MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

VAIDA PUGAČIAUSKAITĖ

PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ PATEIKIMO AUDITORIAUS IŠVADOJE TYRIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

doc. dr. Dalia Daujotaitė

VILNIUS, 2021

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ PATEIKIMO AUDITORIAUS IŠVADOJE TYRIMAS

Veiklos audito magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 6211LX075

Vadovas
_____Doc. dr. D. Daujotaitė
2021 05 02

Recenzentas

_____

2021

Atliko
VKA19-1 gr. stud.
_____V. Pugačiauskaitė
2021 05 02

VILNIUS, 2021

TURINYS

ĮVADAS **6**
1. AUDITO IR PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ TEORINĖ ANALIZĖ **9**
1.1 Nepriklausomo auditoriaus išvados reikšmė **9**
1.2 Audito įrodymai **13**
1.3 Pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei, ir jų reikšmė auditoriaus išvadai **17**
1.4 Auditoriaus išvados riboto naudingumo problema **20**
1.5 Pagrindinių audito dalykų koncepcija **25**
2. TYRIMO METODOLOGIJA **28**
2.1 Tyrimo metodologijos pagrindimas **28**
2.2 Literatūros šaltinių analizė **29**
2.3 Kokybinė pagrindinių audito dalykų pateikimo audito išvadoje analizė **31**
2.4 Apklausa interviu metodu **33**
3. LIETUVOS EMITENTŲ AUDITORIAUS IŠVADŲ TYRIMAS **37**
3.1 Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje analizė **37**
3.2 Suinteresuotų asmenų požiūris į auditoriaus išvadą: interviu rezultatų analizė **42**
IŠVADOS **49**
REKOMENDACIJOS **52**
LITERATŪROS SĄRAŠAS **53**
ANOTACIJA **56**
ANNOTATION **57**
SANTRAUKA **58**
SUMMARY **60**

LENTELĖS

1 lentelė. Auditoriaus išvados dalys ir jas reglamentuojantys TAS 11
2 lentelė. Auditoriaus išvadų rūšių klasifikavimas..... 12
3 lentelė. Audito įrodymų klasifikavimas..... 15
4 lentelė. Kokybinių reikšmingumo veiksnių grupės. 30
5 lentelė. Interviu klausimai 36
6 lentelė. Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje statistika 39

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito įrodymų pagrindinių savybių elementai 16
2 pav. Pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei 19
3 pav. Audito tikslai ir veiklos bei rezultatų skirtumai 23
4 pav. Pagrindinių audito dalykų nustatymas pagal 701 TAS 26
5 pav. Tyrimo modelis 28
6 pav. Empiriniame tyrime tirti klausimai 33
7 pav. Kokybinio tyrimo procesas 35
8 pav. Įmonių pasiskirstymas pagal veiklos sritį 37
9 pav. Tyrime analizuotų auditorių išvadas sudariusių audito bendrovių pasiskirstymas 38
10 pav. Tyrime analizuotų pagrindinių audito dalykų pokyčiai 2018-2019 metais 39
11 pav. Dažniausiai auditoriaus išvadoje pateikiami pagrindiniai audito dalykai 40
12 pav. Respondentų patirtis bendradarbiaujant su auditoriais 42
13 pav. Respondentų nuomonė apie auditoriaus išvadoje pateikiamos informacijos spragas 43
14 pav. Pagrindiniai audito dalykai, dažniausiai pateikti auditoriaus išvadoje 45
15 pav. Probleminės įmonės sritys, įvardytos respondentų 47

ĮVADAS

Šiuolaikinėje visuomenėje ir sparčiai tobulėjančiame bei besivystančiame verslo pasaulyje yra itin svarbu laiku pastebėti ir reaguoti į įvairius galimus nukrypimus, kurie gali turėti įtakos organizacijos veiklai. Duomenų teisingumui įvertinti bei spragoms pastebėti pasitelkiama auditoriaus pagalba, kuris, atlikęs auditą, pateikia auditoriaus išvadą. Auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame pateikiama auditoriaus nuomonė apie audituotas finansines ataskaitas. Sąžiningai ir teisingai atliktas auditas - suinteresuotiems subjektams suteikia pagrįstumą, jog finansinėse ataskaitose yra pateikiama neiškreipta informacija apie organizacijos finansinę būklę bei rezultatus. Auditą galima suvokti kaip funkciją, kuri teikia pridėtinę vertę visuomenei, užtikrinant pasitikėjimą finansinės atskaitomybės teisingumu (Legenzova ir kt., 2014). Auditas išplečia finansinės apskaitos funkcijas, patvirtina, jog yra laikomasi įmonėje patvirtintos apskaitos politikos bei apskaitos standartų (Deumes et al., 2010).

Darbo aktualumas. Auditoriaus išvados paskirtis yra padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis, tačiau mokslinėje literatūroje dažnai yra teigiama, kad auditoriaus išvada yra trumpos apimties, griežtai standartizuota – nepasižymi dideliu informatyvumu ir išsamumu, ataskaitoje dažniausiai yra surašomos besąlyginės auditoriaus išvados nepateikiant papildomos informacijos ar audito esminių dalykų aprašymo (Vaicekauskas, 2018, Kustienė ir Vaičaitienė, 2018, Vasileiadis, 2016 , Ferreira ir Morais, 2019). Kaip rodo įvairių tyrimų rezultatai, audito klientai iš savo auditorių tikisi daugiau negu vien teisingos ir patikimos informacijos. Organizacijos vadovybė, investuotojai ar kiti suinteresuoti subjektai tikisi gauti išsamesnės informacijos apie organizacijos rezultatus ir perspektyvas, taip pat, kad būtų išskiriami konkretūs aspektai, kurie yra esminiai organizacijos veiklai palaikyti ir ją tobulinti. Įvardytos problemos ir lūkesčiai skatina diskusijas apie platesnį požiūrį į audito kokybę ir naudą. Spręsti šią problemą galėtų padėti didesnis dėmesys pagrindinių audito dalykų pateikimui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys. Pagrindinių audito dalykų pateikimas apima apie ketvirtį auditoriaus išvados turinio, kas parodo pagrindinių audito dalykų sąlyginai didelį informacinį reikšmingumą bei poreikį ir toliau gerinti jų pateikimą, siekiant didinti auditoriaus išvados naudingumą (Vaicekauskas, 2018).

Mokslinis naujumas bei teorinis reikšmingumas. Pasaulyje audito tematikos svarbai yra skiriama nemažai dėmesio ir ji yra tyrinėjama daugelio užsienio mokslininkų (Deumes et al, 2010, Ferreira ir Morais, 2019, Gold A. et al., 2018, Harold F. et al., 2009). Šie autoriai taip pat nagrinėja ir audito problemas, susijusias su auditoriaus išvados ribotu naudingumu, bei vertina pagrindinius audito dalykus, kaip vieną iš įrankių šiai problemai šalinti. Nors Lietuvoje audito praktika pradėta naudoti kiek vėliau, nei kai kuriose

kitose užsienio valstybėse, tačiau nagrinėjant šią sritį randame nemažą Lietuvos autorių indelį, kurie taip pat kelią ir analizuoja su auditu susijusias problemas, bei svarsto galimus jų sprendimo būdus. (Vaicekauskas, 2018, Lakis, 2006, Mackevičius 2009, Daujotaitė ir kt., 2015).

Darbo objektas. Pagrindinių audito dalykų pateikimas Lietuvos emitentų auditoriaus išvadose.

Darbo problema. Auditoriaus išvados ribotumas. Kokią įtaką šios problemos sprendimui daro didesnis dėmesys pagrindinių audito dalykų pateikimui ir jų turiniui.

Darbo tikslas. Išanalizavus teorinius aspektus, atlikti pasirinktų emitentų auditoriaus išvadų analizę ir nustatyti pagrindinių audito dalykų turinį ir informacijos pakankamumą.

Darbo uždaviniai:

1. Atlikti auditoriaus išvados teorinę analizę;
2. Ištirti pagrindinius audito dalykus, pateikiamus auditoriaus išvadoje bei jų turinį, teoriniu aspektu;
3. Išnagrinėti auditoriaus išvados analizavimo procesus: analizės planavimas ir kokybiniai tyrimo veiksniai;
4. Išanalizuoti Lietuvos emitentų auditoriaus išvadose pateikiamų pagrindinių audito dalykų pateikimą ir turinį;
5. Atlikti gautų tyrimų rezultatų interpretavimą ir pateikti pasiūlymus.

Informacijos rinkimo ir tyrimo metodai. Teorinėje darbo dalyje taikyti mokslinės literatūros analizės, teisės aktų bei standartų, dokumentų analizės, mokslininkų publikuotų tyrimų apžvalgos tyrimo metodai. Empiriniams duomenims gauti naudotos įmonių metinių finansinių ataskaitų auditorių išvados, pasiektos per Nasdaq Baltic biržą, taip pat atlikta apklausa pusiau struktūrizuotu interviu metodu. Gauti duomenys buvo apdoroti naudojantis MS Excel programine įranga.

Darbo struktūra. Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys pagrindiniai skyriai. Pirmame skyriuje, atlikus mokslinės literatūros analizę, pateikiama audito įrodymų samprata bei savybės, jų reikšmė audito atlikimui. Taip pat aptariami pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei ir kokia jų reikšmė auditoriaus išvadai. Teorinėje dalyje taip pat pateikta auditoriaus išvados riboto naudingumo problema ir pagrindinių audito dalykų koncepcija, kaip vienas iš įrankių minėtos problemos sprendimui. Antrame skyriuje mokslinės literatūros pagrindu formuojama tyrimo metodika.

Trečiame skyriuje, remiantis suformuota tyrimo metodika, atliekama auditoriaus išvadoje pateikiamų pagrindinių audito dalykų analizė. Pateikiami gauti bendrieji, statistiniai duomenys ir ištirtas pagrindinių

audito dalykų turinys. Siekiant kuo visapusiškiau įvertinti auditoriaus išvados vartotojų lūkesčius ir jų vertinimą pagrindiniu audito dalykų atžvilgiu, atliktas interviu su tais, auditoriaus išvados vartotojais, kurie turi patirties bendradarbiaujant su auditoriais, ir jų įmonės akcijomis yra prekiaujama viešojoje rinkoje. Toks kriterijus pasirinktas kad respondentai būtų susipažinę su pagrindinių audito dalykų pateikimu ir galėtų tai įvertinti. Apibendrinus tyrimo rezultatus, išskiriamos pagrindinės problemos susijusios su auditoriaus išvados vartotojų lūkesčių spragomis ir pagrindinių audito dalykų pateikimu. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados.

Darbo rezultatai iliustruojami 15 paveikslų ir 6 lentelėse. Panaudota 40 literatūros šaltinių. Darbo apimtis - 61 psl.

1. AUDITO IR PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ TEORINĖ ANALIZĖ

1.1 Nepriklausomo auditoriaus išvados reikšmė

Auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame auditorius greta kitų privalomų dalykų pareiškia savo nuomonę apie audituotas finansines ataskaitas. Šio dokumento forma yra standartizuota. Auditorius atlikto audito išvadą pateikia surinkęs ir įvertinęs reikiamus įrodymus. Mackevičius (2004) teigia, kad šiuolaikinės konkurencingos rinkos ekonominėmis sąlygomis, nepriklausomas auditas, turi labai svarbią reikšmę įmonės finansinei veiklai gerinti. Nepriklausomas auditas – vienas svarbiausių ir patikimiausių ekonominės informacijos šaltinių. Autoriaus teigimu – auditoriaus išvados teikiama informacija – naudinga rengiant planus, skirstant išteklius, priimant ekonominius sprendimus ar prognozuojant.

700-ajame TAS išskiriami šie auditoriaus nuomonės pateikimo tikslai (p. 4):

- Susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas vadovaujantis išvadų, padarytų remiantis surinktais audito įrodymais, įvertinimu;
- Aiškiai išreikšti susidariusią nuomonę rašytinėje išvadoje.

Remiantis Kustiene ir Vaičaitiene (2018), vienas iš svarbiausių auditoriaus veiklos principų – palaikyti normalią verslo eigą, mat audito rezultatai gali būti naudojami kaip patikimas šaltinis: kredito įstaigų, valstybės institucijų, darbdavių ir darbuotojų, investuotojų ir kitų suinteresuotų subjektų, pasitikinčių auditorių objektyvumu ir sąžiningumu. Auditorius išvadoje turi pareikšti savo nuomonę apie finansines ataskaitas kaip visumą: ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, jos veiklos rezultatus bei pinigų srautus, ar atitinka galiojančius teisės aktus. Labai svarbu kad audito išvados atitiktų nacionalinius bei tarptautinius standartus ir būtų suprantamos įvairiems vartotojams. Lietuvoje audito išvada turi būti surašoma laikantis Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymo ir tarptautinių audito standartų.

Siekiant „palaikyti tinkamą pusiausvyrą tarp būtinybės užtikrinti auditoriaus išvados pateikimo nuoseklumą ir palyginamumą pasauliniu mastu ir būtinybės didinti auditoriaus išvados pateikimo vertę pateikiant vartotojams svarbesnę informaciją auditoriaus išvadoje“ – ši citata, iš Vasauskaitės (2016, p. 1), nurodo pagrindinį tikslą, dėl kurio Tarptautinė buhalterių federacija persvarstė tarptautinius audito standartus, reglamentuojančius auditoriaus išvadą, kurie galioja 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau pasibaigusių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui. Auditoriaus išvados išdėstymas ir jį reglamentuojantys standartai pateikti 1-oje lentelėje.

Kaip matyti iš pateiktos lentelės (žr. 1 lent.), auditorius, surašydamas išvadą, vadovaujasi šešiais tarptautiniais audito standartais. Pirmiausia yra pateikiama auditoriaus nuomonė ir pagrindas nuomonei pareikšti, vadovaujantis 700-uoju TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“. Šis TAS taip pat reglamentuoja ir šias išvados dalis: vadovybės bei už valdymą atsakingų asmenų atsakomybę už finansines ataskaitas, auditoriaus atsakomybę už finansinių ataskaitų auditą bei užduoties partnerio vardas ir pavardė. 700-asis TAS apima daugiausiai auditoriaus išvadą reglamentuojančių dalių.

Kartu su 700-uoju TAS, 705-tasis TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ reglamentuoja pagrindą nuomonei pareikšti. Laikantis šio TAS, pagrindinis auditoriaus tikslas – aiškiai pareikšti nuomonę apie modifikuotas finansines ataskaitas.

570-tasis TAS „Veiklos tęstinumas“ (p. 7) įpareigoją auditorių laikytis šių tikslų:

- „surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vadovybės taikomos veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumo rengiant finansines ataskaitas“;
- „remiantis surinktais audito įrodymais padaryti išvadas dėl to, ar egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas dėl įvykių ar sąlygų, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą“;
- „nustatyti poveikį auditoriaus išvadai“.

706-uoju TAS yra reglamentuojami: dalyko apibrėžimas ir kiti dalykai. Dalyko apibrėžimas, gali būti pateiktas ir po 701-ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, jei jie yra labai svarbūs.

Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų – šią dalį reglamentuoja 720-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl kitos informacijos dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos“ – remiantis šiuo standartu, auditoriaus tikslas yra: „..imtis tinkamų veiksmų, kai dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvada apie jas, yra kitos informacijos, dėl kurios gali sumažėti tokių finansinių ataskaitų ir auditoriaus išvados patikimumas.“ (p. 4)

Kitos išvados pateikimo pareigos bei auditoriaus parašas, adresas ir auditoriaus išvados data – nėra reglamentuoti kuriuo nors TAS.

1 lentelė. Auditoriaus išvados dalys ir jas reglamentuojantys TAS

TAS	IŠVADOS DALIS
700 TAS	Nuomonė
700 TAS, 705 TAS	Pagrindas nuomonei pareikšti
570 TAS	Su veiklos tęstinumu susijęs reikšmingas neapibrėžtumas
706 TAS	Dalyko apibrėžimas
701 TAS	Pagrindiniai audito dalykai
706 TAS	Kiti dalykai
700 TAS	Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė už finansines ataskaitas
700 TAS	Auditoriaus atsakomybė už finansinių ataskaitų auditą
720 TAS	Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų
-	Kitos išvados pateikimo pareigos
700 TAS	Užduoties partnerio vardas ir pavardė
-	Auditoriaus parašas, adresas ir auditoriaus išvados data

Šaltinis: parengta pagal Vasauskaite 2016 m. p. 3

700-ajame TAS (p. 6), kaip ypač svarbus aspektas yra išskiriama, kad auditorius įvertintų, ar, atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus:

- „finansinės ataskaitos adekvačiai atskleidžia pasirinktus ir pritaikytus reikšmingus apskaitos metodus“;
- „pasirinkti ir pritaikyti apskaitos metodai atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir yra tinkami“;
- „vadovybės atlikti apskaitiniai įvertinimai yra pagrįsti“;
- „informacija, pateikta finansinėse ataskaitose, yra tinkama, patikima, palyginama ir suprantama“;
- „finansinėse ataskaitose atskleidžiama tinkama informacija, padedanti numatomiems vartotojams suprasti reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai“;

- „finansinėse ataskaitose vartojami tinkami terminai, įskaitant kiekvienos finansinės ataskaitos pavadinimą.“

Tarptautiniuose audito standartuose yra išskiriamos dvi audito išvadų rūšių grupės: nemodifikuota ir modifikuota. Nemodifikuota audito išvada yra tik vienos rūšies – besąlyginė, o tuo tarpu modifikuotoje auditoriaus išvadoje yra pridedama dalyko pabrėžimo pastraipa, kurioje nurodoma priežastis, kodėl išvada nėra teigiama. Auditoriaus išvadų rūšių klasifikavimas pateiktas 2-oje lentelėje:

2 lentelė. Auditoriaus išvadų rūšių klasifikavimas

<table>
<tr><th>Auditoriaus išvadų grupės</th><th>Auditoriaus išvadų rūšys</th><th>Modifikavimo priežastis</th></tr>
<tr><td>Nemodifikuota auditoriaus išvada</td><td>Besąlyginė (teigiama) išvada</td><td>Nėra</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Modifikuota auditoriaus išvada</td><td>Besąlyginė (teigiama) išvada su dalyko pabrėžimo pastraipa</td><td>Kai yra dalykų, neturinčių įtakos auditoriaus nuomonei</td></tr>
<tr><td>Sąlyginė išvada</td><td rowspan="3">Kai yra dalykų, turinčių įtakos auditoriaus nuomonei</td></tr>
<tr><td>Atsisakymas pateikti nuomonę</td></tr>
<tr><td>Neigiama išvada</td></tr>
</table>

Šaltinis: Parengta pagal Kustienė ir Vaičaitienė 2018 m. p. 409

Remiantis 705 – uoju TAS nemodifikuota auditoriaus išvada gali būti surašoma ir auditorius gali pareikšti besąlyginę išvadą jeigu:

- yra surinkta pakankamai įrodymų;
- galima teigti, kad finansinė atskaitomybė sudaryta pagal VAS;
- galima teigti, kad finansinė atskaitomybė nėra paveikta reikšmingo neapibrėžtumo;
- galima daryti išvadą, kad finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą vaizdą.

Kuomet auditoriui, atliekant įmonės auditą tenka susidurti su aplinkybėmis, kurios turi tiesioginės įtakos auditoriaus nuomonei, kaip pavyzdžiui, buvo apribota auditoriaus darbo apimtis, buvo rastos reikšmingos klaidos, nesutarimai su vadovybe – atsisakymas pateikti reikiamus dokumentus ir pan., tokiu atveju auditorius turi modifikuoti savo nuomonę pasirenkant atitinkamos rūšies išvadą.

Kustienė ir Vaičaitienė (2018), teigia, kad atlikus nepriklausomo auditoriaus išvados struktūros analizę, pastebima, jog šio dokumento pastraipos yra iš anksto apibrėžtos, išvadų surašymui yra nustatyti griežti reikalavimai, kurių auditorius negali pažeisti, todėl visuose audito išvadose yra pateikiama identiška informacija: nurodomos audituotos finansinės ataskaitos, vadovybės bei auditoriaus atsakomybė už jas.

Vienintelė kintanti auditoriaus išvados dalis yra nuomonės pastraipa, kuri yra surašoma remiantis atlikto audito rezultatais, ir kuri yra svarbiausia audito išvados dalis, tos informacijos vartotojui.

Apibendrinant galima teigti, kad auditoriaus išvada - tai dokumentas, kuriame auditorius greta kitų privalomų dalykų pareiškia savo nuomonę apie audituotas finansines ataskaitas. Siekiant išlaikyti auditoriaus išvados nuoseklumą ir galimybę paprasčiau palyginti ataskaitas pasauliniu mastu – išvada yra griežtai standartizuota, kas sukuria lūkesčių spragą, nes auditoriaus išvados vartotojas tikisi gauti išsamesnės ir svarbesnės informacijos. Šiai lūkesčių spragai mažinti, buvo priimti pakeitimai, kurie įsigaliojo 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau pasibaigusių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui. Priimtais pakeitimais tikimasi palaikyti pusiausvyrą tarp auditorių ir auditoriaus išvados vartotojų poreikių. Nepriklausomas auditas turi didžiulę reikšmę visai finansų sistemai, veikia kaip įrankis patikimumui ir veiklos gerinimui užtikrinti.

1.2 Audito įrodymai

Audito įrodymus galima apibūdinti kaip auditui atlikti reikalingą įrankį – be kurio atliktas auditas ir gauta išvada nebūtų patikima ir tiesioginiais faktais pagrįsta. Tai yra reikalinga norint patvirtinti arba paneigti gautą informaciją iš audituojamo subjekto. Audito įrodymai gali būti įvairūs: apskaitoje esantys įrašai, iš trečiųjų šalių gauta informacija ir dokumentai, ūkinių operacijų įrašai, atliktų koregavimų pažymos, santykiniai rodikliai ir kt. Pasak Mackevičiaus (2004, p.70): „Audito atlikimo kokybė ir išvadų pagrįstumas daug priklauso nuo audito įrodymų. Svarbu, kad įrodymai būtų patikimi ir jų pakaktų. Praktika rodo, kad auditoriai ne visada surenka reikiamą kiekį ir tinkamos kokybės įrodymų, nežino, kaip ir pagal kokias procedūras juos rinkti ir panaudoti atliekant auditą.“

Auditoriaus tikslas – surinkti tinkamų pirminių įrodymų, kuriuos jis gauna iš pagrindinių informacijos šaltinių, taip pat dar reikalingi ir papildomi įrodymai, kuriuos gali gauti iš tų pačių, ar kitų, informacijos šaltinių. Pagrįstas užtikrinimas yra svarbus auditoriaus išvados aspektas, nes tai gali įrodyti finansinių ataskaitų būklę ar esminius iškraipymus, teigia Florea and Florea (2011). Autorės taip akcentuoja kodėl įrodymų rinkimas yra toks svarbus ir negalima pasikliauti tik organizacijos pateikta informacija, kurioje gali būti reikšmingų finansinių ataskaitų iškraipymų:

- Atliekant auditą nėra visu 100 proc. tikrinamas kiekvienas finansinės atskaitomybės straipsnis, kad būtų išlaikytas balansas tarp išlaidų ir naudos;
- Finansinėms ataskaitoms būdingi įmonės apskaitos ir vidinės kontrolės apribojimai;

- Išlieka galimybė, kad audituojamo subjekto personalas ir vadovybė ne visuomet gali būti sąžiningi;
- Auditorius priima sprendimus, bei rizikas dėl įrodymų – vertinant kurie iš jų yra tinkami, o kurie ne.

Audito įrodymų rinkimo ir jų įvertinimo svarba tiek lietuvių, tiek užsienio autorių yra plačiai nagrinėjama. Autorių teigimu – remiantis vien nepatikrintais audituojamo subjekto pateiktais dokumentais ar kitais įrodymais, arba vien spėlionėmis ar samprotavimais negalima daryti išvadų apie finansinių ataskaitų tikrumą bei teisingumą, nes tam, vienareikšmiškai, yra reikalingi nenuginčijami įrodymai surinkti pačio auditoriaus, teigia Daujotaitė ir kt. (2015).

Mackevičius (2004, p. 71) išskiria tris grupes, kurioms audito įrodymai reikalingi:

- Auditoriui – kad galėtų surašyti objektyvią ir pagrįsta auditoriaus išvadą bei pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą būklę;
- Klientui – kad galėtų išspręsti kilusius ginčus ir nesutarimus įvairiais audito etapais;
- Tretiesiems asmenims – kad galėtų įrodyti arba paneigti tam tikrą informaciją.

Remiantis Raziūniene ir Adaškevič (2019) – finansiniame audite, kuris yra griežtai reglamentuotas teisės aktų ir, kuris tiria finansinės atskaitomybės teisingumą – audito įrodymai yra vienas pagrindinių sudedamųjų veiklos proceso dalių. Autorių nuomone galima teigti, kad: „..auditoriaus surinkti įrodymai pagrindžia jo nuomonę ir tiesiogiai lemia galutinį audito sprendimą – auditoriaus išvadą.“ (p. 2)

Daujotaite ir kt. (2012), audito įrodymų apibrėžimuose yra pabrėžiami du dalykai:

- Surinkti įrodymai patvirtina arba paneigia faktus, kuriuos, pateikia audituojamos organizacijos vadovybė. Minėti tvirtinimai apima ne tik veiklos rezultatus ir finansinę padėti, tačiau ir organizacijos veiklos kontrolės sistemą bei jos rezultatyvumą, kaip yra laikomasi norminių teisės aktų reikalavimų ir kt.
- Dokumentuoti įrodymai, kurie patvirtina audito metu nustatytus faktus, aplinkybes, trūkumus, suteikia auditoriui galimybę pagrįsti savo išvadas ir tokiu būdu, audituojamam subjektui, pateikti tinkamas rekomendacijas.

Auditui atlikti reikalingus įrodymus galima išskirti į grupes pagal jų požymius ir rūšis. Klasifikavimo rūšys ir požymiai pateikti 3-oje lentelėje.

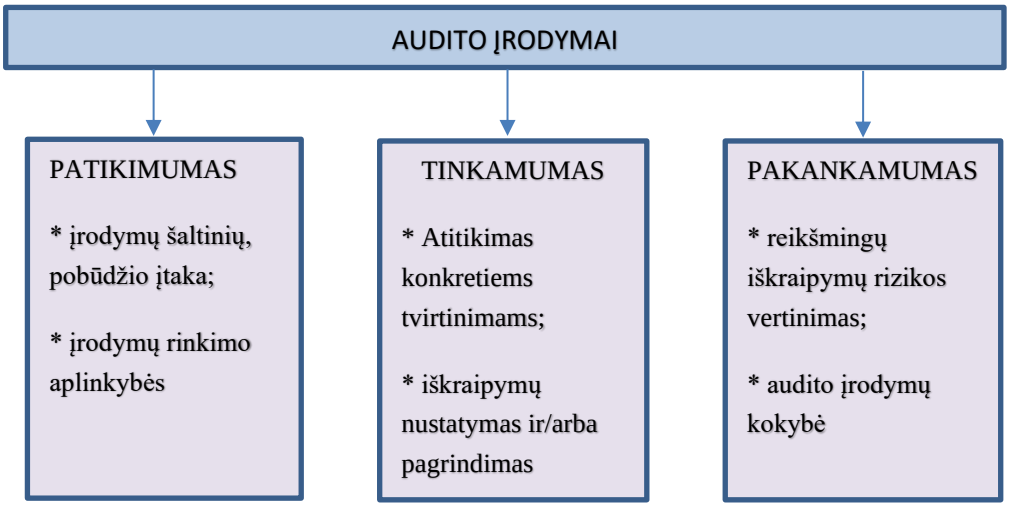
3 lentelė. Audito įrodymų klasifikavimas

Klasifikavimo požymiai	*Įrodymų rūšys*	*Įrodymų paaiškinimas*
Faktų realumas	• Tikri (natūralūs) • Aprašomieji • Loginiai	• Grindžiami tik realiais faktais, t.y. kai įrodymas ir faktas yra tas pats dalykas, pvz. auditorius patikrina mašinas, atsargas, pastatus • Įrodymai, kai tam tikras faktas yra aprašomas dokumentuose. Jie formuluojami remiantis jau įvykusiais faktais • Tai racionalios argumentacijos įrodymai, pagrįsti logika
Pirmumas	• Pirminiai • Antriniai • Netiesioginiai	• Įrodymai, kai pats autorius dalyvauja tam tikroje operacijoje arba ją stebi. Šie įrodymai tikri ir sunkiai nuginčijami • Tai pirminių ir suvestinių dokumentų, apskaitos registrų ir finansinių ataskaitų kopijos • Įrodymai, kai informacija gaunama iš kitų įvykių ir faktų
Šaltiniai	• Vidaus • Išorės	• Duomenys, surinkti iš įmonės apskaitos sistemos ir finansinių ataskaitų • Duomenys, auditoriaus gauti iš trečiųjų šalių
Įrodymų išbandymų galimybė	• Eksperimentiniai • Matematiniai	• Įrodymai, kai auditorius kartu su kliento darbuotojais atlieka tam tikrą eksperimentą, pvz. žaliavų panaudojimo pagal nustatytas normas konkrečiam produktui pagaminti • Įrodymai, kai panaudojamos tam tikros taisyklės ir normos, kurių turi laikytis kliento darbuotojai apskaičiuodami konkrečius rodiklius, pvz. produkcijos savikainą, pelningumą ir pan.
Tikslai	• Ginties • Paneigiamieji	• Įrodymai, kuriais ginama tezė, jos tikrumas, kuriais remiantis ginčijamasi ar kritikuojama • Tai labiau „mąstymo procesas“, kuriuo bandoma įrodyti tam tikros tezės netikrumą ar net melagystę.

Šaltinis: sudaryta pagal Mackevičius 2009., 167 psl.

Audito metu surinkti įrodymai reikalingi auditoriui norint pareikšti savo nuomonę apie finansinių ataskaitų teisingumą. Finansinės ataskaitos atspindi vadovybės tvirtinimus apie įvairius finansinių ataskaitų elementus. Auditorius renka įrodymus norėdamas įsitikinti reikšmingais vadovybės pateiktais tvirtinimais. Surinkus reikiamus įrodymus auditorius gali patvirtinti arba paneigti vadovybės pateiktus tvirtinimus ir savo nuomonę pareikšti parengiant audito išvadą.

Analizuojant audito įrodymus labai svarbus klausimas, turintis platų teorinį bei praktinį pritaikymą, yra audito įrodymų savybės. Auditorius pateikdamas audito išvadą privalo surinkti ir pateikti tinkamus audito įrodymus – tokių būdu auditorius galės pagrįsti išvadas, kuriomis grindžiama jo nuomonė, pabrėžia Raziūniene ir Adaškevič (2019).



Šaltinis: sudaryta pagal Raziūniene ir Adaškevič, 2019

1 pav. Audito įrodymų pagrindinių savybių elementai

Pirmoji audito įrodymų savybė – pakankamumas. 500-ąjame TAS „Audito įrodymai“ audito įrodymų pakankamumas apibrėžiamas kaip: „audito įrodymų kiekio matas. Reikiamas audito įrodymų kiekis priklauso nuo auditoriaus įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos ir nuo tokių audito įrodymų kokybės.“ (p. 5). Reikšmingo iškraipymo riziką auditorius nustato analitinių procedūrų, stebėsenos, apklausos ir tikrinimo pagalba. Kuo didesnė reikšmingų iškraipymų rizika, tuo daugiau, reikia ir audito įrodymų. Atlikdamas auditą, auditorius priima profesinį sprendimą – ar buvo surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų, kurie padėtų iki priimtinai žemo lygio sumažinti audito riziką, ir būtų galima pateikti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus išvada.

Antroji savybė – tinkamumas. 500-ąjame TAS „Audito įrodymai“ audito įrodymų tinkamumas apibrėžiamas kaip: „audito įrodymų kokybės matas – tokių įrodymų tinkamumas ir patikimumas darant išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. “ (p. 6) Audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas tarpusavyje susiję. Tinkamumas parodo audito įrodymų atitikimą konkrečiam tvirtinimui ir jų patikimumą, pagrindžia arba nustato iškraipymus ūkinių operacijų grupėse, sąskaitų likučiuose, atskleidimuose bei susijusiuose tvirtinimuose. Visa finansinėse ataskaitose pateikta informacija, kuri yra pateikiama auditoriui audito metu, yra vadovybės tvirtinimas, kad visi finansinės atskaitomybės duomenys ir su jais susijusi informacija yra teisingi. Auditoriaus užduotis – nustatyti pateiktų tvirtinimų tikrumą ir teisingumą. Rezultate yra pateikiama audito išvada, kuri patvirtina arba paneigia, jog finansinėse ataskaitose vaizduojama organizacijos padėtis atitinka tikrovę, teigia Raziūniene ir Adaškevič (2019).

Kaip trečiąją savybę galime išskirti audito įrodymų patikimumą. Nors 500-ąjame TAS patikimumo sąvoka nėra apibrėžta, tačiau yra pateikiami punktai, kuriais vadovaudamiesi auditoriai surenka kiek įmanoma patikimesnės informacijos. Siekiant atlikti išsamų auditą, su pagrįstais įrodymais, reiktų atkreipti dėmesį į visus požymius ir rasti kiek įmanoma daugiau juos pagrindžiančių faktinių įrodymų. Kadangi ne visi audito metu surinkti įrodymai gali būti vienodai patikimi – reiktų laikytis tam tikros įrodymų patikimumo sekos:

- Įrodymai pagrįsti išorės šaltiniais, patikimesni už pagrįstus vidaus šaltiniais;
- Įrodymai pagrįsti nesuinteresuotais vidaus šaltiniais;
- Auditoriaus gauti ir parengti įrodymai – patikimesni nei kliento;
- Įrodymai, surinkti remiantis dokumentais, patikimesni nei įgyti per pokalbius su klientais, vadovais ar darbuotojais;
- Vidaus duomenys – patikimesni kai įmonės vidaus kontrolės sistema gera;
- Originalūs dokumentai patikimesni nei kopijos ar kiti išrašai.

Apibendrinant galima teigti, kad auditorius atlikdamas auditą turi itin kruopščiai ir profesionaliai surinkti audito įrodymus, tam, kad galėtų pateikti, ir turėtų kuo pagrįsti, audito išvadą. Audito įrodymų rinkimas reikalauja daug patirties bei įžvalgumo. Auditorius neturėtų pasitikėti tik susijusių asmenų pateikta informacija ir stengtis gautą informaciją patikrinti kreipiantis į trečiuosius asmenis ir tokiu būdu gauti papildomų įrodymų. Audito įrodymų pakankamumą ir tikrumą įvertina pats auditą atlikęs auditorius. Pakankamai įrodymų surinkta tuomet, kuomet auditorius gauna pakankamai tinkamų įrodymų, kurie sumažina audito riziką.

1.3 Pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei, ir jų reikšmė auditoriaus išvadai

„Finansinių ataskaitų auditas laikomas vienu iš patikimų ekonominės informacijos šaltinių, kadangi nepriklausomo auditoriaus išvadoje informacijos vartotojams pateikiama objektyvi auditoriaus nuomonė apie audituotas finansines ataskaitas. Siekiant, kad auditas pateisintų visuomenės lūkesčius ir būtų naudingas, svarbu, kad jis būtų kokybiškas.“ – ši citata iš Kustienės ir Petraitienės (2012, p. 95) mokslinės publikacijos apie audito kokybės vaidmenį kuriant audito vertę, tiksliai ir išsamiai paaiškina kokybės vaidmenį atliekant auditą bei pateikiant audito ataskaitą. Autorės taip pat pabrėžia, kad siekiant, jog auditas įgyvendintų savo tikslus – labai svarbu išlaikyti aukštą audito kokybės lygį.

Remiantis Vaicekausku (2015) ir šio autoriaus atlikta audito kokybės sąvokos analize, audito paslaugų kokybę būtų galima apibūdinti kaip – rinkos (audito informacijos vartotojų) suvokta tikimybė, kad

auditorius nustatys finansinėse ataskaitose esančius iškraipymus ir tinkamai įvertinęs jų reikšmingumą pateiks teisingą pagal aplinkybes auditoriaus išvadą. Ši sąvoka apibrėžia ne tik kokybiškai atliktą auditą, tačiau ir pažymi didelį auditoriaus profesionalumo indelį, be kurio kokybiškas auditas nebūtų įmanomas.

Autorių Kustienės ir Petraitienės (2012) pateikimas kokybiško audito apibrėžimas: „..kokybiškas auditas yra toks, kuris buvo atliktas pilnai laikantis profesinės etikos normų reikalavimų ir vadovaujantis audito standartais bei remiantis galiojančiais teisės aktais.“ (p. 97), taip pat kalba apie kompetentingą auditoriaus darbą bei nuomonę, atliekant kokybišką auditą.

Mokslinėje literatūroje analizuojant audito kokybę - dažniausiai yra išskiriamos šios kokybiško audito būtinumo priežastys:

- didėjantys reikalavimai auditoriaus teikiamoms paslaugoms;
- kokybiškų paslaugų būtinumas, siekiant išlikti paslaugų rinkoje ir išlaikyti profesionalumą;
- laikantis kokybės požiūrio, galimybė išvengti klaidų bei efektyviai organizuoti audito procesą;
- kokybiškas auditas ir standartų laikymasis turi reikšmingos įtakos siekiant sumažinti netinkamų ir nepakankamų audito įrodymų riziką, bei yra objektyvus pagrindas teisingai auditoriaus išvadai surašyti.

1-ajame Tarptautinio kokybės kontrolės standarte „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“ (p. 8) yra nurodomi elementai į kuriuos turi atsižvelgti audito įmonės, norint sukurti ir palaikyti kokybės kontrolės sistemą:

- vadovaujančiųjų atsakomybę už kokybę audito įmonėje – šis elementas kaip audito įmonės veiklos strategija – koks yra audito vadovų požiūris į audito kokybę, bei koks yra santykis tarp vadovų ir kitų audito darbuotojų;
- atitinkamus etikos reikalavimus – tinkamos įmonės valdymo procedūros, nustatyta įmonės politika tiek bendravime su klientais ar sutarčių sudarymo etape, tiek įvertinant klientų rizikingumo lygį;
- santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimą ir tęsimą – šis elementas pasireiškia kaip tinkama audito pasirinkimo metodika, planavimas, audito komandos narių pasiskirstymas atsakomybėmis, tinkamas dokumentavimas ir pan.;
- žmogiškuosius išteklius – šis kokybės kontrolės elementas parodo auditorių partnerių ir audito įmonės darbuotojų kvalifikacijos lygio įtaką kokybei;

- užduočių atlikimą, stebėseną – šis elementas pasireiškia kaip efektyvi audito įmonės vidaus kokybės kontrolės sistema, ar audito įmonės, auditorius laiku ir tinkamai reaguoja į pastebėtus kokybės kontrolės trūkumus.

Remiantis Vaicekausku (2015, p. 230), kokybiškas auditas – tai auditas, kuris:

- *„Pateikia teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą, užtikrinančią aukštą informacijos patikimumo lygį;*
- *Kuria klientui pridėtinę vertę;*
- *Sumažina tikimybę, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės, įskaitant ir neleistinas manipuliacijas pajamomis;*
- *Yra atliktas remiantis audito standartais bei laikantis profesinės etikos principų ir teisės aktų nuostatų visuose audito atlikimo etapuose ;*
- *Yra atliktas kompetentingų ir nepriklausomų profesionalų, galinčių nustatyti iškraipymus ir tinkamai į juos reaguoti, veikiančių tinkamai organizuotose ir valdomose audito įmonėse;*
- *Yra atliktas laikantis nustatytų audito atlikimo terminų bei išlaikant gerus, konstruktyvius, tačiau auditoriaus profesinei etikai grėsmės nekeliančius santykius su audito klientu.“*

Atlikus auditą yra gaunamas audito rezultatas – surašoma nepriklausomo auditoriaus išvada apie audituotos įmonės finansines ataskaitas. Mokslinėje literatūroje dažnai pabrėžiama, kad auditoriaus išvados patikimumui ir kokybei bene didžiausią įtaką turi auditoriaus nepriklausomumas. Jei auditorius negali pagrįsti savo nepriklausomumo – patikimumas jo pateikta išvada žymiai sumažėją, ko pasėkoje gali kilti abejonių ar auditas yra kokybiškas.

Šaltinis: sudaryta pagal Kustiene ir Petraitiene, 2012

2 pav. Pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei

2-ajame pav. pavaizduoti aukščiau aprašyti kokybės kontrolės elementai. Iš 2 paveikslo galime matyti, kad kokybiško audito pagrindas – audito etika, auditoriaus profesinės etikos normos bei jų laikymasis. Sparčiai augant audito poreikiui ir vis garsiau kalbant apie audito kokybę – keliami klausimai ir į juos ieškomi atsakymai – kokie metodai yra tinkamiausi atliekant auditą, kokiomis pagrindinėmis elgesio normomis turi vadovautis auditorius.

Autoriai Ramly et al. (2008), atlikę tyrimus susijusius su audito kokybe, pabrėžia, kad daugiausia dėmesio turėtų būti skiriama būtent auditoriaus profesionalumui bei nepriklausomumui, kadangi auditoriaus įdėtas indelis yra pagrindinis kalbant apie audito kokybę ir efektyvumą. Autoriai taip pat išskiria pagrindinius kriterijus, kuriuos turėtų atitikti auditorius: atlikdamas audito procesus, auditorius, turėtų naudoti tik efektyvius ir patikrintus audito metodus, ir auditoriaus kompetencija turėtų atitikti visus kriterijus, įskaitant nuolatinį kvalifikacijos kėlimą.

Apibendrinant galima teigti, kad auditorius tam, kad atliktų auditą ir pareikštų savo nuomonę turi atlikti begalę procedūrų, susipažinti ir apdoroti įvairią informaciją, suprasti įmonės veiklą ir būklę. Auditoriaus etninės vertybės yra pagrindas norint atlikti kokybišką auditą. Auditoriaus kompetencija, nepriklausomumas – neatsiejami nuo kokybiško audito ir patikimos audito išvados surašymo. Tačiau pateikdamas savo išvadą turi tilpti į „rėmus“, kuriuos nubrėžia įstatymai ir standartai. Tai sukuria informacijos asimetriją tarp auditoriaus ir jo pateiktos audito išvados vartotojui, kuris tikisi daugiau įžvalgų ir išsamesnės įmonės būklės analizės. Tokiu būdu yra sukuriama riboto naudingumo auditoriaus išvados problema.

1.4 Auditoriaus išvados riboto naudingumo problema

„Auditoriaus išvados paskirtis – padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Visgi dažnai teigiama, jog auditoriaus išvada nepasižymi dideliu informatyvumu bei išsamumu, yra griežtai standartizuota, trumpos apimties. Dažniausiai yra surašomos besąlyginės auditoriaus išvados, dokumente nepateikiant papildomos informacijos ar dalyko aprašymo.“, teigia Vaicekauskas (2018, p. 169). Autoriaus teigimu, įvairių tyrimų rezultatai rodo, kad klientai iš atlikto audito tikisi išsamesnių aprašymų ir informacijos. Pasak jų – audito išvada turi suteikti daugiau naudos negu yra suteikiama iki šiol.

Remiantis Lakis (2006), teigiama auditoriaus išvada – patvirtina, kad finansinė metinė atskaitomybė – parodo tikrą ir teisingą vaizdą. Gavę besąlyginę išvadą, jos vartotojai, įsitikina, kad nepriklausomo

auditoriaus patikrintomis finansinėmis ataskaitomis ir jose pateikta informacija galima iš dalies pasitikėti. Argumentuojant šį teiginį, auditorius pabrėžia, kad išvadoje yra nurodoma tik bendra auditoriaus nuomonė, iš kurios negalima spręsti: kokį darbą auditorius atliko, ką rado ir kaip tai įvertino. Jau audito sutartyje yra nurodoma, kad kai kurie reikšmingi informacijos iškraipymai gali būti neatskleisti.

Europos komisija, 2010 metais, reaguodama į 2008–jų metų krizės metu išryškėjusius audito trūkumus ir mažėjantį pasitikėjimą atliekamais auditais, paskelbė „Žaliąją knygą. Audito politika. Per krizę įgyta praktika“, kurioje atkreipiamas dėmesys į būtinybę stabilizuoti finansų sistemą, padidinti pasitikėjimą auditu bei pasiūlyti priemones, kurios padėtų sustiprinti pasitikėjimą finansiniu auditu ir pateisintų audito ataskaitų vartotojų lūkesčius. Europos komisija supranta ir pabrėžia, kad griežtas ir nepriklausomas auditas yra labai svarbus siekiant atkurti rinkos pasitikėjimą atliekamais auditais, o taip pat ir auditorių nepriklausomumu. Griežtas auditas padeda apsaugoti investuotojus ir mažina įmonių kapitalo sąnaudas. Žaliojoje knygoje yra ne karta pabrėžiama audito svarba, turint omenyje audito reikšmę visos finansų sistemos stabilumui. Komisija atlikdama tyrimą siekė gauti komentarų iš kuo platesnio suinteresuotų žmonių rato: vadovybės, darbuotojų, investuotojų, skolintojų, valdžios institucijų, auditorių, mokesčių administratorių ir pan., nes būtent plačios konsultacijos leidžia įvertinti įvairių politikos galimybių sąveiką, tuo pačiu išlaikant įsipareigojimą siekti finansinio stabilumo ir į viską pažvelgti iš platesnės perspektyvos, teigiama Žaliojoje knygoje (2010).

Žaliojoje knygoje (2010), pažymima, kad tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (1-asis TAS, TFAS sistema) yra grindžiami prielaida, kad laikomasi tikros ir teisingos padėties ir turinio pirmenybės prieš formą principo. Šio principo svarbą dar kartą įrodė bankų krizė – auditorių nuomonėse daugiau dėmesio turėtų būti skiriama būtent turiniui, o ne formai – siekdami rodyti tikrą ir teisingą padėtį, auditoriai turėtų užtikrinti, kad turiniui būtų teikiama pirmenybė prieš formą.

Tiek viešojo tiek privataus intereso įmonių veiklos skaidrumas yra aktualus daugeliui tos informacijos vartotojų, pvz., investuotojai norintys investuoti į konkrečią įmonę nori būti užtikrinti dėl tinkamo ir saugaus savo pasirinkimo, arba akcininkai dėl įmonės sėkmingumo ir veiklos tęstinumo. Tokį veiklos skaidrumą padeda užtikrinti įmonės finansinių ataskaitų ir jų veiklos auditas, kuris padidina vartotojams pateiktos informacijos patikimumą ir padeda priimti teisingus ekonominius bei valdymo sprendimus, įvertinti galimą riziką ir tikėtiną naudą. Atlikę finansinių ataskaitų auditą, auditoriai užtikrina finansinės atskaitomybės patikimumą. Siekiant padidinti suinteresuotų subjektų pasitikėjimą atliktu auditu – ypač svarbu, kad pateikta audito išvada būtų tinkamai pagrįsta ir tvirtai motyvuota, teigia Kustienė ir Vaičaitienė (2018).

Atliekant auditą, įprastai audito vertė yra siejama su auditorių įžvalgomis, rizikų identifikavimu, tinkamais pastebėjimais bei pasiūlymais stiprinti vidaus kontrolę, mokesčių optimizavimu ir kita, naudinga, informacija teikiama kliento vadovybei ar už valdymą atsakingiems asmenims. Tačiau, kaip teigia Vaicekauskas (2018), tokia nauda pirmiausiai yra skirta ir teikiama vidiniams informacijos vartotojams – kliento vadovybei ar už vadovavimą atsakingiems asmenims ir toks informacijos pasiskirstymas sukuria informacijos asimetriją tarp vidaus vadovybės ir išorinių informacijos vartotojų, kurie neturi prieigos prie tokios, pridėtinę audito vertę kuriančios, informacijos. Ir to pasėkoje atsiranda problema, kad auditoriaus teikiamos, dažnai neinformatyvios, standartizuotos, trumpos apimties, išvados – nepateikia pakankamai svarbios informacijos, kuri patenkintų vartotojų lūkesčius ir poreikius, kurie keliami finansinėms ataskaitoms ir jų teikiamai informacijai. Ši, auditoriaus išvados riboto naudojimo, problema buvo vienas iš svarbiausių veiksnių, lėmusių audito reglamentavimo pakeitimus Europos Sąjungoje. Pakeitimai lėmė pasikeitusį auditoriaus išvados formatą bei viešojo intereso įmonių auditų atveju – pagrindinių audito dalykų pateikimą auditoriaus išvadoje, teigia Vaicekauskas (2018).

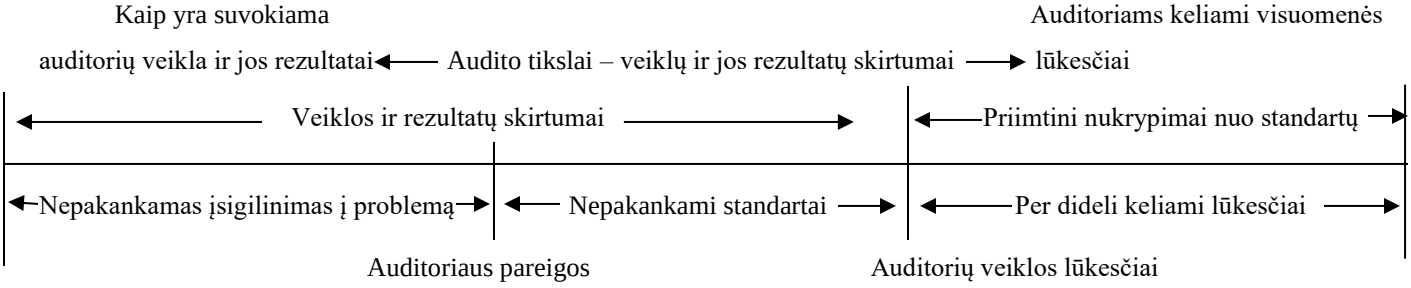
Lakis (2005) taip pat pabrėžia audito išvados riboto naudingumo problemą. Pasak autoriaus – atlikdamas auditą auditorius susipažįsta su dideliu informacijos kiekiu, kuris reikalingas įmonės veiklai suprasti ir įvertinti, o audito išvadoje pateikia tik mažą to dalį – nuomonę apie audituotos įmonės finansinę atskaitomybę. Taip pat autorius palygina Lietuvos Respublikos Finansinių ataskaitų audito įstatyme esančius kriterijus audito išvadai su tarptautiniais ir nacionaliniais audito standartais, kurie įpareigoja auditorių taikyti analitines procedūras, mat jas taikant išaiškinamos tendencijos, svarbių rodiklių tarpusavio priklausomumas, numatomos galimos rizikos. Įmonei tokios žinios būtų itin vertingos planuojant plėtrą, investavimą, kuriant naujas strategijas. Taikant tokias analitines priemones – galimai padidėtų pasitikėjimas auditoriaus išvada, nes jos vartotojai gautų daugiau informacijos, paremtos konkrečiais skaičiais ir faktais.

Remiantis Kustienė ir Vaičaitienė (2018), dažnai kyla nepasitenkinimas ir nepasitikėjimas kuomet po atlikto audito, paskelbus apie teigiamas audito išvadas – auditoriui patvirtinus apie finansinėse ataskaitose atsispindinčią teisingą įmonės finansinę būklę, audituota įmonė netrukus po atliko audito paskelbia apie bankrotą, sukeldamos didžiulius finansinius skandalus. Vienas ryškiausių tokių atvejų pavyzdys – 2008 m., kuomet visą pasaulį buvo apėmusi finansinė krizė. Tuo metu daugybė didžiųjų bankų ir įmonių patyrė bankrotą. Taip išryškėjo visuomenės nepasitikėjimo nepriklausomu auditu problema ir šis atvejis paskatino mokslinius tyrimus audito išvadų patikimumo tematika.

Legenzova ir kt. (2014) 2002-2003 metus išskiria kaip audito rinkos reformos Europos Sąjungoje pradžios metus, kuomet ES komisija pradėjo diskusijas apie audito rinkos ir audito paslaugų reglamentavimo pertvarką. Kaip pagrindiniai reformos tikslai buvo išskiriami (p. 116):

- Išsiaiškinti ir nustatyti auditoriaus vaidmenį;
- Stiprinti auditoriaus nepriklausomumą ir profesinį skepticizmą;
- Didinti audito rinkos dinamiškumą;
- Gerinti auditorių priežiūrą;
- Sudaryti sąlygas teikti audito paslaugas tarptautiniu mastu.

Išryškėjus audito išvados trūkumams šiai problemai daug dėmesio skyrė mokslininkai. Pavyzdžiui Nyderlandų mokslininkai Hassink et al. (2009) atlikę apklausą tarp įmonių vadovų, nustatė, kad vadovai tikisi daugiau iš atlikto audito, negu jiems pateikia auditą atlikę auditoriai besivadovaujantys tarptautiniais audito standartais. Mokslininkai savo darbe taip pat pabrėžia, kad skirtingose šalyse, dėl skirtingų įstatymų ir standartų rezultatai atskiroms šalims gali skirtis. Autorių nuomone yra gyvybiškai svarbu išanalizuoti visuomenės lūkesčius, susijusius su auditorių vaidmeniu ir pareigomis, siekiant suderinti abiejų pusių lūkesčius ir pagerinti auditoriaus profesijos įvaizdį. Mokslininkų įžvalgos bei anksčiau aptartos įžvalgos ir skirtingi šalių lūkesčiai pateikiami 3 pav.



Šaltinis: sudaryta pagal Hassink ir kt., 2009, 87 psl.

3 pav. Audito tikslai ir veiklos bei rezultatų skirtumai

Pasak Kustienė ir Vaičaitienė (2018), reglamentuota ir griežtai struktūrizuota audito išvada padeda lengviau surašyti, bei lengviau pateikti išvados vartotojui jos turinį, tačiau, kaip įrodo tyrimai, informacijos vartotojai, gauna ta pačia tvarka, formuluotėmis, tokiu pačiu nuoseklumu, išryškinant tuos pačius elementus, pateiktą išvadą, nepaisant to kad auditą gali atlikti skirtingos audito įmonės. Tad klientui, išoriniam informacijos vartotojui, gavus tokią informaciją būtų sunku suvokti: kokios apimties buvo auditas, su kokiomis problemomis buvo susidurta – kurios, jei būtų pateiktos suinteresuotiems asmenims būtų svarbios ir keliančios papildomų klausimų priimant tam tikrus ekonominius sprendimus.

Didėjant lūkesčių atotrūkiui tarp finansinių ataskaitų ir audito išvados vartotojų bei profesionalių auditorių suvokimo iškilo būtinybė spręsti šią problemą vykdant pakeitimus tarptautiniuose audito standartuose, kas ir pradėta daryti nuo 2016 metų pakeičiant audito išvadų elementų išdėstymo tvarką ir pridedant naujų standartų, tokių kaip „veiklos tęstinumo principas“ bei „pagrindiniai audito dalykai“.

Autorius Vasileiadis (2016) savo tyrime pabrėžia, kad audito metu egzistuoja komunikacijos spragos, atsiranda atotrūkis tarp audito lūkesčių bei yra jaučiamas informacijos trūkumas. Numatyti ataskaitų vartotojai mano, kad ataskaita nėra informatyvi ir norėtų gauti daugiau informacijos iš išorės auditoriaus. Minėtasis autorius atliko tyrimą, kurio tikslas buvo sužinoti ar atnaujinta audito ataskaita, taikant naujus reikalavimus yra informatyvesnė ir labiau patenkina audito ataskaitos vartotojų lūkesčius. Norėdamas ištirti ar pagrindiniai audito dalykai ir veiklos tęstinumo principas sumažina lūkesčių spragą ir padidina audito išvados informatyvumą, autorius atliko eksperimentinį tyrimą: ekonomikos ir verslo studentams iš Erasmus universiteto Roterdame, atsitiktine tvarka, išdalino trijų tipų auditoriaus išvadas ir paprašė jų atsakyti į tuos pačius klausimus dėl investavimo į įmonę, kurios audito ataskaitą jie gavo. Statistinės analizės metu buvo lyginami atsakymai, gauti atsakius į klausimus apie tris skirtingas auditoriaus išvados rūšis, siekiant ištirti ar atsakymuose bus rasta reikšmingų skirtumų. Atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad atnaujintoje išvadoje pateikta informacija padidino pasitikėjimą atliktu auditu bei padidino ataskaitos vartotojo pasitenkinimo lygį. Tyrimo dalyviai pabrėžė, kad atnaujintoje ataskaitoje esantys duomenys padėjo suprasti keletą svarbių klausimų, susijusių su jų sprendimu investuoti į įmonę. Tad remiantis šiuo tyrimu galima teigti, kad pakeitimai audito ataskaitoje gali padidinti informatyvumą ir sumažinti komunikacijos atotrūkį tarp auditoriaus ir audito ataskaitos vartotojo.

Apibendrinant galima teigti, kad didėjant klientų lūkesčiams dėl audito išvados informatyvumo ir didėjant lūkesčių atotrūkiui tarp finansinių ataskaitų ir audito išvados vartotojų bei profesionalių auditorių suvokimo ir reglamentų ribojimų – iškilo būtinybė spręsti audito išvados riboto naudojimo problemą vykdant pakeitimus tarptautiniuose audito standartuose. Tokie pakeitimai atneštų naudos išoriniams audito išvadų vartotojams, suteiktų daugiau informacijos apie tikrąją įmonės būklę ir signalus dėl įmonės ateities. Aptikus ir sureikšminus šią problemą – jau yra imtasi veiksmų šiai problemai sustabdyti, vienas iš jų – pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje.

1.5 Pagrindinių audito dalykų koncepcija

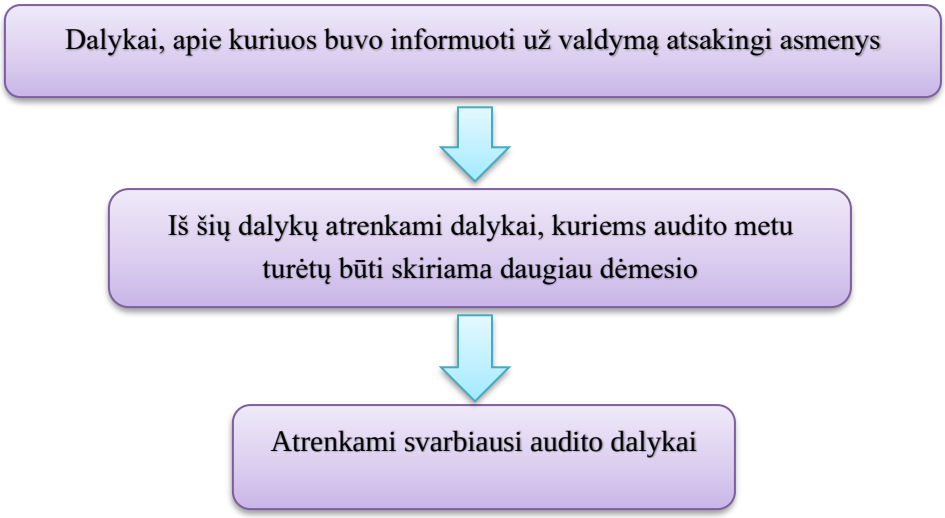
Pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys – taip pagrindinių audito dalykų sąvoka apibrėžta 701-ajame TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“. Tuo tarpu auditoriaus tikslas – nustatyti pagrindinius audito dalykus ir, suformavus nuomonę apie finansines ataskaitas, informuoti apie juos auditoriaus išvadoje pateikiant jų apibūdinimą, tokiu būdu padidinant auditoriaus išvados informatyvumą, užtikrinant didesnį atlikto audito skaidrumą.

Remiantis Kustienė ir Vaičaitienė (2018), tarptautinių audito standartų pataisymų buvo imtasi siekiant pagerinti vartotojų supratimą apie atliktą auditą ir norint suderinti vartotojų lūkesčius su realiomis auditoriaus atsakomybėmis, taip pat buvo norima sustiprinti audituotų finansinių ataskaitų patikimumą. Autorių nuomone tokie pakeitimai yra naudingi siekiant pagerinti vartotojų supratimą apie atliktą auditą, jo rezultatus. Taip pat šie pakeitimai ir papildomai pateikiami pagrindiniai audito dalykai turėtų padėti mažinti audito lūkesčių spragą – patenkinti informacijos vartotojo lūkesčius.

Pasak Vaicekausko (2018, p. 171) atliktais pakeitimais buvo siekta:

- „Sustiprinti ir pagerinti komunikaciją tarp auditorių ir investuotojų, taip pat auditorių ir už valdymą atsakingų asmenų“;
- „Padidinti vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų dėmesį svarbių dalykų atskleidimams finansinėse ataskaitose“;
- „Atnaujinti auditorių požiūrį į tai, kad svarbiausia jų atliekamoje audito užduotyje, bei tokiu būdu padidinti auditorių skepticizmą bei paskatinti auditorius iš naujo kritiškai pažvelgti į pagrindines audito užduoties rizikas“.

Atnaujintame 700-ajame TAS keičiasi dalyko pabrėžimo ir kitų dalykų vieta audito išvadoje. Vieta ir eiliškumas priklauso nuo nurodytų dalykų bei jų svarbos. Kaip nustato 701–asis TAS – pagrindinius audito dalykus, vadovaujantis minėtuoju TAS turi taikyti – visos įmonės, kurių vertybiniais popieriais yra prekiaujama viešojoje rinkoje, bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkiniui ir tais atvejais, kai auditorius nusprendžia auditoriaus išvadoje pateikti pagrindinius audito dalykus. Vadovaujantis 705-uoju TAS – draudžiama auditoriui pateikti (išskyrus, kai to reikalaujama pagal įstatymą ar teisės aktą) pagrindinius audito dalykus tais atvejais, kai jis atsisako pareikšti savo nuomonę apie finansines ataskaitas. Pagrindinių audito dalykų nustatymas vadovaujantis 701 TAS pateiktas 4 pav.



Šaltinis: Parengta pagal Kustienė ir Vaičaitienė 2018 m. p. 415

4 pav. Pagrindinių audito dalykų nustatymas pagal 701 TAS

McGeachy and Arnols (2017) pažymi, kad prie kiekvieno, auditoriaus išvadoje esančio pagrindinio audito dalyko, auditorius, turi pateikti nuorodą į finansinių ataskaitų straipsnius, kuriuose atskleidžiama su išskirtu pagrindinių audito dalyku susijusi informacija ir apibūdinti kiekvieną pagrindinį audito dalyką:

1) Kodėl dalykas yra laikomas vienu iš svarbiausių auditui ir todėl yra apibrėžiamas kaip pagrindinis audito dalykas;
2) Kaip dalykas buvo sprendžiamas audito metu.

Remiantis 701-uoju TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ (p. 7): reikšmingais audito dalykais laikomi tokie dalykai, kurie yra svarbūs esant tam tikroms aplinkybėms. Norėdami nustatyti ar dalykas yra svarbus, auditorius turi atsižvelgti į kontekstą, kuriame jis nagrinėjamas. Svarbumas gali būti vertinamas atsižvelgiant į kiekybinius ir kokybinius veiksnius. Taip pat, reikalaujant iš auditorių išvadoje pateikti pagrindinius audito dalykus – tokiu būdu galima pagerinti abipusį auditoriaus ir už valdymą atsakingų asmenų informavimą apie tokius dalykus ir atkreipti didesnį vadovybės dėmesį į finansinėse ataskaitose atskleistą informaciją, į kurią audito išvadoje pateikiamos nuorodos ir laikomos pagrindiniais audito dalykais audito išvadoje.

701-ajame TAS yra išskiriami kriterijai, į kuriuos auditorius turėtų atkreipti dėmesį nustatant kurie audito dalykai gali būti laikomi pagrindiniais:

1) Didesnė įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos sritis ar reikšminga rizika;
2) Reikšmingus auditoriaus sprendimus, susijusius su finansinių ataskaitų sritimis, dėl kurių vadovybė priėmė svarbius sprendimus, įskaitant apskaitinius įvertinimus, kurie buvo įvertinti kaip labai neapibrėžti;

3) Reikšmingų įvykių ar sandorių, kurie įvyko per laikotarpį, įtaka auditui.

Apibendrinant galima teigti, kad sprendimas į auditoriaus išvadą įtraukti pagrindinius audito dalykus lemią geresnį santykį tarp auditoriaus ir auditoriaus išvados informacijos vartotojo, nes yra pateikiama daugiau, vartotoją, dominančios informacijos, išskiriamos probleminės ar rizikingos vietos, tos kurioms auditorius skyrė didžiausią dėmesį. Taip pat pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje padidina pasitikėjimą pačia išvada. Kadangi pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje – naujas audito praktikos reiškinys, tikėtina, reikės laiko kol jo įgyvendinimas bus pilnai susiformavęs ir dažniau naudojamas. Tai skatina nagrinėti, kaip naujus TAS reikalavimus dėl pagrindinių audito dalykų pateikimo supranta auditoriai, kokius pagrindinius audito dalykus jie išskiria bei kiek dėmesio šiems dalykams aprašyti jie skiria savo auditoriaus išvadose. Ieškant naujų sričių ir aspektų kuriais galima padidinti pasitikėjimą auditoriaus išvada – ateityje nepasitikėjimas audito išvada ir jos riboto naudojimo problema turėtų žymiai sumažėti. Aprašant pagrindinius audito dalykus – svarbu nepamiršti audito išvados vartotojų – bendrauti su jais apie auditą, informacija ir pagrindiniai audito dalykai turi būti aktualūs ir glausti, tačiau įžvalgūs.

2. TYRIMO METODOLOGIJA

2.1 Tyrimo metodologijos pagrindimas

Išanalizavus teoriniame lygmenyje pagrindinių audito dalykų koncepciją, veiksnius, lemiančius auditoriaus išvadą bei apibendrinus autorių įžvalgas dėl auditoriaus išvados riboto naudingumo, šiame skyriuje pateikiama tyrimo metodika.

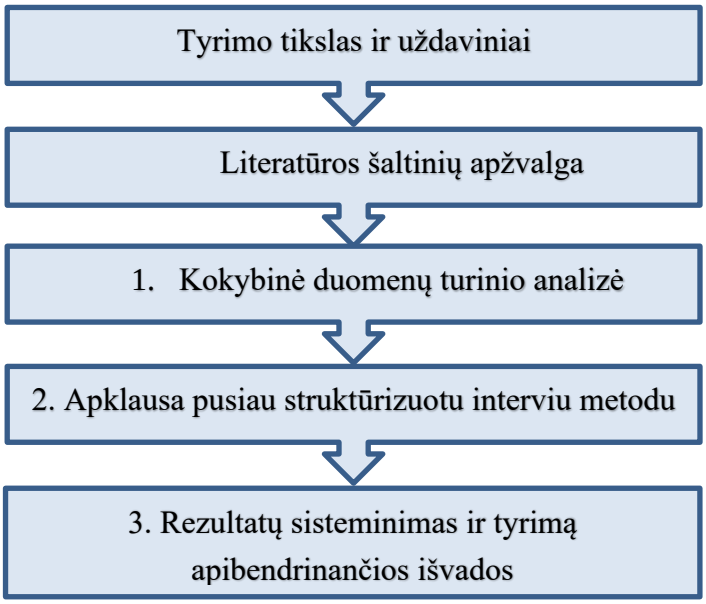
Tyrimo tikslas – išanalizuoti auditoriaus išvadoje pateikiamų pagrindinių audito dalykų turinį, bei ištirti jose pateikiamos informacijos naudingumo problemas.

Tyrimo tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

1. Pagal pasirinktus kriterijus išanalizuoti pasirinktų įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, metinių finansinių ataskaitų rinkinius, tiriant pagrindinius audito dalykus ir jų pateikimą.
2. Remiantis teorinėje dalyje išskirtais pagrindinius audito dalykus lemiančiais veiksniais, įvertinti auditoriaus išvadų trūkumus suinteresuotų asmenų požiūriu;
3. Išskirti pagrindines auditoriaus išvadų informacijos ribotumo problemas.

Tyrimo objektas – pagrindinių audito dalykų išskyrimas auditoriaus išvadoje.

Remiantis tyrimo tikslu ir iškeltais uždaviniai, formuluojamas tyrimo modelis, kuris pateikimas 5 pav.



Šaltinis: sudaryta autorės

5 pav. Tyrimo modelis

Remiantis pateiktu modeliu atliekamas tyrimas trimis pagrindiniais etapais.

2.2 Literatūros šaltinių analizė

Nuolat kintančioje ir augančioje ekonominėje erdvėje visuomet jaučiamas poreikis gilinti žinias, tobulėti, gebėti analizuoti situacijas, spręsti kylančias problemas ir rasti tinkamus įrankius joms spręsti. Pasak Radziūnienės (2011), rinkos dalyvių prioritetas – per trumpiausią laiką pasiekti geriausią rezultatą: tiek veiklos procesų, tiek finansinės būklės ar investicinių sprendimų priėmimo procese.

Įmonių vadovai ir savininkai norėdami sekti įmonės būklę ir priimti tolimesnius sprendimus veiklos gerinimui remiasi apskaitos duomenimis; investuotojai, partneriai ar net tiekėjai – taip pat remiasi apskaitos duomenimis norėdami priimti sprendimus dėl investavimo ar partnerystės, bei norėdami įvertinti įmonės rezultatus ir perspektyvas. Todėl yra būtina nuolatos analizuoti, atsirinkti tinkamus ir patikimus duomenis, o taip pat ir ieškoti naujų priemonių finansinių ataskaitų patikimumui užtikrinti. Remiantis Kačergienės ir Martirosianienės (2006, p. 76): „Vystantis pasaulinei ekonomikai, sudėtingėjant verslo bei valdymo struktūroms, vis daugiau dėmesio skiriama audituojamų įmonių valdymo sistemų analizei, galimos audito rizikos nustatymui ir galimybėms ją sumažinti, t.y. įvairiais būdais siekiama sumažinti finansinių ataskaitų vartotojų informacinę riziką.“

Remiantis Radziūniene (2011), mokslinėje literatūroje akcentuojama, kad 70 – 80 proc. finansinėse ataskaitose sukaupiamos informacijos apima verslo subjekto vykdomą veiklą. Dar yra pabrėžtina, kad būtent finansinių ataskaitų duomenų pagrindu yra sukuriama iki 200 santykinių ir absoliutinių rodiklių. Tad norint veiksmingai panaudoti visą finansinių ataskaitų duomenų teikiamą potencialą – būtinas itin profesionalus požiūris į finansinių ataskaitų duomenų naudojamas technikas, apimti, turinį bei formą. Kaip jau minėta pirmojoje šio darbo dalyje – didžiulė finansinių ataskaitų reikšmė ir patikimas jų auditas skatina ieškoti naujų būdų, kaip užtikrinti auditoriaus išvados vartotojų pasitikėjimą ir sumažinti auditoriaus išvados naudingumo ribotumą. Vienas iš jau priimtų ir naudojamų būdų – pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje.

Pirmojoje, teorinėje, šio darbo dalyje, remiantis 701-uoju TAS buvo pateikti kriterijai, į kuriuos auditorius turėtų atkreipti dėmesį nustatant kurie audito dalykai gali būti laikomi pagrindiniais. Šiuos punktus galima papildyti remiantis Raziūnienės ir Verbickaitės G. (2017) pateikta lentele (žr. 4 len.), kurioje pateikiamos keturios veiksnių grupės, į kurias turėtų atsižvelgti auditorius, nustatydamas kokybinį reikšmingumą finansinių ataskaitų audite. Pasak Raziūnienės ir Verbickaitės G. (2017, p. 49): *Kokybiniams veiksniams priskirtini veiksniai, leidžiantys priimti sprendimą ar konkreti klaida yra reikšminga, t.y. ar klaida daro poveikį pelno pokyčiams, teisės aktų nesilaikymui, būsimiesiems laikotarpiams, sutartinių įsipareigojimų įvykdymui, vadovybės atlyginimų ir premijų didėjimui. Kokybiniai veiksniai taip pat daro*

įtaką priimant profesinį sprendimą dėl reikšmingumo dydžio nustatymo. Kokybiniams veiksniams priskiriama: audituojamos įmonės šaka, veiklos rūšis, vykdomų sandorių ir veiklos operacijų sudėtingumas, auditoriaus patirtis, bendradarbiavimo trukmė, audito įmonės kultūros lygis.

4 lentelė. Kokybinių reikšmingumo veiksnių grupės.

Įmonės aplinkos charakteristikos	***Audituojamos įmonės charakteristikos***	***Apskaitos sistemos ir Politikos charakteristikos***	***Įvykių vertinimo charakteristikos***
Teisės aktų reikalavimai	Veiklos sezoniškumas	Konservatyvi, agresyvi apskaitos politika	Susijusių šalių sandoriai
Pozicija, kurią užima įmonė savo ūkio šakoje	Įmonės kapitalo struktūra	Reikšmingas atotrūkis nuo bendrųjų apskaitos principų	Įstatymų, susitarimų pažeidimų tikimybė
Verslo praktika	Likvidumas, mokumas, pelningumas	Po balansinių įvykių poveikis	Poveikis ataskaitiniam ar būsimajam laikotarpiui
Finansinių ataskaitų vartotojų poreikiai	Atliekamų operacijų geografinis paplitimas	Informacijos palyginamumo galimybės	Vienkartinis ar nuolatinis poveikis
Pelno mokesčio svarba: ar tai pelno siekianti įmonė, ar ne	Įmonės egzistavimo laikotarpis	Apskaitos politikos pastovumas	Pajamų poveikis vadovybei
Politinė, ekonominė, šakos padėtis	Organizacinė struktūra		Įprastinės ar sudėtingos operacijos

Šaltinis: Raziūnienė ir Verbickaitė , 2017, p. 48

Tiek planuojant, tiek analizuojant auditą svarbu turėti planą ir išmanyti analizuojamus procesus. Autoriai Waring and Morgan (2007) pateikia penkis žingsnius vedančius į sėkmingą planavimą:

1) *Informacijos rinkimas* – tai yra pirmas privalomas procesas. Literatūros apžvalga apie audituojamos ar analizuojamos veiklos rūšį, kuri padės susipažinti su subjektu ir leis įsigilinti į problemas ar grėsmes, pažinti valdymo ir veiklos procesus. Taip pat pravartu susipažinti su planuojama tirti veikla susijusiais standartais ir įstatymais. Ne ką mažiau svarbu susipažinti su biudžeto ir išlaidų tendencijomis, veiklos ataskaitomis, programomis ir pan.
2) *Rizikos vertinimas* – su audituojama veikla susieta rizika padeda sutelkti audito pastangas prie labiausiai aktualių problemų. Rizika suprantama kaip įvykiai, kurie, jeigu įvyktų, turėtų neigiamos įtakos organizacijai ir jos galimybėms pasiekti numatytus tikslus. Rizikos vertinimas – prioritetinis aspektas, kiekviena vidinė rizika galiausiai gali tapti pagrindiniu audito tikslo dėmesio centru.

3) *Pažeidimų vertinimo rizika* – antrajame žingsnyje įvertinus rizikas, trečiasis žingsnis – nustatyti kaip rizika gali pažeisti organizacijos veiklą. Pažeidžiamumo įvertinimas yra labai svarbus norint išvengti klaidų, suteikiant pagalbą ar nustatant problemas.

4) *Audito tikslų apibrėžimas, patikslinimas* – pabaigus rizikos ir pažeidžiamumo vertinimą, auditorius turi nustatyti ir išsikelti tikslus, klausimus, prieš tai įvertinus apribojimus, kurie galėtų apsunkinti auditą. Prieš pradedant auditą reiktų apsibrėžti šiuos aspektus:

- Kas bus pirminis auditoriaus išvados vartotojas;
- Identifikuoti temą, problemą, tikslą;
- Atsižvelgiant į iškeltus tikslus nuspręsti, kokie audito elementai turi būti plėtojami.

5) *Nustatyti audito metodiką, apimtį, tyrimą bei biudžetą.*

Kačergienės ir Martirosianienės (2006) atliktas tyrimas atskleidė, kad finansinė analizė yra glaudžiai siejama su audito proceso metu atliekamomis analitinėmis procedūromis. Auditorius siekdamas kaip galima labiau sumažinti rizikas – naudoja įvairių priemonių kompleksą. Kaip vieną iš komplekso sudedamųjų dalių galima išskirti finansų analizę, kuri, atlikus tam tikrus veiksmus, tiria įmonių ekonominės veiklos priežastinius ryšius, kurie turi įtakos įmonės finansiniams rezultatams. Autorės taip pat nurodo, kad analitinių procedūrų naudojimas gali būti pats efektyviausias būdas, kurio pagalba galima nustatyti netyčines klaidas finansinėje ataskaitoje.

Analizuojant mokslinę literatūrą ir metodologiją, visur yra akcentuojama nuolatinės analizės, tobulėjimo, ieškojimo ir sprendimų priėmimo reikšmė. Šio darbo empirinio tikslo esmė – ne tik išanalizuoti auditoriaus išvadoje pateiktų pagrindinių audito dalykų turinį, tačiau ir ištirti jose pateikiamos informacijos naudingumą, apklausiant suinteresuotus asmenis – nuolatinius audito išvadų vartotojus, siekiant suprasti jų poreikius ir juos žinant pateikti rekomendacijas tiems trūkumams mažinti.

2.3 Kokybinė pagrindinių audito dalykų pateikimo audito išvadoje analizė

Pasak Bitinio (2013) pagrindinė kokybinio tyrimo paskirtis - objekto aprašymas: yra siekiama gauti duomenų apie mažai tirtą reiškinį ir jų pagrindu kurti hipotetinį, tolimesniam tikrinimui skirtą objekto modelį. Kokybinis tyrimas pasižymi subjektyvumu, tačiau tai nereiškia, kad šis tyrimo tipas nėra pakankamai validus. Vidinis kokybinių duomenų validumas reiškia, kad tyrėjo išskirti ir tyrime atskleisti priežastiniai ryšiai yra pagrįsti.

Pirmajame tyrimo etape, siekiant įvertinti auditoriaus išvadose pateikiamų pagrindinių audito dalykų turinį praktikoje, buvo atliktas Lietuvoje registruotų įmonių, kurių vertybiniais popieriais yra prekiaujama

viešojoje rinkoje, tyrimas. Tokių įmonių metinės finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvados buvo pasiektos per Nasdaq Baltic biržą. Pagrindiniai tikslai, kodėl organizacijos nusprendžia listinguoti akcijas biržoje yra: pritraukti papildomo kapitalo plėtrai, investicijoms, skleisti veiklos skaidrumą, ar didinti organizacijos žinomumą.

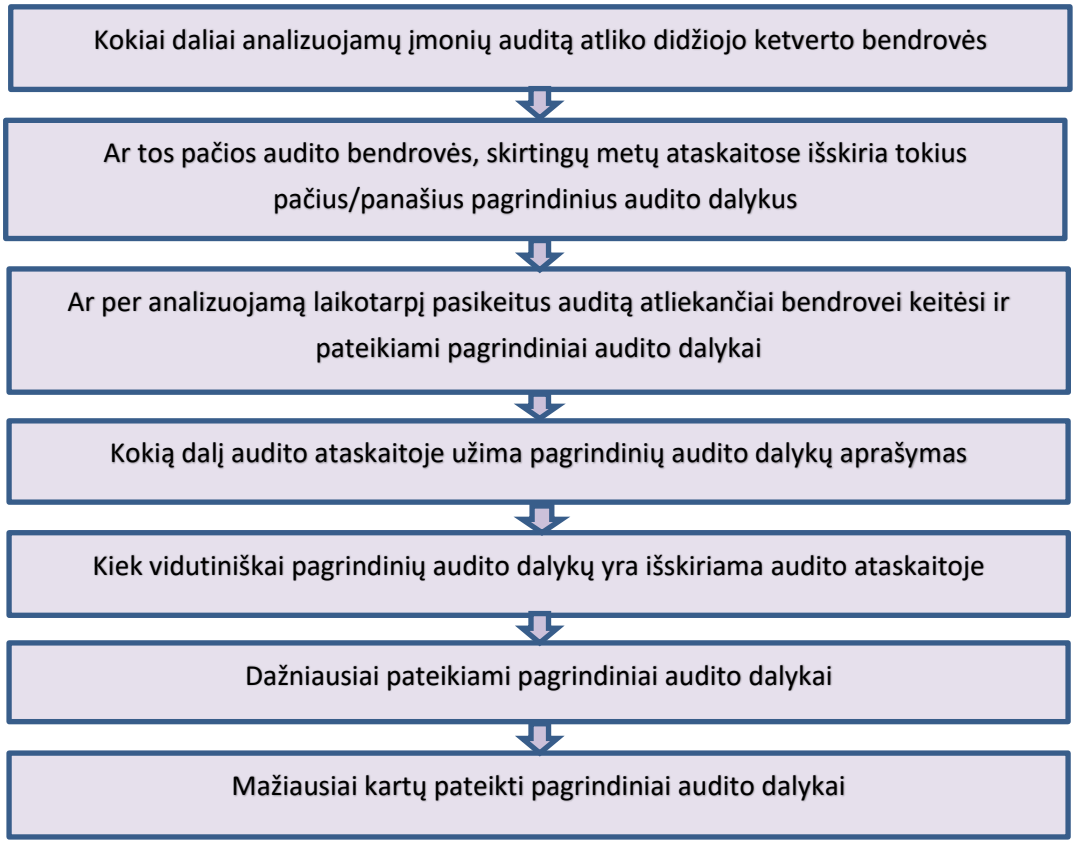
Baigiamajame darbe atliktas tyrimas, analizuojant pagrindinius audito dalykus, pateiktus Lietuvos emitentų auditorių išvadoje, gali būti laikytinas D. Vaicekausko, 2018 m., atlikto tyrimo, aprašyto moksliniame straipsnyje „Pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje: Lietuvos emitentų auditoriaus išvadų tyrimas“, pratęsimu. Minėtasis autorius analizavo 27-ių Lietuvoje registruotų įmonių finansines ataskaitas, kuriose pateikti pagrindiniai audito dalykai. Atliktas tyrimas parodė, kad dažniausiai pateikiami pagrindiniai audito dalykai, D. Vaicekausko analizuotose išvadose, susiję su ilgalaikio materialiojo bei finansinio turto vertinimu, bei pajamų pripažinimu. Analizuotose išvadose dažniausiai buvo pateikta po 1 pagrindinį audito dalyką, kas vidutiniškai apimdavo apie ketvirtį visos auditoriaus išvados. Iš 27 nagrinėtų auditoriaus išvadų – 85 proc. buvo surašytos didžiojo ketverto audito bendrovių.

Šiame, magistro baigiamajame darbe, buvo pasirinkta didesnė tyrimo imtis – išanalizuota 50 auditoriaus išvadų, dviejų metų laikotarpyje, įmonės išskirtos pagal jų veiklos sritį atitinkančias kategorijas, siekiant gauti kuo daugiau tyrimui naudingų dedamųjų.

Tyrimo imtis: analizuotos *dvidešimt penkių* 2018-2019 metų metinės finansinės ataskaitos tiriant, ar pagrindiniai audito dalykai per tiriamąjį laikotarpį pakito, ar ne. Įmonių metinės finansinės ataskaitos buvo pasiektos per Nasdaq Baltic biržą (www. nasdaqbaltic.com žiūrėta 2021.04.01), kotiruojamos šiuose sąrašuose:

- Baltijos Oficialusis sąrašas;
- Baltijos Papildomasis sąrašas;
- Baltijos skolos VP sąrašas;
- Baltijos First North akcijų sąrašas;
- First North obligacijų sąrašas;
- Baltijos fondų sąrašas.

Tyrimo tikslui pasiekti auditoriaus išvadoje pateikti pagrindiniai audito dalykai buvo analizuojami laikantis šio nuoseklumo, žiūrėti 6 pav.:



Šaltinis: sudaryta autorės

6 pav. Empiriniame tyrime tirti klausimai

Tyrimo rezultatai pateikti trečioje dalyje.

2.4 Apklausa interviu metodu

Socialiniuose moksluose apklausa yra plačiai paplitęs tyrimo metodas. Pasak Gaižauskaitės ir Valavičienės (2016) interviu – bendravimo, tarp duomenų rinkėjo ir duomenų tiekėjo, forma, vykstanti užduodant klausimus ir į juos atsakant. Pasak Gaižauskaitės ir Valavičienės (2016, p. 14): „Atliekant kokybinį tyrimą, siekiama atskleisti tiriamojo reiškinio visybę (angl. entirety) jo įprastame kontekste; todėl kokybinio tyrimo erdvė dažnai yra kasdienis, įprastas gyvenimas su jame vykstančiomis įvairiomis veiklos rūšimis ir socialinėmis sąveikomis. Kokybiniu tyrimu nesiekiama testuoti teorijų (tikrinti žinomų teiginių), tačiau plėtojamos empiriniais faktais pagrįstos teorijos (jos kuriamos iš gautų duomenų).“

Kardelio (2007) teigimu, tiriamasis interviu - tyrėjo inicijuotas dviejų asmenų pokalbis, kurio tikslas – gauti būtiną informaciją tyrimo uždaviniams. Tai viena iš apklausos rūšių, integruotų į stebėjimo metodų grupę, o kartu tai ir abipusis sandėris tarp klausančiojo ir atsakančiojo. Autorius taip pat išskiria tris interviu metodo paskirtis:

- Tiesioginė ir pagrindinė – būdas sužinoti kokia yra apklausiamojo nuomonė, koks jo žinių lygis, suprasti požiūrį;
- Priemonė iškeltai hipotezei patikrinti – nustatomas arba patikrinamas kintamųjų ir tiriamojo įvykių ryšys.
- Interviu taip pat gali būti panaudotas kartu su kitais tyrimo metodais – renkant informaciją ar įvertinant kitus metodus.

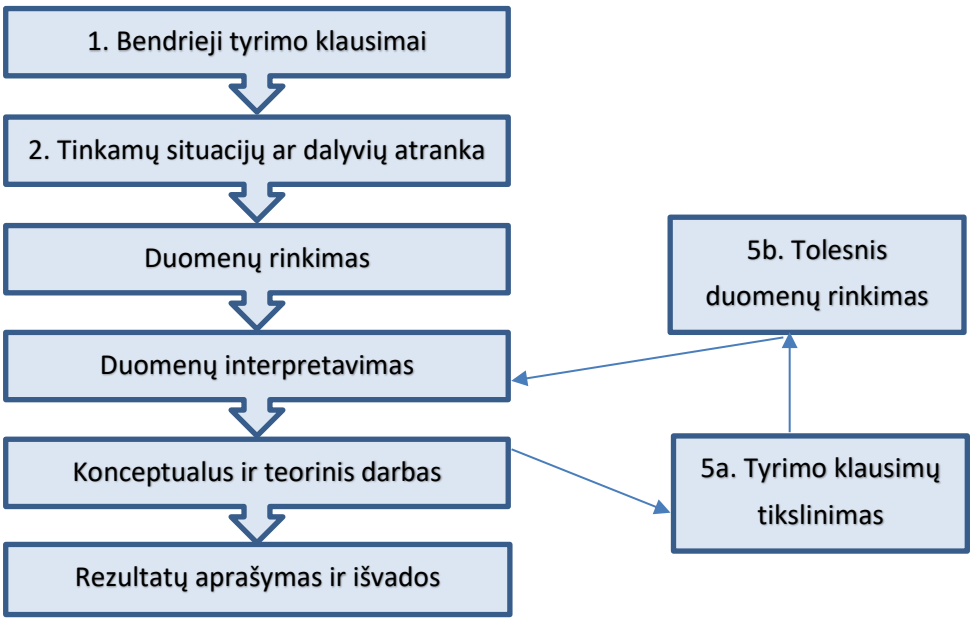
Mokslinėje literatūroje yra išskiriami ir tyrimo praktikoje galimi keturi interviu tipai:

- Struktūrizuotas – klausimai ir procedūros numatomos iš anksto, interviu eigoje mažai kas keičiasi;
- Nestruktūrizuotas – nėra numatyto detalaus plano, klausinėjama laisva forma, interviu eiga gali keistis;
- Neprimestinis – kuomet nesistengiama išlaikyti numatytos pokalbio linijos, apklausiamajam leidžiama pakreipti pokalbio eigą;
- Kryptingas – klausinėjantysis skiria ypatingą dėmesį apklausiamojo atsakymams, apie jam žinomą situaciją, su kuria klausinėjantysis buvo susipažinęs prieš interviu; pagal gautus atsakymus gali paneigti arba patvirtinti išsikeltą hipotezę.

Atliekant tyrimą interviu metodu, klausinėjančiajam pravartu ir netgi būtina išnagrinėti ir paruošti praktinius interviu aspektus. Juos sudaro šie, remiantis Luobikiene (2002), elementai:

- Interviu tiriamieji (kontingento nustatymas; interviu laikas, vieta; priartėjimas prie interviu situacijos);
- Interviu valdymas (išklausymo menas; komunikavimas; interviu planas; klausimų pateikimas – svarbiausias momentas; pokalbio užbaigimas);
- Registravimas (kaip bus fiksuojami atsakymai – atsakymų fiksavimas duomenų lape, informacijos atkūrimas iš atminties ar garso/vaizdo įrašų).

Organizacinių ir socialinių tyrimų profesorius Bryman (2008) pateikė schemą, kuri gana aiškiai atskleidžia kokybinio tyrimo procesą (žr. 7 pav.):



Šaltinis: sudaryta pagal Bryman (2008, p. 370)

7 pav. Kokybinio tyrimo procesas

Antrajame tyrimo etape atliekamas empirinis tyrimas, siekiant nustatyti, kokius lūkesčius audito ataskaitoms kelia jų vartotojai, ir ar yra susipažinę su pagrindiniais audito dalykais bei kokią svarbą jiems teikia. Šio tyrimo tikslui pasiekti buvo atlikta *apklausa interviu metodu*.

Tyrimo instrumentas – interviu, skirtas *dvylikos* skirtingų organizacijų vyr. finansininkams, kurių organizacijų auditoriaus išvadose yra privalomai išskirti pagrindiniai audito dalykai. Interviu sudaro *septyni* atviri klausimai. Tyrimui atlikti buvo pasirinktas pusiau struktūrizuotas kryptingas interviu, kuomet buvo iš anksto paruošti klausimai, tačiau interviu eigoje buvo papildyti siekiant išgauti kuo išsamesnius ir naudingesnius tyrimui atsakymus. Interviu klausimai – dviejų tipų: su fiksuotais atsakymais, kuomet buvo galima rinktis atsakyti „taip“ arba „ne“ ir iš laisvai formuojamų klausimų, kuomet respondento neriboja nei turinys nei forma.

Tyrimo laikas. Tyrimas atliktas 2021 m. kovo – balandžio mėn.

Siekiant gauti atsakymus, ištiri lūkesčius bei problemas, respondentams buvo sudarytas interviu klausimynas (žr. 5 lent.). Dėl pandemijos respondentai į klausimus atsakinėjo raštu.

5 lentelė. Interviu klausimai

Eil. Nr.	Klausimas
1.	Kiek metų bendradarbiaujate su auditoriais, teikiate reikalingą informaciją audito atlikimui? Ar per tuos metus pastebėjote auditoriaus išvadų formos, turinio pasikeitimų?
2.	Ar auditoriaus išvada, Jūsų nuomone, pakankamai informatyvi? Jei ne, kokios informacijos pasigendate?
3.	Ar kada teko suabejoti auditoriaus profesionalumu, nepriklausomumu ar kitomis šios profesijos atstovui privalomomis etninėmis savybėmis? Ar sutiktumėte, kad auditoriaus etnines savybes galima laikyti atlikto audito kokybės pagrindu?
4.	Ar sutiktumėte su teiginiu, kad auditorių nuomonėse daugiau dėmesio turėtų būti skiriama ataskaitos turiniui, o ne formai?
5.	Ar audito išvadoje pateikiami pagrindiniai audito dalykai padidino Jūsų pasitikėjimą atliktu auditu? Kokie dažniausiai pasitaikantys pagrindiniai audito dalykai buvo išskirti?
6.	Turėdami patirties finansų srityje ir su audito išvadomis: ar investuojant į organizaciją pasitikėtumėte atliko audito išvada ir pakaktų joje pateiktos informacijos, ar prireiktų papildomų analizių ir patvirtinimų? Ar egzistuoja tikimybė, kad išvadoje išskiriami pagrindiniai audito dalykai sustiprintų Jūsų pasitikėjimą atliktu auditu, žvelgiant iš Jūsų kaip galimo investuotojo pusės?
7.	Įvardinkite pagrindines problemines veiklos sritis, kurias Jūsų nuomone derėtų audituoti ir išskirti siekiant pagerinti Jūsų organizacijos veiklą.

Šaltinis: sudaryta autorės

Gauti duomenys buvo apdorojami interpretuojant tiesiogiai. Rezultatai pateikiami trečiojoje darbo dalyje.

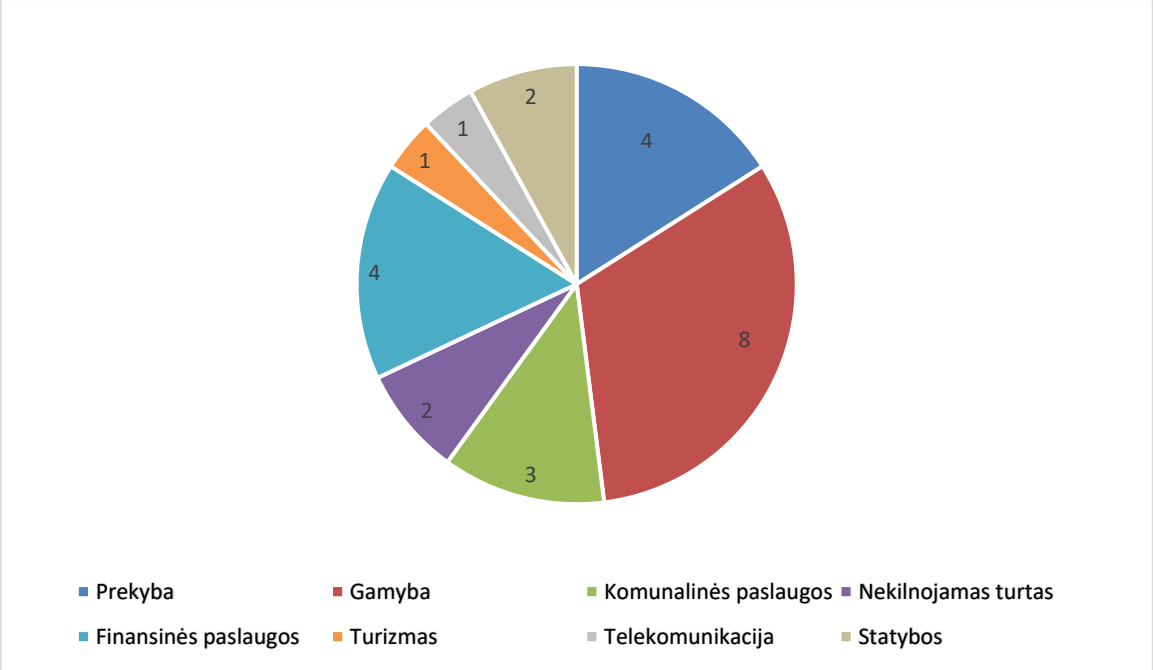
3. LIETUVOS EMITENTŲ AUDITORIAUS IŠVADŲ TYRIMAS

3.1 Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje analizė

Lietuvos emitentų auditorių išvadų analizė, tiriant pagrindinių audito dalykų pateikimą, vykdyta siekiant ištirti pagrindinių audito dalykų turinį, bei jų pateikimo tipologiją.

Laikantis metodologinėje dalyje pateikto nuoseklumo (žr. 6 pav.), buvo išanalizuotos *dvidešimt penkių įmonių*, 2018 ir 2019 metų, metinių finansinių ataskaitų auditorių išvados, tad iš viso buvo ištirta *penkiasdešimt* skirtingų auditorių išvadų.

Pirmiausia, siekiant surinkti kuo daugiau klasifikacinių požymių, įmonės buvo suskirstytos į jų veiklos pobūdį geriausiai apibūdinančias veiklos sritis. Iš viso buvo išskirtos aštuonios veikos sritys, jos pateiktos 8 pav.

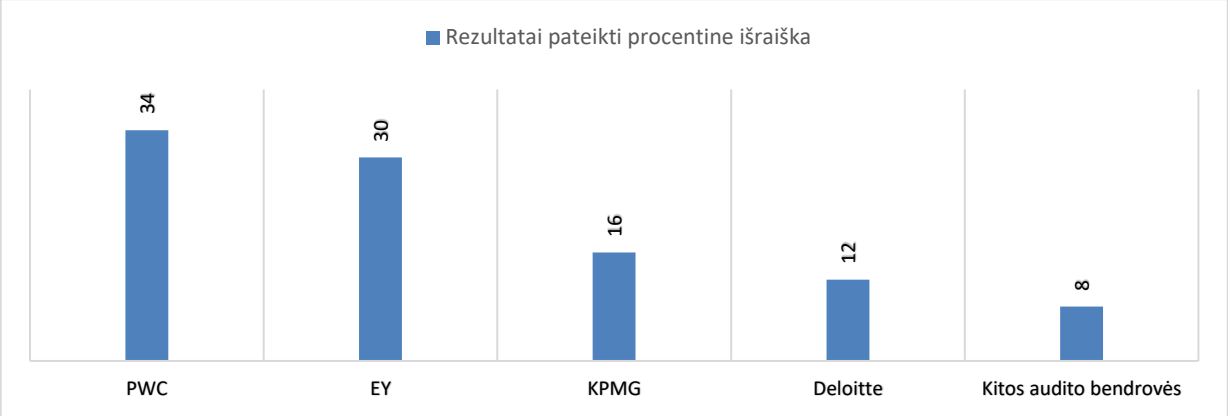


Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

8 pav. Įmonių pasiskirstymas pagal veiklos sritį

Analizuotose auditoriaus išvadose, didžiausią dalį, 32 proc. sudaro gamybinės įmonės, taip pat didesnę dalį tyrimo imties, po 16 proc. sudaro prekybos ir finansines paslaugas teikiančios įmonės. 12 proc. sudaro komunalines paslaugas teikiančios įmonės, o po 8 proc. nekilnojamo turto bei statybų srities atstovai. Po vieną įmonę, kurios sudaro po 4 proc. tyrimo imties, sudaro telekomunikacijų ir turizmo įmonių auditorių išvados.

Iš 50-ties tyrime analizuotų auditorių išvadų, 92 proc. iš jų sudarė vadinamojo didžiojo ketverto bendrovės (žr. 9 pav).

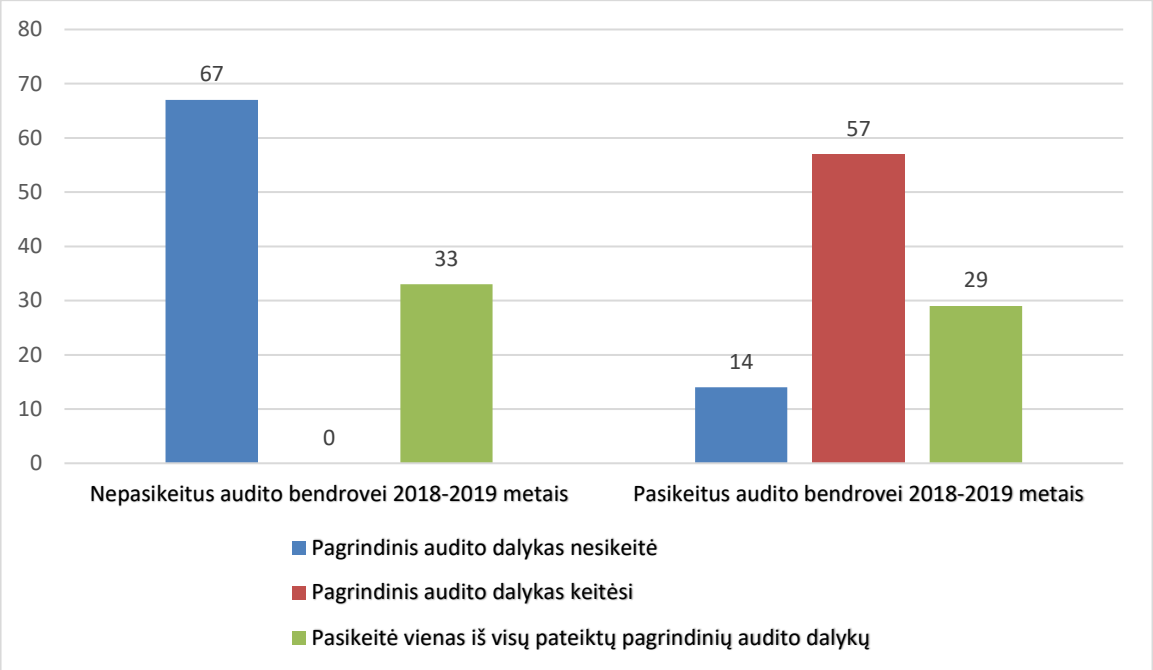


Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

9 pav. Tyrime analizuotų auditorių išvadas sudariusių audito bendrovių pasiskirstymas

Remiantis Vaicekausku (2015) bei Legenzova ir kt. (2014), didžiojo ketverto bendrovių dominavimas ypač pastebimas audituojant įmones, kurių akcijomis yra viešai prekiaujame biržose. Ši proporcija pastaraisiais metais reikšmingai nesikeičia. Vertinant konkrečiai atliktą tyrimą, matome, kad dvi didžiojo ketverto įmonės: PWC (PricewaterhouseCoopers) ir EY (Ernst & Young Baltic) užima didžiąją dalį rinkos, vertinant šio tyrimo imtį, kas įrodo, kad konkurencija tarp didžiojo ketverto bendrovių yra gana aukšta.

Tyrimui atlikti buvo analizuojamos tų pačių įmonių, dviejų metų laikotarpio auditorių išvados, siekiant palyginti ar per analizuojamą laikotarpį keitėsi pateikti pagrindiniai audito dalykai, bei siekiant ištirti, ar pasikeitus auditą atliekančiai įmonei, auditoriai įžvelgė skirtingus pagrindinius audito dalykus (žr. 10 pav.). Iš 25 analizuotų įmonių, per tirtą laikotarpį, 2018-2019 metus, 18-oje įmonių auditą atlikusi įmonė nesikeitė, 7-iose įmonėse – keitėsi. Per analizuojamą laikotarpį nepasikeitus auditą atliekančiai bendrovei (taip pat tik vienoje įmonėje keitėsi auditoriaus išvadą surašęs auditorius) 67 proc. atvejų, nesikeitė ir auditoriaus pateikiami pagrindiniai audito dalykai. 33 proc. analizuotų auditoriaus išvadų keitėsi vienas iš visų pateikiamų pagrindinių audito dalykų. Nagrinėjant įmonių, kurių auditą, per tiriamą laikotarpį, atliko skirtingos audito įmonės ir skirtingi auditoriai – rezultatai pasiskirsto visai kitaip. Daugiau nei pusėje analizuotų auditoriaus išvadų pasikeitė visi išskirti pagrindiniai dalykai, o beveik trečdalyje išvadų keitėsi nors vienas pagrindinis audito dalykas. Šiuo palyginimų norima įrodyti, kad pagrindiniai audito dalykai – tai tie dalykai, kurie ***auditoriaus profesiniu sprendimu***, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui.



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

10 pav. Tyrime analizuotų pagrindinių audito dalykų pokyčiai 2018-2019 metais

Siekiant kuo visapusiškiau ištirti pagrindinius audito dalykus, buvo sudaryta lentelė (žr. 6 lent.), kurioje pateikta nagrinėtų pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje statistika. Kaip galime matyti iš pateiktos lentelės, tyrime analizuotų auditoriaus išvadų ilgumas vidutiniškai sudarė 5,9 puslapius, iš jų, pagrindiniai audito dalykai, sudarė vidutiniškai 2 puslapius, kas yra apie 33,9 procentus visos auditoriaus išvados. Vidutinis pagrindinių audito dalykų skaičius nagrinėtose išvadose – 2,3. Daugiausiai vienoje išvadoje pateiktų pagrindinių audito dalykų buvo 5, o mažiausiai 1. Dažniausiai pateikiami 2 arba 3 pagrindiniai audito dalykai, tad vidurkis yra apie 2,3 pagrindiniai audito dalykai. Analizuojant auditorių išvadas pastebėta, kad ilgiausias išvadas surašo PWC bendrovės auditoriai, jie taip pat pateikia ir daugiausiai pagrindinių audito dalykų, o trumpiausias išvadas, pateikia, bendrovės nepriklausančios didžiajam ketvertui. Nagrinėjant ne didžiojo ketverto bendrovių surašytas išvadas pastebimi vos keliais sakiniais ar viena pastraipa aprašomi pagrindiniai audito dalykai, nepateikiant pakankamai išsamių paaiškinimų.

6 lentelė. Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje statistika

Nagrinėjamas aspektas	Reikšmė
Auditoriaus išvados vidutinis ilgumas	5,9 psl.
Pagrindinių audito dalykų ilgumas auditoriaus išvadoje (vidurkis)	2 psl.

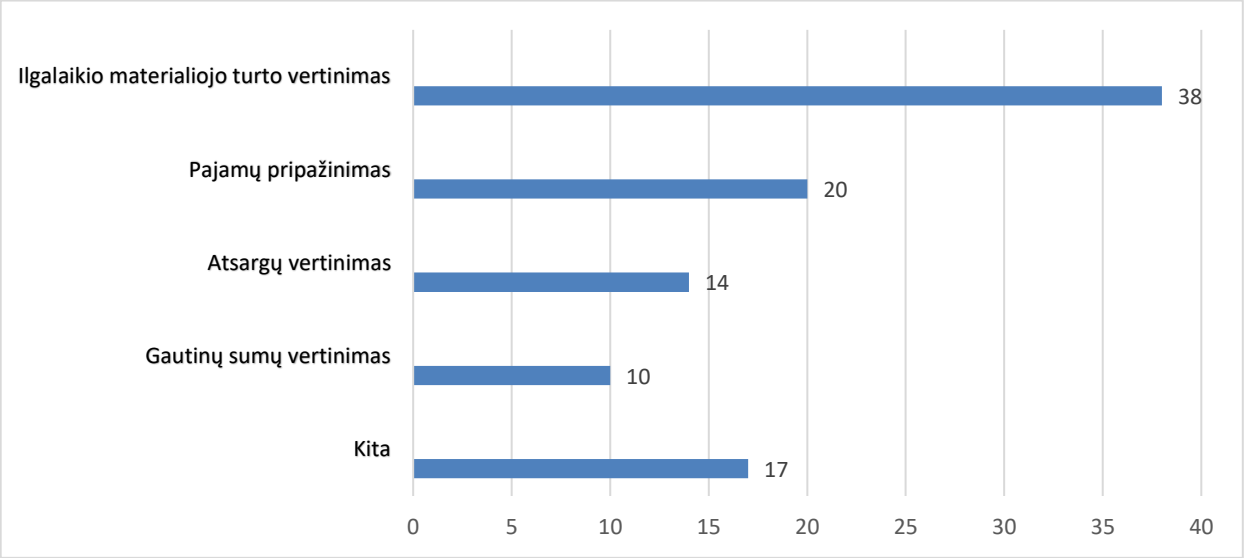
6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

6 lentelės tęsinys

Pagrindinių audito dalykų teksto procentinė sudėtis auditoriaus išvadoje (vidurkis)	33,9 proc.
Vidutinis pagrindinių audito dalykų skaičius	2,3
Ilgiausias pagrindinių audito dalykų pateikimas	4 psl.
Daugiausiai pateikta pagrindinių audito dalykų	5
Mažiausiai pateikta pagrindinių audito dalykų	1

Šaltinis: Sudaryta pagal Vaicekauskas 2018, p. 174, modifikuota autorės remiantis tyrimo rezultatais.

Siekiant pasiekti šio empirinio tyrimo tikslą, auditoriaus išvadose buvo nagrinėti dažniausiai pateikiami pagrindiniai audito dalykai. Atlikus tyrimą galima išskirti šias pagrindines kategorijas (žr. 11 pav.)



Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais.

11 pav. Dažniausiai auditoriaus išvadoje pateikiami pagrindiniai audito dalykai

Analizuojant paveikslą matyti, kad vadovaujantis 701-uoju TAS auditoriai nagrinėdami pagrindinius audito dalykus dažniausiai didesnę reikšmingo iškraipymo riziką sieja su: ilgalaikio materialiojo turto vertinimu (38 pateiktų dalykų; 38 proc.), pajamų pripažinimu (20 pateiktų dalykų; 20 proc.), bei atsargų vertinimu (14 pateiktų dalykų; 14 proc.).

Ilgalaikio materialiojo turto vertinimas, analizuojamose auditoriaus išvadose, buvo vertinimas įskaitant:

- Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažejimą;

- Ilgalaikis materialinis turtas apskaitomas perkainota verte;
- Investicinio turto vertinimas;
- Ilgalaikio materialiojo turto vertės pasikeitimo;
- Ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikas;

Atsargų vertinimas buvo susijęs su:

- Atsargų grynąja galimo realizavimo verte;
- Atsargų nukainojimu iki grynosios galimo realizavimo vertės;
- Atsargų nukainojimu iki grynosios galimo realizavimo vertės ir vertės sumažėjimo pasenusiomis atsargomis;

Pajamų pripažinimas, kaip pagrindinio audito dalykas,vertinamas įskaitant:

- Veiklos pajamų pripažinimą;
- Nebaigtų statybų sutarčių pajamų pripažinimą;
- TFAS taikymas (konkrečiai 15-asis ir 16-asis TFAS);
- Nuolaidų apskaitą.

Gautinų sumų vertinimas analizuojamose auditoriaus išvadose buvo pateikas 10-yje iš jų, kas sudaro 10 proc. visos tyrimo imties. Gautinų sumų vertinimas apima:

- Prekybos gautinų sumų apskaitinę vertę;
- Prekybos gautinų sumų vertės sumažėjimo vertę;
- Gautinų sumų iš susijusios šalių atgautumo vertinimą;
- Suteiktų paskolų vertinimą.

Kiti, po vieną ar du kartus, auditoriaus išvadose, kaip pagrindiniai audito dalykai buvo išskirti ir sudarė 18 proc. tyrimo imties:

- Žemės vertinimas;
- Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertinimas (naudingo tarnavimo laikotarpis);
- Prestižo vertinimas;
- Grynojo turto nustatymas;
- Apskaitos standartų ar politikos keitimas;
- Atidėjiniai ir kt.

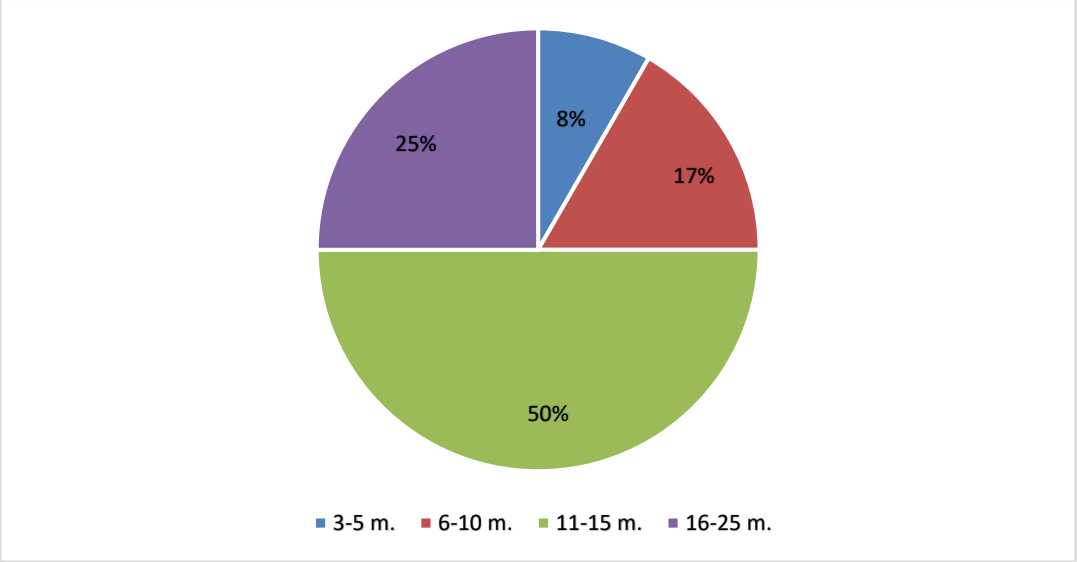
Analizuojant auditoriaus išvadoje pateiktus pagrindinius audito dalykus, taip pat svarbu apžvelgti: kodėl dalykas yra laikomas vienu iš svarbiausių auditui ir todėl yra apibrėžiamas kaip pagrindinis audito

dalykas, bei kaip dalykas buvo sprendžiamas audito metu. Auditorių išvadose yra pažymima, kad pagrindiniai audito dalykai nagrinėjami atsižvelgiant į finansinių ataskaitų kaip visumos auditą ir auditorių nuomonė, pareikšta dėl audituotų finansinių ataskaitų, todėl atskiros nuomonės, apie pagrindinius audito dalykus, nepateikiama. Pateikdami aprašymą, kaip audito metu buvo nagrinėjami pagrindiniai audito dalykai, dažnu atveju auditoriai nurodo, kad suprato kaip vadovybė atlieka konkrečių dalykų vertės sumažėjimo, grynosios galimos realizavimo vertės, pajamų pripažinomo, investicijų atsiperkamąją vertę, ar kitus vertinimus. Dažnu atveju yra pažymima, kad auditoriai įtraukė ir vertinimo specialistus, kurie padėjo efektyviau ir rezultatyviau įvertinti atlikus veiksmus. Neretai auditoriai atliktdavo palyginumus su ankstesnių metų, tų pačių dalykų rezultatais, taip pat atlikdavo savo testavimus, susijusius su tiriamu objektu, ir gautus rezultatus palygindavo su vadovybės įvertinimu. Taip pat buvo testuoti vadovybės sprendimai susiję su rizikomis, pinigų srautais ir pan. Pagrindinio audito dalyko turinys ir kodėl dalykas yra apibrėžiamas kaip pagrindinis, labiausiai priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo bei veiklos srities, kurioje veikia įmonė.

3.2 Suinteresuotų asmenų požiūris į auditoriaus išvadą: interviu rezultatų analizė

Audito klientų apklausa, interviu metodu, vykdyta siekiant ištirti auditoriaus išvados vartotojų pastebėjimus bei lūkesčius, taip pat siekiant ištirti auditoriaus ataskaitose pateikiamos informacijos naudingumo problemas, kaip Lietuvos auditoriai išpildo klientų lūkesčius, keliamus auditui.

Pirmuoju interviu klausimu buvo siekiama sužinoti kiek metų patirties, bendradarbiaujant su auditoriais, turi respondentai. Atsakymų paskirstymas pateiktas 12 pav.

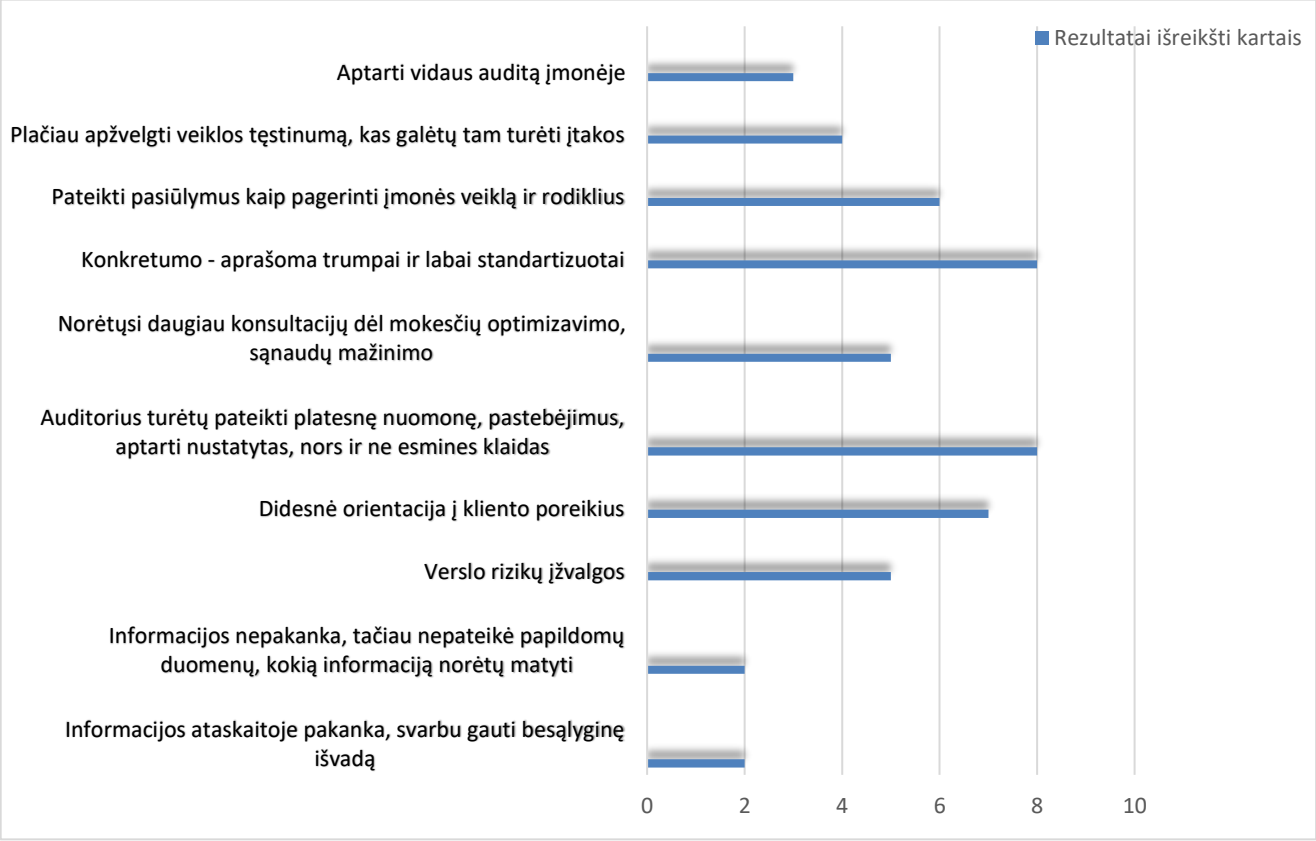


Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

12 pav. Respondentų patirtis bendradarbiaujant su auditoriais

Kaip matyti iš 8 paveikslo, didžiausią dalį respondentų sudaro asmenys turintys 11-15 metų patirtį, tai yra pusė visų apklaustųjų. Mažiausias procentas apklaustųjų turi 3-5 metų patirtį. Taip pat pirmuoju klausimu buvo siekta išsiaiškinti, ar per bendradarbiavimo su auditoriais metus respondentai pastebėjo auditoriaus išvados formos ar turinio pasikeitimų. Atsakymai parodė, kad 55 proc. apklaustųjų įvardino atsiradusius pagrindinius audito dalykus, kaip aspektą, kuris papildė auditoriaus išvados turinį. Likusi apklaustųjų dalis pasiskirstė taip: 15 proc. apklaustųjų neįvardijo nei vieno pasikeitimo (tokius atsakymus pateikė mažiausiai patirties su auditu turintys respondentai), likę 30 proc. apklaustųjų įvardijo pastebėję naują išvados dalį – veiklos tęstinumo principas.

Pagrindinis interviu klausimas – antrasis, kuriuo siekiama sužinoti ar respondentų nuomone auditoriaus išvada yra pakankamai informatyvi, bei kokios informacijos pasigendama. Rezultatai atvaizduoti 13 pav.



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

13 pav. Respondentų nuomonė apie auditoriaus išvadoje pateikiamos informacijos spragas

Pora apklaustųjų atsakė, kad informacijos trūkumo audito išvadoje nepasigenda, svarbiausia, kad audito išvada būtų besąlyginė, auditorius pareikštų nuomonę, kad audituojamose metinėse finansinėse ataskaitose yra pateiktas tikras ir teisingas vaizdas. Kiti pora respondentų atsakė, kad auditoriaus išvadoje

yra jaučiamas informacijos trūkumas, tačiau nedetalizavo, kokios informacijos pasigenda. Didžioji dalis apklaustųjų – aštuoni iš dvylikos, pateikė išsamius atsakymus apie informacijos poreikį auditoriaus išvadoje.

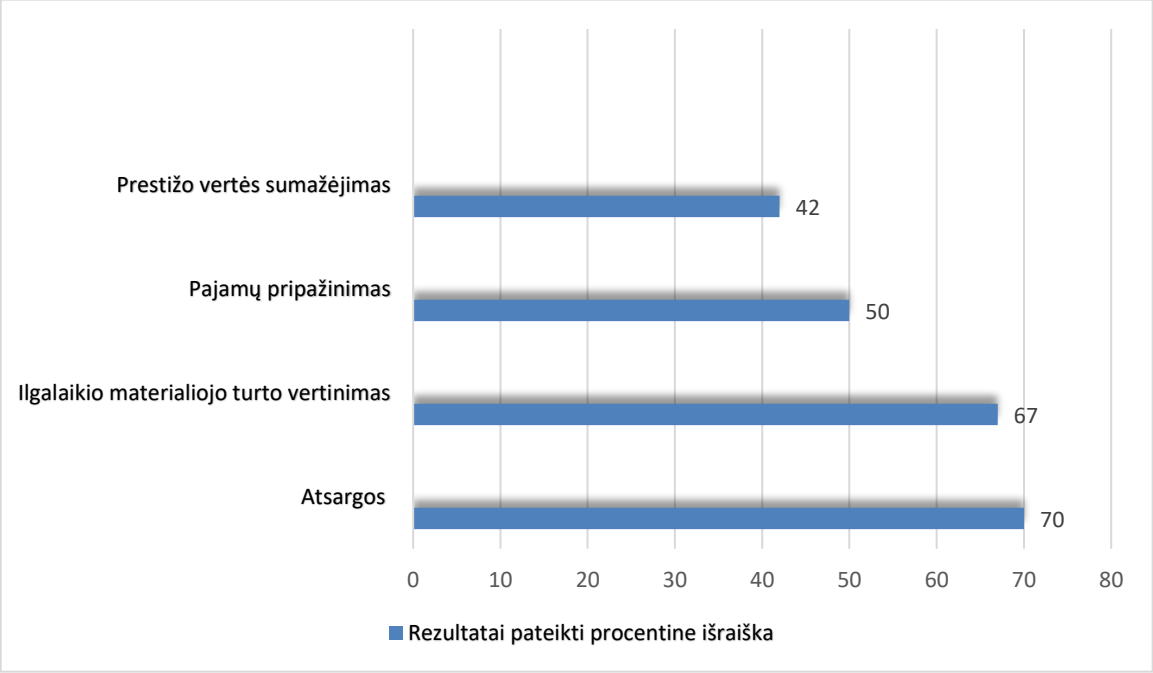
Kaip matyti iš pateikto 13 paveikslo, daugiausiai respondentų išskyrė šiuos trūkumus: išvadoje pasigendama konkretumo – auditoriaus išvadoje nuomonė ir ją pagrindžiantys faktai aprašomi labai trumpai ir standartizuotai, taip pat didžioji dalis apklaustųjų norėtų išgirsti platesnę auditoriaus nuomonę bei pastebėjimus, nors ir apie ne esmines, audito metu, pastebėtas klaidas ar trūkumus. Tokios informacijos atskleidimas, pasak respondentų, padėtų suprasti su kokiomis, auditoriaus išvadoje neparašytomis, problemomis susidūrė auditorius atlikdamas auditą – mat tokių problemų įvardijimas gali būti svarbus įmonės vadovybei priimant ekonominius sprendimus. Šiuos trūkumus išskyrė visi aštuoni respondentai, kurie atsakė, kad auditoriaus išvadoje yra jaučiamas informacijos trūkumas. Taip pat didžioji dalis respondentų iš auditoriaus tikisi didesnės orientacijos į kliento poreikius, laukia pasiūlymų dėl įmonės veiklos ir rodiklių pagerinimo. Penkiems iš aštuonių apklaustųjų auditoriaus išvadoje būtų svarbu matyti įžvalgas dėl verslo rizikų, bei norėtų kad auditorius suteiktų konsultacijų dėl mokesčių optimizavimo bei sąnaudų sumažinimo. Keturi apklaustieji pasigenda platesnio veiklos tęstinumo aprašymo, įžvalgų kas tam turi įtakos. Respondentai pakomentavo, kad išsamesnis veiklos tęstinumo pagrindimas suteiktų daugiau pasitikėjimo būsimiems investuotojams. Paskutinysis dalykas kurį įvardijo trys apklaustieji – norėtų kad auditorius aptartų įmonėje esančią vidaus audito sistemą. Tokį poreikį apklaustieji pakomentavo kaip dvigubą patikrinimą ar vidaus auditas įmonėje gerai atlieka savo funkcijas ir kokias vietas reiktų tobulinti.

Trečiuoju klausimu respondentų buvo prašoma atsakyti ar kada teko suabejoti auditoriaus profesionalumu, nepriklausomumu ar kitomis šios profesijos atstovui privalomomis etninėmis savybėmis, bei ar sutiktų su teiginiu, kad auditoriaus etnines savybes galima laikyti atlikto audito kokybės pagrindu? Šiuo klausimų visų apklaustųjų atsakymas ir patirtys sutapo. Nei vienas apklaustasis neatsakė neigiamai ir visi sutiko su teiginiu, kad auditoriaus etnines savybes galima laikyti atliko audito kokybės pagrindu. Keletas respondentų išskyrė dvi svarbiausias savybes: profesionalumą bei nepriklausomumą.

Ketvirtuoju klausimu respondentų nuomonės išsiskyrė. Septyni iš dvylikos apklaustųjų atsakė, kad jiems svarbiausia yra turinys, pateikimo forma nėra tokia svarbi. Jie iš atliko audito tikisi gauti kuo daugiau informacijos, pastebėjimų ir pasiūlymų, nesvarbu kokia forma jie būtų pateikti. Mažesnioji dalis, likę penki, respondentai su teiginiu taip pat sutiko, tačiau pabrėžė, kad auditoriaus išvados pateikimo forma taip pat yra labai svarbi, mat reglamentuotas išvados pateikimas palengvina pateiktos informacijos skaitymą. Taip pat respondentai yra pastebėję, kad ir skirtingų audito įmonių, auditoriaus išvadų struktūra nesiskiria, tad

pakeitus audito įmonę nekyla sunkumų skaitant išvadą, nei viena išvada nėra informatyvesnė už kitą, kad įtakotų audito įmonės pasirinkimą, taip pat tokias išvadas lengviau lyginti tarpusavyje.

Siekiant išsiaiškinti respondentų nuomonę apie pagrindinių audito dalykų pateikimą auditoriaus išvadoje buvo paprašyta pateikti kokie dalykai dažniausiai buvo pateikti kaip pagrindiniai (žr. 14 pav.), bei ar jų pateikimas padidino pasitikėjimą atliktu auditu ir suteikė daugiau informacijos. Trys iš dvylikos apklaustųjų didelės reikšmės ir naudos iš pagrindinių audito dalykų nepastebėjo, argumentuodami, kad pagrindiniai audito dalykai labiau aprašomojo pobūdžio ir nesuteikia didelės pridėtinės vertės ar konkretumo. Likusioji dalis pripažįsta, kad auditoriaus išvadą papildę pagrindiniai audito dalykai, jų nuomonę, auditoriaus išvadai prideda vertės ir kokybiškumo. Respondentams svarbu žinoti, kurie dalykai, auditoriaus profesine nuomone yra svarbiausi, kokiu būdu, audito metu, jie buvo nagrinėjami. Respondentai pažymėjo, kad auditoriaus išskirti pagrindiniai audito dalykai labiausiai domina ir įmonės vadovybę.



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

14 pav. Pagrindiniai audito dalykai, dažniausiai pateikti auditoriaus išvadoje

Analizuojant 14 pav. pateiktus duomenis tikslinga išskirti apklaustus respondentus pagal veiklos sritį, geriausiai apibūdinančią kategoriją. Išskirtos keturios veiklos sritys: gamyba, paslaugos, finansų sektorius, prekyba. Analizuojant į interviu klausimus atsakiusių respondentų veiklos skirtį, matyti kad beveik pusę respondentų sudaro gamybos įmonės (5 respondentai arba 42 proc. visos imties), antrąją vietą užima prekybą vykdančios įmonės (4 ir 33 proc.). Statybos įmonės sudaro 17 proc. (2 respondentai), paslaugas teikiančios įmonės sudaro 8 proc. (1 respondentas).

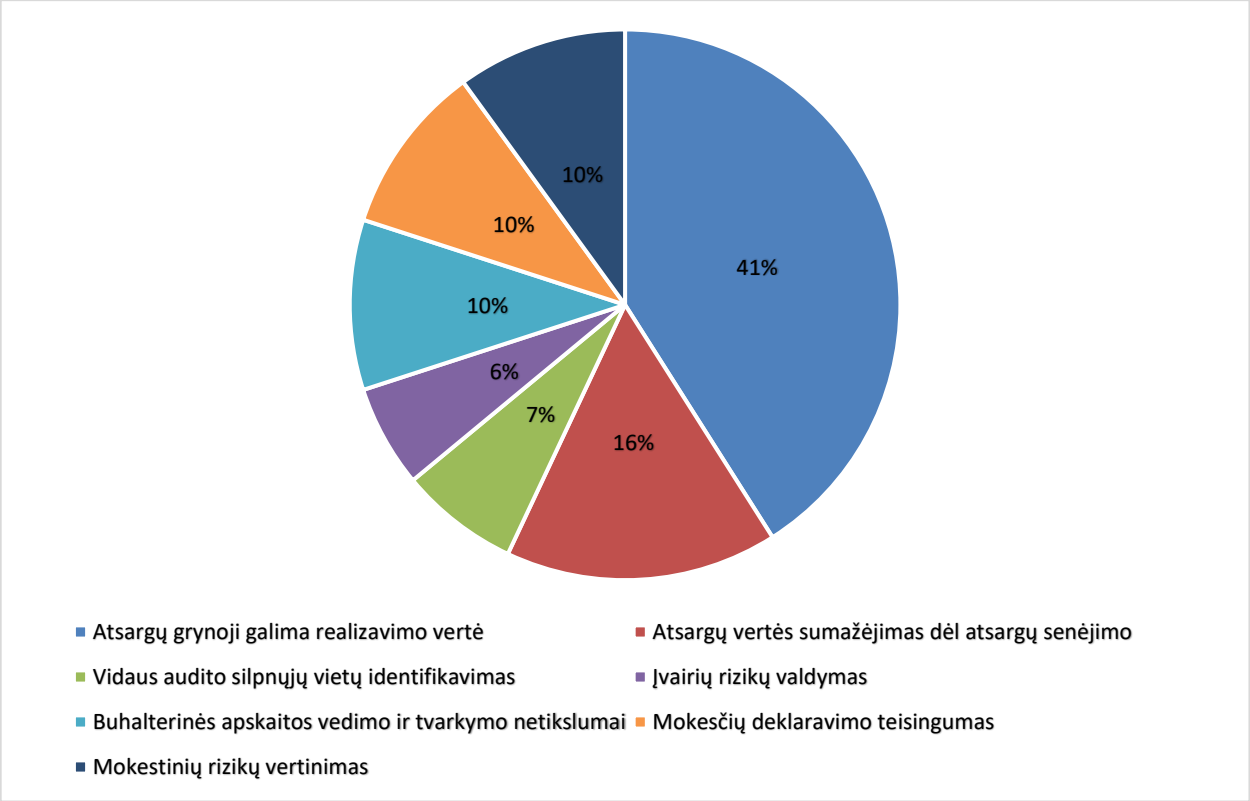
Analizuojant respondentų pateiktus atsakymus, matyti, kad dažniausiai auditoriai pateikia po du pagrindinius audito dalykus. Kadangi didžiąją dalį apklaustųjų sudaro gamybos ir statybinės įmonės – didžioji dalis audito dalykų, išskirtų kaip pagrindiniai, auditoriaus išvadose – atsargos, jų grynoji galimo realizavimo vertė, vertės sumažėjimas dėl atsargų senėjimo. Antroje vietoje, pagal dažniausiai išskiriamus pagrindinius audito dalykus – ilgalaikis materialusis turtas ir jo vertinimas. Pusė apklaustųjų pateikė, kad dažnai pateikiamas pagrindinis audito dalykas - pajamų pripažinimas, taip pat dalis respondentų prestižo vertės sumažėjimą išskyrė kaip dažniausiai pateikiamą pagrindinį audito dalyką.

Šeštuoju klausimu buvo siekiama sužinoti respondentų nuomonę pažvelgus iš investuotojo pusės. Turint omenyje kad respondentai atstovauja dideles įmones, į kurias investuotojai dažnai kreipiasi norėdami investuoti, respondentams nebuvo sunku atsakyti į šiuos klausimus. Pirmiausia apžvelkime antrąją klausimo dalį: ar egzistuoja tikimybė, kad išvadoje išskiriami pagrindiniai audito dalykai sustiprintų Jūsų, kaip investuotojo, pasitikėjimą atliktu auditu. Į šį klausimą atsakiusiųjų nuomonės pasiskirstė taip pat, kaip atsakinėjant į penktąjį klausimą apie tai, ar pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje padidino pasitikėjimą pačia išvada. Taigi, 25 proc. apklaustųjų į klausimą atsakė neigiamai – auditoriaus išvadoje pateikti pagrindiniai audito dalykai nesustiprintų jų pasitikėjimo auditoriaus išvada ir neturėtų papildomos pridėtinės vertės. Likusieji 75 proc. į šį klausimą atsakė teigiamai ir dar kartą patvirtino, kad tiek jiems, tiek įmonės akcininkam bei investuotojams – pagrindiniai audito dalykai – svarbiausia auditoriaus išvados dalis, kelianti didžiausią susidomėjimą ir šiai daliai teikiamas didžiausias dėmesys. Grįžtant prie pirmosios klausimo dalies: ar investuojant į organizaciją pasitikėtumėte vien atliko audito išvada ir pakaktų joje pateiktos informacijos, ar prireiktų papildomų analizių ir patvirtinimų, respondentų atsakymai pasiskirstė gana tolygiai. Tik du iš apklaustųjų atsakė kad gautos kelių metų iš eilės besąlyginės auditoriaus išvados jiems būtų pakankamas įrodymas dėl įmonės patikimumo ir stabilumo. Likusieji respondentai atsakė, kad viskas priklausytu nuo investicijos dydžio, tačiau būtų labiau linkę bet kuriuo atveju gauti daugiau įmonės rezultatus ir perspektyvas įrodančių dokumentų.

Atsakant į paskutinį, septintąjį klausimą, respondentų buvo paprašyta nurodyti, jų nuomone, problemines veiklos sritis, kurias derėtų audituoti ir išskirti siekiant pagerinti organizacijos veiklą. Rezultatai atvaizduoti 15 pav.

Analizuojant 15 pav. matome kad didžioji dalis respondentų įvardijo tuos pačius dalykus, kuriuos jų auditoriaus išvadoje, kaip pagrindinius audito dalykus, išskyrė auditą atlikę auditoriai. Tokius atsakymus galima interpretuoti kaip sutikimą su auditoriaus nuomone ir sutelktą didesnį dėmesį tai sričiai. 57 proc. atsakymų buvo susiję su atsargomis (taip pat tokį atsakymą didžiąją dalimi lemia ir veiklos sritis, kurioje

respondentai dirba). 41 proc. apklaustųjų mano, kad probleminė jų veiklos sritis susijusi su atsargomis yra būtent grynoji galimą jų realizavimo vertė, kita dalis, 16 proc. apklaustųjų mano, kad probleminė sritis, kuriai derėtų skirti daugiau dėmesio – atsargų vertės sumažėjimas dėl atsargų senėjimo. Trys sritys buvo paminėtos po vienodai kartų ir sudarė po 10 proc. visų atsakymų: mokestinių rizikų vertinimas, mokesčių deklaravimo teisingumas, buhalterinės apskaitos vedimo ir tvarkymo netikslumai – šie atsakymai buvo argumentuoti tuo, kad praeityje įmonės buvo susidūrusios su problemomis, kurios įtakos turėjo būtent trys pastarieji įvardyti veiksniai. Pora respondentų savo atsakymus papildė komentarais, kad auditoriaus pastabos dėl apskaitą vedančių asmenų jiems būtų labai naudingos ir į ja būtų atsižvelgta. Taip pat tai galima susieti su antrame klausime respondentų išskirtu lūkesčiu – įvardyti net ir menkiausias pastebėtas klaidas. Keli respondentai įvardijo labai apibendrintą atsakymą, kad probleminė sritis, jų nuomone, būtų įvairių rizikų valdymas. 7 proc. apklaustųjų kaip probleminę sritį įvardijo įmonėje veikiantį vidaus auditą. Respondentai pageidautų, kad išorės auditoriai įvertintų vidaus auditorių darbus.



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

15 pav. Probleminės įmonės sritys, įvardytos respondentų

Apibendrinant šią empirinio tyrimo dalį galima teigti, kad tikrai egzistuoja lūkesčių spraga tarp auditoriaus įsipareigojimų ir auditoriaus išvados vartotojų poreikių. Kaip matyti iš atliktos apklausos – respondentai pasitiki auditoriais, ir jų atliekamam darbui kelia didelius lūkesčius, tikėdamiesi iš jų sulaukti

konkretesnių pastebėjimų ir pasiūlymų veiklos gerinimui. Didžioji dalis apklaustųjų pastebi ir sutinka su teiginiu, kad į auditoriaus išvadą papildomai įtraukti pagrindiniai audito dalykai padidina pasitikėjimą pačia išvada, tačiau to nepakanka. Teorinėje dalyje pateikta nuomonė, kad yra gyvybiškai svarbu išanalizuoti visuomenės lūkesčius, susijusius su auditorių vaidmeniu ir pareigomis, siekiant suderinti abiejų pusių lūkesčius ir pagerinti auditoriaus profesijos įvaizdį – pasitvirtino ir atlikus praktinį tyrimą.

IŠVADOS

1. Šiuolaikinėje visuomenėje audito vaidmuo ir reikšmė tampa vis svarbesni, kadangi nuolat kyla poreikis turėti tikslią ir patikimą informaciją apie organizacijų veiklą. Auditorius išvadoje turi pareikšti savo nuomonę apie finansines ataskaitas kaip visumą: ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, jos veiklos rezultatus bei pinigų srautus, ar atitinka galiojančius teisės aktus. Šiam tikslui pasiekti, auditorius turi surinkti tinkamų įrodymų – pagrįstas užtikrinimas yra svarbus auditoriaus išvados aspektas, nes tik surinkti įrodymai gali pagrįsti finansinių ataskaitų būklę ir atskleisti esminius iškraipymus. Audito įrodymų rinkimas reikalauja daug įžvalgumo ir profesionalumo. Pakankamai įrodymų surinkta tuomet, kuomet auditorius gauna pakankamai tinkamų įrodymų, kurie sumažina audito riziką.

2. Auditoriaus išvada surašoma laikantis įstatymų bei standartų, kas tam tikra prasme auditoriaus išvadą „įspraudžia į rėmus“: dokumento pastraipos – iš anksto apibrėžtos, išvadų surašymui yra nustatyti griežti reikalavimai. Vienintelė kintanti auditoriaus išvados dalis – nuomonės pastraipa. Mokslinėje literatūroje kokybiškai atliko audito pagrindu yra laikomos auditoriaus etninės savybės, tokios kaip profesionalumas, nepriklausomumas, profesinis skepticizmas ir pan. Stiprus audito poreikio augimas verčia virs garsiau kalbėti apie kokybišką auditą ir lūkesčių spragas tarp auditoriaus išvados vartotojo ir auditoriaus pareigų.

3. Nors auditoriaus išvados paskirtis apibrėžiama kaip poreikis padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis, tačiau dažnai yra teigiama, kad auditoriaus išvada nepasižymi dideliu informatyvu ir nepatenkina visų jos vartotojų turimų lūkesčių. Auditoriaus išvados vartotojų nuomone - audito išvada turi suteikti daugiau naudos negu yra suteikiama iki šiol. Į šią problemą yra reaguojama, grindžiama prielaida, kad surašant auditoriaus išvadą turi būti taikomas turinio pirmenybės prieš formą principas. Visgi didėjant lūkesčių atotrūkiui tarp finansinių ataskaitų ir audito išvados vartotojų bei profesionalių auditorių suvokimo iškilo būtinybė spręsti šią problemą vykdant pakeitimus tarptautiniuose audito standartuose, vienas iš sprendimų – 701-ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ įvedimas.

4. 701-ajame TAS pateikimas pagrindinių audito dalykų apibrėžimas: Pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą

atsakingi asmenys. Pagrindinės priežastys, kodėl buvo imtasi tarptautinių audito standartų pataisymų: siekiant pagerinti vartotojų supratimą apie atliktą auditą ir norint suderinti vartotojų lūkesčius su realiomis auditoriaus atsakomybėmis, taip pat buvo norima sustiprinti audituotų finansinių ataskaitų patikimumą.

Užsienio mokslininkų atlikti tyrimai rodo, kad paprašius auditoriaus išvados vartotojų įvertinti auditoriaus išvadų patikimumą kuriuose yra pateikti pagrindiniai audito dalykai ir kuriuose jų nėra, vartotojai vienareikšmiškai renkasi tas išvadas, kuriuose pagrindiniai audito dalykai yra pateikti, jų pateikimas pagrįstas. Didesnis informacijos vartotojų pasitenkinimas įrodo, kad yra einama teisingu keliu, norint sumažinti lūkesčių spragą tarp auditorių išvados vartotojų ir auditorių pareigų. Reikšmingais audito dalykais laikomi tokie dalykai, kurie yra svarbūs esant tam tikromis aplinkybėmis, surašomi atsižvelgiant į rizikas, pavojus bei audituojamos organizacijos veiklos sritį.

5. Finansai, apskaita – didžiulis reiškinys, kuriam suvaldyti nuolat reikalingas didžiulis dėmesys, reikia nuolatos ieškoti išeičių kaip pagerinti ir optimizuoti procesus, ir tą daryti tinkamai. Auditoriaus uždavinys - užtikrinti jų patikimumą. Be konkretaus plano, tikslų ir nuoseklumo to padaryti neįmanoma, todėl būtina nuolatinė analizė, kokybiniai tyrimai, tobulėjimas, kurie padeda atskirti reikšmingus dalykus. Svarbu atskirti ir iškelti veiksnius, kurie leidžia priimti sprendimą ar konkreti klaida yra reikšminga ir kokius pokyčius gali sukelti. Analizuojant mokslinę literatūrą ir metodologiją, visur yra akcentuojama nuolatinės analizės, tobulėjimo, ieškojimo ir sprendimų priėmimo reikšmė, kurią didžiąja dalimi lemia auditoriaus profesionalumas ir vertybės.

6. Atlikus Nasdaq Baltic biržoje kotiruojamų, 2018-2019 metų įmonių metinių finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų analizę, teiktinos išvados:

- Audito bendrovės pateikia vidutiniškai po 2,3 pagrindinius audito dalykus, kurie vidutiniškai sudaro 33,9 proc. visos auditoriaus išvados;
- Dažniausiai pateikiami 2 pagrindiniai audito dalykai. Tyrimo imtyje analizuotose auditoriaus išvadose pagrindinių audito dalykų skaičius svyravo nuo 1 iki 5;
- Tarptautinės didžiojo ketverto bendrovės atliko 92 proc. auditų. Auditorių išvados, kurias surašė didžiojo ketverto bendrovių auditoriai – ilgesnės ir jose pateikiama daugiau pagrindinių audito dalykų. Analizuojamu laikotarpiu pasikeitus auditą atliekančiai įmonei – 57 proc. pasikeisdavo ir išskiriami pagrindiniai audito dalykai, kas patvirtina, kad pagrindinių audito dalykų pateikimas priklauso nuo auditoriaus profesinių sprendimų;

- Atliktas tyrimas parodė, kad analizuotose auditorių išvadose dažniausiai pateikiami pagrindiniai audito dalykai susiję su ilgalaikio materialiojo turto vertinimu, pajamų pripažinimų, atsargų bei gautinų sumų vertinimais. Tokie rezultatai parodo, kad auditoriai suvokia kokie dalykai turėtų būti laikomi pagrindiniais audito dalykais ir į kuriuos iš jų norima atkreipti už valdymą atsakingų asmenų dėmesį.

7. Atlikus audito klientų apklausą interviu metodu teiktinos šios išvados:

- Respondentų lūkesčiai, kuriuos tikisi, kad išpildys auditorius, surašęs auditoriaus išvadą, dažniausiai buvo minimi: platesnio ir išsamesnio, mažiau standartizuoto išvados aprašymo; detalesnės informacijos, net ir apie ne esmines, nustatytas klaidas; didesnės orientacijos į kliento poreikius; plačiau apžvelgti veiklos tęstinumą, bei aptarti įmonės veiklą lemiančius rodiklius. Tokie atsakymai parodo, kad auditoriaus išvados vartotojai pasitiki auditoriais ir norėtų iš jų sulaukti kuo platesnės ir išsamesnės ataskaitos, kuri darytų įtaką vadovybės priimamiems sprendimams;
- Respondentai nedvejoja ir pasitiki auditoriais, sutinka su teiginiais, kad auditoriaus etninės savybės yra kokybiškai atlikto audito pagrindas, bei kad turinio viršenybės prieš formą taikymas yra tai, ko auditoriaus išvados vartotojai tikisi iš atlikto audito;
- Respondentų paprašius nurodyti kokie pagrindiniai audito dalykai dažniausia buvo pateikti jų įmonių auditorių išvadose, rezultatai sutapo su pirmojo tyrimo rezultatais. Dažniausiai pateikiami pagrindiniai audito dalykai susiję su ilgalaikio materialaus turto vertinimu; atsargomis ir pajamų pripažinimu. Tai įtakoja ir auditoriaus profesinis sprendimas, kuriose dalykuose įžvelgiamos didžiausios rizikos ir su veiklos sritimis, kuriose veikia respondentų atstovaujamos įmonės.
- Respondentai pritaria, kad pagrindiniai audito dalykai jiems yra svarbūs ir sustiprina pasitikėjimą auditoriaus išvada, tačiau nesutinka kad to pakanka norint iki patenkinamo lygio sumažinti lūkesčių spragas.

REKOMENDACIJOS

1. Išsamesnis audito klientų informavimas apie audito atlikimą, procedūras, išsiaiškintus faktus, pastebėtas nors ir ne esmines klaidas – padėtų sustiprinti auditoriaus išvados vartotojų pasitikėjimą atliktu auditu, suteiktų daugiau informacijos jos vartotojui, bei padėtų priimant sprendimus susijusius su veiklos gerinimų ir sprendimų priėmimui ateities planams vystyti. Tikslas – kiek įmanoma labiau suderinti audito vartotojų lūkesčius su faktiškai auditoriui priklausančiomis pareigomis. Pasiekus šį tikslą – padidės pasitikėjimas atliktu auditu ir sumažės egzistuojanti lūkesčių spraga, bei riboto auditoriaus išvados naudingumo problema.

2. Pravartu apsvarstyti pagrindinių audito dalykų pateikimą visų audituojamų subjektų auditorių išvadose. Pagrindiniai audito dalykai – sustipriną pasitikėjimą atliktu auditu ir, kaip parodė tyrimas, yra ta auditoriaus išvados dalis, kuri labiausiai domina jos vartotojus.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. 1-asis Tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?204
2. 500-asis Tarptautinis audito standartas „Audito įrodymai“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?279
3. 540-asis Tarptautinis audito standartas „Apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų auditas“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?279
4. 570-asis Tarptautinis audito standartas „Veiklos tęstinumas“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?326
5. 701-asis Tarptautinis audito standartas „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomoje auditoriaus išvadoje“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?724
6. 700-asis Tarptautinis audito standartas „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?724
7. 720-asis Tarptautinis audito standartas „Auditoriaus atsakomybė dėl kitos informacijos dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?326
8. 750-asis Tarptautinis audito standartas „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“. Prieiga per internetą: https://lar.lt/www/new/page.php?724
9. Bitinas B. (2013) *Rinktiniai edukologiniai raštai. Edukologinis tyrimas: sistema ir procesas. Ugdymo tyrimų idėjos ir problemos.* Vilnius
10. Bryman A. (2008) *Social Research Methods.* Oxford: Oxford University Press
11. Daujotaitė D. ir kt. (2015) *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika.* Vilnius
12. Daujotaitė D. ir kt. (2012) *Veiklos audito teorija ir praktika.* Vilnius
13. Dawn McGeachy and Christopher Arnols (2017) *Auditor Reporting Standards Implementation: Key Audit Matters.*
14. Deumes R. ir kt. (2010) *The Value of Audit.* Maastricht
15. Edly Ferdin Ramly, Efizah Sofiah Ramly, Shar‘ir Mohd Yusof (2008) *Effectiveness of quality management system audit to improve quality performance – A conceptual framework.* Malaysia
16. Europos komisija (2010) *Žalioji knyga. Audito politika. Per krizę įgyta patirtis.*

17. Ferreira C. ir Morais A.I. (2019) *Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed.* Lisabona
18. Florea R. and Florea R. (2011) *Audit techniques and audit evidence.* Georgia
19. Gaižauskaitė I ir Valavičienė N (2016) *Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu*. Vilnius
20. Harold F et al. (2009) *Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers*. The Netherlands
21. Kačergienė V. ir Martirosianienė L. (2006) *Finansinės analizės reikšmė audito procese*. Kaunas
22. Kardelis K. (2007) *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Šiauliai
23. Kustienė A. ir K. Petraitienė (2012) *Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę.* Kaunas
24. Kustienė A. ir Vaičaitienė E. (2017) *Finansinių ataskaitų audito išvada: kaip pateisinti informacijos vartotojų lūkesčius.* Kaunas
25. Lakis V. (2005) *Audito misija ir dabarties iššūkiai*. Vilnius
26. Lakis V. (2006) *Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis.* Vilnius
27. Legenzova R ir kt. (2014) *Baltijos šalių listinguojamų įmonių audito rinkos pokyčių poreikio vertinimas ES reglamentavimo kontekste.* Kaunas
28. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/62eedb60eca511e89d4ad92e8434e309
29. Luobikienė I. (2002) *Socialinių tyrimų metodika*. Kaunas
30. Mackevičius J. (2004) *Audito įrodymai – pagrindas auditoriaus nuomonei pagrįsti.* Vilnius
31. Mackevičius J. (2009) *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė.* Vilnius
32. Nasdaq Baltic vertybinių popierių emitentų sąrašas. Prieiga per internetą: https://nasdaqbaltic.com/statistics/lt/issuers
33. Raziūnienė D. (2011) *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: profesionalus požiūris į finansinės ataskaitas.* Vilnius
34. Raziūnienė D. ir Adaškevič U. (2019) *Finansinio audito įrodymai.* Vilnius
35. Raziūnienė D. ir Verbickaitė G. (2017) *Reikšmingumo samprata finansinių ataskaitų audite*. Vilnius
36. Vaicekauskas D. (2018) *Pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje: Lietuvos emitentų auditoriaus išvadų tyrimas.* Vilnius
37. Vaicekauskas D. (2015*) Finansinio audito pasalugų kokybės ir analizės vertinimas.* Vilnius

38. Vasauskaitė J. (2016) *Audito įrodymų rinkimas ir dokumentavimas atliekant išorės auditus savivaldybėje.* Kaunas. Prieiga per internetą: http://www.kaunas.lt/wp-content/uploads/sites/13/2016/11/Audito-irodymai-.pdf
39. Vasileiadis V. (2016) *A new view of Auditor's Reporting Model – Reducing the information & expectation gap.* Rotterdam
40. Warind Colleen G. and Morgan Stephen L. (2007) Public sector performance auditing in developing countries.

Pugačiauskaitė V. (2021) *Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje tyrimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe analizuojamas pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje. Pirmame skyriuje nagrinėjama mokslinė literatūra, pateikiama nepriklausomo auditoriaus išvados reikšmė, audito įrodymų svarba, aptariami pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei, bei jų reikšmė auditoriaus išvadai, tiriama auditoriaus išvados riboto naudingumo problema, bei pateikiama pagrindinių audito dalykų koncepcija. Antrame darbo skyriuje nagrinėjama auditoriaus išvados analizės reikšmė, pateikiama pagrindinių audito dalykų tyrimo metodologija ir jos pagrindimas. Trečioje, empirinėje, baigiamojo darbo dalyje, pateikiami rezultatai, atlikus auditoriaus išvadų tyrimą, analizuojant pagrindinius audito dalykus. Siekiant visapusiškai ištirti nagrinėjamą tema, trečioje dalyje taip pat pateikti rezultatai, gauti interviu metodu, apklausus suinteresuotus respondentus apie jų keliamus lūkesčius auditui ir pagrindinių audito dalykų pateikimą auditoriaus išvadoje. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei rekomendacijos susijusios su atliktu tyrimu.

Pagrindiniai žodžiai: pagrindiniai audito dalykai, auditoriaus išvada, auditas.

Pugačiauskaitė V. (2021) *Key audit matters: research on auditor‘s reports* (master thesis). Vilnius: University of Mykolas Romeris

ANNOTATION

In this master’s thesis the presentation of the key audit matters in the auditor’s report is being analysed. First chapter examines scientific literature, presents the significance of the independent auditor’s report, the importance of audit evidence, discusses the main factors, which are affecting the quality of the audit as well as their significance to the auditor’s report, examines the issue of the limited usefulness of the auditor’s report and presents the concept of the key matters of the audit. The second chapter of this work examines the significance of the analysis of the auditor’s report and provides a research methodology for studying the key matters of the audit and its justification. The third, empirical chapter of this work, presents the results of the examination of auditor’s reports, analysing the key matters of the audit. To fully analyse the topic under consideration, the third chapter also contains the results, which were gathered using interview method by interviewing interested respondents on their expectations for audit and presentation of the key audit matters in the auditor’s report. At the end of work, conclusions and recommendations related to conducted study are presented.

Key words: key audit matters, auditor’s report, audit.

Pugačiauskaitė V. (2021) *Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje tyrimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tema aktuali šiuolaikiniam ir sparčiai besivystančiam verslo pasauliui, kuriame itin svarbu laiku pastebėti ir reaguoti į įvairius galimus nukrypimus, kurie gali turėti įtakos organizacijos veiklai. Duomenų teisingumui įvertinti bei spragoms pastebėti pasitelkiama auditoriaus pagalba, kuris, atlikęs auditą, pateikia auditoriaus išvadą. Šio baigiamojo darbo objektas – pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje. Vertinant auditoriau išvadą ir joje pateikiamus pagrindiniu audito dalykus buvo iškelta tyrimo problema - auditoriaus išvados ribotumas. Kokią įtaką šios problemos sprendimui daro didesnis dėmesys pagrindinių audito dalykų pateikimui ir jų turiniui. Tyrimo tikslas - išanalizavus teorinius aspektus, atlikti pasirinktų emitentų auditoriaus išvadų analizę ir nustatyti pagrindinių audito dalykų turinį ir informacijos pakankamumą. Tikslui pasiekti iškelti šie uždaviniai: atlikti auditoriaus išvados teorinę analizę; ištirti pagrindinius audito dalykus, pateikiamus auditoriaus išvadoje bei jų turinį, teoriniu aspektu; išnagrinėti auditoriaus išvados analizavimo procesus: analizės planavimas ir kokybiniai tyrimo veiksniai; išanalizuoti Lietuvos emitentų auditoriaus išvadose pateikiamų pagrindinių audito dalykų pateikimą ir turinį; atlikti gautų tyrimų rezultatų interpretavimą ir pateikti pasiūlymus. Atliekant tyrimą buvo taikomi šie pagrindiniai metodai: mokslinės ir metodinės literatūros analizė. Empiriniams duomenims gauti naudotos įmonių metinių finansinių ataskaitų auditorių išvados, pasiektos per Nasdaq Baltic biržą, taip pat atlikta apklausa pusiau struktūrizuotu interviu metodu. Gauti duomenys buvo apdoroti naudojantis MS Excel programine įranga.

Atlikus auditoriaus išvadų analizę, galima teigti, kad audito bendrovės pateikia vidutiniškai po 2,3 pagrindinius audito dalykus, kurie vidutiniškai sudaro apie 34 proc. visos auditoriaus išvados. Tyrimo imtyje analizuotose auditoriaus išvadose pagrindinių audito dalykų skaičius svyravo nuo1 iki 5. Analizuojamu laikotarpiu pasikeitus auditą atliekančiai įmonei – 57 proc. pasikeisdavo ir išskiriami pagrindiniai audito dalykai, kas patvirtina, kad pagrindinių audito dalykų pateikimas priklauso nuo auditoriaus profesinių sprendimų. Tyrimas parodė, kad dažniausiai pateikiami pagrindiniai audito dalykai susiję su: ilgalaikio materialiojo turto vertinimu, pajamų pripažinimu, atsargų bei gautinų sumų vertinimais. Tokie rezultatai parodo, kad auditoriai panašiai suvokia kokie dalykai turėtų būti laikomi pagrindiniais audito dalykais – auditoriai identifikuoja panašias kylančia rizikas. Atlikta audito klientu apklausa parodė, kad respondentai pasitiki auditorių atliekamu darbu, tačiau atliktas auditas nepatenkina visų jų poreikių,

jaučiama auditoriaus išvados riboto naudingumo problema. Respondentai pritaria, kad pagrindiniai audito dalykai jiems yra svarbūs ir sustiprina pasitikėjimą auditoriaus išvada, tačiau nesutinka kad to pakanka norint iki patenkinamo lygio sumažinti lūkesčių spragas.

Magistro baigiamąjį darbą sudaro 3 skyriai, išvados ir rekomendacijos, literatūros sąrašas bei anotacija ir santrauka lietuvių ir anglų kalbomis. Darbo rezultatai iliustruojami 15 paveikslų ir 6 lentelėse. Panaudota 40 literatūros šaltinių. Darbo apimtis - 61 psl.

Pugačiauskaitė V. (2021) *Key audit matters: research on auditor‘s reports* (master thesis). Vilnius: University of Mykolas Romeris

SUMMARY

The topic of this master's thesis is relevant to the modern and rapidly developing business world, where it is extremely important to notice and respond on a timely manner to various possible deviations that may affect the activities of the organization. To assess the accuracy of the data and to identify any gaps, the auditor's assistance shall be used, which, after carrying out the audit provides the auditor's opinion. The subject of this final work – presentation of the key audit matters in the auditor's report. When evaluating the auditor's report and its key audit matters, the issue of the research was raised – the limitation of the auditor's report. How can resolution of this problem be influenced by a greater focus on the presentation of key audit matters and their content. The purpose of the study is to carry out an analysis of the auditor's reports of the selected issuers after analysing the theoretical aspects and to determine the content and adequacy of information of key audit matters. To achieve this goal, the following objectives were set up: carry out the theoretical analysis of auditor's report; examine the key matters of the audit presented in the auditor's report and their content from a theoretical point of view; examine the processes for analysing the auditor's report: the planning of analysis and qualitative research factors; analyse the presentation and content of key audit matters, presented in the auditors of Lithuanian issuers reports; interpret the results of the studies obtained and propose suggestions. The main methods used in the study were: analysis of scientific and methodological literature. To obtain empirical data the auditor's reports of the company's annual financial statements, achieved through Nasdaq Baltic Stock Exchange were used, as well as a survey was conducted using semi-structured interview method. Obtained data was processed using MS Excel software.

The analysis of auditor's reports shows that audit companies provide in average of 2,3 key audit matters each, which averages around 34% of overall auditor's report. In auditor's reports analysed in research sample, the number of key audit matters ranged from 1 to 5. In the event of change of audit company during the analysed period – in 57% of cases the key audit matters have changed as well, what confirms that the presentation of key audit matters depends on the professional decisions of the auditor. The study showed that the most common audit matters are related to: valuation of tangible fixed assets, income recognition, valuation of stock and receivables. Such results shows that auditors have a similar understanding of what should be considered as key audit matters – auditors identify similar emerging risks.

The conducted survey of audit clients showed that respondents have confidence in the work carried out by auditors, but the performed audit does not meet all their needs, there is a problem with the limited usefulness of the auditor's report. Respondents agree that key audit matters are important, and they strengthen confidence in the auditor's report, but they disagree that this is sufficient to reduce expectations gaps to satisfactory level.

The master's final work consists of 3 chapters, conclusions and recommendations, a list of literature as well as annotation and summary in Lithuanian and English languages. The results of work are illustrated in 15 pictures and 5 tables. 40 literary sources have been used. Scope of work 61.