituojamus subjektus ieškoti auditorių per tarpininką, reiktų įsikišti valstybinėms institucijoms ar LAR, kurie nurodytų tokią prievolę.

Kiti ekspertai mano, kad pagerinti situaciją taip pat galėtų įsikišdamos valstybinės institucijos. Tokiu atveju, valstybinės institucijos galėtų nustatyti minimalius audito paslaugų įkainius tam tikrų sričių verslams, analogiškai notarų, advokatų ir kt. (E2) Kaip gerą pavyzdį vienas iš ekspertų mato LR Valstybės kontrolę (E4). Čia visi valstybiniai auditoriai turi nustatytą specialisto valandinį įkainį, planuose nustatyti auditų kiekliai ir trukmės. Tokiu atveju specialistas gauna atitinkamą atlyginimą ir pakankamą laiką kokybiškam auditui atlikti. Taip pat audito užduotys yra parenkamos kiekvienam pagal jo kompetenciją. Panašų reguliavimą įsivaizduoja reikalingu ir privačioje audito rinkoje. Nustatomas nepriklausomo auditoriaus minimalus valandinis įkainis padėtų sureguliuoti agresyvių kainų mažinimą.

Čia atsiranda kita problema, kadangi bet koks trečios šalies kišimasis į verslo subjektų kainodarą pažeidžia konkurencijos principus (E2, E4). Dėl tokių priežasčių yra įmanomas tik rekomendacinių kainų ribų nustatymas, o tokių ribų laikymosi niekas negali garantuoti.

Vienas iš ekspertų mano, kad nustatant finansinio audito minimalios kainos ribą privalėtų rūpintis tam tikros profesinės organizacijos, pvz., Lietuvos auditorių rūmai (E3). Jis nurodė, kad tokia kaina galėtų būti prieinama audituojamų subjektų vadovams. Tokiu atveju, tai sumažintų klientų spaudimą auditoriams mažinti kainą pagal konkurentus.

Rekomendacinėms kainų riboms ar tik minimui nustatyti, ekspertai pritarė, kad būtų įmanomas klausimyno apie audituojamą subjektą įvedimas, kuris automatiškai galėtų nustatyti finansinio audito kainą (E4, E3, E1, E5). Tačiau toks klausimynas negalėtų remtis vien tik absoliučiais skaičiais. Turėtų būti įvertinama daug aspektų, nuo sutarčių kiekio metų apyvartai gauti iki kasos aparato išmuštų kvitų skaičiaus. Taip pat turėtų būti atsižvelgiama ir į kiekvieno verslo sektoriaus rizikos įvertinimą. Tam galėtų būti įvestas tam tikras koeficientas, kurį iš skaitinių reikšmių reiktų padauginti, pvz., iš apyvartos (E4).

Apibendrinant, visi iš auditorių vieningai nurodė, kad įsikišimas į audito įmonių kainodarą yra būtinas. Vienas iš būdų, kaip tai galima padaryti būtų trečiosios šalies įtaka nustatant minimalią audito

kainą arba valandinį įkainį. Kitas būdas būtų įvedant rekomendacines finansinio audito kainos ribas principu „nuo...iki“. Didžioji dalis ekspertų mano, kad tai turėtų padaryti valstybinė institucija, kuri galėtų remtis iš anksto nustatytu klausimynu.

IŠVADOS

1. Autoriai ir kiti dokumentiniai šaltiniai auditą apibūdina kaip finansinių ataskaitų tikrinimą ir tyrimą, kurio rezultatas yra auditoriaus išvada, nusakanti, ar įmonės finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo finansinę būklę. Audito suteikiamos informacijos dėka galima priimti objektyvius trumpalaikius ir ilgalaikius tikslus bei skatinti skaidresnę įmonių veiklą.
2. Atlikta užsienio šalių autorių analizė įgalina teigti, kad audito kainą lemiančius veiksnius galima suskirstyti į tris grupes. Pirmoji iš jų, audituojamo subjekto veiksniai, kurių svarbiausi yra audituojamo subjekto dydis, pelningumas, dukterinių įmonių skaičius, debitorių sąskaitų skaičius bei verslo rizika. Antrajai grupei priklauso veiksniai, kuriuos nulemia audito įmonės, iš kurių populiariausios yra auditoriaus nustatyta audito rizika, audito įmonės dydis, reikiamo personalo kiekis auditui atlikti bei suplanuotas laikas. Ir trečioji grupė, tai rinkos sąlygos, kur svarbiausia nustatant kainą yra atsižvelgti į esamą konkurenciją.
3. Pagrindiniai tikslai pasirenkant metodą pirmajam tyrimo etapui buvo – respondentų anonimiškumo išlaikymas, kuo mažesnis rezultatų iškraipymas ir kuo didesnis respondentų kiekis. Dėl šių priežasčių buvo pasirinktas anketavimo metodas surenkant duomenis. Siekiant kokybiškai ir kruopščiai išanalizuoti žvalgybinio tyrimo atskleistas problemas ir atsiradusius dėsningumus, antrajame tyrimo etape buvo pasirinktas individualaus giluminio interviu su ekspertais metodas.
4. Pagal apskaičiuotą Kendall konkordancijos koeficientą ($W = 0.4686$) yra laikoma, kad pasirinkti ekspertai ir jų vertinimai tarpusavyje yra pakankamai derantys.
5. Remiantis žvalgybinio tyrimo rezultatais, galima teigti, kad užsienio autorių nustatyti veiksniai, kurie yra vertinami nustatant kainą atsargiai ir kruopščiai, Lietuvoje įvertinti kaip vidutiniškai svarbūs. Šie veiksniai, galima manyti, nulemia pagrindines finansinio audito sąnaudas (t.y. laiką, reikiamų darbuotojų skaičių ir pan.), tačiau didelės įtakos ryškiam kainų kilimui ar mažėjimui nedaro.
6. Didžiausią įtaką aukštesnei audito kainai Lietuvoje daro audituojamos įmonės verslo sudėtingumas, kuris apibūdinamas decentralizuotu valdymu, naudojamos netinkamos informacinės technologijos bei audito trukmė. Jei audituojama įmonė nebuvo tikrinta to paties auditoriaus praėjusį mokestinį laikotarpį, o samdomos audito įmonės auditai yra paklausę prekė rinkoje, tuomet kaina bus aukštesnė.

7. Papildomas veiksnys, lemiantis aukštesnę audito kainą, – sezoniškumas. Jis buvo nustatytas ekspertų giluminio interviu pagalba. Audito sezonas laikomas sausio – balandžio mėnesiais.
8. Priešingai, audito kaina nesikeičia priklausomai nuo to, ar auditorius yra vyras, ar moteris. Taip pat, kad kaina nebus didesnė, atsižvelgiant į tai, koks AS akcijų skaičius ar nuosavo kapitalo dydis. Audito kainos neveikia, ar audito įmonė yra įsikūrusi didmiestyje ar mažame miestelyje. Tokia pati situacija ir su audituojamos įmonės pelningumu. Jei audituojama įmonė uždirba pelną ar nuostolį, nustatomos audito kainos tai nekeičia.
9. Nuolaidų taikymas savo nuolatiniams klientams yra paplitęs reiškinys audito rinkoje. Auditoriai taiko nuolaidas dėl to, kad pakartotinio audito metu jie jau yra susirinkę informaciją apie verslą, žino jo problematinius aspektus, kurie reikalauja gilesnio nagrinėjimo ir t.t. Tai palengvina auditoriaus darbą ir jis gali suteikti klientui nuolaidą. Tokia kainodara neveikia auditorių nepriklausomumo, kadangi auditoriai jaučia atsakomybę atstovaujant LAR bei bijo prarasti savo gero auditoriaus vardą.
10. Audito rinkoje nustatant kainą išlieka neatsižvelgimo į turimas žinias, patirtį problema. Buvo patvirtinta, kad auditoriai nėra linkę samdytis ekspertų. Dėl didelės ir aršios kainų konkurencijos šiuo metu rinkoje auditoriai turi mažinti kainą, o tai sąlygoja išorės ekspertų pagalbos atsisakymą. Visa tai veikia audito kokybę.

REKOMENDACIJOS

1. Dėl didelės ir aršios kainų konkurencijos įsikišimas į rinką yra būtinas. Tai gali būti daroma privataus tarpininko pagalba, kurio dėka audituojamos įmonės galėtų surasti tinkamą auditorių ir gauti rekomendacinę kainą. Kitas variantas yra valstybinės institucijos pagalba nustatant minimalų auditoriaus valandinį įkainį arba rekomendacinių kainų ribų įdiegimą sistemoje.
2. Rekomendacinės kainos galėtų būti nustatomos įvedant skirtingų verslo sričių klausimynus, kurie padėtų atskleisti verslo ypatumus ir nustatyti tam tikrus finansinio audito kainą lemiančius veiksniai.
3. Ekspertų giluminio interviu rezultatai rodo, kad nustatant kainą labiau turi būti atsižvelgiama į kompetenciją, patirtį, žinias.

LITERATŪRA

1. 200-asis Tarptautinis audito standartas. URL: <http://lar.lt/www/new/request.php?1995> [žr. 2015.01.10]
2. Abed S., Al-badainah J. The Impact of Auditor's Gender on Audit Fees: Case of Jordanian Auditors // International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 14, 2013- ISSN 1833-3850
3. Amba S.M. , Al-Hajeri F.K. Determinants of audit fees in Bahrain: an empirical study // Journal of Finance & Accountancy. Vol. 13, p.p. 1-10. 2013 – ISSN 1948-3015
4. Azizkhani, M., et. al. The competitive pricing of audit services in a non-Big 4 market // 13th International Asian Academic Accounting Conference, Kyoto University, Kyoto, Japan, lapkričio 8-11d., 2012. URL: http://cbe.anu.edu.au/media/2429895/azizkhani_audit_pricing_in_iran_ancar_version.pdf [žr. 2013.11.15]
5. Beattie V. et.al. The determinants of audit fees – evidence from the voluntary sector // Accounting and Business Research, 31:4, p.p. 243-274, 2001
6. Bitinas B., Rupšienė L., Žydžiūnaitė V. Kokybinių tyrimų metodologija // S. Jokužio leidykla-spaustuvė, Klaipėda, 157-168 psl., 2008. ISBN 978-9986-31-267-3
7. Chung D.I., Lindsay W.D. The Pricing of Audit Services: The Canadian perspective // Contemporary Accounting Research Vol. 5 No. 1 p.p. 19-46, 1988
8. Daujotaitė D. Finansinis auditas // Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, Vilnius, psl. 10-12, 52-53 2006. ISBN 9955-528-12-5
9. Didžiulienė R. Sociologija // Technologija, Kaunas, 2004.
10. El-Gammal W. Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon // International Business Research; Vol. 5, No. 11 , 2012 - ISSN 1913-900
11. Europos komisija , Žalioji knyga : Audito politika. Per krizę įgyta patirtis // COM(2010) 561, p.p. 12, 2010 m. spalio mėn., Briuselis. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:LT:PDF>
12. Hassan Y.M., Naser K. Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy // International Business Research; Vol. 6, No. 8, 2013 - ISSN 1913-9004
ISBN 9955-655-35-6

13. Ittonen K., Peni E. Auditor's Gender and Audit Fees // International Journal of Auditing, Int. J. Audit. 16: p.p. 1–18 , 2012
14. Kardelis K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai // JUDEX, Kaunas, 2002, psl. 189-207.
15. Katkus, A., Nepriklausomas auditas: teorija ir praktika, 2001 URL:
<http://ausis.gf.vu.lt/mg/nr/2001/04/04aud.html> [žr. 2015.01.10]
16. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2007m. , Vilnius. URL:
<http://www.lar.lt/new/request.php?589> [žr. 2014.04.18]
17. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2008m. , Vilnius. URL:
<http://www.lar.lt/new/page.php?471> [žr. 2014.04.18]
18. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2009m. , Vilnius. URL:
<http://www.lar.lt/new/request.php?1737> [žr. 2014.04.18]
19. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2010m. , Vilnius. URL:
<http://www.lar.lt/new/page.php?717> [žr. 2014.04.18]
20. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2011m. , Vilnius.
21. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2012m. , Vilnius.
22. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalga 2013m. , Vilnius. URL:
<http://lar.lt/www/new/request.php?6619> [žr. 2014.12.20]
23. Limos deklaracija: Dėl audito principų gairių. Lietuviškas vertimas. URL:
<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37> [žr. 2015.01.10]
24. LR Akcinių bendrovių įstatymas, Nr. VIII-1835. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=460763 [žr. 2014.04.29]
25. LR audito įstatymas 1999 m., Nr. VIII-1227. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=83535 [žr. 2015.02.07]
26. LR audito įstatymas, Nr. VIII-1227. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=476982 [žr. 2015.01.17]
27. LR Bankų įstatymas, Nr. IX-2085. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=416815 [žr. 2014.04.29]
28. LR Draudimo įstatymas , Nr. IX-1737. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=463753 [žr. 2014.04.29]
29. LR finansinės atskaitomybės įstatymas, Nr. IX-575. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=430776 [žr. 2013.11.19]

30. LR Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas, Nr. IX-576. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324445 [žr. 2014.04.29]
31. LR smulkiojo ir vidutiniojo verslo plėtros įstatymas, Nr. VIII-935. URL:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=454172 [žr. 2014.04.09]
32. Mackevičius, J. Auditas : teorija, praktika, perspektyvos ; monografija // Lietuvos mokslas, Vilnius, 2001. - ISBN: 9986795053
33. Matthews D. , Peel M. J. Audit fee determinants and the large auditor premium in 1900 // Accounting and Business Research, 33:2, p.p. 137-155, 2003
34. Morgan J., Stocken P. The Effects of Business Risk on Audit Pricing// Review of Accounting Studies, 3, p. p. 365–385 , 1998
35. Niemi L. Auditor Size and Audit Pricing: Evidence from Small Audit Firms // European Accounting Review, Vol. 13, No. 3, p.p. 541–560, 2004
36. Nuoroda į tyrimo anketą, URL: <http://apklausa.lt/f/finansinio-audito-kaina-lemianciu-veiksniu-analize-l7qdsbn/answers/new.fullpage>
37. Pečiūra V. Lietuvos gamybinių įmonių audito plėtra – daktaro disertacija // Socialiai mokslai, ekonomika, VGTU, psl. 116-117, 1999.
38. Podvezko V. Ekspertų įverčių suderinamumas// Ūkio technikos ekonominis vystymasis, Vol. XI, No.2, 2005, ISSN 1392-8619, URL: http://vddb.laba.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2005~ISSN_1392-8619.V_11.N_2.PG_101-107/DS.002.0.01.ARTIC [žr. 2015.04.07]
39. Pranulis V. Marketingo tyrimai // Kronta, Vilnius, 1998.
40. Puškorius, S. Veiklos auditas // Lietuvos teisės universitetas. Vilnius, 2004.
41. Rupšienė L. Kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodologija // Klaipėdos universiteto leidykla, Klaipėda, 70-72 psl., 2007. ISBN 978-9955-18-248-1
42. Simunic D. A. The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence // Journal of Accounting Research Vol. 18 No. 1 Spring, p.p. 161-190, 1980
43. Staliūnienė J.D., Stungurienė S. Audito kainos klientui modeliavimas taikant regresijos modelius su binariniais kintamaisiais // Ekonomika ir vadyba, 2009. 14 - ISSN 1822-6515
44. Staliūnienė, J.D., Vilčinskė, N. Audito kainos atsiperkamumo Lietuvoje tyrimas // 4th international scientific conference Business and Management. 14th international scientific conference Enterprise Management: Diagnosis, Strategy, Efficiency : 5-6 October 2006, Vilnius, Lithuania, 2006.
45. Stice, J. D. Using Financial and Market Information to Identify Pre-Engagement Factors Associated with Lawsuits against Auditors // The Accounting Review, Vol. 66, No. 3, p. p. 516-53, 1991.

46. Sundgren S. Svanstrom T. Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises // Accounting and Business Research, Vol. 43, No. 1, p.p. 31–55, 2013

Martyšiūtė K. Finansinio audito kainą lemiančių veiksnių analizė / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2015

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti finansinio audito kainą lemiantys veiksniai. Pagal užsienio autorių tyrimų apibendrinimą, atliktas kiekybinis žvalgybinis tyrimas Lietuvoje. Tyrimo rezultatai ir išryškėjusi problematika buvo nagrinėjama ekspertų giluminio interviu pagalba, atliekant kokybinį tyrimą. Pirmame skyriuje analizuojama finansinio audito samprata, reikšmė ir būtinumas, nagrinėjama Lietuvos rinka. Antrame skyriuje apžvelgiama finansinio audito kainų tendencija Lietuvoje, analizuojami užsienio autorių nustatyti kainą lemiantys veiksniai. Tračiame skyriuje yra atliekamas tyrimo metodologijos pasirinkimo pagrindimas, aptariami žvalgybinio tyrimo rezultatai. Taip pat yra nustatomos galimos problemos ir iškeliamos tam tikros hipotezės, kurios toliau nagrinėjamos audito ekspertų giluminio interviu pagalba. Teikiami galimi problemų sprendimo būdai ir išvados.

Pagrindiniai žodžiai: finansinis auditas, finansinio audito kaina, veiksniai, lemiantys finansinio audito kainą, finansinio audito kainodara.

Martyšiūtė K. The analysis of financial audit price determinants / Financial management master thesis. Supervisor doc. dr. I. D. Dajotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2015

ANNOTATION

The final master's thesis analyzes price determinants of financial audit. According to global authors' researches, a qualitative exploratory research in Lithuania was conducted. The results and problems were analyzed with the help of experts. The first section analyzes the concept of the financial audit, value, necessity and Lithuanian audit market. The second chapter gives an overview of the price trends for the financial audit in Lithuania, and an analysis of price determinants set by world authors'. Third section carries out the selection of research methodology basis and a discussion of the results of an observation research. Problems were identified and hypotheses were raised, which ones later were investigated with the help of experts. At the end of this master thesis, problem-solving techniques and conclusions were presented.

Key words: financial audit, financial audit cost, financial audit price, factors which determine the price of the financial audit, determinants, pricing of financial audit.

Martyšiūtė K. Finansinio audito kainą lemiančių veiksnių analizė / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2015

SANTRAUKA

Finansų valdymo magistrinio darbo tema yra aktuali auditą atliekančioms įmonėms / auditoriams ir audituojamiems subjektams. Išnagrinėjus Lietuvoje esančią finansinio audito kainų nustatymo politiką ir metodologiją bei kainą lemiančius veiksnius, juos galime sieti su atliekamo audito kokybe. Dėl to buvo išskeltas šio tyrimo tikslas – nustatyti Lietuvoje vyraujančius finansinio audito kainos nustatymo veiksnius ir išnagrinėti jų problematiką, įtaką audito kokybei. Tyrimo objektas – nepriklausomo finansinio audito kainodara Lietuvoje. Tyrimo tikslui pasiekti, buvo keliami tokia uždaviniai: išnagrinėti finansinio audito reikšmę, sampratą bei būtinumą; išanalizuoti Lietuvos audito rinką, kainas; ištirti kainą lemiančius veiksnius, remiantis užsienio autoriais; parengti kainas lemiančių veiksnių vertinimo metodologiją; nustatyti veiksnius, kurie nulemia audito kainą Lietuvoje. Tyrimo metodologija: mokslinės literatūros analizė; apibendrinimo metodas; anketavimas; ekspertų giluminis interviu.

Atlikus literatūros analizę ir panagrinėjus užsienio autorių atliktus tyrimus, finansinio audito kainą lemiantys veiksniai buvo suskirstyti į tris grupes: audituojamo subjekto, audito įmonės bei rinkos. Tokiu pagrindu jie ir buvo nagrinėjami šiame darbe. Buvo atliktas žvalgybinis tyrimas, kurio rezultatai nurodė, kad labiausiai finansinio audito kainą Lietuvoje nulemia audituojamos įmonės lojalumas audito įmonei, subjekto naudojamos informacinės technologijos, jo sudėtingumas. Taip pat prie svarbių kainodarai veiksnių buvo priskirti tokie veiksniai kaip: konkurencija su panašiomis audito įmonėmis; audito įmonių atliekamų auditų paklausa bei audito įmonės vieta. Buvo išsiaiškinta, kad kai kurie nustatyti veiksniai nurodo apie galimas problemas esančias audito rinkoje. Šios problemos ir kiti aspektai buvo nagrinėjami ekspertų giluminio interviu pagalba.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai dėl finansinio audito kainą lemiančių veiksnių bei kainodaros.

Martyšiūtė K. The analysis of financial audit price determinants / Financial management master thesis. Supervisor doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2015

SUMMARY

Financial management master thesis topic is relevant for audit firms, auditors and auditees. This is because quality of an audit can be related to an examination of financial audit pricing policies, methodologies, and factors affecting prices in Lithuania. This has led to the purpose of the study - to determine prevailing Lithuanian financial audit pricing factors, analyze issues, and impact on audit quality. Independent financial audit pricing of Lithuania is the object of this research. The study purpose was to meet the following objectives: to analyze financial audit necessity and value; to examine Lithuanian audit market for audit services, understand the concept of audit services pricing and the factors that determine the world theory; prepare cost factors evaluation methodology; identify factors that determine the cost of the audit in Lithuania. Research methodology: analysis of scientific literature; generalization method; questionnaire; interviewing of experts;

After further examination and analysis of the literary work of the world authors, financial audit price determining factors were divided into three groups: the audited entity, the audit firms and the market. On this basis they have been examined further. Reconnaissance survey was conducted; the results indicated that most of the financial costs of the audit in Lithuania determine the audited entities loyalty to an audit firm, entities use of information technology, and its complexity. Furthermore, other important factors determining pricing were competition between similar audit firms, the demand for audits, the location of an audit firm, etc. It was found that some of the factors indicate potential problems in the market place. Possible problems were examined and discussed subsequently with the help of experts.

Master's thesis ends with conclusions and proposals for financial audit price determinants.

PRIEDAI

1 PRIEDAS ANKETA

Sveiki!

Esu Mykolo Romerio universiteto, ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto studentė. Atlieku tyrimą, kurio tikslas nustatyti, kuo remiantis audito įmonės/auditoriai nustato finansinio audito paslaugos kainas. Apklausa neužims daug Jūsų laiko, o tai labai pagelbės mano magistrinio darbo tikslui pasiekti. Labai Jums ačiū!

1. Jūs:

- ☐ Vyras
- ☐ Moteris

2. Jūs dirbate/dirbote:

- ☐ Auditorius/ė
- ☐ Auditoriaus padėjėjas/a
- ☐ Auditoriaus asistentas/ė
- ☐ Kita, įrašyti:

3. Patirtis audito veikloje:

- ☐ iki 1m.
- ☐ 1-5 m.
- ☐ 5-10 m.
- ☐ 10-20 m.
- ☐ 20 m. ir daugiau

4. Kas atsakingas už finansinio audito kainos nustatymą Jūsų įmonėje?

- ☐ Audito užduoties grupės vadovas - auditorius/ė
- ☐ Audito įmonės vadovas
- ☐ Auditoriaus padėjėjas/a
- ☐ Auditoriaus asistentas/ė
- ☐ Administratorė
- ☐ Buhalterė
- ☐ Kita, įrašyti:

5. Pažymėkite kaip finansinio audito kainos nustatymą Jūsų įmonėje nulemia šie **audituojamos įmonės** veiksniai:
(Kiekvieną įvertinkite 5 balų skalėje, nuo 1- neveikia, iki 5 – labai veikia, uždėkite √ ar + prie tinkamo skaičiaus)

	1	2	3	4	5
Audituojamos įmonės dydis (matuojamas metų pabaigoje esančio turto suma)					
Audituojamos įmonės sudėtingumas (decentralizuotas valdymas)					
Audituojamos įmonės turto dydis užsienyje					
Debitorių sąskaitų skaičius					
Audituojamos įmonės pelningumas					
Audituojamos įmonės dukterinių įmonių skaičius					
Audituojamos įmonės verslo rizika (matuojama išipareigojimų dydžiu)					
Audituojamos įmonės vykdomų operacijų kiekis per ataskaitinius metus					
Audituojamos įmonės pramonės sektorius					
Audituojamos įmonės lojalumas Jūsų audito įmonei (t.y. jei auditas atliekas Jūsų įmonės ne pirmus metus iš eilės)					
Audituojamos įmonės akcijų skaičius					
Audituojamos įmonės naudojamos informacinės technologijos					
Audituojamos įmonės rašytinis reglamentavimas					
Ar audituojama įmonė buvo audituota praėjusiu mokestiniu laikotarpiu					
Audituojamos įmonės nuosavo kapitalo dydis					
Audituojamos įmonės darbuotojų skaičius					
Audituojamos įmonės prašoma audito trukmė					

6. Pažymėkite kaip finansinio audito kainos nustatymą Jūsų įmonėje nulemia šie **Jūsų įmonės veiksniai**:
(Kiekvieną įvertinkite 5 balų skalėje, nuo 1- neveikia, iki 5 – labai veikia, uždėkite √ ar + prie tinkamo skaičiaus)

	1	2	3	4	5
Jūsų įmonės atliekamų auditų paklausa					
Jūsų nustatyta audito rizika					
Jūsų patirtis audituojamos įmonės veikloje					
Jūsų reputacija					
Reikalingas personalo kiekis auditui atlikti					
Laikas skirtas auditui atlikti					
Jūsų personalo kvalifikacija					
Kitos sąnaudos					
Siekiamas Jūsų pelnas					
Audito įmonės vieta (t.y. ar nulemtų didesnę audito kainą, jei Jūsų įmonė būtų ne didžiuosiuose Lietuvos miestuose, o mažame miestelyje?)					
Auditoriaus lytis					
Ataskaitos vėlavimo laikas					
Reikalingas ekspertų skaičius, kuriuos samdote					

7. Pažymėkite kaip finansinio audito kainos nustatymą Jūsų įmonėje nulemia **šie rinkos veiksniai**:
(Kiekvieną įvertinkite 5 balų skalėje, nuo 1- neveikia, iki 5 – labai veikia, uždėkite √ ar + prie tinkamo skaičiaus)

	1	2	3	4	5
Rinkoje esančių panašių audito įmonių skaičius					
Didžiojo ketverto veiksmai ir įtaka					
Esama rinkos finansinio audito kaina					
Auditų paklausa rinkoje					

8. Ankčiau nenurodyti audito kainos veiksniai, kurie, Jūsų nuomone, veikia finansinio audito paslaugų kainą.

(Parašykite)

9. Ar sutiktumėte dalyvauti tolimesniame finansinio audito kainos nustatymo tyrime?

- ☐ ne
- ☐ taip

10. Jei taip, nurodykite savo kontaktus, kuriais galėčiau su Jumis susisiekti:

- ☐ e-mail
- ☐ tel. nr.

2 PRIEDAS INTERVIU SU EKSPERTAIS

INTERVIU SU EKSPERTU 1:

1. *Jūsų patirtis nepriklausomo finansinio audito veikloje, metais.*

10 metų.

2. *Kas, jūsų nuomone, labiausiai nulemia finansinio audito kainos nustatymą Lietuvoje?*

Labiausiai kainą nulemia, mano nuomone, ar tai gamybinė, ar prekybinė įmonė dėl didesnio procedūrų kiekio. Yra ir tas klientų spaudimas, kas kainą koreguoja. Bet tie auditoriai, kurie sutinka dirbti už kliento nurodomą kainą, didelį darbo krūvį mėgsta perkelti įmonių buhalteriams, jie jais naudojami tam tikrai informacijai surinkti. Tada tas mažesnis uždarbis kompensuojamas taip. Taip pat kainą nulemia, ar jau buvo audituota praėjusiu laikotarpiu to paties auditoriaus, nes tuomet žinomi niuansai subjekto, į ką atkreipti dėmesį. Taip pat lemia kainą ar audito sezonas, ar ne. Jei tai sausio- balandžio mėnesiais, tai kaina didesnė.

3. *Ar sutinkate su žvalgybinio tyrimo rezultatais? Dėl kurių aspektų prieštaraujate ir kodėl?*

Sutinku. Dėl dydžio, čia akivaizdu, nes kuo didesnė įmonė tuo daugiau darbo. Dėl kainos gal nelabai aktualu informacinės technologijos. Na, aišku, jei jos naudojamos. O kokios nėra reikšmės. Tą informaciją vienu pavidalu, ar kitokiu, vis vien gauni. Tai kainos neįtakoja. Yra keli niuansai dėl dukterinių įmonių, aš manau, kad tai kiek svarbesnis aspektas kainai, nei gautas iš žvalgybinio tyrimo rezultatų. Taip yra todėl, kad dažnai tenka audituoti dukterinės įmonės finansinės ataskaitas, tam, kad galėtum pareikšti nuomonę dėl motininės, o tai kainą labai veikia. Nustatant kainą į tai labai reikia atsižvelgti. Taip pat didesnę svarbą suteikčiau auditorių sugebėjimams, patirčiai, kvalifikacijai, reputacijai. Turint labai gerą reputaciją rinkoje ir geras rekomendacijas galima tikrai reikalauti didesnio atlygio.

4. *Žvalgybinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad atliekant to paties kliento auditą antrą ir vėlesnius kartus, audito įmonė gali taikyti tam tikras nuolaidas. Kaip manote, ar tokia praktika daro poveikį auditoriaus nepriklausomumui ir kaip?*

Nesutinku. Priešingai, būna tokių atvejų, kad jei su įmone, mes dirbame ne pirmus metus iš eilės, mes pakeliame kainą, nes pagal įmonės specifiką matome, kad tokiai įmonei atlikti auditą reikia daugiau laiko ir pinigų. Nepriklausomumo neveikia. Rimtas auditorius atsisakytų pareikšti nuomonę ar parašytų neigiamą išvadą, bet nerizikuotų rašyti teigiamą, tik tam, kad kitais metais išlaikytų klientą. Juk visgi

auditoriai atstovauja LAR ir teikia ataskaitas apie savo išvadas.

5. *Jūsų nuomone, ar audito įmonės, nustatant audito kainą, atsižvelgia į tai, ar įmonė uždirbo finansiniais metais pelną ar nuostolį? Kodėl?*

Nelabai tai logiška. Ta pati įmonė vienais metais gali uždirbti nuostolį, kitais – pelną. O darbo kiekiai tie patys. Daugiau klientai naudojami savo nuostoliu, sakydami, kad neturime pinigų, mažinkit audito kainą. Bet aš tokių atsisakau. Jei vadovybė nevertina audito naudos įmonei ir jų pagrindinis tikslas yra teigiama išvada už mažą kainą per greitą laiką, paprasčiausiai man gaila laiko.

6. *Ar sutinkate, kad didesnio miesto audito įmonės nustato aukštesnes audito kainas, kaip buvo nustatyta žvalgybiniame tyrime? Ar tai yra teisinga? Ar tai atspindi audito kokybę?*

Negaliu sutikti. Žinau keletą mažų miestų audito įmonių kurios veikia geriau už didesnio miesto įmonę. Juk Lietuva maža, gali sėsti bet kur ir nuvažiuoti, tam, kad atliktum auditą. O jų ir uždarbis tas pats.

7. *Žvalgybinis tyrimas parodė, kad auditoriai nėra linkę samdyti ekspertų specifiniams audito klausimams vertinti. Taip pat, kad nustatant kainą nėra atsižvelgiama į turimas žinias ir patirtį pramonės šakoje arba sektoriuje. Kaip manote ar toks kainos nustatymas nedaro įtakos audito kokybei?*

Tokie veiksniai neturi įtakos kainai tiems auditoriams, kurie turi daug patirties jau. Šie veiksniai kaip ir nublanksta, nes turi pakankama „bagažą“ žinių. Tikrai auditoriai nepuola samdytis ekspertų. Stengiasi visada atrasti kitų būdų, pvz., turto pagal rinkos kainą įvertinimas ir pan. Kokybę tai veikia tuo atveju, kai auditorius nemoka pasirinkti sau tinkamų auditų-užduočių.

8. *Ką manote apie tai, kad audito kaina būtų nustatyta trečiosios šalies? Ar tai turėtų būti valstybinė ar privati institucija? Kokios problemos kiltų? Ar būtų daugiau privalumų ar trūkumų? Ar tai padėtų konkuruoti su Didžiuoju ketvertu?*

Privati institucija, ji sąžiningiau dirbtų. Ji geriau supranta verslo veikimą, ji labiau dirbtų atsakingai, kadangi atsako savo reputacija, kaina, atsakingiau žiūrėtų į užduotį. Tokia įmonė galėtų veikti kaip koks nekilnojamo turto brokeris, suvesti tinkamą auditorių užduočiai ir subjektą bei nurodyti tinkamą kainą, kad subjektas negalėtų jos numazinti iki minimumo.

9. *Kaip manote, jei būtų sukurtas klausimynas, atsižvelgiant į audituojamo subjekto savybes, t.y. dydį, operacijų skaičių, ir t.t., kuris automatiškai nustatytų finansinio audito kainą, ar tai padėtų sureguliuoti skaidresnę audito kainų nustatymo politiką ir praktiką Lietuvos audito rinkoje? Ar tai apskritai būtų įmanoma ir kodėl?*

Automatinis nustatymas operuojasi į skaičius. O skaičiai ne visada pasako viską. Nemanau kad padėtų. Automato pagrindu, pagalba galiu įsivaizduoti tik kriterijų, pvz., nuo... iki kaina. Bet nemanau,

kad audito įmonė juo vadovautųsi, jei kaina būtų iš šalies nustatoma kito privataus veikėjo. Tuomet turi įsikišti ar Vyriausybė ar LAR, kad priverstų jų laikytis.

INTERVIU SU EKSPERTU 2:

1. *Jūsų patirtis nepriklausomo finansinio audito veikloje, metais.*
nuo 1997 m.

2. *Kas, jūsų nuomone, labiausiai nulemia finansinio audito kainos nustatymą Lietuvoje?*

Pasiūla ir paklausa

3. *Ar sutinkate su žvalgybinio tyrimo rezultatais? Dėl kurių aspektų prieštaraujate ir kodėl?*

Daugiau taip, nei ne

4. *Žvalgybinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad atliekant to paties kliento auditą antrą ir vėlesnius kartus, audito įmonė gali taikyti tam tikras nuolaidas. Kaip manote, ar tokia praktika daro poveikį auditoriaus nepriklausomumui ir kaip?*

Ne. TIKRAI ne. Profesionalaus auditoriaus nepriklausomumui tai (pakartotinas auditas) įtakos nedaro. Juolab, po 7 metų audituojamos įmonės auditorius, siekiant nepriklausomumo, keičiamas.

5. *Jūsų nuomone, ar audito įmonės, nustatant audito kainą, atsižvelgia į tai, ar įmonė uždirbo finansiniais metais pelną ar nuostolį? Kodėl?*

Audito įmonė verslo požiūriu yra pelno siekiantis subjektas. Taigi nustatant kainodaros politiką atsižvelgiama į visumą veiksnių. Tame tarpe gali (bet neprivalo) būti ir praeito ataskaitinio laikotarpio rezultatas.

6. *Ar sutinkate, kad didesnio miesto audito įmonės nustato aukštesnes audito kainas, kaip buvo nustatyta žvalgybiniame tyrime? Ar tai yra teisinga? Ar tai atspindi audito kokybę?*

Jūs esate neteisi. Didesniuose miestuose susitelkęs didesnis kiekis potencialiai audituotinų verslo subjektų, o audito įmonių kiekis santykinai mažesnis. Taigi audito paslaugų paklausa sąlygiškai didesnė nei pasiūla. Tai daro įtaką audito paslaugų kainodarai. Bet jūsų paminėta prielaida yra tik viena iš galimų darančių įtaką kainodarai.

7. *Žvalgybinis tyrimas parodė, kad auditoriai nėra linkę samdyti ekspertų specifiniams audito klausimams vertinti. Taip pat, kad nustatant kainą nėra atsižvelgiama į turimas žinias ir patirtį pramonės šakoje arba sektoriuje. Kaip manote ar toks kainos nustatymas nedaro įtakos audito kokybei?*

Įprastai audito įmonės nėra linkusios pretenduoti atlikti auditą tose srityse, kuriose neturi žinių ar patirties apskaitos srityje. Auditorių patirtis ir žinios pramonės šakoje ar sektoriuje neturi esminės įtakos potencialiai audituotinos įmonės apskaitos informacijos tvarkymui, finansinių ataskaitų rengimui ir pateikimui. Trumpai tariant, ar tai bus bankas, ar draudimo bendrovė, ar pieno perdirbimo įmonė, ar metalo konstrukcijų gamykla visų jų ūkinių įvykių ir operacijų apskaitai taikomi tie patys bendrieji

apskaitos principai, o debetas visada turės būti lygus kreditui.

Vis tik, esant poreikiui audito įmonės yra linkusios samdyti bei samdosi ekspertus, jei suderėtos audito paslaugų kainos tam sudaro prielaidas. Kita vertus eksperto pasitelkimas nemažina auditoriaus atsakomybės.

8. *Ką manote apie tai, kad audito kaina būtų nustatyta trečiosios šalies? Ar tai turėtų būti valstybinė ar privati institucija? Kokios problemos kiltų? Ar būtų daugiau privalumų ar trūkumų? Ar tai padėtų konkuruoti su Didžiuoju ketvertu?*

Audito įmonės yra verslo subjektai, taigi bet kokios trečiosios šalies kišimasis į verslo subjektų kainodarą pažeistų konkurencijos principus. Tačiau rekomenduojamos audito paslaugų minimalios kainos galėtų būti nustatytos (analogiškai notarų, advokatų ir pan. paslaugoms).

9. *Kaip manote, jei būtų sukurtas klausimynas, atsižvelgiant į audituojamo subjekto savybes, t.y. dydį, operacijų skaičių, ir t.t., kuris automatiškai nustatytų finansinio audito kainą, ar tai padėtų sureguliuoti skaidresnę audito kainų nustatymo politiką ir praktiką Lietuvos audito rinkoje? Ar tai apskritai būtų įmanoma ir kodėl?*

Nemanau. Audito paslaugų kainodarą įtakoja itin didelis spektras įvairių veiksnių ir prielaidų, taigi vertinti audituotinos įmonės dydį ar operacijų skaičių tam tikrą piniginio vieneto suma nebūtų teisingas sprendimas.

INTERVIU SU EKSPERTU 3:

1. *Jūsų patirtis nepriklausomo finansinio audito veikloje, metais.*

15m.

2. *Kas, jūsų nuomone, labiausiai nulemia finansinio audito kainos nustatymą Lietuvoje?*

Šiuo metu – klientų spaudimas. Labai dažnai susiduriu su tokiomis situacijomis, kad klientas paskambina ir paprasčiausiai diktuoja už kokią kainą, aš turiu dirbti. Tada spaudimu dar ir reikalauja, kad kainą sumažinčiau, sakydamas, kad jei tu nedirbsi, tai atsiras kas kitas dirbs už tą kainą. Gana liūdna situacija. Dėl tokių „konkurentų“ kenčia audito kokybė ir požiūris į auditorių išvadų naudingumą.

3. *Ar sutinkate su žvalgybinio tyrimo rezultatais? Dėl kurių aspektų prieštaraujate ir kodėl?*

Sutinku. Tik keli pastebėjimai:

Man ar audituojama įmonė buvo audituota praėjusiu laikotarpiu išvis nėra svarbu nustatant kainą. Tokį variantą gal pasirenką kaip svarbų auditoriai, kurie remiasi kitų išvadomis savo darbe tikėdamiesi, kad taip sumažins savo darbo apimtį. Taip neturėtų būti. Procedūros išlieka juk tos pačios, kodėl kaina turėtų būti mažinama dėl fakto, kad ji jau buvo audituota.

Dėl audituojamos įmonės dydžio. Jis kainai daro įtaką, bet gal ne kiek dėl sumos balanse. Turėtų būti atsižvelgta ir į kitus aspektus. Nes čia gali būti vienas įrašas už kelis milijonus. Tokiam patikrinti daug nereikia pastangų. Bet gali būti ir keli šimtai įrašų už tuos pačius kelis milijonus, kurie gali atimti daug laiko ir pastangų.

Dėl informacinių technologijų naudojamų įmonėse. Čia daugiau labai svarbu, nei vidutiniškai. Kaip tik sulaukiau skambučio dėl audito, kur apskaita vedama rankiniu būdu. Pasirodo dar ir taip būna. Tokio audito kaina žymiai didesnė dėl informacijos prieinamumo.

Dėl audituojamos įmonės turto užsienyje, čia yra taip pat labai svarbu kainai. Jei turtas yra užsienyje, norint jį patikrinti reikia važiuoti pačiam arba samdyti auditorių užsienyje. Tai brangiai kainuoja. Gal tokį žemą rangą audito kainai priskyrė auditoriai, kuriems neteko susidurti su turtu užsienyje. Tikėkimės, ne dėl aplaidumo tikrinime.

Paprieštaraut norėčiau dėl pramonės sektoriaus „nesvarbumo“ kainai. Čia netiesa. Kainai sektorius turėtų labai didelę įtaką. Nes kur gamybos, kur statybos, o kur prekybos įmonė. Skirtingos specifikos įmonių – skirtingi auditai. Ypatingai kaina didėja tų auditų, kurių įmonės dalyvauja Europinių fondų panaudojime. Gal auditoriai jaučia didesnę atsakomybę tokių lėšų panaudojimui.

4. *Žvalgybinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad atliekant to paties kliento auditą antrą ir vėlesnius kartus, audito įmonė gali taikyti tam tikras nuolaidas. Kaip manote, ar tokia praktika daro*

poveikį auditoriaus nepriklausomumui ir kaip?

Protingi klientai turėtų suprasti, kad nuolaida yra daroma net tada, kai kaina išlieka ta pati. Juk visgi infliacija veikia pinigų vertę. Dar dažnai yra žaidžiama su kaina dėl klientų - padarai kelių šimtų litų nuolaidą, jie jaučiasi laimingi, nes sutaupė, o ir tavo pelno nelabai tai veikia. Ir visi laimingi. Aš nešneku apie tuos auditorius, kurie savo kainą numazina iki minimumo ir kurie jau nebeturi, kur tų nuolaidų daryti. Bet dėl nepriklausomumo nemanau, kad tai veikia. Auditorius nerizikuoja dėl savo vardo, kad gautų kelis papildomus šimtus. Visgi ir tokių atsiranda, bet jau kalbama tada apie labai didelius pinigus.

5. *Jūsų nuomone, ar audito įmonės, nustatant audito kainą, atsižvelgia į tai, ar įmonė uždirbo finansiniais metais pelną ar nuostolį? Kodėl?*

Jei geri įmonės metai, tai įmonės pačios negaili didesnio užmokesčio auditoriams. Bent tokią tendenciją aš pastebėjau. Bet tuo pačiu tas kainos didėjimas ir teisingas, nes kuo didesnis pelnas, tuo didesnės ir apimtys.

6. *Ar sutinkate, kad didesnio miesto audito įmonės nustato aukštesnes audito kainas, kaip buvo nustatyta žvalgybiniame tyrime? Ar tai yra teisinga? Ar tai atspindi audito kokybę?*

Konkrečios nuomonės šiuo klausimu neturiu. Esu pastebėjusi ir tokią tendenciją, kad kainos mažesnės būna didesniuose miestuose, nes didesnė konkurencija. O mažesniuose miesteliuose esančios audito įmonės neapsistoja ties savo miestu. Joms tenka keliauti į aplinkinius miestus atlikti auditus, todėl ta kaina ir didėja, nes reikia kelionės išlaidas padengti, nakvynės, o dar ir dienpinigiai skirti komandiruotėms.

7. *Žvalgybinis tyrimas parodė, kad auditoriai nėra linkę samdyti ekspertų specifiniams audito klausimams vertinti. Taip pat, kad nustatant kainą nėra atsižvelgiama į turimas žinias ir patirtį pramonės šakoje arba sektoriuje. Kaip manote ar toks kainos nustatymas nedaro įtakos audito kokybei?*

Ekspertai nėra reikalingi, jei užsakymai nėra sudėtingi. Bet yra tam tikrų sričių, kur jie yra būtini. Jei audito komandoje nėra žmogaus nusimanančio apie statybas, kaip įmanoma atlikti kokybišką auditą? Juk reikia žinoti kas yra sąmata, kaip ji sudaroma ir galų gale, pakirtus siena suprasti, ar ji 1 ar 3 kartus buvo tinkuota ar dažyta, nustatant ar nebuvo sąnaudų per daug pripažinta. Dar kartą pasikartosiu, tai ypač svarbu, jei buvo panaudota bent maža dalis Europinių fondų. O tokie ekspertai daug kainuoja. Būna, kad ir pusę audito užmokesčio turi atiduoti. Todėl kaip faktorius audito kainai, labai svarbus. Dar svarbus pastebėjimas yra tas, kad jei auditorius neturi žinių tam tikroje srityje, jis ilgiau užtrunka atliekant auditą ir automatiškai jo uždarbis mažėja, atsižvelgiant į valandas, kurias jis užtruko, atliekant auditą. Todėl kartais ir pigiau gaunasi nusisamdyti ekspertą, nei aukoti savo darbo valandas nagrinėjant naują informaciją.

8. *Ką manote apie tai, kad audito kaina būtų nustatyta trečiosios šalies? Ar tai turėtų būti*

valstybinė ar privati institucija? Kokios problemos kiltų? Ar būtų daugiau privalumų ar trūkumų? Ar tai padėtų konkuruoti su Didžiuoju ketvertu?

Kontrolė reikalinga. Bent kažkokia. Manau tokį darbą atliktų geriausiai kokia profesinė organizacija. Gal LAR, ar smulkių ir vidutinių įmonių asociacija. Taip būtų galima šiek tiek sudrausminti tą iškreipta mažų kainų konkurenciją. Bandė čia rekomendacines kainų ribas siūlyti auditoriams, tačiau greit įsikišo konkurencijos tarnyba. Nors manau, kad jos būtų padėjusios. Bent jau ta minimali kaina nustatyta.

9. *Kaip manote, jei būtų sukurtas klausimynas, atsižvelgiant į audituojamo subjekto savybes, t.y. dydį, operacijų skaičių, ir t.t., kuris automatiškai nustatytų finansinio audito kainą, ar tai padėtų sureguliuoti skaidresnę audito kainų nustatymo politiką ir praktiką Lietuvos audito rinkoje? Ar tai apskritai būtų įmanoma ir kodėl?*

Kaip pagalbinę priemonę įsivaizduoju, tačiau tik rekomendacinio pobūdžio. Ji galėtų būti prieinama ir įmonių vadovams, kad jie žinotų tą kainą taip pat ir nespauštų auditorių dirbti už varganą atlyginimą. Tačiau aš vėlgi būčiau tik už minimalios kainos nustatymą, o maksimumą palikti kitoms kainą lemiančioms savybėms, kaip reputacija, patirtis.

INTERVIU SU EKSPERTU 4:

1. *Jūsų patirtis nepriklausomo finansinio audito veikloje, metais.*
nuo 1996 m.

2. *Kas, jūsų nuomone, labiausiai nulemia finansinio audito kainos nustatymą Lietuvoje?*

Galiu pasakyti tiek, kad finansinio audito kainą turėtų nulemti nepriklausomo auditoriaus patirtis, kompetencija, kvalifikacija, reputacija viename darinyje. Geras auditorius turi tokią įžvalgą, kuri atsiranda iš anksčiau minėtų savybių, o tos įžvalgos dėka auditas bus kokybiškai atliktas. O už tokią įžvalgą reiktų mokėti daugiau. Šiuo metu naujieji auditoriai rinkoje viską daro „dėl duonos kąsnio“: griebiasi bet kokios užduoties, konkuruoja mažindami kainas „iki pergalės“, o tuomet per audito sezoną sėdi užsivertę auditais ir atmestinais atlieka darbus, o teisingiau, pildo lenteles ir atsakinėja į standartinius klausimynus, neturėdami laiko įžvelgti įmonėje problematinių vietų. Suprantu, kad rinkta dėl to kalta, bet kažką keisti joje reikia.

3. *Ar sutinkate su žvalgybinio tyrimo rezultatais? Dėl kurių aspektų prieštaraujate ir kodėl?*

Iš esmės, sutinku. Tik kaip minėjau anksčiau, reputacija, kvalifikacija, reikalingas ekspertų skaičius turėtų būti aukštesnėje pozicijoje. Taip pat dėl aspekto, ar įmonė buvo audituota praėjusiu mokestiniu laikotarpiu. Man tai yra svarbu nebent tuo atveju, ar pati atlikau jiems auditą praėjusiu laikotarpiu. Kitų auditorių surinkta informacija ir išvados remtis negaliu, nes nesu užtikrinta. Galiu tik savo išvados remtis 100proc.

4. *Žvalgybinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad atliekant to paties kliento auditą antrą ir vėlesnius kartus, audito įmonė gali taikyti tam tikras nuolaidas. Kaip manote, ar tokia praktika daro poveikį auditoriaus nepriklausomumui ir kaip?*

Dėl nuolaidų tai visiškai tiesa. Aišku, proto ribose. Bet tos nuolaidos nepaveikia nepriklausomumo. Nuolaida yra daroma dėl to, kad apie įmonę jau esi susirinkęs informaciją, žinai problematines vietas, kurias reikia dar kartą peržvelgti, žinai įmonės veikimo specifiką, vadovybę, jų valdymą, personalo atsakomybes ir pan. Tai palengvina auditoriaus darbą ir dėl to gali padaryti nuolaidą. Protingas auditorius nerizikuotų savo vardu ir pažymėjimu, nes jei įmonė bankrutuos - atsakomybė krenta ir ant auditoriaus. Todėl dėl tikimybės gauti tą patį klientą ir uždarbį iš jo kitais metais, rašyti teigiamą išvadą vietoj kitų išvados variantų, galėtų tik savęs negerbiantis auditorius.

5. *Jūsų nuomone, ar audito įmonės, nustatant audito kainą, atsižvelgia į tai, ar įmonė uždirbo finansiniais metais pelną ar nuostolį? Kodėl?*

Nemanau, kad audito įmonės į tai atsižvelgia. Nors, mano nuomone, turėtų. Bet ne tam, kad

pasipelnęti iš jų. Priešingai, tos kurios finansiniais metais patyrė nuostolį, reikalauja daugiau darbo ir nagrinėjimo, kur yra įmonės bėdos. Tokių įmonių auditas turėtų būti brangesnis. Ypatingai jei vadovybė reikalauja konkrečių siūlymų, kaip situaciją pagerinti.

6. *Ar sutinkate, kad didesnio miesto audito įmonės nustato aukštesnes audito kainas, kaip buvo nustatyta žvalgybiniame tyrime? Ar tai yra teisinga? Ar tai atspindi audito kokybę?*

Nuoširdžiai pasakius, manau kad atspindi kokybę. Apart sostinės, ar dar kelių auditorių kituose miestuose, labai trūksta gerų šios srities specialistų. Ne tik pačių auditorių, bet ir jų padėjėjų. Man pačiai atrasti bendramintį buvo labai sunku ir užtruko daug metų. O sostinėje gerų specialistų tikrai yra. Ir teisinga, kad jų įkainiai yra didesni. Kaip ir sakiau, už gerą įžvalgą reikia gerai mokėti.

7. *Žvalgybinis tyrimas parodė, kad auditoriai nėra linkę samdyti ekspertų specifiniams audito klausimams vertinti. Taip pat, kad nustatant kainą nėra atsižvelgiama į turimas žinias ir patirtį pramonės šakoje arba sektoriuje. Kaip manote ar toks kainos nustatymas nedaro įtakos audito kokybei?*

Daro ir labai didelę įtaką. Tikra tiesa, kad auditoriai nėra linkę samdytis ekspertų. Bet kur čia samdysis, kai ir taip nužemina savo audito kainą „iki centų“. Mano nuomone, pirmą kartą susiduriant su tam tikra sritimi, būtina samdytis ekspertą. Net jei iš to audito nepavyks uždirbti. Tačiau kitą kartą tą informaciją jau bus žinoma ir ekspertų paslaugų gali nebeprireikti. Pati samdžiausi ekspertus ne kartą. Pvz., audituojant kredito įmonę ar statybų. Man pasakė, kad pakeitė stogą už kelis milijonus, na, atrodo, kad pakeitė – blizga, gražus. Ekspertas iškart prisikabino prie vinučių spalvos, kuri parodė, kad stogas, gal ir buvo keistas, bet prieš 5 metus.

8. *Ką manote apie tai, kad audito kaina būtų nustatyta trečiosios šalies? Ar tai turėtų būti valstybinė ar privati institucija? Kokios problemos kiltų? Ar būtų daugiau privalumų ar trūkumų? Ar tai padėtų konkuruoti su Didžiuoju ketvertu?*

Lietuvoje tokios „trečiosios“ šalies labai reikia. Kaip ir anksčiau minėjau, audito rinka šiuo metu mano akimis yra labai iškreipta ir ją reikia keisti. Todėl reiktų. Manau, gal valstybinė kokia institucija geriau būtų. Mano akimis, neblogas pavyzdys yra LR Valstybės kontrolė. Pas juos yra tam tikri planai, t.y. specialisto valandinis įkainis, audito trukmė ir auditų kiekiai nustatyti. Toki atveju auditorius gali skirti pakankamą laiką, atlikti gerą auditą. Tokį reguliavimą būtų neblogai įvesti ir čia. Aišku, konkurencijos tarnyba su tuo nesutinka. Bet tam tikras kainos minimumo nustatymas, ar valandinio įkainio nustatymas, padėtų naujesiems auditoriams „nesiplėšyti“ dėl kiekvieno darbo ir išlikimo rinkoje, atsipalaiduoti ir daryti tai, kas jiems priklauso, gerbiant gerą auditoriaus vardą.

Dėl didžiojo ketverto, nemanau, kad padėtų konkuruoti. Su jais čia atskiras reikalas, jie turi atskirą segmentą. Sureguliuojamas kainos nepakeis situacijos, kol gyvuos tokie reikalavimai, kaip, kad įmonės,

kurios dalyvauja kažikuriuose viešuosiuose pirkimuose, privalo metinį finansinį auditą atlikti tarptautinėse įmonėse. Pati Lietuva smulkesnius auditorius išstumia iš rinkos. Aš, asmeniškai, ne vienoje įmonėje buvau samdoma kaip revizore, nors atlikdavau auditus, vien todėl, kad įmonės privalėjo patenkinti šią sąlygą. Tai Didysis ketvertas ateina, padaryti auditą, t.y. „papildyti lenteles“ už 30 tūkst. Lt, dėl reikalaujamo lapelio, o tada ateinu aš, kad viską perdaryčiau ir vadovybė gautų tikros situacijos paaiškinimą, tik šiuo atveju už 3 kartus mažesnę sumą. Vos ne kaip Lietuvoje - dvigubas apmokestinimas gaunasi.

9. *Kaip manote, jei būtų sukurtas klausimynas, atsižvelgiant į audituojamo subjekto savybes, t.y. dydį, operacijų skaičių, ir t.t., kuris automatiškai nustatytų finansinio audito kainą, ar tai padėtų sureguliuoti skaidresnę audito kainų nustatymo politiką ir praktiką Lietuvos audito rinkoje? Ar tai apskritai būtų įmanoma ir kodėl?*

Įmanoma. Aišku jis turėtų būti labai ilgas ir sudėtingas, atspindis daug aspektų ir verslo savybių, bet įmanoma. Pavyzdžiui, kad jo dėka būtų atskleista ne tik kokia įmonės apyvarta buvo tais metais, bet ir iš kelių sutarčių ji buvo gauta, kiek sąskaitų buvo išrašyta ar čekių išmušta. Dar į tokį klausimyną būtų galima „įlieti“ kiekvieno sektoriaus rizikos įvertinimą – tam tikrą koeficientą, kurį reiktų padauginti pvz., iš apyvartos.

INTERVIU SU EKSPERTU 5:

1. *Jūsų patirtis nepriklausomo finansinio audito veikloje, metais.*

nuo 2000 m.

2. *Kas, jūsų nuomone, labiausiai nulemia finansinio audito kainos nustatymą Lietuvoje?*

Įmonės atliekamų operacijų kiekis, veiklos pobūdis, t.y., ar tai prekyba, ar gamyba ar pan. Dar, bent mano patirtimi, veikia sezoniškumas – jei audito sezonas, tuomet auditas tikrai bus brangesnis nei, pvz., rudenį.

3. *Ar sutinkate su žvalgybinio tyrimo rezultatais? Dėl kurių aspektų prieštaraujate ir kodėl?*

Sutinku. Nebent mano praktikoje nėra svarbu audituojamos įmonės pelningumas, o priešingai, vykdomų operacijų kiekis per ataskaitinius metus yra labai svarbus, nes nurodo, kokios bus darbo apimtys. Taip pat manau kad kompetencija, reputacija bei patirtis yra svarbesni veiksniai nustatant kainą. Dažniausiai apie auditorius įmonės sužino iš lūpų į lūpas. Todėl tokie auditoriai, kurie užsitikrinę gerą nuomonę rinkoje, yra brangesni. Dar manau, kad nustatant kainą bent aš, asmeniškai, labai atsižvelgiu į tai, ar įmonė turi turto užsienio valstybėse, ar, apskritai, bet kokių sąsajų su užsieniu. Tokiu atveju nagrinėti sutartis reikia daugiau laiko, o jau ką šnekėti apie turto tikrinimą. Taip pat ir dėl dukterinių įmonių, jei jos neturi savų auditorių. Visa tai padidintų mano darbo apimtį, todėl automatiškai tai kainą labai veikia.

4. *Žvalgybinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad atliekant to paties kliento auditą antrą ir vėlesnius kartus, audito įmonė gali taikyti tam tikras nuolaidas. Kaip manote, ar tokia praktika daro poveikį auditoriaus nepriklausomumui ir kaip?*

Nepriklausomumo neveikia, manau, vien nepriklausomumą gerai užtikrina įstatymo numatyta rotacija. Nuolaidos yra taikomos proto ribose. Dėl savo darbo pažymėjimo niekas nerizikuoja.

5. *Jūsų nuomone, ar audito įmonės, nustatant audito kainą, atsižvelgia į tai, ar įmonė uždirbo finansiniais metais pelną ar nuostolį? Kodėl?*

Ne. Nes darbo apimtys nuo to nesikeičia.

6. *Ar sutinkate, kad didesnio miesto audito įmonės nustato aukštesnes audito kainas, kaip buvo nustatyta žvalgybiniame tyrime? Ar tai yra teisinga? Ar tai atspindi audito kokybę?*

Sutinku. Didžiuosiuose miestuose geresni specialistai nei mažesniuose.

7. *Žvalgybinis tyrimas parodė, kad auditoriai nėra linkę samdyti ekspertų specifiniams audito klausimams vertinti. Taip pat, kad nustatant kainą nėra atsižvelgiama į turimas žinias ir patirtį pramonės šakoje arba sektoriuje. Kaip manote ar toks kainos nustatymas nedaro įtakos audito kokybei?*

Papildomų pinigų niekas neskuba leisti. Ieškoma alternatyvų. Tačiau dažnai audito įmonės turi

verslo konsultantus, kurie padeda spręsti tam tikrus klausimus. Jų paslaugų dėka kokybė nenukenčia. Aišku, priešingu atveju, kokybė yra tikrai paveikiama.

8. *Ką manote apie tai, kad audito kaina būtų nustatyta trečiosios šalies? Ar tai turėtų būti valstybinė ar privati institucija? Kokios problemos kiltų? Ar būtų daugiau privalumų ar trūkumų? Ar tai padėtų konkuruoti su Didžiuoju ketvertu?*

Su Didžiuoju ketvertu tai nepadėtų konkuruoti, kadangi pačios Lietuvos audito įmonės nesikiša į jų rinką. Jų audituojami subjektai (pvz., bankai) yra per daug sudėtingi mažesnėms audito įmonėms ir jie neturi tam pakankamai specialistų.

Trečioji šalis padėtų, manau, jei būtų tik rekomendacinio pobūdžio. Pvz., audituojamiems subjektams jie galėtų padėti pasirinkti auditorius. Ta trečioji šalis juos galėtų rekomenduoti, kurie turi tame daug patirties, žinių, ar gerų verslo konsultantų, o ir kaina atitiktų kokybę. Trečiosios šalies „vaidmenį“ geriausiai atliktų profesinės sąjungos.

9. *Kaip manote, jei būtų sukurtas klausimynas, atsižvelgiant į audituojamo subjekto savybes, t.y. dydį, operacijų skaičių, ir t.t., kuris automatiškai nustatytų finansinio audito kainą, ar tai padėtų sureguliuoti skaidresnę audito kainų nustatymo politiką ir praktiką Lietuvos audito rinkoje? Ar tai apskritai būtų įmanoma ir kodėl?*

Tikrai įmanoma. Bet vėlgi, jei kalbama apie rekomendacines kainas.

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

2015 - 04 - 10

Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

_____ Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas _____
(*fakulteto / instituto, programos pavadinimas*)

Studentas (-ė) _____ Karolina Martyšiūtė _____,
(*vardas, pavardė*)

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„_____ Finansinio audito kainą lemiančių veiksnių analizė _____“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už akademinės etikos pažeidimą.

(*parašas*)

(*vardas, pavardė*)