

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**

---

Darius

**VAICEKAUSKAS**

**FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS  
ANALIZĖ IR VERTINIMAS**

---

DAKTARO DISERTACIJA

---

SOCIALINIAI MOKSLAI, VADYBA (03 S)

VILNIUS, 2015

Disertacija rengta Vilniaus universitete 2013 – 2015 m.

Mokslinis vadovas:

prof. habil. dr. Vaclovas Lakis (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai,  
vadyba – 03 S)

## TURINYS

TURINYS .....	3
LENTELIŲ, PAVEIKSLŲ IR PRIEDŲ SARAŠAS .....	4
ĮVADAS .....	9
1. AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS TEORINIAI ASPEKTAI .....	26
1.1. Šiuolaikinis požiūris į paslaugų kokybę .....	26
1.2. Kokybės problemos audito trišalių santykių sistemoje .....	33
1.3. Audito paslaugų kokybės sampratos interpretacijos.....	41
1.4. Orientacija į išorės informacijos vartotojus: teisingą auditoriaus išvadą pateikiantis auditas.....	52
1.4.1. Auditoriaus išvados teisingumą lemiantys audito įmonės veiksniai .....	55
1.4.2. Auditoriaus išvados teisingumą lemiantys audito užduoties grupės veiksniai ..	67
1.5. Orientacija į audito klientą: pridėtinę vertę kuriantis auditas .....	80
2. EMPIRINIO TYRIMO METODOLOGIJA.....	94
2.1. Pagrindiniai metodologiniai aspektai ir tyrimo metodika .....	94
2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas .....	99
2.2.1. Turinio analizė .....	99
2.2.2. Ekspertinis vertinimas .....	107
2.2.3. Anketinė apklausa.....	116
3. AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖ LIETUVOJE: TYRIMO REZULTATAI.....	123
3.1. Lietuvos audito paslaugų rinkos charakteristikos .....	123
3.2. Audito paslaugų kokybės kriterijų nustatymas ir tyrimo modelio sudarymas.....	135
3.2.1. Audito įmonės kriterijai .....	135
3.2.2. Audito užduoties grupės kriterijai.....	145
3.2.3. Audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijai .....	150
3.2.4. Audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelis .....	158
3.3. Audito paslaugų kokybė klientų požiūriu: klientų apklausos rezultatų analizė .....	169
3.4. Audito paslaugų kokybė audito viešosios priežiūros atstovų požiūriu: ekspertinio vertinimo rezultatų analizė.....	204
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI .....	229
LITERATŪRA .....	242
PRIEDAI.....	263

## LENTELIŲ, PAVEIKSLŲ IR PRIEDŲ SĄRAŠAS

### LENTELĖS

<i>1 lentelė. Būtinio susipažinimo su įmone ir jos aplinka, įskaitant vidaus kontrolę, elementai</i> .....	91
<i>2 lentelė. Turinio analizės naudojimo perspektyvos</i> .....	101
<i>3 lentelė. Skaidrumo pranešimuose atskleistina informacija</i> .....	103
<i>4 lentelė. Skaidrumo pranešimų turinio analizės imties sudėtis</i> .....	104
<i>5 lentelė. Audito įmonių internetinių tinklalapių imties suvestinė</i> .....	106
<i>6 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo dalyviai</i> .....	111
<i>7 lentelė. Ekspertinio vertinimo dalyviai</i> .....	115
<i>8 lentelė. Reikalavimai auditoriui ir audito įmonei</i> .....	125
<i>9 lentelė. Audito klientų dinamika Lietuvoje 2010 – 2013 m.</i> .....	126
<i>10 lentelė. Lietuvoje atliekami auditai pagal audito įmonių tipus 2008–2012 m.</i> .....	128
<i>11 lentelė. Audito paslaugų kainų tendencijos 2008 – 2012 m. (litais ir valandomis)</i> .....	129
<i>12 lentelė. Lietuvos audito įmonių teikiamos audito ataskaitos</i> .....	153
<i>13 lentelė. Laiško vadovybei turinys</i> .....	154
<i>14 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika</i> .....	164
<i>15 lentelė. Audito įmonės kriterijų svorių vertinimo rezultatai</i> .....	165
<i>16 lentelė. Audito užduoties grupės kriterijų ekspertinio vertinimo rezultatai</i> .....	166
<i>17 lentelė. Audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų ekspertinio vertinimo rezultatai</i> .....	167
<i>18 lentelė. 5 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika</i> .....	177
<i>19 lentelė. 6 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika</i> .....	179
<i>20 lentelė. Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito kainas</i> .....	181
<i>21 lentelė. Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimo skirtumai pagal įmonės auditavimo pagrindą</i> ..	183
<i>22 lentelė. Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito įmones</i> .....	185
<i>23 lentelė. 8 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika</i> .....	186
<i>24 lentelė. Laiško vadovybei kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito įmones</i> .....	188
<i>25 lentelė. 9 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika</i> .....	190
<i>26 lentelė. Audito atlikimo kriterijų vertinimo skirtumai pagal audito įmones</i> .....	191
<i>27 lentelė. Audito atlikimo kintamųjų vertinimas pagal įmonės auditavimo pagrindą</i> .....	193
<i>28 lentelė. Audito paslaugų kokybės ir pridėtinės vertės koreliacija</i> .....	196
<i>29 lentelė. Audito paslaugų kokybės skirtumų tarp tarptautinių ir nacionalinių audito įmonių vertinimas</i> .....	220
<i>30 lentelė. Trijų metodologinių požiūrių charakteristikos</i> .....	265

31 lentelė. Audito įmonių, kurių skaidrumo pranešimai analizuoti, sąrašas .....	267
32 lentelė. Audito įmonių, kurių internetiniai tinklalapiai analizuoti, sąrašas .....	268
33 lentelė. Kokybės kontrolės sistemos elementai Lietuvos audito įmonėse .....	287
34 lentelė. Audito paslaugų kokybės kriterijų bendrasis reikšmingumas.....	289
35 lentelė. Laiško vadovybei kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito kainas .....	290
36 lentelė. Laiško vadovybei kintamųjų vertinimo skirtumai pagal įmonės auditavimo pagrindą .	290
37 lentelė. Audito atlikimo kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito kainas .....	290
38 lentelė. Audito paslaugų kokybės ir audito įmonės tipo koreliacija.....	291
39 lentelė. Audito paslaugų kokybės ir įmonės veiklos srities koreliacija .....	291
40 lentelė. Anketinės apklausos vertinimo Cronbach alpha koeficiento reikšmės .....	294
41 lentelė. Ekspertinio vertinimo Kendall konkordancijos koeficiento reikšmės .....	294
42 lentelė. Ekspertinio vertinimo Cronbach alpha koeficiento reikšmės .....	295

## PAVEIKSLAI

<i>1 pav. Suvoktos paslaugos kokybės modelis: lūkesčių išpildymo scenarijai</i> .....	29
<i>2 pav. Atstovaujamojo – atstovo teorinis modelis</i> .....	36
<i>3 pav. Audito paslaugų kokybės sampratos elementų sisteminis modelis</i> .....	50
<i>4 pav. Auditoriaus išvados ir audito rizikų ryšys</i> .....	53
<i>5 pav. Auditoriaus išvados modifikavimo atvejai</i> .....	54
<i>6 pav. Audito įmonės veiksnių modeliai literatūroje</i> .....	60
<i>7 pav. Audito įmonės kokybės kontrolės sistema</i> .....	61
<i>8 pav. Audito įmonės veiksniai, lemiantys audito paslaugų kokybę</i> .....	66
<i>9 pav. Audito užduoties grupės piramidė ir jos pakopos</i> .....	69
<i>10 pav. Audito užduoties grupės narių pasitarimų tikslai ir turinys</i> .....	73
<i>11 pav. Audito užduoties grupės veiksniai, lemiantys teisingą auditoriaus išvadą</i> .....	78
<i>12 pav. Laiško vadovybei vaidmuo audito ataskaitų kontekste</i> .....	87
<i>13 pav. Rekomenduojamas laiško vadovybei turinys ir struktūra</i> .....	89
<i>14 pav. Empirinio tyrimo metodikos schema</i> .....	98
<i>15 pav. Imties dydžio nustatymo rezultatai</i> .....	120
<i>16 pav. Atsakymai į klausimą, kokios papildomos vertės tikėtės iš auditorių?</i> .....	127
<i>17 pav. Audito įmonių pajamos pagal teikiamų paslaugų rūšis</i> .....	131
<i>18 pav. Užduoties atlikimo struktūriniai komponentai</i> .....	140
<i>19 pav. Audito pridėtinės vertės koncepcijai būdingų prasminių žodžių pasiskirstymas internetiniuose tinklalapiuose (žodžių skaičius)</i> .....	151
<i>20 pav. Audito pridėtinės vertės kūrimo grandinė</i> .....	156
<i>21 pav. Audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelis</i> .....	160
<i>22 pav. Audito paslaugų kokybės vertinimo kriterijų sistema</i> .....	162
<i>23 pav. Apklaustos imties struktūra</i> .....	169
<i>24 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas įmonėje</i> .....	171
<i>25 pav. Respondentus audituojančios audito įmonės</i> .....	172
<i>26 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal paskutiniojo audito paslaugų kainą</i> .....	173
<i>27 pav. 4 klausimo teiginių asociacija su audito paslaugų kokybe</i> .....	174
<i>28 pav. Pritarimo lygis auditą apibūdinantiems teisingiems ir neteisingiems teiginiams</i> .....	176
<i>29 pav. Lūkesčių dėl pridėtinės vertės išpildymo lygis</i> .....	178
<i>30 pav. Pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito kainas</i> .....	180
<i>31 pav. Pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimo palyginimas pagal įmonės auditavimo pagrindą</i> .....	182
<i>32 pav. Pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito įmones</i> .....	184

33 pav. Laiške vadovybei pateikiamų dalykų atitikimas klientų lūkesčiams .....	186
34 pav. Laiško vadovybei kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito įmones .....	187
35 pav. Audito atlikimo kriterijų vertinimo rezultatai .....	189
36 pav. Audito atlikimo kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito įmones .....	191
37 pav. Audito atlikimo kintamųjų įvertinimas pagal įmonės auditavimo pagrindą .....	193
38 pav. Auditorius apibūdinantys teiginiai .....	194
39 pav. Audito paslaugų kokybės kategorizavimas .....	196
40 pav. Priežastys, skatinančios pirkti audito paslaugą savanoriškai .....	198
41 pav. Charakteristikos, skatinančios brangiau mokėti už audito paslaugas .....	200
42 pav. Audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų įvertinimas .....	203
43 pav. 1 klausimo teiginių asociacija su audito paslaugų kokybe .....	205
44 pav. Kokybės kontrolės sistemos elementų efektyvumo vertinimas .....	207
45 pav. Teiginių apie vadovų atsakomybę už kokybę audito įmonėje vertinimo rezultatai .....	208
46 pav. Klientų priėmimo ir santykių tęsimo procedūrų naudojimo vertinimas .....	210
47 pav. Etikos reikalavimų laikymosi procedūrų naudojimo vertinimas .....	212
48 pav. Tarptautinių audito standartų ir teisės aktų laikymasis audito atlikimo etapuose .....	213
49 pav. Audito atlikimo elementų vertinimas .....	214
50 pav. Žmogiškųjų išteklių valdymo efektyvumo vertinimas .....	215
51 pav. Stebėsenos procedūrų efektyvumo vertinimas .....	217
52 pav. Audito užduoties grupės kriterijų vertinimo rezultatai .....	218
53 pav. Išorinių veiksnių, galinčių pagerinti audito paslaugų kokybę, vertinimo rezultatai .....	223
54 pav. Veiksnių, galinčių padidinti audito naudingumą klientui, vertinimas .....	224
55 pav. Audito įmonės kriterijų įvertinimas .....	225
56 pav. Audito užduoties grupės kriterijų įvertinimas .....	227
57 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal veiklos sritį .....	291
58 pav. Laiško vadovybei kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito kainas .....	292
59 pav. Laiško vadovybei kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal įmonės auditavimo pagrindą .....	292
60 pav. Audito atlikimo kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito kainas .....	293
61 pav. Ar sutiktumėte mokėti daugiau už aukštesnės kokybės audito paslaugas? .....	293

## PRIEDAI

<i>1 priedas. Tyrimo metodologijos aspektai</i> .....	263
<i>2 priedas. Audito įmonių, kurių skaidrumo pranešimai analizuoti, sąrašas</i> .....	267
<i>3 priedas. Audito įmonių, kurių internetiniai tinklalapiai analizuoti, sąrašas</i> .....	268
<i>4 priedas. Pradinio ekspertinio vertinimo anketa</i> .....	271
<i>5 priedas. Ekspertinės apklausos anketa</i> .....	274
<i>6 priedas. Audito klientų apklausos anketa</i> .....	281
<i>7 priedas. Kokybės kontrolės sistemos elementai Lietuvos audito įmonėse</i> .....	287
<i>8 priedas. Audito paslaugų kokybės kriterijų bendrasis reikšmingumas</i> .....	289
<i>9 priedas. Audito klientų apklausos statistinės lentelės ir paveikslai</i> .....	290
<i>10 priedas. Anketinės apklausos ir ekspertinio vertinimo statistiniai rodikliai</i> .....	294
<i>11 priedas. Statistinėse lentelėse naudojamų sutrumpinimų paaiškinimai</i> .....	296
<i>12 priedas. Atliktų auditų tyrimai: viešų pranešimų internetiniame tinklalapyje suvestinė</i> .....	298



## IVADAS

**Temos aktualumas.** Paslaugų kokybė – dažnas tyrimų objektas mokslinėje literatūroje bei siekiamybė praktinėje veikloje. Paslaugų kokybė tapo kritiniu diskusijų objektu tarp vadovų, tyrėjų bei akademikų dėl jos įtakos verslo sėkmei, vartotojų pasitenkinimui paslauga, vartotojų lojalumui bei įmonės pelningumui. Tai suponuoja mintį, jog paslaugų kokybė – svarbus veiksnys, užtikrinantis įmonės veiklos stabilumą ir svarų konkurencinį pranašumą nuolat besiplečiančioje globalioje konkurencinėje kovoje. Tačiau kaip ir bet kuris kitas konkurencinis pranašumas, pakankamai neišnagrinėtas bei nepasiektas praktinėje veikloje, savaime organizacijai naudos nesukuria. Tai parodo, jog tik tiriant ir efektyviai valdant paslaugų kokybę, jos teikiami privalumai tampa konkurenciniu pranašumu bet kuriai į kokybę orientuotai organizacijai.

Pastaraisiais metais ypač daug diskutuojama apie nepriklausomo išorės finansinio audito (toliau – auditas) paslaugų kokybę. Nuolat kintant verslo organizavimo formoms, prie globalios konkurencijos pokyčių turi prisitaikyti ir auditas, daugelyje rinkos ekonomikos šalių pripažįstamas nekvestionuojama ir patikima ūkinės veiklos kontrolės priemone, užtikrinančia informacijos patikimumą, skaidrumą ir daugelio suinteresuotų informacijos vartotojų poreikių patenkinimą. Auditas suinteresuotus asmenis informuoja apie finansinių ataskaitų būklę auditoriaus išvadoje, kuri yra pateikiama kartu su audituotų finansinių ataskaitų rinkiniu. Kadangi audituotos finansinės ataskaitos gali būti laikomos abiejų partnerių – auditorių ir ataskaitų rengėjų – bendros veiklos rezultatu, auditorių darbo kokybė yra aktuali visiems asmenims, kurie yra suinteresuoti finansinėse ataskaitose pateikiama informacija. Buhalterinės apskaitos mokslinėje literatūroje dažnai nurodoma, jog finansinė atskaitomybė sudaro apie 70-80% visos įmonės ekonominės informacijos (Mackevičius, 2009), kurios patikimumas ir teisingumas taip pat reikšmingai priklauso nuo

audito paslaugų kokybės<sup>1</sup>. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės audito (2006) įžanginėje dalyje pabrėžiama, jog aukšta audito paslaugų kokybė padeda tinkamai funkcionuoti rinkoms, stiprindama finansinės atskaitomybės vientisumą ir veiksmingumą. Dėl šios priežasties galima teigti, jog audito paslaugų kokybė svarbi finansinės atskaitomybės informacijos vartotojams: audituojamų subjektų vadovams, akcininkams, darbuotojams, verslo partneriams (tiekėjams, pirkėjams), finansinėms institucijoms, priežiūros institucijoms, plačiąja prasme – visuomenei apskritai. Audito darbo rezultatai ir su jais susijusi atsakomybė pabrėžia audito paslaugų kokybės nagrinėjimo svarbą.

Audito rinkoje paslaugos kokybinis apibrėžtumas yra unikalus – paslaugą perka audituojamasis subjektas, tačiau šios paslaugos rezultatais naudojami ir išorės informacijos vartotojai, kartu su audituotos įmonės finansinėmis ataskaitomis gaudami ir auditorių<sup>2</sup> suteiktą užtikrinimą dėl ataskaitose pateikiamos informacijos patikimumo. Spartūs verslo globalizacijos procesai, šalių nacionalinių apskaitos sistemų harmonizacija ir standartizavimas bei kapitalų rinkų integracija, tarptautinių įtakingų bendrovių skandalingi žlugimai – visa tai finansinių ataskaitų informacijos vartotojus padarė ypač jautrius informacijos iškraipymams. Nemažos visuomenės dalies įsitikinimu, nepasitikėjimą finansinės informacijos patikimumu sukėlė ir galimai netinkamas auditorių darbas. Nors tokios nuomonės labiau pastebimos užsienio šalyse, pastaraisiais metais įvykę kelių komercinių bankų žlugimai Lietuvoje taip pat padidino visuomenės dėmesį auditorių atliekamam darbui ir atsakomybei.

---

<sup>1</sup> Užsienio šalių mokslinėje literatūroje dažnai naudojamos skirtingos sąvokos: „audito kokybė“ (angl. *audit quality*) ir „audito paslaugų kokybė“ (angl. *audit service quality*). Disertanto nuomone, pastaroji sąvoka yra platesnė ir išsamesnė, apimanti tiek ir audito kokybės prasmę žvelgiant iš audito viešosios priežiūros (įstatymuose, profesiniuose standartuose dažniau naudojama sąvoka „audito kokybė“), tiek ir iš audito klientų perspektyvos. Kadangi šioje disertacijoje auditas ir jo kokybė nagrinėjama iš skirtingų perspektyvų (išorės informacijos vartotojų, audito klientų), naudojama platesnioji, audito paslaugų kokybės sąvoka.

<sup>2</sup> Šiame darbe sąvoka „auditorius“ vartojama prasme, apibrėžta 200 Tarptautiniame audito standarte „Nepriklausomo auditoriaus bendrieji tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“: auditorius – asmuo ar asmenys, atliekantys auditą, dažniausiai užduoties partneris ar kitas užduoties grupės narys arba, kai tinka, audito imonė. Kai kalbama apie auditoriaus išvados pasirašymą ir pateikimą, omenyje turimas atestuotas auditoriaus – auditoriaus išvadą pagal taikomus nacionalinius įstatymus turintis teisę pasirašyti asmuo.

Įvairiose pasaulio šalyse atliekami tyrimai atskleidžia egzistuojant audito lūkesčių spragą (angl. *audit expectation gap*) (Mackevičius, 1999, Dunn, 1996, Humphrey ir k.t., 1993, Brugman, Weistelt, 1992), kuri parodo, jog vis dažniau auditorių atliekamas darbas neatitinka suinteresuotų asmenų įsitikinimo, ką ir kaip auditoriai turi padaryti. Tai dar labiau sustiprina poreikį daugelyje pasaulio šalių, įskaitant ir Lietuvą, veikiančioms audito įmonėms ir priežiūros institucijoms analizuoti audito paslaugų kokybės reiškinį ir užtikrinti kokybiškas audito paslaugas, dažniausiai siejamas su audito įmonių ir auditorių atitiktimi taikomuose audito standartuose, nacionaliniuose įstatymuose, teisės aktuose, audito įmonių naudojamose metodologijose nustatytiems reikalavimams. Profesionalai ir įstatymų leidėjai teigia, jog šie standartai, įstatymai ir vidiniai reglamentai atspindi gerąją audito praktiką, padedančią pasiekti aukščiausią audito paslaugų kokybę, svarbią pirmiausia išorės informacijos vartotojams.

Profesinius standartus ir nacionalinius įstatymus būtina nuolat peržiūrėti, esant poreikiui, atnaujinti. Įgyvendinama Europos audito reforma, įvairiais aspektais susijusi su audito veiklos organizavimu, audito įmonių santykių su klientais palaikymu bei auditorių atsakomybės prieš visuomenę didinimu, parodo, jog Europos šalių audito sistemos reaguoja į naujus iššūkius, kylančius auditui ir auditoriaus profesijai. Ir šie iššūkiai pirmiausia susiję su auditorių teikiamų paslaugų kokybe, apie kurią vis dažniau diskutuoja ir atvirus forumus rengia įvairios auditorių ir buhalterių profesinės organizacijos: Didžiosios Britanijos Finansinių ataskaitų tarnyba, Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba, Sertifikuotų Anglijos ir Velso buhalterių institutas, JAV Generalinė apskaitos institucija ir k.t.

Nors profesinio reglamentavimo stiprinimas akcentuoja audito atsakomybę prieš visuomenę funkciją, audito paslauga naudojasi ne tik išorės informacijos vartotojai, tačiau ir su audito įmone bei jos žmogiškaisiais ištekliais tiesiogiai sąveikaujantis klientas, perkantis šią tikrinimo paslaugą. Dėl šios priežasties požiūris į audito paslaugų kokybę per paslaugos reguliacinę (atitikimo profesiniams standartams, įstatymams) prizmę nors ir yra kritiškai svarbus, jis nėra pakankamas. Tai, ar audito įmonė teiks savo užtikrinimą finansinių

ataskaitų išorės informacijos vartotojams, pirmiausia priklauso nuo to, ar audito paslaugą norinti pirkti įmonė samdysis konkrečią audito įmonę, užuot pasirinkusi kitą audito paslaugų teikėją. Klientui suvokus audito paslaugą kaip kokybišką, tai gali užtikrinti ilgalaikę abiejų subjektų partnerystę – paslaugos kokybės ir vartotojų lojalumo ryšys pastebimas ir audito paslaugų rinkoje (General accounting..., 2003, Ismail ir k.t. 2005). Kliento požiūriu kokybiškas paslaugas teikiantys auditoriai sukelia pasitenkinimą gauta paslauga, dėl ko abi audito sutarties pusės yra linkusios ir toliau išlaikyti gerus darbinius santykius ir tęsti bendradarbiavimą nepažeidžiant profesinės etikos reikalavimų. Norėdama pasiekti šiuos rezultatus, audito įmonė privalo savo teikiamas paslaugas priderinti ir prie klientų lūkesčių, kylančių dėl tam tikrų poreikių (problemų), kurias, jų nuomone, auditas gali ir neretu atveju, privalo patenkinti. Galima teigti, jog padidėjęs dėmesys auditorių darbo kokybei užtikrinant teisingą ir patikimą finansinę informaciją išorės vartotojams, padidino ir audito klientų lūkesčius, svarstant ką auditas turi atlikti ir kokią naudą turi suteikti. Atliekami įvairūs tyrimai ir autoriaus praktiniai stebėjimai atskleidžia, jog klientai vis dažniau mato auditorius kaip konsultantus, galinčius savo rekomendacijomis prisidėti prie klientų verslo stiprinimo. Tai suponuoja vis labiau audito paslaugų rinkoje įsitvirtinančią mintį, jog kokybiškas auditas turi būti papildomai naudingas ir klientui, kurdamas jam pridėtinę vertę. Daugelio šalių audito paslaugų rinkų charakteristikos: lėtas augimas, intensyvi konkurencija, ne visuomet proporcingos atliktam darbui audito kainos, aukštas suvoktas audito paslaugos homogeniškumas – parodo, jog būtina efektyviai tenkinti tiek ir audito kliento, tiek ir išorės informacijos vartotojų poreikius siekiant išlikti ir augti audito paslaugų rinkoje.

Lietuvos audito paslaugų rinka skaičiuoja kelis savo gyvavimo dešimtmečius. Sparčiai besivystant šalies audito sistemai, Lietuvoje įdiegta Europos Tarybos ir Parlamento Audito direktyva (2006), pradėti taikyti Tarptautiniai audito standartai (2009), sukurta audito viešosios priežiūros sistema. Nuo pat šalies audito paslaugų rinkos formavimosi pradžios, Lietuvoje veikia žymiausias tarptautinės audito bendrovės, užimančios lyderiaujančias pozicijas rinkoje.

Kadangi šalies audito rinkos dydį nulemia įstatymuose numatyti audito privalomumo kriterijai, Lietuvos audito paslaugų rinka gali būti įvardijama kaip prisotinta, t.y. pastaraisiais metais kintanti labai nežymiai. Tokiomis sąlygomis kiekvienai audito įmonei tampa svarbu gerinti savo teikiamų paslaugų kokybę, siekiant pervilioti klientus iš kitų konkurentų, bei kartu užtikrinant audito atitikimą nustatytiems audito atlikimo reikalavimams. 2013 bei 2014 m. Lietuvos audito rinkoje didelis dėmesys buvo skiriamas viešajai priežiūrai bei jos rezultatams: nekokybiškai auditus atlikusiems auditoriams ir audito įmonėms skirtos griežtos nuobaudos, o šie atvejai susilaukė didelio visuomenės susidomėjimo. Tai parodo, jog šalies audito įmonės ne visuomet auditus atlieka taip, kaip to reikalauja taikomi audito standartai, įstatymai bei priežiūros institucijos. Išryškinta problema suponuoja poreikį Lietuvos sąlygomis audito paslaugų kokybę analizuoti bei vertinti atsižvelgiant į abu paslaugos vartotojus – audito klientus bei išorės informacijos vartotojus.

**Mokslinė problema.** Mokslinėje literatūroje auditui, kaip efektyviai finansų kontrolės priemonei, skiriamas didelis dėmesys. Nuolat kintanti audito praktika, prisitaikanti prie sudėtingėjančių verslo santykių, atliekamų sandorių ir vis didėjančios rizikos neteisingai pateikti ūkinio subjekto finansinę būklę ir veiklos rezultatus finansinėse ataskaitose, skatina diskutuoti apie naujas mokslines problemas. Daug dėmesio mokslinėje literatūroje skiriama audito organizavimui ir jo tobulinimui, audito proceso efektyvinimui, pasirenkant tinkamiausias audito procedūras, atliekant tinkamus planavimo veiksmus. Ypač didelis dėmesys skiriamas pagrindinėms audito koncepcijoms: audito rizikai, audito įrodymams, profesinei etikai, reikšmingumui ir kt. Vis didesnis susidomėjimas stebimas analizuojant mokslinius darbus vidaus kontrolės, kaip audito procesui svarbaus tyrimo objekto, tema. Aktualius audito efektyvumo<sup>3</sup> problemos sprendimus siūlo mokslininkai, nagrinėjantys audito atrankos taikymo

---

<sup>3</sup> Audito efektyvumu gali būti įvardijamas audito įrodymų tinkamumo (kokybinis aspektas) ir pakankamumo (kiekybinis aspektas) santykis su procedūrų, kuriomis šie įrodymai surinkti, atlikimo laiku. Laikantis svarbios prielaidos, jog kiekvienam auditoriui yra itin svarbu surinkti tinkamus ir pakankamus audito įrodymus, audito efektyvumo didinimo rezervų įprastai ieškoma stengiantis sutrumpinti atliekamų procedūrų laiką, apimtį ar pobūdį, nesumenkinant surenkamų įrodymų charakteristikų.

galimybes. Šios ir kitos mokslinės problemos gana plačiai nagrinėjamos A. Arens, J. K. Loebbecke (1984), G. W. Cosserrat, N. Rodda (2009), W. C. Boynton, R. N. Johnson (2005), J. Dunn (1989, 1996), W. Messier ir k.t. (2011), P. Moizer (2005), L. E. Rittenberg ir k.t. (2010), D. Taylor, G. Glezen (1988), R. Knechel (2000) ir kitų užsienio šalių autorių darbuose.

Vis didesnis mokslininkų dėmesys yra skiriamas audito paslaugų kokybei. Nagrinėdami šią temą, autoriai dažniausiai sutinka dėl dviejų dalykų: dėl audito paslaugos specifikos iki šiol nėra vienos visuotinai priimtinos audito paslaugų kokybės sampratos, kita vertus, šią problemą būtina toliau nagrinėti, stengiantis apjungti skirtingus požiūrius į vieną bendrą sisteminį požiūrį. Audito paslaugų kokybės, kaip „didelės nuotraukos“, apimančios paslaugos vartotojus, jų lūkesčius ir poreikius, šiuos poreikius tenkinančius veiksnius ir jų tarpusavio ryšius, suvokimas yra būtinoji sąlyga norint efektyviai sumažinti audito įmonės veiklos nesėkmių riziką ir užtikrinti tolimesnį augimą.

Susisteminti ir apibendrinti sukauptas žinias apie audito paslaugų kokybę skatina itin platus mokslinis šios temos nagrinėjimas, apimantis skirtingus audito verslo organizavimo ir atlikimo aspektus. Tema nagrinėjama įvairiose pasaulio šalyse: JAV, Jungtinėje Karalystėje, Australijoje, Olandijoje, Italijoje, Malaizijoje, Kinijoje, Naujojoje Zelandijoje, Kanadoje, Suomijoje, Irane ir k.t. Dėl aukštos audito paslaugos standartizacijos iššivysčiusiose rinkos ekonomikos šalyse, vienodai traktuojamų aukštų etinių reikalavimų auditoriaus profesijai, daugelis atliekamų tyrimų yra aktualūs skirtingų šalių tyrėjams. Nors didžiausias susidomėjimas nagrinėjama tema stebimas JAV, šios šalies mokslininkų rezultatai sėkmingai pritaikomi tiriant šią temą ir Europos, Azijos ar net Afrikos šalių sąlygomis.

Audito paslaugų kokybės mokslinio nagrinėjimo ištakos siekia 1981 m. Tais metais žurnale „Journal of Accounting and Economics“ buvo publikuojamas JAV Pensilvanijos universiteto mokslininkės L. E. DeAngelo parašytas mokslinis straipsnis „Auditor size and audit quality“. Autorė teoriniu lygmeniu pagrindė, jog didelė tarptautinė audito įmonė turi pranašumą teikti kokybiškas audito paslaugas, lyginant su smulkesnėmis audito įmonėmis. Ši pozicija

grindžiama įgyta aukšta reputacija, kurią turi audito įmonės-lyderės. Nenorėdamos prarasti aukštos reputacijos, šios audito įmonės sieks teikti aukščiausios kokybės audito paslaugas. L. E. DeAngelo (1981) darbas laikytinas vienu pirmųjų audito kokybės tyrimų, davęs pradžią gausiai tyrimų serijai, kuriuose stengiamasi įvertinti ryšius tarp audito paslaugų kokybės, išreikštos tyrėjo pasirinktu priklausomu kintamuoju, ir pasirinktų galimai ją veikiančių nepriklausomų kintamųjų (veiksnių). Suvokdami audito paslaugų kokybę kaip rezultatą bei pasitelkdami analitinį požiūrį į problemą autoriai nagrinėja, kas nulemia kokybišką auditą. Šis požiūris būdingas A. M. Woodland, J. Reynolds (2003), J. L. Turner, J. T. Sennetti, (2001), S. C. Asthana, J. P. Boone (2012), J. R. Francis ir k.t. (1999), J. R. Francis, M. Yu (2009), Z-V. Palmrose (1986), M. Geiger, K. Raghunandan (2002), L. Z. Brooks ir k.t. (2012), W. Kinney ir k.t., (2004), K. Raghunandan ir k.t. (2003), R. J. Romanus ir k.t. (2008), C. Chin, H. Chi (2009), J. H. Choi ir k.t. (2010) ir daugeliui kitų. Pažymėtinas didelis J. R. Francis (2004, 2011) indėlis atliekant tokio pobūdžio tyrimus, apibendrinant jų rezultatus, pateikiant gaires ateities tyrimams. Šių tyrimų epicentre – nekokybiškų auditų empiriniai stebėjimai (neteisingos auditoriaus išvados, auditorių klaidos, nuobaudos auditoriams) ir įvairūs galimai poveikį tam darantys veiksniai, tokie kaip audito kaina, audito įmonių dydis, auditorių nepriklausomumas, auditoriaus kadencijos trukmė, ne audito paslaugų teikimas audito klientui, audito įmonės biurų dydis, audito įmonės reputacija ir k.t. Tokio pobūdžio tyrimų gausa parodo, jog audito paslaugų kokybę dažniausiai suprantama per auditorių atliktų klaidų prizmę, kurie nustatomi įgyvendinant viešąją audito priežiūrą, stengiantis įvertinti, ar informacijos vartotojams pateiktos auditoriaus išvados yra teisingos ir patikimos. Taip pat galima teigti, jog nėra vieningo požiūrio, kas šias klaidas lemia. Didžiausias dėmesys skiriamas audito įmonės organizaciniam aspektams, ypač akcentuojant santykių su klientais valdymą.

Nagrinėjant audito paslaugos kokybę, svarbu atsižvelgti į bendruosius paslaugų kokybės teorinius modelius ir koncepcijas, plačiai nagrinėjamus paslaugų marketingo mokslinėje literatūroje. Ch. Grönroos (1990, 2007), A.

Parasuraman ir k.t. (1990), V. Zeithaml ir k.t. (1990, 1993), V. Zeithaml, J. Bitner (2003), D. Finn, C. Lamb (1991), C. H. Lovelock, J. Wirtz (2007), R. Normann (1991) ir daugelio kitų autorių darbuose šiuolaikinė paslaugų kokybės teorija suprantama kaip paslaugos vartotojų lūkesčių išpildymas, kuris neįmanomas nepatenkinant vartotojo poreikių – neišsprendus problemos, kuri skatina vartoti paslaugą. Tiriant audito paslaugų kokybę, šiuo požiūriu remiamasi retai: nepakankamas dėmesys skiriamas lūkesčių analizei, retai tyrimų objektu pasirenkamas audito paslaugą perkantis klientas, kurį auditoriai audituoja ir savo paslaugos rezultatus pateikia informacijos vartotojams. Išanalizavus susijusią pastarųjų trijų dešimtmečių mokslinę literatūrą, galima išskirti M. Schroeder ir k.t. (1986), J. V. Carcello ir k.t. (1992), S. G. Sutton (1993), V. Beattie, S. Fearnley (1995), R. Dassen (1995), B. Behn ir k.t. (1997), B. Warming-Rasmussen, L. Jensen (1998), C. J. P. Chen ir k.t. (2001), A. Duff (2004), A. Takiah ir k.t. (2010), A. Kilgore ir k.t. (2011) darbus, kuriuose nagrinėjama, kaip audito paslaugų kokybę supranta tiek ir audito klientai, tiek ir tretieji asmenys (bankininkai, investuotojai ir k.t.).

Nagrinėjant lietuvių autorių mokslinę literatūrą audito paslaugų kokybės tema, galima teigti, jog šis tyrimų objektas Lietuvoje nagrinėjamas menkai, nepakankamai. Lietuvių autoriai didžiausią dėmesį skiria esminiams audito aspektams ir koncepcijoms, siekdami juos visapusiškai iširti. Kuriantis nepriklausomos Lietuvos audito sistemai, pirmuosius reikšmingus darbus apie auditą pateikė V. Lakis ir k.t. (1992), J. Kabašinskas, I. Toliatienė (1997), I. Matickienė (1997). Autoriai pirmiausia nagrinėjo esminius audito klausimus: audito būtinumą rinkos ekonomikos sąlygomis, audito rūšis, auditorių etiką, audito rezultatų įforminimą; pradėta nagrinėti tarptautinė audito reglamentacija, tarptautiniai audito standartai. Daug dėmesio nusipelno reikšmingai prie Lietuvos audito sistemos kūrimosi ir plėtros prisidėję J. Mackevičiaus darbai (1999, 2001, 2004, 2009 ir k.t.), aprėpiantys platų spektrą įvairių audito teorijos ir praktikos klausimų. Pastarųjų metų literatūroje vis dažniau nagrinėjamos audito atrankos (Mackevičius, Valkauskas, 2007), įmonės vidaus kontrolės būklės vertinimo audito metu (Kanapickienė, 2009, 2008), atskirų finansinės



atskaitomybės sričių auditavimo (Lakis, 2007, Daujotaitė, 2006), auditorių profesinės kompetencijos (Staliūnienė, 2009) problemos. Paminėti autoriai savo darbuose audito paslaugų kokybės nenagrinėjo, susijusius klausimus aptarė tik fragmentiškai.

Lietuvoje audito paslaugų kokybė dažniausiai siejama su reglamentaciniu požiūriu, kuris įtvirtintas Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999). Įstatyme audito kokybė suprantama kaip atitiktis tarptautiniams audito standartams bei profesinės etikos reikalavimams. Tai viešosios audito priežiūros vykdytojams būdingas požiūris, kuriuo remdamasi L. Kazlauskienė (2005) pateikė mokslinį straipsnį, nagrinėjantį audito paslaugų kokybės kontrolės sistemos kūrimą Lietuvoje, įstojus į Europos Sąjungą. Kitokiu žvilgsniu į kokybės audito srityje problemą pažvelgė A. Kustienė ir K. Petraitienė (2012), pateikusios mokslinį straipsnį, nagrinėjantį audito paslaugų kokybės ir naudingumo (vertės) visuomenei sąryšį. Autorės išanalizavo svarbius vakarų šalių autorių tyrimus, pagrindinius požiūrius. A. Žvirblis (2013) aptarė pagrindinius daugiakriterinio vertinimo ir jo pritaikomumo audito paslaugų kokybei tirti aspektus. V. Lakio (2005, 2006) straipsniuose pateikiama nuomonė dėl tam tikrų problemų, su kuriomis susiduria šiuolaikinis auditas. Autorius išryškina audito paslaugų kokybės nagrinėjimo ir gerinimo klausimą, teigdamas, jog dabartinėmis sąlygomis audito kuriama vertė nevisiškai atitinka suinteresuotų asmenų lūkesčius.

Išanalizuotas nagrinėjamos temos ištirtumo ir aktualumo santykis išryškina pagrindinę šio disertacinio darbo **mokslinę problemą**: poreikį konceptualizuoti audito paslaugų kokybę, sudarant skirtingus požiūrius apimantį integruotą audito paslaugų kokybės modelį, kurio pagrindu galima išanalizuoti ir įvertinti Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę. Kokybė pirmiausia turi būti aktuali audito paslaugų teikėjams – audito įmonėms ir jose praktikuojantiems auditoriams, kuriems yra svarbu išsiaiškinti suinteresuotų asmenų lūkesčius, keliamus auditui, žvelgti į savo teikiamas paslaugas išorės informacijos vartotojų ir klientų požiūriais bei nustatyti ir užtikrinti svarbiausius veiksnius, būtinus aukštai paslaugų kokybei pasiekti.

**Disertacinio darbo mokslinių tyrimų objektas** – audito paslaugų kokybė, išreiškiamą išorės informacijos vartotojams ir audito klientams svarbiais kriterijais, grindžiama šiuolaikinėmis audito kokybės ir paslaugų kokybės vadybos koncepcijomis, užsienio šalių ir Lietuvos audito sistemų charakteristikomis.

**Disertacinio darbo tikslas** – konceptualizuoti audito paslaugų kokybę, sudarant audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelį, bei sudaryto modelio pagrindu ištirti Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę, pateikiant rekomendacijas audito paslaugų kokybės gerinimui.

Disertacinio darbo tikslas pasiekiamas įgyvendinant tyrimo **uždavinius**. Iškeliama šie uždaviniai:

1. Išanalizuoti šiuolaikinį požiūrį į paslaugų kokybę, išryškinant pagrindinius paslaugų kokybės aspektus.

2. Atskleisti audito paslaugos specifiką bei nustatyti dėl jos kylančias problemas, kurios yra svarbios audito paslaugų kokybės konceptualizavimui ir valdymui.

3. Išanalizuoti egzistuojančias audito paslaugų kokybės sampratas, jų interpretacijų pagrindu pateikiant naują audito paslaugų kokybės apibrėžimą.

4. Išnagrinėti audito paslaugų kokybę išorės informacijos vartotojų požiūriu, nustatant pagrindinius kokybę lemiančius veiksnius.

5. Išnagrinėti audito paslaugų kokybę audito klientų požiūriu, pagrindžiant audito pridėtinės vertės koncepcijos svarbą audito paslaugų kokybės vertinime.

6. Išanalizuoti ir atskleisti Lietuvos audito paslaugų rinkos charakteristikas.

7. Sudaryti ir pagrįsti ir audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelį.

8. Išanalizuoti ir įvertinti audito paslaugų kokybę Lietuvoje remiantis sudaryto modelio pagrindu.

**Disertacijos tyrimo metodika.** Disertacijoje remiamasi mokslinės literatūros analize ir sisteminimu, apibendrinimu, kritiniu vertinimu, praktinės patirties analize. Empirinio tyrimo dalyje naudojami turinio analizės, anketinės apklausos, ekspertinio vertinimo, antrinių duomenų analizės ir mokslinės

literatūros analizės metodai. Atskirų disertacijos uždavinių pasiekimas naudojant skirtingus tyrimo metodus bei jų integravimas tyrimų plane atliekamas šiais etapais:

- ***Audito paslaugų kokybės teoriniai aspektai.*** Išnagrinėjamas šiuolaikinis požiūris į paslaugų kokybę, išanalizuojama audito paslaugų specifika, išryškinamos svarbiausios audito savybės, nebūdingos kitoms paslaugoms. Atliekama egzistuojančių audito paslaugų kokybės sampratų analizė, sudaromas teorinis modelis audito paslaugų kokybei nagrinėti. Remiantis sudarytu teoriniu modeliu, toliau nagrinėjamos pagrindinės audito paslaugų kokybės koncepcijos, atspindinčios skirtingus požiūrius į nagrinėjamą problemą. *Naudojami tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė ir sisteminimas, apibendrinimas, praktinės patirties analizė.*

- ***Empirinio tyrimo metodologija.*** Pristatoma empirinio tyrimo metodologija: apžvelgiami pagrindiniai tyrimo metodologiniai aspektai, iškeliami tyrimo tikslas ir uždaviniai, pristatoma empirinio tyrimo metodika, atspindinti atskirų tyrimo uždavinių atlikimą taikant skirtingus tyrimo metodus. Pagrindžiamas tyrimo metodų pasirinkimas ir jų susietumas su nagrinėjama problema. *Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė ir sintezė, apibendrinimas, antrinių duomenų analizė.*

- ***Audito paslaugų kokybė Lietuvoje: tyrimo rezultatai.*** Atskleidžiamos Lietuvos audito paslaugų rinkos charakteristikos. Atliekama Lietuvos audito įmonių viešosios komunikacijos turinio analizė, jos pagrindu pagrindžiamas teorinėje disertacijos dalyje nagrinėtų koncepcijų tinkamumas audito paslaugų kokybei Lietuvoje analizuoti ir vertinti. Išskiriami pagrindiniai audito paslaugų kokybės vertinimo kriterijai, kurių pagrindu sudaromas kokybės vertinimo modelis. Modelio validumas ir kriterijų reikšmingumas įvertinamas pradinio (bandomojo) ekspertinio vertinimo metu. Pasiektų uždaviniu pagrindu sukuriama įrankiai pirminių duomenų rinkimui tolesniuose tyrimo etapuose. Atliekama audito klientų atsitikinė apklausa bei Lietuvos audito srities ekspertų ekspertinis vertinimas. Apibendrinami rezultatai, pateikiamos tyrimo išvados ir

rekomendacijos. *Naudojami tyrimo metodai: turinio analizė, anketinė apklausa, ekspertinis vertinimas, mokslinės literatūros analizė, antrinių duomenų analizė.*

**Informacijos šaltiniai.** Nagrinėjant disertacijos problematiką, daugiausia remiamasi įvairių užsienio šalių autorių – JAV, Jungtinės Karalystės, Australijos, Kanados, Kinijos ir kontinentinės Europos – publikacijomis moksliniuose periodiniuose leidiniuose, tokiuose kaip: „Auditing: A Journal of Practice and Theory“, „Accounting Horizons“, „Journal of Accounting“, „The Accounting Review“, „Journal of Accounting and Economics“, „Journal of Marketing“, „International Journal of Quality & Reliability Management“ ir k.t. Kiti naudojami pagrindiniai šaltiniai: monografijos, tarptautiniai audito standartai, 1-asis Tarptautinis kokybės kontrolės standartas, Lietuvos Respublikos audito įstatymas, internetiniai informacijos šaltiniai, audito įmonių viešai publikuojami dokumentai ir medžiaga, įvairių auditorių ir buhalterių profesinių organizacijų atliktų tyrimų rezultatai, empirinio tyrimo metu surinkti pirminiai ir antriniai duomenys.

**Darbo mokslinis naujumas ir teorinė vertė.** Audito paslaugų kokybės tema Lietuvoje yra beveik nenagrinėta, todėl ši disertacija yra reikšminga dėl jos temos naujumo ir aktualumo. Rengiant disertaciją, išnagrinėti reikšmingiausi užsienio šalių tyrimai, išskirti skirtingi temos nagrinėjimo būdai bei kryptys, sudarantys galimybes ateities tyrėjams pasirinkti juos labiausiai dominantį nagrinėjamos temos aspektą. Parengta disertacija gali būti laikoma nauju ir originaliu moksliniu darbu dėl šių teorinio vertingumo ir naujumo aspektų:

- Išnagrinėti įvairių šalių autorių tyrimai apie audito paslaugų kokybę, išanalizuotos pagrindinės audito paslaugų kokybės koncepcijos ir jų pagrindu pateiktas bei pagrįstas naujas konceptualus požiūris į audito paslaugų kokybę, apjungiantis pagrindinius audito paslaugos vartotojus.

- Išskirti ir išanalizuoti pagrindiniai veiksniai, lemiantys audito paslaugų kokybę išorės informacijos vartotojų požiūriu. Veiksniai suklasifikuoti į dvi – audito įmonės ir audito užduoties grupės – grupes. Pastaroji grupė išplėsta, išskiriant dvi – audito užduoties grupės narių profesinės kompetencijos ir

komandinio darbo – subkategorijas. Išskirti veiksniai gali būti naudojami kaip kriterijai audito paslaugų kokybei vertinti.

- Atlikta audito paslaugų kokybės sampratų analizė ir interpretavimas, jų pagrindu pateiktas naujas, apibendrinantis audito paslaugų kokybės apibrėžimas. Atskleistas ir išnagrinėtas audito pridėtinės vertės turinys, integruojant jį į konceptualų kokybės modelį. Pateikta audito pridėtinės vertės samprata.

- Sudarytas konceptualus audito paslaugų kokybės vertinimo modelis, apimantis audito paslaugų kokybės kriterijus, svarbius tiek ir išorės informacijos vartotojams, tiek ir audito klientams. Modelis sudaro galimybes įvairiapusiškai įvertinti audito paslaugų kokybę.

**Praktinis disertacijos reikšmingumas.** Disertacijos empirinis tyrimas atliktas remiantis skirtingomis metodologinėmis priemonėmis, stengiantis nagrinėjama reiškinią tiek ir pažinti, tiek ir aiškinti iš skirtingų perspektyvų. Atliekant empirinį tyrimą, audito paslaugų kokybę Lietuvoje nagrinėta naudojant tiek ir labiau kokybinei tyrimų prieigai būdingus tyrimo metodus (turinio analizė, ekspertinis vertinimas), tiek ir į kiekybinius rezultatus orientuotus tyrimo metodus (anketinė apklausa). Disertacijos empirinis tyrimas praktiniu požiūriu yra reikšmingas dėl šių aspektų:

- Atlikta Lietuvoje veikiančių audito įmonių išorinės komunikacijos turinio analizė, kuri leido padaryti apibendrinimus, kas yra būdinga audito paslaugoms Lietuvos rinkoje: kuo jos pasižymi, kokias paslaugų charakteristikas Lietuvos audito įmonės klientams siūlo, kokius lūkesčius gali sukelti. Internetinių tinklalapių analizė leido identifikuoti, kokią pridėtinę vertę įmonės siūlo savo klientams, skaidrumo pranešimų analizė – kaip audito paslaugų kokybė įmonėse yra valdoma siekiant patenkinti trečiųjų šalių poreikius. Susiejant turinio analizės rezultatus su teorinėje dalyje nagrinėtomis koncepcijomis, sudarytas audito paslaugų kokybės Lietuvoje modelis, apimantis svarbiausius 26 audito paslaugų kokybės kriterijus.

- Atliktas įvairiapusis audito paslaugų kokybės vertinimas Lietuvoje, remiantis dviem teorinėmis koncepcijomis, orientuotom tiek ir į trečiųjų šalių, tiek

ir į audito klientų lūkesčių išpildymą bei poreikių patenkinimą. Atlikta audito klientų apklausa leido padaryti apibendrinamąsias išvadas apie Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę klientų požiūriu, atliktas ekspertinis vertinimas – išorės informacijos vartotojų požiūriu.

- Atliktos audito klientų apklausos rezultatai gali būti naudingi atliekant tyrimus ateityje, detaliau nagrinėjant ryšius tarp audito paslaugų kokybės ir audito paslaugų kainos, audituojamos įmonės tipo, audito įmonės tipo, audituojamos įmonės veiklos srities ir kitų požymių. Autoriaus atliktos apklausos rezultatai gali būti naudingi formuojant mokslines hipotezes ateityje dėl audito paslaugų kokybės ir pasirinktų veiksnių priežastingumo.

- Atliekant ekspertinį vertinimą, į disertacijos tyrimą buvo įtraukti pagrindiniai Lietuvos audito srities ekspertai: audito paslaugų kokybės problemas Lietuvoje sprendžiantys Audito ir apskaitos tarnybos Audito viešosios priežiūros skyriaus darbuotojai, Audito viešosios priežiūros komiteto nariai, Audito kokybės kontrolės komiteto nariai, audito kokybės peržiūras atliekantys kontrolieriai bei audito srities mokslininkai. Kolektyvinė ekspertų patirtis ir žinios leido visapusiškai išnagrinėti nagrinėjamą problemą bei padaryti tinkamas pagal aplinkybes išvadas.

- Empirinio tyrimo rezultatai gali būti naudingi Lietuvos audito viešosios priežiūros sistemos specialistams tobulinant audito viešąją priežiūrą šalyje. Išorės informacijos vartotojams (investuotojams, finansų analitikams, bankininkams ir k.t.) parengta disertacija gali suteikti naudingos informacijos, kas lemia kokybišką auditą, kokie veiksniai gali būti naudojami kaip indikatoriai sprendžiant apie auditoriaus išvadų patikimumą. Taip pat disertacija gali būti naudinga sumažinant audito lūkesčių spragą, trečiosioms šalims geriau susipažįstant su audito paslaugų kokybės tema. Atliktas empirinis tyrimas taip pat gali būti naudingas audito įmonių vadovams sprendžiant, kaip pagerinti jų teikiamų paslaugų kokybę. Parengtas audito kokybės modelis gali būti naudojamas kaip pagrindas audito paslaugų kokybės vertinimo metodikos konkrečioje audito įmonėje sudarymui. Audito klientams disertacija gali suteikti naudingos informacijos renkantis jiems tinkamiausią audito įmonę.

### **Ginamieji disertacijos teiginiai:**

- Audito paslaugų kokybė suvoktina kaip audito kuriamos vertės atitikties laipsnis išorės informacijos vartotojų ir audito klientų lūkesčiams, jog auditoriai pateiks teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą bei sukurs pridėtinės vertės kliento verslui, atlikdami auditą taip, kaip to tikisi suinteresuotosios šalys.

- Audito paslaugų kokybė gali būti analizuojama remiantis keliais požiūriais, pagrįstais skirtingomis teorinėmis koncepcijomis, akcentuojančiomis skirtingas kokybės orientacijas, išskiriant teisingos auditoriaus išvados ir audito pridėtinės vertės koncepcijas.

**Atlikto tyrimo apribojimai.** Audito paslaugų kokybės Lietuvoje nagrinėjimas yra apribotas nepakankamo audito įmonių veiklos bei audito viešosios priežiūros rezultatų skaidrumo. Šis apribojimas sąlygojo, jog tyrimo metu naudojant antrinius duomenis, daugiausia buvo remiamasi audito įmonių, audituojančių viešojo intereso įmones, privalomai viešai pateikiama informacija. Ribotas informacijos prieinamumas bei nepakankamas mokslinis temos ištirtumas Lietuvos sąlygomis lėmė, jog tyrimo metu reikėjo remtis pirminiais duomenimis, surinktais iš ekspertų ir audito klientų.

Dėl audito paslaugos specifikos empiriniame tyrime išorės informacijos vartotojų požiūrį į audito paslaugų kokybę atspindi viešosios priežiūros sistemoje dalyvaujančių ekspertų grupės nuomonė. Remiantis tyrimo metodologija, ekspertų, galinčių nagrinėti disertacijos problemą, Lietuvoje yra keliasdešimt. Atliktame ekspertiniame vertinime dalyvavo apytikriai pusė Lietuvos ekspertų. Ekspertai pažymėjo, jog vykdydami audito viešosios priežiūros funkcijas, ekspertai geriau išmano „blogąją“ audito praktiką Lietuvoje, tačiau mažiau yra žinoma apie „gerąją“ praktiką, kas taip pat padidina tyrimo rezultatų ribotumą.

Atliekant Lietuvos audito klientų anketinę apklausą, tyrimo anketa išsiųsta apytikriai 75% tikslinės populiacijos (2660 potencialių respondentų), pasiekiant 3% anketų užpildymo lygį (77 respondentai). Tokie apklausos vykdymo rezultatai parodo, jog disertacijos mokslinę problemą taip pat yra sudėtinga nagrinėti ir remiantis pirminių duomenų rinkimo strategija.

**Darbo aprobacija.** Disertacijos tyrimo rezultatų aprobavimas ir sklaida vyko autoriui publikuojant mokslinius straipsnius, skaitant pranešimus mokslinėse konferencijose, dalyvaujant mokslinėse diskusijose, pristatymuose.

Publikuoti šie darbai recenzuojamuose užsienio ir Lietuvos mokslo leidiniuose:

1. Vaicekaskas, D. 2013. Audito kaina, kaip audito kokybės indikatorius: teorinis pagrindimas. *Verslo ir teisės aktualijos*, 8, p. 136 – 153.

2. Vaicekaskas, D. 2013. Audito kokybės tyrimų rūšys: privalumai ir trūkumai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 14, p. 30 – 41.

3. Vaicekaskas, D. 2014. Audito įmonių kokybės kontrolės sistemų skaidrumo tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 1 (9), p. 254 – 264.

4. Vaicekaskas, D. 2014. Audito užduoties grupė: profesinių lygių ir jų ryšio su audito kokybe analizė. *Konferencijos „Mokslo ir verslo dermė“ pranešimų medžiagos leidinys CD formatu*.

5. Vaicekaskas, D. 2014. Differences between audit quality provided by international and local audit firms: the research on audit clients' perceptions in the audit market of Lithuania. *Ekonomika*, 93 (4), p. 157 – 173.

6. Vaicekaskas, D. 2014. Ūkio šakos auditoriai: Lietuvos viešojo intereso audito įmonių rinkos analizė ir vertinimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 15A, p. 26 – 37.

7. Vaicekaskas, D. 2014. Management letter: analysis of benefits for both auditees and auditors. *The development of financial system of countries of central and east Europe*. Lviv institute of banking of University of banking of the National bank of Ukraine, Cracow University of Economics, 4, p. 47 – 57.

8. Vaicekaskas, D., Mackevičius, J. 2013. Theory of audit value added: a study on audit companies' and audit clients' perspectives to and a recommendation for evaluation in practice. *Conference proceedings "Ekonomika"*, 92 (3), Supplement B, p. 251 – 263.



9. Vaicekaskas, D., Mackevičius, J. 2014. Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 75 (131), p. 171 – 193.

Dalyvauta šiose konferencijose skaitant pranešimus:

1. Tarptautinė mokslinė konferencija „Economic Transformations and Business Prospects”, kuri vyko Vilniuje, Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete, 2013 m. rugsėjo 26-27 d. Skaitytas pranešimas: „Theory of audit value added: a study on audit companies’ and audit clients’ perspectives to and a recommendation for evaluation in practice”.

2. Tarptautinė mokslinė-praktinė konferencija „Apskaita, auditas, finansai: mokslo ir studijų problemos bei perspektyvos”, kuri vyko Marijampolėje, Marijampolės kolegijoje, 2013 m. lapkričio 27 d. Skaitytas pranešimas: „Audito kokybė: požiūriai ir tyrimų būdai“.

3. Konferencija „Mokslo ir verslo dermė”, kuri vyko Vilniuje, Vilniaus kooperacijos kolegijoje, 2014 m. gegužės 29 d. Skaitytas pranešimas: „Ūkio šakos auditoriai: Lietuvos viešojo intereso audito įmonių rinkos analizė ir vertinimas“.

4. 9-oji Tarptautinė mokslinė-praktinė konferencija „Інтеграція України у європейський та світовий фінансовий простір”, kuri vyko Ukrainoje, Lvove, Lvovo bankininkystės institute, 2014 m. birželio 11-13 d. Skaitytas pranešimas: „Management letter: analysis of benefits for both auditees and auditors”.

5. Tarptautinė mokslinė konferencija „Apskaita ir finansai: mokslo ir verslo integracijos kelias“, kuri vyko Kaune, Aleksandro Stulginskio universitete, 2014 m. lapkričio 27 d. Skaitytas pranešimas: „Audito įmonių kokybės kontrolės sistemų skaidrumo tyrimas“.

**Disertacijos struktūra ir apimtis.** Disertaciją sudaro įvadas, trys skyriai, išvados ir rekomendacijos, pateiktos 42 lentelės, 61 paveikslas, 12 priedų, panaudota 226 literatūros šaltinių. Disertacijos apimtis (be priedų) – 262 puslapis.

# **1. AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS TEORINIAI ASPEKTAI**

## **1.1. Šiuolaikinis požiūris į paslaugų kokybę**

Pastaraisiais keliais dešimtmečiais paslaugų kokybė tapo kritiniu diskusijų objektu tarp vadovų, tyrėjų bei akademikų dėl jos įtakos verslo sėkmei: pelningumo augimo, vartotojų pasitenkimo paslauga, vartotojų lojalumo paslaugos teikėjui ir kitų aspektų (Cronin, Taylor, 1992, Chang, Chen, 1998, Silvestro, Cross, 2000, Zeithaml, Bitner, 2003 ir k.t.). Be kokybės, sudėtinga padidinti organizacijos konkurencinį pranašumą, pasiekti ilgalaikį teigiamą įvaizdį, padidinti pardavimus (Ruževičius, 2006). Šis svarus kokybės vaidmuo organizacijų vystymosi procese sąlygoja dažną paslaugų kokybės nagrinėjimą mokslinėje literatūroje, įvairių požiūrių ir naujų koncepcijų atsiradimą ir tobulinimą (Finn, Lamb, 1991, Kettinger, Lee, 1995). Kiekvienai organizacijai tampa svarbu atlikti savo teikiamų paslaugų kokybinę analizę, pasirenkant tinkamiausias pagal aplinkybes koncepcijas ir vertinimo būdus (Edvardsson, 1996). Norint tai atlikti, būtina išanalizuoti egzistuojančius požiūrius į paslaugų kokybę bei išryškinti jų aspektus, svarbius bet kurių paslaugų kokybės analizei ir valdymui.

Kokybės sąvoka gali būti suprantama įvairiai, priklausomai nuo laikmečio ir konteksto. Trumpa formuluote paslaugų kokybė gali būti apibrėžta kaip paslaugos atitikimas nustatytai specifikacijai (Crosby, 1979). Tai reiškia atitikimą tam tikram detaliam sąrašui nustatytų kriterijų, laikomų standartais. Pasiekiant šiuos kriterijus, paslauga tampa tinkama vartoti (Juran, Gryna, 1988). Kriterijai gali būti analizuojami remiantis skirtingais požiūriais: transcendentiniu, produkto sudėties, vartotojų poreikių, gamybiniu, vertės ar kitokiais (Garvin, 1984). Neretai šiuos požiūrius sudėtinga atskirti, jie tarpusavyje konverguoja. Skirtingų požiūrių gausa atskleidžia, jog iki šiol nėra visuotinai priimtino vieno paslaugų kokybės apibrėžimo: kokybė yra dinaminis

reiškiny, skirtingai traktuojamas atskirų vartotojų grupių, priklausantis nuo kokybės objekto ir kintantis laikui bėgant (Ruževičius, 2006).

Laiko veiksnys bei vartotojų grupės gali būti įvardijami kaip pagrindiniai veiksniai, skatinantys persvarstyti bei papildyti ankstyvuosius teiginius apie paslaugų specifikaciją bei standartizavimą paslaugų kokybės apibrėžtyje. Kintanti organizacijų valdymo paradigma akcentuoja sąveikos su išorine verslo aplinka svarbą bei išryškina poreikį šių laikų kontekste paslaugų kokybę analizuoti pirmiausia paslaugos vartotojo požiūriu. N. Seth ir k.t. (2005) išskiria šiuos susijusius išorinės aplinkos pokyčius: spartesnę informacijos sklaidą tarp vartotojų, padidėjusį vartotojų dėmesį organizacijoms ir jų procesų lankstumui, vartotojo poreikių kompleksiskumą ir nuolatinį kitimą ir k.t. Šių pokyčių epicentre – paslaugos vartotojas, didelis jo įsitraukimo laipsnis į paslaugos teikimo procesą ir vartojimą. Tai supranta ir vis daugiau organizacijų, savo veikloje diegiančių visuotinės kokybės vadybos metodą<sup>4</sup> - nuolatinę visų organizacijos darbuotojų ir verslo procesų integraciją, kurios dėka organizacija kuria gaminius arba teikia paslaugas efektyviausiai orientuodamasi į paslaugos vartotojus. Tokios organizacijos vaizdingai įvardijamos kaip „įsipareigojusios paslaugos vartotojui“ (Mustapha, Bon, 2012). Pagaliau šis požiūris atsispindi ir nagrinėjant vis dažniau vartojamas išsamesnes, patikslinančias paslaugų kokybės sąvokas: „vartotojo suvokta kokybė“ (Ruževičius, 2006), „kliento suvokta paslaugos kokybė“ (Grönroos, 1990, 2007) ir k.t. Šių sąvokų interpretacija atskleidžia, jog paslaugų kokybės teikiamas konkurencinis pranašumas užtikrinamas tik tuomet, jei į kokybę žvelgiama paslaugų vartotojų akimis, stengiantis pažinti vartotojų požiūrį ir pageidaujamas paslaugos charakteristikas.

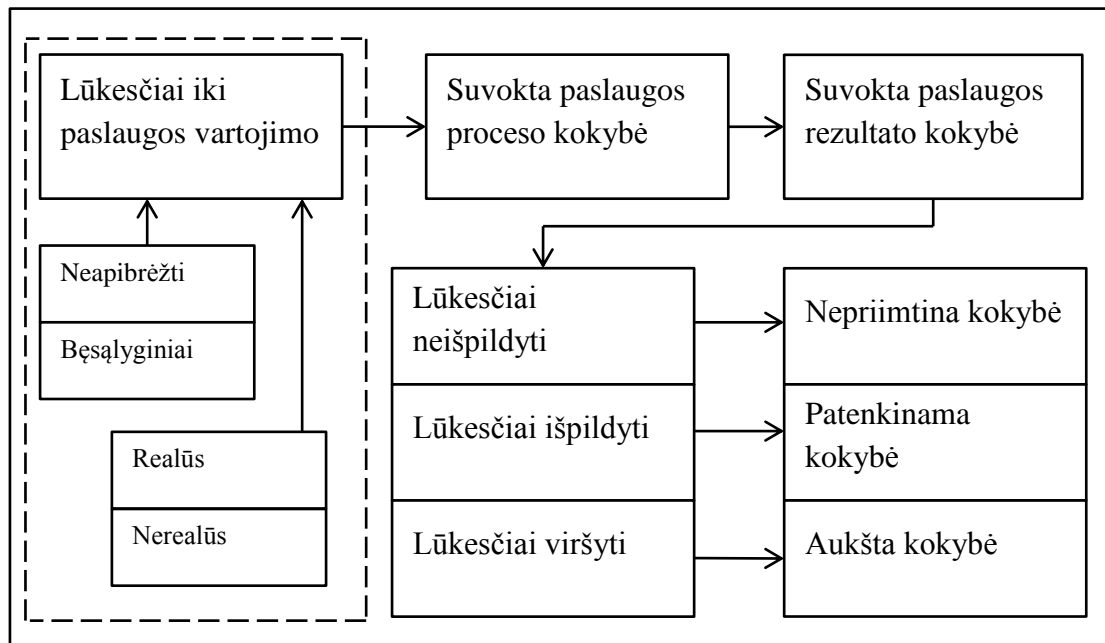
Vartotojas pageidauja tam tikrų paslaugos charakteristikų (savybių, požymių) tiek ir paslaugos teikimo procese (kaip suteikiama paslauga), tiek vertinant galutinį paslaugos rezultatą (kas yra gauta paslaugos teikimui pasibaigus) (Grönroos, 1990, 2007). Tikėdamasis šių charakteristikų, vartotojas vertina, ar

---

<sup>4</sup> Visuotinės kokybės vadybos, kaip mokslo ir praktikos krypties, ištakos siekia A. V. Feigenbaum visuotinės kokybės kontrolės (angl. *total quality control*) koncepciją, akcentuojančią visų organizacijos padalinių ir darbuotojų įsitraukimą į gaminio ar paslaugos kūrimą (teikimą) bei jų nuolatinį gerinimą.

jos buvo suteiktos faktinio paslaugos teikimo metu ir jam pasibaigus (suteikta kokybė) bei lygina, ar paslauga turėjo charakteristikas, kurių jis pageidavo. Dažniausiai sutinkama, jog pageidaujamas paslaugos charakteristikas atspindi vartotojo lūkesčiai (Grönroos, 1990, 2007, Parasuraman ir k.t., 1990, Tam, 2007). Bet kurio tipo paslaugų organizacija turi stengtis pažinti vartotojų lūkesčius ir atitinkamai projektuoti savo paslaugų teikimo procesą bei pasiekti norimus rezultatus tam, kad lūkesčiai būtų išpildyti aukščiausiu lygiu. Šiai problemai spręsti D. Garvin (1984) pasiūlė paslaugų kokybę analizuoti skaidant į atskiras dalis, palankias valdymui. Šį principą vienas pirmųjų išsamiau analizavo Ch. Grönroos (1990, 2007). Pasak autoriaus, vartotojai gali turėti savo individualius lūkesčius ir poreikius dėl galutinio paslaugos teikimo rezultato, tiek ir dėl to, kaip tas rezultatas turėtų būti gaunamas – koku būdu, kokiomis priemonėmis turi būti atliekamas procesas, kuris sąlygotų galutinį paslaugos teikimo rezultatą. Dėl vartotojo įsitraukimo ir paslaugos teikimo kompleksiskumo, neatskiriamumo, vartotojui svarbus ne tik galutinis rezultatas, bet ir paslaugos teikimo procesas. Be to, jam svarbi rinkos ir savo paties suformuota nuomonė apie paslaugos teikėją. Dėl šios priežasties Ch. Grönroos (1990, 2007) kokybės teorijoje akcentuoja du paslaugos kokybės lygius vartotojo požiūriu – techninę (kas gaunama paslaugos teikimo metu ir jam pasibaigus) bei funkcinę (kaip paslauga yra teikiama) kokybes. Abu šie lygiai gali būti išreiškiami vartotojų lūkesčiais, ką paslauga turi suteikti ir kaip ji turi būti suteikiama.

A. Parasuraman ir k.t. (1990) nurodo keletą paslaugos turinio atitikimo lūkesčiams scenarijų, kuriuos tikslinga papildyti skirtingomis lūkesčių kategorijomis. Pasak Ch. Grönroos (2007), lūkesčiai gali būti realūs ir nerealiūs (paslaugos teikėjo įgyvendinami ir neįgyvendinami), neapibrėžti (neaiškūs, paties vartotojo nesukonkretinti, neišgryninti) ir besąlyginiai (neakcentuojami, neišryškinami, bet priimami kaip savaime suprantami). Šias kategorijas galima integruoti į 1 paveiksle pateikiamą modelį:



**1 pav. Suvoktos paslaugos kokybės modelis: lūkesčių išpildymo scenarijai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Parasuraman ir k.t., 1990, Grönroos, 2007

Kaip matyti iš 1 paveikslo, A. Parasuraman ir k.t. (1990) įveda paslaugos kokybės kategorizavimą (nuo nepriimtinos kokybės iki aukštos kokybės), kuris yra priklausomas nuo lūkesčių ir suvokto paslaugos turinio (proceso ir rezultato) sąveikos rezultato. Modelyje pateikta suvokta kokybė atspindi kokybę vartotojo požiūriu, vartotojams sprendžiant, ar faktiškai suteikta paslauga išpildė jų lūkesčius, ir jei išpildė, koku lygiu. Svarbus pateikto modelio akcentas – aukščiausia kokybė pasiekama neišpildžius lūkesčius, tačiau juos viršijus. C. H. Lovelock, J. Wirtz (2007) akcentuoja, jog šių dienų konkurencinėse rinkose dėl nuolat smarkiai kintančių vartotojų lūkesčių, vien juos išpildyti - nepakanka, juos būtina viršyti.

Išsamiau šią problemą aiškina Japonų vadybos konsultantas N. Kano (Zhang, Von Dran, 2002; cit. pagal Kano ir k.t., 1984), teigiantis, jog lūkesčius būtina numatyti iš anksto. Autorius lūkesčius išskiria į tris lygius: pagrindinius (angl. *basic*), atlikimo (angl. *performance*) bei stebinančius, netikėtus (angl. *exciting*). Didžiausias dėmesys koncepcijoje skiriamas stebinantiems lūkesčiams – lūkesčiams, apimantiems tikėjimą iš paslaugos gauti kažką netikėto, malonaus,

papildomo. Jei tai sukuriančios paslaugos charakteristikos nėra suteikiamos, neįvykdomas didelis nusivylimas, tačiau nėra pasiekiamas aukščiausias suvoktos kokybės lygis. Jei stebinantieji lūkesčiai išpildomi – pasiekiamas aukščiausias kokybės lygmuo, galintis sąlygoti maksimalų pasitenkinimą paslauga bei lojalumą paslaugos teikėjui. Pabrėžtinas esminis šios koncepcijos aspektas – laikui bėgant, paslaugos teikėjams imituojant kitų rinkos dalyvių veiksmus, stebinantieji lūkesčiai virsta į atlikimo lūkesčius, atlikimo lūkesčiai tampa pagrindiniais. Taigi tai, kas anksčiau stebino, su laiku tampa savaime suprantamu paslaugos elementu, kurį būtina suteikti, norint pasiekti nebe aukščiausią, tačiau vis dar tenkinančią paslaugos kokybę. Šie aspektai atskleidžia, jog orientuojantis į ilgalaikę perspektyvą ir sėkmę, svarbų pasiekti aukščiausių lūkesčių išpildymą – jei dabartinėmis rinkos sąlygomis tai nėra būtinybė, netrukus ateityje tai taps privaloma.

Norint užtikrinti aukščiausią paslaugos turinio atitikimą lūkesčiams, būtina nagrinėti lūkesčių kilmę ir juos sąlygojančius veiksnius. Bendriausia prasme lūkesčius galima įvardyti kaip tikėjimą, viltį gauti kažką, ko yra tikimasi. Šis neapibrėžtas aiškinimas parodo, jog lūkesčiai gali būti kildinami iš įvairių išorinių veiksnių įtakos vartotojui (Groth, Dye, 1999). Vienas jų – vartotojo poreikiai, problema, kurią vartotojas nori išspręsti (Ruževičius, 2006). Susidurdamas su tam tikra problema (poreikiu), vartotojas turi viltį ją išspręsti pirkdamas ir vartodamas paslaugą (Laroche ir k.t., 2004, Mattila, Wirtz, 2006). Tikėjimas, jog paslaugos turinys išspręs jo problemą, suformuoja atitinkamus lūkesčius, kokia turi būti paslauga (kuo pasižyminti), kad ji būtų tinkama problemos sprendimui. Paslaugos vartotojo sąmonėje atliekama vertinimą, ar paslauga yra tinkama iškilusiai problemai išspręsti, reikšmingai veikia intensyvi ir kryptinga paslaugos teikėjo išorinė komunikacija, taip pat ankstesni vartotojo patyrimai, paslaugos kaina, kitų vartotojų rekomendacijos ir k.t. (Walker, Baker, 2000, Ho, Zheng, 2004, Bitner, Hubbert, 1994, Drew, Bolton, 1987, Chang, Wildt, 1994). Šie veiksniai, kartu su vartotojo poreikiais, formuoja lūkesčiais grįstą laukiamą kokybę. Visgi nagrinėjant skirtingų laikotarpių autorių pateikiamas kokybės sampratas, galima įsitikinti, jog dažniausiai tiek ir

materialaus gaminio, tiek ir paslaugų kokybės apibrėžtyje pirmiausiai akcentuojami vartotojo poreikiai. Pavyzdžiui, K. Ishikawa (1985) pateikia trumpą kokybės sampratos interpretaciją, aiškindamas kokybę kaip vartotojo keliamų reikalavimų bei poreikių patenkinimą. D. A. Garvin (1984) akcentuoja kokybės subjektyvumą, kylantį iš individualių vartotojo poreikių, suponuodamas mintį, jog kiekvienu paslaugos teikimo atveju kokybė gali skirtis, nes skiriasi kokybės vertintojas bei jo lūkesčiai, suformuoti tik jam būdingų individualių poreikių (problemų). Šių autorių minčių apibendrinimui tinkamas J. Ruževičiaus (2006) pateikiamas panašus, tačiau išsamesnis kokybės apibrėžimas, taikomas ir paslaugoms: kokybė – tai „visuma produkto<sup>5</sup> savybių, lemiančių jo tinkamumą tenkinti išreikštus ir numanomas vartotojo poreikius apibrėžtomis produkto vartojimo (eksploatavimo) pagal paskirtį sąlygomis” (p. 23).

Nagrinėjant poreikių tenkinimo koncepciją, galima pastebėti, jog dažnai autoriai poreikių patenkinimą glaudžiai sieja su vertės<sup>6</sup> kūrimu vartojant paslaugą. C. A. Reeves, D. A. Bednar (1994), analizuodami skirtingas kokybės sampratas, pastebi, jog neretai kokybės ir vertės sąvokos yra tapatinamos. V. Zeithaml, J. Bitner (2003) pateikia mažiau kategorišką nuomonę, teigdami, jog paslaugos vertė yra paslaugos kokybės elementas, o paslaugos kokybė gali būti išreikšta paslaugos vertės ir jos kainos santykiu. Su pateikiamomis nuomonėmis galima sutikti, nes tiek ir vertės, tiek ir kokybės sampratos gali būti interpretuojamos naudojant jau aptartas poreikių ir lūkesčių koncepcijas. Remiantis vyraujančiu požiūriu, paslaugos kokybė yra paslaugos turinio atitiktis vartotojo lūkesčiams. Lūkesčius reikšmingai veikia poreikiai – įvairios problemos, kurias vartotojai tikisi išspręsti. Problemas išsprendus, sukuriama vertė, kuri patenkina poreikius. Atsižvelgiant į šias mintis, galima pateikti lūkesčių-poreikių požiūriui neprieštaraujantį, tačiau jį papildantį R. Kirlaitės, A. Marčinsko (2002) suformuluotą paslaugos kokybės apibrėžimą, kuriame

---

<sup>5</sup> Autorius vartoja vadybos moksle ir tarptautinėje verslo praktikoje įprastą plačiąją produkto sampratą – bet kokį veiksmy ar procesų rezultatą. Ši sąvoka apima fizinius gaminius ar prekes, paslaugas, žaliavas, intelekto produktus, organizacijas, procesus, sistemas, asmenis ir jų derinius (Ruževičius, 2006, p. 31).

<sup>6</sup> Šiame darbe sąvokos „vertė“ ir „nauda“ vartojamos sinonimiškai.

paslaugos kokybė apibūdinama kaip suteiktos paslaugos vertingumo atitikimo laipsnis laukiamai vertei.

Aptarti paslaugų kokybės teoriniai aspektai atskleidžia, jog paslaugų kokybės suvokimas yra nevienareikšmis, įvairialypis, reikšmingai priklausantis nuo tyrėjo pasirinkto požiūrio. Dėl šios priežasties galima sutikti su teiginiais, jog paslaugų kokybė nėra iki galo konceptualizuota (Caruana ir k.t., 2000), „įtikinama“, „baigtinė“ (Athanassopoulos, 2000, p. 191). Remiantis atlikta skirtingų autorių požiūrių analize, galima teigti, jog nepriklausomai nuo nagrinėjamos paslaugos specifikos, bendriausia prasme paslaugos kokybė gali būti suvokiama kaip suteiktos paslaugos atitikimo laipsnis vartotojo lūkesčiams tiek ir dėl paslaugos proceso, tiek ir dėl galutinio paslaugos rezultato. Lūkesčiai išpildomi ar viršijami efektyviausiai tenkinant vartotojų poreikius. Poreikiai yra patenkinami vartotojui sukūrus vertę, kurią jis tikisi gauti vartodamas paslaugą. Šis požiūris vertingas nagrinėjant skirtingo tipo paslaugas, tačiau jį būtina adaptuoti prie specifinių paslaugų turinio. M. Suuroja (2003) pažymi, jog neadaptuotas teorinių paslaugų kokybės modelių taikymas specifinėms paslaugoms sumažina kokybinės analizės efektyvumą ir paslaugų gerinimą. Tai patvirtina ir sparčiai plintantys nauji specializuoti teoriniai kokybės modeliai: internetinės bankininkystės (Broderick, Vachirapornpuk, 2002), informacinėmis technologijomis grįstų paslaugų (Zhu ir k.t., 2002) ir kiti. Vis dažniau diskutuojama ir apie audito paslaugų kokybę, stengiantis pateikti įvairius teorinius modelius audito paslaugų kokybės pažinimui bei gerinimui (Duff, 2004, Francis, 2011, Dassen, 1995). Neblėstanti audito svarba ir atsakomybė ekonominių santykių kontekste bei kylantys įvairūs iššūkiai, su kuriais susiduria audito įmonių vadovai ir auditoriai, audito paslaugų teikėjus skatina vis labiau atsigręžti į jų teikiamų paslaugų kokybę.



## 1.2. Kokybės problemos audito trišalių santykių sistemoje

Pastaraisiais dešimtmečiais teoriniame bei praktiniame lygmenyje didelis dėmesys skiriamas audito paslaugų kokybei. Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999) finansinių ataskaitų auditas apibūdinamas kaip nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais. Analizuojant šį apibrėžimą, galima išskirti esminius auditą apibūdinančius elementus: tai (1) finansinės ataskaitos, (2) jų patikrinimas (tyrimas), (3) nepriklausomumas atliekant patikrinimą, (4) teisės aktų laikymasis patikrinimo metu bei (5) auditoriaus išvada, kurioje yra pateikiami atlikto patikrinimo rezultatai. Ši audito apibrėžimo elementų gausa atskleidžia audito paslaugos kompleksiskumą bei sudėtingumą, kurie taip pat reikšmingai veikia ir audito paslaugų kokybės sampratą. Norint pritaikyti aptartas paslaugų kokybės koncepcijas audito paslaugų kokybei analizuoti, būtina išnagrinėti poreikius, kuriuos tenkina auditas, atskleidžiant audito paslaugos specifiką, bei identifikuoti pagrindines problemas, su kuriomis susiduria audito įmonės, siekdamas suteikti kokybiškas paslaugas.

Audito objektas – finansinės ataskaitos. Tai suponuoja mintį, jog auditas tenkina tam tikrus finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius, efektyviai išspręsdamas jiems aktualias problemas. G. W. Cosserat, N. Rodda (2009) išskiria keturias pagrindines problemas, kurias auditas padeda išspręsti. Autoriai jas įvardija remdamiesi pagrindiniu problemos aspektu. Išskirtinos šios problemos:

- **Interesų konfliktas.** Sudarant finansines ataskaitas, gali būti siekiama informaciją pateikti pažeidžiant neutralumo principą. Tuo siekiama tendencingai iškraipyti ataskaitas vienos ar kitos informacijos vartotojų grupės naudai.

- **Pasekmė.** Finansinės ataskaitos pateikia pagrindinę informaciją ekonominių sprendimų priėmimui: investavimui, skolinimui, prekybai ir pan. Kadangi šie sprendimai turi didelę ekonominę ir socialinę reikšmę informacijos vartotojams, siekdami išvengti nesėkmingų sprendimų, jie itin didelį dėmesį

skiria ataskaitų informacijos tikrumui, teisingumui bei pažymėtina – išsamumui, detalumui.

- **Sudėtingumas.** Finansinėje apskaitoje naudojami metodai vis labiau sudėtingėja: dažnai sudarant finansines ataskaitas tenka remtis įvairiais hipotetiniais skaičiavimais, prielaidomis, taikyti apskaitinius įvertinimus. Tai sąlygoja didesnę klaidų tikimybę. Pokyčiai kelia iššūkį informacijos vartotojų kompetencijai. Neretai negalėdami atlikti įvairių įvertinimų, vartotojai vis dažniau atsisgrežia į nepriklausomus išorės ekspertus – auditorius.

- **Nutolimas.** Ši problema sietina su tuo, jog informacijos vartotojai yra nutolę nuo ataskaitų rengėjų ir jų darbo tiek ir tvarkant apskaitą, tiek ir sudarant atskaitomybę. Praktiškai jiems nėra jokių galimybių įsitikinti atskaitomybės tikrumu ir teisingumu. Tokiais atvejais vartotojams būtina rinktis vieną iš alternatyvų: tenkintis esama ataskaitų būkle, preziumuojant, jog ji yra tinkama, arba pasikliauti trečiaja ekspertine šalimi – auditoriumi.

Jei auditas šias problemas išsprendžia, jis sukuria vertę, kurios iš jo tikisi informacijos vartotojai. J. Mackevičiaus (2009) teigimu, gerai atliktas finansinių ataskaitų auditas:

- Padidina verslo partnerių ir visuomenės pasitikėjimą įmone.
- Garantuoja įmonės darbuotojų pasitikėjimą vadovybe, glaudesnę bendradarbiavimą siekiant numatytų tikslų.
- Sustiprina įmonės vadovybės politikos teisingumą priimant svarbius valdymo sprendimus, sudarant naujus verslo sandorius, gaunant paskolas ir k.t.
- Užtikrina didesnę investuotojų domėjimąsi įmonės veikla ir jos perspektyvomis.
- Suteikia visiems informacijos vartotojams tam tikrą garantiją, jog įmonėje yra gera turto, finansų, valdymo, vidaus kontrolės sistema (p. 120).

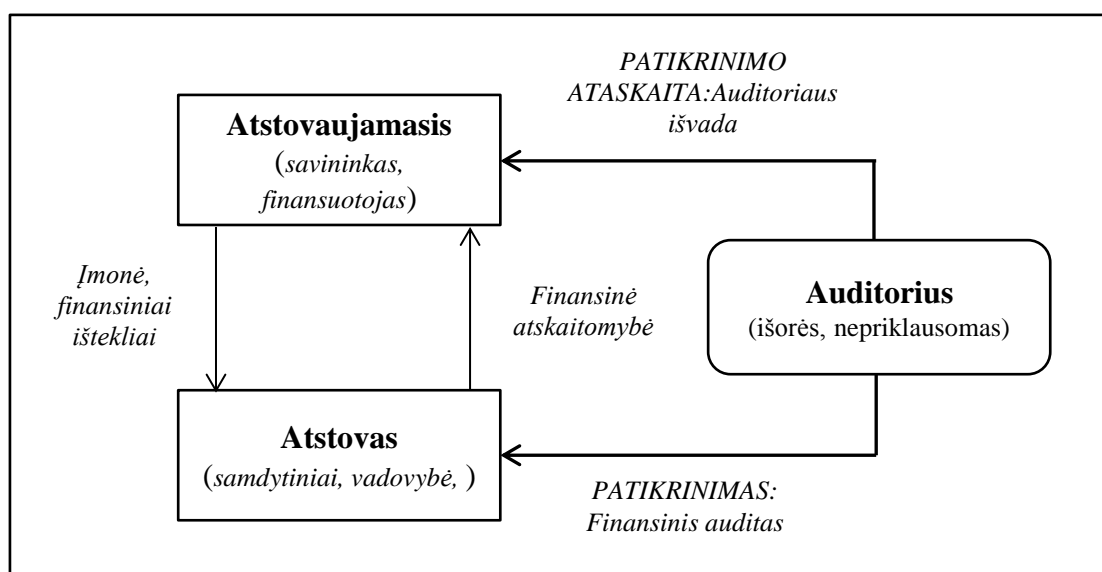
V. Lakis (2007) pažymi, jog auditas apsaugo nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klaidų. Žinojimas, jog įmonėje bus atliekamas nepriklausomas patikrinimas, skatina įmonės darbuotojus ir vadovybę atlikti savo funkcijas sąžiningiau, efektyviau, sumažina riziką, jog įmonėje gali būti atliekama apgaulė. Autorius taip pat pažymi, jog auditas

reikšmingai prisideda prie įmonės ekonominio stabilumo užtikrinimo. Šis ekonominis stabilumas pasiekiamas per ateityje galimą gauti finansinę naudą. G. W. Cosserrat, N. Rodda (2009) teigimu, ši nauda pasireiškia tuo, jog auditas sudaro galimybes įmonei skolinti ir skolintis kapitalo rinkose. Įmonė, norėdama prekiauti savo akcijomis viešojo listingavimo biržose, privalo būti audituota. Taip pat auditas sumažina skolinimosi sąnaudas. Įmonės neretai turi finansuoti savo veiklą iš išorės šaltinių. Skolinantis lėšas iš kredito institucijos, yra vertinamos įmonės galimybės grąžinti skolą. Priklausomai nuo grąžinimo rizikos, nustatoma finansinių išteklių skolinimosi kaina. Kainai reikšmės turi ir neapibrėžtumas dėl finansinių duomenų patikimumo. Auditas padidina ataskaitų skaidrumą, skolintojo duomenų patikimumą, o tai turi teigiamos įtakos skolinimosi kainos sumažėjimui.

Šių aptartų poreikių tenkinamas gali būti išsamiau atskleidžiamas analizuojant audito paklausos teorijas (angl. *audit demand theories*), kurios ne tik padeda suprasti, kaip auditas tenkina aptartus poreikius, bet ir atskleidžia, kokiomis unikaliomis savybėmis audito paslauga pasižymi. Mokslinėje literatūroje dažniausiai nagrinėjamos apsidraudimo hipotezės (angl. *insurance hypothesis theory*) ir atstovaujamojo-atstovo (dar kitaip – agento; stebėsenos teorija; angl. *agency theory; monitoring theory*) teorijos.

W. A. Wallace (1980) teigimu (cit. pagal Cosserrat, Rodda, 2009), auditas reikalingas tam, kad jį galima būtų panaudoti kaip tam tikrą apsidraudimo priemonę. Tai yra naudinga įmonių vadovams, kai kyla ginčų dėl finansinės atskaitomybės tikrumo bei teisingumo, apgaulingos apskaitos tvarkymo. Tokiose situacijose gresiant įvairaus pobūdžio atsakomybei ir finansiniams nuostoliams, ši rizika pasidalijama su auditoriais, kurie atlikę auditą, tam tikra prasme tampa taip pat atsakingi už ataskaitų kokybinę būklę. Ši teorija teigia, jog auditoriai ne tik naudingi siekiant paskirstyti finansinę riziką dėl klaidų ar apgaulės, bet ir yra svarbūs dėl atliekamos savotiškos prevencinės funkcijos šiai rizikai atsirasti: turėdami visuomenės pasitikėjimą, nepriekaištingą reputaciją, auditoriai sieks, kad korporaciniai skandalai, sąlygoti klaidinančių, aplaidžiai parengtų finansinių ataskaitų, neįvyktų.

Racionalesnė bei savo turiniu artimesnė šiuolaikiniams rinkos ekonomikos santykiams yra atstovaujamojo-atstovo teorija. Ši teorija padeda nagrinėti problemas, kylančias, kai atstovas (įgaliotinis, samdytinis) veikia ne savo, o atstovaujamojo (turto, išteklių savininkas) vardu. Tinkamas praktinis pavyzdys tokio pobūdžio santykiams iliustruoti: įmonės vadovybės paskyrimas ir nuolatinė atskaitomybė įmonės akcininkams, vertinantiems vadovybės darbo efektyvumą. Tokių ekonominių santykių akivaizdoje randasi poreikis vykdyti valdžios priežiūros funkciją, kurią, pasak M. Power (1997), vykdyti yra būtini auditoriaus, kaip nepriklausomo išorės eksperto, įgūdžiai. Audito poreikis didėja, kai didėja atskirtis tarp atstovaujamojo nuosavybės ir jos kontrolės (Watts, Zimmerman, 1983). Šią problemą padeda išspręsti trečiasis santykių dalyvis – išorės auditorius, veikdamas kaip agentas (tarpininkas) ir pateikdamas suinteresuotiems asmenims auditoriaus išvadą, kaip savo atlikto darbo ataskaitą, paremtą surinktais audito įrodymais (žr. 2 pav.).



**2 pav. Atstovaujamojo – atstovo teorinis modelis**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Watts, Zimmerman, 1983, Messier ir k.t., 2011

Kaip matyti iš 2 paveikslo, pateikdamas auditoriaus išvadą atstovaujajam, auditorius suteikia tam tikrą užtikrinimą dėl finansinės atskaitomybės tikrumo ir

teisingumo, dėl ko yra sustiprinamas informacijos patikimumas, sumažinama rizika dėl šališko, atstovui palankaus informacijos pateikimo. Pateiktas 2 paveikslas taip pat padeda suprasti, kokiomis savybėmis, nebūdingomis kitoms paslaugoms, auditas pasižymi. Šioje vietoje galima pasiremti Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos (International Auditing..., 2005) pateikiamomis audito savybėmis, kurios matomos nagrinėjant pateiktą modelį. Valdybos teigimu, bet kuri užtikrinimo užduotis, įskaitant ir audito užduotį, pasižymi:

- Trijų asmenų santykiais, kuriuose dalyvauja profesionalas-praktikas (nepriklausomas auditorius), atsakingoji šalis (audituojamos įmonės aukščiausio lygio vadovybė) ir numatomi vartotojai (audituojamos įmonės akcininkai).
- Finansinių ataskaitų svarba, kurios numatomiems vartotojams turi sukelti arba sustiprinti pasitikėjimą atsakingąja šalimi.
- Kriterijų svarba, tokių kaip tikrumas, teisingumas, kurie yra esminiai pateikiant finansines ataskaitas pagal finansinės atskaitomybės standartus.
- Pakankamais tinkamais įrodymais, tokiais kaip audituojamos įmonės dokumentus, apskaitos įrašus ir k.t.
- Rašytine užtikrinimo ataskaita, tokia, kaip auditoriaus išvada.

Prie valdybos išskirtų aspektų, būtina paminėti ir audito paslaugos privalomumo aspektą, kuris reiškia, jog tam tikriems ekonominiams subjektams auditas yra privalomas. Priklausomai nuo šalies jurisdikcijos, auditas dažniausiai yra privalomas viešojo intereso įmonėms, taip pat valstybės, savivaldybės įmonėms, įmonėms, kontroliuojančioms kitas įmones ir kartu su jomis sudarančiomis įmonių grupes. Kiti privataus verslo sektoriaus subjektai privalo būti audituojami, jeigu jų finansiniai rodikliai viršija tam tikrus įstatymuose nustatytus dydžius<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> J. Collis (2006), nagrinėdamas audito privalomumo kriterijus skirtingose šalyse, pažymi jog daugelyje pasaulio šalių audito privalomumą apsprendžia subjekto turto, metinių pajamų vertės ir darbuotojų skaičiaus dydžiai. Lietuvoje nustatyti kriterijai atitinkamai siekia: 12 mln. Lt metinės pajamos, 6 mln. Lt balansinė turto vertė, 50 vidutinis metinis sąrašinis darbuotojų skaičius. Plačiau apie tai – disertacijos empirinio tyrimo dalyje.

Išnagrinėjus įvairią mokslinę literatūrą, galima teigti, jog išskirtos audito savybės suponuoja tam tikras problemas, kurios yra aktualios siekiant suteikti kokybiškas audito paslaugas. Daugelyje pasaulio šalių egzistuojanti audito lūkesčių spraga (angl. *audit expectation gap*) (Mackevičius, 1999, Dunn, 1996, Humphrey ir k.t., 1993, Brugman, Weistelt, 1992) parodo, jog auditoriai ne visuomet išpildo suinteresuotų šalių lūkesčius. Tai pirmiausia nulemiama audito specifikos: audito paslaugos teikimo trišalių santykių sistemoje, auditoriaus išvados svarbumo bei audito privalomumo.

Trišalių santykių aspektas pabrėžia ***išorės informacijos vartotojų ir audito klientų poreikių tenkinimo svarbą***. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos teigimu, pagrindinė auditoriaus pareiga – pateikti patikimą auditoriaus išvadą, kuri yra skirta padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis (Tarptautinių audito..., 2009, 1, 2). Tačiau auditorius šį pasitikėjimą gali padidinti tik atlikęs atstovo patikrinimą – suteikęs tikrinimo paslaugą, už kurią įprastai moka tikrinimasis, nors tikrinimo rezultatais naudojasi ir kiti suinteresuoti asmenys, nesantys komercinės sutarties šalimi. Šis aspektas akcentuoja, jog auditorių darbo rezultatai, jų kokybė tampa svarbi tiek ir numatomiems informacijos vartotojams, tiek ir komercinio sandorio antrajai pusei – paslaugos pirkėjui. Šis dvilypiškumas skatina ne tik atskirti išorės informacijos vartotojų ir audito klientų<sup>8</sup> sąvokas, bet ir suponuoja poreikį nagrinėti abiejų subjektų lūkesčius, keliamus auditui. Visgi pažymėtina, jog neretai suderinti klientų ir išorės vartotojų lūkesčių išpildymą yra problemiška. Pernelyg glaudūs santykiai su klientu gali sukelti grėsmę auditoriaus nepriklausomumui, o tai sumažina vartotojų pasitikėjimą auditoriumi ir jo darbu. Formaliai atliktas tikrinimas, laikantis profesinės etikos ir standartų, gali netenkinti kliento poreikių, susijusių su auditorių ženklesniu įsigilinimu į kliento verslo procesus, jų efektyvumo vertinimą, tikintis įvairių patarimų bei konsultacijų. Šiai problemai įvairiose šalyse pastaruoju metu skiriama daug

---

<sup>8</sup> Audito paslaugos pirkėją galima įvardyti kaip audito klientą, suvokiant, jog klientas – tai pirkėjas arba asmuo, turintis komercinių ar kitokių reikalų su kita organizacija (Lietuvių kalbos..., 2013). Ši reikšmė leidžia įvardyti ir audito paslaugą iš dalies vartojantį, ir už ją mokantį subjektą. Užsienio literatūroje audituojamasis subjektas taip pat dažniausiai įvardijamas „klientu“ (angl. client) (Herda, Lavele, 2013, Fontaine, Pilote, 2012, Behn ir k.t., 1997 ir k.t.).

dėmesio<sup>9</sup>. Būdamos komercinės paslaugos teikėjais, audito įmonės yra priverstos ieškoti idealaus balanso tarp šių dviejų audito paslaugos vartotojų interesų. Dažnai tai primena „nulinės sumos žaidimą“, kai neįmanoma vienam pagerinti situacijos, nepabloginus jos kitam.

Sutinkama, jog situacija informacijos vartotojams pabloginama, kai pateikiamos nepatikimos auditoriaus išvados, o finansinių ataskaitų tikrumas ir teisingumas kelia abejonių. Pastarųjų dešimtmečių korporaciniai skandalai neigiamai paveikė auditoriaus profesijos prestižą bei reikšmingai prisidėjo prie **nepasitikėjimo auditoriaus išvada problemas** susiformavimo daugelyje pasaulio šalių. Auditorių klaidos ir darbo trūkumai, literatūroje įvardijami kaip „audito nesėkmės“ (angl. *audit failure*), nustatyti tiriant įtakingų bendrovių apgaulės, susijusias su finansinių ataskaitų klastojimu ir manipuliavimu, kurių auditoriai nepastebėjo ir neužkirto jiems kelio, ne tik neigiamai paveikė audito įmonių reputaciją, bet ir sumažino informacijos vartotojų pasitikėjimą auditoriais ir jų pateikiamomis išvadomis (Duff, 2004, Financial Reporting..., 2006, Francis, 2011, 2004, Woodland, Reynolds, 2003, Yuniarti, Zumara, 2010). Pradėjus analizuoti netinkamai atliktus auditus, imta svarstyti, jog galbūt iš auditorių yra reikalaujama per mažai. JAV pradėta svarstyti, jog auditoriai turėtų pateikti daugiau informacijos suinteresuotiems asmenims, pavyzdžiui, pateikiant ataskaitą apie įmonės rizikos valdymo efektyvumą ir taikomus metodus verslo rizikai sumažinti (Cosserat, Rodda, 2009, p. 10). Remiantis kai kurių užsienio šalių sėkminga praktika (pavyzdžiui, Lenkija), siūloma privalomai teikti išsamias audito ataskaitas, kuriose būtų aprašomas atliktas auditorių darbas, pateikiama informacija, kuri neįtraukiama į auditoriaus išvadą (Lakis, 2005). Šie aspektai parodo, jog auditoriaus išvados, kaip paslaugą reprezentuojančio elemento, prestižas pastaraisiais metais ženkliai smuko.

Abejonės dėl auditoriaus išvados teikiamos informacijos patikimumo ir išsamumo tiesiogiai susijusios su **audito vertės suvokimo problema**. Ši

---

<sup>9</sup> Ypač didelis dėmesys klientų ir išorės vartotojų interesų derinimui skiriama Jungtinėse Amerikos valstijose (toliau – JAV). JAV Vertybinių popierių ir biržų komisijos pirmininkas A. Levitt, nagrinėdamas šią problemą, pažymi, jog bet koks audito kliento konsultavimas už papildomą atlygį kitais su auditu nesusijusiais klausimais atrodo mažų mažiausiai įtartini ir kelia abejonių audito kokybe išorės informacijos vartotojų požiūriu (Joe, Vandervelde, 2006).

problema gali būti išryškinama pasitelkiant audito privalomumo aspektą. Pasak R. Fontaine, C. Pilote (2012), kai auditas yra privalomas, klientas jį linkęs vertinti kaip homogenišką, vienuarūšę paslaugą, kurią nesvarbu iš kurios audito įmonės pirkti. Autoriai vaizdžiai, tačiau taikliai homogeniškumo kontekste audito paslaugą įvardija kaip „rutininę“ ir „nesvarbią“. Pasak V. Lakio (2006), klientai neretai neįžvelgia audito naudos, dėl ko ir nėra linkę mokėti didesnio atlygio už šią paslaugą. Kadangi audito nauda labiausiai pasireiškia per įmonės verslo sėkmę ateityje sudarant naudingesnes verslo sutartis, pigiau skolinantis, pritraukiant investuotojus ir pan., dažnai yra praktiškai neįmanoma atskirti, kokią šios sėkmės dalį nulemia auditas. Tokiais atvejais iš auditorių tikimasi kažko vertingo dabar, paslaugos teikimo metu. Tokios situacijos atspindi skeptišką požiūrį į audito kuriamą vertę, o aukštos kokybės auditas tokiems klientams gali sietis su nustebinimo lūkesčių išpildymu. Tokio pobūdžio lūkesčius galima sieti su kintančiu požiūriu į auditą. G. W. Cosserrat, N. Rodda (2009) pabrėžia, jog šiuolaikinio audito paradigma kinta. Šis požiūris suponuoja mintį, jog audito įmonės turi sekti vykstančius lūkesčių kitimus bei intensyviau audito rinkos konkurencijos sąlygomis juos išpildyti, siekdamos išryškinti paslaugos individualizuotumą bei heterogeniškumą.

Apibendrinant išdėstytas mintis, galima teigti, jog auditas, veikdamas trišalių santykių sistemoje, teikia rinkos dalyviams svarbią ekonominę informaciją, padedančią įmonėms efektyviau valdyti savo veiklą, pritraukiant išteklius, bei skatinčią įvairių informacijos vartotojų grupių pasitikėjimą verslu. Tai sąlygoja ūkinio subjekto ekonominių ir socialinių santykių su jį supančia verslo aplinka stiprinimą. Taip pat vis dažniau stebimos tendencijos, jog auditas turi būti papildomai naudingas, be užtikrinimo dėl finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo, suteikdamas klientui įvairius patarimus ir pagalbą, naudingą jo verslo vystymui. Galima teigti, jog sumenkęs informacijos vartotojų pasitikėjimas auditoriaus išvada bei klientų lūkesčiai dėl audito papildomo vertingumo jų verslui yra pagrindinės problemos, kurias svarbu išspręsti siekiant aukštos audito paslaugų kokybės audito.



### 1.3. Audito paslaugų kokybės sampratos interpretacijos

Paslaugų kokybės tema audito moksliniame lauke nagrinėjama daugiau negu tris dešimtmečius, tačiau tyrėjų nuomonės, kaip tikslingiausia apibūdinti šį reiškinį, išsiskiria (Francis, 2004, Chadegani, 2011). Didžiosios Britanijos Finansinių ataskaitų tarnyba (Financial Reporting..., 2006) metiniame pranešime „Audito kokybės skatinimas“ (angl. *Promoting audit quality*) pastebi, jog iki šiol nėra vienos, visiems suinteresuotiems asmenims priimtinos audito paslaugų kokybės sampratos; nesutariama ir dėl kokybę lemiančių veiksnių. Tai sąlygojama ne tik skirtingų požiūrių, tačiau ir audito teorijos ir praktikos nuolatinio kitimo, paslaugos kompleksiskumo, sudėtingumo. Šią problemą tinkamai iliustruoja pateikiamos nuomonės, jog net patys paslaugos teikėjai – auditoriai – ne visuomet yra įsitikinę, ar jie suteikė kokybišką paslaugą (Sulaiman, 2011).

Vienos audito paslaugų kokybės sampratos nebuvimą sąlygoja tai, jog auditui yra būdingas daugiau negu vienas vartotojas, galintis vertinti paslaugos kokybę. Vertėtų pacituoti įdomius šios problemos aiškinimus pateikiančius W. R. Knechel ir k.t. (2012). Pasak autorių, pavyzdžiui, išorės informacijos vartotojai audito kokybę gali sieti su iškraipymų nebuvimu finansinėse ataskaitose. Auditorius tuo pačiu pavadinimu gali įvardyti audito metodologijos laikymosi laipsnį, kurį jis pasiekė atlikdamas visas audito metodologijoje numatytas užduotis. Audito įmonei jos paslaugų kokybė gali sietis su galimybe sėkmingai apginti atliktus audito darbus per privalomuosius kokybės tikrinimus ar teismo bylinėjimosi metu. Formaliai per atitikties prizmę standartų reikalavimams į audito paslaugų kokybę gali žvelgti standartų ir įstatymų leidėjai. Pagaliau W. R. Knechel ir k.t. (2012) pateikia, koks platus ir neapibrėžtas gali būti visuomenės požiūris šiuo klausimu: kokybiškas auditas turėtų efektyviai užkirsti kelią ekonominėms problemoms tiek įmonės, tiek ir visos rinkos lygiu.

Istoriškai viena pirmųjų audito kokybės sampratą pateikė E. DeAngelo (1981). Pasak autorės, audito paslaugų kokybė – tai rinkos (informacijos

virtotojų) suvokta tikimybė, jog auditorius nustatys finansinėse ataskaitose esančius iškraipymus ir tinkamai įvertinęs jų reikšmingumą pateiks teisingą pagal aplinkybes auditoriaus išvadą. Ši samprata dažniausiai naudojama daugelyje tyrimų. C. J. Lee ir k.t. (1999) konkretizuoja šį apibūdinimą artimesne auditui terminologija: audito paslaugų kokybė – tai tikimybė, kad auditorius pateiks modifikuotą auditoriaus išvadą, kai finansinėse ataskaitose bus reikšmingų iškraipymų. Jeigu auditoriaus išvada yra nemodifikuota, o auditas atliktas kokybiškai, vadinasi, audituotose finansinėse ataskaitose iš tiesų nėra reikšmingų iškraipymų ir auditorius nesuklydo surašydamas auditoriaus išvadą. Pasak Z-V. Palmrose (1988), tik kokybiškas auditas suteikia pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra iškraipymų. Remiantis S. Titman, B. Trueman (1986), galima teigti, jog tai yra ne kas kita, kaip investuotojams ir kitiems informacijos vartotojams pateikiamos informacijos tikslumas ir patikimumas.

Informacijos tikslumas ir patikimumas reikšmingai priklauso ne tik nuo klaidų, bet ir nuo apgaulės paplitimo finansinėse ataskaitose. R. Davidson, D. Neu (1993) ypač akcentuoja auditoriaus pastebėtas manipuliacijas pajamomis, kurios kelia grėsmę informacijos tikslumui. Pasak autorių, kokybiškas auditas yra toks auditas, kuris pastebi tokias manipuliacijas ir užkerta kelią jų poveikiui galutinėms finansinėms ataskaitoms. Galima teigti, jog paskutiniuoju metu audito paslaugų kokybė vis dažniau siejama su efektyviu auditorių vaidmeniu užkertant kelią manipuliacijoms pajamomis (angl. *earnings management*)<sup>10</sup>. Šis požiūris būdingas daugeliui autorių, pavyzdžiui, C. Chang ir k.t. (2008) teigia, jog kokybiškas paslaugas teikiantys auditoriai visuomet užkirs kelią manipuliacijoms pajamomis, tai sąlygos, jog kliento ataskaitose parodomos pajamos atitiks tikrovę. F. Gul ir k.t. (2002) audito paslaugų kokybę įvardija kaip tikimybę, jog auditoriai nustatys manipuliacijas pajamomis ir jas pašalins.

---

<sup>10</sup> Lietuvos auditorių rūmai „Clarity“ projekto metu naudotame audito terminologijos žodyne, pasiekiamame internete [www.lar.lt](http://www.lar.lt), sąvoką „*earnings management*“ verčia kaip „manipuliacija pajamomis“. Nors šiame darbe remiamasi šiuo vertimu, atlikta literatūros analizė verčia abejoti šio vertimo tinkamumu. Įprastai autoriai „*earnings management*“ įvardija įvairių apskaitos metodų naudojimą siekiant tikslingai paveikti ne tik įmonės pajamas, bet ir sąnaudas (pavyzdžiui, neteisingai naudojant nusidėvėjimo metodus, atliekant fiktyvius turto nurašymus ir t.t.). Dėl šios priežasties vertėtų svarstyti tikslesnių atitikmenų vartojimą, pavyzdžiui, „manipuliacija veiklos rezultatais“ ir pan.

Nors manipuliavimo pajamomis reiškinys labiausiai susijęs su pelno (nuostolių) ataskaitos iškraipymais, autorių polinkis šiuos du reiškinius glaudžiai sieti parodo lūkesčius, jog audito paslaugų kokybė – tai gebėjimas užtikrinti savalaikį informacijos patikimumą, eliminuojant aktualiausias grėsmes, galinčias iškraipyti tikrą ir teisingą finansinių ataskaitų vaizdą.

I. A. Beckmerhagen ir k.t. (2004), pabrėždamas audito paslaugų kokybės apibrėžtyje auditoriaus išvados patikimumo ir teisingumo aspektus, teigia, jog visuomet yra būtina laikytis tam tikrų reikalavimų atliekant auditą. Tai įmanoma pasiekti sukūrus efektyviai veikiančią dokumentuotą sistemą, kurią sudaro remiantis audito standartais ir reglamentacija objektyviai surinkti ir patikrinti audito įrodymai. Autoriai savo aiškinime akcentuoja audito įrodymus – visą audito metu surinktą informaciją, kuri padeda auditoriui pagrįsti savo išvadas, kuriomis remdamasis auditorius apibendrins audito rezultatus bei pateiks savo nuomonę auditoriaus išvadoje. Galima teigti, jog nuo surinktų įrodymų charakteristikų reikšmingai priklauso auditoriaus išvados pagrįstumas. Efektyvus įrodymų rinkimas ir vertinimas atliekamas vadovaujantis audito standartais.

Daugelis autorių ir profesinių organizacijų sutinka, jog tinkamas audito standartų laikymasis reikšmingai sumažina netinkamų ir nepakankamumą audito įrodymų rinkimo riziką, dėl ko yra sudaromas objektyvus pagrindas teisingai auditoriaus išvadai surašyti. Pavyzdžiui, audito standartus kokybės apibrėžtyje akcentuoja Generalinė apskaitos institucija (General accounting..., 2003), teigdama, jog kokybiškas auditas – tai toks auditas, kuris atliktas remiantis audito standartais ir kuris sudaro galimybes suteikti pakankamą užtikrinimą, jog finansinės ataskaitos yra pateiktos pagal bendruosius apskaitos principus ir nėra reikšmingai iškraipytos dėl klaidos ar apgaulės (p. 13). Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba pažymi, jog tarptautinių audito standartų nuostatų laikymasis padeda pasiekti aukštą audito kokybę bei pateikti teisingas audito ataskaitas (Tarptautinių audito..., 2009, 1). Standartų leidėjas nurodo, jog pagrindinis (bendrasis) audito tikslas – pateikti teisingą auditoriaus išvadą. Šis tikslas pasiekiamas įgyvendinant specifinius audito

tikslus, apibrėžiamus atskiruose audito standartuose. Šie tikslai pasiekiami per visus audito atlikimo etapus. J. Mackevičius (2009) pažymi, jog vertinant audito paslaugų kokybę, būtina atsižvelgti į visuose etapuose pasiektus tikslus: nuo audito sutarties sudarymo iki auditoriaus išvados pateikimo ar net pobalansinių įvykių stebėjimo. Klaidos bet kuriame iš audito etapų gali sąlygoti rimtas klaidas auditoriaus išvadoje.

Standartizacijos svarba akcentuojama ne tik audito standartuose, bet ir nacionaliniuose teisės aktuose. Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999) įstatymų leidėjas vartoja sąvoką „audito kokybė“, tačiau nepateikia jos apibrėžimo. Audito paslaugų kokybė įstatyme siejama su audito įmonių viešąja priežiūra<sup>11</sup>. Įstatymų leidėjo teigimu, kokybiškas auditas – tai toks auditas, kuris atliktas laikantis (1) tarptautinio kokybės kontrolės standarto, (2) tarptautinių audito standartų nuostatų, (3) nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų. Nors audito įstatyme reglamentuojami svarbūs audito įmonių ir auditorių veiklos dalykai, galima teigti, jog šiame teisės akte audito paslaugų kokybė taip pat yra siejama su audito standartais ir jų laikymosi laipsniu.

A. Kustienė ir K. Petraitienė (2012) greta audito standartų akcentuoja ir profesinę etiką bei galiojančius teisės aktus. Autorės pateikia tokį kokybiško audito apibrėžimą: „kokybiškas auditas yra toks, kuris buvo atliktas visiškai laikantis profesinės etikos normų reikalavimų ir vadovaujantis audito standartais bei remiantis galiojančiais teisės aktais“. Autorės pabrėžia, jog kokybiško audito rezultatas – kompetentinga auditoriaus nuomonė apie audituotas finansines ataskaitas.

Auditoriaus nuomonės svarbą akcentuoja ir L. Kazlauskienė (2005), teigdama, jog pastaroji turi atitikti kelias pagrindines kokybines charakteristikas: ji turi būti nepriklausoma, pagrįsta patikimais ir tinkamais

---

<sup>11</sup> LR audito įstatyme apibrėžiama, jog auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra (toliau – viešoji priežiūra) – tai priemonių visuma, kuriomis siekiama užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę ir patikimumą (2 str., 6d.). Viena iš viešosios priežiūros priemonių, siekiant audito kokybės, - tai atliktų auditų kokybės peržiūros ir tyrimai. Šiuos patikrinimus gali atlikti įstatyme numatyti asmenys: audito kokybės peržiūrą – įstatymo numatyta tvarka patvirtinti kontrolieriai, turintys ne mažesnę kaip 5 m. auditoriaus patirtį bei neturintys galiojančių drausminių nuobaudų, tyrimą – Audito ir apskaitos tarnybos darbuotojai, turintys ne mažesnę kaip 5 m. auditoriaus patirtį bei neturintys galiojančių drausminių nuobaudų.

audito įrodymais, paremta objektyviais įvertinimais (p. 92). Autorė taip pat pažymi, jog kaip audito paslaugų kokybės elementą tikslinga nagrinėti ir papildomas auditorių ataskaitas, pavyzdžiui, įmonės priežiūros organams. Šios ataskaitos turi būti užbaigtos ir atitinkančios aplinkybes.

Standartų vaidmuo svarbus ne tik audituojant finansines ataskaitas, bet ir jas sudarant. Finansinių ataskaitų patikimumas ir teisingumas reikšmingai priklauso nuo to, ar yra laikomasi finansinės atskaitomybės sudarymo standartų. Kadangi audituotos finansinės ataskaitos gali būti laikomos kaip abiejų partnerių – auditorių ir ataskaitų rengėjų – bendros veiklos rezultatas (Antle, Nalebuff, 1991, Mackevičius, 2009 ir k.t.), galima išskirti požiūrį, jog bendraja prasme audito paslaugų kokybė – tai finansinių ataskaitų kokybė. Su šiuo požiūriu galima sutikti tik iš dalies, akcentuojant, jog jis yra teisingas, kai tiek ir auditoriai, tiek ir ataskaitų rengėjai siekia bendro tikslo – ataskaitų tikro ir teisingo pateikimo. Tais atvejais, kai auditoriams yra sudaromi apimties apribojimai, kyla reikšmingų nesutarimų dėl informacijos tikrumo ir teisingumo, finansinių ataskaitų kokybinė būklė gali kelti abejonių. Tačiau jei auditoriai tinkamai veikė pagal audito standartus, etikos principus ir apie šias rizikas atitinkamai informavo informacijos vartotojus auditoriaus išvadoje, jų darbas neturėtų būti vertinamas kaip nekokybiškas, nepriklausomai nuo finansinių ataskaitų kokybinės būklės.

Kaip rodo atlikta mokslinės literatūros analizė, stengiantis pateikti audito paslaugų kokybės sampratą, rečiau akcentuojama lūkesčių koncepcija. Visgi galima išskirti keletą įdomių ir aktualių nuomonių, nutolstančių nuo audito reglamentacinio požiūrio, t.y. žvelgiančių į auditą per lūkesčių, o ne audito standartų prizmę. L. Rittenberg ir k.t. (2010) audito paslaugų kokybę pirmiausia sieja su rinkos dalyvių lūkesčių išpildymu, t.y. atitiktimi arba viršijimu to, ko iš auditorių tikisi investuotojai, klientai. M. Power (1997), S. G. Sutton (1993) pažymi, jog tai apsunkina audito kokybės apibūdinimą, įvertinimą, kadangi skirtingų informacijos vartotojų lūkesčiai yra labai skirtingi. Pavyzdžiui, audito klientų lūkesčiai gali būti didesni negu išorės vartotojų, be to, jei jiems auditas yra privalomas, jie gali neturėti aiškiai išreikštų lūkesčių. Tokiu atveju svarbiu

veiksniu gali tapti stebinančių, neišgrynintų lūkesčių išpildymas. Su šia nuomone tikslinga sutikti, remiantis vis dažniau pateikiamomis nuomonėmis, jog audito paslaugų kokybės sąvoka turėtų apimti ir tokius nereglamentuojamus paslaugos aspektus kaip naudingus pastebėjimus ir rekomendacijas (Vaičekauskas, Mackevičius, 2013, Sawyer, 2006, Lakis, 2006). Šis požiūris akcentuoja, jog siekiant kokybės vien vadovautis profesiniais reglamentais neužtenka. Pavyzdžiui, V. Beattie, S. Fearnley (1998) tyrimo rezultatai atskleidžia, jog dalis audito klientų auditorius pirmiausia suvokia kaip apskaitos, finansų ir verslo problemų sprendimo ekspertus. Tokiems klientams kokybiškas auditas būtų toks, kurio metu auditorius, be auditoriaus išvados, išdėstytų savo nuomonę ir dėl kitų svarbių įmonei klausimų, nes klientas ir visuomenė to iš auditorių tikisi. Įdomias tyrimo rezultatų interpretacijas pateikia R. Dassen (1995). Autorius teigia, jog pridėtinės vertės aspektas yra svarbus ir išorės informacijos vartotojams. Remdamasis iš bankininkų surinktais duomenimis, R. Dassen (1995) argumentuoja, jog jei auditoriai sukūrė pridėtinės vertės klientui, tai yra naudinga ir išorės vartotojams – tokio kliento finansinėmis ataskaitomis pasitikima labiau, nes manoma, jog auditoriai prisidėjo prie įmonės ekonominio stabilumo, valdymo tobulinimo, ateities progreso. Tai parodo, jog pridėtinę vertę kuriantis auditas kokybiškesnis ne tik kliento, bet ir kitų informacijos vartotojų požiūriu.

Nagrinėdami audito paslaugų kokybę klientų požiūriu, autoriai, be pridėtinės vertės kūrimo, taip pat nemažą dėmesį skiria audito atlikimui procesui ir tam, kiek jis yra svarbus klientui. Pasak A. Duff (2004), auditoriai į teikiamos paslaugos kokybę turėti žvelgti kaip į daugialypę konstrukciją, akcentuojant ir klientų aptarnavimo dimensiją, kaip integralų audito paslaugų kokybės elementą. Autoriaus atliktas tyrimas, naudojant SERVQUAL lūkesčių spragų modelį, parodė, jog orientacijos į klientą elementas buvo vienas svarbiausių veiksnių sudarytame modelyje. Panašius rezultatus pateikia ir R. Fontaine, C. Pilote (2012) tyrimas, nagrinėjantis auditorių ir klientų santykius. Autoriai teigia, jog klientams auditas neretai tampa „nesvarbia paslauga“ (angl. *not important service*). Jei auditoriai savo paslaugos turinį priartina prie kliento

poreikių, užmezgamas glaudesnis ryšys. Jis sudaro galimybes pažinti kliento poreikius bei sukurti pridėtinės vertės, dėl ko atlikta paslauga yra vertinama labiau. Atlikto tyrimo rezultatai rodo, jog tokiuose santykiuose abi pusės yra linkusios išlaikyti „ištiesos rankos atstumą“ – nepažeisti auditorių profesinės etikos dėl pernelyg glaudžių objektyvumui ir nepriklausomui grėsmę galinčių kelti santykių. D. Herda, J. Lavelle (2013) teigia, jog glaudūs auditorių ir kliento santykiai, išlaikant auditą per „ištiesos rankos atstumą“ (nepažeidžiant profesinės etikos ir nepriklausomumo), sustiprina klientų pasitenkinimą audito paslauga bei geresnę savo auditorių darbo, kuriamos vertės įvertinimą. Tai parodo, jog geri darbiniai santykiai taip pat yra svarbūs vertinant audito paslaugų kokybę klientų požiūriu.

Paslaugos teikimo procese svarbiais kriterijais tampa, kaip greitai paslauga yra atliekama bei kokį įspūdį klientui sudaro paslaugos teikėjų – žmonių – profesinė kompetencija. Dėl audito verslo sezoniškumo klientams taip pat tampa ypač svarbus audito atlikimo laikas bei sutartų terminų laikymasis. Tai ypač pasakytina apie viešojo listingavimo įmones, kurioms yra svarbu kaip įmanoma greičiau gauti auditorius išvadą, kad nebūtų atidėliojami akcijų pirkimo-pardavimo sandoriai (Ng, Tai, 1994). Kitoms įmonėms laiko aspektas yra svarbus dėl finansinių ataskaitų informacijos senėjimo, trečiųjų šalių (pavyzdžiui, bankų) nustatytų terminų laikymosi ir pan.

Audito atlikimo laikas yra reikšmingai susijęs su audito užduoties grupės narių dalyvavimu audito metu. Kaip rodo atlikti tyrimai (Schroeder ir k.t., 1986, Behn ir k.t., 1997, Kilgore ir k.t., 2011), klientams svarbiausia, kad atliekant jų auditą, aktyvūs ir „matomi“ būtų aukščiausio lygio audito vadovai: užduoties partneris, vadybininkas. Tokiu būdu parodomas dėmesys klientui bei suteikiamas užtikrintumas, jog auditas yra „gerose rankose“, t.y. bus atliktas kompetentingai, nes profesionaliausi užduoties grupės nariai yra dėmesingi užduočiai. Priešingai, jauniausiųjų padėjėjų darbo kokybė neretai sukelia klientams abejonių bei tampa „silpnąja vieta“ viso audito kokybės vertinime: mažiausiai patyrę padėjėjai atlieka daugiausiai darbinių klaidų (Mackevičius, 1999), pertraukia kliento darbuotojų rutininį darbą, sukelia tam tikrą

nepasitenkinimą, sudaro neužtikrintų, abejojančių darbuotojų įspūdį (Bennet, Hatfield, 2013), prisideda prie nekompetentingos užduoties grupės įvaizdžio kūrimo (A Recommendation..., 2007). Šie aspektai parodo, jog siekdamas užtikrinti aukščiausios kokybės audito paslaugas, audito įmonės taip pat turėtų valdyti ir šias išskirtas sritis.

Apibendrinant išanalizuotas audito paslaugų kokybės sampratas ir akcentuotus aspektus, galima pastebėti, jog audito paslaugų kokybę dažniausiai siejama su išorės informacijos vartotojų poreikių patenkinimu pateikiant jiems teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą. Teigtina, jog audito paslaugų kokybė – tai daugialypė sąvoka, reikšmingai priklausanti nuo kokybės vertintojo: jo lūkesčių, vertinimo tikslų ir vertinimo būdų. Šią sąvoką būtina praplėsti ir audito klientu, kaip kokybės vertintoju. Remiantis atlikta sampratų analize, galima pateikti tokį apibendrinantį audito paslaugų kokybės apibrėžimą: ***audito paslaugų kokybė*** – tai audito kuriamos vertės atitikties laipsnis išorės informacijos vartotojų ir audito klientų lūkesčiams, jog auditoriai pateiks teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą bei sukurs pridėtinės vertės kliento verslui, atlikdami auditą taip, kaip to tikisi suinteresuotosios šalys. Šis apibrėžimas taip pat suponuoja mintį, jog išorės informacijos vartotojų ir audito klientų lūkesčiai dėl audito gali būti išreiškiami tam tikrais auditoriaus išvados teisingumą, pridėtinės vertės sukūrimą bei tinkamą audito atlikimą lemiančiais veiksniais, kurie atspindi pageidaujamas audito paslaugos charakteristikas, būtinas audito vertei sukurti. Kuo labiau audito įmonė užtikrina šių veiksnių buvimą teikdama savo paslaugas, tuo didesnę audito paslaugų kokybę ji pasiekia. Kokybės išmatavimo ir įvertinimo kontekste, šie veiksniai gali būti laikomi kokybės kriterijais.

Pateiktas apibrėžimas taip pat akcentuoja kelis kokybės vertintojus bei gali būti detalizuojamas pagrindiniais elementais, sąveikaujančiais tarpusavyje. Galima teigti, jog kokybiškas auditas – tai toks auditas, kuris:

- Pateikia teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą, užtikrinančią aukštą informacijos patikimumo lygį.
- Kuria klientui pridėtinę vertę.



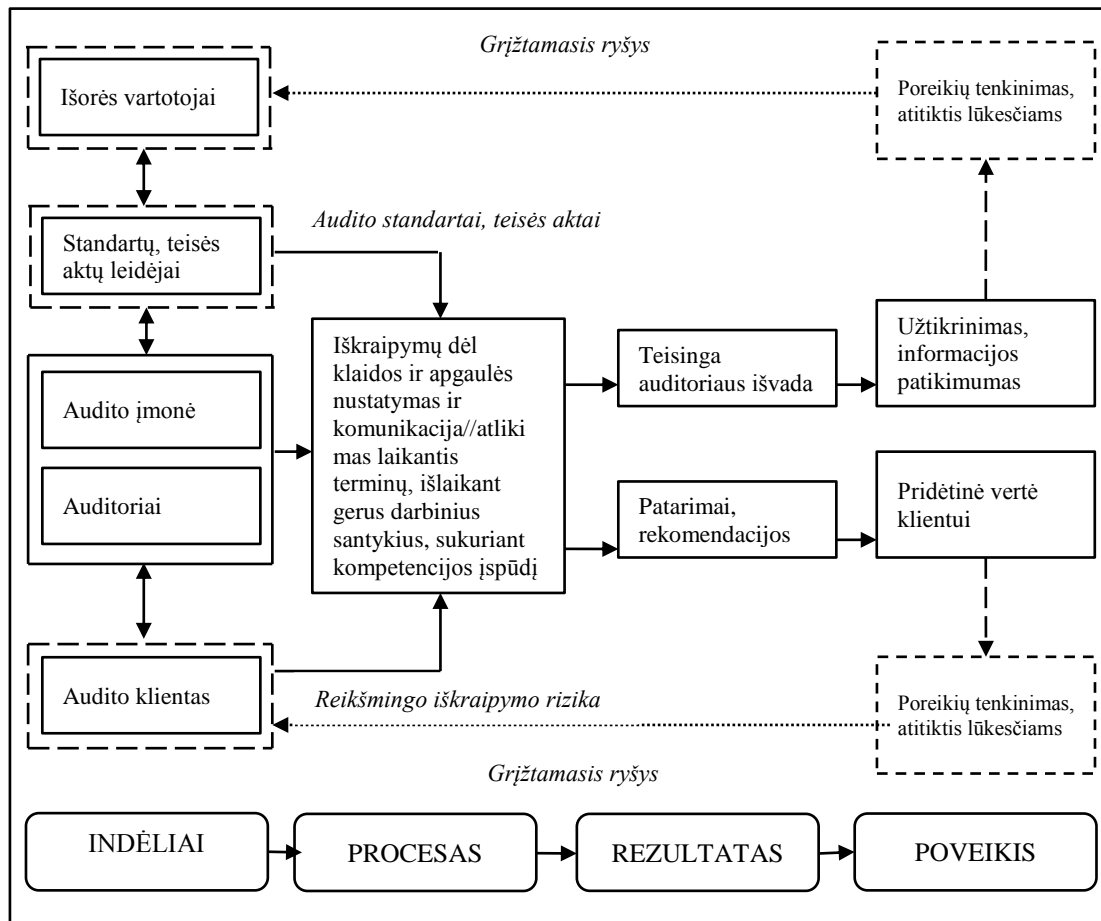
- Sumažina tikimybę, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės, įskaitant ir neleistinas manipuliacijas pajamomis.

- Yra atliktas remiantis audito standartais bei laikantis profesinės etikos principų ir teisės aktų nuostatų visuose audito atlikimo etapuose.

- Yra atliktas kompetingų 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.

Išskirti audito paslaugų kokybės sampratos elementai yra tarpusavyje susiję bei veikia vieni kitus. Auditoriaus išvada, rekomendacijos klientui – tai paslaugos rezultatas, kuris gali būti vertinamas galutinio vartotojo, pavyzdžiui, investuotojo, akcininko, audituojamo subjekto vadovybės. Norint pateikti teisingą auditoriaus išvadą bei pateikti rekomendacijas, būtina suplanuoti ir atlikti audito procedūras tokiu būdu, kad būtų kaip įmanoma efektyviau nustatomi reikšmingi iškraipymai, imamasi tinkamų priemonių jiems ištaisyti, o audito metu surinkta informacija būtų naudinga bei tinkamai komunicuojama. Šis loginis nuoseklumas gali būti atvaizduojamas sisteminiu modeliu (žr. 3 pav.):



3 pav. Audito paslaugų kokybės sampratos elementų sisteminis modelis

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš 3 paveikslo, svarbų vaidmenį užtikrinant audito paslaugų kokybę vaidina audito standartai, etikos kodeksai, taikomi įstatymai, sudarantys audito reglamentacijos pagrindą. Reglamentai atspindi gerąją audito praktiką, kurią siekiama diegti visose audito įmonėse. Reglamentacija išreiškiama imperatyviomis normomis, įtvirtintomis taikomose įstatymuose, bei gairėmis ir patarimais, nurodomais audito standartuose. Galima teigti, jog šie reglamentai reikšmingai veikia audito paslaugų kokybę, nes juose yra apibrėžiami reikalavimai, kaip audito veikla turi būti organizuojama ir valdoma, kokią kompetenciją turi turėti auditoriai ir kaip jie turi atlikti auditą. Tai daro poveikį audito įmonėms ir jose dirbantiems auditoriams. Priklausomai nuo standartų bei teisės aktų aiškumo, tinkamumo, keliami reikalavimai ir pateikiamos gairės interpretuojamos ir įgyvendinamos praktinėje veikloje. Besiformuojanti nauja

praktinė veikla skatina nuolat peržiūrėti audito reglamentaciją, ją atnaujinti, dėl ko galima teigti, jog šie audito paslaugų kokybei poveikį darantys elementai vienas kitą veikia bei papildo. Standartų efektyvus taikymas sudaro galimybes pasiekti kokybiško audito rezultatus. Pasiekiami rezultatai tenkina išorės informacijos vartotojų ir klientų poreikius, kurdami jiems vertę, kurios jie tikisi iš audito. Išpildyti arba viršyti lūkesčiai grįžtamuju ryšiu formuoja teigiamą auditoriaus profesijos reputaciją bei sudaro galimybes poveikį darantiems asmenims koreguoti savo veiksmus ateityje.

Pateiktas modelis taip pat parodo, jog auditoriams yra kur kas lengviau nustatyti iškraipymus ir tinkamai į juos reaguoti, jei audituojamasis subjektas pripažįsta savo atsakomybę, pareigas bei siekia finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo. Atvirkštinį poveikį kokybei klientas gali daryti auditoriams sutinkant atlikti pernelyg rizikingą audito užduotį, kai tikimybė nustatyti iškraipymus yra sąlyginai maža, o šių iškraipymų pasireiškimo tikimybė – didelė. Taip pat klientas gali turėti ir įvairių ekonominių-finansinių svertų. Pavyzdžiui, egzistuojantis „auditoriaus nuomonių pirkimo“ fenomenas (Williams, 1988), kai auditoriai yra keičiami dėl klientui neįtinkančios auditoriaus išvados, parodo, jog auditoriai gali nepatenkinti išorės vartotojų poreikių pateikiant teisingą auditoriaus išvadą vien dėl to, kad neprarasti kliento.

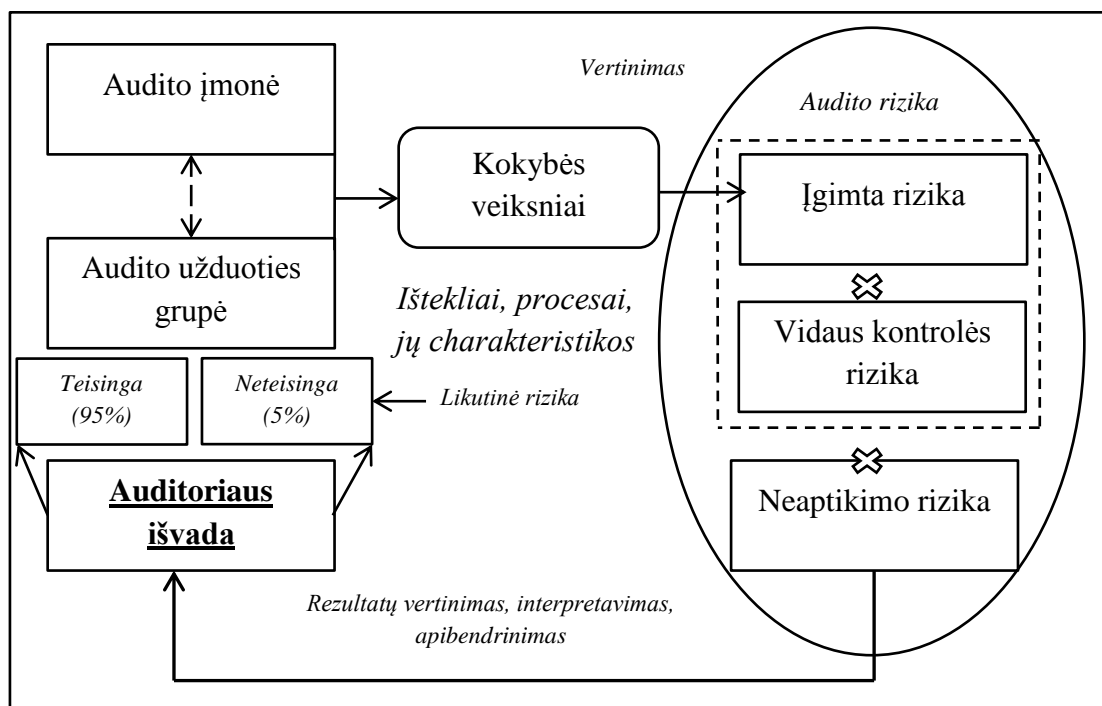
Tiek ir audito klientai, tiek ir standartų bei teisės aktų leidėjai gali būti laikomi netiesioginio poveikio elementais, pripažįstant, jog tiesiogiai audito paslaugų kokybę nulemia paslaugos teikėjas – audito įmonė ir joje dirbantys auditoriai. Prisiderindamosi prie standartų leidėjų ir klientų, audito įmonės organizuoja audito verslą tokiu būdu, kad auditoriams būtų sudarytos visos būtinosios sąlygos efektyviai atlikti finansinių ataskaitų patikrinimą bei patenkinti abiejų trišalių santykių dalyvių poreikius, pateikiant teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą bei sukuriant pridėtinės vertės klientui. Šios dvi išeigos atspindi skirtingus požiūrius į audito paslaugos kokybę, pabrėžiančios dvi skirtingas orientacijas: teisinga ir patikima auditoriaus išvada yra siekinys (pageidaujamas rezultatas) orientuojantis į išorės vartotojų, sukuriama pridėtinė vertė – į audito klientų poreikių patenkinimą.

#### **1.4. Orientacija į išorės informacijos vartotojus: teisingą auditoriaus išvadą pateikiantis auditas**

Didžiausias dėmesys audito paslaugų kokybės apibrėžtyje skiriamas auditoriaus išvadai. Auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame pateikiama auditoriaus nuomonė apie audituotas finansines ataskaitas. J. Mackevičiaus (2009, 2001) teigimu, auditoriaus išvada yra vienas svarbiausių audito dokumentų, turinčių didžiausią įrodomąją galią ir labiausiai pripažįstamų visų informacijos vartotojų. Pasak autoriaus, tai įpareigoja auditorius „jausti didelę atsakomybę, kaip teisingai surašyti auditoriaus išvadą“ (p. 276). Teisinga auditoriaus išvada suinteresuotiems subjektams teikia tam tikrą garantiją, jog įmonės finansinė atskaitomybė yra patikima, jog ji parodo įmonės finansinę būklę ir rezultatus tokius, kokie jie yra iš tiesų (Lakis, 2007), išplečia finansinės apskaitos funkcijas ir garantuoja rezultatų patikimumą, patvirtina, jog yra laikomasi įmonės patvirtintos apskaitos politikos ir standartų (Deumes ir k.t., 2010). Tai padidina numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis, sustiprina ekonominių sprendimų patikimumą. Neteisinga ir klaidinanti auditoriaus išvada šių funkcijų neatlieka arba jas atlieka netinkamai.

Auditoriaus išvados teisingumo tikimybė yra atvirkščiai priklausoma nuo audito likutinės rizikos, t.y. tikimybės, jog auditorius nepastebėjo reikšmingų iškreipimų šiems esant. W. R. Knechel ir k.t. (2012) teigimu, tai yra nulemiama įgimtų audito apribojimų: ūkinių operacijų ir sandorių apimtys yra tokios didelės, jog auditas nėra pajėgus jų patikrinti šimtu procentu. Be to, toks tikrinimas būtų itin neefektyvus ir brangus. Tai sąlygoja, jog auditoriai vertina kliento rizikas bei remdamiesi šių vertinimų rezultatais, atlieka procedūras numatytoms rizikoms sumažinti. Audito likutinė rizika taip pat gali būti didelė ir dėl padarytų klaidų, darbo trūkumų skirtinguose audito atlikimo etapuose. Šias klaidas nulemia trijų rūšių rizikos: įgimta, vidaus kontrolės ir neaptikimo rizikos. Šių rizikų esmę galima pateikti supaprastintai: tam, kad nustatytų reikšmingus iškreipimus, auditorius turi įvertinti audituojamojo subjekto veiklos rizikingumą (įgimta rizika) bei riziką, jog įmonė pati nebus įdiegusi

tinkamų kontrolės priemonių šiai rizikai sumažinti arba jos taikomos kontrolės priemonės bus neefektyvios. Atsižvelgdamas į savo vertinimo rezultatus, auditorius turi savarankiškai atlikti suplanuotas procedūras, tam kad įsitikintų, jog reikšmingas iškraipymas nepasireiškė finansinėse ataskaitose. Taigi galutinis rezultatas – teisinga auditoriaus išvada – priklauso nuo veiksnių, kurie veikia visas audito rizikas (žr. 4 pav.):



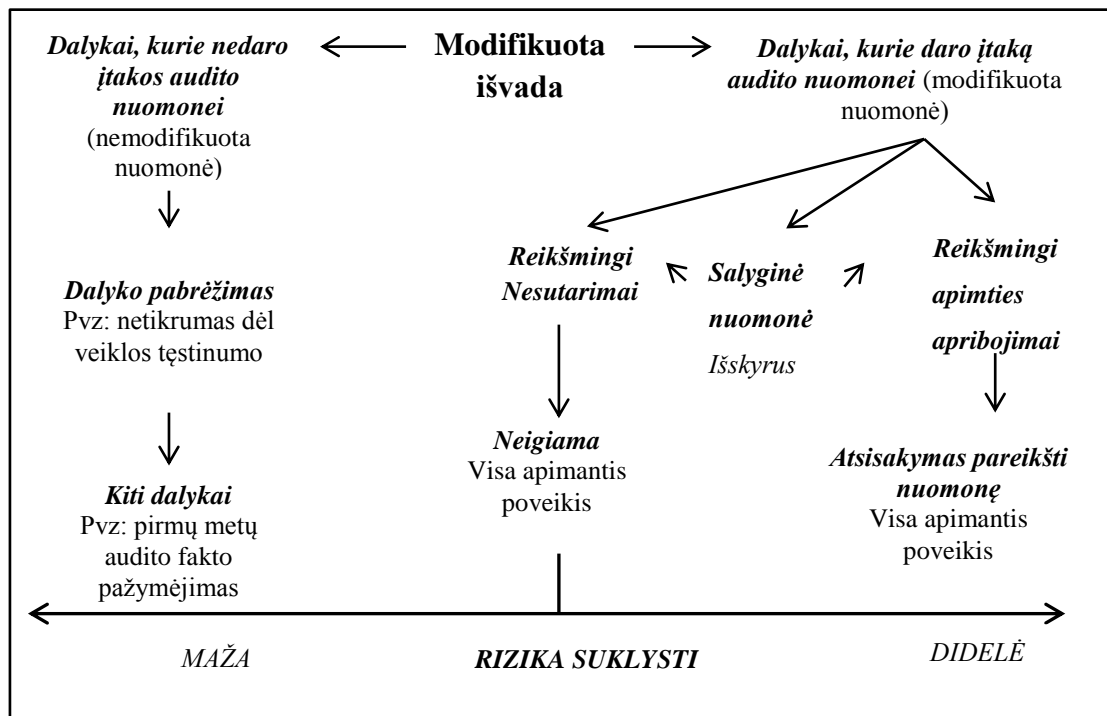
**4 pav. Auditoriaus išvados ir audito rizikų ryšys**

Šaltinis: sudaryta autoriaus

4 paveikslas parodo, jog tai, ar audito rizika bus sumažinta iki priimtina žemo lygio, nulemiama tiek ir audito įmonės žmogiškųjų išteklių, tiek ir audito įmonės, sudarančios tinkamas sąlygas audito užduotims atlikti. Paveiksle pateikiamas pavyzdys, parodantis, kad jei audito užduoties grupė, veikdama kartu su audito įmonės vadovų palaikymu ir priežiūra, turėjo reikiamas profesines savybes, suplanavo ir atliko tinkamas audito procedūras ir tinkamai įvertino gautus rezultatus, egzistuoja didelė tikimybė (šiuo atveju – teorijoje dažnai pasirenkama 95% tikimybė), jog audito rizika buvo suvaldyta, o auditoriaus išvada pagal užduoties aplinkybes buvo pateikta teisinga. Likutinė

rizika (pavyzdyje – 5%) parodo, kokia tikimybė suformuoti netinkamą nuomonę auditoriaus išvadoje, nenustačius iškraipymo arba į jį reagavus netinkamai.

Jei auditorius pasiekia priimtina rizikos minimizavimo lygį (jį tenkina likutinė audito rizika) ir nenustato reikšmingų iškraipymų ar kitų pabrėžtinių dalykų, jis pateikia nemodifikuotą auditoriaus išvadą, kuri reiškia, jog finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinį vaizdą. Nors šio tipo auditoriaus išvada yra dažniausia, neretai nustatyti iškraipymus tampa sudėtinga, kai susiduriama su kitokia kliento vadovybės nuomone dėl finansinių ataskaitų, kai sudaromi apimties apribojimai auditoriaus darbui. Tokios situacijos reikalauja sudėtingesnių ir rizikingesnių auditoriaus sprendimų. Tai atspindima 5 paveiksle, kuriame pateikiami bendriausi atvejai, kai priklausomai nuo situacijos, yra būtina modifikuoti auditoriaus išvadą (žr. 5 pav.):



5 pav. Auditoriaus išvados modifikavimo atvejai

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Tarptautinių audito... (2009, 2)

Iš pateikto 5 paveikslo matyti, jog esant reikšmingiems iškraipymams, apimties apribojimams, nesutarimams su kliento vadovybe dėl nustatytų iškraipymų, auditorius turi tai nustatyti, įvertinti bei atsižvelgti į šių dalykų

poveikį auditoriaus išvadai. Tokiose situacijose padidėja rizika, jog auditorius gali nepastebėti iškraipymų arba jų poveikį išvadai įvertinti netinkamai. Bet kokiu atveju tenka priimti profesinį sprendimą, nes audito įrodymai niekada negali būti baigtiniai – visuomet reikia apsispręsti, įvertinant klaidos riziką. Ši problema skatina nagrinėti, kokie veiksniai veikia auditoriaus išvados teisingumą ir tikimybę suklysti surašant išvadą. Remiantis atlikta mokslinės literatūros analize (Geiger, Raghunandan, 2002, Cameran ir k.t., 2003, Francis, 2004, Woodland, Reynolds, 2003, Knechel ir k.t., 2012, Behn ir k.t., 1997), galima teigti, jog šiuos veiksnius tikslinga analizuoti juos grupuojant į dvi grupes: audito įmonės, kaip paslaugų teikėjos-organizacijos, bei audito užduoties grupės, kaip auditorių komandos, paskirtos atlikti konkrečią audito užduotį. Kadangi auditoriaus išvada yra teikiama audito įmonės vardu, šį dokumentą patvirtinant atsakingo auditoriaus, vadovavusio audito užduočiai, parašu, o už neteisingai surašytą auditoriaus išvadą įstatymų nustatyta tvarka atsako tiek ir audito įmonė, tiek ir atsakingas auditorius, toks veiksmų klasifikavimas yra logiškas bei atspindintis atsakomybės pasidalijimą tarp tiesioginių užduoties vykdytojų ir aukščiausio lygio audito įmonės vadovybės.

#### **1.4.1. Auditoriaus išvados teisingumą lemiantys audito įmonės veiksniai**

Mokslinėje literatūroje daugelis autorių nagrinėja veiksnius, kurie yra valdomi audito įmonės, bei veikia audito paslaugų kokybę dvejomis kryptimis: padidina likutinę audito riziką (veikia neigiamai) arba sumažina audito likutinę riziką (veikia teigiamai). Dažniausiai yra analizuojami audito įmonės rotacijos, ne audito paslaugų teikimo audito klientui, audito kainos ir kiti veiksniai.

M. Geiger, K. Raghunandan (2002), L. Z. Brooks ir k.t. (2012), M. Cameran ir k.t. (2003) auditoriaus išvados teisingumą sieja su privalomąja audito įmonių rotacija – taisykle, jog audito įmonės po tam tikro laiko turi atsisakyti atlikti auditą savo nuolatiniams klientams. Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (Tarptautinių audito..., 2009, 2) bei Tarptautinė Buhalterių federacija (Tarptautinė buhalterių..., 2008) pažymi, jog audito įmonėms ilgainiui

audituojant tą patį klientą, yra prarandamas budrumas, profesinis skepticizmas, todėl tokiais atvejais gali iškilti familiarumo grėsmė – rizika nepastebėti klaidų ar kitaip suklysti, iš ankstesnės patirties su klientu preziumuojant, jog jo finansinėse ataskaitose iškraipymų pasireiškimo tikimybė yra maža. M. Zerni (2009) pabrėžia, jog auditorių efektyvumas tokiais atvejais sumenksta ir dėl to, jog nėra atnaujinamos audito procedūros – remiamasi ankstesne jau pasitvirtinusia praktika. M. Geiger, K. Raghunandan (2002) pateikia įrodymus, jog ilgiau tą patį klientą audituojanti audito įmonė suformuoja teisingesnes auditoriaus išvadas tiems klientams, kurie netrukus paskelbia bankrotą (modifikuoja išvadas dėl veiklos tęstinumo), L. Z. Brooks ir k.t. (2012) taip pat teigia, jog tiksliausios auditoriaus išvados pateikiamos vėlyvaisiais bendradarbiavimo su klientais metais. Pasak M. Cameran ir k.t. (2003), Italijoje pirmus metus klientą audituojančios įmonės dažniau klysta surašydamos auditoriaus išvadas nei ilgamečiai kliento auditoriai. Nepaisant šių prieštaringų rezultatų, audito įmonių rotacija ir toliau yra laikoma vienu iš būdų „atšviežinti požiūrį“ (angl. *fresh look*) į kliento rizikas.

Su rizikingais kliento ir audito įmonių santykiais sietinas ir kitas plačiai nagrinėjamas kokybės veiksnys, kuriam ypač didelis dėmesys pradėtas skirti po korporacinių skandalų, susijusių su finansinių ataskaitų klastojimu, stengiantis išvengti pernelyg familiarių santykių, ignoruojančių bei pažeidžiančių profesinę etiką. Tai ypač tapo aktualu audito įmonėms vis daugiau pajamų uždirbant iš ne audito paslaugų, tokių kaip finansinės konsultacijos, teisinės paslaugos, verslo valdymo konsultacijos. Rizika suklysti padidėja ypač tais atvejais, kai audito įmonė, be audito, klientui teikia ir kitas paslaugas. Tokiose situacijose egzistuoja grėsmė pateikus klientui nenaudingą auditoriaus išvadą, netekti ne tik audito kliento, tačiau ir iš jo gaunamų kitų paslaugų pajamų. Šią situaciją tinkamai iliustruoja rizikingi ir liūdnai pasibaigę JAV korporacijos „Enron“ bei audito įmonės „Andersen“ santykiai – audito įmonė už atliktą auditą gaudavo tik apie trečdalį visų pajamų, gaunamų iš „Enron“ (Cunningham, Harris, 2006). W. Kinney ir k.t. (2004), K. Raghunandan ir k.t. (2003) tyrimų rezultatai parodo, jog ne audito pajamų neigiamas poveikis auditoriaus išvadai yra stipriai



tikėtinas. Tai sąlygojama, jog papildomos pajamos gali kelti grėsmę audito įmonės nepriklausomumui – įmonė gali būti kompetentinga nustatyti išskraipymus, tačiau finansiniai įmonės tikslai gali neigiamai paveikti auditorių profesinės etikos principų, pirmiausia – nepriklausomumo, laikymąsi.

Galima sutikti nuomonių, kritikuojančių audito įmonės rotaciją ir ne audito paslaugų audito klientui teikimo grėsmę, argumentuojant, jog ilgametė patirtis su klientu, ne audito paslaugų teikimas sudaro galimybes įgyti gilesnį supratimą apie audituojamos įmonės veiklą, jos specifiką, ūkio šaką, kurioje įmonė veikia. J. R. Francis (2004), apibendrinamas 25 metų laikotarpio audito kokybės empirinius tyrimus JAV, pažymi, jog audito įmonės ūkio šakos specializacija laikytina vienu labiausiai pagrįstų audito paslaugų kokybės veiksnių. Orientavimasis į tam tikros ūkios šakos klientus, įgyta patirtis lemia tikslesnius audito sprendimus. Audito įmonėje sukaupta įvairių panašios veiklos, dydžio ir specifikos klientų audito praktika leidžia perkelti sukauptas žinias audituojant analogišką įmonę. Tai sumažina klaidų tikimybę. R. J. Romanus ir k.t. (2008) tyrimo rezultatai patvirtina šias mintis – ūkio šakos-lyderės rečiau pateikia neteisingai suformuotas auditoriaus išvadas negu kad tos audito įmonės, kurios nesispecializuoja konkrečioje ūkio šakoje.

Ūkio šakos auditorių siūlomos audito paslaugos įprastai yra brangesnės (Francis, 2004, Woodland, Reynolds, 2003). Kainos aspektams audito kokybės analizėje skiriama taip pat daug dėmesio. Įprasta manyti, jog teikdama audito paslaugą audito įmonė turi suplanuoti auditą taip, kad jis būtų atliktas efektyviai (Tarptautinių audito..., 2009, 2), t.y. ji turi pasiekti užsibrėžtus tikslus nepriklausomai nuo gaunamo atlygio už auditą. Šis teiginys pasako, jog maža kaina negali būti priežastis prastos kokybės paslaugų teikimui. Auditorių uždavinys tokiu atveju – rasti efektyviausius būdus audito tikslams pasiekti bei išvengti nuostolių. Neretai tai yra sudėtinga, nes įprastai audito kainodara yra paremta numatomo audito atlikimo laiko (laiko sąmatos) ir valandinių audito specialistų įkainių derinimu (Daujotaitė, 2006, Staliūnienė, Stungurienė, 2009). Derinant šiuos kintamuosius, atsižvelgiama į preliminariai įvertintą audito užduoties sudėtingumą: kliento ūkio šakos specifiką, ūkinių operacijų pobūdį ir

kiekį, numatomą reikšmingo iškraipymo riziką ir daugelį kitų veiksnių. Tokiais atvejais audito kaina parodo, kokios kompetencijos auditoriai atliks užduotį ir kiek laiko jie užtruks tam, kad surinktų tinkamus ir pakankamus audito įrodymus išvadoms formuluoti. Šie kainos dedamieji reikšmingai veikia paslaugų kokybę. Naujausi tyrimai atskleidžia, jog finansinės krizės sąlygomis smukus audito kainoms, tai neigiamai paveikė audito paslaugų kokybę vertinant ją padarytomis auditorių klaidomis (Ettredge ir k.t., 2011). Tikslinga teigti, jog audito įmonė turi taikyti efektyvią savo paslaugų kainodarą, leidžiančią optimizuoti audito kainą. Kainos turi būti nustatomos tokios, kad kuo labiau atitiktų numatomų darbų apimtį, o pastarosios neturėtų būti dabarties sąlygomis vertinamos pernelyg optimistiškai. J. D. Staliūnienė, S. Stungurienė (2009) pažymi, jog realybėje tiksliai prognozuoti audito kainą yra sudėtinga, dėl ko neretai tenka auditus atlikti nuostolingai. Žinant, jog atliekamas auditas bus nuostolingas, sudėtinga siekti ir išlaikyti atliekamo darbo kokybę, tam skiriant pakankamai išteklių.

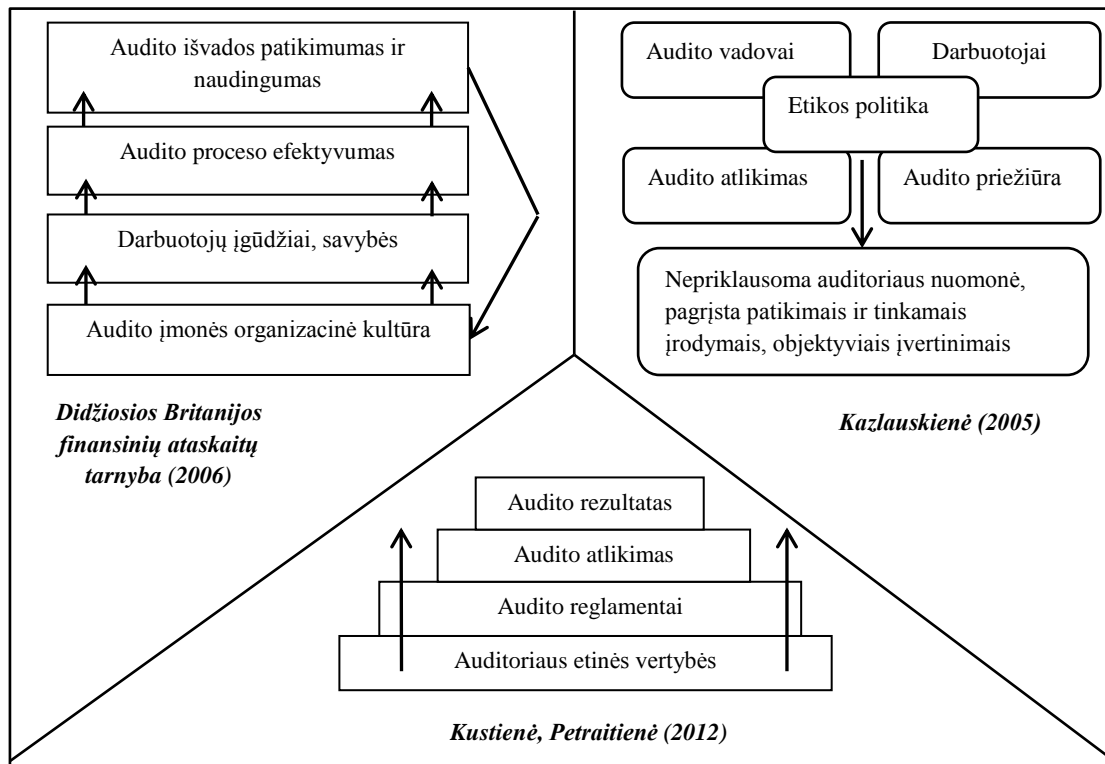
Analizuojamuose tyrimuose autoriai dažniausiai nagrinėja pavienius veiksnius, darančius įtaką auditoriaus išvados teisingumui skirtinguose audito atlikimo etapuose. Galima teigti, jog šie tyrimai stokoja sisteminio požiūrio, apibendrinančio pavienius veiksnius, bei parodančio, ką reikėtų daryti, siekiant sumažinti jų neigiamą įtaką. Nagrinėjant audito paslaugų kokybę sisteminiu požiūriu, dažnai yra remiamasi Didžiosios Britanijos Finansinių ataskaitų tarnybos 2006 m. diskusijoje (Financial Reporting..., 2006) pateiktu 4 audito paslaugų kokybės veiksnių modeliu, išskiriant šiuos veiksnius: (1) audito įmonės organizacinę kultūrą, (2) darbuotojų savybes ir įgūdžius, (3) audito procedūrų efektyvumą bei (4) teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą. Pasak tarnybos, audito įmonės organizacinė kultūra yra svarbi audito atlikimui ir galutiniam paslaugos rezultatui. Organizacinė kultūra turi didžiausią įtaką audito komandos narių etinių vertybių ugdymui, auditoriaus pagrindinių profesinių principų diegimui, nes tai yra aplinka, kurioje audito specialistai dirba ir kuri gali paveikti jų požiūrį į savo profesiją ir atliekamą darbą. Kiti du modelio veiksniai yra tiesiogiai susiję su audito atlikimu, t.y. tikrinimo procesu.

Tarnybos teigimu, siekiant kokybės audito komandos nariams svarbu turėti reikiamas asmenines ir profesines savybes. Tai įgyjama mokymų metu keliant profesinę kvalifikaciją. Įgytos žinios panaudojamos atliekant auditą efektyviausiu būdu: pasirenkant tinkamiausią metodologiją, laikantis būtiniausių etikos normų, padalijant audito darbus komandos nariams pagal jų žinias ir profesinį pasirengimą, atsakingajam partneriui peržiūrint atlikto audito rezultatus ir kitais būdais (Financial reporting..., 2006).

Panašų audito paslaugų kokybės veiksnų modelį pateikia A. Kustienė ir K. Petraitienė (2012). Priešingai nei Finansinių ataskaitų tarnyba, autorės organizacinės kultūros veiksnį pakeičia auditoriaus profesinių etinių vertybių<sup>12</sup> veiksnium, „viduriniame“ lygyje akcentuoja audito reglamentus ir audito atlikimo procesą bei kaip paskutinįjį veiksnį nurodo patikimą auditoriaus išvadą. Ypač didelis dėmesys modelyje skiriamas profesinei etikai. Pastaroji taip pat yra akcentuojama L. Kazlauskienės (2005) darbe, didelį dėmesį skiriant auditoriaus (tiek įmonės, tiek ir žmogaus) nepriklausomumui. Pasak autorės, jei auditorius negali pagrįsti savo nepriklausomumo, gali kilti reikšmingų abejonių pateikiamų išvadų patikimumu. Tokia nuomonė grindžiama tuo, jog nepriklausomumas yra esminis profesinės etikos principas, vienijantis kitus kokybės veiksnius, kuriuos autorė išskiria: (1) audito vadovus, (2) darbuotojus, (3) audito atlikimo procesą, (4) taikomą priežiūrą. Šie veiksniai glaudžiai tarpusavyje susiję ir atspindi svarbiausias sritis, į kurias turėtų orientuotis audito įmonių vadovai siekdami paslaugų kokybės. Tiek ir Finansinių ataskaitų tarnybos, tiek ir lietuvių autorių audito kokybės modeliai parodo, jog jei kokybės veiksnų sistema nuosekliai funkcionuoja, jei visi kokybės veiksniai yra deramai įdiegti ir prižiūrimi, auditoriaus išvada turi būti patikima ir naudinga. Šių modelių bendrumas ir juose išskiriami veiksniai pateikiami palyginamajame 6 paveiksle:

---

<sup>12</sup> Finansinės ataskaitų tarnybos teigimu, organizacinė kultūra savyje apima arba bent jau stipriai veikia auditoriaus etines vertybes, dėl ko galima manyti, jog A. Kustienės ir K. Petraitienės išskiriami audito kokybės veiksniai reikšmingai nesiskiria nuo Finansinės atskaitomybės tarnybos modelio.



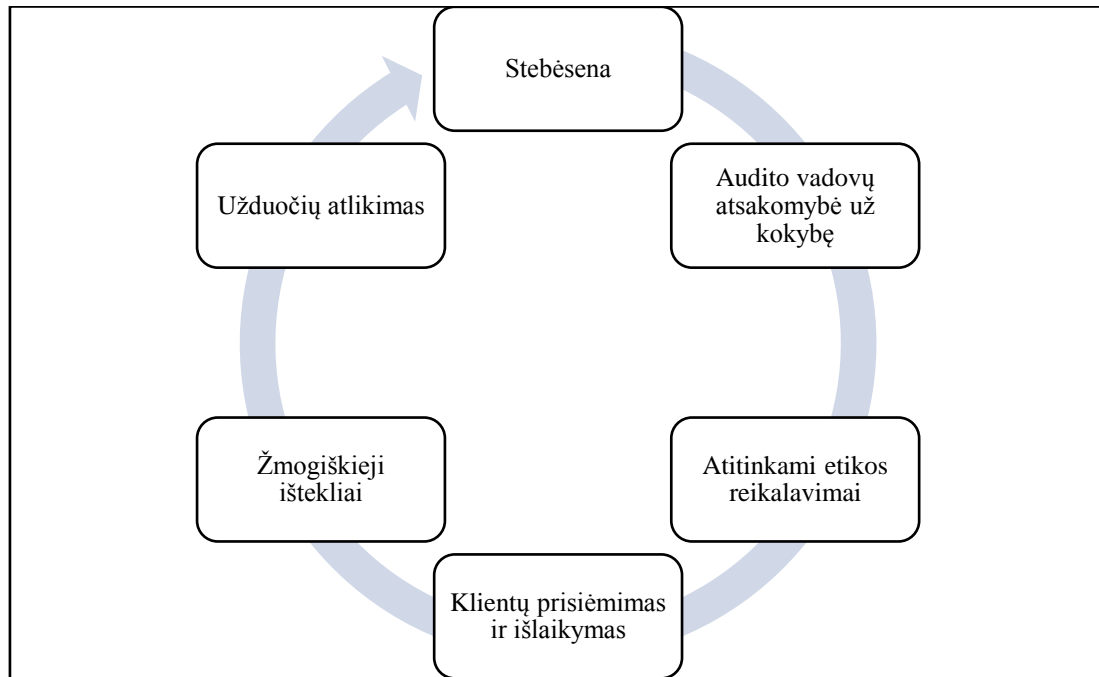
### 6 pav. Audito įmonės veiksmių modeliai literatūroje

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Finacial Reporting ... (2006),  
Kazlauskienė (2005), Kustienė, Petraitenė (2012)

Tiek ir Didžiosios Britanijos Finansinės ataskaitų tarnyba (2006), tiek ir A. Kustienė, K. Petraitenė (2012) bei L. Kazlauskienė (2005) savo konceptualiuose modeliuose patikimą auditoriaus išvadą laiko (įvardija) audito paslaugų kokybę lemiančiu veiksmiu, tačiau jį atvaizduoja kaip galutinį rezultatą, kurį nuosekliai veikia kiti modelio veiksniai. Šiuo požiūriu yra paremtas ir audito paslaugų kokybės veiksmių modelis<sup>13</sup>, aprašomas 1-ajame Tarptautiniame kokybės kontrolės standarte (Tarptautinių audito., 2009, 1), tačiau, priešingai nei aptartų autorių modeliai, pateikiantis kokybės veiksmius logiškesniu nuoseklumu ir aiškesne tarpusavio sąsaja. 1-ajame Tarptautiniame audito kokybės kontrolės standarte „Audito imonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų

<sup>13</sup> Standarto leidėjas audito paslaugų kokybės sistemos dedamuosius įvardija kaip „elementus“. Šiame darbe jie vadinami „veiksniais“.

užduotis, kokybės kontrolė“ audito įmonės kokybės kontrolės sistemą sudaro 7 paveiksle atvaizduojami veiksniai (žr. 7 pav.).



**7 pav. Audito įmonės kokybės kontrolės sistema**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Tarptautinių audito..., 2009, 1

7 paveiksle išskirtų veiksnių įtaką audito paslaugų kokybei galima aiškinti šitaip. Klientų prisiėmimo, užduočių tęsimo bei užduočių atlikimo valdymas turi reikšmingą įtaką iškraipymų nustatymui, kadangi pirmasis elementas parodo, kokio lygio rizikos klientus audito įmonė yra linkusi prisiimti, antrasis – kokiais metodais, procedūromis ši rizika yra valdoma. Audito įmonės vadovų atsakomybė kokybei bei įdiegta įmonės politika dėl etikos reikalavimų laikymosi nulemia, ar yra tinkamai reaguojama į nustatytus iškraipymus ir nekyla jokių abejonių dėl auditorių nepriklausomumo ir kitų etikos principų laikymosi. Žmogiškųjų išteklių valdymas ir taikomos stebėsenos procedūros reikšmingai veikia abu aptariamus lygius: svarbu užtikrinti darbuotojų kompetenciją bei įtvirtinti profesinės etikos svarbos suvokimą, taikomos stebėsenos lygiu – užtikrinti, kad šie aspektai būtų efektyviai stebimi, prireikus – būtų imamasi tinkamų priemonių sistemos veikimui pagerinti. Šie modelio

veiksniai paveiksle atvaizduotu nuoseklumu nuolat veikia vienas kitas, o efektyvus stebėsenos atlikimas sudaro galimybes ištaisyti nustatytus trūkumus ir pagerinti kiekvieno iš veiksnių veikimą ateityje. Kiekvienas iš sistemos veiksnių gali būti aiškinamas šitaip:

**1. *Audito vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje.*** Tai yra įdiegta politika ir procedūros, skirtos tokiai vidaus kultūrai propaguoti, kuria pripažįstama, kad kokybė yra esminė atliekant užduotis. Remiantis J. Carcello ir k.t. (1992), C. J. P. Chen ir k.t. (2001), galima teigti, jog šiame lygmenyje yra ypač svarbus vadovų požiūris į auditorių darbo krūvį ir jo paskirstymą. Audito įmonėje turi būti sukurta ir įdiegta tokia politika, kuri leistų kaip įmanoma labiau sumažinti viršvalandinį auditorių darbą bei sudarytų galimybes pakankamai ilsėtis. Dėl ryškaus auditinio verslo sezoniškumo, ši problema yra aktuali. Didelis dėmesys turėtų būti skiriamas ir kokybės prioritetui prieš darbo efektyvumo maksimizavimą. Siekiant maksimizuoti audito efektyvumą (pasiekti audito tikslus kaip įmanoma mažesnėmis laiko sąnaudomis), gali reikšmingai nukentėti audito paslaugų kokybė.

**2. *Atitinkami etikos reikalavimai.*** Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito įmonė ir jos personalas yra nepriklausomi. Taikant šią politiką, personalas supažindinamas su etikos reikalavimais, nustatomos bei įvertinamos aplinkybės ir santykiai, galintys kelti grėsmę nepriklausomumui, jei reikia, imamasi atitinkamų veiksmų, kad šios grėsmės būtų pašalintos arba sumažintos iki priimtino lygio. Šiame lygmenyje būtina išskirti bei akcentuoti ir kitus profesinės etikos principus: objektyvumą, sąžiningumą, atskaitingumą visuomenei, reikiamą atidumą ir profesinę kompetenciją.

**3. *Santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimas ir tęsimas.*** Audito įmonė turi įdiegti santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimo ir tęsimo politiką ir procedūras, skirtas audito įmonei suteikti pakankamą užtikrinimą, kad ji prisiims ir tęs tuos santykius ar užduotis tik tuomet, kai audito įmonė yra kompetentinga atlikti užduotį ir turi gebėjimų, įskaitant laiką ir išteklius, tai atlikti. Didelis dėmesys turėtų būti skiriamas kliento sąžiningumo

vertinimui, profesinių principų svarbos prioriteto prieš komercinę naudą propagavimui. Šis lygis taip pat apima tęstinių (atliekamų ne pirmus metus) auditų įvairius klausimus, įskaitant užduoties komandų rotaciją – audito įmonė turi nuolatos vertinti, ar ji ir toliau gali atlikti auditą bei ar nereikia atlikti personalo keitimo audito užduoties grupėse.

**4. Žmogiškieji ištekliai.** Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad joje dirba pakankamai personalo, turinčio reikiamą kompetenciją ir gebėjimų ir taikančio etikos principus, kad atliktų užduotis pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus. Ypač didelis dėmesys turėtų būti skiriamas dviem žmogiškųjų išteklių aspektams: kiekiui (pakankamumui) ir kokybei (tinkamumui). Būtina žmogiškųjų išteklių kokybinė charakteristika – įgalinimas audito įmonę ar užduoties partnerius pateikti ataskaitas (pirmiausia – auditoriaus išvadą), tinkamas pagal aplinkybes.

**5. Užduoties atlikimas.** Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad užduotys yra atliekamos pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus ir kad audito įmonė ar užduoties partneris parengia ataskaitas, tinkamas pagal aplinkybes. Tokia politika ir procedūros turi apimti klausimus, susijusius su užduočių atlikimo kokybės nuoseklumo skatinimu, stebėjimo ir peržiūros įsipareigojimus. J. Mackevičiaus (2009) teigimu, šiame etape būtina akcentuoti tinkamą ir efektyvią audito metodologiją. Su autoriumi tikslinga sutikti, nes nuo audito metodologijos kokybinių charakteristikų reikšmingai priklauso, kaip tinkamai bus panaudoti kiti kokybę lemiantys veiksniai, pirmiausia – žmogiškieji ištekliai. Audito metodologija atspindi būdus, veiksmų seką, kaip geriausia rinkti ir vertinti audito įrodymus.

Didelis dėmesys taip pat turėtų būti skiriamas atlikto audito peržiūrai. Audito įmonė turi nusistatyti tvarką, kaip ir kada turi būti atliekama užduoties kokybės peržiūra – procesas, kurio metu objektyviai įvertinami užduoties grupės atlikti reikšmingi sprendimai ir rengiant ataskaitas padarytos išvados. Tai atlieka atsakingasis užduoties partneris, viešojo intereso įmonių auditų atveju – taip pat

ir nuo užduoties grupės nepriklausomas kompetentingas asmuo: audito įmonės darbuotojas ar išorės asmuo.

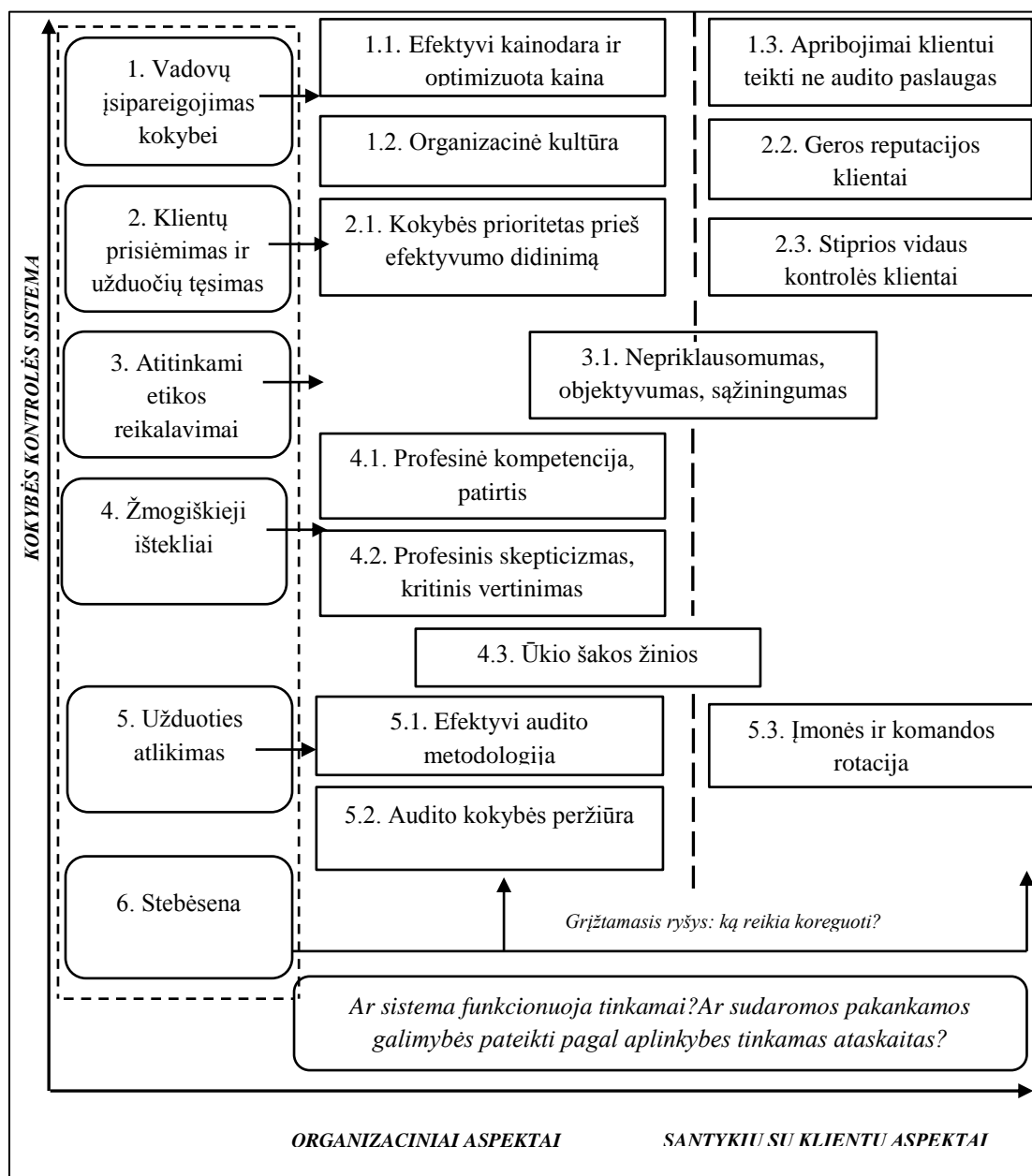
**6. Stebėseną.** Audito įmonė turi įdiegti efektyvų stebėsenos procesą, kuris apimtų ir leistų priimti naudingus sprendimus dėl audito įmonės kokybės kontrolės politikos ir procedūrų efektyvumo, nustatytų trūkumų įvertinimo, informavimo apie juos ir jų pašalinimo, iš vidaus ir išorės gautų nusiskundimų ir įtarimų vertinimo. Akcentuoti vidiniai ir išoriniai kokybės kontrolės sistemos patikrinimai, įsipareigojimas kokybei bei tobulėjimui, kritinis savo vykdomos veiklos vertinimas.

Iš pateiktų audito kokybės kontrolės sistemos elementų aiškinimų, matyti, jog jie apima daugumą autorių nagrinėtų audito kokybės veiksnių bei pateikia platesnį, sisteminių veiksnių grupavimą: nuo audito užduoties pradžios (klientų prisiėmimas, apsirūpinimas žmogiškaisiais ištekliais), audito procedūrų atlikimo (užduoties atlikimas, etikos reikalavimai, žmogiškieji ištekliai) iki audito užbaigimo, atlikto darbo vertinimo (užduoties atlikimas). Šiuos etapus apjungia audito vadovų įsipareigojimas kokybei ir nuolatinė kokybės kontrolės sistemos stebėseną. R. Butkevičiaus (2012) nuomone, audito kokybės kontrolės sistema yra neatsiejama audito verslo sėkmės dalis, būtina kiekvienai audito įmonei. Tinkamai neįdiegus kokybės kontrolės sistemos ar jai funkcionuojant neefektyviai, padidėja rizika pateikti neteisingą auditoriaus išvadą. Ši rizika didina tikimybę sulaukti nuobaudų ar net netekti teisės verstis auditine veikla. Gautos nuobaudos neigiamai veikia audito įmonių reputaciją. Siekdamas išlaikyti reputaciją, audito įmonės stengiasi vengti bet kokių interesų konfliktų, galinčių kelti grėsmę reputacijai. Remiantis tyrimais (DeAngelo, 1981, Woodland, Reynolds, 2003, Turner, Sennetti, 2001, Lawrence ir k.t., 2011), galima teigti, jog siekis išlaikyti aukštą reputaciją teigiamai veikia audito paslaugų kokybę. Tai gali būti paaiškinama „užstato“ teorija (angl. *collateral theory*), kuri praktikoje pasitvirtino po „Enron“ skandalo. Užstato teorija teigia, jog didelė audito įmonė nesėkmės atveju rizikuoja prarasti kur kas daugiau negu kad mažo dydžio audito įmonė. Viena klaida, žinios apie auditorių darbo aplaidumą netruks pasiekti kitų rinkos dalyvių: investuotojų, bankininkų,



prekių, žaliavų tiekėjų ir kt. Tai sąlygos šių informacijos vartotojų nepasitikėjimą audituotomis finansinėmis ataskaitomis, kurioms užtikrinimą suteikė tokios audito įmonės auditorius. Ši reakcija persikels ir į audito paslaugų rinką: klientai nenorės tokių auditorių, kuriais informacijos vartotojai nepasitiki – praradusi reputaciją audito įmonė turės neišvengiamai pasitraukti iš auditinės veiklos. Dėl šios priežasties ji stengsis išvengti nesėkmės ir pateiks nepriklausomą bei kompetentingą auditoriaus išvadą. Reputacija atliks tam tikro saugiklio, „užstato“ vaidmenį. „Užstato“ teorijos pagrįstumą patvirtino ir kartu paneigė „Andersen“ ir „Enron“ istorija. Audito bendrovė „Andersen“ turėjo nutraukti savo auditinę veiklą – ji neužtikrino kokybiškų audito paslaugų bei prarado savo reputaciją. Šis praktinis atvejis parodo, jog reputacijos ir kokybės ryšys audito veikloje yra akivaizdus, tačiau kartu ši skandalinga istorija parodo, jog „užstato“ teorija nebūtinai pasitvirtina - „Andersen“, būdama rinkos lyderė ir trečiųjų šalių pasitikėjimą įgavusi bendrovė, nesugebėjo užtikrinti kokybiškų audito paslaugų teikimo tam, kad apsaugotų savo reputaciją.

Apibendrinant išnagrinėtą literatūrą ir 1-ąją Tarptautinį kokybės kontrolės standartą, galima teigti, jog audito įmonės lygiu audito paslaugų kokybę nulemia 8 paveiksle atvaizduoti veiksniai, susiję su įmonės organizaciniais ir santykių su klientais aspektais. Šie veiksniai gali būti grupuojami į grupes (sustambintus veiksnius) pagal kokybės kontrolės sistemos sąrangą (žr. 8 pav).



8 pav. Audito įmonės veiksniai, lemiantys audito paslaugų kokybę

Šaltinis: sudaryta autoriaus

8 paveiksle išskiriami 6 sustambinti veiksniai: (1) vadovų įsipareigojimas kokybei, (2) klientų priėmimas ir užduočių tęsimas, (3) atitinkami etikos reikalavimai, (4) žmogiškieji ištekliai, (5) užduoties atlikimas, (6) stebėsena. Pirmieji penki apima aktualiausius pastaraisiais metais mokslinėje literatūroje nagrinėjamus pavienius audito paslaugų kokybės veiksnius, kurie paveiksle vizualiai išdėstomi atsižvelgiant į jų kilmę: ar jie susiję su audito įmonės

organizaciniais aspektais, ar su tuo, kaip įmonė palaiko ir veda santykius su klientais. Nuosekliai analizuojant 8 paveikslą, matyti, jog audito įmonė turėtų didelį dėmesį skirti savo klientų įvertinimui: jų rizikingumo audito užduoties lygiu analizei, reputacijos, sąžiningumo vertinimui. Nuo šių veiksmų priklauso, kokio sudėtingumo audito užduotys bus atliekamos ir kokia bus tikimybė jas atlikti tinkamai. Norint prisiimtas užduotis atlikti tinkamai, būtina užtikrinti organizacinių veiksmų efektyvų funkcionavimą: didelis dėmesys turėtų būti skiriamas audito metodologijai, žmogiškųjų išteklių valdymui, profesines vertybes pabrėžiančiai organizacinei kultūrai, nepriklausomai atlikto audito kokybės peržiūrai. Būtina nuolat stebėti, ar įmonės kokybės kontrolės sistema funkcionuoja tinkamai, ar yra atsižvelgiama į visus nagrinėjamus veiksmus, ar reikalingos korekcijos. Pabrėžiama geros reputacijos svarba nuolat primena ir teigiamai veikia šių audito paslaugų kokybės veiksmų užtikrinimą.

#### **1.4.2. Auditoriaus išvados teisingumą lemiantys audito užduoties grupės veiksniai**

Audito rezultatai reikšmingai priklauso nuo auditorių atliekamo darbo, kuriam tinkamas sąlygas turi sudaryti audito įmonė. Remiantis įvairia mokslinė literatūra, kurioje nagrinėjami audito žmogiškųjų išteklių problematikos klausimai (Mackevičius, 2009, Lakis, 2007, Kabašinskas, Toliatienė, 1997, Bell ir k.t., 2008, Bennet, Hatfield, 2013, Financial Reporting..., 2006), galima teigti, jog surenkamų audito įrodymų charakteristikos, jų vertinimas, įrodymų pagrindu pateikiamos audito ataskaitos ir jų patikimumas yra nulemiami auditorių profesinės kompetencijos. Atsižvelgiant į tai, jog vis dažniau auditas atliekamas auditoriams dirbant komandomis (Financial Reporting..., 2006, Lakis, 2007, Kabašinskas, Toliatienė, 1997), galima teigti, jog auditoriaus išvados teisingumas taip pat reikšmingai priklauso ir nuo to, kaip auditorių kompetencija yra derinama tarpusavyje dirbant su kitais auditoriais, paskirtais

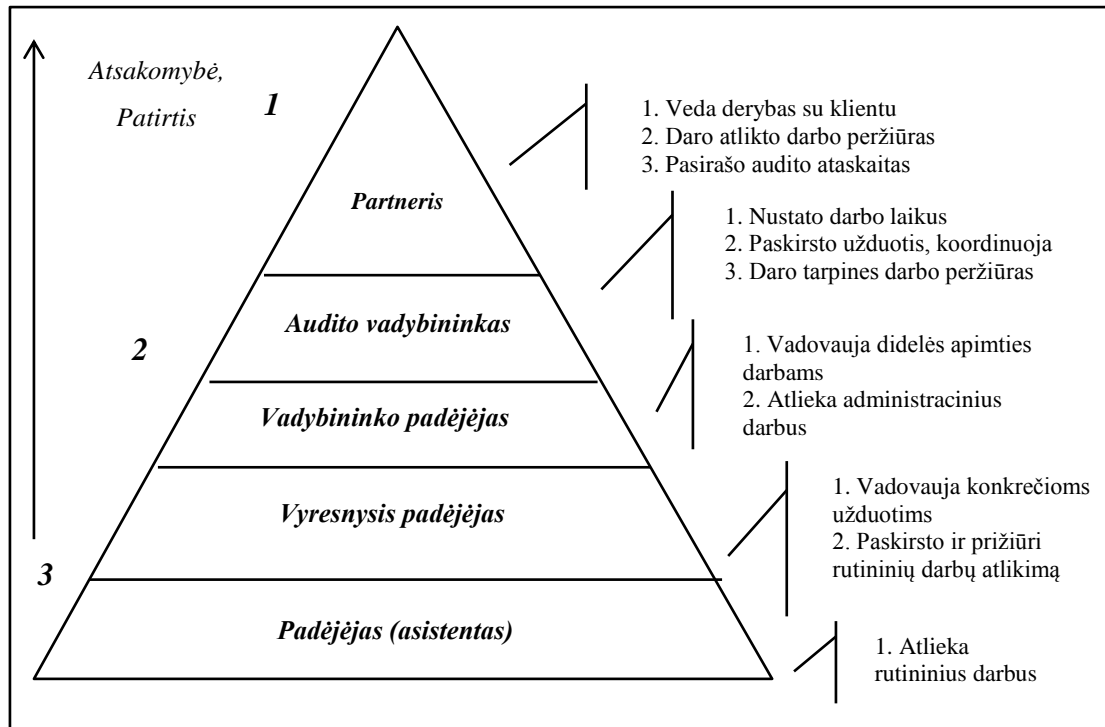
atlikti konkrečią audito užduotį<sup>14</sup>. Audito užduotis – tai savotiškas unikalus projektas, turintis savo atlikimo terminus, baigtinius išteklius ir vykdytojų grupę. Pasak R. Čiutienės ir k.t. (2009), projektiniu režimu dirbančiose organizacijose kyla nauji iššūkiai valdymui, randasi poreikis formuoti kompetentingas, efektyviai veikiančias komandas, užtikrinančias tinkamą projektų kokybę ir jos valdymą. 8-ajame tarptautiniame mokymosi standarte (Tarptautinė buhalterijų..., 2007) pateikiamas šiam kontekstui aktualus audito apibūdinimas: auditas – tai „struktūrizuotas procesas, dažniausiai atliekamas profesionalų grupės, kurios nariai vadovaujasi vadybiniais įgūdžiais“ (p. 64). Šios mintys suponuoja poreikį išnagrinėti, kaip formuojamos audito užduoties grupės ir kokie darbo grupėse aspektai gali sąlygoti klaidas auditoriaus išvadoje. Taip pat svarbu nustatyti pagrindinius auditoriaus profesinės kompetencijos veiksnius, nulemiančius pateikiamų išvadų teisingumą, suvokiant, jog bendraja prasme kompetencijos sąvoka yra pernelyg plati ir neapibrėžta, todėl ją būtina išsamiau išnagrinėti, atskleidžiant svarbiausius jos aspektus.

Audito užduoties grupės apibrėžimas yra pateikiamas 1-ajame Tarptautiniame kokybės kontrolės standarte. Pasak standartų leidėjo, audito užduoties grupė – tai visi audito užduotį vykdančios partneriai, darbuotojai, audito įmonės ar kitos tinklui priklausančios audito įmonės samdomi asmenys, kurie atlieka audito procedūras (Tarptautinių audito..., 2009, 1). Užduoties grupės kontekste plačiau suprantama sąvoka „auditorius“. Tarptautiniuose audito standartuose auditorius suprantamas kaip asmuo, atliekantis auditą, dažniausiai užduoties partneris ar kitas užduoties grupės narys arba, kai tinka, audito įmonė. Remiantis šiuo apibrėžimu, auditoriais gali būti laikomi visi audito užduoties grupės nariai. Susiformavusi audito veiklos praktika daugelyje pasaulio šalių nulemia tai, jog nemaža dalis grupės narių yra mažai patyrę, turintys taip pat ir sąlyginai nedaug profesinių žinių. Dėl šios priežasties audito

---

<sup>14</sup> Svarbu pažymėti kelis terminologinius aspektus dėl sąvokų „auditas“ ir „audito užduotis“. Nors teiginys „atlikti auditą“ reiškia atlikti konkretaus audituojamojo subjekto (įmonės, fondo ir t.t.) nepriklausomą finansinį auditą pagal taikomus audito standartus ir įstatymus, siekiant konkretumo, aiškumo, audito terminologijoje tokiems atvejais vartojama sąvoka „audito užduotis“ (angl. *audit engagement*). Vartojant šią sąvoką, kita bendresnė sąvoka „auditas“ gali būti suprantama plačiau: kaip tikrinimo veikla (reiškiny), mokslo kryptis, verslo rūšis ir pan.

užduoties grupės formuojamos remiantis aiškiu hierarchiniu pavaldumu, kuris realizuojamas formuojant piramidės struktūros darbo grupes (Financial reporting..., 2006, Lakis, 2007). Šių struktūrų viršūnėje – užduoties partneris, kuriam yra pavaldūs kiti užduoties grupės nariai (žr. 9 pav.):



**9 pav. Audito užduoties grupės piramidė ir jos pakopos**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Financial Reporting... (2006), Lakis (2007), Kabašinskas, Toliatienė (1997)

9 paveiksle pateikiama, kokius pagrindinius darbus atlieka kiekvienas užduoties grupės narys. Remiantis turimomis žiniomis bei patirtimi, grupės nariai gali būti išskiriami į tris profesinius lygius: partnerio (atestuoto auditoriaus), audito vadybininko bei padėjėjų lygį. Atsižvelgiant į profesinę kompetenciją, vyresnieji padėjėjai gali būti priskiriami tiek ir antrajai, tiek ir trečiajai piramidės pakopai.

Kiekvienas profesinis lygis turi aiškiai jam priskirtas funkcijas. Autoriai (Lakis, 2007, Kabašinskas, Toliatienė, 1997) pažymi, jog pagrindinis partnerių darbas – palaikyti ryšius su klientais. Jie aptaria su klientais audito darbų apimtį,

sprendžia ginčus, kurių kyla dėl teisingo finansinių ataskaitų pateikimo, dalyvauja kliento akcininkų susirinkimuose, atsako į klausimus dėl finansinių ataskaitų arba audito išvadų. Taip pat partneriai prižiūri, kaip vyksta darbas, apžvelgia audito darbo dokumentus, pasirašo auditoriaus išvadas ir kitus dokumentus.

Audito vadybininkai (dar kitaip - audito grupių vadovai) dažniausiai yra atsakingi už audito sutarčių vykdymą. Jiems taip pat tenka jaunesnių, mažiau patyrusių darbuotojų priežiūra. Ši priežiūra apima darbo dokumentų apžvalgą, aptarimą su įmonės darbuotojais ir klientais visų apskaitos problemų, su kuriomis susiduriama atliekant auditą. Vadybininkai taip pat yra atsakingi už audito procedūrų pritaikymą vykdant specifinius audito darbus. Dažnai vadybininkai vykdo administracines pareigas. Vadybininkų kompetencija pasireiškia, kai laiku reikia įsitraukti į užduotis, sprendžiant sudėtingus apskaitos, mokesčių ir audito metodologijos klausimus.

Vyresnieji padėjėjai atsakingi už audito planavimą, auditoriaus išvadų rengimą, medžiagos peržiūrą ir aktualių klausimų svarstymą su vadybininku ir partneriu. Daugelį audito darbų jie deleguoja mažiau patyrusiems padėjėjams, įvertinę kiekvieno iš jų gebėjimus atlikti konkretų darbą. Jie taip pat atsako už tai, kad padėjėjai dirbtų nuosekliai ir laiku baigtų numatytus darbus, tinkamai dokumentuotų audito įrodymus.

Atsižvelgiant į aprašytas užduoties grupės narių funkcijas, galima pateikti šitokią grupės darbo organizavimo ir vykdymo nuoseklumą. Audito vadybininkai ir partneriai vertina audito riziką, planuoja numatomas atlikti procedūras, didžiąją dalį šių procedūrų patikėdami atlikti padėjėjams. Padėjėjams atlikus paskirtas procedūras ir surinkus reikiamus įrodymus, audito vadovai įvertina įrodymų pakankamumą ir tinkamumą bei jų pagrindu formuoja auditoriaus išvadą. Kadangi matyti, jog mažiausiai patyrusių padėjėjų atliekamas darbas yra svarbus, šių darbuotojų įtaka teisingai auditoriaus išvadai taip pat gali būti reikšminga. Pasak J. Mackevičiaus (1999), jauniausi auditoriai atlieka daugiausiai klaidų, dėl ko padidėja rizika vyresniesiems auditoriams pateikti nepakankamus, netinkamus audito įrodymus apibendrinančioms išvadoms

atlikti. Šia tema įdomų tyrimą atliko G. B. Bennet ir R. C. Hatfield (2013). Remiantis tyrimo rezultatais, teigtina, jog jaunesnių, mažiau patyrusių auditorių darbas sukelia riziką pateikti neteisingą auditoriaus išvadą. Šį teiginį galima pagrįsti autorių pateikiamais tyrimo rezultatais, rodančiais, jog nepatyrę auditoriai, siekdami išvengti stresinių situacijų bendraujant su labiau patyrusiais kliento darbuotojais, vengia tiesioginio kontakto su jais, dėl ko dažniau yra renkama bendrauti elektroniniu paštu. Tai kelia grėsmę surinkti mažiau patikimus audito įrodymus, neteisingai interpretuoti atsakymus į paklausimus, dėl ko galutinės auditorių išvados apie finansines ataskaitas gali būti klaidingos. Nagrinėjamos problemos aktualumą pabrėžia ir vis dažniau teikiami pasiūlymai, kad tos audito įmonės, kurios atlieka viešojo intereso įmonių auditus, pateiktų papildomus atskleidimus apie savo audito personalą: metines mokymosi valandas, procentinį metinių pajamų dydį, skirtą mokymams, darbuotojų apyvartumo rodiklį, vidutinę patirtį audito rinkoje, išsilavinimą, patirtį konkrečioje ūkio šakoje ir pan. (Transparency of..., 2009). Tokių pasiūlymų tikslas – padidinti skaidrumą, atskleidžiant kaip užduoties grupėse yra balansuojama darbuotojų patirtis ir nepatyrimas, kaip yra stengiamasi padidinti mažiausiai patyrusių grupės narių kompetenciją. Išdėstytos mintys leidžia teigti, jog efektyvi auditoriaus padėjėjų priežiūra ir koordinavimas darbo grupėse gali būti laikomas pagrįstu veiksniu, galinčiu turėti teigiamos įtakos auditoriaus išvados patikimumui padidinti.

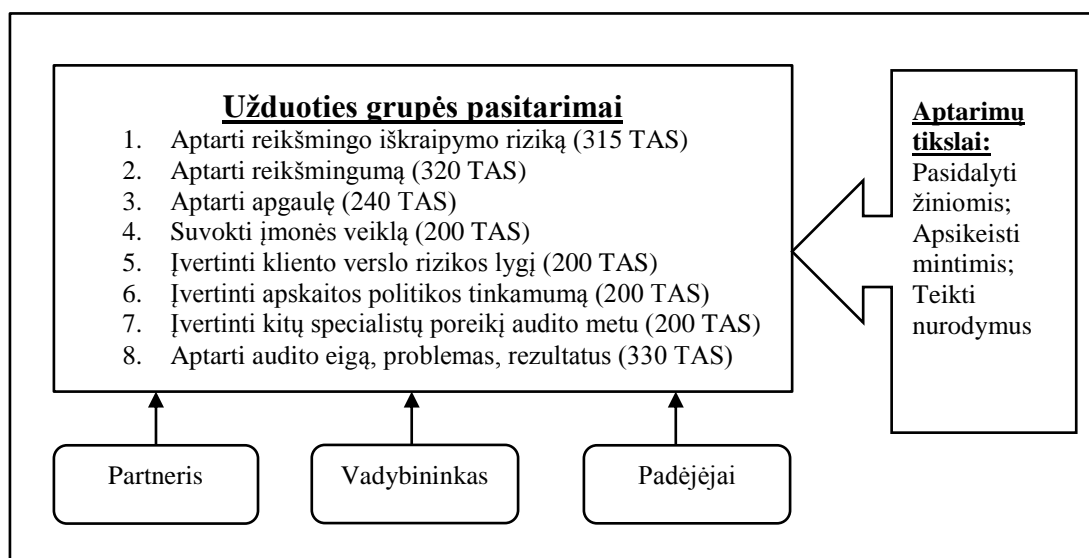
Nagrinėjant padėjėjų darbo priežiūros problemą, galima išskirti kitą glaudžiai su grupiniu darbu susijusį kokybės veiksnį – ne visuomet pakankamą audito vadovų (partnerių ir vadybininkų) dalyvavimą audito įrodymų rinkimo procese, t.y. ne pakankamą audito procedūrų atlikimą, didžiąją dalį šių procedūrų patikint atlikti padėjėjams. Šiam veiksniai pastaruoju metu mokslinėje literatūroje skiriamas vis didesnis dėmesys (Behn ir k.t., 1997, Carcello ir k.t., 1992, Kilgore ir k.t., 2011). Autoriai sutinka, jog nors jaunesnių auditorių darbas turi būti peržiūrimas prieš formuojant auditoriaus išvadą, šis audito vadovų darbas klientui nėra matomas, nes jis atliekamas tiesiogiai nesąveikaujant su klientu. Tokia užduoties grupės narių darbų pasiskirstymo

tendencija formuoja reiškinį „auditoriaus įsitraukimas į užduotį“ (angl. *auditor in business*), kurį galima apibūdinti teiginiu „auditas atliktas, o atestuotas auditorius taip ir nedalyvavo audite“. Aktyvesnis grupės lyderių vaidmuo atliekant audito procedūras gali turėti reikšmingą įtaką audito paslaugų kokybei. Patyrę lyderiai įprastai turi didesnes kliento ūkio šakos žinias, geriau išmano apskaitos ir audito standartus, atlieka efektyvesnius profesinius sprendimus, vadovaudamiesi profesiniu skepticizmu. Efektyvus audito vadovų įsitraukimas į užduotį padidina tikimybę pateikti teisingą pagal aplinkybes auditoriaus išvadą, tinkamai atliekant procedūras ir vertinant audito įrodymus iškart, o ne kokybės peržiūros metu nustatant trūkumus ir juos ištaisant.

Išskirti du komandinio darbo veiksniai – aktyvus audito vadovų įsitraukimas į užduotį bei efektyvi padėjėjų priežiūra – atspindi skirtingus kraštutinius užduoties grupėje. Pirmasis veiksnys kokybę nulemia, kai audito vadovai mažiau darbo deleguoja jaunesniems kolegoms bei patys atlieka dalį audito procedūrų. Visgi ryškus veiklos sezoniškumas ir didelis užimtumas sąlygoja tai, jog aukščiausio lygio auditoriai ne visuomet gali aktyviai įsitraukti į audito užduotis: vykti pas klientą atlikti audito testų, koordinuoti audito eigą, procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį, vertinti surinktų įrodymų būklę. Tuomet svarbiu tampa antrasis veiksnys, atspindintis priešingą situaciją, kai didžioji testavimo darbų dalis patikima padėjėjams. Tokiose situacijose randasi poreikis efektyviai darbo priežiūrai ir koordinavimui. Pažymėtina, jog šie kraštutinumai priklauso nuo užduoties grupės struktūros (aukšta ar plokščia), tačiau praktikoje dažniausiai šiuos kokybės veiksnius tenka derinti tarpusavyje. Tokiose situacijose tampa svarbu užtikrinti efektyvią vidaus komunikaciją tarp grupės narių. Atsižvelgiant į šią problemą, tikslinga išskirti trečiąjį grupinio darbo audito paslaugų kokybės veiksnį – efektyvius užduoties grupės pasitarimus. Šio veiksnio svarba audito paslaugų kokybei gali būti atskleista nagrinėjant tarptautinius audito standartus. Pasak standartų leidėjo, efektyvūs grupės pasitarimai gali padėti audito vadovams palaikyti būtiną žinių lygį apie audito eigą bei priimti sprendimus dėl audito strategijos, plano ar atskirų sričių



programų pakeitimo. Aptarimų metu siekiama pasidalyti žiniomis, apsikeisti įžvalgomis, teikti nurodymus (žr. 10).



**10 pav. Audito užduoties grupės narių pasitarimų tikslai ir turinys**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Tarptautinių audito..., 2009, 2

Kaip matyti iš pateikto 10 paveikslo, pasitarimų metu grupės nariai gali aptarti reikšmingo iškraipymo riziką, reikšmingumo dydį, apgaulės tikėtinumą, pasidalyti žiniomis apie įmonės veiklą, sunkumus, su kuriais susiduriama audito metu, priimti sprendimus dėl tolesnių darbų. Šie aspektai taip pat naudingi jauniems auditoriams, kurie pasitarimų metu gali išgirsti naudingos informacijos, patarimų, kaip tikslinga vykdyti jiems paskirstas užduotis.

Nepriklausomai nuo to, kaip formuojamos audito užduoties grupės, koks yra audito vadovų ir padėjėjų aktyvumas atliekant užduotį, kiekvienas profesinis grupės lygis turi turėti tam tikrą profesinę kompetenciją, būtiną užduočiai atlikti ir sudaryti sąlygas teisingoms audito ataskaitoms pateikti. Auditoriaus profesinei kompetencijai keliami aukšti reikalavimai, tačiau nuomonės, kokią kompetenciją turi turėti auditorius tam, kad galėtų tinkamai atlikti savo pareigas, išsiskiria. Literatūroje ir profesiniuose standartuose pateikiamos įvairios auditoriaus kompetencijos sąvokos. Tarptautinių audito standartų leidėjas auditoriaus profesinę kompetenciją apibrėžia kaip profesinio išsilavinimo, žinių

ir patirties visumą, kuri sudaro pagrindą auditoriui priimti tinkamus profesinius sprendimus (Tarpautinių audito..., 2009, 2). Tarpautiniuose mokymosi standartuose (Tarpautinė buhalterijų..., 2007), taikomuose buhalteriams profesionalams, auditorių kompetencija pirmiausia siejama su jų sugebėjimais. Pasak standartų leidėjo, sugebėjimai yra profesinės žinios, profesiniai įgūdžiai, profesinės vertybės, etika ir požiūriai, būtini pademonstruoti kompetenciją, tuo tarpu kompetencija – tai galėjimas atlikti darbą pagal nustatytą standartą realioje darbinėje aplinkoje (Tarpautinė buhalterijų..., 2007). Audito kontekstui tinkamą kompetencijos sąvoką pateikia D. Diskienė, J. Mackevičius (2010), kompetenciją įvardydami kaip žinių, gebėjimų, požiūrių, vertybių, asmeninių savybių komplekso išraišką, atsiskleidžiančią veikloje ir turinčią įtakos sėkmingos veiklos rezultatams (p. 56).

Kadangi tiek ir auditas, kaip tikrinimo veikla, tiek ir finansinės apskaitos tvarkymas ir ataskaitų sudarymas, kaip veikla, kurią tikrina auditoriai, yra reglamentuojami ir standartizuojami, įprasta manyti, jog auditorių žinių, gebėjimų ir savybių komplekse svarbiausią vietą turi užimti profesinių standartų išmanymas. Profesinių standartų išmanymas laikytinas vienu iš dažniausiai nagrinėjamų audito paslaugų kokybės veiksnių, už kuriuos tiesiogiai yra atsakingi užduoties grupės nariai (Behn ir k.t., 1997, Takiah ir k.t., 2010, Dassen, 1995). 8-ajame tarptautiniame mokymosi standarte (Tarpautinė buhalterijų..., 2007) teigiama, jog auditorius turi išmanyti Tarptautinius audito standartus, Tarptautinius kokybės kontrolės standartus, Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus ir kitus taikytinus tarptautinius ir nacionalinius standartus bei profesinės etikos principus. Taip pat būtina paminėti ir nacionalinius įstatymus, kitus teisės aktus, reglamentuojančius verslo santykius, ūkinių subjektų steigimą, valdymą ir kitus aspektus. Apskaitos standartų ir teisės aktų išmanymas sudaro galimybes įvertinti, kaip finansinė apskaita turi būti tvarkoma bei kaip turi būti sudaromos ir pateikiamos finansinės ataskaitos. Tinkamas audito standartų taikymas sudaro galimybes geriausiaisiais būdais tai patikrinti.

Profesinių standartų žinios yra tikrinamos auditoriaus atestacijos egzaminų metu, todėl visi atestacijos siekiantys auditoriai šiuos standartus turi išmanyti. Galima teigti, jog tai bazinis (esminis, būtinas) sėkmingą veiklą užtikrinantis veiksnys. Nors standartų svarba nekvestionuojama, vis dažniau galima sutikti nuomonių, jog būtina į auditoriaus kompetenciją žvelgti plačiau. J. Mackevičiaus (2009) teigimu, toks poreikis kyla pirmiausia dėl vis intensyvesnės konkurencinės kovos, verslo sudėtingumo, augančių lūkesčių dėl auditorių profesinės kompetencijos ir kartu teikiamų paslaugų kokybės. Pasak cituojamo autoriaus, šiuolaikinis auditas turi apimti išsamų įmonės ūkinės, komercinės, gamybinės ir investicinės veiklos tyrimą, išaiškinti įvairius veiksnius, lėmusius svarbiausius pokyčius įmonėje, objektyviai juos įvertinti, numatyti galimas rizikas. Autorius vaizdžiai šią situaciją apibūdina „užterštos aplinkos“ (p. 127) metafora, teigdamas jog auditoriams neretai tenka dirbti itin sudėtingomis sąlygomis, tenka priimti sprendimus, ne visada atitinkančius įmonių vadovų interesus, bendrauti su ne visuomet geranoriškai nusiteikusiais audituojamos įmonės darbuotojais ir pan. Tokiose situacijose vien standartų žinojimas yra nepakankamas – būtinos ir kitokio pobūdžio žinios bei sugebėjimai.

Nagrinėjant mokslinę literatūrą, pastaruoju metu pastebimas itin didelis susidomėjimas auditoriaus turimomis kliento ūkio šakos žiniomis (angl. *industry expertise*), kaip audito paslaugų kokybę lemiančiu veiksniu (Hammersley, 2006, Moroney, Simnett, 2009). Kadangi auditorius analizuoja ir vertina kliento pagrindines veiklos rizikas, jų pasireiškimo tikimybę, audituojamojo subjekto ūkio šakos žinios, tokios kaip veiklos sezoniškumas, produkcijos gyvavimo ciklas, konkurencijos įtaka, jautrumas makroekonominėms tendencijoms, sudaro galimybes geriau įvertinti kliento rizikas. Efektyvesnis rizikų identifikavimas, tikslesnis vertinimas, sudaro galimybes efektyviau nustatyti susijusius finansinių ataskaitų iškraipymus. Tai gali būti paaiškinama tuo, jog ūkio šakos ypatybes išmanantys auditoriai teisingiau interpretuoja ir taiko audito standartus (O’Keefe ir k.t., 1994), geriau vertina kliento verslo rizikas (Moroney, Simnett, 2009) bei reikšmingo

iškraipymo riziką (Hammersley, 2006), atlieka teisingesnius audito planavimo sprendimus (Low, 2004), sumažina tikimybę, jog jų audituotos finansinės ataskaitos bus iškraipytos dėl apgaulės (Carcello, Nagy, 2004). Šie įrodymai leidžia teigti, jog kliento ūkio šaką išmanantys auditoriai turi didesnę tikimybę pateikti teisingas auditoriaus išvadas negu tie auditoriai, kurie tokių žinių neturi.

Ūkio šakos žinios ir jų taikymo efektyvumas yra abejotini, jei auditorius atlikdamas planavimo ir tikrinimo procedūras, nesilaiko profesinio skepticizmo. Profesinis skepticizmas pripažįstamas itin svarbia auditoriaus savybe. Ši savybė auditoriui turi būti būdinga tiek ir planuojant, tiek atliekant auditą – 200-ajame tarptautiniame audito standarte nurodoma, jog „auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų“ (15 d.). Tarpautiniuose audito standartuose profesinis skepticizmas apibrėžiamas kaip „požiūris, kurio laikydamasis auditorius nuolat abejoja ir stebi aplinkybes, galinčias rodyti iškraipymus dėl klaidos ar dėl apgaulės, ir kritiškai vertina audito įrodymus“ (13 d., 1). R. K. Hurtt (2010) pažymi, kad profesinis skepticizmas gali būti traktuojamas kaip auditoriaus savybė, požymis arba kaip laikina būseną. Auditoriai, kurie turi aukštesnę profesinį skepticizmą, yra labiau linkę su klientais aiškintis nustatytus neatitikimus, atlikti papildomas procedūras (Shaub, Lawrence, 1996), skirti didesnę dėmesį apgaulės rizikai (Bernardi, 1994), kruopščiau vertinti surinktus audito įrodymus (Hurtt ir k.t., 2010), mažiau pasitikėti tiesiogiai iš klientų gautais audito įrodymais (Bowlin ir k.t., 2011). Galima teigti, jog profesinis skepticizmas ypač svarbus renkant audito įrodymus bei vertinant jų tinkamumą ir pakankamumą, o tai reikšmingai prisideda prie patikimos auditoriaus nuomonės auditoriaus išvadoje.

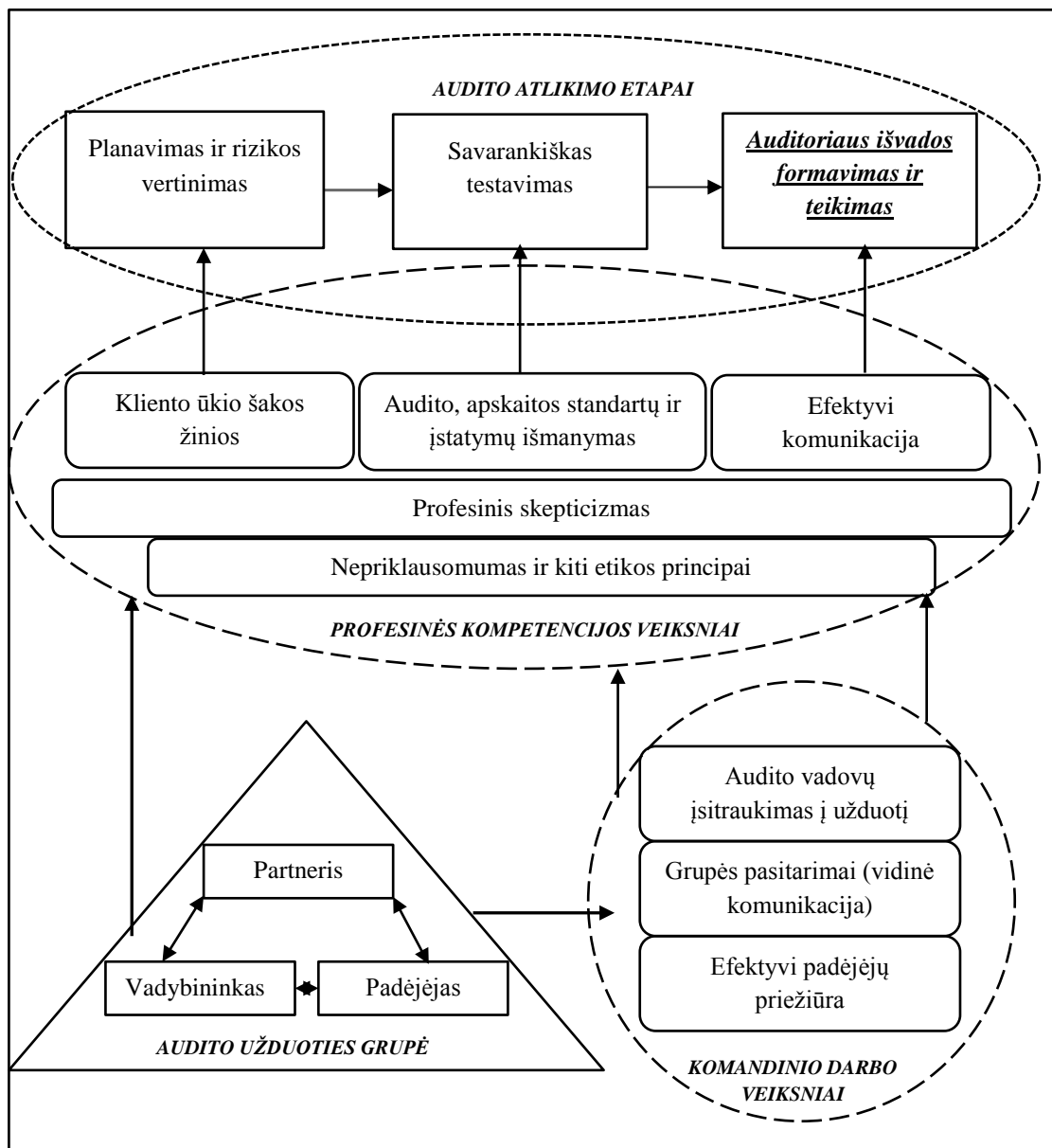
Remiantis skepticizmu ir klientų ūkio šakos žiniomis nustatyti iškraipymai netenka prasmės, jeigu į juos nėra tinkamai reaguojama. Tai pabrėžia auditorių nepriklausomumo svarbą kokybės veiksnių visumoje. Tik nepriklausomi auditoriai gali tinkamai reaguoti į nustatytus reikšmingus iškraipymus, dėl ko galima teigti, jog nepriklausomumas yra būtinoji charakteristika audito rezultatų teisingumui ir patikimumui užtikrinti. Auditorių atliktas darbas ir surinkti

įrodymai kels abejonių, jeigu auditoriai leis suabejoti jų nepriklausomumu (Kazlauskienė, 2005), pažeis taisyklę „nebūti kliento užtarėju“ (Chen ir k.t., 2001). Nepriklausomumas pripažįstamas esminiu profesinės etikos principu, susijusiu su objektyvumu, sąžiningumu, reikiamo atidumo, atskaitingumo visuomenei ir kitais principais. Nepriklausomumas gali būti suprantamas kaip ryšių su audituojamu subjektu ir priešasčių, kurios leistų manyti, jog auditorius yra suinteresuotas audituojamo subjekto finansinėse ataskaitose pateikiama informacija, nebuvimas (Baker, 2005).

Nepriklausomumas yra glaudžiai susijęs su kitu veiksnium, svarbiu siekiant finansinėse ataskaitose išvengti reikšmingų iškraipymų. Nustačius reikšmingus iškraipymus, auditoriams yra būtina tinkamai komunikuoti atsakingiems kliento darbuotojams tam, kad galima būtų atlikti pataisymus finansinėse ataskaitose. Pirmasis žingsnis norint įgyvendinti audito komunikaciją – nustatyti asmenis kliento įmonės struktūroje, su kuriais reikia komunikuoti. 260-ajame tarptautiniame audito standarte „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“ teigiama, jog auditorius savo pastebėjimais, kurie yra svarbūs auditui, turi pasidalyti su už valdymą atsakingais asmenimis, kuriems yra priskirta „įmonės veiklos priežiūra, kontrolė bei valdymas“ (3 p.). Tai yra aukščiausio lygio vadovybė, vykduojantieji ir nevykduojantieji vadovai (direktoriai), bei, jeigu taikytina, audito komitetas ar kitas įmonės organas, kuriam yra priskirta įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo priežiūros funkcija. Remiantis 265-uoju tarptautiniu audito standartu, auditorius taip pat turi komunikuoti ir su audituojamos įmonės vadovybe. Neretu atveju, ypač mažesnėse įmonėse, už valdymą atsakingi asmenų pareigas taip pat perima ir pati vadovybė. Auditorius privalo kliento atstovams pranešti visus savo audito pastebėjimus, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, yra reikšmingi ir kurie yra susiję su audito apimtimi, apskaitos politika, pakeitimais, kurie siūlomi auditoriaus ir kitais klausimais (Tarptautinių audito..., 2009, 2). Informavimas gali būti įvairaus pobūdžio: formalus, neformalus, raštiškas, žodinis – standartai to griežtai nereglamentuoja. Svarbiausias komunikacijos tikslas – užtikrinti, kad kliento vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys teisingai suprastų nustatytą iškraipymų mastą,

pobūdį ir įtaką finansinėms ataskaitoms bei atliktų būtinus pakeitimus, kad finansinės ataskaitos atitiktų tikrumo ir teisingumo kriterijus.

Apibendrinant aptartus audito užduoties grupės komandinio darbo bei profesinės kompetencijos veiksnius, galima teigti, jog jie tam tikru mastu veikia audito atlikimo etapus bei prisideda prie teisingos pagal užduoties aplinkybes auditoriaus išvados suformulavimo ir pateikimo (žr. 11 pav.)



**11 pav. Audito užduoties grupės veiksniai, lemiantys teisingą auditoriaus išvadą**

Šaltinis: sudaryta autoriaus

11 paveiksle parodoma, jog audito paslaugų kokybę planavimo etape teigiamai veikia auditorių turimos klientų ūkio šakos žinios. Audito testavimo etape, kuriame renkami audito įrodymai apibendrinančioms išvadoms padaryti, svarbiu veiksmu tampa audito užduoties grupės narių turimos audito ir apskaitos standartų bei aktualių įstatymų žinios. Jos auditoriams padeda priimti tinkamesnius audito testų atlikimo ir tolimesnių veiksmų koordinavimo sprendimus. Suplanavus auditą ir surinkus tinkamus ir pakankamus audito įrodymus, būtina užtikrinti efektyvią išorinę komunikaciją su kliento vadovybe būtiniams finansinių ataskaitų pataisymams atlikti. Tai sumažina tikimybę, jog galutinėse audituotose ataskaitose bus reikšmingų iškraipymų, dėl ko auditoriams reikėtų priimti atitinkamus profesinius sprendimus dėl auditoriaus išvados formulavimo. Nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų bei profesinio skepticizmo laikymasis užtikrina, jog visuose audito atlikimo etapuose auditoriai veikia nebūdami suinteresuoti finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos turiniu bei suvokdami, jog yra itin svarbu laikytis nuostatos, jog reikšmingų iškraipymų buvimo tikimybė yra didelė nepriklausomai nuo klientų sukuriamo teigiamo įspūdžio. Kaip efektyviai audito užduoties grupei pavyks užtikrinti šių veiksmių buvimą atliekant užduotį, priklauso nuo kitos 11 paveiksle pavaizduotos komandinio darbo veiksmių grupės, kurią sudaro aktyvus audito vadovų įsitraukimas į užduotį, padėjėjų efektyvi darbo priežiūra bei užduoties grupės pasitarimai (vidinė komunikacija). Pavyzdžiui, jei grupės vadovai aktyviai dalyvauja audito užduotyje, atlieka savarankiškas procedūras, tikėtina, audito procedūros bus efektyvesnės dėl jų atlikėjų turimų geresnių profesinių standartų ir įstatymų žinių. Jeigu audito vadovai skirs daugiau laiko planavimo procedūroms atlikti, yra didesnė tikimybė, jog bus panaudotos jų turimos ūkio šakos žinios, kurių galbūt neturi kiti mažiau patyrę grupės nariai. Jei audito užduoties grupė atlieka periodinius pasitarimus, tai padidina tikimybę, jog jauniausių auditorių darbas bus tinkamai koordinuojamas, jų atliekami testai tiesiogiai susiejami su identifikuotomis rizikomis, o nustatyti neatitikimai bus pranešti grupės vadovams, kurie nuspręs dėl tolimesnės komunikacijos su klientu būtinumo. Tokiu būdu bus

„kompensuotas“ padėjėjų mažesnis profesinių standartų bei įstatymų išmanymas, taigi bus sudaromos geresnės galimybės surinkti tinkamus ir pakankamus audito įrodymus teisingoms apibendrinančioms išvadoms pateikti.

### **1.5. Orientacija į audito klientą: pridėtinę vertę kuriantis auditas**

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 (Balsam ir k.t., 2003, Lakis, 2007, Riley, 2001). Dažniausiai yra surašomos besąlyginės auditoriaus išvados, dokumente nepateikiant papildomos informacijos ar dalyko aprašymo (Francis, 2004). Audito kliento požiūriu, ši ataskaita reprezentuoja atliktą paslaugą, tačiau lūkesčius dėl audito ne visuomet išpildo. Šį teiginį galima pagrįsti keliais argumentais. Pirmiausia auditoriaus išvada visada bus pateikta klientui kaip audito paslaugos rezultatas, jei auditas bus užbaigtas<sup>15</sup>. Tai leidžia teigti, jog auditoriaus išvada nepadaro audito paslaugos išskirtinės bei individualizuotos. Priešingai, auditoriaus išvados standartizacija yra orientuota į išorės informacijos vartotojus, sudarant galimybes jiems teisingai suprasti išvados turinį bei išvengti problemų lyginant skirtingų įmonių auditoriaus išvadas. Kitas svarbus aspektas yra tas, jog jei audituojama įmonė nuolat sudaro finansines ataskaitas be reikšmingų iškraipymų, pateikiama auditoriaus išvada nesiskirs nuo ankstesnių metų išvadų. Pagaliau išvados patikimumą nulemiantys veiksniai, tokie kaip auditorių nepriklausomumas, profesinis skepticizmas, taip pat nesąlygoja aukšto kokybės vertinimo kliento požiūriu (Chen ir k.t., 2001, Warming-Rasmussen, Jenkins, 1998, Takiah ir k.t., 2010). Priešingai, kaip rodo įvairių tyrimų rezultatai, audito klientai iš savo auditorių tikisi daugiau negu kad

---

<sup>15</sup> 200 Tarptautinis audito standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ numatoma, jog tam tikrais ypatingais atvejais auditorius gali atsisakyti toliau vykdyti audito užduotį ir nepateikti auditoriaus išvados, bet tik tuomet, kai tai yra leidžiama pagal šalyje galiojančius įstatymus ar teisės aktus (6 p.). Lietuvoje įstatymai ar teisės aktai to nedraudžia, tačiau reikia pažymėti, jog tokie atvejai – ypač reti ir nereprezentatyvūs auditinės veiklos požiūriu. Tai parodo, jog auditoriaus išvada, kaip paslaugos rezultatas, gali nesukelti ypatingų pojūčių klientui, ypač jei ji pastaruosius kelerius metus pateikiama praktiškai vienoda.



vien tik teisingos ir patikimos auditoriaus išvados (Institute of..., 2006, Vaicekauskas, Mackevičius, 2013), kas savo ruožtu skatina diskusijas ir apie platesnį požiūrį į audito paslaugų kokybę, integruojant į jį audito pridėtinės vertės koncepciją – koncepciją, teigiančią, jog auditoriai klientui turi suteikti daugiau naudos negu kad vien suteikiama pateikus auditoriaus išvadą. Menkas šio audito paslaugų kokybės aspekto mokslinis iširtumas skatina apibrėžti audito pridėtinės vertės sampratą, nustatant, kokios papildomos naudos iš auditorių yra tikimasi, bei nustatyti, kaip ši nauda gali būti sukuriama.

Pridėtinės vertės paslaugomis istoriškai pradėtos vadinti įvairias papildomas funkcijas turinčios telekomunikacijų paslaugos (Shukunami, 1988). Vis daugiau skirtingų paslaugų teikėjų siūlant papildomą naudą vartotojui už tą pačią pagrindinės paslaugos kainą, ši sąvoka vis dažniau naudojama apibūdinant įvairias skirtingas paslaugas, įskaitant ir auditą. Audito kontekste sąvoka „pridėtinė vertė“ neretai vartojama aiškinantis, kokia yra nauda iš audito, t.y. ar ši paslauga apskritai yra reikalinga ir ar ją verta pirkti. Šitoks šios sąvokos ir problemos derinimas yra klaidinantis. Siekiant išanalizuoti audito pridėtinės vertės sampratą bei atskleisti jos turinį, tikslinga pirmiausia pasinaudoti Tarptautinės standartizacijos organizacijos (International Organization..., 2009) pateikiama pridėtinės vertės sąvoka: sukurti papildomos vertės (pridėti vertės) – tai padaryti paslaugą naudingesnę jos vartotojui. Audito pagrindinis tikslas ir siekiama sukurti vertę – padidinti informacijos vartotojų pasitikėjimą kliento finansinėmis ataskaitomis. Šią funkciją atlieka auditoriaus išvada, kuri pasitarnauja suinteresuotiems asmenims priimant įvairius ekonominius sprendimus: investavimo, skolinimo, pirkimo-pardavimo ir k.t. Visa kita auditorių sukuriama nauda, nesusijusi su bendrųjų audito tikslų pasiekimu ir išvados teikimu, gali būti įvardijama kaip pridėtinė vertė, o tokią naudą kuriantis auditas įvardijamas kaip pridėtinę vertę kuriantis auditas. Skirtingi autoriai taip pat naudoja ir įvairius kitus apibūdinimus auditui, kuris tenkina daugiau įvairių kliento poreikių: „naujasis požiūris į auditą (angl. *new audit approach*)“, „naujasis auditas (angl. *new audit*)“, „kintantis auditas“ (angl.

*shifting audit*) (Eilifsen ir k.t., 2001, Beattie ir k.t., 2000, Cosserat, Rodda, 2009).

Pasak C. Humphrey, P. Moizer (1990), istoriškai auditas pradėtas vadinti pridėtinę vertę galinčia kurti paslauga kintant audito atlikimo metodologijai. Auditui transformuojantis į verslo rizika grįstą tikrinimo veiklą, auditoriai pradėjo gilintis į kliento verslo specifiką. Autoriai pažymi, jog tuo metu audito įmonės viešojoje erdvėje save pradėjo pozicionuoti kaip verslo konsultantus. Norėdamos tinkamai atlikti rizika grįstą auditą ir pasiekti norimą darbo efektyvumą, audito įmonės turėjo kurti tokias audito metodologijas, kurios sudarytų galimybes pažinti kliento verslo specifiką, identifikuoti rizikingiausias kliento veiklos sritis ir veiksnius, galinčius turėti reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms. Tai leido auditoriams vertinant kliento įgimtą bei vidaus kontrolės rizikas, surinkti reikalingą informaciją ne tik tolimesniam audito planavimui ir procedūrų parinkimui, bet ir tokią finansinę ir nefinansinę informaciją, kuri gali būti naudinga ir pačiam audito klientui, sprendžiant įvairias įmonės valdymo problemas. Tokias problemas padedantis spręsti auditas išpildo aukštesnius lūkesčius, dėl ko jį galima įvardyti kaip kokybiškesnį, lyginant su auditu, kuris užtikrina tik teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą.

Verslo rizikų minimizavimas dažniausiai yra susijęs su efektyviu valdymo sprendimų priėmimo procesu. Verslo valdymo sprendimo priėmimo procesas gali būti suprantamas kaip problemos identifikavimas, galimų sprendimų alternatyvų išryškinimas ir tinkamiausios alternatyvos pasirinkimas, siekiant organizacijos išsikeltų tikslų. Šie tikslai gali būti susiję su įmonės veiklos ekonomišku, efektyvumu, įvairių rizikų minimizavimu. J. Mackevičiaus (1999) teigimu, „naujasis“ auditas prideda klientui vertės stengiantis kuo tiksliau įvertinti klientų įmonėms iškylančias rizikas vis sudėtingesnėje verslo aplinkoje, nurodyti į naują verslo šaką besiskverbiantį įmonei gresiančius pavojus. Identifikuotos rizikos padeda stiprinti įmonės vidaus kontrolės sistemą, tobulinti finansinę ir valdymo apskaitą, atskleisti vidaus rezervus, prisidėti prie įmonės veiklos planavimo ir prognozavimo tikslumo (Mackevičius, 2009,

Deumes ir k.t., 2010). Pasak V. Beattie ir k.t. (2000), šiuolaikinis auditas gali būti naudingas išaiškinant klientui apskaitos principus ir standartus, pateikiant pastebėjimus dėl vidaus kontrolės būklės ir efektyvumo, teikiant įvairias nemokamas konsultacijas. Tokį auditą, audito paslaugos pakete turintį šiuos vertę kuriančius elementus, autorė įvardija kaip „ pridėtinę vertę kuriantį auditą“ (angl. *value adding audit*). Su autorės nuomone galima sutikti, nes papildomi klientų lūkesčiai dažniausiai apima būtent įvairius konsultacinius aspektus: dalis audito klientų linkę į auditorius pirmiausia žiūrėti kaip į verslo konsultantus, galinčius padėti spręsti įvairias valdymo, mokesčių, finansų problemas (Beattie, Fearnley, 1998), jie taip pat tikisi sulaukti išsamesnės nuomonės dėl investicinių sprendimų, finansinio patikimumo užtikrinimo galimybių, vadovybės darbo efektyvumo ir planų rizikos vertinimo bei kitų susijusių klausimų (Institute of..., 2006). V. Beattie, S. Fearnley (1998) tokius klientus įvardija kaip „išteklių ieškotojus“ (angl. *source-seekers*). Šis apibūdinimas labiau būdingas smulkaus ir vidutinio verslo įmonėms, kurios ne visada dėl išteklių ribotumo sugeba pačios savarankiškai efektyviai valdyti išylančias rizikas ar priimti specifinius sprendimus (ACCA, 2010, 1, 2). Auditoriai gali prisidėti prie šių problemų sprendimo, tinkamai komunikuodami klientui aktualius pastebėjimus ir įvardydami jo verslui kylančias grėsmes. Pasak A. Eilifsen ir k.t. (2001), siekiant tai įgyvendinti, auditoriams būtina: atlikti išsamią kliento verslo rizikos analizę, pateikti išsamų laišką kliento vadovybei, užtikrinti efektyvų grįžtamąjį ryšį bei nuolatinę komunikaciją.

Nors audito praktikoje ypač dažnai akcentuojamas lūkesčių dėl pridėtinės vertės ir audituojamos įmonės dydžio atvirkštinis ryšys (postuluojama, jog iš auditorių papildomos naudos labiau pageidauja mažesnio dydžio įmonės), galima rasti tyrimų, neigiančių šią vienpusę priklausomybę. Remiantis M. E. Oliverio ir B. Newman (2005)<sup>16</sup> atliktais tyrimais, teigtina, jog auditas gali būti

---

<sup>16</sup> Tyrimas organizuotas stengiantis nustatyti Sarbanes-Oxley akto įtaką apsisprendimui pirkti audito paslaugą. Sarbanes-Oxley aktas JAV priimtas 2002 m. kaip atsakas į skandalingus bendrovių „Enron“, „Tyco International“, „Adelphia“ žlugimus, kurie sukėlė abejones investuotojų ir visuomenės aktyve auditorių darbo nauda bei kokybe. Tarp ne vieno įstatyme priimtų privalomų pakeitimų, auditoriams tapo būtina teikti ataskaitas apie viešai listinguojamų bendrovių vidaus kontrolės būklę, atlikti

papildomai naudingas ir didelėms įmonėms. Autoriai, po dviejų dešimtmečių pakartoję savo pirmąjį tyrimą, kuriuo siekiama atskleisti motyvus, kurie skatintų JAV viešojo listingavimo įmones pirkti audito paslaugas, jei šios joms būtų neprivalomos, nustatė, jog klientų požiūris į audito vertę reikšmingai nekinta, o jų lūkesčiai išlieka ir toliau gana aukšti: be auditoriaus išvados patikimumo ir jo sukuriamo pasitikėjimo finansine informacija, audituojamų įmonių vadovai akcentuoja ir įmonės darbuotojų kvalifikacijos kėlimą, paskatą tobulėti, finansinės atskaitomybės rengimo disciplinavimą, kaip veiksnius, kurie skatintų ir toliau pirkti savanoriškai audito paslaugas, jei šios būtų neprivalomos. Tokie tyrimų rezultatai parodo, jog auditas gali būti papildomai naudingas įvairaus dydžio klientui.

Nepriklausomai nuo audituojamo subjekto dydžio, audito kuriamos papildomos naudos dydis ir įsisavinimas reikšmingai priklauso nuo auditorių ir kliento santykių. Įdomiai nagrinėjamame kontekste auditorių ir klientų santykius apibūdina R. Fontaine ir C. Pilote (2012). Autoriai, samprotaudami apie auditorių galimybę prisidėti prie klientų verslo sprendimų priėmimo proceso, pateikia nuomonę, jog auditoriai gali atlikti tam tikrą „patariamąjį-štabinį“ vaidmenį kliento vidaus komunikacijoje (Fontaine, Pilote, 2012). Minima „štabo“ sąvoka sietina su organizacinės struktūros tipu, kuriam esant vadovas gali konsultuotis su patariamuoju organu – vadinamuoju štabu. Įprastai konsultacinis štabas neturi vykdomosios galios, tačiau gali reikšmingai prisidėti prie valdymo sprendimų pagerinimo, pasiūlydamas vadovams įvairias sprendimų priėmimo alternatyvas, scenarijus, teikdamas naudingą informaciją. Su autorių mintimis tikslinga sutikti, tačiau svarbu pažymėti, jog auditoriui keliami nepriklausomumo reikalavimai draudžia tiesiogiai dalyvauti priimančiais sprendimus dėl kliento verslo procesų valdymo, siekiant išvengti suinteresuotumo kliento finansinėse ataskaitose pateikiama informacija. Norint laikytis nepriklausomumo principo, būtina palikti kliento vadovybei spręsti, kokius sprendimus tikslingiausia priimti. Teikdamas rekomendacijas, auditorius

---

detalesnius tam tikrų audito sričių tikrinimus. Dėl šios priežasties nuogaustauta dėl išaugiančių audito atlikimo sąnaudų bei padidėjusios audito kainos.

netiesiogiai įsitraukia į kliento verslo sprendimų priėmimo procesą: jis pateikia savo pastebėjimus ir susijusias rekomendacijas, klientas įvertina jų potencialią naudą bei svarstydamas alternatyvas, priima tinkamiausią pagal aplinkybes sprendimą, kuris sumažina kliento verslo rizikas, susijusias su atitiktimi vykdomai veiklai teisiniu požiūriu, mokesčių deklaravimui ir mokėjimui, naudojamų išteklių efektyvumui, ekonomiškumui ir pan. Taigi yra būtina atskirti, kur yra auditoriaus-kliento santykiai, o kur auditoriui jau reikia atsitraukti ir sprendimus palikti vykdyti kliento vadovybei.

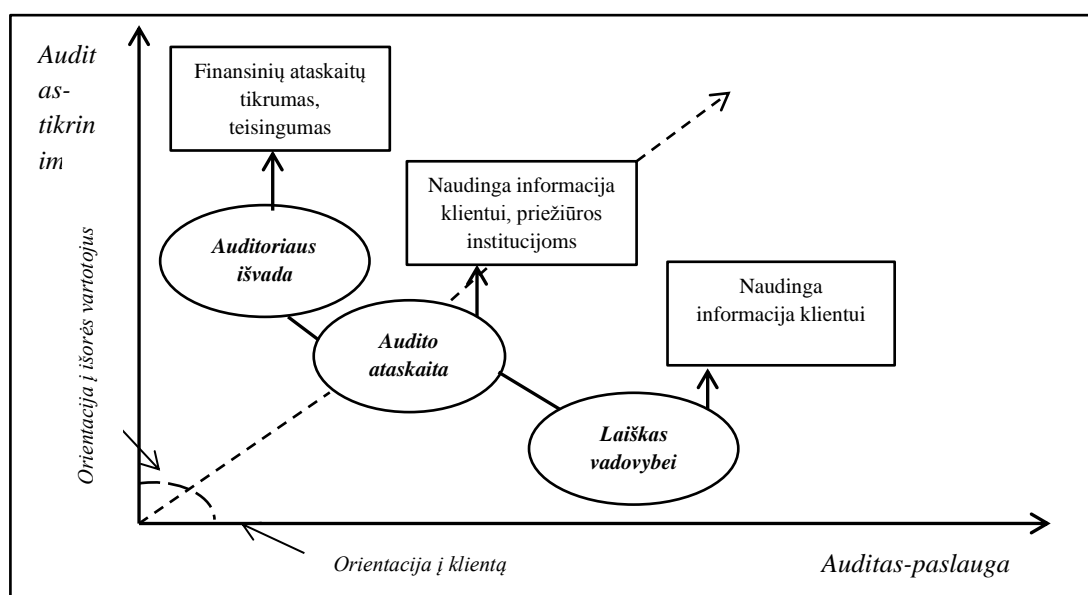
Išdėstytos mintys leidžia teigti, jog siekdami sukurti pridėtinę vertę, auditoriai turi atlikti rizikos vertinimą, audito metu kaupti įvairius pastebėjimus ir neatitikimus bei užbaigiant auditą pateikti visą šią susistemintą informaciją kliento vadovybei, su tikslu padidinti priimamų verslo sprendimų efektyvumą. Bendrųjų audito tikslų siekimas, kaip to reikalauja audito standartai, bei vis didesnis darbo efektyvumo poreikis suponuoja mintį, jog būtina siekti, kad auditas kurtų pridėtinę vertę „iš karto“, t.y. kad atliekant auditą nereikėtų atlikti papildomų procedūrų, kurios nebūtų susijusios su tikslu pareikšti nuomonę dėl finansinių ataskaitų. Norint tai atlikti, būtina užtikrinti išsamią ir savalaikę komunikaciją apie audito metu nustatytus dalykus, kurie gali būti svarbūs klientui. Auditoriaus išvada, kaip komunikacinis audito elementas, dėl savo informacijos ribotumo ir griežto reglamentavimo, tam nėra tinkamas. Tai sąlygoja poreikį svarstyti papildomų ataskaitų teikimo audito klientui problemą.

Nagrinėjant įvairių šalių praktiką bei mokslinę literatūrą, galima išskirti pagrindines dvi ataskaitas, be auditoriaus išvados, kurias tam tikromis aplinkybėmis teikia audito įmonės: tai audito ataskaita (angl. *audit report*) ir laiškas vadovybei (ang. *management letter*). Dėl auditorių menko darbo skaidrumo, neretai nepilnavertės komunikacijos kylančias audito kokybės problemas yra siūloma spręsti teikiant audito ataskaitą (angl. *audit report*) (Lakis, 2005, 2006). Diskutuojama, jog šis dokumentas turėtų būti teikiamas visiems audituojamiems subjektams. Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999) nurodoma, jog audito ataskaitos parengimas – viena iš audito įmonės pareigų, atsirandanti audituojant valstybės ir savivaldybės įmones, viešojo

intereso įmones, akcines bendroves bei uždariusias akcines bendroves, kurias kontroliuoja valstybės arba savivaldybės įmonės. Audito ataskaitos tikslas – suteikti papildomą informaciją apie atliktą auditą audituojamam subjektui bei audituojamos įmonės veiklos priežiūros institucijai. Lietuvos auditorių rūmai yra patvirtinę audito ataskaitoje aptartinus dalykus (Lietuvos auditorių..., 2009). Audito ataskaitoje auditorius nurodo papildomą finansinių ataskaitų audito informaciją, kuri reikalinga siekiant suprasti finansinių ataskaitų sudarymo principus bei audito metu pastebėtus dalykus, taip pat ar finansinės ataskaitos sudarytos pagal finansinių ataskaitų sudarymą reglamentuojančius teisės aktus. Pasak V. Lakio (2006), audito ataskaita yra naudinga tuo, jog ji suteikia galimybę matyti, kokį darbą auditorius atliko, kaip šis darbas buvo atliktas, kas buvo nustatyta ir kaip buvo interpretuoti surinkti duomenys. Pasak autoriaus, klientas, įvertinęs auditoriaus pateiktą medžiagą, galėtų priimti tam tikrus naudingus sprendimus bei vertinti atlikto audito paslaugų kokybę (p. 68). Su šiomis mintimis tikslinga sutikti, tačiau būtina pabrėžti, jog audito ataskaita svarbi audito klientams pirmiausia dėl pateikiamos informacijos apie audito atlikimą: kokiais įstatymais, standartais remiantis auditas atliktas, kaip auditas buvo atliktas, koks buvo audito tikslas, su kokiais sunkumais susidurta. Tai išryškina abiejų partnerių – auditorių bei kliento – pareigas, teises, padeda geriau suprasti audito tikslus ir įgimtus apribojimus. Šie aspektai padidina auditorių darbo skaidrumą bei prisideda prie egzistuojančios audito lūkesčių spragos mažinimo. Visgi svarbu pažymėti, jog teikiant audito ataskaitą, ne visuomet pasiekiami audito įmonės paslaugų individualizavimo bei orientacijos į audito klientą tikslai.

Audito įmonės pabrėžia būtinybę individualizuoti savo paslaugas, pritaikant jas prie kliento poreikių. Šis tikslas sunkiai įgyvendinamas, audito ataskaitą teikiant ir klientui, ir priežiūros institucijoms. Vis dažniau audito sutartyse sulygstama pateikti riboto naudojimo išimtinai klientui skirtą ataskaitą su auditoriaus pastebėjimais ir rekomendacijomis – laišką vadovybei. Skirtingose šalyse ar audito įmonėse šis dokumentas vadinamas įvairiai: laiškas vadovybei, vadovybės laiškas, laiškas apie nustatytus trūkumus ir pan. (angl. *management*

letter, letter for management, letter of weaknesses, audit brief) (Cosserat, Rodda, 2009, Wallace, 1983, Davis, 1990). Nors šis dokumentas vis dažniau yra teikiamas klientui kartu su auditoriaus išvada ir, kaip A. Eilifsen ir k.t. (2001) įvardija, šis dokumentas laikytinas „integraliu audito elementu“, šios ataskaitos nauda yra nepakankamai iširta. Nagrinėjant mokslinę literatūrą audito paslaugų kokybės tema, nepastebėta, kad kuriame nors iš tyrimų šis dokumentas būtų įtrauktas į tyrimų lauką. Sudėtinga rasti mokslinėje literatūroje ar profesiniuose reglamentuose ir šio dokumento apibrėžimą. Geriausiai tiktų šis laiško vadovybei apibūdinimas: tai rašytinis dokumentas, teikiamas audito kliento vadovybei, kuriame pateikiami auditoriaus pastebėjimai dėl apskaitos ir vidaus kontrolės būklės, rekomendacijos nustatytiems neatitikimams, iškraipymams ištaisyti, kiti svarbūs pažymėtini dalykai, rekomendacijos, svarbios valdymui (Auditing practice board, 1995, cit. pagal Manson ir k.t., 2001). Lyginant laišką vadovybei su auditoriaus išvada bei audito ataskaita, galima teigti, jog laiškas vadovybei pagal savo turinį ir paskirtį atspindi orientacijos į klientą kraštutinumą, auditoriaus išvada – orientacijos į išorės informacijos vartotojų poreikių tenkinimą, tuo tarpu audito ataskaita gali būti pozicijuojama kaip tarpinis audito dokumentas (žr. 12 pav.):



12 pav. Laiško vadovybei vaidmuo audito ataskaitų kontekste

Šaltinis: sudaryta autoriaus

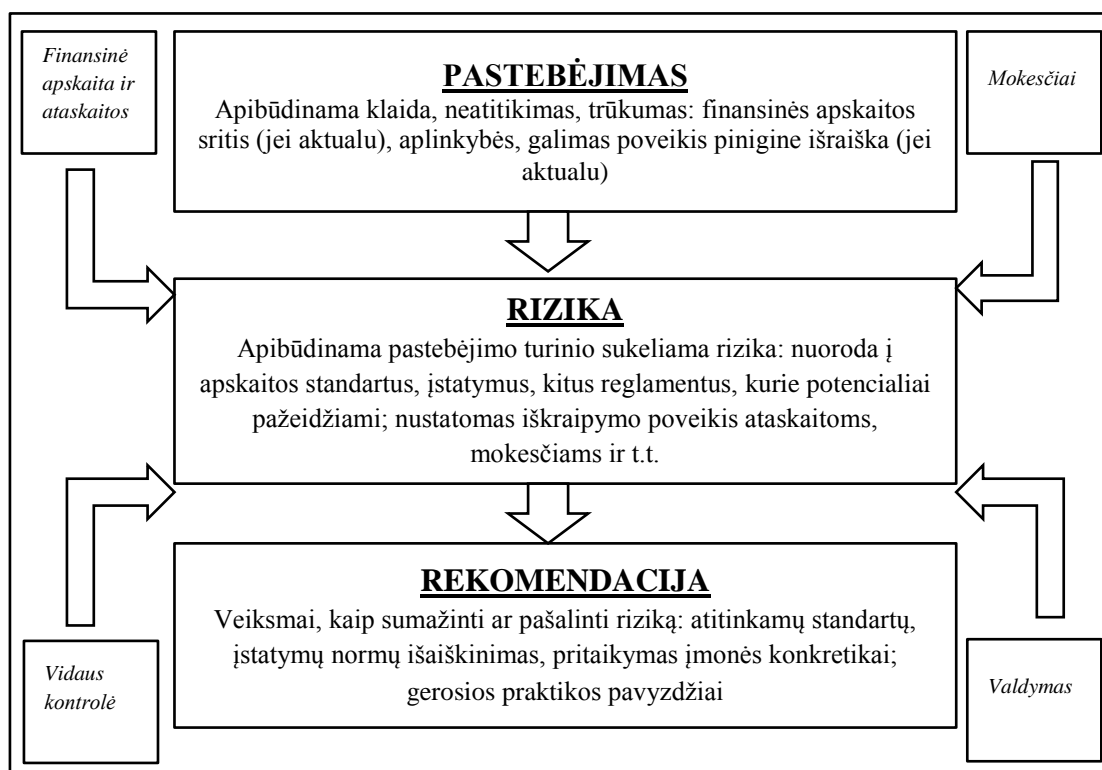
Tai, ar laiške vadovybei pateikiama informacija bus naudinga klientui, priklauso nuo pateikiamų rekomendacijų srities ir pateikimo būdo. Atlikdami audito procedūras auditoriai surenka nemažai informacijos apie įmonės valdymą: įprastinės audito procedūros apima įmonės akcininkų susirinkimų protokolų, valdybos protokolų analizę, įmonės organizacinės struktūros peržiūrą, įvairių darbuotojų apklausas, svarbių sutarčių peržiūrą ir kitus veiksmus. Tinkamai ir išsamiai pildydami audito darbo dokumentus, jų informacijos pagrindu auditoriai gali be didesnių laiko sąnaudų formuoti laiškus vadovybei.

S. Manson ir k.t. (2001) pastebi, jog į laišką vadovybei dažniausiai teikiamos rekomendacijos dėl įmonės vidaus kontrolės, finansinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo, taip pat mokesčių bei įvairių valdymo klausimų. Šių sričių rekomendacijos klientų vertinamos kaip naudingos. Kadangi pagrindinis audito tikslas yra pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas, natūralu, jog auditoriai daugiausiai įžvalgų turi būtent dėl klientų finansinių ataskaitų tobulinimo. Taip pat audito metu didelis dėmesys skiriamas įmonės mokesčių patikrinimui, nes mokesčių likučių tikrumas ir teisingumas gali reikšmingai veikti finansinių ataskaitų kokybinę būklę, o mokesčių įstatymų nesilaikymas gali kelti grėsmę dėl įmonės veiklos stabilumo bei tęstinumo ateityje. Efektyvus mokesčių planavimas, mokesčių naštos optimizavimas bei galimybės sutaupyti išskirtini kaip vieni svarbiausių uždavinių kiekvienai įmonei siekiant efektyviai valdyti savo išteklius.

Laiškas vadovybei turėtų būti aiškus, išsamus ir detalus. Praktikoje to neretai yra stokojama. Tai gali būti paaiškinama tuo, jog atliekant auditą stengiamasi kaip įmanoma labiau laikytis nustatytų audito atlikimo terminų. Pageidaujamas darbo efektyvumas pasiekiamas atsisakius, auditorių nuomone, perteklinio, nenaudingo darbo. Šis veiksnys bei ne visuomet tinkamai suvoktas laiško vadovybei vaidmuo audito paslaugų kokybiniame vertinime nesuteikia prioritetų kruopščiam šio dokumento parengimui. Norint spręsti šią problemą, tikslinga taikyti šią trijų etapų seką, užtikrinant išsamų, detalių informacijos



pateikimą kiekviename laiško vadovybei etape, akcentuojant ne tik su finansine apskaita susijusias rekomendacijas (žr. 13 pav.):



**13 pav. Rekomenduojamas laiško vadovybei turinys ir struktūra**

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš 13 paveikslėlio, formuojant laiško vadovybei turinį, tikslinga laikytis auditoriaus išvados sąlyginės nuomonės pastraipos nuoseklumo: pirmiausia įvardijama iškreipimo ar trūkumo vieta (sritis), galimas poveikis finansinėms ataskaitoms vertine išraiška. Rizikos aprašymo dalyje nurodomas rizikos susidarymo pagrindas: pažeidžiami standartai, įstatymai, vidaus kontrolės nuostatos. Priešingai nei formuluojant nuomonės pastraipą, svarbu pateikti išsamią rekomendaciją, kurios pagrindu galėtų būti priimamas sprendimas. Į dokumentą tikslinga įtraukti visus auditoriaus pastebėjimus vidaus kontrolės, finansinės apskaitos, mokesčių ir valdymo klausimais. Svarbu sudaryti klientui galimybę pačiam vertinti pastebėjimo svarbumą, pateikiant visus audito metu surinktus pastebėjimus aktualiais klausimais. Išsamus, detalus

laiškas vadovybei sukuria klientui galimybes priimti naudingus verslo valdymo sprendimus bei padaro auditorių darbą ir jo rezultatus „matomesni“.

Naudingas rekomendacijas auditoriai gali pateikti klientams išsamiai vertindami kliento įgimtą ir vidaus kontrolės rizikas. Tarptautiniai audito standartai numato reikalavimus auditoriams dėl susipažinimo su audituojamos įmonės veikla, jos rizikingumu. Tai sąlygoja, jog siekdami bendrųjų audito tikslų, auditoriai turi surinkti daug informacijos apie kliento veiklos rizikas ir taikomas priemones toms rizikoms minimizuoti. Šias rizikas minimizuoja įmonėje taikoma vidaus kontrolės sistema. Vidaus kontrolė planuojama, įgyvendinama ir taikoma atsižvelgus į nustatytą verslo riziką. Pripažįstama, jog verslo rizika įprastai veikia trijų tipų bendruosius įmonės tikslus: (1) įmonės finansinės atskaitomybės patikimumą; (2) įmonės veiklos efektyvumą ir veiksmingumą; (3) įmonės taikomų įstatymų ar teisės aktų laikymąsi (Tarptautinė audito..., 2009, 2, 315 TAS, p. 20). Nors dažnai teigiama, jog auditorius nėra įpareigotas nustatyti ar vertinti visus verslo rizikos veiksnius, kadangi ne visi verslo rizikos veiksniai sukelia reikšmingo iškraipymo riziką, auditoriui keliamų reikalavimų laikymasis sudaro pakankamą pagrindą įgyti išsamų supratimą ir apie kitus verslo rizikos veiksnius, kurių tinkamas komunikavimas gali būti ypač svarbus kliento vadovybei. Šį teiginį galima pagrįsti 315 tarptautiniame audito standarte nurodomais aspektais, kuriuos auditorius turi svarstyti ir vertinti, siekdamas įgyti supratimą apie įmonės veiklos rizikingumą ir vadovybės priemones šiai rizikai sumažinti (žr. 1 lentelę):

*1 lentelė. Būtino susipažinimo su įmone ir jos aplinka, įskaitant vidaus kontrolę, elementai*

<i>Įmonė ir jos aplinka</i>	<i>Vidaus kontrolė</i>
Ūkio šakos veiksniai	Kontrolės aplinka
Priežiūros veiksniai	Įmonės rizikos vertinimo procesas
Įmonės pobūdis	Informacinė sistema
Įmonės apskaitos metodų pasirinkimas ir taikymas	Kontrolės veiksmai
Tikslai, strategijos ir susijusi verslo rizika	Kontrolės stebėseną
Įmonės finansinių rezultatų vertinimas ir priežiūra	

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis 315-uoju tarptautiniu audito standartu

1 lentelėje atvaizduoti įmonės ir jos aplinkos bei vidaus kontrolės elementai apima įvairius svarstytinus aspektus, tokius kaip įmonės ūkio šakos tendencijas, veiklos ciklišumą, konkurencijos intensyvumą, organizacinę struktūrą, taikomus įstatymus, teisės aktus, įmonėje diegiamą sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą, fizinę turto apsaugą ir daugelį kitų aspektų. Pastebėtina, jog atlikdamas susipažinimo procedūras, auditorius surenka naudingos informacijos, ją analizuoja ir gauna naudingus audito įrodymus tolesniam užduoties planavimui. Be to, visą įgytą supratimą apie įgimtą riziką ir vidaus kontrolės pagrindinius elementus auditorius turi dokumentuoti, aprašyti savo darbo dokumentuose. Šios informacijos pateikimas audituojamos įmonės vadovybei, už valdymą atsakingiems asmenims galėtų prisidėti prie lūkesčių dėl įmonės veiklos efektyvumo ir vidaus kontrolės vertinimo išpildymo.

Dėl auditorių pareigų vertinti įmonės vidaus kontrolę, kaip rodo atliekami tyrimai (Institute of..., 2006, Dassen, 1995), egzistuoja tam tikras lūkesčių neatitikimas, klientams tikintis, jog auditoriai pateiks naudingų pastebėjimų dėl vidaus kontrolės tobulinimo. Šiuos lūkesčius didina ir su vidaus kontrolės vertinimu susijusi formuluotė auditoriaus išvadoje, kuria teigiama, jog auditoriai įvertino vidaus kontrolę tokia apimtimi, kiek to reikalauja tarptautiniai audito standartai. Susistemintos naudingos informacijos ir pastebėjimų pateikimas apie

vidaus kontrolę leistų spręsti, kokie to įvertinimo rezultatai. Tai sąlygotų mažas papildomas laiko sąnaudas, nes nereikėtų atlikti papildomų audito procedūrų.

Nagrinėjama nauda būtų dar didesnė, jei auditoriai pasirinktų vidaus kontrolės testavimo strategiją. Tokiu atveju galima būtų pateikti faktinius pastebėjimus apie tas vidaus kontrolės sritis, kurios funkcionuoja neefektyviai. Auditorių įgijamos žinios apie audituojamos įmonės veiklą ir jos problemas reikšmingai priklauso nuo pasirinktos audito strategijos. Vertinant įmonės reikšmingo iškraipymo riziką, sprendžiama, ar pasitikėti įmonėje taikoma vidaus kontrolės sistema: ar ji įdiegta tinkamai, ar ji funkcionuoja efektyviai. Preliminarus įvertinimas nulemia, ar auditas bus grindžiamas kliento vidaus kontrolės testavimu, ar remsis pagrindinėmis audito procedūromis (Cossierat, 1999). Pirmoji strategija reiškia, jog pirmenybė teikiama tyrimui, orientuotam į įmonės vykdomą veiklą, kuria siekiama suvaldyti kylančias rizikas, įskaitant ir riziką dėl finansinių ataskaitų neteisingo pateikimo. Antroji strategija akcentuoja savarankiškus auditorių veiksmus, preziumuojant, jog įmonėje vidaus kontrolė yra įdiegta netinkamai arba funkcionuoja neefektyviai, dėl ko jos testuoti neverta, iš anksto nujaučiant, jog gauti rezultatai auditorių netenkins. Prieš nusprendamas, kuria strategija remtis, auditorius įvertina įmonės įgimtą riziką ir įgija išankstinį supratimą apie įmonės vidaus kontrolės sistemą.

Apibendrinant išdėstytas mintis, galima pateikti tokį audito pridėtinės vertės apibrėžimą: audito pridėtinė vertė – tai audito klientui rekomendacijų dėl nustatytų rizikų pagrindu sukuriama papildoma nauda, įgyvendinama užtikrinant efektyvią ir savalaikę komunikaciją su kliento vadovybe. Ši nauda yra aktuali bet kurio dydžio audito klientui bei reikšmingai priklauso nuo auditoriaus ir kliento darbinių santykių. Ji yra įgyvendinama užtikrinant tinkamą komunikaciją su kliento vadovybe. Auditoriai gali sukurti pridėtinės vertės prisidedami prie kliento verslo problemų sprendimų priėmimo proceso, teikdami nemokamas rekomendacijas ir pastebėjimus, nustatytus audito metu bei už tai nereikalaudami papildomo atlygio. Svarbios teiktinos rekomendacijos vidaus kontrolės, mokesčių, finansinės apskaitos ir valdymo klausimais. Rekomendacijų teikimas parodo, jog auditoriai mėgina įsijausti į kliento

patiriamas problemas, kitaip sakant, pozicionuoja save kaip empatiškus paslaugos teikėjus. Empatiškų auditorių darbo kokybė vertinama geriau negu tų auditorių, kurie savo santykius su klientu grindžia formaliais tikrinamojo-tikrintojos santykiais (Dassen, 1995, Duff, 2004). Neretai kylančios konfliktiškos sudėtingos situacijos reikalauja iš auditoriaus greitos reakcijos, empatiškumo – kliento poreikių supratimo, geranoriškumo, įsigilinimo į kliento problemas. Tyrimų rezultatai atskleidžia, jog auditorių reagavimas į kliento poreikius, empatiškumas yra klientų palankiai vertinamos auditorių savybės, nenusileidžiančios profesinių standartų išmanymui, nepriklausomumui ir kitoms savybėms (Schroeder ir k.t., 1986, Carcello ir k.t., 1992, Beattie, Fearnley, 1995, Duff, 2004). Be to, šios savybės sąlygoja ir aukštą klientų pasitenkinimą audito paslauga bei gerina darbinius santykius (Behn ir k.t., 1997, Takiah ir k.t., 2010, Yuniarti, Zumara, 2010). Šie aspektai pagrindžia išdėstytas mintis, jog laiškas vadovybei turėtų būti teikiamas kartu su auditoriaus išvada, o audito pridėtinės vertės koncepcija turėtų būti nagrinėjama integruotai su teisingos auditoriaus išvados koncepcija, siekiant aukščiausios audito paslaugų kokybės.

## 2. EMPIRINIO TYRIMO METODOLOGIJA

### 2.1. Pagrindiniai metodologiniai aspektai ir tyrimo metodika

Atliekamo empirinio tyrimo *tikslas* – teorinėje disertacijos dalyje išanalizuotų koncepcijų pagrindu išanalizuoti ir įvertinti Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę, išskiriant sritis, kuriose šalies audito įmonės turėtų pagerinti savo teikiamų audito paslaugų kokybę. Tikslui pasiekti išsikeliama šie *uždaviniai*:

1. Atskleisti ir išanalizuoti Lietuvos audito paslaugų rinkos charakteristikas.
2. Nustatyti ir išanalizuoti, kaip Lietuvo audito įmonės suvokia audito paslaugų kokybę bei kaip jos siekia praktinėje veikloje.
3. Sudaryti modelį audito paslaugų kokybės analizei ir vertinimui.
4. Remiantis sudarytu modeliu, išanalizuoti ir įvertinti Lietuvos audito įmonių teikiamų audito paslaugų kokybę klientų bei išorės informacijos vartotojų požiūriais, išskiriant gerintinas sritis.

Norint pasiekti empirinio tyrimo tikslą ir įgyvendinti išsikeltus uždavinius, būtina organizuoti ir vykdyti tyrimą remiantis tinkamiausia pagal aplinkybes tyrimo metodologija, atspindinčią tyrėjo požiūrį į nagrinėjamą problemą. Tai sudaro poreikį pasirinkti tinkamiausias technikas, tyrimo metodikoje paverčiamas į tyrimo metodus naujų žinių kūrimo procese<sup>17</sup>.

Tyrėjo metodologinis požiūris bei pasirenkami tyrimo metodai turi derėti su nagrinėjama problema. Nagrinėjant audito paslaugų kokybės tyrimus metodologiniu požiūriu, galima išskirti kelis tyrimuose vyraujančius aspektus. Teorinėje disertacijos dalyje išskirtos ir nagrinėtos dvi koncepcijos - (1) teisingos auditoriaus išvados bei (2) audito pridėtinės vertės – suponuoja du skirtingus požiūrius į audito paslaugų kokybę. Pirmoji koncepcija yra orientuota į išorės informacijos vartotojus, antroji – į audito klientus. Norint įvertinti audito paslaugų kokybę remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija, būtina:

---

<sup>17</sup> Detaliau apie tyrimo metodologiją teoriniu lygmeniu pateikiama 1 priede.

1. Išmanyti audito standartus, įstatymus ir kitus reglamentus.
2. Turėti nevaržomą priėjimą prie audito darbo dokumentų.
3. Turėti galimybę bendrauti su auditoriais apie atliktas audito užduotis.
4. Turėti galimybę susipažinti su konfidencialiais vidiniais audito įmonių duomenimis, tokiais kaip audito užduoties grupės narių darbo laiko apskaita, profesine patirtimi, gaunamu atlygiu už atliktus auditus ir k.t.
5. Turėti įstatymuose numatytą profesinę patirtį ir nepriekaištingą reputaciją tokiems patikrinimams atlikti (Vaičekauskas, 2013, 2).

Dėl profesinio konfidencialumo ir išvardytų apribojimų tyrėjui „tiesiogiai apčiuopti“ audito paslaugų kokybę remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija yra neįmanoma. Tais atvejais, kai suinteresuotas paslaugos kokybe subjektas negali kokybės vertinti taip, kaip tai gali atlikti kiti, toks subjektas pasitelkia alternatyvius būdus jai suvokti. Šie būdai minimizuoja jo kokybės suvokimo sąnaudas (DeAngelo, 1981, Barzel, 1977). Problema, kaip galima įvertinti kokybę audito srityje neatliekant tiesioginio audito bylų tikrinimo, audito moksliniame lauke suponavo poreikį ieškoti tinkamų indikatorių (veiksnių, kriterijų, charakteristikų ir t.t.), kurie padėtų įvertinti, kokia yra tikimybė, jog auditoriai pateiks neteisingą auditoriaus išvadą, jeigu audito įmonei ar atsakingam auditoriui yra būdinga viena ar kita charakteristika, kuri yra laikoma kokybės (dažniau – žemos kokybės) indikatoriumi. Autoriai, atliekantys panašaus pobūdžio tyrimus (Woodland, Reynolds, 2003, Turner, Sennetti, 2001, Palmrose, 1986, Geiger, Raghunandan, 2002, Raghunandan ir k.t., 2003, Romanus ir k.t., 2008; Cameran ir k.t. 2003), dažniausiai remiasi matematiniais-statistiniais metodais, ypač išskiriant regresinius modelius. Didelis dėmesys skiriamas hipotezių testavimui, rezultatų patikimumui ir tinkamumui. Tokio pobūdžio tyrimai atspindi analitinio metodologinio požiūrio vyravimą šiame tyrimų lauke. Nors analitinis požiūris taip pat yra aktualus nagrinėjamos empirinio tyrimo problemos kontekste, atliekamo empirinio tyrimo metodikoje naudojant užsienio autorių technikas pasiekti norimus rezultatus yra sunkiai tikėtina. Tai gali būti paaiškinama tuo, jog matematiniai-statistiniai metodai, tokie kaip regresinės lygtys ir modeliai, ne visuomet yra

tinkami audito paslaugų kokybės vertinimui remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija. Pasak J. R. Francis (2011), J. R. Casterella ir k.t. (2009), sąlygos tyrimams, kuriuose modeliuojami auditoriaus išvados patikimumą lemiantys veiksniai, susidaro tik tuomet, kai priežiūros institucijos nustato nekokybiškus auditus bei paviešina su jais susijusią informaciją. Dalis tokios informacijos paviešinama teisminių ginčų ir bylų nagrinėjimo atvejais. Šie informacijos gavimo aspektai parodo, jog tokių tyrimų efektyvumas yra reikšmingai priklausomas nuo priežiūros institucijų atliekamų tyrimų periodiškumo, efektyvumo bei viešumo. Kitas pažymėtinas aspektas yra tas, jog norint panaudoti matematinis-statistinius metodus, būtina nagrinėti pakankamą stebėjimų imtį (kuo imtis didesnė, tuo analizės rezultatai patikimesni), o nagrinėjamų duomenų pasiskirstymas turi atitikti regresijos modeliams keliamus reikalavimus. Tiek ir pirmasis, tiek ir antrasis metodo pasirinkimą lemiantys veiksniai nėra palankūs Lietuvos audito rinkos kontekste: Lietuvoje priežiūros institucijų patikrinimų rezultatai yra konfidencialūs (pateikiami tik suvestiniai, apibendrinti duomenys), o tokių patikrinimų imtys yra mažos. Tikslinga pažymėti ir tai, jog Lietuvos audito viešoji priežiūra ir kokybės kontrolės sistema yra gana jauna, savo ištakas skaičiuojanti nuo 2009 m. Trumpas periodas taip pat neleidžia atlikti išsamių ilgalaikių duomenų skaičiavimų ir lyginimų.

Nagrinėjant audito paslaugų kokybę remiantis kita – audito pridėtinės vertės koncepcija – atsiranda poreikis tirti „kitų“ kokybės vertintojų – klientų – nuomonę ir požiūrius. Aiškinantis, kaip kokybę suvokia audito klientai, dažniausiai naudojami apklausos metodai. Šiuose tyrimuose autoriai nagrinėja, kokios charakteristikos suinteresuotiems asmenims dažniausiai asocijuojasi su audito paslaugų kokybe. Dažniausiai šių tyrimų pagrindinis uždavinys – nustatyti, kurios charakteristikos – audito įmonės, kaip paslaugos teikėjos, ar audito užduoties grupės, kaip specialistų komandos, atliekančios audito procedūras, yra svarbiausios tyrimo subjektui (Behn ir k.t., 1997, Schroeder ir k.t., 1986, Carcello ir k.t., 1992, Kilgore ir k.t., 2011 ir k.t., Takiah ir k.t., 2011). Svarbu pažymėti, jog šio pobūdžio tyrimuose nesistengiama įvertinti tiesioginės

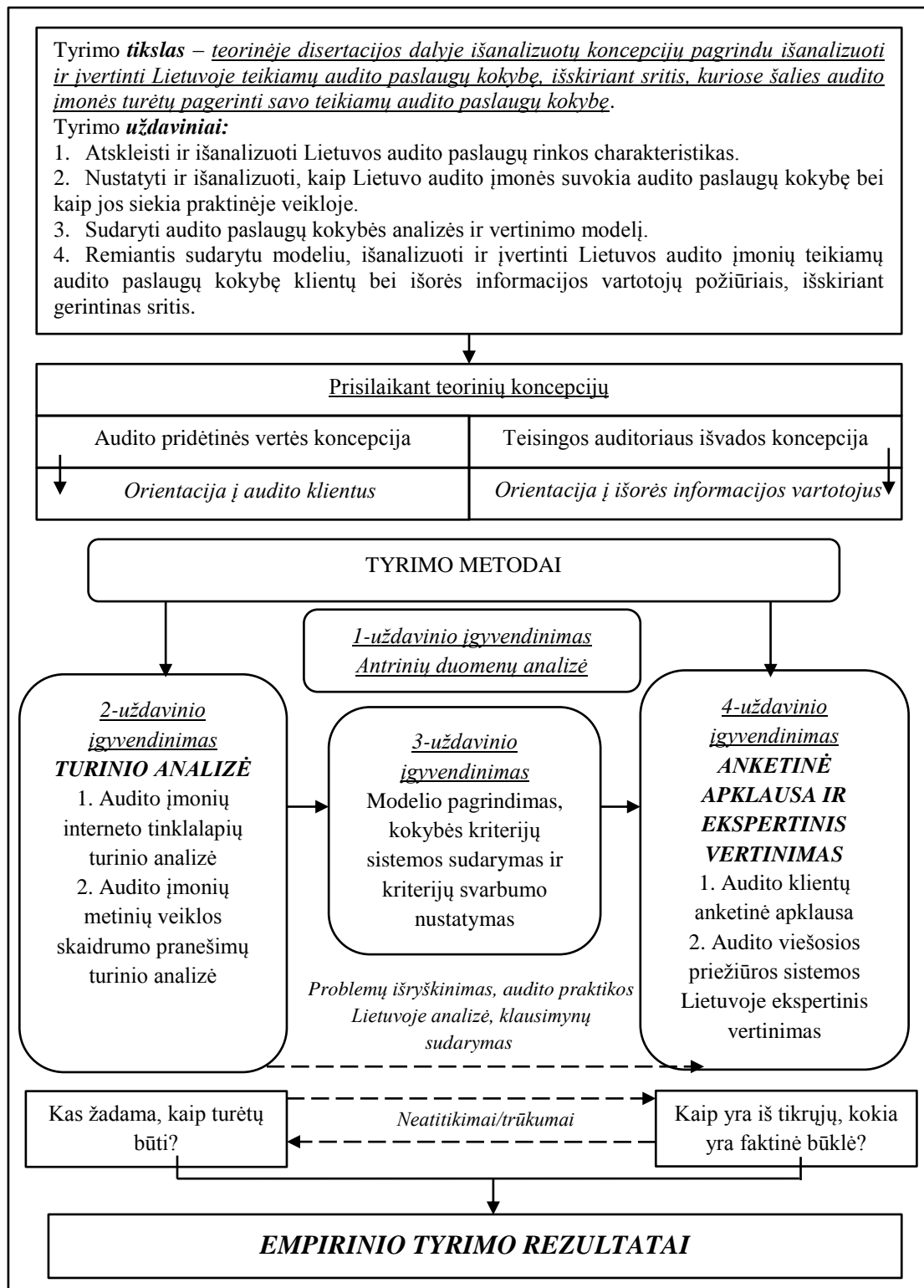


audito sukurtos naudos, suvoktos kokybės. Didesnis dėmesys skiriamas audito įmonės ir užduoties grupės aspektams, kurie klientams siunčia tam tikrus signalus, parodančius, ar auditoriai pateikia pagal aplinkybes tinkamas auditoriaus išvadas. Tai leidžia teigti, jog apklausos metodai nėra pakankamai išnaudojami audito paslaugų kokybei remiantis audito pridėtinės vertės koncepcija vertinti. Apklausa gali būti naudinga, kai siekiama įvertinti kokybinius audito paslaugos aspektus iš kliento perspektyvos, vertinant kaip paslaugos teikėjas išpildė kliento lūkesčius dėl tam tikrų paslaugos charakteristikų užtikrinimo.

Atsižvelgiant į išdėstytas mintis ir aptartas skirtingų metodų panaudojimo galimybes, siekiant įvertinti audito paslaugų kokybę Lietuvoje remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija, pasirenkamas ekspertinio vertinimo metodas. Ekspertais pasirenkami už audito viešąją priežiūrą ir kokybės kontrolę atsakingi šie specialistai: (1) Audito ir apskaitos tarnybos Audito viešosios priežiūros skyriaus darbuotojai, (2) kontrolieriai, atliekantys audito kokybės peržiūras, (3) Lietuvos auditorių rūmų Audito kokybės kontrolės komiteto nariai bei (4) Audito viešosios priežiūros komiteto nariai. Ekspertinio vertinimo metodas pasirenkamas dėl ekspertų betarpiškų žinių apie nagrinėjamą problemą Lietuvoje iš savo darbinės patirties. Į klientus orientuota audito paslaugų kokybė įvertinama atliekant klientų anketinę apklausą.

Prieš taikant šiuos metodus, atliekama audito įmonių viešosios komunikacijos turinio analizė, siekiant geriau pažinti Lietuvoje teikiamų audito paslaugų turinį, paslaugų kokybės valdymo praktinius aspektus, nustatyti išorės informacijos vartotojams bei klientams žadamas audito paslaugos charakteristikas. Turinio analizės pagrindu pagrindžiamas teorinių koncepcijų aktualumas Lietuvos sąlygomis bei sudaromas modelis audito paslaugų kokybei nagrinėti ir vertinti, išskiriami pagrindiniai kokybės vertinimo kriterijai, sudaroma kriterijų sistema, parengiamos anketos apklausai bei ekspertiniam vertinimui. Išskirtų kriterijų svarbumą, anketų tinkamumą bei nagrinėjamų problemų aktualumą įvertina pradinė mišri audito praktikų ir mokslininkų

ekspertinė grupė. Apibūdinta tyrimo metodika atspindima žemiau 14 paveiksle (žr. 14 pav.).



14 pav. Empirinio tyrimo metodikos schema

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Pateiktame 14 paveiksle atvaizduojama, kaip pasirinkti tyrimo metodai yra susiję su atskirais tyrimo uždaviniais: iš tyrimo metodikos matyti, jog empirinis tyrimas organizuojamas pakopiniu būdu, gaunamus pirmųjų uždavinių įgyvendinimo rezultatus pritaikant tolimesniam tyrimo etapų planavimui ir vykdymui. Naudojant kombinuotus tyrimo metodus (turinčius tiek ir kiekybinių, tiek ir kokybinių savybių), disertacijos problema gali būti nagrinėjama tiek ir aiškinimo, tiek ir suvokimo būdu. Toliau empirinio tyrimo metodologinėje dalyje atskleidžiami detalūs pasirinktų tyrimo metodų naudojimo aspektai bei pateikiamas jų glaudesnis ryšys su nagrinėjama problema.

## **2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas**

### **2.2.1. Turinio analizė**

Turinio analizės (angl. *content analysis*) metodas glaustai gali būti įvardijamas kaip svarbiausių reikšmingų kiekybinių aspektų išryškinimas nagrinėjant kokybinius duomenis, kurie susiję su komunikacijos turiniu. Šis metodas pirmiausia paplito žurnalistikos bei politikos studijose, nagrinėjant įvairaus turinio komunikaciją. Kaip pažymi D. McQuail (2000), poreikis išsiaiškinti pagrindines prasmes viešuose žiniasklaidos diskursuose sąlygojo šio metodo paplitimą. Pastaruoju metu pastebimas vis dažnesnis turinio analizės naudojimas įvairiuose socialiniuose moksluose (Neuendorf, 2002).

Skirtingi tyrimų metodologiją ir metodus nagrinėjantys autoriai dažnai cituoja B. Berelson, vieną pirmųjų nagrinėjusių turinio analizės metodą. B. Berelson (1954) šį metodą įvardija kaip tyrimų techniką, naudojamą siekiant pateikti objektyvų, sistemiską ir kiekybinį komunikacijos turinio aprašymą. E. Babbie (2006) turinio analizę apibūdina kaip metodą, skirtą tirti užfiksuotus žmonių komunikavimo būdus, pavyzdžiui, įstatymus, interneto puslapiuose talpinamą informaciją, piešinius ir pan. Skirtingi autoriai išskiria skirtingus turinio analizės aspektus, sietinus su kiekybine bei kokybine metodo prigimtimi. Vis dažniau tyrimų metodologijos moksle pažymima kiekybinių ir kokybinių

tyrimo metodų samplaika, ribos tarp šių skirtingų požiūrių siaurėjimas (Kardelis, 2002, Saunders ir k.t., 2007, Arbnor, Bjerke, 1997). Tai suponuoja ir diskusiją, kuriai kryptčiai priskirti turinio analizės metodą. Nors įprastai šis metodas vadinamas „kiekybine turinio analize“, priklausomai nuo to, ar tyrėjas siekia stebimą fenomeną analitiškai skaidyti bei išmatuoti naudodamas tikslas vertinimo skales, ar tyrėją domina fenomeno suvokimas, aprašymas bei interpretavimas, turinio analizė taip pat gali būti priskiriama abejoms tyrimų metodų grupėms. Pavyzdžiui, V. Žydžiūnaitės (2007) teigimu, kokybinės turinio analizės tikslas – identifikuoti informaciniame masyve tyrimui prasminius vienetus, tačiau nesiekti juos išreikšti skaitiškai, vertinti jų ryšius, kitimą ar pan.

Nepriklausomai nuo pasirinkto tyrėjo metodologinio požiūrio, turinio analizės metodas yra skirtas nagrinėti komunikacijos turiniui. Išskirtinos šios komunikacijos tyrimo kryptys:

1. Komunikacijos turinio bruožų nustatymas, pagrindinių aspektų išryškėjimas.
2. Komunikacijos skleidėjų tyrimas, komunikacijos atsiradimo priežasčių nustatymas.
3. Komunikacinio turinio gavėjų tyrimas.
4. Komunikacijos poveikio jos gavėjams tyrimas (Berelson, 1954).

V. Morkevičius ir k.t. (2008), remdamiesi moksline literatūra, išskiria pagrindines turinio analizės naudojimo perspektyvas. Jos aprašomos pateikiamoje 2 lentelėje.

**2 lentelė. Turinio analizės naudojimo perspektyvos**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Perspektyva</b>	<b>Tikslai ir ypatybės</b>
1	Teminė analizė	Siekama suskaidyti tekstą į tam tikras dalis, atspindinčias tam tikras temas ar kategorijas ir suskaičiuoti, kaip dažnai jos kartojasi. Teksto dalys atspindi tam tikrus už teksto slypinčius kontekstus (dalykus), kurių analizė ir yra pagrindinis tyrimo tikslas. Teksto dalių, atspindinčių tam tikrą temą, pasikartojimo dažnumas parodo tos temos svarbą tekste.
2	Semantinė analizė	Siekama tobulinti teminės analizės ribotumą, prarandant kaip įmanoma mažiau kontekstinės informacijos. Tam tikras kiekis kontekstinės informacijos yra grąžinamas tekste paliekant gramatinius ryšius tarp žodžių. Tekstas dabar yra skaidomas į „branduolinius“ sakinius, kurie yra pagrindiniai tekstų prasminiai vienetai. Formaliai žiūrint branduolinį sakinį sudaro tokia struktūra: veikėjas-pozicija-ryšys-objektas.
3	Tinklo analizė	Siekama naudojant papildomą kontekstinę informaciją visiškai rekonstruoti ir formaliai „užrašyti“ tekstą. Tinklo analizėje teksto dalių sąsajos yra prasminės - yra braižomi sąvokų ir jų sąsajų prasminių ryšių modeliai. Į sąvokų tinklą paprastai įtraukiamos ir kiekybinės charakteristikos, pavyzdžiui, sąryšio dažnumas.

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Morkevičius ir k.t. (2008)

Nuosekliai analizuojant 2 lentelėje išskirtas teminę, semantinę bei tinklo analizes, galima pastebėti, jog teminė analizė atlikimo prasme yra paprasčiausia – ja siekiama identifikuoti prasmines komunikacijos turinio kategorijas. Semantinė analizė savo ruožtu didesnę dėmesį skiria ryšių tarp prasminių kategorijų analizei, sutelkiant dėmesį į tarpusavio ryšius, dinamiką, veikimo kryptis ir pan. Semantinę analizę papildant kiekybinėmis stebėjimų charakteristikomis, stengiantis išsaugoti kaip įmanoma daugiau svarbios informacijos, turinio analizės metodas atliekamas remiantis tinklo perspektyva. Disertacijoje naudojant turinio analizės metodą, siekiama komunikacijos turinį išnagrinėti naudojant skirtingų perspektyvų technikas, tačiau įprastai turinio analizės metodo panaudojimo galimybės ir galutinis efektyvumas išaiškėja tik

atlikus tyrimą, o šis reikšmingai priklauso nuo analizuojamos informacijos charakteristikų, kurių kokybė įvertinama tik metodo taikymo metu.

Turinio analizė empiriniame tyrime naudojama siekiant išsiaiškinti, kaip Lietuvos audito įmonės siekia ir užtikrina kokybiškų audito paslaugų teikimą, kokie pagrindiniai audito įmonės ir audito užduoties grupės veiksniai yra akcentuojami siekiant kokybiškų paslaugų. Taip pat svarbu išanalizuoti, kokią pridėtinę vertę potencialiems klientams audito įmonės siūlo. Išanalizavus šiuos aspektus, galima apibrėžti tam tikras charakteristikas, kurios yra būdingos audito paslaugoms Lietuvoje. Šis paveikslas atspindėtų laukiamą (lūkesčiais grindžiamą) audito kokybę, kurios faktinį išpildymo lygį galima būtų įvertinti kitais tyrimo metodais. Atsižvelgiant į šią problemą, turinio analizės objektu pasirenkami audito įmonių metiniai veiklos skaidrumo pranešimai bei audito įmonių internetiniuose tinklalapiuose pateikiama informacija apie teikiamas audito paslaugas.

Audito įmonių veiklos metiniai skaidrumo pranešimais (toliau – skaidrumo pranešimai) vadinami dokumentai, skirti didinti audito įmonės veiklos viešumą, pateikiant naudingos informacijos apie įmonėje taikomas priemones ir procesus paslaugų kokybei pasiekti. Nuostata dėl skaidrumo pranešimų teikimo yra įtraukta į Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito (2006). Direktyvoje nurodoma, jog valstybės narės turi užtikrinti, jog jose viešojo intereso įmonių auditus atliekančios audito įmonės periodiškai teiktų skaidrumo pranešimus (40 str.) (angl. *transparency report*). Lietuvoje šis reikalavimas yra įtvirtintas LR audito įstatyme (1999), kuriame teigiama jog „audito įmonės, kurios atliko viešojo intereso įmonių auditą, per 3 mėnesius nuo savo finansinių metų pabaigos savo interneto svetainėse paskelbia metinį pranešimą apie audito įmonės veiklos skaidrumą“ (Lietuvos Respublikos audito..., 1999, 51 str.). Pranešime pateikiama informacija turi apimti 3 lentelėje pateikiamus dalykus (žr. 3 lentelę).

**3 lentelė. Skaidrumo pranešimuose atskleistina informacija**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>ATSKLEISTINA INFORMACIJA</b>
1	Įmonės sandaros ir dalyvių aprašymas
2	Jei įmonė priklauso audito tinklui, – jo aprašymas ir teisinių bei struktūrinių susitarimų, esančių šiame tinkle, aprašymas
3	Įmonės valdymo formų aprašymas
4	Įmonės vidaus kokybės kontrolės sistemos aprašymas ir įmonės administracijos arba valdybos pareiškimas apie šios sistemos funkcionavimo veiksmingumą
5	Informacija, kada įmonėje paskutinį kartą buvo atlikta jos atlikto audito kokybės peržiūra
6	Viešojo intereso įmonių, kurių auditą įmonė atliko praėjusiais finansiniais metais, sąrašas
7	Informaciją apie įmonėje taikomą nepriklausomumo principo laikymosi praktiką, įskaitant ir patvirtinimą, kad buvo atliktas įmonėje dirbančių auditorių nepriklausomumo vidaus patikrinimas
8	Informacija apie įmonėje dirbančių auditorių kvalifikacijos kėlimą
9	Informacija apie įmonės praėjusių finansinių metų pardavimo grynąsias pajamas – atskirai nurodomos pajamos iš kiekvienos įmonės veiklos
10	Atlyginimų partneriams skyrimo pagrindas

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Lietuvos Respublikos audito įstatymu (1999, akt. red. 2014)

Nagrinėjant 3 lentelėje pateiktą informaciją, galima pastebėti, jog viešojo intereso įmonės audituojančios audito įmonės turi pateikti keturių skirtingų tipų informaciją, apimančią: (1) įmonės, kaip organizacinio darinio, pristatymą; (2) įmonės kokybės kontrolės sistemos aprašymą ir jos efektyvumo įvertinimą; (3) su įmonės personalo kvalifikacija ir atlyginimu susijusius aspektus; (4) įmonės finansinės veiklos rezultatus. R. Deumes ir k.t. (2011) teigimu, audito įmonės organizacinių ir valdymo aspektų atskleidimas leistų tiksliau įvertinti, kaip efektyviai audito įmonės yra valdomos, kas savo ruožtu leistų diferencijuoti audito įmones, aiškaus organizacinio pavaldumo ir aiškių kontrolės priemonių įmones priskiriant prie tų audito įmonių, kurios gali teigti kokybiškesnes paslaugas. Autorių mintims tikslinga pritarti, tačiau būtina pabrėžti, jog audito paslaugų kokybės įvertinimui didesnę reikšmę turi įmonėje įdiegtos kokybės kontrolės sistemos aprašymas bei efektyvumo įvertinimas.

Organizuojant turinio analizės atlikimą, iš Audito ir apskaitos tarnybos apžvalgų dėl viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų auditorių išvadų, audito įmonių veiklos skaidrumo pranešimų ir nepriklausomumo patvirtinimų už laikotarpį 2009-2013 m. išrinktos audito įmonės, kurios turi rengti ir viešai pateikti skaidrumo pranešimus. Remiantis 2006 m. audito direktyva, skaidrumo pranešimai turi būti pateikiami audito įmonės internetiniuose tinklapiuose. Remiantis Lietuvos auditorių rūmų tvarkomu audito įmonių sąrašu, buvo tikrinami viešojo intereso įmonės auditavusių audito įmonių tinklalapiai, atsisiunčiant skaidrumo pranešimus. Kadangi, kaip matyti iš Audito ir apskaitos tarnybos apžvalgų, apytikriai 90% viešojo intereso įmonių yra audituojama 4 tarptautinių audito bendrovių, siekiant padidinti tyrimo imtį, nuspręsta į ją įtraukti ne tik visus naujausius skaidrumo pranešimus, teikiamus už finansinius metus, pasibaigusius 2013 m. gruodžio 31 d., 2013 m. birželio 30 d. ar 2013 m. rugsėjo 30 d.<sup>18</sup>, bet ir senesnius pranešimus, kitų audito įmonių, kurios neteikė skaidrumo pranešimų už 2013 m. pasibaigusius finansinius metus. Tokiu būdu gauta didesnės imtis, apimanti daugiau skirtingų įmonių pranešimų (žr. 4 lentelę):

**4 lentelė. Skaidrumo pranešimų turinio analizės imties sudėtis**

<i>Metai</i>	<i>2013</i>	<i>2012</i>	<i>2011</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>
Skirtingų įmonių skaidrumo pranešimai	11	4	1	1	2
Iš viso	19				

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš 4 lentelės, iš viso analizuojami 19 skirtingų audito įmonių skaidrumo pranešimai, didžiąją dalį – 11 – analizuojant pranešimus, teiktus už 2013 m. Ankstesni skaidrumo pranešimai – tai pranešimai, kuriuos teikė audito įmonės, vieną ar kelis metus auditavusios viešojo intereso įmonės, tačiau dabar viešojo intereso klientų jau neturinčios<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Įprastai audito įmonių finansiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais.

<sup>19</sup> 2 priede pateikiamos įmonės, kurių skaidrumo pranešimai analizuoti šiame tyrimo etape.



Antruoju turinio analizės objektu pasirenkama audito įmonių informacija apie savo audito paslaugas internetiniuose tinklalapiuose. Pasak A. Balčytienės (2000), turinio analizės būdu jau keletą dešimtmečių tiriama spauda, televizijos ir radijo laidos, kino filmai, įžymių žmonių dienoraščiai, laiškai, vieši pasisakymai, tačiau šiandien, pripažįstant internetinius leidinius, kaip naujosios žiniasklaidos kūriniai, turinio analizė taikoma ir interaktyviems leidiniams, tokiems kaip interneto tinklalapiai ir jų turinys. D. Herda, J. Lavelle (2013), R. Fontaine, C. Pilote (2012) teigimu, audito įmonės didelį dėmesį savo paslaugų pristatymui skiria savo internetiniuose tinklalapiuose. Autoriai pabrėžia, jog šioje erdvėje audito įmonės audito paslaugą linkusios pozicionuoti (pristatyti, apibūdinti) kaip pridėtinę vertę kuriančią paslaugą. Tai sudaro galimybes nagrinėjant tinklalapių informaciją geriau pažinti audito pridėtinės vertės turinį bei kaip ši papildoma nauda praktikoje suteikiama. Naudojant turinio analizės metodą, tinklalapių imties atranka buvo atliekama tokiu nuoseklumu:

- Remiantis Lietuvos auditorių rūmų tvarkomu audito įmonių sąrašu 2014 m. gegužės 1 d. būklei, interneto naršykle aplankyti visi audito įmonių internetiniai tinklalapiai, nurodomi sąrašė.

- Pasiėkus tinklalapį, buvo ieškoma teikiamų audito paslaugų aprašymo, rasta informacija kopijuota ir įkelta į bendrą aprašymų duomenų bazę.

- Į duomenų bazę taip pat įkelti ir aktualūs audito įmonių vizijų, misijų aspektai, susiję su audito įmonių paslaugų teikimu.

Laikantis išvardyto nuoseklumo, gauta 5 lentelėje detalizuojama imtis (žr. 5 lentelę):

**5 lentelė. Audito įmonių internetinių tinklalapių imties suvestinė**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Populiacijos vienetų atrinkimo statistika</b>	<b>Kiekis (Vnt.)</b>	<b>Procentai (%)</b>
1	Audito įmonių skaičius oficialiame audito įmonių sąraše, 2014 m. gegužės 1 d.	178	100
2	Audito įmonių skaičius, kurių informacija internetiniuose tinklalapiuose yra naudojama atliekant turinio analizę	78	44
3	Audito įmonių skaičius, kurios nėra įtraukiamos į tyrimą dėl šių priežasčių:	100	56
3.1.	<i>Įmonės neturi internetinių tinklalapių</i>	89	89
3.2.	<i>Tinklalapiai neveikia (yra neaktyvūs)</i>	4	4
3.3.	<i>Tinklalapiuose pateikiama tik kontaktinė informacija</i>	5	5
3.4.	<i>Tinklalapiai sutampa su kitų įmonių, įtrauktų į tyrimą, tinklalapiais</i>	2	2

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Nagrinėjant 5 lentelę matoma, jog tyrime naudojama apytikriai pusė (44%) visos Lietuvos audito įmonių tinklalapių informacija. Pagrindinė priežastis, kodėl neanalizuojamos likusios įmonės – tai įmonių internetinių tinklalapių nebuvimas (89% neanalizuojama įmonių dėl šios priežasties). Retesnės priežastys: tinklalapiai neveikia, tinklalapiuose pateikiama tik kontaktinė informacija ir pan<sup>20</sup>.

Analizuojant skaidrumo pranešimus bei internetinius tinklalapius, atliekamas daugkartinis duomenų bazėje surinkto teksto skaitymas, siekiant nustatyti pagrindinius prasminius vienetus (kategorijas). Kiekvienai kategorijai priskiriamos tam tikros subkategorijos, vertinamas jų dažnumas, vieta tekste, tarpusavio ryšiai, matuojamas skaitinis dažnumas. Didelis dėmesys skiriamas žodžiams, atspindintiems subkategorijas. Pateikiami iš teksto ekstrahuoti įrodymai.

<sup>20</sup> 3 priede pateikiamos įmonės, kurių tinklalapiai analizuoti šiame tyrimo etape.

### 2.2.2. Ekspertinis vertinimas

Nagrinėjant verslo ir ekonomikos klausimus, pastaruoju metu itin dažnai pasitelkiami ekspertai stengiantis įvertinti naujų technologijų ar politikos tinkamumą bei pateikti svarbias rekomendacijas padėčiai gerinti (Benjamin ir k.t., 2004). M. Yousuf (2007) teigimu, ekspertinis vertinimas tampa svarbiu tyrimo metodu, kai istorinė informacija tyrėjui yra neprieinama, apribota arba etiniai ar konfidencialumo aspektai neleidžia tyrėjui betarpiškai pačiam nagrinėti problemas.

Ekspertinis vertinimas gali būti suprantamas kaip apibendrinta ekspertų grupės nuomonė, pagrįsta specialistų ekspertų žiniomis, patirtimi ir intuicija. Ekspertinio vertinimo metodas leidžia suderinti atskirų ekspertų nuomones ir suformuoti bendrą sprendimą. Šiuo metodu remiamasi tiriant kokią nors problemą, procesą ar reiškinių, kai reikalingos specialios žinios ir gebėjimai. A. M. Meyer, M. J. Booker (2001) teigimu, ekspertinis tyrimo metodas įprastai naudojamas formuluojant mokslines sąvokas, siekiant mokslinio objektyvumo, siekiant pateikti reiškinių kitimo prognozes, aiškinantis specifines problemas. Atliekant ekspertinį vertinimą, dažnai naudojami vertinimo kriterijai. Tokiu atveju įprastai išskiriami keli pagrindiniai vertinimo etapai (Pabedinskaitė, Vitkauskas, 2009; Ginevičius, 2006), kurie paslaugų kokybės vertinimo kontekste yra tokie:

- Pasirenkami ir pagrindžiami ekspertai.
- Išskiriami ir įvertinami kriterijai, priskiriant jiems galimas įgyti reikšmes.
- Atliekamas sudarytos kriterijų sistemos ekspertinis reikšmingumo įvertinimas, nustatant rodiklių svorius.
- Tikrinamas ekspertų nuomonių suderinamumas dėl kriterijų reikšmingumo.
- Atliekamas reikšmių pasirinktiems kriterijams priskyrimas taikant pasirinktas vertinimo skales.

- Nustatomas vienas bendras dydis, atspindintis paslaugos kokybę.

Pirmasis ekspertinio vertinimo uždavinys – ekspertų atrinkimas. Nuomonės, kaip tikslingiausia apibrėžti „ekspertą“ organizuojant ekspertinį vertinimą, išsiskiria. Tikslinga sutikti su P. Benner (1984) argumentais, į ką reikėtų labiausiai atkreipti dėmesį vertinant ekspertų kandidatūras. Autorius teigia, jog ekspertai turi išmanyti nagrinėjamą fenomeną, o išmanymui yra būtina patirtis, kuri nulemia, jog ekspertas turi tinkamas žinias, kylančias iš giluminio situacijos supratimo. Kiekvienu atveju ekspertų kandidatūras nulemia nagrinėjama problema ir jos specifika. Ekspertai turi suteikti tokių žinių, svarbių tyrimui, kurių kitais tyrimo metodais tyrėjas negali pasiekti.

Pasirinkus tikslinę ekspertų auditoriją, kitas ekspertinio metodo taikymo žingsnis – ekspertų skaičiaus nustatymas. Vieningos metodikos ekspertų imties nustatymui nėra. N. Burns ir S. K. Grove (2007) teigimu, jei tyrėjo tikslas – ekspertų nuomonių suderinamumas, nuo 5 iki 10 ekspertų imtis gali būti rekomenduojama. Srityse, kuriose ekspertai pasižymi ypač specifinėmis, retomis žiniomis, mažiausiai 3 ekspertai rekomenduojami. G. J. Skulmoski ir k.t. (2007) akcentuoja, jog ekspertų skaičius nebūtų mažesnis negu 10. Toks ekspertų skaičius gali būti paaiškinamas naudojant R. Libby, K. R. Blashfield (1978) pateiktą ekspertų vertinimų patikimumo priklausomybę nuo ekspertų skaičiaus. Ji išreiškiama gėstančiu netiesiniu ryšiu. Pasak autorių, galima teigti, jog, pavyzdžiui, 9 ekspertų sprendimų patikimumas lygus 90%. Tai parodo, jog siekiant įprastų socialiniuose moksluose patikimumo lygių, būtina pasitelkti ne mažiau negu 9 ekspertus. Kuo mažesnis ekspertų skaičius pasirenkamas, tuo didesnis kyla poreikis absoliučiam ekspertų nuomonių suderinamumui. Ekspertų vertinimo rezultatai yra patikimesni, kai jų nuomonių suderinamumas yra aukštesnis (Pridotkienė, Pridotkas, 2012).

Ekspertų nuomonės ir požiūris į sprendžiamą problemą dažnai skiriasi, gali būti ir prieštaringi. Jeigu reikia priimti sprendimą ekspertų vertinimų pagrindu, būtina įvertinti ekspertų nuomonių suderinamumo laipsnį (Podvezko, 2005). Ekspertinio vertinimo rezultatai gaunami matuojant ekspertų nuomonių suderinamumą ir jų statistinį reikšmingumą. Kadangi ekspertai nagrinėjamas

problemas vertina dažniausiai naudojant nominalinių ir ranginių duomenų skales, jų nuomonių suderinamumui bei tarpusavio ryšių nustatymui tikslinga naudoti neparametrinius statistinius testus. Vienas dažniausiai ekspertiniame vertinime naudojamų rodiklių – *Kendall* konkordancijos koeficientas. Tai vienas iš dažniausiai naudojamų kriterijų, skirtų ekspertų nuomonių suderinamumui vertinti. Jis naudojamas tuomet, kai ekspertų skaičius yra didesnis už du (Kendall, 1970). Pabrėžtina, jog konkordancijos koeficientui skaičiuoti tinka tik ekspertų rodiklių rangavimas. Rangavimas yra procedūra, kai pačiam svarbiausiam rodikliui suteikiamas rangas, lygus vienetui, antram pagal svarbumą - rangas du ir t.t., paskutiniam pagal svarbumą - rangas m (m – lyginamų rodiklių skaičius) (Podvezko, 2005). Koeficientas skaičiuojamas šitaip (žr. formules 1 ir 2):

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

Formulė (1), naudojama, kai nėra sutampančių rangų.

$$W = \frac{12S}{m^2(k^3 - k) - m\sum_{j=1}^m T_j}$$

Formulė (2), naudojama, kai egzistuoja sutampantys rangai.

Formulėse (1) ir (2) naudojami kintamieji:

W – konkordancijos koeficientas.

S – nuokrypio nuo rangų vidurkio suma.

m – ekspertų skaičius.

k – ekspertizės objektų skaičius.

T – sutampančių rangų eilutėje skaičius.

Kendalo konkordancijos koeficientas kinta nuo 0 iki 1. Koeficiento reikšmei artėjant prie 1, ekspertų nuomonės sutampa didesniu lygmeniu. 0 reikšmė parodo, jog ekspertai neturi vieningos nuomonės nagrinėjamu klausimu. Statistiškai reikšmingas ekspertų nuomonių suderinamumas laikytinas tinkamu sprendimams priimti ir išvadoms daryti (Podvezko, 2005).

Svarbu įvertinti ne tik ekspertų nuomonių suderinamumą, bet ir tyrimo anketos, kurią pildo ekspertai, patikimumą. Tai gali būti atliekama skaičiuojant *Cronbach alfa* koeficientą, kuris įprastai naudojamas tikrinant anketas, sudarytas *Likert* skalės pagrindu. Pasak L. B. Shelby (2011), koeficiento reikšmė 0,8 rodo aukštą anketos patikimumą. K. Pukėnas (2009) pateikia tokius Cronbach alfa rodiklio prasmės aiškinimus:

- Tai dispersijos dalis, kurią gali paaiškinti tyrimo skalė, lyginant ją su hipotetine tikrąja skale, kuri sudaryta iš visų įmanomų klausimų, skirtų nustatyti dominančią charakteristiką.

- Tai tyrimo skalės ir visų kitų įmanomų skalių, skirtų analizuojamai charakteristikai nustatyti ir sudarytų iš to paties klausimų skaičiaus, koreliacija.

Cronbach alpha koeficientas skaičiuojamas šitaip (žr. formulę 3):

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \times \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_p^2} \right)$$

Formulė (3), kurioje:

$k$  – skalės elementų skaičius.

$S_i^2$  –  $i$ -tojo skalės elemento dispersija.

$S_p^2$  – bendra skalės dispersija.

Tarpiniai formulės (3) rodikliai apskaičiuojami kaip apibrėžta K. Pukėno (2009) darbe.

Ekspertinis vertinimas disertacijos empiriniame tyrime atliekamas dviem etapais. Pirmajame etape atliekamas pradinis (bandomasis) ekspertinis vertinimas, mišrios formos anketa apklausiant tyrimo problemai nagrinėti

svarbių žinių turinčius audito praktikus, mokslininkus bei viešosios priežiūros atstovus. Ekspertai atrinkti remiantis jų patirtimi, profesine kompetencija ir pareigomis, užimamomis atitinkamoje organizacijoje, taip pat moksline veikla. Ekspertams pradinio ekspertinio vertinimo metu iškeliami du tikslai<sup>21</sup>:

1. Priskirti svorius (reikšmingumą) disertacijos empirinio tyrimo metu išskirtiems audito kokybės kriterijams bei pateikti savo pastebėjimus dėl šių kriterijų tinkamumo.

2. Įvertinti tolimesniuose tyrimo etapuose – pagrindiniame ekspertiniame vertinime bei anketinėje apklausoje – naudotųjų anketų aiškumą bei tinkamumą nagrinėjamai problemai vertinti, pateikiant pasiūlymus šių įrankių tobulinimui (*face validity* testas).

Iš 18 pradiniam vertinime pakviestų dalyvauti ekspertų, tyrimo anketą užpildyti sutiko 8 ekspertai. 6 lentelėje pateiktas apibendrintas ekspertų kompetencijos, svarbios nagrinėjamai problemai spręsti, aprašymas (žr. 6 lentelę).

**6 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo dalyviai**

<b><i>Ekspertas</i></b>	<b><i>Kompetencijos aspektai, svarbūs problemos nagrinėjimui</i></b>
Ekspertas Nr. 1	Atestuotas auditorius (19 m. patirtis), tarptautinės audito įmonės vadovas, buvęs Lietuvos auditorių rūmų prezidentas.
Ekspertas Nr. 2	Viešosios priežiūros atstovas, audito metodologijos specialistas.
Ekspertas Nr. 3	Audito praktikas tarptautinėje audito įmonėje (6 m. patirtis), buhalterijos paslaugų įmonės vadovas.
Ekspertas Nr. 4	Audito grupės vadovas tarptautinėje audito įmonėje (8 m. patirtis), atestuotas auditorius.
Ekspertas Nr. 5	Audito grupės vadovas tarptautinėje audito įmonėje (6 m. patirtis), atestuotas auditorius.
Ekspertas Nr. 6	30 m. mokslinės veiklos audito srityje patirtis, pirmųjų auditinės veiklos nuostatų vienas iš rengėjų, audito kokybės kontrolės komiteto nario 2 m. patirtis.
Ekspertas Nr. 7	18 m. audito, apskaitos ir įmonės finansų tyrėjo patirtis, mokslinis, pedagoginis darbas universitete.
Ekspertas Nr. 8	Atestuotas auditorius, mokslinis tiriamasis, pedagoginis darbas universitete.

Šaltinis: sudaryta autoriaus

<sup>21</sup> Išskeltus tikslus ekspertai turėjo įgyvendinti pildydami 4 priede pateikiamą anketą.

Analizuojant pateiktą 6 lentelę, matyti, jog 8 ekspertų grupę sudaro 4 audito praktikai, dirbantys tarptautinės audito bendrovėse, trys audito ir apskaitos srities mokslininkai (vienas jų taip pat atestuotas auditorius, tačiau nepraktikuojantis), užsiimantys moksline tiriamąja bei pedagogine veikla. 1 ekspertas atstovauja viešosios priežiūros nuomonei.

Antrasis, pagrindinis ekspertinis vertinimas atliekamas ekspertais pasirenkant Lietuvos Respublikos Audito įstatymo (1999) pagrindais atlikto audito kokybės peržiūras atliekančius kontrolierius, atlikto audito tyrimus atliekančius Apskaitos ir audito tarnybos darbuotojus bei audito kokybės kontrolės bei audito viešosios priežiūros komitetų narius. Šie asmenys pasirenkami dėl to, jog jie betarpiškai vertina atliktus auditus bei formuoja kompetentingus sprendimus dėl auditorių atlikto darbo kokybės bei auditoriaus išvados pagrįstumo. Jokie kiti asmenys tokios teisės atlikti panašaus pobūdžio tikrinimus neturi.

Kontrolieriai – tai tikrintojai, kuriuos skiria Lietuvos Auditorių rūmai bei tvirtina Audito ir apskaitos tarnyba, siekiant įgyvendinti audito kokybės užtikrinimą Lietuvoje. Kontrolierių kandidatūroms yra keliami aukšti profesinės kompetencijos bei etikos reikalavimai:

- Kontrolieriai privalo turėti ne mažesnę kaip 5 metų auditoriaus ir (arba) valstybės narės auditoriaus patirtį ir neturėti galiojančių drausminių nuobaudų.
- Kontrolieriais gali būti tik Lietuvos Respublikos ir (arba) Europos Sąjungos valstybių piliečiai.
- Kontrolieriai turi laikytis Audito ir apskaitos tarnybos nustatytos nepriklausomumo laikymosi tvarkos (LR audito įstatymas, 1999, 35 str., akt. red. 2014).

Išvardyti kriterijai iš esmės atitinka auditorių kvalifikacijai keliamus reikalavimus, tačiau, pažymėtina, jog kontrolieriai turi būti patyrę (praktikavę ir (ar) praktikuojantys ilgiau negu 5 m.) bei neturi turėti galiojančių drausminių nuobaudų. Atliekdami peržiūras, kontrolieriai naudojami audito įmonės ir auditoriaus sukaupta informacija, reikalinga kontrolieriaus darbui atlikti, ataskaitai pateikti ir sprendimams priimti. Jie taip pat tikrina audito darbo dokumentus ir audito atlikimo metodiką, teikia ir gauna paaiškinimus iš



auditoriaus ir audito įmonės, kaip auditorius ir audito įmonė atliko auditą. Tai reiškia, jog kontrolieriai yra „arti“ audito kokybės problemos ir gali ją tinkamai vertinti.

Kiti asmenys, pasirenkami ekspertais – tai Audito ir apskaitos tarnybos Audito viešosios priežiūros skyriaus darbuotojai. Turintys ne mažesnę kaip 5 metų auditoriaus ir (arba) valstybės narės auditoriaus patirtį ir neturintys galiojančių drausminių nuobaudų, šio skyriaus darbuotojai turi teisę atlikti atlikto audito tyrimą. Šio pobūdžio tyrimai yra reikšmingai susiję su kontrolieriais ir jų atliekamu darbu: auditorių rūmai, atsižvelgdami į atlikto audito kokybės peržiūros ataskaitą, kurioje konstatuoti reikšmingi audito atlikimo trūkumai, kreipiasi į Audito ir apskaitos tarnybą dėl auditoriaus ir (arba) audito įmonės atlikto audito tyrimo inicijavimo. Tarnybos darbuotojai atlikto audito tyrimą atlieka laikydamiesi konfidencialumo ir profesinės paslapties tvarkos, nustatytos Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999, 6 str., 1d., akt. red. 2014). Tyrimas gali būti atliekamas pasitelkus ekspertus (specialistus), turinčius atitinkamų žinių, atlikto audito tyrimo metu iškilusiems klausimams spręsti. Audito ir apskaitos tarnyba nustato atlikto audito tyrimo metodiką ir darbuotojų, atliekančių tyrimą, parinkimo, parengimo ir kvalifikacijos kėlimo tvarką.

Kita pasirinkta tikslinė tyrimo ekspertų auditorija – tai audito kokybės kontrolės komiteto nariai. Audito kokybės komitetas yra kolegialus Lietuvos auditorių rūmų organas, kurį sudaro 9 nariai, iš kurių 4 yra auditoriai ir 5 ne auditoriai. Audito kokybės kontrolės komitetas vykdo Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo pavedimus, taip pat atlieka įvairias su audito viešąja priežiūra Lietuvoje susijusias funkcijas, išskiriant šias funkcijas:

- sudaro ir teikia patvirtinti metinį auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų planą.
- konsultuoja auditorius kontrolierius dėl atliekamų atlikto audito kokybės peržiūrų.
- nagrinėja auditorių kontrolierių atliktų atlikto audito kokybės peržiūrų ataskaitas ir dėl šių ataskaitų priima sprendimus.

- jei atlikto audito kokybės peržiūros metu nustatyta audito atlikimo kokybės trūkumų, teikia Lietuvos auditorių rūmų prezidiumui patvirtinti siūlomą sprendimą ir, gavus Audito ir apskaitos tarnybos įvertinimą dėl siūlomo sprendimo, priima sprendimą skirti drausmines nuobaudas ar nurodymus.

- jei atlikto audito kokybės peržiūros metu nustatomi reikšmingi audito atlikimo trūkumai, teikia Lietuvos auditorių rūmų prezidiumui patvirtinti sprendimą kreiptis į Audito ir apskaitos tarnybą dėl auditoriaus ar audito įmonės atlikto audito tyrimo inicijavimo ir k.t. (Lietuvos auditorių rūmai..., 2014).

Ketvirtasis tikslinis ekspertų segmentas – tai Audito ir apskaitos tarnyboje sudaromas kolegialus patariamasis organas Audito priežiūros komitetas. Šis komitetas pataria tarnybos direktoriui ir struktūriniam padaliniui, atliekančiam audito viešąją priežiūrą, audito viešosios priežiūros klausimais. Komitetą sudaro 7 nariai. Daugiau kaip pusė šio komiteto narių privalo būti nepraktikuojantys asmenys. Audito priežiūros komiteto nariai privalo turėti ne mažesnę kaip 3 metų darbo patirtį audito, apskaitos, teisės ir (arba) finansų srityse. Į Audito priežiūros komitetą po vieną narį skiria Lietuvos bankas, Finansų ministerija, Lietuvos Respublikos teisingumo ministerija, Audito ir apskaitos tarnyba, Auditorių rūmai ir kitos auditorius vienijančios profesinės organizacijos (LR audito įstatymas, 1999, 43 str., akt. red. 2014).

Kadangi kontrolieriai, Audito ir apskaitos tarnybos darbuotojai, audito kokybės kontrolės ir priežiūros komiteto nariai atlieka savo kompetencijos ribose jiems priskirtas funkcijas, susijusias su atliktų audito kokybės peržiūromis ir tyrimais, siekia nustatyti, kaip yra laikomasi tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų, tarptautinių audito standartų nuostatų, nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų, įvertina auditui panaudotų išteklių kokybę ir kiekybę, gautą atlyginimą už auditą, Lietuvos Respublikos Audito įstatymo reikalavimų, skiria drausmines nuobaudas ir nurodymus, jų kandidatūros laikytinos tinkamomis atliekant disertacijos ekspertinį vertinimą.

Ekspertinis vertinimas atliktas 2014 m. rugsėjo mėnesį. Iš viso tyrime dalyvavo 12 ekspertų (apytikriai 40% visų potencialių ekspertų). 7 ekspertai tyrimo anketą užpildė internetu, 5 ekspertai iš Audito ir apskaitos tarnybos

užpildė spausdintas anketas, prieš tai disertantui susitikus su įstaigos direktoriumi ir pristačius tyrimo organizavimo logiką bei keliamus tikslus. Tyrime dalyvavę ekspertai pristatomi 7 lentelėje (žr. 7 lentelę).

**7 lentelė. Ekspertinio vertinimo dalyviai**

<i>Ekspertas</i>	<i>Kategorija</i>	<i>Požymis</i>
Ekspertas Nr. 1	Kontrolieriai	Trijų kadencijų kontrolierius
Ekspertas Nr. 2	Audito kokybės kontrolės komitetas	Savivaldybių kontrolierių asociacijos deleguotas asmuo
Ekspertas Nr. 3	Audito kokybės kontrolės komitetas	Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės deleguotas asmuo
Ekspertas Nr. 4	Audito priežiūros komitetas	Finansų ministerijos Apskaitos metodologijos departamento darbuotojas
Ekspertas Nr. 5	Audito kokybės kontrolės komitetas	Atestuotas auditorius
Ekspertas Nr. 6	Audito priežiūros komitetas	Atestuotas auditorius
Ekspertas Nr. 7	Audito kokybės kontrolės komitetas	Atestuotas auditorius
Ekspertas Nr. 8	Audito ir apskaitos tarnyba	Direktorius
Ekspertas Nr. 9	Audito ir apskaitos tarnyba	Audito priežiūros skyriaus vedėja
Ekspertas Nr. 10	Audito ir apskaitos tarnyba	Audito priežiūros skyriaus vyriausiasis specialistas
Ekspertas Nr. 11	Audito ir apskaitos tarnyba	Audito priežiūros skyriaus vyriausiasis specialistas
Ekspertas Nr. 12	Audito ir apskaitos tarnyba	Audito priežiūros skyriaus vyresnysis specialistas

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Nagrinėjant ekspertų sudėtį, galima pažymėti, jog 5 ekspertai atstovauja Audito ir apskaitos tarnybą – tai yra specialistai, dirbantys su atliktų auditų tyrimais ir priimančys sprendimus dėl drausminių nuobaudų už nekokybiškus auditus skyrimo. 1 kontrolierius atstovauja atlikto audito peržiūras atliekančius kontrolierius, po kurių atliekamų peržiūrų, nustatius reikšmingų audito atlikimo trūkumų, yra inicijuojami tyrimai. 6 ekspertai atstovauja audito kokybės kontrolės bei audito priežiūros komitetus – organus, kurie savo kompetencijos

ribose įgyvendina auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimą Lietuvoje. Šiems ekspertams pateikta anketa, sudaryta remiantis pradinių empirinio uždavinių rezultatais. Anketa sudaro 16 klausimų: 3 pasirinkimo klausimai, 12 klausimų išreikštų teiginiais 5 balų *Likert* skalėje (kiekvienam klausimui vertinimo formuluotė pateikta individualiai, priklausomai nuo klausimo objekto), 1 atviras klausimas<sup>22</sup>.

### 2.2.3. Anketinė apklausa

Apklausa – tai duomenų rinkimo technika, kurią naudojant respondentai iš esmės tuo pačiu (arba artimu jam) metu atsakinėja į raštu (anketoje) arba žodžiu (interviuotojo) pateiktus klausimus (Luobikienė, 2000). Apklausa metodas įprastai taikomas, kai tyrimo dalyko arba atskirų jo charakteristikų neįmanoma pažinti bei ištirti kitais empirinio tyrimo metodais. Taip pat apklausa yra vienas tinkamiausių metodų, kai yra tiriami tam tikri visuomenės ar individų sąmonės elementai: poreikiai, interesai, nuotaikos, nuomonės, motyvacija ir t.t. (Butkevičienė, 2011).

Atsakinėjant į raštu pateikiamus klausimus, įprastai naudojama apklausos anketa – tam tikru nuoseklumu ir tyrimo logika sudarytas klausimynas. Anketinė apklausa leidžia išsiaiškinti, pamatuoti, nustatyti, įvertinti nagrinėjamos problemos mastą, aktualumą, priežastinius ryšius, taip pat naudojant šį metodą atskleidžiamos respondentų nuomonės, požiūriai nagrinėjamais klausimais (Valackienė 2004). Galima išskirti tris anketinės apklausos (anketavimo) tipus:

1. *Apklausa paštu*. Respondentams paštu siunčiamos anketos su prašymu užpildyti ir grąžinti anketas tyrėjui. Žemas anketų grįžtamumo lygis gali būti įvardijamas kaip šio tipo trūkumas.

2. *Telefoninė apklausa*. Telefono prietaisų paplitimas tarp žmonių bei sąlyginai paprastesnis atsakymų į klausimus pateikimas lemia telefoninės

---

<sup>22</sup> Pagrindinio ekspertinio vertinimo anketa pateikiame 5 priede.

apklausos naudojimą. Įprastai naudojamos atsitiktinių telefonų numerių atrinkimo technikos, apklausos vykdomos kompiuterizuotai.

3. *Internetinė apklausa.* Interneto prieinamumas sąlygoja internetinės apklausos populiarumą. Šis tipas yra perspektyvus, galintis sudominti respondentus atliekamu tyrimu ir užtikrinantis efektyvų grįžtamąjį ryšį (Butkevičienė, 2011).

Analizuojant išskirtus apklausų tipus, galima teigti, jog sparčiai plintant interneto galimybėms ir vis daugiau žmonių turint interneto prieigą, internetinė apklausa įgyja tam tikrus pranašumus prieš kitokio pobūdžio apklausas. Internetinis metodas nereikalauja didelių finansinių ir laiko sąnaudų – klausimynai nemokamai gali būti talpinami specializuotose apklausų svetainėse. Taip pat pažymėtinas sąlyginai aukštas anketų grįžtamumo lygis, nes įprastai respondentų nereikia pertraukti nuo jų veiklos – anketa gali būti užpildoma tiesiog darbo vietoje, jei dirbama su kompiuteriu, ir pateikiama atgal tyrėjui niekur neišvykstant. Kompiuteris ir internetas – būtinosios sąlygos internetinei apklausai atlikti – neatsiejami be išimties visų įmonių veiklos įrankiai.

Anketinės apklausos tikslas – padaryti apibendrinančias išvadas apie nagrinėjamą objektą (fenomeną) atspindinčią populiaciją, remiantis atrinktos imties rezultatais. Tai suponuoja poreikį, kad tyrimo imtis būtų reprezentatyvi, t.y. kad jos savybės atspindėtų populiacijos savybes. Ši charakteristika lemia, ar ištyrus imtį galima padaryti patikimas apibendrinančias išvadas apie visą populiaciją, iš kurios nagrinėjama imtis buvo sudaryta. Imties reprezentatyvumas iš dalies susijęs su imties dydžiu. Visgi labai didelės imtys naudojamos retai, kadangi panašaus patikimumo informaciją galima gauti ir iš vidutinio dydžio imčių. Tai parodo, jog reprezentatyvumas priklauso ne tik nuo imties dydžio, bet ir nuo jos sudarymo metodo (Čekanavičius, Murauskas, 2002).

Imties reprezentatyvumas reikšmingai priklauso nuo imties atrinkimo technikos. Literatūroje išskiriamos įvairios imties pasirinkimo technikos. I. Arbnor, B. Bjerke (1997) šias technikas išskiria į dvi grupes, apimančias skirtingus imties pasirinkimo būdus. Pirmoji grupė – tai atsitiktiniai atrinkimo

būdai. Į juos įeina paprastoji atsitiktinė atranka, sisteminė atranka, stratifikuota bei keliaetapė atrankos. Kita, subjektyvios atrankos grupė, apima kvotinę ir ekspertinio sprendimo atrankas. Įvairių technikų galima išskirti ir daugiau. Esminis šių grupių skirtumas yra tas, jog atsitiktinės atrankos technikoms yra būdingas atstiktinumas, reiškiantis, jog kiekvienas populiacijos vienetas turi vienodą tikimybę patekti į imtį. Tai užtikrina, jog duomenų variacija yra atsitiktinė, o ne sisteminė. Tai sudaro galimybes taikyti statistinius testus ryšių reikšmingumui vertinti bei apibendrinančioms išvadoms apie populiaciją pateikti. Subjektyvios atrankos technikos šiuo aspektu nepasižymi, tačiau gali būti naudingos labiau kokybinio pobūdžio tyrimuose, kai imties reprezentatyvumas yra mažiau aktualus. Tačiau kaip pabrėžia autoriai, prieš pasirenkant, kaip imtį atrinkti, nėra žinoma, kuri technika – atsitiktinė ar subjektyvi – suteiks didesnę reprezentatyvumą, tačiau pirmosios technikų grupės atveju galima skaičiuoti standartinį nuokrypį, kuris netenka prasmės subjektyvios atrankos atveju.

Atsižvelgiant į išdėstytus internetinės atsitiktinės atrankos privalumus, anketinė apklausa atliekama interneto priemonėmis atsitiktinai apklausiant Lietuvos audito klientus. Svarbiausi apklausos organizavimo uždaviniai: tai tyrimo populiacijos skaitinis apibrėžimas ir reprezentatyvios imties atrinkimas.

Lietuvos audito klientų populiaciją sudaro savanoriškai ir privalomai audito paslaugą perkantys subjektai. Remiantis Lietuvos auditorių rūmų atliekamomis kasmetinėmis Lietuvos audito rinkos apžvalgomis, galima nustatyti, kiek pastaraisiais metais Lietuvoje buvo atlikta auditų (Lietuvos auditorių rūmai..., 2014). Auditorių rūmų duomenimis, 2010 m. Lietuvoje buvo atlikta 3334, 2011 m. – 3366, 2012 m. – 3480 auditų. Kadangi audito rinkos informacija už 2013 m. tyrimo organizavimo atlikimo metu dar nebuvo pateikiama viešai, 2013 m. duomenys buvo prognozuojami. Prognozė atlikta paskutinių žinomų faktinių 2012 m. duomenų pagrindu, atsižvelgiant į duomenų eilutės tendą, pridodant arba atimant ankstesnių metų duomenų sekos standartinį nuokrypį. Tokiu būdu gauta 2013 m. audito klientų populiacija, siekianti 3545 audituojamus subjektus.

Prognostinė populiacija yra 2% didesnė už 2012 m., bei 5% už 2011 m. populiacijas.

Naudojant prognostiniu būdu nustatytą tyrimo populiaciją, skaičiuotas reikalingas imties dydis. Siekiant didesnio patikimumo, tai atlikta remiantis žemiau pateikiamomis keturiomis formulėmis: formulė (1), formulė (2), formulė (3) bei internete pateikiama imties skaičiuokle, 15 paveiksle vadinama formule (4)<sup>23</sup>.

Imties dydžio nustatymas pagal V. Rudzkiene (2005):

$$n = \frac{Nz^2pq}{\varepsilon^2(N-1) + z^2pq}$$

Formulė (1), kurioje:

N – populiacijos dydis.

z – standartizuoto normaliojo skirstinio reikšmė, atitinkanti norimą pasikliovimo lygmenį.

p – numatoma įvykio baigmės tikimybė, kad nagrinėjamas požymis pasireikš tiriamoje populiacijoje.

q – tikimybė, kad nagrinėjamas požymis nepasireikš tiriamoje populiacijoje (q = 1-p).

ε – pageidautinas tikslumas, atspindintis paklaidos dydį.

Imties dydžio nustatymas pagal V. Dikčių (2003), kai populiacija iki 50000:

$$n = \frac{p(1-p)}{\frac{e^2}{z} + \frac{p(1-p)}{N}}$$

Formulė (2), kurioje:

N – populiacijos dydis.

n – imties dydis.

---

<sup>23</sup> Prieiga per internetą: <http://www.raosoft.com/samplesize.html>

$z$  – standartizuoto normaliojo skirstinio reikšmė, atitinkanti norimą patikimumo lygį.

$e$  – atrankos klaida.

$p$  – visumos proporcijos, kurios atitinka dominančias charakteristikas.

Imties dydis pagal K. Kardelį (2002):

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + \frac{1}{N}}$$

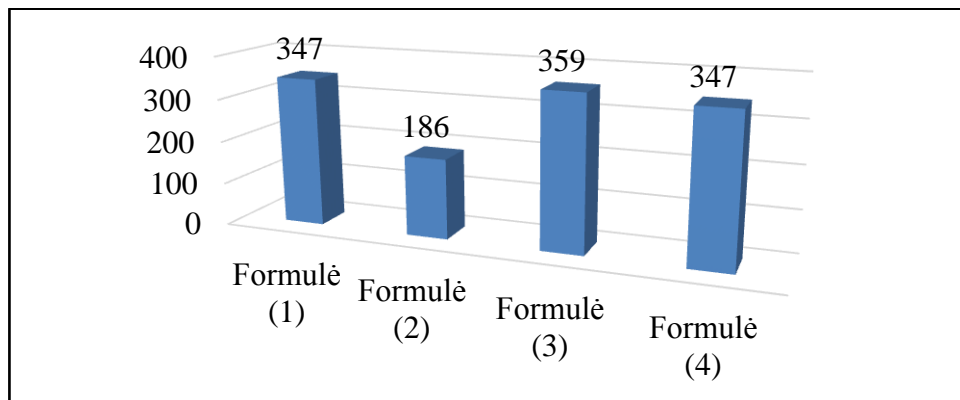
Formulė (3), kurioje:

$n$  – imties dydis;

$N$  – populiacija;

$\Delta$  – paklaidos dydis

Remiantis pateiktomis formulėmis bei internetine skaičiuokle (formulė (4)), gaunami imties dydžiai, atvaizduojami 15 paveiksle. Skaičiuojant imties dydžius, naudota populiacijos reikšmė 3545, tikimybė, kad požymis pasireikš populiacijoje – 0,5 (konservatyviausia reikšmė), tikimybė, kad požymis nepasireikš populiacijoje – 0,5, standartizuoto skirstinio reikšmė prie 95% patikimumo – 1,96, atrankos klaida – 0,05 (žr. 15 pav.).



**15 pav. Imties dydžio nustatymo rezultatai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus



Iš pateikto 15 paveikslo matoma, jog trimis iš keturių atvejų, skaičiuojant imtį gaunama apytikriai 10% dydžio nuo nagrinėjamos populiacijos imtis, reikalinga 95% patikimumo rezultatams užtikrinti: formulės (1) ir formulės (4) pagrindu atliktas skaičiavimas parodo 347 reikalingą apklausti respondentų skaičių, formulė (3) pateikia kiek didesnę, 359 vienetų imtį. Iš analizuojamų skaičiavimų konteksto reikšmingai išsiskiria formulė (2), kurios pagrindu nustatyta respondentų imtis siekia tik 185 vienetus – beveik dvigubai mažiau negu remiantis kitomis formulėmis. Naudojant mažesnio patikimumo parametrus ir aukščiau aprašytas formules, 90% patikimumas su 5% paklaida gali būti pasiekiamas surenkant imtį, svyruojančią nuo 100 iki 252 respondentų. Naudojant 10% paklaidos dydį ir 90% patikimumo lygmenį, reikalinga 67 respondentų minimali imtis. Organizuojant anketinę apklausą, užsibrėžtas 95% patikimumas su 5% imties paklaida, tačiau dėl itin specifinės respondentų grupės ir numatomo žemo atsakymų lygio, 90% patikimumas su 5% ar 10% imties paklaida taip pat laikytinas tinkamu.

Išanalizavus reikiamų imčių scenarijus skirtingiems patikimumo lygmenims, anketinė apklausa toliau organizuota tokiu nuoseklumu:

- Buvo įsigyta Lietuvos įmonių duomenų bazė su kontaktiniais įmonių duomenimis.
- Respondentams pateikta anketa, sudaryta remiantis pradinių empirinio uždavinių rezultatais. Anketoje tiriama, kaip klientų lūkesčius dėl audito paslaugų Lietuvos audito įmonės patenkina, kaip klientai suvokia audito paslaugų kokybę, nagrinėjama, ar yra kokybės suvokimo skirtumų tarp skirtingo tipo klientų, klientų audituojamų skirtingo tipo audito įmonių ir k.t. Anketą sudaro 18 klausimų: 12 pasirinkimo klausimų, 5 klausimai išreikšti teiginiais 5 balų *Likert* skalėje (nuo 1 - „visiškai neišpildyti lūkesčiai“, iki 5 – „visiškai išpildyti arba viršyti lūkesčiai“), 1 atviras klausimas<sup>24</sup>.
- Anketa sukurta ir patalpinta internete, specializuotame apklausų tinklalapyje.

---

<sup>24</sup> Anketa pateikiame 6 priede.

- Iš Lietuvos įmonių duomenų bazės išsiųstos tyrimo anketos įmonėms, kurių metinės pajamos viršija 5 mln. Lt, sąrašinis metinis darbuotojų skaičius viršija 30 darbuotojų (rodiklių režiai mažesni negu audito privalomumo rodikliai, siekiant į apklausą įtraukti ir tas įmones, kurios pirko audito paslaugas, nors šios joms nebuvo privalomos).

- Pasiekus reikiamą anketų skaičių, apklausa buvo sustabdoma, eksportuojama jos duomenų bazė, atliekama rezultatų analizė naudojant *Excel* skaičiuoklę bei *SPSS* statistinį paketą.

Audito klientų anketinė apklausa vykdyta 2014 m. rugpjūčio mėnesį. Išsiuntus 2677 įmonėms tyrimo anketą, per 48 valandas buvo užpildytos 57 anketos. Pakartotinai po 48 valandų persiuntus kvietimą dalyvauti tyrime toms įmonėms, kurios neperskaitė pirmojo laiško, sulaukta dar 20 anketų, iš viso surenkant 77 anketas (3% anketų užpildymo lygis). Toks kiekis užpildytų anketų užtikrina 90% rezultatų patikimumą (90% patikimumo riba, populiacijai siekiant 3500 stebėjimų – 67 respondentų imtis).

### **3. AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖ LIETUVOJE: TYRIMO REZULTATAI**

#### **3.1. Lietuvos audito paslaugų rinkos charakteristikos**

Lietuvoje audito paslaugų rinka pradėjo formotis netrukus po nepriklausomybės atgavimo, formuojant šalies audito sistemą. Nagrinėjant skirtingų autorių (Lakis, 2007, Mackevičius, 2009, Kazlauskienė, 2005) įžvalgas apie šalies audito sistemos kūrimo pradžią, galima pastebėti, jog audito paslaugų teikimas Lietuvoje buvo reglamentuojamas pavieniais nutarimais, trūko audito atlikimo metodikos, nebuvo vykdoma viešoji audito įmonių ir auditorių priežiūra. Tai patvirtina faktas, jog šalyje nebuvo audito veiklos reglamenuojančio įstatymo, pirmieji nacionaliniai audito standartai parengti ir pradėti taikyti tik nuo 2000 m. V. Lakis (2007) pažymi, jog tuo metu Lietuvoje buvo labai menkas poreikis auditui. Dauguma stambių įmonių priklausė valstybei, tad jas kontroliuoti turėjo Valstybės kontrolė. Užsienio kapitalo įmonės su nepasitikėjimu žiūrėjo į besikuriančias nacionalines audito įmones, kurių veikla nebuvo standartizuota. Šis nepasitikėjimas didino užsienio audito įmonių paslaugų poreikį Lietuvoje, kurį netrukus tenkino Lietuvoje besikuriantys šių užsienio įmonių padaliniai. Smulkiems vietos verslininkams auditas nebuvo reikalingas (Lakis, 2007).

Situacija pradėjo keistis artėjant 2000 m. Nuo 1999 m. šalyje audito įmonių ir auditorių veiklą bei audito viešosios priežiūros sistemą šalyje pradėjo reglamentuoti Lietuvos Respublikos audito įstatymas, nuo 2000 m. pradėti leisti nacionaliniai audito standartai audito atlikimo reglamentavimui. 2004 m. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, šalis turėjo įgyvendinti 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Ryšium su direktyvos nuostatų perkėlimu į nacionalinius įstatymus, nacionalinius audito standartus 2009 m. pakeitė tarptautiniai audito

standartai, o šalies audito kokybės kontrolės (viešosios priežiūros) funkcija patikėta Audito ir apskaitos tarnybai, kartu su Lietuvos auditorių rūmais. Lietuvos audito sistemai modernėjant bei perimant Europos šalių gerąją praktiką, savo padalinius Lietuvoje įsteigė dauguma garsiausių tarptautinių audito įmonių, įskaitant „didžiojo ketvertuko“ audito įmones, kas taip pat parodo tam tikrą šalies paslaugų rinkos brandos lygį. 2014 m. gegužės mėn. Lietuvos auditorių rūmų duomenimis, Lietuvoje veikė iš viso 178 audito įmonės, įskaitant žinomiausius tarptautinius audito paslaugų teikėjus.

Audito paslaugų teikėjai – audito įmonės – ir audito paslaugų vartotojai (šiuo kontekste – audituojamieji subjektai, klientai) formuoja šalies audito paslaugų rinką. Norint išnagrinėti pastarųjų metų audito paslaugų rinkos charakteristikas, būtina išanalizuoti sąlygas, apibrėžiančias paslaugų teikimą šalyje. Tai suponuoja poreikį nagrinėti Lietuvos Respublikos audito įstatymą (1999, akt. red. 2014). Įstatyme, be kitų dalykų, apibrėžiamos auditoriaus ir audito įmonės sąvokos, nurodomos būtinosios sąlygos auditoriaus vardui gauti bei audito įmonei įsteigti. Auditorius audito įstatyme suprantamas kaip fizinis asmuo, turintis audito įstatymo nustatyta tvarka suteiktą auditoriaus vardą. Audito įmonė – tai į audito įmonių sąrašą įrašyta įmonė. Vadovaujantis audito įstatymo nuostatomis įmonė gali pradėti audito veiklą tik tada, kai Lietuvos auditorių rūmų sprendimu ji yra įrašoma į audito įmonių sąrašą. Norint gauti auditoriaus vardą ir (ar) įregistruoti audito įmonę, būtina tenkinti žemiau lentelėje pateikiamus reikalavimus (žr. 8 lentelę).

**8 lentelė. Reikalavimai auditoriui ir audito įmonei**

<i>Auditoriui</i>	<i>Audito įmonei</i>
Aukštasis universitetinis išsilavinimas	Ne mažiau kaip 3/4 dalyvių turi būti auditoriai, valstybių narių auditoriai, audito įmonės ir (arba) valstybių narių audito įmonės
Nepriekaištinga reputacija	Nepriekaištinga reputacija
Darbas audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau negu 3 m.	Audito įmonės vadovas turi būti auditorius arba valstybės narės auditorius
Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį išlaikymas	Jeigu yra sudaroma valdyba, daugiau kaip pusė valdybos narių turi būti auditoriai ir (arba) valstybių narių auditoriai
Duota auditoriaus priesaika	Audito įmonė privalo būti apsidraudusi savo civilinę atsakomybę

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis LR audito įstatymo (1999) 18, 19, 20 str.,  
akt. 2014 m. redakcija

Turėdami atestacijas ir praktikuodami audito įmonėse, auditoriai, kartu su auditorių padėjėjais, kuriuos audito įstatymo nustatyta tvarka registruoja bei prižiūri Lietuvos auditorių rūmai, teikia audito paslaugas. Audito įstatyme yra numatoma, kad auditorius privalo:

- Atlikdamas auditą, vadovautis įstatymais ir kitais teisės aktais, tarptautiniais audito standartais.
- Laikytis Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų.
- Atlikęs auditą, pateikti auditoriaus išvadą.

Auditas Lietuvoje atliekamas įmonėse, atitinkančiose šiuos kriterijus:

1. *Pagal juridinę formą, svarbą visuomenei bei valdymo struktūrą.* Prie tokių įmonių priskirtinos valstybės ir savivaldybės įmonės, viešojo intereso įmonės<sup>25</sup>,

<sup>25</sup> Akcinės bendrovės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Lietuvos Respublikos ir (arba) bet kurios kitos valstybės narės reguliuojamoje rinkoje; bankai ir Centrinė kredito unija; finansų maklerio įmonės; kolektyvinio investavimo subjektai, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatyme; pensijų fondai, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatyme ir Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatyme; profesinių pensijų fondai, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos profesinių pensijų kaupimo įstatyme; kolektyvinio investavimo subjektų ir (arba) pensijų fondo (fondų) valdymo įmonės ir pensijų asociacijos; draudimo

akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės, kuriose akcininkė yra valstybė ir (arba) savivaldybė.

2. *Pagal juridinę formą bei nustatytus finansinius ir veiklos rodiklius.* Prie tokių įmonių priskirtinos akcinės bendrovės, kooperatinės bendrovės (kooperatyvai), tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės, jeigu jų ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija šiuos dydžius:

- pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 12 mln. litų;
- balanse nurodyto turto vertė – 6 mln. litų;
- vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50 (LR audito įstatymas, 1999, 20 str., akt. red. 2014).

Auditas taip pat gali būti perkamas savanoriškai. Lietuvos auditorių rūmų atliekamos audito rinkos apžvalgų duomenys rodo, jog auditas Lietuvoje dažnai yra perkamas įmonių, kurioms šis patikrinimas nėra privalomas. 9 lentelėje pateikiama, kiek auditų atliekama priklausomai nuo auditavimo pagrindo (pagal juridinę formą bei privalomumą) (žr. 9 lentelę).

**9 lentelė. Audito klientų dinamika Lietuvoje 2010 – 2013 m.**

<i>Audituojamos įmonės forma ir metai</i>	<b>2013*</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>
Viešojo intereso įmonė	155	161	171	175
Kitos akcinės bendrovės	204	211	219	227
Valstybės ir savivaldybių įmonės	139	156	181	197
Uždarnosios akcinės bendrovės, kurioms auditas privalomas	1996	1922	1789	1748
Kitos įmonės, kurioms auditas privalomas	135	128	112	117
Įmonėms, kurioms auditas neprivalomas	916	902	894	870
Iš viso	3545	3480	3366	3334

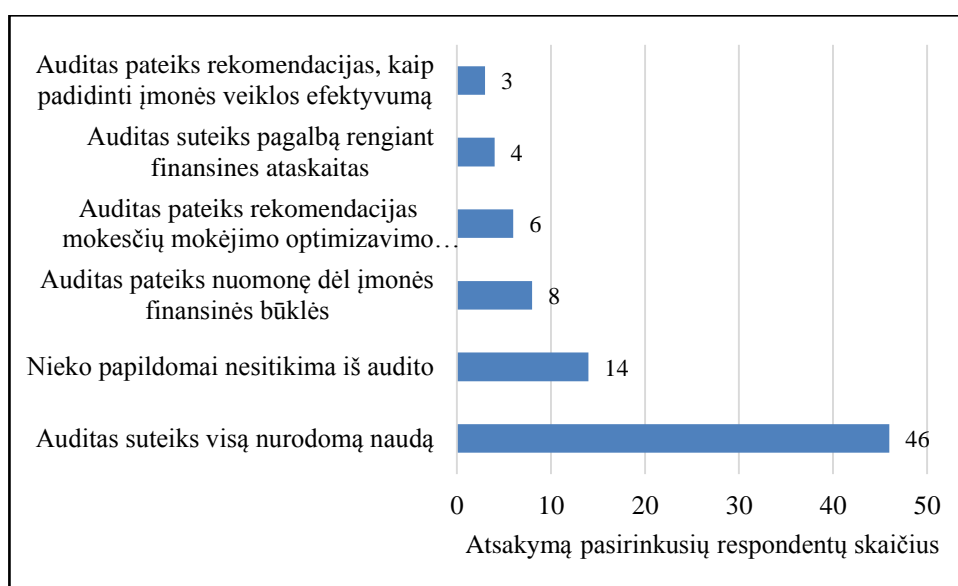
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis LAR 2012 m. ir 2011 m. audito rinkos apžvalgomis

\* - prognozuojami duomenys

---

įmonės ir perdraudimo įmonės; Lietuvos centrinis vertybinių popierių depozitoriumas ir reguliuojamos rinkos operatorius

Iš pateiktos 9 lentelės matyti, jog savanoriškai auditą perkančios įmonės sudaro reikšmingą 26% dalį klientų visumoje, kuri 2010 – 2013 m. laikotarpiu reikšmingai nekito ir siekė apytikriai 3300 – 3500 klientų. Savanoriškų pirkėjų segmentas pagal dydį nusileido tik uždaryjū akcinių bendrovių segmentui (52 – 55% visų klientų). Tokie klientų struktūros rodikliai bei mokslinėje literatūroje randamos nuomonės leidžia teigti, jog Lietuvoje savanoriškas audito paslaugos vartojimas taip pat yra sąlygojamas audito klientų didelių lūkesčių – audituojamieji subjektai įžvelgia auditą kaip naudingą paslaugą ir šios naudos tikisi ją vartodami. Pažymima, jog iš audito paslaugos tokie klientai didesnės naudos negu vien tik patikimos auditoriaus išvados (Lakis, 2005, 2006, 2007). Šią problemą galima iliustruoti Audito ir apskaitos tarnybos atlikta jų interneto tinklalapio lankytojų apklausa. Vienas iš apklausoje pateiktų klausimų buvo: „kokios papildomos vertės tikėtės iš savo auditorių?“ Atsakymų pasirinkimai į šį klausimą pateikiami 16 paveiksle (žr. 16 pav.).



**16 pav. Atsakymai į klausimą, kokios papildomos vertės tikėtės iš auditorių?**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Audito ir apskaitos tarnybos tyrimo (2012 m.) duomenimis, n = 81 (Audito ir apskaitos..., 2014)

Kaip galima pastebėti iš pateikto 16 paveikslo, Lietuvos klientų lūkesčiai dėl audito apima tikėjimą, jog auditoriai suteiks pagalbą rengiant finansines

ataskaitas, pateiks rekomendacijas, kaip padidinti įmonės veiklos efektyvumą, pateiks savo įžvalgas dėl įmonės finansinės būklės, pasiūlys, kaip optimizuoti mokesčių mokėjimą. Tokio pobūdžio poreikių tenkinimas išryškina audito įmonių paslaugų individualizuotumą, klientui sukuria pridėtinės vertės, o audito įmonėms suteikia konkurencinį pranašumą stengiantis konkuruoti rinkoje.

Konkurencija ir koncentracija laikytina kitu svarbiu šalies audito rinkos tyrimo objektu. Nagrinėjant pavienių audito įmonių atliekamų auditų skaičių, galima teigti, jog šalyje konkurencija tarp audito įmonių yra intensyvi, o koncentracija (maža dalis paslaugos teikėjų aptarnauja didžiąją dalį klientų) rinkoje – gana aukšta. 10 lentelėje pateikiami duomenys parodo, jog „didžiojo ketverto“ audito įmonės, sudarydamos tik 2% visų paslaugų teikėjų Lietuvoje, aptarnauja didžiąją dalį rinkos klientų (žr. 10 lentelę).

**10 lentelė. Lietuvoje atliekami auditai pagal audito įmonių tipus 2008–2012**

*m.*

<b>Rodiklis</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Atlikta auditų	3480	3366	3334	3675	3969
Audito įmonių skaičius	183	190	189	201	204
Ne „didžiojo ketverto“ audito įmonių skaičius	179	186	185	197	200
„Didysis ketvertas“/likusios audito įmonės (%)	2%	2%	2%	2%	2%
Privalomų auditų dalis, atlikta „didžiojo ketverto“ (%)	26%	27%	28%	30%	26%
Viešojo intereso auditų dalis, atlikta „didžiojo ketverto“ (%)	91%	92%	89%	86%	84%

Šaltinis: Vaicekauskas, 2013, 1

Iš pateiktos lentelės matyt, jog sudarydamos minimalią dalį rinkoje veikiančių paslaugos teikėjų, šios įmonės aptarnauja beveik visą viešojo intereso įmonių sektorių (tik kas dešimta viešojo intereso įmonė renkasi ne didžiąją audito įmonę) bei apytikriai kas ketvirtą privalomai auditą perkančią įmonę. Šie skaičiai implikuoja apie rinkos koncentraciją kelių paslaugos teikėjų rate. Ši galia atsispindi ir audito rinkos pajamų struktūroje: analizuojant Lietuvos



auditorių rūmų teikiamas rinkos apžvalgas, galima teigti, jog 2012 m. 62% visų audito įmonių pajamų buvo uždirbta 4 tarptautinių audito įmonių, kai tuo tarpu likusios 179 įmonės sugeneravo vos 38% visų audito įmonių pajamų. Skaičiuojant vienai įmonei tenkančią rinkos dalį, stebimas dar didesnis skirtumas: vidutiniškai 15,5% rinkos pajamų sugeneruoja 1 didžioji įmonė, vos 0,2% - viena iš kitų likusiųjų<sup>26</sup> (Vaicekauskas, 2013, 1). Turint omenyje faktą, jog viešojo intereso įmonių skaičius bendrame audito klientų skaičiuje nėra dominuojantis, tampa akivaizdu, jog rinkos lyderiai ženkliai pajamomis išsiskiria ne tik dėl klientų skaičiaus, bet ir dėl paslaugų kainų lygio. Tuo galima įsitikinti, nagrinėjant 11 lentelę (žr. 11 lentelę).

**11 lentelė. Audito paslaugų kainų tendencijos 2008 – 2012 m. (litais ir valandomis)**

Rodiklis	2012			2011			2010			2009			2008		
	Kaina	Laikas	Įkainis	Kaina	Laikas	Įkainis	Kaina	Laikas	Įkainis	Kaina	Laikas	Įkainis	Kaina	Laikas	Įkainis
Didysis ketvertas	32668	237	138	34855	245	142	43099	272	158	52184	258	202	38094	246	155
1 auditorius	6846	101	68	6502	106	61	7133	111	64	7764	110	71	8618	108	80
2 auditoriai	6926	115	60	7388	108	68	8013	106	76	8718	105	83	8788	127	69
3 ir daugiau auditorių	9247	115	80	9399	111	85	10762	122	88	11490	125	92	11329	129	88

Šaltinis: Vaicekauskas, 2013, 1

Iš 11 lentelės matyti, jog „didžiojo ketveto“ vidutinės audito kainos nagrinėjamu laikotarpiu kitų kategorijų įmonių (įmonių, kuriose dirba 1, 2, 3 arba daugiau auditorių) kainas viršija 4–7 kartus: didžiausios kainų „žirklės“ stebimos lyginant 2010 m. duomenis, kai tarptautinės lyderės ir mažiausios nacionalinės audito įmonės paslaugų kainos atitinkamai vidutiniškai siekė 52184 Lt ir 7764 Lt. Suprantant, jog rinkos lyderiai dirba su didesniais klientais, kurių auditą atlikti yra sudėtingiau ir sugaištama daugiau laiko, tikslinga kainų skirtumus išryškinti lyginant valandinius įkainius. Tokiu atveju paslaugos

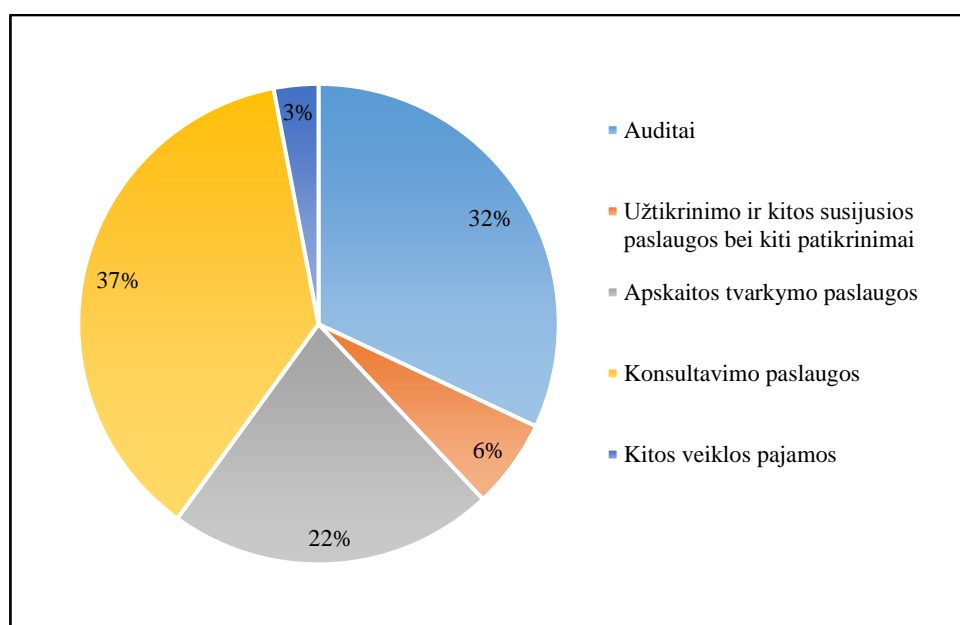
<sup>26</sup> Atliekant skaičiavimus ir vertinimus, preziumuojama, jog visos Lietuvos auditorių rūmų nurodomos pagal šalyje taikomą tvarką įregistruotos audito įmonės vykdo praktinę veiklą.

brangumas skiriasi 2–2,5 karto – daugiau negu dvigubai. Panašias tendencijas atskleidžia užsienio rinkų tyrėjai. Pavyzdžiui, JAV 2008 m. buvo stebimas apie 35-40% kainų skirtumas tarp brangiausių ir pigiausių audito paslaugų. Svarstoma, ar šie skirtumai yra nulemti prastesnės audito paslaugų kokybės, ar visgi tai yra oligopolinės audito paslaugų rinkos įtaka, kai rinkos lyderiai užima apie 60% pasaulinės audito rinkos (Ascher, Foer, 2010), taigi turi ir papildomų svertų kainų nustatymui.

Įkainių ir kainų skirtumų palyginimo rezultatai implikuoja, jog mažesnės rinkos dalyvės audito paslaugas siūlo už reikšmingai mažesnes kainas, kas gali sukelti grėsmę auditus atlikti nepakankamai kokybiškai: maža audito kaina parodo, jog arba auditą atliks nepakankamai kompetentingi audito įmonės darbuotojai (mažas valandinis darbo įkainis) arba yra planuojamas suvaržytas audito atlikimo laiko biudžetas (atliekama mažai procedūrų). Pažymima, jog Lietuvoje atliekant auditus už sąlyginai žemą kainą, kyla rizika paslaugas teikti nuostolingai (Staliūnienė, Stungurienė, 2009). Nuostolingai atlikdami užduotį, auditoriai gali nesilaikyti visų standartų nuostatų, tam kad šį nuostolį sumažinti, kas savo ruožtu, padidintų tikimybę pateikti neteisingą auditoriaus išvadą.

Kitas kainų ir rinkos struktūros aspektas nulemia audito paslaugos turinį. Literatūroje neretai teigiama, jog audito paslauga klientų yra suvokiama kaip gana homogeniška (Schroeder ir k.t., 1986, Duff, 2004), t.y. aukštu lygiu vienoda daugeliui klientui. Žemas kainų lygis dar labiau apsunkina galimybes išskirti savo paslaugą iš kitų audito paslaugų, „pridedant“ jai vertės, padarant ją individualizuotą, kokybiškesnę kliento požiūriu. Profesinėje spaudoje galima rasti nuomonių, kuriose tokia situacija metaforiškai įvardijama kaip „brutali“, o šios situacijos pasėkmė – audito paslaugos „komoditizacija“ (iš angl. *commodity* – vienarūšė, neišsiskirianti iš kitų tiekėjų pasiūlos gėrybė). Galima teigti, jog ši problema būdinga ir Lietuvos audito rinkai, kai siekiant įvykdyti metinius audito įmonės planus, neretai nusigręžiama nuo klientų poreikių, o auditai yra atliekami tik įvykdant būtiniausius standartų ir įstatymų reikalavimus.

Susiklosčiusi rinkos struktūra ne visuomet užtikrina sėkmingą audito įmonių išlikimą rinkoje. Dėl audito rinkos riboto dydžio ir lėto augimo, audito įmonės yra linkusios plėsti savo teikiamų paslaugų spektrą, siekdamos sugeneruoti daugiau pajamų. Vadovaudamosi audito įstatymu, audito įmonės Lietuvoje turi teisę verstis šia veikla: (1) atlikti auditą, (2) teikti užtikrinimo ir kitas susijusias paslaugas bei (3) verstis bet kokia kita veikla, neprieštaraujančia Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytiems profesinės etikos principams. Turėdamos pakankamai kompetentingus ir universalius žmogiškuosius išteklius, audito įmonės, be audito, teikia konsultavimo, apskaitos tvarkymo ir kitas profesines paslaugas (žr. 17 pav.).



**17 pav. Audito įmonių pajamos pagal teikiamų paslaugų rūšis**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Lietuvos auditorių rūmų 2012 m. audito rinkos apžvalga

2012 metais audito įmonių pajamos siekė beveik 176 mln. Lt. 32% šių pajamų sudarė audito paslaugų pajamos. Didžiausią pajamų dalį – 37% - įmonės uždirbo iš konsultavimo paslaugų. Trečioje vietoje išskirtinos 22% pajamų generuojančios apskaitos tvarkymo paslaugos. Nors reikšmingiausią pajamų dalį iš konsultavimo ir kitų ne audito paslaugų įprastai uždirba didžiosios tarptautinės audito bendrovės, turinčios verslo konsultavimo skyrius, reikia

pažymėti, jog vis dažniau šias paslaugas teikia ir nacionalinės įmonės. Ši tendencija ne tik gali sukelti grėsmę auditorių nepriklausomumui, jei audito klientui yra teikiamos kitos ne audito paslaugos, tačiau ir sumažinti auditorių profesinę kompetenciją, vis daugiau įgūdžių ir žinių įgyjant dirbant kitokio tipo užduotis nei auditas, tačiau nepakankamai dėmesio skiriant audito atlikimui būtinų kompetencijų įgijimui ir lavinimui. Šios grėsmės aktualumą pabrėžia ir patvirtinta naujoji Audito direktyva (Europos Parlamento ir Tarybos..., 2014, 1), kurioje didelis dėmesys skiriamas ne audito paslaugų teikimo audito klientui ribojimui. Direktyvoje nurodomas taip vadinamasis „juodasis sąrašas“, apimantis paslaugas, kurių auditoriai negali teikti savo klientams, taip pat įtvirtinama nuostata dėl atlygio už auditą ir kitų atlygių iš to paties klientų kontrolės (pajamos iš vienam klientui suteiktų ne audito paslaugų per vienerius finansinius metus neturi viršyti 70 proc. pastarųjų 3 metų už auditą iš klientų gautų pajamų vidurkio) (Europos Parlamento..., 2014, 1; Europos Parlamento..., 2014, 2).

Ekonominė priklausomybė nuo pajamų, gautų iš vieno kliento, ne audito paslaugų teikimas audito klientui, ilgamečiai santykiai su audito klientu (tęstiniai auditai) – visi šie aspektai mažina visuomenės pasitikėjimą auditoriaus išvada, teikiama apie kliento, nuo kurio auditoriai vienaip ar kitaip yra priklausomi, finansines ataskaitas. Auditoriaus išvadų patikimumo klausimas pastaraisiais metais Lietuvoje taip pat tapo aktualus, viešai pradėjus diskutuoti apie audito funkcijos efektyvumą po kelių skandalingų komercinių bankų žlugimų, kurių istorijos taip pat susijusios su šių bankų auditais ir jų kokybe. Audito ir apskaitos tarnyba 2011 m. lapkričio 23 d. pradėjo tyrimą dėl atlikto AB banko „SNORAS“ audito, po to kai bankas buvo nacionalizuotas ir netrukus paskelbtas bankrutavusiu. Banko auditą atliko viena iš didžiųjų tarptautinių audito įmonių. Tarnyba nustatė, jog būdamas atsakingas už banko finansinių ataskaitų audito koordinavimą ir atlikimą atsakingas auditorius pažeidė Tarptautinių audito standartų ir Audito įstatymo nuostatas, nes nesilaikė profesinio skepticizmo ir nesurinko pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad sumažintų audito metu nustatytas rizikas iki priimtina žemo lygio. Dėl šios

priežasties, Tarnybos teigimu, auditoriaus pareikšta nuomonė apie banko 2010 m. finansines ataskaitas buvo nemodifikuota nepagrįstai. Atsižvelgiant į nustatytų trūkumų reikšmingumą bei pažeisto visuomenės intereso mastą, auditoriui skirta griežčiausia drausminė nuobauda – panaikintas auditoriaus vardas. Taip pat skirta drausminė nuobauda ir audito įmonei – nurodyta ištaisyti audito įmonės kokybės kontrolės sistemos trūkumus, dėl kurių įvyko nustatyti audito atlikimo trūkumai (Audito ir apskaitos..., 2014<sup>27</sup>).

Netrukus po „SNORAS“ banko audito tyrimo, kita tarptautinė audito įmonė susilaukė neigiamo visuomenės dėmesio dėl kito netrukus po atlikto audito nacionalizuoto banko - „Ūkio banko“. Audito ir apskaitos tarnyba taip pat pradėjo tyrimą dėl šio banko audito. Tyrimo metu buvo nustatyta, kad atsakingas užduoties auditorius neatliko „jokių, jam, kaip užduoties partneriui, privalomų, 220-ajame tarptautiniame audito standarte „Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė“ reglamentuotų audito procedūrų (išskyrus auditoriaus išvados pasirašymą), todėl pažeidė Lietuvos Respublikos audito įstatymo 27 straipsnio 3 dalį, nes neatliko audito pagal tarptautinių audito standartų reikalavimus. Tyrimo metu taip pat buvo nustatyta, kad auditorius nesilaikė Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų sąžiningumo ir reikiamo atidumo principų“, nes pateikė auditoriaus išvadą apie AB Ūkio bankas 2011 metų atskiras ir konsoliduotąsias finansines ataskaitas, neatlikęs šių finansinių ataskaitų audito, kaip to reikalauja Lietuvos Respublikos audito įstatymas, profesiniai standartai ir Buhalterių profesionalų etikos kodeksas (Audito ir apskaitos ..., 2014<sup>28</sup>). Atsižvelgiant į nustatytų trūkumų reikšmingumą, nuspręsta panaikinti auditoriaus vardą, o audito įmonei skirti įspėjimą.

Apibendrinant išsakytas mintis apie Lietuvos audito paslaugų rinką ir Lietuvoje teikiamas audito paslaugas, galima teigti, jog Lietuvos audito paslaugų rinkai yra būdingos būdingos šios charakteristikos:

- Aukšti standartizuoti audito atlikimo ir etikos laikymosi reikalavimai, įtvirtinti audito įstatyme bei tarptautiniuose audito standartuose.

---

<sup>27</sup> Nuoroda tinklalapyje: <http://www.aat.lt/index.php?id=1034> (žiūrėta: 2014-08-09)

<sup>28</sup> Prieiga per tinklalapį: <http://www.aat.lt/index.php?id=1255> (žiūrėta: 2014-08-10)

- Kelių tarptautinių audito įmonių lyderiavimas rinkoje, atspindintis rinkų pasitikėjimą žymiausiomis audito įmonėmis ir aukštą šių įmonių suvoktą paslaugų kokybę.

- Tarptautinių ir mažesnių nacionalinių audito įmonių paslaugų kainų skirtumai, parodantys, jog tarptautinės įmonės turi didesnę trečiųjų šalių pasitikėjimą, o jų įmonėse praktikuojantys auditoriai už savo galimai aukštesnės kokybės paslaugas reikalauja didesnio atlygio.

- Dideli lūkesčiai dėl audito naudingumo, parodantys klientų poreikį iš savo auditorių nemokamai sulaukti įvairių konsultacijų ir patarimų.

- Ne audito paslaugų svarbus vaidmuo audito įmonių pajamų struktūroje, parodantis, jog vien iš audito paslaugų teikimo sunku išlikti konkurencingiems. Ši charakteristika labiau būdinga tarptautinėms audito įmonėms, kas leidžia teigti, jog tarptautinės įmonės, be preziūmuojamų privalumų teikti kokybiškas paslaugas, taip pat turi ir daugiau grėsmių, dėl ko audito paslaugų kokybė galėtų nukentėti.

- Sumažėjęs informacijos vartotojų ir visuomenės pasitikėjimas auditoriaus išvada, lydimas nuomonių, jog šalyje auditoriai ne visuomet auditus atlieka kokybiškai.

Išskirtos charakteristikos yra aptartos teorinėje disertacijos dalyje ir yra susijusios su audito paslaugų kokybės klausimais, kas leidžia teigti, jog teorinėje dalyje nagrinėta audito paslaugų kokybės problematika yra aktuali Lietuvos audito paslaugų rinkai. Aukšta paslaugų standartizacija bei dideli klientų lūkesčiai suponuoja poreikį teikti kokybiškas paslaugas, kurios intensyvios konkurencijos sąlygomis gali suteikti konkurencinį pranašumą. Sąlyginai mažos paslaugų kainos bei ne audito veiklos vykdymas apsunkina sąlygas suteikti kokybiškas audito paslaugas. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, jog audito paslaugų kokybės siekimas ir gerinimas yra Lietuvos audito paslaugų rinkai aktualus ir nagrinėtinas tyrimo reiškinys. Norint įvertinti šalies paslaugų kokybinę būklę bei išskirti stipriąsias ir silpnąsias Lietuvos audito įmonių paslaugų puses, yra būtina atlikti audito paslaugų kokybės valdymo analizę, t.y. suprasti ir struktūrizuoti modelio pavidalu, kaip įmonės siekia ir užtikrina savo

paslaugų kokybę. Tai atlikus galima išskirti pagrindines sritis (kriterijus), kuriomis remiantis galima kompleksiskai vertinti audito paslaugų kokybę.

### **3.2. Audito paslaugų kokybės kriterijų nustatymas ir tyrimo modelio sudarymas**

#### **3.2.1. Audito įmonės kriterijai**

Audito paslaugų kokybės valdymas Lietuvos audito įmonėse gali būti nagrinėjamas analizuojant įmonių viešai pateikiamus skaidrumo pranešimus bei audito paslaugų pristatymus internetiniuose tinklapiuose. Skaidrumo pranešimuose įmonės turi pateikti įdiegtos kokybės kontrolės sistemos aprašymą bei jos efektyvumo įvertinimą. Kadangi audito kokybės kontrolės sistema yra neatsiejama audito verslo sėkmės dalis, būtina kiekvienai audito įmonei, tinkamai neįdiegus kokybės kontrolės sistemos ar jai funkcionuojant neefektyviai, padidėja rizika pateikti neteisingą auditoriaus išvadą. Ši rizika didina tikimybę sulaukti nuobaudų ar net netekti teisės verstis audito veikla. Išsamus ir aiškus kokybės kontrolės sistemos aprašymas padeda suprasti, kaip audito įmonėse užtikrinama paslaugų kokybė remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija.

Nagrinėjant 19 skaidrumo pranešimų, pristatytų metodologinėje darbo dalyje, galima pastebėti audito įmonių vadovų išreiškiamą kokybės prioritetą ir jo svarbos suvokimą. Vienos įmonės vadovo teigimu, „...klientai, reguliuojančios institucijos ir kitos suinteresuotos šalys tikisi <...> kokybės ir meistriškumo; kokybiškai atliktas auditas išlieka svarbiausiu audito vaidmens tarnauti viešajam interesui ir užtikrinti sėkmingą <...> augimą elementu“ (3)<sup>29</sup>. Pripažįstama, jog „audito paslaugų kokybė dar niekada nebuvo svarbesnė nei dabar, kai ekonominei aplinkai daug įtakos daro nuolatinė globalizacija ir greitas kapitalo judėjimas“ (3). Tai įpareigoja cituojamą įmonę „...siekti, kad audito projektai

---

<sup>29</sup> Toliau tekste skliausteliuose pateikiama skaičius reiškia atitinkamą audito įmonę iš priedo Nr. 2, kuriai yra būdingas cituojamas teiginys.

atitiktų aukščiausios kokybės lūkesčius ir spręsti situacijas, kur šie lūkesčiai nėra tenkinami“ (3). Kitos tarptautinės audito įmonės teigimu, informacijos vartotojų lūkesčiai yra išpildomi, o „...auditas yra kokybiškas tuomet, kai pateikiama tinkama ir nepriklausoma nuomonė, atitinkanti audito atlikimo standartus.“ (2).

Kad užtikrintų kokybiškų paslaugų teikimą, Lietuvos audito įmonės savo veikloje vadovaujasi 1-uoju Tarptautiniu kokybės kontrolės standartu „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“. Standarte nurodoma, jog audito įmonė privalo įdiegti ir efektyviai taikyti kokybės kontrolės sistemą. Nors tarptautiniame kokybės kontrolės standarte nėra imperatyviai nurodoma, iš kokių elementų audito įmonės turi sukurti kokybės kontrolės sistemą, atlikta skaidrumo pranešimų turinio analizė parodo, jog dauguma nagrinėjamų įmonių diegia tokią audito kokybės kontrolės sistemą, kaip ji yra suprantama nagrinėjamame standarte. Iš 7 priede pateiktos 33 lentelės galima matyti, jog iš esmės įmonės savo kokybės kontrolės sistemas organizuoja ir valdo išskirdamos šešis pagrindinius elementus, analogiškai kaip kad pateikiama tarptautiniame kokybės kontrolės standarte, išskiriant: (1) vadovų atsakomybę už kokybę audito įmonėje, (2) atitinkamus etikos reikalavimus, (3) klientų priėmimą ir užduočių tęsimą, (4) žmogiškuosius išteklius, (5) užduočių atlikimą, (6) kokybės kontrolės sistemos stebėseną. 6 iš 19 įmonių nepateikia kokybės kontrolės sistemos sandaros aprašymo. Išnagrinėkime, kaip likusios 13 Lietuvos audito įmonių pristato savo kokybės kontrolės sistemos elementus, atskleiskime, kokias politikas ir procedūras taikant jie yra įdiegti ir valdomi.

***Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje.*** Tai yra įdiegta politika ir procedūros, skirtos tokiai vidaus kultūrai propaguoti, kuria pripažįstama, kad kokybė yra esminė atliekant užduotis. Šia politika ir procedūromis nustatomi reikalavimai audito įmonės vadovams (administracijos vadovui, valdybai ir pan.), kad jie prisiimtų galutinę atsakomybę už audito įmonės kokybės kontrolės sistemą. Šis lygmuo atspindi audito lyderių atsakomybę už tinkamą



organizacinę kultūrą, skatinančią darbuotojus suvokti savo darbo tikslus, svarbą ir atsakomybę. Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje pasireiškia kaip „tonas, perteikiantis stiprią paramą kokybiškai veiklai ir kokybės kontrolės kultūrai“ (11) bei kaip „reguliariai siunčiami pranešimai, kuriuose akcentuojama, kaip svarbu tvirtai laikytis kokybei keliamų reikalavimų“ (1). Vadovų atsakomybė apima šias pagrindines sritis:

- Audito verslo strategiją ir jos įgyvendinimo kontrolę (5, 17, 2);
- Organizacinę kultūrą (17);
- Efektyvią organizacijos valdymo struktūrą (2);
- Nuolatinis patarimus ir pagalbą audito užduoties grupėms (1, 2);
- Audito metodologijos kūrimą ir naudojimą (17);
- Techninių vadovų nuolatinį atnaujinimą ir perdavimą darbuotojams (17, 2);
- Bendrovės profesinių darbuotojų kvalifikacijos kėlimo programų užtikrinimą (17);
- Nepriklausomumo stebėseną (17);
- Bendrovės kokybės politikos vertinimą (17).

*Atitinkami etikos reikalavimai.* Tarptautiniame kokybės kontrolės standarte nurodoma, jog audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito įmonė ir jos personalas yra nepriklausomi. Taikant šią politiką, personalas supažindinamas su etikos reikalavimais, nustatomos bei įvertinamos aplinkybės ir santykiai, galintys kelti grėsmę nepriklausomumui, jei reikia, imamasi atitinkamų veiksmų, kad šios grėsmės būtų pašalintos arba sumažintos iki priimtino lygio. Šiame lygmenyje būtina išskirti bei akcentuoti ir kitus profesinės etikos principus: objektyvumą, sąžiningumą, atskaitingumą visuomenei, reikiamą atidumą ir profesinę kompetenciją.

Lietuvos audito įmonės didžiausią dėmesį skiria nepriklausomumo principo laikymuisi. Pabrėžiamas tiek ir audito įmonės, tiek ir asmeninis auditorių

nepriklausomumas. Galima išskirti šias pagrindines tris sritis, kurias audito įmonės išskiria etikos reikalavimų kontekste:

- *Partnerių rotacija* (2, 7, 3). Stebima, ar pagal galiojančius teisinius reikalavimus nereikia rotuoti atsakingo už užduotį partnerio, taip pat vyresniojo personalo, stengiantis sumažinti familiarumo grėsmę. Pritariama, jog audito partnerių rotacija yra naudinga, kadangi ji „suteikia galimybę pažvelgti į įmonę šviežia akimi ir skatina nepriklausomumą“ (3).

- *Ne audito paslaugų teikimas audito klientui* (2, 7). Nurodoma, jog įmonėse yra patvirtinami sąrašai paslaugų, kurios gali būti teikiamos audito klientui. Sprendimą teikti tokias paslaugas turi priimti ne mažiau negu vienas partneris (didesnėse audito įmonėse). Pabrėžiama, jog „pagal galiojančias auditorių nepriklausomumo taisykles, nė vienam audito partneriui negali būti skiriamas atlygis už tai, kad jam pavyksta parduoti ne audito paslaugas audito klientams.“ (2). Naudojamos patentuotos ne audito paslaugų reikalavimų laikymosi programos (2).

- *Ekonominė priklausomybė nuo pajamų, gaunamų iš vieno audito kliento*. Stebima, ar iš viešojo intereso klientų arba su juo susijusių įmonių bendra mokesčio už suteiktas paslaugas suma nesudaro daugiau negu 10% visų pajamų, kurias per dvejus pastaruosius metus už paslaugų suteikimą gavo audito įmonė narė (2).

Audito įmonėse taikomos šios politikos ir procedūros etikos reikalavimų užtikrinimui:

- Paskiriamas atsakingas partneris už etiką ir nepriklausomumą (2, 19, 17, 5, 1);
- Įdiegta internetinė automatizuota nepriklausomumo sekimo sistema (2, 1, 4);
- Atliekami kasmetiniai nepriklausomumo mokymai (2, 17, 1, 4);
- Atliekami kasmetiniai raštiški darbuotojų patvirtinimai dėl nepriklausomumo laikymosi (2, 6, 12, 10, 4);

- Surenkami raštiški darbuotojų patvirtinimai dėl nepriklausomumo laikymosi prieš kiekvieną audito užduotį (2, 19, 14, 5, 6, 7, 12, 13, 14, 15, 4);
- Naudojami etikos standartų gidai (vadovai) (1, 17, 8);
- Taikoma kelių partnerių patvirtinimo tvarka priimant klientą (1);
- Įdiegta „Etikos telefono linija“ (anoniminė komunikacija apie galimus etikos pažeidimus) (3, 1);
- Skiriamos drausminės nuobaudos už etikos reikalavimų nesilaikymą (4, 1, 2).

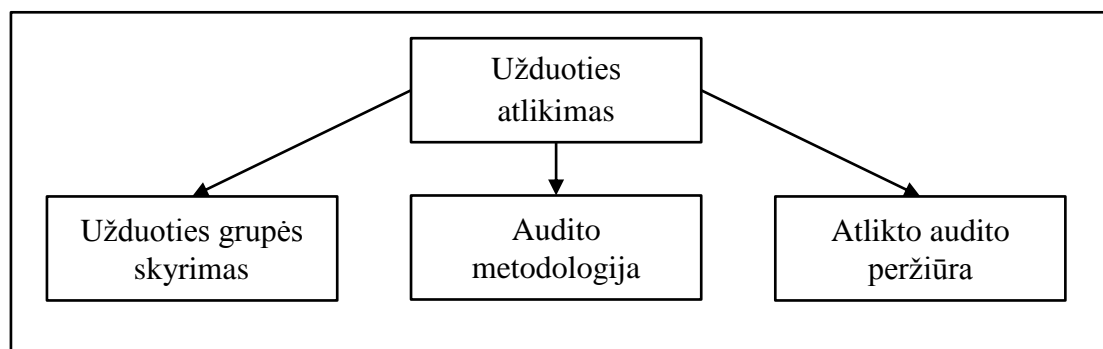
***Klientų prisiėmimas ir užduoties tęsimas.*** Audito įmonė turi įdiegti santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimo ir tęsimo politiką bei procedūras, skirtas audito įmonei suteikti pakankamą užtikrinimą, kad ji prisiims ir tęs tuos santykius ar užduotis tik tuomet, kai audito įmonė yra kompetentinga atlikti užduotį bei ji turi gebėjimų, įskaitant laiką ir išteklius, tai atlikti. Naujų klientų ir tęstinių užduočių svarstymo procese taikomos šios procedūros:

- Kliento veiklos pobūdžio ir verslo aplinkos įvertinimas;
- Kliento organizacinės struktūros įvertinimas;
- Kliento įvertinimas, apimant vadovų ir savininkų sąžiningumą;
- Kliento pagrindinių darbuotojų kompetencijos ir reputacijos patikrinimas;
- Susijusių šalių įvertinimas;
- Galimų nepriklausomumo rizikų ir interesų konflikto įvertinimas;
- Konsultacijos su prieš tai buvusiais auditoriais, ar yra kokių nors priežasčių, kodėl klientas neturėtų būti priimamas;
- Finansinių ataskaitų peržiūrėjimas;
- Žinių ir patirties dėl kliento įvertinimas;
- Svarstymas dėl neįprastai agresyvios arba laisvai interpretuojamos klientų apskaitos politikos;
- Reikšmingų kliento veiklos pokyčių (nuosavybės, vadovybės, finansinės būklės ar verslo pobūdžio pasikeitimai) analizė;

- Panašios veiklos kliento audito patirties vertinimas (11, 17, 8, 5, 4, 1).

Atsižvelgiant į išdėstytus kriterijus, projekto rizika klasifikuojama kaip „įprasta“, „didesnė negu įprasta“ arba „daug didesnė nei įprasta“ ir yra įvertinama prieš pradėdant darbus (4). Didesnėse audito įmonėse projekto rizikos vertinimo procesas apima „rekomenduojančio partnerio patvirtinimą ir bent vieno kito bendrovės partnerio sutikimą, kad bendrovė gali patvirtinti klientą ir imtis projekto“ (4, 2). Be to, sprendimą patvirtinti projektą turi palaikyti ir bendrovėje specialias pareigas užimantys darbuotojai – „rizikos lyderiai“, „pramonės sektoriaus ekspertai“, - jeigu projekto rizika įvertinama kaip „didesnė nei įprasta“ ar „daug didesnė nei įprasta“ (4, 2). Jeigu įvertinta kylanti rizika yra nevaldoma, atsisakoma priimti tokį klientą ar tęsti bendradarbiavimą.

**Užduoties atlikimas.** Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad užduotys yra atliekamos pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus ir kad audito įmonė ar užduoties partneris parengia ataskaitas, tinkamas pagal aplinkybes. Tokia politika ir procedūros turi apimti klausimus, susijusius su užduočių atlikimo kokybės nuoseklumo skatinimu, stebėjimo ir peržiūros įsipareigojimus. Remiantis įmonių skaidrumo pranešimų turiniu, galima išskirti šiuos užduoties atlikimo komponentus (žr. 18 pav.):



**18 pav. Užduoties atlikimo struktūriniai komponentai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Užduočių atlikimo pradinis uždavinys – užduoties grupių formavimas ir jų tinkamumo atlikti užduotį pakartotinė peržiūra. Tuo siekiama įsitikinti, jog profesionalai, vadovaujantys auditui turėtų atitinkamą kompetenciją, t.y. „žinias, įgūdžius ir gabumus, reikalingus šiems projektams įvykdyti, ir laikytųsi taikomų auditorių rotacijos reikalavimų“ (3). Užduoties grupės formuojamos remiantis šiais 220 Tarptautiniame audito standarte siūlomais atkreipti dėmesį aspektais:

- Panašaus pobūdžio ir sudėtingumo užduočių supratimas bei praktinė patirtis, taikant atitinkamo mokymo ir dalyvavimo metodus;
- Profesinių standartų ir taikomų teisinių bei priežiūros reikalavimų supratimas;
- Techninės žinios ir patirtis, įskaitant žinias apie susijusias informacines technologijas;
- Susijusių ūkio šakų, kuriose klientai veikia, žinios;
- Gebėjimas priimti profesinius sprendimus;
- Audito įmonės kokybės kontrolės politikos ir procedūrų supratimas.

Paskirta grupė užduotį atlieka naudodamasi įmonės audito metodologija. Nurodoma, jog „audito metodologija apima reikalavimus ir gaires, skirtus padėti suplanuoti ir vykdyti audito projektus“. Metodologija yra sudaroma remiantis Tarptautiniais audito standartais bei papildoma nacionaliniais reikalavimais (4). Nors skirtingų įmonių nuomonės, iš ko turi susidaryti efektyvi metodologija išsiskiria, dažniausiai pažymimos audito darbo dokumentavimo bei procedūrų atitikimo standartams užtikrinimo programos, kaip pagrindiniai metodologijos komponentai. Didesnėse įmonėse jos yra labiau kompiuterizuotos („...elektroninis audito atlikimo įrankis, kuris leidžia auditoriams visame pasaulyje naudotis metodologija“ (2), „...įvairių duomenų analizės priemonių, skirtų naudoti audito metu.“ (3). Programos išdėstomos nuosekliai per užduoties atlikimo etapus ir yra taikomos atliekant:

- Projekto sukūrimą (kliento priėmimas, darbo apimtys nustatymas, sudaroma komanda, darbo grafikas);
- Rizikos vertinimą (įmonės veiklos pobūdis, rizikos nustatymas ir vertinimas, sudaromas darbo planas, atliekamas pasirinktų kontrolės būdų sukūrimas ir įdiegimas);
- Testavimą (patikrinamos pasirinktos kontrolės, atliekami detalūs testai);
- Užbaigimą (atnaujinamas rizikos vertinimas, atliekamos užbaigiamosios procedūros, bendravimas su vadovybe, atliekamas auditorius išvados parengimas) (2, 1).

Daugiausia dėmesio aprašant užduoties atlikimo elementą skiriama audito kokybės peržiūrai. Galima išskirti trijų skirtingų rūšių peržiūras, priskirtinas audito užduoties atlikimo elementui. Didesnėse tarptautinėse audito įmonėse taikomi „tiesioginio audito darbo grupės vadovo įsitraukimo tinkamu metu ir įvairių atlikto darbo peržiūrų reikalavimai“ (3), aukštesnės struktūros užduoties grupėse įpareigojantys grupės vadovą peržiūrėti jaunesnių specialistų atliktą darbą. Antruoju peržiūros lygiu laikytina užduoties grupės vadovaujančiojo partnerio peržiūra. Ji taikoma kiekvienam audito klientui visose nagrinėjamose audito įmonėse. Jos metu partneris peržiūri ir pakartotinai įvertina pagrindines audito rizikas, įsitikina, ar „audito procedūros yra atliktos, ar audito procedūros tinkamai dokumentuotos; ar jos atliktos pagal audito programą, ar atliktos procedūros pateikia pakankamą informaciją“ (13, 17). „Peržiūros procedūros sukurtos taip, kad būtų galima užtikrinti efektyvią audito kontrolę jo eigoje“ (17). Trečioji, nepriklausoma peržiūra paskiriama viešojo intereso, padidintos rizikos arba daug visuomenės dėmesio sulaukusiems klientams. Ją atlieka nepriklausantis užduoties grupei darbuotojas, turintis aukštą audito ir apskaitos sričių kvalifikaciją bei klientų ūkio šakos išmanymą (19, 1, 3). Su užduoties partneriu jis aptaria visus svarbius klausimus ir yra atsakingas už nepriklausomą audito plano ir jo vykdymo, reikšmingų problemų sprendimo, finansinių ataskaitų ir informacijos atskleidimo patikrinimą (19, 1). Nors šią peržiūrą gali atlikti daug pakankamai kompetentingo personalo turinčios audito įmonės, galima pastebėti, jog šią procedūrą taiko ir mažosios nacionalinės įmonės, pirkdamos kitų auditorių peržiūros paslaugas (9). Atliekamos peržiūros padidina tikimybę pateikti teisingą pagal aplinkybes auditoriaus išvadą, nes jų metu yra įsitikinama, ar:

- Buvo atkreiptas dėmesys į svarbias problemas ir jos buvo iki galo išspręstos;
- Buvo suteiktos tinkamos konsultacijos;
- Suplanuotas darbas buvo peržiūrėtas ir įsitikinta, kad jis užbaigtas;
- Darbas atliktas ir surinkti įrodymai patvirtina apibendrinančias auditoriaus išvadas;
- Audito dokumentacija pakankama, jog patyręs auditorius peržiūrėjęs galėtų suprasti svarbias problemas, jų šaltinius ir veiksmus, kurie atlikti problemoms spręsti.

**Žmogiškieji ištekliai.** Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad joje dirba pakankamai personalo, turinčio

reikiamą kompetenciją ir gebėjimų bei taikančio etikos principus, kad atliktų užduotis pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus. Ypač didelis dėmesys turėtų būti skiriamas dviem žmogiškųjų išteklių aspektams: kiekiui (pakankamumui) ir kokybei (tinkamumui). Būtina žmogiškųjų išteklių kokybinė charakteristika – įgalinimas audito įmonę ar užduoties partnerius pateikti ataskaitas (pirmiausia – auditoriaus išvadą), tinkamas pagal aplinkybes. Žmogiškųjų išteklių elementas audito įmonės kokybės kontrolės sistemoje suvokiamas per valdymo prizmę, išskiriant žmogiškųjų išteklių poreikio planavimą, ateities balanso prognozavimą, įvertinant darbuotojų tekamumą, efektyvios motyvacinės sistemos kūrimą ir diegimą bei įvairius kitus susijusius klausimus.

Audito įmonės sutinka, jog nuolat savo žinias atnaujinantys darbuotojai yra pagrindinis kokybę lemiantis veiksnys: „nuolatinis darbuotojų mokymasis, žinių gilinimas yra vienas svarbiausių prioritetų, nes tai yra mūsų paslaugų kokybės pamatas“ (4). Daugiausia dėmesio skiriama darbuotojų techninei kompetencijai (audito, apskaitos standartai, profesinės nuostatos, mokesčiai), vadovavimo įgūdžiams, analitiniam mąstymui ir sprendimų priėmimo įgūdžiams (17, 4). Išskirtinos šios pagrindinės žmogiškųjų išteklių valdymo sritys:

- Įdarbinimas;
- Mokymai ir profesinis tobulėjimas;
- Vidinė iniciatyva, skirta darbo atmosferai gerinti;
- Darbuotojų įvertinimas
- Karjeros valdymas (4, 11, 8, 1, 2).

Strateginis žmogiškųjų išteklių valdymo tikslas - „pritraukti talentingus audito specialistus ir su jais užmegzti ilgalaikius santykius“ (3).

**Stebėseną.** Audito įmonė turi įdiegti efektyvų stebėsenos procesą, kuris apimtų ir leistų priimti naudingus sprendimus dėl audito įmonės kokybės kontrolės politikos ir procedūrų efektyvumo, nustatytų trūkumų įvertinimo, informavimo apie juos ir jų pašalinimo, iš vidaus ir išorės gautų nusiskundimų ir įtarimų. „Stebėseną susideda iš kontrolės sistemos suvokimo ir nustatymo, kiek ši kontrolės sistema veikia efektyviai. Ji taip pat apima rekomendacijų, kaip pagerinti sistemą, pateikimą, ypač, jei yra nustatyti trūkumai arba jei pasikeitė profesiniai standartai ar praktikos“ (8, 11). „Kokybės kontrolės stebėseną nukreipta į politikos, procedūrų atitikimo Tarptautinio kokybės kontrolės standarto (TKKS) nuostatų vertinimą, į įgyvendintų procedūrų

veiksmingumo vertinimą, siekiant palaikyti nuolatinę kokybės kontrolės sistemos atnaujinimo, tobulinimo procesą“ (10).

Kokybės kontrolės sistemos efektyvumas nustatomas atliekant kelių tipų patikrinimus. Jų metu įsitikinama, ar teisingai „buvo atliktos audito procedūros ir ar pakankamai surinkta audito įrodymų, taip pat įvertinti surinktų įrodymų kokybė; patikrinama, ar nebuvo audito standartų, kitų teisės aktų ar vadovų nurodymų pažeidimų bei piktnaudžiavimų“ (19). Išskirtini šie patikrinimai:

- Kasmetiniai patikrinimai tarp skirtingų darbo grupių. „Viena darbo grupė tikrina kitos darbo grupės atliktus darbus.“ (17). Tai periodinis procesas, reiškiantis, jog individualių užduočių atranka patikrinimui yra atliekama periodiškai“ (8, 11).

- „Biuro vizitavimo“ programa, kai vieno audito įmonės padalinio darbuotojai atvyksta į kitą padalinį patikrinti, kaip yra įgyvendinama kokybės kontrolės sistema padaliniuose, kuriuose tiesiogiai jie nedirba (7, 1).

- Audito įmonių tinklo patikrinimai. Kokybės kontrolės sistemos efektyvumą vertina atvykstantys tinklo, kuriam priklauso audito įmonė, kokybės kontrolieriai. Nurodoma, jog tokie patikrinimai atliekami ne rečiau negu kas 3 m. (2, 3, 1).

- Išorinių institucijų patikrinimai. Patikrinimus atlieka Lietuvos auditorių rūmų ir Audito ir apskaitos tarnybos paskirti tikrintojai Lietuvos Respublikos audito įstatyme nustatyta tvarka (2, 3).

- Kitos stebėsenos priemonės. Klientų grįžtamasis ryšys, nusiskundimų stebėseną ir k.t. (7, 2).

Išskirtų kokybės veiksnių efektyvų valdymą užtikrina audito įmonių reputacijos svarbos suvokimas, kaip tam tikras užstatas paslaugų kokybei užtikrinti. Audito įmonės išreiškia poziciją, jog audito paslaugų kokybė yra neatsiejama nuo audito įmonės reputacijos – aukštos kokybės paslaugos stiprina įmonės reputaciją, o ši savo ruožtu didina įsipareigojimus ir toliau užtikrinti kokybiškų paslaugų teikimą („...reputacija teikiant aukštos kokybės profesionalias, nepriklausomas, objektyvias ir etikos principais pagrįstas audito paslaugas yra esminis veiksnys lemiantis mūsų, kaip nepriklausomų auditorių, sėkmę“ (3); „Sistema sukurta, kad būtų įvertinama užduočių atlikimo kokybė, laiku pastebėtos klaidos, tuo užtikrinant nepriekaištingą darbą, taip pat nustatoma galima įmonės prestižo praradimo rizika“ (19); „...reputacija būtų siejama su kokybe“ (1); „Nuodugnus santykių su klientais ir užduočių priėmimo ir tęsimo principai ir procedūros yra nepaprastai svarbūs siekiant teikti aukštos kokybės



profesines paslaugas ir saugoti <...> reputaciją bei prekės ženklą“ (3). Išreiškiamas teiginys - „Mes nuosekliai laikomės požiūrio, kad nei vienas atskiras klientas negali būti svarbesnis už profesinę reputaciją“ (3) – parodo, jog reputacijos praradimo rizika skatina auditorius nenusileisti abejotiniems, neetiškiems ar auditorius diskredituojantiems klientų reikalavimams bei atlikti savo darbą kokybiškai.

Apibendrinant atliktą audito įmonių skaidrumo pranešimų turinio analizę, galima teigti, jog Lietuvoje audito paslaugų kokybės valdymas įmonės lygmeniu labiausiai siejamas su audito įmonėje įdiegta kokybės kontrolės sistema. Tikslinga išskirti šiuos audito įmonės kriterijus, kurie naudotini vertinant audito paslaugų kokybę remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija:

- Teisinga ir patikima auditoriaus išvada;
- Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje;
- Klientų priėmimas ir santykių išlaikymas;
- Atitinkami Etikos reikalavimai;
- Užduočių atlikimas;
- Žmogiškųjų išteklių valdymas;
- Kokybės stebėseną.

Kiekvienas iš išskirtų kriterijų gali būti išreiškiamas subkriterijais, atskleistais analizuojant kiekvieną iš šių kriterijų. Remiantis šio tyrimo etapo įgyvendinimo rezultatais, sudaryti anketų, skirtų pradinei ir pagrindinei ekspertų grupėms, klausimai apie audito paslaugų kokybės užtikrinimą audito įmonės lygmeniu.

### **3.2.2. Audito užduoties grupės kriterijai**

Kokybės kontrolės sistemos sukūrimo tikslas – sudaryti visas sąlygas audito įmonės personalui atlikti auditus kokybiškai. Remiantis analizės rezultatais, galima teigti, jog Lietuvos audito įmonėse darbas yra organizuojamas auditų užduotims priskiriant užduoties grupes („Skiriant užduoties darbo grupę...“ (10); „Projekto komandą dažniausiai sudaro vienas ar daugiau...“ (4); „kiekvieno užduoties atlikimo komandos nario...“ (1). Projekto komandą dažniausiai sudaro vienas ar daugiau šias pareigas einančių asmenų: audito partneris, audito projektų vadovas, vyresnysis auditorius ir padėjėjai. Projekto komanda sudaroma atsižvelgiant į audituojamo subjekto veiklos apimtį, pobūdį ir sudėtingumą; kiekvienai audito komandai vadovauja audito partneris,

atsakingas už visas teikiamas paslaugas audito metu. Paskirtas audito projektų vadovas yra atsakingas už priežiūrą ir vadovavimą įgyvendinant audito planą ir vykdant audito projektą. Vyresnysis auditorius yra atsakingas už kasdienę kitų projekto komandos narių priežiūrą. Išskirtini šie žemiau aprašyti kokybę lemiantys veiksniai, kurie gali būti naudojami kaip kriterijai audito paslaugų kokybei audito užduoties grupės lygmeniu vertinti.

**Partnerio ir audito grupės vadovo įsitraukimas į užduotį.** Įmonės akcentuoja partnerio svarbą siekiant kokybiškų audito paslaugų teikimo („Pagrindiniai dalykai, užtikrinantys efektyvų ir našų auditą, yra šie: partnerio ir užduoties vadovo įsitraukimas tinkamu metu...“ (3). Teigiama, jog „pagrindinė partnerio užduotis – dirbti su visais darbuotojais, t.y. konsultuojant ugdyti, peržiūrėti, mokyti, dalytis patirtimi ir rodyti pavyzdį jo komandos nariams“ (1). Kita įmonė pažymi, jog „ankstyvas užduoties partnerio įsitraukimas į planavimo ir audito procesą bei vadovavimas jam padeda nustatyti, kokios apimties ir pobūdžio auditas turi būti atliekamas, padeda užduoties komandai gauti maksimalią naudą iš partnerio turimos patirties ir įgūdžių. Audito užduoties grupės vadovo, kaip ir užduoties partnerio, įsitraukimas į kitus užduoties etapus tinkamu metu leidžia užduoties grupei identifikuoti ir atitinkamai spręsti užduočiai svarbius klausimus, įskaitant svarbiausias vertinimo sritis, reikšmingą riziką“ (2). Periodiškai ir savalaikiai tikrindami užduoties eigą, partneris bei grupės vadovas įvertina galimas rizikas ir priimamų sprendimų efektyvumą (5). Kad tai atlikti, įmonėse yra diegiamos atitinkamos politikos ir procedūros, kurių privalo laikytis grupės lyderiai („Mūsų politikoje nustatyti tiesioginio audito darbo grupės vadovo įsitraukimo tinkamu metu ir įvairių atlikto darbo peržiūrų reikalavimai“) (3).

**Pasitarimai (konsultacijos).** Vidinėms konsultacijoms skaidrumo pranešimuose skiriamas ypač didelis dėmesys. Teigiama, jog „konsultacijos – tai svarbus kokybės kontrolės elementas mūsų firmoje“ (1), jog „konsultacija yra sudėtinė sprendimų priėmimo proceso dalis, tai nėra tik procesas patarimui suteikti“ (3). Pasitarimų nauda atskleidžiama šiais teiginiais: „vidinės konsultacijos labai prisideda prie teikiamų paslaugų kokybės, todėl jos visada skatinamos, o kai kuriais atvejais būtinos“ (2); „Vidaus konsultacijose naudojama įmonės kolektyvinė patirtis ir techninė patirtis tam, kad būtų sumažinta klaidų rizika ir pagerinta užduoties rezultatų kokybė. Suteikiamos konsultacijos pagerina partnerių ar darbuotojų mokymosi ir ugdymo procesą ir

sustiprina įmonės kokybės kontrolės sistemą ir profesinius gebėjimus“ (8). Efektyvių vidinių konsultacijų rezultatas – teisingos apibendrinančios išvados („...o audito komandos galėtų prieiti teisingų išvadų“) (3). „Konsultacijos apima techninius apskaitos ir audito klausimus dėl susijusių standartų taikymo ir interpretavimo; atskaitomybės klausimų ar kitų problemų, susijusių su specialiu žinių reikalaujančiu audito projektu.“ (4, 3). Skatinamas mažiau patyrusių darbuotojų konsultavimasis su vyresniaisiais („Įmonės darbuotojai turi galimybę konsultuotis su vyresniais ir labiau patyrusiais kolegomis bet kuriuo metu“ (5); „Mūsų bendrovės vidinė kultūra skatina darbuotojus konsultuotis su vyresniais ir labiau patyrusiais kolegomis“ (17).

**Padėjėjų priežiūra.** Įmonės pabrėžia, jog jų audito metodologijos vienas svarbiausių aspektų yra reikalavimas, kad kiekvieno užduoties atlikimo komandos nario darbas turi būti peržiūrėtas kito ne mažesnės kompetencijos komandos nario, kuris nustatytų, „ar darbas buvo atliktas kaip planuota, kompetentingai ir įsitikintų, kad buvo padarytos teisingos išvados“ (1, 4, 17). Daugumoje nagrinėjamų įmonių įdiegta pirmojo lygio peržiūra, kurios metu grupės vadovas peržiūri padėjėjų darbo dokumentus, parodo, jog audito įmonės siekia užtikrinti efektyvią mažiausiai patyrusių darbuotojų kontrolę siekiant teikti kokybiškas paslaugas.

**Nepriklausomumas.** Atliekamas auditas yra nepriklausomas, jeigu nuo kliento yra nepriklausoma tiek audito įmonė, tiek ir auditą atliekanti užduoties grupė. Audito įmonė negali būti laikoma nepriklausoma, jeigu jos paskirta užduoties grupė nesilaiko atitinkamų nepriklausomumo reikalavimų. Tai skatina audito įmones investuoti savo išteklius į nepriklausomumo ugdymą bei priežiūrą asmeniniu auditoriaus lygmeniu („Mes ir toliau investuojame į iniciatyvas skirtas skatinti daugiau objektyvumo, nepriklausomumo ir profesinio skepticizmo. Tai esminiai aukštos kokybės audito požymiai.“ (3). Kitos audito įmonės požiūriu, asmeninis auditoriaus nepriklausomumas yra esminė audito atlikimo (proceso) kokybinė charakteristika: „... auditas yra kokybiškas tuomet, kai pateikiama tinkama ir nepriklausoma nuomonė, atitinkanti audito atlikimo standartus, tai, be kita ko, reiškia, kad reikia būti nepriklausomiems...“ (2). Asmeninis auditoriaus nepriklausomumas užtikrinamas vertinant ir svarstant: auditoriaus finansinius santykius, darbo santykius, verslo santykius su klientu, leistinas ne audito paslaugas, kurios teikiamos audito klientams, partnerių rotaciją, susitarimus dėl užmokesčio, audito komiteto išankstinius patvirtinimus, kur taikytina, ir partnerių atlyginimus bei kompensacijas (1, 2, 3, 5, 7).

**Ūkio šakos žinios.** Įmonės didelį dėmesį skiria auditorių turimoms kliento ūkio šakos žinioms: „Skiriamas dėmesys tiek bendroms žinioms apie apskaitą, auditą, etiką ir nepriklausomumą, tiek ir specializuotoms žinioms tose srityse, kuriose jie dirba (konkretus pramonės sektorius).“ (1). Šis veiksnys yra išskiriamas kaip vienas svarbiausių formuojant užduoties grupę: „Formuojant komandą, vertinama: subjekto verslo apimtis ir sudėtingumas...“ (4), „Skirstant darbuotojus į audito darbo grupes, atsižvelgiama į šiuos veiksnius:... specialiąsias ūkio šakos žinias...“ (3). Vadovaujantis šiuo principu suformuota užduoties grupė turi didesnes galimybes suteikti aukštesnės kokybės audito paslaugas negu tos grupės, kurios tokių žinių neturi: „Mūsų struktūra leidžia užduoties komandoms pritaikyti turimą verslo supratimą ir žinias apie sektorius ir tokiu būdu pateikti vertingų įžvalgų ir užtikrinti audito paslaugų kokybę.“ (2). Pagaliau ūkio šakos žinių svarbą pabrėžia ir tai, jog šis aspektas yra vienas svarbiausių priskiriant grupės darbo peržiūras atliekantį specialistą („Reikiama patirtis ir žinios turi būti susijusios su subjekto pramone, ekonomine aplinka ir apskaitos principais“ (4); „...tikrintojai yra atrenkami remiantis jų įgūdžiais ir profesine apskaitos ir audito srities kompetencija bei tuo, kokiose ūkio šakose specializuojasi“) (3). Tai parodo, jog peržiūros atlikėjai, geriau suprantantys klientų ūkio šakos specifiką, įprastai priima geresnius sprendimus, dėl ko reikšmingai padidėja tikimybė pateikti teisingą auditoriaus išvadą.

**Profesinis skepticizmas.** Profesinis skepticizmas įvardijamas kaip esminis kokybiško audito požymis: „Mes ir toliau investuojame į iniciatyvas skirtas skatinti daugiau <...> profesinio skepticizmo. Tai esminiai aukštos kokybės audito požymiai“ (3); „Pagrindiniai dalykai, užtikrinantys efektyvų ir našų auditą, yra šie: <...> profesinis vertinimas ir profesinis skepticizmas“ (2). Tai suprasdamos, įmonės stengiasi nuosekliai laikytis skepticizmo ir nuolat apie jį priminti savo personalui: „Mes kritiškai vertiname iš visų šaltinių gautus audito įrodymus. Analizuojant audito įrodymus kiekvienas komandos narys turi taikyti profesinį vertinimą ir profesinį skepticizmą. Profesinis skepticizmas apima smalsumą ir atidumą, kad būtų pastebėtas galimas įrodymų prieštarumas ar nenuoseklumas. Mūsų naudojamoje audito kokybės užtikrinimo sistemoje pabrėžiama profesinio skepticizmo svarba viso audito metu“ (2); „Išleidžiame audito planavimo ir kitus priminimus <...>, tarp kurių yra profesinis skepticizmas“ (3).

**Komunikacija.** Audito įmonės teigia, jog jų atliekamiems auditams yra būdingas „...įžvalgus, atviras ir garbingas abipusis bendravimas su už valdymą atsakingais asmenimis ir vadovybe...“ (2). Kadangi skaidrumo pranešimai yra teikiami dėl viešojo intereso įmonių audito, siekiant padidinti šių audituojamų subjektų informacijos vartotojų pasitikėjimą atliekamo audito kokybe, didelis dėmesys pranešimuose skiriamas komunikacijai su už valdymą atsakingais asmenimis. Teigiama, jog „abipusis bendravimas su už valdymą atsakingais asmenimis yra esminis dalykas užtikrinant audito kokybę. Dažniausiai atsakingu už valdymą laikomas audito komitetas. Mes suvokiame, kad labai svarbu supažindinti už valdymą atsakingus asmenis su audito metu kylančiais klausimais ir suprasti jų turimą nuomonę. Tai užtikriname teikdami pranešimus ir rengdami pristatymus, dalyvaudami audito komiteto ar valdybos susirinkimuose ir organizuodami nuolatinės diskusijas su audito komiteto nariais“ (2, 4, 7).

**Profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas.** Nagrinėjamų audito įmonių teigimu, „... auditas yra kokybiškas tuomet, kai pateikiama tinkama ir nepriklausoma nuomonė, atitinkanti audito atlikimo standartus“ (2), „tai reiškia, kad reikia būti nepriklausomiems ir laikytis visų teisės aktų bei profesinių reikalavimų“ (2). Kita audito įmonė pabrėžia, jog jos prioritetas – „projektų vykdymas griežtai vadovaujantis profesiniais standartais ir taikomais teisiniais reikalavimais“ (4), dar kita įmonė teigia, jog vadovavimasis profesiniais standartais ir teisės aktais yra jos įsipareigojimas siekiant suteikti kokybiškas audito paslaugas („...įsipareigoja vykdyti savo profesinę veiklą pagal taikomus profesinius ir etikos standartus, taip pat pagal galiojančių teisės aktų reikalavimus“ (3). Profesiniai standartai (apskaitos, audito) ir teisės aktai atspindi reguliuotojų bei trečiųjų šalių lūkesčius, kaip turi būti vedama finansinė apskaita, sudaromos ataskaitos bei kaip turi būti atliekamas auditas, tam kad būtų pasiektas visas suinteresuotas šalis tenkinantis rezultatas. Kuo labiau darbuotojai išmano šiuos reglamentus ir jais vadovaujasi, tuo didesnė tikimybė, jog jie prieis prie patikimesnių apibendrinančių išvadų bei teisingos auditoriaus išvados pateikimo, užtikrindami aukštą audito paslaugų kokybę.

Apibendrinant atliktą audito įmonių skaidrumo pranešimų turinio analizę, teigtina, jog Lietuvos audito įmonės didžiausią dėmesį užduoties grupės lygmeniu skiria auditorių profesinei kompetencijai ir komandinio darbo

aspektams. Galima išskirti šiuos audito užduoties grupės kriterijus, kuriuos tikslinga naudoti vertinant audito paslaugų kokybę išorės informacijos vartotojų požiūriu:

- Nepriklausomumas;
- Profesinis skepticizmas;
- Kliento ūkio šakos žinios;
- Profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas;
- Atsakingo partnerio įsitraukimas į užduotį;
- Audito užduoties grupės partnerio įsitraukimas į užduotį;
- Padėjėjų priežiūra;
- Vidinės audito užduoties grupės konsultacijos.

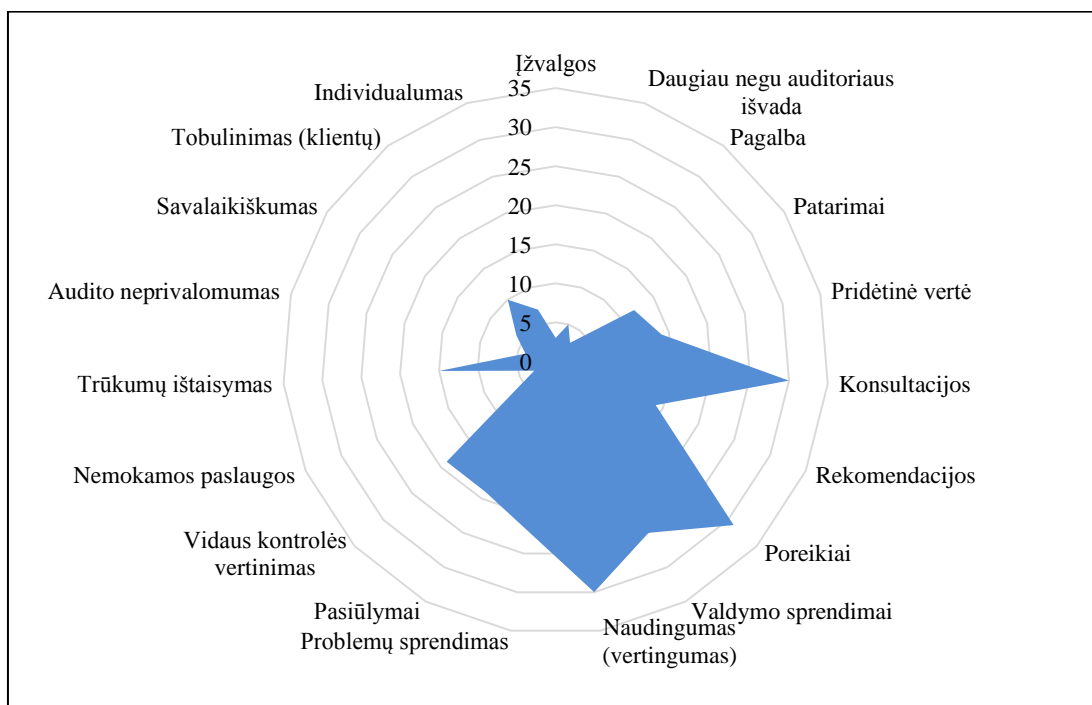
Remiantis šio tyrimo etapo įgyvendinimo rezultatais, sudaryti anketų, skirtų pradinei ir pagrindinei ekspertų grupėms, klausimai apie audito paslaugų kokybės užtikrinimą audito užduoties grupės lygmeniu.

### **3.2.3. Audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijai**

Kito audito įmonių išorinės komunikacijos šaltinio – audito įmonių internetinių tinklalapių – analizė parodo, kaip kokybės yra siekiama klientų požiūriu. Remiantis teorinėje darbo dalyje cituota literatūra (Duff, 2004, Fontaine, Pilote, 2012, Herda, Lavelle, 2013, Dassen, 1995, Vaicekaskas, Mackevičius, 2013, Beattie, Fearnley, 1998, Mackevičius, 1999 ir k.t.), išskirti prasminiai žodžiai, būdingi audito paslaugų kokybės charakterizavimui kliento požiūriu. Atlikus šių žodžių pasikartojimo tekste skaičiavimą<sup>30</sup>, galima išskirti šiuos dažniausiai klientui žadamus audito paslaugos aspektus, teorinėje darbo dalyje sietus su audito pridėtinės vertės koncepcija (žr. 19 pav.).

---

<sup>30</sup> Toliau šio poskyrio tekste ir (ar) paveiksluose, lentelėse naudojami skaitmenys reiškia žodžio ar prasminės konstrukcijos pasikartojimo dažnumą išorinėje komunikacijoje, jeigu iš konteksto negalima spręsti kitaip.



**19 pav. Audito pridėtinės vertės koncepcijai būdingų prasminių žodžių pasiskirstymas internetiniuose tinklalapiuose (žodžių skaičius)**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip matyti iš 19 paveikslo, audito įmonės potencialiems ir esamiems klientams žada jų poreikių patenkinimą (31 paminėjimas: „...pritaikyta individualiems kliento poreikiams“; „...tenkinant mūsų klientų poreikius“), nemokamas konsultacijas, teikiamas audito metu (30 paminėjimų: „...teikiamos konsultacijos apskaitos ir mokesčių klausimais“; „...su kuriais turime pasirašytas audito paslaugų sutartis, tokias konsultacijas gauna nemokamai...“), dėl ko yra sukuriama didesnė vertė (naudingumas) klientui (30 paminėjimų: „Gaunate naudingas išvalgas iš auditą atliekančios komandos...“; „...norime būti Jums naudingi“; „...tačiau išvelgia apčiuopamą naudą...“). Toks į kliento poreikius orientuotas auditas prisideda prie verslo sprendimų priėmimo proceso pagerinimo (25 paminėjimai: „...identifikuojamos valdymo, organizacinės ir kitos problemos...“; „...suteikianti vertingos informacijos įmonės valdymui...“; „...papildomu kliento verslo valdymo įrankiu...“) bei išsprendžia įvairias klientų verslo problemas (22 paminėjimai: „...identifikuojamos <...> ir kitos problemos“; „...šioms probleminėms sritims spręsti.“).

Nagrinėjant internetinių tinklalapių informaciją, galima pastebėti didelį audito įmonių aktyvumą pabrėžiant jų audito paslaugų teikiamą pridėtinę vertę. Įmonės teigia siekiančios „būti patikimu klientų verslo patarėju“, dėl ko audito metu yra analizuojami klientų finansiniai rodikliai, klientams svarbūs veiklos aspektai, dalyvaujama strateginio planavimo procesuose, kad „laiku pastebėti potencialias problemas ir iš anksto pasiūlyti efektyvius jų sprendimo būdus“. Nurodoma, jog klientai iš audito gauna tokią tiesiogiai audito klientui teikiamą naudą, kaip „naudingas įžvalgas iš auditą atliekančios komandos, kuri turi naujausias žinias apie verslo šaką, leidžiančias gerinti verslo rezultatus“, „efektyvius sprendimus ir problemų sprendimą nuolatinio tobulėjimo užtikrinimui“. Išreiškiama orientacija į klientą: „nors auditoriaus išvada dėl finansinės atskaitomybės teisingumo dažniausiai naudojasi šalys iš išorės, tačiau atliktas auditas vertingas ir bendrovės vadovybei“. Toliau audito įmonė nurodo klientui pateikiamus nustatytus trūkumus, apskaitos sistemos efektyvumo gerinimo galimybes – visos šios įžvalgos pateikiamos rašytinėje ataskaitoje.

Simboliškai paslaugų pristatymo tendencijas atspindi įmonė, kurios pavadinimas išvertus į lietuvių kalbą reiškia „Pridėtinė vertė“ (angl. *value-added*). Šių auditorių teigimu, audito metu pridėtinė vertė sukuriama per grįžtamąjį ryšį, padedantį identifikuoti trūkumus, teikiant pasiūlymus ir rekomendacijas dėl jų pašalinimo.

Atskleistos konsultatyvios, į kliento poreikius orientuotos audito paslaugos charakteristikos atspindi paslaugos atlikimą, t.y. patį procesą, kuris gali būti naudingas klientui. Tam tikrus kriterijus atitinkančias auditorių pateikiamas ataskaitas laikant suteiktos kokybės rezultatu, tikslinga sakyti, jog teorinėje darbo dalyje nagrinėti naudingus patarimus apimantis laiškas vadovybei ir (ar) audito ataskaita atspindi audito pridėtinės vertės dimensijos rezultatą. Norint įsitikinti, ar šie dokumentai yra teikiami Lietuvos audito įmonių, atliktas prasminių konstrukcijų - „laiškas vadovybei“, „audito ataskaita“ skaičiavimas gretinant jų dažnumą su konstrukcija „auditoriaus išvada“. Galima išskirti šias Lietuvos audito įmonių teikiamas ataskaitas ir jų paminėjimo dažnumą išorinėje komunikacijoje (žr. 12 lentelę):



**12 lentelė. Lietuvos audito įmonių teikiamos audito ataskaitos**

<b>Kategorija</b>	<b>Subkategorija</b>	<b>Dažnumas</b>	<b>Ekstrahuoti įrodymai</b>
Audito rezultatas	Auditoriaus išvada	49	<Teigiama auditoriaus išvada yra svarus argumentas derantis dėl palankesnių prekybos ar kreditavimo sąlygų, ieškant naujų partnerių ar klientų...>; <...gauname pakankamus įrodymus, kad galėtumėme pateikti teisingą išvadą.>
	Laiškas vadovybei (rašytinė ataskaita)	15	<Audito metu konfidencialiame laiške įmonės vadovus informuojame...>; <Įmonės vadovui pateikiame išsamų laišką, kuriame...>; <Konfidencialiame laiške vadovybei - įmonės administracijos vadovą informuojame...>
	Audito ataskaita	6	<...kartu su nepriklausomo auditoriaus išvada pateikiama audito ataskaita...>; <Taip pat pateikiama audito ataskaita, kurioje pateikiami tik dalykai svarbūs įmonės vadovybei.>; <...mes pateikiame: audito išvadą ir audito ataskaitą.>
Iš viso		70	

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip matyti iš pateiktos lentelės, dažniausiai viešojoje komunikacijoje minima auditoriaus išvada (49 paminėjimai). Didelis dėmesys skiriamas išvados teisingumui bei jos sukuriamai ekonominei naudai ateityje: „... teigiama auditoriaus išvada yra svarus argumentas derantis dėl palankesnių prekybos ar kreditavimo sąlygų, ieškant naujų partnerių ar klientų...“; „...gauname pakankamus įrodymus, kad galėtumėme pateikti teisingą išvadą“. Tačiau taip pat minimos kitos dvi ataskaitos: laiškas vadovybei bei audito ataskaita. Šie dokumentai pristatomi pabrėžiant jų konfidencialumą, išsamumą, turinio svarbumą kliento vadovams: „Audito metu konfidencialiame laiške įmonės vadovus informuojame...“; „Įmonės vadovui pateikiame išsamų laišką, kuriame...“; „Konfidencialiame laiške vadovybei - įmonės administracijos vadovą informuojame...“; „Taip pat pateikiama audito ataskaita, kurioje pateikiami tik dalykai svarbūs įmonės vadovybei“. Didesnis dėmesys skiriamas laiškui vadovybei, kuriame, pasak audito įmonių, pateikiama tik svarbiausia,

reikšmingiausia informacija. Galima išskirti pagrindines 5 subkategorijas, atspindinčias laiško vadovybei turinį (žr. 13 lentelę):

**13 lentelė. Laiško vadovybei turinys**

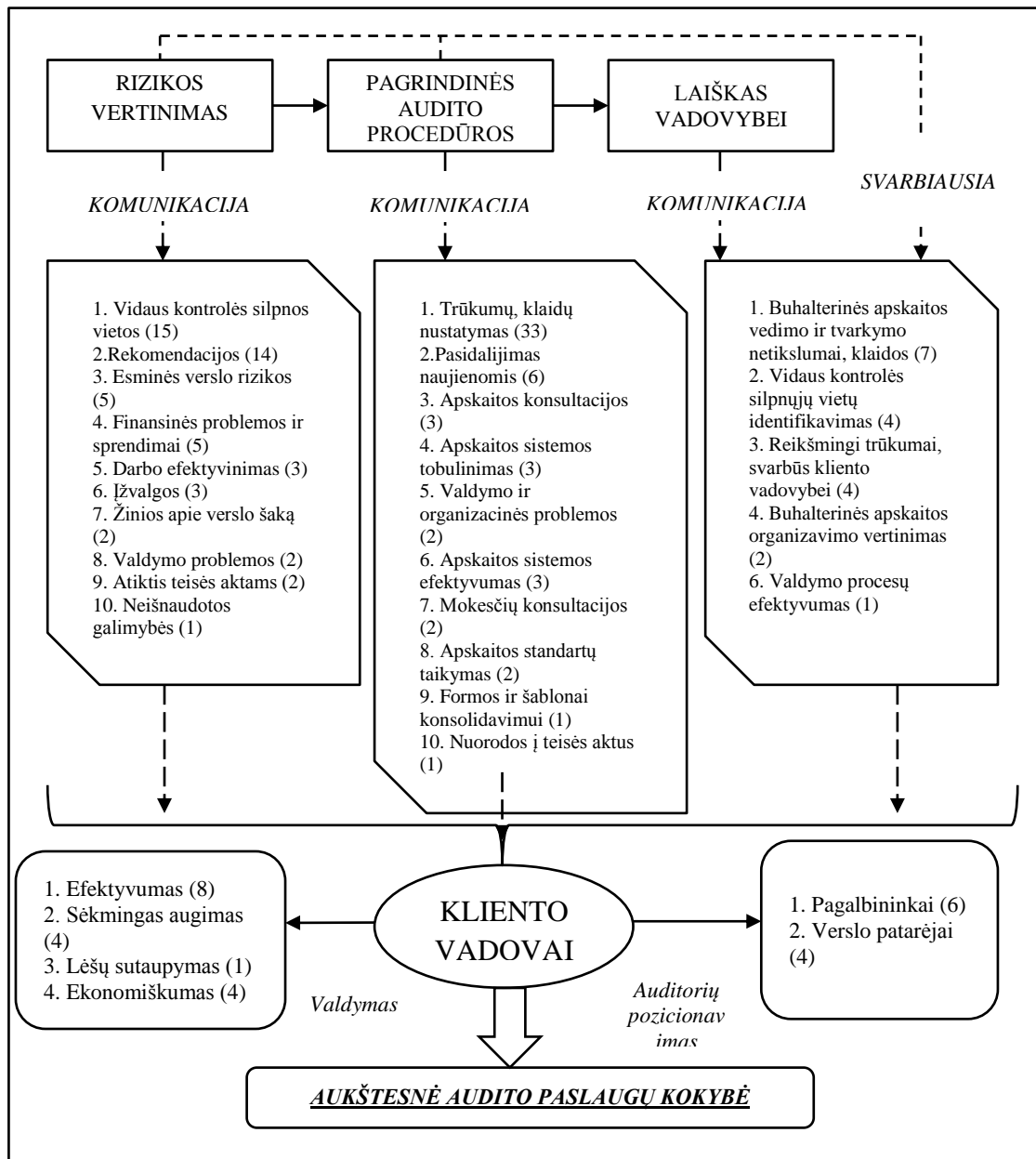
<i>Kategorija</i>	<i>Subkategorijos</i>	<i>Dažnumas</i>	<i>Ekstrahuoti įrodymai</i>
Laiško vadovybei turinys	Buhalterinės apskaitos vedimo ir tvarkymo netikslumai, klaidos	7	<...informuojame įmonės administracijos vadovą apie pastebėtus apskaitos tvarkymo netikslumus.>; <Jame pateikiame kliento apskaitos <...> silpnąsias puses.>
	Vidaus kontrolės silpnųjų vietų identifikavimas	4	<...kuriame atskleidžiama informacija apie audituojamos įmonės vidaus kontrolės <...> rezultatus.>; <...esamas rizikingas sritis <...> vidaus kontrolės sistemose.>; <...nurodo audito metu pastebėtus vidaus kontrolės ir kitus pažeidimus...>
	Reikšmingi trūkumai ar pažeidimai, svarbūs kliento vadovybei	4	<...kuriame pateikiame visus pastebėtus reikšmingus netikslumus, siūlome ištaisymo būdus. Šis dokumentas skiriamas tik vadovui ir neskelbiamas.>; <...nurodo audito metu pastebėtus <...> kitus pažeidimus, kurie nebuvo paminėti audito išvadoje.>
	Buhalterinės apskaitos organizavimo vertinimas	2	<...buhalterinės apskaitos organizavimo vertinimo rezultatus...>; <...kuriame atskleidžiama informacija apie <...> buhalterinės apskaitos organizavimo vertinimo rezultatus.>
	Valdymo procesų efektyvumas	1	<Jame pateikiame <...> valdymo proceso silpnąsias puses ir rekomendacijas šių spragų šalinimui.>
<i>Iš viso</i>		18	

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Audito įmonės teigia, jog laiškas vadovybei pirmiausia yra naudingas dėl to, jog jį teikiant, auditoriai informuoja kliento „įmonės administracijos vadovą apie pastebėtus apskaitos tvarkymo netikslumus“, „apskaitos silpnąsias puses“

(7 paminėjimai apie buhalterinės apskaitos vedimo ir tvarkymo netikslumus, klaidas). Taip pat dažnai įvardijamas laiško vadovybei turinio aspektas – identifikuotos silpnosios vidaus kontrolės vietos (4 paminėjimai). Audito įmonės potencialiems klientams teigia, jog jų teikiamose laiškuose vadovybei yra „atskleidžiama informacija apie audituojamos įmonės vidaus kontrolės rezultatus“, pranešama apie „rizikingas sritis vidaus kontrolės sistemose“, „audito metu pastebėtus vidaus kontrolės ir kitus pažeidimus“. Kiti, konkrečiai neįvardijami trūkumai ar pažeidimai, nustatyti audito metu ir kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, yra svarbūs įmonės vadovybei – taip pat įtraukiami į laišką vadovybei (4 paminėjimai). Šis komunikacijos analizės pastebėjimas grindžiamas šiais ekstrahuotais įrodymais: „...kuriame pateikiame visus pastebėtus reikšmingus netikslumus, siūlome ištaisymo būdus“ , „...nurodo audito metu pastebėtus kitus pažeidimus, kurie nebuvo paminėti audito išvadoje“ ir k.t. Rečiau į nagrinėjamą dokumentą auditoriai įtraukia pastebėjimus dėl kliento buhalterinės apskaitos organizavimo bei valdymo procesų efektyvumo (atitinkamai 2 ir 1 paminėjimai).

Audito pridėtinė vertė sukuriama užtikrinant efektyvią komunikaciją apie visus dalykus, kurie auditorių sprendimu, gali būti svarbūs klientui. Grupuojant audito įmonių žadamą papildomą naudą pagal tai, kuriame audito atlikimo etape ši nauda yra sukuriama, galima pateikti 20 paveikslą, kuriame atvaizduojama, kas rizikos vertinimo, pagrindinių audito procedūrų atlikimo metu klientui sukuria pridėtinę vertę. Šių dviejų etapų reikšmingiausi pastebėjimai ir susijusios rekomendacijos pateikiamos rašytinėje ataskaitoje – laiške vadovybei (žr. 20 pav.).



**20 pav. Audito pridėtinės vertės kūrimo grandinė**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Rizikos vertinimo metu auditoriai daugiausiai klientams pabrėžia silpnų vidaus kontrolės vietų nustatymą (15 paminėjimų). Teigiama, jog audito įmonių taikomos susipažinimo ir vidaus kontrolės vertinimo procedūros „identifikuoja silpnas vidaus kontrolės vietas“, sudaro galimybes pateikti informaciją „apie audituojamos įmonės vidaus kontrolės būklę“. Rizikoms sumažinti pateikiamos aktualios rekomendacijos (14 paminėjimų). Atliekant susipažinimo procedūras, kuriomis įvertinama įmonės įgimta rizika, identifikuojamos „esminės verslo

rizikos“ (5 paminėjimai: „...sutelkti dėmesį į esmines verslo rizikas...“; „...iš anksto numatyti rizikas...“), finansinės problemos bei pateikiami jų sprendimo būdai (5 paminėjimai: „...padedame išsiaiškinti opiausias Jūsų verslo finansines problemas...“; „...Jūsų apskaitos problemos taptų mūsų sprendimais.“).

Pagrindinių audito procedūrų atlikimo etape auditoriai teigia „padedantys išryškinti veiklos trūkumus“, patariantys, „kaip ištaisyti pastebėtas klaidas ir netikslumus“ (33 trūkumų, klaidų nustatymo paminėjimai). Taip pat auditoriai audito eigoje dalijasi su klientais naujienomis apie apskaitą, mokesčius, teisę (6), teikia konsultacijas apskaitos tobulinimo klausimais (3), įvertina apskaitos sistemos efektyvumą (3), paaiškina apskaitos standartų taikymą (2) ir teikia kitokią papildomą naudą. Reikšmingiausi rizikos vertinimo ir pagrindinių procedūrų atlikimo rezultatai pateikiami raštu laiške vadovybei. Pasak auditorių, tai klientams suteikia efektyvumo (8), užtikrina sėkmingą augimą (4), prisideda prie ekonomiško didinimo (1) bei lėšų taupymo (1). Dėl šių priežasčių jie klientų gali būti laikomi kaip jų verslo pagalbininkai (6), verslo patarėjai (6), o šiomis aptartomis savybėmis pasižyminčios audito paslaugos yra aukštesnės kokybės negu tos paslaugos, kurios suteikia tik pakankamą užtikrinimą dėl finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos patikimumo.

Apibendrinant atliktą audito įmonių internetinių tinklalapių turinio analizę galima teigti, jog Lietuvoje veikiančios audito įmonės viešojoje komunikacijoje yra linkusios save pristatyti kaip pridėtinę vertę kuriančius paslaugų teikėjus, galinčius klientui suteikti daug įvairios papildomos naudos. Remiantis atlikta analize, tikslinga išskirti šiuos audito pridėtinės vertės kriterijus, kurie naudotini vertinant audito paslaugų kokybę klientų požiūriu:

- Verslo rizikų įžvalgos;
- Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo;
- Audito metu nustatytų trūkumų, klaidų komunikacija klientui;
- Finansinės apskaitos konsultacijos, teikiamos audito metu;
- Mokesčių konsultacijos, teikiamos audito metu;
- Orientacija į kliento poreikius;

- Klientui pateiktas laiškas vadovybei su svarbiais auditorių pastebėjimais ir rekomendacijomis.

Kaip galima pastebėti iš paslaugų kokybės tyrimų, analizuotų teorinėje disertacijoje dalyje, paslaugos atlikimas, arba paslaugos teikimo procesas, taip pat yra svarbus vertinant bendrąją paslaugos kokybę. Remiantis R. Dassen (1995), A. Duff (2004), B. Behn ir k.t. (1997), D. N. Herda, J.J. Lavelle (2013), R. Fontaine, C. Pilote (2013) ir k.t., galima teigti, jog šie aspektai yra aktualūs ir audito paslaugų kokybės vertinimui. Atsižvelgiant į tai, į audito paslaugų kokybės vertinimą klientų požiūriu tikslinga įtraukti šiuos audito atlikimo kriterijus:

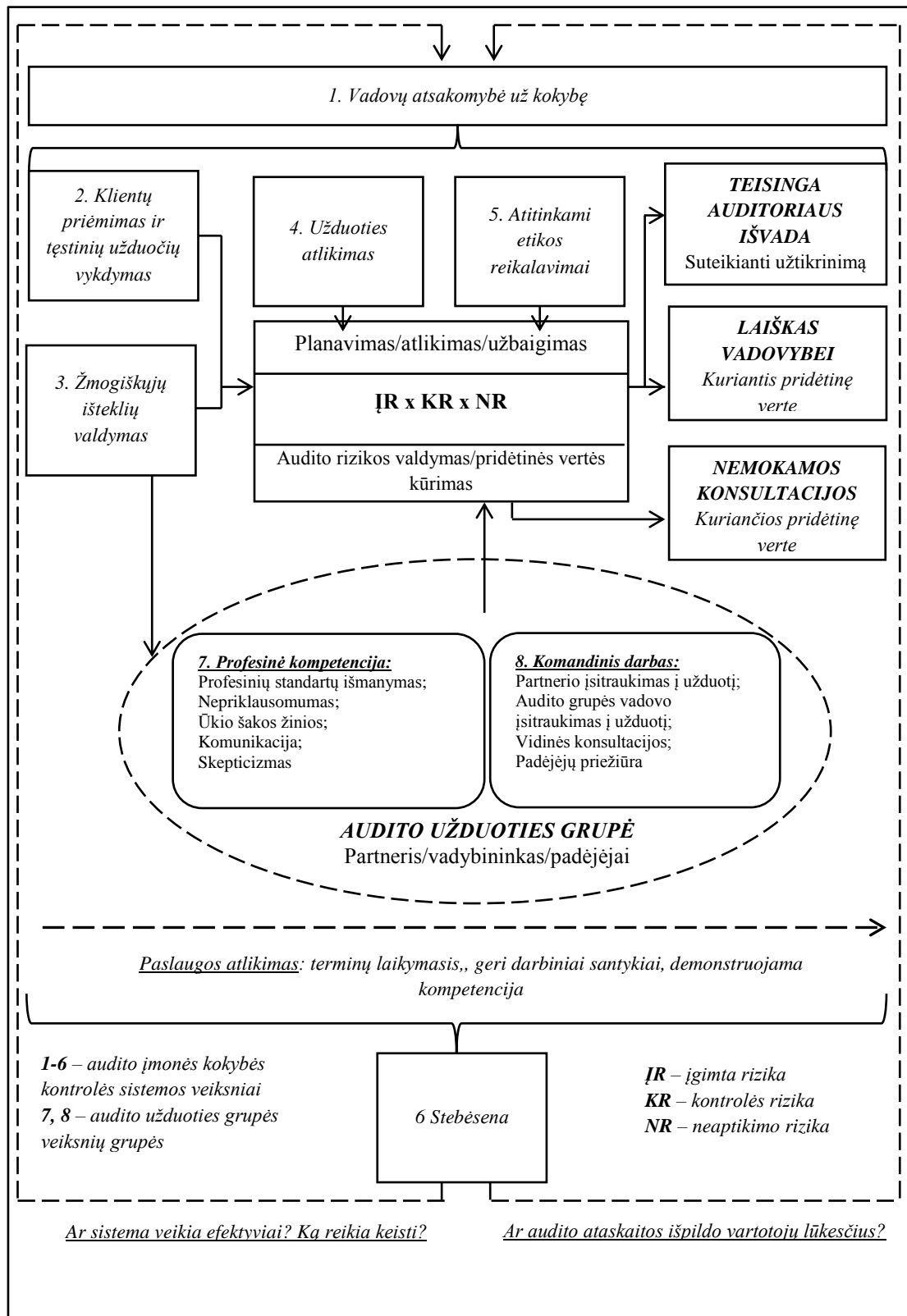
- Išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientu;
- Audito paslaugos suteikimas laikantis terminų (laiku atliktas auditas);
- Kliento suvokta audito užduoties grupės narių kompetencija.

Remiantis šio tyrimo etapo įgyvendinimo rezultatais, sudaryti anketų, skirtų pradinei ekspertų grupei ir audito klientams, klausimai apie audito paslaugų kokybės užtikrinimą klientų požiūriu.

#### **3.2.4. Audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelis**

Atlikta skaidrumo pranešimų ir internetinių tinklalapių turinio analizė pagrindžia teorinėje dalyje nagrinėtų audito paslaugų kokybės aspektų aktualumą Lietuvos audito rinkoje. Analizė leido išskirti pagrindinius kokybės kriterijus tiek ir audito įmonės, tiek ir užduoties grupės lygmenimis, kuriais gali būti įvertinama audito paslaugų kokybė remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija. Taip pat pagrįsta, jog Lietuvos audito įmonių išorinei komunikacijai yra būdinga intensyvi komunikacija apie jų paslaugų pridėtinę vertę. Klientams yra žadamos nemokamos konsultacijos vidaus kontrolės, apskaitos, mokesčių klausimais audito metu, o auditui pasibaigus svarbiausi pastebėjimai ir rekomendacijos perkeliamos į rašytinę ataskaitą – laišką vadovybei. Teigtina, jog analizė sudarė galimybes išskirti pagrindinius kriterijus, kuriais remiantis galima įvertinti audito paslaugų kokybę remiantis pridėtinės vertės koncepcija.

Atsižvelgiant į šiuos apibendrinimus, galima sudaryti 21 paveiksle pateikiamą audito paslaugų kokybės Lietuvoje modelį – supaprastintą konstrukciją, atspindinčią kaip Lietuvos audito įmonės supranta bei siekia audito paslaugų kokybės. Modelis yra sudarytas teorinėje disertacijos dalyje analizuotų koncepcijų pagrindu bei atvaizduoja, kokius veiksnius valdant bei kokių rezultatų siekiant būtų patenkinti abiejų audito trišalių santykių dalyvių poreikiai. Atvaizduota modelio architektūra taip pat yra tinkama analizuoti Lietuvos audito įmonių audito paslaugų kokybės valdymą. Tai sudaro pagrindą pateikiamą modelį laikyti ne tik kaip aukščiausios audito kokybės paslaugų teikimo schemą, idealą, bet ir kaip Lietuvos audito įmonių audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo pagrindą (žr. 21 pav.).

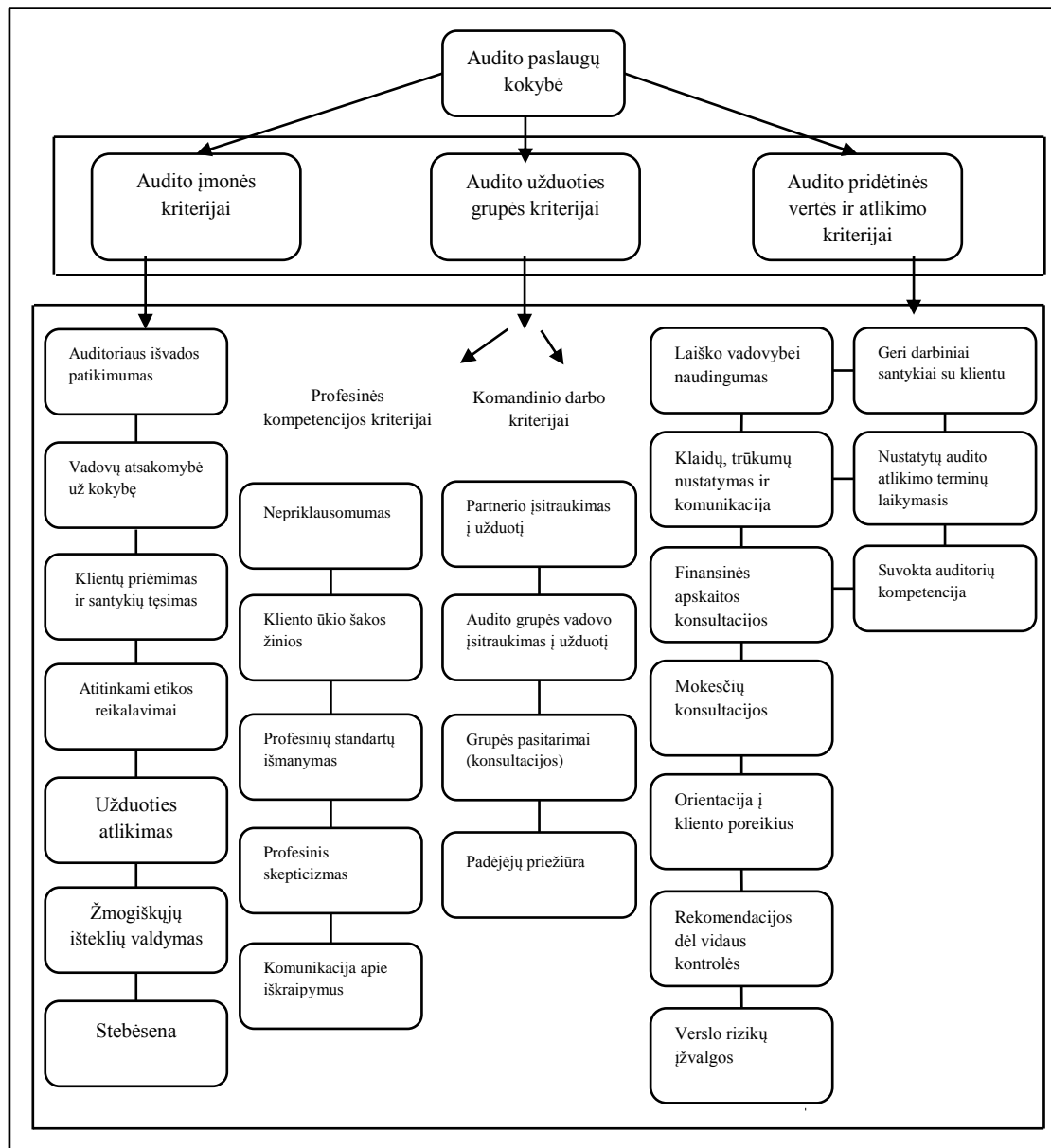


**21 pav. Audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelis**

Šaltinis: sudaryta autoriaus



21 paveiksle atvaizduotas modelis parengtas remiantis audito atlikimo nuoseklumu, teigiant, jog audito įmonė turi tinkamai organizuoti audito veiklą (turėti tinkamus išteklius, atitikti įvairius privalomus reikalavimus), kartu su audito užduoties grupe efektyviai nustatyti finansinėse ataskaitose esančius reikšmingus iškraipymus bei tinkamai valdydama audito riziką pateikti atlikto audito rezultatus audito ataskaitose. Šis audito atlikimo nuoseklumas gali būti pateikiamas kaip įeigos-proceso-rezultato-poveikio modelis. Modelis parodo, kokie veiksniai (indėliai) turėtų būti prioritetiniai audito įmonės ir audito užduoties grupės lygiu tam, kad užtikrinti jų efektyvią sąveiką tiek ir tarpusavyje, tiek ir su audituojamo subjekto reikšmingo iškraipymo rizika (procesas), siekiant gauti tiek ir išorės informacijos vartotojų, tiek ir audito klientų poreikius tenkinančius audito rezultatus (rezultatas ir poveikis). Modelis apima pagrindinius kokybės vertinimo kriterijus. 22 paveiksle atvaizduojami audito paslaugų kokybės vertinimo kriterijai, kurie atspindi pateikto audito paslaugų kokybės modelio veiksnius, t.y. vertinant kokybę, jie naudojami kaip kriterijai (žr. 22 pav.).



**22 pav. Audito paslaugų kokybės vertinimo kriterijų sistema**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip galima matyti iš 22 paveikslo, iš viso naudojami 26 vertinimo kriterijai, sugrupuoti į tris grupes: teisingą auditoriaus išvadą lemiantys audito įmonės (1) ir audito užduoties grupės kriterijai (2) bei audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijai (3). Išskirti 7 audito įmonės, 9 audito užduoties grupės bei 10 audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų. Kriterijai atspindi tiek ir audito rezultatų (auditoriaus išvados patikimumas, laiško vadovybei naudingumas), tiek ir audito

proceso (audito atlikimas, profesinio skepticizmo taikymas ir t.t.) charakteristikas, būtinas bendrajai audito paslaugų kokybei užtikrinti.

Sudaryto konceptualus audito paslaugų kokybės vertinimo modelio tinkamumas įvertintas pradinio ekspertinio vertinimo metu. Ekspertai turėjo pateikti pastebėjimus dėl modelio pagrįstumo ir aktualumo bei suteikti reikšmingumo svorius kriterijų grupėms ir atskiriems kriterijams. Atliekant ekspertinį vertinimą, būtina nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą. Ekspertų nuomonių suderinamumas laikytinas modelio tinkamumo nagrinėti audito paslaugų kokybę Lietuvoje patvirtinimu. Vertinant ekspertų nuomonių suderinamumą, suformuluotos nulinė ir alternatyvioji hipotezės:

- 1.  $H_0$  = ekspertų nuomonės dėl audito paslaugų kokybės kriterijų (kriterijų grupių) yra nesuderintos**
- 2.  $H_1$  = ekspertų nuomonės dėl audito paslaugų kokybės kriterijų (kriterijų grupių) yra suderintos**

Hipotezei atmesti arba priimti skaičiuotas Kendall konkordancijos koeficientas, kurio statistinis patikimumas vertintas skaičiuojant Chi kvadrato (angl. *chi square*) reikšmę. Jei apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė yra didesnė už kritinę šio rodiklio reikšmę prie pasirinkto 95% patikimumo lygio, o p reikšmė (tikimybė suklysti atmetant nulinę hipotezę) mažesnė už 0,05, nulinė hipotezė atmetama ir ekspertų nuomonės vertinamos kaip suderintos bei tinkamos tolimesnei analizei. Hipotezės testavimo rezultatai pateikiami 14 lentelėje (žr. 14 lentelę).

**14 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika**

<i>Rodiklis</i>	<i>Audito įmonės kriterijų vertinimas</i>	<i>Audito užduoties grupės kriterijų vertinimas</i>	<i>Pridėtinės vertės ir audito atlikimo kriterijai</i>	<i>Trijų kriterijų grupių vertinimas</i>
k (ekspertizės objektų skaičius)	7	9	10	3
m (ekspertų skaičius)	8	8	8	8
W konkordancijos rodiklis	0,60	0,37	0,28	0,44
Chi kvadratas	28,82	23,40	20,15	7,00
Df (laisvės laipsnių skaičius)	6	8	9	2
p reikšmė	0,0001	0,0029	0,0170	0,0302
Chi kvadrato kritinė reikšmė	1,63	2,73	3,32	0,1
Nuomonių suderinamumas	Suderintos	Suderintos	Suderintos	Suderintos

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš pateiktos 14 lentelės, tiek ir vertinant audito paslaugų kokybės kriterijus, tiek ir lyginant kriterijų grupių svarbumą, ekspertų nuomonės laikytinos suderintomis: apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė visais atvejais yra didesnė už kritinę reikšmę, o p reikšmė, reiškianti tikimybę nepagrįstai atmesti nulinę hipotezę, yra mažesnė už 0,05. Šie rezultatai leidžia atmesti nulinę hipotezę kiekvienu vertinimo klausimu, teigiant, jog ekspertinio vertinimo rezultatai gali būti laikomi patikimais ir tinkamais naudoti tolesniuose tyrimo etapuose. Pažymėtina, jog Kendallo konkordancijos koeficientas yra didžiausias vertinant audito įmonės kriterijų svarbumą ( $W=0,6$ ) – tai parodo, jog šiuo klausimu ekspertai buvo vieningesni negu vertinant audito užduoties grupės (0,37), pridėtinės vertės ir audito atlikimo (0,28) ar atskirų šių grupių svarbumą (0,44). Skirtingas nuomonių suderinamumas taip pat gali būti paaiškinamas tuo, jog tose grupėse, kuriose pateikta daugiau kriterijų, ekspertams buvo sunkiau apsispręsti, o šie kriterijai laikytinai kaip ganėtinai vienodai svarbūs.

Vertindami audito įmonės kriterijų svarbumą, šiai kriterijų grupei ekspertai skyrė 0,375 svorį. Visi ekspertai svarbiausiu kriterijumi įvardijo auditoriaus išvados patikimumą, suteikdami šiam kriterijui 0,25 svorio (žr. 15 lentelę).

**15 lentelė. Audito įmonės kriterijų svorių vertinimo rezultatai**

Eil. Nr.	Kriterijus	Ekspertų vertinimai <sup>31</sup>											M	SD	Svoris
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	Iš viso					
1.	AUDITO ĮMONĖS KRITERIJŲ GRUPĖ	1	2	1	2	2	2	1	3	14	1,75	0,66	0,375		
1.1.	Auditoriaus išvados patikimumas	1	1	1	1	1	1	1	1	8	1,00	0,00	0,250		
1.2.	Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje	5	3	5	3	2	4	4	4	30	3,75	0,97	0,152		
1.3.	Klientų priėmimas ir tęstinių santykių išlaikymas	7	5	6	6	3	6	7	7	47	5,88	1,27	0,076		
1.4.	Atitinkami etikos reikalavimai	4	4	4	4	6	2	5	2	31	3,88	1,27	0,147		
1.5.	Audito užduočių atlikimas	6	2	2	2	4	5	2	3	26	3,25	1,48	0,170		
1.6.	Audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymas	2	7	7	5	7	7	6	6	47	5,88	1,62	0,076		
1.7.	Kokybės stebėseną	3	6	3	7	5	3	3	5	35	4,38	1,49	0,129		

Saltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš pateiktos 15 lentelės, antru pagal svarbumą įvardytas audito užduočių atlikimas (svoris - 0,170), trečiu – vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje (0,152). Mažiausiai svarbiais kriterijais ekspertai įvardijo klientų priėmimo ir tęstinių santykių išlaikymo (0,076) ir audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymo kriterijus (0,076). Ekspertų nuomonės labiausiai išsiskyrė vertinant audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymo (standartinis nuokrypis (SD) - 1,62), kokybės stebėsenos (1,49) bei audito užduočių atlikimo (1,48) svarbumą.

Svarbiausia audito paslaugų kokybės kriterijų grupė ekspertai pripažino audito užduočių grupės kriterijų grupę, jai skirdami 0,417 svorio. Tiek ir vertinant Kendall konkordancijos koeficientą ( $W=0,37$ ), tiek ir analizuojant pavienių kriterijų vertinimo standartinius nuokrypius, matyti, jog vertindami šios grupės kriterijus, ekspertai gana skirtingai vertino jų svarbumą (žr. 16 lentelę).

<sup>31</sup> Sutrumpinimų paaiškinimai: E1 – E8 – ekspertai 1, 2, 3, ..., 8; M – vidutinis priskirtas rangas, SD – standartinis vertinimų nuokrypis.

**16 lentelė. Audito užduoties grupės kriterijų ekspertinio vertinimo rezultatai**

Eil. Nr.	Kriterijus	Ekspertų vertinimai											M	SD	Svoris
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	Iš viso					
2.	AUDITO UŽDUOTIES GRUPĖS KRITERIJŲ GRUPĖ	2	1	2	1	1	1	2	2	12	1,50	0,50	0,417		
2.1.	Nepriklausomumas	1	1	4	2	5	2	3	1	19	2,38	1,41	0,167		
2.2.	Kliento ūkio šakos žinios	8	6	1	7	8	3	2	2	37	4,63	2,74	0,115		
2.3.	Profesinis skepticizmas	7	7	5	3	7	1	4	3	37	4,63	2,12	0,123		
2.4.	Profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas	6	4	2	1	3	4	1	4	25	3,13	1,62	0,148		
2.5.	Komunikacija su kliento atstovais dėl auditui reikšmingų iškraipymų	5	9	7	8	4	9	5	6	53	6,63	1,80	0,079		
2.6.	Atsakingo partnerio įsitraukimas į audito užduotį	3	8	6	6	1	5	9	8	46	5,75	2,54	0,101		
2.7.	Audito užduoties grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį	4	5	8	5	2	6	8	9	47	5,88	2,20	0,088		
2.8.	Audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos)	2	2	3	4	6	7	6	5	35	4,38	1,80	0,121		
2.9.	Mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų darbo priežiūra	9	3	9	9	9	8	7	7	61	7,63	1,93	0,058		

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Iš pateiktos 16 lentelės galima pastebėti, jog ekspertų nuomone, audito užduoties grupės nariams siekiant atlikti auditą kokybiškai, svarbiausia yra laikytis nepriklausomumo principo (priskirtas svoris - 0,167), išmanyti profesinius standartus ir teisės aktus (0,148), vadovautis profesiniu skepticizmu (0,123). Ekspertų teigimu, mažiau svarbūs yra audito užduoties komandinio darbo kriterijai – audito užduoties grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį (0,088) bei mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų darbo priežiūra (0,058). Šie kriterijai įvardyti kaip vieni iš mažiausiai svarbių. Kliento ūkio šakos žinios bei atsakingo partnerio įsitraukimas į audito užduotį laikytini prieštarinčiausiais kriterijais, dėl kurių svarbumo ekspertų nuomonės labiausiai išsiskyrė. Atitinkamai šių kriterijų vertinimo standartiniai nuokrypiai (SD) siekia 2,74 ir 2,54, o bent vienas ekspertas vieną iš šių kriterijų įvardijo kaip svarbiausią (1 vieta) arba itin nesvarbų (8 arba 9 vieta).

Remiantis ekspertų vertinimais, teigtina, jog audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų grupė yra mažiausiai svarbi (7 iš 8 ekspertų jai skyrė paskutiniąją, 3 vietą, bendrasis grupės svoris siekia 0,208) sudarytame tyrimo modelyje, o jos kriterijų vertinimo variacija yra didžiausia ( $W=0,28$ ) (žr. 17 lentelę).

**17 lentelė. Audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų ekspertinio vertinimo rezultatai**

Eil. Nr.	Kriterijus	Ekspertų vertinimai											M	SD	Svoris
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	Iš viso					
3.	PRIDĖTINĖS VERTĖS IR AUDITO ATLIKIMO KRITERIJAI	3	3	3	3	3	3	3	1	22	2,75	0,66	0,208		
3.1.	Verslo rizikų įžvalgos	1	6	1	6	2	6	1	1	24	3,00	2,35	0,145		
3.2.	Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo	6	2	3	7	9	4	6	2	39	4,88	2,37	0,111		
3.3.	Audito metu nustatytų trūkumų, klaidų komunikacija klientui	4	1	4	3	4	5	3	3	27	3,38	1,11	0,139		
3.4.	Finansinės apskaitos konsultacijos, teikiamos audito metu	8	5	8	8	6	2	4	9	50	6,25	2,28	0,086		
3.5.	Mokesčių konsultacijos, teikiamos audito metu	10	10	7	9	5	3	5	7	56	7,00	2,40	0,073		
3.6.	Orientacija į kliento poreikius	9	4	9	1	3	1	9	8	44	5,50	3,39	0,100		
3.7.	Klientui pateiktas laiškas vadovybei su svarbiais auditorių pastebėjimais ir rekomendacijomis	5	3	5	10	8	7	2	6	46	5,75	2,44	0,095		
3.8.	Išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientu	7	9	10	4	10	8	10	10	68	8,50	2,00	0,045		
3.9.	Audito paslaugos suteikimas laikantis terminų (laiku atliktas auditas)	2	7	2	5	7	9	8	4	44	5,50	2,50	0,100		
3.10.	Kliento suvokta audito užduoties grupės narių kompetencija	3	8	6	2	1	10	7	5	42	5,25	2,90	0,105		

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip galima pastebėti iš 17 lentelės, svarbiausiu nagrinėjamos grupės kriterijumi laikytinos verslo rizikų įžvalgos, pateikiamos klientui (svoris - 0,145) bei audito metu nustatytų trūkumų ir klaidų komunikacija (0,139),

pateikiamos rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo (0,111). Nesvarbiausiais kriterijais ekspertai įvardijo išlaikomus gerus darbinius santykius su klientu (0,045) bei audito konsultatyviasias charakteristikas: finansinės apskaitos konsultacijas (0,086) bei mokesčių konsultacijas (0,073), nemokamai teikiamas audito metu. Analizuojant ekspertų vertinimus, matyti, jog net 5 skirtingiems kriterijams ekspertai bent sykį priskyre svarbiausiąją, pirmąją vietą. Analogiškai įvertinti mažiausiai svarbūs kriterijai – 4 skirtingiems kriterijams priskirtos paskutiniosios, 10 vietos. Tokie vertinimai parodo ekspertų nuomonių išsiskyrimą.

Apibendrinant pradinio ekspertinio vertinimo rezultatus, galima teigti, jog ekspertai priėjo bendros išvados dėl modelio kriterijų svarbumo bei pagrindė šio modelio aktualumą ir tinkamumą audito paslaugų kokybei Lietuvoje analizuoti ir vertinti. Tyrimo rezultatai parodo, jog vertinant audito paslaugų kokybę, svarbiausia yra įvertinti audito įmonės kokybės kontrolės sistemos veikimo efektyvumą bei audito atlikimą užduoties grupėse, siekiant pateikti išorės vartotojų neklaidinančią patikimą auditoriaus išvadą, tuo tarpu pridėtinės vertės kūrimas audito metu nemokamai konsultuojant, patariant ir komunikuojant apie nustatytus trūkumus ir klaidas laikytini mažiau svarbiais audito paslaugų kokybės dedamaisiais. Penkiais svarbiausiais audito paslaugų kokybės kriterijais galima įvardyti: (1) auditoriaus išvados patikimumą (svoris 0,094), (2) audito užduoties grupės narių nepriklausomumą (0,070), (3) audito užduočių atlikimą (0,064), (4) audito užduoties grupės narių profesinių standartų ir teisės aktų išmanymą (0,062) bei (5) vadovų atsakomybę už kokybę audito įmonėje (0,057)<sup>32</sup>. Ekspertai taip pat išreiškė savo pastebėjimus dėl nagrinėjamos problemos bei toliau tyrime naudojamų pirminių duomenų rinkimo instrumentų tinkamumo ir patikimumo<sup>33</sup>. Atsižvelgiant į ekspertų pastabas, apklausos bei

---

<sup>32</sup> 8 priede pateikta audito paslaugų kokybės kriterijų reikšmingumo lentelė, kurioje atskiri kriterijai įvertinti pagal jų grupės svorį.

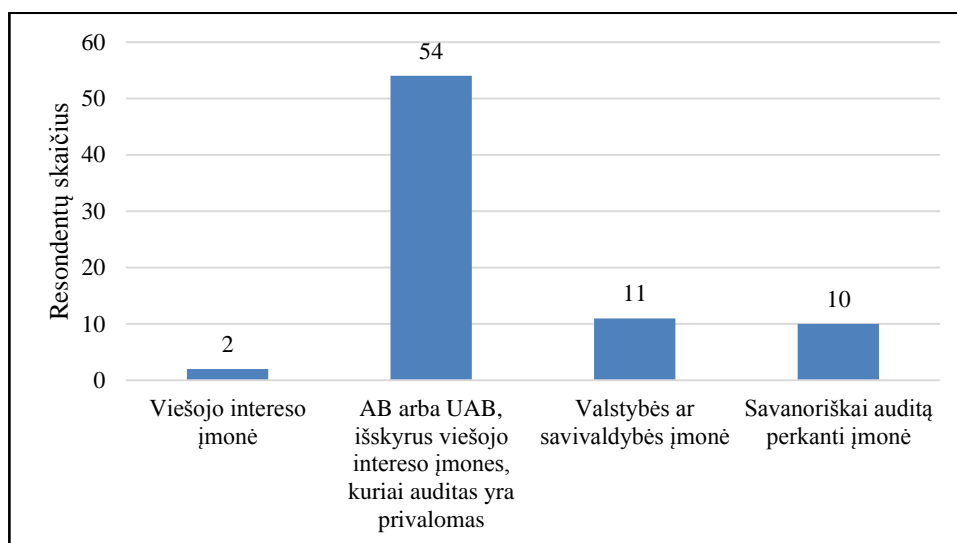
<sup>33</sup> Vieno eksperto teigimu, yra pakankamai sunku vienareikšmiškai atsakyti į pateiktus klausimus, kadangi dažnu atveju vertinant audito kokybę buhalterių ir įmonės vadovų nuomonės išsiskiria: buhalteriams reikalingos nemokamos konsultacijos audito metu. Tokiais atvejais auditorius yra suvokiamas kaip asmeninis konsultantas. Kita vertus, įmonių vadovai dažnu atveju nesužino apie teikiamas papildomas paslaugas ir negali to įvertinti. Kito eksperto teigimu, visais atvejais auditoriai, be auditoriaus išvados, turėtų teikti klientui audito ataskaitą, kurioje būtų detalai aprašyta audito eiga,



pagrindinio ekspertinio vertinimo klausimynai patobulinti, didelį dėmesį skiriant iš audito gaunamos naudos įvertinimui, detalių audito rašytinių ataskaitų privalomumui ir kitiems aspektams, kuriuos akcentavo ekspertai.

### 3.3. Audito paslaugų kokybė klientų požiūriu: klientų apklausos rezultatų analizė

Audito klientų anketinė apklausa vykdyta siekiant ištirti audito paslaugų kokybę kliento požiūriu bei įvertinti, kaip Lietuvos audito įmonės išpildo klientų lūkesčius, keliamus auditui. Pirmuoju anketos klausimu buvo siekiama suklasifikuoti respondentus pagal jų atstovaujamos įmonės auditavimo pagrindą. Atsakymų pasiskirstymas į išskirtas kategorijas atvaizduojamas 23 pav. (žr. 23 pav.).



23 pav. Apklausos imties struktūra

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

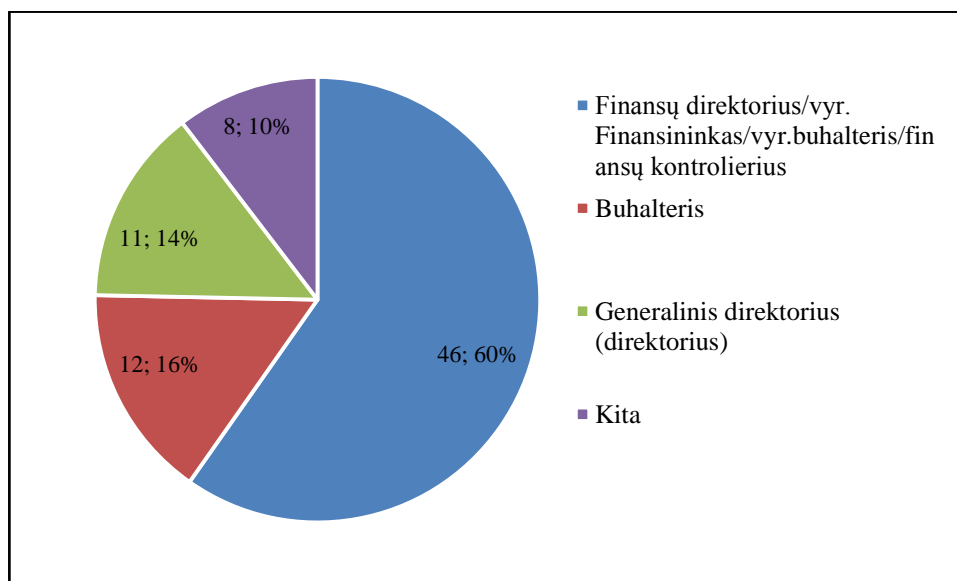
---

išaiškinti trūkumai ir teikiamos rekomendacijos kaip juos pašalinti. Kaip vieną iš būdų audito paslaugų kokybei gerinti ekspertai siūlo svarstyti įvesti dviejų kvalifikacinių lygių auditorių sistemą. Aukščiausiosios kvalifikacijos auditoriai turėtų audituoti bankus, labai stambias ir sudėtingas akcines bendroves, o žemesnės kvalifikacijos auditoriai – visas kitas įmones. Trečiojo eksperto nuomone, yra labai mažai įrodymų, kad auditoriai nepajėgia vykdyti savo pareigų, bet nepakankamai ištirta, kokie veiksniai daro įtaką audito kokybei, bei kiek auditas yra naudingas pačiam klientui.

Kaip matyti iš 23 paveikslo, **didžiausią dalį respondentų sudaro akcinės arba uždarnosios akcinės bendrovės, išskyrus viešojo intereso įmones, kurioms auditas yra privalomas**. Šių įmonių apklausoje dalyvavo 54, kas sudaro 70% visos imties. Valstybės ar savivaldybės įmonės bei savanoriškai auditą perkančios įmonės sudaro atitinkamai 14% ir 13% (11 ir 10 respondentų) tyrimo imties. Likę respondentai – 2 viešojo intereso įmonės (3% imties respondentų). Ryškus akcinių bendrovių dominavimas imtyje gali būti paaiškinamas šalies audito rinkos struktūra – apytikriai 56% visų auditų atliekami akcinėse ir uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms auditas yra privalomas (toliau – akcinės bendrovės, kurioms auditas yra privalomas) (Vaičekauskas, 2013, 1). Galima teigti, jog tyrimo imties respondentų pasiskirstymas yra dėsningas atsižvelgiant į visos atliekamų auditų populiacijos struktūrą.

Siekiant surinkti tyrimui naudingų klasifikacinių požymių, respondentų taip pat buvo prašoma pasirinkti jų įmonės veiklos apibūdinimui geriausiai tinkamą veiklos sritį (16 anketos klausimas). Išskirtos šešios veiklos sritys: (1) finansų sektorius, (2) gamyba, (3) paslaugos, (4) statyba, (5) prekyba ir (6) viešasis sektorius. Analizuojant užpildytas anketas matyt, jog beveik **pusę respondentų sudaro gamybos įmonės (35 respondentai arba 46% visos imties), antrąją vietą užima paslaugas teikiančios įmonės (21 ir 27%), trečiąją – prekybinės įmonės (14 ir 18%)**. Statybos įmonės sudaro 5% (4 respondentai), viešojo sektoriaus – 3% (2), finansų sektoriaus įmonės – 1% (1) (žr. 9 priedą, 57 paveikslą).

Siunčiant tyrimo anketas į šių įmonių bendruosius elektroninius paštus, laiške buvo prašoma persiųsti tyrimo anketą tiems įmonės darbuotojams, kurie gali geriausiai reprezentuoti tiriamos įmonės nuomonę apie audito paslaugų kokybę. Pateikiamame 24 paveiksle atvaizduojama, kurie respondentų darbuotojai atsakė į anketos klausimus (žr. 24 pav.).



**24 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas įmonėje**

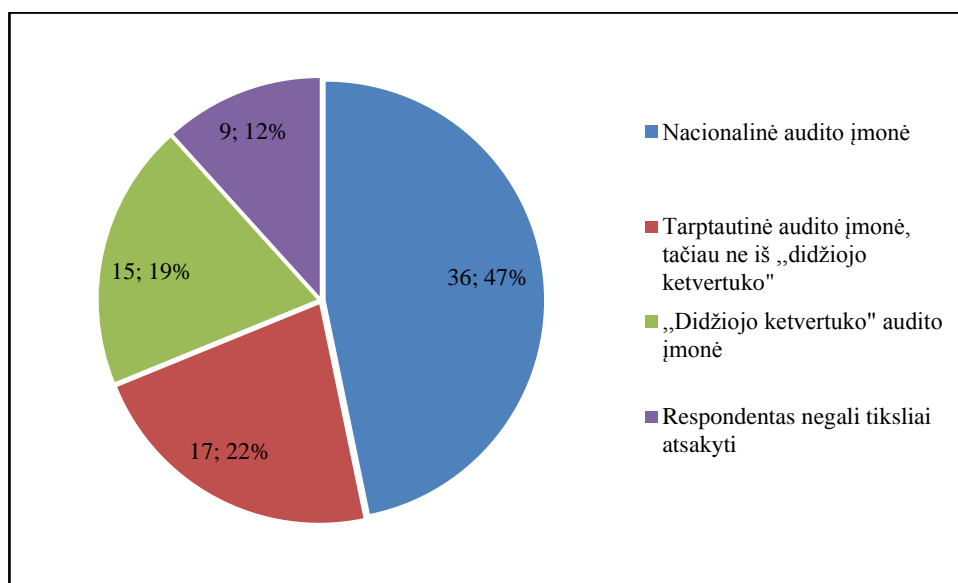
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip galima pastebėti iš 24 paveikslo, **įmonių atstovų nuomone, geriausiai jų įmonės nuomonę apie savo auditorius reprezentuoja aukščiausio lygio finansų departamento (skyriaus) darbuotojai: vyriausieji finansininkai, vyriausieji buhalteriai, finansų kontrolieriai. Šie darbuotojai sudaro 60% imties (46 respondentai).** 16% imties sudaro žemesnio lygio finansų darbuotojai – buhalteriai (12 respondentų), 14% - įmonių aukščiausio lygio vadovai – direktoriai, generaliniai direktoriai ir pan. (11 respondentų), 10% - kitų pareigybių darbuotojai (8 respondentai: atskirų padalinių vadovai, vadybininkai)<sup>34</sup>. Vyraujantis finansų skyriaus darbuotojų skaičius respondentų imtyje užtikrina, jog tyrime audito paslaugų kokybę vertina audituojamų įmonių darbuotojai, kurie praleidžia daugiausia laiko su auditoriais bei betarpiškai su jais kartu dirba atliekant auditą.

Siekiant išskirti ir palyginti respondentų atsakymus pagal požymį „audito įmonė“, respondentų buvo prašoma jų auditorius priskirti vienai iš 15 klausime pateiktų kategorijų. Respondentai turėjo pasirinkti dažniausiai jų įmonę per

<sup>34</sup> Santykinai žemas aukščiausio lygio vadovų skaičius imtyje patvirtina pradiniam ekspertiniame vertinime eksperto išsakytą mintį, jog vadovai yra nutolę nuo auditorių atliekamo darbo ir dažnai negali tinkamai vertinti auditorių darbo kokybės, dėl ko įmonių finansininkai bei buhalteriai gali įvairiapusiškiau įvertinti audito paslaugų kokybę.

pastaruosius 6 m. auditavusius auditorius. Išskirtos šios 4 kategorijos: (1) nacionalinė audito įmonė, (2) tarptautinė „didžiojo ketvertuko“ audito įmonė, (3) tarptautinė audito įmonė, tačiau ne iš „didžiojo ketvertuko“ bei atsakymas (4) „Šiuo metu negaliu tiksliai atsakyti į šį klausimą“<sup>35</sup>. 25 paveiksle pateikiamas atsakymų į šį klausimą pasiskirstymas (žr. 25 pav.).



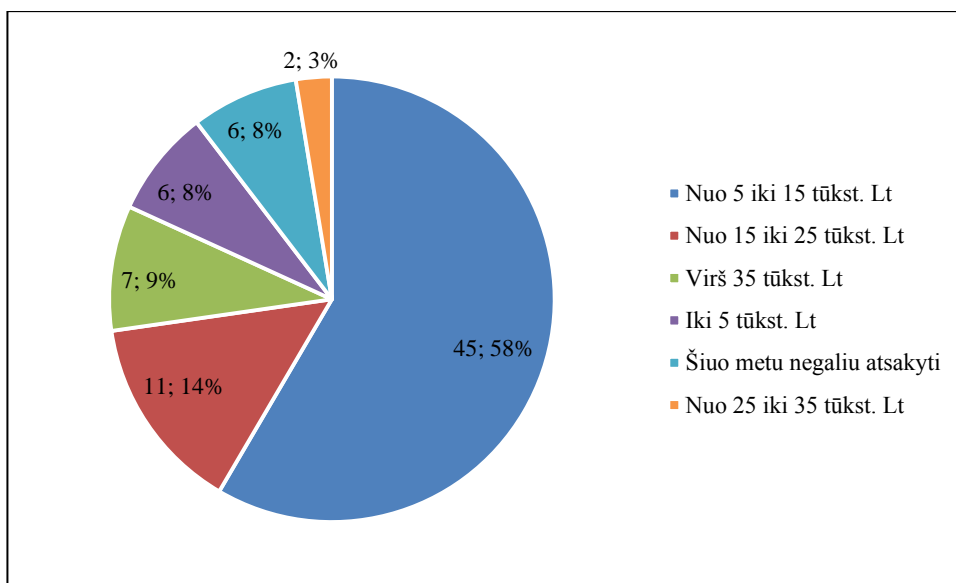
**25 pav. Respondentus audituojančios audito įmonės**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant pateiktą paveikslą matyti, jog **daugiausia apklausoje dalyvavo subjektų, audituotų nacionalinių audito įmonių (36 respondentai). Tai sudaro 47% visos tyrimo imties.** Daugiau negu perpus mažiau respondentų buvo audituojama tarptautinių audito įmonių, kurios nepriklauso „didžiajam ketvertukui“ (17 subjektų – 22% imties). Dar kiek mažiau subjektų buvo audituota „didžiojo ketvertuko“ audito įmonių (15 subjektų – 19% imties). 9 respondentai (12%) negalėjo tiksliai priskirti savo auditorių vienai iš nagrinėjamų kategorijų.

<sup>35</sup> Tarptautinė audito įmonė įprastai laikoma įmonė, kuri priklauso audito įmonių tinklui, o šio tinklo įmonės vienu vardu veikia bent keliose šalyse. Lietuvoje veikia garsiausios bei didžiausios keturios tarptautinės audito įmonės („didysis ketvertukas“): UAB „Ernst & Young Baltic“, UAB „PriceWaterhouseCoopers“, UAB „KPMG Baltic“ ir UAB „Deloitte Lietuva“. Nacionalinėmis audito įmonėmis laikytinos lietuviško kapitalo įmonės, veikiančios tik Lietuvoje.

Tai, jog didžioji dalis respondentų įmonių buvo audituota nacionalinių audito įmonių, pastebima analizuojant respondentų paskutiniųjų finansinių ataskaitų rinkinio audito (toliau – paskutinysis auditas) kainų pasiskirstymą. Kaip matyti iš 26 paveikslo, tyrimo imtyje vyrauja už santykinai mažas kainas audituoti subjektai, o ši kainų tendencija atspindi, jog didžiąją dalį tokių subjektų audituoja smulkesnės nacionalinės audito įmonės, kurių paslaugų kainos yra įprastai žemesnės negu tarptautinių audito įmonių (žr. 26 pav.).

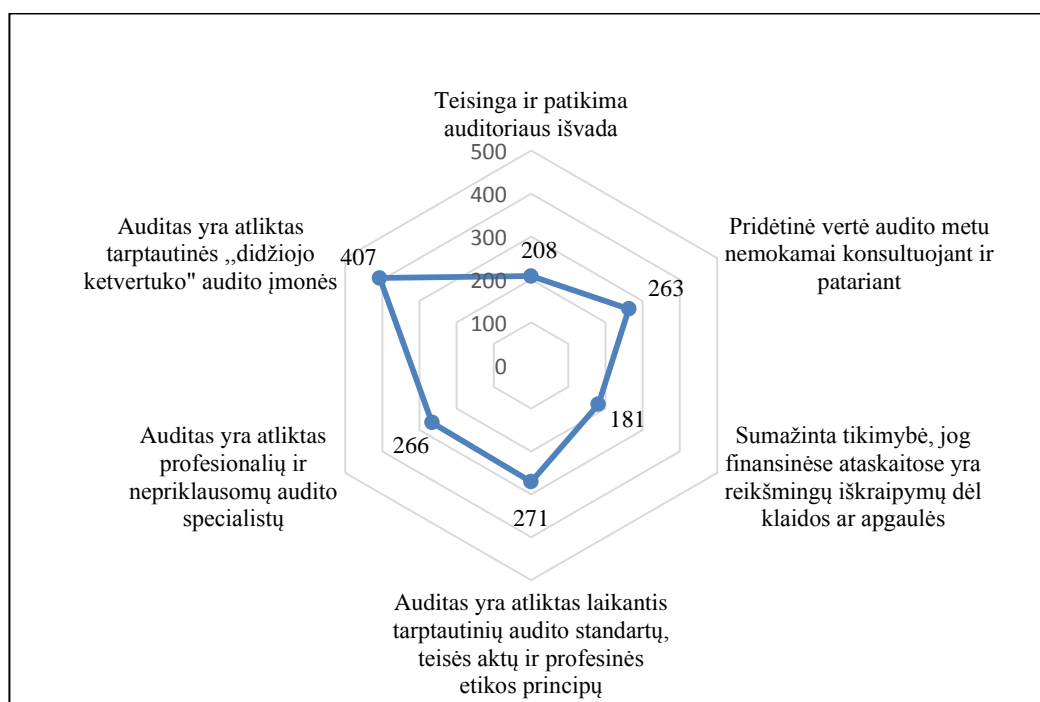


**26 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal paskutiniojo audito paslaugų kainą**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Iš 26 paveikslo matyti, jog beveik pusė respondentų už audito paslaugas mokėjo nuo 5 iki 15 tūkst. Lt – tai yra antras klausime pateiktas mažiausių kainų intervalas. Toliau respondentai mažėjančia tvarka pasiskirstė į 15 – 25 tūkst. Lt (11 subjektų, arba 14% tyrimo imties), virš 35 tūkst. Lt (7 subjektai, arba 9% imties), iki 5 tūkst. Lt (6 subjektai, arba 8%) ir nuo 25 iki 35 tūkst. Lt (2 ir 3%) kainų kategorijas. 6 respondentai (8%) negalėjo tiksliai įvardyti paskutiniojo audito kainos. Lyginant tyrimo imties charakteristikas auditų kainų atžvilgiu su šio darbo 3.1. poskyryje aptartomis kainų tendencijomis šalies audito rinkoje, galima teigti, jog respondentų pasiskirstymas pagal audito kainas yra dėsningas atsižvelgiant į audito paslaugų kainų tendencijas šalyje.

Klasifikacinio pobūdžio klausimai svarbūs atsakymų į pagrindinius anketos klausimus nagrinėjimui (4 – 11 anketos klausimai). Pagrindinių klausimų tikslas – išsiaiškinti, kaip audito paslaugų kokybę supranta audito klientas, kokios yra jo žinios ir įsitikinimai apie auditą bei kaip jo lūkesčiai dėl audito buvo išpildyti (koku lygiu buvo išpildyti). 4 anketos klausimu respondentų buvo teirujamasi, kurie iš pateikiamų teiginių jiems labiausiai asocijuojasi su audito paslaugų kokybe. Audituojamų subjektų atstovai turėjo priskirti asociacijos stiprumą atspindintį rangą: 1 – kai teiginys labiausiai sietinas su audito paslaugų kokybe, 6 – kai teiginys yra mažiausiai susijęs su audito paslaugų kokybe. 27 paveiksle pateikiama, kaip 6 klausimo teiginius respondentai išrangavo. Kuo teiginiui priskirtų rangų suma yra mažesnė (kuo teiginį atspindintis žymuo arčiau „voratinklio“ centro), tuo teiginys klientams labiau asocijuojasi su audito paslaugų kokybe (žr. 27 pav.).



**27 pav. 4 klausimo teiginių asociacija su audito paslaugų kokybe**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

27 paveiksle atvaizduotų teiginių pasirinkimo suderinamumas vertintas skaičiuojant Kendall konkordancijos rodiklį<sup>36</sup>. Apskaičiavus respondentų atsakymų suderinamumą, gauta Kendall konkordancijos rodiklio reikšmė W, lygi 0,30 (statistiškai reikšminga). Tai parodo, jog audito klientai nors ir ne aukštu suderinamumo lygmeniu, visgi sutaria, kokie teiginiai geriausiai apibūdina audito paslaugų kokybę (vertinimas statistiškai patikimas). Jų nuomone, pirmiausiai **sumažinta tikimybė, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės yra svarbiausia audito kokybės charakteristika**. Šiam teiginiui priskirta mažiausia, t.y. 181 rangų reikšmių suma. **Antrą vietą respondantai skyrė teisingai ir patikimai auditoriaus išvadai, priskirdami jai 208 rangų reikšmių sumą**. Šių dviejų teiginių aukščiausias rangavimas parodo, jog audito klientai, kaip ir pradinio ekspertinio vertinimo grupė, audito paslaugų kokybę taip pat pirmiausia sieja su finansinių ataskaitų teisingumu bei išorės vartotojams pateikiamos informacijos patikimumu. **Mažiau klientams yra svarbūs audito konsultaciniai, papildomos vertės aspektai: „pridėtinė vertė audito metu nemokamai konsultuojant ir patariant“ pateiktas kaip trečias svarbiausias audito kokybę apibūdinantis teiginys (263)**. Įdomu pastebėti, jog audito pridėtinė vertė nusileidžia pirmiau dviem aptartom charakteristikom, atspindinčiom kokybiško audito rezultata (tai, kas gaunama, jei auditas yra atliktas kokybiškai), tačiau lenkia teiginius, kurie simbolizuoja šio rezultato užtikrinimą atlikimo prasme (kaip rezultatas yra gaunamas): teiginys „auditas yra atliktas profesionalių ir nepriklausomų audito specialistų“ įvertinta 266, o „auditas yra atliktas laikantis tarptautinių audito standartų, teisės aktų ir profesinės etikos principų“ – 271 rangų reikšmių suma. Paskutinis klausimo teiginys „auditas yra atliktas tarptautinės „didžiojo ketvertuko“ audito įmonės“ daugumos respondentų buvo įvertintas kaip mažiausiai asociatyvus audito paslaugų kokybei. Šiam teiginiui priskirta 407 rangų reikšmių suma. **Toks įvertinimas rodo, jog audito klientai tiesiogiai nesieja audito įmonės statuso rinkoje su jų teikiamų paslaugų kokybe**.

---

<sup>36</sup> Apklausos rezultatų analizės statistinių rodiklių suvestinės pateikiamos 10 priede.

5 klausime respondentams buvo pateikti teiginiai apie auditą, prašant jiems išreikšti pritarimo lygį penkiabalėje skalėje. Teiginiai parinkti ir suformuluoti taip, kad išsiaiškinti audito klientų turimas žinias apie auditą bei suprasti, ar turimų žinių ribotumas nesukelia nepagrįstų lūkesčių, svarbių audito paslaugų kokybės vertinimui. Tuo tikslu teiginiai parinkti tokie, kad atspindėtų postulatines tiesas apie auditą arba neteisingas mintis, atspindinčias klaidingus įsitikinimus. 5 klausimo teiginių vidutiniai įvertinimai pateikti 28 paveiksle (žr. 28 pav.).



**28 pav. Pritarimo lygis auditą apibūdinantiems teisingiems ir neteisingiems teiginiams**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

28 paveiksle atvaizduotų atsakymų pasiskirstymas vertintas skaičiuojant Cronbach alpha koeficientą, kuris šiam klausimui lygus 0,67. Tai parodo vidutinio lygmens teiginių vidinį nuoseklumą bei skalės patikimumą. Kiekvieno klausimo teiginio (kintamojo) vertinimo patikimumas parodomas 18 lentelėje, iš kurios matyti, jog dviejų kintamųjų vertinimas gali būti sąlygotas imties



atrinkimo klaidos (kai  $p > 0,05$ ), likusiųjų kintamųjų vertinimas laikytinas patikimu ( $p < 0,05$ ).

*18 lentelė. 5 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika<sup>37</sup>*

<i>Rodiklis\ki ntamasis<sup>38</sup></i>	<i>AUD_ REGL</i>	<i>AUD_ TIKSL _3E</i>	<i>AUD_IS OR_ORI ENT</i>	<i>AUD_ APGA UL</i>	<i>AUD_VI DKONT R</i>	<i>AUD_T IKSL_ NUOM</i>	<i>AUD_S AVYB</i>	<i>AUD_I SV_RE GL</i>	<i>AUD_I GIMT</i>	<i>AUD_ VIES_ PR</i>
Chi-Square	16,662	5,922	33,455	16,961	27,481	76,091	98	35,532	23,714	3,065
df	3	4	4	4	4	3	4	4	4	4
p reikšmė	*0,001	0,205	*0,000	*0,002	*0,000	*0,000	*0,000	*0,000	*0,000	0,547

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

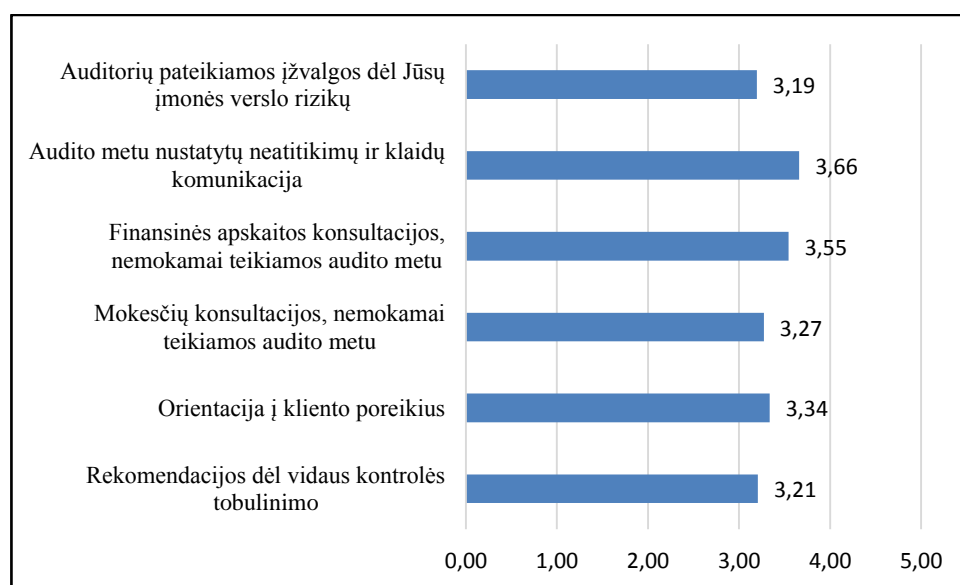
Kaip matyti iš pateikto 28 paveikslo, respondentai labiausiai sutinka su teiginiais apie pagrindinį audito tikslą (pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas) bei auditoriams būtinas svarbiausias dvi savybes (nepriklausomumas ir gebėjimas nustatyti iškraipymus) – vidutiniai šių teiginių įvertinimai atitinkamai siekia 4,39 ir 4,34 balo. Vidutiniu 4,00 pritarimo balu įvertintas ir teiginys „Auditas yra griežtai reglamentuotas pagal audito standartus atliekamas patikrinimas“. Likę klausimo teiginiai įvertinti žemesniu negu 4 balu. Svarbu atkreipti dėmesį į teiginių apie audito misiją (3,84), auditoriaus išvados formą (3,82) bei audito apribojimus (3,64) įvertinimus. Šie teiginiai suformuluoti kaip teisingi (postulatiniai), teoriškai reikalaujantys aukščiausio pritarimo lygio. Sąlyginai žemas pritarimo lygis parodo, jog audito klientai ne taip pat suvokia pagrindinius auditą apibūdinančius dalykus, kaip kad juos suvokia reglamentuotojai. Pavyzdžiui, žemas pritarimo lygis teiginiui, kad auditas negali nustatyti visų iškraipymų dėl jam būdingų apribojimų, parodo, jog klientai tikisi, kad auditoriai turi nustatyti kaip įmanoma daugiau iškraipymų ir tokie paaiškinimai, jog auditas atliekamas naudojant atrankos technikas, pasikliaujant įmonės vidaus kontrolės būkle, klientams gali būti ne argumentai. Panašiai galima aiškinti ir sąlyginai menką pritarimą teiginiui, jog audito misija yra padidinti išorės informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis.

<sup>37</sup> \* - reikšminga prie 95% patikimumo lygmens.

<sup>38</sup> Toliau tyrimo rezultatų aprašyme lentelėse naudojami kintamųjų (kriterijų, teiginių, priklausomai nuo klausimo) sutrumpinimai. 11 priede pateikiamos naudojamų sutrumpinimų reikšmės.

Tai parodo, jog auditas yra suvokiamas kaip ir pačiam klientui naudinga ir reikalinga paslauga. Apibendrinant šio klausimo teiginių vertinimo rezultatus, galima teigti, jog respondentai dažniausiai priskiria 4 balų įvertinimą („sutinku su teiginiu“) teiginiams, kurie yra teisingi, bei mažesnius įvertinimus teiginiams, kurie yra neteisingi (2 teiginys apie audito tikslus bei 10 teiginys apie auditorių viešąją priežiūrą). Tai parodo, jog tyrimo respondentai yra pakankamai kompetentingi išreikšti pagrįstą nuomonę apie audito paslaugų kokybę kliento požiūriu.

6 klausimu respondentų buvo prašoma įvertinti, koku lygiu penkiabalėje skalėje auditoriai išpildė jų lūkesčius dėl pridėtinės vertės sukūrimo audito metu nemokamai konsultuojant, pateikiant įvairias išvalgas ir pan. Klausime prašyta įvertinti šiuos kintamuosius: (1) auditorių išvalgas dėl verslo rizikų, (2) audito metu nustatytų klaidų ir neatitikimų komunikaciją, nemokamas (3) finansinės apskaitos ir (4) mokesčių konsultacijas, (5) orientaciją į kliento poreikius bei (6) rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo. 29 paveiksle pateikiami vidutiniai klausimo kintamiesiems priskirti įvertinimai (žr. 29 pav.).



**29 pav. Lūkesčių dėl pridėtinės vertės išpildymo lygis**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Paveiksle pateikiamų rezultatų vidinį nuoseklumą bei skalės patikimumą patvirtina aukštas Cronbach alpha rodiklis (0,85), parodantis, jog tokie vertinimai laikytini patikimais ir nuosekliais. Chi kvadrato statistika klausimo kintamiesiems parodo (žr. 19 lentelę), jog kiekvieno kintamųjų įvertinimų patikimumas statistiškai yra reikšmingas prie 95% patikimumo lygmens ( $p < 0,05$ ), išskyrus mokesčių konsultacijų kintamąjį ( $p > 0,05$ ). Tai parodo, jog tik vieno iš 6 klausimo kintamųjų vertinimai galėjo būti iškraipyti dėl atrankos klaidos.

**19 lentelė. 6 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika<sup>39</sup>**

<i>Rodiklis\kintamas</i>	<i>VERS_RIZIK</i>	<i>KLAID_KOM</i>	<i>FIN_KONS</i>	<i>MOK_KONS</i>	<i>ORIENT_POREIK</i>	<i>REK_VIDK</i>
Chi-Square	28,269	32,286	14,234	6,312	15,403	23,455
df	4	4	4	4	4	4
p reikšmė	*0,000	*0,000	*0,007	0,177	*0,004	*0,000

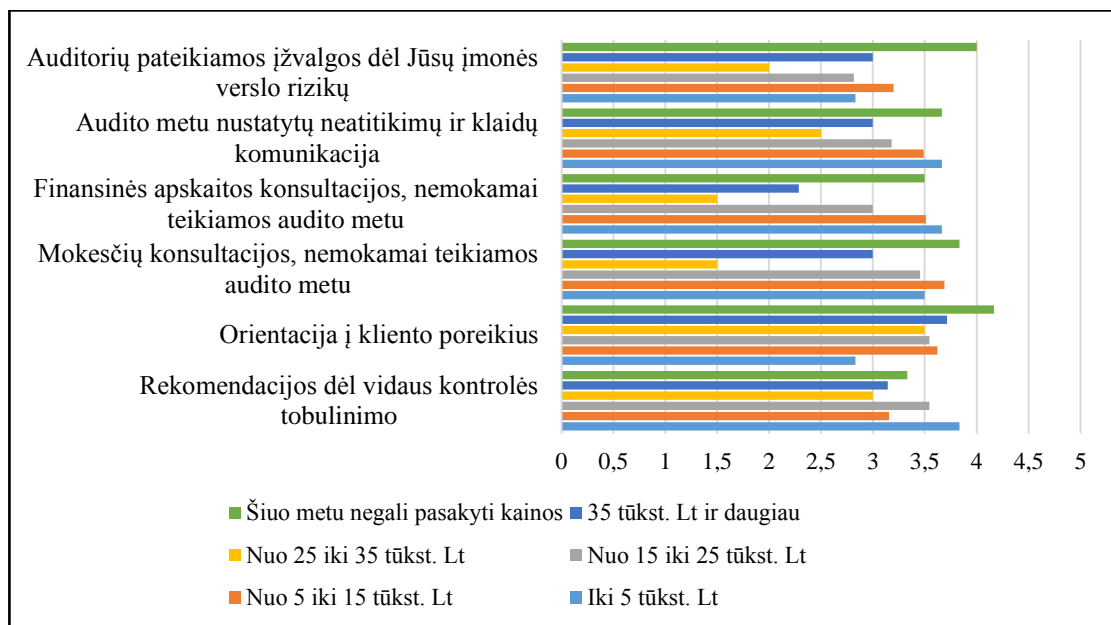
*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

Analizuojant 29 paveikslą, matyti, jog klientai yra labiausiai patenkinti tuo, kaip auditoriai vykdo savo pareigas, gana artimai susijusias su bendraisiais audito tikslais – kaip praneša kliento atstovams apie įvairias nustatytas klaidas ir neatitikimus (vidutinis įvertinimas 3,66) bei pataria finansinės apskaitos klausimais (3,55). Auditoriai taip pat audito metu turi susipažinti su kliento vidaus kontrolės sistema bei įvertinti jos struktūros tinkamumą. Nustatę trūkumų kontrolės sistemoje, auditoriai apie tai turi informuoti įmonės vadovybę bei už valdymą atsakingus asmenis. Teiginiui „rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo“ priskirtas vienas žemiausių įvertinimų (3,21) parodo, jog klientų lūkesčiai dėl šios auditorių pareigos nėra išpildomi aukštu lygiu. Taip pat panašiai žemai įvertinti ir kiti pridėtinės vertės kintamieji, kuriuos išorinėje komunikacijoje audito įmonės pabrėžia suteikiančios klientams – tai verslo rizikų įžvalgos (3,19), nemokamos mokesčių konsultacijos (3,27), orientacija į kliento poreikius (3,34). Kadangi respondentų

<sup>39</sup> \* - reikšminga prie 95% patikimumo lygmens

atsakymai pasiskirsto ties įvertinimo balu 3, tokie rezultatai parodo, jog auditoriai nepakankamai išpildo klientų lūkesčius dėl to, kokią naudą jų verslui turi teikti auditas.

Lyginant pridėtinės vertės sukūrimą pagal apklausos klasifikacinius požymius, pirmiausia galima pažymėti mokesčių konsultacijų ir rekomendacijų vidaus kontrolės klausimais skirtumus, atsižvelgiant į audito paslaugų kainas. 30 paveiksle atvaizduojami pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimų palyginimai pagal audito kainų kategorijas (žr. 30 pav.).



**30 pav. Pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito kainas**

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

Analizuojant pateiktą paveikslą, galima matyti, jog tiriamų kintamųjų vidutiniai įvertinimai vizualiai stipriai išsiskiria priklausomai nuo to, kiek klientas mokėjo už auditą. Iš konkretų kainos rėžį pasirinkusių respondentų, tie, kurių auditas kainavo nuo 25 iki 35 tūkst. Lt, apie auditorių sukuriama pridėtinę vertę atsiliepia prasčiausiai. Tam, kad galima būtų daryti apibendrinamąsias išvadas, būtina atsakymus įvertinti statistiškai. 20 lentelėje pateikiamas skirtumų tarp kategorijų statistinio reikšmingumo įvertinimas (žr. 20 lent.).

**20 lentelė. Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito kainas<sup>40</sup>**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
VERSL_RIZIK	0,42	0,833
KLAID_KOM	0,352	0,879
FIN_KONS	1,764	0,131
MOK_KONS	2,331	**0,051
ORIENT_POREIK	0,778	0,569
REK_VIDK	2,121	**0,073

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

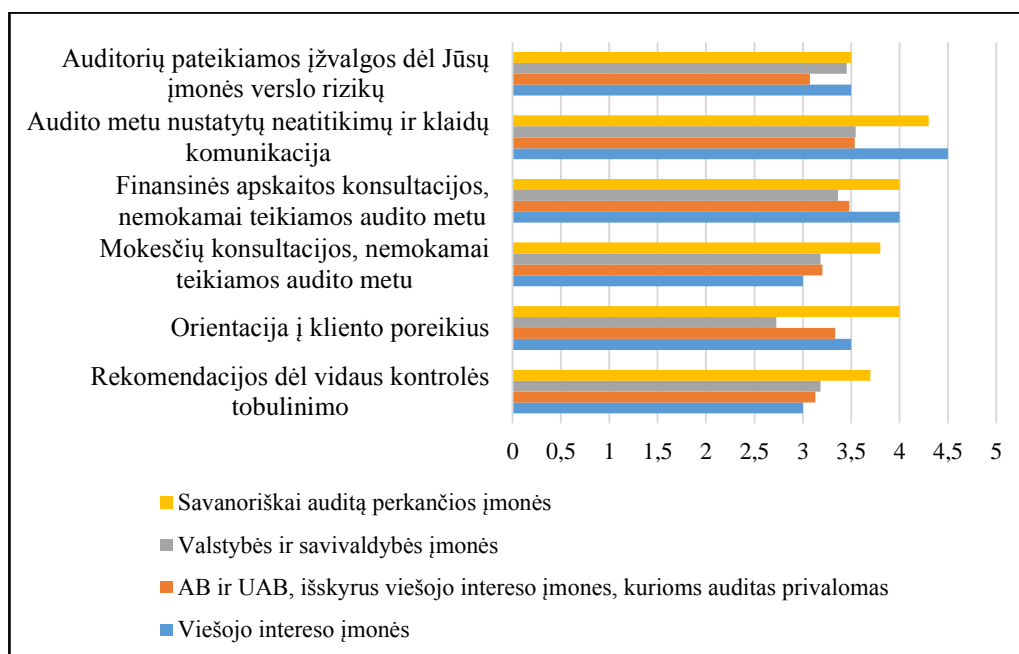
Analizuojant pateiktą paveikslą ir lentelę matyti, jog mokesčių konsultacijų kintamojo F kriterijaus reikšmė lygi 2,331, prie 0,051 p reikšmės, tuo tarpu rekomendacijų vidaus kontrolės klausimais F kriterijaus reikšmė lygi 2,121, p esant lygiai 0,073. Šie rezultatai leidžia teigti, jog 90% atvejų yra teisinga manyti, jog skirtingų kainų auditai užtikrina skirtingą lygį nemokamų konsultacijų bei rekomendacijų, kaip pagerinti vidaus kontrolės būklę įmonėje. Priešingai nei gali atrodyti, jog didesnę kainą mokančiam klientui auditoriai siekia suteikti daugiau papildomos naudos, iš 30 paveikslo matyti, jog geriau lūkesčiai dėl mokestinių ir vidaus kontrolės rekomendacijų yra išpildomi tiems klientams, kurių audito paslaugų kaina yra santykinai žema. Pavyzdžiui, mokesčių konsultacijomis daugiausiai yra patenkinti klientai, mokėję už auditą nuo 5 iki 15 tūkst. Lt, mažiausiai patenkinti – klientai, mokėję nuo 25 iki 35 tūkst. Lt<sup>41</sup>. Panaši tendencija stebima nagrinėjant vidaus kontrolės kintamojo įvertinimus: geriausiai apie savo auditorius atsiliepia klientai, mokėję iki 5 tūkst. Lt, prasčiausiai – klientai, patenkantys į tą pačią 25 – 35 tūkst. Lt kainų kategoriją. Tokius rezultatus galima paaiškinti tuo, jog mažiau už auditą mokančios įmonės – tai dažniausiai įmonės, savo veikloje operuojančios labai ribotais ištekliais bei turinčios santykinai didesnę poreikį iš auditorių gauti įvairių naudingų patarimų ir rekomendacijų. Neretai tokių įmonių finansų darbuotojų ir vadovų kompetencija nėra pakankama norint užtikrintai išspręsti

<sup>40</sup> \*\* - reikšminga prie 90% patikimumo lygmenų.

<sup>41</sup> Neskaitant respondentų, negalėjusių įvardyti paskutiniojo audito kainos.

kylančias mokestines problemas ar stebėti ir tobulinti vidaus kontrolės būklę įmonėje. Tai sąlygoja praktiką, jog tokiose įmonėse auditoriai nustato daugiau susijusių rizikų, klaidų ar trūkumų, bei audito metu nemokamai konsultuoja tokius klientus. Priešinga praktika gali būti paaiškinamas „brangesnių“ įmonių vertinimas: įprastai tai didesnės, finansiškai labiau apsirūpinusios įmonės, užtikrinančios aukštą mokestinių ir vidaus kontrolės rizikų valdymo lygį. Kai auditoriai stokoja pastebėjimų ar patarimų (nes tokių nenustato dėl to, jog įmonė pati tinkamai valdo nagrinėjamas rizikas), tokių įmonių vertinimas dėl pridėtinės vertės sukūrimo yra sąlyginai žemesnis nei smulkesnių įmonių, veikiančių ne taip efektyviai.

Nagrinėjant atsakymų į 6 klausimą pasiskirstymą pagal respondento įmonės auditavimo pagrindą, galima teigti, jog nepriklausomai nuo įmonės juridinio ar visuomeninio statuso, reikšmingų skirtumų tarp skirtingų įmonių, vertinant joms teikiamas išvalgas dėl verslo rizikų, finansinės apskaitos konsultacijas, mokesčių konsultacijas, orientavimąsi į kliento poreikius bei rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo, nėra (žr. 31 pav.).



**31 pav. Pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimo palyginimas pagal įmonės auditavimo pagrindą**

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77

Iš paveikslo galima pastebėti, jog beveik visus kintamuosius aukščiausiu vidutiniu skalės balu įvertino savanoriškai audita perkančios įmonės, ženkliai prasčiau – privalomai audituojamos akcinės bendrovės. Tačiau analizuojant statistinį reikšmingumą, vienintelis išskirtinas reikšmingas skirtumas – tai audito metu nustatytų neatitikimų ir klaidų komunikacijos kintamojo įvertinimas pagal įmonės auditavimo pagrindą (žr. 21 lent.).

**21 lentelė. Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimo skirtumai pagal įmonės auditavimo pagrindą<sup>42</sup>**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
VERSL_RIZIK	0,791	0,503
KLAID_KOM	2,289	**0,086
FIN_KONS	0,703	0,553
MOK_KONS	0,676	0,57
ORIENT_POREIK	2,064	0,112
REK_VIDK	0,846	0,473

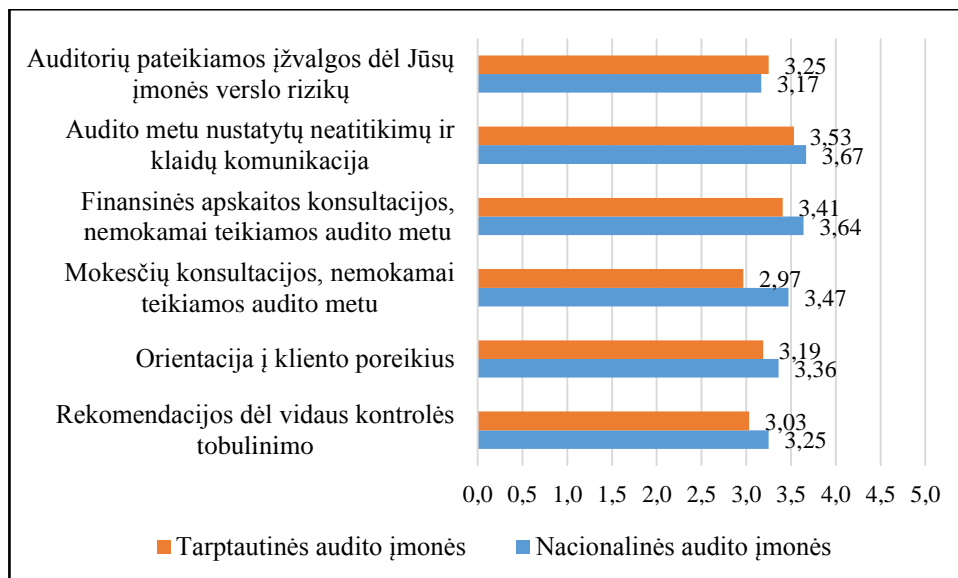
*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

Iš lentelės matyti, jog su 90% patikimumu ( $p < 0,1$ ) galima teigti, kad Lietuvos audito įmonės užtikrina skirtingo lygio komunikaciją apie audito metu nustatytus trūkumus ir klaidas. Viešojo intereso įmonės auditorių komunikaciją įvertino vidutiniu 4,5 balu (kokybinis atitikmuo – tarpinis tarp „išpildo lūkesčius“ ir „visiškai išpildo arba viršija lūkesčius“), savanoriškai audita perkančios įmonės – 4,3 vidutiniu balu. Akcinių bendrovių, kurioms auditas privalomas, bei valstybės ir savivaldybės įmonių atstovai auditorių komunikaciją įvertino kur kas prasčiau – vidutiniškai 3,5 balo. Tokie rezultatai parodo, jog auditoriai suvokia didesnę savo įsipareigojimą visuomenei atlikdami viešojo intereso įmonių auditus bei kartu stengiasi sukurti daugiau papildomos naudos įmonėms, kurioms auditas yra neprivalomas, tačiau yra perkamas savanoriškai. Kadangi tokios įmonės ateityje audito gali atsisakyti, auditoriai siekia išpildyti kaip įmanoma daugiau šių klientų lūkesčių. Tokias tendencijas parodo ir savanoriško audito respondentų vertinimai ties kitais klausimo

<sup>42</sup> \*\* - reikšminga prie 90% patikimumo lygmens.

kintamaisiais – jie visų kintamųjų vertinimo atvejais yra aukščiausi, tačiau statistiškai nepatikimi apibendrinančioms išvadoms daryti.

Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimai taip pat analizuoti grupuojant duomenis pagal tai, kokia audito įmonė auditavo klientą. Siekiant išryškinti vertinimų skirtumus tarp dviejų kategorijų – nacionalinių ir tarptautinių – audito įmonių, 15 klausimo atsakymai pasirenkant 1 arba 2 variantą („didžiojo ketvertuko“ įmonė arba kita tarptautinė įmonė) apjungti, o atsakymai „šiuo metu negaliu tiksliai atsakyti į šį klausimą“ eliminuoti. Palyginimo rezultatai pateikiami 32 paveiksle (žr. 32 pav.).



**32 pav. Pridėtinės vertės kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito įmones**

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68*

Analizuojant pateiktą paveikslą, galima pastebėti, jog beveik ties visų kintamųjų įvertinimais aukštesnis vidutinis balas priskirtas tų respondentų, kuriuos auditavo nacionalinės audito įmonės. Vienintelis tarptautinių įmonių pranašumas, remiantis respondentų atsakymais – šios įmonės geriau patenkina klientų lūkesčius dėl jų įmonių verslo rizikų. Statistinis atsakymų patikimumo vertinimas pateikiamas 22 lentelėje (žr. 22 lentelę).



**22 lentelė. Pridėtinės vertės kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito įmones**

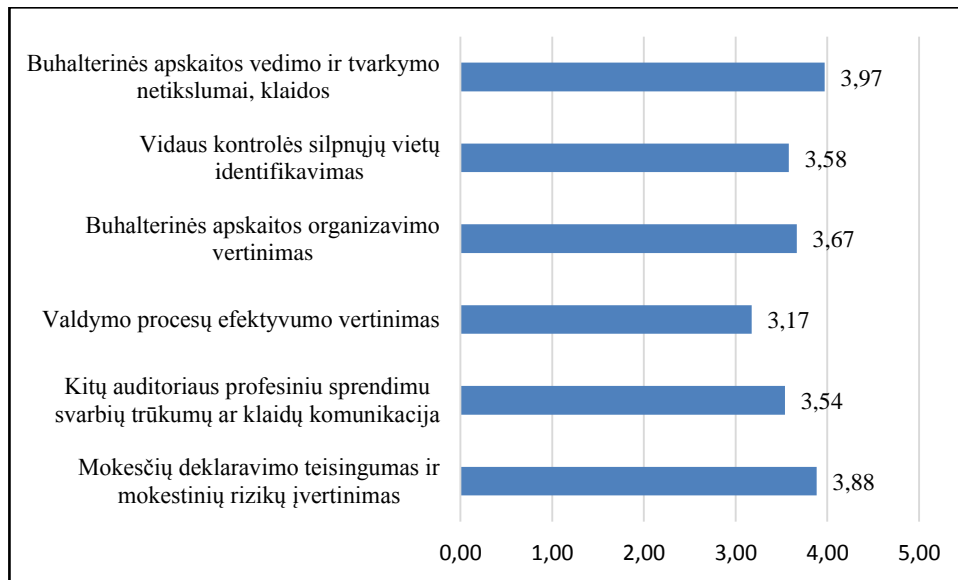
<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
VERSL_RIZIK	0,104	0,749
KLAID_KOM	0,321	0,573
FIN_KONS	0,644	0,425
MOK_KONS	2,727	0,103
ORIENT_POREIK	0,354	0,554
REK_VIDK	0,726	0,397

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68*

Nagrinėjant 32 paveikslą, matyti, jog visose kategorijose, išskyrus verslo rizikas, geriau klientų lūkesčius išpildo nacionalinės audito įmonės. Ypač išsiskiria mokesčių konsultacijų vertinimas (2,97 vidutinio balo – tarptautinė audito įmonė, 3,47 – nacionalinė audito įmonė). Tokie rezultatai laikytini gana prieštariniais, atsižvelgiant į vyraujančias nuomones, jog tarptautinės audito įmonės dėl audito įmonių tinklo sukauptų žinių apie šalių rinkas, ūkio sektorius, taip pat efektyvios audito metodologijos klientui gali sukurti daugiau papildomos naudos. Visgi nors ir matomi tam tikri skirtumai nacionalinių audito įmonių naudai, kaip matyti iš 22 lentelės, šie skirtumai statistiškai nėra reikšmingi ( $p > 0,05$ , mažesnio patikimumo atveju –  $p > 0,1$ ). Arčiausiai 90% statistinio patikimumo ribos – mokesčių konsultacijų vertinimų skirtumai. Remiantis išdėstytomis mintimis, galima teigti, jog tiek ir tarptautinės, tiek ir nacionalinės audito įmonės vienodu lygmeniu klientams sukuria pridėtinės vertės.

Išnagrinėto 6 klausimo tikslas – įvertinti pridėtinę vertę, kurią auditoriai sukuria audito paslaugos teikimo metu. 8 anketos klausimu buvo aiškinamasi, ar auditoriai išpildo klientų lūkesčius dėl pridėtinės vertės kūrimo ne audito metu (atliekant auditą ir konsultuojant „vietoje“, kai tik iškyla, auditoriaus nuomone, svarbūs dalykai), tačiau audito testavimo etapui jau pasibaigus, kai yra rengiamos audito ataskaitos. 7 klausimu buvo išfiltruoti tie respondentai, kuriems auditoriai pateikė laišką vadovybei (ar ekvivalenčią audito ataskaitą), į kurią įtraukė tik reikšmingiausius, svarbiausius pastebėjimus, susijusias rizikas ir

rekomendacijas joms sumažinti. 69 iš 77 respondentų toks dokumentas buvo pateiktas. Toliau jų buvo teiraujamasi, kiek dokumente pateikti dalykai atitiko klientų lūkesčius. Atsakymai į šį klausimą atvaizduoti 33 pav. (žr. 33 pav.).



**33 pav. Laiške vadovybei pateikiamų dalykų atitikimas klientų lūkesčiams**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Šio klausimo atsakymų Cronbach alpha rodiklis lygus 0,85, kas parodo aukštą atsakymų patikimumo lygį ir skalės vidinį nuoseklumą. Chi kvadrato statistika klausimo kintamiesiems parodo, jog kiekvieno kintamojo įvertinimų patikimumas statistiškai yra reikšmingas prie 95% patikimumo lygmens ( $p < 0,05$ ) (žr. 23 lentelę).

**23 lentelė. 8 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika<sup>43</sup>**

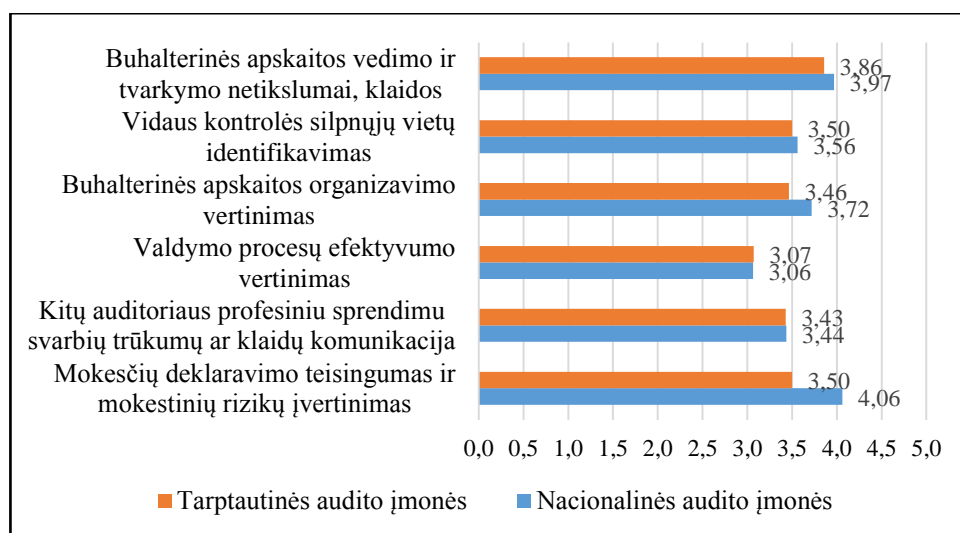
Rodiklis\kintamas	BUHAL_KL	VIDK_RIZIK	BUH_APSK_ORG	VALDYM_EFEKT	KITA_KOM	MOKE_S_DEKL
Chi-Square	38,464	16,275	21,942	21,217	30,928	29,189
df	4	3	4	4	4	4
p reikšmė	*0,000	*0,001	*0,000	*0,000	*0,000	*0,000

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą,  $n=68$

<sup>43</sup> \* - reikšminga prie 95% patikimumo lygmens.

Analizuojant 33 paveikslą matyti, jog respondentų nuomone, auditoriai, kaip ir žodinio konsultavimo metu, rašytinėse ataskaitose daugiausia dėmesio skiria finansinės apskaitos klausimams, identifikuodami klaidas ir netikslumus (vidutinis įvertinimas 3,97). Antru pagal lūkesčių išpildymo lygį klientai įvardijo mokesčių deklaravimo teisingumą ir mokestinių rizikų identifikavimą (3,88). Kaip ir prieš tai nagrinėto klausimo atveju, klientai rašytinėse pastebėjimų ataskaitose pasigenda didesnio dėmesio vidaus kontrolės sistemos (3,58) bei valdymo procesų efektyvumo vertinimui (3,17). Galima pažymėti, jog šių teiginių įvertinimų standartiniai nuokrypiai (atitinkamai 0,93 ir 1,07) yra vieni žemiausių tarp šio klausimo teiginių, kas parodo, jog tokie rezultatai yra vertinami gana sutartinai, neįtakojant vienam ar kitam prieštarinam vertinimui. Tai leidžia teigti, jog auditoriai neišpildo ir juo labiau neviršija klientų lūkesčių dėl rašytinės komunikacijos apie svarbius finansinių ataskaitų, mokesčių bei valdymo klausimus.

Nagrinėjant respondentų atsakymus pagal tai, kokia audito įmonė juos auditavo, kaip ir ankstesnio klausimo atveju, galima pastebėti, jog nacionalinių audito įmonių parengiamos pastebėjimų ataskaitos respondentų yra vertinamos aukštesniais balais (žr. 34 pav.).



**34 pav. Laiško vadovybei kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito įmones**

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68

Kaip matyti iš 34 paveikslo, ženkliausiai išsiskiria mokesčių deklaravimo teisingumo ir mokestinių rizikų įvertinimo vertinimas – remiantis respondentų nuomone, nacionalinės audito įmonės lūkesčius dėl šio dalyko išpildo vidutiniškai 4,06 balų lygmeniu, tuo tarpu tarptautinės – tik 3,50. Kitų klausimo kintamųjų vertinimai taip reikšmingai neišsiskiria. Dėl šios priežasties iš visų kintamųjų vienintelis mokesčių deklaravimo ir mokestinių rizikų įvertinimo kintamasis gali būti laikomas reikšmingu, t.y. skirtumai tarp nagrinėjamų grupių yra statistiškai patikimi prie 90% patikimumo lygmens ( $p < 0,1$ ) (žr. 24 lentelę).

**24 lentelė. Laiško vadovybei kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito įmones<sup>44</sup>**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
BUHAL_KL	0,185	0,669
VIDK_RIZIK	0,064	0,801
BUH_APSK_ORG	0,785	0,379
VALDYM_EFEKT	0,001	0,975
KITA_KOM	0,001	0,973
MOKES_DEKL	3,867	**0,054

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68*

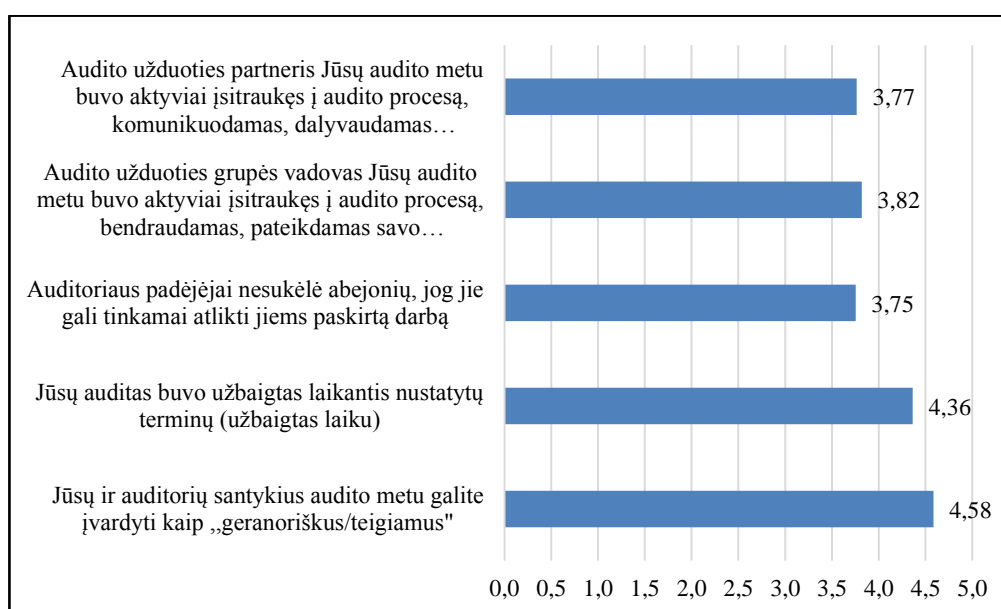
Tokie vertinimo rezultatai yra panašūs į 6 klausimo vertinimus – ryškinant skirtumus tarp audito įmonių, mokesčių konsultacijos audito metu taip pat buvo labiausiai išsiskiriantis klausimo kintamasis. Tai parodo, jog tiek ir audito metu, tiek ir auditui pasibaigus, kai auditoriai pateikia klientui laišką vadovybei ar ekvivalenčią audito ataskaitą, klientai nacionalinių audito įmonių mokesčių konsultacijas ir pastebėjimus yra linkę vertinti kaip labiau atitinkančius jų lūkesčius negu tarptautinių audito įmonių.

Analizuojant 8 klausimo teiginių vertinimų pasiskirstymą pagal audito kainos ir respondento auditavimo pagrindo kriterijus, teigtina, jog nepriklausomai nuo audituojamos įmonės juridinio ar visuomeninio statuso, auditoriai šiems klientams parengia vienodo vertingumo laiškus vadovybei – statistiškai skirtumai tarp vertintojų grupių nėra reikšmingi (žr. 9 priedą, 35 lentelę, 58

<sup>44</sup> \*\* - reikšminga prie 90% patikimumo lygmens.

paveikslą). Panašūs rezultatai stebimi ir lyginant laiškų vadovybei naudingumą pagal audito kainos kriterijų – visi kintamieji, išskyrus valdymo procesų efektyvumo vertinimą ( $p < 0,1$ ), statistiškai įvertinti be reikšmingų skirtumų (žr. 9 priedą, 36 lentelę, 59 paveikslą).

9 klausime respondentams buvo pateikti teiginiai, susiję su audito užduoties grupės narių vaidmeniu audito paslaugos teikimo metu, siekiant įvertinti audito atlikimo atitikimą klientų lūkesčiams. Teiginiai klausime buvo formuluojami apie užduoties grupės atsakingą partnerį, grupės vadovą, padėjėjus, paslaugos atlikimo terminų laikymąsi bei darbinius santykius tarp grupės narių ir kliento atstovų. Teiginių vertinimo rezultatai atvaizduojami 35 paveiksle (žr. 35 pav.).



**35 pav. Audito atlikimo kriterijų vertinimo rezultatai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Klausimo teiginių Cronbach alpha rodiklis lygus 0,82, parodantis aukštą rezultatų patikimumą bei teiginių formulavimo vidinį nuoseklumą. Chi kvadrato statistika klausimo kintamiesiems parodo, jog kiekvieno kintamojo įvertinimų patikimumas statistiškai yra reikšmingas prie 95% patikimumo lygmens ( $p < 0,05$ ) (žr. 25 lentelę).

**25 lentelė. 9 klausimo atsakymų Chi kvadrato testo statistika<sup>45</sup>**

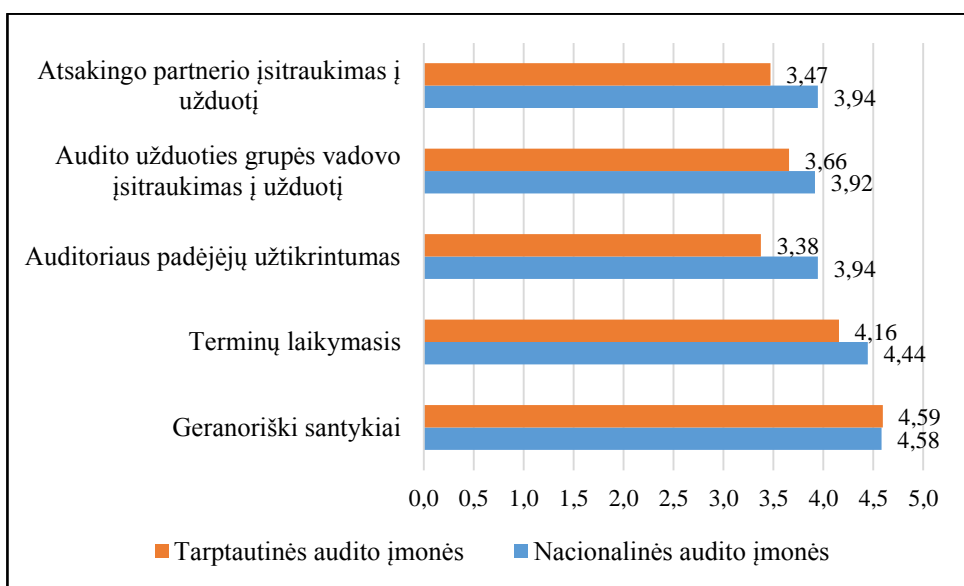
<i>Rodiklis\kintamasis</i>	<i>PART_ISITR</i>	<i>GRVAD_ISITR</i>	<i>PADEJ_UZTIK</i>	<i>TERM</i>	<i>GER_SANTYK</i>
Chi-Square	28,39	28,649	22,805	118	41,325
df	4	4	4	4	2
p reikšmė	*0,000	*0,000	*0,000	*0,000	*0,000

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

35 paveiksle ir 25 lentelėje atvaizduojami duomenys leidžia teigti, jog auditoriai ir jų klientai audito metu išlaiko geranoriškus, teigiamus santykius (vidutinis įvertinimas 4,58), taip pat yra laikomasi nustatytų paslaugos atlikimo terminų (4,36). Teigtina, jog dėl šių dviejų paslaugos atlikimo kriterijų auditoriai klientų lūkesčius išpildo geriausiai. Prasčiau yra vertinama suvokta užduoties grupės narių profesinė kompetencija, klausime išreikšta teiginiais apie grupės vadovų įsitraukimą į užduotį bei paskirtų padėjėjų darbo užtikrintumą. Remiantis respondentų vertinimais, kompetencijos stokos įvaizdį jiems neretai sukuria į jų auditą priskirti auditoriaus padėjėjai. Net 29 iš 77 respondentų (38%) teiginiui „auditoriaus padėjėjai nesukėlė abejonių, jog jie gali tinkamai atlikti jiems paskirtą darbą“ priskyrė 1, 2 arba 3 įvertinimus, šitokiu būdu teigdami, jog auditoriaus padėjėjams neretai pristinga užtikrintumo ir jie nesugeba sukurti pasitikėjimo bei teigiamo įspūdžio. Panašiais žemais įvertinimais atsiliepta ir apie atsakingo auditoriaus ir grupės vadovo dalyvavimą audito užduotyje. Atsakingo auditoriaus įsitraukimas į užduotį įvertintas 3,77 (26 įvertinimai žemesni negu 4 – 34%), audito grupės vadovo – 3,82 – vidutiniais balais (28 įvertinimai žemesni negu 4 – 36%).

Kaip ir ankstesnių klausimų atveju, taip pat ir audito atlikimo kintamųjų vertinimai analizuoti grupuojant duomenis pagal tai, kokia audito įmonė auditavo klientą („didžiojo ketvertuko“ įmonės bei kitos tarptautinės įmonės apjungtos, o atsakymai „šiuo metu negaliu tiksliai atsakyti į šį klausimą“ eliminuoti). Kintamųjų vertinimas pagal dvi požymių kategorijas – nacionalines ir tarptautines audito įmones – pateikiamas 36 paveiksle (žr. 36 pav.).

<sup>45</sup> \* - reikšminga prie 95% patikimumo lygmens.



**36 pav. Audito atlikimo kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito įmones**

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68*

Iš pateikto 36 paveikslo galima pastebėti, jog kaip ir pridėtinės vertės vertinimo atveju, taip ir vertinant audito atlikimą, respondentai yra labiau patenkinti nacionalinių audito įmonių darbu: vertinant visus 5 kintamuosius, stebimas aukštesnis vidutinis balas, priskirtas tų respondentų, kurie buvo audituoti nacionalinių audito įmonių. Vertinimų skirtumų statistinis reikšmingumas atvaizduojamas žemiau 26 lentelėje (žr. 26 lentelę).

**26 lentelė. Audito atlikimo kriterijų vertinimo skirtumai pagal audito įmones<sup>46</sup>**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
PART_ISITR	3,521	**0,065
GRVAD_ISITR	1,025	0,315
PADEJ_UZTIK	4,056	*0,048
TERM	0,937	0,337
GER_SANTYK	0,005	0,946

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68*

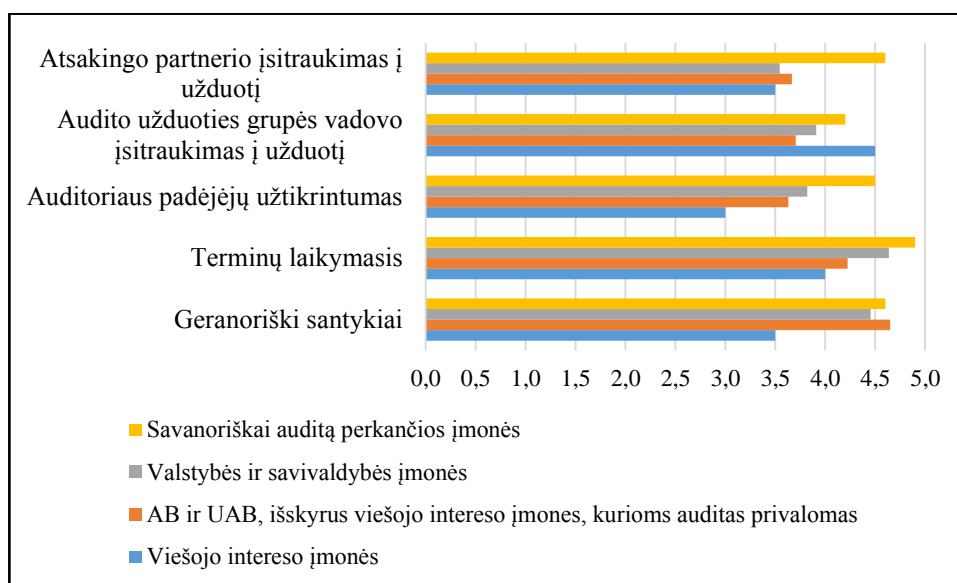
<sup>46</sup> \* - reikšminga prie 95% patikimumo lygmens.

\*\* - reikšminga prie 90% patikimumo lygmens.

Lentelėje parodomas F kriterijaus bei p reikšmės leidžia teigti, jog nacionalinėse audito įmonėse dirbantys partneriai aktyviau įsitraukia į audito užduotis negu jų kolegos iš tarptautinių įmonių ( $p < 0,1$  – 90% patikimumas), o nacionalinėse audito įmonėse dirbantys auditoriaus padėjėjai sukuria didesnio patikimumo, aukštesnės profesinės kompetencijos įvaizdį ( $p < 0,05$  – 95% patikimumas). Tokie rezultatai gali būti paaiškinami tuo, jog nacionalinės audito įmonės turi mažiau žmogiškųjų išteklių, tad atsakingas partneris neretai pats turi atlikti tam tikrus darbus, kuriuos didesnėse audito įmonėse atlieka padėjėjai. Dėl šios priežasties jis dažniau betarpiškai bendrauja su kliento atstovais, yra „geriau matomas“. Ribotais žmogiškaisiais ištekliais bei skirtinga personalo politika taip pat gali būti aiškinamas ir didesnis suvoktas auditoriaus padėjėjų kompetencijos lygis. Tarptautinėse įmonėse yra įprasta samdyti jaunas, mažai patyrusius darbuotojus, kurių tekamumas yra gana aukštas, tuo tarpu mažesnėse įmonėse auditoriaus padėjėjai dirba ilgesnį laiko tarpą, be to, dėl mažesnių užduoties grupių jiems tenka atlikti įvairius skirtingus darbus, kuriuos didesnėse grupėse pasidalytų keli mažiau patyrę padėjėjai. Tokiu būdu padėjėjai ilgainiui įgyja aukštesnę profesinę kompetenciją.

Nagrinėjant atsakymų į 9 klausimą pasiskirstymą pagal respondento įmonės auditavimo pagrindą, galima pastebėti, jog audito atlikimo charakteristikomis labiau yra patenkinti savanoriškai auditą perkantys subjektai, tuo tarpu dažniausiai mažiausią lūkesčių išpildymo įvertinimą šiems kintamiesiems priskiria viešojo intereso įmonės (žr. 37 pav.).





**37 pav. Audito atlikimo kintamųjų įvertinimas pagal įmonės auditavimo pagrindą**

*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

27 lentelėje parodoma, kuriuos kintamuosius vertinant, pastebimi reikšmingi skirtumai tarp išskirtų kategorijų. Galima pastebėti, jog partnerio įsitraukimo ( $p < 0,1$ ) bei gerų santykių ( $p < 0,1$ ) kintamieji reikšmingai skiriasi tarp atskirų kategorijų, kas leidžia teigti, jog savanoriškai auditą perkančios įmonės, viešojo intereso įmonės, akcinės bendrovės, kurioms auditas yra privalomas bei valstybės ir savivaldybės įmonės skirtingai vertina audito atlikimo kokybę.

**27 lentelė. Audito atlikimo kintamųjų vertinimas pagal įmonės auditavimo pagrindą**

Kintamasis\rodiklis	F	Sig
PART_ISITR	2,376	**0,077
GRVAD_ISITR	0,991	0,402
PADEJ_UZTIK	1,908	0,136
TERM	1,241	0,301
GER_SANTYK	2,403	**0,074

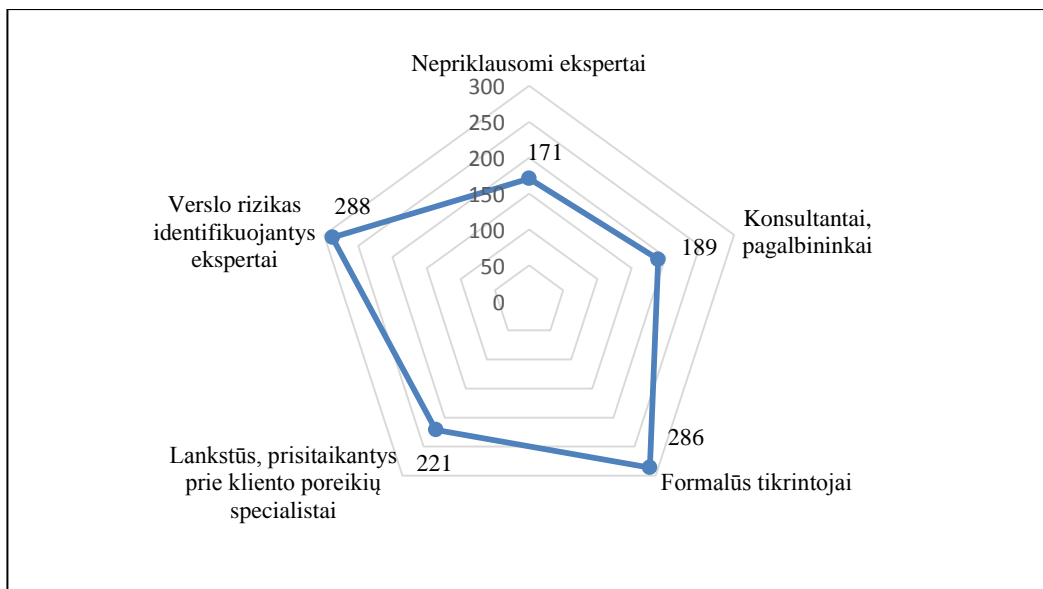
*Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77*

Remiantis rezultatais, galima teigti, jog atsakingas partneris aktyviausiai dalyvauja audituojant savanoriško audito klientus, mažiausiai – viešojo intereso

įmones. Akcinės bendrovės, kurioms auditas yra privalomas, bei savanoriško audito įmonės su savo auditoriai išlaiko geriausius darbinius santykius, tuo tarpu viešojo intereso klientai nurodo, jog jų santykiai su auditoriais gali būti įvertinami kaip vidutiniai (3,5 vidutinis įvertinimas).

Analizuojant 9 klausimo teiginių vertinimų pasiskirstymą pagal audito kainos ir respondento auditavimo pagrindo kriterijus, teigtina, jog skirtingas kainas už audito paslaugas mokantys klientai audito atlikimo kintamuosius vertina be reikšmingų skirtumų (žr. 9 priedą, 37 lentelę, 60 paveikslą).

10 klausimu respondentų buvo prašoma išrikiuoti pateikiamus 5 apibūdinimus pagal tai, kiek jie respondentams asocijuojasi su jų auditoriais. 38 paveiksle atvaizduojama, kaip respondentai apibūdina juos auditavusius auditorius – mažiausią rangų reikšmių sumą surinkęs apibūdinimas geriausiai apibūdina auditorius, didesnę sumą surinkęs apibūdinimas – prasčiau apibūdina auditorius (kuo apibūdinimą atspindintis žymuo arčiau „voratinklio“ centro, tuo jis tinkamesnis respondentų auditoriams įvardyti) (žr. 38 pav.).



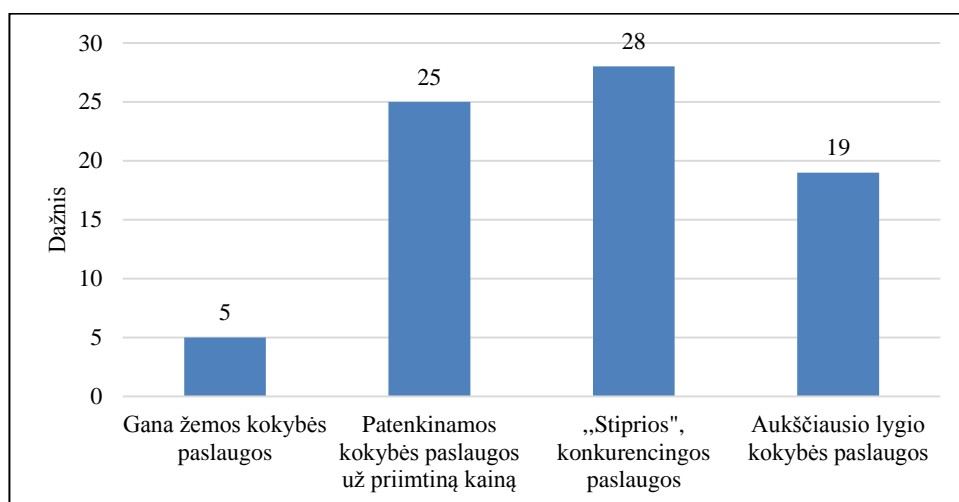
**38 pav. Auditorius apibūdinantys teiginiai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Respondentų atsakymų į šį klausimą suderinamumo rodiklis – Kendall konkordancijos koeficientas – yra lygus 0,20 (statistiškai reikšmingas). Tai

parodo, jog respondentų nuomonės gana stipriai išsiskiria, kaip tikslingiausia apibūdinti jų auditorius (0,2 – gerokai mažiau už idealų suderinamumą atspindintį 1), tačiau statistiškai jų įvertinimai yra patikimi apibendrinančioms išvadoms daryti. Remiantis tuo, galima teigti, jog pirmiausia auditoriai yra suvokiami kaip „nepriklausomi ekspertai“ (171 suminė rangų reikšmė), tačiau nuo šio apibūdinimo labai nedaug atsilieka apibūdinimas „konsultantai, pagalbininkai“ (189). Trečioje vietoje dažniausiai išrikiuotas teiginys „Lankstūs, prisitaikantys prie kliento poreikių specialistai“ (221). Tokie rezultatai leidžia teigti, jog auditoriai ne tik sugeba išlaikyti į išorės vartotojus orientuotą nepriklausomų tikrintojų įvaizdį, tačiau kartu ir užmezga gerus darbinius santykius su klientais, padedami jiems finansinių ataskaitų rengimo procese, konsultuodami, išklaudydami jų poreikius, bei kiek leidžia profesiniai reikalavimai, derindami savo veiksmus su klientais. Šią išvadą taip pat pagrindžia ir auditoriams mažai būdingas teiginys „formalūs tikrintojai“ (286), kurio žemas rangavimas parodo, jog auditoriai neatlieka auditų vien tik formaliai, laikydamiesi būtinųjų reikalavimų ir mažai skirdami dėmesio klientui. Tačiau reikia pažymėti, jog viešojoje komunikacijoje formuojamas auditorių, kaip verslo rizikų ekspertų, įvaizdis, nėra sukuriamas respondentų pasąmonėje – teiginiui, jog auditoriai yra „verslo rizikas identifikuojantys ekspertai“ priskirta didžiausia rangų reikšmių suma (288), parodanti, jog šis teiginys dažniausiai buvo ranguojamas kaip mažiausiai būdingas auditoriams.

11 klausime respondentų buvo prašoma apibūdinti jų auditorių paslaugų kokybę. Renkantis galima buvo pasirinkti vieną iš 5 apibūdinimų: „nekokybiškos paslaugos“, „gana žemos kokybės paslaugos“, „patenkinamos kokybės paslaugos už priimtina kainą“, „stiprios“, konkurencingos paslaugos“, „aukščiausio lygio kokybės paslaugos“. Nė vienas respondentas neįvardijo savo auditorių paslaugų kaip „nekokybiškos paslaugos“. 4 likusių apibūdinimų pasiskirstymas atvaizduojamas 39 paveiksle (žr. 39 pav.).



**39 pav. Audito paslaugų kokybės kategorizavimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 39 paveikslą matyti, jog daugiausia respondentų – 28 (36% apklaustųjų) – savo auditorių paslaugas įvardijo kaip „stiprias, konkurencingas“, kiek mažiau – 25 (33% apklaustųjų) – kaip „patenkinamos kokybės paslaugas už priimtina kainą“. Lygiai ketvirtis respondentų (19) savo auditorius nurodė kaip teikiančius aukščiausios kokybės paslaugas. 7% tyrimo imties (5 respondentai) nebuvo patenkinti audito paslaugų kokybe ir savo auditorius įvardijo kaip „gana žemos kokybės paslaugas“ teikiančius specialistus. Lyginant respondentų atsiliepimus apie audito paslaugų kokybę su jų priskirtais įvertinimais audito pridėtinės vertės kintamiesiems (žr. 6 klausimą), galima pastebėti statistiškai reikšmingą koreliacinę ryšį tarp šių dviejų dydžių<sup>47</sup> (žr. 28 lentelę).

**28 lentelė. Audito paslaugų kokybės ir pridėtinės vertės koreliacija**

Rodiklis	Reikšmė	p reikšmė <sup>48</sup>
Pearson	0,677	*0,000
Kendall's tau b	0,559	*0,000
Spearman's rho	0,663	*0,000

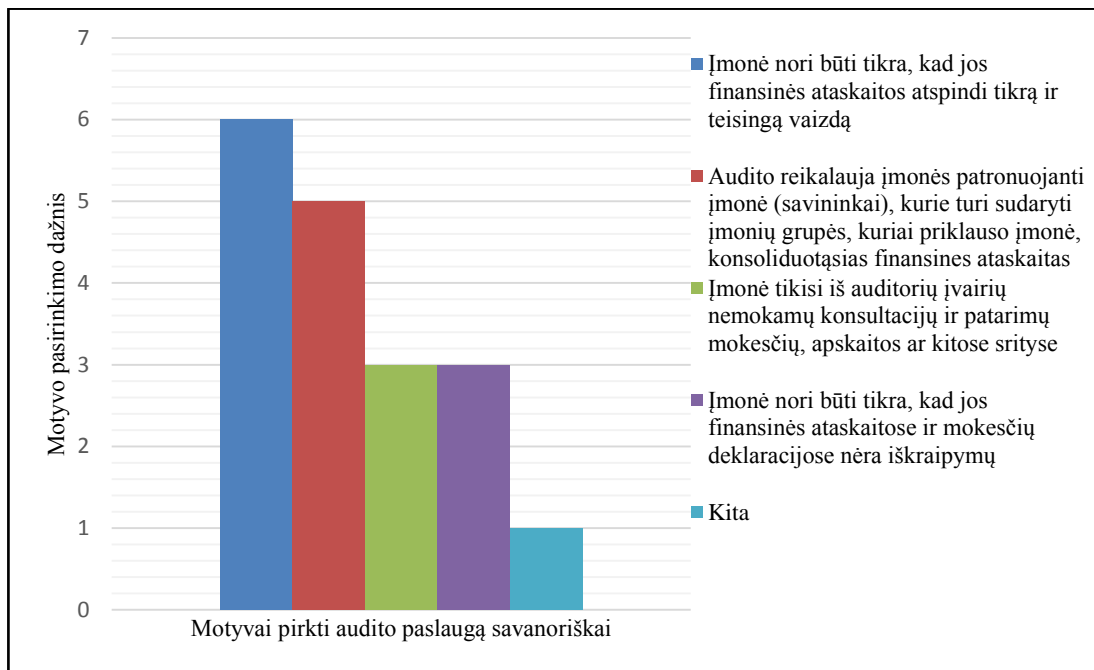
Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77

<sup>47</sup> Analizuojant suvoktą audito paslaugų kokybę ir įmonės veiklos sritį ar audito įmonės tipą, reikšmingų statistinių ryšių nenustatyta (žr. 9 priedą, 38, 39 lenteles).

<sup>48</sup> \* - reikšminga prie 95% patikimumo lygmens.

28 lentelėje pavaizduoti skirtingų skalių koreliacijos koeficientai: Pearsono koeficientas, jei duomenis laikyti intervaliniais, Spearmano rho – jei ranginiais, Kendallio tau – ranginiais arba nominaliniais. Visų trijų rodiklių skaičiavimo atveju, tiesinė koreliacija tarp kintamųjų siekia nuo 0,56 iki 0,68, kas parodo gana stiprų tiesinės koreliacijos ryšį tarp to, kaip klientai vertina audito sukurtą papildomą naudą bei kartu suvokia audito paslaugos kokybę. Pavyzdžiui, tie klientai, kurių lūkesčiai dėl pridėtinės vertės buvo neišpildyti (vidutinis vertinimas iki 2 balų), audito paslaugų kokybę įvardijo kaip „gana žemos kokybės paslaugas“. Kaip „patenkinamos kokybės paslaugas už priimtina kainą“ savo auditorių paslaugas įvardijo tie respondentai, kurių lūkesčių išpildymas dėl pridėtinės vertės išreikštas vidutiniškai 2,93 balo. „Stipriomis, konkurencingomis“ paslaugomis įvardytos tos audito paslaugos, kurių metu klientų lūkesčiai dėl pridėtinės vertės išpildyti vidutiniškai 3,51 balo, tuo tarp „aukščiausios kokybės“ kategorija priskirta tiems auditoriams, kurie papildomos naudos sukūrė vertinant ją vidutiniu 4,14 balu. Nustatytas ryšis statistiškai yra reikšmingas ( $p < 0,05$ ). Tokie rezultatai leidžia teigti, jog konsultatyviosios audito savybės yra būtinos norint suteikti kliento požiūriu kokybiškas audito paslaugas.

Konsultatyviosios audito savybės neretai įvardijamos kaip viena pagrindinių priežasčių pirkti audito paslaugą savanoriškai. Ši hipotezė nagrinėta 2 anketos klausimu – klausimu nagrinėtos priežastys, lemiančios savanorišką audito paslaugų pirkimą. Priežastys, skatinančios šias įmones pirkti audito paslaugas, pateiktos 40 paveiksle (iš viso 10 respondentų; galima buvo žymėti daugiau negu 1 priežastį) (žr. 40 pav.).



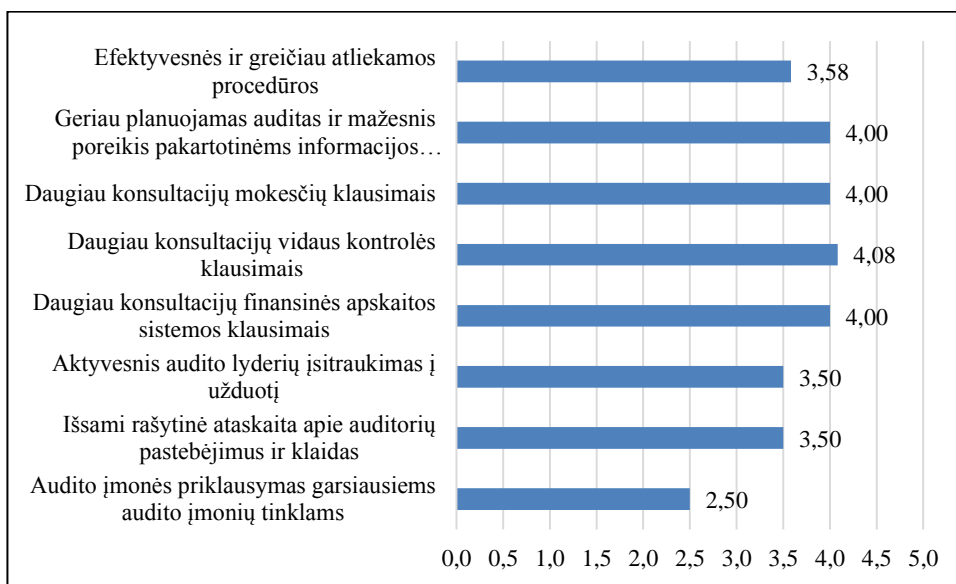
**40 pav. Priežastys, skatinančios pirkti audito paslaugą savanoriškai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 40 paveikslą, galima pastebėti, jog savanorišką audito pirkimą dažniausiai nulemia poreikiai, kuriuos, įprasta tradiciškai manyti, patenkina auditas. Pirmiausia, auditas suteikia informaciją, ar įmonės finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą vaizdą. Būtent ši nauda buvo įvardyta daugiausiai, 6 kartus. Kartu mažiau, t.y. 5 kartus, paminėtas privalomumo aspektas – respondentas yra įmonė, priklausanti įmonių grupei, kuriai privalu sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Norėdama užtikrinti informacijos skaidrumą ir patikimumą visos įmonių grupės mastu, patronuojanti įmonė reikalauja, kad grupės komponentas būtų audituotas. Panašios naudos siekiama ir kai yra tikimasi iš audito, jog šis nustatys finansinėse ataskaitose ir mokesčių deklaracijose esančius iškreipimus (nebūtinai tikrai reikšmingus), tokiu būdu užtikrindamas finansinių ataskaitų patikimumą bei sumažindamas mokestinę riziką dėl klaidų nustatymo – ši priežastis buvo pasirinkta 3 kartus. 3 kartus taip pat buvo pasirinktas ir audito pridėtinės vertės motyvas – respondantai tikisi iš auditorių įvairių nemokamų patarimų ir konsultacijų mokesčių, finansinės apskaitos ir kitose srityse. Nors apklausoje dalyvavusių savanoriškai audita

perkančių įmonių skaičius yra pernelyg mažas statistiškai pagrįstoms išvadoms daryti (10), iš analizuotų respondentų atsakymų teigtina, jog tos įmonės, kurioms auditas nėra privalomas, jį yra linkusios pirkti dėl naudos, kurią ir įprasta manyti, auditas sukuria toms įmonėms, kurioms jis yra privalomas – auditas sumažina iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės tikimybę, suteikia pakankamą užtikrinimą dėl finansinių ataskaitų patikimumo tiek įmonės, tiek ir įmonių grupės lygmenimis. Ir ši nauda gali būti laikoma kaip svarbia įmonėms, kadangi net 53% respondentų (41), kurios yra privalomai audituojamos, paklaustos, ar jos pirktų audito paslaugas, jei šios joms nebūtų privalomos, atsakė teigiamai. 26% (20) teigė, jog nepirktų audito, jei šis būtų neprivalomas, o 21% (16) teigė šiuo metu negalintys atsakyti į šį klausimą.

13 ir 14 klausimais respondentų buvo teiraujama, ar jie sutiktų mokėti už auditą brangiau, jei audito paslauga turėtų papildomas, pagerintas charakteristikas (būtų aukštesnės kokybės). 41% respondentų (32) atsakė, jog nesutiktų mokėti brangiau už paslaugą, tačiau dar didesnė dalis apklaustųjų – 43% (33) – teigė esantys neapsisprendę ir šiuo metu negalintys atsakyti. 16% respondentų (12) į šį klausimą atsakė teigiamai (žr. 9 priedą, 61 paveikslą). Apklaustuosius, kurie atsakė šiuo metu nežinantys bei apklaustuosius, kurie sutiktų brangiau mokėti už auditą, vertinant kaip griežtai neatsisakiusius brangesnių, tačiau kokybiškesnių audito paslaugų idėjos, galima teigti, jog tiriamoje imtyje tokių respondentų yra daugiau negu pusė. Tų respondentų, kurie į šį klausimą atsakė teigiamai, buvo klausama, kokias charakteristikas audito paslauga tokiais atvejais turėtų turėti. 41 paveiksle atvaizduojamas šių charakteristikų vertinimas penkiabalėje skalėje, kurioje: 1 – charakteristika tikrai neskatintų mokėti daugiau už audito paslaugą, 5 – charakteristika tikrai skatintų mokėti daugiau už audito paslaugą (žr. 41 pav.).



**41 pav. Charakteristikos, skatinančios brangiau mokėti už audito paslaugas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Cronbach alpha rodiklis šiam klausimui yra lygus 0,78, kas parodo gana aukštą atsakymų patikimumo lygį bei vidinį klausimų nuoseklumą. Kaip matyti iš pateikto 41 paveikslo, klientai pageidautų daugiau konsultacijų vidaus kontrolės klausimais (vidutinis įvertinimas 4,08), taip pat daugiau konsultacijų mokesčių (4,00) bei finansinės apskaitos sistemos (4,00) klausimais. Pažymėtina, jog aktyvesnis atsakingo partnerio bei audito grupės vadovo įsitraukimas į auditą (3,50) nelaikytina viena svarbiausiu charakteristikų. Tas pats pasakytina ir apie išsamią rašytinę ataskaitą apie auditorių pastebėjimus ir klaidas (3,50) – toks teiginio įvertinimas parodo, jog klientai ir taip tikisi iš savo auditorių laiško vadovybei bei jame išdėstomų dalykų. Taip pat verta pastebėti, jog ženkliai iš visų charakteristikų išsiskiria audito įmonės reputacija, išreikšta audito įmonės priklausymu garsiausiems audito įmonių tinklams. Respondentai vos 2,50 vidutiniu balu įvertino šį teiginį, teigdami, jog įmonės vardas, jos žinomumas nėra ta savybė, už kurią jie būtų linkę daugiau mokėti.

Apibendrinant atliktos audito klientų apklausos rezultatus, galima teigti, jog klientai audito paslaugų kokybę pirmiausia sieja su sumažinta klaidų tikimybe finansinėse ataskaitose bei jų teisingumu, užtikrinamu patikima auditoriaus išvada. Taip pat vertinant audito paslaugų kokybę, klientams yra svarbi audito



metu suteikta pridėtinė vertė, nemokamai konsultuojant mokesčių, finansinės apskaitos klausimais, pateikiant rekomendacijų dėl vidaus kontrolės, verslo valdymo gerinimo – tyrimo metu nustatytas tiesioginis koreliacinis ryšys tarp suvoktos audito paslaugų kokybės bei to, kaip yra išpildyti klientų lūkesčiai dėl pridėtinės vertės. Auditoriai pirmiausia yra matomi kaip nepriklausomi ekspertai, antroje vietoje – kaip klientų konsultantai, pagalbininkai, trečioje – kaip lankstūs, prie kliento poreikių prisitaikantys specialistai. Jų teikiamos audito paslaugos dažniausiai suvokiamos kaip „stiprios“, konkurencingos paslaugos, rečiau – kaip patenkinamos kokybės paslaugos už priimtina kainą, dar rečiau – kaip aukščiausios kokybės audito paslaugos.

Nacionalinės audito įmonės klientams suteikia daugiau naudos negu tarptautinės audito įmonės konsultuodamos mokesčių klausimais. Turėdami mažiau žmogiškųjų išteklių bei kur kas mažiau audito užduočių, nacionalinių audito įmonių atsakingieji partneriai aktyviau dalyvauja audituose negu jų kolegos iš tarptautinių audito įmonių, tuo tarpu nacionalinėse audito įmonėse dirbantys auditoriaus padėjėjai klientams palieka geresnį įspūdį negu mažiau patyrę tarptautinių įmonių samdomi darbuotojai. Tai klientams sukuria aukštesnės profesinės kompetencijos įvaizdį.

Klientų nuomone, auditoriai geriausiai įgyvendina komunikaciją dėl klaidų ir trūkumų bei konsultuoja finansinės apskaitos klausimais, tačiau prasčiau išpildo lūkesčius dėl mokesčių konsultacijų, vidaus kontrolės stiprinimo rekomendacijų bei verslo rizikų įžvalgų teikimo. Laikydami atskaitingumo visuomenei principo bei suprasdami didesnę savanoriško audito klientų praradimo riziką, auditoriai geriausią komunikaciją dėl klaidų ir trūkumų užtikrina su viešojo intereso bei savanoriško audito įmonėmis. Didžiajai daliai tyrimo respondentų auditoriai taip pat teikia ir savo pastebėjimų ataskaitas – laiškus vadovybei. Šiose rašytinėse ataskaitose klientai taip pat labiausiai yra patenkinti apskaitos konsultacijomis dėl nustatytų klaidų ir trūkumų, mažiausiai patenkinti – vidaus kontrolės stiprinimo rekomendacijomis bei patarimais dėl valdymo procesų efektyvumo. Apibūdinta tendencija dėl pridėtinės vertės kūrimo būdinga tiek ir tarptautinėms, tiek ir nacionalinėms audito įmonėms. Mokesčių ir vidaus

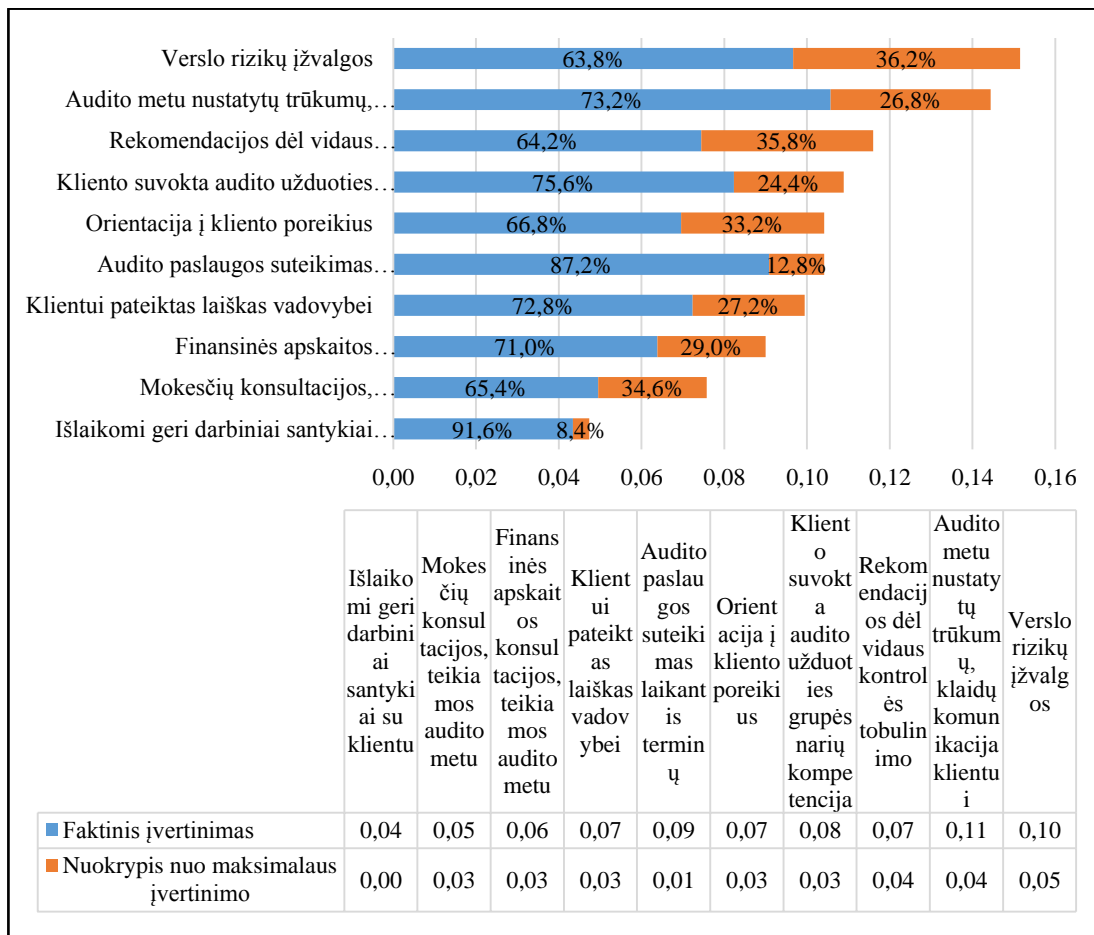
kontrolės konsultacijomis labiau patenkinti yra smulkesnieji audito klientai, mokantys mažiausiai už audito paslaugas, tuo tarpu brangiau už paslaugą mokančių klientų lūkesčių auditoriai nepateisina. Nors klientai išreiškia skirtingą pasitenkinimo lygį vertindami apskaitos, mokesčių bei vidaus kontrolės konsultacijas, būtent daugiau konsultavimo šiose srityse skatintų respondentus mokėti daugiau už audito paslaugas.

Vertinant audito atlikimą, galima teigti, jog auditoriai su klientais išlaiko juos tenkinančius gerus darbinius santykius bei laikosi nustatytų paslaugos atlikimo terminų, tačiau audito grupės lyderiai nėra pakankamai aktyviai įsitraukę į audito užduotis, o auditoriaus padėjėjai, klientų požiūriu, stokoja kompetencijos bei užtikrinimo. Atsakingieji partneriai aktyviausiai dalyvauja savanoriškuose audituose, suprasdami poreikį skirti didesnę dėmesį klientui, kuris gali kitais metais atsisakyti pirkti audito paslaugas. Turėdami mažiau žmogiškųjų išteklių bei kur kas mažiau audito užduočių, nacionalinių audito įmonių atsakingieji partneriai aktyviau dalyvauja audituose negu jų kolegos iš tarptautinių audito įmonių, tuo tarpu nacionalinėse audito įmonėse dirbantys auditoriaus padėjėjai klientams palieka geresnį įspūdį negu mažiau patyrę tarptautinių įmonių samdomi darbuotojai. Tarptautinių įmonių statusas rinkoje klientams nesukelia asociacijų su paslaugų kokybe, o audito įmonių priklausymas žinomiems tarptautiniams audito įmonių tinklams nebūtų ta audito paslaugos charakteristika, už kurią klientai sutiktų mokėti daugiau.

Vertinant lūkesčių išpildymą dėl pridėtinės vertės kūrimo audito metu, teigtina, jog auditoriai klientų lūkesčius išpildo nepakankamu lygiu. 42 paveiksle pateikiamas apibendrintas audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų vertinimas. Pateikiamame paveiksle galima pastebėti sritis, kuriose klientai yra mažiausiai patenkinti, kuriose – labiausiai patenkinti savo auditoriais<sup>49</sup> (žr. 42 pav.).

---

<sup>49</sup> Maksimalus įvertinimas apskaičiuojamas maksimaliai ekspertų galimą skirti balą padauginus iš atitinkamo kriterijaus reikšmingumo svorio. Faktinis įvertinimas apskaičiuojamas ekspertų faktiškai priskirtą balą padauginus iš atitinkamo kriterijaus reikšmingumo svorio. Kriterijų reikšmingumo svoriai nustatyti pradinės ekspertų grupės (žiūrėti poskyrį 3.3).



**42 pav. Audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų įvertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

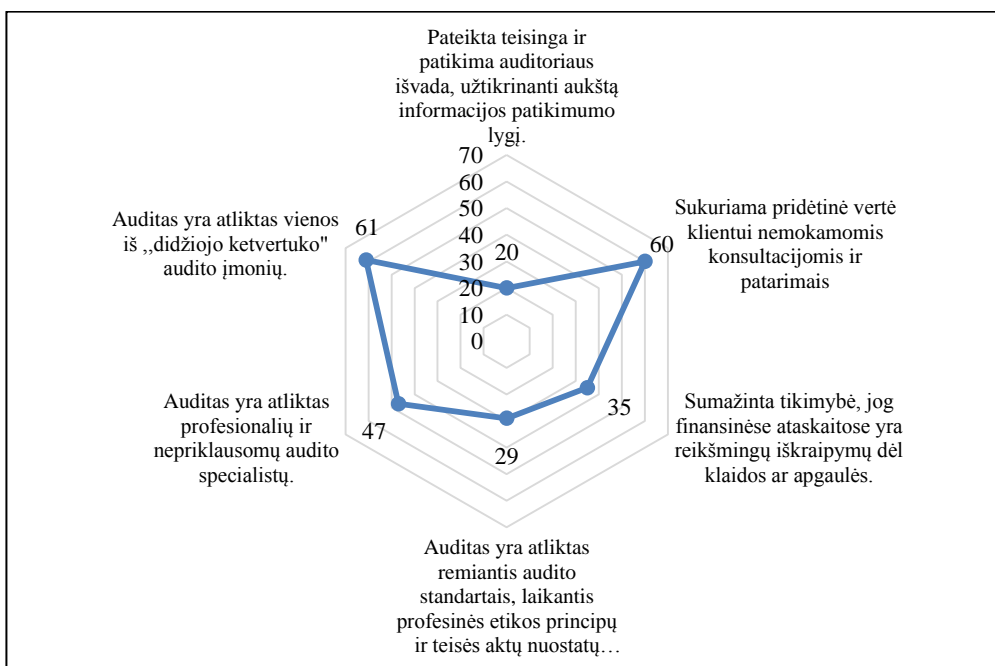
Analizuojant 42 paveikslą matyti, jog auditoriai klientų lūkesčius išpildo 63,8% - 91,6% lygmeniu, priklausomai nuo vertinamo kriterijaus. Prasčiausiai klientai vertina auditorių pateikiamas verslo rizikų įžvalgas (nuokrypis – 36,2%), rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo (nuokrypis – 35,8%), mokesčių konsultacijas (nuokrypis – 34,6%) bei orientaciją į kliento poreikius (nuokrypis – 33,2%). Pirmieji du kriterijai laikytini vienais iš svarbiausių nagrinėjamoje kriterijų grupėje. Geriausiai auditoriai išpildo klientų lūkesčius dėl mažiausiai svarbių kriterijų – dėl gerų santykių išlaikymo (nuokrypis – 8,4%) bei paslaugos atlikimo laiku (nuokrypis – 12,8%). Šie rezultatai leidžia teigti, jog Lietuvos auditoriai nėra geri pridėtinės vertės kūrėjai. Siekdami gerinti savo paslaugų kokybę klientų požiūriu, jie turėtų didžiausią dėmesį skirti

svarbiausiems audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijams – verslo rizikų įžvalgoms bei rekomendacijoms dėl vidaus kontrolės tobulinimo.

### **3.4. Audito paslaugų kokybė audito viešosios priežiūros atstovų požiūriu: ekspertinio vertinimo rezultatų analizė**

Pagrindinio ekspertinio vertinimo metu ekspertams buvo pateikti klausimai apie Lietuvos audito įmonių kokybės kontrolės sistemas, užduoties grupės narių kompetenciją ir komandinio darbo ypatumus, pateikiamų auditoriaus išvadų patikimumą, audito paslaugų kokybės didinimo galimybes šalyje. Ekspertinio vertinimo ir jo rezultatų analizės tikslas – įvertinti audito paslaugų kokybę Lietuvoje remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija, išskiriant sritis, kuriose būtina gerinti teikiamų audito paslaugų kokybę.

Pirmuoju anketos klausimu ekspertų buvo teiraujama, kokie teiginiai (charakteristikos) jiems labiausiai asocijuojasi su audito paslaugų kokybe, pateikiant 6 teiginius ir prašant juos suranguoti nuo labiausiai iki mažiausiai asociatyvaus. Ekspertų nuomone, **audito paslaugų kokybę geriausiai apibūdina pateikta teisinga ir patikima auditoriaus išvada bei tai, ar auditas yra atliktas remiantis audito standartais, laikantis profesinės etikos principų bei teisės aktų reikalavimų**. Šiems teiginiams priskirta rangų suma yra mažiausia (atitinkamai 20 ir 29) (žr. 43 pav. – kuo teiginį atspindintis žymuo arčiau „voratinklio“ centro, tuo teiginys ekspertams labiau asocijuojasi su audito paslaugų kokybe).



**43 pav. 1 klausimo teiginių asociacija su audito paslaugų kokybe**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip matyti iš pateikto 43 paveikslo, trečioje vietoje ekspertai išrangavo sumažintos tikimybės, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškreipimų dėl klaidos ar apgaulės charakteristiką (rangų suma 35), ketvirtoje vietoje – teiginį „auditas yra atliktas profesionalių ir nepriklausomų audito specialistų“ (rangų suma 47). Kadangi ekspertų profesinė veikla bei audito paslaugų kokybės suvokimas yra labiau sietinas su trečiųjų šalių poreikių patenkinimu, **priešingai nei audito klientai, ekspertai mano, jog audito metu sukuriama pridėtinė vertė teikiant nemokamas konsultacijas nėra svarbus audito paslaugų kokybės aspektas** (rangų suma 60). Tokie rezultatai patvirtina teorinius samprotavimus, jog klientams audito konsultaciniai aspektai yra labiau asociatyvūs audito paslaugų kokybei, tuo tarpu priežiūros atstovams audito kokybė labiau siejasi su išorės vartotojų poreikių patenkinimu, pateikiant teisingas ir patikimas auditoriaus išvadas.

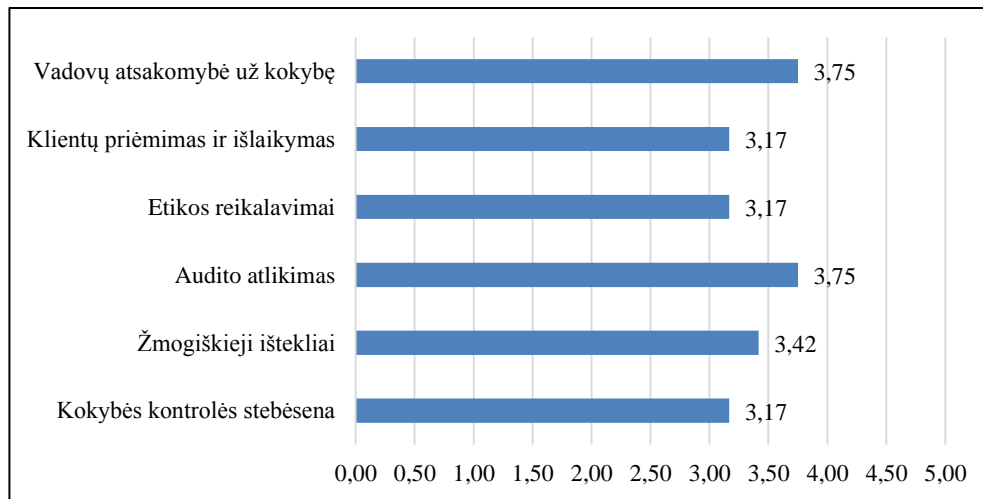
Teiginių vertinimo analizę užbaigia teiginys apie „didžiojo ketvertuko“ audito įmones. Kaip matyti iš 43 paveikslo, **ekspertams, kaip ir audito klientams, audito paslaugų kokybė savaime neasocijuojasi su „didžiojo**

**ketvertuko“ audito įmonėmis** – teiginys „auditas yra atliktas vienos iš „didžiojo ketvertuko“ audito įmonės“ įvertintas kaip mažiausiai asociatyvus audito paslaugų kokybės sampratai. Nors vienas iš ekspertų argumentavo, jog tarptautinės audito įmonės-lyderės tikrai užtikrina aukštesnę audito paslaugų kokybę, ekspertų grupės lygmeniu ši nuomonė nėra vyraujanti. Kadangi ekspertų vertinimų konkordancijos rodiklis lygus 0,56 (statistiškai reikšmingas), teigtina, jog ekspertai gana vieningai sutaria, kaip tikslingiausia apibūdinti audito paslaugų kokybę. Tai leidžia teigti, jog ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra suderintos.

Antruoju anketos klausimu ekspertų buvo prašoma apibūdinti Lietuvos audito įmonių pateikiamų auditoriaus išvadų patikimumą. Galima buvo pasirinkti vieną iš penkių atsakymų. Ekspertų teigimu, Lietuvos audito įmonių pateikiamas auditoriaus išvadas galima laikyti patikimomis, su būtinomis modifikavimo pastraipomis, jei reikia, tačiau kartais turinčiomis formalių reikalavimų neatitikimų ir trūkumų (6 ekspertai priskyrė šį apibūdinimą – tai yra dažniausiai priskirta reikšmė). Vertinimo skalėje tai yra antras pagal teigiamumą įvertinimas, nusileidžiantis teiginiui „Itin patikimos ir be trūkumų, tinkamais ir pakankamais audito įrodymais grindžiamos išvados, su būtinomis modifikavimo pastraipomis, jei aktualu“. Šio teiginio nepasirinko nė vienas ekspertas. Antroje vietoje ekspertai dažniausiai pasirinkdavo šį auditoriaus išvadų apibūdinimą: „vidutinio patikimumo, kartais stokojančios modifikavimo pastraipų“. Jį pasirinko 5 ekspertai. Vienas ekspertas pažymėjo, jog auditoriaus išvados Lietuvoje yra stokojančios patikimumo, dažnai nemodifikuojamos, kai to reikia. Tokie vertinimai parodo, jog **ekspertai Lietuvoje teikiamas auditoriaus išvadas laiko aukštesnio negu vidutinio, tačiau ne aukščiausio patikimumo lygio – 11 iš 12 ekspertų priskyrė 2 ir 3 reikšmes: „patikimos, tačiau kartais turinčios formalių neatitikimų“ arba „vidutinio patikimumo, kartais stokojančios modifikavimo pastraipų“**. Suvokiant auditoriaus išvadą kaip vieną svarbiausių audito paslaugų kokybės kriterijų, būtina nustatyti, kuriose srityse teikiant audito paslaugas egzistuoja tikimybė padaryti daugiausia klaidų, trūkumų, dėl ko padidėja rizika pateikti nepakankamai tikslią, tam tikrais

atvejais – klaidinančią auditoriaus išvadą. Tai skatina analizuoti ekspertinius vertinimus audito įmonių kokybės kontrolės sistemos srityje.

3 anketos klausime buvo pateikti 6 teiginiai, atspindintys 6 kokybės kontrolės sistemos elementus. Teiginiai buvo išreikšti metaforomis. Pavyzdžiui, audito vadovų atsakomybė už kokybę elementas klausime išreikštas kaip „geras tonas iš viršaus“, klientų priėmimo ir santykių tęsimo elementas – kaip „klientų rizikos apetitas“ ir pan. Klausimai formuoti kaip labiausiai pageidaujama, idealią būklę atspindintys teiginiai. Tokiu būdu suformuoti teiginiai, kuriems ekspertai turėjo išreikšti pritarimo lygį 5 balų Likert skalėje. Teiginių vertinimo rezultatai pateikiami 44 paveiksle (žr. 44 pav.).



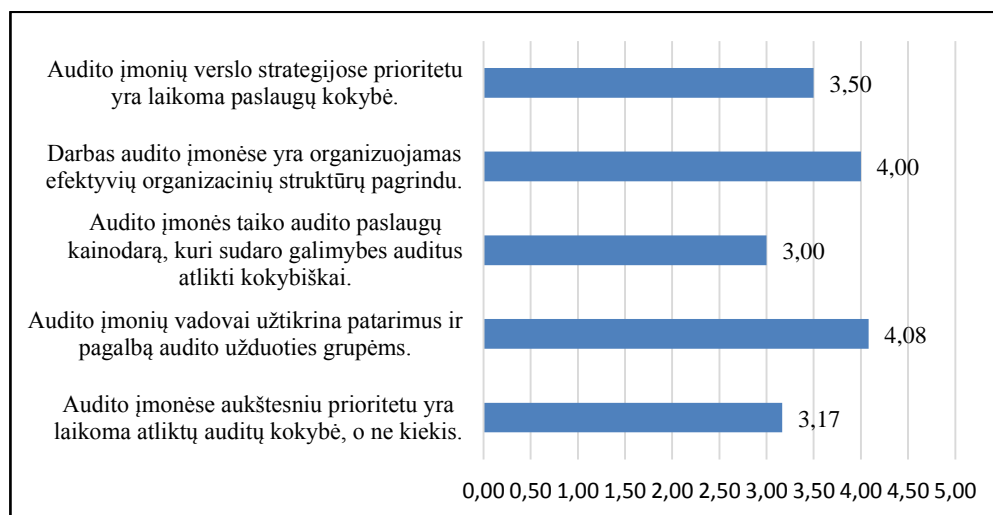
**44 pav. Kokybės kontrolės sistemos elementų efektyvumo vertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 44 paveikslą, galima pastebėti ekspertų nuomonę, jog **Lietuvos audito įmonių vadovai turėtų skirti kur kas didesnę dėmesį klientų priėmimo ir išlaikymo, etikos reikalavimų laikymosi bei kokybės kontrolės stebėsenos politikai ir procedūroms: vertindami šiuos elementus, ekspertai buvo linkę abejoti, ar jie yra įdiegti ir valdomi tinkamai – teiginiai apie šių elementų efektyvumą įvertinti vidutiniu 3,17 balu.** Geriau įmonių vadovams sekasi demonstruoti ir propaguoti savo pavaldiniams atsakomybę už kokybę, organizuoti audito atlikimą (rizikos vertinimą, testavimą ir k.t.) bei valdyti

žmogiškuosius išteklius. Atitinkami šie elementai įvertinti 3,75, 3,42 ir 3,75 vidutiniais balais. Pažymėtina, jog ekspertai buvo gana kritiškai dėl kokybės kontrolės sistemų efektyvumo – vos 8 įvertinimai iš 72 maksimaliai galimų (12 ekspertų, vertinant 6 teiginius) buvo aukščiausio lygio, t.y. „teiginiui visiškai pritariu“ (11% visų vertinimų). Nors ekspertų atsakymai laikytini gana nuosekliais ir patikimais ( $\alpha=0,74$ ), tačiau jų nuomonės šiuo klausimu nebuvo vieningos ( $W=0,11$ , statistiškai nereikšminga), kas parodo, jog ekspertai nesutaria, kurie kokybės kontrolės sistemos elementai yra valdomi efektyviausiai, kurie – prasčiausiai.

Kokybės kontrolės sistemos tobulinimo išeities taškas – vadovų atsakomybės už kokybę audito įmonėje stiprinimas, nes šis elementas apjungia kitus sistemos elementus. 5 anketos klausimu ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį 5 teiginiams apie vadovų atsakomybę už kokybę audito įmonėje 5 balų Likert skalėje. Klausimai formuluoti kaip labiausiai pageidaujama, idealią būklę atspindintys teiginiai. Nagrinėjamas objektas išreikštas subkriterijais, atsižvelgiant į audito įmonių skaidrumo pranešimų turinio analizę, aprašytą 3.2 poskyryje. Teiginių vertinimo rezultatai pateikiami 45 paveiksle (žr. 45 pav.).



**45 pav. Teiginių apie vadovų atsakomybę už kokybę audito įmonėje vertinimo rezultatai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

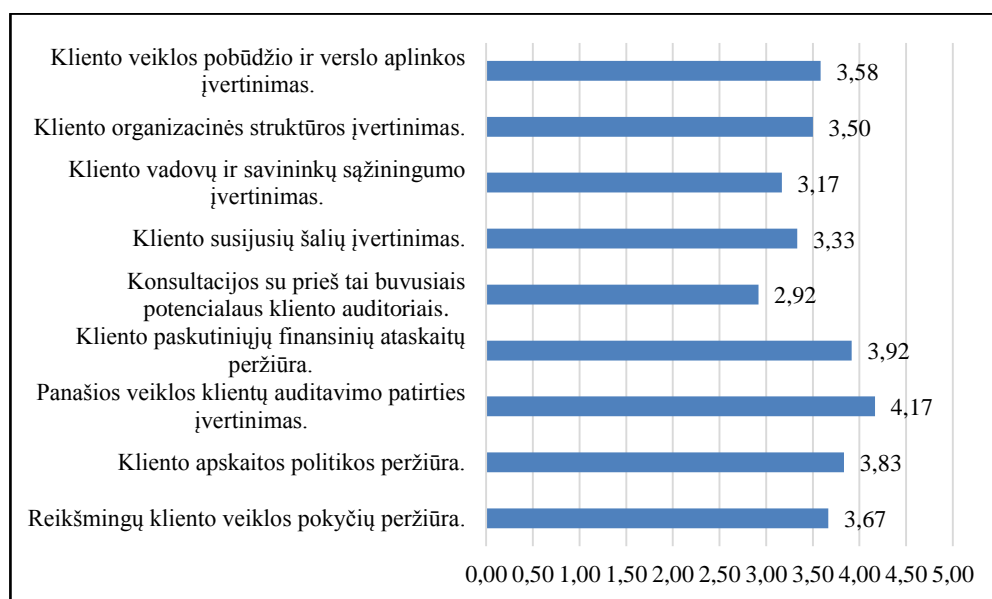


Analizuojant 45 paveikslą, galima pastebėti, jog vadovų atsakomybė už kokybę išreikšta kokybės svarbumu verslo strategijoje, efektyvios organizacinės struktūros užtikrinimu, efektyvio kainodaros užtikrinimu, patarimais ir pagalba užduoties grupėms, kokybės prioritetu prieš kiekybę. Ekspertų nuomone, įmonių vadovai užtikrina nuolatinę pagalbą ir patarimus darbo grupėms (dažniausias įvertinimas - „visiškai sutinku su teiginiu“, vidutinis įvertinimas – 4,18), tačiau Lietuvos audito įmonėse vadovai kur kas labiau orientuojasi į kiekybę, o ne į kokybę (dažniausias teiginio „kokybės prieš kiekybę“ įvertinimas - „nesutinku“), netaiko audito paslaugų kainodaros, užtikrinančios pakankamą išteklių ir laiko kiekį auditui atlikti (dažniausiai įvertinimas - „nei sutinku, nei nesutinku“). Kaip matyti iš 45 paveikslo, nepakankamai į kokybę orientuotas požiūris atsispindi ir įmonių verslo strategijoje – ekspertų teigimu, paslaugų kokybė nėra prioritetas dalykas šalies audito įmonių verslo strategijoje (dažniausias įvertinimas - „nei sutinku, nei nesutinku“). Tokie vertinimai parodo, jog **audito įmonių vadovai susiduria su audito paslaugų kainų problema – nustatomos kainos ne visada atitinka realias darbų apimtis, o dėl nelanksčių ir gana žemų kainų rinkoje įmonės yra priverstos rinktis „kiekio prieš kokybę“ strategiją, kas padidina riziką auditus atlikti nekokybiškai.** Ekspertų nuomonės šiuo klausimu laikytinos suderintomis ( $W=0,29$ , statistiškai reikšmingas), o atsakymų vidinis nuoseklumas ir patikimumas – aukštas ( $\alpha=0,85$ ).

Audito vadovų atsakomybė už kokybę glaudžiai susijusi su audito įmonės reputacijos svarbos suvokimu ir valdymu. 6 klausimu ekspertų buvo teiraujama, kuris vienas iš pateiktų penkių teiginių, ekspertų nuomone, geriausiai apibūdina audito įmonių reputacijos valdymą. Analizuojant ekspertų atsakymus, teigtina, jog Lietuvos audito įmonės skiria nepakankamą dėmesį savo reputacijos išsaugojimui bei jai kylančių grėsmių identifikavimui – ekspertai dažniausiai buvo linkę šalies audito įmones priskirti 3 kategorijai - „audito įmonės reputacijos prioriteto nepabrėžia, tačiau su su itin rizikingais klientais nesutinka dirbti“. Šį apibūdinimą pasirinko 5 iš 12 ekspertų. 2 ekspertai priskyre aukščiausią kokybinį įvertinimą („Audito įmonės akcentuoja

reputacijos svarbą, dėl ko kruopščiai svarsto, su kuriais klientais dirbti“), 3 ekspertai teigė, jog „audito įmonės supranta reputacijos neteikimo grėsmę, dėl ko periodiškai apsversto jos netekimo pasekmes. 2 ekspertų nuomone, „audito įmonės mažai dėmesio skiria reputacijos valdymui, sutikdamos dirbti ir su itin rizikingais klientais“. **Toks vertinimas atskleidžia, jog Lietuvoje reputacijos svarba nėra akcentuojama, o jos netekimo grėsmė nėra pakankamai įsisąmoninta audito įmonių vadovų.**

Su reputacijos praradimo rizika yra reikšmingai susijusios ir audito įmonėse taikomos politikos ir procedūros naujiems audito klientams priimti bei jau esantiems išlaikyti – šias funkcijas išimtinai atlieka įmonių partneriai. 7 anketos klausimu ekspertų buvo teiraujama, kurios klientų priėmimo ir santykių su klientais tęsimo procedūrų padėtų įmonėms geriau pasirinkti jiems tinkamiausius klientus. Vertinimui pateiktos 9 procedūros, kurias Lietuvos audito įmonės skaidrumo pranešimuose skelbiasi naudojančios savo veikloje. Ekspertai turėjo įvertinti procedūras penkiabalėje skalėje, kurioje 1 reiškia, jog auditoriai turėtų skirti kur kas didesnę dėmesį procedūrai ir jos taikymui, 5 – auditoriai skiria pakankamą dėmesį procedūrai ir jos taikymui. Vertinimo rezultatai pateikiami 46 paveiksle (žr. 46 pav.).

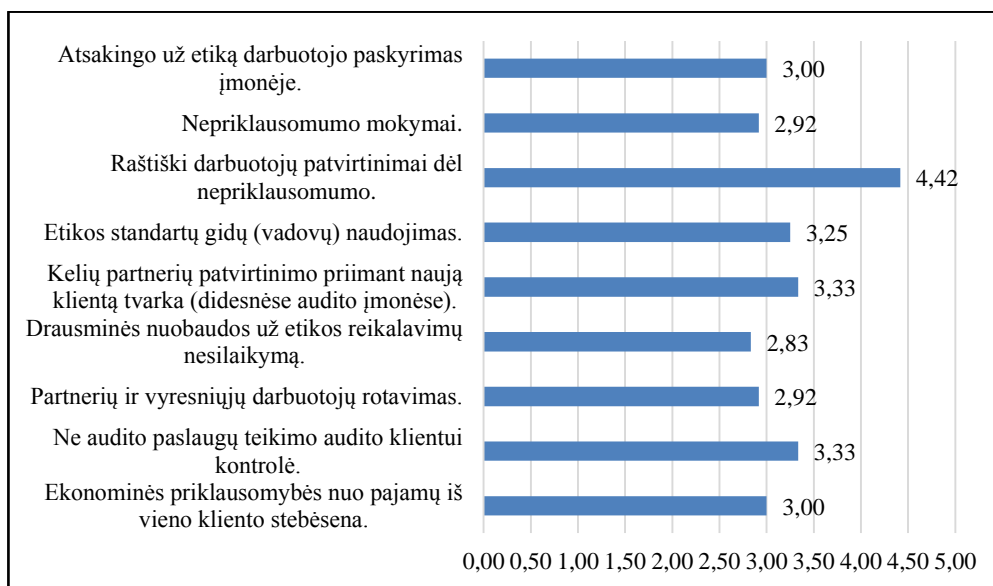


**46 pav. Klientų priėmimo ir santykių tęsimo procedūrų naudojimo vertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Nagrinėjant 46 paveikslą, galima pastebėti, jog, ekspertų įsitikinimu, **auditoriai turėtų dažniau bendrauti su naujo kliento buvusiais auditoriais** (žemiausias iš visų procedūrų įvertinimo vidurkis – 2,92). 4 ekspertai buvo itin kritiškai šios procedūros naudojimo atžvilgiu, teigdami, jog jai turėtų būti skiriamas kur kas didesnis dėmesys (priskirtas įvertinimas – 1). Iš 46 paveikslo taip pat matyti, jog svarstydami, ar tęsti bendradarbiavimą su jau esamais klientais, **auditoriai turėtų didesnę dėmesį skirti reikšmingų kliento veiklos pokyčių peržiūrai** (dažniausias įvertinimas - „nei sutinku, ne nesutinku“ (3), vidutinis įvertinimas – 3,67). Nepriklausomai nuo to, ar klientas yra naujas, ar tęstinis, **auditoriai turėtų kur kas didesnę dėmesį skirti kliento vadovų ir akcininkų sąžiningumo vertinimui** – 4 ekspertai šios procedūros taikymą įvertino itin kritiškai (balai 1 arba 2). Galima teigti, jog nagrinėjamu klausimu ekspertai priėjo bendrą nuomonę – ekspertų nuomonės 7 anketos klausimu laikytinos suderintomis ( $W=0,17$ , statistiškai reikšmingas), o atsakymų vidinis nuoseklumas ir patikimumas – aukštas ( $\alpha=0,82$ ).

8 klausimu ekspertų buvo teiraujama, kurioms iš pateikiamų 9 procedūrų, susijusių su etikos reikalavimų laikymusi, audito įmonėse turėtų būti skiriamas didesnis dėmesys. Ekspertai procedūras turėjo įvertinti 5 balų skalėje, kurioje 1 reiškia, jog procedūrai turėtų būti skiriamas kur kas didesnis dėmesys, 5 – procedūra audito įmonėse yra taikomas visiškai tinkamai ir pakankamai. Vertinimų rezultatai pateikiami 47 paveiksle (žr. 47 pav.).

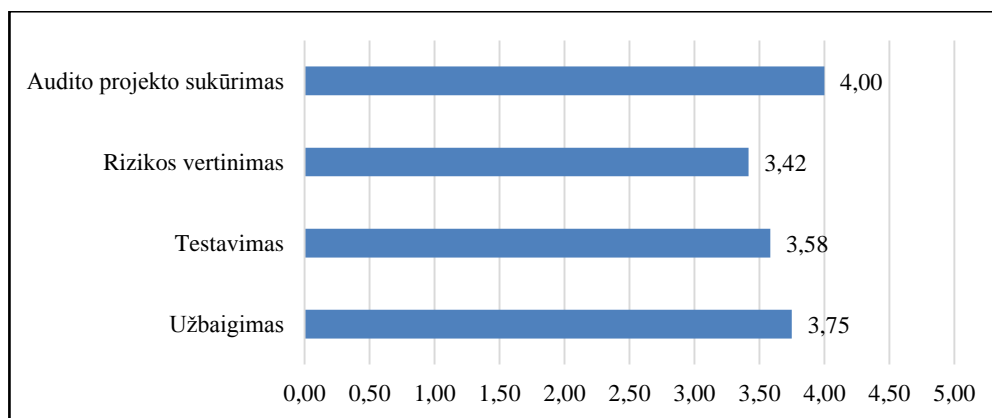


**47 pav. Etikos reikalavimų laikymosi procedūrų naudojimo vertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Iš pateikto 47 paveikslo matyti, jog vertindami audito įmonių taikomas etikos reikalavimų laikymosi procedūras, ekspertai buvo gana kritiški dėl jų naudojimo pakankamumo. Vertintojų nuomone, įmonėse etikos srityje dažniausiai pasikliaujama raštiškais nepriklausomumo patvirtinimais, kuriuos turi pasirašyti darbuotojai (dažniausias įvertinimas - „procedūros taikomos visiškai tinkamai ir pakankamai“). Taip pat didelis dėmesys skiriamas ne audito paslaugų, teikiamų audito klientui, kontrolei (dažniausias įvertinimas - „taikomos tinkamai ir pakankamai“). Pasak ekspertų, siekdami pagerinti etikos reikalavimų laikymąsi, **įmonių vadovai turėtų paskirti atsakingus už etiką darbuotojus – šalies audito įmonėse šiai procedūrai skiriamas nepakankamas dėmesys** (dažniausias įvertinimas - „turėtų būti skiriamas didesnis dėmesys“). Dažniausiai priskirti 3 balų įvertinimai nepriklausomumo mokymams, etikos standartų (gidų) naudojimui, kelių partnerių kliento patvirtinimui taip pat parodo, jog šioms procedūroms turėtų būti skiriamas didesnis dėmesys. Ekspertų nuomonės šiuo klausimu laikytinos suderintomis ( $W=0,27$ , statistiškai reikšmingas), o atsakymų vidinis nuoseklumas ir patikimumas – aukštas ( $\alpha=0,86$ ).

9 ir 10 klausimais buvo analizuojamas vienas svarbiausių audito kokybės kontrolės sistemos elementų – audito atlikimas. 9 klausimu audito atlikimas nagrinėtas skaidant jį į pagrindinius etapus: (1) projekto sukūrimą, (2) rizikos vertinimą, (3) testavimą ir (4) užbaigimą. Ekspertų buvo prašoma išreikšti nuomonę, kaip auditoriai kiekviename iš audito atlikimo etapų laikosi Tarptautinių audito standartų ir teisės aktų, kai 1 reiškia, jog nagrinėjamame etape auditoriai visiškai nesilaiko Tarptautinių audito standartų ir teisės aktų, 5 – auditoriai labai aukštu lygiu laikosi Tarptautinių audito standartų ir teisės aktų. Vertinimų rezultatai pateikiami 48 paveiksle (žr. 48 pav.).



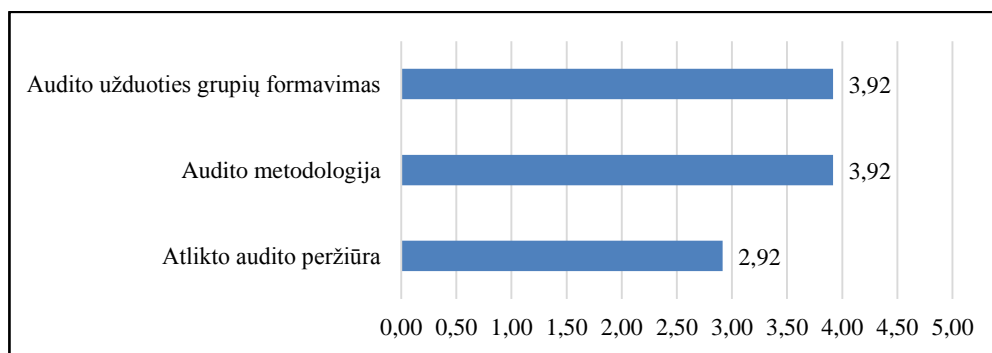
**48 pav. Tarptautinių audito standartų ir teisės aktų laikymasis audito atlikimo etapuose**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Nagrinėjant pateiktą paveikslą matyti, jog, pasak ekspertų, šalies auditoriai geriausiai laikosi tarptautinių audito standartų ir teisės aktų reikalavimų kuriant audito projektą bei atliekant užbaigiamąsias audito procedūras – komunikuojant su kliento vadovybe, formuojant auditoriaus išvadą, vertinant veiklos tęstinumą ir pobalansinius įvykius. Ekspertų teigimu, **dažniausiai auditoriai klaidų neišvengia vertindami kliento rizikas bei atlikdami savarankiškas audito procedūras (detalesnius testus, analitines procedūras) ir vidaus kontrolės testus.** Pusė vertinimo grupės ekspertų (6 iš 12) audito testavimo ir rizikos vertinimo etapų atitikimą reikalavimams įvertino kaip vidutinio patikimumo (priskirti balai – 1, 2 arba 3). Tokia grupės nuomonė laikytina patikima

( $\alpha=0,84$ ), nors atskirų jos dalyvių nuomonės šiuo klausimu ganėtinai išsiskyrė ( $W=0,19$ , statistiškai reikšmingas), tačiau vis dar gal būti laikoma kaip suderinta.

10 klausimu audito atlikimas vertintas skaidant jį į kitokius elementus. Audito įmonės skaidrumo pranešimuose teigia, jog audito atlikimo kokybė užtikrinama valdant tris elementus: (1) užduoties grupių formavimą, (2) audito metodologijos sukūrimą ir tobulinimą bei (3) užtikrinant savalaikes užduoties kokybės peržiūras. Ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį 3 teiginiams apie audito atlikimą 5 balų Likert skalėje. Klausimai formuluoti kaip labiausiai pageidaujama, idealią būklę atspindintys teiginiai. Teiginių vertinimo rezultatai pateikiami 49 paveiksle (žr. 49 pav.).



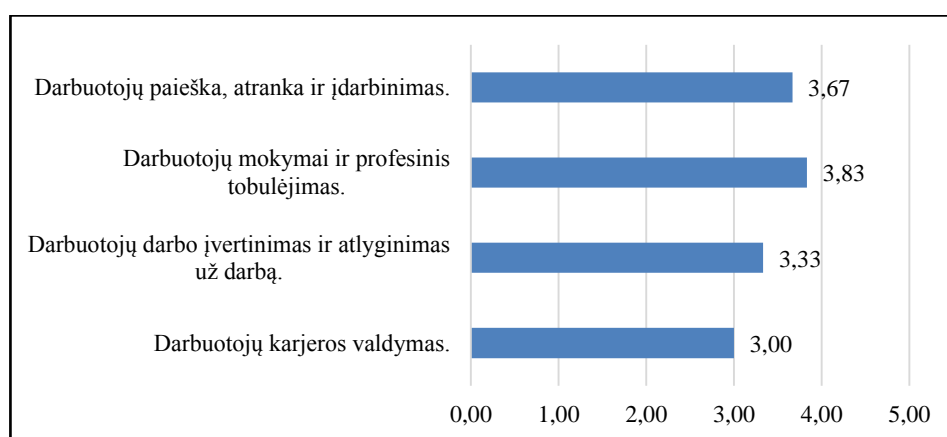
**49 pav. Audito atlikimo elementų vertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Iš pateikto 49 paveikslo galima pastebėti, jog **audito įmonėse atsakingo partnerio peržiūros atliekamos neefektyviai, ekspertų teigimu, neretai – formaliai, siekiant tiesiog atitikti audito standartų reikalavimus**. Net 10 iš 12 ekspertų buvo kritiški ir nesutiko su teiginiu, jog „audito įmonėse taikomos atliktos užduoties kokybės peržiūros užtikrina savalaikį nustatytų audito atlikimo trūkumų ištaisymą“ (priskirti balai 1, 2 arba 3). Šio teiginio vertinimas reikšmingai išsiskyrė iš kitų audito atlikimo veiksnių vertinimo – ekspertai buvo linkę sutikti, jog „audito įmonėse audito užduoties grupės formuojamos taip, jog jas sudarantis personalas įgalina pateikti tinkamas auditoriaus išvadas“ (9 iš 12 ekspertų priskyre 4 arba 5 įvertinimo balus), o „audito įmonėse taikomos audito

metodologijos yra efektyvios iškraipymų ir trūkumų nustatymo požiūriu“ (10 iš 12 ekspertų priskyre 4 arba 5 įvertinimo balus), tačiau pabrėždami, jog taikomos audito metodologijos visuomet turi įgimtų apribojimų. Tokie vertinimai leidžia teigti, jog **šalies įmonėse audita atlieką kompetingos užduoties grupės, kurios naudoja gana efektyvias audito metodologijas, tačiau jei dėl darbuotojų klaidų ar audito metodologijos įgimtų apribojimų nėra pastebimas reikšmingas iškraipymas, egzistuoja rizika, jog atlikto audito kokybės peržiūra šių klaidų nenustatys.** Ekspertų nuomonės šiuo klausimu laikytinos suderintomis gana aukštu lygiu ( $W=0,58$ , statistškai reikšmingas), o atsakymų vidinis nuoseklumas ir patikimumas – šiek tiek žemesnis nei kitų prieš tai analizuotų atsakymų ( $\alpha=0,68$ ).

11 anketos klausimu buvo analizuotas žmogiškųjų išteklių valdymas audito įmonėse. Tai atlikta žmogiškųjų išteklių valdymą nagrinėjant per 4 funkcijų prizmę: (1) darbuotojų paiešką, atranką ir įdarbinimą, (2) darbuotojų profesinį tobulėjimą, (3) darbuotojų darbo įvertinimą ir atlyginimą bei (4) darbuotojų karjeros valdymą. Ekspertų buvo paprašyta įvertinti šių funkcijų valdymo efektyvumą 5 balų skalėje, kai 1 reiškia, jog funkcija valdoma labai neefektyviai, 5 – funkcija valdoma labai efektyviai. 50 paveiksle pateikiami ekspertų vertinimo vidutiniai balai (žr. 50 pav.).



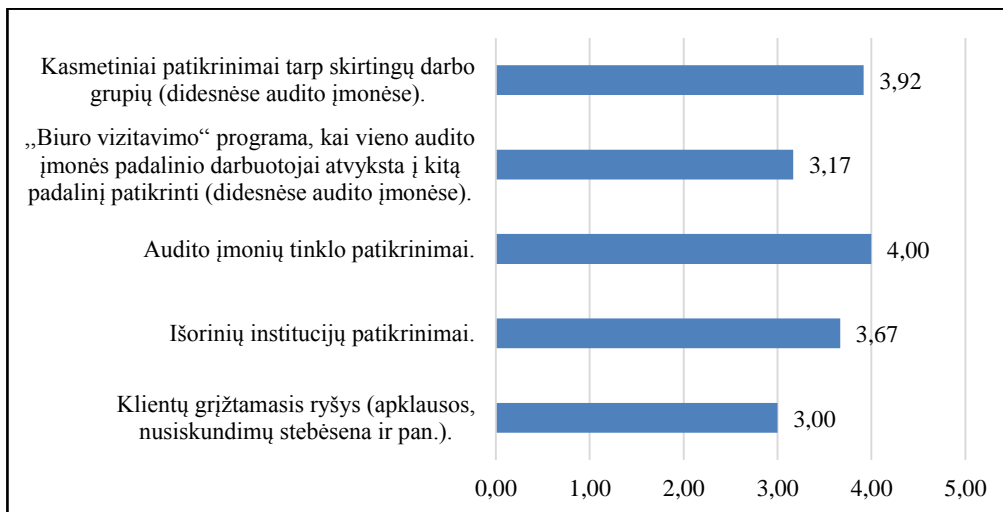
**50 pav. Žmogiškųjų išteklių valdymo efektyvumo vertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 50 paveikslą galima pastebėti, jog vertindami žmogiškųjų išteklių valdymo efektyvumą, ekspertai buvo gana skeptiški – nė viena iš funkcijų neįvertinta aukštesniu nei 4 vidutinių balų įvertinimu. Ekspertų nuomone, audito įmonėms geriausiai sekasi suteikti darbuotojams efektyvius mokymus bei profesinį tobulėjimą, tačiau su teiginiais, jog darbuotojų paieškos, atrankos ir įdarbinimo, darbo įvertinimo ir atlyginimo bei karjeros funkcijos yra valdomos efektyviai, ekspertai nebuvo linkę sutikti (dažniausias įvertinimas – 3 balai). **Net 9 iš 12 ekspertų kritiškai (balais nuo 1 iki 3) vertino karjeros valdymą.** Audito paslaugų rinkai šalyje nesiplečiant, audito įmonės negali sparčiai plėstis, sudarydamos naujas karjeros galimybes patirties spėti įgyjusiems jauniems specialistams. **Tai prisideda prie paaiškinimų, kodėl audito įmonėse nemaža dalis pakankamai kompetencijos finansų srityje įgyjusių specialistų palieka audito verslą bei keičia savo karjeros profilį.** Tokia grupės nuomonė laikytina gana patikima ( $\alpha=0,70$ ), o atskirų jos dalyvių nuomonės šiuo klausimu suderintos ( $W=0,30$ , statistiškai reikšmingas).

Nuoseklią kokybės kontrolės sistemos analizę užbaigia stebėsenos elementas. 12 anketos klausime ekspertų buvo prašoma įvertinti 5 stebėsenos procedūrų efektyvumą. Procedūros nustatytos skaidrumo pranešimų analizės metu. Ekspertai turėjo išreikšti savo nuomonę 5 balų skalėje, kai 1 reiškia, jog procedūra yra labai neefektyvi, 5 – procedūra yra labai efektyvi. 51 paveiksle pateikiami ekspertų vertinimo vidutiniai balai (žr. 51 pav.).





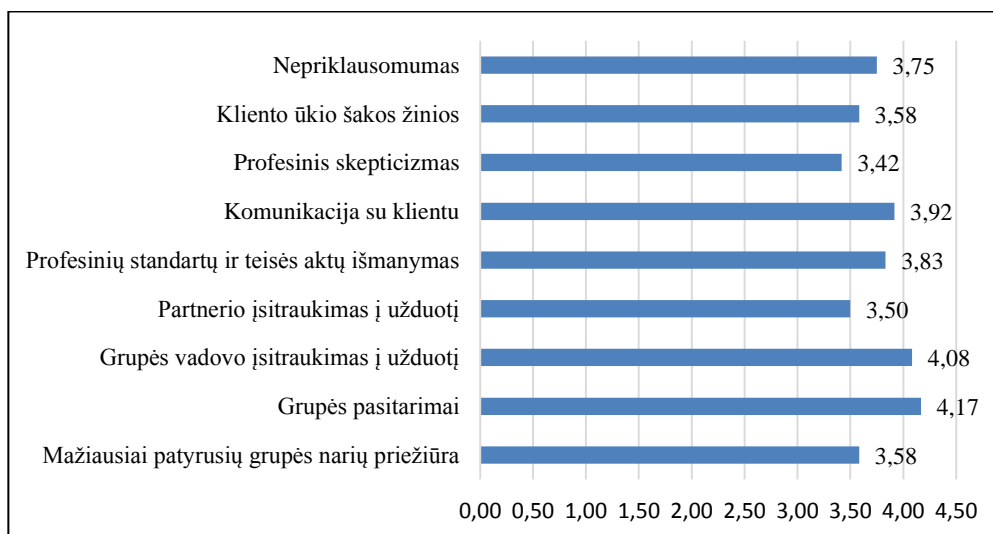
**51 pav. Stebėsenos procedūrų efektyvumo vertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip galima pastebėti iš 51 paveikslo, vertindami kokybės stebėsenos elemento procedūrų efektyvumą, ekspertai kritiškai atsiliepė apie didesnėse audito įmonėse taikomas „biuro vizitavimo“ programas bei klientų grįžtamojo ryšio palaikymą (apklausas, nusiskundimų stebėseną). Atitinkamai šių procedūrų efektyvumas įvertintas 3,17 bei 3,00 vidutinių balų įvertinimu. Tokie vertinimai suponuoja mintį, jog **audito įmonių vadovai turėtų skirti didesnę dėmesį audito įmonių tinklo, išorinių institucijų bei skirtingų darbo grupių patikrinimams**, nes šios procedūros įvertintos kaip kur kas efektyvesnės – priskirti atitinkamai 4,00, 3,67 ir 3,92 vidutinių balų įvertinimai. Ekspertų grupės nuomonė laikytina suderinta ( $W=0,24$ , statistiškai reikšmingas), tačiau atsakymų patikimumas ir vidinis nuoseklumas gana žemas ( $\alpha=0,56$ ), kas parodo, jog ekspertai nebuvo labai vieningi, o jų atsakymai gana išsiskyrė.

4 anketos klausimas buvo skirtas audito užduoties grupės kriterijams įvertinti. Klausime pateikti 9 teiginiai, atspindintys 9 kriterijus. Teiginiai suformuluoti atspindint idealią, pageidaujamą būklę (pavyzdžiui, „audito užduoties grupės nariai vadovaujasi profesiniu skepticizmu“), o juos paprašyta įvertinti 5 balų skalėje, kurioje 1 reiškia, jog ekspertas visiškai nepitaria teiginiui, 5 – ekspertas visiškai pritaria teiginiui. Vertinti 9 kriterijai: 5 susijusę su profesine

kompetencija, 4 – su komandiniu darbu užduoties grupėje. Vertinimo rezultatai pateikiami 52 paveiksle (žr. 52 pav.).



**52 pav. Audito užduoties grupės kriterijų vertinimo rezultatai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip galima pastebėti iš 52 paveikslo, ekspertų teigimu, **komandinio darbo lygmenyje auditoriai geriausiai užtikrina efektyvius užduoties grupės pasitarimus** (dažniausias įvertinimas - „visiškai pritariu teiginiui“, o vidutinis įvertinimas – 4,17), **o užduoties grupės vadovas yra aktyvus audito metu** (9 iš 12 ekspertų sutinka arba visiškai sutinka su teiginiu „audito užduoties grupės vadovas aktyviai įsitraukia į audito procesą“). Prasčiau įvertinti likę du komandinio darbo kriterijai: mažiausiai patyrusių darbuotojų priežiūra (vidutinis įvertinimas – 3,58) bei partnerio įsitraukimas į užduotį (vidutinis įvertinimas – 3,50). Tokie vertinimai papildo ir sustiprina vienas kitą, suponuodami mintį, jog **atsakingieji užduoties partneriai nepakankamai įsitraukia į audito užduotis, dėl ko didesnis krūvis audito metu tenka grupių vadovams, o mažiausiai patyrusių grupės narių priežiūra ne visuomet yra efektyvi**. Šią išvadą taip pat sustiprina prieš tai analizuotas teiginio dėl atlikto audito kokybės peržiūros įvertinimas – kokybės peržiūros neretai yra formalios, neefektyvios, o už jų atlikimą atsakingi yra būtent užduoties partneriai.

Analizuojant 52 paveiksle pateiktus profesinės kompetencijos kriterijų vidutinius įvertinimus, matyti, jog **žemiausiu balu įvertinti profesinio skepticizmo (3,42) bei kliento ūkio šakos žinių (3,58) kriterijai**. Pirmajam kriterijui 5 ekspertai, antrajam – 6, priskyrė balus nuo 1 iki 3 (nesutikimas, jog auditoriai laikosi profesinio skepticizmo, o užduoties grupės nariai turi pakankamai audituojamo subjekto ūkio šakos žinių). Kitiems kriterijams – nepriklausomumui, komunikacijai su kliento atstovais bei profesinių standartų ir teisės aktų išmanymui – dažniausiai priskirti vertinimai - „sutinku su teiginiu“. Tokia grupės nuomonė laikytina patikima ( $\alpha=0,85$ ), nors atskirų jos dalyvių nuomonės šiuo klausimu ganėtinai išsiskyrė ( $W=0,17$ , statistiškai reikšmingas).

Atsakydami į anketos klausimus, ekspertai pažymėjo, jog dėl šalies audito įmonių visumos nevienalytiškumo, yra ganėtinai sudėtinga vertinti bendrą šalies audito paslaugų kokybės lygį. Vieną „kokybės standartą“ sudėtinga priskirti dėl tarptautinių ir nacionalinių audito įmonių dydžio bei kokybės kontrolės sistemų struktūros skirtumų<sup>50</sup>. Atsižvelgiant į tai, 13 anketos klausime ekspertų buvo prašoma įvertinti audito įmonės ir užduoties grupės kriterijus pagal tai, kurios įmonės – tarptautinės ar nacionalinės – geriau užtikrina šių kriterijų buvimą teikiant audito paslaugas. Vertinimo skalėje 1 reiškė „ženklų pranašumą turi nacionalinė audito įmonė“, 5 - „ženklų pranašumą turi tarptautinė audito įmonė“, 3 - „skirtumų tarp nacionalinių ir tarptautinių įmonių neįžvelgiu“. 29 lentelėje pateikiami vidutiniai įvertinimai, langeliuose pažymint, kurio kriterijaus vidutinis įvertinimas yra artimesnis kuriam kraštutinumui – nacionalinei ar tarptautinei – audito įmonei (žr. 29 lentelę).

---

<sup>50</sup> Atsižvelgiant į ekspertų išreikštą nuomonę, jog yra sudėtinga vertinti bendrą šalies audito įmonių teikiamų audito paslaugų kokybę dėl skirtingų įmonių dydžių ir klientų skaičiaus, toliau nuspręsta atlikti Audito ir apskaitos tarnybos atliktų audito kokybės tyrimų rezultatų viešų pranešimų analizę. Analizės tikslas – papildyti ekspertinio vertinimo rezultatus, išryškinant sritis, kuriose tarptautinėms ir nacionalinėms audito įmonėms reikėtų pagerinti savo teikiamų audito paslaugų kokybę. Audito ir apskaitos tarnybos internetiniame tinklalapyje rasta 12 pranešimų apie atliktų auditų tyrimus, atliktus 2009 – 2014 m. laikotarpiu. 10 tyrimų atlikta tikrinant nacionalines audito įmones ir jų auditorius, 2 tyrimai atlikti tikrinant tarptautines audito įmones ir jų auditorius

**29 lentelė. Audito paslaugų kokybės skirtumų tarp tarptautinių ir nacionalinių audito įmonių vertinimas**

<i>Kriterijus</i>	<i>Vidurkis</i>	<i>Nacionalinė audito įmonė</i>		<i>Nėra skirtumų</i>	<i>Tarptautinė audito įmonė</i>	
		<i>Turi ženklų pranašumą</i>	<i>Turi pranašumą</i>		<i>Turi pranašumą</i>	<i>Turi ženklų pranašumą</i>
Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje.	3,25	1	2	3	4	5
Klientų priėmimas ir užduočių tęsimas.	3,42	1	2	3	4	5
Etikos reikalavimų laikymasis.	3,67	1	2	3	4	5
Užduočių atlikimas.	3,42	1	2	3	4	5
Žmogiškųjų išteklių valdymas.	3,42	1	2	3	4	5
Kokybės stebėseną.	3,75	1	2	3	4	5
Audito užduoties grupės narių nepriklausomumas.	3,50	1	2	3	4	5
Audito užduoties grupės narių turimos kliento ūkio šakos žinios.	3,42	1	2	3	4	5
Profesinis skepticizmas.	3,25	1	2	3	4	5
Audito užduoties grupės komunikacija su kliento atstovais dėl nustatytų iškraipymų.	3,25	1	2	3	4	5
Audito užduoties grupės narių profesinių standartų ir teisės aktų žinios.	3,58	1	2	3	4	5
Atsakingo auditoriaus įsitraukimas į audito užduotį.	2,42	1	2	3	4	5
Grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį.	2,67	1	2	3	4	5
Audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos).	3,58	1	2	3	4	5
Audito užduoties grupės mažiausiai patyrusių darbuotojų priežiūra.	3,17	1	2	3	4	5

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip galima matyti iš 29 lentelės, ekspertų grupės teigimu, **tarptautinės audito įmonės taiko efektyvesnes etikos reikalavimų laikymosi politikas ir procedūras bei užtikrina efektyvesnę kokybės stebėseną** (šių elementų vidutiniai įvertinimai siekia atitinkamai 3,67 ir 3,75 balo). Kiti kokybės kontrolės sistemos elementų skirtumai laikytini mažiau reikšmingais – ekspertai ties šiais kriterijais neįžvelgė nei vieno, nei kito audito įmonių tipo pranašumo (vertinimų vidurkiai svyruoja nuo 3,25 iki 3,42). Tokie vertinimai gali būti sietini su jau anksčiau aptartų atsakymų rezultatais – tarptautinės įmonės gali diegti efektyvias stebėsenos procedūras, tokias kaip skirtingų darbo grupių, audito įmonių tinklo patikrinimus. Nacionalinės audito įmonės, dėl savo dydžio ir veiklos mastų, šių procedūrų dažnu atveju negali vykdyti. Ši priežastis taip pat

aktuali ir vertinant etikos reikalavimų elementą – tarptautinės įmonės turi didesnes galimybes rotuoti personalą, užtikrinti nepriklausomą peržiūrą, skirti už etiką atsakingus asmenis ir pan.

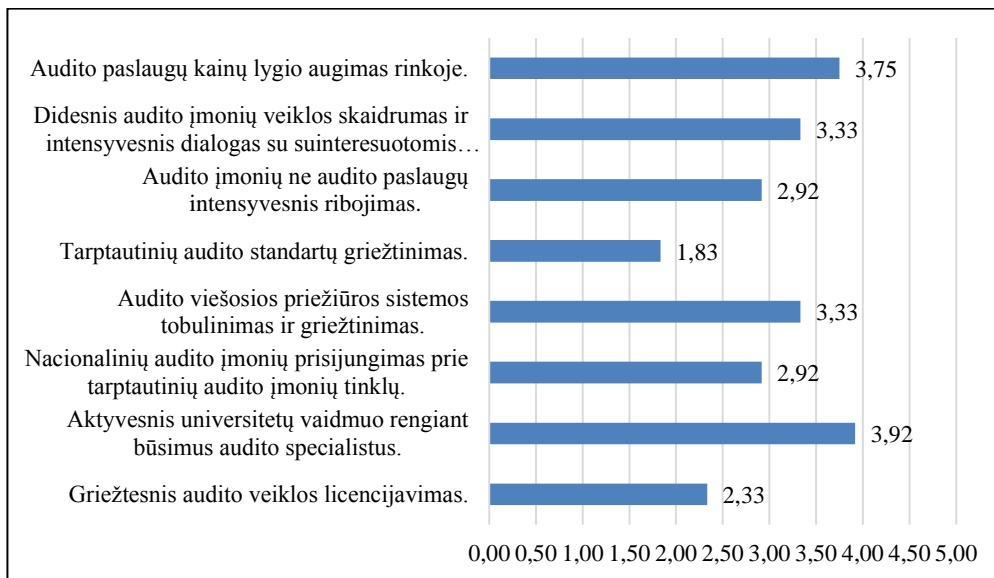
Ekspertinio vertinimo dėl kokybės kontrolės sistemų efektyvumo skirtumus patvirtina ir atlikta atliktų audito tyrimų santraukų analizė (žr. 12 priedą). Remiantis jos rezultatais, galima teigti, jog **nacionalinės audito įmonės turėtų atlikti daugiau pagerinimų savo kokybės kontrolės sistemose**. Dažniausiai Audito ir apskaitos tarnybos tyrėjai pabrėžia nepakankamas arba neefektyvias klientų priėmimo ir santykių tęsimo bei kokybės stebėsenos procedūras, vadovų atsakomybės elemento nepakankamą efektyvumą. Šie trūkumai taip pat sąlygoja, jog tyrėjai nustato daug įvairių trūkumų audito atlikimo srityje: netinkamai vertinama kliento rizika, dažniausias pastebėjimas – surenkami nepakankami ir (arba) netinkami audito įrodymai, tam tikrais atvejais apie tam tikras reikšmingas pozicijas įrodymai apskritai nėra surenkami, dėl ko nepagrįstai nemodifikuojamos auditoriaus išvados. Tyrėjai, atlikdami tarptautinių audito įmonių tyrimus, pažymėjo šiuos kokybės kontrolės sistemų trūkumus: sistemos neužtikrino audito ataskaitų tinkamumo pagal užduoties aplinkybes bei neužtikrino audito dokumentacijos vientisumo, konfidencialumo, užbaigtumo ir k.t. Pirmąjį trūkumą taip pat priskiriant kiekvienai nacionalinei įmonei, kuri, tyrėjų teigimu, pateikė neteisingą auditoriaus išvadą, teigtina, jog **Lietuvoje kokybės kontrolės sistemos efektyviau funkcionuoja tarptautinėse audito įmonėse**.

Vertindami užduoties grupės kriterijus, ekspertai pažymėjo, jog **tarptautinių audito įmonių darbuotojai geriau laikosi nepriklausomumo principo bei geriau išmano profesinius standartus ir teisinius aktus, o šiose įmonėse atliekami užduoties grupių pasitarimai laikytini efektyvesniais**. Kriterijai atitinkamai įvertinti 3,50, 3,58 ir 3,58 vidutiniais balais. Vienintelis išskirtas **nacionalinių audito įmonių pranašumas – aktyviau į užduotis įsitraukiantis partneris**. Šis kriterijus įvertintas 2,42 vidutiniu balu. Šio klausimo teiginių vertinimas parodo, į kurias sritis skirtingo tipo audito įmonės turėtų labiau orientuotis, siekiant pagerinti savo teikiamų audito paslaugų kokybę. Ekspertų

nuomonės šiuo klausimu laikytinos suderintomis ( $W=0,23$ , statistiškai reikšmingas), o atsakymų vidinis nuoseklumas ir patikimumas – pakankamai aukštas ( $\alpha=0,81$ ).

Nagrinėjant užduoties grupės kriterijų užtikrinimą pagal skirtingo tipo audito įmones, remiantis Audito ir apskaitos tarnybos atliktų tyrimų analize (žr. 12 priedą), teigtina, jog **nacionalinės audito įmonės dažniau susidūria su klientų ūkio šakos žinių trūkumu** – tai parodo didelis nustatytų trūkumų kiekis ir mastas audituojant specifinės veiklos – pavyzdžiui, kredito unijų – įmones. Tai taip pat patvirtina ekspertų apibendrintą nuomonę, jog nacionalinės audito įmonės skiria mažesnę dėmesį klientų priėmimo ir santykių tęsimo procedūroms. Audito ir apskaitos tarnybos tyrėjai taip pat pažymi, jog kredito unijų auditų metu nustatyti įvairūs Tarptautinių audito standartų pažeidimai, kas taip pat implikuoja apie mažesnes šių įmonių darbuotojų profesinių standartų ir teisės aktų žinias. Panašios tendencijos stebimos ir analizuojant kitų nacionalinių audito įmonių tyrimų rezultatus – tyrėjai nustato įvairių audito planavimo, rizikos vertinimo, audito įrodymų rinkimo trūkumų. **Tarptautinėse audito įmonėse pažymėtini šie trūkumai: nepakankamas atsakingo partnerio įsitraukimas į užduotį (neatliktos partneriui privalomos procedūros) bei profesinio skepticizmo stoka (dėl ko nesurinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai rizikoms sumažinti iki priimtino lygio)**. Tokios analizės išvados sustiprina ir patvirtina ekspertų vertinimo rezultatus, jog didesnėse tarptautinėse audito įmonėse yra dažniau stokojama partnerio įsitraukimo į užduotį.

Paskutiniai du vertinamieji anketos klausimai buvo skirti nustatyti veiksnius, kurie leistų pagerinti Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę tiek ir trečiųjų šalių, tiek ir klientų požiūriu. Analizuodami audito paslaugų kokybės gerinimo galimybes trečiųjų šalių požiūriu, ekspertai turėjo įvertinti išorinių – tiesiogiai nuo audito įmonių nepriklausančių – veiksnių įtaką audito paslaugų kokybės gerinimui. Ekspertų vertinimo rezultatai pateikiami 53 paveiksle (žr. 53 pav.).



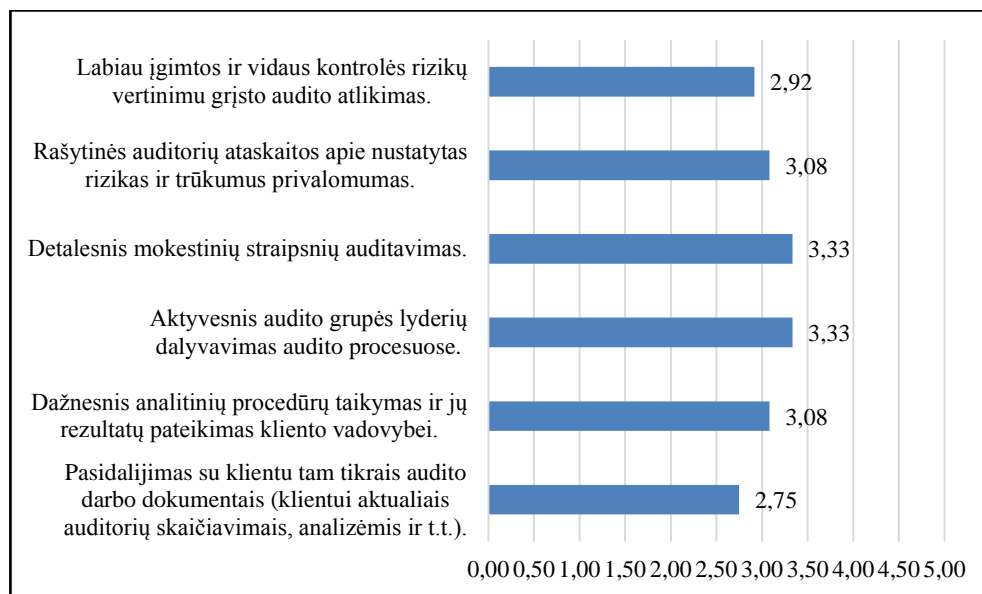
**53 pav. Išorinių veiksnių, galinčių pagerinti audito paslaugų kokybę, vertinimo rezultatai**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Iš pateikto 53 paveikslo galima pastebėti, jog ekspertai gana skeptiškai įvertino galimybes gerinti audito paslaugų kokybę reguliuojant ją išoriniais veiksniais. Vis dėlto iš pateiktų klausimo variantų, ekspertų teigimu, prie audito paslaugų kokybės gerinimo pirmiausia galėtų prisidėti šalies universitetai, užimdami aktyvesnę poziciją rengiant būsimus audito specialistus, taip pat teigiamos įtakos turėtų augantis audito paslaugų kainų lygis šalyje, didesnis audito įmonių veiklos skaidrumas, audito viešosios priežiūros sistemos tobulinimas, nacionalinių audito įmonių prisijungimas prie tarptautinių audito įmonių tinklų bei ne audito paslaugų audito klientui griežtesnis ribojimas (dažniausias šių veiksnių įvertinimas - „veiksnyms prisidėtų prie audito paslaugų kokybės gerinimo“). **Ekspertai labai kritiškai įvertino likusius du veiksnius – griežtesnį audito veiklos licencijavimą jie įvardijo kaip „neprisidėsiančiu“ prie kokybės gerinimo, o tarptautinių audito standartų griežtinimą – kaip „visiškai neprisidėsiančiu“ prie kokybės gerinimo.** Toks vertinimas parodo, jog audito licencijavimo ir reglamentavimo griežtinimas tik sustiprina reikalavimus audito įmonėms ir auditoriams, tačiau galutinė audito paslaugų kokybė priklauso tik nuo audito įmonėse įdiegtų kokybės kontrolės sistemų

efektyvumo bei audito žmogiškųjų išteklių profesionalumo, t.y. kaip audito įmonėse bus užtikrinamas šių reikalavimų laikymasis. Nors ekspertų grupės nuomonė laikytina suderinta šiuo klausimu ( $W=0,23$ , statistiškai reikšmingas), tačiau atsakymų patikimumas ir vidinis nuoseklumas yra žemas ( $\alpha=0,36$ ).

Vertindami, kaip pagerinti audito paslaugų kokybę kliento požiūriu, ekspertai išreiškė savo nuomonę, kas leistų padaryti auditą naudingesnį klientui. Ekspertams vertinti pateikti 6 veiksniai, išplaukiantys iš teorinės disertacijos dalies. Atsakymų vidutiniai vertinimai pateikiami 54 pav. (žr. 54 pav.).



**54 pav. Veiksnių, galinčių padidinti audito naudingumą klientui, vertinimas**

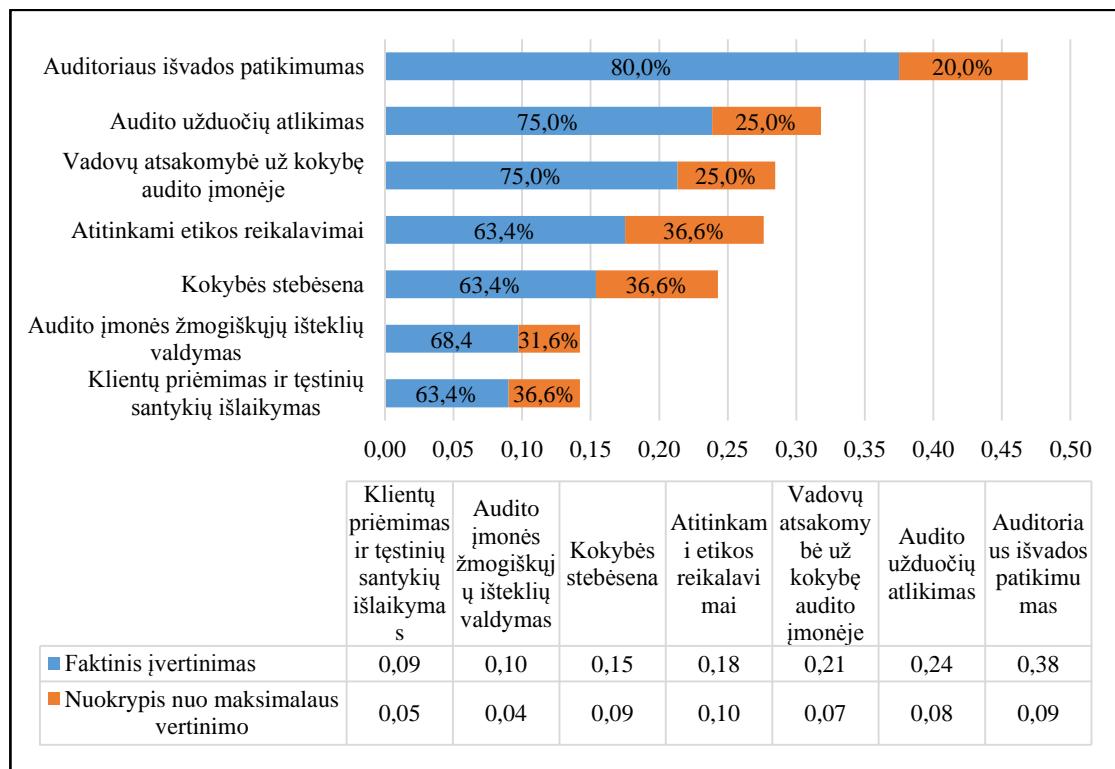
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 54 paveikslą galima pastebėti, jog **ekspertai išskyrė aktyvesnį audito grupės lyderių dalyvavimą audito procesuose bei dažnesnį analitinių procedūrų taikymą ir jų rezultatų pateikimą klientui kaip veiksnius, galinčius padidinti audito vertę klientui (dažniausias veiksnių įvertinimas - „veiksnyss prisidėtų prie naudingumo padidinimo“)**. Pasidalijimą su klientu tam tikrais audito darbo dokumentais ekspertai įvertino skeptiškai (dažniausias įvertinimas - „veiksnyss neprisidėtų prie naudingumo padidinimo“). Dėl kitų veiksnių ekspertai negalėjo tinkamai apsispręsti (dažniausias įvertinimas - „nei sutinku, nei nesutinku“). Svarbu pažymėti, jog šiuo klausimu ekspertai nepriėjo



vieningos nuomonės ( $W=0,09$ , statistiškai nereikšmingas), o jų atsakymų nuoseklumas laikytinas vidutinio patikimumo ( $\alpha=0,65$ ).

Apibendrinant ekspertinės apklausos rezultatus, galima teigti, jog remiantis išorės informacijos vartotojų požiūriu, audito paslaugų kokybę geriausiai atspindi teisinga ir patikima auditoriaus išvada bei audito atlikimo atitikimas tarptautinių audito standartų reikalavimams. Lietuvos audito įmonių pateikiamas auditoriaus išvadas galima laikyti aukštesnio negu vidutinio, tačiau ne aukščiausio patikimumo. Nors toks apibūdinimas suponuoja aukštą auditoriaus išvadų kokybinį vertinimą, norėdamos ir toliau užtikrinti aukštą informacijos patikimumo lygį, šalies audito įmonės turi gerinti savo kokybės kontrolės sistemas.<sup>51</sup> (žr. 55 pav.).



**55 pav. Audito įmonės kriterijų įvertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

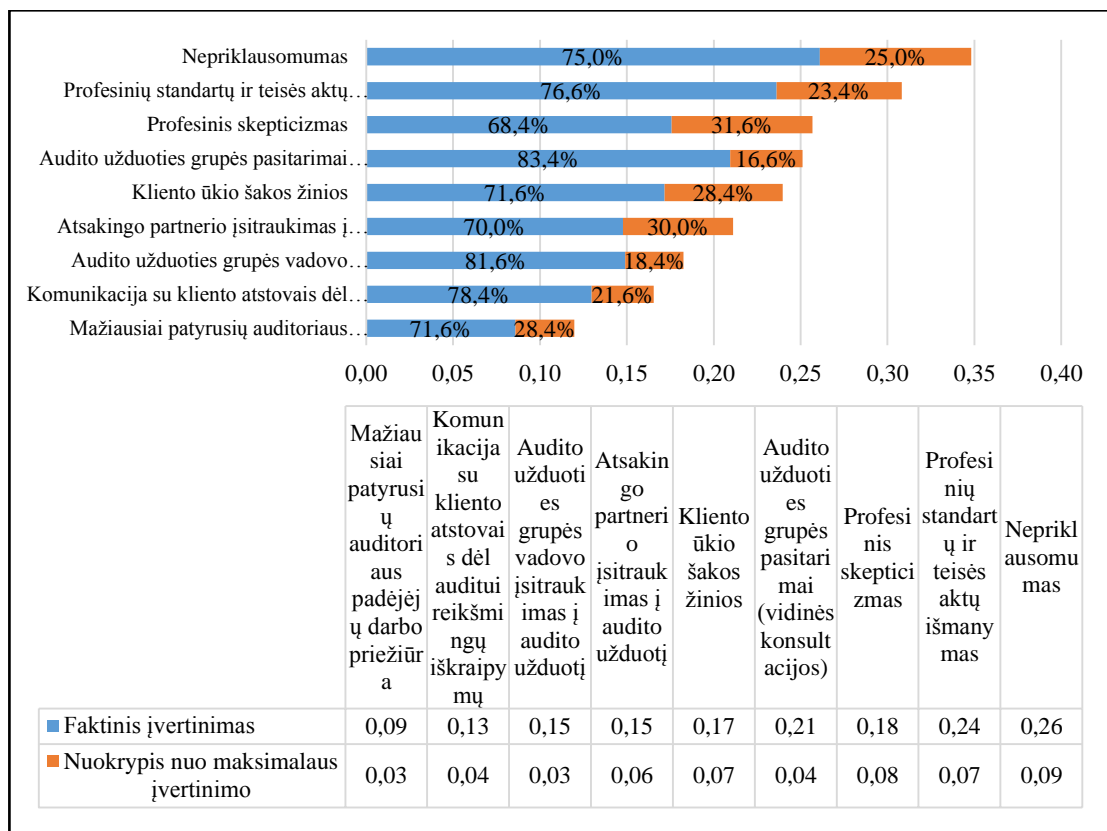
<sup>51</sup> Maksimalus įvertinimas apskaičiuojamas maksimaliai ekspertų galimą skirti balą padauginus iš atitinkamo kriterijaus reikšmingumo svorio. Faktinis įvertinimas apskaičiuojamas ekspertų faktiškai priskirtą balą padauginus iš atitinkamo kriterijaus reikšmingumo svorio. Kriterijų reikšmingumo svoriai nustatyti pradinės ekspertų grupės (žiūrėti poskyrį 3.2).

Iš pateikto 55 paveikslo galima pastebėti, jog didžiausi neatitikimai audito įmonės lygmeniu yra etikos reikalavimų laikymosi, kokybės stebėsenos bei klientų priėmimo ir tęstinių santykių išlaikymo kriterijų vertinime – nuokrypis nuo maksimalaus įvertinimo kiekvieno kriterijaus atveju siekia 36,6%. Ekspertų grupės nuomone, geriausiai šalies audito įmonės užtikrina auditoriaus išvadų patikimumą (nuokrypis – 20%), audito užduočių atlikimą (nuokrypis – 25%) bei vadovų atsakomybę už kokybę audito įmonėje (nuokrypis – 25%). Būtina pažymėti, jog didžiausi nuokrypiai stebimi tarp mažiausią reikšmingumą turinčių kokybės kontrolės sistemos elementų, tačiau visų elementų apibendrintas vertintas 100% visumoje svyruoja nuo 63,4% iki 80,00%, kas leidžia teigti, jog Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybė nėra aukščiausio lygio ir būtina atlikti tam tikrus pakeitimus situacijai pagerinti. Pateiktinos šios rekomendacijos, išskirtos iš ekspertinio vertinimo rezultatų analizės.

Priimdami naujus ir siekdami išlaikyti jau esamus klientus, auditoriai turėtų dažniau bendrauti su buvusiais kliento auditoriais, didesnę dėmesį kreipti kliento veiklos pokyčių peržiūrai, kliento vadovų ir akcininkų sąžiningumo vertinimui. Etikos lygmenyje sistemos pagerinimas siektinas skiriant atsakingus už etiką įmonės darbuotojus, efektyvinant nepriklausomumo mokymus, tobulinant įmonių etikos standartus (gidus). Stebėsenos lygmenyje audito vadovai turėtų didesnę dėmesį skirti išorinių institucijų ir audito įmonių tinklo patikrinimams ir jų rezultatų diegimui ir pritaikymui audito įmonėje. Audito atlikimo elemente audito įmonėms tikslinga stiprinti kliento rizikos vertinimo bei savarankiškas procedūras. Būtina didesnę dėmesį skirti kokybės peržiūroms, kurios neretai atliekamos formaliai, iš tiesų atsakingam tikrintojui neperžiūrint reikšmingiausių sprendimų, priimtų audito metu. Šie pokyčiai turėtų būti įgyvendinami lygiagrečiai su pokyčiais vadovų atsakomybės už kokybę audito įmonėje lygmenyje – tyrimo rezultatai rodo, jog šalyje audito įmonių vadovai remiasi „kiekybės prieš kokybę“ principu bei netaiko efektyvių kainodaros metodų audito paslaugų kainoms, atitinkančioms realius darbo krūvius, nustatyti. Toks „tonas iš viršaus“ apsunkina kitų kokybės kontrolės sistemos elementų efektyvų funkcionavimą. Pokyčiams įgyvendinti taip pat būtina

suvokti ir akcentuoti audito įmonės reputacijos svarbą – Lietuvos audito įmonės reputacijos prioriteto nepabrėžia, tačiau su itin rizikingais klientais nesutinka dirbti. Tai parodo, jog šalies įmonių vadovai nėra pakankamai įsisamoningę reputacijos netekimo grėsmę ir jos svarbą.

Audito atlikimo elemento funkcionavimas kokybės kontrolės sistemoje reikšmingai priklauso nuo audito įmonės žmogiškųjų išteklių politikos. Tyrimo rezultatai rodo, jog šalies audito įmonėse didesnis dėmesys turėtų būti skiriamas darbuotojų karjeros valdymui, tokiu būdu sprendžiant darbuotojų tekamumo problemą. Audito užduoties grupės lygmeniu, audito įmonių vadovai turėtų koncentruoti savo dėmesį į komandos narių turimų audituojamų subjektų ūkio šakos žinių gilinimą, profesinio skepticizmo laikymosi ugdymą bei patys būti kur kas aktyvesni atliekant audito užduotis. Šios išvados formuotinos atsižvelgiant į pateiktą 56 paveikslą, kuriame atspindi, kiek ir kurie audito užduoties grupės kriterijai neatitinka maksimalaus įvertinimo (žr. 56 pav.).



**56 pav. Audito užduoties grupės kriterijų įvertinimas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Nagrinėjant 56 paveikslą matyti, jog ekspertų grupės nuomone, geriausiai užduoties grupėse yra užtikrinamas grupės vadovų įsitraukimas į užduotį (nuokrypis – 18,4%), audito užduoties grupės pasitarimai laikytini efektyviais (nuokrypis – 16,6%), o užduoties grupės nariai turi pakankamai profesinių standartų ir teisės aktų žinių kokybiškiems auditams atlikti (nuokrypis – 23,4%). Audito užduoties grupės lygmeniu galima išskirti šias sritis, kurioms gerinti būtina skirti didžiausią dėmesį, tai: profesinis skepticizmas (nuokrypis – 31,6%), atsakingo užduoties partnerio įsitraukimas į užduotį (nuokrypis – 30%), klientų ūkio šakos žinių įgijimas (nuokrypis – 28,4%) bei mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų priežiūra (nuokrypis – 28,4%). Tokie rezultatai parodo, jog šalies auditoriai stokoja skeptiško, kritiško požiūrio į audito įrodymus, atliekamų procedūrų rezultatus, klientų pateikiamą dokumentaciją. Audito metu nepakankamai į tikrinimo procesus įsitraukia kompetentingiausias, labiausiai patyręs užduoties grupės narys – užduoties partneris, o grupės nariai neturi pakankamai žinių apie specifinių ūkio šakų klientus, dėl ko padidėja rizika atlikti neteisingus audito planavimo sprendimus vertinant kliento rizikas. Nepakankamų, netinkamų audito įrodymų rinkimą sąlygoja nepakankama mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų priežiūra.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Kokybė suteikia verslo organizacijai konkurencinį pranašumą, padedama pasiekti ilgalaikį teigiamą įmonės įvaizdį ir geresnius veiklos rezultatus. Mokslinėje literatūroje ir praktinėje veikloje didelis dėmesys skiriamas paslaugų kokybei. Tai sąlygoja įvairių požiūrių ir naujų koncepcijų atsiradimą bei tobulinimą. Paslaugų kokybės suvokimas yra nevienareikšmis, reikšmingai priklausantis nuo tyrėjo metodologinio požiūrio. Bendriausia prasme paslaugos kokybė gali būti suvokiama kaip suteiktos paslaugos atitikimo laipsnis vartotojo lūkesčiams dėl paslaugos proceso ir galutinio paslaugos rezultato. Lūkesčiai išpildomi ar viršijami efektyviausiai tenkinant vartotojų poreikius. Poreikiai yra patenkinami vartotojui sukūrus vertę, kurią jis tikisi gauti vartodamas paslaugą.

2. Nepriklausomas išorės finansinis auditas, veikdamas trišalių santykių sistemoje, teikia rinkos dalyviams svarbią ekonominę informaciją, padedančią įmonėms efektyviau valdyti savo veiklą, pritraukiant išteklius, bei skatinčią informacijos vartotojų pasitikėjimą įmone. Tai stiprina ūkinio subjekto ekonominius ir socialinius santykius su jį supančia verslo aplinka. Auditą, kaip paslaugą, charakterizuoja šios unikalios savybės: trijų asmenų santykiai, finansinių ataskaitų svarba, kriterijų svarba (tikrumas ir teisingumas), pakankami tinkami audito įrodymai, rašytinė užtikrinimo ataskaita (auditoriaus išvada), paslaugos privalomumas. Audito paslaugos teikimas trišalių santykių sistemoje, auditoriaus išvados svarbumas bei audito privalomumas sąlygoja problemas, kurios yra aktualios audito paslaugų kokybės valdymo kontekste:

- Trišalių santykių aspektas pabrėžia išorės informacijos vartotojų ir audito klientų poreikių tenkinimo svarbą. Pagrindinė auditoriaus pareiga – tai patikimos auditoriaus išvados, kuri yra skirta padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis, pateikimas. Auditorius šį pasitikėjimą gali padidinti tik atlikęs įmonės finansinių ataskaitų patikrinimą – suteikęs tikrinimo paslaugą, už kurią įprastai moka tikrinimasis, nors tikrinimo rezultatais naudojasi ir kiti suinteresuoti asmenys, nesantys komercinės sutarties

šalimi. Šis dvilypiškumas skatina nagrinėti abiejų subjektų lūkesčius, keliamus auditui.

- Pastarųjų dešimtmečių korporaciniai skandalai neigiamai paveikė auditoriaus profesijos prestižą bei reikšmingai prisidėjo prie nepasitikėjimo auditoriaus išvada problemos susiformavimo daugelyje pasaulio šalių. Auditorių klaidos ir darbo trūkumai, nustatyti tiriant įtakingų bendrovių apgaulės, susijusias su finansinių ataskaitų klastojimu ir manipuliavimu, kurių auditoriai nepastebėjo ir neužkirto jiems kelio, ne tik neigiamai paveikė audito įmonių reputaciją, bet ir sumažino informacijos vartotojų pasitikėjimą auditoriais ir jų pateikiamomis išvadomis.

- Abejonės dėl auditoriaus išvados teikiamos informacijos patikimumo ir išsamumo bei audito privalomumas tiesiogiai susijęs su audito vertės suvokimo problema. Kadangi audito nauda labiausiai pasireiškia per audituojamo subjekto sėkmę ateityje sudarant naudingesnes verslo sutartis, pigiau skolinantis, pritraukiant investuotojus, praktiškai yra neįmanoma atskirti, kokią šios sėkmės dalį nulemia auditas. Tokiais atvejais iš auditorių tikimasi kažko vertingo dabar, paslaugos teikimo metu. Tokio pobūdžio lūkesčiai atspindi kintantį požiūrį į auditą, kuris suponuoja mintį, jog audito įmonės turi sekti vykstančius lūkesčių kitimus bei intensyvios audito rinkos konkurencijos sąlygomis juos išpildyti, siekdamos išryškinti paslaugos individualizuotumą bei heterogeniškumą.

3. Audito paslaugų kokybė gali būti apibūdinama kaip audito kuriamos vertės atitikties laipsnis išorės informacijos vartotojų ir audito klientų lūkesčiams, jog auditoriai pateiks teisingą ir patikimą auditoriaus išvadą bei sukurs pridėtinės vertės kliento verslui, atlikdami auditą taip, kaip to tikisi suinteresuotosios šalys. Pateiktas apibrėžimas akcentuoja kelis kokybės vertintojus bei gali būti detalizuojamas pagrindiniais elementais, sąveikaujančiais tarpusavyje. Galima teigti, jog kokybiškas auditas – tai toks 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 kompetingų 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.

Pateiktas apibrėžimas atspindi du skirtingus požiūrius į audito paslaugų kokybę, pabrėžiančius dvi skirtingas orientacijas: orientaciją į išorės informacijos vartotojus bei orientaciją į audito klientus. Šie požiūriai gali būti grindžiami bei aiškinami remiantis teisingos auditoriaus išvados bei audito pridėtinės vertės koncepcijomis.

4. Išorės informacijos vartotojų požiūriu, audito paslaugų kokybę atspindi teisinga ir patikima auditoriaus išvada. Teisinga auditoriaus išvada suinteresuotiems subjektams teikia pakankamą užtikrinimą, jog įmonės finansinė atskaitomybė yra patikima, jog ji parodo įmonės finansinę būklę ir rezultatus tokius, kokie jie yra iš tiesų. Ji taip pat išplečia finansinės apskaitos funkcijas, sustiprina rezultatų patikimumą bei patvirtina, jog yra laikomasi įmonės patvirtintos apskaitos politikos ir apskaitos standartų. Tai padidina informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis ir sustiprina priimamų ekonominių sprendimų patikimumą. Neteisinga ir klaidinanti auditoriaus išvada šių funkcijų neatlieka arba jas atlieka netinkamai.

Auditoriaus išvados teisingumo tikimybė yra atvirkščiai priklausoma nuo audito likutinės rizikos, t.y. tikimybės, jog auditorius nepastebėjo reikšmingų iškraipymų šiems esant bei neužtikrino tinkamos komunikacijos iškraipymams pašalinti. Auditoriaus išvados teisingumą nulemia įvairūs veiksniai, teigiamai veikiantys likutinės audito rizikos valdymą. Šiuos veiksnius tikslinga klasifikuoti į dvi grupes: audito įmonės ir audito užduoties grupės veiksniai.

Audito įmonės lygmeniu, auditoriaus išvados teisingumą ir patikimumą didina įmonės kokybės kontrolės sistemos elementai: vadovų įsipareigojimas kokybei, klientų prisiėmimas ir užduočių tęsimas, atitinkami etikos reikalavimai, žmogiškieji ištekliai, užduoties atlikimas ir kokybės stebėseną. Audito užduoties lygmeniu, audito paslaugų kokybę išorės informacijos vartotojų požiūriu užtikrina dviejų tipų – profesinės kompetencijos ir audito užduoties grupės komandinio darbo – veiksniai. Profesinės kompetencijos veiksniams priskirtini šie veiksniai: auditorių turimos kliento ūkio šakos žinios, profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas, nepriklausomumas, profesinis skepticizmas bei komunikacija su kliento atstovais dėl nustatytų reikšmingų išskrypimų. Audito užduoties grupės komandinio darbo veiksniai apima: aktyvų atsakingo partnerio ir audito grupės vadovo įsitraukimą į užduotį, auditoriaus padėjėjų priežiūrą bei užduoties grupės pasitarimus (vidines konsultacijas).

5. Audito paslaugų kokybė klientų požiūriu gali būti analizuojama remiantis audito pridėtinės vertės koncepcija. Audito pridėtinė vertė – tai audito klientui įžvalgų ir rekomendacijų dėl nustatytų rizikų pagrindu sukuriama papildoma nauda, įgyvendinama užtikrinant efektyvią ir savalaikę komunikaciją su kliento vadovybe. Ši nauda yra aktuali bet kurio dydžio audito klientui bei reikšmingai priklauso nuo auditoriaus ir kliento darbinių santykių. Auditoriai gali sukurti pridėtinės vertės prisidedami prie kliento verslo problemų sprendimų priėmimo proceso, teikdami nemokamas rekomendacijas ir pastebėjimus, nustatytus audito metu bei už tai nereikalaudami papildomo atlygio. Išskirtinos įžvalgos ir rekomendacijos vidaus kontrolės, mokesčių, finansinės apskaitos ir valdymo klausimais. Rekomendacijų teikimas parodo, jog auditoriai mėgina įsijausti į kliento problemas, taip parodydami save kaip empatiškus paslaugos teikėjus. Empatiškų auditorių darbo kokybė vertinama geriau negu tų auditorių, kurie savo santykius su klientu grindžia formaliais tikrinamojo-tikrintojo santykiais. Empatiškumas yra klientų palankiai vertinama auditorių savybė, nenusileidžianti profesinių standartų išmanymui, nepriklausomumui ir kitoms savybėms. Be to, ši savybė sąlygoja ir aukštą klientų pasitenkinimą audito paslauga bei gerina darbinius santykius. Šie aspektai leidžia teigti, jog audito



pridėtinės vertės koncepcija turi būti nagrinėjama integruotai su teisingos auditoriaus išvados koncepcija, siekiant aukščiausios audito paslaugų kokybės abiejų audito trišalių santykių dalyvių požiūriais.

6. Lietuvos audito paslaugų rinkai yra būdingas kelių tarptautinių audito įmonių lyderiavimas rinkoje, atspindintis informacijos vartotojų pasitikėjimą žymiausiomis audito įmonėmis. Taip pat išskirtinos šios charakteristikos, apibūdinančios Lietuvos audito paslaugų rinką:

- reikšmingi tarptautinių ir mažesnių nacionalinių audito įmonių paslaugų kainų skirtumai;
- dideli klientų lūkesčiai dėl audito naudingumo, parodantys poreikį iš savo auditorių nemokamai sulaukti įvairių konsultacijų ir patarimų;
- ne audito paslaugų svarbus vaidmuo audito įmonių pajamų struktūroje, parodantis, jog vien iš audito paslaugų teikimo sunku išlikti konkurencingiems;
- sumažėjęs informacijos vartotojų pasitikėjimas auditoriaus išvada, lydima nuomonių, jog šalyje auditoriai ne visuomet auditus atlieka kokybiškai.

Aukšta paslaugų standartizacija bei dideli klientų lūkesčiai suponuoja poreikį teikti kokybiškas paslaugas, kurios intensyvios konkurencijos sąlygomis gali suteikti konkurencinį pranašumą. Sąlyginai mažos paslaugų kainos bei ne audito veiklos vykdymas apsunkina sąlygas suteikti kokybiškas audito paslaugas. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, jog audito paslaugų kokybės siekimas ir gerinimas yra Lietuvos audito paslaugų rinkai aktualus ir nagrinėtinas tyrimo reiškinys.

7. Disertacijos empirinio tyrimo dalyje parengtas ir pagrįstas audito paslaugų kokybės analizės ir vertinimo modelis. Modelis sudarytas remiantis teisingos auditoriaus išvados ir audito pridėtinės vertės koncepcijomis. Jo pagrindą sudaro auditoriaus išvados teisingumą užtikrinantys audito įmonės ir užduoties grupės bei audito pridėtinę vertę kuriantys ir klientui teigiamą įspūdį apie audito atlikimą sukeliantys veiksniai, analizės pagrindais laikytini audito paslaugų kokybės kriterijais. Atlikus mokslinės literatūros ir Lietuvoje veikiančių audito įmonių išorinės komunikacijos turinio analizę, išskirti šie kriterijai, kuriais siūloma vertinti ir analizuoti audito paslaugų kokybę (nuo svarbiausio iki

mažiausiai svarbaus): (1) auditoriaus išvados patikimumas, (2) nepriklausomumas, (3) audito užduočių atlikimas, (4) profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas, (5) vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje, (6) atitinkami etikos reikalavimai, (7) profesinis skepticizmas, (8) audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos), (9) kokybės stebėseną, (10) turimos kliento ūkio šakos žinios, (11) atsakingo partnerio įsitraukimas į audito užduotį, (12) audito užduoties grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį, (13) komunikacija su kliento atstovais dėl auditui reikšmingų iškreipimų, (14) verslo rizikų įžvalgos, (15) audito metu nustatytų trūkumų, klaidų komunikacija klientui, (16) klientų priėmimas ir tęstinių santykių išlaikymas, (17) audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymas, (18) mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų darbo priežiūra, (19) rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo, (20) kliento suvokta audito užduoties grupės narių kompetencija (susidarytas įspūdis apie auditorių profesionalumą), (21) orientacija į kliento poreikius, (22) audito paslaugos suteikimas laikantis terminų (laiku atliktas auditas), (23) klientui pateiktas laiškas vadovybei su svarbiais auditorių pastebėjimais ir rekomendacijomis, (24) finansinės apskaitos konsultacijos, teikiamos audito metu, (25) mokesčių konsultacijos, teikiamos audito metu, (26) išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientu. Modelio tinkamumas ir kriterijų svarbumas pagrįstas atlikus pradinį ekspertinį vertinimą, dalyvaujant audito srities mokslininkams ir praktikams. Modelis parodo, kokie veiksniai (indėliai) turėtų būti prioritetingi audito įmonės ir audito užduoties grupės lygiu tam, kad užtikrinti jų efektyvią sąveiką tiek ir tarpusavyje, tiek ir su audituojamo subjekto reikšmingo iškreipimo rizika (procesas), siekiant gauti tiek ir išorės informacijos vartotojų, tiek ir audito klientų poreikius tenkinančius audito rezultatus (rezultatas ir poveikis). Modelis gali būti naudojamas audito įmonėse kaip pagrindas audito paslaugų kokybės vertinimo metodikos sukūrimui, pritaikant modelio struktūrą prie audito įmonės specifikos (dydžio, užimamos vietos rinkoje, klientų skaičiaus ir pobūdžio ir pan.).

8. Remiantis sudarytu modeliu, atlikta audito paslaugų kokybės Lietuvoje analizė ir vertinimas klientų požiūriu. Šio tyrimo etapo rezultatai leidžia

padaryti apibendrinančias išvadas dėl to, kaip audito paslaugų kokybę suvokia klientai (1), kaip šalies audito įmonės išpildo klientų lūkesčius dėl pridėtinės vertės kūrimo audito metu (2) ir audito paslaugos atlikimo (3).

Tyrimo rezultatai leidžia teigti, jog Lietuvos audito klientai audito paslaugų kokybę pirmiausia sieja su sumažinta klaidų tikimybe finansinėse ataskaitose bei jų teisingumu, užtikrinamu patikima auditoriaus išvada. Taip pat klientams yra svarbi audito metu suteikiama pridėtinė vertė, nemokamai konsultuojant mokesčių, finansinės apskaitos klausimais, pateikiant rekomendacijų dėl vidaus kontrolės, verslo valdymo gerinimo, taip pat tai, kaip auditas yra atliekamas. Tos audito įmonės, kurios klientui sukuria daugiau pridėtinės vertės, yra suvokiamos kaip aukštesnės kokybės audito paslaugas teikiančios audito įmonės. Tai leidžia teigti, jog audito kuriama pridėtinė vertė yra svarbus veiksnys, klientų požiūriu turintis reikšmingą poveikį bendrosios audito paslaugų kokybės įvertinimui. Svarbu pažymėti, jog nors pridėtinės vertės kūrimas audito metu tiesiogiai veikia suvoktą audito paslaugų kokybę, klientai Lietuvos auditorius vis tiek pirmiausia suvokia kaip nepriklausomus ekspertus, o tik vėliau – kaip klientų konsultantus, pagalbininkus, prie klientų poreikių prisitaikančius paslaugos teikėjus. Teigtina, jog audito klientams auditoriaus išvados teisingumas bei sumažinta klaidų tikimybė yra svarbus aspektas suvokiant audito paslaugų kokybę, tačiau dėl natūralių apribojimų suvokti auditoriaus išvados teisingumą ir patikimumą, klientai, suvokdami audito paslaugų kokybę, remiasi audito pridėtinės vertės kriterijais. Siekiant gerinti audito paslaugų kokybę klientų požiūriu, tikslinga didinti audito skaidrumą auditoriaus išvados patikimumui įvertinti bei gerinti audito konsultatyviasias, patariamąsias savybes (didinti audito pridėtinę vertę).

Atliktas audito paslaugų kokybės klientų požiūriu tyrimas leidžia teigti, jog Lietuvos audito įmonės, priešingai nei žada klientams išorinėje komunikacijoje, nepakankamai išpildo klientų lūkesčius dėl pridėtinės vertės kūrimo audito metu. Lietuvos audito įmonės išorinėje komunikacijoje ypač pabrėžia savo teikiamų audito paslaugų pridėtinę vertę, sukuriama klientui teikiant laiškus vadovybei (rekomendacijų ataskaitas), audito metu konsultuojant vidaus

kontrolės, finansinės apskaitos ir mokesčių klausimais. Klientų nuomone, Lietuvos auditoriai geriausiai įgyvendina komunikaciją dėl klaidų ir trūkumų bei konsultuoja finansinės apskaitos klausimais, tačiau prasčiau išpildo klientų lūkesčius dėl mokesčių konsultacijų, vidaus kontrolės stiprinimo rekomendacijų bei verslo rizikų įžvalgų teikimo. Gaudami auditorių laiškus vadovybei, klientai labiausiai yra patenkinti rašytinėmis apskaitos konsultacijomis dėl nustatytų klaidų ir trūkumų, mažiausiai patenkinti – vidaus kontrolės stiprinimo rekomendacijomis bei patarimais dėl valdymo procesų efektyvumo didinimo. Verslo rizikų įžvalgas bei rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo laikant dviem iš trijų svarbiausių audito pridėtinės vertės ir atlikimo kriterijų sudaryto audito paslaugų kokybės modelio struktūroje, teigtina, jog auditų metu turėtų būti atliekamas išsamesnis klientų įgimtos ir vidaus kontrolės rizikų vertinimas, siekiant geriau išpildyti klientų lūkesčius dėl su finansine apskaita tiesiogiai nesusijusios pridėtinės vertės kūrimo. Apibūdinta tendencija dėl pridėtinės vertės kūrimo būdinga tiek ir tarptautinėms, tiek ir nacionalinėms audito įmonėms – tyrimo metu nenustatyta reikšmingų skirtumų tarp to, kokią pridėtinę vertę klientui sukuria tarptautinės, kokią – nacionalinės audito – įmonės. Tyrimo rezultatai leidžia teigti, jog Lietuvoje teikiamos audito paslaugos nepasižymi didele pridėtine verte.

Audito atlikimo lygyje Lietuvos auditoriai su klientais išlaiko juos tenkinančius gerus darbinius santykius bei laikosi nustatytų paslaugos atlikimo terminų, tačiau stokoja teigiamo kompetencijos įvaizdžio: audito grupės atsakingasis auditorius nėra pakankamai aktyviai įsitraukęs į audito užduotis, o auditoriaus padėjėjai, klientų požiūriu, nesukuria jiems užtikrintumo jausmo. Vertindami audito atlikimo kriterijus, klientai geriau vertina nacionalines audito įmones. Turėdami mažiau žmogiškųjų išteklių bei kur kas mažiau audito užduočių, nacionalinių audito įmonių atsakingieji partneriai aktyviau dalyvauja audituose negu jų kolegos iš tarptautinių audito įmonių, tuo tarpu nacionalinėse audito įmonėse dirbantys auditoriaus padėjėjai klientams palieka geresnį įspūdį negu mažiau patyrę jų kolegos iš tarptautinių audito įmonių, pradedantys savo karjerą tarptautinėse audito įmonėse dar būdami studentais. Tokie tyrimo

rezultatai leidžia teigti, jog siekiant gerinti audito atlikimo procesą klientų požiūriu, atsakingiesiems užduoties partneriams būtina aktyviau įsitraukti į audito procesus bei daugiau investuoti į auditoriaus padėjėjų kvalifikacijos kėlimą, suvokiant, jog padėjėjų atliekamas darbas dažnai tampa teikiamų audito paslaugų kokybės „veidu“ klientų požiūriu.

9. Remiantis sudarytu modeliu, atlikta Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybės analizė ir vertinimas išorės informacijos vartotojų požiūriu. Tai atlikta naudojant ekspertinio vertinimo metodą, vertintojais pasirenkant Lietuvos audito viešosios priežiūros sistemos atstovus.

Remiantis išorės informacijos vartotojų požiūriu, audito paslaugų kokybę geriausiai atspindi teisinga ir patikima auditoriaus išvada bei audito atlikimo atitikimas tarptautinių audito standartų reikalavimams. Lietuvos audito įmonių pateikiamas auditoriaus išvadas galima laikyti patikimomis, su būtinomis modifikavimo pastraipomis, jei reikia, tačiau kartais turinčiomis formalių reikalavimų neatitikimų ir trūkumų. Nors toks apibūdinimas suponuoja santykinai aukštą auditoriaus išvadų kokybinį vertinimą, norėdamos ir toliau užtikrinti aukštą informacijos patikimumo lygį, šalies audito įmonės turi gerinti savo kokybės kontrolės sistemas. Išskirtinos šios prioritetinės sritys, reikalaujančios pagerinimų:

- Audito įmonių vadovų pozicija remtis „kiekybės prieš kokybę“ principu. Siekis aptarnauti kaip įmanoma daugiau klientų per riboto laiko audito sezoną turi neigiamos įtakos teikiamų audito paslaugų kokybei. Ši problema susijusi su audito paslaugų kainodaros metodų ribotumu – audito įmonių vadovai netaiko efektyvių kainodaros metodų audito paslaugų kainoms, atitinkančioms realius darbo krūvius, nustatyti. Toks „tonas iš viršaus“ apsunkina kitų kokybės kontrolės sistemos elementų efektyvų funkcionavimą.

- Rizikos vertinimas audito atlikimo metu. Nustatyta, jog rizikos vertinimas yra prasčiausiai įgyvendinamas audito atlikimo etapas, reikalaujantis išsamesnio kliento vykdomos veiklos supratimo ir iš šios veiklos kylančių rizikų, svarbių finansinėms ataskaitoms, identifikavimo.

- Atsakingojo partnerio įsitraukimas į užduotį. Rizika grįsto audito koncepcijos taikymo trūkumus Lietuvoje parodo ir neefektyviai atliekamos atsakingojo partnerio peržiūros. Būtina kur kas didesnę dėmesį skirti kokybės peržiūroms, kurios neretai atliekamos formaliai, iš tiesų atsakingajam partneriui neperžiūrint reikšmingiausių ir rizikingiausių sprendimų, priimtų audito metu.

- „Kiekybės prieš kokybę“ principas bei nepakankamas audito rizikos koncepcijos taikymas lemia trūkumus klientų priėmimo ir išlaikymo srityje. Priimdami naujus ir siekdami išlaikyti jau esamus klientus, auditoriai nepakankamą dėmesį skiria bendravimui su buvusiais kliento auditoriais bei kliento veiklos pokyčių peržiūrai, taip pat kliento vadovų ir akcininkų sąžiningumo vertinimui. Efektyviau taikydami šias procedūras, audito įmonių vadovai sumažintų neteisingos auditoriaus išvados pateikimo riziką, prisiimdami tik tuos klientus, kurių auditą jie galėtų atlikti kokybiškai.

- Žmogiškųjų išteklių valdymo srityje nepakankamas dėmesys skiriamas darbuotojų karjeros valdymui bei atliekamo darbo įvertinimui ir atlyginimui. Šių kokybės kontrolės sistemos trūkumų šalinimas turėtų būti prioritetas, siekiant valdyti didelę darbuotojų kaitą audito įmonėse.

- Siekiant gerinti audito užduoties grupės narių profesinę kompetenciją, tikslinga gilinti auditorių žinias apie specifines ūkio šakas, kuriose veikia jų audituojamos įmonės bei nuolat pabrėžti ir ugdyti profesinį skepticizmą. Audito užduoties grupių darbas būtų efektyvesnis, jei į užduočių atlikimą aktyviau įsitrauktų atsakingasis partneris, o mažiausiai patyrusių darbuotojų atliekamas darbas būtų geriau prižiūrimas.

Norint įgyvendinti nuolatinį audito paslaugų kokybės gerinimą bei išskirtų sričių efektyvų valdymą, būtina tirti, kokiomis priemonėmis ir ištekliais šie pakeitimai turėtų būti įgyvendinami. Atliktas tyrimas parodo, jog ekspertų nuomonės šiuo klausimu išsiskiria.

10. Apibendrinant atskirų empirinio tyrimo etapų rezultatus, teigtina, jog Lietuvos audito įmonės audito paslaugų kokybę supranta kaip multidimensinį reiškinį, susidedantį iš išorės informacijos vartotojų ir audito klientų lūkesčių išpildymo. Ekspertinio vertinimo ir klientų apklausos rezultatų palyginimas

leidžia teigti, jog Lietuvos audito įmonės pasiekia aukštesnę paslaugų kokybę trečiųjų šalių požiūriu, užtikrindamos aukštą auditoriaus išvadų patikimumą, tuo tarpu intensyvios išorinės komunikacijos sukeliama lūkesčiai dėl audito pridėtinės vertės kliento verslui nėra išpildomi taip, kaip to pageidauja klientai. Tai leidžia teigti, jog Lietuvoje išorės nepriklausomas finansinis auditas vis dar nėra į klientą orientuota paslauga. Teigtina, jog mažesnės nacionalinės audito įmonės yra tinkamesnės tam klientui, kuris siekia užmegzti artimesnį ir pastovesnį ryšį su savo auditoriais, ypač – su atsakinguoju už auditą partneriu. Tie klientai, kuriems pirmiausia yra svarbiausias auditoriaus išvadų patikimumas ir aukštas išorės vartotojų pasitikėjimas auditoriaus išvadomis, turėtų rinktis didžiausias tarptautines audito įmones.

### **Tolimesnių tyrimų kryptys ir rekomendacijos**

Audito paslaugų kokybės tyrimų laukas – labai platus ir įvairialypis, tačiau Lietuvos audito rinkos sąlygomis nagrinėjamas itin retai bei nepakankamai. Disertacijoje sudarytas modelis parodo, kaip audito paslaugų kokybę gali būti analizuojama ir vertinama. Modelis integruoja kelis reikšmingiausias požiūrius į audito paslaugų kokybę bei akcentuoja daugumą svarbiausių kokybės kriterijų. Lietuvos audito rinkos sąlygomis būtina nagrinėti užsienio šalių autorių dažnai analizuojamus veiksnius ir jų įtaką audito paslaugų kokybei. Tikslinga išskirti šias aktualiausias tyrimų sritis (kryptis):

- Audito paslaugų kainos įtaka audito paslaugų kokybei (tiek ir remiantis teisingos auditoriaus išvados, tiek ir audito pridėtinės vertės koncepcijomis).
- Audito paslaugų kokybės skirtumai tarp nacionalinių ir tarptautinių audito įmonių.
- Audito įmonių pajamų struktūros įtaka audito paslaugų kokybei (remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija).
- Audito įmonės ir (arba) atsakingo auditoriaus kadencijos trukmės įtaka audito paslaugų kokybei (remiantis teisingos auditoriaus išvados koncepcija).

- Klientų ūkio šakos specializacijos įtaka audito paslaugų kokybei (tiek ir remiantis teisingos auditoriaus išvados, tiek ir audito pridėtinės vertės koncepcijomis).

- Atsakingo audito užduoties partnerio vaidmuo siekiant audito paslaugų kokybės (tiek ir remiantis teisingos auditoriaus išvados, tiek ir audito pridėtinės vertės koncepcijomis).

Šie tyrimai suinteresuotiems asmenims leistų daugiau žinoti apie atskirų audito įmonių teikiamų paslaugų kokybę bei sudarytų sąlygas pasirinkti jiems tinkamiausią audito paslaugų teikėją. Jie taip pat prisidėtų prie audito reguliavimo ir viešosios priežiūros sistemos stiprinimo. Pažymėtina, jog siekiant plėtoti audito paslaugų kokybės tyrimus, yra būtinas kur kas didesnis audito įmonių viešumas bei audito viešosios priežiūros institucijų Lietuvoje aktyvesnis bendradarbiavimas su mokslo institucijomis bei mokslininkais.

Įdomi ir menkai nagrinėjama audito paslaugų kokybės problematikos sritis – tai audito užduoties grupės vaidmuo siekiant audito paslaugų kokybės. Sėkmingiausia audito praktika visame pasaulyje suponuoja mintį, jog tiek ir kokybiškas auditas, tiek ir audito įmonės komercinė sėkmė yra neatsiejama nuo komandinio darbo audito užduoties grupėse. Lietuvoje vis daugiau gambiausių studentų renkasi auditoriaus padėjėjo darbą, siekdami ateityje tapti atestuotais auditoriais. Tai lemia, jog neretai užduoties grupės pagrindą sudaro mažiau patyrę, jauni specialistai, kurie atlieka didžiąją audito procedūrų dalį. Tai skatina nagrinėti skirtingų profesinių lygių vaidmenį audito paslaugų kokybės užtikrinimo procese.

Lietuvos audito srities mokslininkai beveik neskiria dėmesio audito klientui ir jo požiūriui į Lietuvos audito įmonių teikiamas audito paslaugas. Vakarų šalyse susiję klausimai nagrinėjami jau daugiau negu tris dešimtmečius. Pripažįstama, jog teigiama suvokta audito paslaugų kokybė stiprina audito įmonių ir klientų santykius, didina pasitenkinimą gaunama paslauga, sustiprina auditorių poziciją perrenkant juos kitai kadencijai. Nesiplečianti, prisotinta audito paslaugų rinka suponuoja poreikį nagrinėti šią temą, suvokiant, jog norėdamos augti, audito įmonės turi pažinti klientų poreikius, pasiūlyti



klientams pridėtinės vertės tam, kad perviliotų juos iš kitų konkurentų arba paskatintų įžengti į audito rinką, savanoriškai vartojant šią paslaugą pirmą kartą.

Pagaliau diegiama Europos Sąjungos audito reforma ateities tyrėjams suponuoja tyrimų hipotezes, kurias tikslinga priimti arba atmesti, vertinant, kiek audito reforma buvo veiksminga ir naudinga Lietuvoje. Užsienio šalių patirtis rodo, jog vakarų šalyse audito reglamentavimo pokyčiai netrukus po jų įdiegimo tampa mokslinių tyrimų objektu. Griežtesnė konsultacinių paslaugų kontrolė audito klientui, audito įmonių privalomoji rotacija, išsamesnės, daugiau rizikų atskleidžiančios auditoriaus išvados – tai pagrindinės Europos Sąjungos audito reformos kryptys, orientuotos į audito paslaugų kokybės gerinimą. Kadangi šie pakeitimai audito įmonių vertinti dviprasmiškai (papildomų pajamų praradimas dėl konsultavimo apribojimų, sukauptų žinių apie klientą praradimas dėl privalomosios įmonių rotacijos, didesnės darbo laiko sąnaudos dėl auditoriaus išvadų padidinto išsamumo), būtina moksliškai nagrinėti jų tikslingumą bei naudą tiek ir audito paslaugų kokybe suinteresuotoms šalims (išorės vartotojams, klientams, priežiūros institucijoms), tiek ir audito įmonėms.

## LITERATŪRA

1. A Recommendation to The Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession. 2007. *Improving the Transparency and Sustainability Of The Audit Profession*. Prieiga per internetą: [www.comments.treas.gov/\\_files/AuditQualityRecommendation.doc](http://www.comments.treas.gov/_files/AuditQualityRecommendation.doc) (žiūrėta: 2012-08-28).
2. ACCA. 2010. *Restating the Value of Audit*. Prieiga per internetą: <http://www2.accaglobal.com/page/3305046> (žiūrėta: 2013-02-09).
3. ACCA. 2010. *Value regained: restoring the role of audit in society*. Prieiga per internetą: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/audit-publications/pol-dp-valcar.pdf> (žiūrėta: 2013-02-09).
4. Antle, R., Nalebuff, B. 1991. Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research* 29 (Supplement), p. 31-54.
5. Arbnor, I., Bjerke, B. 1997. *Methodology for Creating Business Knowledge*. 2nd ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 576 p.
6. Arens, A., Loebbecke, J. K. 1984. *Auditing: An Integrated Approach*. Prentice Hall, 793 p.
7. Ascher, B., Foer, A.A. 2010. *Financial Reform and the Big 4 audit firms*. Prieiga per internetą: <http://www.uic.edu/classes/actg/actg593/Readings/Auditing/Financial-Reform-And-The-Big-4-Audit-Firms.pdf> (žiūrėta: 2012-11-03).
8. Asthana, S. C., Boone, J. P. 2012. Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory: August 2012*, 31 (3), p. 1-22.
9. Athanassopoulos, A. D. 2000. Customer Satisfaction Cues to Support Market Segmentation and Explain Switching Behavior. *Journal of Business Research*, 47 (3), p. 191-207.
10. Auditing Practices Board. 1995. *SAS 610, Reports to Directors or Management*. London: APB.

11. Audito ir apskaitos tarnyba. 2014. Viešai pateikiama informacija. Prieiga per internetą: [www.aat.lt](http://www.aat.lt) (žiūrėta: 2014-11-27).
12. Babbie, E. 2006. *The Practice of Social Research*. Belmont: Wadsworth Publishing, 584 p.
13. Baker, R. 2005. The Varying Concept of Auditor Independence: Shifting with the Prevailing Environment. *The CPA Journal Online*. Prieiga per internetą: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/805/infocus/p22.htm> (žiūrėta: 2013-01-26).
14. Balčytienė, A. 2000. Žiniasklaidos tekstai. *Darbai ir dienos*, 24, p. 109-119.
15. Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J. S. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2), p. 71-97.
16. Barzel, Y. 1977. Some fallacies in the interpretation of information costs. *Journal of Law and Economics*, 20 (2), p. 291-307.
17. Beattie, V., Fearnley, S. 1995. The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. *Accounting and Business Research*, 25 (100), p. 227-239.
18. Beattie, V., Fearnley, S. 1998. *What Companies Want (and Don't Want) from Their Auditors*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 63 p.
19. Beattie, V., Fearnley, S., Brandt, R. 2000. Behind the Audit Report: A descriptive study of discussions and negotiation between auditors and directors. *International Journal of Auditing*, 4, p. 177-202.
20. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., Subramanyam, K. R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15 (1), p. 1-21.
21. Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Hermanson, R. H. 1997. The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons*, 11 (1), p. 7-24.

22. Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrivic, S. V. 2004. On the Effectiveness of Quality Management System Audits. *The Total Quality Management Magazine*, 16 (1), p. 14-25.
23. Bell, T. B., Doogar, R., Solomon, I. 2008. Audit Labour Usage and Fees Under Business Risk Auditing. *Journal of Accounting Research*, 46 (4), p. 729-760.
24. Benjamin, C. O., Archibold, E., Suarez, T. 2004. Using expert panels to evaluate new technology. *Journal of the Academy of Business and Technology*, 4 (1), p. 38 – 49.
25. Benner, P. 1984. *From Novice to Expert: Excellence and Power in Clinical Nursing Practice*. California: Addison – Wesley Publishing Company, 307 p.
26. Bennett, G. B., Hatfield, R.C. 2013. The Effect of the Social Mismatch Between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Audit Evidence. *The Accounting Review*, 88 (1), p. 31-50.
27. Berelson, B. 1954. Content Analysis. *Handbook of Social Psychology, Vol. 1: Theory and Method*. Cambridge: Addison – Wesley Publishing Company, p. 488-522.
28. Bernardi, R. 1994. Fraud Detection: the effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13, p. 68-84.
29. Bitner, M. J., Hubbert, A. R. 1994. Encounter Satisfaction Versus Overall Satisfaction Versus Quality. *Service Quality: New Directions in Theory and Practice*, Thousand Oaks: Sage Publication, p. 72-94.
30. Boynton, W. C., Johnson, R. N. 2005. *Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*. 8<sup>th</sup> ed. John Wiley & Sons, 1036 p.
31. Bowlin, K., Hobson, J., Piercey, D. 2011. *The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality*. Working paper, University of Mississippi. Prieiga per internetą: <http://www.profbailey.com/consortium2012/Papers/BowlinHobsonPiercey.pdf> (žiūrėta: 2014-11-27).

32. Broderick, A. J., Vachirapornpuk, S. 2002. Service Quality in Internet Banking: The Importance of Customer Role. *Marketing Intelligence & Planning*, 20 (6), p. 327-335.
33. Brooks, L. Z., Agnes, C. C., Reichelt, K. J. 2012. *Audit Firm Tenure and Audit Quality: Evidence from U.S. Firms*. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2037659> (žiūrėta: 2013-08-01).
34. Brugman, D., Weistelt, M. 1992. The Deontic Element in Auditors. *Professional Judgement*. Amsterdam: Limperg Institute, p. 5-17.
35. Butkevičius, R. 2012. *Kokybės tobulumo (brandos) modelių taikymas, vertinant audito įmonės kokybės kontrolę pagal TKKS 1*. Lietuvos auditorių rūmų konferencija, 2012, Vilnius.
36. Burns, N., Grove, S. K. 2007. *Understanding Nursing Research, Building an Evidence-based Practice*. 4<sup>th</sup> ed. St Louis: Saunders Elsevier, 586 p.
37. Burns, R. B. 1994. *Introduction to Research Methods*. Australia: Pearson Education, 436 p.
38. Butkevičienė, E. 2011. *Apklausų duomenų analizė*. Seminaro medžiaga. Lietuvos HSM duomenų archyvo LiDA plėtra. Prieiga per internetą: [http://www.lidata.eu/files/mokymai/seminaras\\_20110129/Apklausu\\_duomenu\\_analize\\_20111111.pdf](http://www.lidata.eu/files/mokymai/seminaras_20110129/Apklausu_duomenu_analize_20111111.pdf) (žiūrėta: 2014-05-23).
39. Cameran, M., Livatino, M., Pecchiarie, N., Viganò, A. 2003. *A Survey of the Impact of Mandatory Rotation Rule on Audit Quality and Audit Pricing in Italy*. Proceedings of the European Auditing Research Network Symposium, p. 1 – 12.
40. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., McGrath, N. T. 1992. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (1), p. 1-15.
41. Carcello, J. V., Nagy, A. L. 2004. Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19, p. 651 – 668.
42. Caruana, A., Ewing, M. T., Ramaseshan, B. 2000. Assessment of the Three-Column Format SERVQUAL: An Experimental Approach. *Journal of Business Research*, 49 (1), p. 57-65.

43. Casterella, J. R., Jensen, K. L., Knechel, W. R. 2009. Is self-regulated peer review effective at signaling audit quality? *The Accounting Review*, 84 (5), p. 713-735.
44. Chadegani, A. A. 2011. Review of Studies on Audit Quality. 2011 *International Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR*, 20. Singapore: IACSIT Press, p. 312 – 317.
45. Chang, C., Lin, C., Lin, Y. 2008. Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25 (2), p. 215-245.
46. Chang, T. Z., Chen, S. J. 1988. Market Orientation, Service Quality and Business Profitability: A Conceptual Model and Empirical Evidence. *Journal of Services Marketing*, 12 (4), p. 246-264.
47. Chang, T-Z., Wildt, A. R. 1994. Price, Product, Information and Purchase Intention: An Empirical Study. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 22 (1), p. 16-27.
48. Chen, C. J. P., Shome, A., Su, X. 2001. How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation. *International Journal of Auditing*, 5 (1), p.157-175.
49. Chin, C., Chi, H. 2009. Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemporary Accounting Research*, 26 (3), p. 729-765.
50. Choi, J. H., Kim F., Kim, J. B., Zang, Y. 2010. Audit office size, audit quality and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), p. 73-97.
51. Collis, J. 2006. *Progress towards harmonisation of audit exemption in the EU and the case of the UK*. Prieiga per internetą: <http://eprints.kingston.ac.uk/3288/1/Collis-J-3288.pdf> (žiūrėta: 2013-12-25).
52. Cosserrat, G. W. 1999. *Audit Strategy*. Prieiga per internetą: [http://www2.accaglobal.com/archive/sa\\_oldarticles/49870](http://www2.accaglobal.com/archive/sa_oldarticles/49870) (žiūrėta: 2014-01-11).
53. Cosserrat, G. W., Rodda, N. 2009. *Modern Auditing*. 3<sup>rd</sup> ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 744 p.

54. Cunningham, G. M., Harris, J. E. 2006. Enron and Arthur Andersen: the Case of the Crooked E and the Fallen A. *Global Perspectives on Accounting Education*, 3, p. 27-48.
55. Cronin, J. J., Taylor, S. A. 1992. Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension. *Journal of Marketing*, 6, July, p. 55-68.
56. Crosby, Ph. 1979. *Quality is Free*. New York: McGraw-Hill, 270 p.
57. Čekanavičius, V., Murauskas, G. 2002. *Statistika ir jos taikymai. D. II*. Vilnius: TEV, p. 272.
58. Čiutienė, R., Meilienė, E., Šimkūnaitė, I. 2009. Žmogiškasis veiksnys siekiant projektų kokybės: teoriniai aspektai. *Ekonomika ir vadyba*, 14, p. 1054-1059.
59. Dassen, R. J. 1995. *Audit Quality: An empirical study of the attributes and determinants of audit quality perceptions*. Doctorals thesis. Maastricht: Riksuniversiteit Limburg, 215 p.
60. Daujotaitė, D. 2006. *Finansinis auditas*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 189 p.
61. Davidson, R. A, Neu, D. 1993. A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), p. 479-488.
62. Davis, R. 1990. *Audit Brief: Added Value to the External Audit*. London: Auditing Practices Committee, 42 p.
63. DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, p. 183-199.
64. Deumes, R. 2010. *The Value of Audit*. Prieiga per internetą: <http://ebookbrowse.com/marc-value-of-audit-report-2010-pdf-d328614215> (žiūrėta: 2013-01-03).
65. Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H. V., Vanstraelen, A. 2011. *Audit firm governance: do transparency reports reveal audit quality?* Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1847924](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1847924) (žiūrėta: 2014-05-20).

66. Dikčius, V. 2003. *Marketingo tyrimai: Teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija, 188 p.
67. Diskienė, D., Mackevičius, J. 2010. Įmonės vadovo vadybinės kompetencijos ir atsakomybės už apskaitos organizavimą. *Straipsnių rinkinys: Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, Septintosios tarptautinės mokslinės konferencijos, 1 (7), Kaunas: Akademija, 55-60 p.
68. Drew, J. H., Bolton, R. N. 1987. *Service Value and Its Measurement: Local Telephone Services. Add Value to Your Service*: 6 th Annual Services Marketing Conference Proceedings, Carol Surprenant, ed. Chicago: American Marketing Association, p. 49-54.
69. Duff, A. 2004. *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 148 p.
70. Dunn, J. 1989. *Auditing Explained. A Practical Guide for Managers*. London: Kogan Page Ltd, 39 p.
71. Dunn, J. 1996. *Auditing: Theory and Practice*. 2 ed. London: Prentice Hall, 328 p.
72. Edvardsson, B. 1996. Making Service Quality Improvement Work. *Managing Service Quality*, 6 (1), p. 49-52.
73. Eilifsen, A., Knechel, W. R., Wallage, P. 2001. Application of the business risk audit model: A field study. *Accounting Horizons*, 15 (3), p. 193–207.
74. Ekinci, Y. 2002. A Review of Theoretical Debates on the Measurement of Service Quality: Implications for Hospitality Research. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 26 (3), p. 199-216.
75. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. 2006 m. gegužės 17 d.
76. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. 2014 m. balandžio 16 d.



77. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB. 2014 m. balandžio 16 d.
78. Ettredge, C. L., Eemeigh, E. 2011. *Fee Pressure and Audit Quality*. Working Paper. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1903860](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1903860) (žiūrėta: 2013-08-01).
79. Financial Reporting Council. 2006. *Promoting Audit Quality*. Discussion Paper. Prieiga per internetą: <http://www.frc.org.uk/about/promotingauditquality.cfm> (žiūrėta: 2012-02-18).
80. Finn, D., Lamb, C. 1991. An evaluation of the SERVQUAL scales in a retail setting. *Advances on Consumer Research*, 18 p. 3338-3357.
81. Fontaine, R., Pilote, C. 2012. Clients' Preferred Relationship Approach with their Financial Statement Auditor. American Accounting Association. *Current Issues in Auditing*, 6 (1), p. 1-6.
82. Francis, J. R., Maydew, E., Sparks, C. 1999. The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals. *Auditing: Journal of Practice and Theory*, 18 (2), p. 17-34.
83. Francis, J. R., Yu, M. 2009. The Effect of Big 4 Office size on Audit Quality: *The Accounting Review*, 84 (5), p. 1521 – 1552.
84. Francis, J. R. 2004. What Do We Know About Audit Quality? *The British Accounting Review*, 36 (4), p. 345-368.
85. Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), p. 125-152.
86. Stoner, J., Freeman, R.E., Gilbert, D. R. 2006. *Vadyba*. Kaunas: Poligrafija ir informatika, 662 p.
87. Garvin, D. A. 1984. What does „Product quality“ really mean? *Corporate Strategy, Operations Management and Research*. October 15. p. 25-43. Prieiga per internetą:

[http://www.oqrm.org/English/What\\_does\\_product\\_quality\\_really\\_means.pdf](http://www.oqrm.org/English/What_does_product_quality_really_means.pdf)

(žiūrėta: 2012-09-28).

88. Geiger, M., Raghunandan, K. 2002. Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21 (1), p. 67-78.

89. General Accounting Office. 2003. *Accounting firm consolidation: selected large public company views on audit fees, quality, independence, and choice. Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services*. September. Prieiga per internetą: [www.gao.gov/new.items/d031158.pdf](http://www.gao.gov/new.items/d031158.pdf) (žiūrėta: 2012-08-28).

90. Ginevičius, R. 2006. Daugiakriterinio vertinimo rodiklių svorių nustatymas, remiantis jų tarpusavio sąveika. *Verslas: teorija ir praktika. Business: theory and practice*, 7 (1), p. 3-13.

91. Gintalas, A. 2011. Metodologijos ir metodo samprata. *Socialinių mokslų studijos*, 3 (3), p. 983 – 996.

92. Grinnell, R. M. 1993. *Social Work, Research and Evaluation*, 4th ed., Illinois: Peacock Publishers, 468 p.

93. Grönroos, C. 1990. *Service Management and Marketing: Managing the Moments of Truth in Service Competition*. Lexington: Lexington Books, 298 p.

94. Grönroos, C. 2007. *Service Management and Marketing: Customer Management in Service Competition*, 3rd ed. England: John Wiley & Sons Ltd, 483 p.

95. Groth, J. C., Dye, R. T. 1999. Service Quality: Perceived Value, Expectations, Shortfalls, and Bonuses. *Managing Service Quality: An International Journal*, 9 (4), p. 274 – 286.

96. Gul, F., Lynn, G. S., Tsui, J. 2002. Audit Quality, Management Ownership, and the Informativeness of Accounting Earnings. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 17, p. 25-49.

97. Hammersley, J. S. 2006. Pattern identification and industry-specialist auditors. *The Accounting Review*, 81 (2), p. 309-336.

98. Herda, D. N., Lavelle, J. J. 2013. How the Auditor-Client Relationship Affects the Extent of Value-Added Service Provided to the Client. *Current Issues in Auditing*, 7 (1), p. 9 – 14.
99. Ho, T. H., Zheng, Y. S. 2004. Setting Customer Expectation in Service Delivery: An Integrated Marketing-Operations Perspective. *Management Science*, 50 (4), p. 479 – 488.
100. Humphrey, C., Moizer, P. 1990. From Techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 3, p. 137-161.
101. Humphrey, C., Turley, S., Moizer, P. 1993. Protecting Against Detection: The Case of Auditors and Fraud. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (1), p. 39 – 62.
102. Hurtt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), p. 149-171.
103. International Auditing and Assurance Standards Board. 2005. *International Framework for Assurance Engagements*, April 2005. Prieiga per internetą: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf> (žiūrėta: 2014-11-23).
104. International Organization for Standardisation. 2009. *ISO 9001 Auditing Practices Group Guidance on: How to add value during the audit process*. International Accreditation Forum. 5 June 2009. Prieiga per internetą: <http://isotc.iso.org/livelink/livelink/fetch/-8835176/8835194/3541460/APG-HowtoAddValue.doc.pdf?nodeid=3553372&vernum=-2> (žiūrėta: 2012-10-16).
105. Institute of Certified Accountants in England and Wales. 2006. Expectations Gaps. Audit Quality Forum Audit Purpose working paper. Prieiga per internetą: <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum/expectation-gaps.pdf> (žiūrėta: 2013-11-03).
106. Ishikawa, K. 1985. *What is Total Quality Control? The Japanese Way*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 215 p.

107. Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D.N., Isa, S. M. 2005. Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty Towards Audit Firms. Perceptions of Malaysian Public Listed Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21 (7), p. 738-756.
108. Joe, J. R., Vandervelde, S. D. 2006. *Do auditor Provided Non-audit Services Improve Audit Effectiveness?* Working paper. Georgia State University. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=920457](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=920457) (žiūrėta: 2012-04-12).
109. Juran, J., Gryna, F. M. 1988. *Juran's Quality Control Handbook*. New York: McGraw-Hill, 1872 p.
110. Kabašinskas, J., Toliatienė, I. 1997. *Auditas*. Vilnius: leidykla „Amžius“, 382 p.
111. Kanapickienė, R. 2008. *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Monografija. Kaunas: LBAŠTA, 272 p.
112. Kanapickienė, R. 2009. Apgaulės rizikos valdymas vidaus kontrolės procese. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 5, p. 60-66.
113. Kano, N., Seraku, N., Takahashi, F., Tsuji, S. 1984. Attractive and normal quality. *The Journal of the Japanese Society for Quality Control*, 14 (2), p. 39 – 48.
114. Kardelis, K. 2002. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Kaunas: leidykla „Judex“, 400 p.
115. Kazlauskienė, L. 2005. Audito kokybės kontrolės sistemos kūrimas Lietuvoje. *Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę. Nauji iššūkiai ir galimybės*. Tarptautinės konferencijos pranešimai 2005 m. spalio 6-7 d, p. 89 – 100
116. Kendall, M. 1970. *Rank correlation methods*. 4<sup>th</sup> edition. London: Griffin.
117. Kerlinger, F. 1986. *Foundations of Behavioral Research* 3rd edition. New York: Holt, Rinehart, and Winston, 667 p.
118. Kettinger, W., Lee, C. 1995. Perceived service quality and user satisfaction with the information services function. *Decision sciences*, 25 (5), p. 737 – 766.

119. Kilgore, A., Radich, R., Harisson, G. 2011. The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, 21 (3), p. 253 – 265.
120. Kinney, W., Palmrose Z-V., Scholz, S. 2004. Auditor independence, non-audit services and Restatements: Was the UK Government Right? *Journal of Accounting Research*, 42 (3), p. 561 – 588.
121. Kirlaitė, R., Marčinskis, A. 2002. *Vadybos metodai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 166 p.
122. Knechel, R. 2000. *Auditing: Assurance & Risk*. 2<sup>nd</sup> edition. Cincinnati: South-Western College Publishing, 732 p.
123. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L., Velury, U. 2012. *Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature*. Prieiga per internetą: <http://ssrn.com/abstract=2040754> (žiūrėta: 2012-07-19).
124. Krishnan, G.V. 2002. Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22 (1), p. 109-126.
125. Kustienė, A., Petraitiienė, K. 2012. Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos*, 1 (8), p. 95-104.
126. Lakis, V. 2005. Audito misija ir dabarties iššūkiai. *Tiltai*, 4. p. 87-92.
127. Lakis, V. 2006. Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis. *Informacijos mokslai*, 36, p. 64 – 72.
128. Lakis, V. 2007. *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 386 p.
129. Lakis, V., Mackevičius, J., Rakštikas, P. 1992. *Auditas*. Vilnius: leidykla „Spindulys“, p. 278.
130. Laroche, M., Kalamas, M., Cezard, A. 2004. An Assessment of the Dimensionality of Should and Will Service Expectations. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 21 (4), p. 361 – 375.
131. Lawrence, A., Minutti – Meza, M., Zhang, P. 2011. Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? University of Toronto. *The Accounting Review*, 86 (1), p. 259-286.

132. Lee, C. J., Liu, C., Wang, T. 1999. The 150-hour rule. *Journal of Accounting and Economics*, 27 (2), p. 203-228.
133. Libby, R., Blashfield, K. R. 1978. Performance of A Composite as A Function of A Number of Judges. *Organizational Behavior and Human Performance*, 21, p. 121 – 129.
134. Lietuvos auditorių rūmai. 2014. Viešai pateikiama informacija. Prieiga per internetą: [www.lar.lt](http://www.lar.lt) (žiūrėta: 2014-11-27).
135. Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimas dėl reikalavimų audito ataskaitai tvirtinimo. 2009. 2009 m. gruodžio 7 d., Nr. 22.2.5, Vilnius. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?215> (žiūrėta: 2014-11-23).
136. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. 1999. Valstybės žinios., 1999, Nr. 59-1916 (aktuali redakcija 2014-06-27).
137. Lietuvių kalbos žodynas. 2013. Prieiga per internetą: <http://lkzd.lki.lt/Zodynas/Visas.asp> (žiūrėta: 2013-06-25).
138. Lovelock, C. H., Wirtz, J. 2007. *Services Marketing: People, Technology, Strategy*. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, 648 p.
139. Low, K. 2004. The Effects of Auditor Industry Specializations on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions. *The Accounting Review*, 79 (1), p. 201-219.
140. Luobikienė J. 2000. *Sociologija : bendrieji pagrindai ir tyrimų metodika*. Kaunas: Technologija, p. 189.
141. Mackevičius, J. 1999. *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 699 p.
142. Mackevičius, J. 2001. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 827 p.
143. Mackevičius, J. 2004. Audito įrodymai – pagrindas auditoriaus nuomonei pagrįsti. *Teisė*, 52, p. 71-80.
144. Mackevičius, J. 2009. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. Vilnius: TEV, 388 p.
145. Mackevičius, J., Valkauskas, R. 2007. Statistinio atrankos būdo naudojimo metodika atliekant auditą, *Ekonomika*, 78, p. 84 – 97.

146. Manson, S., McCartney, S., Sherer, M. 2001. The Value of Management Letters to Unlisted Companies. University of Essex. *British Accounting Review*, 33, p. 549-568.
147. Moroney, R., Simnett. 2009. Differences in industry specialist knowledge and business risk identification and evaluation. *Behavioral Research in Accounting*, 21 (2), p. 73-89.
148. Matickienė, I. 1997. *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: Technologija, 139 p.
149. Mattila, A. S., Wirtz, J. 2006. Arousal Expectations and Service Evaluations. *International Journal of Service Industry Management*, 17 (3), p. 229 – 244.
150. Messier, W., Glover, S., Prawitt, D. 2011. *Auditing and Assurance Services – A Systematic Approach*, 8th edition. McGraw-Hill/Irwin, p. 784.
151. Meyer, A. M., Booker, M. J. 2001. *Eliciting and Analyzing Expert Judgement: A Practical Guide*. Philadelphia: ASA-SIAM Publications, 459 p.
152. Moizer, P. 2005. *Governance and Auditing*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 513 p.
153. Morkevičius, V., Telešienė, A., Žvaliauskas, G. 2008. *Kompiuterizuota kokybinių duomenų analizė su NVIVO ir TEXT ANALYSIS SUITE*. Prieiga per internetą:  
[http://www.lidata.eu/files/mokymai/NVivo/KKDA\\_20080914\\_esf%27ui.pdf](http://www.lidata.eu/files/mokymai/NVivo/KKDA_20080914_esf%27ui.pdf)  
(žiūrėta: 2014-05-13)
154. McQuail, D. 2000. *Mass Communication Theory: An Introduction*. 4<sup>th</sup> edition. London: Sage Publications, 552 p.
155. Mustapha, E. M.A., Bon, A. T. 2012. Role of top management leadership and commitment in total quality management in service organization in Malaysia: A review and conceptual framework. *Human Resource Management*, 51 (2012), p. 11029-11033.
156. Neuendorf, K. A. 2002. *The Content Analysis Guidebook*. Thousand Oaks: Sage Publications, 320 p.

157. Ng, P. H. , Tai, Y. K. 1994. An empirical examination of the determinants of audit delay in Hong Kong. *British Accounting Review*, 26, p. 43-59.
158. Normann, R. 1991. *Service Management: Strategy and Leadership in Service Businesses*, 2nd ed., Chichester: John Wiley & Sons, 607 p.
159. Oliverio, M. E., Newman, B. 2005. *Value of An External Audit Revisited*. Faculty Working Papers. Prieiga per internetą: [http://digitalcommons.pace.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1069&context=lubinfaculty\\_workingpapers](http://digitalcommons.pace.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1069&context=lubinfaculty_workingpapers) (žiūrėta: 2012-08-28).
160. O' Keefe, T. B., Simunic, D., Stein, M. 1994. The Production of Audit Services: Evidence from a Major Public Accounting firm. *Journal of Accounting Research*, 32 (2), p. 241-261.
161. Pabedinskaitė, A., Vitkauskas, R. 2009. Daugiakriterinis produkto kokybės vertinimas. *Verslas: teorija ir praktika. Business: theory and practice*, 10(3), p. 214-222.
162. Palmrose, Z-V. 1986. Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24 (1), p. 97-110.
163. Palmrose, Z-V. 1988. An Analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63 (1), p. 55 – 73.
164. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., Berry, L. L. 1990. *Delivering Quality Service: Balancing Customer Perceptions and Expectations*. New York: Free Press, p. 226.
165. Podvezko, V. 2005. Agreement of expert estimates. *Ūkio Technologinis ir Ekonominis Vystymas*, 11 (2), p. 101-107.
166. Power, M. 1997. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press. Prieiga per internetą: <http://ideas.repec.org/a/grg/03mngt/v2y2011i1p84-97.html> (žiūrėta: 2012-10-03).
167. Pridotkienė, J., Pridotkas, R. 2012. Reikšmingų nefinansinių rodiklių nustatymas vertinant eksporto prekinio kredito riziką. *Economics and Management*, 17 (3), p. 1016 – 1020.



168. Pukėnas, K. 2009. *Kokybinių duomenų analizė SPSS programa: mokomoji knyga*. Kaunas: Lietuvos kūno kultūros akademija, 94 p. Prieiga per internetą: [http://www.lsu.lt/sites/default/files/dokumentai/studentams/norminiai\\_dokumentai/paskaitos/kokyipyr\\_biniu\\_duomenu\\_analize\\_SPSS\\_programa.pdf](http://www.lsu.lt/sites/default/files/dokumentai/studentams/norminiai_dokumentai/paskaitos/kokyipyr_biniu_duomenu_analize_SPSS_programa.pdf) (žiūrėta: 2014-11-23).
169. Raghunandan, K., Read, W. J., Whisenant, J. S. 2003. Initial evidence on the association between nonaudit fees and restated financial statements. *Accounting Horizons*, 17 (3), p. 223-234.
170. Reeves, C. A., Bednar, D. A. 1994. Defining Quality: Alternatives and Implications. *The Academy of Management Review*, 19 (3), p. 419-445.
171. Riley, J. G. 2001. Silver Signals: Twenty-Five Years of Screening and Signalling. *Journal of Economic Literature*, 39 (2), p. 432 – 478.
172. Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M., Gramling, A. A. 2010. *Auditing: A Business Risk Approach*, 7th ed. Florence: South Western Publishers, 735 p.
173. Romanus, R. J., Maher J., Fleming, D. M. 2008. Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22 (4), p. 389-413.
174. Rudzkienė, V. 2005. *Socialinė statistika*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidybos centras, p. 257.
175. Ruževičius, J. 2006. *Kokybės vadybos metodai ir modeliai*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 316 p.
176. Saunders, M., Lewis, P, Thornhill, A. 2007. *Research Methods for Business Students*. Harlow: Prentice Hall, 624 p.
177. Sawyer, L. B. 2006. *Internal Auditing*, Jakarta: Salemba Empat, 195 p.
178. Schroeder, M., Solomon, I., Vickery, D. 1986. Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5 (2), p. 86-94.
179. Seth, N., Deshmukh, S. G., Vrat, P. 2005. Service Quality Models: A Review. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 22 (9), p. 913-949.

180. Shaub, M. K., Lawrence, J. E. 1996. Ethics, experience and professional skepticism: a situational analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 8 (Supplement), p. 124-157.
181. Shelby, L.B. 2011. Beyond Cronbach's Alpha: Considering Confirmatory Factor Analysis and Segmentation. *Human Dimensions of Wildlife*, 16 (2), p. 142-148.
182. Shukunami, T. 1988. The Race for Value Added Services: Challenges and Opportunities in the U.S., Japan and the U.K. Prieiga per internetą: [http://www.pirp.harvard.edu/pubs\\_pdf/shukuna/shukuna-p88-1.pdf](http://www.pirp.harvard.edu/pubs_pdf/shukuna/shukuna-p88-1.pdf) (žiūrėta: 2013-01-02).
183. Silvestro, R., Cross, S. 2000. Applying Service Profit Chain in A Retail Environment. *International Journal of Service Industry Management*, 11 (3), p. 244-268.
184. Skulmoski G. J., Hartman, F. T., Krahn, J. 2007. The Delphi Method for Graduate Research. *Journal of Information Technology Education*, 6, p. 1-21.
185. Staliūnienė, J. D. 2009. Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. *Ekonomika ir vadyba*, 14, p. 100-107.
186. Staliūnienė, J. D., Stungurienė, S. 2009. Audito kainos klientui modeliavimas taikant regresijos modelius su binariniais kintamaisiais. *Ekonomika ir vadyba*, 14, p. 108-115.
187. Sulaiman, N. A. 2011. *Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors*. Doctoral thesis. University of Manchester, Faculty of Humanities, 258 p. Prieiga per internetą: <https://www.escholar.manchester.ac.uk/api/datastream?publicationPid=uk-ac-man-scw:129909&datastreamId=FULL-TEXT.PDF> (žiūrėta: 2014-11-23).
188. Sutton, S. G. 1993. Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process. *Decision Sciences*, vol. 24, p. 88-105.
189. Suuroja, M. 2003. *Service Quality - Main Conceptualizations and Critique*. University of Tartu. Faculty of Economics and Business Administration. Prieiga per internetą: [www.mtk.ut.ee/doc/febawb23.pdf](http://www.mtk.ut.ee/doc/febawb23.pdf) (žiūrėta: 2013-08-09).

190. Takiah, M. I., Mohd., M. R., Hashanah I. 2010. The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies. *International Journal of Economics and Management*, 4(1), p. 155–180.
191. Tam, J. L. M. 2007. Managing Customer Expectations in Financial Services: Opportunities and Challenges. *Journal of Financial Services Marketing*, 11 (4), p. 281 – 289.
192. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba. 2009. *1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“*, galiojantis nuo 2009 m. gruodžio 15 d. (lietuvių kalba). Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?204> (žiūrėta: 2014-11-23).
193. Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba. 2009. *Tarptautiniai audito standartai*. 2014 m. redakcija. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326> (žiūrėta: 2014-11-23).
194. Tarptautinė buhalterių federacija. 2008. *Buhalterių profesionalų etikos kodeksas*. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?112> (žiūrėta: 2013-01-26).
195. Tarptautinė buhalterių federacija. 2007. *Tarptautiniai mokymosi standartai*. Prieiga per internetą: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Pronouncements-2014.pdf> (žiūrėta: 2014-11-26).
196. Taylor, D., Glezen, G. 1988. *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, 1. Hoboken: John Wiley & Sons, 845 p.
197. Titman, S., Trueman, B. 1986. Information Quality and The Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8 (2), p. 159-172.
198. Transparency of Audit Firms that Audit Public Companies. 2009. Consultation Paper. Technical Committee of the International Organizations of Securities Commissions. Prieiga per internetą: <http://www.idw.de/idw/portal/d589242/index.jsp> (žiūrėta: 2014-11-23).

199. Turner, J.L., Sennetti, J.T. 2001. Post-audit restatement risk and audit firm size. *Journal of Forensic Accounting*, 2, p. 67-94.
200. Vaicekaskas, D. 2013. Audito kaina, kaip audito kokybės indikatorius: teorinis pagrindimas. *Verslo ir teisės aktualijos*. 2013 (8), p. 136 – 153.
201. Vaicekaskas, D. 2013. Audito kokybės tyrimų rūšys: privalumai ir trūkumai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, mokslo darbai, 14, p. 30 – 41.
202. Vaicekaskas, D. 2014. Audito įmonių kokybės kontrolės sistemų skaidrumo tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 1 (9), p. 254 – 264.
203. Vaicekaskas, D. 2014. Audito užduoties grupė: profesinių lygių ir jų ryšio su audito kokybe analizė. *Konferencijos „Mokslo ir verslo dermė“ pranešimų medžiagos leidinys CD formatu*.
204. Vaicekaskas, D. 2014. Differences between audit quality provided by international and local audit firms: the research on audit clients' perceptions in the audit market of Lithuania. *Ekonomika*, 93 (4), p. 157 – 173.
205. Vaicekaskas, D. 2014. Management letter: analysis of benefits for both auditees and auditors. *The development of financial system of countries of central and east Europe*. Lviv institute of banking of University of banking of the National bank of Ukraine, Cracow University of Economics, 4, p. 47 – 57
206. Vaicekaskas, D. 2014. Ūkio šakos auditoriai: Lietuvos viešojo intereso audito įmonių rinkos analizė ir vertinimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Mokslo darbai 2014 (15A), p. 26 – 37.
207. Vaicekaskas, D., Mackevičius, J. 2013. Theory of audit value added: a study on audit companies' and audit clients' perspectives to and a recommendation for evaluation in practice. Conference proceedings, *Ekonomika*, 92 (3), Supplement B, p. 251 – 263.
208. Vaicekaskas, D., Mackevičius, J. 2014. Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 75 (131), Warszawa: SKwP, 2014, p. 171 – 193.
209. Valackienė, A. 2004. *Sociologinis tyrimas*. Kaunas: Technologija, 147 p.

210. Wallace, W. A. 1980. *The Economics Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. New York: Touche Ross & Co, 51 p.
211. Wallace, W. A. 1983. More Effective Management Letters. *The CPA Journal, December*, p. 19-27.
212. Walker, J., Baker, J. 2000. An Exploratory Study of A Multi-expectation Framework for Services. *Journal of Services Marketing*, 14 (5), p. 411 – 431.
213. Warming-Rasmussen, B., Jensen, L. 1998. Quality Dimensions in External Audit Services - An External User Perspective. *European Accounting Review*, 7 (1), p. 65-82.
214. Watts, R. L., Zimmerman, J. L. 1983. Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics*, 26 (3), p. 613-633.
215. Williams, D. 1988. The potential determinates of auditor change. *Journal of Business Finance and Accounting*, 15 (2), p. 243-61.
216. Woodland, A. M., Kenneth Reynolds, J. 2003. *Restatements and Audit Quality*. Working paper. Louisiana State University. Prieiga per internetą: [www.aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/woodlandreynolds.doc](http://www.aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/woodlandreynolds.doc) (žiūrėta: 2012-02-02).
217. Yousuf, M. I. 2007. Using Experts' opinion through Delphi Technique. Practical Assessment. *Research and Evaluation*, 12(4), p. 1-8.
218. Yuniarti, R., Zumara, W. M. 2010. Audit Quality Attributes and Audit Client Satisfaction. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 1 (1), p. 96-100.
219. Zeithaml, V. A., Berry, L. L., Parasuraman, A. 1990. *Delivering Quality Service*, New York: The Free Press, 240 p.
220. Zeithaml, V. A., Berry, L. L., Parasuraman, A. 1993. The Nature and Determinants of Customer Expectations of Service. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 21 (1), p. 1 – 12.
221. Zeithaml, V., Bitner, J. 2003. *Services marketing: Integrating customer focus across the firm*. 3rd ed. Boston: McGraw-Hill, 620 p.

222. Zerni, M. 2009. *Essays on Audit Quality*. Prieiga per internetą: <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514292927/isbn9789514292927.pdf> (žiūrėta: 2014-11-23).
223. Zhang, P., Von Dran, G. M. 2002. User Expectations and Rankings of Quality Factors in Different Web Site Domains. *International Journal of Electronic Commerce*, 6 (2), p. 9–33.
224. Zhu, F. X., Wymer, W. J., Chen, I. 2002. IT-Based Services and Service Quality In Consumer Banking. *International Journal of Service Industry Management*, 13 (1), p. 69-90
225. Žvirblis, A. 2012. Finansinių ataskaitų auditavimo paslaugų kokybės bendrojo lygio vertinimo principai. *Verslo ir teisės aktualijos*, 7 (2), p. 423 – 436.
226. Žydžiūnaitė, V. 2007. *Tyrimo dizainas: struktūra ir strategijos*. Kaunas: Technologija, 42 p.

## PRIEDAI

### *1 priedas. Tyrimo metodologijos aspektai*

Tyrimo metodologijos pagrindimo išeities taškas – tyrimo sampratos interpretacijos. Įvairūs autoriai pateikia skirtingus tyrimo apibrėžimus. Trumpu apibūdinimu tyrimą pristato R. B. Burns (1994), teigdamas, jog tyrimas – tai atsakymo į problemos klausimą sisteminė paieška. R. Grinnell (1993) pateikia kiek kompleksiškesnį tyrimo apibrėžimą: tyrimas – tai struktūrizuotas problemų sprendimo ir pretenduojančių į visuotinį pripažinimą naujų žinių kūrimo procesas, įgyvendinamas naudojant tinkamas mokslines metodologijas. Artimesne tyrimų metodologijai, kaip mokslui, terminija tyrimą pristato F. Kerlinger (1986), pabrėždamas tyrimo mokslinį aspektą. Autorius moksliniu tyrimu vadina sisteminių, kontroliuojamą bei kritišką prielaidų apie numanomus fenomeno ryšius tikrinimą. Analizuojant šiuos apibrėžimus, galima pastebėti, jog mokslinį tyrimą nuo įprasto problemų sprendimo bei atsakymų į iškeltus klausimus paieškos skiria tai, kaip tyrimas yra atliekamas. Sistemiškumas, griežtumas, tyrėjo kritiškumas, nuoseklus paieškos rūpimais klausimais etapų išdėliojimas prisilaikant pasirinktos tyrimo metodologijos ir naudojant tinkamus metodus atskiria mokslinį tyrimą nuo nemokslinio tyrimo. Tai suponuoja mintį, jog siekiant visuotinio pripažinimo mokslinių žinių, būtina pažinti pagrindinius tyrimo metodologijų aspektus ir priklausomai nuo tyrimo problemos pasirinkti tinkamiausius tyrimo metodus sisteminei klausimo, į kurį ieškoma atsakymo, paieškai.

Pasak I. Arbnor, B. Bjerke (1997), tyrimo metodų parinkimą ir tyrimo metodiką (kaip atskiri tyrimo etapai yra apjungiami; kaip vykdomas faktinis naujų žinių kūrimas) pirmiausia nulemia nagrinėjama problema bei tyrėjo išankstinės prielaidos, kas yra realybė, kas yra mokslas, kokie yra idealūs tyrimo rezultatai ir pan. Įprastai sutinkama, jog išankstines tyrėjo prielaidas atspindi tyrėjo paradigma. Paradigmos koncepcija gali būti aiškinama kaip pačių

bendriausių idėjų rinkinys apie tai, kas yra tikrovė, kas yra moksliška, kokie yra mokslo idealai ir pan. (Arbnor, Bjerke, 1997, p. 26). Taigi tam tikra prasme – tai eilė išankstinių teiginių, kuriuos mes atsinešame iš praeities į bet kurią naują situaciją, su kuria mes susiduriame, dar kitaip – kaip mes matome pasaulį, patys savaime apie tai negalvodami. Šio bendrojo požiūrio į pasaulį kilmė gali būti aiškinama pasitelkiant skirtingas filosofijos kryptis, dažnai nagrinėjamas tyrimų metodologijos moksle. Išskirtinos dvi kraštutinės filosofijos kryptys, svarbios tyrėjo paradigmos formavimuisi (taigi ir tinkamų tyrimo metodų pasirinkimui): pozityvizmas ir fenomenologija.

Pozityvizmas (lot. *positivus* – teigiamas) – tai filosofijos kryptis, teigianti, jog vienintelis teisingo, tikrojo žinojimo šaltinis yra empiriniai mokslai, skeptiškai žiūrinti į filosofinį mąstymą kuriant naujas žinias. Pozityvizmo šalininkų mokslinis idealas – tikslūs, aiškūs ir objektyvūs tyrimo rezultatai, tokie, kokie gali būti gaunami gamtos moksluose. Pasak K. Kardelio (2002), toks požiūris socialinių mokslų kontekste neretai kritikuojamas, nes socialiniai reiškiniai negali būti paaiškinti gamtos mokslų dėsniais. Jiems būdingos specifinės, tik jiems vieniems charakteringos savybės. Socialiniai mokslai domisi pavienių individų bei kartu visos visuomenės raida ir tobulėjimu. Visuomenės, kaip savotiško biologinio organizmo, elementai yra priklausomi vienas nuo kito.

Pozityvizmo kritika atsispindi nagrinėjant priešingomis nuostatomis grindžiamas minties mokyklas, iš kurių pastaruoju metu tyrimo metodologijų moksle didžiausias dėmesys skiriamas fenomenologijai. Fenomenologija – plačiąja prasme tai teorinis požiūris, skatinantis tiesioginės patirties studijavimą ir teigiantis, jog elgesį labiau nei išorinė, objektyvi ir fiziškai apibūdinama realybė, determinuoja patirties fenomenai (Kardelis, 2002). Taigi fenomenologus labiau domina pavienių žmonių suteikiamos prasmės, kurios atspindi jų kuriamą (matomą) realybę. Tai lemia, jog fenomenologiniu požiūriu tyrimus grindžiantys tyrėjai socialinę realybę aiškina subjektyvistiniu pagrindu, tuo tarpu pozityvizmo šalininkai socialinę realybę nagrinėja siekdami objektyvių žinių.



Filosofinės kryptys nulemia tyrėjo metodologinį požiūrį. Išsamiai šiuos požiūrius nagrinėja I. Arbnor, B. Bjerke (1997). Autoriai išskiria tris metodologinius požiūrius, kuriais remiantis gali būti nagrinėjama mokslinė problema bei parenkami tinkamiausi tyrimo metodai (žr. 30):

**30 lentelė. Trijų metodologinių požiūrių charakteristikos**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Metodologinis požiūris</b>	<b>Būdinga filosofinė prieiga</b>	<b>Būdingi teiginiai</b>	<b>Būdingi tyrimo metodai</b>
1	Analitinis	Pozityvizmas	Realybė yra objektyvi; žinios nepriklauso nuo individų; visuma suprantama analizuojant atskirus jos vienetų; žinios kuriamos tikrinant teiginius (tikrinant hipotezes)	Kiekybiniai
2	Sisteminis	Simbolinis interakcionizmas, etnometodologija	Realybė yra objektyviai pasiekiamą; žinios yra priklausomos nuo sistemų, kurios analizuojamos jų charakteristikų pagrindu; pripažįstamas sinergijos efektas tarp sistemos veiksnių; holistinis problemos matymas	Mišrūs (kombinuoti)
3	Veikėjų	Fenomenologija	Realybė yra socialiai sukurta; žinios priklauso nuo individų ir jų suteikiamų prasmų; „bendras vaizdas“ matomas per atskirų individų suteiktų prasmų visumą	Kokybiniai

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis I. Arbnor, B. Bjerke (1997)

30 lentelėje išskiriami požiūriai suponuoja skirtingus tyrėjo idealus ir siekius atliekant tyrimą. Analitine metodologija besiremiantys mokslininkai siekia naujų žinių kūrimo tikrindami teiginius apie priežastinius ryšius, stengdamiesi juos išmatuoti kiekybiškai. Veikėjų požiūrio šalininkus pirmiausia domina fenomenui suteikiamos individų prasmės, stengiantis jas ne aiškinti (tirti ryšius,

priežastingumą), bet suprasti, suvokti (atskleisti, detalizuoti slypinčią esmę, būdingus bruožus). Tyrėjai, teigiantys, jog realybė yra objektyviai pasiekiamą, tačiau pažįstama nagrinėjant sistemas, sudarytas iš tarpusavyje sąveikaujančių posistemių, užimą tam tikrą tarpinę padėtį tarp šių dviejų kraštutinumų bei remiasi sisteminiu požiūriu.

Skirtingi metodologiniai požiūriai teikia skirtingus prioritetus tyrimų metodams. Tyrimo metodas – tai praktinių ar pažintinių rezultatų gavimo būdas, taikant įvairias priemones. Savo ruožtu, tai sisteminė procedūra, susidedanti iš nuosekliai pasikartojančių operacijų, kurių taikymas kiekvienu konkrečiu atveju leidžia pasiekti norimą rezultatą (Kardelis, 2002). Pasak A. Gintalo (2011), tyrimo metodai nulemia sukurtų žinių kokybę ir mokslo produktyvumą. Mokslininko talentas, kartu su tinkamais metodais, sudaro būtinas sąlygas atskleisti reiškinių esmę, pažinti jų dėsningumus. Kiekybiniais tyrimo metodais siekiama skaitmenimis įvertinti fenomeno, nagrinėjamos problemos pokyčius, o informacija renkama naudojant kiekybines vertinimo skales, kurios padeda nustatyti fenomeno ar situacijos pasikeitimus. Jei tyrėjas nesiekia tokio pobūdžio žinių, jis teikia pirmenybę fenomeno, problemos ar įvykio aprašymui, pagrindinių aspektų išryškinimui, grupavimui – tokiu atveju fenomeno skaitinė išraiška nėra reikšminga. Tokias žinias leidžiantys sukurti metodai vadinami kokybiniais tyrimo metodais. Pastaruoju metu pastebima, jog vis dažniau tyrimų metodologijos moksle pažymima kiekybinių ir kokybinių tyrimo metodų samplaika, teigiant, jog ribos tarp šių skirtingų metodų siaurėja (Saunders ir k.t., 2007, Arbnor, Bjerke, 1997, Kardelis, 2002). Sutinkama, jog nagrinėjant kompleksines problemas, reikalaujančias tiek ir geresnio fenomeno pažinimo, tiek ir aiškinimu grįstu žinių, naudingų apibendrinančioms išvadoms pateikti, yra tinkamas kiekybinių ir kokybinių tyrimų derinys (kombinuotasis požiūris).

**2 priedas. Audito įmonių, kurių skaidrumo pranešimai analizuoti, sąrašas**

**31 lentelė. Audito įmonių, kurių skaidrumo pranešimai analizuoti, sąrašas**

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Audito įmonė</i>	<i>Skaidrumo pranešimo metai</i>	<i>Nuoroda internete</i>	<i>Tikrinimo data</i>
1	UAB „PricewaterhouseCoopers“	2013	<a href="http://www.pwc.com/lt/lt/home/transparency-report.jhtml">http://www.pwc.com/lt/lt/home/transparency-report.jhtml</a>	2014-06-05
2	UAB „KMPG Baltics“	2013	<a href="http://www.kpmg.com/lt/lt/about/performance/skaidrumo_pranesimai/skaidrumo_ataskaita_2013/puslapiai/default.aspx">http://www.kpmg.com/lt/lt/about/performance/skaidrumo_pranesimai/skaidrumo_ataskaita_2013/puslapiai/default.aspx</a>	2014-06-05
3	UAB „Ernst & Young Baltic“	2013	<a href="http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/LT_Transparency_Report_2013_Lit/\$FILE/EYB%20LT%20Transparency%20report%2030%20Sep%202013%20LT.pdf">http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/LT_Transparency_Report_2013_Lit/\$FILE/EYB%20LT%20Transparency%20report%2030%20Sep%202013%20LT.pdf</a>	2014-06-05
4	UAB „Deloitte Lietuva“	2013	<a href="http://www.deloitte.com/view/lt_LT/lt/izvalgos/demesio/8a14e3fa095bd310VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm">http://www.deloitte.com/view/lt_LT/lt/izvalgos/demesio/8a14e3fa095bd310VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm</a>	2014-06-05
5	UAB „Moore Stephens“	2013	<a href="http://vilnius.moorestephens.com/skaidrumo-ataskaita.aspx">http://vilnius.moorestephens.com/skaidrumo-ataskaita.aspx</a>	2014-06-05
6	Audito UAB O. „Armaliėnė ir partneriai“	2013	<a href="http://armauditas.lt/skaidrumo-pranesimas/">http://armauditas.lt/skaidrumo-pranesimas/</a>	2014-06-05
7	UAB „Grant Thornton Rimess“	2013	<a href="http://www.grantthornton.lt/apie-mus/skaidrumo-pranesimas-2/">http://www.grantthornton.lt/apie-mus/skaidrumo-pranesimas-2/</a>	2014-06-05
8	UAB „Nepriklausomas auditas“	2012	<a href="http://www.nepriklausomasauditas.lt/Is-torija-613.html">http://www.nepriklausomasauditas.lt/Is-torija-613.html</a>	2014-06-05
9	J. Bareišos individuali audito įmonė	2013	<a href="http://www.bareisa.lt/naujienos">http://www.bareisa.lt/naujienos</a>	2014-06-05
10	UAB „Revizorius“	2013	<a href="http://www.revizorius.lt/lt/apie-mus">http://www.revizorius.lt/lt/apie-mus</a>	2014-06-05
11	UAB „Šiaulių pagautė“	2013	<a href="http://siauliupagaute.lt/">http://siauliupagaute.lt/</a>	2014-06-05
12	UAB „UHY Vilnius“	2013	<a href="http://www.uhyvilnius.lt/Pages/Skaidrumopolitika.aspx">http://www.uhyvilnius.lt/Pages/Skaidrumopolitika.aspx</a>	2014-06-05
13	UAB „Valskaita“	2012	<a href="http://www.valskaita.lt/skaidrumas.html">http://www.valskaita.lt/skaidrumas.html</a>	2014-06-05
14	UAB „Mokesčių ekspertų biuras“	2012	<a href="http://www.meb.lt/">http://www.meb.lt/</a>	2014-06-05
15	UAB „Tezaurus auditas“	2012	<a href="http://www.tezaurus.lt/index.php?id=116">http://www.tezaurus.lt/index.php?id=116</a>	2014-06-05
16	UAB „Auditorių biuras“	2011	<a href="http://www.auditoriubiuras.lt/apie_mus/Skaidrumo-politika">http://www.auditoriubiuras.lt/apie_mus/Skaidrumo-politika</a>	2014-06-05
17	UAB „BDO auditas ir apskaita“	2010	<a href="http://bdo.lt/lt/BDO_Transparency_2010_LT.pdf">http://bdo.lt/lt/BDO_Transparency_2010_LT.pdf</a>	2014-06-05
18	UAB „Auditoriai ir konsultantai“	2009	<a href="http://www.conto.lt/">http://www.conto.lt/</a>	2014-06-05
19	UAB „MGI IN SALVO“	2009	<a href="http://www.insalvo.lt/">http://www.insalvo.lt/</a>	2014-06-05

Šaltinis: sudaryta autoriaus

### 3 priedas. Audito įmonių, kurių internetiniai tinklalapiai analizuoti, sąrašas

32 lentelė. Audito įmonių, kurių internetiniai tinklalapiai analizuoti, sąrašas

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Audito įmonė</i>	<i>Audito paslaugų nuoroda</i>	<i>Tikrinimo data</i>
1	UAB „Abadona“	<a href="http://www.abadona.lt/lt/auditas">http://www.abadona.lt/lt/auditas</a>	2014-05-11
2	UAB „AD auditas“	<a href="http://www.adauditas.lt/html/auditas.html">http://www.adauditas.lt/html/auditas.html</a>	2014-05-11
3	UAB „Added Value“	<a href="http://www.addedvalue.lt/auditas/">http://www.addedvalue.lt/auditas/</a>	2014-05-11
4	Uždaroji akcinė bendrovė „Aljanika“	<a href="http://www.aljanika.lt/lt/pagrindinis-menu/apie-mus.html">http://www.aljanika.lt/lt/pagrindinis-menu/apie-mus.html</a>	2014-05-11
5	UAB Ambrazaičio audito biuras	<a href="http://auditobiuras.lt/audito-paslaugos/finansiniu-ataskaitu-auditas/">http://auditobiuras.lt/audito-paslaugos/finansiniu-ataskaitu-auditas/</a>	2014-05-11
6	Uždaroji akcinė bendrovė „Apskaita ir turtas“	<a href="http://apskaitairturtas.lt/lt/top/auditas/">http://apskaitairturtas.lt/lt/top/auditas/</a>	2014-05-11
7	Audito UAB O.ARMALIENĖ IR PARTNERIAI	<a href="http://armauditas.lt/paslaugos/">http://armauditas.lt/paslaugos/</a>	2014-05-08
8	Uždaroji akcinė bendrovė „ATSKAITOMYBĖ IR AUDITAS“	<a href="http://atskaitomybe.lt/auditas/">http://atskaitomybe.lt/auditas/</a>	2014-05-11
9	UŽDAROJI AKCINĖ BENDROVĖ „AUDIFINA“	<a href="http://www.audifina.lt/paslaugos/">http://www.audifina.lt/paslaugos/</a>	2014-05-11
10	Uždaroji akcinė bendrovė „Audikona“	<a href="http://www.audikona.lt/lt/paslaugos/audito_paslaugos">http://www.audikona.lt/lt/paslaugos/audito_paslaugos</a>	2014-05-11
11	Uždaroji akcinė bendrovė „Audilona“	<a href="http://www.audilona.lt/index.php?option=com_content&amp;view=article&amp;id=49&amp;Itemid=54&amp;lang=lt">http://www.audilona.lt/index.php?option=com_content&amp;view=article&amp;id=49&amp;Itemid=54&amp;lang=lt</a>	2014-05-11
12	UAB „Audit&Accounting“	<a href="http://www.audac.lt/content.php?id=paslaugos">http://www.audac.lt/content.php?id=paslaugos</a>	2014-05-11
13	Apskaitos ir kontrolės uždaroji akcinė bendrovė „AUDITAS“	<a href="http://www.audito.lt/lt/metiniu-finansiniu-ataskaitu-auditas">http://www.audito.lt/lt/metiniu-finansiniu-ataskaitu-auditas</a>	2014-05-11
14	UAB „Auditas Jums“	<a href="http://www.auditasjums.lt">www.auditasjums.lt</a>	2014-05-11
15	UAB „Auditeja“	<a href="http://www.auditeja.lt/auditas.html">http://www.auditeja.lt/auditas.html</a>	2014-05-11
16	UAB „Audito formulė“	<a href="http://www.aufo.lt/index.php?lang=LT&amp;id=32">http://www.aufo.lt/index.php?lang=LT&amp;id=32</a>	2014-05-11
17	UAB „Audito ir apskaitos praktika“	<a href="http://auditaspraktika.weebly.com/auditas.html">http://auditaspraktika.weebly.com/auditas.html</a>	2014-05-11
18	UAB „Audito ir konsultacijų biuras“	<a href="http://www.akb.lt/lt/services.htm">http://www.akb.lt/lt/services.htm</a>	2014-05-11
19	Uždaroji akcinė bendrovė „Audito konsultacinis centras“	<a href="http://www.akc.lt/paslaugos/auditas.html">http://www.akc.lt/paslaugos/auditas.html</a>	2014-05-11
20	UAB „Audito sistemos“	<a href="http://www.auditosistemas.lt/paslaugos.html">http://www.auditosistemas.lt/paslaugos.html</a>	2014-05-11
21	UAB „Audito sprendimai“	<a href="http://auditosprendimai.lt/auditas">http://auditosprendimai.lt/auditas</a>	2014-05-12
22	UAB „Audito tikslas“	<a href="http://auditoriai.lt/paslaugos/#imoniu-metiniu-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-auditas-perzvalga">http://auditoriai.lt/paslaugos/#imoniu-metiniu-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-auditas-perzvalga</a>	2014-05-12
23	UAB „Auditoriaus konsultacijos“	<a href="http://www.auditoriauskonsultacijos.lt/lt/auditas">http://www.auditoriauskonsultacijos.lt/lt/auditas</a>	2014-05-11
24	Uždaroji akcinė bendrovė „AUDITORIŲ BIURAS“	<a href="http://www.auditoriubiuras.lt/paslaugos/Teikiamos-paslaugos">http://www.auditoriubiuras.lt/paslaugos/Teikiamos-paslaugos</a>	2014-05-12

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Audito įmonė</b>	<b>Audito paslaugų nuoroda</b>	<b>Tikrinimo data</b>
25	UAB „Auditorių profesinė bendrija“	<a href="http://www.auditai.lt">www.auditai.lt</a>	2014-05-11
26	UAB „Bafos paslaugos“	<a href="http://www.bafa.lt/lt/finansinis_auditas">http://www.bafa.lt/lt/finansinis_auditas</a>	2014-05-11
27	J. Bareišos individuali įmonė	<a href="http://www.bareisa.lt/paslaugos">http://www.bareisa.lt/paslaugos</a>	2014-05-11
28	BDO auditas ir apskaita, UAB	<a href="http://www.bdo.lt/lt/paslaugos.php">http://www.bdo.lt/lt/paslaugos.php</a>	2014-05-11
29	Uždaroji akcinė bendrovė „Botasta“	<a href="http://www.botasta.lt/lt/paslaugos/auditas.html">http://www.botasta.lt/lt/paslaugos/auditas.html</a>	2014-05-11
30	UAB „Censitor“	<a href="http://www.censitor.net">www.censitor.net</a>	2014-05-11
31	Individuali įmonė, E. Čiupailienės konsultacinė įmonė	<a href="http://www.e-auditas.lt">www.e-auditas.lt</a>	2014-05-11
32	UAB „DELOITTE LIETUVA“	<a href="http://www.deloitte.com/view/lt_LT/lt/paslaugos/auditas/index.ht">http://www.deloitte.com/view/lt_LT/lt/paslaugos/auditas/index.ht</a>	2014-05-08
33	Uždaroji akcinė bendrovė „DVEJYBINĖ SISTEMA“	<a href="http://www.dvejybine.lt/lt/main/auditas/auditas-fin-atsk">http://www.dvejybine.lt/lt/main/auditas/auditas-fin-atsk</a>	2014-05-11
34	UAB „ECOVIS Proventus“	<a href="http://www.proventus.lt/Auditas">http://www.proventus.lt/Auditas</a>	2014-05-12
35	Uždaroji akcinė bendrovė „EKONOMINĖ NAUDA“	<a href="http://www.ekonauda.lt/Paslaugos_auditas.htm">http://www.ekonauda.lt/Paslaugos_auditas.htm</a>	2014-05-12
36	UŽDAROJI AKCINĖ BENDROVĖ „ERNST & YOUNG BALTIC“	<a href="http://www.ey.com/lt">www.ey.com/lt</a>	2014-05-12
37	UAB „EUROAUDITAS“	<a href="http://www.euroauditas.lt/paslaugos.html">http://www.euroauditas.lt/paslaugos.html</a>	2014-05-12
38	UAB „Finansų logika“	<a href="http://www.finansulogika.lt/index.php?id=7">http://www.finansulogika.lt/index.php?id=7</a>	2014-05-12
39	Uždaroji akcinė bendrovė „GAJUS IR RUKAS“	<a href="http://www.buhalteriuuburas.lt">www.buhalteriuuburas.lt</a>	2014-05-12
40	Uždaroji akcinė bendrovė „Gaudera“	<a href="http://www.gaudera.lt/index.php?cid=329&amp;more=1&amp;lang=lt">http://www.gaudera.lt/index.php?cid=329&amp;more=1&amp;lang=lt</a>	2014-05-12
41	UAB „Grant Thornton Rimess“	<a href="http://www.grantthornton.lt/paslaugos/auditas/auditas-ir-kitos-su-auditu-susijusios-paslaugos/">http://www.grantthornton.lt/paslaugos/auditas/auditas-ir-kitos-su-auditu-susijusios-paslaugos/</a>	2014-05-08
42	UAB „IDG auditoriai“	<a href="http://idg.lt/paslaugos/">http://idg.lt/paslaugos/</a>	2014-05-12
43	Uždaroji akcinė bendrovė „INTERAUDITAS“	<a href="http://www.interauditas.lt/paslaugos.php">http://www.interauditas.lt/paslaugos.php</a>	2014-05-12
44	UAB „JAKVITA“	<a href="http://www.jakvita.lt/?page=paslaugos#auditas">http://www.jakvita.lt/?page=paslaugos#auditas</a>	2014-05-12
45	UAB „JUNGTINĖ AUDITORIŲ KONTORA“	<a href="http://www.jak.lt">www.jak.lt</a>	2014-05-12
46	„KPMG Baltics“, UAB	<a href="http://www.kpmg.com/lt/lt/services/audit/financialstatementaudit/puslapiai/default.aspx">http://www.kpmg.com/lt/lt/services/audit/financialstatementaudit/puslapiai/default.aspx</a>	2014-05-12
47	UAB „KRISTALINA“	<a href="http://kristalina.lt/index.php/lt/auditas">http://kristalina.lt/index.php/lt/auditas</a>	2014-05-12
48	UAB „KRS auditas“	<a href="http://krsauditas.lt/auditas.html">http://krsauditas.lt/auditas.html</a>	2014-05-12
49	UAB „LEXIN auditas“	<a href="http://lexin.lt/musu-paslaugos.html">http://lexin.lt/musu-paslaugos.html</a>	2014-05-12
50	UAB „Main Financial Solutions“	<a href="http://www.mfs.lt/paslaugos.htm">http://www.mfs.lt/paslaugos.htm</a>	2014-05-12
51	Uždaroji akcinė bendrovė „MENTORINGAS“	<a href="http://mentoringas.lt/paslaugos.php">http://mentoringas.lt/paslaugos.php</a>	2014-05-12
52	UAB „MGI IN SALVO“	<a href="http://www.insalvo.lt/index.php/paslaugos/">http://www.insalvo.lt/index.php/paslaugos/</a>	2014-05-12
53	UAB „Michal ir KO“	<a href="http://michal.lt/index.php/auditas">http://michal.lt/index.php/auditas</a>	2014-05-12

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Audito įmonė</b>	<b>Audito paslaugų nuoroda</b>	<b>Tikrinimo data</b>
54	Uždaroji akcinė bendrovė „Milvisa“	<a href="http://milvisa.lt/auditas">http://milvisa.lt/auditas</a>	2014-05-12
55	UAB „MOORE STEPHENS VILNIUS“	<a href="http://vilnius.moorestephens.com/auditas.aspx">http://vilnius.moorestephens.com/auditas.aspx</a>	2014-05-08
56	Uždaroji akcinė bendrovė „NEPRIKLAUSOMAS AUDITAS“	<a href="http://www.nepriklausomasauditas.lt/index.php/pageid/Auditas-615.html">http://www.nepriklausomasauditas.lt/index.php/pageid/Auditas-615.html</a>	2014-05-12
57	UAB „ORG auditas“	<a href="http://orgauditas.lt/page3.html">http://orgauditas.lt/page3.html</a>	2014-05-12
58	Uždaroji akcinė bendrovė „Pajūrio auditas“	<a href="http://www.pajurio-auditas.lt/lt/audito_paslaugos/">http://www.pajurio-auditas.lt/lt/audito_paslaugos/</a>	2014-05-12
59	Uždaroji akcinė bendrovė „PricewaterhouseCoopers“	<a href="http://www.pwc.com/lt/lt/about/svcs/audito-paslaugos.jhtml">http://www.pwc.com/lt/lt/about/svcs/audito-paslaugos.jhtml</a>	2014-05-12
60	Uždaroji akcinė bendrovė „PROVISUS“	<a href="http://provisus.lt/Auditas-689.html">http://provisus.lt/Auditas-689.html</a>	2014-05-12
61	UAB Raimda auditas	<a href="http://raudit.lt/lt/paslaugos/auditas">http://raudit.lt/lt/paslaugos/auditas</a>	2014-05-12
62	Uždaroji akcinė bendrovė „REVIZORIUS“	<a href="http://www.revizorius.lt/paslaugos">http://www.revizorius.lt/paslaugos</a>	2014-05-08
63	Uždaroji akcinė bendrovė „Rezultatas“	<a href="http://www.rezultatas.lt/paslaugos/auditas-ir-susijusios-paslaugos">http://www.rezultatas.lt/paslaugos/auditas-ir-susijusios-paslaugos</a>	2014-05-12
64	Uždaroji akcinė bendrovė „RODL & PARTNER“	<a href="http://www.roedl.com/lt/lt/paslaugos/auditas.html">http://www.roedl.com/lt/lt/paslaugos/auditas.html</a>	2014-05-12
65	UAB „ROSK Consulting“	<a href="http://www.roskconsulting.lt/lt/paslaugos/auditas">http://www.roskconsulting.lt/lt/paslaugos/auditas</a>	2014-05-12
66	Uždaroji akcinė bendrovė „SCANDINAVIAN ACCOUNTING AND CONSULTING“	<a href="http://sac.lt/lt/paslaugos/auditas/">http://sac.lt/lt/paslaugos/auditas/</a>	2014-05-12
67	MB „Sostinės auditoriai“	<a href="http://auditors.lt/PASLAUGOS">http://auditors.lt/PASLAUGOS</a>	2014-05-12
68	Uždaroji akcinė bendrovė „Šiaulių pagautė“	<a href="http://siauliupagaute.lt/index.php?menu=auditas">http://siauliupagaute.lt/index.php?menu=auditas</a>	2014-05-12
69	UŽDAROJI AKCINĖ BENDROVĖ „TEZAURUS AUDITAS“	<a href="http://www.tezaurus.lt/index.php?id=60">http://www.tezaurus.lt/index.php?id=60</a>	2014-05-12
70	Audito UAB „Thezis“	<a href="http://www.thezis.lt/paslaugos/auditas/">http://www.thezis.lt/paslaugos/auditas/</a>	2014-05-12
71	UAB „UHY Vilnius“	<a href="http://www.uhyvilnius.lt/Pages/Auditas.aspx">http://www.uhyvilnius.lt/Pages/Auditas.aspx</a>	2014-05-12
72	Uždaroji akcinė bendrovė „VAKARŲ AUDITAS IR APSKAITA“	<a href="http://www.vakaruauditas.lt/index.php?page=auditas">http://www.vakaruauditas.lt/index.php?page=auditas</a>	2014-05-12
73	Uždaroji akcinė bendrovė „VERSLO AUDITO KONSULTACIJOS“	<a href="http://www.vak.lt/lt/verslo-auditas.html">http://www.vak.lt/lt/verslo-auditas.html</a>	2014-05-12
74	Uždaroji akcinė bendrovė „VERSLO ERDVĖ“	<a href="http://www.versloerdve.lt/id-paslaugos.html">http://www.versloerdve.lt/id-paslaugos.html</a>	2014-05-12
75	UAB „Verslo konsultacijos ir auditas“	<a href="http://vka-auditas.lt/paslaugos">http://vka-auditas.lt/paslaugos</a>	2014-05-12
76	Uždaroji akcinė bendrovė „VERUS AUDITUS“	<a href="http://www.verusauditus.lt">www.verusauditus.lt</a>	2014-05-12
77	UAB „Vilsentras“	<a href="http://vilsentras.lt/audit.html">http://vilsentras.lt/audit.html</a>	2014-05-12
78	Uždaroji akcinė bendrovė „Žemaitijos auditas“	<a href="http://www.zemaitijosauditas.lt/auditas/">http://www.zemaitijosauditas.lt/auditas/</a>	2014-05-12

Šaltinis: sudaryta autoriaus

#### *4 priedas. Pradinio ekspertinio vertinimo anketa*

### **Audito paslaugų kokybės kriterijų svarbumo ekspertinis vertinimas**

Gerbiamas eksperte,

Dėkoju, jog sutikote dalyvauti tyrime.

Atliekamo tyrimo pagrindinis tikslas - remiantis ekspertų vertinimu, nustatyti audito paslaugų kokybės kriterijų svarbumą. Naudojant pasirinktus kokybės kriterijus ir jiems priskirtą svarbumo dydį, tolesniuose empirinio tyrimo etapuose bus vertinama audito paslaugų kokybė Lietuvoje.

Anketoje pateikiamos trys grupės audito paslaugų kokybės kriterijų:

1. Audito įmonės kriterijai - audito įmonės charakteristikos, kurios yra svarbios siekiant pateikti teisingą auditoriaus išvadą bei užtikrinti pirmiausia išorės informacijos vartotojų poreikių patenkinimą.
2. Audito užduoties grupės kriterijai - audito užduoties grupės (partnerio, grupės vadovo, padėjėjų) charakteristikos, kurios yra svarbios siekiant pateikti teisingą auditoriaus išvadą bei užtikrinti pirmiausia išorės informacijos vartotojų poreikių patenkinimą.
3. Pridėtinės vertės ir audito atlikimo kriterijai - tai audito paslaugos charakteristikos, orientuotos į klientų poreikių patenkinimą.

Jūsų yra prašoma įvertinti kriterijų svarbumą vertinant audito paslaugų kokybę. Vertinimas yra atliekamas lyginant tarpusavyje klausime pateikiamus kriterijus ar jų grupes ir nusprendžiant, kurie kriterijai (grupės) yra mažai svarbūs, o kurie itin svarbūs. Vertinimas atliekamas ranguojant kriterijus ir bei vėliau jų atskiras grupes, svarbiausiam kriterijui (ar grupei) priskiriant 1 vietą, mažiau svarbiam - 2 ir t.t.

Naudojant Jūsų vertinimus, bus skaičiuojamas atskirų kriterijų svoris bendrame audito paslaugų kokybės vertinime, nustatomas ekspertų nuomonių suderinamumo lygis.

Atliekamas ekspertinis vertinimas - tai disertacijos empirinio tyrimo dalis. Gauta informacija bus naudojama išimtinai moksliniais tikslais. Ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be atskiro ekspertų sutikimo.

Dėkoju už Jūsų skirtą laiką ir atsakymus.

Doktorantas Darius Vaicekuskas

Vilniaus universitetas

Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

dariusvaicekuskas88@gmail.com

8-671-63-925

1. Išrikiuokite pagal svarbumą audito įmonės kriterijus, vertindami jų įtaką audito paslaugų kokybei.

- Auditoriaus išvados patikimumas
- Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje
- Klientų priėmimas ir tęstinių santykių išlaikymas
- Atitinkami etikos reikalavimai
- Audito užduočių atlikimas
- Audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymas
- Kokybės stebėseną

2. Išrikiuokite pagal svarbumą audito užduoties grupės kriterijus, vertindami jų įtaką audito paslaugų kokybei.

- Nepriklausomumas
- Kliento ūkio šakos žinios
- Profesinis skepticizmas
- Profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas
- Komunikacija su kliento atstovais dėl auditui reikšmingų iškraipymų
- Atsakingo partnerio įsitraukimas į audito užduotį
- Audito užduoties grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį
- Audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos)
- Mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų darbo priežiūra

3. Išrikiuokite pagal svarbumą audito pridėtinės vertės ir audito atlikimo kriterijus, vertindami jų įtaką audito paslaugų kokybei.

- Verslo rizikų įžvalgos
- Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo
- Audito metu nustatytų trūkumų, klaidų komunikacija klientui
- Finansinės apskaitos konsultacijos, teikiamos audito metu
- Mokesčių konsultacijos, teikiamos audito metu
- Orientacija į kliento poreikius
- Klientui pateiktas laiškas vadovybei su svarbiais auditorių pastebėjimais ir rekomendacijomis
- Išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientų
- Audito paslaugos suteikimas laikantis terminų (laiku atliktas auditas)
- Kliento suvokta audito užduoties grupės narių kompetencija (susidarytas įspūdis apie auditorių profesionalumą)

4. Išrikiuokite pagal svarbumą audito paslaugų kokybės kriterijų grupes

- Audito įmonės kriterijų grupė



- Audito užduoties grupės kriterijų grupė
- Pridėtinės vertės ir audito atlikimo kriterijų grupė

5. Kaip Jūs esate susijęs su nagrinėjama audito paslaugų kokybės problematika (pasirinkite labiausiai Jus apibūdinantį teiginį)?

- Esu audito ir apskaitos srities mokslininkas
- Esu audito praktikas
- Esu susijęs su audito viešosios priežiūros įgyvendinimu Lietuvoje

6. Įvardykite ir trumpai pristatykite savo praktinę patirtį, mokslinę veiklą, dalyvavimą audito priežiūros sistemoje Lietuvoje ar kitą informaciją, susijusią su nagrinėjama tema.

7. Gal turite kokių nors pasiūlymų, komentarų ar pamąstymų nagrinėjamos problemos kontekste?

## **5 priedas. Ekspertinės apklausos anketa**

### **Ekspertinis audito paslaugų kokybės Lietuvoje vertinimas**

Gerbiamas eksperte,  
Dėkoju, jog sutikote dalyvauti tyrime.

Atliekamas tyrimas yra daktaro disertacijos empirinio tyrimo dalis. Tyrimo tikslas - įvertinti nepriklausomo finansinio audito (toliau - auditas) paslaugų kokybę Lietuvoje, išskiriant pagrindines sritis, kuriose Lietuvos audito įmonės turėtų efektyviau valdyti savo audito paslaugų kokybę bei pateikiant pasiūlymus audito paslaugų kokybei pagerinti. Apklausoje pateikiami klausimai apie audito įmonių kokybės kontrolės sistemas, audito užduoties grupes ir jų darbą, sietini su Lietuvoje registruotomis ir savo veiklą vykdančiomis audito įmonėmis bei jose praktikuojančiu audito personalu (atestuotais auditoriais, grupių vadovais, padėjėjais ir t.t.).

Dėl to, kad dalyvaujate šalies audito kokybės kontrolės sistemoje, Jūs esate pasirinktas kaip tinkamas ekspertas tyrimo problematikai nagrinėti. Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniais tikslais. Ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be atskiro ekspertų sutikimo.

Remdamasis išdėstytomis mintimis, maloniai Jūsų prašau atsakyti į toliau anketoje pateikiamus klausimus, pasirenkant Jums tinkamiausius atsakymus.

Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.

Doktorantas Darius Vaicekaskas  
Vilniaus Universitetas  
Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
dariusvaicekaskas88@gmail.com  
8-671-63-925

1. Kurie iš žemiau pateiktų teiginių Jums labiausiai asocijuojasi su audito paslaugų kokybe? Sunumeruokite teiginius taip, kad pirmoji vieta tektų teiginiui, kuris LABIAUSIAI asocijuojasi su audito paslaugų kokybe, o šeštoji - teiginiui, kuris MAŽIAUSIAI asocijuojasi su audito paslaugų kokybe (įrašykite skaitmenis nuo 1 iki 6 šalia teiginių)

- Pateikta teisinga ir patikima auditoriaus išvada, užtikrinanti aukštą informacijos patikimumo lygį.
- Sukuriama pridėtinė vertė klientui nemokamomis konsultacijomis ir patarimais.

- Sumažinta tikimybė, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės.
- Auditas yra atliktas remiantis audito standartais, laikantis profesinės etikos principų ir teisės aktų nuostatų visuose audito atlikimo etapuose.
- Auditas yra atliktas profesionalių ir nepriklausomų audito specialistų.
- Auditas yra atliktas vienos iš „didžiojo ketvertuko“ audito įmonių.

2. Kaip apibūdintumėte Lietuvos audito įmonių pateikiamų auditoriaus išvadų patikimumą? Pažymėkite vieną tinkamiausią atsakymą.

- Itin patikimos ir be trūkumų, tinkamais ir pakankamais audito įrodymais grindžiamos išvados, su būtinomis modifikavimo pastraipomis, jei aktualu.
- Patikimos, su būtinomis modifikavimo pastraipomis, jei reikia, tačiau kartais turinčios formalių reikalavimų neatitikimų, trūkumų.
- Vidutinio patikimumo, kartais stokojančios modifikavimo pastraipų, pasižyminčios formalių reikalavimų neatitikimais, trūkumais.
- Stokojančios patikimumo, dažnai nemodifikuojamos, kai to reikia; dažni audito standartų reikalavimų išvadai pažeidimai.
- Nepatikimos išvados, neatitinkančios audito standartų reikalavimų

3. Atsakykite, ar pritariate teiginiams apie Lietuvos audito įmonių kokybės kontrolės sistemas, įvertindami juos skalėje nuo 1 iki 5, kai 1 reiškia, kad teiginiui visiškai nepritariate, o 5 - kad teiginiui visiškai pritariate.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Audito įmonių vadovai teikia „gerą toną iš viršaus“ įmonės personalui.					
Audito įmonių „klientų rizikos apetitas“ yra valdomas tinkamai (užtikrinamos efektyvios klientų priėmimo politikos ir procedūros).					
Audito įmonės santykius su klientais „išlaiko per ištiestos rankos atstumą“, t.y. nepažeidžiant etikos reikalavimų.					
Auditai yra atliekami laikantis profesinių standartų ir teisės aktų nuostatų tiek, kiek to reikia kokybiškam auditui atlikti.					
Audito žmoniškųjų išteklių politika ir procedūros užtikrina pakankamą apsirūpinimą kompetentingais audito specialistais.					
Audito įmonių vadovai stebi kokybės kontrolės sistemos efektyvumą ir atlieka būtinas kokybės kontrolės sistemos korekcijas.					

4. Atsakykite, ar pritariate teiginiams apie Lietuvos audito įmonių audito užduoties grupes ir jų narius, įvertindami teiginius skalėje nuo 1 iki 5, kai 1 reiškia, kad teiginiui visiškai nepritariate, o 5 - kad teiginiui visiškai pritariate.

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Audito užduoties grupės nariai laikosi nepriklausomumo principo.					
Audito užduoties grupės nariai turi pakankamai audituojamų įmonių ūkio šakų žinių, būtinų auditams atlikti.					
Audito užduoties grupės nariai vadovaujasi profesiniu skepticizmu.					
Audito užduoties grupės narių komunikacija apie reikšmingus iškraipymus yra efektyvi (užtikrina reikiamą informaciją būtinoms korekcijoms finansinėse ataskaitose atlikti).					
Audito užduoties grupės nariai išmano profesinius standartus ir teisės aktus tiek, kiek to reikia kokybiškiems auditams atlikti.					
Atsakingas audito užduoties partneris aktyviai įsitraukia į audito procesą (atlieka audito procedūras, dalyvauja susitikimuose su klientu, komunikuoja ir pan.).					
Audito užduoties grupės vadovas aktyviai įsitraukia į audito procesą (atlieka audito procedūras, dalyvauja susitikimuose su klientu, komunikuoja ir pan.).					
Audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos) yra efektyvūs.					
Audito užduoties grupės mažiausiai patyrusių darbuotojų darbas yra tinkamai prižiūrimas.					

5. Atsakykite, ar pritariate teiginiams apie aukščiausio lygio audito vadovų atsakomybę už kokybę įmonėje, įvertindami juos skalėje nuo 1 iki 5, kai 1 reiškia, kad teiginiui visiškai nepritariate, o 5 - kad teiginiui visiškai pritariate.

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Audito įmonių verslo strategijose prioritetu yra laikoma paslaugų kokybė.					
Darbas audito įmonėse yra organizuojamas efektyvių organizacinių struktūrų pagrindu.					
Audito įmonės taiko audito paslaugų kainodarą, kuri sudaro galimybes auditus atlikti kokybiškai.					
Audito įmonių vadovai užtikrina patarimus ir pagalbą audito užduoties grupėms.					
Audito įmonėse aukštesniu prioritetu yra laikoma atliktų auditų kokybė, o ne kiekis.					

6. Kuris iš žemiau pateikiamų teiginių, Jūsų nuomone, geriausiai atspindi audito įmonių reputacijos valdymą?

- Audito įmonės akcentuoja reputacijos svarbą, dėl ko kruopščiai svarsto, su kuriais klientais dirbti.

- Audito įmonės supranta reputacijos netekimo grėsmę, dėl ko periodiškai apsvarsto jos netekimo pasekmes.
- Audito įmonės reputacijos prioriteto nepabrėžia, tačiau su itin rizikingais klientais nesutinka dirbti.
- Audito įmonės mažai dėmesio skiria reputacijos valdymui, sutikdamos dirbti ir su itin rizikingais klientais.
- Audito įmonėms yra svarbu surasti, pritraukti ir išlaikyti klientus, nepriklausomai nuo klientų rizikingumo..

7. Kurios iš žemiau pateikiamų kliento priėmimo ir santykių tęsimo procedūrų padėtų audito įmonėms geriau atsirinkti jiems tinkamiausius klientus? Įvertinkite procedūras penkiabalėje skalėje, kurioje: 1 - auditoriai turėtų skirti kur kas didesnę dėmesį šiai procedūrai ir jos taikymui, 5 - auditoriai skiria pakankamą dėmesį šiai procedūrai ir jos taikymui.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Kliento veiklos pobūdžio ir verslo aplinkos įvertinimas.					
Kliento organizacinės struktūros įvertinimas.					
Kliento vadovų ir savininkų sąžiningumo įvertinimas.					
Kliento susijusių šalių įvertinimas.					
Konsultacijos su prieš tai buvusiais potencialaus kliento auditoriais.					
Kliento paskutiniųjų finansinių ataskaitų peržiūra.					
Panašios veiklos klientų auditavimo patirties įvertinimas.					
Kliento apskaitos politikos peržiūra.					
Reikšmingų kliento veiklos pokyčių peržiūra.					

8. Įvertinkite žemiau pateikiamas profesinės etikos reikalavimų laikymosi procedūras penkiabalėje skalėje, kurioje: 1 - procedūrai audito įmonėse turėtų būti skiriamas kur kas didesnis dėmesys, 5 - procedūra audito įmonėse yra taikoma visiškai tinkamai ir pakankamai.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Atsakingo už etiką darbuotojo paskyrimas įmonėje					
Nepriklausomumo mokymai					
Raštiški darbuotojų patvirtinimai dėl nepriklausomumo					
Etikos standartų gidų (vadovų) naudojimas					
Kelių partnerių patvirtinimo priimant naują klientą tvarka (didesnėse audito įmonėse)					
Drausminės nuobaudos už etikos reikalavimų nesilaikymą					
Partnerių ir vyresniųjų darbuotojų rotavimas					
Ne audito paslaugų teikimo audito klientui kontrolė					
Ekonominės priklausomybės nuo pajamų iš vieno kliento stebėseną					

9. Įvertinkite audito užduoties atlikimą Lietuvos audito įmonėse, naudodami penkiabalę vertinimo skalę, kurioje: 1 - auditoriai nagrinėjamame etape visiškai nesilaiko tarptautinių audito standartų ir teisės aktų, 5 - auditoriai nagrinėjamame etape labai aukštu lygiu laikosi tarptautinių audito standartų ir teisės aktų.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Audito projekto sukūrimas (kliento priėmimas, sutarties pasirašymas, darbo apimties nustatymas, užduoties grupės paskyrimas)					
Rizikos vertinimas (įmonės veiklos pobūdis, rizikos nustatymas ir vertinimas, sudaromas darbo planas, atliekamas pasirinktų kontrolių įdiegimo įvertinimas)					
Testavimas (tikrinamas pasirinktų kontrolių efektyvumas, atliekami detalūs testai)					
Užbaigimas (bendravimas su vadovybe, atliekamas auditoriaus išvados parengimas)					

10. Išreikškite savo pritarimo lygį žemiau pateikiamiems teiginiams naudodami penkiabalę vertinimo skalę, kurioje: 1 - visiškai nepritariu teiginiui, 5 - visiškai pritariu teiginiui.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Audito įmonėse audito užduoties grupės formuojamos taip, jog jas sudarantis personalas įgalina audito įmones pateikti pagal aplinkybes tinkamas auditoriaus išvadas					
Audito įmonėse taikomos audito metodologijos yra efektyvios iškraipymų ir trūkumų nustatymo požiūriu					
Audito įmonėse taikomos atliktos užduoties kokybės peržiūros užtikrina savalaikį nustatytų audito atlikimo trūkumų ištaisymą					

11. Įvertinkite žmogiškųjų išteklių valdymo efektyvumą Lietuvos audito įmonėse, naudodami penkiabalę vertinimo skalę, kurioje: 1 - žmogiškųjų išteklių elementas valdomas labai neefektyviai, 5 - žmogiškųjų išteklių elementas valdomas labai efektyviai.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Darbuotojų paieška, atranka ir įdarbinimas					
Darbuotojų mokymai ir profesinis tobulėjimas					
Darbuotojų darbo įvertinimas ir atlyginimas už darbą					
Darbuotojų karjeros valdymas					

12. Įvertinkite kokybės kontrolės stebėsenos procedūrų efektyvumą Lietuvos audito įmonėse, kai 1 - procedūros yra labai neefektyvios, 5 - procedūros yra labai efektyvios.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Kasmetiniai patikrinimai tarp skirtingų darbo grupių (didesnė audito įmonėse)					
„Biuro vizitavimo“ programa, kai vieno audito įmonės padalinio darbuotojai atvyksta į kitą padalinį patikrinti (didesnėse audito įmonėse)					
Audito įmonių tinklo patikrinimai					
Išorinių institucijų patikrinimai					
Klientų grįžtamasis ryšys (apklausos, nusiskundimų stebėseną ir pan.)					

13. Įvertinkite žemiau pateikiamus audito kokybę išreiškiančius kriterijus pagal tai, kurios audito įmonės - nacionalinės ar tarptautinės - geriau užtikrina šių kriterijų buvimą teikiant audito paslaugas. Vertindami naudokite penkiabalę skalę, kurioje: 1 - ženklų pranašumą turi NACIONALINĖ audito įmonė, 5 - ženklų pranašumą turi TARPTAUTINĖ audito įmonė, 3 - SKIRTUMŲ tarp nacionalinių ir tarptautinių įmonių NEIŽVELGIU.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje					
Klientų priėmimas ir užduočių tęsimas					
Etikos reikalavimų laikymasis					
Užduočių atlikimas					
Žmogiškųjų išteklių valdymas					
Kokybės stebėseną					
Audito užduoties grupės narių nepriklausomumas					
Audito užduoties grupės narių turimos kliento ūkio šakos žinios					
Profesinis skepticizmas					
Audito užduoties grupės komunikacija su kliento atstovais dėl nustatytų iškraipymų					
Audito užduoties grupės narių profesinių standartų ir teisės aktų žinios					
Atsakingo auditoriaus įsitraukimas į audito užduotį					
Grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį					
Audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos)					
Audito užduoties grupės mažiausiai patyrusių darbuotojų priežiūra					

14. Kas, Jūsų nuomone, leistų pagerinti Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę? Įvertinkite pateiktus veiksmus penkiabalėje skalėje, kurioje: 1 -

veiksny s visiškai neprisidėtų prie audito paslaugų kokybės gerinimo, 5 - veiksny s labai prisidėtų prie audito paslaugų kokybės gerinimo.

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Audito paslaugų kainų lygio augimas rinkoje					
Didesnis audito įmonių veiklos skaidrumas ir intensyvesnis dialogas su suinteresuotomis šalimis					
Audito įmonių ne audito paslaugų intensyvesnis ribojimas					
Tarptautinių audito standartų griežtinimas					
Audito viešosios priežiūros sistemos tobulinimas ir griežtinimas					
Nacionalinių audito įmonių prisijungimas prie tarptautinių audito įmonių tinklų					
Aktyvesnis universitetų vaidmuo rengiant būsimus audito specialistus					
Griežtesnis audito veiklos licencijavimas					

15. Kas, Jūsų nuomone, leistų audito paslaugas padaryti naudingesnes audito kliento požiūriu? Įvertinkite pateikiamus veiksnius penkiabalėje skalėje, kurioje: 1 - veiksny s visiškai neprisidėtų prie audito naudingumo padidinimo klientui, 5 - veiksny s labai prisidėtų prie audito naudingumo padidinimo klientui.

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Labiau įgimtos ir vidaus kontrolės rizikų vertinimu grįsto audito atlikimas					
Rašytinės auditorių ataskaitos apie nustatytas rizikas ir trūkumus privalomumas					
Detalesnis mokesčių straipsnių auditavimas					
Aktyvesnis audito grupės lyderių dalyvavimas audito procesuose					
Dažnesnis analitinių procedūrų taikymas ir jų rezultatų pateikimas kliento vadovybei					
Pasidalijimas su klientu tam tikrais audito darbo dokumentais (klientui aktualiais auditorių skaičiavimais, analizėmis ir t.t.)					

16. Gal turite minčių ar pamąstymų nagrinėjamos audito paslaugų kokybės tematika, kuriomis norėtumėte pasidalyti? Jei taip, išdėstykite jas žemiau.



## ***6 priedas. Audito klientų apklausos anketa***

### **Audito klientų apklausa dėl finansinio audito paslaugų kokybės**

Gerbiamas respondente,

Ši apklausa vykdoma siekiant išsiaiškinti, kaip finansinio audito (toliau - auditas) paslaugų kokybę supranta klientas (audituojama įmonė) bei įvertinti Lietuvos audito įmonių teikiamų audito paslaugų kokybę kliento požiūriu.

Atliekamas tyrimas - tai daktaro disertacijos empirinio tyrimo apie audito paslaugų kokybę Lietuvoje dalis. Tyrimo rezultatai gali būti svarbūs šalies audito paslaugų gerinimui bei išsamesniam audito klientų poreikių bei lūkesčių supratimui ir efektyvesniam jų išpildymui - aspektams, kuriems audito srityje tiek praktiniu, tiek ir moksliniu lygiu ne visada skiriamas pakankamas dėmesys.

Remdamasis išdėstytomis mintimis, maloniai prašau Jūsų įmonės vardu užpildyti šią anketą, jeigu įmonė buvo audituojama nepriklausomo finansinio audito paslaugas teikiančios audito įmonės per pastaruosius šešerius metus. Prašau anketą užpildyti Jūsų įmonės darbuotojo, kuris gali geriausiai reprezentuoti Jūsų įmonės nuomonę apie audito paslaugų kokybę. Apklausoje naudojama formuluotė „Jūsų įmonė“ reiškia įmonę, kuriai šis laiškas yra adresuotas ir kurios nuomonę Jūs atspindite pildydami klausimyną.

Kadangi apklausos metu renkama informacija yra skirta išimtinai moksliniams tikslams, ji niekur kitur nebus panaudota, o Jūsų anonimiškumas nebus pažeistas: įmonės pavadinimas nebus viešinamas, apklausos rezultatai bus pateikiami apibendrintai.

Dėkoju už Jūsų atsakymus!

Doktorantas Darius Vaicekuskas  
Vilniaus universitetas  
Ekonomikos fakultetas  
Apskaitos ir audito katedra  
Kontaktinė informacija:  
auditotyrimas@gmail.com  
Tel. Nr. 8-671-63-925

Jeigu pageidaujate gauti audito klientų apklausos tyrimo ataskaitos santrauką, tai pažymėkite paskutiniajame klausimyno klausime.

1. Jūsų įmonė gali būti įvardijama kaip:

- Viešojo intereso įmonė (emitentas, bankas, draudimo įmonė, pensijų fondas ir t.t.)
- Akcinė arba uždaroji akcinė bendrovė, išskyrus viešojo intereso įmones, kuriai metinis finansinių ataskaitų auditas yra privalomas
- Valstybės ar savivaldybės įmonė
- Kita įmonė, kuriai metinis finansinių ataskaitų auditas yra privalomas
- Savanoriškai audito paslaugas perkanti įmonė, kuriai įstatymiškai auditas nėra privalomas

2. Kokius galėtumėte išskirti pagrindinius motyvus, dėl kurių Jūsų įmonė savanoriškai perka audito paslaugas? (daug galimų atsakymų)

- Įmonė nori būti tikra, kad jos finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą vaizdą
- Įmonė tikisi iš auditorių įvairių nemokamų konsultacijų ir patarimų mokesčių, apskaitos ar kitose srityse
- Audito reikalauja įmonės patronuojanti įmonė (savininkai), kurie turi sudaryti įmonių grupės, kuriai priklauso įmonė, konsoliduotąsias finansines ataskaitas
- Audito reikalauja bankas ar kitas reikšmingas įmonės finansuotojas
- Įmonę planuojama parduoti ir naujasis savininkas reikalauja audito
- Įmonė nori būti tikra, kad jos finansinės ataskaitose ir mokesčių deklaracijose nėra iškraipymų
- Kita (įrašyti)

3. Ar Jūsų įmonė pirktų audito paslaugas, jeigu jos įstatymiškai Jums nebūtų privalomos?

- Taip
- Ne
- Šiuo metu negaliu atsakyti

4. Išrikiuokite žemiau pateikiamus teiginius pagal tai, kiek šie teiginiai Jums asocijuojasi su audito paslaugų kokybe. Aukščiausią vietą (1) skirkite labiausiai audito paslaugų kokybę apibūdinančiam teiginiui, žemiausią (5) - mažiausiai.

- Teisinga ir patikima auditoriaus išvada
- Pridėtinė vertė audito metu nemokamai konsultuojant ir patariant
- Sumažinta tikimybė, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės
- Auditas yra atliktas laikantis tarptautinių audito standartų, teisės aktų ir profesinės etikos principų
- Auditas yra atliktas profesionalių ir nepriklausomų audito specialistų
- Auditas yra atliktas tarptautinės „didžiojo ketvertuko“ audito įmonės

5. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateikiamiems teiginiams, kai 1 - visiškai nepritariu teiginiui, 5 - visiškai pritariu teiginiui.

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Auditas yra griežtai reglamentuotas, pagal audito standartus atliekamas patikrinimas					
Vienas iš pagrindinių auditorių tikslų - pateikti klientams naudingos informacijos dėl jų vykdomos veiklos ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo didinimo					
Audito misija yra pirmiausia padidinti išorės informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis					
Auditorių vaidmuo yra svarbus užkertant kelią apgaulių paplitimui					
Auditoriai turi išsamiai patikrinti įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumą					
Pagrindinis audito tikslas - pareikšti nuomonę, ar audituojamos finansinės ataskaitos pateikia tikrą ir teisingą vaizdą					
Dvi auditoriams svarbiausios profesinės savybės: tai nepriklausomumas ir gebėjimas nustatyti iškraipymus finansinėse ataskaitose					
Auditoriaus išvados forma ir turinys yra griežtai reglamentuoti					
Auditas negali nustatyti visų iškraipymų ar klaidų dėl jam būdingų įgimtų apribojimų					
Auditoriai tikrina kitas įmones, tačiau auditorių atlikto darbo niekas netikrina					

6. Įvertinkite, kaip auditoriai išpildė Jūsų lūkesčius dėl žemiau pateikiamų dalykų. Lūkesčių išpildymo lygį išreikškite 5-balėje skalėje, kai 1 - lūkesčiai visiškai neišpildyti, 5 - lūkesčiai visiškai išpildyti arba viršyti.

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Auditorių pateikiamos įžvalgos dėl Jūsų įmonės verslo rizikų					
Audito metu nustatytų neatitikimų ir klaidų komunikacija					
Finansinės apskaitos konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu					
Mokesčių konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu					
Orientacija į kliento poreikius					
Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo					

7. Ar auditoriai audito pabaigoje pateikė Jūsų įmonei laišką vadovybei (audito ataskaitą ar kitą ekvivalenčią rašytinę ataskaitą), į kurį įtraukė savo svarbiausius pastebėjimus ir rekomendacijas?

- Taip
- Ne

8. Įvertinkite laiške vadovybei (ar jam ekvivalenčiame dokumente) pateikiamų dalykų atitikimą Jūsų lūkesčiams. Įvertinimą atlikite naudodami 5-balę skalę, kurioje 1 - lūkesčiai visiškai neišpildyti, 5 - lūkesčiai visiškai išpildyti arba viršyti.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Buhalterinės apskaitos vedimo ir tvarkymo netikslumai, klaidos					
Vidaus kontrolės silpnųjų vietų identifikavimas					
Buhalterinės apskaitos organizavimo vertinimas					
Valdymo procesų efektyvumo vertinimas					
Kitų auditoriaus profesiniu sprendimu svarbių trūkumų ar klaidų komunikacija					
Mokesčių deklaravimo teisingumas ir mokesčių rizikų įvertinimas					

9. Išreikškite savo pritarimą žemiau pateikiamiems teiginiams, kai 1 - visiškai nesutinku, 5 - visiškai sutinku.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Audito užduoties partneris Jūsų audito metu buvo aktyviai įsitraukęs į audito procesą, komunikuodamas, dalyvaudamas susitikimuose ir pan.					
Audito užduoties grupės vadovas Jūsų audito metu buvo aktyviai įsitraukęs į audito procesą, bendraudamas, pateikdamas savo pastebėjimus, komentuodamas audito eigą					
Auditoriaus padėjėjai nesukėlė abejonų, jog jie gali tinkamai atlikti jiems paskirtą darbą					
Jūsų auditas buvo užbaigtas laikantis nustatytų terminų (užbaigtas laiku)					
Jūsų ir auditorių santykius audito metu galite įvardyti kaip „geranoriškus/teigiamus“					

10. Kaip Jūs galėtumėte apibūdinti Jūsų įmonės auditorius? Išrikiuote žemiau pateikiamus apibūdinimus pagal tai, kaip jie atitinka Jūsų auditorius. 1 - teiginys labiausiai apibūdina Jūsų auditorius, 5 - teiginys yra mažiausiai tinkamas Jūsų auditoriams.

- Nepriklausomi ekspertai
- Konsultantai, pagalbininkai
- Formalūs tikrintojai
- Lankstūs, prisitaikantys prie kliento poreikių specialistai
- Verslo rizikas identifikuojantys ekspertai

11. Kaip apibūdentumėte savo auditorių audito paslaugų kokybę?

- Aukščiausio lygio kokybės paslaugos
- „Stiprios“, konkurencingos paslaugos
- Patenkinamos kokybės paslaugos už priimtina kainą
- Gana žemos kokybės paslaugos
- Nekokybiškos paslaugos

12. Paskutiniojo Jūsų įmonės finansinių ataskaitų rinkinio audito kaina buvo:

- Iki 5 tūkst. Lt
- Nuo 6 iki 15 tūkst. Lt
- Nuo 16 iki 25 tūkst. Lt
- Nuo 26 iki 35 tūkst. Lt
- Virš 36 tūkst. Lt
- Šiuo metu negaliu atsakyti

13. Ar Jūsų įmonė sutiktų mokėti brangiau už aukštesnės kokybės audito paslaugas?

- Taip
- Ne
- Šiuo metu negaliu atsakyti

14. Kokias kokybines charakteristikas (savybes) turėtų turėti audito paslaugos, už kurias sutiktumėte mokėti daugiau? Įvertinkite pateiktas charakteristikas penkiabalėje skalėje, kurioje 1 - charakteristika tikrai neskatintų mokėti daugiau už auditą, 5 - charakteristika tikrai skatintų mokėti daugiau už auditą.

<i><b>Teiginys</b></i>	<i><b>1</b></i>	<i><b>2</b></i>	<i><b>3</b></i>	<i><b>4</b></i>	<i><b>5</b></i>
Auditoriai turėtų naudoti efektyvesnes ir greičiau atliekamas audito procedūras					
Auditas turėtų būti geriau planuojamas, dėl ko sumažėtų poreikis pakartotinai kreiptis į klientą dėl reikalingos informacijos					
Audito metu turėtų būti daugiau konsultuojama dėl mokesčių optimizavimo ir mokėjimo					
Audito metu turėtų būti daugiau konsultuojama dėl vidaus kontrolės trūkumų pašalinimo					
Audito metu turėtų būti daugiau konsultuojama dėl finansinės apskaitos sistemos įmonėje tobulinimo					
Audito metu į audito procesą turėtų aktyviau įsitraukti audito užduoties grupės lyderiai					
Auditoriai turėtų pateikti išsamią rašytinę ataskaitą apie visus savo pastebėjimus ir nustatytas klaidas					

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Audito įmonės turėtų priklausyti garsiausiems pasaulio audito įmonių tinklams, kurių vardas būtų pripažįstamas finansų rinkose					

15. Priskirkite nagrinėjamu laikotarpiu dažniausiai Jus auditavusią audito įmonę vienai iš žemiau pateikiamų kategorijų.

- „Didžiojo ketvertuko" audito įmonė
- Tarptautiam audito įmonių tinklui priklausanti įmonė, tačiau ne iš „Didžiojo ketvertuko"
- Nacionalinė audito įmonė
- Šiuo metu negaliu atsakyti

16. Jūsų įmonės veiklos sritį geriausiai apibūdina viena iš šių kategorijų:

- Finansų sektorius
- Gamyba
- Paslaugos
- Statyba
- Prekyba
- Viešasis sektorius

17. Jūsų pareigos įmonėje yra:

- Generalinis direktorius (direktorius)
- Finansų direktorius (vyr. finansininkas)
- Finansų kontrolierius
- Buhalteris
- Buhalterio padėjėjas
- Vadybininkas
- Kita (įrašyti kitą variantą)

18. Gal turite kokių nors pamąstymų ar pastebėjimų nagrinėjamos audito paslaugų kokybės tema?

19. Jeigu pageidaujate gauti tyrimo rezultatų santrauką, įrašykite žemiau savo elektroninio pašto adresą.

*Dėkoju už Jūsų atsakymus!*

**7 priedas. Kokybės kontrolės sistemos elementai Lietuvos audito įmonėse**

**33 lentelė. Kokybės kontrolės sistemos elementai Lietuvos audito įmonėse**

Šaltinis	Kokybės kontrolės sistemos elementai					
	1	2	3	4	5	6
Audito įmonė 1	Vadovybės atsakomybė už kokybę įmonėje	Etikos reikalavimai	Santykių su klientais ir konkrečių užduočių priėmimo ir tęsimo procedūros	Žmogiškieji ištekliai	Užduočių atlikimas	Stebėseną
Audito įmonė 2	Aukščiausių vadovų požiūris, įsipareigojimas siekti techninio meistriškumo ir teikti kokybiškas paslaugas	Aiškūs standartai ir patikimi audito įrankiai	Nepriekaištingos reputacijos klientai	Žmogiškieji ištekliai	Užduočių atlikimas	Stebėseną
Audito įmonė 3	Vidaus kokybės kontrolės sistema	Profesinių vertybių diegimas	Kliento priėmimas ir tęstinumas		Audito atlikimas, peržiūros ir konsultacijos, audito partnerių rotacija	Audito kokybės peržiūros, išorės kokybės užtikrinimo o peržiūros, atitiktis teisės aktams
Audito įmonė 4	Vadovybės atsakomybė už kokybės kontrolės sistemą	Etikos reikalavimai	Klientų bei projektų patvirtinimas ir bendradarbiavimo o tęstinumas	Žmogiškieji ištekliai	Projektų vykdymas	Stebėseną
Audito įmonė 5	Vadovybės atsakomybė už atliekamų užduočių kokybę	Etikos standartai	Procedūros, susijusios su įsipareigojimų klientams prisiėmimu ir šių įsipareigojimų tęsimu	Personalo valdymas		Užduočių atlikimo stebėseną, viešojo sektoriaus užduočių kokybės užtikrinimo o Sistema
Audito įmonė 6	Vadovybės atsakomybė	Etikos standartų laikymasis, nepriklausomumas	Santykių su klientais valdymas	Personalo valdymas, tęstinio mokymo valdymas	Konkrečių užduočių priėmimas ir vykdymas	Stebėseną
Audito įmonė 7	Vadovų atsakomybė už kokybę įmonėje	Etikos reikalavimai	Santykiai su klientu	Žmogiškieji ištekliai	Audito užduočių atlikimas	Stebėseną
Audito įmonė 8	Vadovybės atsakomybė už kokybę	Etikos standartai	Ryšii su klientais ir specifinių užduočių prisiėmimas ir tęsimas	Žmogiškieji ištekliai	Užduočių atlikimas	Stebėseną
Audito įmonė 9	<i>Nenurodyta</i>					

Šaltinis	Kokybės kontrolės sistemos elementai					
	1	2	3	4	5	6
Audito įmonė 10	Vadovaujančiojo personalo atsakomybė už kokybės kontrolės sistemos įgyvendinimą, palaikymą, vidaus kokybės kultūros propagavimas	Etikos reikalavimai	Santykiai su klientais	Žmogiškieji ištekliai	Užduočių atlikimas (stebėseną), užduočių dokumentavimas	
Audito įmonė 11	Vadovybės atsakomybė už atliekamų užduočių kokybę	Etikos standartai	Ryšių su klientais ir specifinių užduočių prisiėmimas ir tęsimas	Žmogiškieji ištekliai	Užduočių atlikimas	Stebėseną
Audito įmonė 12	<i>Nenurodyta</i>					
Audito įmonė 13	<i>Nenurodyta</i>					
Audito įmonė 14		Profesinės etikos reikalavimai	Klientų priėmimas ir išsaugojimas		Įgūdžiai ir kompetencija, darbo paskyrimo tvarka, vadovavimas, konsultacijos	Stebėjimas
Audito įmonė 15	<i>Nenurodyta</i>					
Audito įmonė 16	<i>Nenurodyta</i>					
Audito įmonė 17	Vadovybės atsakomybė už kokybę	Etikos standartai	Klientų ir užduočių priėmimo bei sutarčių pratęsimo procedūros	Personalo valdymas	Užduočių atlikimas	
Audito įmonė 18	<i>Nenurodyta</i>					
Audito įmonė 19	Išankstinė vidaus kokybės kontrolė		Einamoji vidaus kokybės kontrolė			Paskesnioji vidaus kokybės kontrolė

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais



## 8 priedas. Audito paslaugų kokybės kriterijų bendrasis reikšmingumas

34 lentelė. Audito paslaugų kokybės kriterijų bendrasis reikšmingumas

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Kriterijus</i>	<i>Svoris</i>	<i>Kriterijaus grupė</i>
1	Auditoriaus išvados patikimumas	0,094	Audito įmonės
2	Nepriklausomumas	0,070	Audito užduoties grupės
3	Audito užduočių atlikimas	0,064	Audito įmonės
4	Profesinių standartų ir teisės aktų išmanymas	0,062	Audito užduoties grupės
5	Vadovų atsakomybė už kokybę audito įmonėje	0,057	Audito įmonės
6	Atitinkami etikos reikalavimai	0,055	Audito įmonės
7	Profesinis skepticizmas	0,051	Audito užduoties grupės
8	Audito užduoties grupės pasitarimai (vidinės konsultacijos)	0,050	Audito užduoties grupės
9	Kokybės stebėseną	0,049	Audito įmonės
10	Kliento ūkio šakos žinios	0,048	Audito užduoties grupės
11	Atsakingo partnerio įsitraukimas į audito užduotį	0,042	Audito užduoties grupės
12	Audito užduoties grupės vadovo įsitraukimas į audito užduotį	0,037	Audito užduoties grupės
13	Komunikacija su kliento atstovais dėl auditui reikšmingų iškraipymų	0,033	Audito užduoties grupės
14	Verslo rizikų įžvalgos	0,030	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
15	Audito metu nustatytų trūkumų, klaidų komunikacija klientui	0,029	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
16	Klientų priėmimas ir tęstinių santykių išlaikymas	0,028	Audito įmonės
17	Audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymas	0,028	Audito įmonės
18	Mažiausiai patyrusių auditoriaus padėjėjų darbo priežiūra	0,024	Audito užduoties grupės
19	Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo	0,023	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
20	Kliento suvokta audito užduoties grupės narių kompetencija (susidarytas įspūdis apie auditorių profesionalumą)	0,022	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
21	Orientacija į kliento poreikius	0,021	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
22	Audito paslaugos suteikimas laikantis terminų (laiku atliktas auditas)	0,021	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
23	Klientui pateiktas laiškas vadovybei su svarbiais auditorių pastebėjimais ir rekomendacijomis	0,020	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
24	Finansinės apskaitos konsultacijos, teikiamos audito metu	0,018	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
25	Mokesčių konsultacijos, teikiamos audito metu	0,015	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
26	Išlaikomi geri darbiniai santykiai su klientu	0,009	Pridėtinės vertės ir audito atlikimo
<b><i>Iš viso</i></b>		<b>1</b>	

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

**9 priedas. Audito klientų apklausos statistinės lentelės ir paveikslai**

**35 lentelė. Laiško vadovybei kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito kainas**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
BUHAL_KL	0,791	0,56
VIDK_RIZIK	0,792	0,559
BUH_APSK_ORG	0,739	0,597
VALDYM_EFEKT	2,094	**0,078
KITA_KOM	0,846	0,523
MOKES_DEKL	1,3	0,275

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68

**36 lentelė. Laiško vadovybei kintamųjų vertinimo skirtumai pagal įmonės auditavimo pagrindą**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
BUHAL_KL	0,292	0,831
VIDK_RIZIK	0,464	0,709
BUH_APSK_ORG	1,444	0,238
VALDYM_EFEKT	0,534	0,661
KITA_KOM	1,245	0,301
MOKES_DEKL	0,582	0,629

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68

**37 lentelė. Audito atlikimo kintamųjų vertinimo skirtumai pagal audito kainas**

<i>Kintamasis\rodiklis</i>	<i>F</i>	<i>Sig</i>
PART_ISITR	0,945	0,457
GRVAD_ISITR	0,46	0,805
PADEJ_UZTIK	1,678	0,151
TERM	1,608	0,169
GER_SANTYK	0,83	0,533

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77

**38 lentelė. Audito paslaugų kokybės ir audito įmonės tipo koreliacija**

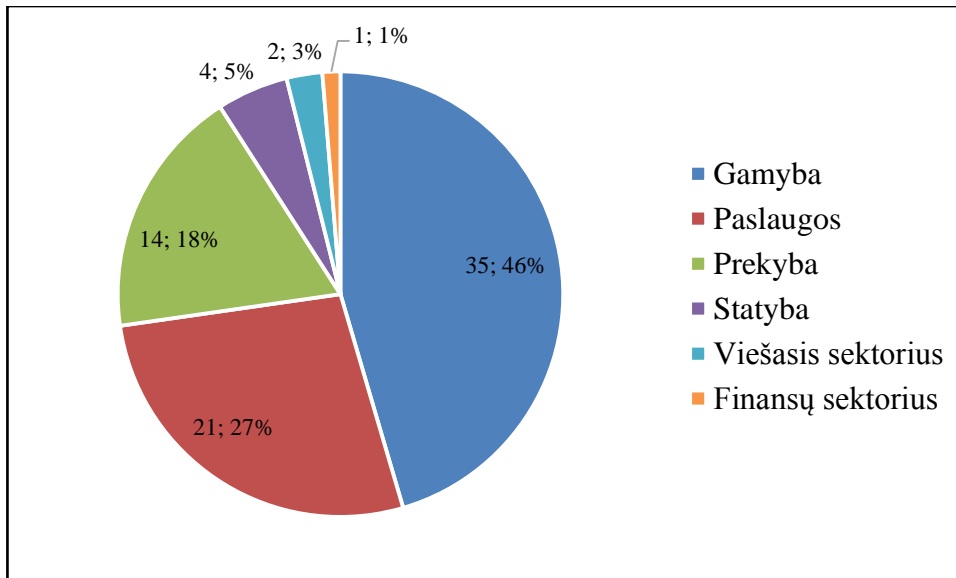
Rodiklis	Reikšmė	p reikšmė
Phi	0,263	0,194
Cramer's V	0,263	0,194

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68

**39 lentelė. Audito paslaugų kokybės ir įmonės veiklos srities koreliacija**

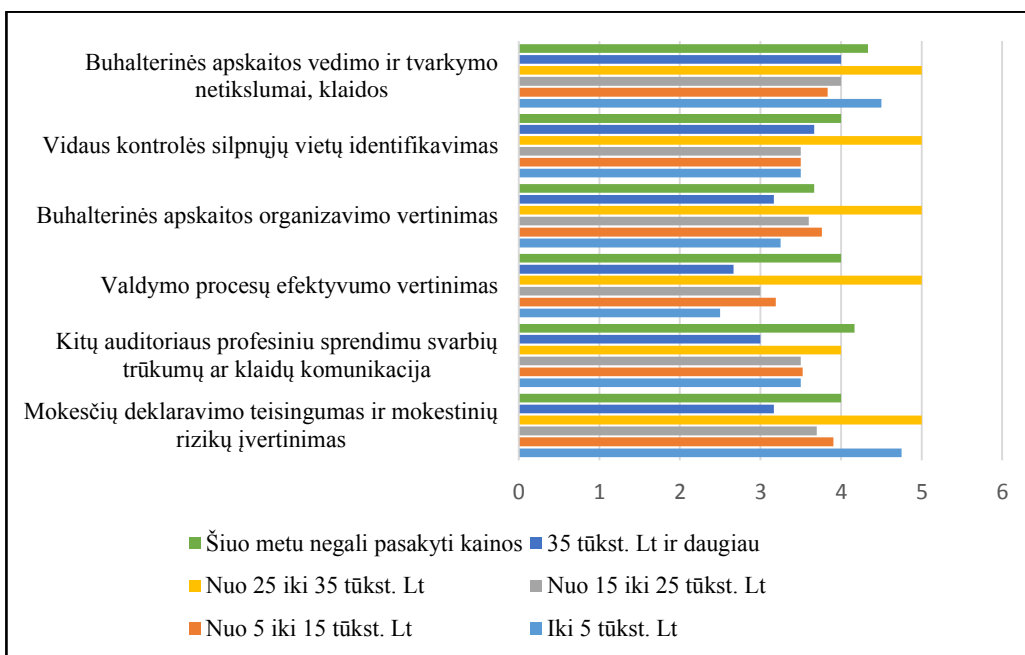
Rodiklis	Reikšmė	p reikšmė
Phi	0,452	0,401
Cramer's V	0,261	0,401

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77



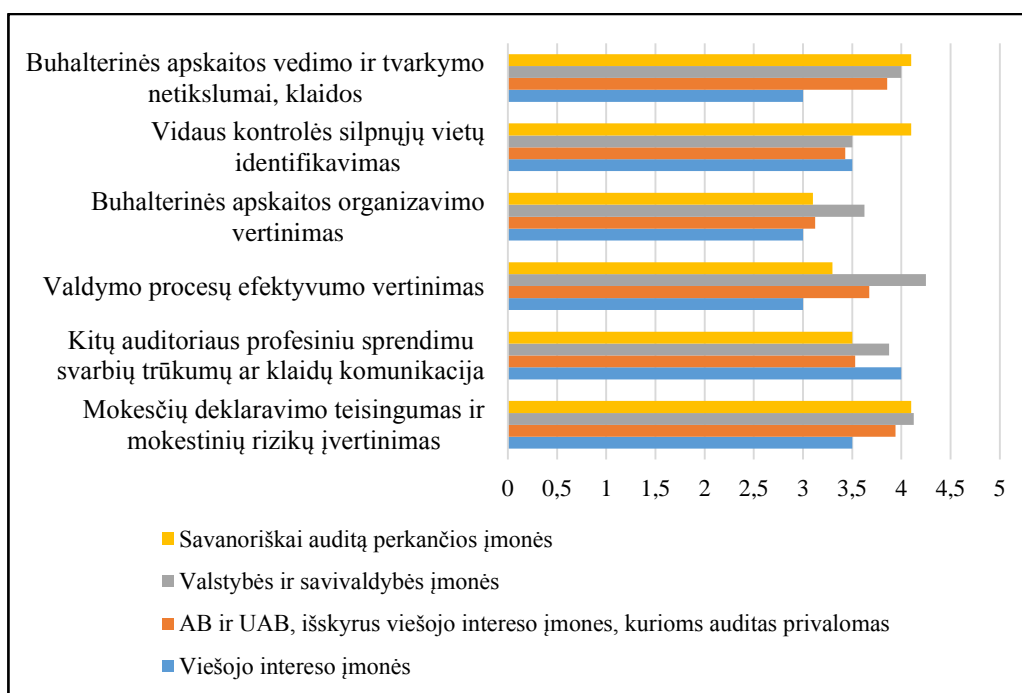
**57 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal veiklos sritį**

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais



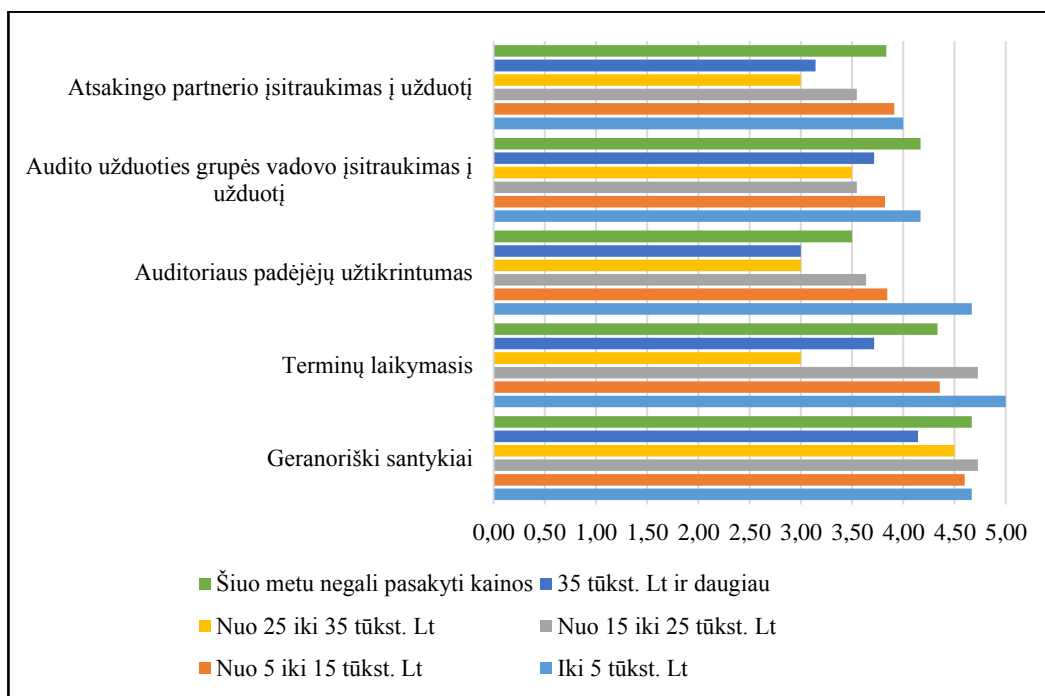
**58 pav. Laiško vadovybei kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito kainas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=68



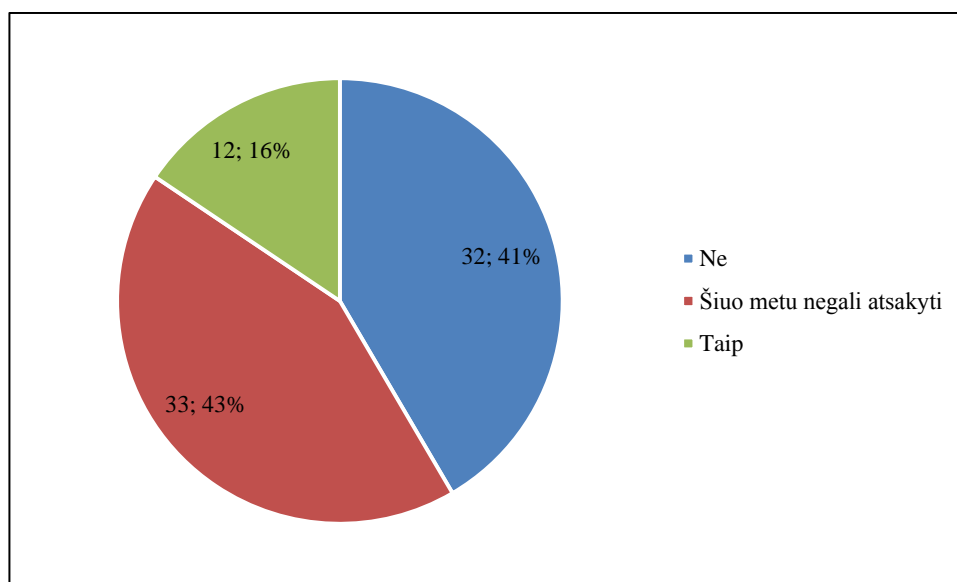
**59 pav. Laiško vadovybei kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal įmonės auditavimo pagrindą**

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77



**60 pav. Audito atlikimo kintamųjų įvertinimo vidurkių palyginimas pagal audito kainas**

Šaltinis: sudaryta autoriaus naudojant SPSS statistikos paketą, n=77



**61 pav. Ar sutiktumėte mokėti daugiau už aukštesnės kokybės audito paslaugas?**

Šaltinis. Sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

**10 priedas. Anketinės apklausos ir ekspertinio vertinimo statistiniai rodikliai**

**40 lentelė. Anketinės apklausos vertinimo Cronbach alpha koeficiento reikšmės**

<b><i>Eil. Nr.</i></b>	<b><i>Klausimas</i></b>	<b><i>Alpha</i></b>
1	5 klausimas	0,6764
2	6 klausimas	0,8766
3	8 klausimas	0,8487
4	9 klausimas	0,8192
5	14 klausimas	0,7845

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

**41 lentelė. Ekspertinio vertinimo Kendall konkordancijos koeficiento reikšmės**

<b><i>Eil. Nr.</i></b>	<b><i>Klausimas</i></b>	<b><i>W</i></b>	<b><i>p</i></b>
1	1 klausimas	0,5603	0,000
2	3 klausimas	0,1107	0,346
3	4 klausimas	0,1660	0,043
4	5 klausimas	0,2856	0,005
5	7 klausimas	0,1706	0,037
6	8 klausimas	0,2718	0,001
7	9 klausimas	0,1872	0,019
8	10 klausimas	0,5833	0,001
9	11 klausimas	0,3033	0,001
10	12 klausimas	0,2367	0,025
11	13 klausimas	0,2282	0,001
12	14 klausimas	0,2309	0,000
13	15 klausimas	0,0911	0,634

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

*42 lentelė. Ekspertinio vertinimo Cronbach alpha koeficientio reikšmės*

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Klausimas</i>	<i>Alpha</i>
1	3 klausimas	0,7438
2	4 klausimas	0,8519
3	5 klausimas	0,8474
4	7 klausimas	0,8187
5	8 klausimas	0,8556
6	9 klausimas	0,8437
7	10 klausimas	0,6788
8	11 klausimas	0,7018
9	12 klausimas	0,5679
10	13 klausimas	0,8098
11	14 klausimas	0,3601
12	15 klausimas	0,6528

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

### *11 priedas. Statistinėse lentelėse naudojamų sutrumpinimų paaiškinimai*

**AUD\_REGL** – teiginys „Auditas yra griežtai reglamentuotas, pagal audito standartus atliekamas patikrinimas“.

**AUD\_TIKSL\_3E** – teiginys „Vienas iš pagrindinių auditorių tikslų - pateikti klientams naudingos informacijos dėl jų vykdomos veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo didinimo“.

**AUD\_ISOR\_ORIENT** – teiginys „Audito misija yra pirmiausia padidinti išorės informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis“.

**AUD\_APGAUL** – teiginys „Auditorių vaidmuo yra svarbus užkertant kelią apgaulių paplitimui“.

**AUD\_VIDKONTR** – teiginys „Auditoriai turi išsamiai patikrinti įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumą“.

**AUD\_TIKSL\_NUOM** – teiginys „Pagrindinis audito tikslas - pareikšti nuomonę, ar audituojamos finansinės ataskaitos pateikia tikrą ir teisingą vaizdą“.

**AUD\_SAVYB** – teiginys „Dvi auditoriams svarbiausios profesinės savybės: tai nepriklausomumas ir gebėjimas nustatyti iškreipimus finansinėse ataskaitose“.

**AUD\_ISV\_REGL** – teiginys „Auditoriaus išvados forma ir turinys yra griežtai reglamentuoti“.

**AUD\_IGIMT** – teiginys „Auditas negali nustatyti visų iškreipimų ar klaidų dėl jam būdingų įgimtų apribojimų“.

**AUD\_VIES\_PR** – teiginys „Auditoriai tikrina kitas įmones, tačiau auditorių atlikto darbo niekas netikrina“.

**VERS\_RIZIK** – kintamasis „Auditorių pateikiamos įžvalgos dėl Jūsų įmonės verslo rizikų“.

**KLAID\_KOM** – kintamasis „Audito metu nustatytų neatitikimų ir klaidų komunikacija“.

**FIN\_KONS** – kintamasis „Finansinės apskaitos konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu“.



**MOK\_KONS** – kintamasis „Mokesčių konsultacijos, nemokamai teikiamos audito metu“.

**ORIENT\_POREIK** – kintamasis „Orientacija į kliento poreikius“.

**REK\_VIDK** – kintamasis „Rekomendacijos dėl vidaus kontrolės tobulinimo“.

**BUHAL\_KL** – kintamasis „Buhalterinės apskaitos vedimo ir tvarkymo netikslumai, klaidos“.

**VIDK\_RIZIK** – kintamasis „Vidaus kontrolės silpnųjų vietų identifikavimas“.

**BUH\_APSK\_ORG** – kintamasis „Buhalterinės apskaitos organizavimo vertinimas“.

**VALDYM\_EFEKT** – kintamasis „Valdymo procesų efektyvumo vertinimas“.

**KITA\_KOM** – kintamasis „Kitų auditoriaus profesiniu sprendimu svarbių trūkumų ar klaidų komunikacija“.

**MOKES\_DEKL** – kintamasis „Mokesčių deklaravimo teisingumas ir mokestinių rizikų įvertinimas“.

**PART\_ISITR** – teiginys „Audito užduoties partneris Jūsų audito metu buvo aktyviai įsitraukęs į audito procesą, komunikuodamas, dalyvaudamas susitikimuose ir pan.“.

**GRVAD\_ISITR** – teiginys „Audito užduoties grupės vadovas Jūsų audito metu buvo aktyviai įsitraukęs į audito procesą, bendraudamas, pateikdamas savo pastebėjimus, komentuodamas audito eigą“.

**PADEJ\_UZTIK** – teiginys „Auditoriaus padėjėjai nesukėlė abejonių, jog jie gali tinkamai atlikti jiems paskirtą darbą“.

**TERM** – teiginys „Jūsų auditas buvo užbaigtas laikantis nustatytų terminų (užbaigtas laiku)“.

**GER\_SANTYK** – teiginys „Jūsų ir auditorių santykius audito metu galite įvardyti kaip „geranoriškus/teigiamus“.

**12 priedas. Atliktų auditų tyrimai: viešų pranešimų internetiniame tinklalapyje suvestinė**

Audito ir apskaitos darbuotojai nustatė, kad nacionalinė audito įmonė Nr. 1 pažeidė tuo metu galiojusius nacionalinius audito standartus bei LR Audito įstatymo nuostatas<sup>52</sup>. Nustatyti Audito įstatymo pažeidimai susiję su nepriklausomumo principo nesilaikymu, kai audituojamai įmonei yra suteikiamos reorganizavimo sąlygų vertinimo paslaugos, kurių teikimas sutampa su audituotu laikotarpiu. Nacionalinių audito standartų pažeidimai susiję su tuo, kad atliekant tirtus auditus auditorius neatliko audito procedūrų, reikalingų tvirtinimams atsargų srityje pagrįsti ir nesurinko pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti padarytas išvadas, kuriomis buvo grindžiama jos nuomonė. Dėl šių trūkumų auditoriui pareikštas įspėjimas.

Tikrinant nacionalinę audito įmonę Nr. 2, nustatyta reikšmingų trūkumų, nes jie tiesiogiai įtakojo neteisingos auditoriaus nuomonės pateikimą apie audituotos įmonės finansines ataskaitas<sup>53</sup>. Audito įmonė pažeidė tuomet galiojusius nacionalinius audito standartus. Buvo nustatyti reikšmingi standartų pažeidimai audito įrodymų ir auditoriaus išvados srityse, nes esant dalykams, kurie turėjo įtakoti auditoriaus nuomonę, ši nuomonė nebuvo modifikuota, bei atliekant auditą nebuvo surinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai apie atostoginių kaupinių dydį ir reikšmingumą audituojamos įmonės finansinėms ataskaitoms. Įvertinus atlikto audito tyrimo metu nustatytus auditoriaus darbo trūkumus ir jų reikšmingumą, auditoriui pareikštas įspėjimas.

Panašius pažeidimus tikrintojai nustatė vertindami nacionalinės audito įmonės Nr. 3 atliktus auditus<sup>54</sup>. Nustatyta, jog įmonė nesilaikė tarptautinių standartų auditui nuostatų, susijusių su audito planavimu, rizikų vertinimu, audito procedūrų atlikimu ir audito įrodymų rinkimu. Auditų metu nebuvo surinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai, kuriais galima būtų pagrįsti

<sup>52</sup> Tyrimas pradėtas 2009 m. rugsėjo 2 d. įsakymu Nr. VAA-31 „Dėl atlikto audito tyrimo pradžios“.

<sup>53</sup> Tyrimas pradėtas 2010 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. VAA-26 „Dėl atlikto audito tyrimo pradžios“.

<sup>54</sup> Tyrimas pradėtas 2010 m. spalio 13 d. įsakymu Nr. VAA-58 „Dėl atlikto audito tyrimo pradžios“.

padarytas išvadas, kuriomis buvo grindžiamos auditoriaus nuomonės. Kadangi auditorius pažeidė audito įrodymų standartą, jis taip pat auditoriaus išvadose negalėjo teigti, kad auditas buvo atliktas laikantis tarptautinių standartų auditui, nes visų su tuo susijusių tarptautinių audito standartų auditorius pilnai nesilaikė. Tyrimo metu nustatyti pažeidimai padarė įtaką audito įrodymais nepagrįstų auditoriaus nuomonių apie audituotų įmonių finansines ataskaitas pateikimui. Dėl išdėstytų priežasčių auditoriui pareikštas įspėjimas bei nurodyta kelti profesinę kvalifikaciją. Atsižvelgiant į tai, jog įmonėje nėra įdiegta ir valdoma Tarptautinio kokybės kontrolės standarto reikalavimus atitinkanti kokybės kontrolės sistema, šiai audito įmonei taip pat nurodyta tokią kokybės kontrolės sistemą įdiegti.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų audito atlikimo trūkumai nustatyti tikrinant nacionalinę audito įmonę Nr. 4<sup>55</sup>. Šios įmonės auditorius auditoriaus išvadoje pateikė audito įrodymais nepagrįstą auditoriaus nuomonę apie įmonių grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Nustatyta, kad auditorius nesivadovavo tuo metu galiojusiais nacionaliniais audito standartais bei pateikė auditoriaus išvadą neatlikęs jokių audito standartų reikalaujamų audito procedūrų, kurios leistų surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, leidžiančius pagrįsti auditoriaus išvadoje pateiktą nuomonę. Taip pat buvo pažeistos Tarptautinio buhalterijų profesionalų etikos kodekso nuostatos, nes nesilaikydamas teisės aktų ir, pateikdamas žinomai neteisingą informaciją apie audito įmonės atliktus auditus, auditorius atliko veiksmus diskredituojančius profesiją. Dėl šių pažeidimų rimtumo, priimtas sprendimas panaikinti auditoriaus vardą.

Su nepakankamų ir netinkamų audito įrodymų bei nepagrįstos auditoriaus išvados problema susidūrė ir nacionalinė audito įmonė Nr. 5. Įmonė atlikdama finansinių ataskaitų auditą nesivadovavo nacionaliniais audito standartais, dėl ko nebuvo surinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai, kuriais galima būtų pagrįsti padarytas išvadas, kuriomis buvo grindžiama jos pateikta nuomonė apie audituotos įmonės finansines ataskaitas. Tyrimo metu taip pat buvo nustatyta,

---

<sup>55</sup> Tyrimas pradėtas 2011 m. birželio 14 d. įsakymu Nr. VAA-24 „Dėl atlikto audito tyrimo pradžios“.

kad audito įmonėje įdiegta kokybės kontrolės tvarka ir atliekamos procedūros neužtikrina, kad audituojamos įmonės finansinių ataskaitų auditas būtų atliktas tinkamai. Dėl šių priežasčių auditoriui pareikštas įspėjimas ir paskirtas nurodymas kelti profesinę kvalifikaciją.

Viešai aprašydama nacionalinės audito įmonės Nr. 6 atliktų auditų tyrimą, Audito ir apskaitos tarnyba pateikė daugiau detalios informacijos apie nustatytus trūkumus. Tyrėjų teigimu, auditorius pažeidė audito įrodymų tarptautinius standartus. Auditorius nesurinko pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti padarytas išvadas, kuriomis buvo grindžiama auditoriaus nuomonė. Auditorius taip pat neatliko audito atrankos pagal standartų reikalavimus, taip pat neatliko audito procedūrų tvirtinimams apie apskaitinius įverčius pagrįsti. Kaip pažymi tarnyba, „nors visų trijų užduočių auditai yra privalomi, atostogų kaupiniai, tikroji vertė, susijusių asmenų kainodaros įtaka, nuvertėjimai, perkainojimai, atidėjimai ir kt. nevertinti, dėl ko galėjo būti nustatyti reikšmingi iškreipimai vertinimų reikalaujančiose srityse”.

Nustačius paminėtus trūkumus, įvertintas audito įmonės kokybės kontrolės sistemos veiksmingumas. Tyrėjai pabrėžia, jog įmonėje nepakankamai įdiegtas vadovų atsakomybės už kokybę elementas, nes audito įmonė neturi įdiegusi politikos ir procedūrų, skirtų „vidaus kultūrai, kuria pripažįstama, kad kokybė yra esminė atliekant užduotis, propaguoti”. Taip pat įmonėje nėra įdiegtos politika ir procedūros, pagal kurias būtų reikalaujama užtikrinti tinkamą dokumentavimą, kuris suteiktų įrodymų dėl kiekvieno kokybės kontrolės sistemos elemento veikimo. Tyrimui nepateikta tinkamų dokumentavimo įrodymų dėl stebėsenos vykdymo. Dėl šių pažeidimų ir trūkumų, auditoriui pareikštas įspėjimas, o audito įmonei paskirtas nurodymas: suderinti su Audito ir apskaitos tarnyba veiksmų planą nustatytiems trūkumams audito įmonėje spręsti.

Atlikusi nacionalinės audito įmonės Nr. 7 ir atsakingo auditoriaus atlikto audito tyrimą, Audito ir apskaitos tarnyba nustatė, kad audito įmonės įdiegta kokybės kontrolės sistema neužtikrina tinkamo 1-ojo Tarptautinio kokybės kontrolės standarto reikalavimų įgyvendinimo, o faktiškai vykdytos kokybės

kontrolės procedūros yra neatitinkančios patvirtintos politikos šiose srityse: naujų ir tęstinių santykių su klientais ir konkrečių auditų prisiėmimo ir tęsimo, darbo dokumentavimo savalaikiškumo ir konsultavimosi. Tarnybos teigimu, atlikdamas auditą, auditorius nesilaikė tarptautinių audito standartų reikalavimų šiose srityse: audito planavimo (apgaulės rizikos vertinimas ir procedūrų parinkimas), audito įrodymų pakankamumo ir patikimumo (atrankos technikų taikymas), auditoriaus nuomonės modifikavimo bei audito dokumentavimo srityje, į audito bylą įtraukiant vėlesnius nei pasirašyta auditoriaus išvada darbo dokumentus. Auditoriui pareikštas įspėjimas. Audito įmonei nurodyta ištaisyti trūkumus.

Atlikus nacionalinės audito įmonės Nr. 8 ir atsakingo auditoriaus atliktą auditą<sup>56</sup>, nustatyti Tarptautinių audito standartų nuostatų, Audito įstatymo ir kitų susijusių teisės aktų reikalavimų, nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų, Tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų, auditui panaudotų išteklių kokybės ir kiekybės bei gauto atlyginimo už auditą trūkumai. Tarnybos teigimu, „įmonėje įdiegta kokybės kontrolės sistema neužtikrino rizika grįsto požiūrio taikymo tirtų auditų metu bei atliktų auditų kokybės kontrolės, netinkamai vykdytos procedūros, susijusios su užtikrinimo užduoties grupių paskyrimu ir jų darbo priežiūra, peržiūras ir stebėseną atliksiančių asmenų tinkamumo įvertinimu, užduočių peržiūra ir stebėseną, neužtikrinamas audito darbo dokumentų vientisumas. Nustatyti auditorės atliktų auditų trūkumai planavimo, dokumentavimo, įrodymų vertinimo ir išvados srityse“. Dėl šių trūkumų auditoriui pareikšta drausminė nuobauda - įspėjimas, o audito įmonei paskirtas nurodymas suderinti su Audito ir apskaitos tarnyba planuojamų įgyvendinti priemonių, skirtų atlikto audito tyrimo metu nustatytiems trūkumams ištaisyti, planą.

Didelis Audito ir apskaitos tarnybos dėmesys buvo skirtas nacionalinei audito įmonei Nr. 9 ir dviems atsakingiems auditoriams dėl jų atlikto viešojo intereso įmonės audito bei dviejų kredito unijų auditų. Tyrimas parodė, jog buvo

---

<sup>56</sup> Tyrimas pradėtas vadovaujantis Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2012 m. rugsėjo 4 d. įsakymu Nr. VAA - 25 „Dėl atlikto audito tyrimo pradžios“.

nustatyta reikšmingų audito atlikimo trūkumų. Audituojamas viešojo intereso įmonę, auditorius nesilaikė tarptautinių audito standartų nuostatų, reglamentuojančių audito planavimą, reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą, auditoriaus atsaką į riziką, apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinį įvertinimą, ir susijusios informacijos atskleidimą, įrodymų rinkimą ir vertinimą, dokumentavimą, auditoriaus nuomonės susidarymą ir išvados pateikimą. Audituojamas kredito unijas, Tarnybos teigimu, kitas įmonės auditorius nesivadovavo tarptautinių audito standartų nuostatomis, reglamentuojančiomis įstatymų ir teisės aktų įtakos įmonės veiklai įvertinimą, auditoriaus atsakomybę dėl apgaulės, apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinį įvertinimą, ir susijusios informacijos atskleidimą, veiklos tęstinumą, audito įrodymų rinkimą ir vertinimą, auditoriaus nuomonės susidarymą ir išvados pateikimą, taip pat nesilaikė Audito įstatyme numatyto atsakomybės visuomenei principo. Minėti trūkumai ir pažeidimai sąlygojo „nepagrįstas ir neteisingas nuomones, klaidinančias visuomenei svarbių įmonių finansinių ataskaitų informacijos vartotojus“. Abiem auditoriams paskirtos drausminės nuobaudos –nurodyta panaikinti abiejų auditorių auditoriaus vardą. Kadangi įmonė nesilaikė 1-ojo tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų (įmonės nepriklausomumo reikalavimų svarstymo dokumentavimas, dokumentavimo vientisumas, užduočių atlikimo kokybės nuoseklumas, rezultatų peržiūra, stebėseną ir t.t.), buvo duotas nurodymas audito įmonei ištaisyti nustatytus trūkumus.

Nacionalinė audito įmonės Nr. 10 ir atsakingas auditorius taip pat buvo tikrinti dėl atlikto kredito unijos 2012 m. finansinių ataskaitų audito. Tyrimo metu nustatyta, kad auditorius atlikdamas auditą nesilaikė tarptautinių audito standartų nuostatų, reglamentuojančių bendruosius nepriklausomo auditoriaus tikslus ir audito atlikimą pagal tarptautinius audito standartus, įstatymų ir teisės aktų įtakos įmonės veiklai įvertinimą, auditoriaus atsaką į įvertintą riziką, apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinį įvertinimą, ir susijusios informacijos atskleidimą, audito įrodymų rinkimą ir vertinimą, susijusių šalių sandorius, pobalansinius įvykius, veiklos tęstinumą, auditoriaus

nuomonės susidarymą ir išvados pateikimą. Dėl nustatytų trūkumų reikšmingumo auditoriui paskirta drausminė nuobauda – nurodyta panaikinti auditoriaus auditoriaus vardą.

Audito įmonės kokybės kontrolės sistemos tikrinimo metu nustatyta, jog įmonė nesilaikė 1-ojo tarptautinio kokybės kontrolės standarto, nustatančio audito įmonės pareigas užtikrinti tinkamą dokumentavimą, kuris suteiktų įrodymų dėl kiekvieno kokybės kontrolės sistemos elemento veikimo, asmens, atliekančio užduoties kokybės kontrolės peržiūrą, objektyvumą, dokumentavimo vientisumą, stebėseną, skirti reikalingus išteklius audito įmonės kokybės kontrolės sistemos politikai ir procedūroms plėsti, joms dokumentuoti ir palaikyti. Įmonei buvo duotas nurodymas ištaisyti nustatytus trūkumus.

Tarptautinės audito įmonės atliekant tyrimus tikrinamos kur kas rečiau – atliekant kokybės peržiūras rečiau nustatomi audito atlikimo trūkumai. Pastaraisiais metais atlikti du tyrimai, susiję su šių įmonių atliktais komercinių bankų auditais. Atlikus tarptautinės audito įmonės Nr. 1 ir už užduotį atsakingo auditoriaus audito tyrimą<sup>57</sup>, nustatyta, kad būdamas atsakingas už banko audito koordinavimą ir atlikimą auditorius pažeidė tarptautinių audito standartų nuostatas, nes vertindamas audito įrodymus, kuriais buvo tvirtinami įmonės reikšmingi finansinių ataskaitų straipsniai, „nesilaikė skepticizmo požiūrio ir nesurinko pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad sumažintų audito metu nustatytas rizikas iki priimtina žemo lygio“. Dėl šios priežasties auditoriaus 2011 m. pareikšta nuomonė apie banko finansines ataskaitas buvo nemodifikuota nepagrįstai. Taryba taip pat pažymėjo, jog auditorius nesilaikė Audito įstatymo reikalavimų, nes atlikdamas auditą, nesivadovavo 200-ojo TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ nuostatomis. Atsižvelgiant į nustatytų trūkumų mastą bei banko svarbą visuomenei, priimtas sprendimas panaikinti auditoriaus auditoriaus vardą.

---

<sup>57</sup> Tyrimas pradėtas Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2011 m. lapkričio 23 d. įsakymu Nr. VAA-40 „Dėl atlikto audito tyrimo pradžios“.

Tyrimo metu nustatyta, kad tarptautinėje audito įmonėje Nr. 1 įdiegta kokybės kontrolės sistema neatitinka Tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų: audito įmonė turėtų įdiegti politiką ir procedūras, pagal kurias užduoties grupės, parengusios užduoties ataskaitas, galėtų laiku baigti sudaryti galutines užduoties bylas, bei būtų išlaikomas užduoties dokumentų konfidencialumas, saugus laikymas, vientisumas, pasiekiamumas ir atkūriamumas.

Atlikus tarptautinės audito įmonės Nr. 2 ir atsakingo auditoriaus atlikto komercinio banko 2011 metų atskirų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų audito tyrimą, buvo nustatyta reikšmingų audito atlikimo trūkumų. Tyrėjai nustatė, kad auditorius neatliko jokių, jam, kaip užduoties partneriui, privalomų audito procedūrų (išskyrus auditoriaus išvados pasirašymą). Tokiu būdu buvo pažeistos Lietuvos Respublikos audito įstatymo nuostatos, nes auditas nebuvo atliktas pagal tarptautinių audito standartų reikalavimus. Tyrimo metu taip pat buvo nustatyta, kad auditorius nesilaikė Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų sąžiningumo ir reikiamo atidumo principų, nes auditoriaus išvados buvo pateiktos neatlikus auditų, kaip to reikalauja Lietuvos Respublikos audito įstatymas, profesiniai standartai ir Buhalterių profesionalų etikos kodeksas.

Tyrimo metu taip pat konstatuota, kad audito įmonė nesilaikė 1-ojo tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų. Audito įmonėje sukurta ir palaikoma kokybės kontrolės sistema neužtikrina, kad audito įmonės ar užduoties partnerių pateikiamos ataskaitos būtų tinkamos pagal aplinkybes. Kadangi nustatyti trūkumai laikytini reikšmingais, o bankas buvo viešojo intereso įmonė, kuri svarbi visuomenei dėl savo veiklos masto, pobūdžio ir klientų skaičiaus, priimtas sprendimas panaikinti auditoriaus auditoriaus vardą, o audito įmonei pareikštas įspėjimas.