

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

APSKAITA IR FINANSŲ VALDYMAS

Magistrantės Alisos Ševiakovaitės

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

PROFESINĖS ETIKOS PRINCIPŲ TAIKYMAS: LIETUVOS AUDITORIŲ PATIRTIS	THE APPLICATION OF THE PROFESSIONAL ETHICAL PRINCIPLES: EXPERIENCE OF LITHUANIAN AUDITORS
---	--

Darbo vadovė J. Asist. Daiva Raziūnienė

Vilnius, 2023

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS	3
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	3
ĮVADAS	4
1 LITERATŪROJE NAGRINĖTŲ AUDITORIAUS ETIKOS PRINCIPŲ, JUOS SUDARANČIŲ VEIKSNIŲ APŽVALGA	8
1.1 Tyrimų, apibrėžiančių auditoriaus etiką ir nagrinėjančių auditoriaus etikos principus apžvalga	8
1.1.1 Auditoriaus etikos apibrėžimas mokslinėje literatūroje	8
1.1.2 Tyrimų apie auditoriaus etikos, kontrolės svarbą audito kokybei apžvalga	11
1.1.3 Mokslinių tyrimų apie auditoriaus kompetencijos, darbo patirties svarbą apžvalga	16
1.1.4 Auditoriaus nepriklausomumo, sąžiningumo, objektyvumo, viešojo intereso nagrinėjimas moksliniuose tyrimuose	18
1.2 Auditoriaus veiklą reglamentuojantys principai teisės aktuose	23
2 TYRIMO APIE AUDITORIŲ IR JŲ PADĖJĖJŲ VEIKSNIUS LAIKYTIS AUDITORIAUS ETIKOS PRINCIPŲ METODOLOGIJA	27
3 AUDITORIAUS ETIKOS PRINCIPŲ LAIKYMO SI SUNKUMŲ LIETUVOJE TYRIMAS	34
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	56
LITERATŪROS SĄRAŠAS	59
SANTRAUKA	66
PRIEDAI	68

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Pagrindinių auditoriaus etikos principų išskyrimas teisės aktuose	24
---	----

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 paveikslas Tyrimo planas.....	27
2 paveikslas Klausimo „Kuriai grupei priklausote?“ rezultatai	35
3 paveikslas Klausimo „Koks yra jūsų išsilavinimas?“ rezultatai	35
4 paveikslas Klausimo „Kokia yra jūsų darbo patirtis audito srityje?“ rezultatai	36
5 paveikslas Klausimo „Kokio dydžio įmonėje dirbate?“ rezultatai	37
6 paveikslas Klausimo „Kurių principų atliekant savo darbą yra sunkiausia laikytis?“ atsakymai	38
7 paveikslas Klausimų apie sunkumus su kuriais susidūrė rezultatai.....	44
8 paveikslas Klausimų apie sunkumus su kuriais auditoriai teigia, kad nesusidūrė rezultatai	45
9 paveikslas Klausimų apie veiksnius veikiančius etikos principų laikymąsi rezultatai	48
10 paveikslas Klausimų apie veiksnius veikiančius etikos principų laikymąsi rezultatai	49
11 paveikslas Auditorių veikloje nustatyti pažeidimai 2018-2021 metais	54

IVADAS

Temos aktualumas. Auditas atlieka svarbų visuomenei darbą pateikiant nepriklausomą sprendimą apie finansinių ataskaitų teisingumą. Auditoriai turi puikiai išmanyti ne tik apskaitos bei audito standartus kartu su mokesčių įstatymais, bet ir turėti gerą darbo kultūrą, laikytis etikos principų, išlaikyti profesinį skepticizmą. Auditorių darbo veiklą reglamentuoja įvairūs teisės aktai bei kontroliuoja atitinkamos įstaigos, tačiau nėra iki galo išanalizuota, su kokiais problemomis, sunkumais auditoriai susiduria stengdamiesi laikytis etikos principų. Nors Lietuvos institucijos užsiima auditorių ir audito įmonių patikra, platesnių tyrimų apklausiančių pačius auditorius, jų padėjėjus trūksta. Tad šiame darbe bus gauti rezultatai apie auditorių ir jų padėjėjų patirtį: su kokiais sunkumais susiduriama laikantis etikos principų, kokie veiksniai padeda, sunkina principų laikymąsi. Tai auditą kontroliuojančioms institucijoms padės suprasti, į kokius aspektus vertėtų atsižvelgti ir skirti daugiau dėmesio jiems tobulinti. Šio darbo išvados taip pat padės auditorius ruošiančioms institucijoms ir asmenims suprasti, kokiems audito principams ar kylančioms grėsmėms reikia skirti daugiau laiko suprasti, kokias papildomas kontroles reikėtų įvesti.

Temos ištyrimo lygis. Labai plačiai literatūroje yra analizuoti veiksniai, turintys įtakos audito kokybei. Vieni iš jų paremti etikos principais: sąžiningumu, kompetencija, profesionalumu, nepriklausomumu, objektyvumu, konfidencialumu (Alsughayer, 2021; Arung, Cores, & Lamba, 2020; Asmara, 2019; Darwanis & Putri, 2020; Felício, 2022; Hajering, Suun, & Muslim, 2020; Kertarajasa, Marwa, & Wahyudi, 2019; Mardijuwono & Subianto, 2018; Meidawati & Assidiqi, 2019; Mulyani, 2020; Octaviani & Ekasari, 2021; Prasanti, Ramadhanti, & Puspasari, 2019; Puspitasari, Baridwan, & Rahman, 2019; Rosmi & Syasir, 2020; Shahibah, Hariadi, & Baridwan, 2020; Susanto, Nuraini, & Basri, 2020; Wardana, Sapta, & Landra, 2019; Zurriah, Muhammadiyah, & Utara, 2020).

Taip pat analizuota darbo patirties (Darwanis ir Putri, 2020; Kertarajasa ir kt., 2019; Mulyani, 2020; Prasanti, Ramadhanti, ir Puspasari, 2019; Rosmi ir Syasir, 2020), audito atlygio, mokesčių (Meidawati ir Assidiqi, 2019; Mulyani, 2020; Zurriah ir kt., 2020), auditorių motyvacijos (Felício, 2022; Mulyani, 2020; Wardana ir kt., 2019; Zurriah ir kt., 2020), laiko biudžeto, audito trukmės (Meidawati ir Assidiqi, 2019; Puspitasari ir kt., 2019), klientų spaudimo (Meidawati ir Assidiqi, 2019; Puspitasari ir kt., 2019), užduoties sudėtingumo (Asmara, 2019; Susanto ir kt., 2020), tarpusavio peržiūros (Puspitasari ir kt., 2019), auditorių vientisumo (Susanto ir kt., 2020), ne audito paslaugų teikimo (Puspitasari ir kt., 2019), lyderystės politikos. (Wardana ir kt., 2019), auditorių suvokimo (Alsughayer, 2021) atskaitomybės (Darwanis ir Putri, 2020;

Hajering ir kt., 2020), skepticizmo (Asmara, 2019; Mardijuwono ir Subianto, 2018; Puspitasari ir kt., 2019; Shahibah ir kt., 2020) įtaka audito kokybei. Šie veiksniai gali tuo pačiu turėti įtakos ir etikos principų laikymuisi.

Taip pat galima atrasti daug tyrimų apie auditoriaus gebėjimą aptikti sukčiavimą bei jo aptikimą lemiančius veiksnius. Tirtas etinio idealizmo ir bruožų skepticizmo (Awaluddin, Nirgahayu, Wardhani, & Sylvana, 2019; Verwey & Asare, 2021), nepriklausomumo, darbo krūvio (Lannai ir Muslim, 2021), sąžiningumo ir organizacinio įsipareigojimo (Rifai, 2020) poveikis sukčiavimo aptikimui ir prevencijai. Tirta samprotavimo ir suvokiamų moralinių ketinimų svarba sukčiavimo aptikimui (Mapuasari, 2018).

Galima rasti tyrimų, kaip etinė kultūra, mokymas veikia audito nuomonę. S. I. Ali, Talab ir Flayyih (2018) pagrindinis dėmesys skiriamas etinės kultūros poveikiui auditoriaus nuomonei. Barrainkua ir Espinosa-Pike (2018) analizuojama, ar II pakopos studijų studentų profesinės vertybės skiriasi nuo patyrusių auditorių, ar yra vertybinių skirtumų tarp auditorių skirtinguose karjeros etapuose. Octaviani ir Ekasari (2021) apibrėžė reikalingiausią aukštesniojo profesinio mokymo temą, susijusią su auditoriaus profesionalumo didinimu. Billiot, Daniel, Glandon ir Glandon (2012) tiria skirtingų kontekstų ugdymo procese poveikį apskaitos specialybių etinio jautrumo ir moralinio mąstymo lygiams. Nursasi, Munfaqiroh ir Andiani (2022) darbe nagrinėjami apskaitos etikos ugdymo efektyvumai remiantis Islamu, lyginant musulmonų apskaitos studentų etinio jautrumo ir etinių sprendimų priėmimo lygį. Sholihin, Candra, Yuniarti ir Ilyana (2020) tyrimu siekiama įvertinti mokymosi medijas, pagrįstas virtualia realybe (VR), skirtas verslo etikos mokymui. Fischbach (2015) tyrime nagrinėjamas grafinių romanų naudojimas kaip naujoviška mokymo forma, galinti pagerinti asmens etinį veiksmingumą. Tad tyrimuose pabrėžiama, jog teisingas mokymas yra svarbus auditoriaus etikai.

Analizuoti veiksniai, darantys įtaką auditoriaus elgsenai. Adekoya, Oboh ir Oyewumi (2020) nagrinėjama, kaip buhalteriai suvokia asmeninius veiksnius, turinčius įtakos auditorių etiškam elgesiui Nigerijoje. Hazgui ir Brivot (2022) dokumentuoja audito partnerių Prancūzijoje dialoginį etinio svarstymo aspektą atliekant auditą. Ishaque (2020) darbe nagrinėjamas procesas, per kurį interesų konfliktas paveikia apskaitos specialistų elgseną priimant sprendimus. Nguyen, Dellaportas, Vesty ir Tsahuridu (2022) tiria organizacinės kultūros įtaką Vietnamo įmonių buhalterijų etiniams sprendimams ir etiniams ketinimams. Putri, Adawiyah, ir Pramuka (2017) tikrino, ar nepasikeičia auditorių nepriklausomumo lygis, kai jie patiria tam tikrą darbo spaudimą, susijusį su morale ir etika Indonezijoje. Svanberg, Öhman ir Neidermeyer (2019) nagrinėjama, ar auditoriaus suvokiamas gebėjimas derėtis su klientais diskreciniais apskaitos klausimais yra susijęs su auditoriaus objektyvumu. Barrainkua ir Espinosa-Pike (2018) tikslas – išanalizuoti

auditorių įsipareigojimą siekti profesionalumo per viešąjį interesą ir nepriklausomumo užtikrinimą. Tad pavienių tyrimų apie auditoriaus elgseną, ją veikiančius veiksnius galima rasti.

Drozd, Pysmenna ir Volkov (2020) siekė sukurti efektyvias audito įmonių vidaus kontrolės priemones, įskaitant stebėseną ir savęs vertinimą, siekiant pagerinti profesinės veiklos kokybę. Tam ir kt. (2022) tyrime nagrinėjami veiksniai, turintys įtakos audito atlikimui taikant rizika pagrįstą metodą Vietname. Agus ir Ghozali (2019) empiriškai išnagrinėti auditoriaus etikos įtaką bylinėjimuisi dėl audito rezultatų. Su'un (2021) siekiama įvertinti Pietų Sulavesio provincijos inspekcijos biuro audito rezultatų kokybę. Suphachin ir Chuaychoo (2021) sukurti ir empiriniais duomenimis patikrinti Tailando kooperatyvų auditorių audito kokybės priežastinio ryšio modelį. Tad tam tikri tyrimai bando analizuoti pačią audito kokybę, kontrolės elementus procese padedančius tuo pačiu laikytis ir etikos principų.

Lietuvą tyrė Kustienė (2018) atlikdama auditorių etikos reglamentavimo, etikos principų ir jų pažeidimo grėsmių teorinį tyrimą bei pagal tai pasiūlydama grėsmių prevencijos modelį. Kustienė & Nutautienė (2020) tirtas auditorių etikos reglamentavimas tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu, atskleisti auditorių profesinės etikos pažeidimai (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos duomenimis) ir pasiūlyta prevencines priemones etikos problemoms spręsti. Abu šie tyrimai neatskleidė pačių auditorių patirtie, tad šis darbas ir bus tuo unikalus.

Darbo problema – nėra žinoma Lietuvos auditorių ir jų padėjėjų asmeninė patirtis su kokiais sunkumais susiduriama taikant profesinius etikos principus, kas tai lemia ir kas padeda.

Darbo tikslas – įvertinti Lietuvoje dirbančių auditorių ir jų padėjėjų auditoriaus etikos principų laikymosi veiksnius, patirtį, paruošti pasiūlymus kaip išspręsti etikos principų taikymo kylančius sunkumus

Darbo uždaviniai:

- Įvardyti auditoriaus etikos principų laikymosi ir kontrolės svarbą, atlikti atskirų auditoriaus etikos principų ir jų taikymą lemiančių veiksnių analizę moksliniuose šaltiniuose.
- Atlikti analizę ir palyginti auditoriaus etikos principus, reikalavimus teisės aktuose.
- Surinkti auditorių ir jų padėjėjų atsakymus apklausos būdu, juos susisteminti, palyginti atsakymus, apibrėžti panašumus ar skirtumus tarp skirtingų grupių. Išskirti su kokiais sunkumais auditoriai ir jų padėjėjai susiduria laikantis auditoriaus etikos principų, kas pasunkina, palengvina laikymąsi.

Darbo metodai. Mokslinių šaltinių bei teisės aktų analizė, apklausa, lyginimas, sisteminimas.

Darbo struktūra. Darbe 1 skyriuje išanalizuoti mokslinėje literatūroje pateikiami atskiri etikos principai, jų svarba audito procesui, atlikta analizė ir palyginti teisės aktai apibrėžiantys

auditoriaus etikos principus. Analizuota literatūra kas lemia auditoriaus etiką, jos laikymąsi. Toliau 2 skyriuje suformuotas klausimynas, pateikta metodika kokių būdu bus renkami ir apdorojami duomenys. 3 skyriuje analizuojami gauti apklausos rezultatai kokių etikos principų sunkiausia laikytis auditoriams ir jų padėjėjams, su kokiais sunkumais susiduriama jų laikantis ir kokie papildomu veiksniai gali padėti, kokie sunkina principų laikymąsi. Išanalizuota kaip skiriasi atsakymai priklausomai nuo auditoriaus ar padėjėjo darbo patirties, darbovietės dydžio. Suformuotos įžvalgos ir pasiūlymai kaip galima būtų išspręsti sunkumus su kuriais susiduriama.

1 LITERATŪROJE NAGRINĖTŲ AUDITORIAUS ETIKOS PRINCIPŲ, JUOS SUDARANČIŲ VEIKSNIŲ APŽVALGA

1.1 Tyrimų, apibrėžiančių auditoriaus etiką ir nagrinėjančių auditoriaus etikos principus apžvalga

1.1.1 Auditoriaus etikos apibrėžimas mokslinėje literatūroje

Etika yra vertybės ir moralės normos, kurios lemia žmogaus elgesį gyvenime. Pasak autorių Meidawati ir Assidiqi (2019) etiškas elgesys –elgesys, atitinkantis visuotinai priimtas socialines normas ir susijęs su naudingais bei žalingais veiksmais. Elgesiui įtakos turi asmeninė patirtis, organizacija, organizacinė aplinka, visuomenė. Etnis individo elgesys dažnai reiškia asmeninį tikėjimą. Pasak Hajering, Suun ir Muslim (2020) auditoriaus etiką formuoja moralinė atsakomybė. Remiantis Meidawati ir Assidiqi (2019) moralinės raidos teorija teigia, kad etiško elgesio pagrindas buvo moralinis samprotavimas. Tai gali paveikti auditorių, kad jis būtų sąžiningas, teisingas, griežtas ir laisvas nuo kitų šalių spaudimo ar individualių interesų, kurie gali neleisti auditoriui priimti kvalifikuoto sprendimo. Pasak Clement, Sankay ir Rufus (2020) kartais sunku nuspręsti, kas gali būti teisinga ar neteisinga tam tikrose situacijose, neturint atskaitos sistemos. Taigi, etika yra susijusi su gerai pagrįstais standartais, kaip asmenys ar specialistai turėtų elgtis. Etikos principuose kalbama apie tai, kaip auditoriai turėtų veikti, ir yra įsakmiai (normatyvūs), o ne aprašomieji. Anot S. I. Ali, Talab ir Flayyih (2018) profesinė etika neapsiriboja tik vidutinio asmens morale ir principais, bet ir sudaro gaires, kurios taptų taikytinomis profesinėmis taisyklėmis, kuriomis vadovaujasi profesionalai. Tai leidžia specialistams įsipareigoti laikytis etiško elgesio, kuris galiausiai yra naudingas visuomenei. Taigi, vidinis asmens supratimas, kodėl reikia laikytis tam tikrų principų, padeda jam būti etišku bei laikytis nurodytų standartų. Norint pasiekti etiška elgesį reiktų gilintis į žmogaus moralę, taip pat atsižvelgti į turimą asmeninę patirtį, organizaciją, organizacinę aplinką, visuomenę, kurios taip pat padeda suprasti, koks yra priimtinas ir skatinamas elgesys visuomenėje.

Remianti Lannai ir Muslim (2021) priskyrimo teorijoje, elgesys yra susijęs su individualiomis nuostatomis ir savybėmis; taigi pažinti žmogaus požiūrį ar ypatybes ir numatyti jo elgesį konkrečiose situacijose galima tik stebint jo elgesį. Pasak Asmara (2019) priskyrimo teorija aiškina, kad žmogaus elgesiui įtakos turi veiksniai, tiek iš vidinio, tiek iš išorinio žmogaus. Pavyzdžiui, etika yra vidinis veiksnys (auditoriaus moralė) ir išoriniai veiksniai (taikomos taisyklės), darantys įtaką audito kokybei. Taigi iš to galima spręsti, jog auditoriaus etikos

laikymąsi taip pat veikia tiek vidiniai, tiek išoriniai veiksniai, šiame darbe labiau bus kreipiamas dėmesys į auditoriaus išorinę aplinką ir kylančius sunkumus iš jos.

Al-Ameri ir Al-Ghalebi (2008) etiką bandė paaiškinti skirtingais požiūriais. Utilitarinis požiūris - elgesys laikomas moraliniu, jei jis duoda didžiausią naudą daugeliui žmonių. Individuali perspektyva - elgesys ilgainiui maksimaliai padidina asmens interesus, todėl tai skatina žmones priimti sprendimus, atitinkančius asmeninius interesus, prieš svarstant apie kitas šalis. Kitas paaiškinimas požiūris kur moralinis elgesys laikomas pagarba pagrindinei žmogaus teisei ir jos išsaugojimui. Požiūris, kad moralinis elgesys grindžiamas sąžiningu elgesiu su kitais, laikantis teisėto naudojimo taisyklių. Boiral, Heras, Marie, Brotherton ir Bernard (2019) tyrime parodė, kad ataskaitų teikimo ir užtikrinimo procesus formuoja socialinio teisėtumo siekis, o ne skaidrumo ir suinteresuotųjų šalių atskaitomybės ieškojimas. Remiantis socialine pažinimo teorija, etinis efektyvumas atspindi žmogaus tikėjimą savo gebėjimu išlaikyti etinę motyvaciją, sutelkti dėmesį į užduotis ir susitvarkyti su etikos problemomis (Sholihin, Candra, Yuniarti, ir Ilyana, 2020).

Mitchell, Palmer, ir Schminke (2008) etinį efektyvumą apibrėžė kaip asmens tikėjimą savo gebėjimu padidinti motyvaciją, pažinimo išteklius ir veiksmus, reikalingus etiškai elgtis. Etinis efektyvumas turi įtakos atkaklumui nustatant etinius tikslus ir pasiryžimui sprendžiant etines dilemas. Dėl to žmogus, turintis didelį etinį efektyvumą, atkakliai laikosi etikos principų. Gالياusiai etinis efektyvumas daro įtaką etiškam elgesiui ir veiksams. Gist ir Mitchell (1992) nagrinėjo etinio veiksmingumo pirmtakus ir nustatė, kad patirtis, mokymasis ir grįžtamasis ryšys yra savarankiškumo veiksmingumą lemiantys veiksniai, vienas etinio efektyvumo komponentų. Etikos ugdymo srityje etinis efektyvumas naudojamas etinio mokymosi efektyvumui matuoti. Remiantis Fischbach (2015) savęs efektyvumas parodo pasitikėjimą savo gebėjimu kontroliuoti motyvaciją, elgesį ir socialinę aplinką; įtraukimas atspindi etinio ugdymo interesų ir naudingumo įvertinimą; principais pagrįsta etika – tai požiūris, kuriame pagrindinis dėmesys skiriamas etikos principų svarbai. Autoriai Payne, Corey, Raiborn ir Zingoni (2019) į etikos modelį įtraukė teisingumą (*justice*), naudingumą (*utility*), kompetencijas (*competence*) ir sąžiningumą (*integrity*). Tikimasi, kad profesionalai elgsis teisingai ir moraliai, naudosis teisingumą ir sąžiningumą priimant sprendimus. Taigi čia susijungia ir kitų autorių minėti teisingumas, mokymasis, efektyvumo ieškojimas.

Visa tai pabrėžia, jog asmuo tad šiuo atveju auditorius pirmiausiai pasirinkdamas tokį darbą prisiima atsakomybę ir įsipareigoja būti etišku, o tai jam padeda padaryti vidinę argumentaciją kas yra teisingas elgesys. Tam labai svarbu yra mokymasis ir gaunama patirtis, ji taip pat bus analizuojama tyrime. Tada turint stiprius etiško elgesio pagrindus yra sunkiau paveikti tokį žmogų.

Pasak Nursasi, Munfaqiroh ir Andiani (2022) gebėjimas atpažinti etinį turinį situacijoje vadinamas etišku jautrumas. Anot Billiot, Daniel, Glandon ir Glandon (2012) dažnai etinis jautrumas apskaitoje buvo modeliuojamas ir matuojamas per pastaruosius du dešimtmečius, naudojant Resto keturių etapų etinių veiksmų modelį. Rest (1986) teigia, kad norint elgtis etiškai, reikia atlikti keturis pagrindinius psichologinius procesus, tai yra etinis suvokimas (etinių dilemų nustatymas, pripažinimas, kad iškyla moralinių problemų), etiniai svarstymai (sprendimų apie moralę priėmimas siekiant idealių etinių dilemų sprendimų), etinė motyvacija (ketinimas paklusti arba nesilaikyti idealaus sprendimo) ir etinis pobūdis (moralūs veiksmai ar etiškas elgesys) (Nursasi, Munfaqiroh ir Andiani, 2022). Pasak Rodgers ir Fayi (2019) etinio proceso mąstymo modelis išaiškina esminius etinių sprendimų priėmimo būdus. Etinio proceso mąstymo modelis atskiria sprendimų priėmimo procesą į keturias pagrindines sąvokas: suvokimo (*perception*), informacijos (*information*), sprendimo (*judgment*) ir sprendimo pasirinkimo (*decision choice*). Autoriaus Martin (2007) sistemoje etinio sprendimo priėmimo procesas apima tris etapus: moralinį supratimą (etinės dilemos pripažinimą), moralinį vertinimą (nusprendimą, kas yra teisinga) ir etišką elgesį (teisingai elgtis). Individų charakteristikos ir organizacijos savybės gali turėti įtakos kiekvienam šio proceso žingsniui. Tad autoriai pabrėžia, jog etinis elgesys prasideda nuo suvokimo, tik identifikavus ir supratęs kaip reiktų elgtis, kokios grėsmės kyla, galima vykdyti tolimesnius žingsnius. Tuos veiksmus atlikti auditoriui reikia tam tikros informacijos kuo remtis pagal ką elgtis, tam padeda aprašytos normos teisės aktuose. Taip pat reikia suprasti, jog auditorius savo darbe nuolat susiduria su grėsmėmis ir jo užduotis ir yra tas grėsmes įvertinti ir atlikti audito procesą tik tada kai žinoma, jog grėsmės nepaveiks jo profesinių principų laikymosi.

Per etinio sprendimo priėmimą iškyla kognityvinis disonanso galimybė, tai yra psichinė būseną, atsirandanti, kai prieštarauja du žmogaus pažinimai, elgesys ar nuostatos. Remiantis Mapuasari (2018) egzistuoja kognityvinio disonanso teorija, kai auditorius nustatęs iškraipymą susidurs su dilema, atskleisti jį ar ne, kiek detalai atskleisti ir koks yra teisingas audito sprendimas. Auditorius gali susidurti su disonansu tylėdamas, neatskleidęs radinio. Antrasis pasirinkimas – atkreipti dėmesį į problemą renkant papildomus įrodymus ar procedūras. Šie veiksmai atliekami siekiant priimti geriausią sprendimą. Geriausio sprendimo priėmimas iš galiojančių ir išsamių įrodymų sumažins auditoriaus disonansą. Remiantis kognityvinio disonanso teorija, auditorius, turintis aukštesnius moralinius samprotavimus, yra linkęs sumažinti disonansą, rinkdamas daugiau įrodymų ir pasirengęs atidėti sprendimą, kol gaus pakankamai įrodymų (Mapuasari, 2018). Tad tokiems prieštaravimams gali padėti tiek auditoriaus patirtis, tiek svarbus audito laikas, jog būtų spėta atrasti tinkamus audito įrodymus, tiek tam įtakos turi audito kontrolė skatinanti konkrečiai aprašyti visą audito procesą ir kodėl buvo priimti vieni ar kiti sprendimai. Tai vėlgi susiję su etikos

principų laikymusi tuo, kad bet kur gali iškilti dilemų ar yra dedama užtektinai pastangų grėsmėms išvengti.

1.1.2 Tyrimų apie auditoriaus etikos, kontrolės svarbą audito kokybei apžvalga

Remiantis Puspitasari, Baridwan ir Rahman (2019) audito kokybė gali būti apibrėžta kaip tikimybė, kad auditorius suras ir praneš apie kliento apskaitos sistemos pažeidimus, kad auditorius nepateiks audito besąlyginės nuomonės dėl finansinių ataskaitų, kuriose yra reikšmingų klaidų. Kuntari, Chariri, ir Nurdhiana (2017) tyrime audito kokybė buvo vertinama naudojant tokius rodiklius kaip parengta ataskaita tiksli, išsami, objektyvi, įtikinama, aiški, glausta ir savalaikė, kad pateikta informacija būtų maksimaliai naudinga; ataskaitoje atskleidžiami klausimai, kurie nebuvo išspręsti iki audito pabaigos;.

Remiantis Puspitasari ir kt. (2019) tyrimo rezultatais, norint užtikrinti gerą audito kokybę, reikalinga auditorių kompetencija, nepriklausomumas, profesinis skepticizmas ir auditorių etika. Tam ir kt. (2022) tyrimo rezultatai rodo, kad auditoriaus gebėjimai, darbo spaudimas auditoriui; IT palaikymas, audito įmonių konkurencingumas, audito mokesčiai ir kliento rizika turi teigiamų ryšių nepriklausomo audito kokybei. Pasak Felício (2022) audito kokybė mažėja dėl įvairių ydingų auditoriaus poelgių kaip silpnų kliento paaiškinimų priėmimo, dėl laiko stokos pasirenkami lengvesni ir greitesni auditavimo sprendimai. Ishaque (2020) taip pat savo tyrime pateikia situacijų scenarijus, kuriose skatinama nesilaikyti etikos principų dėl tam tikrų priežasčių (kolega susirgo, laiko trūksta, siūlomos iš klientų akcijos, žadama už gerą darbą įmonėje premijos), ir stebima kaip auditoriai teigia, jog elgtųsi tokiose situacijose.

Anot Asmara (2019); Darwanis ir Putri (2020); Hajering ir kt. (2020); Kuntari, Chariri, ir Nurdhiana (2017); Meidawati ir Assidiqi (2019); Mulyani (2020); Zurriah, Muhammadiyah ir Utara (2020) profesinė etika teigiamai veikia audito kokybę. Pasak Hajering ir kt. (2020) audito kokybė gerėja, nes didėja auditoriaus kompetencija, kuriai priklauso auditoriaus etika. Kuo aukštesnę auditoriaus atskaitomybę moderuos auditoriaus etika, tuo gerės audito kokybė.

Remiantis Meidawati ir Assidiqi (2019) buhalterio profesija labai rūpinasi audito kokybe kaip svarbia garantija, kad auditorius gali įvykdyti savo įsipareigojimus savo klientui. Auditoriaus etika turės didelę įtaką audito kokybei ir sprendimų priėmimui, nes auditoriaus elgesio kodekso ir normų laikymasis atsispindės jo sąžiningumu, objektyvumu, profesiniu elgesiu. Anot Agus ir Ghozali (2019) auditoriai, atlikdami auditą, taiko etiką, kuri yra sąžiningumo ir objektyvumo forma. Kad auditorius atliko kokybišką auditą, parodo audito išvados ir auditoriaus nuomonė, suformuota remiantis audito, atlikto pagal audito standartus ir galiojančių teisės aktų nuostatas, rezultatas. Išvados turi būti, padarytos remiantis gautais ir auditoriaus darbo dokumente tinkamai

dokumentuotais audito įrodymais, o audito ataskaita pateikiama objektyviai pagal apskaitos nuostatas ir pateikta laiku pagal susitarimą (Agus ir Ghozali, 2019).

Taigi audito kokybė yra labai svarbi auditoriaus darbo įvertinimo dalis ir dalykai kurie veikia audito kokybę (auditoriaus gebėjimai, laiko stoka, didelis darbo krūvis; IT galimybės, audito įmonių konkurencingumas, audito mokesčiai, silpnų kliento paaiškinimų priėmimas) tuo pačiu pirmiausiai veikia ir pačią auditoriaus elgseną tai reiškia ir etikos principų laikymąsi, o kai jau yra laikomasi auditoriaus etikos principų ir kitų teisės aktų ir yra pasiekiamas kokybiškas audito rezultatas pagal visas taisykles.

Taip pat anot Awaluddin, Nirgahayu, Wardhani ir Sylvana (2019); Verwey ir Asare (2021); Widodo ir kt. (2021) profesinė etika turi teigiamą ir reikšmingą įtaką auditoriaus gebėjimui aptikti sukčiavimą. Anot Lannai ir Muslim (2021) etikos taikymas nustatant sukčiavimą išaugęs auditorių, kurie teikia pirmenybę viešiesiems, o ne asmeniniams interesams, objektyvumui ir nepriklausomumui. Harahap ir Putri (2018) tyrimuose, taip pat nustatyta, kad etikos kodekso taikymas turi įtakos sukčiavimo atskleidimui. Auditoriaus etikos kodekse išdėstyti pagrindiniai profesinės etikos principai padeda auditoriui aptikti sukčiavimą, kad auditorius galėtų kokybiškai atlikti darbą pagal viešosios apskaitos profesinių standartų reikalavimus, taip pat pastebėta, kad kuo labiau auditorius laikosi etikos kodekso, tuo didesnė auditorių tendencija imtis sukčiavimo prevencijos priemonių.

Remiantis Prasanti, Ramadhanti ir Puspasari (2019) buhalterių etikos kodeksas yra priemonė, suteikianti klientams, finansinių ataskaitų naudotojams ir apskritai visuomenei pasitikėjimo teikiamų paslaugų kokybę. Pasak Drozd, Pysmenna ir Volkov (2020) didėjantis visuomenės ir vartotojų pasitikėjimas audito išvadamis dėl finansinių operacijų tikslumo ir verslo ataskaitų teikimo grindžiamas tuo, kad auditoriai laikosi aukštų etikos profesinių standartų. Šie standartai yra nepriklausomumo, objektyvumo, sąžiningumo garantai atliekant audito veiklą. Taigi pasitikėjimui išlaikyti turi būti stebima auditorių veikla, palaikoma kontrolė audito įmonėse. Tuo pačiu matant visuomenės pasitikėjimą ir tam tikrą kontrolę iš jų didėja ir auditoriaus pastangos laikytis principų.

Pasak Lannai ir Muslim, (2021) darbo krūvis turi įtakos sukčiavimui. Darbo krūvis yra kaip veiksnys, gerinantis organizacijos veiklą ir teikiamų audito paslaugų kokybę dėl to, norint pasiekti kokybišką darbą, darbo krūvis turi būti subalansuotas ir efektyvus. Auditoriaus darbo krūvis yra susijęs su klientų, kuriuos turi aptarnauti auditorius, skaičiumi, o auditoriaus laikas audito procesui atlikti yra ribotas. Auditoriaus darbo krūviui didelę įtaką daro užduočių skaičius, paskyrimo laikas, pareigų ir atsakomybės dydis, audito pareigų apimtys apribojimai pagal įstatymus ir įmonės masto ekonomija. Lannai ir Muslim (2021) tyrimo rezultatai rodo, kad kai audito įmonės neapima daug įmonių, tai turi įtakos mažesniai užduočių skaičiui, trumpesniai

audito laikui, ne per didelei teisinei atsakomybei ir ne tokiems platiems audito apimties apribojimams. Šie veiksniai leidžia auditoriams laisvai atlikti savo darbą, užtikrinant, kad darbo krūvis netrukdytų auditoriui atlikti sukčiavimo. Šio tyrimo rezultatai patvirtina priskyrimo teoriją, kuri paaiškina, kad auditoriai visada atsižvelgia į kliūtis, kylančias iš išorinių šaltinių reaguodami į ką nors. Tad darbo krūvis tuo pačiu yra svarbus etikos principų laikymuisi, tai bus analizuojama ir Lietuvos atvejo kontekste. Laiko spaudimas gali turėti įtakos tiek etiškų sprendimų priėmimui tiek grėsmių nustatymui, tiek tiesiog gali paveikti auditoriaus atidumą.

Kuntari, Chariri, ir Nurdhiana (2017) pastebi, jog auditoriaus motyvacija turi teigiamos įtakos audito kokybei. Pasak Peytcheva ir Warren (2011) auditoriaus profesinių standartų pažeidimams įtakos turi daug veiksnių. Auditorius gali motyvuoti asmeniniai interesai, klientų interesai, tvirti interesai arba tiesiog žinių trūkumas.

Autoriai Nguyen, Dellaportas, Vesty, ir Tsahuridu (2022) tyrė organizacinės kultūros įtaką Vietnamo įmonių buhalterijų etiniams sprendimams ir etiniams ketinimams. Jaijairam (2017) tyrime pagrindinis dėmesys skiriamas buhalterijų atsakymams ir požiūriams, susijusiems su jų priklausomybė arba nepriklausomybė nuo buhalterio profesijos etikos, kaip įtvirtinta organizacijos kultūroje. Remiantis Svanberg, Öhman, Svanberg, ir Peter (2016) tyrimu auditoriai labiau linkę priimti objektyvius sprendimus etinėse kultūrose, kurioms būdingas atlygis už etišką elgesį ir bausmės už neetišką elgesį, etikos normų paplitimas, matomas etinis vadovavimas ir mažas paklusnumas valdžiai. Autoritarinė aplinka nesuderinama su etišku elgesiu, nes etiškas elgesys reikalauja, kad asmenys galėtų ginčyti valdymo nurodymus. Tad stiprios bendros vertybės yra gairės situacijose, kai apskaitos taisyklės reikia iš esmės aiškinti, oportunistą reikia kontroliuoti, o individualūs ir organizacijos tikslai nesutampa. (Svanberg ir Öhman, 2016) tyrime etinės kultūros matas buvo 15 punktų etinės kultūros klausimynas, kurį sukūrė Treviño, Butterfield ir McCabe (1998) ir pritaikytas audito kontekstui. Jame atsižvelgiama ar vadovybė drausmina neetišką elgesį, kai jis atsiranda, ar už neetišką elgesį organizacijoje baudžiama, ar sąžiningi žmonės yra apdovanoti, ar etiškas elgesys šioje organizacijoje yra norma, ar aukščiausi vadovai atstovauja aukštiesiems etikos standartams, vadovai nuolatos parodo, kad jiems rūpi etika, ar yra atvirkščiai ir visgi organizacija be jokios abejonės reikalauja paklusnumo autoritetams, tikimasi, kad šios organizacijos žmonės darys taip, kaip jiems liepta Taigi audito įmonės kultūra yra svarbi auditoriui ir tai bus patikrinta ir šiame tyrime kokia yra Lietuvos auditorių nuomonė. Etiška kultūra įmonės viduje sukuria galimybę auditoriui atlikti nepriklausomus sprendimus, jaustis vertinamu už etišką elgesį ir tobulėti, mokytis su bendradarbiais kaip taikyti etikos principus realybėje.

Taip pat anot Kuntari, Chariri, ir Nurdhiana (2017) audito mokestis teigiamai veikia audito kokybę. Šis rodiklis buvo matuojamas tokias teiginiais kaip audito kokybę lemia gauto audito mokesčio dydis ir darbo sudėtingumas; audito kokybę lemia gautų audito mokesčių dydis ir

pastangos išlaikyti klientus. Remiantis Zurriah ir kt. (2020) audito mokesčiai – tai mokesčiai, kuriuos gauna buhalteriai atlikę audito paslaugas, kurių dydis priklauso nuo užduoties rizikos, teikiamų paslaugų sudėtingumo, kompetencijos, reikalingos šioms paslaugoms atlikti, atitinkamos audito įmonių sąnaudų struktūros. Atliktas audito darbas gali turėti įtakos nustatant audito įkainius, nes auditoriai su dideliu atlyginimu turės didesnę atsakomybę vykdydami kliento pavestas užduotis, atlikdami platesnį ir nuodugnesnį kliento įmonės auditą, kad būtų išvengta galimų kliento finansinių pažeidimų. Tad audito mokestis atlyginimas taip pat galėtų lemti auditoriaus etikos principų laikymasis, tai gali būti susiję ir darbo krūviu, jog norint pakankamai uždirbti reikia prisiimti daugiau projektų tad jei audituojama įmonė moka daugiau, jei galima skirti daugiau laiko, bet tuo pačiu gaunamas atlyginimas iš kliento neturėtų paveikti auditoriaus nepriklausomumo.

Etiško elgesio valdymo organizavimas apima ne tik etikos reglamentų egzistavimą, bet ir jų įgyvendinimo priemonių stebėjimą bei vertinimą. Anot Alsughayer (2021) auditorių etika vaidina svarbų vaidmenį užtikrinant audito kokybę, todėl ji turėtų būti stebima ir kontroliuojama laikantis griežtų taisyklių ir procedūrų, siekiant užtikrinti, kad būtų laikomasi etikos kodekso ir taip būtų pasiekta norima audito kokybė. Alsughayer (2021) tyrimo respondentai mano, kad svarbiausias veiksnys, turintis įtakos audito kokybei etikos atžvilgiu yra auditorių etikos kodekso laikymasis, kuris atsispindi auditoriaus sąžiningumu, objektyvumu, profesiniu elgesiu. Todėl auditoriai privalo laikytis etikos ir išlaikyti profesionalumą pagal audito standartus, o reguliavimo institucijos turėtų dėti daug pastangų siekdamas užtikrinti, kad etika būtų standartizuota ir griežtai vykdoma. Autorių Drozd ir kt. (2020) atlikta apklausa parodė, kad audito įmonių veikloje didžiąja dalimi yra skatinamas suvokimas apie būtinybę laikytis etikos standartų ir tinkamo etiško elgesio. Audito veikla reikalauja organizacinių priemonių, skirtų stebėti ir kontroliuoti galutinius tikslus – laikytis etiško elgesio, vengti interesų konflikto. Kaip teigia Shahibah, Hariadi ir Baridwan (2020) profesinės etikos terminai buvo sukurti siekiant reguliuoti santykius tarp auditorių ir jų kolegų, vadovų, audito objektų ir aplinkinių bendruomenių. Pasak Suphachin ir Chuaychoo (2021) auditorius turi suvokti profesinės etikos svarbą savo veikloje, jie turi turėti pakankamai laiko savo pareigoms atlikti, nuolatos kreipti dėmesį į nuolatinį savęs tobulinimą, lankyti mokymus ir seminarus su auditu susijusiais klausimais. Šiame darbe bus klausiama auditorių nuomone Lietuvoje kontrolės tiek iš įmonės tiek iš institucijų, kiek tai padeda etikos principų laikymuisi. Taip pat pažvelgta kokius trūkumus audito kontrolė mato dabar Lietuvoje, kaip tai galima susieti su gauta auditorių ir jų padėjėjų patirtimi laikantis etikos principų.

Anot Boiral ir kt. (2019) dauguma pastebėtų etinių problemų yra susiję su keturiais tarpusavyje susijusiais aspektais: komerciškumu, kuriuo grindžiamas tvarumo užtikrinimas, tikrinimo proceso pobūdžiu, audito ir konsultacinės veiklos tarpusavio priklausomybe ir

susipažinimu su audituotomis įmonėmis. Alfred Ilemona ir Nwite (2021) tyrime buvo ištirtas penkių (5) pagrindinių grėsmių, kylančių Nigerijos verslo aplinkoje auditoriams, keliantiems etikos kodekso laikymąsi, sunkumas. Šios grėsmės yra įbauginimo grėsmės, grėsmės savo interesams, grėsmės propagavimui, grėsmės pažįstamui ir savęs peržiūros grėsmės. Nors 39,7% apklaustųjų nurodė sutinkantys, kad glaudūs auditorių santykiai su klientais gali trukdyti laikytis profesijos etikos kodekso, likusi dalis nesutinka. Taip pat, nors 26% respondentų sutinka, kad grėsmės savo interesams trukdo auditoriams laikytis etikos kodekso, likusieji nesutinka. Dauguma respondentų, apie 67,4% nurodė sutinkantys, kad auditorių pastangas laikytis auditoriaus etikos kodekso trukdo įbauginimo grėsmės, pvz., darbo praradimas, bylinėjimasis ir visos realios ar numanomos grėsmės. 43,7% sutiko, kad auditorių arba jų artimiausių ar artimų šeimos narių finansiniai interesai audituojamoje organizacijoje gali trukdyti laikytis auditoriaus etikos kodekso. Autoriai Hazgui ir Brivot (2022) savo tyrime etinę riziką apibrėžia kaip galimybę pažeisti etikos standartą. Šios rizikos galima išvengti taikant prevencines priemones (pvz., apsauga nuo interesų konflikto), arba jos gali būti imamasi sąmoningai, siekiant išvengti kitokio pobūdžio rizikos (pvz., kliento praradimo). Autorių Clement ir kt. (2020) tyrime 91 procentas respondentų manė, kad sankcijų baimė turi didelę įtaką etiškam auditorių elgesiui. Pasak Razali (2020) socialinio spaudimo ir bauginimo grėsmių buvimas rodo esamo valdymo spragas, ypač vidaus auditorių atskaitomybės kontekste, neatsižvelgiant į sektorių. Darytina išvada, kad auditoriams buvo trukdoma savarankiškai ir objektyviai atlikti patikėtines pareigas. Tai gali būti pagrindinis auditorių rizikos vertinimo nesėkmės šaltinis, kitaip tariant, nesugebėjimas objektyviai nustatyti sukčiavimo ir pažeidimų ir apie juos pranešti. Hazgui ir Brivot (2022) tyrimo rezultatuose gautas patvirtinimas, kad audito partneriai, ieškodami patarimų dėl etinių dilemų, buvo linkę konsultuotis įvairiais klausimais. Viena vertus jie nori išvengti reguliavimo sankcijų rizikos. Kita vertus, jie yra pasirengę priimti apskaičiuotą riziką, kad išlaikytų gerus santykius su klientu, net jei tai reiškia, kad leidžia gana liberaliai interpretuoti auditoriaus pareigas ir vaidmenį visuomenėje.

Tad sunkumų laikytis etikos principų gali sukelti glaudūs santykiais su klientais, jaučiamas spaudimas iš jų, taip pat savi interesai kaip artimųjų narių finansiniai interesai audituojamoje įmonėje, tam tikros įbauginimo grėsmės kaip darbo praradimas, teismai. Šios grėsmės bus paliestos ir šio darbo tyrime apie Lietuvos auditorių patirtį. Bet taip pat buvo pabrėžta grėsmių saugojimosi svarba, tad šiame tyrime taip pat bus apžvelgta kas padeda, trukdo laikytis etikos principų. Taigi auditoriaus etikos principų laikymasis yra svarbus norint pasiekti tinkamų audito rezultatų. Tuo pačiu etikos principų išmanymas ir laikymasis taip pat padeda įžvelgti sukčiavimus. Kontrolė auditoriams padeda pastebėti esamas spragas bei prideda užtikrinimo, jog audito etikos principų yra laikomasi, pastebima, jog darbo laiko, audito mokesčių, etiškos aplinkos kontrolė organizacijoje paskatina auditorius laikytis audito standartų.

1.1.3 Mokslinių tyrimų apie auditoriaus kompetencijos, darbo patirties svarbą apžvalga

Jau ankstesniuose skyreliuose yra minima mokymosi svarba. Auditoriai taip pat turi nepamiršti įgūdžių išlaikymo. Remiantis Prasanti ir kt. (2019) profesinė etika gali sustiprinti kompetencijos įtaką audito kokybei. Kompetencija – tai auditoriaus gebėjimas atlikti savo užduotį. Gerą kompetenciją turintys auditoriai gali kokybiškai atlikti auditą ir laikytis profesinės etikos, tad tai atitinka elgsenos sprendimų priėmimo teoriją, kur kompetencija turi įtakos auditoriui nustatant audito nuomonę. Pasak Wardana, Sapta ir Landra (2019) kompetencijos ir objektyvumo kintamieji vienu metu turi įtakos audito kokybei. Alsughayer (2021) tyrime dauguma respondentų sutiko, kad audito kokybei didelę įtaką turi žiniomis pagrįsta auditoriaus kompetencija, nuolatinis tobulėjimas ir mokymas. Norint tapti auditoriumi, būtina turėti kompetenciją. Kad galėtų parengti kokybės audito ataskaitą, auditorius turi turėti reikiamų žinių ir patirties audito užduotims atlikti. Alsughayer (2021) tyrimo respondentai mano, kad svarbiausias veiksnys, turintis įtakos audito kokybei, atsižvelgiant į kompetenciją, yra nuolatinis auditorių tobulėjimas ir mokymo programos, kurios apskritai padeda geriau suprasti audito reglamentus. Anot Obeid ir Abdelnur (2018) mokymų trūkumas, nepatyrę darbuotojai ir greita vidaus audito darbuotojų kaita buvo pagrindinės problemos, darančios įtaką vidaus audito padalinių kompetencijai. Remiantis Su'un (2021) kai žmogaus sprendimai yra glaudžiai susiję su jo asmeniniais interesais, jis gali prarasti gebėjimą racionaliai mąstyti. Dėl to auditorius turi turėti kompetencijos, žinių ir patirties kokybiškam auditui atlikti. Jei auditoriai turi gerą kompetenciją, jie nesunkiai atliks savo audito užduotis; kita vertus, jei auditoriai pakankamai kompetencijos neturi ar ji yra žema, jiems bus sunku atlikti savo pareigas, todėl audito kokybė bus prasta. Pasak Kertarajasa ir kt. (2019) kompetencija tampa nepriklausoma nuo kintamųjų, išmatavus asmeninę kokybę, bendrąsias žinias ir specialiuosius įgūdžius. Kompetencija turi įtakos audito kokybei, nes aukštesnio išsilavinimo auditoriai turi platesnę požiūrį į įvairius aspektus. Auditorius gauna vis daugiau žinių apie sritį, kuria užsiima, tad gali giliau išsiaiškinti įvairias problemas. Be to, turėdami daug žinių, auditoriai gali lengviau stebėti vis sudėtingesnius pokyčius.

Anot Ali, Shahida ir Shafii (2018) žinių elementas, kaip tam tikro darbo ar užduoties kompetencijos kriterijų dalis, yra gyvybiškai svarbus. Žinios gali būti siejamos su elementariu asmens supratimu apie ką nors, ar tai būtų informacija, ar tam tikras procesas. Įgytos žinios gali būti bendros ir specifinės. Žinių ir kitų savybių, tokių kaip noras išmokti gero požiūrio ir komandinio darbo, derinys turėtų lemti veiksmingesnę funkcijos atlikimą. Remiantis Nursasi ir kt. (2022) dėl audito etikos paskaitų lankymo pagerėja studentų moralinis jautrumas ir etinių sprendimų priėmimas. Tai nurodo tinkamo etinio ugdymo, kuris padeda apskaitos studentams

išspręsti etines dilemas, svarbą. Be to, padeda vadovautis jiems priimant sprendimus ir pabrėžiant, kaip svarbu išlaikyti etišką elgesį darbo vietoje.

Profesinė etika gali sustiprinti darbo patirties įtaką audito kokybei. Auditorius, kuris ilgą laiką dirbo ir atliko daug audito užduočių, yra linkęs būti šališkesnis, kad suprastų esamas problemas, kad atlikdamas savo pareigas dirbtų pagal savo pareigas ir priimtų teisingus sprendimus, kad atlikto audito kokybė būtų aukštesnė. Taip pat pasak N. A. M. Ali ir kt.. (2018); Kuntari ir kt.. (2017) auditoriaus patirtis turi teigiamos įtakos audito kokybei. Autorių Barrainkua ir Espinosa-Pike (2018) tyrime auditoriai rodė stipresnę etinį sprendimą nei studijų studentai. Tai galima paaiškinti tuo, kad auditoriai, dirbdami savo darbą, patyrė panašių etinių dilemų, todėl gali geriau išmanyti, koks elgesys turėtų būti priimtinas. Be to, auditoriai tikriausiai labiau suvokia neigiamas neetiško elgesio pasekmes, kylančias dėl bylinėjimosi ir rizikos reputacijai tiek audito įmonėms, tiek patiems auditoriams. Kad audito kokybė išliktų kokybiška turėtų patyrę auditoriai padėti, bei rūpintis nepatyrusiais auditoriais. Remiantis Rosmi ir Syasir (2020) darbo patirties faktoriai, matuojami pagal darbuotojų turimą darbo patirtį, gali padėti efektyviai atlikti užduotis. Patirtis Kertarajasa ir kt. (2019) tyrime matuojama užduočių skaičiumi, audito patirtimi, auditoriaus darbo trukme ir problemų sprendimo gebėjimais. Minėto autoriaus tyrime patirtis neturi reikšmingos įtakos audito kokybei, tai galima paaiškinti, tuo kad patirtis negali būti panaudota, kai audito procese vykdoma priežiūra ir vadovų priežiūra yra gera ir įdiegta gera sistema. Remiantis Lannai ir Muslim (2021) patirtis turi teigiamą ir reikšmingą poveikį sukčiavimo nustatymui. Šie rezultatai paaiškina, kad auditorių patirtis gali pagerinti jų kompetenciją ir techninius įgūdžius atliekant auditą.

Kitas rodiklis, t.y. auditoriaus darbo trukmė, lems auditoriaus pasirinkimą, supratimą ir reakciją į darbo apimtį. Nuolatos tikrinimo darbus atliekančiam auditoriui tai turės įtakos jo pareigų atlikimo greičiui ir patikimumui. Auditoriai supranta techninį darbą ir yra patyrę daug klaidų ar klaidų savo darbe, kad būtų atidesni jį atlikdami. Tai reiškia, kad kuo didesnę auditoriaus patirtį įgyja, tuo geriau auditorius supras techninį audito įgyvendinimą, susijusį su problemomis tyrimo objekte. Kita vertus, mažai patirties turintys auditoriai yra mažiau susipažinę su nagrinėjamomis problemomis, todėl sunku nustatyti sukčiavimą. Lannai ir Muslim (2021) tyrimas palaiko priskyrimo teoriją, pagal kurią auditorių elgesys nustatant sukčiavimą yra glaudžiai susijęs su jų turima patirtimi. Kuo daugiau auditorius turi patirties, tuo jis yra pajėgesnis ir įgudęs įsisavinti savo pareigas ir audituojamą veiklą. Patirtis taip pat leidžia auditoriams susidoroti su iššūkiais ir juos išspręsti problemų vykdant savo pareigas ir kontroliuoti emocinius polinkius į tiriamąją šalį.

Taigi auditoriaus kompetencijos ir žinios turi padėti jiems išlaikyti audito kokybę bei laikytis visų darbo principų. Išlaikydamas reikalavimus nuolatos mokytis, naujinti savo žinias

auditorius laikosi audito etikos principo bei palaiko tam tikra kontrolę savo veikloje saugantis nuo galimų grėsmių. Tad ar kyla sunkumų laikytis kompetencijos principo Lietuvos auditoriams bus analizuojam šio darbo tyrime

1.1.4 Auditoriaus nepriklausomumo, sąžiningumo, objektyvumo, viešojo intereso nagrinėjimas moksliniuose tyrimuose

Remiantis Arung, Cores ir Lamba, (2020); Handoko ir Pamungkas (2012); Shahibah ir kt. (2020) nepriklausomumas tiesiogiai ir teigiamai veikia audito kokybę. Auditoriai įgyvendina nepriklausomumo politiką pagal buhalterijų etikos numatytus reglamentus. Nepriklausomumas daro auditorius neutralius, nešališkus ir gebančius atlaikyti spaudimą dėl interesų konflikto, dėl to jie yra stiprūs atliekant standartizuotas audito procedūras, labiau užtikrinti, kad atliekant aukštos kokybės auditą jų nepaveiks interesų konfliktai. Taigi nepriklausomas auditorių požiūris duoda teigiamų audito rezultatų. Remiantis Boiral ir kt. (2019) auditorių nepriklausomumas yra susijęs su jų morale, taip pat su apribojimais, kaip jie apdoroja informaciją, atsižvelgiant į auditoriaus ir kliento santykių tipą, todėl jiems gali būti sunku priimti tikrai nepriklausomus sprendimus. Pasak Su'un (2021) sunku išlaikyti nepriklausomumą dėl įvairių jam įtakos galinčių veiksnių, tokių kaip ilgalaikiai santykiai su klientu, dėl kurių atsiranda nepriklausomumo pažeidžiamumas ir įvairios priemonės auditoriams atliekant audito pavedimą. Kadangi auditorius yra susaistytas, klientui gali būti „lengva kontroliuoti“ auditorių.

Anot Asmara (2019) auditoriai dažnai patenka į dilemą viena vertus, auditorius turi būti nepriklausomas, teikdamas nuomonę apie finansinių ataskaitų teisingumą, atitinkančią įvairių šalių interesus, tačiau, kita vertus, auditorius turi sugebėti tenkinti ir klientų poreikius, kad klientai būtų patenkinti jo darbu ir ateityje naudotis tomis pačiomis auditoriaus paslaugomis. Pasak Handoko ir Pamungkas (2012) jei auditorius nori pagerinti savo darbo kokybę, jis turi išlaikyti savo nepriklausomybę, o ne stoti į kliento pusę. Martin (2007) tyrimai nagrinėjo šias nepriklausomybės problemas keliais būdais. Viena tyrimų kryptis bando nustatyti sąlygas, kuriomis nepriklausomumui gali kilti grėsmė, o tada tiria, ar gautose finansinėse ataskaitose buvo kliento ir auditoriaus šališkumo įrodymų. Pavyzdžiui, jei audito įmonė taip pat gauna didelius ne audito mokesčius iš audito kliento, galima argumentuoti, kad auditorius gali būti mažiau linkęs griežtai taikyti apskaitos principus to kliento finansinėse ataskaitose. Kituose tyrimuose laikomasi sprendimų ir sprendimų priėmimo metodo, siekiant iširti, ar individualiems sprendimams įtakos turi įvairios grėsmės nepriklausomumui nuo audito kliento.

Remiantis Lannai ir Muslim (2021) auditoriaus pareigų vykdymas priklauso nuo jo nepriklausomumo pranešti apie patikrinimo metu aptiktus iškreipimus. Auditorius veikia

spaudimas ginti savo klientus priimant sprendimus audito sektoriuje, nes jie jaučia rūpestį klientu. Tai kyla iš auditorių susirūpinimo dėl audituojamos įmonės praradimo, kuo ilgiau auditorius bendraus su klientu, tuo auditorius bus emociškai įpareigotas ginti savo klientą. Auditorius, ilgą laiką atliekantis užduotį su klientu, jaučia spaudimą atsiduoti tam klientui kaip atlygio formą, nes klientas su juo sudarė audito sutartį. Klientų spaudimas taip pat gali pasireikšti kaip auditorių baimė dėl kliento atliekamo auditorių pakeitimo, jei auditorius nepateikia kliento pageidaujamos nuomonės. Be to, klientų mokamų mokesčių dydis taip pat turi įtakos auditorių reakcijai, todėl gali sumažinti auditoriaus nepriklausomumo lygį, viršijantį jo nepriklausomumą. Silpna tarpusavio peržiūra taip pat turi įtakos auditoriaus nepriklausomumui. Tvirta priežiūros priskyrimo teorija paskatins auditorius būti nepriklausomus. Tačiau visi šie rodikliai netrukdytų auditoriaus nepriklausomumui, jei vidiniai veiksniai, darantys įtaką auditoriaus elgesiui, yra labiau reikšmingi, pavyzdžiui, noras taikyti profesinę etiką.

Auditorius savo darbe turi laikytis profesinės etikos ir tai sumažins klientų ir auditorių slapto susitarimo sukčiavimo galimybę. Anot Lannai ir Muslim (2021) auditoriaus nepriklausomumas yra glaudžiai susijęs su auditoriaus atsakomybe nustatyti sukčiavimą dėl nepriklausomumo elemento, t.y. Sąžiningo auditoriaus požiūrio ieškant faktų atliekant auditą. Atlikdami savo audito pareigas nustatant sukčiavimą, auditoriai turi laikytis nepriklausomybės ir būti laisvi nuo visų interesų, kurie nesuderinami su sąžiningumu ir objektyvumu. Auditoriaus nepriklausomumas turi būti laisvas nuo bet kurios šalies interesų ir spaudimo. Todėl auditorius gali tiksliai nustatyti, ar audituojamoje įmonėje nėra sukčiavimo.

Anot Sepasi (2019) nepriklausomumas priklauso nuo bet kokios faktinės informacijos, pvz., ar auditoriams priklauso kokios nors kliento įmonės akcijų ar kitų investicijų, kurią paprastai lengva nustatyti. Hudaib ir Haniffa (2009) savo tyrime padarė išvadą, kad auditoriai gali interpretuoti nepriklausomybę per socialinę sąveiką trimis lygmenimis: mikro (asmeninis), Meso (organizacinė kultūra) ir makro (politinė ir socialinė-ekonominė struktūra). Kaip teigia Flint (1988), yra penki pagrindiniai dalykai, susiję su auditoriaus nepriklausomumu: asmeninė kokybė yra susijusi su sąžiningumu ir charakterio stiprumu atliekant auditą, kad bus atsilaikyta nuo kitos šalies arba savo paties spaudimo nepaisyti nepriklausomybės. Antra įgyta laisvė, tai yra kitos šalys, ypač klientų valdymas, turi galimybę daryti įtaką auditoriaus laisvei. Taip pat laisvės, kuriai daro įtaką kitos šalys, efektyvumą lems paties auditoriaus atsakymas. Trečia santykiai, jie gali sukelti interesų konfliktų, lojalių nuostatų ar emocinio elgesio, kurie gali turėti įtakos auditoriaus objektyvumui. Ketvirta finansiniai interesai: auditoriaus finansiniai interesai tokie kaip investicijos, paskolos ir prekybos sandoriai, ir ekonominės naudos priklausomybė nuo atlygio, kurį auditorius gauna iš savo kliento. Bei penkta profesinis solidarumas. Audito profesijos atstovų

solidarumo lygis gali turėti įtakos bandant vienas kitą apsaugoti ar prižiūrėti (Susanto, Nuraini ir Basri, 2020).

Pagal Mardijuwono ir Subianto (2018) tyrimo rezultatai rodo, kad auditorių nepriklausomumas teigiamai, bet ne reikšmingai koreliuoja su atlikto audito kokybe. Tuo tarpu auditoriaus profesionalumo požiūris yra teigiamas ir reikšmingas audito rezultato kokybei. Kertarajasa, Marwa ir Wahyudi, (2019); Octaviani ir Ekasari (2021); Prasanti ir kt. (2019) tyrimai taip pat rodo, kad auditoriaus etika negali sustiprinti nepriklausomumo įtakos audito kokybei. Nepriklausomas auditorius atliks savo pareigas pagal galiojančias procedūras ir jam nedaro įtakos kiti veiksniai. Kai auditorius, eidamas savo pareigas, nėra nepriklausomas, tai reiškia, kad auditorius, atlikdamas savo darbą, nesilaikė savo profesinės etikos dėl to profesinė etika neturi įtakos auditoriaus nepriklausomumo ir audito kokybės sąveikai. Remiantis Putri, Adawiyah, ir Pramuka, (2017) dalyvių nepriklausomumui įtakos neturi spaudimas, susijęs su audito ataskaitų rengimo darbu, o tai reiškia, kad dalyviai vis tiek stengiasi išlaikyti savo, kaip audito, nepriklausomumą. Dauguma dalyvių pasirinko išlaikyti savo nepriklausomumą, teikdami audito išvadą pagal faktinius audito rezultatus, nors ir turėjo galimybę pažeisti savo nepriklausomumą. Anot Susanto ir kt. (2020) auditoriaus nepriklausomumas neturi reikšmingos teigiamos įtakos auditorių audito ataskaitų rezultatų kokybei, mat visada turi būti įrodymai paremti auditoriaus išvadas.

Taigi nepriklausomumas yra labai svarbus auditoriaus principas. Labai svarbus yra auditoriaus ir kliento santykis, jame auditoriui gali iškilti grėsmė prarasti nepriklausomumą per daug prisirišus prie kliento, per daug stengiantis tenkinti būtent kliento poreikius, arba kaip tik dėl finansinių naudų tenkinti savo poreikius, gali būti nebeįgyvendintas viešo intereso poreikis. Taip pat be nepriklausomumo nėra galima audito kokybė o tuo pačiu ir nukenčia bendra auditoriaus profesinė etika. Tam tikra kontrolė tiek įmonės viduje tiek ir išorėje, išankstinių grėsmių nustatymas, remiantis tyrimas padeda išlaikyti nepriklausomumą, tad bus labai naudinga išanalizuoti Lietuvos auditorių patirtį kiek jiems sunku yra laikytis šio principo, kas tai lemia.

Kitas principas sąžiningumas atspindi veiksmų nuoseklumą, atspindintį sąžiningumą, nuoširdumą ir atvirumą profesiniuose ir tarpasmeniniuose santykiuose. Remiantis Ardelean (2013) sąžiningumas reiškia, kad auditorius bus sąžiningas atlikdamas auditą. Pasak Kertarajasa ir kt. (2019) sąžiningumas yra nepriklausomas kintamasis, kuris buvo matuojamas tiriant auditoriaus sąžiningumą, auditoriaus drąsą, išmintingą auditoriaus požiūrį ir auditoriaus pareigas. Kertarajasa ir kt. (2019); Octaviani ir Ekasari (2021) tyrimo rezultatai parodė, jog sąžiningumas labai paveikė audito kokybę. Anot Rosmi ir Syasir (2020) sąžiningumo veiksnys yra būklė, kuri atsiranda, kai individas gali prisiimti jausmus, ketinimus, įsipareigojimus ir elgesį ir būti už juos atsakingas, įskaitant, jei reikia, šios sąlygos pripažinimą kitiems. Autoriai Alsughayer (2021),

Rifai (2020) teigia kuo didesnis sąžiningumas, tuo geresnė bus audito kokybė, jų tyrimo respondentai mano, kad svarbiausias veiksnys, turintis įtakos audito kokybei dėl sąžiningumo, yra tai, kaip auditorius atlieka savo audito pareigas, laikydamasis sąžiningumo, rūpestingumo, protingumo ir objektyvumo principų. Lannai ir Muslim (2021) tyrimo rezultatai rodo, kad auditoriai yra įpareigoti išlaikyti savo sąžiningumą, laikydamiesi etikos kodekso, net jei už audito veiklą gautas atlygis neatitinka auditorių lūkesčių. Auditoriai taip pat privalo vykdyti audito etiką, suprasdami tikrinimo darbų apimtį ir pobūdį, tad visada atlikdami ekspertizes, laikydamiesi nustatytų etikos kodekso ir standartų. Auditoriai, kurie elgiasi etiškai, bus sąžiningi ir objektyvūs atlikdami savo pareigas aptikti apgaulingas savo klientų finansines ataskaitas. Clement ir kt. (2020) tyrime iš viso 91 procentas respondentų manė, kad sąžinė turi didelę įtaką etiniam auditorių elgesiui.

Taip pat yra tyrimų neradusių sąžiningumo įtakos auditui. Anot Susanto ir kt. (2020) auditoriaus sąžiningumas neturi reikšmingos teigiamos įtakos auditorių audito ataskaitų rezultatų kokybei, taip yra dėl to, kad pateiktoms administracinių veiksmų taisyklėms teikiama pirmenybė. Taip pat pasak Susanto ir kt. (2020) auditoriaus nepriklausomumas neturi didelės teigiamos įtakos auditorių sąžiningumui. Auditoriaus kompetencija turi teigiamą ir reikšmingą poveikį auditoriaus sąžiningumui.

Tad bendrai sąžiningumas kaip ir kiti principai yra svarbus. Sąžiningumas yra susijęs ir su kitais etikos principais, taip pat jam reikalinga auditoriaus bendra vidinė etika, moralė ir pasiryžimas elgtis pagal taisykles. Taip pat teigiama įtaka gali turėti kompetencija tad tam tikra jau susiformavusi darbo patirtis. Šio darbo tyrime bus galima sužinoti ar sąžiningumo principo yra sunkiau laikytis auditoriams ir padėjėjams Lietuvoje.

Toliau pasak Ardelean (2013) objektyvumas yra susijęs su interesų konflikto, galinčio pakenkti jo sprendimui, nebuvimu. Remiantis Kurniawati ir kt. (2018) objektyvumas reikalauja, kad auditorius nepakreiptų savo audito sprendimų klientų atžvilgiu. Minėtų autorių rezultatas rodo, kad profesinė kompetencija ir vidaus auditoriaus bei audituojamojo santykiai yra du pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos ir nepriklausomumui, ir objektyvumui. Abu kintamieji teigiamai veikia nepriklausomumą ir objektyvumą. Su'un (2021) tyrime objektyvumas taip pat turi didelės įtakos audito kokybei. Obeid ir Abdelnur (2018) rezultatai atskleidė, kad vidaus audito padalinių atskaitomybės lygis buvo reikšmingas objektyvumą lemiantis veiksnys, o kuo aukštesnis atskaitomybės lygis, tuo didesnis objektyvumas. (Doan ir kt., 2020) tyrimas atskleidė ryšį tarp ne audito paslaugų ir auditoriaus nepriklausomumo, pagal kurį yra du veiksniai, tiesiogiai įtakojantys auditoriaus objektyvumą – mokesčių paslaugos ir valdymo konsultavimo paslaugos. Todėl didinant mokesčių paslaugų pasiūlą ir mažinant valdymo konsultavimo paslaugų teikimą, bus užtikrintas ir itin sparčiai didinamas auditoriaus nepriklausomumas. (Svanberg, Öhman, ir

Neidermeyer, 2019) rezultatai rodo teigiamą ryšį tarp auditoriaus derybų saviveiksmingumo ir objektyvumo. Auditoriaus derybų savarankiškumas – tai auditoriaus suvokiamas gebėjimas sėkmingai derėtis su savo klientais dėl esminių ir diskrecinių apskaitos klausimų. aukšto derybų efektyvumo užtikrinimas gali atremti trumpalaikes objektyvumo grėsmes, o tai neįmanoma naudojant auditorių rotaciją.

Taigi objektyvumas yra taip pat svarbus etikos principas, vėlgi artimai susijęs ir su kitais principais. Objektyvumui gali turėti įtakos auditoriaus gebėjimas bendrauti su audituojama įmone aiškinantis apskaitos principų taikymą, audito įmonių teikiamos papildomos paslaugos sukeliančios savikontrolės grėsmę, tam tikrų įmonių auditavimas ne vienus metus iš eilės sukeliantis familiarumo grėsmę. Objektyvumo principas taip pat bus analizuojamas sužinant auditorių Lietuvoje patirtį susiduriant su sunkumais.

Galiausiai agentūros teorija paaiškina, kodėl auditorių įsipareigojimas platesnei visuomenei suvokiamas kaip būtinas norint pagrįsti savo poziciją. Auditoriai veikia kaip tarpininkai tarp pagrindinių, kapitalo savininkų ir valdytojų, kurie valdo tą kapitalą, ta prasme, kad auditoriai prižiūri, kaip naudojamas investuotojų kapitalas (Ardelean, 2013). Anot s. I. Ali ir kt. (2018) svarbi bet kurios profesijos savybė yra gebėjimas prisiimti savo pareigas visuomenės nariams. Profesionalaus auditoriaus atsakomybę lemia didelis visuomenės interesas, auditorius taip pat turi įtikinti kliento, darbdavio norams ir atitikti apskaitos standartus. Kol auditoriai ir toliau teiks išskirtines paslaugas visuomenei, jie gali išlaikyti savo gerą poziciją. Pasak García-Hernández ir kt. (2021) literatūroje buvo nustatytas vadinamasis audito lūkesčių spraga, apibrėžiama kaip skirtumas tarp to, ką suinteresuotosios šalys ir finansinių ataskaitų vartotojai laiko auditorių pareigomis ir to, ką auditoriai iš tikrųjų daro. Naujojoje ES direktyvoje 2014/56/ES atsakomybė už nepriklausomumo užtikrinimą perkeliama tiek profesinėms, tiek reguliavimo institucijoms. Šia prasme direktyvoje audito ataskaitos turinys atnaujinamas, kad būtų aprašytos svarbiausios rizikos, įskaitant su sukčiavimu susijusias rizikas, ir auditoriaus atsakas į tą riziką. Kiekvienoje situacijoje auditorius turi vengti klaidų, susijusių su profesiniu elgesiu ar netinkamu elgesiu, galinčių turėti įtakos jo viso darbo vientisumui ir kokybei. Toks elgesys gali sukelti abejonių dėl auditoriaus kompetencijos ir patiklumo bei auditoriaus profesijos etikos

Taigi nepriklausomumas o tuo pačiu sąžiningumas, viešojo intereso laikymaisi ir objektyvumas yra vieni iš auditoriaus etikos principų. Auditoriui yra svarbu išlikti nepriklausomu ir taip apsaugoti nuo grėsmių dėl esamų tam tikrų naudų pačiam auditoriui: jog iškilis interesų konfliktas, jog bus ne iki galo patikrinta tam tikra informacija. Taip pat svarbu būti sąžiningu, o tai kyla tiek iš asmeninio auditoriaus pasiryžimo, tiek iš suvokimo kaip laikytis taisyklių. Objektyvumas yra tas principas kuriam gali turėti įtakos tiek audito įmonės veiksmai kaip

teikiamos papildomos paslaugos, tiek auditoriaus santykis su klientu. Na ir atsakomybės visuomenei principas gali būti sudėtingas, dėl to kad reikia atitikti daugybės pusių poreikius.

Apibendrinant mokslinių šaltinių analizę, auditoriaus etika ir prasideda nuo auditoriaus moralės - pirmiausiai vidinių argumentų kodėl reikia elgtis etiškai, o tada ir etikos principų supratimo ir laikymosi. Tuo pačiu auditoriaus etikos laikymasis susideda ir iš išorinių veiksnių kaip darbo krūvis, atlyginimo sistema įmonėje, kylantys disonansai, kaip pasielgti būtų teisingiau. Visgi tikėjimas audito procesu kyla iš žinojimo, jog yra laikomasi etikos principų ir profesinio skepticizmo, kurie padeda užtikrinti audito kokybę, gebėjimą aptikti sukčiavimą. Etiškas elgesys kyla iš visuomenei susitartų taisyklių, asmens turimų vertybių. Autorių tirti etikos principai kompetencija, nepriklausomumas, sąžiningumas, objektyvumas, viešas interesas yra svarbūs audito procesui, kokybei. Atrandama veiksnių sunkinančių jų laikymąsi kurie ir bus toliau analizuojami šio darbo praktiniame tyrime analizuojant Auditorių patirtį Lietuvoje.

1.2 Auditoriaus veiklą reglamentuojantys principai teisės aktuose

Norint tapti auditoriumi pagal Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymą (2019) asmuo turi turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą, būti nepriekaištingos reputacijos, būt atlikus audito įmonėje auditoriaus padėjėjo praktiką, bei išlaikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus. Remiantis Lietuvos auditorių rūmais (2018) egzaminuojama IT ir kompiuterinių sistemų, verslo, ekonomikos žinios, matematikos ir statistikos, įmonių finansų valdymo pagrindiniai principai, taip pat turi būti išlaikyti teisės, mokesčių, apskaitos, audito egzaminai. Taigi stengiamasi visapusiškai užtikrinti, jog auditoriui užtektų žinių atlikti savo darbą be klaidų. 220 Tartautiniame apskaitos standarte (2020b) visą auditoriaus buvimo laikotarpį tikimasi iš jo profesinio skepticizmo bei etikos principų laikymosi tad tam reikia gerai juos išmanyti ir suprasti. Lietuvoje auditorių profesinę etiką reglamentuoja tiek tarptautiniu mastu galiojantis Buhalterių profesionalų etikos kodeksas, tiek ir LR finansinių ataskaitų audito įstatymas, bei 1-asis tarptautinis kokybės valdymo standartas (1 TKVS). Paminėtina, jog pagal 1 TKVS audito įmonė ir jos personalas turi atitikti etikos reikalavimus, nurodytus Buhalterių profesionalų etikos kodekse, 220 Tartautiniame apskaitos standarte (2020b) taip pat yra išskiriami tie patys audito etikos principai kaip Buhalterių profesionalų etikos kodekse. Kokie yra pagrindiniai auditoriaus etikos principai pateikiami šiuose teisės aktuose, aprašoma 1 lentelėje.

1 lentelė

Pagrindinių auditoriaus etikos principų išskyrimas teisės aktuose

Buhalterių profesionalų etikos kodeksas	Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas
Sąžiningumo – visuose profesiniuose ir verslo santykiuose būti doram ir atviram	Sąžiningumo – visuose profesiniuose ir verslo santykiuose auditorius privalo būti doras
Objektyvumo – neleisti, kad šališkumas, interesų konfliktas ar pernelyg didelė kitų asmenų įtaka paveiktų jo profesinius ar verslo sprendimus;	Nepriklausomumo ir objektyvumo – auditorius ir audito įmonė atlikti finansinių ataskaitų auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus;
Nepriklausomumas yra susijęs su pagrindiniais objektyvumo ir sąžiningumo principais.	
Kompetencijos ir tinkamo atidumo principo - siekti ir išlaikyti tokį profesinių žinių ir įgūdžių lygį, kuris užtikrintų, kad klientui arba darbdaviui būtų teikiamos aukšto lygio profesinės paslaugos, grindžiamos šiuolaikiniais techniniais ir profesiniais standartais ir atitinkamais teisės aktais bei veikti rūpestingai ir laikytis galiojančių techninių ir profesinių standartų.	Profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo – auditorius privalo išlaikyti tokį profesinių žinių ir kompetencijos lygį, kuris užtikrintų kruopščiai teikiamas aukšto lygio profesines paslaugas, pagrįstas praktine patirtimi ir laikantis teisės aktų reikalavimų
Konfidencialumo – pasirūpinti profesinių ir verslo santykių metu gautos informacijos neviešinimu.	Konfidencialumo ir profesinės paslapties – auditorius ir audito įmonė privalo laikyti paslapyje užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės patikėtą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims, nenaudoti užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės finansinių ataskaitų audito metu gautos informacijos audito įmonės ir (arba) trečiųjų asmenų interesams tenkinti
Profesionalaus elgesio – laikytis atitinkamų įstatymų ir kitų teisės aktų ir vengti bet kokio elgesio apie kurį buhalteris profesionalas žino ar turi žinoti, kad tai gali diskredituoti buhalterio profesiją	
	Atsakomybės visuomenei – auditorius ir audito įmonė privalo atlikti finansinių ataskaitų auditą, atsižvelgdami į tai, kad šio audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai, priimdami ekonominius sprendimus.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Lietuvos Respublikos Seimas, 2019; Tarptautinių buhalterių etikos standartų valdyba, 2019

Kaip matoma 1 lentelėje Buhalterių profesionalų etikos kodekse ir Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatyme pagrindiniai auditoriaus etikos principai yra panašūs. Taigi pagal abu teisės aktus auditoriui yra svarbu būti sąžiningam. Kaip aprašoma Buhalterių profesionalų etikos kodekse buhalteris profesionalas neturėtų būti sąmoningai susijęs su ataskaitomis, pranešimais ar kita informacija, jei, jo nuomone, tokioje informacijoje yra iš esmės neteisingų ar klaidinančių tvirtinimų. Taip pat svarbu Profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo išlaikymas. Kaip aprašoma Buhalterių profesionalų etikos kodekse nuolatinis profesinis tobulėjimas ugdo ir įtvirtina buhalterio profesionalo gebėjimus, leidžiančius jam kompetentingai veikti profesinėje aplinkoje. Be abejo svarbus ir konfidencialumo laikymasis kuris sukuria didesnę pasitikėjimą ir informacijos dalijimąsi tarp audituojamos įmonės ir auditoriaus. LR finansinių ataskaitų audito įstatyme nepriklausomumas ir objektyvumas yra kaip vienas principas tuo tarpu

Buhalterių profesionalų etikos kodekse objektyvumas išskirtas kaip atskiras principas, na o nepriklausomumas kaip papildomas svarbus veiksnys siejantis objektyvumą ir sąžiningumą. Kaip aprašoma Buhalterių profesionalų etikos kodekse jį sudaro nuomonės (minties) nepriklausomumas, bei veiksmų nepriklausomumas. Nepaisant to abiejuose teisės aktuose šių principų esmė yra ta pati. Auditorius laikydamasis etikos principu turi galėti pasitelkęs savo kompetencijas ir visas žinias priimti sąžiningą ir objektyviai gautą nuomonę. Tik Buhalterių profesionalų etikos kodekse yra išskiriamas principas profesionalaus elgesys kuris orientuojasi į auditoriaus profesijos reputacijos išsaugojimą, o tik LR finansinių ataskaitų audito įstatyme yra išskiriamas principas atsakomybė visuomenei, kuris labiau orientuojasi į audito tikslo įgyvendinimo svarbumo supratimą.

Taip pat tarptautiniame buhalterių profesionalų etikos kodekse (2018) rašoma apie galimas grėsmes kurių auditorius turi išvengti. Savanaudiškų interesų grėsmė – tai grėsmė, kad finansiniai ar kiti interesai netinkamai paveiks buhalterio profesinį sprendimą arba elgesį. Tad auditorius turėtų kuo mažiau būt susijęs su audituojama įmone, tuo pačiu turi nesudaryti sąlygų, jog vienos įmonės užmokestis už auditą auditoriui būtų reikšmingas dydis, mat tada kyla rizika, jog tuo iš įmonės pusės bus manipuluojama. Savikontrolės grėsmė – tai grėsmė, kad buhalteris profesionalas netinkamai įvertins ankstesnio sprendimo rezultatų arba buhalterio ar kito buhalterio firmoje arba įdarbinančioje organizacijoje dirbančio asmens, kuriuo buhalteris pasitikės priimdamas sprendimą savo pareigų vykdymo metu, veiklos (Buhalterių profesionalų etikos kodeksas). Tad audito įmonėse turi būtų apibrėžtos aiškios kontrolės ir procesų priemonės, kaip aprašyti atliktus audito procesus, tvirtinimus, bei jog būtų peržvelgiamas atliktas darbas kelių asmenų. Atstovavimo grėsmė – tai grėsmė, kad buhalteris profesionalas rems kliento arba samdančios organizacijos poziciją tiek, kad bus suabejota buhalterio objektyvumu (Buhalterių profesionalų etikos kodeksas). Auditorius turi apsibrėžti savo veiklos ribas ir klientui teikti tik tiesiogiai su auditu susijusias paslaugas. Įbauginimo grėsmė – tai grėsmė, kad buhalteris profesionalas bus atgrasytas veikti objektyviai dėl faktinio arba numanomo spaudimo, įskaitant bandymus netinkamai paveikti buhalterį (Buhalterių profesionalų etikos kodeksas). Familiarumo grėsmė – tai grėsmė, kad dėl ilgalaikių arba artimų santykių su klientu arba samdančiąja organizacija buhalteris profesionalas bus pernelyg palankus jų interesams arba laikys jų darbą priimtiniu (Buhalterių profesionalų etikos kodeksas). Tad auditoriai turėtų vengti audituoti tą pačią įmonę daug metų, turėtų kasmet iš naujo įvertinti įmonės procesus bei finansines ataskaitas, pergaltodamas kas pasikeitė tiek įmonėje tiek reglamentavimuose. Audito įmonė turėtų būti kuo labiau nepriklausoma nuo konkrečios audituojamos įmonės tiek pinigine prasme tiek kitais klausimais.

Remiantis Buhalterių profesionalų etikos kodeksu ir Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymu apsaugos priemonių dėka galima efektyviai sumažinti pagrindinių principų nesilaikymo grėsmes iki priimtino lygio. Tam audito įmonėje turi būti apgalvoti ir reglamentuoti: bendrovės valdymo reikalavimai, išsilavinimo, kvalifikacijos kėlimo ir profesinės patirties reikalavimai, veiksminga skundų sistema, kuri leidžia buhalteriu profesionalui ir visuomenei plačiaja prasme atkreipti dėmesį į neetišką elgesį, tvarka kaip pranešti apie etikos reikalavimų pažeidimus, profesinių ar priežiūros institucijų stebėseną ir drausminės procedūros.. Remiantis 1 TKVS 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; gali atitikti atitinkamus etikos reikalavimus ir įvertino kliento sąžiningumą ir neturi informacijos, kad galėtų padaryti išvadą, jog klientui trūksta sąžiningumo.

Kaip kontrolės veiksnys svarbus ir dokumentavimas. Remiantis 1 TKVS Audito įmonė turi parengti savo kokybės valdymo sistemos dokumentus, kurių pakaktų: darbuotojams vienodai suprasti kokybės valdymo sistemą, nuosekliai įdiegti ir įgyvendinti atsakus. LR finansinių ataskaitų audito įstatyme yra išskiriamos audito įmonių pareigos tarp kurių yra pareiga saugoti darbo dokumentus. Buhalterių profesionalų etikos kodekse buhalteris profesionalas yra skatinamas dokumentuoti ginčytino klausimo esmę, su juo susijusių aptarimų detales, priimtus sprendimus ir jų pagrindimą. Tai naudinga tam, kad po to būtų reikiami dokumentai apsiginti ir įrodyti savo audito etikos principų laikymąsi.

Taigi, teisės aktuose yra apibrėžti pagrindiniai auditoriaus etikos principai: sąžiningumas, objektyvumas, nepriklausomumas, kompetencijos ir tinkamo atidumo, konfidencialumo, profesionalaus elgesio, atsakomybės visuomenei principai. Taip pat apibrėžiama, su kokiomis grėsmėmis auditoriai gali susidurti ir kokios kontrolės priemonės gali padėti to išvengti ir laikytis etikos principų. Remiantis tuo praktiniame tyrime ir reikėtų analizuoti atskirus etikos principus bandant atrasti tuos, kurių sunkiau laikytis. Reikia stebėti, su kokiais sunkumais susiduriama. Taip pat bus apžvelgta, kaip Lietuvoje susijusi auditorių patirtis su kas metus analizuojamu finansinių ataskaitų audito kokybės užtikrinimu.

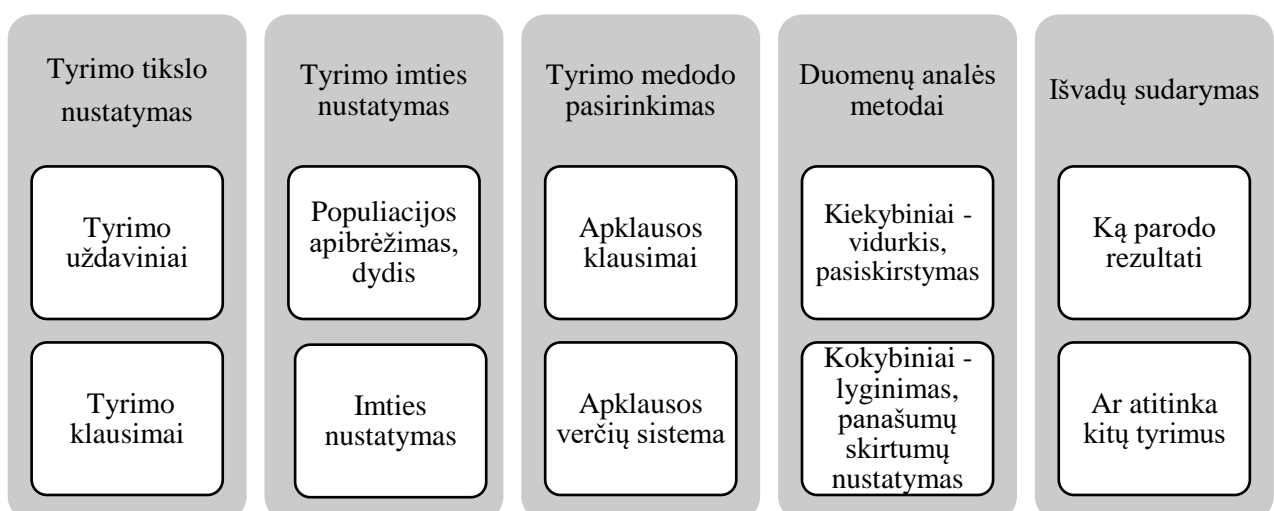
2 TYRIMO APIE AUDITORIŲ IR JŲ PADĖJĖJŲ VEIKSNIUS LAIKYTI AUDITORIAUS ETIKOS PRINCIPŲ METODOLOGIJA

Šio skyriaus tikslas aprašyti metodiką, kuri bus naudojama atliekant tyrimą. Pagal Tamaševičius (2015) pateiktus klausimyno planavimo ir apdorojimo etapus, suformuotas šio darbo tyrimo planas pavaizduotas 1 **paveikslas** paveiksle.

Tyrimo tikslas yra išskirti auditoriams ir jų padėjėjams kylančius sunkumus jiems besilaikant audito etikos principų, išskirti veiksnius lengvinančius, sunkinančius etikos principų laikymąsi atliekant auditą Lietuvoje. Siekiama aptikus sunkumų kiekį pateikti įžvalgas apie bendrai Lietuvoje esanti audito procesą ir pateikti pasiūlymus kaip tuos sunkumus galima būtų išspręsti. Bus paskata tirti, kokias vietas audito įmonės savo kontrolės procese galėtų detalizuoti bei plėsti, ką turėtų tirti AVNT. Šiam tikslui pasiekti reikia: išskirti pagrindinius galimus sunkumus, kurių pasitaikymas bus matuojamas, kartu su veiksniais, galinančiais palengvintini ar sutrukdyti etikos principų laikymąsi, tada atitinkamai suformuoti klausimus duomenims surinkti. Remiantis literatūros analize bus formuojami klausimai apie kylančius sunkumus pagal teisės aktuose apibrėžiamas bei mokslinėje literatūroje nagrinėtas grėsmes auditoriaus etikai.

1 paveikslas

Tyrimo planas



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Bengtsson, 2016; Tamaševičius, 2015.

Toliau pagal tyrimo planą turi būti nustatoma tyrimo imtis. Planuojant tyrimo imtį pasak Tamaševičius (2015) tyrėjas turėtų apmąstyti, kas yra būdinga populiacijai? Ar įmanoma ištirti visą populiaciją? Jeigu ne, kokią populiacijos dalį reikėtų pasirinkti tyrimui? Ar pasirinktas imties dydis ir jos sudarymo būdas garantuoja tyrimo išvadų statistinį generalizavimą, t.y ar galima gautus rezultatus pritaikyti, visai populiacijai. Šiame darbe imties dydis bus apskaičiuojamas pagal 1 formulę (Gaižauskaitė, 2014).

$$n = \frac{t^2 N p (1-p)}{\Delta^2 N + t^2 p (1-p)} \quad (1)$$

Čia:

n – imties dydis;

N – populiacijos dydis (auditorių/ auditorių padėjėjų skaičius);

t – Stjudento koeficientas, išreiškiantis patikimumo lygmenį;

p – numatomas pasiskirstymas (t. y. kokia dalis pasirinko vieną ar kitą atsakymą);

Δ – paklaida.

Remiantis Lietuvos auditorių rūmų pateikta informacija 2023 metais Lietuvoje Auditorių sąrašą sudarė 322 auditoriai ir Auditorių padėjėjų sąrašą sudarė 119 padėjėjai. Peržvelgus Auditorių sąrašą buvo pašalinti 60 auditorių, kurių auditoriaus pažymėjimas yra sustabdytas. Taigi populiacijos dydis gaunasi 381 asmenys dirbantys audite Tad apskaičiavus pagal 1 formulę su 95 % patikimumu išreikštu Stjudento koeficientu ir 20 % paklaida, 50 % atsakymų pasiskirstymu, imties dydis 22 atstovai. Tokia didelė paklaida pasirinkta dėl nepalankaus tyrimo laiko, neturėjimo tiesioginio kontakto su auditoriais,

Dauguma nagrinėtų autorių savo tyrimuose naudojo klausimynus (Adekoya ir kt., 2020; S. I. Ali ir kt., 2018; Alsughayer, 2021; Arung ir kt., 2020; Asmara, 2019; Barrainkua ir Espinosa-Pike, 2018; Drozd ir kt., 2020; Felício, 2022; Handoko ir Pamungkas, 2012; Janssen ir kt., 2021; Kertarajasa ir kt., 2019; Kurniawati ir kt., 2018; Lannai ir Muslim, 2021; Mapuasari, 2018; Mardijuwono ir Subianto, 2018; Meidawati ir Assidiqi, 2019; Mulyani, 2020; Nursasi ir kt., 2022; Obeid ir Abdelnur, 2018; Octaviani ir Ekasari, 2021; Prasanti ir kt., 2019; Razali, 2020; Rifai, 2020; Su'un, 2021; Suphachin ir Chuaychoo, 2021; Svanberg ir kt., 2019; Tam ir kt., 2022; Wardana ir kt., 2019; Widodo ir kt., 2021; Zurriah ir kt., 2020) siekiant pamatuoti auditorių elgseną. Taip pat keli autoriai pateikė respondentams scenarijus į kuriuos turėjo atsakyti (Ishaque, 2020; Nguyen ir kt., 2022). Dar keli autoriai atliko interviu (N. A. M. Ali ir kt., 2018; Boiral ir kt., 2019). Dauguma autorių rinkosi apklausti didesnę grupę auditorių, bet taip pat kai kurie rinkosi apklausti ekspertus.

Taigi vienas iš būdų surinkti duomenis kokybiniam tyrimui yra internetinė apklausa, šis būdas pasirinktas ir šiame tyrime, mat remiantis Braun, Clarke, Boulton, Davey ir McEvoy (2021); Evans ir Mathur (2005); Nardi (2018); Story ir Tait (2019) internetinės apklausos privalumai yra, jog galima garantuoti anonimiškumą, respondentai gali atsakyti savo tempu, lengviau pasiekti norimą auditoriją, fiksuotus klausimus, atsakymus lengviau nagrinėti. Pasak Dikčius (2011) tokioms apklausom būdingas žemas anketų gražinimo laipsnis, sunku kontroliuoti, kad informaciją pateiktų tikrai pasirinktas žmogus. Todėl atsiranda imties kontrolės problema. Lygiai taip pat egzistuoja duomenų rinkimo aplinkos kontrolės problema. Norint sukontroliuoti imtį bus siunčiama apklausa konkrečioms žmonėms, taip pat jiems bus siunčiami priminimai apie apklausą.

Kai kurie autoriai imtį sudarinėjo paprasta atsitiktine atranka (*simple random sampling*) (Agus ir Ghozali, 2019; Asmara, 2019; Darwanis ir Putri, 2020; Meidawati ir Assidiqi, 2019; Mulyani, 2020), kai kurie pasirinko tikslinį atrankos metodą (*purposive sampling method*), kuriuo patys autoriai pasirenka jiems tinkamus respondentus galinčius pateikti labiausiai tyrimui tinkančią informaciją (Arung ir kt., 2020; Octaviani ir Ekasari, 2021; Prasanti ir kt., 2019; Puspitasari ir kt., 2019; Su'un, 2021; Tam ir kt., 2022), taip pat autoriai naudojo prisotintos atrankos imties modelį (*saturated Sampling technique*), kurio esmė rinkti duomenis tol, kol nauji respondentai nebesuteikia papildomos informacijos (Awaluddin ir kt., 2019; Felício, 2022; Lannai ir Muslim, 2021; Susanto ir kt., 2020; Zurriah ir kt., 2020).

Auditoriai ir jų padėjėjai šiame darbe bus pasirinkti atsitiktiniu būdu iš Lietuvoje Auditorių rūmų skelbiamų auditorių ir jų padėjėjų sąrašų, mat remiantis Gaižauskaitė (2014) tikimybiniai imčių sudarymo būdai, kai kiekvieno populiacijos elemento patekimo į imtį tikimybė yra žinoma, leidžia užtikrinti reprezentatyvumą bei kiekybiškai įvertinti imties tikslumą.

Tyrime svarbu įvertinti gautų rezultatų patikimumą. Pasak Tamaševičius (2015) informacijos patikimumas – informacijos nepriklausomumas nuo atsitiktinių veiksnių. Patikimumas priklauso nuo subjekto gebėjimo pateikti tuos pačius atsakymus į tuos pačius klausimus. Norint padidinti informacijos patikimumą, būtina stengtis išlaikyti metodo taikymo sąlygas: apklausos vietą ir aplinką, klausimų struktūrą ir formuluotes, apklausos atlikėjo sąveiką su respondentu. Taigi atliekant apklausą internetu informacijos patikimumas išlaikomas, mat respondentai turės tuos pačius klausimus, jų struktūrą ir tą pačią sąveiką su apklausos atlikėju.

Tolimesnis pasiruošimo tyrimui žingsnis yra sudaryti apklausos klausimus. Braun ir kt. (2021) pabrėžia, kad geros kokybinės apklausos klausimai paprastai yra atviri, trumpi ir kuo aiškiau bei nedviprasmiškiau išreikšti. Pasak Story ir Tait (2019) uždarojo tipo klausimai yra optimalūs atliekant apklausas paštu ir internetu, nes jie pateikia standartizuotus atsakymus, užtrunka mažiau laiko ir yra lengviau analizuojami. Tiek Braun ir kt. (2021) tiek Story ir Tait

(2019) siūlo apklausą baigti paskutiniu atviru klausimu, kviečiant dalyvius pasidalyti viskuo, kas, jų manymu, yra svarbu, bet klausimuose to nebuvo nenumatyta. Tad apklausoje klausimai ir bus uždari, kuo trumpesni ir nedviprasmiški.

Pasak Tamaševičius (2015) 1) respondentų galima klausinėti tik apie tuos reiškinius, su kuriais jie yra susipažinę, apie kuriuos turi nuostatų ar kurie juos apibūdina. 2) klausimynas neturi nukreipti respondentų minčių tik viena kryptimi, jeigu yra ir kitų alternatyvų. Visi klausimai turi būti formuluojami taip, kad respondentas: 1) juos teisingai suprastų; 2) pasirinktų adekvatų atsakymą; 3) galėtų teisingai žodžiais išreikšti pasirinktą atsakymą. Šio darbo klausimyne bus pateikti klausimai apie kliūtis laikytis etikos principų, aspektus sukeliančius sunkumų ar palengvinančius etikos principų laikymąsi. Šios sąvokos turėtų būti suprantamos respondentams, tad bus laikomasi reikalingumo reikalavimo. Taip pat bus išlaikytas anketoje objektyvumo principas formuluojant klausimus taip, kad nebūtų nukreipiama į tam tikrą nuomonę. Šiame tyrime pasirinkta remtis (Alsughayer, 2021), (Barrainkua ir Espinosa-Pike, 2018), (Janssen, Hardies, Vanstraelen ir Zehms, 2021) atliktomis apklausomis (šio tyrimo apklausa pateikta 1 priede).

Šiame tyrime pateikiami teiginiai bus matuojami rangine skale, pradiniam klausimams skirtiems geriau apibrėžti apklaustuosius bus naudojamos ir kitos skalės. Pasak Story ir Tait (2019) pagrindinės atsakymo skalės yra nominali (pvz., vyras / moteris, tiesa / klaidinga); ranginė, kuriame atsakymai išdėstyti eilės tvarka (pvz., labai neramus arba labai ramus); arba skaitiniai (pvz., amžius, ūgis). Remiantis Tamaševičius (2015) sudarant papunktinio išvardijimo vertinimo skales, reikia atsižvelgti 1. Kiek kategorijų turi turėti skalė? Teoriškai kuo didesnis bus atsakymų kategorijų skaičius, tuo didesnis skalės tikslumas. 2. Kaip plačiai mes turime identifikuoti kategorijas? 3. Kaip mes vertinsime respondentus, kurie nežino atsakymo arba nėra tikri? Tuo tikslu naudojama neutrali kategorija. Atsižvelgiant į tai matavimo skalė bus 5 kategorijų siekiant turėti neutralią poziciją „nei sutinku nei nesutinku“, bei po dvi pozicijas už – sutinku, visiškai sutinku ir prieš – nesutinku, visiškai nesutinku, siekiant pamatyti respondentų nuomonės stiprumą tam tikrais klausimais.

Taigi, kad galima būtų identifikuoti kurios populiacijos daliai priklauso apklaustieji, palyginti šių grupių rezultatus, apklausa pradedama demografiniais klausimais. Pirmame klausime sužinoma ar apklaustasis yra auditoriaus padėjėjas ar auditorius. Antras klausimas yra apie apklaustųjų išsilavinimą. Šiuo klausimu bus galima pamatyti kokio išsilavinimo yra apklaustieji ir ar matosi kažkoks skirtumas tarp skirtingą išsilavinimą turinčių apklaustųjų. Trečias klausimas apie darbo patirties trukmę audito srityje. Šiuo klausimu bus galima pamatyti kaip ilgai audito srityje dirba apklaustieji ir pamatyti ar yra kažkoks skirtumas tarp skirtingą patirtį turinčių apklaustųjų. Ar didesnę patirtį turintys asmenys susiduria su mažiau sunkumų, kaip pastebima mokslinėje literatūroje (N. A. M. Ali ir kt., 2018; Barrainkua ir Espinosa-Pike, 2018; Kertarajasa

ir kt., 2019; Lannai ir Muslim, 2021; Rosmi ir Syasir, 2020). Ketvirtas klausimas apie įmonės kurioje dirba auditorius dydį. Klausimo variantai pasirinkti pagal Lietuvos auditorių rūmų pateiktus audito rinkos apžvalgos rezultatus, jog visgi daugiausiai auditoriai dirba iki penkių žmonių įmonėse. Klausimas skirtas tam, kad galima būtų paanalizuoti ar įmonės dydis turi reikšmės auditorių ir padėjėjų atsakymams, bendrai žinoti kaip pasiskirstę apklaustieji tarp skirtingų kategorijų.

Pereinant prie auditorių etikos principų penktas klausimas prašo pasirinkite du principus kurių respondentui laikytis atliekant savo darbą yra sunkiausia. Bei šeštą klausimą prašo paaiškinti kodėl. Tai padės suprasti pirminį auditorių ir jų padėjėjų požiūrį bei lengviau bus susieti šiuos atsakymus su toliau išvardijamų kliūčių dažnumu.

Kita klausimų dalis prašo apklaustųjų įvertinti ar per pastaruosius 2 metus kilo sunkumų laikytis auditoriaus etikos dėl minimų priežasčių. Septintas teiginys klausia apie spaudimą atlikti auditą, kuriam neturima pakankamai žinių ir patirties. Aštuntas teiginys klausia apie dėl laiko stokos nepakankamą įsigilinimą į apskaitos principo taikymo teisingumą. Tokiu poelgiu atsiskleidžia auditoriaus kompetencijų trūkumas, bei sąžiningumo principo nesilaikymas, mat galimai pateikiama teigiama audito nuomonė į neteisingą finansinių standartų taikymą. Dešimtas teiginys klausia apie paviršutinišką kliento dokumentų peržiūrą dėl laiko stokos, didelio darbo krūvio. Auditoriai turėtų sugebėti ir esant dideliame krūviui įvykdyti savo pareigas, tai nagrinėjo Lannai ir Muslim (2021). Paviršutinišku elgesiu nesilaikoma sąžiningumo, viešojo intereso, nepriklausomumo principų, mat nesąžiningu elgesiu yra pateikiama klaidinga audito nuomonė, auditoriaus asmeninis interesas iškeliamas virš viešojo intereso – žinoti ar finansinėse ataskaitose yra pateikiama teisinga informacija.

Devintas teiginys klausia ar respondentas susidūrė su situacija kai jaučiau spaudimą nepranešti apie rastą reikšmingą klaidą ankstesnių periodų audituose, kuriuos teikė įmonė kurioje jis dirba. Vienuoliktas teiginys apie situacijas kai dėl kliento mokamo atlygio už auditą dydžio, atsiranda spaudimas pateikti teigiamą audito nuomonę. Dvyliktas teiginys apie viršininkų spaudimą pakeisti audito išvadas ar nuomonę. Tokiose situacijose pasireiškia savanaudiškų interesų grėsmė, kad auditoriui tampa prioritetu gaunamas atlygis (iš kliento ir viršininko), o ne savo audito pareigų atlikimas pateikiant teisingą audito nuomonę. Taip pat įbauginimo grėsmė, jog auditorius nebesielgia objektyviai dėl esamo spaudimo.

Tryliktas teiginys klausia ar nekyla sunkumų dėl tos pačios įmonės auditavimo kelis metus iš eilės išlikti nepriklausomu. Tokiu atveju pasireiškia Familiarumo grėsmė, jog auditorius nebesugeba objektyviai vertinti audituojamu ataskaitų, klientų pateikiamos informacijos, mat yra per ilgą laiką su ja „susigyvenęs“.

Tolimesnėje skiltyje prašoma pasirinkti ar sutinkate su pateiktais teiginiais turinčiais įtakos auditoriaus etikos principų laikymuisi. Keturioliktas teiginys ar kompiuteris ir jo programos palengvina etikos principų laikymąsi. Penkioliktas teiginys ar darbuotojų trūkumas audito srityje apsunkina auditoriaus etikos principų laikymąsi. Keturioliktas ir penkioliktas teiginys yra susiję su laiko planavimu ir kaip pastebima literatūros šaltiniuose darbo krūvis, laiko trūkumas sunkina auditoriaus darbo sąlygas, kokybę tad galimai ir veikia etikos principų laikymąsi

Kontrolė yra svarbus veiksnys audito srityje tad įdomu yra ištirti ar auditoriams ir jų padėjėjams jos padidėjimas padėtų labiau laikytis etikos principų. Tam bus užduodami teiginiai ar Didesnė kontrolė įmonės viduje padėtų laikytis etikos principų (šešioliktas teiginys). Didesnė kontrolė iš valstybes institucijų padėtų laikytis etikos principu (septynioliktas teiginys).

Remiantis literatūros šaltiniais auditoriaus veiklai gali turėti daug įtakos jo aplinka, tad aštuonioliktu klausimu bus galima pamatyti respondentų nuomone ar etiška įmonės kultūra padeda laikytis auditoriaus etikos principų.

Teisės aktuose, tiek moksliniuose šaltiniuose pastebima, jog audituojant tą pačią įmonę metai iš metų gali kilti įvairios grėsmės, tad devynioliktu klausimu galima bus pamatyti respondentų požiūrį ar jie sutinka, jog audituojamos įmonės keitimas palengvina etikos principų laikymąsi.

Paskutinis dvidešimtas klausimas. Su kokiais dar anketoje neišvardintais sunkumais ar kliūtimis susidūrėte atliekant auditą? Pakomentuokite. Juo tikimasi surinkti papildomą informaciją kuri kilo atsakant į apklausą apie ką galimai nebuvo pagalvota.

Taigi Klausimynas bus pateiktas „Google forms“ platformoje. Atsitiktinai atrinkus tyrimo imtį, parengiamas kvietimas, išsiunčiamas su apklausos nuoroda.

Apžvelgiant kitų autorių tyrimus kai kurie mokslininkai rinkosi kokybinį tyrimą (Boiral ir kt., 2019; García-Hernández ir kt., 2021; Rosmi ir Syasir, 2020), kai kurie kiekybinį požiūrį (Arung ir kt., 2020; Awaluddin ir kt., 2019; Handoko ir Pamungkas, 2012; Meidawati ir Assidiqi, 2019). Autoriai naudojo regresiją (Handoko ir Pamungkas, 2012; Rosmi ir Syasir, 2020) kaip daugybinę tiesinę regresiją (Asmara, 2019; Awaluddin ir kt., 2019; Felício, 2022; Kertarajasa ir kt., 2019; Kurniawati ir kt., 2018; Meidawati ir Assidiqi, 2019; Mulyani, 2020; Octaviani ir Ekasari, 2021; Prasanti ir kt., 2019; Su'un, 2021; Widodo ir kt., 2021; Zurriah ir kt., 2020), modifikuota regresinę analizę (Darwanis ir Putri, 2020; Prasanti ir kt., 2019). Mažiausių kvadratų metodą (*Ordinary Least Square*) (Handoko ir Pamungkas, 2012; Kertarajasa ir kt., 2019), *Partial Least Square* (Lannai ir Muslim, 2021; Mardijuwono ir Subianto, 2018; Rifai, 2020; Wardana ir kt., 2019)). ANOVA (Billiot ir kt., 2012), MANOVA (Fischbach, 2015), struktūrinių lygčių modeliavimą (Agus ir Ghozali, 2019; García-Hernández ir kt., 2021; Suphachin ir Chuaychoo, 2021; Susanto ir kt., 2020; Tam ir kt., 2022) visa tai yra kiekybinio tyrimo pagrindas kuris su maža

intimi ir tokio pobūdžio duomenimis negalimas. Bet taip pat kai kurie autoriai naudojo kokybiniam tyrimui tinkamus metodus aprašomąją analizę (Widodo ir kt., 2021), deducinius ir empirinius metodus (Drozd ir kt., 2020).

Šiame darbe surinktiems duomenims analizuoti taip pat bus naudojama aprašomoji statistika. Dažnių lentelės sudaromos norint apskaičiuoti, kiek kartų kintamojo reikšmė pasikartojo statistinėje eilutėje; o procentinis dažnis parodo, kokią statistinės eilutės dalį procentais sudaro kintamojo reikšmė. Tad bus peržvelgta, koks yra atsakymų pasiskirstymas į kiekvieną klausimą ar teiginį.

Moda – dažniausiai pasikartojanti kintamojo reikšmė. Moda analizuoti duomenis leis pamatyti, koks yra auditorių ir jų padėjėjų atsakas į teiginius, su kuriais teiginiais jie sutinka – reiškia teko susidurti su sunkumais dėl minėtų priežasčių, su kuriais nesutinka – tose srityse sunkumų per pastaruosius 2 metus nepatyrė. Toliau sąsajų, arba porinės, dažnių lentelės leis analizuoti, kaip kintamieji susiję tarpusavyje. Ar yra skirtumas tarp skirtingos demografijos respondentų atsakymų į teiginius.

Taip pat atlikus apklausą gauti rezultatai bus palyginti su ankstesnių mokslinių tyrimų rezultatais, palyginta kokios klaidos būna auditorių tikrinimuose, kaip tai susiję su sunkumais, bei pateiktos įžvalgos, kaip galima būtų pasiekti geresnių rezultatų ateityje.

3 AUDITORIAUS ETIKOS PRINCIPŲ LAIKYMO SI SUNKUMŲ LIETUVOJE TYRIMAS

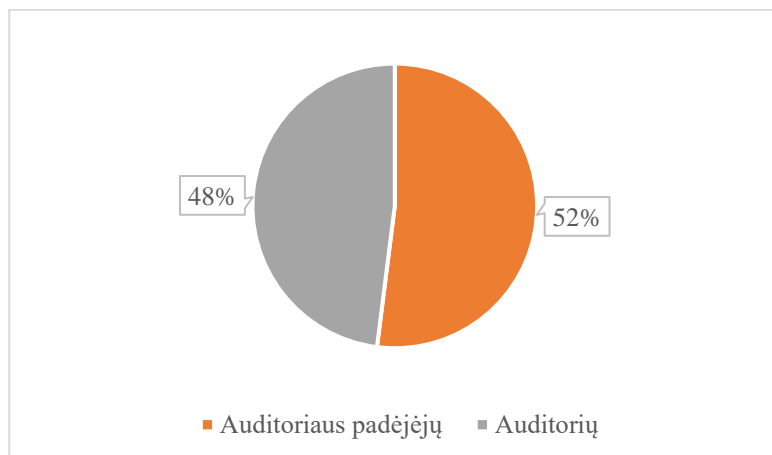
Pereinant prie praktinės dalies. Auditorių sąrašė 2023-03-03 buvo 322 auditoriai (iš jų 60 žmonių, kurių auditoriaus pažymėjimo galiojimas sustabdytas) ir Auditoriaus padėjėjų sąrašė 2023-02-21 dieną 119 asmenys. Pirmiausiai buvo išsiųsta apklausa atsitiktinai atrinktiems auditoriams ir auditorių padėjėjams. Dėl labai mažo grįžusių atsakymų procento, buvo siunčiama apklausa vis didesnei daliai asmenų esančių auditorių ir auditorių padėjėjų sąrašė, tad galiausiai apklausa buvo išsiųsta visiems kurių kontaktus pavyko surasti tad 48 iš 119 auditorių padėjėjų ir 147 iš 262 auditorių. Gauti viso 25 atsakymai, tad atsakė tik apie 13 procentų apklaustųjų. Taip galėjo atsitikti dėl nepalankaus apklausos laiko – tuo metu audito įmonėse vis dar įtemptai atliekami auditai. Taip pat mažą atsakiusiųjų kiekį galėjo lemti apklausos atlikimas nuotoliniu būdu: galimai ne visi pastebėjo gautą kvietimą, taip pat nebūtinai visi aktyviai užsiima audito veikla, galiausiai galbūt ne kiekvienas norėjo dalintis savo patirtimi.

Taigi 25 atsakymai tenkina išsikeltą minimalią imtį, taip pat matomi dėsningumai tarp atsakymų, jog daugėjant atsakymų skaičiui apklausos rezultatai per daug nesikeičia.

Auditorių ir jų padėjėjų pasiskirstymo santykis tarp respondentų pavaizduotas 2 paveikslas Remiantis Lietuvos auditorių rūmai (2023a, 2023b) sąrašais realus pasiskirstymas populiacijoje 37 procentai padėjėjų ir 63 procentai auditorių (eliminavus tuos, kurių auditoriaus pažymėjimas negalioja). Imtyje matomas atvirkštinis rezultatas, daugiau atsakiusių auditorių padėjėjai, turbūt dėl to, jog internetinė apklausa yra lengviau pasiekiamą jaunesniems žmonėms, jie labiau naudojami internetinėmis susiekimo priemonėmis, taip pat galimai padėjėjai turėjo daugiau laiko, mažiau atsakomybių savo darbe. Taip pat numanoma ne visi auditoriai esantys auditorių sąrašė vis dar užsiima audito veikla. Pagal Lietuvos auditorių rūmai (2022) rinkos tyrimus, auditorių vidutinis amžius vis didėja ir 2021 metais vidurkis buvo 53 metai, tuo tarpu 2021 metais vidutinis auditorių padėjėjų amžius buvo 36,9 metų.

2 paveikslas

Klausimo „Kuriai grupei priklausote?“ rezultatai

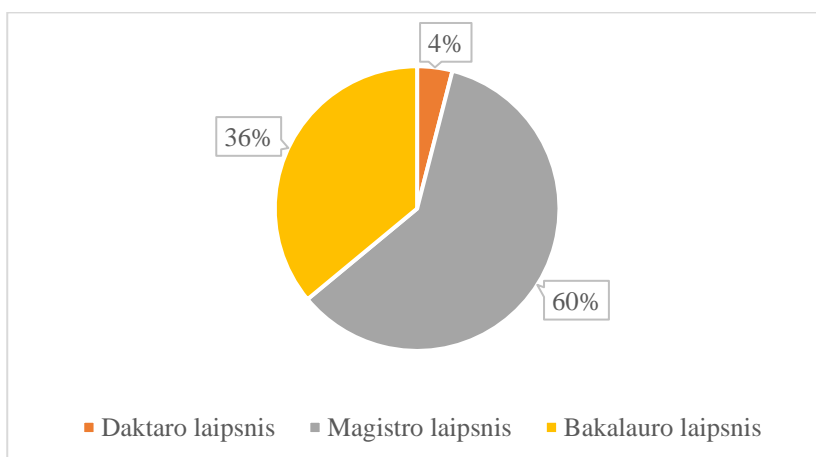


Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

Toliau 3 paveikslas parodo atsakymus apie respondentų išsilavinimą. Paveikslas atskleidžia, jog virš pusės – 60 procentų respondentų sudaro magistrai. Pagal išsilavinimą padėjėjai dauguma baigę bakalaurą, auditoriai dauguma yra magistrai. Taip pat auditoriai yra išlaikę visus susijusius egzaminus siekiant tapti auditoriumi kaip įmonių finansų valdymo, teisės, mokesčių, apskaitos, audito (Lietuvos auditorių rūmai, 2018). Tad tam tikras skirtumas tarp auditorių ir padėjėjų bent išsilavinimo prasme yra.

3 paveikslas

Klausimo „Koks yra jūsų išsilavinimas?“ rezultatai

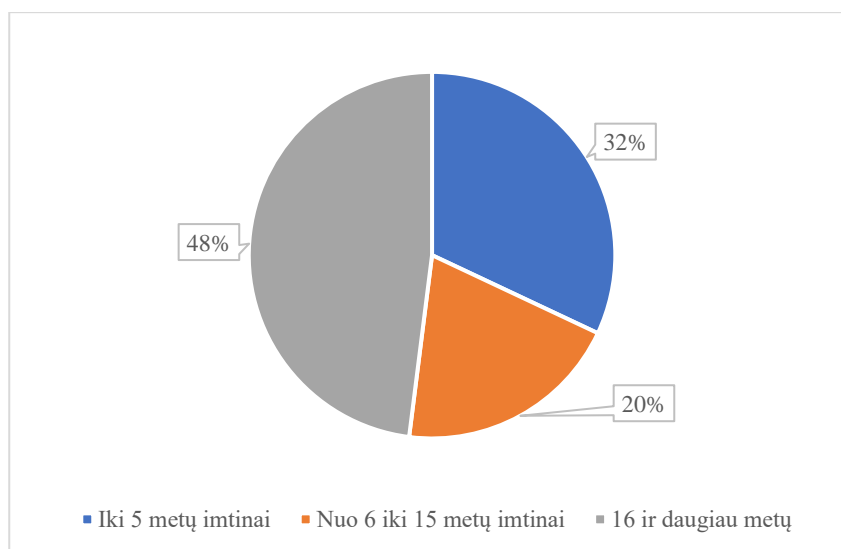


Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

Toliau 4 paveikslas parodo respondentų pasiskirstymą pagal darbo patirtį. Didžiausia atsakiusių grupė yra su didžiausia darbo patirtimi – 48 procentai respondentų audito srityje dirba 16 ir daugiau metų. Padėjėjai bendrai žymi, kad turi mažiau patirties nei auditoriai.

4 paveikslas

Klausimo „Kokia yra jūsų darbo patirtis audito srityje?“ rezultatai

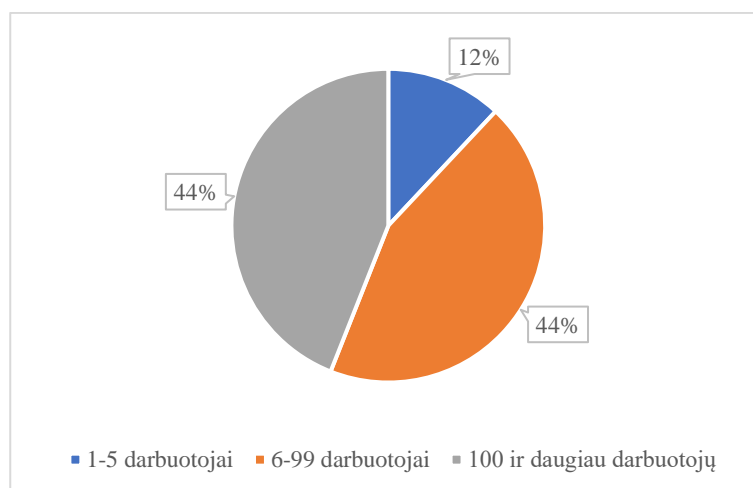


Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

Toliau 5 paveikslas parodo, kaip pasiskirstė respondentai pagal darbovietės dydį. Remiantis Lietuvos auditorių rūmai (2022) audito įmonių pasiskirstymas pagal jose dirbančių darbuotojų skaičių 2021 metais 14 %-1 darbuotojas, 56 %- 2-5 darbuotojai; 19 % – 6-10 darbuotojų ir 11 % -11 ir daugiau darbuotojų. Yra tik kelios audito įmonės Lietuvoje, kuriose dirba virš šimto darbuotojų, tokios kaip EY, PWC, KPMG, Grant Thornton. Taigi, nors pagal rinkos tyrimus yra daug audito įmonių kuriose dirba iki 5 darbuotojų, ši apklausa pasiekė tik labai nedidelę jų dalį. Pagal Lietuvos auditorių rūmai (2022) daug auditorių turi savo įmones, greičiausiai tokie žmonės ir dirba savo iš seniau įsteigtoje mažoje įmonėje su keliais darbuotojais, tad numanoma gali ir mažiau naudoti internetinėmis susisiekimo priemonėmis. Šiuo atveju kadangi kaip matoma 5 paveikslas apklaustieji dirba tarp daugiau žmonių, gali labiau pastebėti kitų daromą įtaką, situacijas su kuriomis susiduria kolegos, bendrą įmonės kultūrą, gali turėti įvairesnių patirčių.

5 paveikslas

Klausimo „Kokio dydžio įmonėje dirbate?“ rezultatai



Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

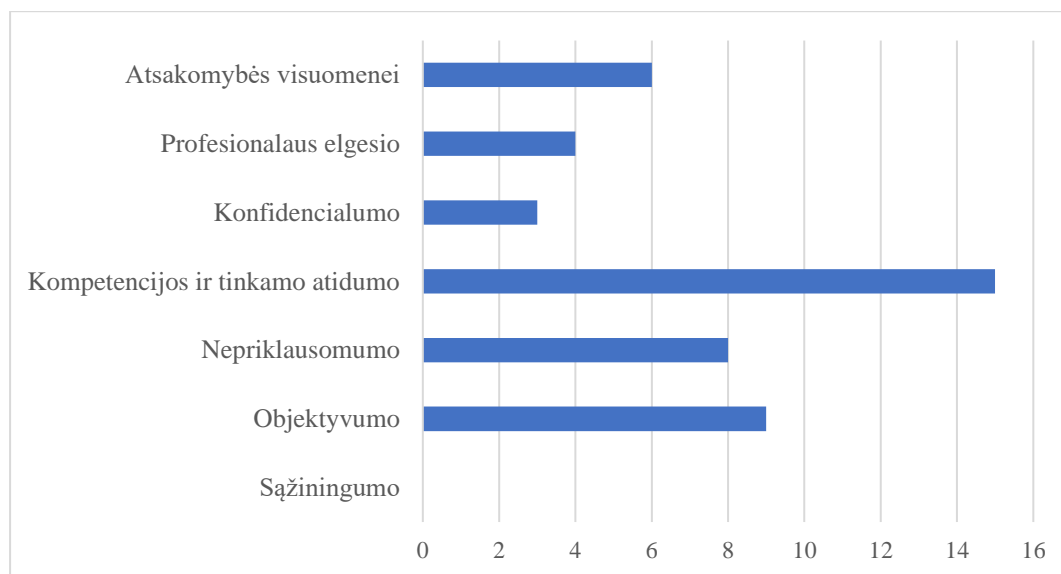
Penktas apklausos klausimas buvo: „Kokių dviejų principų respondentams laikytis yra sunkiausia atliekant savo darbą?“. Šeštasis klausimas buvo skirtas gauti komentarus, kodėl pasirinkti būtent šie 6 paveikslas matomi principai. Viena respondentų grupė teigė, jog jiems nėra sunku laikytis auditoriaus etikos principų. Šioje grupėje buvo ir audito padėjėjų ir auditorių (2, 3, 8, 13, 15, 22, 24 respondentai), visgi suprantama, jog klaidų gali padaryti kiekvienas. Taip pat gautas komentaras, jog auditorius matydamas, jog jam kyla per daug sunkumų laikytis auditoriaus principų tiesiog neprisiims tokio audito ir jo neatliks. Idėjiškai taip turėtų būti ir labai sveikintina, jog yra respondentų kurie taip atsakė, visgi yra svarbu labiau apgalvoti ir išigilinti kokie veiksniai galimai trukdo ir pagal tai ieškoti sprendimų.

Tiek auditoriai tiek padėjėjai pirmiausiai rinkosi kompetencijos principą o antroj vietoj padėjėjai – objektyvumą, o auditoriai nepriklausomumą ir atsakomybės visuomenei principus (44 %).

Pagal darbo patirtį visi pirmoje vietoje rinkosi kompetencijų ir atidumo principą. Kas dirba iki 5 metų imtinai antroj vietoj apie 50 % rinkosi objektyvumą, nuo 6 iki 15 metų imtinai dirbantys antroj vietoj apie 40 % rinkosi konfidencialumą, dirbantys 16 ir daugiau metų antroj vietoj apie 56 % nepriklausomumą.

6 paveikslas

Klausimo „Kurių principų atliekant savo darbą yra sunkiausia laikytis?“ atsakymai



Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

Kaip matoma 6 paveikslas, virš puse respondentų pasirinko, jog laikytis „Kompetencijos ir tinkamo atidumo“ principo yra sunkiau. Iš pasirinkusių pagal grupes tai sudaro 60 % magistras, 53 % padėjėjai, 53 % dirbantys įmonėje su virš 100 darbuotojų, 40 % kurie audite dirba iki 5 metų imtinai. Magistrantų matomai tiesiog daugiau pasitaikė imtyje, mat tarp bakalaurų taip pat didelė dalis rinkosi kompetencijų principą. Asmenys, kurie dirba įmonėse virš 100 darbuotojų galimai susiduria su sudėtingesniais audituojamais klientais, didesniu jų kiekiu ar įvairove, taip ir pamato, kiek žinių reikia kiekvienam atliekamam auditui, taip pat supranta, kaip svarbu išlaikyti tinkamą atidumą esant dideliame darbo krūviui. Taip pat nenuostabu, jog padėjėjai ir mažiau patirties turintys, rinkosi kompetencijų principą kaip principą, kurio sunkiau laikytis. Pasak septyniolikto respondento kompetencijai reikalingas nuolatinis žinių ir kvalifikacijos tobulinimas. Aštuonioliktas respondentas taip pat pasirinko kompetencijos principą – nes nuolatos reikia kelti kvalifikaciją. Vienuoliktas respondentas pastebėjo, jog Lietuvos rinka yra per maža, kad būtų surinkta pakankamai patirties dalyje sričių. Neretai aiškiai susidaro situacijos, kai tam tikros rūšies auditas (ar patikra) atliekama vieną ar tik kelis kartus per metus visoje šalyje, todėl arba ta patirtis susikaupia saujelėje auditorių, kuriems kažkada „pasisėkė“ prasibrauti (atsižvelgiant, jog didelių projektų pirkimo sąlygose neretai būna reikalaujama ankstesnės patirties vykdant tokius audito ar patikros projektus); arba projektai atliekami neturint ankstesnės patirties. Taigi atsižvelgiant į tokį komentarą galėtų padėti bendradarbiavimas su kitų šalių auditoriais audituojančias nišinę sritį, taip

pat būtų naudingas konkrečių žinių tam tikras perdavimas ir Lietuvoje, jog nebūtų taip, kad dėl patirties nebuvimo, būtų nepakankamai patikrintos finansinės ataskaitos, nepatikrinti svarbiausi punktai. Tyrimo atsakymai papildė ankstesnius mokslininkų tyrimus kuriuose taip pat pabrėžiama, jog audito kokybei didelę įtaką turi žiniomis pagrįsta auditoriaus kompetencija, nuolatinis tobulėjimas ir mokymas, kuris apskritai padeda geriau suprasti audito reglamentus (Alsughayer, 2021)

Taip pat pabrėžiamas sezono metu mažstantis, bet labai svarbus atidumas. Penktas respondentas pastebi, jog atidumas ir kompetenciją ateina su patirtimi, kurios dar trūksta. Taipogi, sezono metu, kai darbo krūviai yra po 12 valandų į dieną, tampa sunku išlaikyti dėmesį ir atidumą. Ketvirtas respondentas pabrėžia, jog rinkoje susiklosčiusi situacija, kad audite neadekvačiai dideli darbo krūviai, ko pasėkoje kenčia auditų kokybe. Dvyliktas respondentas pritaria, jog kompetencijos ir tinkamumo atidumo principo sunkumai, gali pasitaikyti sezono piko metu, kai labai dideli krūviai. Dvidešimtas respondentas pastebi, jog didelis duomenų (informacijos) kiekis, santykinai trumpas atlikimo terminas gali įtakoti atidumo trūkumą, dažna įstatymų kaita gali įtakoti kompetencijos trūkumą. Labai svarbu, geras darbų planavimas ir nuolatinis kvalifikacijos kėlimas. Taigi laikas yra vienas iš kertinių veiksnių sunkinančių principo laikymąsi. Auditorius turi būti gerai pasiruošęs iš anksto, susipažinęs su visais įstatymų pakeitimas, turėti patirties, bet vis tiek kai tenka dirbti labai ilgas valandas yra sunku išlaikyti „aštrų“ protą. Tokiose situacijose yra labai svarbu pačių audito įmonių sprendimai kiek prisiiinti darbo ir kaip jį susiplanuoti, jog viskas būtų atlikta kokybiškai ir laiku. Tam reikia tobulinti tiek darbo specifiką, kad tam tikrus darbus būtų galima pasidaryti prieš finansinių metų pabaigą, taip pat šviesti audituojamas įmones, jog jos greičiau paruoštų tinkamus dokumentus.

Nepriklausomumo principą tarp sunkiausių laikyti iš pasirinkusių sudarė 63 % magistras, vienodai po puse padėjėjų ir auditorių, 63 % kas dirba įmonėje su 100 ir daugiau darbuotojų, 63 % tie kurie dirba 16 ir daugiau metų. Tad nepriklausomumo svarbą supranta jau didesnę patirtį audito srityje turintys respondentai, galimai jie labiau susiduria su tokiomis situacijomis, kur sunkiau tą nepriklausomumą išlaikyti. Taip pat vėlgi šį principą pasirinko virš 100 darbuotojų įmonėse dirbantys, juos supa daugiau asmenų, kurie gali juos veikti. Pasak septyniolikto respondento nepriklausomumui irgi reikalingas nuolatinis žinių ir kvalifikacijos tobulinimas. Remiantis devynioliktu respondentu praktinis įgyvendinimas yra keliantis daugiausia iššūkių, pavyzdžiui, nepriklausomumo reikalavimai yra labai kompleksiški, ypač kalbant apie tarptautiniu mastu veikiančius audito klientus, kuomet yra taikytini dar ir ne vienos šalies reikalavimai. Pirmas respondentas pastebi, jog audituojant ne pirmus metus tą pačią įmonę ir ne kartą bendraujant su buhalterėmis svarbu nepamiršti objektyvumo ir nepriklausomumo. O kaip buvo rašyta Su'un (2021) sunku išlaikyti nepriklausomumą dėl įvairių jam įtakos galinčių veiksnių, tokių kaip

ilgalaikiai santykiai su klientu. Aštuonioliktas respondentas išskyrė, jog nepriklausomumo principo sunkiau laikytis, nes tenka daryti auditus mažomis kainomis. O kaip buvo minėta mokslinėje literatūroje audito mokestis teigiamai veikia audito kokybę (Kuntari et al., 2017; Zurriah et al., 2020). Šeštas respondentas pabrėžia, jog dėl mažos rinkos, dideliems klientams audito įmonės teikia ne tik audito paslaugas, todėl planuojant auditą užtrunka surinkti nepriklausomą audito komandą.

Taip pat respondantai išskyrė objektyvumo principą. Iš jų 76 % padėjėjai, 44 % dirbančiųjų įmonėse su 6-99 darbuotojais, 44 % kurie dirba iki 5 metų imtinai. Objektyvumą rinkosi mažesni išsilavinimą ir patirtį turintys asmenys, padėjėjai – tie kurie galimai dar nėra pajutę aiškių ribų, kaip išlaikyti atstumą ir šališkumą. Vienuoliktas respondentas pastebi, jog teoriškai, auditorių skiria akcininkai/savininkai. Faktiškai, didelę įtaką atrankos procesui daro vyr. buhalteriai/finansų direktoriai, kurie yra tiesiogiai atsakingi už tikrinamų finansinių ataskaitų sudarymą. Dvyliktas respondentas teigia, jog šiek tiek tampa sunku, kai audituojai tą pačią įmonę kelis metus, nes jau turi įmonės vaizdą iš ankstesnių auditų ir gali kartais nevisai objektyviai į visus dalykus pažiūrėti. Pasak devinto respondento kadangi daug dirbama su klientais, tai reikia labai objektyviai vertinti kiekvieną informaciją, kurią jie pateikia. Įsitikinti, kad tikrai viskas yra atliekama pagal apskaitos standartus. Tai patvirtina kaip minėta Lannai ir Muslim (2021), jog auditorius veikia spaudimas ginti savo klientus priimant sprendimus audito sektoriuje. Bei šeštas respondentas pritaria, jog objektyvumas reikalauja profesines kompetencijos ir individualaus vertinimo sudėtingu finansines apskaitos ir audito klausimu; taip pat reikia konsultuotis su techniniais apskaitos ir audito specialistais iš kitu audito grupės įmonių, kas užtrunka laiko ir kainuoja, todėl sumažėja audito projektu pelningumas.

Tad tiek nepriklausomumo, tiek objektyvumo principų laikymasis kelia iššūkių. Dėl audito kainos, mažos rinkos, audito įmonių, teikiančių ne tik auditavimo paslaugas, taip pat dėl audito atlikimo kelis metus iš eilės toms pačiom įmonėm. Užtrunka tiek laiko, tiek pinigų atrasti nepriklausomus ekspertus tam tikrais apskaitos klausimais. Reikia mokėti bendrauti su klientais ir įvertinti objektyviai iš jų gaunamą informaciją. Taip pat kartais kyla iššūkių atrasti visus teisės aktų reikalavimus atitinkantį asmenį. Norint tai išspręsti vėlgi būtini mažesni žingsneliai mat audito rinkos nelabai pakeisi, turi būti tobulinamas kiekvienas individas atskirai suteikiant papildomą patirtį, kuriant aiškesnę apskaitos procesų taikymo bazę ir ruošiant nepriklausomus ekspertus, mokant kaip komunikuoti su klientais ir ko iš jų tikėtis.

Keli respondantai tarp sunkiausių principų pasirinko „Profesionalaus elgesio“, mat pasak penkto respondento, tokio elgesio tampa sunkiau laikytis su ilgamečiais klientais, ypač jeigu jie yra mielai bendraujantys ir paprasti žmonės, pasitaiko, kad su kai kuriais darbuotojais bendraujama neformaliai. Septintas respondentas pastebi, jog trūksta daugiau profesionalaus

komunikavimo, darbo vietoje naudojami savi žargonai, kalbant su klientais žodynas turi būti profesionalus. Išlaikant profesionalų žodyną ir tam tikrą atstumą, palaikoma audito reputacija, tam tikras nešališkumas. Iš pasirinkusių profesinę elgseną kaip sunkesnę principą tai sudarė 75 % bakalaurai, 100 % padėjėjai, po 50 % dirbančių įmonėse su 6-99 darbuotojais ir virš 100 darbuotojų, 75 % kurie dirba iki 5 metų imtinai. Tad tie žmonės, kurie turi mažiau patirties tiek savo išsilavinimu tiek darbine patirtimi.

Konfidencialumo principą pasirinko mažai respondentų, pagal grupes pasiskirstė po 67 % magistrantai, padėjėjai, dirbantys įmonėse su 6-99 darbuotojais, turintys darbo patirties nuo 6 iki 15 metų imtinai. Pasak keturiolikto respondento ne visada aišku kiek informacijos galima atskleisti ataskaitose, kai tai susiję su komercinėmis užsakovo paslaptimis. Anot devyniolikto respondento konfidencialumo užtikrinimas taip pat turi papildomų rizikų, pavyzdžiui: kibernetinio saugumo rizikos, elementarios auditoriaus kompiuterio vagystės rizika, žmogiškosios klaidos rizika siunčiant el. laiškus ir t.t. Taigi auditoriai turėtų būti šviečiami apie konfidencialios informacijos saugojimo būdus, jog išliktų pasitikėjimas jais bei nekiltų problemų jiems ir audito įmonėms dėl tam tikrų duomenų nutekėjimo.

Kai kurių respondentai taip pat pasirinko atsakomybės visuomenei principą. Šį principą pasirinko 67 % magistrų, 67 % auditorių, 50 % dirbančių įmonėje su 6-99 darbuotojais, 67 % dirbančių 16 ir daugiau metų. Tad šį principą labiau pasirinko didesnę patirtį turintys auditoriai magistrai galimai jau su daug situacijų susidūrę ir giliau mąstantys, kas yra atsakomybė visuomenei. Pasak šešiolikto respondento, pasitaiko situacijų, kai kliento verslo vystymas, jo augimo kryptys, pelno siekimas ne visada sutampa su visuomenės poreikiais, neatitinka keliamų reikalavimų tvarumui ir žaliajam kursui. Visgi tokioje situacijoje turbūt kyla klausimas, kaip tą informaciją atskleisti, kokia yra esminė auditoriaus funkcija ir kokias išvadas padarys visuomenė pamačius finansines ataskaitas.

Galiausiai niekas nepasirinko sąžiningumo principo. Sąžiningumas atspindi nuoširdumą ir atvirumą profesiniuose ir tarpasmeniniuose santykiuose, ir tam tikra prasme yra susijęs ir su kitais principais, nekelia tiek daug klausimų ir nereikalauja nuolatinio tobulėjimo.

Bendrai apžvelgiant penkto ir šešto klausimo atsakymus pirmiausia yra labai svarbu būtent kompetencija ir atidumas, turima darbo patirtis, žinios. Turint reikiamas kompetencijas pasidaro lengviau laikytis kitų etikos principų. Tuo pačiu auditoriui būtų žymiai lengviau dirbti, jei ir audituojamos įmonės turėtų daugiau žinių bei patirties. Jeigu būtų siunčiama informacija laiku, mokamas atlygis už auditą atitiktų atlikto darbo sąnaudas. Taip pat padėtų didesnis apskaitos standartų nepriklausomų specialistų kiekis.

Toliau pereinama prie konkrečių klausimų. Respondentų buvo prašoma pasirinkti skalėje nuo 1 iki 5, kur 1 – visiškai nesutinka, o 5 – visiškai sutinka, kad jiems per pastaruosius 2 metus

kilo sunkumų laikytis auditoriaus etikos principų dėl minimų priežasčių (7 paveikslas ir 8 paveikslas). 7 paveikslas atspindi teiginiai apie sunkumus, situacijas su kuriais tam tikri respondentai teigia susidūrė. Septintas klausimas apie susidūrimą su spaudimu atlikti auditą neturint žinių ar patirties, sutiko 28 proc. Nors daugelis respondentų pasirinko, jog kompetencijos ir atidumo principas yra tas, kurio yra sunkiau laikytis, tam reikia daugiau pastangų. Su teiginiu, jog susidūrė su spaudimu atlikti auditą neturint žinių, didesnioji dalis nesutiko. Padėjėjų atsakymai pasiskirstė vienodai tarp sutinku ir nesutinku, tuo tarpu auditorių atsakymų dauguma yra nesutinku (75 procentai, iš jų 58 % visiškai nesutinku). Taigi, auditoriai turbūt jau turi užtektinai žinių ir kaip minėjo vienuoliktas respondentas, jog dažniausiai renkama patirtis yra specifinę tam tikros įmonių srities audituose. Respondentai, kurie dirba didesnėse įmonėse „100 ir daugiau darbuotojų“ labiau nesutinka su teiginiais (73 %), palyginus su respondentais, kurie dirba „6-99 darbuotojų“ įmonėse (45 %). Pagal patirtį 50 % dirbančių iki 5 metų sutinka, 60 % dirbančių nuo 6 iki 15 metų imtinai nesutinka, 75 % dirbančių 16 ir daugiau metų taip pat nesutinka su teiginiu. Tad dirbantys mažesnėje įmonėje ir su mažesne patirtimi labiau susiduria su sunkumais, nes dar neturi tiek patirties ir mažesnėje įmonėje galimai yra mažesnis pasirinkimas, kam kitam galima būtų duoti darbą. Apibendrinus, tai yra teigiamas dalykas, kad dauguma auditorių tokio spaudimo nejaučia. Visgi tie, kurie spaudimą jaučia, matomai patys mato ir supranta, jog jiems reikia daugiau kvalifikacinių įgūdžių ir stengiasi nuolat tobulėti. Taip pat, audito įmonės turėtų į tai atsižvelgti ir padėti. Vėlgį toks spaudimas galėjo atsirasti dėl noro uždirbti, darbo krūvio netolygaus pasiskirstymo, esančių nišinių įmonių, kurių auditavimo pavyzdžių yra mažai, trūkstančių ekspertų tam tikrais klausimais, besikeičiančių įstatymų.

Aštuntas ir dešimtas klausimas buvo apie laiko stoką. Respondentai apklausos pabaigoje išskyrė, jog jų veiklą sunkino laiko trūkumas sezono metu (septintas respondentas). Didelis darbo krūvis (dvyliktas respondentas). Vienuoliktas respondentas pakomentavo, jog didžioji dalis viešųjų įstaigų, valstybei ar savivaldybėms priklausančių įmonių audito išvadų nori iki kovo 15 d.; nemaža dalis privačių įmonių taip pat nori audito išvadų iki kovo-balandžio pabaigos; plačiai paplitusi komunalinių paslaugų įmonių (šilumos tinklai, vandens tinklai) reguliuojamos veiklos ataskaitų patikra privaloma būti atlikta iki balandžio pabaigos; tuo tarpu, darbai labai retai prasideda anksčiau nei vasario mėn. Kitaip sakant, 80% visų metų darbų turi būti atlikti per 3 mėn. Nuo vasario pradžios iki balandžio pabaigos. Tačiau pasak aštunto respondento reikia mokėti: 1) planuoti savo laiką ir 2) deleguoti darbus, tada visi sunkumai įveikiami.

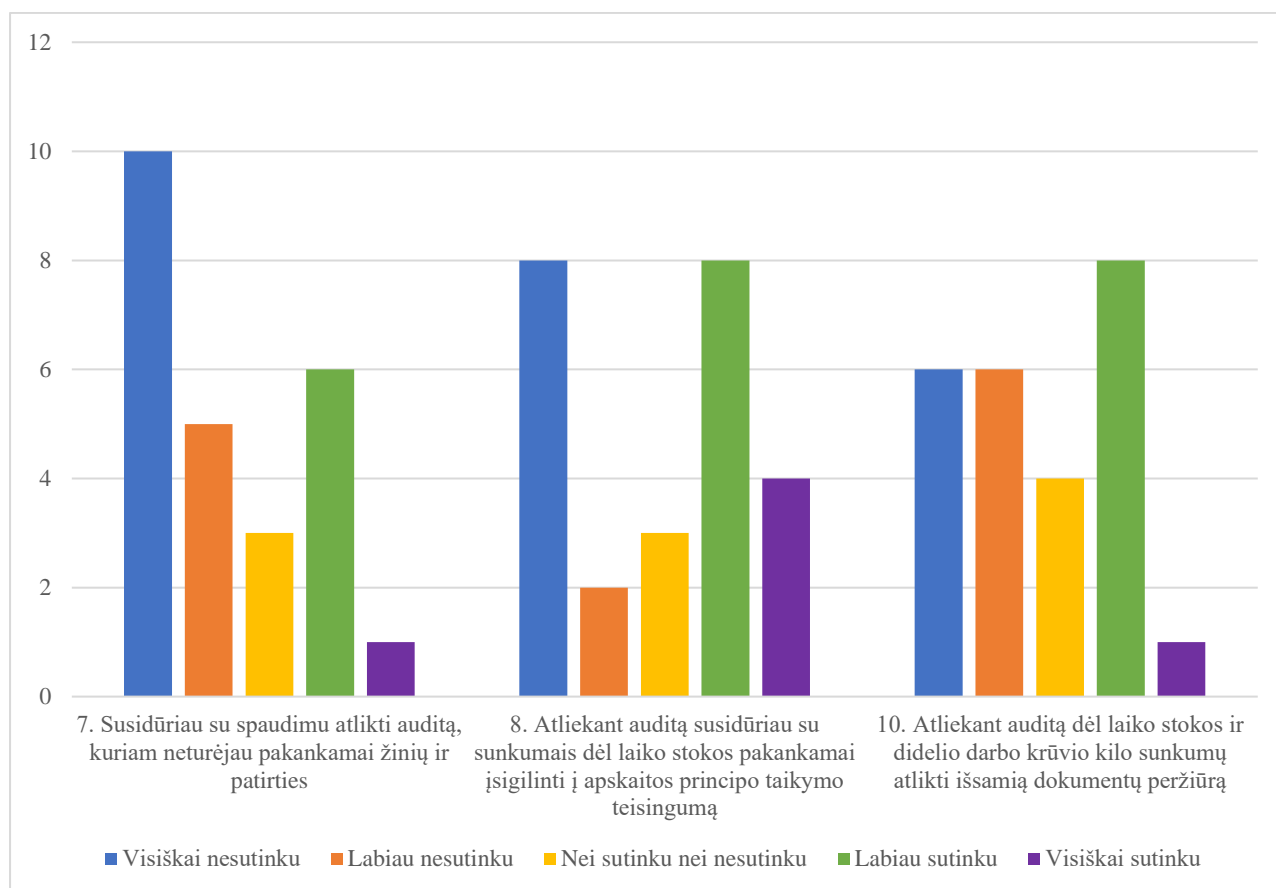
Į aštuntą klausimą, ar susidūrė dėl laiko stokos įsigilinti į apskaitos teisingą taikymą, atsakė teigiamai apie 48 % respondentų, tuo pačiu virš 32 % visiškai nesutiko su šiuo teiginiu. Pagal grupes padėjėjai labiau sutiko su aštuntu teiginiu 62 %, tuo tarpu auditoriai labiau nesutiko su teiginiu 58 %. Visiškai sutiko su teiginiu tik auditorių padėjėjų atstovai, tuo pačiu iš jų mažiau kas

nesutiko su teiginiu. Respondentai, kurie dirba didesnėje įmonėje „100 ir daugiau darbuotojų“ labiau nesutinka su teiginiu 45 %, o respondentai kurie dirba „6-99 darbuotojai“ įmonėje labiau sutiko su teiginiu 64 %, Su klausimo teiginiu 75 % dirbančių iki 5 metų sutinka, 40 % dirbančių nuo 6 iki 15 metų imtinai sutinka ir 40 % nesutinka, bei 58 % dirbančių 16 ir daugiau metų nesutinka. Taigi, vėl auditorių padėjėjai, dirbantys mažesnėje įmonėje, turintys mažiau patirties labiau susidūrė su dėl laikos stokos nepakankamu įsigilininimui į apskaitos principų teisingą taikymą. Tokiems asmenim pirmiausiai turbūt reikia daugiau laiko įsigilinti į apskaitos standartus, o tuo pačiu ir yra mažiau patirties, kaip susiplanuoti darbus norint suspėti viską atlikti. Kaip buvo minima atviruose klausimuose audito specifika yra tokia, jog daugeliui įmonių reikia auditus atlikti per kelis mėnesius, taip pat trūksta ir darbuotojų audite, tad galimai kiek mažesnėse įmonėse gali būti ir didesni krūviai arba yra mažiau asmenų su kuriais galima būtų pasitarti.

Dešimtas klausimas apie sunkumą atlikti išsamią dokumentų peržiūrą dėl laiko stokos ir darbo krūvio. 48 % nesutiko ir 36 % sutiko. Tiek auditoriai, tiek padėjėjai labiau nesutiko su teiginiu. Respondentai, kurie dirba didesnėje įmonėje „100 ir daugiau darbuotojų“ labiau nesutinka su teiginiu 55 %, o respondentai, kurie dirba „6-99 darbuotojai“ įmonėje labiau sutiko su teiginiu 55 %. Su dešimto klausimo teiginiu tiek sutinka, tiek nesutinka po 38 % iki 5 metų dirbančių audito srityje, nuo 6 iki 15 metų imtinai dirbančių 60 % nesutinka su teiginiu, 16 ir daugiau metų dirbančių 58 % nesutinka. Galima pastebėti, jog dirbantys mažesnėse įmonėse labiau susiduria su tokia situacija, tad darbuotojų skaičius gali padėti. Vėlgi kaip aštuntame klausime norint geresnių principų laikymosi rezultatų reikia daugiau laiko bei darbuotojų auditui atlikti, taip pat buvo minima, jog ir audituojamos įmonės dažnai vėluoja pristatyti dokumentus, nėra kompetentingi. Iš įmonės pusės kaip buvo minima literatūroje, kai neapsiimama daug įmonių auditui, tai turi įtakos mažesniam užduočių skaičiui, trumpesniam audito laikui, ne per didelei teisinei atsakomybei ir ne tokiems platiems audito apimties apribojimams (Lannai & Muslim, 2021). Bet tuo pačiu reikia suprasti, jog tiek įmonė, tiek auditorius turi prisitaikyti prie rinkos, kad liktų konkurencingi. Reiktų bandyti tai spręsti iš anksčiau darant kažkokias tarpines analizes, taip pat reikia daugiau apskaitos ekspertų tam tikrais klausimais. Kaip tryliktas respondentas pakomentavo, kartais sudėtinga rasti žmogų, kuris žinotų atsakymus į sudėtingus apskaitos klausimus. Tad tai yra sritis, kurią reiktų tobulinti. Tuo pačiu turėtų būti atsakingiau vertinami įmonių apskaitos specialistai, gal iš audito įmonių pusės nustatomos tam tikros baudos už dokumentų pateikimo vėlavimą.

7 paveikslas

Klausimų apie sunkumus su kuriais susidūrė auditoriai rezultatai



Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

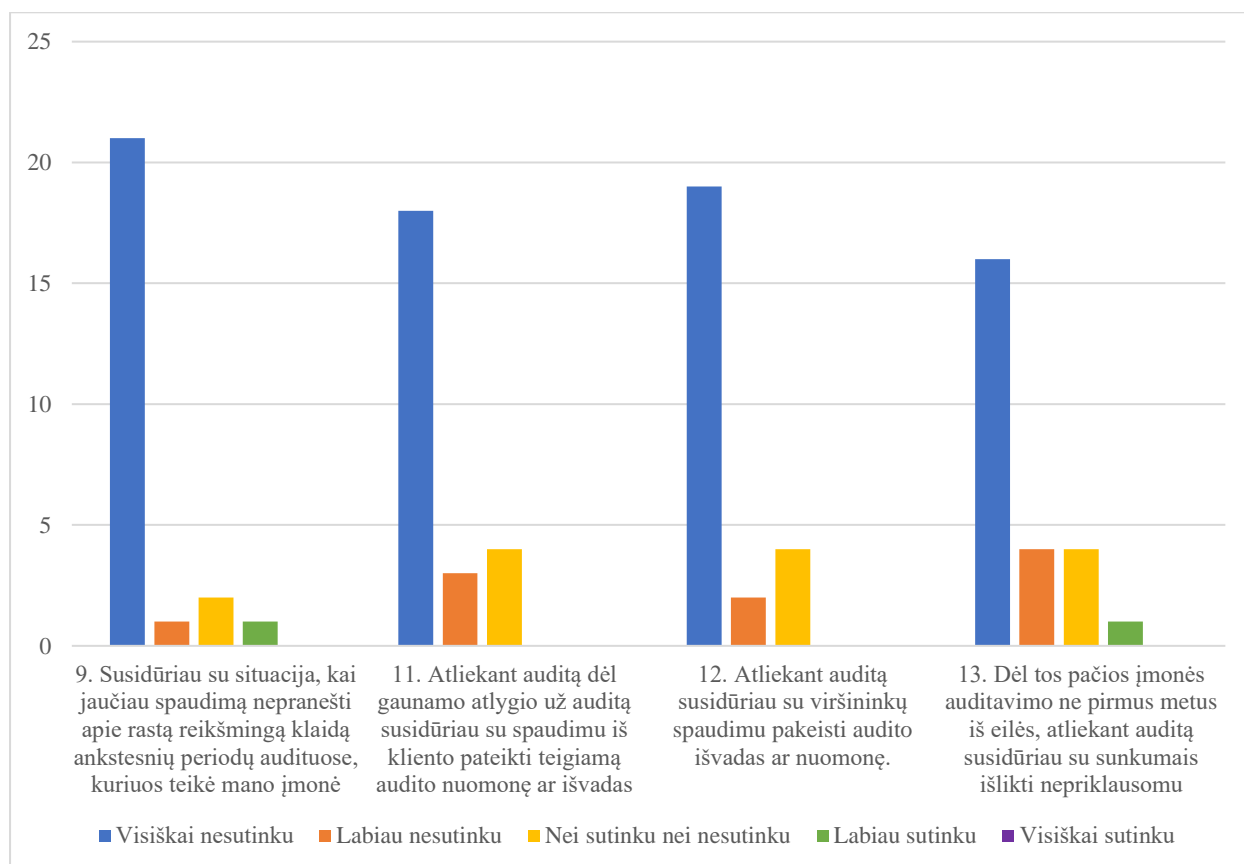
8 paveikslas matoma, jog su dalimi klausimų, ar per pastaruosius 2 metus susidūrė su tam tikra situacija, respondentai visiškai nesutiko. Devintas klausimas apie spaudimą nepranešti apie ankstesnių auditų klaidas, kilo iš kitų autorių tirtų auditoriaus poelgių, jog yra vengiama pranešti apie rastas ankstesnių periodų klaidas dėl jaučiamo išipareigojimo įmonei. Tačiau Lietuvos auditorių atveju beveik vienbalsiai buvo nepritarata, tad akivaizdžiai tai nėra problema, ar kažkur skatintinas elgesys. Taip pat respondentai atsakė, jog nesusidūrė per pastaruosius metus su spaudimu iš kliento (vienuoliktas klausimas) ar viršininko (dvyliktas klausimas) pakeisti audito nuomonę, ar išvadas. Tad nors kitų mokslininkų straipsniuose yra išsamiai aprašyta apie kliento ir auditoriaus santykį, audito įmonės kultūros ir tuo pačiu viršininkų elgsenos svarbą, Lietuvoje arba klientai ir vadovai nedaro tokio spaudimo, arba auditoriai ir jų padėjėjai spaudimo nusižengti principams ir pateikti neteisingą audito nuomonę nejaučia, visgi jie rizikuoja savo vardu ir supranta atsakomybę visuomenei. Pasak Razali (2020) socialinio spaudimo ir bauginimo grėsmių buvimas rodo esamo valdymo spragas, tad jeigu su tokiu spaudimu auditoriai ir jų padėjėjai nesusiduria, reiškia yra gerai valdoma sistema, respondentam yra prioritetas savo audito pareigų

atlikimas, o ne gaunamas atlygis iš kliento ar viršininko. Taip pat reiškia, kad veikia nepriklausomumo ir objektyvumo principai.

Tryliktas klausimas, ar kai ta pati įmonė audituojama kelis metus iš eilės, buvo susidurta su sunkumu išlikti nepriklausomu. 64 % visiškai nesutinka, dar 16 % labiau nesutinka ir 16% susilaukė, 4 procentai labiau sutiko su teiginiu. Šis atsakymas kiek stebina, mat atviruose klausimuose respondentai pamini apie galimus sunkumus audituojant tą pačią įmonę iš eilės. Visgi tai turbūt reiškia, jog respondentai nemano, jog tai yra esminis faktorius jų darbe ir jiems pavyksta išvengti familiarumo grėsmės. Bet taip pat galimai, jei būtų klausiama apie objektyvumą, auditoriai būtų labiau sutikę.

8 paveikslas

Klausimų apie sunkumus su kuriais auditoriai teigia, kad nesusidūrė rezultatai



Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

Apibendrinus abiejų grupių atsakymus: auditoriai labiau nesutiko su pateikiamas teiginiais apie kylančius sunkumus audito srityje (71 %). Tuo tarpu auditoriaus padėjėjai nesutiko su

teiginiais apie sunkumus kiek mažiau - 67 %. Tai patvirtina, jog padėjėjai turi kiek daugiau sunkumų laikytis etikos principų nei auditoriai.

Bendrai vertinant atsakymus iš respondentų, kurie dirba iki 5 metų, su teiginiais vidutiniškai sutiko 23 procentai, tuo tarpu respondentai kurie jau dirba audito srityje nuo 6 iki 15 metų vidutiniškai sutiko 20 procentų, galiausiai iš kurių darbo patirtis 16 ir daugiau metų sutiko tik 12 procentų. Tai patvirtina N. A. M. Ali ir kt., (2018); Barrainkua ir Espinosa-Pike (2018); Kertarajasa ir kt. (2019); Lannai ir Muslim (2021); Rosmi ir Syasir (2020) išvadas jog didesnę patirtį turintys asmenys susiduria su mažiau sunkumų.

Respondentai, kurie dirba įmonėje su 6-99 darbuotojais, su teiginiais vidutiniškai sutiko 25 %, tuo tarpu respondentai kurie dirba įmonėse su virš 100 darbuotojų vidutiniškai sutiko 13 %. Tad galimai mažesnėse įmonėse dirbantys su sunkumais laikytis etikos principų susiduria labiau mat juos labiau veikia darbo krūvis, laiko stoka, galimai trūksta darbuotojų, yra mažiau žmonių su kuriais galima būtų pasitarti, iš kurių galima būtų pasirinkti tinkamą asmenį auditui.

Atvirame klausime papildomai svarbiais sunkumais respondentai išskyrė bendravimą su nekompetentingais asmenimis. Pirmas respondentas teigia, jog dažnai susiduria su buhalterių neprofesionalumu. Dvyliktas respondentas pasidalino, jog klientai teikia nekokybišką informaciją, taip pat darbą sunkina nekompetentingi kolegos. Aštuonioliktas respondentas padeda suprasti išvadas, jog nekokybiška ir/ar ne laiku kliento pateikiama informacija sukuria spaudimą per trumpesnę laiką užbaigti audito procedūras ir pasak dvidešimto respondento klientų vėlavimas teikti informaciją arba daugkartinis jos koregavimas sunkina galimybę spėti atlikti darbus pagal darbų grafiką, kas tiesiogiai daro įtaką nuovargiui ir atidumui.

Toliau pavaizduoti respondentų atsakymai skalėje nuo 1 iki 5, kaip jie sutinka su teiginiu, kad tam tikri veiksniai padeda ar trukdo laikytis etikos principų. 9 paveikslas atspindi respondentų atsakymus, kurie patvirtina ankstesnių literatūros šaltiniu rezultatus, jog darbo krūvis, laiko trūkumas sunkina auditoriaus darbo sąlygas, kokybę, tad galimai ir veikia etikos principų laikymąsi, tuo pačiu įmonėje yra labai svarbi etiška kultūra. Dvidešimt pirmas respondentas patvirtina, jog veiksniai apsunkinantys auditoriaus darbą yra darbuotojų trūkumas bendrąja prasme, jų kvalifikacijos bei IT raštingumo ir suvokimo stoka. Į keturioliktą klausimą 64 procentai patvirtina, jog kompiuteris ir jo programos palengvina etikos principų laikymąsi. Pasak respondentų kompiuterinės programos padeda išvengti klaidų, sutaupo laiko, visgi dar yra asmenų, kuriems būtų naudinga patobulinti savo kompiuterines žinias, tad ne veltui tampant auditoriumi egzaminuojama IT ir kompiuterinių sistemų žinios. Respondentai, kurie dirba didesnėje įmonėje „100 ir daugiau darbuotojų“ dauguma sutinka su teiginiu 82 %, o tarp respondentų, kurie dirba „6-99 darbuotojai“ sutiko su teiginiu 55 %. Numanomai didžiausiose įmonėse yra labiausiai išplėtotos ir naudojamos informacinės technologijos, tad ir respondentai mato jų naudą. Tarp iki 5 metų

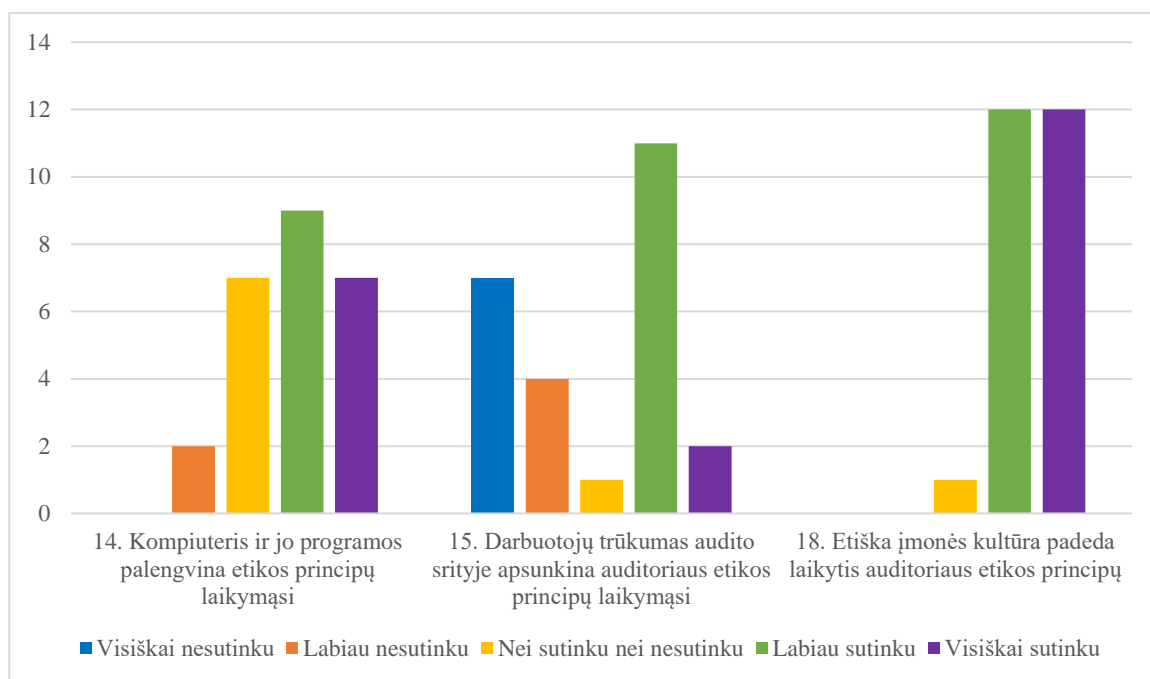
dirbančiu su teiginiu sutinka 88 %, tarp dirbančių nuo 6 iki 15 metų imtinai sutinka 60 %, tarp dirbančių 16 ir daugiau metų sutinka 50 %, bei dauguma likusių susilaiko. Greičiausiai priklausomai nuo darbo patirties skiriasi ir pačios audito užduotys, tad mažiausią patirtį turintiems asmenims labiausiai reikalingos kompiuterinės technologijos, turint mažesnes kompetencijas kitur, labiau jaučiasi kompiuterinių technologijų pagalba principų laikymuisi.

Penkioliktas klausimas. 44 % nesutinka ir 52 % sutinka, jog darbuotojų trūkumas apsunkina principų laikymąsi. Padėjėjų ir auditorių atsakymai pasiskirstė panašiai. Respondentai, kurie dirba didesnėje įmonėje „100 ir daugiau darbuotojų“, dauguma sutinka su teiginiu 73 %, o tarp respondentų, kurie dirba įmonėje su „6-99 darbuotojais“, daugiau asmenų nesutiko su teiginiu 64 %. 75 % sutinka turintys iki 5 metų, 60 % nesutinka turintys darbo patirties nuo 6 iki 15 metų imtinai, 50 % sutinka turintys darbo patirties 16 ir daugiau metų. Kaip suprantama daugiau darbuotojų turėtų padėti laikytis etikos principų, dėl lengvėjančių darbo sąlygų, bet vis tiek būtų ribotas laiko tarpas auditui atlikti, taip pat yra daug kitų kriterijų. Taigi keturioliktas ir penkioliktas klausimai iš dalies patvirtina Obeid ir Abdelnur (2018) gautus rezultatus, jog mokymų trūkumas, nepatyrę darbuotojai ir greita audito darbuotojų kaita yra didelės problemos, darančios įtaką audito padalinių kompetencijai. O kompetencijos laikymas irgi yra etikos principas.

Su aštuonioliktu klausimu respondentai beveik vienbalsiai sutinka, kad etiška įmonės kultūra padeda laikytis etikos principų. Deja lieka neatsakytas klausimas kas respondentų suvokimu susideda į įmonės bendrą etišką kultūrą. Remiantis Svanberg, Öhman, Svanberg ir Peter (2016) etinėse kultūrose, skatinančiose principų laikymąsi būdingas atlygis už etišką elgesį ir bausmės už neetišką elgesį, etikos normų paplitimas, matomas etinis vadovavimas ir mažas paklusnumas valdžiai. Tad iš apklausos rezultatų galima suprasti, jog respondentai nejaučia spaudimo iš vadovo, taip pat respondentai nori ir tikisi profesionalumo ir kompetencijų iš savo kolegų, galimybės turėti ne per didelį darbo krūvį, jog galėtų atlikti savo darbus atidžiai. Ir bendrai turbūt kiekvienas norėtų dirbti įmonėje su etiška kultūra, kurioje skatinamas principų laikymasis, bendradarbiai taip pat turi labai aiškias moralės ir etikos normas, nuo pirmų darbo dienų yra rodomas teisingas pavyzdys ir duodama laisvė savarankiškai priimti sprendimus.

9 paveikslas

Klausimų apie veiksnius veikiančius etikos principų laikymąsi rezultatai



Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

10 paveikslas pavaizduoti atsakymai į vėlesnius klausimus skalėje nuo 1 iki 5 kaip respondentai sutinka su teiginiais kad kontrolė, audituojamų įmonių rotacija padeda ar padėtų etikos principų laikymuisi. Kaip matyti su šešioliktu klausimu 24 % respondentų nesutinka ir 36 % sutinka, jog įmonės didesnė kontrolė viduje padėtų laikytis etikos principų. Gan daug respondentų susilaikė: tarp auditorių 42 procentai, tarp padėjėjų 31 %. Priklausomai nuo įmonės pasiskirstymo nebuvo matomų skirtumų tarp atsakymų. Pagal darbo patirtį labiausiai sutinka (60 procentų) nuo 6 iki 15 metų dirbantys, kiti labiau susilaiko. Toks didelis kiekis susilaikiusių gali būti dėl to, jog iš vienos pusės dėl kontrolės gali gerėti audito procedūrų laikymasis, tuo pačiu ir principų laikymasis, bet tuo pačiu kontrolė gali varžyti pačio auditoriaus laisvę, tad tuo pačiu principų laikymąsi. Taip pat, jeigu respondentai mano, jog dabar jau yra pakankama kontrolė, nežinia kaip paveiktų didesnė kontrolė įmonės viduje.

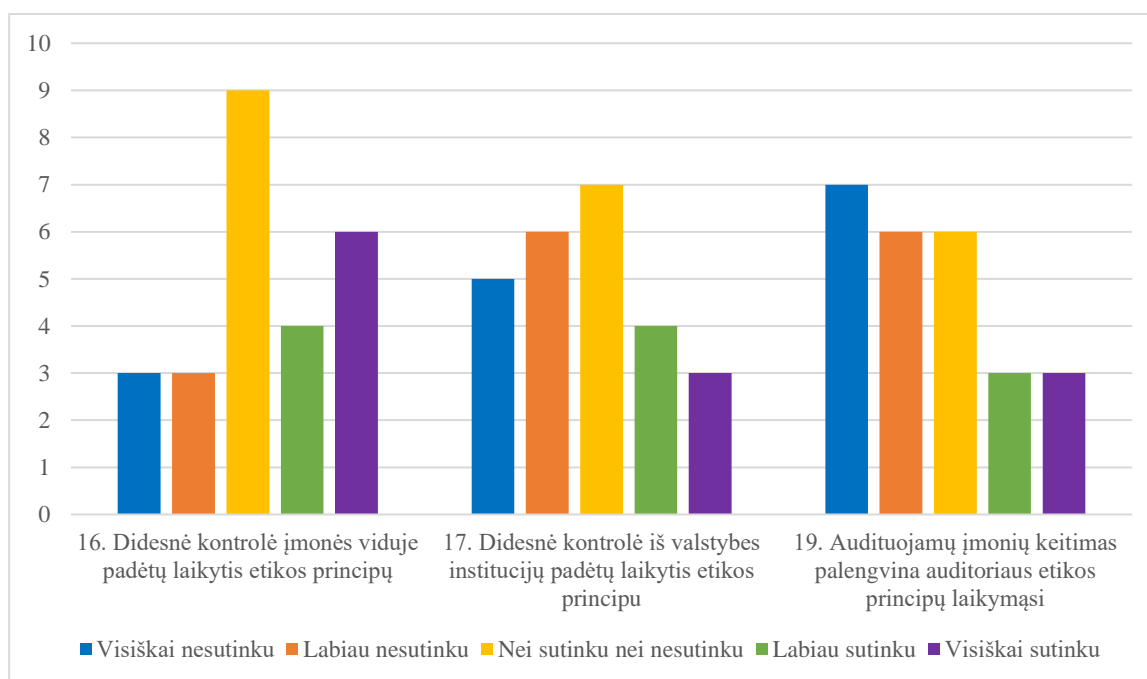
Septynioliktame klausime 44 % respondentų nesutiko ir 28 % sutiko, jog institucijų kontrolė padėtų laikytis etikos principų. Padėjėjų šiuo klausimu vienodai sutinka ir nesutinka. Auditoriai labiau nesutinka. Tarp respondentų kurie dirba „6-99 darbuotojai“ daugiau nesutiko su teiginiu 64 %, o kurie dirba didesnėje įmonėje „100 ir daugiau darbuotojų“ tiek sutinka, tiek nesutinka po 36 %. Iki 15 metų dirbančiųjų abi grupės po vienodai tiek sutinka, tiek nesutinka. 16 metų ir daugiau dirbantys nesutinka 50 %. Gan daug susilaikė. Iš vienos pusės institucijų kontrolė

padeda išlaikyti audito kokybę, iš kitos pusės papildomos kontrolės priemonės tik išnaudoja dar daugiau brangaus laiko. Kaip teigia šeštas respondentas darbą sunkina pertekliniai atlikto audito darbo dokumentavimo reikalavimai. Dažnai audito darbą atlikti užtrunka trumpiau, negu ji tinkamai sudokumentuoti, o tas padidina laiko sąnaudas, audito darbų kainas. Dvidešimt antras respondentas pritaria, kad vis griežtėjantys reikalavimai profesijai sukuria papildomų iššūkių.

Teisės aktuose, tiek moksliniuose šaltiniuose pastebima, jog audituojant tą pačią įmonę kelis metus iš eilės gali kilti įvairios grėsmės. Visgi su devyniolikto klausimo teiginiu sutiko 24 %, o nesutiko 52 %, jog audituojamų įmonių keitimas palengvina auditoriaus etikos laikymąsi. Iki 5 metų ir nuo 16 metų dirbantys labiau nesutinka su devynioliktu teiginiu, tuo tarpu tarp 6 ir 15 metų dirbantys tiek sutinka, tiek nesutinka po 40 %. Reiškia, auditoriai ir jų padėjėjai neskiria tiek daug dėmesio ar tą pačią įmonę audituoja, ar ne. Visgi yra respondentų komentarų, jog nekeičiant įmonės yra sunkiau. Tuo pačiu yra komentarų apie tai, kad yra mažai specialistų, kurie specializuojasi tam tikrame sektoriuje, tad nelabai yra, kaip pakeisti.

10 paveikslas

Klausimų apie veiksnius veikiančius etikos principų laikymąsi rezultatai



Šaltinis: parengta autoriaus, remiantis atlikta apklausa

Auditoriai sutiko su pateikiamas teiginiais kas palengvina, sunkina auditoriaus etikos principų laikymąsi (43 %). Tuo tarpu auditoriaus padėjėjai sutiko su teiginiais kas gali veikti laikymąsi 58 %.

Pateikiant veiksnius galinčius turėti įtakos principų laikymuisi (padėti ar trukdyti) respondentai su iki 5 metų patirtimi sutinka 60 %, nuo 6 iki 15 metų imtinai dirbantys sutinka 57 %, dirbę 16 ir daugiau metų sutinka 42 %. Tai galima paaiškinti tuo jog didėjant patirčiai principų laikymasis tampa vis lengvesnis tad ir veiksniai mažiau veikia, atsiranda labiau specifinių aplinkybių darančių įtaką.

Dirbantys įmonėse virš 100 darbuotojų bendrai vidutiniškai sutiko su teiginiais kas padeda/trukdo 61 %, įmonėse su mažiau nei 100 darbuotojų sutiko 43 % atsakiusių. Tad dirbantys įmonėje su virš 100 darbuotojų galimai patiria mažiau sunkumų ir tai gali lemti apklausoje minėtos priemonės su kurių veiksmingumu sutinkama.

Apibendrinant gautus tyrimo rezultatus respondentams atliekant savo darbą yra sunkiausia laikytis kompetencijos ir tinkamo atidumo principo. Jam būtinas nuolatinis kvalifikacijos kėlimas, sąmoningas domėjimasis pakeitimais apskaitos ar audito standartuose. Taip pat, dėl mažos Lietuvos rinkos, kai kurių sričių įmonių yra vienetai, tad sunku gauti auditavimo patirties tose srityse. Tam galėtų padėti bendradarbiavimas su kitų šalių auditoriais audituojančias tą pačią nišinių sričių, taip pat būtų naudingas tų konkrečių žinių tam tikras perdavimas ir Lietuvoje, jog nebūtų taip, kad dėl patirties nebuvimo, būtų nepakankamai patikrintos finansinės ataskaitos, nepatikrinti svarbiausi punktai. Tokią galimybę matomai turi didesnės įmonės turinčios filialų ir kitose šalyse, tad turinčios prieigą prie panašią patirtį turinčių auditorių. Taip pat iš vėlesnių klausimų sužinoma, jog tam tikra dalis respondentų, labiau su maža patirtimi, padėjėjai, dirbantys mažesnėje įmonėje yra susidūrė su spaudimų atlikti auditą neturint pakankamai žinių. toks spaudimas galėjo atsirasti dėl noro uždirbti, darbo krūvio netolygaus pasiskirstymo, esančių nišinių įmonių kurių auditavimo pavyzdžių yra mažai, trūkstant ekspertų tam tikrais klausimais, besikeičiančių įstatymų su kurias dar nebuvo susipažinta.

Taip pat yra labai svarbus atidumas darbe, kurį sunkiau išlaikyti dėl didelio darbo krūvio ir laiko stokos. Tokiose situacijose yra labai svarbu pačių audito įmonių sprendimai kiek prisiimti darbo ir kaip jį susiplanuoti, jog viskas būtų atlikta kokybiškai ir laiku. Tam reikia tobulinti tiek darbo specifiką, kad tam tikrus darbus būtų galima pasidaryti prieš finansinių metų pabaigą, taip pat šviesti audituojamas įmones, jog jos greičiau paruoštų tinkamus dokumentus. Taip pat iš vėlesnių klausimų sužinoma, jog respondentų nuomone padeda laikytis etikos principų kompiuterinės technologijos ir daugiau darbuotojų įmonėje. Tai padeda išvengti klaidų, sutaupo laiko, visgi dar yra asmenų, kuriems būtų naudinga patobulinti savo kompiuterines žinias, tad ne veltui tampant auditoriumi egzaminuojama IT ir kompiuterinių sistemų žinios. Į klausimą ar susidūrė dėl laiko stokos įsigilinti į apskaitos teisingą taikymą atsakė teigiamai apie 48 % respondentų. Taigi vėl auditorių padėjėjai, dirbantys mažesnėje įmonėje, turintys mažiau patirties susidūrė labiau. Tokiems asmenim pirmiausiai turbūt reikia daugiau laiko įsigilinti į apskaitos

standartus, o tuo pačiu ir yra mažiau patirties, kaip susiplanuoti darbus, jog viską spėti. Galimai kiek mažesnėse įmonėse gali būti ir didesni krūviai arba yra mažiau asmenų su kuriais galima būtų pasitarti. Į klausimą apie sunkumą atlikti išsamią dokumentų peržiūrą dėl laiko stokos ir darbo krūvio 36 % respondentų sutiko. Galima pastebėti, jog dirbantys mažesnėse įmonėse labiau susiduria su tokia situacija, tad darbuotojų skaičius gali padėti. Norint geresnių principų laikymosi rezultatų reikia daugiau laiko, bei darbuotojų auditui atlikti. Tuo pačiu reikia suprasti, jog tiek įmonė, tiek auditorius turi prisitaikyti prie rinkos, jog „išgyventų“. Reiktų bandyti tai spręsti iš anksčiau darant kažkokias tarpines analizes. Taip pat buvo minima, jog ir audituojamos įmonės dažnai vėluoja pristatyti dokumentus, nėra kompetentingi, tad reiktų, jog būtų griežtesnė pačių apskaitos specialistų kontrolė, gal audito įmonės gali nustatyti „baudas“ audituojamoms įmonėms už vėluojantį dokumentų pateikimą. Taip pat, reikia daugiau apskaitos ekspertų tam tikrais klausimais. Bendrai peržvelgiant kitus principus, vis tiek pirmiausiai jų laikytis padeda turimos žinios ir patirtis. Tuo pačiu auditoriui būtų žymiai lengviau dirbti jei ir audituojamos įmonės turėtų daugiau žinių ir patirties. Jeigu būtų siunčiama informacija laiku, mokamas atlygis už auditą atitiktų atlikto darbo sąnaudas. Taip pat jei būtų daugiau apskaitos standartų nepriklausomų specialistų.

Antras pagal dažnumą pasirinkimas klausiant kurių principų yra sunkiausia laikytis buvo nepriklausomumo ir objektyvumo principas. Dėl audito kainos, mažos rinkos kai audito įmonės teikia ne tik auditavimo paslaugas, taip pat dėl audito atlikimo kelis metus iš eilės tomis pačiomis įmonėm. Užtrunka tiek laiko, tiek pinigų atrasti nepriklausomus ekspertus tam tikrais apskaitos klausimais. Reikia mokėti bendrauti su klientais ir įvertinti objektyviai iš jų gaunamą informaciją. Taip pat kartais kyla išūkiu atrasti visus tiesės aktų reikalavimus atitinkantį asmenį. Norint tai išspręsti vėlgi būtini mažesni žingsneliai mat audito rinkos nelabai pakeisi, turi būti tobulinamas kiekvienas individas atskirai suteikiant papildomą patirtį, kuriant aiškesnę apskaitos procesų taikymo bazę ir ruošiant nepriklausomus ekspertus, mokant kaip komunikuoti su klientais ir ko iš jų tikėtis. Taip pat iš vėlesnių klausimų sužinoma, jog tik 24 procentai respondentų sutinka, kad įmonių rotacija palengvina etikos principų laikymąsi. Taip pat respondentai teigia, jog nesusiduria su situacijom, kai tos pačios įmonės auditavimas sukelia sunkumų išlikti nepriklausomu. Visgi tai turbūt reiškia, jog respondentai nemano, jog tai yra esminis faktorius jų darbe ir jiems pavyksta išvengia familiarumo grėsmės. Bet taip pat galimai jei būtų klausama apie objektyvumą būtų auditoriai labiau sutikę. Reiškia auditoriai ir jų padėjėjai neskiria tiek daug dėmesio ar tą pačią įmonę audituoja ar ne. Visgi yra respondentų komentarų, jog nekeičiant įmonės yra sunkiau.

Auditoriai ir jų padėjėjai taip pat teigia, jog nesusiduria su spaudimu iš įmonių vadovų ar klientų pakeisti savo audito nuomonę. Taigi, Lietuvoje arba klientai ir vadovai nedaro tokio

spaudimo, arba auditoriai ir jų padėjėjai tokio spaudimo nejaučia, jog nusižengti principams ir pateikti neteisingą audito nuomonę, visgi jie rizikuoja savo vardu ir supranta atsakomybę visuomenei, respondentam yra prioritetas savo audito pareigų atlikimas, o ne gaunamas atlygis (iš kliento ir viršininko). Taip pat reiškia veikia nepriklausomumo ir objektyvumo principai.

Toliau dalis respondentų pasirinko atsakomybės visuomenei principą kaip sunkesnę laikytis. Auditoriam iškyta klausimų kaip pasireiškia atsakomybė visuomenei, kaip turimą informaciją atskleisti, kokia yra esminė auditoriaus funkcija ir kokias išvadas padarys visuomenė pamačius finansines ataskaitas. Mat yra įmonių kurios faktiškai laikosi apskaitos standartų, bet jų pelno siekimas ne visada sutampa su visuomenės poreikiais, neatitinka keliamų reikalavimų tvarumui ir žaliajam kursui. Tai matomai gali pakeisti tik Lietuvos įstatymai griežtinantys įmonių atsakomybę visuomenei, na o auditoriams reikia stengtis kuo geriau viską dokumentuoti, jog jie galėtų apsiginti savo pateiktą nuomonę.

Taip pat konfidencialumo principui išlaikyti auditoriai turėtų būti šviečiami apie konfidencialios informacijos saugojimo būdus, jog išliktų pasitikėjimas jais bei nekiltų problemų jiems ir audito įmonėms dėl tam tikrų duomenų nutekėjimo. Profesionalaus elgesio išlaikymui padeda pasak respondentų patirtis, mat labiau šį principą rinkosi padėjėjai, su mažesne darbine patirtimi. Išlaikant profesionalų žodyną ir tam tikrą atstumą, palaikoma audito reputacija, tam tikras nešališkumas. Tad tokį elgesį ir reikia palaikyti. Na ir galiausiai sąžiningumo nepasirinko niekas, matomai jo taikymas yra pakankamai aiškus ir nekeliantis sunkumų.

Visus principus apimantis klausimas su kuriuo respondentai sutiko, buvo „Ar etiška įmonės kultūra padeda laikytis etikos principų“. Deja nežinoma kas respondentų suvokimu susideda į įmonės bendrą etišką kultūrą. Iš apklausos rezultatų galima suprasti, jog respondentai nejaučia spaudimo iš vadovo, taip pat respondentai nori ir tikisi profesionalumo ir kompetencijų iš savo kolegų, galimybės turėti ne per didelį darbo krūvį, jog galėtų atlikti savo darbus atidžiai. Ir bendrai turbūt kiekvienas norėtų dirbti įmonėje su etiška kultūra kurioje skatinamas principų laikymasis, bendradarbiai taip pat iš savęs turi labai aiškias moralės ir etikos normas, nuo pirmų darbo dienų yra rodomas teisingas pavyzdys ir duodama laisvė savarankiškai priimti sprendimus.

Kontrolės vaidmuo laikantis principų taip pat buvo apžvelgtas. 40 % respondentų sutiko, jog įmonės didesnė kontrolė viduje padėtų laikytis etikos principų. Gan daug respondentų susilaikė Toks didelis kiekis susilaikiusių gali būti dėl to, jog iš vienos pusės dėl kontrolės gali gerėti audito procedūrų laikymasis, tuo pačiu ir principų laikymasis, bet tuo pačiu kontrolė gali varžyti pačio auditoriaus laisvę tad tuo pačiu principų laikymąsi. Taip pat jeigu respondentai mano jog dabar jau yra pakankama kontrolė, nežinia kaip paveiktų didesnė kontrolė įmonės viduje.

28 % respondentų sutiko, jog institucijų kontrolė padėtų laikytis etikos principų. Gan daug ir susilaikė. Iš vienos pusės institucijų kontrolė padeda išlaikyti audito kokybę, iš kitos pusės

papildomos kontrolės priemonės tik išnaudoja dar daugiau brangaus laiko, mat kaip teigia respondentai kartais audito darbą atlikti užtrunka trumpiau, negu ji tinkamai sudokumentuoti.

Apibendrinant abiejų grupių atsakymus auditoriai labiau nesutiko su pateikiamais teiginiais apie kylančius sunkumus audito srityje ir mažiau sutiko su teiginiais kas palengvina, sunkina auditoriaus etikos principų laikymąsi. Tuo tarpu auditoriaus padėjėjai nesutiko su teiginiais apie sunkumus ir kas gali veikti laikymąsi mažiau. Tad tai patvirtina, jog padėjėjai turi kiek daugiau sunkumų laikytis etikos principų nei auditoriai.

Padėjėjai bendrai žymėjo, kad turi mažiau patirties nei auditoriai. Bendrai vertinant atsakymus į 7-13 klausimus apie situacijas susiduriant su sunkumais laikytis etikos principų iš patirčiai didėjant su teiginiais nesutiko vis daugiau respondentų. Tai patvirtina ir kitų mokslininkų išvadas, jog didesnę patirtį turintys asmenys susiduria su mažiau sunkumų. Pateikiant veiksnius galinčius turėti įtakos principų laikymuisi (padėti ar trukdyti) respondentai taip pat didėjant patirčiai vis mažiau sutiko. Tai galima paaiškinti tuo, jog didėjant patirčiai principų laikymasis tampa vis lengvesnis, tad ir veiksniai mažiau veikia, atsiranda labiau specifinių aplinkybių turinčių įtakos.

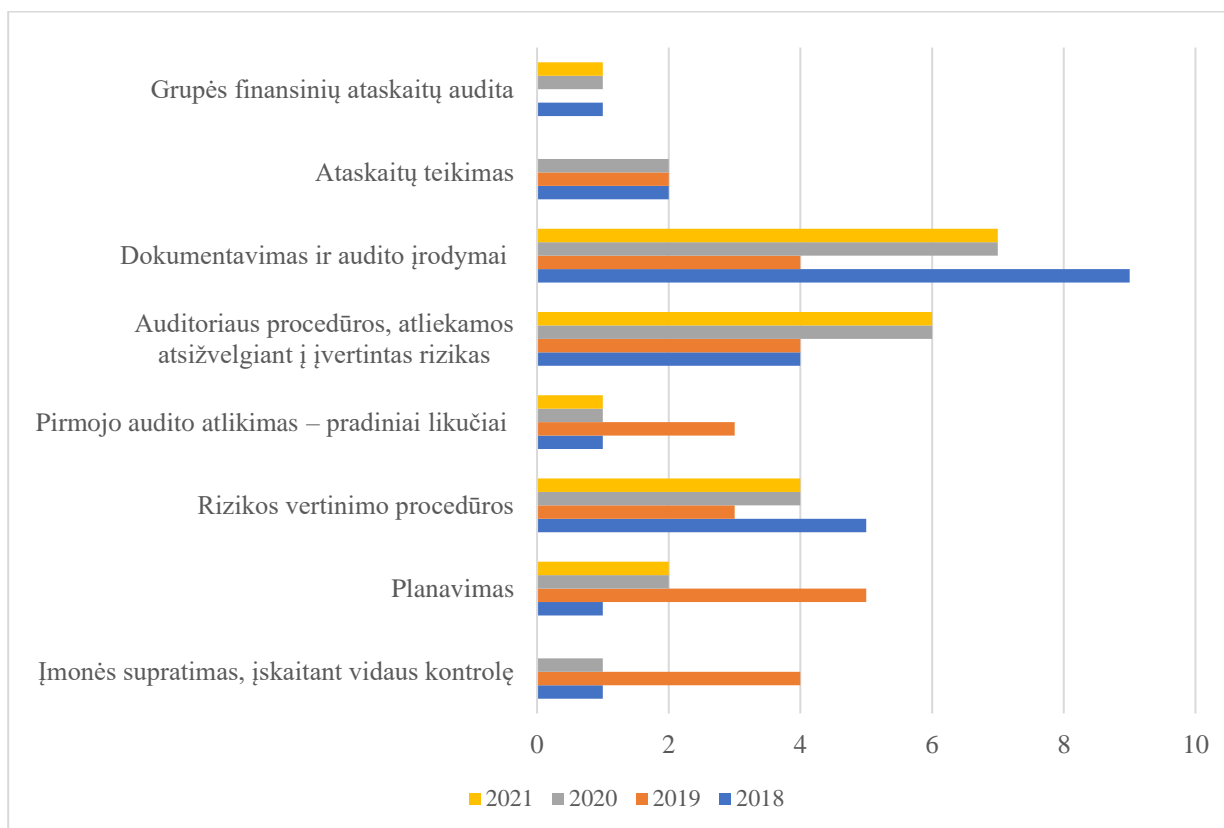
Pagal įmonės dydį, kurioje dirbama, vertinant atsakymus į 7-13 klausimus respondentai kurie dirba įmonėje su 6-99 darbuotojais su teiginiais vidutiniškai sutiko labiau nei respondentai kurie dirba įmonėse su virš 100 darbuotojų. Daugiau respondentų dirbančių didžiausiose įmonėse – nei sutiko nei nesutiko su teiginiais, jog susidūrė su klausime minimu teiginiu mat matomai dirbant didesnėje įmonėje patys tiesiogiai nesusidūrė su minėtu teiginiu bet tuo pačių matė, jog tokia situacija gali nutikti ar tam tikra klausimo dalis jiems tiko. Nuo 14 klausimo dirbantys įmonėse virš 100 darbuotojų bendrai vidutiniškai sutiko su teiginiais labiau nei dirbantys įmonėse su mažiau darbuotojų. Tad dirbantys įmonėje su virš 100 darbuotojų galimai patiria mažiau sunkumų ir tai gali lemti tos priemonės su kuriomis sutinkama, jog jos padeda etikos principų laikymuisi.

Toliau 11 paveikslas pateikiama AVNT tyrimuose auditorių veikloje nustatyti pažeidimai 2018-2021 metais. Kaip matoma daugiausiai trūkumų auditorių veikloje nustatyta Dokumentavime ir audito įrodymuose taip pat Rizikos vertinimo procedūrose ir procedūrose, atliekamos atsižvelgiant į įvertintas rizikas. remiantis šio darbo tyrimu galima daryti išvadas, jog audito veiklos trūkumai neatsiranda dėl auditoriaus gaunamo spaudimo iš kliento ar viršininko pakeisti audito nuomonę o visi minimi trūkumai gali būti susiję su dideliu darbo krūviu ir laiko stoka. Taip pat kai kurie respondentai teigia, jog yra pertekliniai dokumentavimo reikalavimai. Iš principų labiausiai trūkumus paaiškina kompetencijų ir tinkamo atidumo trūkumas, patirtis stoka. Norint tinkamai suplanuoti ir atlikti auditą pateikiant užtektinai įrodymų reikia žinoti kiek įrodymų užtenka. Taip pat kaip buvo minima atviruose klausimuose auditoriai susiduria ir su nepriklausomu ekspertu trūkumu kurie padėtų argumentuoti apie tinkamą apskaitos standarto

pritaikymą. Tam tikrose įmonių srityse dėl jų mažo kiekio nėra pilnai nusistovėjusių taisyklių kaip tam tikri standartai turėtų būti pritaikyti praktiškai tad galimai ir sunkiau surinkti audito įrodymus. Tuo pačiu labai svarbus objektyvumo taikymas. Kaip buvo minėta respondentų reikia nuolatos tikrinti audituojamų įmonių apskaitos specialistų teikiamą informaciją, suprasti įmonės vidaus procesus. Audituojant ne pirmus metus iš eilės taip pat gali kilti auditorių principų taikymo spragos ir atsirasti veiklos trūkumai mat gali būti nuvertinamos jau pažįstamos įmonės galimos grėsmės, neįvertinti tam tikri apskaitos standartų pasikeitimai, dėl laiko stokos, stengiamasi surinkti minimalia audito įrodymų. Tuo pačiu audito veiklos trūkumai reiškia ir nepakankamą atsakomybės visuomenei principo taikymą mat pateikiama audito nuomonė apie finansines ataskaitas galimai gali būti netiksli ir suteikti visuomenei neteisingas išvada, kai iš tikrųjų nebuvo užtektinai pagrįstas finansinių ataskaitų teisingumas.

11 paveikslas

Auditorių veikloje nustatyti pažeidimai 2018-2021 metais



Šaltinis: (Audito apskaitos turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (AVNT), s.a., 2021a, 2021b, 2022)

Taigi AVNT tyrimuose auditorių veikloje nustatyti pažeidimai tuo pačiu parodo nepakankamą auditorių etikos principų taikymą ir gaunant pastabas iš institucijų auditoriai turėtų

labiau atsižvelgti į savo veiklą ir įgauti daugiau patirties tokių klaidų nebedaryti. Taigi AVNT tyrimuose auditorių veikloje nustatyti pažeidimai gali būti susieti su principų laikymuisi trukdančiais veiksniais tokiais kaip laiko trūkumas, tos pačios įmonės auditavimas, nepriklausomu specialistų trūkumas, pačių audituojamų įmonių apskaitos specialistų kompetencijų spragos ir vėlavimai.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Apibendrinant mokslinių šaltinių analizę, auditoriaus etika prasideda nuo auditoriaus moralės. Bet tuo pačiu auditoriaus etikos laikymasis susideda ir iš išorinių veiksnių: darbo krūvio, atlyginimo sistemos įmonėje, kylančio disonanso, kaip pasielgti yra teisingiau. Taigi nepriklausomumas, o tuo pačiu sąžiningumas, viešojo intereso laikymasis ir objektyvumas, kompetencija yra vieni iš auditoriaus etikos principų. Auditoriui yra svarbu išlikti nepriklausomam ir taip apsisaugoti nuo interesų konflikto grėsmės. Taip pat svarbu būti sąžiningam, o tai kyla tiek iš asmeninio auditoriaus pasiryžimo tiek iš suvokimo, kaip laikytis taisyklių. Išlaikydamas reikalavimus nuolatos mokytis, naujinti savo žinias auditorius laikosi audito etikos principo bei palaiko tam tikra kontrolę savo veikloje. Objektyvumas yra tas principas, kuriam gali turėti įtakos tiek audito įmonės veiksmai kaip teikiamos papildomos paslaugos, tiek auditoriaus santykis su klientu. Atsakomybės visuomenei principas gali būti sudėtingas dėl to, kad reikia prisitaikyti prie daugybės pusių poreikių.

2. Taigi, teisės aktuose yra apibrėžti pagrindiniai auditoriaus etikos principai: sąžiningumas, objektyvumas, nepriklausomumas, kompetencijos ir tinkamo atidumo, konfidencialumo, profesionalaus elgesio, atsakomybės visuomenei principai. Taip pat apibrėžiama su kokiomis grėsmėmis auditoriai gali susidurti ir kokios kontrolės priemonės gali padėti to išvengti ir laikytis etikos principų. Dėl savanaudiškų interesų grėsmės auditorius turėtų kuo mažiau būti susijęs su audituojama įmone, dėl savikontrolės grėsmės audito įmonėse turi būti apibrėžtos aiškios kontrolės ir procesų priemonės, kaip aprašyti atliktus audito procesus, tvirtinimus, bei atliktas darbas peržvelgiamas kelių asmenų. Dėl atstovavimo grėsmės auditorius turi apsibrėžti savo veiklos ribas ir klientui teikti tik tiesiogiai su auditu susijusias paslaugas. Dėl familiarumo grėsmės turėtų būti rotuojamos audituojamos įmonės, išlaikomas profesinis santykis su klientu.

3. Apibendrinant gautus tyrimo rezultatus respondentams atliekant savo darbą yra sunkiausia laikytis kompetencijos ir tinkamo atidumo principo. Antras pagal dažnumą pasirinkimas – nepriklausomumo arba objektyvumo principai. Toliau dalis respondentų pasirinko atsakomybės visuomenei principą, tada profesionalaus elgesio, konfidencialumo, na ir galiausiai sąžiningumo nepasirinko niekas.

Iš tolimesnių klausimų sužinoma, jog tam tikra dalis respondentų, labiau su maža patirtimi, padėjėjai, dirbantys mažesnėje įmonėje, yra susidūrę su spaudimu atlikti auditą neturint pakankamai žinių (28 proc.), 48 % respondentų yra susidūrę su sunkumu įsigilinti į apskaitos

teisingą taikymą dėl laiko stokos, 36 % patyrė sunkumą atliekant išsamią dokumentų peržiūrą dėl laiko stokos ir darbo krūvio. Tuo tarpu respondentai teigia, jog nesusidūrė su situacijom, kai tos pačios įmonės auditavimas sukelia sunkumų išlikti nepriklausomu, nesusidūrė su spaudimu iš įmonių vadovų ar klientų pakeisti savo audito nuomonę.

Visus principus apimantis klausimas su kuriuo visi respondentai sutiko, buvo „Ar etiška įmonės kultūra padeda laikytis etikos principų?“. Taip pat respondentų nuomone kompiuterinės technologijos padeda, darbuotojų trūkumas trukdo laikytis etikos principų. Tik 24 procentai respondentų sutinka, kad įmonių rotacija palengvina etikos principų laikymąsi. 40 % respondentų sutinka, jog didesnė kontrolė įmonės viduje padėtų laikytis etikos principų. 28 % respondentų sutiko, jog didesnė institucijų kontrolė padėtų laikytis etikos principų. Gan daug respondentų abiem klausimais susilaikė.

Bendrai padėjėjai turi kiek daugiau sunkumų laikytis etikos principų nei auditoriai. Didesnę patirtį turintys asmenys susiduria su mažiau sunkumų. Pagal įmonės dydį daugiau respondentų, dirbančių didžiausiose įmonėse, nei sutiko, nei nesutiko su teiginiais apie sunkumus. Dirbantys įmonėse su daugiau nei 100 darbuotojų labiau sutiko su teiginiais, kas palengvina, trukdo laikytis principų.

Palengvinti principų taikymą galėtų padėti bendradarbiavimas su kitų šalių auditoriais, audituojančiais tą pačią nišinių sritį, taip pat būtų naudingas specifinių žinių pasidalinimas tarpusavyje Lietuvoje. Dėl darbo krūvio labai svarbūs pačių audito įmonių sprendimai: kiek prisiimti darbo ir kaip jį susiplanuoti, jog viskas būtų atlikta kokybiškai ir laiku. Tam reikia tobulinti tiek darbo specifiką, kad tam tikrus darbus būtų galima padaryti prieš finansinių metų pabaigą, taip pat šviesti audituojamas įmones, jog jos greičiau paruoštų tinkamus dokumentus. Reiktų, jog būtų griežtesnė pačių apskaitos specialistų kontrolė, gal audito įmonės galėtų nustatyti „baudas“ audituojamoms įmonėms už vėluojantį dokumentų pateikimą ir taip juos paskatinti atlikti darbus laiku. Taip pat reikia daugiau apskaitos ekspertų tam tikrais klausimais. Turi būti tobulinamas kiekvienas individas atskirai, suteikiant papildomą patirtį, kuriant aiškesnę apskaitos procesų taikymo bazę ir ruošiant nepriklausomus ekspertus, apmokant komunikacijos su klientais. Išlaikant profesionalų žodyną ir tam tikrą atstumą, palaikoma audito reputacija, tam tikras nešališkumas. Atsakomybės visuomenei išlaikymui padėtų Lietuvos įstatymai, griežtinantys įmonių atsakomybę, o auditoriams reiktų stengtis kuo geriau viską dokumentuoti, kad jie galėtų apginti savo pateiktą nuomonę. Taip pat konfidencialumo principui išlaikyti auditoriai turėtų būti šviečiami apie konfidencialios informacijos saugojimo būdus, jog išliktų pasitikėjimas jais, bei nekiltų problemų jiems ir audito įmonėms dėl tam tikrų duomenų nutekėjimo.

Vertinant AVNT tyrimuose auditorių veikloje nustatytų pažeidimų priežastis, remiantis šio darbo tyrimu galima daryti išvadas, jog audito veiklos trūkumai neatsiranda dėl auditoriaus gaunamo spaudimo iš kliento ar viršininko pakeisti audito nuomonę, o visi minimi trūkumai gali būti susiję su dideliu darbo krūviu ir laiko stoka. Auditorių veiklos trūkumus paaiškina kompetencijų ir tinkamo atidumo trūkumas, patirties stoka, tuo pačiu spragos objektyvumo taikyme. Audito veiklos trūkumai reiškia ir nepakankamą atsakomybės visuomenei principo taikymą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

- Adekoya, A. C., Oboh, C. S., & Oyewumi, O. R. (2020). Accountants perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria. *Heliyon*, 6(6). <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2020.e04271>
- Agus, A., & Ghozali, I. (2019). Mediating effect of audit quality in relationship between auditor ethics and litigation: An empirical study. *International Journal of Economics and Business Administration*, 7(2), 91–100. <https://doi.org/10.35808/ijeba/217>
- Al-Ameri, S., & Al-Ghalebi, T. (2008). Administration and Business, Second Edition, (Amman, Dar Wael Publishing and Distribution).
- Alfred Ilemona, S., & Nwite, S. (2021). Accounting Code of Ethics: Severity Analysis of Threats to Compliance of Auditors in Nigerian Business Environment. *Journal of Finance and Accounting*, 9(1), 16. <https://doi.org/10.11648/j.jfa.20210901.13>
- Ali, N. A. M., Shahida, S., & Shafii, Z. (2018). Knowledge , Skills and Characteristics Requirements for Shari ' ah Auditors. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 185, 171–185. <https://doi.org/10.17576/AJAG-2018-09-15>
- Ali, S. I., Talab, H., & Flayyih, H. H. (2018). Effect of Ethical Culture on the Opinion of an Auditor : an Analytical study in the Iraqi. *Journal of Economic & Management Perspectives*, 12(2), 432–447.
- Alsughayer, S. A. (2021). Impact of Auditor Competence , Integrity , and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia. *Open Journal of Accounting*, 10, 125–140. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2021.104011>
- Ardelean, A. (2013). Auditors ' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92(Lumen), 55–60. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.08.637>
- Arung, R., Cores, Y., & Lamba, A. (2020). The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor Professional Scepticism : Its Implications for Audit Quality in Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(8), 383–396.
- Asmara, R. Y. (2019). Effect of complexity , due professional care and auditor ethics on audit quality at in south jakarta 2018. *EPRA International Journal of Multidisciplinary Research (IJMR)*, 5(12), 18–25.
- Audito apskaitos turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (AVNT). (s.a.). 2019 m. ataskaita.
- Audito apskaitos turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (AVNT). (2021a). 2020 m. ataskaita. Vilnius.
- Audito apskaitos turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų

- ministerijos (AVNT). (2021b). *Finansinių ataskaitų audito kokybės peržiūrų metu nustatytų audito trūkumų apžvalga (2018-2020 m.)*.
- Audito apskaitos turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (AVNT). (2022). *2021 m. ataskaita*. Vilnius.
- Awaluddin, M., Nirgahayu, N., Wardhani, R. S., & Sylvana, A. (2019). The Effect of Expert Management, Professional Skepticism And Professional Ethics On Auditors Detecting Ability With Emotional Intelligence As Modeling Variables. *International Journal of Islamic Business and Economics (IJIBEC)*, 3(1), 49. <https://doi.org/10.28918/ijibec.v3i1.1567>
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2), 176–187. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
- Bengtsson, M. (2016). How to plan and perform a qualitative study using content analysis. *NursingPlus Open*, 2, 8–14. <https://doi.org/10.1016/j.npls.2016.01.001>
- Billiot, M. J., Daniel, D., Glandon, S., & Glandon, T. (2012). Educational Context : Preparing Accounting Students To Identify Ethical Dilemmas. *American Journal Of Business Education*, 5(3).
- Boiral, O., Heras, I., Marie, S., Brotherton, C., & Bernard, J. (2019). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports : Perspectives from Assurance Providers. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1111–1125. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>
- Braun, V., Clarke, V., Boulton, E., Davey, L., & McEvoy, C. (2021). The online survey as a qualitative research tool. *International Journal of Social Research Methodology*, 24(6), 641–654. <https://doi.org/10.1080/13645579.2020.1805550>
- Darwanis, D., & Putri, B. A. S. (2020). What Determines Audit Quality of the Inspectorate Officials in Regional Financial Supervision? *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, 3(3), 254–272. Gauta <http://www.e-repository.unsyiah.ac.id/JAROE/article/view/17157>
- Dikčius, V. (2011). *Anketos sudarymo principai*. Vilnius.
- Doan, N. T., Pham, C. D., Thi, T., Nguyen, U., Vu, M. P., & Pham, L. H. (2020). The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence : Evidence from Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business Vol*, 7(12), 445–453. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no12.445>
- Drozd, I., Pysmenna, M., & Volkov, V. (2020). Management of Ethical Behavior of Auditors. *Baltic Journal of Economic Studies*, 6(4), 66–71. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-4-66-71>
- Evans, J. R., & Mathur, A. (2005). The value of online surveys : a look back and a look ahead. <https://doi.org/10.1108/IntR-03-2018-0089>
- Felício, T. (2022). The influence of the auditor ' s personality in audit quality. *Journal of Business Research*, 141(November 2021), 794–807.
- Fischbach, S. (2015). Ethical Efficacy as a Measure of Training Effectiveness: An Application of the

- Graphic Novel Case Method Versus Traditional Written Case Study. *Journal of Business Ethics*, 128(3), 603–615. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2118-7>
- Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*.
- Gaižauskaitė, I. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*.
- García-Hernández, B., Duréndez, A., Rojo-ramírez, A. A., Duréndez, A., Rojo-, A. A., & Duréndez, A. (2021). The audit expectation gap and strengthened independence standards in the European Union : measuring the effects of the new EU Directive. *Accounting Forum*, 0(0), 1–23. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1954359>
- Gist, M. E., & Mitchell, T. R. (1992). Self-Efficacy: A Theoretical Analysis of Its Determinants and Malleability. *The Academy of Management Review*, 17(2), 183–211. <https://doi.org/10.2307/258770>
- Hajering, Suun, M., & Muslim. (2020). Moderating Ethics Auditor Influence of Competence , Accountability on Audit Quality, 1–15.
- Handoko, B. L., & Pamungkas, H. R. (2012). Effect of Independence, Time Budget Pressure, and Auditor Ethics on Audit Quality. *Jurnal Ilmiah ESAI*, 24(9), 2–7. <https://dummy.jurnal.polinela.ac.id/index.php/ESAI/article/view/1010%0Ahttps://dummy.jurnal.polinela.ac.id/index.php/ESAI/article/view/1010/696>
- Harahap, R. U., & Putri, S. A. A. (2018). Pengaruh Penerapan Kode Etik Dan Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Pendeteksian Fraud Pada Kantor BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Utara. *Liabilities (Jurnal pendidikan akuntansi)*, 1(3), 251–262. <https://doi.org/10.30596/liabilities.v1i3.2554>
- Hazgui, M., & Brivot, M. (2022). Debating Ethics or Risks? An Exploratory Study of Audit Partners' Peer Consultations About Ethics. *Journal of Business Ethics*, 175(4), 741–758. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04576-4>
- Hudaib, M., & Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221–246. <https://doi.org/10.1108/09513570910933951>
- Ishaque, M. (2020). Cognitive approach to understand the impact of conflict of interests on accounting professionals ' decision-making behaviour. *Accounting Forum*, 44(1), 64–98. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1583303>
- Jaijairam, P. (2017). *Ethics in Accounting*, (November).
- Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2021). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions in the field.
- Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As

- Moderating Auditor Integrity On Audit. *Journal of Accounting, Finance and Auditing*, 5/1, 80–100. <https://doi.org/10.32602/jafas.2019.4>
- Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana. (2017). The Effect of Auditor Ethics , Auditor Experience , Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality, *I(2)*, 203–218.
- Kurniawati, F., Sutaryo, Putra Karunia, A. P., Payamta., & Supriyono. (2018). Determinant Independence and Objectivity of Internal Auditors in Indonesian Government Organizations. *KnE Social Sciences*, 3(8), 411. <https://doi.org/10.18502/kss.v3i8.2524>
- Kustienė, A. (2018). Auditorių etikos principų pažeidimų grėsmės, *2035(3)*, 213–221.
- Kustienė, A., & Nutautienė, R. (2020). Auditorių etikos pažeidimai ir jų prevencija. *Studijos – verslas – visuomenė: dabartis ir ateities išvalgos : tarptautinės konferencijos mokslinių straipsnių rinkinys*, p. 90–102.
- Lannai, D., & Muslim, M. (2021). Causality of Fraud Detection. *Jurnal Akuntansi*, XXV(01), 19–33.
- Lietuvos auditorių rūmai. Kvalifikacinių Lietuvos auditorių rūmų narių egzaminų organizavimo ir laikymo tvarkos aprašas, Pub. L. No. Nr. 1.4-7.2.6.6 (2018).
- Lietuvos auditorių rūmai. (2022). *Audito rinkos apžvalga 2021 metai*. Gauta <https://lar.lt/www/new/request.php?13864>
- Lietuvos auditorių rūmai. (2023a). Auditoriaus padėjėjų sąrašas.
- Lietuvos auditorių rūmai. (2023b). Auditorių sąrašas.
- Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (2019). Gauta <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9845F775C518/xGpaZvIGNL>
- Mapuasari, S. A. (2018). The Ethics of Professional Skepticism : A Study in Indonesia Supreme Audit Institution, (November).
- Mardijuwono, A. W., & Subianto, C. (2018). Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted audit quality. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 61–71. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0009>
- Martin, R. D. (2007). Through the Ethics Looking Glass : Another View of the World of Auditors and Ethics. *Journal of Business Ethics*, 70, 5–14. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9079-4>
- Meidawati, N., & Assidiqi, A. (2019). The influences of audit fees, competence, independence, auditor ethics, and time budget pressure on audit quality. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 23(2), 117–128. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol23.iss2.art6>
- Mitchell, M. S., Palmer, N. F., & Schminke, M. (2008). Understanding the influence of ethical efficacy.
- Mulyani, I. (2020). The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees, and Auditor’s Motivation on Audit Quality (Case study of a Public Accounting Firm in Semarang). *MALIA: Journal of Islamic Banking and Finance*, 3(2), 139. <https://doi.org/10.21043/malia.v3i2.6879>

- Nardi, P. M. (2018). *Doing Survey Research a guide to quantitative methods* (4 edition).
- Nguyen, L. A., Dellaportas, S., Vesty, G. M., & Tsahuridu, E. (2022). The influence of organisational culture on corporate accountants' ethical judgement and ethical intention in Vietnam. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2), 325–354. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2020-4573>
- Nursasi, E., Munfaqiroh, S., & Andiani, L. (2022). Enhancing Ethical Sensitivity and Decision Making Through Accounting Ethics Education Based on Islam. *Journal of Accounting, Business and Management (JABM)*, 29(1), 24–37.
- Obeid, O. A., & Abdelnur, A. (2018). An Evaluation of Objectivity and Competence of Internal Audit Departments in Sudanese Government Units. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(3), 9–16.
- Octaviani, D., & Ekasari, K. (2021). The Effect of Due Professional Care , Integrity , Confidentiality , and Independence on Audit Quality. *dvances in Economics, Business and Management Research*, 183(Ambec 2020), 106–110.
- Payne, D. M., Corey, C., Raiborn, C., & Zingoni, M. (2019). An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession. *Management Research Review*, 43(9), 1117–1134. <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2018-0380>
- Peytcheva, M., & Warren, D. E. (2011). Auditor Professionalism : The Importance of Internalizing Professional Standards and Detection of Severely-Sanctioned Professional Violations, 30(1), 33–57.
- Prasanti, D. H., Ramadhanti, W., & Puspasari, N. (2019). Effect of Independence, Work Experience and Competence on Audit Quality with Professional Ethics as Moderating Variable. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 5(3), 223–233. <https://doi.org/10.17977/um004v5i32019p223>
- Puspitasari, A., Baridwan, Z., & Rahman, A. F. (2019). the Effect of Audit Competence, Independence, and Professional Skepticism on Audit Quality With Auditor'S Ethics As Moderation Variables. *International Journal of Business, Economics and Law*, 18(5), 135–144.
- Putri, N. K., Adawiyah, W. R., & Pramuka, B. A. (2017). Independence of Audit Ethical Decision Making Process : A Case of Indonesia. *DLSU Business & Economics Review*, 26(2), 115–124.
- Razali, F. M. (2020). Examining Types of Audit Judgment and Objectivity Threat : Empirical Findings from Public and Private Sector Internal Auditors in Malaysia. *Indonesian journal of economics, social, and humanities*, 91–104.
- Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. Praeger. Gautham
<https://books.google.lt/books?id=YDB-AAAAMAAJ>
- Rifai, M. H. (2020). Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), 315–325. <https://doi.org/10.1108/AJAR-02-2020-0011>

- Rodgers, W., & Fayi, S. Al. (2019). Ethical pathways of internal audit reporting lines. *Accounting Forum*, 43(2), 220–245. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1605871>
- Rosmi, & Syasir. (2020). The influence of integrity and work experience on employee performance. *International Journal of Research and Analytical Reviews*, 7(1), 789–794.
- Sepasi, S. (2019). Accounting Ethics. *International Journal of Ethics & Society (IJES)*, 2. Gauta <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570910933951/full/html>
- Shahibah, K., Hariadi, B., & Baridwan, Z. (2020). The effect of quality control system on audit quality: Professional skepticism as the moderator variable. *International Journal of Research in Business and Social Science (2147-4478)*, 9(4), 419–425. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i4.782>
- Sholihin, M., Candra, R., Yuniarti, N., & Ilyana, S. (2020). Education A new way of teaching business ethics: The evaluation of virtual reality-based learning media. *The International Journal of Management Education*, 18(3), 100428. <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2020.100428>
- Story, D. A., & Tait, A. R. (2019). Readers' toolbox. *Understanding Research Methods*, (2), 192–202.
- Su'un, M. (2021). Several factors affect the audit quality in South Sulawesi Inspectorate. *ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(1), 37–44.
- Suphachin, R., & Chuaychoo, M. (2021). The Development of Causal Relationship Model of Professional Ethics, Professional Skepticism and Audit Process on Audit Quality of Cooperative Auditors in Thailand Turkish. *Journal of Computer and Mathematics Education*, 12(13), 1895–1904.
- Susanto, Y., Nuraini, B., & Basri, A. (2020). The Effect of Task Complexity, Independence and Competence on the Quality of Audit Results with Auditor Integrity as a Moderating Variable. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(12).
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016a). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity?, 9480. <https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1164324>
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016b). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65–79. <https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1164324>
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Advances in Accounting Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in Accounting*, 44(January 2018), 121–131. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>
- Tam, T., Mai, T., Nguyen, A., Do, V. Q., Hai, T., & Ngo, C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling – Evidence from Vietnam. *European research on management and business economics* 28, 28. <https://doi.org/10.1016/j.iedeen.2022.100196>
- Tamaševičius, V. (2015). *Tyrimų metodai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba. (2020a). 1 Tarptautinis kokybės valdymo standartas, 1–70.

- Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba. (2020b). 220 Tarptautinis audito standartas. Finansinių ataskaitų audito kokybės valdymas.
- Tarptautinių buhalterių etikos standartų valdyba. Tarptautinis buhalterių profesionalų etikos kodeksas (2019).
- Treviño, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). The Ethical Context in Organizations. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 447–476. <https://doi.org/10.5840/10.2307/3857431>
- Verwey, I. G. F., & Asare, S. K. (2021). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381–395. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04718-8>
- Wardana, M. W., Sapta, K. S., & Landra, N. (2019). Competency , independence , motivation , auditor objectives , audit quality , leading policy at badung regency inspectorate. *IJSEGCE*, 2(3), 330–338. <https://doi.org/10.1234/ijsegce.v2i3.124>
- Widodo, S., Wiardi, A., & Putrawan, E. (2021). The Relationship of Ethics Codes, Competencies, and Professional Skepticism on the Implementation of Government Internal Control System. <https://doi.org/10.4108/eai.3-10-2020.2306602>
- Zurriah, R., Muhammadiyah, U., & Utara, S. (2020). The influence of auditor ethics , audit fee , and auditor. *International proceeding of law & economics*, 151–162.

SANTRAUKA

THE APPLICATION OF THE PROFESSIONAL ETHICAL PRINCIPLES: EXPERIENCE OF LITHUANIAN AUDITORS

Alisa ŠEVIAKOVAITĖ

Master thesis

Accounting and financial management master study program

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – J. Asist. D. Raziūnienė

Vilnius, 2023

SUMMARY

70 pages, 1 table, 11 pictures, 91 references.

The main purpose of this master thesis is to evaluate the factors and experience of compliance with auditor ethics principles of auditors and their assistants working in Lithuania, to prepare proposals on how to solve the difficulties arising from the application of ethical principles.

Analysis, survey, comparison, systematization methods were used to reach thesis purpose.

The work consists of three main parts; the analysis of literature, the research and its results, conclusion and recommendations.

Literature analysis reviews that the ethics of the auditor begins with the morality of the auditor. But at the same time, application of the auditor's ethics also consists of external factors: workload, salary, ethical cultures, control in the company. Legal acts define the main ethical principles of the auditor: integrity, objectivity, independence, professional competence and due care, confidentiality, professional behavior, responsibility to society. It also defines what threats auditors can face and what control measures can help to avoid them.

After analyzing the literature, the author conducted a study on the difficulties faced by auditors and their assistants in complying with ethical principles. 25 respondents answered the survey. The main purpose of the questionnaire was to identify the difficulties encountered by auditors and their assistants in complying with the ethical principles of auditing, to identify factors that facilitate and complicate compliance with ethical principles in conducting audits in Lithuania. Descriptive statistics were used to analyze the research results.

The research revealed that for the respondents the most difficult principle to comply are competence and due care when performing their work. The second most common choice is the principles of independence or objectivity. Next, respondents chose the principle of responsibility to society, then professional behavior, confidentiality, and finally, integrity was not chosen.

Further questions show that some respondents have faced pressure to perform an audit without enough knowledge (28%), 48 % of respondents have faced difficulty due to lack of time in delving into the correct application of accounting, 36% experienced difficulty in conducting a thorough document review due lack of time and workload. Meanwhile, the respondents claim that they have not faced situations where auditing the same company causes difficulties to remain independent, they have not faced pressure from company managers or clients to change their audit opinion.

Almost everyone agree that ethical company culture help to adhere to ethical principles. Also, according to the respondents, computer technology helps and the lack of employees hinders compliance with ethical principles. 40 % of respondents agree that greater control within the company would help comply with ethical principles. 28 % of respondents agreed that greater institutional control would help to comply with ethical principles. Quite a lot of respondents abstained on both questions.

PRIEDAI

1 priedas. Tyrimo apklausa

Laba diena, Esu Alisa Ševiakovaitė, studijuojanti „Apskaita ir finansų valdymas“ magistrantūros studijų programą Vilniaus Universitete. Atlieku auditoriaus etikos principų laikymosi sunkumų tyrimą magistro baigiamajam darbui. Būsiu labai dėkinga jei skirtumėte laiko užpildyti apklausą. Mano tyrimo tikslinė grupė yra asmenys esantys auditorių ir auditorių padėjėjų sąraše. Būtent jiems ir yra siunčiama ši apklausa. Užtikrinu, kad jūsų atsakymai bus laikomi griežtai konfidencialiai ir naudojami tik nurodytam akademiniam tikslui. Ačiū.

<https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScPFyP0UoybaTFvfAq3e01cnT0-HEsvV4Pj20GSlq6oS1KNNw/viewform>

1 klausimas. Kuriai grupei priklausote ?

- Auditoriaus padėjėjų
- Auditorių

2 klausimas. Koks yra jūsų išsilavinimas?

- Daktaro laipsnis
- Magistro laipsnis
- Bakalauro laipsnis

3. Kokia yra jūsų darbo patirtis audito srityje?

- Iki 5 metų imtinai
- Nuo 6 iki 15 metų imtinai
- 16 ir daugiau metų

4. klausimas Kokio dydžio įmonėje dirbate?

- 1 -5 darbuotojai
- 6-99 darbuotojų
- 100 ir daugiau darbuotojų

5 klausimas. Pasirinkite du principus kurių jums laikytis atliekant savo darbą yra sunkiausia

- Sąžiningumo
- Objektyvumo
- Nepriklausomumo
- Kompetencijos ir tinkamo atidumo principo
- Konfidencialumo
- Profesionalaus elgesio
- Atsakomybės visuomenei

6. klausimas Pakomentuokite kodėl pasirinkote būtent šiuos du principus ?

Toliau skalėje nuo 1 iki 5, kur 1 visiškai nesutinku, o 5 - visiškai sutinku įvertinkite per pastaruosius 2 metus ar kilo sunkumų laikytis auditoriaus etikos principų dėl šių priežasčių?

	Visiškai nesutinku	Labiau nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku,	Labiau sutinku	Visiškai sutinku
7. Susidūriau su spaudimu atlikti auditą, kuriam neturėjau pakankamai žinių ir patirties					
8. Atliekant auditą susidūriau su sunkumais dėl laiko stokos pakankamai įsigilinti į apskaitos principo taikymo teisingumą.					
9. Susidūriau su situacija kai jaučiau spaudimą nepranešti apie rastą reikšmingą klaidą ankstesnių periodų audituose, kuriuos teikė mano įmonė					
10. Atliekant auditą dėl laiko stokos ir didelio darbo krūvio kilo sunkumų atlikti išsamią dokumentų peržiūrą					
11. Atliekant auditą dėl gaunamo atlygio už auditą susidūriau su spaudimu iš kliento pateikti teigiamą audito nuomonę.					
12. Atliekant auditą susidūriau su viršininkų spaudimu pakeisti audito išvadas ar nuomonę.					
13. Dėl tos pačios įmonės auditavimo ne pirmus metus iš eilės atliekant auditą susidūriau su sunkumais išlikti nepriklausomu.					

Toliau skalėje nuo 1 iki 5, kur 1 visiškai nesutinku, o 5 - visiškai sutinku pasirinkite ar sutinkate su pateiktais teiginiais jūsų veikloje

	Visiškai nesutinku	Labiau nesutinku	Nei sutinku nei nesutinku,	Labiau sutinku	Visiškai sutinku
14. Kompiuteris ir jo programos palengvina etikos principų laikymąsi					
15. Darbuotojų trūkumas audito srityje apsunkina auditoriaus etikos principų laikymąsi					
16. Didesnė kontrolė įmonės viduje padėtų laikytis etikos principu					
17. Didesnė kontrolė iš valstybes institucijų padeda padėtų laikytis etikos principu					
18. Etiška įmonės kultūra padeda laikytis auditoriaus etikos principų					
19. Audituojamų įmonių keitimas palengvina auditoriaus etikos principų laikymąsi					

20 klausimas. Su kokiais dar anketoje neišvardintais sunkumais ar kliūtimis susidūrėte atliekant auditą? Pakomentuokite.