

VILNIAUS UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

APSKAITOS IR FINANSŲ VALDYMO MAGISTRO PROGRAMA

Jurgita Pranskūnaitė

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

AUDITO RIZIKOS SKIRTINGŲ ŪKIO ŠAKŲ ĮMONĖSE: BENDROVIŲ, KURIŲ AKCIJOMIS PREKIAUJAMA VIEŠAI, AUDITORIAUS IŠVADŲ TYRIMAS	AUDIT RISKS IN DIFFERENT INDUSTRIES COMPANIES: RESEARCH OF PUBLICLY TRADED COMPANIES` AUDITORS REPORTS
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Darbo vadovas asist. dr. Darius Vaicekuskas

Vilnius, 2021

TURINYS

ĮVADAS	4
1.AUDITO RIZIKŲ SKIRTINGŲ ŪKIO ŠAKŲ ĮMONĖSE TEORINIAI ASPEKTAI	7
1.1. Audito rizika ir jos vertinimo modeliai	7
1.2. Audito rizikos elementai	13
1.3. Audito rizikų vertinimo teoriniai aspektai skirtingų ūkio šakų įmonėse	24
1.4. Pagrindinių audito dalykų koncepcija, kaip reikšmingiausių audito rizikų išraiška	28
2.AUDITO RIZIKŲ SKIRTINGOSE ŪKIO ŠAKOSE TYRIMO METODIKA	32
2.1.Tyrimo tikslas, uždaviniai ir prielaidos	32
2.2. Tyrimo metodai ir tyrimo eiga	33
2.3.Tyrimo imtis ir tyrimo apribojimai	36
3.AUDITO RIZIKŲ SKIRTINGŲ ŪKIO ŠAKŲ ĮMONĖSE: BENDROVIŲ, KURIŲ AKCIJOMIS PREKIAUJAMA VIEŠAI, AUDITORIAUS IŠVADŲ TYRIMO REZULTATAI	40
3.1. Pagrindinių audito dalykų, kaip audito rizikų išraiškos, apžvalga.....	40
3.2. Skirtingų ūkio šakų, Lietuvoje registruotų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, pagrindinės audito rizikos ir auditorių atsakas į šias rizikas	50
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	63
LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	66
SUMMARY	70
PRIEDAI.....	71
1 priedas. Nasdaq Baltijos biržos sąrašuose Lietuvoje registruotų bendrovių sąrašas.....	71

Lentelių sąrašas

- 1 lentelė.** *Audito rizikos matrica*
- 2 lentelė.** *Galimi bendrojo atsako į įvertintą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu pavyzdžiai*
- 3 lentelė.** *Auditoriaus specifinių žinių turėjimo apie audituojamo kliento ūkio šaką privalumai*
- 4 lentelė.** *Tyrime analizuotų auditoriaus išvadų pasiskirstymas pagal audito bendroves atskirais metais*
- 5 lentelė.** *Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadose kiekių tendencijos*
- 6 lentelė.** *Auditoriaus išvadų ir pagrindinių audito dalykų pateikimo jose statistika 2016 – 2019 m.*
- 7 lentelė.** *Pagrindinių audito dalykų pateikimas didžiojo ketverto ir kitų audito įmonių auditoriaus išvadose palyginimas*
- 8 lentelė.** *Pagrindinių audito dalykų pavadinimas žodžiais 2016-2019 m.*
- 9 lentelė.** *Finansines paslaugas teikiančių įmonių grupė ir jų vykdoma veikla*

Paveikslų sąrašas

- 1 paveikslas.** *Audito rizikos pagrindiniai bruožai*
- 2 paveikslas.** *Beatie, Fearnley, Brandt pasiūlytas audito rizikos modelis*
- 3 paveikslas.** *Audito rizika ir elementai*
- 4 paveikslas.** *Atsakas į įvertintą riziką*
- 5 paveikslas.** *Empirinio tyrimo eiga*
- 6 paveikslas.** *Empirinio tyrimo metodikos loginė seka*
- 7 paveikslas.** *Tyrime analizuotų auditoriaus išvadų pasiskirstymas pagal audito bendroves*
- 8 paveikslas.** *Auditoriaus išvadoje pateikiamų pagrindinių audito dalykų kategorijos*
- 9 paveikslas.** *Tiriamos imties bendrovių grupavimas sektoriais*
- 10 paveikslas.** *Analizuojamų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, grupavimas pagal vykdomą veiklą*
- 11 paveikslas.** *Audito rizikos skirtingų ūkio šakų įmonėse*

IVADAS

DARBO TEMOS AKTUALUMAS: Įvairios įmonės kasdien neišvengiamai susiduria su verslo rizikos aspektais, kuriuos vadovybė turi nustatyti ir valdyti. Auditorius, atlikdamas klientams finansinį auditą, savo dėmesį skiria tik su finansinėmis ataskaitomis susijusiai rizikai. Auditas dažnai įvardijamas kaip viena iš rizikingiausių veiklos sričių, kadangi kiekvieno audito metu auditorius susiduria su tam tikra rizika paskelbti neteisingą nuomonę apie audituojamos įmonės finansines ataskaitas, kuri kyla iš tikimybės nerasti klaidų ar apgaulės finansinėse ataskaitose dėl netinkamų procedūrų pasirinkimo, neteisingų apskaičiavimų ar kitų veiksnių. Rizikos valdymas yra nuolatinis procesas, kuris padeda audito įmonei iš anksto numatyti galimus neigiamus veiksnius, sukurti efektyvią sprendimų priėmimo tvarką ir pelningai panaudoti audito įmonės turimus vidinius išteklius (Tarptautinė buhalterių federacija (toliau – TBF), 2011). Todėl galima teigti, kad audito rizikos tinkamas valdymas yra kertinis aspektas siekiant aptikti reikšmingus iškraipymus kliento finansinėse ataskaitose. Tačiau negalima tikėtis, kad auditas atskleistų visus reikšmingų finansinių ataskaitų iškraipymus, nes auditas yra ribojamas audito atranka, ir taip pat tam tikri iškraipymai ar gerai nuslėpti sukčiavimai yra labai sunkiai aptinkami.

Pastaraisiais dešimtmečiais pasaulį sukrėtė ne vienas finansinis skandalas – „Enron“ (2001), „Worldcom“ (2002), „Lehman Brothers“ (2008) bankrotai, „Wirecard“ (2020) apgaulės atvejis. Bendrovės apgaulingai vedė apskaitą, norėdamos parodyti geresnius finansinius rezultatus. Tokie skandalai kelia visuomenei klausimų dėl pasitikėjimo auditu, kadangi visos šios bendrovės buvo audituojamos didžiųjų audito įmonių. Pasaulinių skandalų padariniai neaplenkė ir Lietuvos. Po Lietuvos bankų „Snoras“ (2011 m.) ir „Ūkio bankas“ (2013 m.) bankrotų, iš auditą šiems bankams atlikusių auditorių buvo atimta auditoriaus licencija. 2018 m. dėl ankstesniais metais netinkamai atlikto viešojo intereso įmonės AB „Žemaitijos pienas“ audito buvo apribota auditorės veikla. Įvykus šiems atvejams, auditoriai buvo apkaltinti, kad audito metu nesilaikė profesinio skepticizmo principo ir nesurinko pakankamų audito įrodymų, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio. Šie įvykiai tik įrodo, kad audito rizikos vertinimo ir valdymo procesas vis dar kelia sunkumų auditoriams.

315 – ajame Tarptautiniame audito standarte (toliau – TAS) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ nurodyta, kad auditoriaus pareiga yra nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinėse ataskaitose suprantant įmonę ir jos aplinką. Kitaip sakant, auditorius turi suprasti audituojamos įmonės ūkio šaką, reguliavimo ir kitus išorės veiksnius, įmonės pobūdį ir iš to kylančias rizikas. Įmonės veiklos ir aplinkos gilesnis

supratimas leidžia iš anksto identifikuoti galimas su kliento veikla susijusias rizikas ir atitinkamai suplanuoti ir atlikti audito procedūras, siekiant suvaldyti audito riziką iki minimalaus priimtino lygio.

Vis aktualesnė tampa ir audito lūkesčių skirtumų problema. Šis auditorių ir visuomenės nuomonės apie auditą skirtumas dažnai pasireiškia, kai auditoriaus išvadoje parašoma, kad finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą būklę, o visuomenė mano, kad tai yra teisinga šimtu procentų ir audituotose įmonės finansinėse ataskaitose nėra jokių klaidų, apgaulės ar netikslumų. Auditorių pateikiamos išvados griežtai standartizuotos, todėl finansinių ataskaitų vartotojams trūksta išsamesnės informacijos apie auditoriaus atliktų procedūrų apimtį bei atsiranda skirtumas tarp to, kas faktiškai buvo atlikta audito metu ir to, ką visuomenė gauna kaip audito rezultatą. Siekiant nors kiek sumažinti lūkesčių skirtumus ir sustiprinti komunikaciją tarp auditorių ir visuomenės, auditoriai, atliekantys viešojo intereso įmonių auditą, nuo 2016 m. savo išvadose privalo pateikti pagrindinius audito dalykus, kurie, jų profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi atliekant auditą.

Analizuojamos temos ištyrimo lygis. Audito rizikos ir jų vertinimo tema yra gana plačiai išnagrinėta ir vis dar nagrinėjama literatūroje, kadangi atsakingas rizikos vertinimas ir jos suvaldymas yra kertinis veiksnys kiekvieno audito metu. Siekiant supaprastinti audito rizikos valdymą, mokslininkai savo darbuose pateikia ir analizuoja įvairius audito rizikos modelius (W.G.Kell ir kt., 1989; W.R. Knechel, 2001; V. Beatie, S. Fearley, R. Brandt, 2005; Johnstone ir kt., 2009; L. Eimanavičiūtė ir A. Kustienė, 2014; ir kt.). Autoriai analizuoja tiek klasikinio audito rizikos modelio vertinimo pritaikomumą, tiek stengiasi pateikti modifikuotas ir patobulintas šio modelio versijas. Norint kuo efektyviau suvaldyti audito riziką, reikia gerai suprasti šios rizikos elementus, todėl Lietuvos ir užsienio mokslininkai detalai nagrinėja ir aprašo pagrindinius audito rizikos modelio elementus – įgimtą riziką, kontrolės riziką ir neaptikimo riziką (V. Dhar, B. Lewis ir J. Peters, 1988; W.R. Knechel, 2001; A. Blay ir kt. 2008; V. Mackevičius 2009; Daujotaitė ir kt. 2015; V. Lakis, 2017; Ž. Simonaitytė 2017; R. Subačienė ir kt., 2018). Vis dažniau įvairūs autoriai nagrinėja klientų ūkio šakos supratimo audito rizikos vertinimo kontekste temą ir išskiria auditoriaus specializavimosi tam tikroje ūkio šakoje privalumus (M.H.Taylor, 2000; K.Y. Low (2004); M. Kend (2008); K. Reichelt, D. Wang, 2010; D. Vaicekaskas, 2014; L. Liu et al., 2017). Viešojo intereso įmonių auditoriaus išvadose pradėjus skelbti pagrindinius audito dalykus, mokslininkai pradėjo atlikti tyrimus susijusius su šia tema (D. Vaicekaskas 2017; W. M. Lee ir L. K. Phua 2019; A. Gold ir M. Heilmann, 2019), tačiau Lietuvoje nėra atliktų tyrimų, siekiant išsiaiškinti, kokios pagrindinės audito rizikos vyrauja bendrovėse, kurių akcijomis prekiaujama viešai, priklausomai nuo ūkio šakose,

kuriose jos veikia, todėl norint plačiau išnagrinėti audito rizikos vertinimą skirtingų industrijų įmonėse, atliekamas empirinis audito išvadose išskirtų pagrindinių audito dalykų tyrimas.

DARBO PROBLEMA: kokios pagrindinės audito rizikos būdingos Lietuvoje registruotoms bendrovėms, kurių akcijomis prekiaujama viešai, atsižvelgiant į ūkio šaką, kurioje jos veikia?

DARBO TIKSLAS: nustatyti, kokios pagrindinės audito rizikos būdingos skirtingų ūkio šakų įmonėms, siekiant pateikti gaires, tinkančias audito rizikos vertinimo procesui gerinti.

DARBO UŽDAVINIAI:

- 1) nustatyti pagrindinius audito rizikos apibrėžimo bruožus ir atlikti skirtingų audito rizikos vertinimo modelių lyginamąją analizę;
- 2) išanalizuoti audito rizikos elementus;
- 3) atskleisti audituojamos įmonės ūkio šakos ir audito rizikų ryšį;
- 4) atlikti pagrindinių audito dalykų, kaip audito rizikų išraiškos, koncepcijos analizę;
- 5) nustatyti, kokias audito rizikas auditoriai atskleidžia pagrindiniuose audito dalykuose ir išskirti, kokios audito rizikos būdingos Lietuvos įmonėms, atsižvelgiant į jų ūkio šaką.

DARBO TYRIMO METODAI: Mokslinės literatūros, straipsnių ir audito standartų analizė bei apibendrinimas, kokybinė antrinių dokumentų turinio analizė.

LITERATŪROS ŠALTINIAI: Lietuvos ir užsienio autorių mokslinė literatūra, Tarptautiniai audito standartai, parengti Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos, Nasdaq Baltics biržos viešai prieinama emitentų audituotų finansinių ataskaitų informacija.

DARBO STRUKTŪRA: baigiamasis magistro darbas yra sudarytas iš trijų pagrindinių dalių:

1. Teorinė dalis, kurią sudaro 4 atskiri poskyriai, apimantys tokias temas, kaip audito rizika ir audito rizikos modeliai, audito rizikos elementai, audito rizikų vertinimas skirtingų ūkio šakų įmonėse bei pagrindinių audito dalykų koncepcija.
2. Empirinio tyrimo metodologija, išskiriant tyrimo tikslą, uždavinius, prielaidas, tyrimo metodus, tiriamą imtį bei galimus tyrimo apribojimus.
3. Atlikto empirinio tyrimo rezultatai. Lietuvoje registruotų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, pagrindinių audito dalykų audituotose finansinėse ataskaitose analizė, sisteminimas bei vyraujančių audito rizikų, atsižvelgiant į skirtingas ūkio šakas, kuriose veikia įmonės, pateikimas.

1. AUDITO RIZIKŲ SKIRTINGŲ ŪKIO ŠAKŲ ĮMONĖSE TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Audito rizika ir jos vertinimo modeliai

Vienas iš finansinio audito tikslų yra nustatyti, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal nustatytus ir taikomus finansinės atskaitomybės reikalavimus (*LR Finansinių ataskaitų audito įstatymas, 2017*). Auditas neišvengiamai yra siejamas su tam tikra rizika, kad auditorius neaptiks reikšmingų iškraipymų ir pateiks neteisingą nuomonę apie kliento finansinių ataskaitų teisingumą, todėl literatūroje audito rizikai yra skiriama daug dėmesio. Norint geriau suprasti audito riziką ir jos vertinimo ypatumus, pirmiausia reikia išsiaiškinti audito rizikos koncepciją ir jos vertinimo ypatumus.

200 – ajame TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ audito rizika apibrėžiama kaip rizika, kad auditorius paskelbs netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos. V. Lakis (2017) audito riziką apibūdina kaip riziką, kad atliekant auditą finansinėse ataskaitose bus neatskleista reikšmingų iškraipymų. D. Daujotaitė ir kt. (2015) audito riziką apibrėžia kaip riziką, kad audito metu nebus identifikuoti ir išsiaiškinti neteisingai finansinėse ataskaitose pateikti duomenys.

Užsienio literatūroje galima surasti kitokių audito rizikos apibrėžimų. A. D. Woodhed (1992) savo moksliniame straipsnyje audito riziką įvardija kaip klaidingos nuomonės apie tikrinamos informacijos teisingumą pateikimo riziką. M. Mindak ir W. Heltzer (2011) audito riziką sulygina su nesėkmės nustatyti reikšmingus finansinių ataskaitų iškraipymus rizika, kuri sąlygoja neteisingą audito nuomonę. T. Altintas (2010) audito rizika sieja su rizika, kad auditoriaus padarys išvadą, kad finansinės ataskaitos yra teisingos ir todėl pareiškė besąlyginę nuomonę, kai iš tiesų jos yra reikšmingai klaidingos.

Apžvelgus įvairias audito rizikos sampratas, pateikiamas skirtingų Lietuvos ir užsienio autorių, galima apibendrinti pagrindinius jose išskiriamus audito rizikos bruožus (1 paveikslas):

1 paveikslas

Audito rizikos pagrindiniai bruožai



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lietuvos ir užsienio autorių pateikiamomis audito rizikos sąvokomis

Iš šių apibrėžimų matoma, kad auditoriaus rizika, nors ji ir yra neišvengiama, turi neigiamą aspektą. Visuose apibrėžimuose audito rizika siejama su besąlyginės nuomonės pateikimu, kai finansinėse ataskaitose lieka reikšmingų iškreipimų.

Sprendžiant, kas yra reikšminga, o kas ne, reikšmingumas nagrinėjamas dviem aspektais – kiekybiniu (atsižvelgiant į įmonės pagrindinius finansinius rodiklius) ir kokybiniu (atsižvelgiant į veiksnių prigimtį, pobūdį ir kontekstą). Nuo reikšmingumo nustatymo tiesiogiai priklauso audito apimtis, procedūros bei ypač audito rizika (J. Mackevičius, 2009). Kadangi reikšmingumas ir audito rizika yra susiję veiksniai, jie vertinami kartu viso audito proceso metu:

- nustatant ir vertinant įgimtą ir kontrolės riziką (reikšmingo iškreipimo riziką);
- nustatant tolesnių audito procedūrų apimtį, pobūdį ir atlikimo laiką;
- peržiūrint reikšmingumo dydį, kai audito atlikimo metu sužinoma nauja informacija, dėl kurios tas dydis būtų nustatytas kitoks;
- vertinant egzistuojančių neištaisytų iškreipimų poveikį finansinėms ataskaitoms ir auditoriaus nuomonės pateikimui išvadoje (TBF, 2011).

Nors audito rizikos neįmanoma išvengti, tačiau auditorius, pasitelkdamas audito rizikos modelį, gali sumažinti audito rizikos lygį iki minimalaus priimtino lygio. Literatūros šaltiniuose galima aptikti įvairių audito rizikos modelio interpretacijų, tačiau tiek standartuose, tiek praktikoje plačiausiai paplitęs yra klasikinis audito rizikos modelis. Kaip teigia D. Raziūnienė (2015), audito rizikos modelis yra naudojamas tikrinimo procesui planuoti, o vėliau ir galutiniams rezultatams įvertinti. Auditorius negali pateikti absoliutaus tvirtinimo, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų išskraipymų. Jo pateikiama nuomonė yra pagrįstas patvirtinimas, atsižvelgiant į surinktų audito įrodymų bei vadovybės galimų apgaulių ar klaidų ypatybes. Auditorius, surinkęs pakankamai ir tinkamų audito įrodymų audito rizikai sumažinti iki priimtina žemo lygio, gauna pakankamą užtikrinimą – tai aukšto lygio, tačiau ne absoliutus užtikrinimas (TBF, 2011).

Audito rizikos modelis supaprastintai parodo, kokia yra priklausomybė tarp audito rizikos komponentų. Klasikinio audito rizikos modelio formulė (W.G.Kell ir kt., 1989; W.R. Knechel, 2001; R. Subačienė ir kt., 2015 ir kt. autoriai):

$$AR = IR \times CR \times DR,$$

kur trumpinių reikšmės:

AR – bendra audito rizika (angl. *audit risk*),

IR – įgimta audito rizika (angl. *inherent risk*)

CR – audito kontrolės rizika (angl. *control risk*)

DR – neaptikimo (aptikimo) rizika (angl. *detection risk*)

Remiantis šia audito rizikos modelio formule galima pamodeliuoti situaciją. Jei bendra audito rizika yra 5 proc. (tikimybė, kad auditoriaus pareikšta nuomonė apie įmonės finansines ataskaitas bus neteisinga), o auditorius įgimtą ir kontrolės riziką atitinkamai įvertina 50 proc. ir 60 proc., tai neaptikimo rizikos lygį jis gali nustatyti pagal formulę:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR} = \frac{0,05}{0,5 \times 0,6} = 17 \text{ proc.}$$

Jei auditorius nusprendžia, kad įgimta rizika negali būti tinkamai įvertinta arba, kad pastangos tai padaryti viršytų gaunamą naudą, jis gali pasirinkti konservatyvų metodą, nustatydamas maksimalų įgimtos rizikos lygį (100 proc.). Tokiu atveju, naudojantis klasikinio audito rizikos modelio formule, neaptikimo rizika sumažėtų iki 10 proc. (W.G. Kell and etc., 1989; Subačienė ir kt., 2015).

Šis klasikinis audito rizikos modelis skatina į riziką orientuotą požiūrį tam, kad audito metu būtų efektyviau paskirstytos audito darbo grupės pastangos (A. Blay and etc., 2008). Kitaip tariant,

auditorius turi tinkamai įvertinti ir suprasti kliento rizikas tam, kad būtų imtasi tam tikrų veiksmų, reaguojant į šias nustatytas rizikas.

Užsienio literatūroje (G.K. Wallter and etc., 1989) yra pateikta rizikos matrica, kuri parodo ryšį tarp reikšmingo iškraipymo rizikos (įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos), neaptikimo rizikos detaliesiems testams ir rizikos, kad analitinės procedūros neaptiks reikšmingų klaidų:

1 lentelė

Audito rizikos matrica

Įgimtos rizikos vertinimas	Kontrolės rizikos vertinimas	Rizika, kad analitinės procedūros neaptiks reikšmingų klaidų			
		Aukšta	Vidutinė	Žema	Labai žema
Neaptikimo rizika detaliesiems testams					
Maksimalus	Maksimalus Aukštas Vidutinis Žemas	Labai žema Labai žema Labai žema Žema	Labai žema Labai žema Žema Vidutinė	Labai žema Žema Vidutinė Aukšta	Žema Vidutinė * *
Aukštas	Maksimalus Aukštas Vidutinis Žemas	Labai žema Labai žema Vidutinė Vidutinė	Labai žema Žema Vidutinė Aukšta	Žema Vidutinė Aukšta *	Vidutinė * * *
Vidutinis	Maksimalus Aukštas Vidutinis Žemas	Labai žema Žema Vidutinė Aukšta	Žema Vidutinė Aukšta *	Vidutinė Aukšta * *	Aukšta * * *
Žemas	Maksimalus Aukštas Vidutinis Žemas	Žema Vidutinė Aukšta *	Vidutinė Aukšta * *	Aukšta * * *	* * * *

* - pagrindiniai detalieji testai gali būti nebūtinai

Šaltinis: W. G. Kell ir kt., 1989

Rizikos vertinimo matricos naudojimo pavyzdys gali būti toks: manykime, kad įgimtos rizikos vertinimas yra maksimalus, kontrolės rizikos vertinimas – vidutinis, o rizika, kad analitinės procedūros neaptiks reikšmingų klaidų – aukšta. Remiantis šiais vertinimais, matricoje matome, kad priimtina rizika detaliesiems testams yra labai žema. Nors nagrinėjama autorių literatūra yra sąlyginai sena, naujesnių mokslinių darbų analizė parodė, kad šitoks klasifikavimas, sudarant audito rizikos matricą, ir šiandien vis dar yra aktualus.

Dažnai įgimta rizika ir kontrolės rizika neskaidoma į du elementus, o apibrėžiama vienu terminu – reikšmingo iškraipymo rizika. Reikšmingo iškraipymo rizika apibūdinama, kaip rizika, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos dar prieš atliekant auditą (200 – asis, TAS, 2009). Ryšys tarp įgimtos ir kontrolės rizikos egzistuoja, nes vadovybė kuria apskaitos sistemą ir vidaus

kontrolę, atsižvelgdama į įgimtą riziką, tam, kad galėtų lengviau nustatyti ir ištaisyti atsiradusius informacijos iškraipymus ar net neleistų jiems atsirasti (D. Daujotaitė, 2006). Todėl dažnai auditorius šias rizikas vertina kartu, o ne atskirai.

A. Blay ir kt. (2008) tokį bendrą įgimtos ir kontrolės rizikos vertinimą kritikuoja. Atlikto „didžiojo ketverto“ audito įmonių (angl. *BigFour*) dokumentų tyrimo rezultatai parodė, kad audito procedūrų pobūdžio ir apimties požiūriu, reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas kartu nesuteikia tokios pačios aiškinamosios galios, kaip, jei šie rizikos elementai būtų vertinami atskirai. Įgimtos rizikos vertinimas atskirai reikšmingai susijęs su audito procedūrų pobūdžio pasirinkimu, o kontrolės rizikos – procedūrų apimties pasirinkimu.

Literatūroje galima rasti įvairių autorių pasiūlytus modifikuotus audito rizikos modelius audito rizikai valdyti.

Išplėstasis audito rizikos modelis (Johnstone ir kt., 2009). Šis modelis yra beveik analogiškas klasikiniam audito rizikos modeliui, tačiau šiame modelyje neaptikimo rizika yra išsiskaidoma į du komponentus: detaliųjų testų riziką (angl. *tests of detail risk* – TD) ir pagrindinių analitinių procedūrų riziką (angl. *substantive analytical procedures risk* – AP), todėl išplėstojo audito rizikos modelio formulė išreiškiama taip:

$$AR = IR \times CR \times TD \times AP, \text{ kur:}$$

AR – audito rizika;

IR – įgimta audito rizika;

CR – audito kontrolės rizika;

TD – detaliųjų testų rizika;

AP – analitinių procedūrų rizika.

Audito metu, kai atliekami tiek detalieji testai, tiek analitinės procedūros šis išplėstasis audito rizikos modelis gali būti labiau priimtinas būdas rizikoms vertinti ir auditoriaus atsakui į šias suformuoti.

V. Beatie, S. Fearley, R. Brandt (2005) audito rizikos modelis. Savo moksliniame darbe autoriai siūlo naują audito rizikos modelį ir įvardina 3 pagrindines priežastis, kodėl auditoriai neatskleidžia reikšmingų neatitikimų:

1. auditoriai, atlikdami auditą, nesilaikė standartų, t.y. jie yra nekompetentingi;
2. auditoriai net ir identifikavę reikšmingus neatitikimus apie juos nepraneša kliento vadovybei, kad jie galėtų ištaisyti klaidas, t.y. auditoriams trūksta nepriklausomumo;
3. audituojamos įmonės vadovybė gali sąmoningai (tyčia) apgauti auditorius.

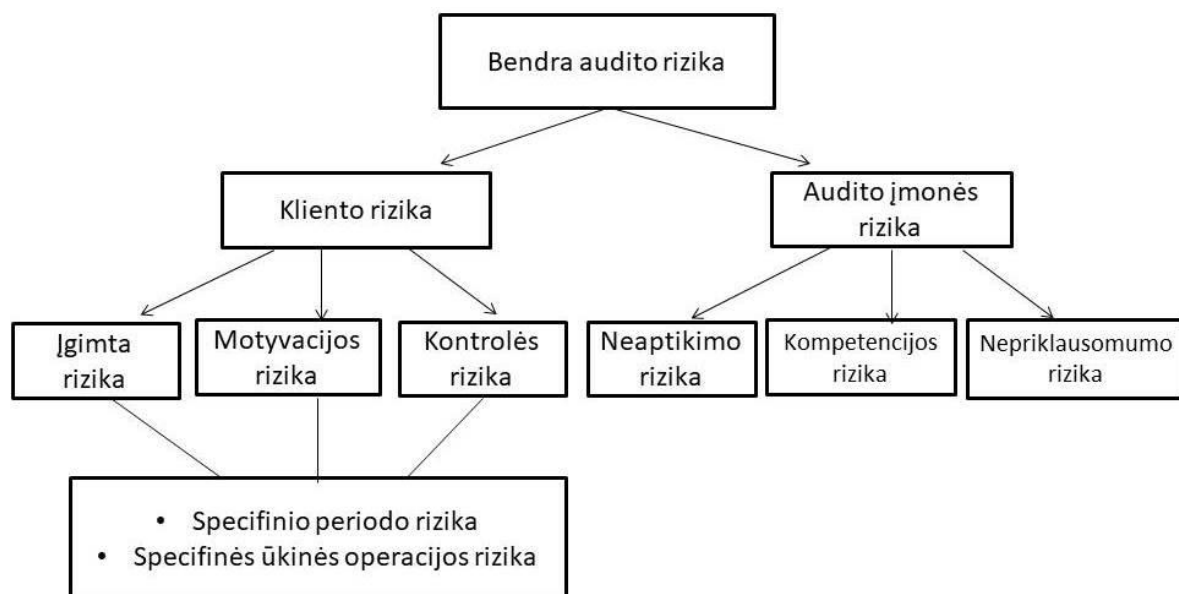
Tik paskutiniuju atveju yra laikoma, kad auditorius nebuvo atsakingas už reikšmingų klaidų neatskleidimą. Pirmosios dvi priežastys – auditoriaus atsakomybė, jų nesėkmė.

V. Beatie, S. Fearley ir R. Brandt pasiūlytas audito rizikos modelis pavaizduotas žemiau esančiame paveikslėlyje (žr. 2 paveikslas). Matoma, kad autoriai skirsto audito riziką į kliento (audituojamos įmonės) riziką ir audito įmonės riziką. Kliento riziką sudaro, kaip ir klasikiniame audito rizikos modelyje, įgimta ir kontrolės rizika, tačiau autoriai dar išskiria motyvacijos riziką, kuri siejama su vadovybės elgesio suvokimu. Taip pat, prie kliento rizikos autoriai išskiria ir specifinio periodo riziką ir specifinės ūkinės operacijos riziką, kurioms auditorius turėtų skirti daugiau dėmesio.

Audito įmonės rizika skiriama į neaptikimo riziką (vienas iš klasikinio modelio elementų), kompetencijos riziką ir nepriklausomumo riziką. Kompetencijos rizika siejama su tam tikrų žinių trūkumu, o nepriklausomumo su sunkumu pareikšti teisingą nuomonę.

2 paveikslas

Beatie, Fearnley, Brandt pasiūlytas audito rizikos modelis



Šaltinis: Beatie, Fearnley, Brandt, 2005

ABREMA (angl. *Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing - ABREMA*). L. Eimanavičiūtė ir A. Kustienė (2014) savo darbe aprašo Australų mokslininkų sukurtą veikla pagrįsto audito rizikos vertinimo modelį, kurio matematinė išraiška yra:

$$AR = RMMi * (1 - Pr(De)) * (1 - Pr(Da)), \text{ kur:}$$

AR – audito rizika,

RMM_i – įgimta reikšmingo informacijos iškraipymo rizika;

$1-Pr(De)$ – rizika, kad pati audituojama įmonė (klientas) neaptiks reikšmingo iškraipymo;

$1-Pe(Da)$ – rizika, kad auditorius neaptiks/nepastebės reikšmingo iškraipymo.

Iš formulės galima spręsti, kad ABREMA matematinė išraiška sutampa su klasikiniu audito rizikos modeliu, nes RMM_i atitinka įgimtą riziką, $1-Pr(De)$ – kontrolės riziką, o $1-Pe(Da)$ – auditoriaus neaptikimo riziką. Tačiau taikant šį modelį, audito rizika yra vertinama skirtinguose audito etapuose, kuriuose auditorius atlieka skirtingus veiksmus, susijusius su audito užduoties planavimu, įrodymų rinkimu, įrodymų vertinimu ir sprendimo priėmimu.

Nors įvairūs autoriai stengiasi sukurti naujų audito rizikos modelių, daugelis audito specialistų mano, kad nėra tikslinga siekti vienodo audito rizikos nustatymo modelio (J. Mackevičius, 2019). Jie tokią savo poziciją grindžia tuo, kad auditoriai turi labai skirtingą profesinę kompetenciją, asmeninės atsakomybės ir prestižo supratimą. Kita vertus, auditoriaus siekis kuo teisingiau nustatyti įgimtą, kontrolės ir neaptikimo riziką parodo, kad tinkamiausiu audito rizikos modeliu galima laikyti klasikinį audito rizikos modelį.

Taigi, audito rizika – auditoriaus atsakomybė ir yra siejama su auditoriaus neteisingos nuomonės pateikimu, kuri kyla iš tikimybės neaptikti reikšmingų iškraipymų kliento finansinėse ataskaitose. Klasikinio audito rizikos modelio naudojimas padeda auditoriui tinkamai suplanuoti auditą ir, įvertinus reikšmingo iškraipymo riziką (įgimtą ir kontrolės rizikas), parengti ir įvykdyti atsaką tam, kad sumažintų bendrą audito riziką iki priimtina mažo lygio. Kiti šiame skyriuje aprašyti modeliai yra panašūs į klasikinį audito rizikos modelį, nes visuose galima rasti pagrindinius audito rizikos elementus – įgimtą riziką, kontrolės riziką ir neaptikimo riziką. Labiausiai skiriasi V. Beatie ir kt.(2005) pasiūlytas audito rizikos modelis, kuris turi daugiau elementų, tačiau šis modelis neturi matematinės išraiškos, todėl patogiausias naudojimui išlieka klasikinis audito rizikos modelis.

1.2. Audito rizikos elementai

200 – ajame TAS nurodoma, kad audito rizika yra reikšmingo iškraipymo, kurią sudaro dvi dalys – įgimta ir kontrolės rizikos, ir neaptikimo rizikos veiksmų išraiška. Audito rizika ir ją sudarantys elementai parodomi 3 paveiksle.

3 paveikslas

Audito rizika ir elementai



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 200 – uoju TAS, 2009

J. Mackevičius (2009) išskiria keturis audito rizikos klasifikavimo požymius:

1. **priklausomybė nuo kliento ir auditoriaus.** Tai apima įgimta riziką, kontrolės riziką (abi šios rizikos – įmonės) bei neaptikimo riziką (auditoriaus riziką);
2. **audito rizikos laipsnis** (maža, vidutinė ir didelė);
3. **veiklos sričių audito ypatybės** (įprastinė ir specifinė rizikos);
4. **sprendimai dėl audito procedūrų** (atrankos rizika ir nepriklausanti nuo atrankos rizika).

Įgimta rizika – pirmasis audito rizikos modelio elementas. Ši rizika apibūdinama kaip tvirtinimo apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumas informacijos iškraipymams, kurie reikšmingi patys savaime arba reikšmingi kartu su kitais informacijos iškraipymais prieš įvertinant susijusias vidaus kontrolės priemones (200 – asis TAS). Taip pat, įgimtą riziką galima apibūdinti kaip tikimybę, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų nenagrinėjant audituojamos įmonės vidaus kontrolės reikšmės (Subačienė ir kt., 2015).

Literatūroje galima rasti daug veiksnių, kurie daro įtaką įgimtai rizikai ir, į kuriuos auditorius turi atsižvelgti, ją vertindamas (V. Lakis, 2007; J. Mackevičius, 2005):

1. *Audituojamos įmonės vykdomos veiklos pobūdis.* Įmonėse, kuriose yra didesnė tikimybė, kad atsargos pasens (pavyzdžiui, elektronikos ar maisto pramonėje) įgimta rizika bus didesnė nei tose

įmonėse, kuriose atsargų ir įrengimų judėjimas nėra toks intensyvus (pvz. medžio ar metalo apdirbimo pramonėje).

2. *Valdymo vientisumas.* Įgimta rizika gali padidėti, jei tarp valdančiųjų asmenų yra menki ryšiai arba valdyme lyderio poziciją užima tik vienas asmuo, nes tai padidina tikimybę, kad įmonės pateikta finansinė informacija bus iškreipta, ir atvirkščiai.

3. *Vadovų požiūris į sąžiningumą, sudarant finansines ataskaitas.* Vadovai, siekdami naudos (pavyzdžiui, kai įmonėje yra mokami bendro įmonės pelno procentai), gali skatinti finansinių ataskaitų klastojimą arba patys jas klastoti.

4. *Ankstesnių auditų rezultatai.* Auditorius, sudarydamas audito planą, turėtų atsižvelgti į ankstesnių auditų rezultatus, nes buvusios klaidos gali pasikartoti.

5. *Patirtis, įgyta kartojant auditą toje pačioje audituojamoje įmonėje.* Auditorius, atlikdamas auditą toje pačioje įmonėje kelerius metus iš eilės, gali panaudoti sukauptas žinias. Todėl įgimta rizika mažėja kartojant auditą ir yra didesnė atliekant auditą pirmą kartą.

6. *Susijusių įmonių ryšiai.* Operacijos, vykstančios tarp patronuojančios ir patronuojamos įmonių, gali skirtis nuo tų, kurios atliekamos tarp dviejų nepriklausomų įmonių. Auditorius turi skeptiškai žiūrėti į tokias operacijas, nes čia yra didesnė melagysčių tikimybė ir įgimta rizika.

7. *Neįprastos ar sudėtingos operacijos.* Įgimta rizika didėja, kai operacijoms atlikti yra naudojami sudėtingi ir neįprasti kalkuliaciniai skaičiavimai, įvertinimai ar įkainojimai (pavyzdžiui, dideli įsigijimai, gaisro nuostoliai, nuomos sutartys), nes tai gali lemti įvairias klaidas ir apgaulės finansinėje atskaitomybėje.

8. *Išiekvajimo tikimybė.* Auditorius, vertindamas įgimtą riziką, turi atsižvelgti į tai, ar įmonėje yra galimybė panaudoti turtą asmeniniams poreikiams patenkinti.

Verta išskirti, kad įgimta rizika yra glaudžiai siejama ir su įmonės apskaitos politikos įgyvendinimu. Apskaitos tvarkymas ir finansinių ataskaitų rengimas išsamiai reglamentuojamas tiek tarptautiniuose apskaitos standartuose, tiek verslo apskaitos standartuose, įstatymuose ar kituose teisės aktuose, tačiau šiuose dokumentuose yra pateikiami tik orientyrai, kaip turi būti tvarkoma apskaita įmonėse. Anot V. Lakio (2015), verslas yra labai įvairus tiek savo apimtimi, tiek vykdomos veiklos sudėtingumo lygiu, todėl visų rekomendacijų norminiuose teisės aktuose rasti neįmanoma. Kiekviena įmonė, remdamasi standartais ir įstatymais, pasirenkia ir pasitvirtina savo apskaitos politiką, pagal kurią vėliau tvarko apskaitą ir rengia finansines ataskaitas. Bene didžiausias pavojus, lemiantis įgimtos rizikos išaugimą, yra netinkamas apskaitos politikos įgyvendinimas. Jis gali atsirasti

tiek dėl apskaitos personalo netinkamo standartų supratimo, tiek dėl padarytų klaidų, kurie rodytų iškreiptą įmonės finansinių ataskaitų vaizdą.

Kiti autoriai (Daujotaitė D. (2006), Mackevičius J. (2009), Raziūnienė D. (2015)) apskaitos politikos įvertinimą traktuoja kaip vertinimą dviem atžvilgiais: pirma, pagal sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų pavaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumą, t.y. susiję tik specifinėmis sąskaitomis; antra, pagal finansinių ataskaitų sudarymo teisingumą arba pagal problemas, kurios paveikia visą įmonės finansinę atskaitomybę.

Įgimtą riziką padidinti gali ir suinteresuotų šalių (pvz. akcininkų, kreditorių, potencialių investuotojų) spaudimas įvykdyti numatytas užduotis. Jei įmonėje yra skatinimo politika, pagal kurią darbo užmokestis priklauso nuo pasiektų rezultatų, buhalteriai ar kiti apskaitos darbuotojai, vedami vidinės savanaudiškos paskatos, gali pradėti sukčiauti ir netinkamai vykdyti apskaitos politiką (V. Lakis, 2015). Todėl auditorius turi įvertinti, ar suinteresuotos šalys nedaro neigiamos įtakos finansinių ataskaitų teisingumui, norėdami matyti pasiektus geresnius rezultatus.

Pažymėtina ir tai, kad įgimtą riziką gali lemti ne tik neatitikimai dėl apskaitos politikos netinkamo įgyvendinimo, vidinių įmonės veiksmų pokyčių (pvz. pasikeitęs vyriausiasis buhalteris įmonėje), bet ir išoriniai veiksniai, nulemiantys verslo riziką. Pavyzdžiui, priimti nauji įstatymai, pasikeitę standartai ar šalies ekonomikos pokyčiai, taip pat technologinė pažanga, dėl kurios tam tikri produktai gali pasenti, o tai sąlygotų nepagrįstai padidintą atsargų vertę įmonės finansinėse ataskaitose (200 – asis, TAS).

Rinkoje yra paplitusi nuomonė, kad įgimta rizika atsiranda vos tik įkūrus verslą, todėl ši rizika nepriklauso nei nuo įmonės vidaus kontrolės sistemos, nei tuo labiau nuo audito procedūrų. Tačiau auditorius, planuodamas audito procedūras, privalo tinkamai įvertinti įgimtos rizikos lygį įmonėje ir atsižvelgti į jį audito metu.

Pagal aukščiau pateiktus poveikį įgimtai rizikai darančius veiksmus, galima teigti, kad auditorius turi įvertinti tiek išorinius (šakos pelningumas, nauji reikalavimai, naujosios technologijos, šalies ekonominė padėtis ir kt.), tiek vidinius (vykdoma veikla, valdymo vientisumas, apskaitos politika, išekvojimo tikimybė ir pan.) faktorius. Tačiau, reikia nepamiršti, kad tokių veiksmų buvimas dar nereiškia, kad finansinėse ataskaitose yra iškraipymų, bet tai sąlygoja aukštesnę galimo iškraipymo riziką. Pažymėtina ir tai, kad kai kurie iš šių veiksmų gali atsverti vienas kitą. Pavyzdžiui, įprasta manyti, kad didelės reikšmės sąskaitoje su dažnomis ūkinėmis operacijomis gali įsivelti daugiau klaidų dėl didelio ūkinių operacijų kiekio. Kita vertus, klientas turi daugiau patirties

registruojant ir tvarkant tokias įprastas ūkines operacijas ir yra mažesnė tikimybė, kad suklys (W.R. Knechel, 2001).

Tarptautinės buhalterių federacijos išleistame TAS taikymo vadove (TBF, 2011) yra išskiriami trys įgimtos rizikos vertinimo etapai:

I etapas. Pagrindinės informacijos apie įmonę surinkimas. Tai – pirmasis žingsnis, kurį atlieka auditorius tam, kad susipažintų su audituojama įmone. Auditorius turi surinkti (arba atnaujinti) svarbiausią informaciją apie įmonę, jos veiklą, tikslus, pagrindinius darbuotojus, vidaus organizaciją ir kultūrą.

II etapas. Rizikos vertinimo procedūrų suplanavimas, atlikimas ir dokumentavimas. Auditorius, remdamasis pirmame etape įgytu supratimu apie klientą, suplanuoja ir atlieka rizikos vertinimo procedūras ir kitus susijusius veiksmus. Taip pat, auditorius teikia paklausimus vadovybei apie tai, kaip jie savo įmonės viduje nustato rizikos veiksnius ir užtikrina jų valdymą, bei kokie rizikos veiksniai buvo faktiškai nustatyti ir valdomi. Visi nustatyti rizikos veiksniai turi būti dokumentuojami.

III etapas. Nustatytos rizikos susiejimas su pagrindinėmis finansinių ataskaitų sritimis. Šiame etape auditorius, nustatęs reikšmingus sąskaitų likučius, ūkinių operacijų grupę ir finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją, su jais susieja nustatytą riziką. Jeigu nustatyta rizika paplitusi, tai ji yra siejama su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma (poveikis vertinamas visų finansinių ataskaitų lygmeniu). O nustatytos rizikos poveikis, kuris siejamas su atskiromis finansinių ataskaitų sritimis vertinamas kaip tam tikra rizika tvirtinimų lygmeniu.

Kontrolės rizika – tai antrasis audito rizikos elementas, kuris yra glaudžiai susijęs su įgimta audito rizika. 200 – ajame TAS kontrolės rizika apibrėžiama, kaip rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema laiku neužkirs kelio arba nenustatys ir neištaisys iškraipymo, kuris galimai atsirado tvirtinime apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį arba atskleidžiamą informaciją, ir kuris galėjo būti reikšmingas arba pats savaime, arba kartu su kitais iškraipymais. Kitaip tariant, kontrolės rizikos lygis atspindi įmonės vidaus kontrolės kūrimą, įdiegimą ir efektyvumą, susijusią su finansinių ataskaitų rengimu. Kuo blogesnė vidaus kontrolės sistema įmonėje, tuo aukštesnis kontrolės rizikos lygis, ir atvirkščiai.

Dėl sudėtingėjančios aplinkos, rizika versle tampa vis didesnė, todėl ir rizikos valdymo procesas įmonėje turi būti daug platesnis. Įmonės vadovybė, norėdama sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą, turi nuolat domėtis su kokiomis rizikomis gali susidurti savo veikloje. (R. Kanapickienė, 2008). Jeigu įmonėje įdiegta efektyvi vidaus kontrolės sistema, kuriai skiriama

pakankamai dėmesio ir lėšų, egzistuoja didesnė tikimybė, kad turtas patikimai apsaugotas nuo neleistino naudojimo, eikvojimo ar grobstymo, o apskaitoje sąskaitų įrašai yra patikimi ir tinkami finansinėms ataskaitoms sudaryti (J. Mackevičius, 2005).

Įmonė, įvertinus jai gresiančią riziką, suplanuoja ir įgyvendina atitinkamas kontrolės priemones jos rizikai sumažinti iki priimtino lygio. Yra išskiriamos dvi kontrolės priemonių rūšys (TBF, 2011):

1) **Įmonės lygmens kontrolės priemonės.** Įmonėje tokios kontrolės priemonės yra plačiai paplitusios. Pavyzdžiui, vadovybės požiūris į kontrolę, įsipareigojimas samdyti tik kompetentingus darbuotojus ar vykdyti galimų apgaulių prevenciją.

2) **Verslo proceso, ūkinių operacijų kontrolės priemonės.** Jos taikomos veiklos lygyje ir yra susijusios su konkrečios ūkinės operacijos iniciavimu, apdorojimu ar registravimu apskaitoje.

Kad ir kaip tinkamai veiktų vidaus kontrolės sistema, tam tikra kontrolės rizika niekada nebus lygi nuliui ir išliks dėl šių priežasčių:

- vadovybės siekis, kad kontrolės išlaidos neviršytų nuostolių dėl galimų klaidų;
- daugiau dėmesio skiriama nuolat atliekamoms operacijoms, tuo tarpu neįprastoms operacijos jo tenka per mažai;
- kontroliuojančio žmogaus galimos klaidos dėl instrukcijų nesupratimo, išsiblašymo ar kitų panašių veiksnių;
- per mažas vadovybės suinteresuotumas tyčinių klaidų prevencijai;
- kintant veiklai nepakeičiama ar netobulinama kontrolės sistema. (V. Lakis, 2007)

Kontrolės rizikos įvertinimas auditoriui yra gana sudėtingas procesas, nes jam reikia įvertinti, kokių veiksmų įmonės vadovybė imasi įgimtai rizikai valdyti, kiek dėmesio ir laiko tam skiria, ir, ar vidaus kontrolės priemonės yra pakankamos ir veiksmingos.

Kaip ir įgimtos rizikos, taip ir kontrolės rizikos auditorius pakeisti negali, tačiau turi ją tinkamai ir atidžiai įvertinti, kad į tai atsižvelgdamas suplanuotų audito procedūras. Įprastai, auditorius, nustatydamas kontrolės rizikos lygį, visus veiksnius vertina dviem aspektais (J. Mackevičius, 2005; D. Daujotaitė, 2006): pirma, pagal įmonės vadovybės požiūrį į kontrolę, antra, pagal vidaus audito skyriaus (jei audituojamoje įmonėje toks yra) veiklą. Vertindamas vadovybės požiūrį į kontrolę, auditorius turėtų įvertinti verslo vykdymo planavimą, biudžetų rengimą ir priežiūrą, vadovybės domėjimąsi išoriniais veiksniais, jų elgesį ir veiksmus finansinio atskleidimo metu,

vykdomą personalo politiką, turto ir apskaitos įrašų saugojimo politiką – visus su vidaus kontrole susijusius veiksnius, kuriems įtaką daro vadovybės skiriamas dėmesys, sprendimai ir priemonės.

2015 metais buvo atliktas kontrolės rizikos vertinimo tyrimas, kurio metu buvo apklausti Lietuvos Respublikos atestuoti auditoriai, dirbantys audito įmonėse. Visi apklaustieji turėjo sukaupę pakankamą darbo patirtį, aukštos kvalifikacijos ir tinkamai suprantantys tyrimo objektą. Nepaisant to, iš 73 respondentų net 86,30 proc. nurodė, kad visada susiduria su sunkumais, vertindami kontrolės riziką, o likusieji – kartais. Tyrimo metu išaiškėjo, kad pagrindinės kontrolės rizikos vertinimo sudėtingumo priežastys yra neaiškiai apibrėžti standartų reikalavimai, kontrolės rizikos kaip reiškinio sudėtingumas, tinkamos audito atlikimo metodikos neturėjimas ir audituojamos įmonės vidaus kontrolės supratimo sudėtingumas. Taip pat, apklaustieji auditoriai išskyrė 5 svarbiausius elementus, nustatant kontrolės riziką: kontrolės veiksmai (84,93 proc.), kontrolės aplinka (75,34 proc.), informacija ir komunikacija (72,60 proc.), kontrolės stebėseną (69,86 proc.) bei įmonės rizikos vertinimas (64,38 proc.) (Ž. Simonaitytė, 2015). Šis tyrimas atskleidė, kontrolės rizikos sudėtingumą ir poreikį jos įvertinimui tobulinti.

Trečiasis (paskutinis) klasikinio audito rizikos modelio elementas – neaptikimo (aptikimo) rizika. Ši rizika, skirtingai nuo įgimtos ir kontrolės rizikų, vienintelė gali būti kontroliuojama, o ne tik vertinama auditoriaus. Neaptikimo rizika apibūdinama kaip rizika, kad auditorius, atlikdamas tam tikras procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks egzistuojančių iškraipymų, kurie reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais (200 – asis TAS). Neaptikimo rizika gali būti apibūdinama kaip nepriklausomų procedūrų efektyvumo ir tų procedūrų taikymo (kaip gerai auditorius taiko tas procedūras) funkcija (Subačienė ir kt., 2015). Senesnėje užsienio literatūroje (V. Dhar, B. Lewis ir J. Peters, 1988) neaptikimo rizika įvardinama kaip rizika, kad bet kokia klaida, kuri nebuvo aptikta įmonėje įdiegtos kontrolės sistemos, nebus aptikta ir atlikus audito procedūras, ir tai paveiks galutinius finansinėse ataskaitose pateiktus likučius ir veiklos rezultatus. Remiantis šiais apibrėžimais galima daryti išvadą, kad ši rizika (skirtingai nuo reikšmingo iškraipymo rizikos) atsiranda ne anksčiau kaip audito proceso metu ir yra siejama su auditoriaus atliekamomis procedūromis.

Nors neaptikimo rizikai daugiausiai įtakos daro auditoriaus profesinė kompetencija ir patirtis, tačiau net ir auditoriui esant labai kompetentingam ir turint daug profesinės patirties, neaptikimo rizika negali būti lygi nuliui, nes audito metu paprastai nėra tikrinamas šimtaprocentinis visų sandorių, ūkinių operacijų, sąskaitų likučių kiekis (J. Mackevičius, 2009).

D. Daujotaitė ir kt. (2015) išskiria daugiau veiksnių, kurios gali daryti įtaką neaptikimo rizikai:

- tikimybė, kad bus neatpažintos specifinės situacijos;
- tikimybė, kad remiantis audito įrodymais ir analitine apžvalga, auditorius pateiks neteisingas išvadas;
- susidarius ypatingoms situacijoms, bus naudojamos netinkamos procedūros;
- tikimybė, kad dėl laiko stokos ar didelių išlaidų, nebus atlikti būtini tikrinimai;
- tikimybė, kad dėl pasirinkto netinkamo atrankos metodo, auditorius nepastebės klaidos ar apgaulės ir t.t.

Užsienio literatūroje yra išskiriamos keturios galimos problemos, kurios daro poveikį neaptikimo rizikos lygiui (W.R. Knechel, 2001):

- 1) **netinkamas planavimas.** Auditorius gali neatlikti procedūrų, kurios reikalingos esamiems iškraipymams aptikti;
- 2) **atrankos apribojimai.** Auditorius negali patikrinti visų ūkinių operacijų (visumos), vadinasi, esamas iškraipymas gali būti neaptiktas, jei jo nebus tarp tikrinamos duomenų imties;
- 3) **ne atrankos klaidos.** Auditorius gali netinkamai pritaikyti procedūrą arba neaptikti esamos klaidos net tada, kai klaidinga ūkinė operacija yra pasirinkta testavimui;
- 4) **netinkami korekciniai veiksmai.** Net kai auditorius aptinka klaidingą ūkinę operaciją, visada yra tikimybė, kad jo atsakas bus netinkamas ir neduos rezultatų šalinant esamą iškraipymą.

Tarp neaptikimo rizikos ir įgimtos bei kontrolės rizikos (reikšmingo iškraipymo rizikos) lygio yra atvirkštinis ryšys. Jei auditorius nustato, kad reikšmingo iškraipymo rizika yra didelė, jis turi užtikrinti mažą neaptikimo rizikos lygį tam, kad bendra audito rizika sumažėtų iki priimtino lygio, ir atvirkščiai.

Pagal 200 – tąjį TAS neaptikimo rizika priklauso nuo pasirinktos audito procedūros efektyvumo ir nuo to, kaip teisingai ją taiko auditorius. Tinkamas planavimas, palankus darbuotojų paskyrimas į tam tikros užduoties grupę, profesinio skepticizmo taikymas bei atlikto audito priežiūra ir peržiūra – tai veiksniai, kurie padeda padidinti audito procedūros ir jos taikymo efektyvumą, sumažinti tikimybę, kad bus pasirinktos netinkamos audito procedūros ar, kad auditorius netinkamai pritaikys tinkamą audito procedūrą. Taip pat šie veiksniai sumažina tikimybę, kad auditorius, pasibaigus auditui, neteisingai interpretuos audito rezultatus.

Priešingai nuo įgimtos ir kontrolės rizikų, neaptikimo rizika nėra įmonės rizika. Ši rizika priklauso nuo auditoriaus savybių – kvalifikacijos lygio, darbo patirties, darbštumo, objektyvumo ir pan. Yra skiriami veiksniai, kurie daro įtaką neaptikimo rizikai: viso audito strategija (apsilankymo

viėtų skaičius, svarbiausi straipsnių ir sandorių tipai), auditoriaus profesinio skepticizmo laipsnis, savarankiškos analitinės procedūros ir testai, jų pobūdis, laikas ir turinys bei personalas (priežiūros ir analizės lygis) (R. Subačienė ir kt., 2015).

Auditorius turi atlikti pagrindines procedūras kaip atsaką į nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką. Tačiau, jis turi atsiminti, kad net ir pasirinkus tinkamas audito procedūras galima jas neteisingai pritaikyti arba, kad ir pasirinkus tinkamas audito procedūras bei tinkamai jas pritaikius, yra tikimybė, kad gauti rezultatai bus netinkamai interpretuoti (D. Daujotaitė, 2006; J. Mackevičius, 2009).

Šią mintį papildo ir užsienio autoriai. Anot A. Blay ir kt. (2008), jeigu klientas yra vertinamas kaip aukštos rizikos, auditorius gali keisti audito procedūrų: apimtį – tam tikriems tvirtinimams padidinti procedūrų kiekį; pobūdį – atlikti efektyvesnes audito procedūras, reikalaujant stipresnių, patikimesnių audito įrodymų; ir laiką – pagrindines audito procedūras atlikti jau pasibaigus finansiniams metams, o ne per tarpinį auditą.

330 – ajame TAS nurodoma, kad auditorius turi parengti bendrąjį atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu (finansinėms ataskaitoms kaip visumai kylanti rizika) arba parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras tvirtinimų lygmeniu (rizika, susijusi su konkrečiais sąskaitų likučiais, ūkinėmis operacijomis ir atskleidžiama informacija).

Kadangi rizika finansinių ataskaitų lygmeniu yra paplitusi, dažniausiai ji negali būti pašalinta atliekant konkrečias audito procedūras, todėl tam reikalingas bendras atsakas. Galimi bendrojo atsako į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką pavyzdžiai pateikiami 2 lentelėje:

2 lentelė

Galimi bendrojo atsako į įvertintą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu pavyzdžiai

<p>Vadovavimas užduočiai</p>	<p>Audito grupės nariams nuolat priminti apie būtinybę išlaikyti profesinį skepticizmą. Paskirti daugiau praktinės patirties sukaupusius darbuotojus arba specialistus, turinčius specialių įgūdžių (teisinių, vertinimo ar IT). Nuolat vykdyti darbuotojų darbo priežiūrą.</p>
<p>Pasirenkant tolesnes audito procedūras atsižvelgti į nenuspėjamumo galimybę</p>	<p>Parenkant tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, įtraukti nenuspėjamumo elementą tam, kad audituojamos įmonės darbuotojai turėtų mažiau galimybių nuspėti apgaulę finansinėse ataskaitose. Nenuspėjamumą užtikrinti galima:</p> <ul style="list-style-type: none"> • taikant pagrindines procedūras sąskaitų likučiams ar tvirtinimams, kurie įprastai nėra tikrinami dėl savo mažo reikšmingumo ar rizikos; • keičiant audito procedūrų atlikimo laiką, kuris buvo numatytas; • taikant skirtingus atrankos metodus; • atliekant audito procedūras iš anksto apie tai nepranešus (pvz. vykdant atsargų inventorizaciją).

<p>Peržiūrėti suplanuotas audito procedūras</p>	<p>Pakeisti atliekamų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Pavyzdžiui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • atlikti tam tikro turto fizinį stebėjimą ar tikrinimą; • atlikti pagrindines audito procedūras ne tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, o ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; • padidinti imties dydį ir atlikti detalesnes analitines procedūras; • prašyti išorės šalių papildomo informacijos patvirtinimo; ir pan.
<p>Audito metodikos pokyčiai</p>	<p>Įvertinus informaciją, gautą apie kontrolės aplinką, ir nustatčius ar ji veiksminga, koreguoti audito metodiką.</p> <p>Jei nustatyta, kad kontrolės aplinka yra veiksminga, auditorius gali labiau pasitikėti kliento vidaus kontrole ir pačioje audituojamoje įmonėje surinktų audito įrodymų patikimumu. Tai gali sąlygoti, kad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • daugiau audito procedūrų reikėtų atlikti ne ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o tarpiniu laikotarpiu; • turėtų būti taikoma kombinuota metodika, pagal kurią taikomi kontrolės priemonių testai ir pagrindinės procedūros. <p>Jeigu nustatyta kliento kontrolės aplinka nėra veiksminga, gali prireikti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • atlikti daugiau audito procedūrų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (ne tarpiniu laikotarpiu); • atliekant pagrindines procedūras, gauti daugiau ir išsamesnių audito įrodymų; • padidinti audituojamų vietų skaičių.
<p>Taikomos apskaitos politikos peržiūra</p>	<p>Įvertinti, ar įmonės pasirinkta ir taikoma apskaitos politika gali rodyti apgaulingą finansinę atskaitomybę dėl galimų vadovybės mėginimų manipuliuoti pajamomis.</p>

Šaltinis: TBF, I tomas, 2011

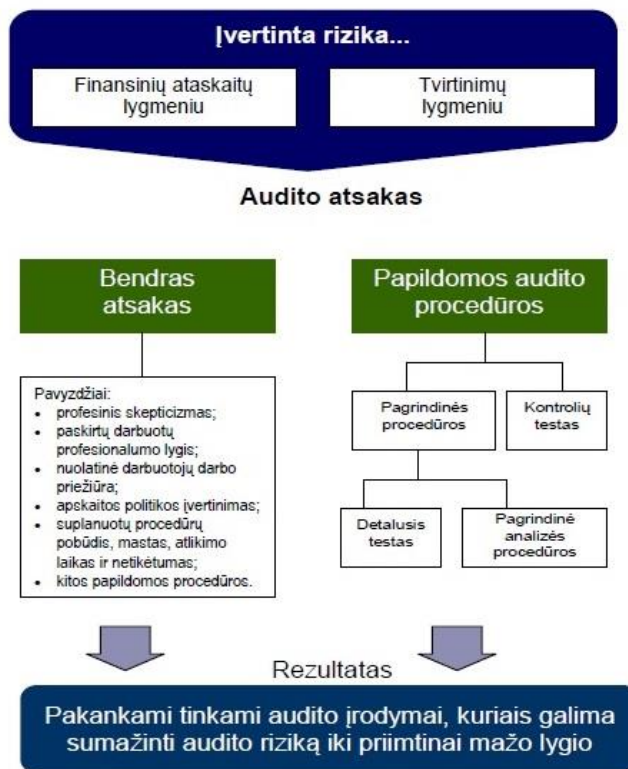
Reaguodamas į įvertintą riziką tvirtinimų lygmeniu, auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, kurios skirstomos į (330 – asis, TAS):

- **pagrindines procedūras**, skirtas reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu nustatyti. Šios procedūros apima detaliuosius (ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos) testus bei pagrindines analitines procedūras.
- **kontrolės priemonių testus**, kurie skirti kontrolės priemonių, taikomų siekiant užkirsti kelią ar nustatyti ir ištaisyti reikšmingus iškraipymus tvirtinimų lygmeniu, efektyvumui įvertinti.

Kaip auditorius gali užtikrinti pakankamus įrodymus, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, yra aiškiai pavaizduojama žemiau esančioje schemoje (žr. 4 paveikslas):

4 paveikslas

Atsakas į įvertintą riziką



Šaltinis: TBF, I tomas, 2011

Pabaigus visas audito procedūras, pagal tai, koku lygiu auditorius įvertina pasiektą audito rizikos lygį, priklauso tolimesni veiksmai. Jei auditorius įvertina, kad pasiektas audito rizikos lygis yra mažesnis arba lygus planuotam audito rizikos lygiui, tai gali būti pateikiama besąlyginė audito išvada. Priešingu atveju, jeigu pasiektas audito rizikos lygis yra didesnis nei jis buvo suplanuotas, tai auditorius turi papildomai audituoti arba modifikuoti audito išvadą (Subačienė ir kt., 2015).

Taigi, audito rizika yra neišvengiama rizika, kad auditorius, atlikęs audito procedūras, neaptiks esamų reikšmingų neatitikimų ir pareikš besąlyginę audito nuomonę apie kliento finansines ataskaitas, nors jos ir yra reikšmingai iškraipytos. Auditorius gali sumažinti šią riziką iki priimtina mažo lygio, nustatydamas ir vertindamas audito rizikos elementus – įgimtą, kontrolės ir neaptikimo rizikas. Įgimta rizika yra susijusi ne tik su audituojamos įmonės vidiniais veiksniais, bet ir su išorinių veiksnių (šakos, kurioje įmonė vykdo savo veiklą, pelningumas ar naujų technologijų atsiradimas, nauji reikalavimai, pasikeitusios standartų nuostatos ar šalies ekonominė padėtis) įtaka. Įvertinęs tiek vidinius, tiek išorinius veiksnius auditorius, remdamasis profesiniu sprendimu, nustato įgimtos rizikos

lygi. Šis nustatytas lygis gali keistis, kai yra įvertinama kliento vidaus kontrolės sistema. Jei ji yra veiksminga, įgimtos rizikos lygis sumažėja. Todėl auditorius įgimtą riziką gali vertinti kartu su kontrolės rizika ir nustatyti bendrą reikšmingo iškraipymo riziką audituojamoje įmonėje. Neaptikimo rizika yra vienintelis audito rizikos elementas, kurį auditorius ne tik vertina, bet ir gali kontroliuoti. Kontroliuoti šią riziką auditorius gali keisdamas audito procedūrų, nukreiptų reikšmingo iškraipymo rizikoms suvaldyti, pobūdį (kokias procedūras tikslinga taikyti?), apimtį (kiek procedūrų tam tikriems tvirtinimams gauti reikės atlikti?) ir laiką (kada geriausia atlikti pagrindines procedūras?).

1.3. Audito rizikų vertinimo teoriniai aspektai skirtingų ūkio šakų įmonėse

Literatūroje vis dažniau nagrinėjama audito įmonių klientų ūkio šakos supratimo ir jo įtaka bei svarba audito rizikų vertinimui tema. 315 – ajame TAS nurodoma, kad auditorius, norėdamas nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, turi susipažinti su audituojamos įmonės ūkio šaka ir įvertinti tokius veiksnius:

- rinką ir konkurenciją (paklausą, pajėgumus ir kainų konkurenciją);
- įmonės veiklos cikliškumą ir sezoniškumą;
- kliento santykius su tiekėjais;
- su įmonės produktais susijusią technologiją ir jų plėtrą;
- išlaidas ir energijos tiekimą.

Yra įvairių informacijos apie klientą ir jo ūkio šaką rinkimo būdų. Anot L. Granberg ir L. Höglund (2011) tyrime apklaustų patyrusių auditorių (respondentų) populiariausi būdai yra šie:

- **interview su klientu**, kurio metu įgyjamos žinios apie kliento ūkio šaką ir kitus išorinius veiksnius. Auditoriui šis informacijos šaltinis yra labai svarbus, kadangi klientas, kasdien dirbdamas šioje ūkio šakoje, turi sukaupęs gilesnių žinių, kurių auditoriui būtų sunku gauti iš kitų šaltinių;
- **įvairūs žiniasklaidos šaltiniai**, pavyzdžiui internetas, žurnalai, laikraščiai ar ūkio šakos organizacijos. Tokie šaltiniai leidžia auditoriams surinkti įvairiapusę informaciją apie klientą;
- **kolegos**. Jie gali turėti praėjusių metų sukaupę patirtį ir žinių, naudingų kliento aplinkos supratimui;
- **pagrindiniai ūkio šakos rodikliai ir kliento metinės finansinės ataskaitos**. Auditorius, lygindamas kliento finansinius rezultatus su pagrindiniais ūkio šakos rodikliais, gauna gilesnį suvokimą apie kliento padėtį bendrame ūkio šakos kontekste.

Lietuvių autoriai J. Mackevičius ir S. Subačienė (2018) nurodo daugiau šaltinių, iš kurių auditorius gali įgyti žinių apie verslą: ankstesnė patirtis įmonėje arba ūkio šakoje; pokalbiai su audituojamos įmonės darbuotojais (pavyzdžiui, direktoriais, padalinių vadovais); pokalbiai su vidaus audito personalu ir vidaus audito ataskaitų peržiūra (jei yra); pokalbiai su kitais auditoriais, juristais ar kitais patarėjais, atliekančiais paslaugas įmonėje ar toje pačioje ūkio šakoje; pokalbiai su už įmonės ribų esančiais žmonėmis, turinčiais žinių apie specifinę ūkio šaką (pavyzdžiui, toje ūkio šakoje dirbančiais ekonomistais, tiekėjais, konkurentais); statistiniai duomenys ir straipsniai apie ūkio šaką (pavyzdžiui, statistikos metraščiai, turto vertintojų ataskaitos profesiniai žurnalai, bankų ataskaitos ir pan.); įstatymai ir nutarimai, kurie daro įtaką įmonės veiklai; apsilankymai įmonės patalpose ar gamybos padaliniuose; kliento išleidžiama vidinė medžiaga (pavyzdžiui, susirinkimų protokolai, ankstesnių metų finansinės ataskaitos, biudžetai, vadovybės vidaus ataskaitos ir programos, sąskaitų planas) ir kt. Visi šie informacijos šaltiniai ypač svarbūs jaunam nepatyrusiam auditoriui.

Mokslinėje literatūroje galima atrasti tyrimų, susijusių su auditorių specializacija tam tikroje ūkio šakoje ir, kaip tai paveikia audito rizikų vertinimą, audito procedūrų planavimą ir bendrai audito, kaip paslaugos, rezultata. M. Kend (2008) atliko tyrimą, kurio metu buvo apklausti 5 – ių didžiųjų audito įmonių auditoriai. Autorius teigia, kad šiose įmonėse audito metu yra sudaromos komandos, atsižvelgiant į darbuotojų specifinių žinių apie kliento ūkio šaką turėjimą, nes tai leidžia geriau suprasti rizikas, su kuriomis susiduria konkretus klientas. Visi tyrimo metu apklausti respondentai specializaciją tam tikroje industrijoje apibrėžė kaip:

- specifinių žinių apie tam tikrą industriją naudojimą tam, kad geriau suprastų, ką skirtingų industrijų klientai veikia, ir kokios yra audito rizikos, su kuriomis jie gali susidurti;
- specifinių audito įgūdžių tobulinimą, padedant klientams priimti tam tikrus sprendimus (apskaitos ar kitų sričių), nukreiptus į su industrija susijusius klausimus ir audito riziką (pvz. tam tikrų nuostatų laikymasis, mokesčiai ir pan.);
- specifinių ne audito įgūdžių naudojimą, kurie sukuria kliento įmonės verslui pridėtinę vertę.

K.Y. Low (2004) savo darbe taip pat rašo apie kliento industrijos supratimą ir jo ryšį su audito rizikos vertinimu bei audito planavimu. Tyrimo rezultatai parodė, kad auditorių žinios apie konkretaus kliento ūkio šaką leidžia jiems geriau įvertinti su klientu susijusią audito riziką ir identifikuoti tas sritis, kurios reikalauja didesnio auditoriaus dėmesio ir resursų planuojant auditą. Žinios apie klientų ūkio šaką daro įtaką audito planavimui trimis būdais:

1. Tiesiogiai veikia metodą, kuriuo auditoriai pakeičia įprastas audito procedūras. Auditoriai, turintys žinių apie kliento ūkio šaką daro daugiau audito procedūrų pakeitimų (t.y.

keičia procedūrų pobūdį). Turėdami žinių apie konkretaus kliento ūkio šaką, auditoriai nusprendžia, kokios yra kliento rizikos, todėl gali taikyti specialias, o ne įprastas/standartines visiems klientams procedūras.

2. Tiesiogiai veikia ne tik metodą, kuriuo auditoriai pakeičia įprastas audito procedūras, bet ir audito procedūrų pokyčių kokybę. Auditoriai, turintys daugiau žinių apie kliento industriją, rengia geresnius audito procedūrų pakeitimus, galutines audito programas ir laiko biudžetus, o tai daro teigiamą įtaką audito atlikimo efektyvumui ir veiksmingumui.

3. Žinios apie klientų ūkio šaką daro teigiamą įtaką auditoriui priimant planavimo sprendimus, atsižvelgiant į rizikai jautresnius klientus. Auditoriai, turintys žinių apie klientų ūkio šaką, skiria daugiau resursų didesnę riziką turintiems klientams, rizikingesnėms audito užduotims. Tuo tarpu, auditorių, turinčių mažai žinių apie klientų ūkio šaką, resursų pasiskirstymas reikšmingai nesiskirs, net ir esant skirtingo rizikingumo klientams.

Taylor M.H.(2000) atliko tyrimą, kuriuo siekė nustatyti, kaip auditoriaus specializacija pagal ūkio šakas paveikia auditoriaus įgimtos rizikos vertinimą ir auditoriaus pasitikėjimą savo sprendimu. Buvo tiriamos dvi grupės – patyrę banko veikloje specializuojantys auditoriai ir tokią pačią patirtį turintys, tačiau be specializacijos banko srityje auditoriai. Auditoriai turėjo įvertinti įgimtą riziką dvejoms konkrečioms sąskaitoms – ūkio šakai būdingai sąskaitai – gautinoms paskoloms, bei bankui nespecifinei sąskaitai – ilgalaikiam turtui. Rezultatai parodė, kad auditoriai, kurie neturi tiek patirties banko veiklos audite, konservatyviau įvertina įgimtą gautinų paskolų sąskaitos riziką palyginus su ilgalaikio turto sąskaitos vertinimu. Ilgalaikio turto straipsnį, kuris nėra pagrindinis banko veikloje, abi auditorių grupės įvertino panašiai. Svarbu paminėti, kad auditoriai, kurie specializuojasi banko srityje, turėjo didesnę pasitikėjimą savo įgimtos rizikos vertinimu. Atsižvelgus į šiuos skirtumus, galima daryti išvadą, kad auditoriai atitinkamai imsis skirtingų veiksmų audito metu kaip atsaką į nustatytą riziką.

Lietuvos viešojo intereso įmonių rinkai būdinga audito įmonių specializacija pagal ūkio šakas ir su šiuo reiškiniu susiję tokių audito įmonių privalumai: teisingesnis audito standartų interpretavimas ir jų taikymas; geresnis kliento verslo rizikos vertinimas; tikslesnis reikšmingos iškraipymo rizikos identifikavimas; teisingesni audito planavimo sprendimai. Visi šie išvardinti privalumai lemia aukštą audito, kaip paslaugos, kokybę (Vaicekauskas, 2014). Autorius, atlikęs viešojo intereso įmonių audito rinkos analizę, nurodo, jog ryškiausiai specializacijos pagal ūkio šakas tendencija matoma, analizuojant pensijų, investicijų fondų ir kredito įstaigų auditorius – apytikriai 50% šios veiklos įmonių audituojama vieno ūkio šakos auditoriaus.

Kiti autoriai pabrėžia ūkio šakos supratimo įtaką auditoriaus profesiniam sprendimui, nustatant reikšmingumą (M. Iskandar, R. Iselin, 1996), taip pat žinių apie tam tikrą ūkio šaką turėjimą sieja su aukštesne audito kaip paslaugos kokybe (K. Reichelt, D. Wang, 2010; D. Vaicekaskas, 2014; L. Liu et al., 2017).

Apžvelgus įvairių autorių atliktus tyrimus, galima apibendrinti auditoriaus specifinių žinių apie audituojamo kliento ūkio šaką turėjimo privalumus (žr. 3 lentelė):

3 lentelė

Auditoriaus specifinių žinių turėjimo apie audituojamo kliento ūkio šaką privalumai

Auditoriaus specializavimosi tam tikroje ūkio šakoje privalumai:	Mokslinių straipsnių autoriai
Tiksliu identifikuojamos su audituojamos įmonės vykdoma veikla susijusios specifinės rizikos.	<i>M. Kend (2008); D. Vaicekaskas, 2014.</i>
Audito metu suplanuojamos specialiai pritaikytos procedūros, nukreiptos identifikuotoms su ūkio šaka susijusioms rizikoms valdyti	<i>K.Y. Low (2004); Taylor M.H.(2000); D. Vaicekaskas, 2014.</i>
Tikslingiau paskirstomi resursai rizikingesnėms, su kliento vykdoma veikla susijusioms sritims	<i>K.Y. Low (2004)</i>
Specialiai pritaikytos atliekamos procedūros pagal kliento ūkio šaką lemia efektyvesnę ir veiksmingesnę audito atlikimą	<i>K.Y. Low (2004)</i>
Sukuriamą audito, kaip paslaugos, pridėtinę vertę, padedant klientams priimti sprendimus apskaitos ir kitų sričių specifiniais klausimais	<i>M. Kend (2008); K. Reichelt, D. Wang, 2010; D. Vaicekaskas, 2014; L. Liu et al., 2017.</i>

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis įvairių autorių atliktais moksliniais tyrimais

Atsižvelgus į minėtų autorių tyrimų rezultatus galima teigti, kad kliento ūkio šakos tinkamas supratimas leidžia auditoriui geriau išvelgti pagrindines kliento rizikas, todėl jis gali atidžiau suplanuoti, kokias audito procedūras reikės atlikti. Galiausiai žinių apie kliento ūkio šaką turėjimas pagerina audito efektyvumą ir veiksmingumą bei suteikia klientui pridėtinę audito, kaip teikiamos paslaugos, vertę.

1.4. Pagrindinių audito dalykų koncepcija, kaip reikšmingiausių audito rizikų išraiška

Atlikto audito galutinis rezultatas yra auditoriaus išvada. Auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame auditorius, be kitų privalomų dalykų, pareiškia savo nuomonę apie kliento audituotas finansines ataskaitas. Šio dokumento forma ir struktūra yra standartizuota. (D. Daujotaitė ir kt., 2015). Po 2008–ųjų Pasaulinės finansų krizės investuotojai ir kiti išoriniai finansinių ataskaitų vartotojai pradėjo reikalauti, kad finansinėse ataskaitose būtų pateikiama patikimesnė ir aktualesnė informacija bei aiškesnis auditoriaus nuomonės, kad finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, pagrindimas (Lee, W. M., Phua, L. K., 2019). Auditoriaus pernelyg standartizuotos išvados, telpančios į vieną ar du puslapius, nepatenkina išorinių vartotojų keliamų lūkesčių informacijai apie finansines ataskaitas gauti (Vaicekauskas, 2017).

Tam, kad būtų sumažinta spraga tarp auditoriaus ir finansinių ataskaitų vartotojų lūkesčių (angl. *expectation gap*) 2014 m. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų buvo nurodyta, kad auditorius, pagrįsdamas savo išvadą, turi pateikti:

- 1) svarbiausių įvertintos reikšmingų iškraipymų rizikos, įskaitant įvertintą reikšmingų iškraipymų riziką dėl sukčiavimo, aprašymą;
- 2) glaustai nurodyti auditoriaus atsaką į tokią riziką;
- 3) jei reikia – svarbiausias pastabas dėl tokios rizikos.

2015 m. buvo išleistas naujas 701 – asis TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, kuris galioja 2016 m. gruodžio 15d. ar vėliau pasibaigusiu laikotarpiu finansinių ataskaitų auditui ir yra taikomas visam įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešajame rinkoje, bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkiniui. Standartas nurodo pagrindinių audito dalykų pateikimo tikslą kaip auditoriaus išvados informatyvumo padidinimą, užtikrinant didesnę atlikto audito skaidrumą. Taip pat, 700 -ajame (persvarstytame) TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas sudarymas ir pateikimas“ nurodyta, kad pagal įstatymą ar teisės aktą gali būti reikalaujama, kad auditorius pateiktų pagrindinius audito dalykus apie įmones, kurių vertybiniais popieriais nėra prekiaujama viešajame rinkoje, bet taikomos įmonėms, kurios apibrėžiamos kaip viešojo intereso įmonės. Pagal LR finansinių ataskaitų audito įstatymą, auditorius, atlikdamas viešojo intereso įmonių auditą turi laikytis reglamento (ES) Nr. 537/2014 reikalavimų, o viešojo intereso įmonė apibrėžiama kaip „įmonė, svarbi visuomenei dėl savo veiklos masto ar pobūdžio, klientų skaičiaus“. Lietuvoje prie viešojo intereso įmonių priskiriamos:

1. įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama LR ir (arba) valstybės narės reguliuojamoje rinkoje;
2. bankai ir Centrinė kredito unija;
3. finansų maklerio įmonės;
4. kolektyvinio investavimo subjektai, pensijų fondai, profesinių pensijų fondai;
5. valdymo įmonės, kurios valdo bent vieną 4 punkte nurodytą subjektą bei profesinių pensijų fondo (fondų) dalyvių asociacija;
6. draudimo ir perdraudimo įmonės;
7. valstybės ir (ar) savivaldybės įmonės, kurios atitinka įstatyme nurodytus kriterijus; akcinė bendrovė ir (ar) uždaroji akcinė bendrovė, kurių akcijos ar dalis akcijų, suteikiančių daugiau kaip pusę visų balsų šių bendrovių visuotiniame akcininkų susirinkime, nuosavybes teise priklauso valstybei ir (arba) vienai ar kelioms savivaldybėms, kai tai atitinka kitus įstatyme nurodytus kriterijus;
8. geriamojo vandens tiekėjas ir nuotekų tvarkytojas, paviršinių nuotekų tvarkytojas, energetikos įmonė, kurių teikiamų paslaugų kainos yra reguliuojamos valstybės bei šios įmonės atitinka kitus įstatyme numatytus kriterijus.

Audito išvados pagrindinių audito dalykų skyriuje auditorius apibūdina dalykus, kurie jo profesiniu sprendimu buvo svarbiausi auditui (V. Lakis, 2017). Pats svarbumo aspektas gali būti vertinamas atsižvelgiant į kokybinius ir kiekybinius veiksnius: pvz. santykinį mastą, dalyko pobūdį ir poveikį bei numatomų vartotojų bei gavėjų susidomėjimą juo. Todėl auditorius turi objektyviai išanalizuoti faktus ir aplinkybes, įskaitant už valdymą atsakingų asmenų informavimo pobūdį ir mastą.

Pagrindiniai audito dalykai yra atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo pranešta už valdymą atsakingiems asmenims. Auditorius, siekdamas nustatyti tokius dalykus, turi atsižvelgti į šiuos aspektus:

1) didesnės įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos sritis ar nustatytą reikšmingą riziką. Pagal 260 –ąjį TAS „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“ (2015) yra reikalaujama, kad auditorius informuotų už valdymą atsakingus asmenis apie nustatytą reikšmingą riziką. Taip pat, standarte nurodoma, kad auditorius gali informuoti ir apie tai, kaip jis planuoja reaguoti į įvertintos didesnės reikšmingo iškraipymo rizikos sritis;

2) reikšmingus auditoriaus sprendimus, kurie susiję su finansinių ataskaitų sritimis, dėl kurių vadovybė priėmė svarbius sprendimus, įskaitant ir apskaitinius įvertinimus, kurie dažnai

būna įvertinti kaip labai neapibrėžti. Tokie įvertinimai labai priklauso nuo vadovybės sprendimo, todėl dažniausiai jie priskiriami prie sudėtingiausių finansinių ataskaitų sričių, kurias turėtų išsamiau vertinti tiek kliento vadovybės, tiek ir auditoriaus ekspertai;

3) reikšmingų įvykių ar sandorių, kurie įvyko per ataskaitinį laikotarpį, įtaką auditui. Tokie įvykiai ar sandoriai, kurie turi reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms ar atliekamam auditui, gali nukreipti į tas sritis, kurioms auditorius turėtų skirti daugiau dėmesio ir kurios galimai bus laikomos kaip reikšmingos rizikos sritys.

Šiuo metu literatūroje skiriama daug dėmesio auditoriaus išvadų ir pagrindinių audito dalykų analizei. D. Vaicekausko (2017) atliktas Lietuvos listinguojamų bendrovių pagrindinių audito dalykų auditoriaus išvadose tyrimas parodė, jog auditoriai dažniausiai aukšto reikšmingo iškraipymo riziką sieja bei daug pastangų audito metu skiria šioms sritims: ilgalaikio materialiojo turto vertinimui, pajamų pripažinimui, gautinų sumų (tiek pirkėjų skolų, tiek suteiktų paskolų) vertinimui bei atsargų vertinimui.

Lee, W. M. ir Phua, L. K. (2019) atliko Malaizijos akcijų biržoje (angl. *Bursa Malaysia main market*) kotiruojamų 150 įmonių tyrimą, kuris parodė, kad dažniausiai auditoriaus išvadoje pateikiami su šiomis finansinių ataskaitų sritimis susiję pagrindiniai audito dalykai: pajamų pripažinimas, gautinų sumų vertinimas ir atsargų vertinimas. Taip pat, rezultatai parodė, kad pajamų pripažinimas buvo įvardintas prie pagrindinių audito dalykų 90 proc. statybos sektoriaus įmonių ir 71 proc. nekilnojamo turto pramonės įmonių. Tokius rezultatus lėmė statybų ir nekilnojamo turto sudaromų sutarčių sudėtinga apskaita, kuri reikalauja iš auditoriaus ypatingo dėmesio. Be to, pajamų straipsnis yra reikšmingas tiek savo suma, tiek ūkinių operacijų kiekiu, todėl auditorius mato riziką, kad galėjo būti pripažinta per didelė pajamų suma. Gautinų sumų vertinimas kaip pagrindinis audito dalykas daugiau pasireiškė pramoninių gaminių ir paslaugų sektoriuje palyginti su vartojimo prekių ir paslaugų sektoriumi, atitinkamai 53,49 proc. ir 22 proc. Tačiau vartojimo prekių ir paslaugų sektorius susiduria su didesne atsargų vertinimo ir nuvertėjimo problema, kuri buvo paminėta prie pagrindinių audito dalykų 46 proc. tirtų šio sektoriaus įmonių auditoriaus išvadose.

Gold A. ir Heilmann M.(2019), išanalizavusios 22 – jų mokslinių straipsnių tyrimų rezultatus pabrėžė, kad auditoriai turėtų nepamiršti, jog pagrindiniai audito dalykai nukreipia finansinių ataskaitų vartotojų dėmesį į paminėtas sritis, todėl jie turėtų labai atsakingai atrinkti tiek minėtų pagrindinių audito dalykų kieki, tiek jų turinį, t.y. kas iš tikrųjų svarbu finansinių ataskaitų vartotojams. Standartų rengėjai ir kitos reguliavimo institucijos artimiausiais metais turėtų atidžiai stebėti, ar pagrindinių audito dalykų atskleidimas neturi neigiamo poveikio, kuriuos įžvelgia kai kurie

autorai: audito kainos išaugimas, audito vėlavimas, sumažėjęs auditorių profesinio skepticizmo lygis, kliento vadovybės nenoras atskleisti tam tikrus savo sprendimus, susijusius su apskaitos politika ir pan.

701 – ajame TAS nurodyti pagrindinių audito dalyko nustatymo aspektai:

- auditoriaus sprendimų priėmimo procesas, kurio metu nustatomi pagrindiniai audito dalykai sukurtas taip, kad iš visų dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys, remiantis auditoriaus sprendimu, būtų pasirinktas mažesnis dalykų skaičius;
- auditorius, priimdamas sprendimą dėl pagrindinių audito dalykų, apsiriboja tik einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui svarbiausiais dalykais, net jei ir yra pateikiamos palyginamosios finansinės ataskaitos;
- auditoriui vertėtų apsvastyti, ar dalykas, kuris buvo apibrėžtas kaip pagrindinis audito dalykas per ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų auditą, ir toliau gali būti apibrėžiamas kaip pagrindinis audito dalykas per einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditą.

Taigi, atnaujinus tarptautinius audito standartus, kurie susiję su audito išvados pateikimu, reikėtų tikėtis, kad dėl didesnio finansinių ataskaitų informatyvumo viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų vartotojų pasitikėjimas auditu augs. Išanalizavus pagrindinių audito dalykų koncepciją, galima teigti, jog pagrindiniai audito dalykai glaudžiai susiję su finansinių ataskaitų straipsniais, kuriuos auditorius įvertino kaip sritis, turinčias didesnę riziką, ir kurioms audito metu buvo teikiama daugiau dėmesio. Prie sudėtingesnių finansinių ataskaitų sričių priskiriami ir tokie straipsniai, dėl kurių įvertinimo kliento vadovybei reikėjo priimti svarbius sprendimus, todėl tokios sritis įvardijamos kaip labai neapibrėžtos. Autorių atlikti tyrimai parodė, kad dažniausiai kaip padidintos rizikos pagrindiniai audito dalykai nurodomi pajamų pripažinimas, ilgalaikio turto, gautinų sumų ir atsargų vertinimas, priklausomai nuo ūkio šakos, kurioje klientas vykdo veiklą.

2. AUDITO RIZIKŲ SKIRTINGOSE ŪKIO ŠAKOSE TYRIMO METODIKA

2.1. Tyrimo tikslas, uždaviniai ir prielaidos

Tyrimas – tai mokslinė ir sisteminė tinkamos informacijos tam tikra specifine tematika paieška (Kothari, 2004). Pirmojoje šio darbo dalyje atlikta mokslinės literatūros analizė, leido įgyti žinių apie audito riziką, jos vertinimo modelį, elementus, kliento ūkio šakos supratimo ir audito rizikos sąsają bei pagrindinių audito dalykų koncepciją. Siekiant iširti, ar laikomasi šių teorinių nuostatų praktikoje, bus atliekamas Nasdaq Baltijos biržoje pateiktų Lietuvoje registruotų įmonių ir įmonių grupių audituotų finansinių ataskaitų empirinis tyrimas, identifikuojant pagrindines audito rizikas vyraujančias skirtingų ūkio šakų įmonėse. Norint pasiekti kuo tikslesnius tyrimo rezultatus, labai svarbu pasirinkti tinkamus tyrimo metodus. Šiame darbo skyriuje atskleidžiami tyrimo tikslas, uždaviniai, išskiriamos pagrindinės tyrimo prielaidos, aprašomi tyrimui naudojami metodai ir pateikiama empirinio tyrimo metodiką apibendrinanti loginė seka.

Empirinio tyrimo tikslas:

nustatyti, kokios pagrindinės audito rizikos būdingos skirtingų ūkio šakų įmonėms, siekiant pateikti gaires, tinkančias audito rizikos vertinimo procesui gerinti.

Tyrimo tikslui pasiekti išsikelti tyrimo uždaviniai:

1. atlikti analizuojamų auditoriaus išvadų ir jose pateiktų pagrindinių audito dalykų apžvalgą;
2. suklasifikuoti į atskiras grupes Lietuvoje registruotas bendroves, kurių akcijomis prekiaujama viešai, atsižvelgus į ūkio šaką, kurioje jos vykdo veiklą;
3. išanalizuoti pagrindinius audito dalykus, pateiktus skirtingų ūkio šakų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, auditoriaus išvadose ir išsiaiškinti, kaip skiriasi pateikiamų pagrindinių audito dalykų turinys;
4. atsižvelgus į auditoriaus išvadose pateiktus pagrindinius audito dalykus, nustatyti, kokios audito rizikos būdingos Lietuvos įmonėms, priklausomai nuo ūkio šakos, kuriose jos veikia.

Tyrimo prielaidos:

1. auditoriaus išvados pagrindinių audito dalykų dalyje išskiriamos pagrindinės audituojamos įmonės rizikos;
2. audito rizikos vertinimas skiriasi priklausomai nuo ūkio šakos, kurioje audituojama įmonė vykdo veiklą.

2.2. Tyrimo metodai ir tyrimo eiga

Tyrimo metodai yra skirstomi į kiekybinius ir kokybinius. Kiekybiniai tyrimo metodai remiasi aiškiu reiškiniu išmatavimu kiekybine išraiška, jų metu naudojama statistinė analizė, siekiant pateikti tyrimo išvadas. Pagrindiniai kiekybinio tyrimo bruožai – formalus ir sisteminis reiškiniu įvertinimas ir statistikos naudojimas. Priešingai nei remiantis kiekybiniais tyrimo metodais, kokybinio tyrimo metu, nėra siekiama tiksliai išmatuoti reiškiniu. Atliekant kokybinį tyrimą orientuojamasi į reiškiniu kokybinius aspektus, priežastinius ryšius bei tiriamo reiškiniu sudėtingumą (Kothari, 2004; Williams 2007; Marczyk ir kt., 2019). Kokybinio tyrimo pagrindinis duomenų rinkimo tikslas – aprašyti fenomeną, situaciją, problemą ar įvykį, o tokio tyrimo išvados, skirtingai nei kiekybinių tyrimų, grindžiamos bendrais logikos principais, nebandant jas grįsti tam tikrais skaičiavimais.

Kokybiniai tyrimai pagal duomenų rinkimo būdą yra dažniausiai klasifikuojami į 3 grupes:

- 1) interviu;
- 2) stebėjimas;
- 3) dokumentų analizė.

Atsižvelgiant į baigiamojo magistro darbo tikslą, empirinis tyrimas bus atliktas taikant antrinių duomenų analizės metodą – kokybinę dokumentų analizę. Kiekybinė turinio analizė bus atliekama tiek, kiek tai reikalinga aiškesniam tyrimo rezultatų atvaizdavimui (procentiniai dydžiai, lentelės, diagramos), pasitelkiant MS Excel programinę įrangą.

Kokybinė dokumentų analizė

Dokumentų analizė – tai antrinių duomenų analizės metodas, kuris remiasi žmogaus sukurtais dalykais, skirtais perduoti arba saugoti informaciją. Anot V. Tamaševičiaus (2015), tradicinė dokumentų analizė – tai protinių, loginių išdėstymų grandinė, kuri skirta tyrimo metu analizuojamos medžiagos esmei atskleisti. Taip pat, autorius pabrėžia, kad šis metodas savo esme yra intensyvus, nes leidžia suvokti pagrindines mintis ir idėjas, atsekti šių minčių atsiradimą, atskleidžia jų pagrindinę loginę seką, išryškina loginius ryšius ir prieštaravimus tarp jų. Autorius nurodo bendriausius klausimus, kurie keliami atliekant dokumentų analizę:

- Kas yra konkretus dokumentas (norima atkreipti dėmesį į dokumento rūšį, formą)?
- Koks yra analizuojamo dokumento kontekstas?
- Koku tikslu buvo sukurtas dokumentas?
- Koks dokumento patikimumas?

- Koks dokumente pateiktų duomenų tikrumas?
- Koks analizuojamo dokumento socialinis rezonansas?
- Koks dokumento faktinis turinys?
- Koks vertinis dokumento turinys?
- Kokias išvadas galima padaryti, atsižvelgiant į faktus, pateikiamus dokumente?

Kokybinė dokumentų analizė, lyginant su kitais kokybiniais metodais, turi daug privalumų.

Pagrindiniai privalumai:

1) **efektyvus metodas.** Dokumentų analizė reikalauja mažiau laiko sąnaudų lyginant su kitais metodais, kadangi toks metodas reikalauja analizuojamų duomenų pasirinkimą, o ne jų rinkimą;

2) **prieinamumas.** Didelis kiekis dokumentų yra viešai prieinami, jų naudojimui nereikia gauti autorių leidimo;

3) **mažai išlaidų reikalaujantis metodas.** Dokumentų analizė yra pigesnė nei kiti tyrimo metodai ir yra dažnai pasirenkamas metodas, kai neįmanoma surinkti naujų duomenų. Duomenys (esantys dokumentuose) jau surinkti, todėl belieka įvertinti esamų dokumentų turinį ir kokybę;

4) **stabilumas.** Tyrėjas nedaro jokios įtakos tam, kas tiriama, dokumentai išlieka nekintantys ir tinkami, jei reikia, pakartotinai peržiūrai;

5) **tikslumas.** Dokumente pateikti tikslūs pavadinimai, nuorodos, tam tikros įvykio/reiškinio detalės suteikia informacijai patikimumo ir kt.

Tačiau dokumentų analizės metodas turi ir trūkumų, pavyzdžiui:

- **nepakankamas detalumas.** Dokumentai rengiami ne mokslinių tyrimų tikslais, todėl gali pritrūkti informacijos atsakyti į visus tyrėjo išsikeltus tyrimo klausimus;
- **žemas pasiekiamumo lygis.** Kai kurie tyrimui reikalingi dokumentai gali būti ribojamo pasiekiamumo;
- **neobjektyvus pasirinkimas.** Nepilnas dokumentų surinkimas gali sąlygoti šališką, neobjektyvų dokumentų atsirinkimą (Bowen, Glenn A., 2009).

V. Tamaševičius (2015) išvelgia dar vieną šio metodo trūkumą. Tai – subjektyvumas, kurį lemia dokumento forma, turinys ir tyrinėtojo kompetencija. Siekiant išvengti tradicinės dokumentų analizės metodo subjektyvumo bus atliekama formalizuota dokumentų/turinio analizė (angl. *content analysis*).

Turinio analizė – tai tyrimo metodas, taikomas siekiant pateikti pakartotinas ir pagrįstas išvadas, pagrįstas analizuojamo teksto paskirties kontekstu. Objektyvumas užtikrinamas, kai:

- a) dokumentų turinys atspindi praeities faktus (istorinis turinys);

- b) pateiktų dokumentų autoriai/šaltiniai nežino, kaip ir koku tikslu bus analizuojami jų pateikti tekstai;
- c) komunikacija su dokumento turinio analitiku yra vienos krypties, t.y. be grįžtamojo ryšio (K. Krippendorff, 2018).

V. Tamaševičius (2015) nurodo, kad turinio analizės esmė gali būti apibrėžiama kaip lengvai paskaičiuojamų požymių, kurie atspindėtų esmines turinio puses, suradimas. Tokia turinio analizė naudinga tais atvejais, kai tyrimui svarbios kategorijos yra charakterizuojamos apibrėžtu pasirodymo dažnumu dokumentuose.

Tyrimas bus atliktas, analizuojant bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, keturių metų intervalo (2016-2019 m.) audituotas metines finansines ataskaitas, viešai prieinamas *Nasdaq Baltijos* biržos tinklalapyje. Tiksliau bus nagrinėjami bendrovių auditoriaus išvadosse pateikti pagrindiniai audito dalykai, siekiant identifikuoti pagrindines su bendrovių finansinių ataskaitų teisingumu susijusias rizikas. Analizuojamas keturių metų periodas yra maksimaliai galimas, kadangi 701 – asis TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ galioja 2016 m. gruodžio 15d. ar vėliau pasibaigusiu laikotarpiu finansinių ataskaitų auditui.

Pirmiausia bus atliekama analizuojamų auditoriaus išvadų ir jose pateiktų pagrindinių audito dalykų apžvalga, apimanti audito bendrovių pasiskirstymą, pagrindinių audito dalykų dalies išsamumą, pagrindinių audito dalykų skaičiaus pateikimą, dažniausiai išskiriamas rizikingas sritis ir pan. Vėliau visos analizuojamos bendrovės bus sugrupuotos pagal vykdomos veiklos specifiką, t.y. pagal ūkio šaką. Pirminiam grupavimui bus pasitelktas Lietuvos statistikos departamento tinklalapyje pateiktas ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius.

Atlikus grupavimą pagal bendrovių ūkio šaką, bus ieškoma pagrindiniuose audito dalykuose išskiriamų skirtingų bendrovių rizikų sąsajų, tendencingumų ir parengiamas galutinis tyrimo rezultatas – išskirtos pagrindinės audito rizikos būdingos įmonėms, priklausomai nuo ūkio šakos, kurioje jos vykdo savo veiklą. Numatoma tyrimo eiga pateikiama 5 paveiksle.

5 paveikslas.

Empirinio tyrimo eiga



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Taigi, tyrimo metodu buvo pasirinkta tradicinė antrinių dokumentų turinio analizė, kuri skirta analizuojamos medžiagos esmei atskleisti, t.y. šis pasirinktas kokybinis metodas padės identifikuoti ir atskleisti esminius auditorių išvadose išskiriamų pagrindinių audito dalykų skirtumus, atsižvelgiant į skirtingas ūkio šakas, kuriose audituojamos bendrovės vykdo veiklą. Kiekybinė turinio analizė bus taikoma tiek, kiek tai reikalinga apibendrintų rezultatų pateikimui diagramų, procentinių dydžių, lentelių forma, pasitelkiant MS Excel programinę įrangą.

2.3. Tyrimo imtis ir tyrimo apribojimai

Tyrimo metu nagrinėjamos Nasdaq Baltijos biržoje skelbiamos metinės finansinės ataskaitos, šiuose emitentų sąrašuose:

- Baltijos Oficialusis sąrašas;
- Baltijos papildomas sąrašas;
- Baltijos Skolos VP sąrašas;
- Baltijos First North akcijų sąrašas;
- First North obligacijų sąrašas;
- Baltijos fondų sąrašas.

Šiuo metu aukščiau nurodytuose emitentų sąrašuose (prieiga internetu: <https://nasdaqbaltic.com/lt/>, žiūrėta 2020-12-21) yra 96 bendrovės. Tolimesnei analizei bus naudojamos tik Lietuvoje registruotų įmonių (įmonių grupių) metinės audituotos finansinės ataskaitos, kurių ataskaitinis laikotarpis apėmė 2016-2019 metus. Iš viso sąrašuose Lietuvoje

registruotų skelbiamų atskirų bendrovių – 37 (žr. 1 priedą). Kadangi bus nagrinėjamos keturių metų finansinės ataskaitos, preliminari nagrinėjama tyrimo imtis apskaičiuojama:

$$\begin{aligned} \text{Tyrimo imtis} &= 37 \text{ bendrovių audituotos finansinės ataskaitos} \times 4 \text{ metų periodas} = \\ &148 \text{ audituotos finansinės ataskaitos}^* \end{aligned}$$

*- tyrimo imtis gali varijuoti, kadangi kai kurios bendrovės į sąrašus nebuvo įtrauktos visu nagrinėjamu laikotarpiu ar auditoriaus išvadose nėra pateikti pagrindiniai audito dalykai

Siekiant tiksliau nustatyti tiriamą imtį, buvo peržiūrėtos Lietuvoje registruotų bendrovių viešai skelbiamos audituotos finansinės ataskaitos Nasdaq tinklalapyje už 2016 – 2019 m. finansinius metus ir tyrimui pasirinktos tik tos ataskaitos, kurių audito išvadose yra išskirti pagrindiniai audito dalykai. Patikslinta tyrimo imtis po pirminės audituotų finansinių ataskaitų peržiūros apskaičiuojama:

Patikslinta tyrimo imtis

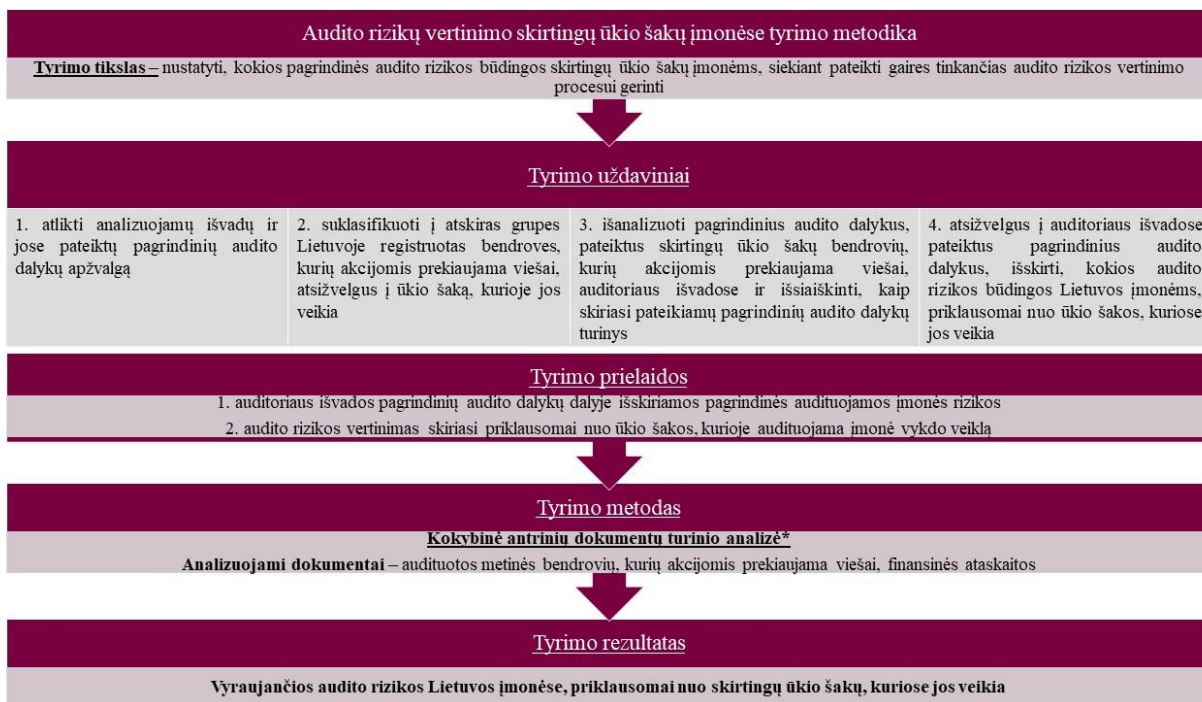
$$\begin{aligned} &= 21 \text{ bendrovių audituotos finansinės ataskaitos} \times 4 \text{ metų periodas} \\ &+ 5 \text{ bendrovių audituotos finansinės ataskaitos} \times 3 \text{ metų periodas} \\ &+ 2 \text{ bendrovės audituotos finansinės ataskaitos} \times 2 \text{ metų periodas} \\ &= 103 \text{ audituotos finansinės ataskaitos} \end{aligned}$$

Tyrimo imtis laikoma patikima ir tinkama kokybinei dokumentų analizei, kadangi analizuojama 100% galima populiacija, t.y. visos bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, finansinės ataskaitos, kuriose tiriamuoju keturių metų laikotarpiu (2016-2019 m.) pateikti pagrindiniai audito dalykai. Auditoriaus išvadose pagrindiniai audito dalykai, pateikiami remiantis 701 – ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ nuostatomis. Taip pat, tiriamų dokumentų tinkamumą ir patikimumą lemia tai, kad dokumentai buvo paruošti, neatsižvelgiant į tai, kad bus atliekamas tyrimas.

Apibendrinta empirinio tyrimo loginė seka pavaizduota pateiktoje schemoje (žr. 6 paveikslas):

6 paveikslas

Empirinio tyrimo metodikos loginė seka



* kiekybinė turinio analizė bus atliekama tiek, kiek tai bus reikalinga aiškesniam tyrimo rezultatų atvaizdavimui (procentiniai dydžiai, lentelės, diagramos), pasitelkiant MS Excel programinę įrangą.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Kiekvienas iš pasirinktųjų tyrimo metodų turi savo privalumus ir trūkumus. Tyrimo trūkumai dažnai pateikiami kaip tyrimo apribojimai.

Pagrindiniai atliekamo tyrimo apribojimai:

1. Ribotas pateikiamų pagrindinių audito dalykų auditoriaus išvadose kiekis. Auditorius, išleisdamas išvadą, sprendžia, kiek pagrindinių audito dalykų pateikti savo išvadoje. Vidiniuose audito rizikų vertinimo dokumentuose, auditorius galėjo būti išskyręs ir daugiau audito rizikų, kurios atspindėtų tam tikrai ūkio šakai būdingas rizikas, tačiau viešai prieinamose išvadose, apsiriboti tik viena ar dviem rizikomis.

2. Nepakankamas finansinėse ataskaitose pateikiamų pagrindinių audito dalykų detalumas. Kiek išsamiai aprašyti pagrindinius audito dalykus yra kiekvieno auditoriaus profesinis sprendimas, todėl kai kuriose išvadose pateiktas pagrindinių audito dalykų aprašymas gali būti nepakankamai išsamus.

3. Pagrindiniuose audito dalykuose pateikiamos specifinės, tik tai įmonei analizuojamais finansiniais metais būdingos rizikos. Kiekvienais finansiniais metais auditorius atlieka su audituojamos įmonės finansinėmis ataskaitomis susijusių rizikų vertinimą, atsižvelgiant į per finansinius metus įvykusius tam tikrus pokyčius ar kitus reikšmingus įvykius. Todėl auditorius gali nuspręsti išvadoje pateikti tik tai įmonei konkrečiais finansiniais metais būdingas rizikas, kurios netiks kitai toje pačioje ūkio šakoje veikiančiai įmonei dėl savo specifiškumo. Tokie pagrindiniai audito dalykai tyrimo metu bus eliminuojami.

Tolimesniame tyrimo rezultatų skyriuje bus pateikiama pagrindinių audito dalykų, kaip audito rizikų išraiškos susisteminta apžvalga bei galutinis tyrimo rezultatas – nustatytos pagrindinės audito rizikos, būdingos skirtingą veiklą vykdančioms įmonėms.

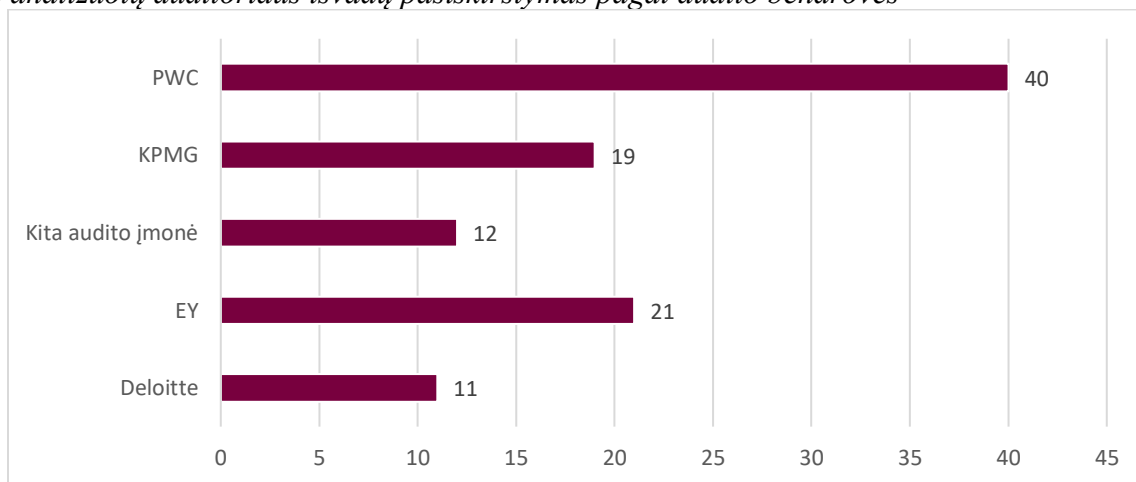
3. AUDITO RIZIKŲ SKIRTINGŲ ŪKIO ŠAKŲ ĮMONĖSE: BENDROVIŲ, KURIŲ AKCIJOMIS PREKIAUJAMA VIEŠAI, AUDITORIAUS IŠVADŲ TYRIMO REZULTATAI

3.1. Pagrindinių audito dalykų, kaip audito rizikų išraiškos, apžvalga

Tyrimo rezultatai atspindi 28 bendrovių 103 audituotų finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų pagrindinių audito dalykų tendencijas. Iš 103 tyrimo metu nagrinėjamų bendrovių auditoriaus išvadų, 89% jų, po atliktų auditų, buvo surašyta didžiojo ketverto bendrovių¹, 11% – kitų audito kompanijų. Kitų audito kompanijų skaičius – 4. Detaliau išanalizavus didžiojo ketverto pasiskirstymą, galima pastebėti, kad daugiau nei pusę (59,22%) tyrime nagrinėtų auditoriaus išvadų buvo pateikta dviejų didžiojo ketverto bendrovių – PWC (38,83%) ir EY (20,39%). Detalus įmonių pasiskirstymas pateikiamas 7 paveiksle.

7 paveikslas

Tyrimo analizuotų auditoriaus išvadų pasiskirstymas pagal audito bendroves



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Kadangi tyrimo metu buvo analizuojami 4 metų (2016 – 2019) duomenys, buvo atlikta detalesnė analizė, siekiant nustatyti, kaip audito bendrovių pasiskirstymas kito atskirais finansiniais metais. Pastebima tendencija, kad visais metais didžiausią dalį tiriamų auditoriaus išvadų pateikė didžiojo ketverto audito įmonė PWC, visų metų pateikiamų išvadų vidurkis siekė beveik 40%, antroje

¹ UAB „Deloitte Lietuva“ (toliau – Deloitte), UAB „Ernst & Young Baltic“ (toliau – EY), „KPMG Baltics“, UAB (toliau – KPMG), UAB „PricewaterhouseCoopers“ (toliau – PWC)

vietoje (išskyrus 2016 m.) – bendrovė EY (vidurkis 19,76%). KPMG 2016 metais buvo antroji pagal didžiausią išvadų kiekį parašiusi įmonė (23,82%), vėlesniais metais buvo trečioji, o visų metų vidurkis siekė 18,80% visų tyrime analizuojamų auditoriaus išvadų. Mažiausią visos tiriamos imties procentinę dalį sudarė KPMG išleistos auditoriaus išvados (10,49%). Tokia statistika rodo, kad įmonės, kurių akcijomis prekiaujama viešai, yra linkusios rinktis tarptautines audito kompanijas ir nėra linkusios jų dažnai keisti. Detalesnė informacija pateikta žemiau 4 lentelėje:

4 lentelė

Tyrime analizuotų auditoriaus išvadų pasiskirstymas pagal audito bendroves atskirais metais

Metai	Deloitte	EY	KPMG	PWC	Kita audito įmonė
2016	9,52%	9,52%	23,82%	47,62%	9,52%
2017	3,85%	23,08%	19,23%	46,15%	7,69%
2018	14,29%	25,00%	14,29%	35,71%	10,71%
2019	14,29%	21,43%	17,86%	28,56%	17,86%
Vidurkis	10,49%	19,76%	18,80%	39,51%	11,45%

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Pagrindinių audito dalykų dalis auditoriaus išvadoje dažniausiai pateikiama tokia struktūra:

- 1) **Pagrindinio audito dalyko apibrėžimas.** Šioje dalyje auditoriai nurodo, kad pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie jų profesiniu sprendimu buvo svarbiausi atliekant einamojo laikotarpio kliento finansinių ataskaitų auditą. Taip pat, šioje dalyje yra pabrėžiama, kad išskirti pagrindiniai audito dalykai buvo nagrinėjami atliekant finansinių ataskaitų kaip visumos auditą, todėl atskira nuomonė apie juos nėra pareiškama.
- 2) **Pagrindinio audito dalyko pavadinimas ir aprašymas.** Auditoriai išskiria pagrindinio audito dalyko pavadinimą. Šioje dalyje, įvardijama ir priežastis, kodėl šiai sričiai buvo skiriamas didesnis dėmesys audito metu, pavyzdžiui, dėl pagrindinio audito dalyko kiekybinio reikšmingumo, vertinime naudojamų vadovybės prielaidų, straipsnio neapibrėžtumo ir pan. Dažniausiai kartu yra nurodoma ir aiškinamojo rašto pastaba, kurioje pateikiamas atskleidimas apie pagrindinį audito dalyką.

- 3) **Auditorių atsakas į pagrindinį dalyką.** Šioje dalyje aprašomos procedūros, kurios buvo atliekamos kaip atsakas į pagrindinio audito dalyko teisingą pateikimą kliento finansinėse ataskaitose. Kai kurie auditoriai pabrėžia, kad nebuvo nustatyta neįprastų ar nepaaiškintų nukrypimų. Taip pat, šioje dalyje nurodoma, ar vertinant buvo pasitelkti papildomi ekspertai.

103 auditoriaus išvadose, nagrinėjamu keturių metų laikotarpiu, iš viso buvo pateikti 222 pagrindiniai audito dalykai. Vidutinis pagrindinių audito dalykų skaičius ataskaitose 2,14, t.y. apytikriai po 2 pagrindinius audito dalykus kiekvienoje auditoriaus išvadoje. Lyginant pagrindinių audito dalykų pateikimą atskirais metais galima pastebėti tendenciją, kad 2016 – pirmaisiais metais, kada buvo pradėtas taikyti 701 – asis TAS – buvo pateikiama santykinai mažiausiai auditoriaus išvadų (1,86 pagrindinių audito dalykų), o 2019 augo iki 2,29 pagrindinių audito dalykų vienoje auditoriaus išvadoje.

5 lentelė

Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadose kiekių tendencijos

Metai	Tyrime nagrinėjamų auditoriaus išvadų skaičius	Pagrindinių audito dalykų skaičius	Pagrindinių audito dalykų skaičius vienai auditoriaus išvadai
2016	21	39	1,86
2017	26	59	2,27
2018	28	60	2,14
2019	28	64	2,29
Iš viso:	103	222	2,14

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

701 – asis TAS tiksliai neapibrėžia pagrindinių audito dalykų kiekio ar jų pateikimo išsamumo, todėl, kiek pagrindinių audito dalykų bus pateikiama ir, kaip išsamiai jis bus aprašytas – yra kiekvieno auditoriaus profesinis sprendimas. Dėl šios priežasties, analizuojant atskirų įmonių ataskaitas, galima pastebėti, kad pagrindinių audito dalykų dalies apimtis ženkliai skiriasi. Skirtumas tarp ilgiausios pagrindinių audito dalykų dalies ir trumpiausios yra beveik 4 puslapiai (3,9). Tokį skirtumą lemia pagrindinių audito dalykų aprašymo ir auditorių atsako į juos teksto išsamumas, taip pat ir grafinis pagrindinių audito dalykų dalies pateikimas, kadangi kai kuriose išvadose pagrindiniai audito dalykai pateikiami lentelės forma, kitose – kaip vientisas tekstas ir pan.

Vidutiniškai pagrindinių audito dalykų dalis analizuojamu laikotarpiu buvo 1,7 puslapiai, o tai sudaro apytikriai trečdalį vidutinės auditoriaus išvados (žr. 6 lentelė). Taip pat, analizuojant 6 lentelėje pateiktus duomenis, galima pastebėti tendenciją, kad pagrindinių audito dalykų procentinė dalis auditoriaus išvadoje išaugo 7,7% lyginant su 2016 m. ataskaitomis, kai standartas buvo taikomas pirmą kartą. Tokia tendencija rodo, kad auditoriai daugiau dėmesio skiria pagrindinių audito dalykų pateikimui ataskaitose ir pateikia išsamesnį jų aprašymą.

Analizuojant kitus lentelėje pateikiamus duomenis, galima įžvelgti, kad absoliutus auditoriaus išvados ir pagrindinių audito dalykų dalies ilgumas puslapiais, ženkliai varijuoja. Ilgiausia auditoriaus išvada buvo išleista 2017 m. ir buvo 11 puslapių apimties. Tačiau reikia pažymėti, kad šioje išvadoje yra pateikiama ir kita papildoma informacija, kurios kitos audito bendrovės neatskleidžia: audito metodika, reikšmingumo lygis ir jo nustatymo principai, įmonių grupės audito apimties pritaikymą. Kadangi audito bendrovė analizuojamu laikotarpiu pateikė santykinai daugiausiai auditoriaus išvadų, tokia papildoma informacija reikšmingai padidino ir visos analizuojamos imties lentelėje pateiktą nepriklausomo auditoriaus išvados ilgumą. Ilgiausios pagrindinių audito dalykų dalys auditoriaus išvadoje buvo parašytos 2019 m. ir siekė 4 puslapių apimtį. Pažymėtina, kad tokia apimtis buvo pateikta trijose nepriklausomo auditoriaus išvados skirtingų audito įmonių, kurios bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, akcininkų sprendimu buvo pirmą kartą paskirti atlikti finansinių ataskaitų auditą, t.y. auditavo klientus pirmus metus.

Trumpiausia auditoriaus išvada buvo pateikta 2016 m. ir buvo 2,7 puslapio apimties. Šioje išvadoje buvo pateikta ir trumpiausia pagrindinių audito dalykų dalis – iš viso apytikriai užėmė 0,3 puslapio, kadangi buvo pateiktas tik vienas pagrindinis audito dalykas, nurodoma tiksli pagrindinio audito dalyko suma finansinėse ataskaitose, kas ją sudaro, būdas, kaip jis yra vertinamas audituojamos įmonės, tačiau nenurodomas, kaip šis pagrindinis audito dalykas buvo nagrinėjamas audito metu. Glausta auditoriaus išvadų ir pagrindinių audito dalykų statistikos suvestinė analizuojamu laikotarpiu pateikiama 6 lentelėje:

6 lentelė

Auditoriaus išvadų ir pagrindinių audito dalykų pateikimo jose statistika 2016 – 2019 m.

Metai	2016	2017	2018	2019	Vidurkis
Nepriklausomo auditoriaus išvados ilgumas (vidurkis psl.)	5	5,9	5,5	5,6	5,5

6 lentelės tęsinys

Pagrindinių audito dalykų dalies ilgumas auditoriaus išvadoje (vidurkis psl.)	1,4	1,8	1,8	2	1,8
Pagrindinių audito dalykų procentinė dalis auditoriaus išvadoje	28,0%	30,5%	33,3%	35,7%	32,7%
Ilgiausia auditoriaus išvada (psl.)	7	11	9	8,5	8,9
Ilgiausia pagrindinių audito dalykų dalis auditoriaus išvadoje (psl.)	2,8	4,2	3,5	4	3,8
Trumpiausia auditoriaus išvada (psl.)	2,7	3,5	3,5	3,2	3,2
Trumpiausia pagrindinių audito dalykų dalis auditoriaus išvadoje (psl.)	0,3	0,5	0,5	0,6	1,5

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Pateikiamų audito dalykų vidutinis skaičius ir ilgumas puslapiais analizuojamu laikotarpiu skiriasi neženkliai, tačiau lyginant didžiojo ketveto įmonių pateikiamus pagrindinius audito dalykus su kitų audito įmonių, pastebima tendencija, kad išsamesnį pagrindinių audito dalykų aprašymą ir atsaką į juos pateikia didžiojo ketveto audito bendrovės. Palyginus šias dvi audito bendrovių grupes, santykinai šiek tiek daugiau pagrindinių audito dalykų pateikia ne didžiojo ketveto audito įmonės (didžiojo ketveto audito įmonės – 2,1; kitos audito įmonės – 2,3), tačiau didžiojo ketveto įmonių pagrindinių audito dalykų skyriaus apimtis puslapiais visais metais buvo 1,5-2 puslapiai, tuo tarpu kitų audito įmonių – 0,5-1,6 puslapio. Ryškiausias skirtumas matomas 2016 m., kai 701 – asis standartas buvo pradėtas taikyti pirmą kartą. Tuomet pagrindinių audito dalykų aprašymas, pateiktas didžiojo ketveto įmonių auditoriaus išvadose, santykinai buvo ilgesnis tris kartus lyginant su kitomis audito kompanijomis (1,5:0,5).

Didžiojo ketveto įmonės didelį dėmesį skiria aprašymui, kaip pagrindinis audito dalykas buvo nagrinėjamas audito metu. Aprašymas apima pagrindinio audito dalyko rizikos vertinimą, vadovybės paklausimus, kontrolės ir detaliųjų testų atlikimą, specialistų/ekspertų pasitelkimą (jei buvo), finansinių ataskaitų atitinkamose pastabose pateikiamos informacijos tinkamumo įvertinimą ir pan. Toks išsamesnis aprašymas finansinių ataskaitų vartotojui leidžia labiau pasitikėti auditu ir sudaro skaidresnio audito proceso vaizdą, suteikia daugiau žinių apie tam tikrus naudojamus bendrovių vadovybės vertinimus.

Tuo tarpu, mažesnių audito bendrovių pagrindinių audito dalykų skyriuje, ypač 2016 m., buvo skiriama nedaug dėmesio auditoriaus atsako aprašymui. Dažniausiai aprašymas apsiriboja standartiniu tekstu, kuris apima pagrindinio audito dalyko vertinimo supratimą, peržiūrėjimą, prielaidų analizavimą, detaliau nenurodant procedūrų. Vienoje auditoriaus išvadoje, visai nenurodomas, koks buvo auditoriaus atsakas į nurodytą pagrindinį audito dalyką. Detalesnė pagrindinių audito dalykų pateikimo statistika lyginant atskirų metų didžiojo ketverto audito bendrovių parašytas auditoriaus išvadas su kitomis audito įmonėmis pateikta 7 lentelėje.

7 lentelė

Pagrindinių audito dalykų pateikimas didžiojo ketverto ir kitų audito įmonių auditoriaus išvadose palyginimas

Analizuojamas aspektas	Pagrindinių audito dalykų skaičius auditoriaus išvadoje	Pagrindinių audito dalykų apimtis puslapiais auditoriaus išvadoje
Didžiojo ketverto audito įmonė	2,10	1,80
2016 m.	1,90	1,50
2017 m.	2,20	1,80
2018 m.	2,20	1,90
2019 m.	2,30	2,00
Kita audito įmonė	2,30	1,20
2016 m.	1,50	0,50
2017 m.	3,00	1,20
2018 m.	2,00	1,00
2019 m.	2,40	1,60

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Auditoriaus išvadoje pagrindinių audito dalykų pavadinimas formulavimas žodžiais taip pat ženkliai skiriasi: minimalus žodžių skaičius, kuriais įvardijamas pagrindinis audito dalykas – 2, o maksimalus – 26. Auditoriai minimaliu kiekiu žodžiais įvardijo 28 pagrindinius audito dalykus, kurie apėmė 4 skirtingas sritis: „atsargų vertinimas“, „pajamų pripažinimas“, „prestižo vertinimas“ bei „žemės vertinimas“. Ilgiausias pagrindinis audito dalykas išsiskyrė savo žodžių skaičiumi (26) palyginus nuo visos imties, kadangi jame įvardijami du konkretūs balansiniai straipsniai ir nurodytos tikslios pagrindinio audito dalyko sumos („Dėl po vienerių metų gautinų sumų "Finansinis turtas" Bendrovės balanse apskaitomų 1.319 tūkst. EUR ir per vienerius metus gautinų sumų "Asocijuotų įmonių skolos" 410 tūkst. EUR“). Kiti auditoriai tokią detalią informaciją įprastai pateikia žemiau kartu su trumpu aprašymu, nurodant ir aiškinamojo rašto pastabą, kurioje atskleidžiama informacija

apie pagrindinį audito dalyką. Tokiu būdu pavadinime yra pabrėžiama tik sritis, kuriai auditoriai audito metu skyrė daugiausiai dėmesio.

Vidutinis pagrindinių audito dalykų pavadinimo žodžių skaičius kiekvienais metais yra apytiksliai – 6, tačiau žiūrint į atskirus metus galima pastebėti tendenciją, kad dažniausiai pateikiamų pagrindinių audito dalykų pavadinimo žodžių skaičius kiekvienais metais auga (2016 m. – 2; 2017 m. – 3; 2018-2019 m. – 5). Tai parodo, kad auditoriai vis daugiau dėmesio skiria, pagrindinių audito dalykų dalies informatyvumui ir stengiasi tiksliau nurodyti rizikingiausią sritį, pvz. vietoje pagrindinio audito dalyko įvardijimo kaip „atsargų vertinimas“, auditoriai nurodo „atsargų grynoji galimo realizavimo vertė“ ir pan. Daugiau informacijos pateikiama žemiau 8 lentelėje.

8 lentelė

Pagrindinių audito dalykų pavadinimas žodžiais 2016-2019 m.

Metai	Vidutinis pagrindinių audito dalykų pavadinimo žodžių skaičius	Minimalus pagrindinių audito dalykų pavadinimo žodžių skaičius	Maksimalus pagrindinių audito dalykų pavadinimo žodžių skaičius	Dažniausiai pateikiamas pagrindinių audito dalykų pavadinimo žodžių skaičius
2016	6,10	2,00	26,00	2,00
2017	6,03	2,00	16,00	3,00
2018	5,77	2,00	15,00	5,00
2019	6,16	2,00	16,00	5,00

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Toliau nagrinėjant, kokias finansinių ataskaitų sritis auditoriai dažniausiai išskiria, kaip turinčias aukštą reikšmingo iškraipymo riziką, galima išskirti 5 svarbiausias kategorijas (8 paveikslas):

1. **Ilgalaikio materialiojo turto vertinimas** – 47 pagrindiniai audito dalykai (21,2% imties). Nepriklausomo auditoriaus išvadose kaip pagrindinis audito dalykas ši kategorija išskiriama arba kaip visa balansinio straipsnio grupė („ilgalaikio materialiojo turto vertinimas“) arba išskirtos konkretnės sritys: nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai; žemės vertinimas; biologinio turto vertinimas; pastatų apskaitinės vertės nustatymas ir kt. Ilgalaikis materialusis turtas ir jo komponentai dažnai įvardijami kaip pagrindinis audito dalykas dėl savo kiekybinio reikšmingumo finansinių ataskaitų lygiu ir dėl to, kad vadovybei reikia priimti reikšmingus sprendimus, susijusius su prielaidomis ir apskaitiniais įvertinimais, atliekant turto vertinimą. Kai kurios iš tyrime analizuojamų bendrovių savo ilgalaikį materialųjį turtą apskaito perkainota verte, todėl vadovybei reikia atlikti ilgalaikio turto vertinimą, kad nustatytų, ar ilgalaikio materialiojo turto balansinė vertė ženkliai skiriasi nuo vertinimo metu nustatytos vertės audituojamais finansiniais metais. Dalis įmonių ilgalaikį materialųjį turtą (pvz. žemę) vertina tikrąja verte ir atitinkamai pripažįsta šio turto vertės padidėjimą/sumažėjimą per pelno (nuostolių) ataskaitą, pasitelkdamos išorės vertintojus arba kombinuotai – dalį turto įvertina išorės vertintojai ir remiantis jų vertinimo modeliu, likusiam ilgalaikiam turtui vadovybė pati atlieka turto vertinimą. Taigi, vadovybė vertindama ilgalaikio materialiojo turto vertę finansinių metų pabaigos datai dažnai pasitelkia įvairius vertinimo modelius, todėl auditoriams svarbu patikrinti, ar vadovybės modelyje naudojamos prielaidos yra teisingos – diskonto norma, rinkoje vyraujančios kainos, prognozinis biudžetas ir kt. Taip pat, svarbu patikrinti ir naudojamų modelių matematinį tikslumą.
2. **Investicijų ir kito finansinio turto vertinimas** – 39 pagrindiniai audito dalykai (17,6% imties). Dažniausiai auditoriai įvardina šią sritį kaip svarbiausią vertinant, ar atskirose bendrovės finansinėse ataskaitose nėra investicijų į patronuojamąsias įmones ir iš jų gautinų sumų, kito investicinio turto vertės sumažėjimo, ir kaip pati bendrovės vadovybė vertina šį aspektą. Turimo finansinio turto nuvertėjimas gali daryti reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms, o atliktas netinkamas vertinimas gali neužtikrinti audituojamos įmonės finansinės būklės ir rezultatų tikro ir teisingo vaizdo. Taip pat, finansinio turto sritis yra kiekybiškai reikšminga investicine veikla užsiimančioms įmonėms, kadangi šis turtas sudaro ne mažiau nei 80% viso bendrovių turimo turto.
3. **Atsargų vertinimas** – 31 pagrindinis audito dalykas (14% imties). Ši sritis išskirta kaip pagrindinis audito dalykas 9 bendrovių nepriklausomo auditoriaus išvadose, kadangi atsargos šiose įmonėse sudaro reikšmingą turto dalį, o jų nevertėjimo rizika yra didelė dėl potencialaus

atsargų senėjimo, netinkamų būsimų nuolaidų prognozavimo ar pasikeitusių rinkos sąlygų. Auditoriams svarbu įvertinti, ar vadovybė skiria dėmesį ir naudoja tinkamas prielaidas, atlikdami atsargų nukainojimą iki grynosios galimo realizavimo vertės taip užtikrindami, kad atsargų balansinė vertė finansinių metų pabaigoje nėra nepagrįstai per didelė.

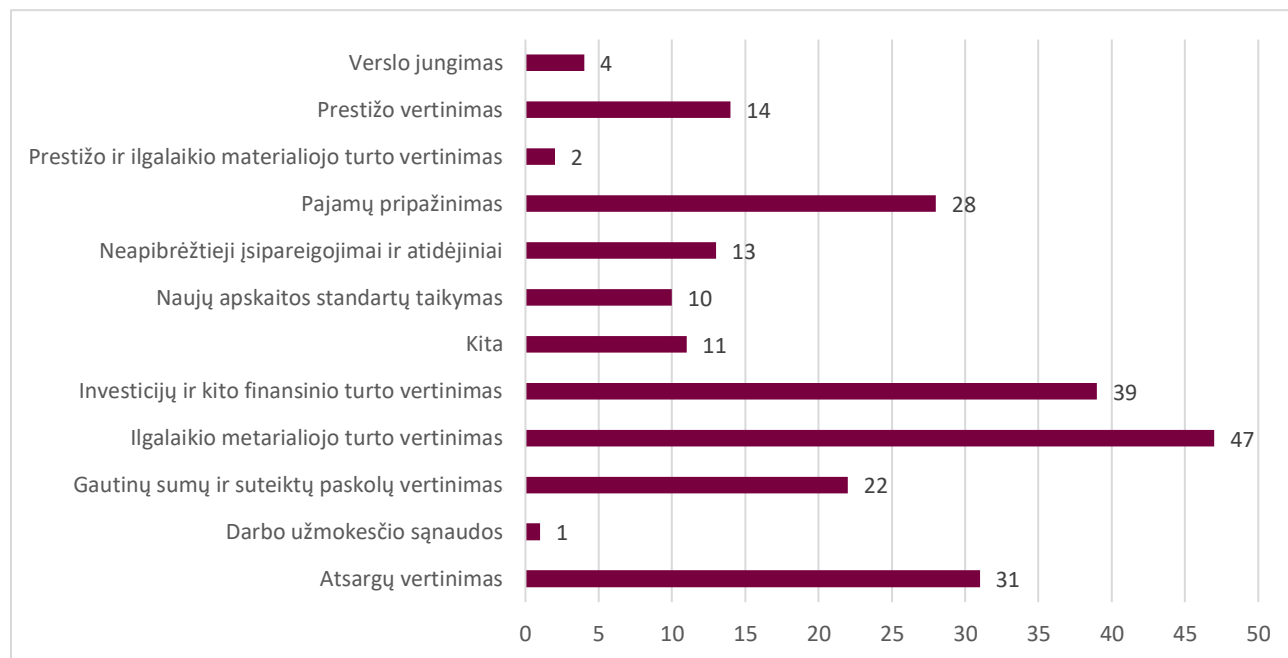
4. **Pajamų pripažinimas** – 28 pagrindiniai audito dalykai (12,6% imties). Dažniausiai audituojamų įmonių pajamų pripažinimo procesas apima vadovybės sprendimus tik ribota apimtimi, tačiau pajamos priskiriamos prie reikšmingo iškraipymo rizikos srities dėl savo kiekybinio dydžio ir dėl to, auditoriai atlikdami procedūras, taikomas pajamų pripažinimui patikrinti, skiria reikšmingas laiko sąnaudas ir išteklius. Tačiau būtina pabrėžti, kad kai kurių tyrime analizuojamų bendrovių pajamos yra pripažįstamos, remiantis ir tam tikromis vadovybės prielaidomis arba pats pajamų pripažinimo procesas yra sudėtingas (pvz. pajamų registravimui naudojamos skirtingos sistemos), todėl auditoriai šią sritį nurodo ne tik dėl kiekybinio dydžio, bet ir dėl kompleksiskumo. Pavyzdžiui, dalies įmonių vykdoma veikla susijusi su reguliuojamų paslaugų suteikimu, todėl pajamų pripažinimas turi atitikti ne tik apskaitos standartus, bet ir nustatytus regulatoriaus reikalavimus (patvirtintas normas, tarifus ir pan.). Taigi, auditoriams svarbu įsitikinti, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintos ataskaitinio laikotarpio pajamos nėra pernelyg išpūstos ir galėjo būti pripažintos, t.y. tikrai įvyko.
5. **Gautinų sumų ir suteiktų paskolų vertinimas** – 22 pagrindiniai audito dalykai (10% imties). Šią sritį auditoriai išskiria kaip turinčią didesnę reikšmingo iškraipymo riziką daugiausia dėl vadovybės atliekamų vertinimų ir naudojamų prielaidų galimo subjektyvumo formuojant atidėjinius gautinų sumų vertės sumažėjimui. Auditoriams svarbu suprasti, kaip vadovybė atlieka gautinų sumų atgautinimo vertinimą ir, kiek jis yra pagrįstas. Dažniausiai vadovybės svarstymai apima gautinų sumų senėjimo analizę, aktualią istorinę kliento mokėjimų informaciją ir įsipareigojimų neįvykdymo procentinius dydžius. Taip pat, finansinės įmonės vertindamos suteiktų paskolų atgautinumą privalo skaičiuoti tikėtiną kredito nuostolį (TKN), o pats skaičiavimo procesas yra kompleksiškas, kadangi vadovybė atidėjinius paskoloms skaičiuoja tiek kolektyviniai (vadovaujantis istorine informacija bei ekonominiais rodikliais) bei individualiai (paskirstant paskolas pagal atskirus rizikos lygius). Be to, kad auditoriai turi įvertinti vadovybės reikšmingų ir sudėtingų priimtų sprendimų pagrįstumą, pažymėtina ir tai, kad auditoriai privalo įsitikinti, kad skaičiavimo modelis yra matematiškai tikslus, o

skaičiavime naudojami pirminiai duomenys atitinka pagrindžiančiuose dokumentuose nurodytą informaciją.

Šios 5 dažniausiai įvardijamos kategorijos sudaro 75% visos tiriamos imties (167 pagrindiniai audito dalykai iš 222 pagrindinių audito dalykų). Kitus 25% tiriamos imties sudaro šios kategorijos: prestižo vertinimas (14), neapibrėžtieji įsipareigojimai ir atidėjiniai (13), kita² (11), naujų apskaitos standartų taikymas (10), verslo jungimas (4), prestižo ir ilgalaikio materialiojo turto vertinimas (2) bei darbo užmokesčio sąnaudos (1).

8 paveikslas

Auditoriaus išvadoje pateikiamų pagrindinių audito dalykų kategorijos



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Taigi, bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, akcininkai yra linkę paskirti didžiojo ketverto audito įmonių auditorius būti atsakingiems už finansinių ataskaitų audito atlikimą. Šios įmonės pateikia išsamesnes auditoriaus išvadas ir, kartu išsamesnę informaciją apie pagrindinius audito dalykus audituojamu laikotarpiu, kuriems audito metu skyrė daugiau dėmesio. Pagrindinių audito dalyko dalis sudaro apytikriai trečdalį visos auditoriaus išvados, vidutiniškai pateikiant 2 pagrindinius audito dalykus. Iš atliktos auditorių išvadų pagrindinių audito dalykų apžvalgos,

² Prie kategorijos „kita“ priskiriami tokie pagrindiniai audito dalykai, kuriuos sunkus priskirti atskiram finansinių ataskaitų straipsniui, pavyzdžiui „pirmųjų metų auditas“, „sandoriai su susijusiomis šalimis“, „veiklos tęstinumo apskaitos principas“ ir pan.

pastebima tendencija, kad kaip pagrindiniai audito dalykai yra įvardijamos šios finansinių ataskaitų sritys: ilgalaikis materialusis turtas (21,2%), investicijos ir kitas finansinis turtas (17,6%), atsargos (14%), pajamos (12,6%) bei gautinos sumos ir suteiktos paskolos (10%). Taip pat, galima pastebėti ir šių pagrindinių audito dalykų pasiskirstymą pagal atskiras ūkio šakas, kuris bus analizuojamas antrame šio skyriaus poskyryje.

3.2. Skirtingų ūkio šakų, Lietuvoje registruotų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, pagrindinės audito rizikos ir auditorių atsakas į šias rizikas

Kaip buvo nagrinėjama teorinėje šio darbo dalyje, pagrindiniai audito dalykai atspindi tas sritis, kurias auditoriai atlikdami einamųjų metų auditą įvertino, kaip turinčias aukštą reikšmingo iškraipymo riziką. Kadangi reikšmingo iškraipymo rizika yra glaudžiai susijusi su audituojamos įmonės vykdoma veikla, toliau bus apžvelgiama, kaip skiriasi auditoriaus išskirtos rizikos, priklausomai nuo ūkio šakos, kurioje veikia audituojama įmonė.

Tam, kad tyrimo imties analizuojamos įmonės būtų tiksliau suskirstytos pagal ūkio šaką, pirmiausia įmonės buvo sugrupuojamos pagal Lietuvos statistikos departamento tinklalapyje pateiktą ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriuje nurodytą įmonės sektorių (9 paveikslas):

9 paveikslas

Tiriamos imties bendrovių grupavimas sektoriais

<p>Ne finansų bendrovės - Viešieji</p> <ul style="list-style-type: none"> • AB Amber Grid • AB Kauno energija • AB Klaipėdos nafta • AB Litgrid • Ignitis AB 	<p>Ne finansų bendrovės – Nacionalinės privačiosios</p> <ul style="list-style-type: none"> • AB Grigeo • AB Linas • AB Linas Agro • AB Panevėžio statybos trestas • AB Pieno žvaigždės • AB Rokiškio sūris • AB Utenos trikotažas • AB Vilkyškių pieninė • AB Vilniaus baldai • AB Žemaitijos pienas • APB Apranga • Auga Group AB • Maxima grupė UAB 	<p>Ne finansų bendrovės – Kontroluojamos užsienio subjektų</p> <ul style="list-style-type: none"> • AB Novaturas • AB Snaigė • Telia Lietuva, AB 	
<p>Indėlių bendrovės, išskyrus centrinį banką – Nacionalinės privačiosios</p> <ul style="list-style-type: none"> • AB Šiaulių bankas • UAB Medicinos bankas 	<p>Kiti finansiniai tarpininkai, išskyrus draudimo bendroves ir pensijų fondus – Nacionalinės privačiosios</p> <ul style="list-style-type: none"> • AB Invalda INVL • AB INVL Baltic Farmland 	<p>Finansiniai pagalbininkai – Nacionalinės privačiosios</p> <ul style="list-style-type: none"> • UAB INVL Asset Management 	<p>Ne PRF* investiciniai fondai – Nacionalinės privačiosios</p> <ul style="list-style-type: none"> • UTIB INVL Baltic Real Estate • UTIB INVL Technology

*PRF – pinigų rinkos fondai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lietuvos statistikos departamento tinklalapyje pateiktą įmonių klasifikatorių

Kaip matome aukščiau pateiktame paveiksle, pagal Lietuvos statistikos departamento duomenis, 28 įmonės gali būti sugrupuojamos į 7 skirtingus sektorius ir subsektorius.

Tačiau toks klasifikavimas pagal sektorius parodo tik, ar įmonė užsiima finansine/nefinansine veikla ir subsektorių, kuris priskiriamas pagal įmonės finansavimą ir kontrolę (viešieji, valdomi užsienio subjektų, nacionaliniai privatūs ir pan.). Siekiant tiksliau nustatyti pagrindines ūkio šakų reikšmingo iškraipymo rizikas audito metu, įmonės buvo sugrupuotos į detalesnes 8 grupes pagal vykdomos veiklos panašumą, remiantis Lietuvos statistikos departamento ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriumi, Nasdaq tinklalapyje pateiktu Bendrovių veiklos aprašymu ir bendra internete prieinama informacija apie analizuojamas įmones:

10 paveikslas

Analizuojamų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, grupavimas pagal vykdomą veiklą

Banko veikla	Energetika	Finansinės paslaugos	Pieninių veikla ir sūrių gamyba
<ul style="list-style-type: none"> AB Šiaulių bankas UAB Medicinos bankas 	<ul style="list-style-type: none"> AB Amber Grid Ignitis AB AB Kauno energija AB Klaipėdos nafta AB Litgrid 	<ul style="list-style-type: none"> UAB INVL Asset Management AB Invalda INVL AB INVL Baltic Farmland UTIB INVL Baltic Real Estate UTIB INVL Technology 	<ul style="list-style-type: none"> AB Pieno žvaigždės AB Rokiškio sūris AB Vilkyškių pieninė AB Žemaitijos pienas
Gamybinė ir statybinė veikla	Tekstilės bei drabužių pramonės veikla	Žemės ūkio veikla	Kitų paslaugų teikimo veikla
<ul style="list-style-type: none"> AB Grigeo AB Panevėžio statybos trestas AB Snaigė AB Vilniaus baldai 	<ul style="list-style-type: none"> APB Apranga AB Linas AB Utenos trikotažas 	<ul style="list-style-type: none"> Auga Group AB AB Linas Agro 	<ul style="list-style-type: none"> Maxima grupė UAB AB Novaturas Telia Lietuva, AB

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Toliau šiame skyriuje bus detaliau analizuojama kiekviena išskirta bendrovių grupė pagal vykdomą veiklą, identifikuojant, kokios yra vyraujančios auditorių pagrindinių audito dalykų dalyje nurodytos reikšmingo iškraipymo rizikos, ir koks yra auditorių atsakas šioms rizikoms suvaldyti.

1. Banko veikla

Šiai grupei priskiriamos dvi įmonės – AB Šiaulių bankas ir UAB Medicinos bankas. Visose šių bendrovių auditoriaus išvadose auditoriai kaip pagrindinį audito dalyką nurodė suteiktų paskolų vertinimą. Kitaip sakant, pagrindinė reikšmingo iškraipymo **rizika** yra **klientams suteiktų paskolų vertės sumažėjimas**. Klientams suteiktų paskolų vertė šiose bendrovėse atskirais analizuojamais metais sudarė 50-60% viso turto vertės. Kiekvienais metais bendrovės suformuoja atidėjinius paskolų vertės sumažėjimui, kurie yra reikšmingi finansinių ataskaitų lygiu, todėl auditoriams svarbu

patikrinti vadovybės skaičiavime naudojamų prielaidų teisingumą ir pačių skaičiavimo modelių matematinį tikslumą.

Nuo 2018 metų, įmonėms pradėjus taikyti 9 – ajį Tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (toliau – TFAS) „Finansinės priemonės“, bendrovės pakeitė skaičiavimo modelius tam, kad jie atitiktų naujojo TFAS reikalavimus. Bendrovės, atlikdamos tikėtinų paskolų vertės sumažėjimo nuostolių skaičiavimus, naudoja sudėtingus modelius, kurie apima įvairius aspektus, tokius kaip:

- Paskolų klasifikavimas pagal rizikos lygius;
- Už paskolas įkeisto turto vertė ir realizavimo laikotarpis;
- Paskolų kredito reitingai;
- Makroekonominių scenarijų modeliavimas;
- Neįprastų ir reikšmingų paskolų atidėjinių ekspertinis individualus vertinimas ir kt.

Išanalizavus auditorių pateiktus atsako į pagrindinį audito dalyką aprašymus, galima pastebėti, kad auditoriai atlieka kombinuotas procedūras – tiek kontrolės testus, tiek ir detaliuosius testus. Susisteminius pagrindinių audito dalykų dalyje pateiktą informaciją, auditoriaus atsakas į klientams suteiktų paskolų vertės sumažėjimo riziką yra:

1. Klientams suteiktų paskolų tikėtinų kredito nuostolių apskaitos politikos atitikties TFAS reikalavimams įvertinimas;
2. Kontrolės procedūrų, susijusių su atitinkamais paskolų duomenimis ir tikėtinų kredito nuostolių apskaičiavimu, sistemos ir jos veiksmingumo įvertinimas. Kontrolės procedūros apima: paskolų rizikos stebėjimą, nuostolių įvykių identifikavimą, užtikrinimo priemonių verčių periodišką peržiūrėjimą, kliento reitingo nustatymą ir rizikos lygio tinkamą priskyrimą ir kt.;
3. Skaičiavimo modelyje įvestų paskolų duomenų patikimumo detalus testavimas, peržiūrint pagrindžiančius dokumentus (klientui suteiktos paskolos vertė, kredito reitingas, užtikrinimo priemonių vertė ir pan.).
4. Matematinio skaičiavimo modelio tikslumo ir teisingumo patikrinimas (atitikimas skaičiavimo metodikai, teisingų prielaidų naudojimas).

Taip pat, dviejose iš 7 auditorių išvadose nurodyta, kad atliekant audito procedūras buvo pasitelkti vidiniai vertinimo ekspertai: 1) kredito rizikos vertinimo ekspertas buvo pasitelktas, vertinant 9 – ojo TFAS reikalavimų įgyvendinimą pirmais metais (2018 m.); 2) vertinimo specialistas buvo įtrauktas vertinant įkeisto turto tikrąją vertę, kadangi šis įkeistas turtas dažnai sudaro pagrindinę nuvertėjusių paskolų būsimų pinigų srautų dalį.

2. Energetika

Energetikos grupei priskiriamos įmonės, kurių pagrindinė veikla susijusi su energetinių medžiagų ir produktų perdirbimu, gamyba, transportavimu, perdavimu, prekyba ir pan. Iš tyrime analizuojamų įmonių į šią grupę patenka 5 įmonės:

1. AB Amber Grid - gamtinių dujų perdavimas (transportavimas aukšto slėgio vamzdynais);
2. Ignitis AB – gamtinių dujų ir elektros energijos tiekimas;
3. AB Kauno energija – šilumos ir elektros energijos gamyba, šilumos tiekimas vartotojams;
4. AB Klaipėdos nafta – naftos produktų bei suskystintų gamtinių dujų terminalų operavimas;
5. AB Litgrid – elektros perdavimas aukštos įtampos įrenginiais;

Auditorių išvadose kaip pagrindinis audito dalykas išskiriamas šių bendrovių ilgalaikio materialiojo turto vertinimas, todėl pagrindinė šio sektoriaus reikšmingo iškraipymo **rizika** yra **ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimas**. Šių bendrovių ilgalaikis materialusis turas yra apskaitomas perkainota verte, todėl vadovybė kasmet atlieka ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo įvertinimą, prognozuojant būsimus grynujų pinigų srautus, gaunamus iš vykdomos veiklos ir diskontuojant juos taikant atitinkamą diskonto normą. Ilgalaikio materialiojo turto vertinimas išskiriamas kaip pagrindinis audito dalykas, atsižvelgiant į reikšmingą vertinamo turto balansinę vertę ir svarbius sprendimus, susijusius su prielaidomis ir apskaitiniais įvertinimais, kuriuos vadovybė naudoja atlikdama vertinimą. Vadovybės reikšmingi sprendimai dažniausiai yra susiję su skaičiavime naudojama diskonto norma, būsimųjų pinigų srautų sumomis, metinio augimo tempo nustatymu ir kt. Netinkamas ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo įvertinimas gali daryti reikšmingą poveikį bendrovių rezultatams, todėl auditoriai kaip atsaką į nustatytą riziką, dažniausiai atlieka šias procedūras:

1. Vadovybės paklausimai ir susipažinimas su ilgalaikio materialiojo turto vertės pasikeitimo įvertinimo procesu ir tokio vertinimo rezultatų pripažinimo atitikimą atitinkamiems finansinės atskaitomybės standartų reikalavimams;
2. Vadovybės prognozių tikslumo įvertinimas, lyginant istorines prognozes su faktiniais rezultatais;
3. Pagrindinių prielaidų, naudojant apskaičiuojant diskontuotus pinigų srautus pagrįstumo patikrinimas. Pagrindinės vertinamos prielaidos: diskonto norma, būsima paklausa, pajamų augimo norma ir pan. Dažniausiai šioms prielaidoms ir vertinimo modelio nuoseklumo įvertinimui pasitelkiami vidiniai vertinimo specialistai;

4. Diskontuotų pinigų srautų modelio pagrindinių formulių ir matematinio tikslumo patikrinimas;
5. Vertės sumažėjimo modelio jautrumo analizė, siekiant nustatyti, ar vadovybės naudotos prielaidos ir priimti svarbūs sprendimai nėra šališki.

3. Finansinės paslaugos

Prie finansinių paslaugų teikiančių įmonių grupės priskiriamos 5 įmonės, kurių vykdoma veikla trumpai apibūdinta 9 lentelėje:

9 lentelė

Finansines paslaugas teikiančių įmonių grupė ir jų vykdoma veikla

Nr.	Įmonės pavadinimas	Vykdoma veikla
1	UAB INVL Asset Management	Turto valdymo bendrovė, valdanti pensijų ir investicinius fondus, individualius portfelius bei privataus kapitalo turtą
2	AB Invalda INVL	Turto (pensijų ir investiciniai fondai, individualūs portfeliai, privataus kapitalo ir kitos alternatyvios investicijos) valdymo Grupės patronuojanti įmonė
3	AB INVL Baltic Farmland	Žemės ūkio paskirties investicijų valdymas
4	UTIB INVL Baltic Real Estate	Investicijų į komercinį nekilnojamąjį turtą valdymas
5	UTIB INVL Technology	Investicijų į informacinių technologijų verslus valdymas

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis viešai prieinama informacija internete

Už šių bendrovių auditą atsakingi auditoriai kaip pagrindinį audito dalyką išskiria investicijų ir kito finansinio turto vertinimo sritį. Investicinis turtas yra vertinamas tikrąja verte, o jos pasikeitimai pripažįstami ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliais. Taigi, finansines paslaugas teikiančių įmonių kaip pagrindinę reikšmingo iškraipymo **riziką** galima įvardinti **investicinio turto tikrosios vertės neteisingą vertinimą**. Be to, kad ši sritis yra reikšminga bendrovių finansinių ataskaitų atžvilgiu, vadovybė vertindama investicinį turtą dažnai remiasi nepriklausomų vertintojų nustatytomis vertėmis. Investicinio turto tikroji vertė nustatyta vertinimo metu priklauso nuo reikšmingų apskaitinių įvertinimų, prielaidų bei vertinimo metu naudojamų duomenų, pvz.: diskonto

norma, būsimų pinigų srautų prognozavimas, augimo norma, istoriniai duomenys, rinkoje vyraujančios dabartinės kainos ir pan.

Auditoriai kaip atsaką į nustatytą reikšmingą iškraipymo riziką atlieka įvairias procedūras, įskaitant:

1. Išorės vertintojų kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo įvertinimą;
2. Taikytų skaičiavimų metodologijos ir pagrindinių prielaidų bei duomenų tinkamumo įvertinimą, remiantis išorine informacija apie rinkoje vykstančius panašius sandorius ir turimomis žiniomis apie ūkio šaką;
3. Investicinio turto pirminių duomenų, naudojamų vertinimo modelio skaičiavime, detalių patikrinimą su pagrindžiančiais dokumentais;
4. Investiciniam turtui priskiriamų vertybinių popierių egzistavimo patikrinimą, gaunant patvirtinimo laiškus iš banko ir palyginant įmonių apskaitytus duomenis su nurodytais vertybinių popierių kiekiais ir vertėmis;
5. Investicinio turto tikrosios vertės jautrumo pagrindinių prielaidų pokyčiams analizės atlikimą, siekiant nustatyti, kiek reikšmingai keistųsi investicinio turto vertės.

Pabrėžtina ir tai, kad nei vienoje iš išvadų nebuvo paminėta, kad investicinio turto vertinimui buvo pasitelkti vidiniai vertinimo specialistai. Tai rodo, kad auditoriams pakanka sukauptų žinių apie rinką bei išorinės informacijos tam, kad surinktų pakankamų ir tinkamų įrodymų šios su investicinio turto vertinimu susijusios rizikos suvaldymui.

4. Pieninių veikla ir sūrių gamyba

Šiai grupei priskiriamos 4 gerai rinkoje žinomos bendrovės, kurių veikla susijusi su pieno produktų supirkimu, gamyba ir realizavimu: AB Pieno žvaigždės, AB Rokiškio sūris, AB Vilkyškių pieninė bei AB Žemaitijos pienas. Visų bendrovių auditoriaus išvadose kai pagrindinis audito dalykas yra išskiriamas atsargų vertinimas. Todėl šios ūkio šakos kaip pagrindinę reikšmingo iškraipymo **riziką** galime įvardinti **turimų atsargų vertės sumažėjimą**. Bendrovių vadovybė kiekvienais metais atlieka turimų atsargų vertinimą, siekdama nustatyti, ar atsargų balansinė vertė finansinių metų pabaigoje nėra didesnė nei grynoji galimo realizavimo vertė, ir kokio dydžio turi būti pripažintas atsargų nuvertėjimas. Nustatant atsargų nuvertėjimą, vadovybei reikia priimti svarbų sprendimą, pagrįstą ankstesnių finansinių laikotarpių ir prognozuojamais atsargų pardavimais, laikomų atsargų fizinių savybių vertinimu, senėjimo normomis ir kitais reikšmingais faktoriais. Vertinime naudojamų

prielaidų pasikeitimas gali reikšmingai pakeisti balansinę atsargų vertę, todėl auditoriams svarbu įvertinti naudojamų prielaidų pagrįstumą.

Vadovybės atsargų nuvertėjimo skaičiavimo patikrinimas dažniausiai apima šias auditorių išvadose nurodytas procedūras:

1. Vadovybės paklausimai, siekiant susipažinti ir suprasti atsargų galimos realizavimo vertės nustatymo ir vertės sumažėjimo pasenusiems atsargoms skaičiavimo tvarką;
2. Poataskaitinio laikotarpio atsargų pardavimo detalus testavimas su pagrindžiančiais dokumentais, siekiant nustatyti, ar pardavimo kainos nėra mažesnės nei vadovybės įvertintos grynojo galimo realizavimo atsargų vertės ataskaitinių metų pabaigoje;
3. Atsargų senėjimo pagal periodus analizės atlikimas, identifikuojant visas lėtai judančias ar pasenusias atsargas. Ši procedūra apima ir atsargų senėjimo ataskaitos patikimumo patikrinimą;
4. Vertės sumažėjimo skaičiavime taikytų normų išanalizavimas ir bendros vadovybės apskaičiuotos vertės sumažėjimo sumos palyginimas su ankstesnių laikotarpių duomenimis;
5. Atsargų nukainojimo perskaičiavimas ir palyginimas su vadovybės atliktais skaičiavimais.

Atsargų nuvertėjimo aspektas yra svarbus bendrovėms, vykdančioms veiklą susijusią su pieno supirkimu, gamyba ir realizavimu dėl sąlyginai trumpo atsargų galiojimo termino ir didelės rizikos, kad atsargos nebus laiku realizuotos ir turės būti nurašomos.

6. Gamybinė ir statybinė veikla

Šiai grupei priskirtos 4 tyrimo metu analizuojamos bendrovės: 1) AB „Grigeo“ – sanitarinio buitinio popieriaus ir jo gaminių gamyba; 2) AB „Panevėžio statybos trestas“ – statybos – montavimo darbai; 3) AB „Snaigė“ – buitinių šaldytuvų ir šaldiklių bei jų atsarginių dalių gamyba; 4) AB „Vilniaus baldai“ – masinė korpusinių baldų gamyba.

Atlikus nepriklausomų auditorių išvadų pagrindinių audito dalies analizę, galima išskirti dvi pagrindines sritis, kurioms auditoriai audito metu skyrė daugiausiai dėmesio – 1) pajamų pripažinimas (netaikoma AB „Grigeo“); 2) ilgalaikio materialiojo turto vertinimas (netaikoma AB „Panevėžio statybos trestui“). Taigi, gamybinę ir statybinę veiklą vykdančių įmonių pagrindinės reikšmingo iškraipymo **rizikos** siejamos su **netinkamu pajamų pripažinimu** bei **ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimu/neteisingu naudingo tarnavimo laiko nustatymu**.

1) Netinkamo pajamų pripažinimo rizika. Svarbiausias aspektas vertinant, ar pajamos buvo pripažintos tinkamai, nustatyti pajamų pripažinimo momentą. AB „Snaigė“ pardavimo pajamas pripažįsta remdamasi išsiųstų prekių kiekiu ir sutartomis kainomis tik tada, kai pirkėjui perduodama visa su prekių nuosavybe susijusi rizika ir nauda, remiantis iš anksto sutartomis „Incoterms“ sąlygomis, atėmus suteiktas nuolaidas. AB „Vilniaus baldai“ savo pajamas generuoja pagal sutartį su pagrindiniu klientu, todėl svarbu nustatyti, ar veiklos įsipareigojimas įvykdomas per tam tikrą laiką, ar tam tikru momentu. Bendrovės vadovybė atlieka reikšmingus įvertinimus, siekdama tai nustatyti. Taip pat, į sutartis su pagrindiniu klientu yra įtraukiamas ir kintamasis atlygis, todėl vertinant pajamas, kurios pagrįstai gali būti pripažintos finansiniais ataskaitiniais metais, taip pat reikalingas reikšmingas įvertinimas. Statybų įmonė AB „Panevėžio statybų trestas“ finansinių metų pabaigoje turi pripažinti pajamas iš konkretaus kliento statybos sutarčių, kurios metų pabaigoje dar nėra iki galo įgyvendintos, remiantis įvertintu projektų užbaigimo lygiu, kuris vertinamas palyginant visų finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos patirtų išlaidų dalį su bendra sutarties išlaidų nustatyta sąmata.

Siekdami suvaldyti netinkamo pajamų pripažinimo riziką, auditoriai audito metu atliko šias procedūras:

- Vadovybės paklausimai dėl pardavimo proceso, vykstančio audituojamoje bendrovėje, supratimo;
- Su pardavimo pajamų pripažinimu, susijusių kontrolių testavimas (pvz. sąskaitų faktūrų sutikrinimas su atitinkamais prekių transportavimo dokumentais bei su sutartomis kainomis, kurios nurodytos prekių pardavimo užsakymuose ar sutartyse; pajamų ir sąnaudų priskyrimas konkrečiai pardavimo sutarčiai ir pan.)
- Detalus apskaitoje užregistruotų pajamų įrašų testavimas su pagrindžiančiais dokumentais (pajamų pripažinimo/užregistravimo momento atitikimas pagal realų sutarties įvykdymo laiką, kuris nurodytas darbų perdavimo-priėmimo akte, prekių pristatymo akte arba pagal kitas sutartyje nurodytas sąlygas);

2) ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimo/neteisingo naudojimo tarnavimo laiko nustatymo rizika. Ilgalaikis materialusis turtas sudaro reikšmingą viso gamybinių bendrovių turto dalį (daugiau nei 55%), todėl vadovybės priimami sprendimai dėl ilgalaikio materialiojo turto vertinimo daro reikšmingą poveikį bendrovių finansinėms

ataskaitoms ir ataskaitinių metų rezultatams. Reikšmingiausias aspektas, kurį kasmet vertina vadovybė yra susijęs su ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikotarpiu, užtikrinant kad jis atitiktų numatomą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pobūdį. Gamybinė bendrovė AB „Snaigė“ savo ilgalaikį materialųjį turtą apskaito perkainota verte, remiantis nepriklausomų vertintojų vertinimo ataskaitomis. Toks vertinimas taip pat apėmė tinkamų vertinimo metodų pasirinkimą ir reikšmingų sprendimų priėmimą: diskontuotų pinigų srautų skaičiavimui naudojamos prielaidos (pvz. diskonto norma, pajamų prognozė), panašaus ilgalaikio materialiojo turto rinkos kainos ir kt. Auditoriai kaip atsaką į nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką atliko tam tikras procedūras, kurios apėmė:

- bendrovių politikos, susijusios su naudingo tarnavimo laikotarpio nustatymu tinkamumo ir apskaitos politikos atitiktį taikomiems apskaitos standartams įvertinimą;
- retrospektyvaus vadovybės įvertinimų dėl reikšmingų ilgalaikio materialiojo turto vienetų naudingo tarnavimo laikotarpio tikslumo peržiūrą, palyginant, koks yra faktinis visiškai nudėvėto, bet veikloje tebenaudojamo turto naudingo tarnavimo laikotarpis su pradiniu apskaičiuotu naudingo tarnavimo laikotarpiu, įskaitant ir visus vėlesnius jo tikslinimus;
- reikšmingų ilgalaikio materialaus turto vienetų naudingo tarnavimo laiko palyginimą su kitų gamybinių įmonių taikomu naudingo tarnavimo laikotarpiu;
- detalaus ilgalaikio materialaus turto vienetų sąrašė nurodyto naudingo tarnavimo laiko atitikties vadovybės atliktiems laikotarpio įvertinimams patikrinimą, taikant atsitiktinių vienetų atranką;
- nepriklausomo ilgalaikio materialiojo turto vertintojo kvalifikacijos, kompetencijos ir objektyvumo įvertinimą; taikytų vertinimo metodų prielaidų pagrįstumo ir diskontuotų pinigų srautų modelio matematinio tikslumo patikrinimą (turtui, kuris buvo apskaitomas perkainota verte ir vertinimui atlikti buvo pasamdyti nepriklausomi turto vertintojai).

7. Tekstilės bei drabužių pramonės veikla

Šiai grupei priskiriamos 3 bendrovės: 1) AB „Linas“ – tekstilės gaminių gamyba ir prekyba; 2) AB „Utenos trikotažas“ – trikotažo ir tekstilės gaminių gamyba; 3) APB „Apranga“ – drabužių

mažmeninė prekyba. Šių bendrovių atsargų likučio suma finansinių metų pabaigoje yra reikšminga ir sudaro nuo 24% iki 50% viso turto dalies, todėl vadovybės kiekvienais metais atliekamas atsargų vertės sumažėjimo vertinimas yra reikšmingas finansinių ataskaitų atžvilgiu. Vadovybė kasmet atlieka vertinimą, siekdama nustatyti, ar atsargų likučio vertė neviršija grynosios galimo realizavimo vertės, ir ar neturi būti formuojamas papildomas vertės sumažėjimas ar atliekamas pasenusių/lėtai judančių ar brokuotų atsargų nurašymas. Todėl šios ūkio šakos kaip pagrindinę reikšmingo iškraipymo **riziką** galime įvardinti **turimų atsargų vertės sumažėjimą**. Nors tekstilė ir drabužiai neturi galiojimo termino, tačiau šioje ūkio šakoje pastebimas aiškus sezoniškumas, kintančios mados tendencijos.

Todėl auditoriai, atlikdami finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio auditą, kaip atsaką į nustatytą riziką atliko procedūras:

1. Vadovybės paklausimai ir supratimo įgijimas apie atsargų nukainojimą iki grynosios galimo realizavimo vertės atlikimą;
2. Žemiau savikainos parduotų atsargų po finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos detalus testavimą ir gautų rezultatų palyginimą su vadovybės įvertinimu;
3. Atsargų senėjimo palyginamąją analizę su ankstesnių metų informacija, siekiant nustatyti reikšmingus neįprastus pasikeitimus;
4. Atsargų senėjimo ataskaitos patikimumo testavimą, lyginant atsirinktų prekių informaciją, pateiktą senėjimo ataskaitoje su pagrindžiančiais dokumentais;
5. Atsargų inventorizacijos kontrolių testavimas, įskaitant ir pasenusių, pažeistų atsargų identifikavimo tvarką.

8. Žemės ūkio veikla

Su žemės ūkiu susijusia veikla užsiima 2 tyrime analizuojamos bendrovės: „AB Linas Agro“ ir „AB Auga Group“. Visose šių bendrovių auditoriaus išvadose auditoriai kaip pagrindinį audito dalyką nurodė biologinio turto vertinimą dėl biologinio turto sumų reikšmingumo (7-12% viso turto vertės). Taip pat, biologinis turtas yra vertinamas tikrąja verte, todėl kasmet atliekamas biologinio turto įvertinimo gali reikšmingai paveikti įmonės finansinių metų rezultatus. Biologinio turto tikrosios vertės vertinimo metodai priklauso nuo vertinamo turto pobūdžio, pvz. melžiamų karvių tikroji vertė nustatoma taikant diskontuotų pinigų srautų prognozavimo modelį, įskaitant numatomus pinigų srautus iš pieno pardavimo ir vėlesnio karvių pardavimo; kiti galvijai vertinami tikrąja verte, atėmus

pardavimo išlaidas finansinių ataskaitų dieną; pasėliai vertinami derliaus rinkos kaina, remiantis planuojamu derlingumu bei atėmus pardavimo išlaidas.

Taigi, kiekvieno vertinimo metu yra priimami reikšmingi vadovybės vertinimai, nustatant biologinio turto tikrąją vertę. Žemės ūkio sektoriaus bendrovių pagrindinė reikšmingo iškraipymo rizika yra **neteisingas biologinio turto tikrosios vertės įvertinimas**.

Auditoriai atlieka žemiau nurodytas procedūras kaip atsaką į nustatytą riziką:

- Vadovybės paklausimai dėl biologinio turto tikrosios vertės vertinimo procedūrų, vertinimų gavimas ir peržiūra;
- Vertinime naudojamų įvesties duomenų sutikrinimas su pagrindžiančiais dokumentais, rinkos informacija;
- Ataskaitinių metų vertinimų rezultatų palyginamoji analizė su istorine informacija, siekiant identifikuoti reikšmingus nukrypimus detalesnei analizei;
- Vadovybės diskontuotų pinigų srautų modelyje naudotos diskonto normos įvertinimas, pasitelkiant vertinimo specialistą;
- Vertinimo modelio matematinio tikslumo patikrinimas.

9. Kitos paslaugas teikiančios įmonės

Prie kitų ne finansines paslaugas teikiančių įmonių priskirtos 3 tyrimo metu analizuojamos bendrovės: 1) AB „Novaturas“ – kelionių operatoriaus paslaugos; 2) UAB „Maxima Grupė“ – Grupės valdymo paslaugas teikianti įmonė; 3) AB Telia – telekomunikacijų, IT ir TV paslaugas. Visos bendrovės teikia skirtingo pobūdžio ne finansines paslaugas, tačiau visų šių paslaugas teikiančių bendrovių auditoriaus išvadose kaip pagrindinis audito dalykas yra išskiriamas prestižo vertinimas, kuris sudaro reikšmingą dalį finansinių ataskaitų lygiu. Kitaip sakant, auditoriai kaip reikšmingo iškraipymo **riziką** išskiria **prestižo vertės sumažėjimą**. Kadangi pagal TFAS prestižui nėra nustatytas naudingo tarnavimo laikas ir skaičiuojamas nusidėvėjimas, bendrovių vadovybė kartą per metus arba tuomet, kai atsiranda vertės sumažėjimo požymių, atlieka prestižo vertės sumažėjimo vertinimą. Vertinimo metu yra siekiama nustatyti, ar prestižo apskaitinė vertė finansinių metų pabaigoje nėra mažesnė nei atsiperkamoji jo vertė ir, ar neturi būti pripažintas joks vertės sumažėjimas.

Atsiperkamosios vertės nustatymas remiasi pinigų srautų prognozėmis, vertinant atitinkamus pinigus kuriančius vienetus. Atliekant prestižo vertinimą, įmonės vadovybė priima reikšmingus

sprendimus dėl skaičiavimuose naudojamų įvesties duomenų ir išorės rinkos sąlygų, kurie apima: diskonto ir pajamų augimo normas, infliaciją ir pan. Auditorių pagrindinės atliekamos procedūros, siekiant įvertinti, ar įmonės vadovybė teisingai atlieka prestižo vertės sumažėjimo testavimą, apėmė:

- Vadovybės paklausimus apie prestižo vertės sumažėjimo vertinimo proceso;
- Prestižo vertės sumažėjimo skaičiavimo modelio tinkamumo bei pagrindinių naudotų prielaidų pagrindinių prielaidų patikrinimą, palyginant praėjusių laikotarpių faktinius rezultatus su ankstesnėmis vadovybės prognozėmis. Taip pat, naujausio planuojamo biudžeto analizę.
- Skaičiavimuose naudojamų prielaidų tokių kaip diskonto norma, ilgalaikio augimo tempo palyginimą su rinkos išoriniais duomenimis. Pažymėtina, kad vienoje auditoriaus išvadoje, kuris buvo paskirtas audituoti bendrovę pirmais metais, buvo paminėta, kad vertinant modelyje naudojamas prielaidas buvo pasitelkti į pagalbą vidiniai vertinimo specialistai.
- Prestižo vertės sumažėjimo vertinime naudojamų diskonto normos ir augimo koeficiento pokyčių jautrumo analizę. Šios skaičiavimuose naudojamos prielaidos daro didžiausią įtaką prestižo atsiperkamosios vertės nustatymui;
- Prestižo vertės sumažėjimo vertinimo modelio matematinio tikslumo patikrinimą.

11 paveiksle pateiktas visų skirtingų ūkio šakų auditorių išvadose išskirtų pagrindinių reikšmingo iškraipymo rizikų apibendrinimas, kuris atvaizduoja, su kokiomis rizikomis auditorius susidurs, atliekant skirtingą veiklą vykdančių įmonių finansinių ataskaitų auditą.

11 paveikslas

Audito rizikos skirtingų ūkio šakų įmonėse



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenimis

Taigi, atlikus pagrindinių audito dalykų dalies auditoriaus išvadoje tyrimą galima pastebėti, kad skirtingų audito bendrovių auditoriai atlikdami panašią veiklą vykdančių bendrovių auditą, išskiria bent po vieną vienodą vyraujančią reikšmingo iškraipymo riziką. Todėl auditoriai, prieš imantis tam tikrą veiklą vykdančios įmonės audito, turėtų apsvarstyti, su kokiomis rizikomis gali susidurti ir, ar užteks žinių ir išteklių šiai rizikai suvaldyti. Banko veiklą vykdančios bendrovių pagrindinė rizika siejama su klientams suteiktų paskolų vertės sumažėjimu; energetikos sektoriuje veikiančių bendrovių pagrindinė audito rizika – ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimas; finansines paslaugas teikiančių įmonių – investicinio turto tikrosios vertės neteisingas vertinimas; su pieno gamyba ir realizavimu susijusių įmonių rizika siejama pagrindinė rizika – atsargų vertės sumažėjimas; gamybinių ir statybinių bendrovių pagrindinės rizikos siejamos su netinkamu pajamų pripažinimu ir ilgalaikio materialiojo turto vertinimu; tekstilės bei drabužių pramonės bendrovių pagrindinė rizika siejama su atsargų vertės sumažėjimu; žemės ūkio veiklą vykdančių įmonių pagrindinė rizika siejama su biologinio turto tikrosios vertės neteisingu įvertinimu; kitų ne finansines paslaugas teikiančių įmonių pagrindinė rizika siejama su prestižo vertės sumažėjimu. Auditorių atsakas į nustatytas rizikas dažniausiai apima procedūras nuo vadovybės paklausimų ir pagrindinio dalyko vertinimo proceso supratimo, vadovybės priimtų svarbių apskaitinių sprendimų ir daromų prielaidų pagrįstumo vertinimo (sudėtingiems modeliams įvertinti pasitelkiami ir vidiniai vertinimo specialistai) iki matematinio vadovybės atlikto įvertinimo tikslumo patikrinimo.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Išvados

1. Kiekvienas auditas yra neatsiejamas nuo tam tikros rizikos. Autoriai pateikia skirtingus audito rizikos apibrėžimus, tačiau bendru atveju audito rizika yra tikimybė, kad auditorius neaptiks reikšmingų iškraipymų ir pareikš neteisingą nuomonę. Nors audito rizika yra neišvengiama, tačiau pasitelkus audito rizikos vertinimo modelius, auditoriai gali sumažinti ją iki minimalaus priimtino lygio. Klasikinį audito rizikos modelį sudaro trys elementai – įgimta rizika, kontrolės rizika ir neaptikimo rizika. Auditorius didžiausią įtaką gali daryti tik vienam rizikos modelio komponentui – neaptikimo rizikai. Įvertinęs reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius, pasitelkdamas audito rizikos modelio formulę ($AR = IR \times CR \times DR$), nustato, kokia turi būti neaptikimo rizika, kuri užtikrintų toleruojamą audito rizikos lygį. Kiti literatūroje sutinkami audito rizikos modeliai – išplėstasis, V. Beatie, S. Fearley, R. Brandt, ABREMA – savo prasme yra panašūs į klasikinį audito rizikos modelį, nes visi jie turi tuos pačius pagrindinius tris elementus, skiriasi tik jų išskaidymas. Daugiausia skirtumų nuo klasikinio rizikos modelio turi V. Beatie ir kt. (2005) pasiūlytas audito rizikos modelis, kuris audito riziką skaido į kliento riziką, kurią sudaro ne tik reikšmingo iškraipymo rizika, bet ir motyvacijos rizika (siejama su kliento vadovybės elgesio suvokimu) bei audito įmonės riziką, kuri be neaptikimo rizikos atskirai pabrėžia ir auditoriaus kompetencijos bei nepriklausomumo riziką. Nors šis rizikos modelis yra skaidomas į daugiausia dalių ir yra išsamiausias, tačiau nėra išreikštas matematine išraiška. Todėl patogiausiu ir populiariausiu praktiniam naudojimui išlieka klasikinis audito rizikos modelis.

2. Audito rizika turi tris pagrindinius elementus. Įgimta rizika – tai rizika, kuri egzistuoja pati savaime, nepriklausomai nuo įmonės vidaus kontrolės sistemos ir, kurios lygiui įtaką daro vidiniai (vykdoma veikla, vadovybės požiūris į sąžiningumą, sudarant finansines ataskaitas, apskaitos politika ir kt.) bei išoriniai (šakos pelningumas, konkurencingumas, šalies ekonomika ir kt.) veiksniai. Antrasis audito rizikos elementas – kontrolės rizika – tai rizika, kad kliento vidaus kontrolės sistema neapsaugos finansinių ataskaitų nuo galimų iškraipymų ir pagrindinis veiksnys, darantis įtaką šiai rizikai yra kontrolės svarba audituojamoje įmonėje. Įgimta ir kontrolės rizikos dažnai vertinamos kartu kaip reikšmingo iškraipymo rizika, kuri nėra valdoma auditoriaus, bet turi būti tinkamai vertinama viso audito metu. Paskutinis audito rizikos modelio elementas – neaptikimo rizika – tai rizika, kad auditorius, suplanavęs ir atlikęs audito procedūras, neaptiks esamų iškraipymų kliento finansinėse ataskaitose. Šios rizikos lygiui didžiausią įtaką daro auditoriaus profesinė patirtis, kompetencija bei priimami sprendimai dėl atliekamų procedūrų pasirinkimo.

3. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas yra glaudžiai susijęs su kliento ūkio šakos supratimu – kuo auditorius turi daugiau žinių apie kiekvieno kliento ūkio šaką, tuo įžvalgiau ir tiksliau jis įvertins su klientu susijusias specifines rizikas, todėl suplanuotos audito procedūros bus efektyvesnės, labiau pritaikytos konkrečiam klientui ir duos geresnių rezultatų. Pabrėžtina ir tai, kad auditoriai, kurie specializuojasi tam tikrose ūkio šakose, turės didesnę pasitikėjimą savo profesiniu sprendimu vertinant su kliento veikla susijusias specifines kliento rizikas bei galės pateikti audituojamos įmonės vadovybei naudingų įžvalgų ir pasiūlymų dėl rizikingiausių finansinių ataskaitų sričių, tokiu būdu, suteikiant ir pridėtinę audito, kaip teikiamos paslaugos, vertę.

4. Siekiant, kad audituotose finansinėse ataskaitose būtų pateikiamas aiškesnis auditoriaus nuomonės pagrindimas ir padidintas auditoriaus išvadų informatyvumas finansinių ataskaitų vartotojams, 2015 m. buvo išleistas naujas 701 – asis Tarptautinis audito standartas, kuriame nurodyta, kad auditoriaus išvadoje apie viešojo intereso įmonių finansines ataskaitas turi būti pateikti pagrindiniai audito dalykai, nurodant audito metu įvertintų reikšmingų iškraipymų rizikų ir atsako į jas aprašymą. Pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi ir reikalaujantys daugiausiai dėmesio atliekant einamojo finansinio laikotarpio auditą. Auditoriai atrenka, kokie pagrindiniai audito dalykai bus pateikiami auditoriaus išvadoje iš dalykų, apie kuriuos buvo pranešta už valdymą atsakingiems asmenims. Atlikti įvairių autorių tyrimai parodė, kad auditoriai išskiria skirtingus pagrindinius audito dalykus, priklausomai nuo ūkio šakoje, kurioje audituojama įmonė vykdo savo veiklą.

5. Atlikto 28 bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, auditoriaus išvadų tyrimo rezultatai parodė, kad auditoriai vis daugiau dėmesio skiria išsamesniam pagrindinių audito dalykų pateikimui, rašydami auditoriaus išvadas apie kliento finansines ataskaitas. Skirtingos audito bendrovės savo ataskaitose pateikia panašų pagrindinių audito dalykų skaičių (vidutiniškai 2 pagrindinius audito dalykus), tačiau skiriasi auditorių atsako į juos aprašymo išsamumas – didžiojo ketverto audito bendrovių auditoriai pateikia jį informatyvesnį. Analizuojamu keturių metų laikotarpiu (2016-2019 m.) penkios rizikingiausios finansinių ataskaitų sritys auditorių sprendimu buvo: ilgalaikis materialusis turtas, investicijos ir kitas finansinis turtas, atsargos, pajamos bei gautinos sumos ir suteiktos paskolos. Tačiau matomi aiškūs skirtumai analizuojant atskirų bendrovių ataskaitas. Šiuos skirtumus lemia skirtinga bendrovių ūkio šaka, kurioje jos veikia. Sugrupavus bendroves pagal jų vykdomos veiklos pobūdį ir išanalizavus auditoriaus išvadosse pateiktus pagrindinius audito dalykus, galima teigti, kad skirtingi auditoriai identifikuoja panašias vyraujančias bendrovių rizikas. Ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimo rizika vyrauja energetikos sektoriaus bei gamybinę-statybinę veiklą

vykdančiose bendrovėse; netinkamas pajamų pripažinimas – gamybinę-statybinę veiklą vykdančiose bendrovėse; atsargų vertės sumažėjimas – pieno ir drabužių/tekstilės pramonės įmonėse; klientams suteiktų paskolų vertės sumažėjimas – bankuose; investicinio turto tikrosios vertės sumažėjimas – finansines paslaugas teikiančiose įmonėse; biologinio turto tikrosios vertės neteisingas įvertinimas – žemės ūkio sektoriaus įmonėse; bei prestižo vertės sumažėjimas – kitas ne finansines paslaugas teikiančiose įmonėse. Išskirtos pagrindinės rizikos siejamos su balansiniais straipsniais, tačiau jų įvertinimo pasikeitimai daro reikšmingą įtaką bendrovių finansinio ataskaitinio laikotarpio galutiniams rezultatams. Auditoriai, kaip atsaką į nustatytas rizikas, atlieka įvairias procedūras, kurios apima vadovybės paklausimus, kontrolės ir detaliuosius testus, analitikas ir matematinius perskaičiavimus. Svarbu pažymėti ir tai, kad auditoriai yra linkę į pagalbą pasitelkti vidinius vertinimo specialistus, analizuojant sudėtingesnius vadovybės taikomus vertinimo modelius ir jų priimamus reikšmingus sprendimus dėl skaičiavimuose naudojamos diskonto normos ar kitų svarbių prielaidų. Tyrimo rezultatai parodė, kad vertinimo specialistai pasitelkiami vertinant energetikos, bankų ir žemės ūkio veiklą vykdančių bendrovių rizikingiausias finansinių ataskaitų sritis. Todėl auditoriai turėtų iš anksto apsvarstyti, ar pakaks sukauptų žinių ir turimų išteklių suvaldyti su klientų veikla susijusias pagrindines rizikas iki minimalaus priimtino lygio, kad galėtų pateikti teisingą nuomonę apie įmonių finansines ataskaitas.

Pasiūlymai

1. Tyrimo rezultatai parodė, kad be standartinės TAS išskiriamos rizikos – pajamų pripažinimo – auditoriai, kaip rizikingiausių sritį, dažnai įvardina skirtingo turto tinkamą įvertinimą finansinio ataskaitinio laikotarpio pabaigos datai. Tai suponuoja mintį, kad tiek auditoriai, tiek ir įmonių vadovybė turėtų būti edukuojami specialiuose seminaruose/mokymuose skirtingo turto vertinimo tematika. Šių mokymų metu galėtų būti analizuojamos ir interpretuojamos apskaitos standartų nuostatos, susijusios su teisingu turto atvaizdavimu finansinėse ataskaitose, pasitelkiant ir turto vertinimo ekspertus.
2. Atliktas empirinis bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, auditoriaus išvadų tyrimas galėtų būti praplėstas taikant papildomus tyrimo metodus – auditorių apklausas/interviu – siekiant išsiaiškinti, kokios, auditorių manymu, pagrindinės audito rizikos vyrauja skirtingų ūkio šakų įmonėse, ir palyginti gautus rezultatus su bendrovių išvadose pateiktais pagrindiniais audito dalykais.

LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

- 200-asis tarptautinis audito standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ (2009). Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724> (žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d.)
- 260 – asis tarptautinis audito standartas „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“ (2015, persvarstytas)“ Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724> (žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d.)
- 315-asis tarptautinis audito standartas „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (2009). Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724> (žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d.)
- 330-asis tarptautinis audito standartas „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“ (2009). Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724> (žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d.)
- 701-asis tarptautinis audito standartas (persvarstytas) (2015) „Nuomonės apie finansines ataskaitas sudarymas ir pateikimas“ . Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724> (žiūrėta 2020 m. sausio 5 d.)
- 701-asis tarptautinis audito standartas „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ (2015). Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724> (žiūrėta 2020 m. gegužės 18 d.)
- Altıntas T. (2010). *Attitudes to audit risk model and materiality: evidence from Turkey*. Sosyal Bilimler Dergisi, No.1, p. 130-136.
- Bitinas B., Rupšienė L., Žydzūnaitė V. (2008). *Kokybinių tyrimų metodologija : vadovėlis vadybos ir administravimo studentams*. Klaipėda: S. Jokužio leidykla-spaustuvė, 2008.
- Blay A, Kizirian T., Sneathen L.D.(2008). *Evidential Effort And Risk Assesment In Auditing*. Journal of Business & Economics Research, Volume 6, Number 9, 39-52 p.
- Bowen, Glenn A. (2009). *Document Analysis as a Qualitative Research Method*. Qualitative Research Journal, vol. 9, no. 2, 27-40 p.
- Dalia Daujotaitė, Lukas Giriūnas, Gintarė Giriūnienė, Algirdas Miškinis, Danutė Adomavičiūtė, Dalia Vinauskienė. (2015). *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika. Vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 226-257 p.
- Daujotaitė D. (2006). *Finansinis auditas*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla. 118-137 p.

- Dhar V., Lewis B., Peters J.(1988). *A Knowledge-Based: Model of Audit Risk*. AI Magazine, Vol. 9 No. 3, 56-63 p.
- Eimanavičiūtė L., Kustienė A. (2014). *J Audito rizikos vertinimo problematika: teoriniai ir praktiniai aspektai*. Jaunųjų mokslininkų darbai = Journal of Young Scientists. Šiauliai : Šiaulių universiteto leidykla. Nr. 1 (41). p. 31-37
- Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 2014 m. balandžio 16 d. dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB (Tekstas svarbus EEE). Prieiga internetu: <https://op.europa.eu/lt/publication-detail/-/publication/75d01ffe-62ff-4081-a680-d967f553c803/language-lt> (žiūrėta 2020 m. birželio 2 d.)
- Fearnley S., Beattie V., Brandt R. (2005). *Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation*. Journal of International Accounting Research 4(1). p. 39-71.
- Gold A., Heilmann M.(2019). *The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 93(1/2). p. 5-14
- Granberg L, Höglund L. (2011). *The auditor`s way to acquire knowledge about a company`s environment*. Krinstianstad University.
- Iskandar M., Iselin R. (1996). *Industry type: a factor in materiality judgements and risk assessments*. Managerial Auditing Journal, Vol. 11 Issue: 3, p. 4-10.
- Johnstone K.M., Gramling A.A., Rittenberg L.E. (2013). *Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit. Ninth Edition*. Mason, OH: South-Western Cengage Learning.
- Kanapickienė R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: LBAŠTA.
- Kell W.G., Boynton W.C., Ziegler R.E. (1989). *Modern auditing. Fourth Edition*. New York: John Wiley & Sons. 198-199p.; 506-507p.
- Kend M. (2008). *Client industry audit expertise: towards a better understanding*. Pacific Accounting Review, Vol. 20 Issue: 1, p. 49-62
- Knechel W.R. (2001). *Auditing: Assurance & Risk. Second Edition*. Canada: Thompson Learning. 332-336 p.
- Kothari, C. R. (2004). *Research methodology: Methods and techniques*. New Age International, 13-14 p.
- Krippendorff K. (2018). *Content analysis: an introduction to its methodology*. Los Angeles : Sages publications. 24; 39 p.

- Kustienė A., Vaičaitienė E. (2017). *Finansinių ataskaitų audito išvada: kaip patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius? Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka (18) : mokslinių straipsnių rinkinys*. Kaunas: Mykolo Romerio universiteto Viešojo saugumo fakultetas. 404-419 p.
- Lakis V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 270-274 p.
- Lakis V. (2015). *Įmonės apskaitos politikos ir įgimtos audito rizikos ryšys*. In Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis: International Scientific Conference, October 15-16, 2015, Vilnius, Lithuania: Vilniaus universiteto leidykla, 2015, 166-182p.
- Lakis V. (2017). *Audito teorija ir praktika: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lee, W. M., & Phua, L. K. (2019). *Disclosures of key audit matters to curb information asymmetry*. International Journal of Accounting, Finance and Business, 4(24), 1-12 p.
- Liu L., Xie X. Chang Y. Ch., Forgione D.A. (2017). *New clients, audit quality, and audit partner industry expertise: Evidence from Taiwan*. International Journal of Auditing. Vol. 21, Issue 3, p. 288-303.
- Low K.Y. (2004). *The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions*. The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, p. 201-219.
- LR finansinių ataskaitų audito įstatymas (nauja suvestinė redakcija nuo 2019-05-01). Nr. XIII-96. Valstybės žinios, 1999. Nr. 59-1916. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.83535/WDEjZifGIC> (žiūrėta 2021 m. sausio 5 d.)
- Mackevičius J. (2005). *Audito rizikos veiksnių vertinimas*. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas. 111-124p.
- Mackevičius J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. Vilnius: TEV. 191-200 p.
- Mackevičius J., Subačienė R. (2018). *Lietuvos finansinio audito sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 247-248 p.
- Mackevičius J. (2019). *3A – Apskaita, Auditas, Analizė. Teorijos metodikos, nuostatos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 235-237 p.
- Marczyk G., DeMatteo D., Festinger D. (2019). *Essential of Research design and methodology*, 17-18 p.
- Mindak M., Heltzer W. (2011). *Corporate environmental responsibility and audit risk*. Managerial Auditing Journal, Vol. 26, Issue: 8, p. 697-733.

- Reichelt K., Wang D. (2010). *National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality*. Journal of Accounting Research, Vol. 48 Issue 3, 647-686 p.
- Simonaitytė Ž. (2015). *Kontrolės rizikos vertinimo problemos ir jų sprendimo būdai*. In Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis: International Scientific Conference, October 15-16, 2015, Vilnius, Lithuania: Vilniaus universiteto leidykla, 2015, 327-343 p.
- Subačienė R., Budrionytė R., Kamarauskienė I., Lakis V., Raziūnienė D., Savickas V., Senkus K., Tamulevičienė D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 446-453 p.
- Taylor, Mark H.(2000). *The effects of industry specialization on auditors' inherent risk assessments and confidence judgements*. Contemporary Accounting Research, 2000, 17.4: p. 693-712.
- Tamaševičius V. (2015). *Tyrimų metodai*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadovas. I tomas – pagrindinės koncepcijos. Trečiasis leidimas. 2011 m. lapkričio mėn. Tarptautinė buhalterių federacija (TBF). Prieiga internetu: <http://lar.lt/www/new/page.php?27> (žiūrėta 2020 m. birželio 2 d.)
- Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadovas. II tomas – praktiniai nurodymai. Trečiasis leidimas. 2011 m. lapkričio mėn. Tarptautinė buhalterių federacija (TBF). Prieiga internetu: <http://lar.lt/www/new/page.php?27> (žiūrėta 2020 m. birželio 2 d.)
- Vaicekuskas D. (2014). *Ūkio šakos auditoriai: Lietuvos viešojo intereso įmonių audito rinkos analize ir vertinimas*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. (15A), 26-36 p.
- Vaicekuskas D.(2018). *Pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje: Lietuvos emitentų auditoriaus išvadų tyrimas*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika 2018. Tomai 17–18 (Online). p. 168-179
- Williams, C. (2007). *Research methods*. Journal of Business & Economics Research (JBER), 5(3).
- Woodhead A.D. (1992). *Audit Risk Modelling*. Managerial Auditing Journal, Vol. 7 Issue: 5, 3-7 p.

AUDIT RISKS IN DIFFERENT INDUSTRIES COMPANIES: RESEARCH OF PUBLICLY TRADED COMPANIES` AUDITORS REPORTS

Master thesis

Accounting and Finance Management study programme

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – Assist. Prof., Dr. Darius Vaicekauskas

Vilnius, 2021

SUMMARY

63 pages, 9 tables, 11 pictures, 51 references.

The main purpose of this master is to identify the key audit risks in different industries companies in order to provide guidance to improve the audit risk assessment process.

First of all, audit risk definition and different audit risk models, audit risk components` assessment, the connection of audit risk assessment with clients` industry understanding, the concept of key audit matters were revealed by reviewing literature of these topics. Then, the qualitative document content analysis method was applied in order to investigate what are the main audit risk of different industries companies based on information about key audit matters provided in Lithuanian publicly traded companies reports.


















It can be concluded that audit risk is unavoidable but it should be minimized to an appropriate level by auditor. Auditor has to asses all components of audit risk model: inherent risk (the risk which exist assuming the client does not have any related internal control), control risk (the risk that material misstatement will not be prevented or detected by the client's internal control system) and detection risk (the risk that auditor's procedures will not detect material misstatements when in fact such misstatements exist). Audit risk assessment is closely related to clients` industries understanding – the more knowledge auditor has about companies` industries in which they are working, the more precise audit risk assessment and audit procedures are performed.




















Key audit matters, provided in auditor opinion, disclose matters which were most risky and for which auditors focused on during the current year audit. Research results of 28 companies` auditor opinions (2016-2019) showed that as main risks auditors specified not only standard revenue recognition risk but different assets valuation aspects depending in which industries the client is operating. Therefore, audit companies should reconsider whether they have sufficient internal resources and specific knowledge about client industries before accepting new clients in order to minimize main audit risks till acceptable level and appropriate auditor opinion could be provided.

The research of this thesis could be improved by applying additional research methods such as interview/surveys in order to find out which main audit risks of different industries companies are described by auditors and compare the results with key audit matters provided in different companies auditors opinions.

PRIEDAI

1 priedas. Nasdaq Baltijos biržos sąrašuose Lietuvoje registruotų bendrovių sąrašas

	ISSUER	SEKTORIUS	EMITENTŲ SĄRAŠAS	TRUMPINYS	KAPITALIZACIJA €
▼	 Amber Grid Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Energija Energija	2013.08.01	AMG1L	185 517 815
▼	 Apranga Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Diskrecinis vartojimas Mažmeninė prekyba	1997.05.26	APG1L	94 549 252
▼	 AUGA group Vilnius Baltijos skolos VP sąrašas Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Kasdieninio vartojimo prekės Maistas, gėrimai ir tabakas	2008.04.02	AUGB060024A	120 758 531
▼	 Baltic Mill Vilnius First North obligacijų sąrašas		2020.02.17	BMLB045021FB	
▼	 Capitalica Baltic Real Estate Fund I Vilnius First North obligacijų sąrašas		2019.07.30	CAPT065023FA	
▼	 East West Agro Vilnius Baltijos First North akcijų sąrašas	Pramoniniai gaminiai Pramoninės prekės ir paslaugos	2017.05.22	EWA1L	6 500 000
▼	 Grigeo Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Pagrindinės medžiagos Pagrindiniai išteklių	1994.02.02	GRG1L	87 381 000
▼	 Ignitis grupė Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas Vilnius Baltijos skolos VP sąrašas	Komunalinės paslaugos Komunalinės paslaugos	2020.10.07	IGN1L	2 467 387 273
▼	 InMedica Vilnius First North obligacijų sąrašas		2020.03.09	INMB055021FA	
▼	 Invalda INVL Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Finansinės paslaugos Finansinės paslaugos		IVL1L	97 139 027
▼	 INVL Asset Management UAB Vilnius Baltijos fondų sąrašas		2013.09.11	FINBALFV	
▼	 INVL Baltic Farmland Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Nekilnojamasis turtas Nekilnojamasis turtas	2014.06.04	INL1L	17 938 942
▼	 INVL Baltic Real Estate Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Nekilnojamasis turtas Nekilnojamasis turtas	2014.06.04	INR1L	29 193 000
▼	 INVL Technology Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Finansinės paslaugos Finansinės paslaugos	2014.06.04	INC1L	25 811 681
▼	 K2 LT Vilnius Baltijos First North akcijų sąrašas	Diskrecinis vartojimas Vartojimo prekės ir paslaugos	2015.05.11	K2LT	9 229 931
▼	 Kauno energija Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Komunalinės paslaugos Komunalinės paslaugos	1998.12.28	KNR1L	16 626 541
▼	 Klaipėdos nafta Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Pramoniniai gaminiai Pramoninės prekės ir paslaugos	1996.01.16	KNF1L	121 346 511
▼	Lietuvos Respublikos Vyriausybė Vilnius Baltijos skolos VP sąrašas		2005.05.30	LTGB006023B	

	Linus Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Pagrindinės medžiagos Pagrindiniai ištekliai	1993.11.09	LNS1L	2 644 289
	Linus Agro Group Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Kasdieninio vartojimo prekės Maistas, gėrimai ir tabakas	2010.02.17	LNA1L	120 000 000
	LITGRID Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Komunalinės paslaugos Komunalinės paslaugos	2010.12.22	LGD1L	332 858 711
	MAXIMA GRUPĖ Vilnius Baltijos skolos VP sąrašas			MXGR032523A	
	Medicinos bankas Vilnius Baltijos skolos VP sąrašas		2018.08.01	OPMB070025A	
	NEO Finance Vilnius Baltijos First North akcijų sąrašas	Finansinės paslaugos Finansinės paslaugos	2019.08.05	NEOFI	11 092 230
	Novaturas Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Diskrecinis vartojimas Kelionės ir laisvalaikis	2018.03.21	NTU1L	23 264 860
	Orion Asset Management UAB Vilnius Baltijos fondų sąrašas			OAM0BBF1L	
	Panevėžio statybos trestas Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Pramoniniai gaminiai Statyba ir medžiagos	1997.04.14	PTR1L	9 483 000
	Pieno žvaigždės Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Kasdieninio vartojimo prekės Maistas, gėrimai ir tabakas	2002.01.02	PZV1L	64 542 219
	Rokiškio sūris Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Kasdieninio vartojimo prekės Maistas, gėrimai ir tabakas	1997.04.07	RSU1L	104 734 472
	Šiaulių bankas Vilnius Baltijos skolos VP sąrašas Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Finansinės paslaugos Bankai	1994.11.29	SABB061529A	329 974 752
	Snaigė Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Diskrecinis vartojimas Vartojimo prekės ir paslaugos	1998.04.14	SNG1L	8 320 703
	Telia Lietuva Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Telekomunikacijos Telekomunikacijos		TEL1L	1 200 183 064
	Utenos trikotažas Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Diskrecinis vartojimas Vartojimo prekės ir paslaugos	1997.09.29	UTR1L	8 647 730
	Viada LT Vilnius First North obligacijų sąrašas		2020.04.14	VIAB050023FA	
	Vilkyškių pieninė Vilnius Baltijos Oficialusis sąrašas	Kasdieninio vartojimo prekės Maistas, gėrimai ir tabakas	2006.05.17	VLP1L	32 484 960
	Vilniaus baldai Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Diskrecinis vartojimas Vartojimo prekės ir paslaugos	2000.06.05	VBL1L	41 194 430
	Žemaitijos pienas Vilnius Baltijos Papildomasis sąrašas	Kasdieninio vartojimo prekės Maistas, gėrimai ir tabakas	1997.10.13	ZMP1L	97 717 500

Šaltinis: Nasdaq Baltic tinklalapyje skelbiamas emitentų sąrašas (prieiga internetu: <https://nasdaqbaltic.com/lt/>)