

REIŠMINGUMO SAMPRATA FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITE

Daiva Raziūnienė, Gintarė Verbickaitė
Vilniaus universitetas, Lietuva

Anotacija

Auditoriaus vaidmuo yra pateikti visuomenei užtikrinimą, kad įmonių pateikiamos ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus pagal taikomus apskaitos principus. Tarptautinė buhalterijų federacija, Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba, išleisdama reikšmingumą audite reglamentuojančius 320-ąjį, 450-ąjį standartus, suformulavo bendras gaires ir principus reikšmingumo nustatymui ir vertinimui. Todėl auditorius, remdamasis savo profesine nuovoka ir sprendimu turi savarankiškai nustatyti reikšmingumo veiksnius ir ribas. Mokslinio straipsnio tikslas yra identifikuoti tinkamo atsižvelgimo į reikšmingumo sampratą priemones, taikomas šiuolaikiniame finansinių ataskaitų audite. Remiantis informacijos sisteminimo, apibendrinimo ir palyginimo tyrimo metodais, straipsnyje analizuojamas reikšmingumo koncepcijos plėtojimas tarptautinių profesinių organizacijų ir užsienio mokslininkų darbuose, atskleidžiamas Lietuvos mokslininkų indėlis analizuojant reikšmingumo sampratą. Itin svarbios informacijos įtaką vartotojų sprendimams vertina auditoriai, darydami prielaidas apie finansinių interesų vartotojų grupių poreikius ir požiūrį. Straipsnyje nurodomas reikšmingumo nustatymo veiksnių nuoseklumas, apibūdinami kiekybiniai reikšmingumo nustatymo metodai ir kokybiniai veiksniai, pateikiamos reikšmingumo ribos.

Reikšminiai žodžiai: finansinių ataskaitų auditas, reikšmingumas, kiekybiniai ir kokybiniai veiksniai.
JEL kodai: M42.

Įvadas

Finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos patikimumo klausimas yra aktualus tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu. Skirtingos interesų grupės savo ekonominius sprendimus grindžia finansinių rezultatų, pateikiamų ataskaitų rinkiniuose, kokybe ir skaidrumu. Šiame procese finansinės informacijos kokybės užtikrinimo klausimus sprendžia nepriklausomų auditorių nuomonė. Visuomet egzistuoja tikimybė audito metu nustatyti klaidas ir iškraipymus, kurie yra skirtingi savo dydžiu ir prigimtimi, kurie ne visuomet gali būti lemiantys sprendimų priėmimo kontekste. Auditorius nėra pajėgus aptikti visas galimas bendrovės finansinėse ataskaitose padarytas klaidas ar iškraipymus. Dėl šių priežasčių auditoriaus nuomonės pareiškimas yra pagrindžiamas tam tikru nustatytu reikšmingumo lygmeniu, kuris naudojamas viso audito proceso metu: nuo darbo planavimo iki kiekvieno galimo iškraipymo vertinimo.

Tarptautinių audito standartuose reikšmingumo reglamentavimo nuostatose yra paliktos plačios reikšmingumo sampratos interpretavimo galimybės. Neretai gali susiklostyti tokia situacija, jog skirtingi auditoriai audituodami identiškus ūkio subjektus gali nustatyti nevienodą reikšmingumą ir priimti nelygiaverčius sprendimus dėl finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos patikimumo užtikrinimo. Todėl reikšmingumo nustatymą galima laikyti vienu iš svarbiausių probleminių klausimų audito kontekste, kurį būtina analizuoti nuosekliai nuo reikšmingumo sampratos iki kokybinių ir kiekybinių reikšmingumo parametrų.

Šiame moksliniame straipsnyje nagrinėjama reikšmingumo koncepcijos taikymo problema. Tyrimo objektas – moksliniuose šaltiniuose ir tarptautiniuose audito standartuose apibrėžiama reikšmingumo samprata ir jo taikymo galimybės. Tyrimo tikslas – identifikuoti tinkamo atsižvelgimo į reikšmingumo sampratą priemones, taikomas šiuolaikiniame finansinių ataskaitų audite. Tyrimo uždaviniai – išnagrinėti reikšmingumo koncepcijos plėtojimą užsienio moksliniuose šaltiniuose ir reguliuojančių institucijų dokumentuose, atskleisti Lietuvos mokslininkų indėlį reikšmingumo tyrinėjimuose, pateikti kiekybinius ir kokybinius reikšmingumo vertinimo aspektus, apibendrinti reikšmingumo nustatymo metodus. Siekiant atlikti reikšmingumo sampratos analizę naudojami šie tyrimo metodai: informacijos rinkimo, sisteminimo, Lietuvos ir užsienio literatūros, tarptautinių audito standartų analizavimo, duomenų palyginimo ir interpretavimo metodai.

Reikšmingumo temos mokslinis ir praktinis aktualumas

Reikšmingumas – yra viena iš svarbiausių finansinių ataskaitų audito koncepcijų, kuria remiantis yra formuojamas audito įrodymų rinkimo procesas. Reikšmingumo nustatymas yra reglamentuojamas tarptautinių audito standartų, kurie įpareigoja auditorių formuoti savo profesinę nuomonę apie reikšmingų iškraipymų riziką ir reikšmingas klaidas. Neabejotina, jog reikšmingumo nustatymo prielaidų rinkinys turėtų būti tas mokslo tyrinėjimų objektas, kurio visapusiškai atlikta analizė pasitarnautų praktikoje kylančioms reikšmingumo vertinimo problemoms spręsti.

Reguliuojančių institucijų vaidmuo reikšmingumo sampratos formavime. Reikšmingumo samprata yra plačiai naudojama standartuose, reguliuojančiuose finansinių ataskaitų audito sritį. Reikšmingumas audite ir apskaitoje yra susijęs su įmonių pateikiamomis finansinėmis ataskaitomis ir nulemia jų patikimumą. Apskaitos darbuotojai remdamiesi reikšmingumo suvokimu registruoja ūkinius įvykius, operacijas, sandorius bei nustato, ar tam tikra informacija turi būti atskirai atvaizduota rengiamose finansinėse ataskaitose. Tuo tarpu auditoriaus pagrindinis tikslas yra įsitikinti ir pareikšti nuomonę, jog metinės, tarpinės finansinės atskaitos visais reikšmingais atvejais tikrai ir

teisingai parodo finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus (Mackevičius, 2009). Dėl tokių priežasčių atsiranda būtinybė suprasti, kaip reikšmingumo sąvoką apibrėžia reguliuojančios institucijos ir mokslininkai.

Amerikos apskaitos asociacijos komiteto (angl. *American Accounting Committee on Concepts and Standards*) 1954 m. suformuluotą reikšmingumo sąvoką galime laikyti viena iš seniausiai įteisintų koncepcijų. Ji teigė, jog dalykas yra reikšmingas tada, kai yra priežasčių tikėti, jog jo žinojimas darytų poveikį informuoto investuotojo sprendimui arba požiūriui. Šiame apibrėžime galime išskirti pagrindinę reikšmingumu suinteresuotą šalį – esamą ar potencialų informuotą investuotoją. Auditorius gali būti laikomas atsakingu už tokios informacijos atskleidimą ir informuotus bei neinformuotus investuotojus (Chong, 2015). Pagrindinis šio apibrėžimo trūkumas, jog nėra paaiškinta, koks objektas ar reiškinys gali būti reikšmingas ir kokia atsakomybė tenka auditoriui.

Privilegiuotų buhalterių institutas Anglijoje ir Velse (angl. *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) 1968 m. reikšmingumo koncepcijoje akcentavo apskaitos darbuotojo atsakomybę: dalykas yra reikšmingas, jei jo neteisingas pareiškimas, neatskleidimas iškreiptų vaizdą, kurį suformavo apskaitos darbuotojai (Chong, 2015). Pastebėtina, jog ši reikšmingumo samprata sutelkia dėmesį ne į investuotojų informavimą, bet paties fakto klaidingumą.

1980 metais finansinės atskaitomybės standartų valdyba (angl. *Financial Accounting Standard Board*) apibrėžė reikšmingumą, kaip finansinę informaciją, kurios neteisingumas galėtų paveikti suinteresuoto asmens sprendimus: „reikšmingumas yra suprantamas, kaip finansinės informacijos nepateikimas arba klaidingas pateikimas, dėl kurio tikėtina, jog racionalaus žmogaus sprendimas, remiantis šia informacija, būtų pakeistas arba darytų jam įtaką“ (Financial Accounting Standards..., 1980).

JAV Vertybinių popierių ir biržos komisija pateikė du reikšmingumo apibrėžimus: „dalykas yra reikšmingas, jei egzistuoja didelė tikimybė, jog racionaliam asmeniui jis bus svarbus“ (Securities Exchange Commission, 1999). 2005 m. ji atsisakė termino: „racionalus asmuo“ pakeisdamas jį „vidutinis išprusęs investuotojas“ ir tvirtino: „kai terminas reikšmingumas yra naudojamas patvirtinant informacijos pateikimą, bet kokia tema, jis taip pat aprėpia informaciją, kurią privalo žinoti vidutinis išprusęs investuotojas“ (Securities Exchange Commission, 2005).

Didžiosios Britanijos Audito praktikos valdyba (angl. *Auditing Practices Board*), kurios vienas iš pagrindinių tikslų užtikrinti aukštos kokybės audito standartus, 1995 m. apibrėžė, kad tam tikrą dalyką galime laikyti reikšmingu tada, kai jo praleidimas darytų įtaką auditoriaus išvados adresato sprendimams. Taip pat teigiama, jog reikšmingumas apima visa tai, kas svarbu viso finansinių ataskaitų rinkinio kontekste (Auditing Practices Board, 1995). Pabrėžtina, jog čia akcentuojami du objektai: auditoriaus išvada ir finansinės ataskaitos. Remiantis šiuo apibrėžimu, galima teigti, jog auditorius, rengdamas išvadą, turi ne tik atsižvelgti į reikšmingus iškraipymus, bet apie juos pranešti atsakingiems asmenims. Tokia auditoriaus atsakomybė buvo suformuluota jau 1984 m., kai Audito praktikos valdyba reglamentavo auditoriaus susitarimų laiško nuostatas, kurios įpareigojo auditorių informuoti audituojamąjį subjektą viso audito proceso metu apie reikšmingus pažeidimus ir klaidingus pareiškimus.

D. Britanijos Nacionalinė audito tarnyba (angl. *National audit office*) 2015 m. išleistame audito praktikos kodekse pateikė tokią reikšmingumo apibrėžimą: dalykas yra reikšmingas, jei remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu pagrįstai galima daryti išvadą, jog jis bus įdomus audituojamai įmonei ir plačiajai visuomenei. Reikšmingumas apima kokybinius ir kiekybinius veiksnius (National Audit Office, 2015). Dar prieš trisdešimt dvejus metus institucija reikšmingumo nesiejo su auditoriaus išvada, tik akcentavo, jog reikšmingu dalyku laikytina tai, kas paveikia finansinių ataskaitų vartotojų požiūrį į įmonės finansinę padėtį (Chong, 2015).

Priešinga situacija klostosi Didžiojoje Britanijoje: analizuojamas reiškinys pastaruju metu yra įtemptame diskusijų kontekste. Nors šalyje 2009 m. buvo įteisinti analogiški reikšmingumą audite reglamentuojantys aktai, tačiau 2013 m. buvo atliktas esminis 700-ojo tarptautinio audito standarto pakeitimas, siekiant padidinti investuotojų, audito komiteto supratimą, dėl auditoriaus nustatyto reikšmingumo lygio. Jis reikalauja, kad auditorius savo išvadoje atskleistų, kaip taikė reikšmingumo sąvoką planuojant ir atliekant auditą, pateiktų apskaičiuotą bendrą reikšmingumo ribą, nurodytą, kaip buvo atsižvelgta į audito sudėtingumą jį pasirenkant ir kokią įtaką reikšmingumas turėjo audito darbo apimčiai (ISA 700, 2013). Atsižvelgiant į pakeitimus, finansinės atskaitomybės taryba (angl. *Financial Reporting Council*) 2013 m. gruodžio mėnesį pateikė audito kokybės ir reikšmingumo apžvalgą. Jos tikslas buvo atlikti tyrimą, siekiant nustatyti, kaip šešios didžiausios D. Britanijos audito įmonės (BDO LLP, Deloitte LLP, Ernst & Young LLP, Grant Thornton LLP, PricewaterhouseCoopers LLP, KPMG LLP) taiko reikšmingumą. Ištyrus bendrovių metodologiją, buvo sužinota, jog vienos įmonės turi nusistačiusios aukštesnes leistinas procentines ribas bendrajam ir darbiniam reikšmingumui, nei kitos, kas atitinkamai gali daryti įtaką audito procedūrų minimizavimui. Dauguma tiriamųjų kompanijų naudojami vadovu, kuris aprašo kokį straipsnį (pavyzdžiui, pelną prieš mokestį, grynąjį turtą, pajamas) skaičiuojant reikšmingumą rinktis konkrečioje situacijoje. 15 iš 26 audituotų įmonių, reikšmingumas buvo nustatytas nuo pelno prieš apmokestinimą rodiklio. Finansinės atskaitomybės taryba (angl. *Financial Reporting Council*) pastebėjo tendenciją, jog didžiosios audito paslaugas teikiančios įmonės pastaruju metu keičia savo metodologijas ir didina leistiną reikšmingumo lygį. Ši institucija akcentuoja tiriamojo reiškinio svarbą ir teikia pasiūlymus. Jos teigimu, auditoriai turi užtikrinti tinkamą reikšmingumą planuojant audito procedūras, vengti didžiausio leistino procento, nustatyto pagal metodologiją, taikymo. Tuo atveju, kai audito komanda siūlo nustatyti didesnę nei įprasta reikšmingumą, privalu vykdyti vidines konsultacijas dėl pasirinkto sprendimo. Apžvalgoje atskleista ir kita suinteresuota reikšmingumu šalis: audito komitetas, kuriam pavesta atsakomybė suprasti, kaip audito įmonės nustato reikšmingumą, užtikrinti, kad šis procesas būtų teisingas, įvertinti ar jis atitinka investuotojų poreikius ir viltis (Audit Quality Thematic..., 2013).

Reikšmingumo samprata ir reikalavimai jo taikymui yra formuluojami dviejuose tarptautiniuose audito standartuose, kuriuos išleido Tarptautinė buhalterių federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba.

320-asis tarptautinis audito standartas: „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“, įpareigoja auditorių taikyti reikšmingumo sampratą viso audito proceso metu. 450-asis tarptautinis audito standartas: „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“, apibrėžia nuostatas, kaip taikyti reikšmingumą vertinant ištaisytų ir neištaisytų iškraipymų poveikį auditui bei finansinėms ataskaitoms. Tarptautiniai audito standartai reikšmingumą apibrėžia taip: „iškraipymai, įskaitant praleidimus, yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali daryti įtaką vartotojo ekonominiams sprendimams, priimamiems vadovaujantis finansinėmis ataskaitomis“. Tarptautiniuose audito standartuose reikšmingumo suvokimas praplečiamas nuostatomis, jog reikšmingumas priklauso nuo to, koks yra iškraipymo mastas, pobūdis bei su tuo susijusios aplinkybės. Tarptautiniai audito standartai pateikia tik gaires ir palieka atsakomybę už šios sampratos pritaikymą praktikoje auditoriaus profesiniam sprendimui.

Taigi, tarptautinės profesinės organizacijos plėtodamas reikšmingumo koncepciją išskiria kelis reikšmingumo sampratą formuojančius elementus: suinteresuotą asmenį – informuotą, esamą ar potencialų investuotoją; jo sprendimų priėmimo pagrįstumą ir rezultatą atsižvelgiant į faktinę egzistuojančią klaidą; apskaitos darbuotojo atsakomybę dėl informacijos klaidingą pateikimą ar nepateikimą. Reguluojančių institucijų pateikti reikšmingumo apibrėžimai ir taikymo nuostatos nurodo, kad reikšmingumas yra siejamas su informacijos nepateikimu, klaidingu pateikimu, kuris darytų neigiamą poveikį finansinių ataskaitų vartotojams ir audito metu gali būti išreiškiamas, kaip kiekybinis dydis, rodantis maksimalų leistiną iškraipymų lygį. Apibendrinant galima teigti, kad reikšmingumo samprata turi būti siejama su keliais veiksniais t.y. auditoriaus profesiniu sprendimu, kokybine procesų išraiška, kiekybine maksimalių iškraipymų riba.

Reikšmingumas – užsienio mokslinių tyrimų objektas. Reikšmingumo sampratos plėtojimas užsienio autorių darbuose vykdomas ne vieną dešimtmetį. McKee ir Eilifsen (2000) akcentavo, jog auditoriaus reikšmingumo sprendimai nulemia viso audito proceso sėkmę, todėl neteisingas jo nustatymas gali būti darbo neefektyvumo priežastis. Autoriai išskyrė pagrindinę tiriamojo objekto problemą – nagrinėjamu laikotarpiu apskaitos, audito institucijos nepatvirtina formalių rekomendacijų, kurios parodytų, kaip reikšmingumo samprata, jo nustatymas gali būti realizuojamas praktikoje, todėl autorių straipsnio tikslas – pateikti reikšmingumo apskaičiavimo pavyzdžių. Tuo tarpu Damagun ir kt. (2001) apklausos būdu (joje dalyvavo 200 respondentų: universiteto apskaitos skyriaus darbuotojų) atliko tyrimą, kuriuo išsiaiškino, jog reikšmingumo nustatymas padėtų padidinti investuotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis bei sumažinti audito riziką dėl neatskleistų iškraipymų.

Chen ir kt. (2008) domėjosi ryšiu tarp planuojamo kiekybinio reikšmingumo ir atliktų finansinių pertvarkymų verčių. Autoriai išnagrinėjo 136 įmonių atliktus finansinius koregavimus ir išsiaiškino, jog kai planuojamas reikšmingumas nustatomas, kaip procentas nuo turto ir pajamų, atlikti koregavimai dažniausiai būtų pripažinti, kaip nereikšmingi, kai tuo tarpu jį skaičiuojant nuo grynojo pelno – rezultatas būtų priešingas. Tuo tarpu Manita ir kt. (2011) didžiausią dėmesį sutelkė ne į kiekybinę reikšmingumo išraišką, bet į kokybinius veiksnius. Tyrimo metu dalyvaujant 44 auditoriams buvo įvertinti trys scenarijai su šiais rodikliais: bonusai, neteisėtas elgesys, veiksnio kaita (pavyzdžiui, pajamų).

Houghton ir kt. (2011) atliktas tyrimas interviu ir fokus grupės būdu parodė, jog reikšmingumo sąvoka, jo nustatymas ir svarba audito procese nėra iki galo suprantama finansinių ataskaitų vartotojams. Jame dalyvavo privatūs investuotojai, finansiniai analitikai, patarėjai, brokeriai, audito komiteto nariai, audito ir susijusias paslaugas perkančios įmonės, audito standartų leidėjai, audito įmonės ir jų teikiamų paslaugų prižiūrėtojai 45% respondentų buvo įsitikinę, jog su suvokimo spraga dažniausiai susiduria mažmeniniai investuotojai. Tuo tarpu tik penktadalis (21%) audito paslaugų teikiančių įmonių ir tik dešimtadalis (12%) kitų apklaustųjų buvo įsitikinę, jog audito komiteto nariai supranta reikšmingumo sąvoką. Nustatyta, kad 36% interviu dalyvių nežinojo, kaip reikšmingumas yra nustatomas audite. Akivaizdu, kad tokie tyrimo rezultatai atskleidžia, kad žinių apie reikšmingumą spraga egzistuoja ir jos mastas gali būti didesnis nei galima pastebėti vykdant audito kokybės patikrinimus.

Kiti autoriai sutelkia dėmesį į reikšmingumo taikymą konkrečioje srityje. Vilsanai ir Buzenche (2014) atsižvelgdami į banko sektoriaus veiklą, sukūrė algoritmą reikšmingumo nustatymui audituojant tam tikros srities organizacijas. Kiti, kaip pavyzdžiui, Sanders (2014), šią temą nagrinėja įmonių grupės konsoliduotų finansinių ataskaitų lygmeniu. Chong (2015) mokslinėje publikacijoje pateiktas reikšmingumo koncepcijos plėtojimo procesas.

1 lentelėje pateikiami užsienio mokslininkų suformuluoti apibrėžimai ir moksliniai tyrimai laikotarpyje 2000-2015 m.

Taigi, apžvelgus užsienio mokslininkų straipsnius penkiolikos metų laikotarpyje, darytina išvada, jog užsienio audito, apskaitos mokslo srities atstovai aktyviai analizuoja reikšmingumą skirtingame kontekste: nuo jo sampratos plėtojimo iki nustatymo metodų, pateikia koncepcijos evoliucijos etapus, veda mokslines diskusijas dėl reikšmingumo kiekybinių ir kokybinių veiksnių nustatymo.

Lietuvos mokslininkai apie reikšmingumą. Pastarojo dešimtmečio Lietuvos ekonomikos ir vadybos mokslo leidinių turinio analizė leidžia nustatyti audito srities mokslinių tyrimų spektrą. Buvo ištyrinėti 136 mokslo leidiniai leidžiami nuo 2003 metų ir publikuojantys aktualias ekonomikos ir vadybos srities problemas. Iš 35 audito srities mokslinių straipsnių vienas buvo skirtas reikšmingumo sampratai. Jo autorė Mayya (2011) analizuoja institucijų suformuluotus apibrėžimus, pateikia įžvalgas dėl reikšmingumo keliamų problemų.

1 lentelė. Užsienio mokslininkų darbai reikšmingumo tema

Autoriai	Tyrimo objektas
Chong (2015)	<i>Samprata</i> . Reikšmingumas – tai esminiai dalykai, kurie, įvertinus kiekybinius ir kokybinius veiksnius, finansinių ataskaitų pateikimo teisingumą, daro įtaką akcininkų sprendimams
Sanders (2014)	<i>Reikšmingumas konsoliduotų ataskaitų lygmenyje</i>
Vilsanoiu ir Buzenche (2014)	<i>Reikšmingumo metodai bankiniame sektoriuje</i>
Saher (2011)	<i>Samprata</i> . Reikšmingumas audite – auditoriaus manymu finansinėse atskaitose esantis maksimalus netikslumų kiekis. Jis atspindi aukštą patikimumą: kad finansinė padėtis, rezultatas, pinigų srautų informacija atitinka taikomą finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo tvarką.
Houghton ir kt. (2011)	<i>Reikšmė ir svarba</i>
Manita ir kt. (2011)	<i>Kokybiniai veiksniai</i>
Joldos ir kt. (2010)	<i>Samprata</i> . Auditoriaus nustatyta suma ar sumos, parodančios klaidą, netikslumą, praleidimą, kurie gali sukelti metinius iškraipymus, finansinių ataskaitų, bendrovės kapitalo rezultatų neteisingumą.
Cucui ir kt. (2010)	<i>Samprata</i> . Reikšmingumas atspindi netikslumų apimtį.
Chen ir kt. (2008)	<i>Reikšmingumo nustatymo metodai</i>
Blokdijk ir kt. (2003)	<i>Samprata</i> . Suplanuotas reikšmingumas – kiekybinė riba arba ribinė vertė.
Damagun ir kt. (2001)	<i>Reikšmė ir poveikis</i>
McKee ir Eilifsen (2000)	<i>Reikšmė ir poveikis</i>
Hicks (1964)	<i>Samprata</i> . Tikimybė, kad investuotojo ar suinteresuoto asmens investavimo sprendimas bus paveiktas, jei bus atskleista probleminė sritis arba grynosios pajamos, kitas straipsnis bus mažesnis arba didesnis nei nustatyta riba.

Reikšmingumą sampratą Lietuvos mokslininkai dažniausiai pateikia metodiniuose šaltiniuose. Daujotaitė (2006), Mackevičiaus ir Raziūnienės (2011), Subačienės ir kitų autorių (2015) vadovėliuose dažniausiai sutinkamas tarptautinio audito standarto apibrėžimas. Subačienė ir kiti autoriai (2015) reikšmingumą tapatina su neištaisytais klaidomis, informacijos praleidimais bei klaidingą įspūdį suformuojančiais atskleidimais. Tuo tarpu Daujotaitė (2006), Mackevičius (2009), teigimu informacija finansinėse atskaitose niekada nebūna visiškai teisinga: visada gali egzistuoti ūkinių operacijų praleidimų, atsitiktinių klaidų, iš kurių vieni yra svarbesni už kitus, todėl reikšmingumas greičiau yra nustatyta toleruotina paklaida – maksimaliai leistina klaidų suma finansinėse atskaitose. Svarbu akcentuoti tai, jog reikšmingumas neturėtų būti suprantamas, tik kaip konkreti piniginė išraiška, kurią viršijus būtų traktuojama, jog klaida tapo reikšminga. Kiekvieną situaciją reikia nagrinėti visapusiškai atsižvelgiant į turimą informaciją, klaidos santykinį dydį visu finansinių ataskaitų lygmeniu, kaip ji veikia kritinę situaciją, koks jos įtakos laipsnis finansinių ataskaitų vartotojams, kadangi kai kurios atliktos ūkinės operacijos ar įvykiai savo prigimtimi gali būti reikšmingi (Mackevičius, 1999). Taigi, įprastai Lietuvos mokslininkų darbuose yra išskiriami tokie reikšmingumo tipai: 1) finansinių duomenų reikšmingumas; 2) audito metu rastų klaidų reikšmingumas. Vėliau, lietuvių akademikai reikšmingumo sampratą pradėjo aiškinti išskirdami tris lygius atsižvelgiant į klaidų dydį ir esmę:

1) Klaidos, kurių sumos yra mažos ir nedaro įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams yra nereikšmingos ir priskiriamos pirmajam lygiui. Pavyzdžiui, apskaitos darbuotojas draudimo išlaidas atvaizdavo neteisingame laikotarpyje.

2) Antrajam lygiui priskiriamos klaidos arba netikslumai, kurie gali daryti poveikį finansinės ataskaitų vartotojų sprendimams, tačiau visų finansinių ataskaitų lygmeniu, jos nėra reikšmingos ir neiškreipia jų patikimumo.

3) Trečiajam lygiui priskiriamos tokios klaidos, kurias aptikęs auditorius, turės modifikuoti išvadą, kadangi finansinės atskaitos neparodytų tikros ir teisingos bendrovės finansinės būklės, pinigų srautų ar veiklos rezultatų ir todėl egzistuos didelė tikimybė, jog vartotojai priims neteisingus ekonominius sprendimus (Mackevičius, 2009; Lakis, 2007).

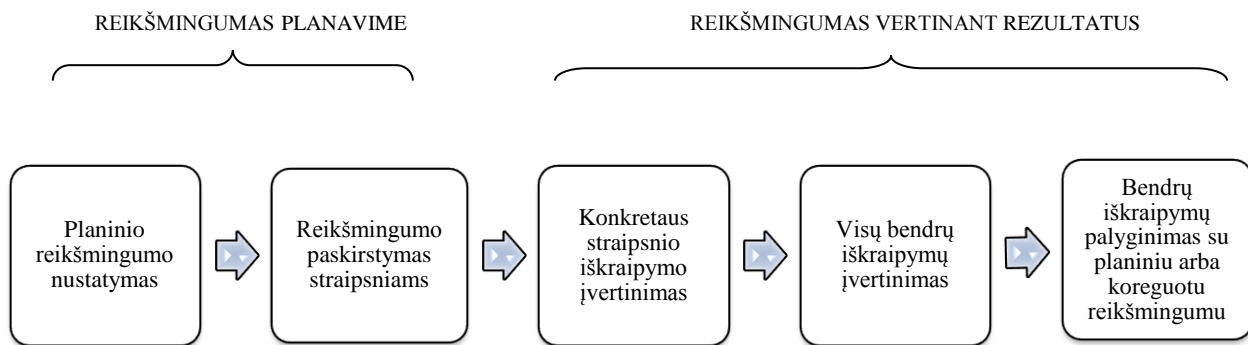
Audito srities mokslo straipsniuose aktyviausiai analizuojamos audito rizikos, profesinės etikos, auditorių kompetencijos, audito kokybės, efektyvumo, vidaus audito ir veiklos audito temos. Akivaizdu, kad Lietuvos mokslininkai dar neskiria pakankamai dėmesio reikšmingumo finansinių ataskaitų audite problemoms spręsti. Reikšmingumas nėra išskiriamas kaip savarankiška mokslinė problema ir trūksta kompleksinio šios problemos tyrinėjimo. Būtina skirti daugiau dėmesio auditoriaus profesinio sprendimo modeliavimui ir reikšmingumą analizuoti nuosekliai: nuo sampratos iki reikšmingumo ribų.

Reikšmingumas nuo planavimo iki rezultatų vertinimo

Reikšmingumas nulemia visą audito ciklą ir naudojamas keliais lygiais: planuojant, atliekant auditą bei vertinant gautus rezultatus. Jo nustatymas yra ne pavienis procesas, greičiau viena iš nuoseklaus audito planavimo proceso sudedamųjų dalių.

Norint nustatyti reikšmingumą, visų pirma, reikia suprasti įmonės aplinką, rinkos situaciją, kurioje bendrovė veikia, susipažinti su patvirtinta ir taikoma apskaitos politika, suprasti finansinių ataskaitų rengimo organizavimo procesą, įvertinti vidaus kontrolės sistemos veikimą. Tik išanalizavęs šių veiksnių poveikį bendrovės finansinėms atskaitoms auditorius nustato priimtina reikšmingumo lygį.

Messier ir kt. (2012), Daribayeva ir kt. (2015) išskyrė penkis su reikšmingumu ir jo panaudojimu susijusius etapus (1 pav.).



1 pav. Reikšmingumo taikymas audito metu
(Šaltinis: Messier ir kt. (2012) Daribayeva ir kt. (2015))

Saher (2011), Messier ir kt. (2012), Eilifsen ir Messier (2015), Parmar (2015) nustatytą reikšmingumą audito planavimo metu įvardija, kaip planinį arba bendrą reikšmingumą. Jų teigimu, tai auditoriaus priimta preliminari nuomonė apie reikšmingumą. Dar kitaip šią sąvoką galima suprasti, kaip maksimalią sumą, kuri auditoriaus teigimu gali būti ataskaitose, bet dar nedaro poveikio vartotojų sprendimams. 320 – asis tarptautinis audito standartas numato, kad reikšmingumas naudojamas tokiuose audito etapuose, kai siekiama nustatyti ir įvertinti:

1. Bendrovės rizikos vertinimo procedūrų atlikimo laiką, apimtį bei pobūdį;
2. Reikšmingų iškraipymų riziką;
3. Tolesnių audito procedūrų apimtį, pobūdį ir atlikimo laiką.

Planinio arba bendro reikšmingumo naudojimą aiškina ne tik audito standartas, bet ir mokslinių straipsnių autoriai, kaip Parmar (2015), Saher (2011), Todea ir kt. (2013). Jie teigia, kad auditoriui planinis reikšmingumas padeda nustatyti atskiro finansinių ataskaitų straipsnio toleruotiną klaidą. Reikšmingumo pagrindu planuojama audito įrodymų surinkimo apimtis, be to, egzistuoja atvirkštinis ryšys tarp šių dviejų veiksnių: kuo žemesnis reikšmingumo lygis, tuo daugiau įrodymų auditorius turės surinkti, kad gautų užtikrinimą, jog finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais atspindi tikrą ir teisingą vaizdą. Šiuo atveju kyla rizika sumažinti audito efektyvumą, nes nustačius per žemą reikšmingumo ribą auditorius privalės atlikti daugiau procedūrų, kurios galbūt nėra reikalingos. Kita vertus, priėmus per aukštą lygį, kyla potenciali rizika praleisti reikšmingus iškraipymus ir pareikšti neteisingą nuomonę apie įmonės finansines ataskaitas. Anot Danescu ir Oana (2012), remiantis nustatyto reikšmingumu gali būti atrenkami vienetai audito testavimui. Nustatant planinį reikšmingumą auditorius turi teisę naudoti praėjusių metų finansinių ataskaitų duomenis, audituojamos įmonės parengtus biudžetus, planuojamas arba faktines finansinių ataskaitų sumas (Eilifsen ir Messier, 2015). Priimant preliminarų sprendimą dėl reikšmingumo, privalu atsizvelgti į audituojamos įmonės nustatytą finansinių ataskaitų rinkinio reikšmingumą, kuris gali būti didesnis arba mažesnis dėl auditoriaus nustatytos audito rizikos bei poreikio užtikrinti audito proceso efektyvumą.

Vien tik preliminarus reikšmingumo nustatyti nepakanka, tiek 320-asis tarptautinis audito standartas, tiek mokslinių straipsnių autoriai, kaip Botez (2013), Emby ir Pecchiari (2013) teigia, jog auditorius privalo apskaičiuoti darbinį reikšmingumą, kuris leistų sumažinti riziką, jog nenustatytų, neištaisytų iškraipymų bendra suma bus didesnė nei finansinių ataskaitų visumos reikšmingumas. Visuomet yra tikimybė, jog auditorius nesugebės identifikuoti visų klaidų apskaitoje. Kita vertus rastos mažos klaidos individualiai gali būti nereikšmingos, todėl darbinis reikšmingumas – rodiklis, suteikiantis auditoriui didesnę užtikrintumo lygį. Darbinis reikšmingumas audito proceso metu gali būti naudojamas:

1. Kaip atrankos būdas, siekiant parinkti vienetus, operacijas, kuriuos auditorius testuos norėdamas surinkti pakankamus ir tinkamus įrodymus.
2. Siekiant nustatyti sritis, kuriose papildomų audito procedūrų, išskyrus analitines, nebereikia atlikti.
3. Vertinant analitinių procedūrų rezultatus.
4. Vertinant testavimo rezultatus. Pavyzdžiui, darbinio reikšmingumo pagrindu nustatoma toleruotina klaida nustatytoms ekstrapoliuotoms klaidoms, konkrečioje populiacijoje. Tuo atveju, kai bendra suma yra mažesnė, nei toleruotina klaida, galime traktuoti, jog reikšmingų neatitikimų nėra (Bagshaw ir Selwood, 2014).

Dažniausiai darbinis reikšmingumas nustatomas, kaip tam tikra procentinė dalis nuo bendrojo reikšmingumo, remiantis subjektyviu profesiniu sprendimu, kurį nulemia audituojamos įmonės supratimas, rizikos įvertinimas, auditoriaus patirtis, ankstesniais metais rastų klaidų ypatybės. 2 lentelėje pateikti duomenys iliustruoja, jog vieningos nuomonės, kokį darbinio reikšmingumo dydį pasirinkti, nėra. Darbinio reikšmingumo dydžiai svyruoja, o minimali praktikoje nustatoma riba – 50% (2 lentelė). Kitas auditoriaus žingsnis – nustatyto reikšmingumo paskirstymas balanso straipsniams, sąskaitoms, operacijoms, kuris dar kartais vadinamas specifiniu reikšmingumu (Bagshaw ir Selwood, 2014). Šis veiksmas pagrįstas tuo, jog vienoms sąskaitoms finansinių ataskaitų vartotojai gali būti jautresni, nei kitoms, taip pat jų iškraipymų rizika nėra vienoda. Kita vertus, paskirstymas gali būti pagrįstas tuo, jog auditorius renka įrodymus konkretaus segmento, sąskaitos lygmeniu.

2 lentelė. Darbinio reikšmingumo reikšmių palyginimas

Autoriai	Darbinis reikšmingumas
Finansinės atskaitomybės tarybos 2013 m. tyrimas (Audit Quality Thematic..., 2013)	Trys iš šešių didžiųjų audito įmonių taiko 50% – 75%, likusios 60% – 75%, 75%, 95%,
Eilifsen ir Messier (2015) tyrimas	Septynios iš aštuonių įmonių taikė 50% – 75%, viena 90%
Swart (2013)	70% – 80%
McWall (2015)	60% – 75%
Bagshaw ir Selwood (2014)	50% – 90%

Kai kurie mokslininkai, kaip Messier ir kt. (2012), Eilifsen ir Messier (2015) šį specifinį reikšmingumą prilygina toleruotinai klaidai, kuri gali būti mažesnė arba tokio pat dydžio, kaip darbinis reikšmingumas. Anot Linarto ir Staliūnienės (2012), šiuo atveju turi būti atsižvelgiama į audito riziką. Jei ji aukšta, darbinį reikšmingumą reikia sumažinti iki 50%. Gautas dydis bus vadinamas toleruotina klaida. Darbinio reikšmingumo arba toleruotinos klaidos paskirstymas leidžia auditoriui nuspręsti, kiek įrodymų reikės surinkti kiekvienos sąskaitos lygmeniu. Atitinkamai tai padeda auditoriui lengviau planuoti savo darbą ir procedūras. Messier ir kt. (2012) teigimu, reikšmingumo paskirstymas leidžia sumažinti audito sąnaudas, nekeičiant audito kokybės.

Reikšmingumas nėra pastovus dydis, jis gali būti koreguotas tuo atveju, kai pasikeičia veiksniai, kurių pagrindu buvo nustatyta ši riba ir auditoriaus sprendimu reikšmingumo lygis turėjo būti didesnis ar mažesnis nei manyta planavimo metu. Dažniausiai tokie keitimai atliekami audituojamo subjekto audito pabaigoje, kai auditorius surenka vidinius ir išorinius audito įrodymus. Kai kurie autoriai koreguotą reikšmingumą vadina galutiniu reikšmingumu, kadangi jis yra skirtas įvertinti, kokį poveikį rasti iškraipymai daro auditoriaus išvados tipo pasirinkimui.

Kiekybiniai reikšmingumo nustatymas. Mokslinėje literatūroje ir standartuose vienareikšmiškai teigiama, kad auditorius turi nustatyti skirtingų lygių reikšmingumą: *bendrą* visos finansinės atskaitomybės reikšmingumą, atsižvelgdamas į kontrolės ir įgimtą rizikos lygį, kliento veiklos suvokimą, sąskaitos, ūkinių operacijų bei *darbinį* reikšmingumą tam, kad auditorius pasirinktų tinkamas audito procedūras ir įvertintų reikšmingo iškraipymo riziką. 320-asis tarptautinis audito standartas: „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“, 107 SAS: „Audito rizika ir reikšmingumas atliekant auditą“ – Amerikoje taikomas standartas nurodo, jog reikšmingumo nustatymas yra kiekvieno auditoriaus profesinis sprendimas, kuriam daro įtaką jo suvokimas apie finansinių ataskaitų vartotojų poreikius. Jie nepateikia konkretaus reikšmingumo nustatymo metodo, kuriuo būtų galima vadovautis atliekant kliento finansinės informacijos auditą. Tokią situaciją galima paaiškinti dviem požiūriais. Pirmasis, kiekviena įmonė yra unikali savo dydžiu, vykdoma veikla, todėl parinkta konkreči suma (toleravimo riba), kurią viršijus, iškraipymai būtų laikomi esminiais, vienai įmonei gali būti reikšminga, kitai - ne. Antra, tai, kas laikytina reikšminga kliento finansinių ataskaitų lygmeniu gali kisti kiekvienais metais, todėl standartai, reglamentuojantys šio analizuojamo objekto svarbą audite, pateikia tik orientyrą, jog auditoriaus profesinis sprendimas nustatant reikšmingumą turi būti pagrįstas kiekybiniais ir kokybiniais aspektais. Išanalizavus mokslinę literatūrą nustatyti tokie kiekybinio reikšmingumo nustatymo metodai:

1. Absoliutinio dydžio metodas. Absoliutinio dydžio metodas. Taikydamas šį metodą auditorius nustato reikšmingumo dydį vertine išraiška, pavyzdžiui, 10 000 EUR, 5 000 EUR ir pan. Šis būdas remiasi prielaida, jog konkreti iškraipymų suma, gali būti reikšminga savaime neatsižvelgiant į jokiais kitas aplinkybes. Šio metodo trūkumas, kad absoliutinis dydis sunkiai pritaikomas skirtingoms įmonėms.

2. Pastovaus procento/pavienės taisyklės metodas. Šiuo atveju auditorius pasirenka finansinį kintamąjį ir procentą, kuriuo remiantis bus apskaičiuojama reikšmingumo suma. Auditorius, pasirinkdamas palyginamąjį rodiklį, gali rinktis pajamas, sąnaudas, bendrąjį pelną, pelną prieš apmokestinimą, visą nuosavybę ar grynojo turto vertę.

3. Kintamo dydžio metodas. Šiuo metodu skaičiuojant reikšmingumą yra atsižvelgiama į audituojamos įmonės dydį. Kanados privilegijuotų apskaitininkų institutas nurodė, jog auditorius turi pasirinkti procentinę ribą priklausomai nuo to, kiek audituojamas vienetas per atskaitinius metus uždirbo bendrojo pelno. Ši organizacija siūlė praktikoje taikyti tokias ribas pvz. jei audituojamas kliento bendrasis pelnas yra intervale \$0 – \$20 000, tuomet reikšmingumui skaičiuoti pasirenkama 2 – 5 proc. bendrojo pelno.

4. Vidurkio arba kombinuotas metodas (angl. *blend method*). Taikant šį metodą parenkamos kelios reikšmės ir apskaičiuojamas jų vidurkis taikant vienodą svorį arba pagal kitokią auditoriaus nustatytą proporciją. Šio metodo tikslas užtikrinti stabilesnį reikšmingumo apskaičiavimą. Taikant šį būdą dažniausiai yra pasirenkamos mažesniu kintamumu pasižyminčios bazės: turtas arba nuosavas kapitalas. Taikant šį metodą, kiekvienos reikšmingumo bazės, procentinės ir proporcinės dalies pasirinkimas priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo.

5. Statistinės formulės metodas. Šis metodas laikytinas vidurkio metodo modifikacija. Viena iš seniausių taikomų formulių vadinama „gauge“ metodu, kuri buvo nustatyta statistiniais metodais analizuojant Peat Marwick International įmonės audituotus klientus, apskaičiuojama taip (Elliott, 1983):

$$\text{Reikšmingumas} = 1,6 \times PR^{\frac{2}{3}}$$

čia: 1,6 – konstanta reikšmė;

PR – parenkamas rodiklis, t.y. turtas arba pajamos, priklausomai nuo to, kuri reikšmė didesnė.

Statistinės formulės metodas apriboja auditoriaus reikšmingumo bazės pasirinkimą t.y. turi būti pasirenkamas arba turtas arba pajamos. Formulė parodo, kad egzistuoja tiesioginė priklausomybė tarp kintamųjų ir rezultato: didėjant kintamųjų reikšmėms, auga reikšmingumo lygis (McKee ir Eilifsen, 2000; Saher, 2011; Sutradher, 2012; Swart, 2013).

Remiantis užsienio mokslininkų (Messier ir kt. (2012); Saher (2011); Eilifsen ir Messier, 2015) atliktais moksliniais tyrimais galima išskirti dažniausiai naudojamas reikšmingumo dydžių reikšmes (3 lentelė). Pavyzdžiui, palyginus Botez (2013) ir Gafford ir Carmichael (1984) pasiūlytus reikšmingumo procentus, akivaizdu, kad šiuolaikinio audito požiūriu auditoriai turėtų nustatyti konservatyvesnes ribas: 1 – 2 proc., o ne 2 – 5 proc. nuo pajamų ar turto, kaip buvo siūloma anksčiau. Matoma aiški tendencija, kad nustatant reikšmingumo bazę dažniausiai naudojami rodikliai yra pajamos ir turtas. Pajamų rodiklio naudojimo atveju, reikšmingumo dydis nustatomas naudojant platų procento intervalą nuo 0,5 iki 10 procentų, tačiau vėliausių mokslinių tyrimų duomenimis šiuo metu vyrauja atsargus požiūris į ribų pasirinkimą ir dažniausiai naudojamas ribų intervalas yra 0,5-1 proc. Dažniausiai taikomos turto reikšmingumo ribos yra 1-2 procentai.

3 lentelė. Reikšmingumo bazė ir procentinės ribos

	Pajamos %	Turtas %	Nuosavybė %	Grynasis pelnas %	Pelnas prieš mokesčius %
	1	2	3	7	8
1 Bumbescu, S. S (2014)	0,5-1	1-2	-	-	-
2 Botez, D. (2013)	1-2	1-2	-	-	-
3 Zhou, Y. (2012)	0,5-1	1-2	-	-	-
4 Misyura, O.; Ivakhnenkov, S. (2012)	2		10	-	5
5 Marx (2009)	0,5-1	1-2	2-5	5-10	-
6 Brennan, N. M.; Grey, S. J. (2005)	1-1,5	0,1-1,5	-	-	0-5
7 Woolf (1994)	0,2-10	0,1-5	-	-	-
8 Turley and Cooper (1991)	0,2-10	0,1-10	-	0,5-36 3,3-36	-
9 Gafford W., Carmichael, D. R. 1984	2-5	2-5	-	-	5-10
10 Mitchell, B. N. (1972)	0,1-10	-	0-10	-	-
11 Neuman (1968), Copeland Frederick (1968)	-	-	-	0,5-36	-
12 Plumhoff (1952)	0,2-10	10-20	-	-	-

(Šaltinis: Messier ir kt. (2012); Saher (2011); Eilifsen ir Messier (2015))

Kokybiniai reikšmingumo veiksniai. 450-asis tarptautinis audito standartas, SAS Nr. 107 Amerikos audito standartas numato, jog auditoriaus sprendimas dėl reikšmingumo turi būti pagrįstas kiekybiniais ir kokybiniais veiksniais. JAV Vertybinių popierių ir biržų komisija (*Securities Exchange Commission, 1999*) reikalauja iš auditorių, audituojančių viešojo intereso įmones, atkreipti dėmesį į kokybinius reikšmingumo parametrus, kurie net ir mažus iškraipymus padarytų reikšmingais. Komisija išskyrė aplinkybes, kurias auditoriai turėtų įvertinti priimdami reikšmingumo nustatymo sprendimus:

1. Ar iškraipymas paslepia pajamų ar kitų rodiklių pasikeitimą;
2. Ar iškraipymas nulemia pokyčius pelno (nuostolio) ataskaitoje, tai yra, perėjimą nuo mažo patirto nuostolio prie nedidelio pelno pripažinimo ir atvirkščiai;
3. Ar klaida susijusi su tuo segmentu, verslo dalimi, kuris daro didelį poveikį bendrovės pelningumui, kitoms vykdomoms ūkinėms operacijoms;
4. Ar iškraipymas daro poveikį teisės aktų reikalavimų, banko sutarčių, kitų sutartinių įsipareigojimų laikymuisi;
5. Ar iškraipymas daro poveikį vadovybės atlygio padidėjimui;
6. Ar įvykusios operacijos yra susijusios su neteisėtais veiksmais;
7. Ar klaida nuslepia bendrovės neatitiktumus vartotojų lūkesčiams.

Messier ir kt. (2012) išskyrė papildomą parametą, kuris nebuvo minimas Vertybinių popierių biržos komisijos: auditorius nustatydamas klaidos reikšmingumą, turi įvertinti jos poveikį ne tik esamoms, bet ir būsimų laikotarpių finansinėms ataskaitoms.

Kol vieni moksliniai sutelkia dėmesį į komisijos suformuluotus kokybinius veiksnius, kiti, kaip Braiotta ir kt. (2010), Sutradher (2012), Cacho ir Ochoa (2012), Tritschler (2013) auditoriui siūlo nustatant reikšmingumą atsižvelgti į detalesnį veiksmų sąrašą, įtvirtintą audito standartuose: 450-ajame, kuris taikomas daugelyje pasaulio šalių, taip pat ir Lietuvoje, bei SAS 107 standarte, taikomame JAV. Visų pirma, JAV standarte SAS 107 pateikiamas 16 svarbiausių veiksmų sąrašas. 450-asis tarptautinis audito standartas skirtas reikalavimams, keliamiems auditoriui dėl audito metu nustatytų iškraipymų vertinimo. Planuojant ir atliekant finansinių ataskaitų auditą, auditorius privalo tinkamai atsižvelgti į reikšmingumo sampratą, apibrėžtą standartuose. Tinkamas atsižvelgimas yra pagrindžiamas iškraipymų poveikio nustatymu auditui ir finansinėms ataskaitoms. Auditorius privalo vykdyti nustatytų iškraipymų kaupimą ir neištaisyty iškraipymų vertinimą. Abiejuose reikšmingumą reglamentuojančiuose dokumentuose įtvirtintos identiškos nuostatos, kad iškraipymai, darantys poveikį būsimiems laikotarpiams, sutartinių įsipareigojimų įvykdymui, vadovybės atlyginimo, premijų ar kitų skatinimo priemonių padidėjimą, veiklos vertinimo rodikliams, jų kitimo tendencijoms, turėtų būti laikomi esminiais neatsižvelgiant į nustatytą kiekybinį reikšmingumą.

Naudoti kiekybinę išraišką nustatant reikšmingumą gali būti ne visada teisinga ir tikslinga. Kartais auditoriui sunku ar neįmanoma įvertinti susiklosčiusios situacijos pinigine išraiška. Pavyzdžiai galėtų būti tokie: kai audituojamo

subjekto vadovybė atsisako atskleisti informaciją apie iškeltą ieškinį teisme, bylinėjimosi faktą ar pobalansinius įvykius pvz. naujos įmonės įsigijimas. Kokybinių veiksnių įvertinimas ir nustatymas yra sudėtingas procesas, kadangi reikalauja ne tik profesinio sprendimo, bet papildomos informacijos gavimo, kuri ne visuomet yra prieinama finansinių ataskaitų audito metu, todėl auditoriai dažnai linkę neatsižvelgti į šiuos veiksnus.

Mokslinėje literatūroje galima rasti platesnį kokybinių reikšmingumo veiksnių skirstymą. Messier ir kt. (2012) teigė, jog kai kurie kokybiniai veiksniai gali daryti didesnį poveikį auditoriaus išvadai, finansinių ataskaitų vartotojų sprendimams nei kiekybiniai, ir pateikė pagrindinius Vertybinių popierių biržos komisijos nustatytus kokybinius veiksnus.

Chong (2008) požiūriu, auditorius nustatydamas reikšmingumą atsižvelgia į keturias analizuojamų veiksnių grupes: įmonės išorinę aplinką, audituojamos įmonės, apskaitos politikos, įvykių vertinamo charakteristikas (3 pav.).

<i>Įmonės aplinkos charakteristikos</i>	<i>Audituojamos įmonės charakteristikos</i>	<i>Apskaitos sistemos ir politikos charakteristikos</i>	<i>Įvykių vertinimo charakteristikos</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Teisės aktų reikalavimai • Pozicija, kurią užima įmonė savo ūkio šakoje • Verslo praktika • Finansinių ataskaitų vartotojų poreikiai • Pelno mokesčio svarba: ar tai pelno siekianti įmonė, ar ne • Politinė, ekonominė, šakos padėtis 	<ul style="list-style-type: none"> • Veiklos sezoniškumas • Įmonės kapitalo struktūra • Likvidumas, mokumas, pelningumas • Atliekamų operacijų geografinis paplitimas • Įmonės egzistavimo laikotarpis • Organizacinė struktūra 	<ul style="list-style-type: none"> • Konservatyvi, agresyvi apskaitos politika • Reikšmingas atotrūkis nuo bendrųjų apskaitos principų • Pobalansinių įvykių poveikis • Informacijos palyginamumo galimybės • Apskaitos politikos pastovumas 	<ul style="list-style-type: none"> • Susijusių šalių sandoriai • Įstatymų, susitarimų pažeidimų tikimybė • Poveikis atskaitiniam ar būsimajam laikotarpiui • Vienkartinis ar nuolatinis poveikis • Pajamų poveikis vadovybei • Įprastinės ar sudėtingos operacijos

3 pav. Kokybinių reikšmingumo veiksnių grupės

(Šaltinis: Chong (2008))

Visi veiksniai, kurie kyla vidinėje, išorinėje audituojamos įmonės aplinkoje, darantys poveikį dabartinėms, būsimoms operacijoms, laikomi kokybiniais ir į juos būtina atsižvelgti nustatant reikšmingumą. Šiuo atveju didesnis dėmesys skiriamas veiksniams, kurie nulemia palyginamojo rodiklio, procentinio dydžio pasirinkimą, kiekybinio reikšmingumo reikšmės koregavimą konkrečios įmonės atžvilgiu.

Tuo tarpu Emil ir kt. (2010) išskyrė tris nefinansinių parametru grupes:

1. *Audituojamos įmonės charakteristikos*: vidaus kontrolės kokybė, įmonės dydis ir sektorius, kuriame ji veikia, lyderiavimo pozicijos, apskaitos politikos pasikeitimai.
2. *Audito įmonės charakteristikos*: audito įmonės dydis, struktūra, jos ryšys su audituojamu subjektu, bendrovės vystomas kultūros lygis.
3. *Auditoriaus profesinės ir asmeninės charakteristikos*: amžius, lytis, žinios, priklausomybė nuo apmokėjimo dydžio.

Popa ir kt. (2013), taip pat domėjosi kokybinių veiksnių poveikiu reikšmingumo nustatymui. Išanalizavę 247 Rumunijos auditorių apklausos duomenis, autoriai nustatė, jog egzistuoja stipri koreliacija tarp reikšmingumo lygio ir sektoriaus, kuriame audituojama įmonė veikia, auditoriaus patirties konkrečioje ūkio šakoje bei bendradarbiavimo su klientu trukmės. Tyrimo metu buvo patvirtinta, jog kuo didesnė auditoriaus patirtis, tuo jis bus labiau linkęs nustatyti aukštesnį reikšmingumo lygį. Autoriai teigia, jog auditorius audituodamas tos pačios ūkio šakos įmones didina savo kompetenciją, žinias. Įgytas išvalgumas padeda lengviau pamatyti įmonės problemines sritis ir koncentruoti dėmesį į jas. Tuo tarpu turint mažiau patirties ir žinių apie ūkio šaką, kurioje veikia audituojamas subjektas, auditorius siekdamas sumažinti riziką, gali būti linkęs nustatyti mažesnį reikšmingumo dydį. Jo lygį nulemia įmonės vykdomos veiklos sektorius. Pagal auditorių patirtį: jeigu bendrovė užsiima komercine veikla arba teikia paslaugas, tuomet nustatomas aukštesnis reikšmingumo lygis, jei tai pramoninė įmonė – žemesnis reikšmingumas.

Reikšmingumas nėra pastovus dydis, jis gali būti koreguojamas viso audito proceso metu. Remiantis tuo Brown (2009) nustatė, jog auditoriaus sprendimas keisti reikšmingumo lygį priklauso nuo kokybinės informacijos gavimo tvarkos. Autorius suskirstė Vertybinių popierių biržos komisijos nustatytus kokybinius parametrus: turinčius neigiamą ir teigiamą poveikį sprendimo pakeitimui. Teigiami yra tokie, kurie neskatina padidinti reikšmingumo lygio, o neigiami – priešingai. Šie veiksniai klasifikuojami taip:

1. Silpną neigiamą poveikį gali turėti tokia situacija: klaida yra reikšminga ir daro poveikį penkerių metų pajamų kitimo tendencijai.
2. Stiprų neigiamą poveikį turinti situacija: klaida yra reikšminga ir daro poveikį įsipareigojimų įvykdymui.
3. Silpną teigiamą poveikį turinti situacija: visos praėjusių metų auditoriaus išvados nebuvo modifikuotos.
4. Stiprų poveikį turinti situacija: klaida nėra susijusi su vadovybės ar personalo apgaulinga veikla. Pavienė klaida nėra reikšminga, tačiau visos bendrai įvertintos klaidos viršija 2 proc. nustatytą reikšmingumą. Tyrimo metu

paaikšėjo, jog audito proceso metu auditorius pirmiausiai gavęs neigiamą poveikį turinčią informaciją, o vėliau teigiamą, bus linkęs padidinti nustatyto reikšmingumo lygį. Tam įtakos turės įvertinta įgimta rizika: jei ji žema, auditorius būtų linkęs padidinti šio tiriamojo veiksnio lygį (Brown, 2009).

Taigi, išanalizavus tyrimų rezultatus ir audito standartus, akivaizdu, jog vieni autoriai išskiria ir dėmesį sutelkia į kokybinius veiksnius, kuriais remiantis priimamas sprendimas ar konkreti klaida yra reikšminga, ar ne. Kiti autoriai aiškina, kokie veiksniai ir kokį poveikį daro kiekybinio reikšmingumo dydžio nustatymui bei jo keitimui.

Išvados

Tarptautinių audito standartų nuostatų analizė parodo, jog reguliavimo normose yra paliktos plačios reikšmingumo sampratos taikymo galimybės. Reikšmingumo samprata finansinių ataskaitų audite apima auditoriaus veiksmų ir surenkamų duomenų apdorojimo procesą, taip pat suinteresuotą asmenį – informuotą, esamą ar potencialų investuotoją; jo sprendimų priėmimo pagrįstumą; auditoriaus profesinį sprendimą apie galimus iškraipymus; faktinius finansinių ataskaitų duomenis ir jų pateikimo būdą. Reikšmingumas taip pat siejamas su informacijos nepateikimu, klaidingu pateikimu, kuris darytų neigiamą poveikį finansinių ataskaitų vartotojams. Apibendrintai galima teigti, kad auditorius tinkamai atsižvelgia į reikšmingumo sampratą formuodamas savo profesinį sprendimą, pagrįstą tam tikromis priemonėmis: kiekybinių ir kokybinių veiksmų vertinimu apie iškraipymus finansinėse ataskaitose, kurie darytų itin svarbią įtaką informuoto vartotojo ekonominiams, finansiniams ir investavimo sprendimams; kiekybinių metodų tinkamu taikymu, darbinio reikšmingumo ribų nustatymu.

Auditorius reikšmingumo sampratą turi taikyti audito planavimo ir audito rezultatų vertinimo etapuose. Yra išskiriami penki pagrindiniai reikšmingumo nustatymo etapai: planinio reikšmingumo nustatymas, reikšmingumo paskirstymas straipsniams, konkretaus straipsnio iškraipymo įvertinimas, visų bendrų iškraipymų įvertinimas, bendrų iškraipymų palyginimas su planiniu arba koreguotu reikšmingumu. Planinio arba bendrojo reikšmingumo nustatymo metu auditorius susidaro preliminarią nuomonę apie reikšmingumą t.y. nustato maksimalią sumą klaidai, kuri galėtų būti ataskaitose, bet neturėtų įtakos vartotojų sprendimams.

Nustatant reikšmingumą kiekybiniu požiūriu yra svarstomas klausimas koks turi būti paklaidos procentinis dydis ir pasirenkamas reikšmingumo skaičiavimo pagrindas: pajamos, turtas, pelnas, nuosavybė, pelnas iki atskaitant mokesčius. Nustatant planinį reikšmingumą auditorius gali naudoti praėjusių metų finansinių ataskaitų duomenis, audituojamos įmonės parengtus biudžetus, planuojamas arba faktines finansinių ataskaitų sumas. Tradiciniams reikšmingumo metodams priskiriami absoliutus dydžio, pavienės taisyklės, kintamojo dydžio, vidurkio formulės. Šių metodų teisingo pritaikymo sąlyga yra tinkamo palyginamojo rodiklio ir procento pasirinkimas.

Kokybiniams veiksniams priskirtini veiksniai, leidžiantys priimti sprendimą ar konkreti klaida yra reikšminga, t.y. ar klaida daro poveikį pelno pokyčiams, teisės aktų nesilaikymui, būsimiesiems laikotarpiams, sutartinių įsipareigojimų įvykdymui, vadovybės atlyginimų ir premijų didėjimui. Kokybiniai veiksniai taip pat daro įtaką priimant profesinį sprendimą dėl reikšmingumo dydžio nustatymo. Kokybiniai veiksniai priskiriama: audituojamos įmonės šaka, veiklos rūšis, vykdomų sandorių ir veiklos operacijų sudėtingumas, auditoriaus patirtis, bendradarbiavimo trukmė, audito įmonės kultūros lygis.

Darbinis reikšmingumas nustatomas, kaip tam tikra procentinė dalis nuo bendrojo reikšmingumo, remiantis subjektyviu profesiniu sprendimu, kurį sąlygoja audituojamos įmonės supratimas, rizikos įvertinimas, auditoriaus patirtis, ankstesniais metais rastų klaidų ypatybės. Darbinio reikšmingumo ribos svyruoja nuo 50 iki 90 procentų ir priklauso nuo konkretaus verslo segmento veiklos ypatybių. Mokslinių tyrimų duomenimis, nustatant specifinį reikšmingumą, vyrauja atsargus požiūris į reikšmingumo ribų pasirinkimą. Dažniausiai naudojamas ribų intervalas yra 0,5-1 proc. nuo pajamų rodiklio, 1-2 procentai nuo turto rodiklio.

Literatūra

- 320 – asis tarptautinis audito standartas. 2009. Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą [interaktyvus]. Prieiga per <<http://lar.lt/www/new/page.php?326>>.
- Auditing Practices Board. 1995. *Materiality and the Audit*. Auditing Practices Board. London: APB [interaktyvus]. Prieiga per <<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/SAS-220-Materiality-and-the-Audit.pdf>>.
- Audit Quality Thematic Review: Materiality. 2013. [interaktyvus] Prieiga per <<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/Audit-Quality-Thematic-Review-Materiality.pdf>>.
- BAGSHAW, K.; SELWOOD, J. 2014. *Core Auditing Standards for Practitioners*. Wiley [interaktyvus]. Prieiga per <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/9781118913512.ch2/summary>>.
- BLOKDIJK, H.; DRIENHUIZEN, F.; SIMUNIC, D. A.; STEIN, M. T. 2003. Factors Affecting Auditor's Assessments of Planning Materiality. *Auditing A Journal of Practice & Theory* [interaktyvus], vol. 22(2), 297–307. Prieiga per <<http://www.limperginstituut.nl/assets%20limperg/blokdijk%20et%20al.pdf>>.
- BOTEZ, D. 2013. Professional Challenges Concerning the Calculation and Use of Materiality. *Studia Universitatis Petru Maior, Series Oeconomica, Fasciculus 1, Anul VII* [interaktyvus], 35–44. Prieiga per <http://www.upm.ro/facultati_departamente/ea/RePEc/oeconomica/2013/oeconomica1301_04.pdf>.
- BRAIOTTA, L.; GAZZAWAY, R. T.; COLSON, R. H.; RAMAMOORTI, S. 2010. *The Audit Committee Handbook*. Fifth edition. Wiley. Prieiga per <<http://site.ebrary.com/lib/viluniv/reader.action?docID=10385891>>.
- BROWN, C. A. 2009. Order Effects on Auditor Materiality Judgments: the Impact of Qualitative Information. *Journal of Applied Business Research (JABR)* [interaktyvus], vol. 25, no. 1, 21–36. Prieiga per <<http://cluteinstitute.com/ojs/index.php/JABR/article/view/1046/1030>>.
- CACHO, S. R.; OCHOA, M. A. 2012. Qualitative Perspective of Audit Materiality: Empirical Evidence in Mexico and Colombia. *Chinese Business Review*, vol. 11, no 10, 864–872. Prieiga per <<http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/11/6/2012/2012110667532169.pdf>>.

- CHEN, H.; PANY, K.; ZHANG, J. 2008. An Analysis of the Relationship Between Accounting Restatements and Quantitative Benchmarks of Audit Planning Materiality. *Review of Accounting and Finance* [interaktyvus], vol. 7, no. 3, 236–251. Prieiga per <<http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/14757700810898230>>.
- CHONG, G. H. 2008. Materiality in Auditing Definitions and Benchmarks. *International Journal of Accounting and Finance*, vol. 2(1), 83–96. Prieiga per <https://www.researchgate.net/publication/275892340_Materiality_in_auditing_definitions_and_benchmarks>.
- CHONG, G. H. 2015. A Review on the Evolution of the Definitions of Materiality. *International Journal of Economics and Accounting* [interaktyvus], vol. 6, no. 1, 15–31. Prieiga per <<http://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJEA.2015.068978>>.
- CUCUI, I.; MUNTEANU, V.; NICULESCU, M.; ZUCA, M. 2010. Audit Risk, Materiality and the Professional Judgement of Auditor. *Recent Advances in Business Administration* [interaktyvus], 78–83. Prieiga per <<http://www.wseas.us/elibrary/conferences/2010/Cambridge/ICBA/ICBA-10.pdf>>.
- DAUJOTAITĖ, D. 2006. *Finansinis auditas. Mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
- DAMAGUN, M. Y.; MOHAMED, U. D.; LABARAN, S. A. 2001. Materiality Decisions in Planning and Performing an Audit. *International Journal of Research Development* [interaktyvus], vol. 5, no. 1, 199–212. Prieiga per <<http://www.globalacademicgroup.com/journals/approaches/Materiality%20Decisions%20in%20Planning%20and%20Performing%20an%20Audit.pdf>>.
- DANESCU, T.; OANA, A. C. 2012. Opportunity and Necessity in Audit Sampling Non-statistical Sampling Method. *Procedia Economics and Finance* [interaktyvus], vol. 3, 1128–1133. Prieiga per <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567112002857>>.
- DARIBAYEVA, L.; TLEUBAYEVA, S. A.; SEITZHANOVA, L. S. 2015. Determining the Materiality of Audit on the Practice of Kazakh Enterprises. *International Scientific Journal Theoretical & Applied Science*, vol. 22, 55–64. Prieiga per <[http://www.tscience.org/arxivDOI/2015/02\(22\)/PDF/02\(22\)_11.pdf](http://www.tscience.org/arxivDOI/2015/02(22)/PDF/02(22)_11.pdf)>.
- EILIFSEN, A.; MESSIER, W. F. 2015. Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing A Journal of Practice & Theory* [interaktyvus], vol. 34(2), 3–26. Prieiga per <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2274845>.
- ELLIOTT, R. K. 1983. Unique Audit Methods: Peat Marwick International. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* [interaktyvus], vol. 2, no. 2, 1–12. Prieiga per <<http://accounting.rutgers.edu/docs/Elliott/27uniqueAudit.pdf>>.
- EMBY, C.; PECCHIARI, N. 2013. An Empirical Investigation of the Influence of Qualitative Risk Factors on Canadian Auditors' Determination of Performance Materiality. *Accounting Perspectives* [interaktyvus], 281–299. Prieiga per <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/19113838.12019/pdf>>.
- EMIL, P. I.; ANCUTA, S. G.; TIMEA, F. M. 2010. Qualitative Factors of Materiality – a Review of Empirical Research. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* [interaktyvus], vol. 12(1), 274–280. Prieiga per <<http://core.ac.uk/download/pdf/6412395.pdf>>.
- Financial Accounting Standards Board. 1980. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Statement of Financial Accounting Concepts No.2 [interaktyvus]. Prieiga per <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820900526&blobheader=application%2Fpdf>>.
- HICKS, E. L. 1964. Materiality. *Journal of Accounting Research* [interaktyvus], vol. 2, no. 2, 158–171. Prieiga per <http://www.jstor.org/stable/2489998?seq=13#page_scan_tab_contents>.
- HOUGHTON, K. A.; JUBB, C.; KEND, M. 2011. The Materiality in the Context of Audit: Real Expectation Gap. *Managerial Auditing Journal* [interaktyvus], vol. 26, no. 6, 482–500. Prieiga per <<http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686901111142549>>.
- ISA 700. 2013. The Independent Auditor's Report on Financial Statements. Prieiga per <[https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/ISA-700-\(UK-and-Ireland\)-700-\(Revised\)-File.pdf](https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/ISA-700-(UK-and-Ireland)-700-(Revised)-File.pdf)>.
- JOLDOS, M. A.; STANCIU, C. I.; GREJDAN, G. 2010. Pillars of the Audit Activity: Materiality and Audit Risk. *Annals of the University of Petroșani, Economics* [interaktyvus], vol. 10(2), 225–238. Prieiga per <<http://upet.ro/annals/economics/pdf/2010/20100221.pdf>>.
- LAKIS, V. 2007. *Audito sistema: raida ir problemos. Monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- LINARTAS, A.; STALIŪNIENĖ, J. D. 2012. Rizikos vertinimo modelio taikymas atskleidimų klasifikavimui. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos problemos ir perspektyvos* [interaktyvus], nr. 1(8), 121–129. Prieiga per <http://www.lvb.lt/primu_library/libweb/action/dlDisplay.do?vi d=KTU&docId=KTU02KTU02-000049309&fromSitemap=1&afterPDS=true>.
- MACKEVIČIUS, J. 1999. *Audito teorija ir praktika. Monografija*. Vilnius: PĮ Lietuvos mokslas.
- MACKEVIČIUS, J. 2009. *Finansinių atskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*. Monografija. Vilnius: TEV leidykla.
- MAYYA, G. 2011. Materiality in Accounting. *Ekonomika ir Vadyba* [interaktyvus] nr. 16, 41–47. Prieiga per <<http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnal ai/ekovad/16/1822-6515-2011-0041.pdf>>.
- MANITA, R.; LAHBARI, H.; ELOMMAL, N. 2011. The Impact of Qualitative Factors on Ethical Judgement of Materiality: An Experimental Study with Auditors. *International Journal of Business* [interaktyvus], vol. 16, no. 3, 231–243. Prieiga per <<http://www.craig.csufresno.edu/IJB/Volumes/Volume%2016/V163-3.pdf>>.
- MCKEE, T. E.; EILIFSEN, A. 2000. Current Materiality Guidance for Auditors. Working paper [interaktyvus]. Prieiga per <http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- MCWALL, D. 2015. Materiality and its Practicalities. Prieiga per <<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P1-Auditing/materiality-and-its-practicalities.pdf?sfvrsn=0>>.
- MESSIER, W. F.; GLOVER, S. M.; PRAWITT, D. 2012. *Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach*. Pearson Pentice Hall.
- National Audit Office. 2015. Code of Audit Practice [interaktyvus]. Prieiga per <<https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/wp-content/uploads/sites/29/2015/03/Final-Code-of-Audit-Practice.pdf>>.
- PARMAR, C. K. 2015. Audit Planning: Materiality Concept. *International Journal of Research in Commerce, Economics & Management* [interaktyvus], vol. 5, no. 2, 41–43. Prieiga per <http://ijrcm.org.in/download.php?name=ijrcm-3-IJRCM-3_vol-5_2015_issue-02-art-09.pdf&path=uploaddata/ijrcm-3-IJRCM-3_vol-5_2015_issue-02-art-09.pdf>.
- POPA, I. E.; SPAN, G.; DUMITRUC, M.; DUMITRUD, V. F.; FILIPE, C. L. 2013. Empirical Study on the Implications of Qualitative Factors in Making Decisions Related to the Materiality Level: the Case of Romania. *Economic Research*, vol. 26(4), 43–58. Prieiga per <<http://hrcak.srce.hr/file/168583>>.
- SAHER, A. 2011. Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity. *Acta Universitatis Danubius (Economica)* [interaktyvus], vol. 7, no. 4, 72–88. Prieiga per <https://www.researchgate.net/publication/254406827_Auditors_Assessments_of_Materiality_Between_Professional_Judgment_and_Subjectivity>.
- SANDERS, D. 2014. Qualitative Considerations for Allocating Materiality to Components in a Group Audit. *Journal of Accountancy* [interaktyvus]. Prieiga per <<http://www.journalofaccountancy.com/news/2014/aug/group-audits-201410712.html>>.
- SAS No.107 2006. Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit [interaktyvus]. Prieiga per <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00312.pdf>>.
- Securities and Exchange Commission (SEC). 1999. Materiality. Staff Accounting Bulletin No. 99. Washington, DC, Government Printing Office, [interaktyvus]. Prieiga per <<https://www.sec.gov/interp/account/sab99.htm>>.

- Securities and Exchange Commission (SEC). 2005. Accounting Rules, Regulation S-X (Title 17 Code of Federal Regulations). Washington, DC, Government Printing Office [interaktyvus]. Prieiga per <<http://extras.springer.com/2005/978-0-387-25319-0/Capital%20Book%20CD/Regulation%20S-X.pdf>>.
- 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.
- SUTRADHER, G. K. 2012. *Audit Materiality – It's Practices; Does it Meet the Expectations of Stakeholders?* University of Dhaka, Department of Accounting & Information Systems. Prieiga per <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2459852>.
- SWART, J. J. 2013. Audit Materiality and Risk: Benchmarks and the Impact on the Audit Process [interaktyvus]. Prieiga per <<http://dspace.nwu.ac.za/handle/10394/10179>>.
- TODEA, N.; JOLDOS, M. A.; CIOCA, I. C. 2013. Considerations Regarding Materiality Calculation and Audit Risk in the Context of the Guidelines for Audit Quality. *Anale. Seria Stiinte Economice. Timisoara 19* [interaktyvus], 728–735. Prieiga per <http://www.far2real.com/economie/image/s/anale/lucrari/Lucrari2013/Lucrari_vol_XIX_2013_117.pdf>.
- TRITSCHLER, J. 2013. *Audit Quality. Association between Publisher Reporting Errors and Audit Firm Characteristics*. Springer. Prieiga per <https://books.google.lt/books?id=GQ7HBAAAQBAJ&pg=PA76&lpg=PA76&dq=blend+materiality+method&source=bl&ots=WLIJ41bRAo&sig=T0gbCKH3_pIP4JXDZQAvn3ddQu8&hl=lt&sa=X&ved=0ahUKEwiqovjlo9fJAhWMaxQKHcG3DGs4ChDoAQhbMAg#v=onepage&q=blend%20materiality%20method&f=false>.
- VĪLSANOIU, D.; BUZENCHE, S. 2014. Determining Audit Materiality in the Banking Industry – a Knowledge Based Approach. *Procedia Economics and Finance* [interaktyvus], vol. 15, 935–942. Prieiga per <http://ac.els-cdn.com/S2212567114005693/1-s2.0-S2212567114005693-main.pdf?_tid=f1f087e8-a183-11e5-ac93-00000aabb0f02&acdnat=1450002557_1cd3a4480c6baf6dd3ee3e2f4adc0d4c>.

THE CONCEPT OF THE MATERIALITY IN THE FINANCIAL STATEMENT AUDITING

Daiva Raziūnienė, Gintarė Verbickaitė
Vilnius University, Lithuania

Summary

The financial auditors are required to provide the assurance for the public whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework. The International Federation of Accountants, the International Auditing and Assurance Standards Board formulated general guidelines and principles of audit materiality assessments and provided that in auditing standards (IAA 320 and IAA 450). Financial auditors have independently to determine the materiality threshold and make professional decision about information significance according to International Auditing Standards. The aim of the article is to analyze tools of the proper consideration of the concept of materiality in financial statement auditing and provide interpretations of the materiality concept formation in the scientific resources and determine the factors of materiality. Based on the methods of information systematization and comparison paper analyzes the evolution of the materiality concept in scientific resources, discloses the role of Lithuanian scientists developing the conception of materiality and describes the matter of the materiality process. The conception of materiality includes quantitative and qualitative factors. Materiality, in general, can be understood as highly important information. The auditors evaluate significance and importance of the information making assumptions about the financial interests of consumer's needs and attitudes. The article indicates the sequence of the materiality determination activities, identifies quantitative and qualitative materiality factors, provides the working materiality threshold.

Key words: audit of financial statements, the significance of quantitative and qualitative factors.

JEL codes: M42.

The article has been reviewed.
Received in October, 2016
Accepted in February, 2017

Contact person:

Daiva Raziūnienė, Vilnius University; Saulėtekio av. 9, 10222 Vilnius, Lithuania; e-mail: daiva.raziuniene@ef.vu.lt
