

REIŠMINGUMO TAIKYMAS FINANSINIO AUDITO METU: LIETUVOS AUDITORIŲ POŽIŪRIS

Daiva Raziūnienė, Gintarė Verbickaitė

Vilniaus universitetas, Lietuva

Anotacija

Finansinių ataskaitų auditoriai, rinkdami audito įrodymus, turi atsakingai vertinti reikšmingumo parametrus ir priimti objektyvius profesinius sprendimus dėl reikšmingumo apskaičiavimo metodų, palyginamosios bazės ir procentinės normos. Atliekamo tyrimo tikslas ištirti Lietuvos auditorių ir jų padėjėjų požiūrį į reikšmingumo koncepcijos taikymą ir jų sprendimų priėmimą. Tyrimu siekiama atsakyti į klausimą kokioms palyginamosioms bazėms ir procentinėms išraiškoms Lietuvos atestuoti auditoriai ir jų padėjėjai teikia pirmenybę nustatydami reikšmingumą konkrečiam audituojamam sektoriui. Tyrimu siekiama nustatyti vyraujančias darbinio reikšmingumo reikšmes; įvertinti kaip tokie veiksniai kaip audituojamo kliento verslo sektorius, audituojamo kliento rizika, dydis, bendradarbiavimo trukmė, ankstesnių metų audito rezultatai paveikia finansinio kintamojo bei procentinio dydžio pasirinkimą; išsiaiškinti kokios reikšmingumo nustatymo ribos yra svarbios auditoriams, jų padėjėjams priimant profesinį sprendimą.

Anketinei apklausai pasirinkti respondentai – Lietuvoje atestuoti auditoriai ir auditorių padėjėjai. Duomenys analizuojami naudojant IBM SPSS Statistics programą. Rezultatų vertinimams taikomos dažnių lentelės, skaičiuojamos proporcijos.

Vertinant 65 tyrime dalyvavusių asmenų duomenis, nustatyta, jog 95 proc. respondentų praktikoje daugiausiai naudoja pavienės taisyklės (pastovaus procento) metodą. Kiti mažiau aktyviai naudojami metodai yra atitinkamai: kintamo dydžio metodas, kombinuotas, absoliutinio dydžio metodas ir statistinės formulės. Tyrimo duomenys pagal ūkio sektorius rodo, kad apdirbamosios gamybos, prekybos, statybos, transporto paslaugas teikiančioms įmonėms labiausiai tinkamais rodikliais reikšmingumui nustatyti yra 1–5 proc. nuo pagrindinės veiklos pardavimo pajamų, finansiniam sektoriui 1–5 proc. nuo palūkanų pajamų, o ne pelno siekiančioms organizacijoms 1–5 proc. nuo finansavimo pajamų. Reikšmingumo nustatymo sudėtingumą lemiantys veiksniai pagal svarbą išsidėsto taip: aiškios metodikos neturėjimas; reikšmingumo metodikos trūkumai; reikšmingumo neapibrėžtumas tarptautiniuose audito standartuose; alternatyvių reikšmingumo nustatymo būdų nežinojimas.

Reikšminiai žodžiai: finansinis auditas, audito įrodymai, reikšmingumas, darbinis reikšmingumas.

JEL kodai: M42.

Įvadas

Finansinių ataskaitų auditoriai, rinkdami audito įrodymus, turi atsakingai vertinti reikšmingumo parametrus ir priimti objektyvius profesinius sprendimus dėl reikšmingumo apskaičiavimo metodų, palyginamosios bazės ir procentinės normos. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie sudaro finansinių ataskaitų pagrindą, retai kada būna visiškai teisingi ir tiksliai apskaityti. Visuomet egzistuoja tikimybė audito metu nustatyti iškraipymų, skirtingų savo dydžiu ir prigimtimi, kurie ne visuomet gali būti svarbūs finansinių ir ekonominių sprendimų požiūriu. 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.

Tarptautinė buhalterijų federacija, Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba išleisdama pagrindinius reikšmingumą audite reglamentuojančius 320 – α_1^1 , 450 – α_1^2 standartus nepateikė vieno, praktiškai pritaikomo jo nustatymo modelio. Suformulavę bendrines gaires bei nurodę, jog tai kiekvieno auditoriaus profesinis sprendimas, jie paliko spragą ir plačias šio reiškinio interpretavimo galimybes. Neretai gali susiklostyti tokia situacija, jog skirtingi auditoriai audituodami tą patį ar panašų ūkio subjektą nustatys nevienodą reikšmingumą ir priims nelygiaverčius sprendimus tuo pačiu finansinių ataskaitų lygmeniu. Todėl reikšmingumo nustatymą galime laikyti viena iš svarbiausių probleminių sričių audito kontekste, kurią būtina išanalizuoti. Nors šią temą plačiai nagrinėja užsienio mokslininkai, Lietuvoje tai nauja, ribotai ištirta audito įrodymų rinkimo sritis. Mokslininkai analizuodami šį reiškinį skirtingai interpretuoja bei laikosi nevienodos pozicijos dėl tinkamo reikšmingumo nustatymo būdo pasirinkimo. Todėl pagrindinis **straipsnio tikslas** ištirti Lietuvos auditorių bei jų padėjėjų požiūrį į reikšmingumo taikymą ir jų sprendimų priėmimą. Tyrimo **objektas** – reikšmingumo taikymas finansinių ataskaitų audito metu. Tyrimo tikslui pasiekti keliami tokie **uždaviniai** – nustatyti kokioms palyginamosioms bazėms ir procentinėms išraiškoms Lietuvos atestuoti auditoriai ir jų padėjėjai teikia pirmenybę nustatydami reikšmingumą konkrečiam audituojamam sektoriui, ištirti vyraujančias darbinio reikšmingumo reikšmes; įvertinti kaip tam tikri veiksniai (audituojamo kliento verslo sektorius, audituojamo kliento rizika, dydis, bendradarbiavimo trukmė, ankstesnių metų audito rezultatai) paveikia finansinio kintamojo bei procentinio dydžio pasirinkimą; išsiaiškinti kokios reikšmingumo nustatymo ribos yra svarbios auditoriams, jų padėjėjams.

Tyrimui atlikti naudojami informacijos rinkimo, sisteminimo, grafinio pateikimo, Lietuvos ir užsienio mokslinės literatūros, audito standartų analizės, duomenų palyginimo ir interpretavimo, matematinio skaičiavimo metodai. Atlikta apklausa, sudarytas klausimynas iš 25 klausimų buvo išsiųstas Lietuvos auditoriams ir jų padėjėjams. Gauti duomenys iš 65 respondentų (generalinė aibė 355 respondentai, reprezentatyvi imtis – 56) apdoroti naudojant IBM SPSS Statistics 23 versiją. Duomenys analizuojami skaičiuojant dažnius, procentinius grupės pasirinkimus, taikant statistinius testus.

¹ 320 – asis tarptautinis audito standartas. 2009. *Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą* [interaktyvus]. Prieiga per <<http://lar.lt/www/new/page.php?326>>.

² 450 – asis tarptautinis audito standartas, 2009. *Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas* [interaktyvus]. Prieiga per <<http://lar.lt/www/new/page.php?326>>.

Audito įrodymų ir reikšmingumo ryšys

Audito teorijoje ir praktikoje dažnai nagrinėjami audito įrodymų gavimo, rinkimo ir vertinimo proceso elementai. Audito įrodymai siejami su faktais ir argumentais, nagrinėjami kaip dokumentų forma, analizuojami kaip procesas ar sistema. Audito įrodymų sampratos ir interpretavimų įvairovė parodo, kad audito įrodymai yra vienas iš svarbiausių audito proceso elementų. Jų rinkimas, gavimas ir vertinimas yra neišsėmiama ir dažnai nagrinėjama problema. Problemos analizuojamos pradedant audito planavimu, rizikos modelio taikymu, reikšmingumo nustatymu, baigiant auditoriaus išvados pateikimu.

Audito įrodymai yra renkami remiantis sisteminiu požiūriu, tuo tarpu, audito programos privalo būti plėtojamos remiantis rizikos ir reikšmingumo koncepcijomis. Nagrinėdamas audito įrodymus Konrath tiria audito įrodymų charakteristikas, audito objektus, audito procedūras. Jo darbuose išskiriamos sąsajos tarp audito įrodymų ir susijusių audito procedūrų, reikšmingumo ir audito įrodymų bei ryšiai tarp audito įrodymų, audito rizikos ir reikšmingumo. Konrath teigia, kad audito įrodymų rūšys ir audito procedūros turi atitikti pasirinktus audito tikslus. Autorius išskiria trijų tipų audito įrodymų charakteristikas: 1. Faktiniai ir indukciniai įrodymai; 2. Apskaitos duomenys ir pagrindžiančioji informacija; 3. Įrodymų veiksmingumas ir atitikimas reikalavimams. Prieš nustatydamas renkamų audito įrodymų rūšis ir taikytinas procedūras auditorius, turi aiškiai apibrėžti tinkamus audito objektus. Autorius išskiria dvi pagrindines audito objektų grupes: informacinių sistemų auditą ir sandorių bei likučių auditą. Jo nuomone, informacinių sistemų auditą sudaro dvi dalys: pramonės šakos ar verslo supratimas ir egzistuojančios vidaus kontrolės struktūros supratimas (Konrath, 1993).

Audito įrodymai Cosserat mokslo darbuose pateikiami kaip viena iš trijų pagrindinių koncepcijų, taikomų audito veikloje. Rizika, reikšmingumas, įrodymai – tai sisteminės audito proceso dalys. Audito rizika kyla auditoriui išreiškus besąlyginę nuomonę apie finansinių ataskaitų teisingumą, kai jos iš esmės yra klaidingos. Reikšminga informacija – tokia informacija, kuri turi reikšmės, yra svarbi arba esminė. Vertinant arba atskleidžiant apskaitos informaciją, akcentuojamas vartotojų poreikis. Audito įrodymai – yra pirminis auditoriaus nuomonės pagrindas, finansinėse ataskaitose pateiktų hipotezių patvirtinimo priemonė. Įrodymais grįsti duomenys yra priemonės, kurias naudoja auditorius, konstruodamas savo įrodymus, nuomonės pagrindimui. Cosserat savo veikale audito įrodymus nagrinėja remdamasis visuotinai pripažinta tarptautine praktika, paaiškina tarptautiniuose audito standartuose nurodytas audito įrodymų savybes ir pagrindžiančios informacijos tipus (Cosserat ir Rodda, 2009). Pirmieji mokslininkai ėmėsi tyrinėti audito įrodymų rinkimą ir vertinimą teigia, kad audito įrodymų sudarymas priklauso nuo audito aplinkybių ir kad auditoriai naudoja nuovoką (*profesinį sprendimą – angl. judgement*) jų vertinimui (Eilifsen ir Messsier, 2015). Autoriai Messier, Glover, Prawitt išskiria ir įvardija pagrindines audito koncepcijas- rizikos vertinimą, reikšmingumą ir įrodymus audito procese, paaiškina jų turinį ir prigimtį (Messier ir kt., 2008)

Praktikoje taikomą reikšmingumo sampratą ir nuostatas apibrėžia Tarptautiniai audito standartai. Reikšmingumo koncepcija suformuluota 320 – ajame tarptautiniame audito standarte: „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“: „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“. Iškraipymai pagal tarptautinius audito standartus, tai susidaręs skirtumas tarp faktinėse finansinėse ataskaitose ir pagal finansinės atskaitomybės rengimo tvarką reikalautinos sumos, pateikimo, atskleidimo, grupavimo. Tarptautinis audito standartas praplečia reikšmingumo suvokimą tvirtindamas, jog reikšmingumas priklauso nuo to, koks yra iškraipymo mastas, pobūdis bei su tuo susijusios aplinkybės. Galima įžvelgti ir tai, jog reikšmingi gali būti ne tik pavieniai dideli iškraipymai, bet ir mažų klaidų visuma. Analizuojant šį tarptautinio audito standarto apibrėžimą, pastebima, jog reikšmingi iškraipymai yra tokie, kurie daro įtaką ne tik investuotojams, kaip buvo pateikta prieš tai aptartose koncepcijose, bet visiems finansinės informacijos vartotojams. Tarptautiniai audito standartai pateikia tik gaires ir palieka atsakomybę už šios sampratos pritaikymą praktikoje auditoriaus profesiniam sprendimui.

Apibendinant galima teigti, kad egzistuoja skirtingas audito įrodymų ir reikšmingumo aiškinimas: reikšmingumas tapatinimas su klaidų forma, dėl kurios finansinėse ataskaitose pateikta informacija neparodo tikro ir teisingo vaizdo, tuo pačiu jis prilyginamas finansinių duomenų atvaizdavimo kriterijui, maksimaliam iškraipymui darančiam poveikį vartotojų ekonominiams sprendimams, kokybinių ir kiekybinių veiksnių sandarai, išvados modifikavimo pagrindui. Taigi, reikšmingumą galima apibrėžti kaip procesą, kai informacijos nepateikimas arba klaidingas pateikimas daro neigiamą poveikį racionalaus finansinių ataskaitų vartotojo sprendimams ir yra nustatomas auditoriaus profesiniu sprendimu pasirinktu metodu, siekiant gauti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus nuomonei pagrįsti.

Reikšmingumo tyrimo metodika ir organizavimas

Mokslinės literatūros, susijusios su reikšmingumo samprata, analizė parodė, kad didžiausia auditoriaus sprendimų įvairovė pasireiškia reikšmingumo apskaičiavimo metodų, palyginamųjų bazių ir procentinių dydžių pasirinkimo metu. Problema yra ta, jog nėra pateikiama mokslinių įžvalgų ar atlikta tyrimų, atskleidžiančių Lietuvos auditorių nuostatas reikšmingumo nustatymo klausimais. Kadangi, reikšmingumo nustatymo sprendimas gali nulemti ne tik audito procesą, bet ir gautų rezultatų įvertinimą, šis klausimas yra aktualus moksliniu požiūriu. Analizuojant reikšmingumo temos mokslinių darbų metodologijas nustatyta, kad nėra nusistovėjusios vieningos praktikos renkantis metodą šios temos tyrinėjimui. Vieni autoriai, kaip Rahdarian ir Hamedian (2011), Cacho ir Ochoa (2012), Popa ir kt. (2013) atliekamuose tyrimuose naudojo sukurtas anketas, kurių rezultatus interpretavo pritaikę statistinės analizės

priemonės. Kiti, kaip Mao (2014), Baldauf ir kt. (2015), Maqellari (2015), buvo linkę savo įžvalgas pagrįsti kombinuotais būdais. Minėti mokslo srities atstovai reikalingus duomenis rinko ir apdorojo taikydami kokybinius metodus: Maqellari – fokus grupės interviu, kiti – atlikdami eksperimentus, o gautus rezultatus analizavo sukurtais panaudodami statistinius modelius. Zikmund ir Babin (2010) teigimu, kiekybiniai metodai – yra rinkos tyrimo metodai, kurie leidžia įgyvendinti nustatytus tyrimo tikslus remiantis empiriniais įvertinimais, pagrįstais skaitmeniniais matavimais ir analizės metodais. Kačerausko (2014), Bilevičienės ir Jonušausko (2011) požiūriu kiekybiniais metodais surinkti duomenys plačiausiai atspindi visuomenės nuomonės, kadangi šie tyrimai neapsiriboja nedideliu respondentų skaičiumi ir jais gauti rezultatai gali apibendrinti visą populiaciją. Kiekybiniai metodai užtikrina didesnį patikimumą nei kokybiniai ir leidžia išmatuoti analizuojamų veiksnių tarpusavio ryšius. Išanalizavus mokslinėje literatūroje pristatomus apklausos organizavimo procesus, tyrimo metu nuspręsta vadovautis Gaižauskaitės ir Mikėnės (2014), Dikčiaus (2011) išskiriamais pagrindiniais etapais: tyrimui reikalingos informacijos nustatymas, apklausos būdo pasirinkimas, tiriamosios imties suformavimas, klausimyno sukūrimas, įvertinant kiekvieno klausimo esmę ir reikalingumą, jo struktūrą, išdėstymo klausimyne logiškumą, klausimyno formos nustatymas, duomenų iš respondentų surinkimas, gautų duomenų analizė, interpretacija. Nustačius reikalingos informacijos pobūdį tyrimo tikslui pasiekti, buvo nuspręsta taikyti apklausą, kuri anot, Gaižauskaitės ir Mikėnės (2014) užtikrina sisteminių kiekybinių duomenų surinkimą apie populiaciją, leidžia daryti patikimus apklaustųjų palyginimus bei tirti nagrinėjamo reiškinio požymius, jų tarpusavio ryšius. Sukurtas klausimynas buvo patalpintas puslapiu: www.apklausk.lt, o jo nuoroda išsiųsta respondentams elektroniniu paštu.

Vadovaujantis tyrimo proceso eiga, kitas žingsnis – imties tūrio nustatymas. Remiantis Lietuvos auditorių rūmų kiekvieną mėnesį skelbiamais sąrašais, nustatyta, jog 2016 04 05 dieną Lietuvoje buvo užregistruota 362 atestuotų auditorių ir 245 auditorių padėjėjų (tokiu atveju, bendra generalinė aibė – 607). Atsižvelgiant į tai, jog Lietuvos auditorių rūmai pateikia bendrą sąrašą atestuotų auditorių, kuriam taip pat priklauso asmenys, kurie dirba ne audito įmonėse, tikslinga būtų skaičiuojant imtį juos eliminuoti, kadangi tikėtina, jog jie audituose nebedalyvauja. Naudojantis excel funkcijomis buvo nustatyta, jog tokių auditorių, kurie nepriklauso jokiai registruotai audito įmonei 2016 04 05 datos duomenimis buvo 102. Pakoregavus pradinę apskaičiuotą generalinę aibę, gaunama, jog ją sudaro 505 auditorių ir jų padėjėjų. Sukonkretinus tiriamąją visumą, galima nustatyti imtį. Anot Bilevičienės ir Jonušausko (2011), Gaižauskaitės ir Mikėnės (2014) imties tūris turi būti reprezentatyvus. Šią charakteristiką padeda užtikrinti teisingo apskaičiavimo metodo pasirinkimas. Įvertinus tai, jog imties nustatymo formulės yra pagrįstos statistiškai ir užtikrina didesnį patikimumą, nuspręsta tyrimui taikyti šį būdą. Išanalizavus skirtingų autorių pateikiamas imties dydžio sudarymo metodikas, nustatyta, jog priimtina formulė, kurią išskyrė Valkauskas (2011), Bilevičienė ir Jonušauskas (2011), Gaižauskaitė ir Mikėnė (2014), žinant generalinės aibės dydį, yra tokia:

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

kurioje: n – imties dydis; N – populiacijos dydis; ε – norima paklaida (pageidautinas tikslumas); p – tiriamojo požymio pasirodymo tikimybė; q – tiriamojo požymio nepasirodymo tikimybė; z – statistinė konstanta atitinkamam patikimumo lygmeniui.

Rengiant atranką visuomet susiformuoja skirtumas tarp populiacijos parametų ir imties duomenų. Šis skirtumas yra imties paklaida ir formulėje žymimas ε simboliu (Bilevičienė ir Jonušauskas, 2011). Martišiaus ir Kėdaičio (2013) teigimu, ją sudaro sisteminė ir atsitiktinė paklaida. Pirmoji gali pasireikšti tuomet, kai nepakankamai tiksliai suformuluojami klausimai, subjektyviai atrenkami imties vienetai, jie pakeičiami nepagrįstai, apytiksliai apvalinami duomenys. Tuo tarpu atsitiktinės klaidos padarinys – atsitiktinumas, kaip atsakymo anketoje praleidimas, ne to skaičiaus užrašymas, skaičiavimo neteisingumas. Atliekant tyrimą nuspręsta taikyti 10 proc. paklaidą. Norint sužinoti z reikšmę, pirmiausiai pasirenkamas patikimumo (pasiklovimo) lygmuo, kuris, anot Gaižauskaitės ir Mikėnės (2014), yra tikimybė pagal kurią teigiame, jog generalinės aibės reikšmė pateks į nurodytas tikslumo ribas. Buvo nuspręsta taikyti 90 proc. pasiklovimo lygmenį, kuris yra priimtinas ekonomikos ir socialiniuose rinkos tyrimuose ir leidžia užtikrinti toleruotiną patikimumą bei optimalų imties tūrį. Esant 90 proc. tikimybei z reikšmė yra lygi 1,64 (Martišius, 2014). Norint apskaičiuoti imties dydį, reikia nustatyti tiriamojo požymio pasirodymo – nepasirodymo tikimybę arba dar kitaip suprantamą, kaip atsakymų pasiskirstymo tikimybę. Kadangi nėra turima išankstinių duomenų apie tai, kaip populiacijoje jie gali išsidėstyti, p ir q reikšmės imamos po 50 proc. Įvertinus tai, jog buvo rasti 335 auditorių ir jų padėjėjų elektroniniai paštai, į kuriuos galima nusiųsti klausimyną, šis skaičius imamas, kaip populiacijos dydis. Įstačius į formulę nurodytus vienetus gaunama, jog minimali imtis, kuria remiantis galima daryti išvadas apie visą visumą, yra 56.

Nustačius tiriamąją visumą ir apskaičiavus reikiamą imties dydį, kitas etapas – klausimyno sukūrimas. Rengiant klausimyną buvo laikomasi tradicinės struktūros kompozicijos, kurią, anot, Valkausko (2011), Martišiaus ir Kėdaičio (2013), turi sudaryti trys dalys: įvadinė, pagrindinė, demografinė. Įvadinėje dalyje, laikantis Gaižauskaitės ir Mikėnės (2014) reikalavimų, buvo nurodomas tyrimo tikslas, identifikuojamas tyrimą organizuojantis ir atliekantis asmuo, akcentuojama respondento dalyvavimo svarba, atskleidžiama, kaip bus naudojama gauta informacija, užtikrinamas atsakymų anonimiškumas.

Klausimai buvo rengiami naudojant skirtingas skales ir tipus: Likerto skalė, kuri leidžia tinkamai išmatuoti tyrėjų nuostatas bei nuomonę, rangų eilės vertinimo skalė, kuris suteikia galimybę nustatyti tiriamų reiškinų prioritetiškumą, „arba-arba“ klausimų tipai, palengvinantys analizavimą, kodavimą bei atsakymų respondentams pasirinkimą, plataus ar vieno pasirinkimo klausimai.

Analizuojant skirtingus mokslininkų siūlymus, nustatyta, jog nėra vieningo pastovaus procento ir finansinio kintamojo reikšmingumui nustatyti. Popa ir kt. (2013) nustatė, kad apskaičiuotas reikšmingumo lygis priklauso nuo verslo sektoriaus, kuriame bendrovė veikia, o Vilsanoiu ir Buzenche (2014) pateikdami algoritmą bankui atskleidė, jog norint apskaičiuoti jų finansinių ataskaitų reikšmingumą dėmesys turi būti skiriamas konkretiems finansiniams kintamiesiems. Būtent todėl, rengiant klausimyną nuspręsta susieti šias tris sudedamąsias ir įvertinti, kokią įtaką audituojamo kliento verslo sektorius turi finansinio kintamojo bei procentinio dydžio pasirinkimui. Atsakymų variantai sudaryti iš keturių procentinių dydžių intervalų. Įmonių specializacijos pasirinktos remiantis Lietuvos statistikos departamento paskelbtais duomenimis apie veikiančių ūkio subjektų vienetus buvusius 2016 metų pradžioje (Lietuvos statistikos departamentas. Veikiantys ūkio subjektai metų pradžioje). Iš jų tyrimui atrinktos didžiausios grupės: apdirbamoji gamyba, didmeninės, mažmeninės prekybos įmonės, statybos, transportavimo ir saugojimo paslaugas teikiančios įmonės. Finansinė veikla bei pelno nesiekiančios organizacijos buvo išskiriamos atsižvelgiant į jų galimai esminį, išskirtinį poveikį reikšmingumo nustatymo sprendimams. Atsakymų variantai ir terminologija sukurti pagal pelno nesiekiančių subjektų finansinių ataskaitų pavyzdines formas. Finansinių įmonių kintamieji parinkti palyginus skirtingų bankų metinėse finansinėse ataskaitose pateikiamus duomenis. Kadangi egzistuoja tikimybė, jog respondentai praktikoje gali taikyti kitus rodiklius bei procentinius dydžius, leidžiama juos pateikti specialiai skirtame tuščiame stulpelyje – „kita“.

Gauti apklausos duomenys analizuojami naudojant IBM SPSS Statistics programą, 23 versiją, skirtą statistiniams skaičiavimams atlikti. Rezultatų vertinimams taikytos dažnių lentelės, skaičiuojamos proporcijos, siekiant nustatyti atsakymų į pateiktus klausimus pasiskirstymą, analizuojami ir interpretuojami duomenys.

Apie klausimyno vidinį nuoseklumą sprendžiama naudojant Cronbacho alfa (angl. *Cronbach's alpha*) koeficientą. Jis pagrįstas atskirų klausimyną sudarančių klausimų koreliacijos vertinimu, tokiu būdu nustatant, ar jie atspindi tiriamąjį objektą. Tuo atveju, kai atskirų klausimų dispersijos suma yra artima visos nagrinėjamos skalės dispersijai, galima teigti, jog anketos klausimai yra atsitiktiniai ir neatspindi to paties dalyko, todėl Cronbacho alfa artima nuliui. Vidinis nuoseklumas tenkinamas, jei koeficientas yra didesnis už 0,7 ir kuo artimesnis vienetui (Pukėnas, 2009). Prieš atliekant surinktų duomenų analizę, tikrinamas jų normalumas, leidžiantis priimti sprendimą, kokius statistinius testus: parametrinius ar neparametrinius, taikyti. Statistiškai reikšmingų skirtumų tarp grupių atsakymų pasiskirstymo buvimas nustatytas naudojant neparametrinius, nepriklausomoms imtims taikomus Mano-Vitnio U ir Kruskalo-Voliso testus. Tiriamosios grupės atsakymai pagal pareigas, lytį, darbovietę, patirtį nėra priklausomi, kadangi negalima nustatyti dėsningo, vienareikšmio atitikimo tarp jų, duomenys surinkti ne skirtingais tiriamaisiais momentais. Mano-Vitnio U testas leidžia nustatyti statistiškai reikšmingų skirtumų buvimą tarp dviejų lyginamų grupių, todėl jis taikomas analizuojant atsakymus pagal lytį, pareigas. Tuo tarpu Kruskalo-Voliso testas naudojamas išsiaiškinti, ar yra esminių skirtumų tarp trijų ir daugiau lyginamų grupių. Šios apklausos atveju – nagrinėjant atsakymus pagal darbovietę ir patirtį. Abiejų testų atvejų sprendimas priimamas sekančiai: jeigu apskaičiuota p yra mažesnė už α (0,10), tuomet skirtingai skiriasi, priešingu atveju, ne (Čekanavičius ir Murauskas, 2002). IBM SPSS Statistics automatiškai nagrinėjamiems duomenims suteikia rangus, apskaičiuojama bendra jų suma ir vidutinis rangas, parodantis, kuri grupė rinkosi didesnes reikšmes.

Taigi, įvertinus tyrimo tikslą bei uždavinius nuspręsta, jog tinkamiausias metodas informacijai apie Lietuvos atestuotų auditorių bei jų padėjėjų požiūrį į reikšmingumo nustatymą gauti yra anketinė apklausa elektroniniu būdu, kuri užtikrina anonimiškumą, pildymo patogumą, atsakymų gavimo greitumą. Išanalizavus apklausos rengimo proceso eigą, nustatyta tiriamoji visuma: Lietuvos atestuoti auditoriai ir jų padėjėjai, apskaičiuotas minimalus imties tūris, reprezentuojantis visumą 56, sukurtas klausimynas, kurį sudaro 25 klausimai, leidžiantys įgyvendinti iškeltus uždavinius. Duomenų analizei taikomi Kolmogorov-Smirnov, Shapiro-Wilko, Mano-Vitnio U, Kruskalo-Voliso testai, Cronbacho alfa koeficientas.

Tyrimo klausimai yra sukoncentruoti į kelis tyrimo objektus: visumos ir darbinio reikšmingumo apskaičiavimą, reikšmingumo metodiką, problemas, siekiant laikytis reikšmingumą reglamentuojančių reikalavimų. Klausimai parengti naudojant Likerto, rangų eilės vertinimo skales, plataus ir vieno pasirinkimo atsakymų duomenų skales.

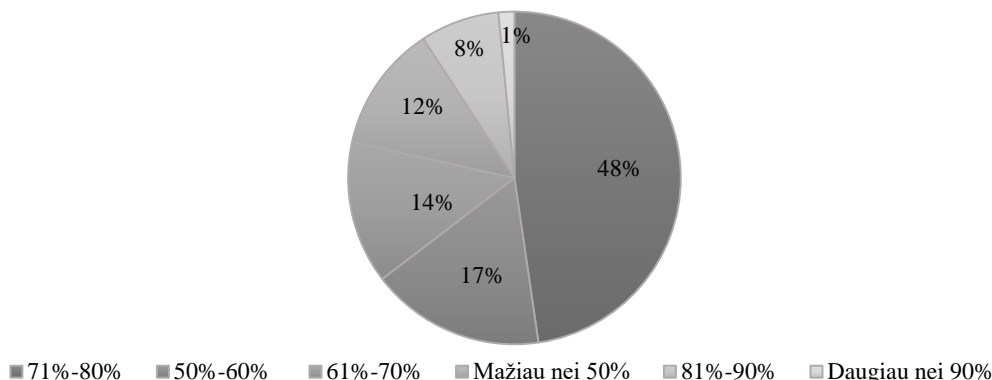
Tyrimo dalyvavo 65 respondentai (30 auditorių ir 35 auditoriaus padėjėjai, iš kurių 40 moterų ir 25 vyrai). 34 iš 65 respondentų (52 proc.) turi devynerių ir daugiau metų patirtį: 80 proc. atestuotų auditorių. 20 proc. respondentų auditorių be Lietuvos auditorių rūmų suteikto atestuoto auditoriaus pažymėjimo turi papildomus tarptautinius sertifikatus.

Reikšmingumo taikymo tyrimo rezultatai

Remiantis tarptautinių audito standartų ir mokslinės literatūros analize nustatyta, kad finansinių ataskaitų audito metu renkant audito įrodymus auditorius turi naudoti visumos, darbinį ir ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių reikšmingumus. Atitinkamai anketoje formuluojami klausimai identifikuojantys praktinę veiklą, siejamą tiek su problematika taikant standartų reikalavimus, tiek su konkrečiais sprendimais nustatant reikšmingumo dydžius.

Visumos ir darbinio reikšmingumo taikymas. Tyrimų duomenys parodė, jog finansinių ataskaitų visumos reikšmingumą praktikoje taiko 95 proc. (62 respondentai), darbinį reikšmingumą naudoja 94 proc. (61 respondentų), o atskiriems straipsniams jį skaičiuoja 68 proc. (44 tyrime dalyvavusių). Lyginant atsakymų pasiskirstymą tarpusavyje, nustatyta, jog 40 respondentų (62 proc.) atlikdami finansinių ataskaitų auditus renkasi tris lygmenis: visumos, darbinį, atskirų straipsnių reikšmingumą. Nagrinėjant atsakymus pagal pareigas, pastebima, jog atestuoti auditoriai praktikoje naudoja bendrąjį reikšmingumą (100 proc.), tuo tarpu auditoriaus padėjėjai – darbinį reikšmingumą (94,29 proc.).

Atlikta apklausa parodė, jog 48 proc. visų tyrime dalyvavusių laikėsi nuomonės, jog 71–80 proc. nuo visumos reikšmingumo turėtų būti tinkama riba norint apskaičiuoti darbinį reikšmingumą (žr. 1 pav.). Tuo tarpu 12 proc. respondentų pasisakė už mažesnę nei 50 proc. sritį. Tik 1 proc. (auditoriaus padėjėjas, turintis 3–6 metų audito patirtį) teigė, jog darbinį reikšmingumą reikia naudoti didesnę nei 90 proc. visumos reikšmingumas.



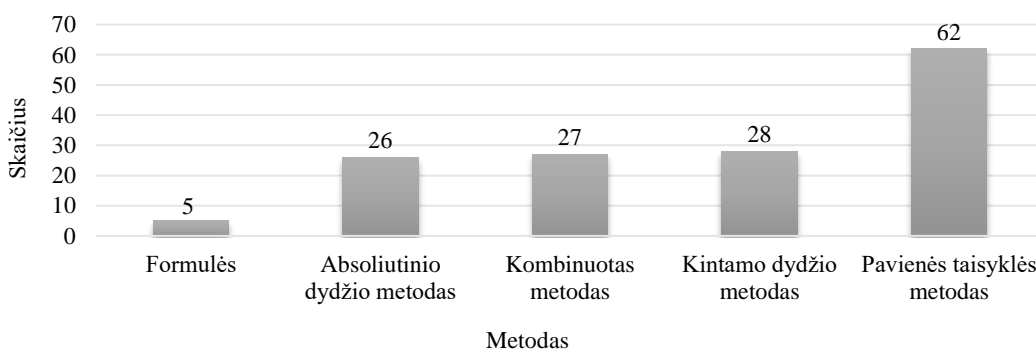
1 pav. Darbinio reikšmingumo reikšmių ribos

(Šaltinis: sudaryta remiantis anketinės apklausos duomenimis)

Nagrinėjant požiūrį pagal pareigas, nustatyta, jog atestuoti auditoriai lyginant su padėjėjais daugiau rinkosi 50–60 proc. (20 proc. auditorių, 14 proc. padėjėjų) ir 61–70 proc. (17 proc. auditorių ir 11 proc. padėjėjų) ribas darbiniam reikšmingumui apskaičiuoti. 71–80 proc. srities pasirinkimas tarp pareigybių yra panašus: atestuotų auditorių 47 proc., padėjėjų 49 proc. Nagrinėjant duomenis pagal patirtį pastebėta, jog 71–80 proc. ribą daugiausiai rinkosi 6–9 metų patirtį turintys respondentai (63 proc.), o mažiau nei 50 proc. sritį – mažesnę nei 1 metų patirtį turintys tyrime dalyvavę asmenys.

Galima teigti, jog Lietuvoje finansinių ataskaitų audito srityje vyraujantis darbinis reikšmingumo lygis svyruoja 10 proc. ribose ir nustatomas, skaičiuojant 71–80 proc. nuo visumos reikšmingumo.

Reikšmingumo metodų taikymas. Vienas iš iškeltų tyrimo uždavinių yra įvertinti reikšmingumo metodų taikymą. Išanalizavus gautus anketų duomenis nustatyta, jog 95 proc. respondentų dažniausiai praktikoje naudoja pavienės taisyklės (pastovaus procento) metodą: pasirenka konkretų finansinį kintamąjį ir jam taikomą procentinį dydį, reikalingą reikšmingumui apskaičiuoti. Tuo tarpu kintamo dydžio metodą, kuris gali sąlygoti nevienodą reikšmingumo vertinimą panašaus dydžio subjektams, naudoja 43 proc., kombinuotą – 42 proc. Nors mokslinėje literatūroje absoliutinio dydžio būdas yra kritikuojamas dėl jo nepritaikomumo skirtingoms įmonėms, 40 proc. respondentų jį taiko praktikoje. Mažiausiai paplitęs reikšmingumo nustatymo būdas – statistinės formulės, kurias naudoja 8 proc. tyrime dalyvavusių. Pastebėta, jog yra tokių asmenų, kurie taiko kelis metodus: 28 proc. praktikoje naudoja pavienės taisyklės (kitaiip dar vadinamą „nykščio taisyklės“) metodą ir kintamo dydžio metodą, 14 proc. respondentų – pavienės taisyklės ir kombinuotąjį. 2 paveiksle pateiktas reikšmingumo metodų pasirinkimo dažnis. 65 respondentai nurodė 148 atvejus, kurių taikymas pasiskirstė atitinkamai pagal pagal 5 metodų kategorijas (žr. 2 pav.).



2 pav. Reikšmingumo nustatymo metodų pasirinkimo atvejai

(Šaltinis: sudaryta remiantis anketinės apklausos duomenimis)

Nagrinėjant reikšmingumo nustatymo metodus pagal respondentų charakteristikas nustatyta :

1. Pavienės taisyklės (pastovaus procento) metodas: jį labiau naudoja atestuoti auditoriai, nei padėjėjai (97 proc., kai padėjėjų pasirinkimas 94 proc.). Metodas mažiausiai taikomas lietuviško kapitalo įmonių (88 proc.) ir 3–6 metų patirtį turinčių asmenų (93,33 proc.). Labiausiai jį naudoja 6–9 ir mažiau nei 3 metų turintys asmenys.

2. Kintamo dydžio metodas: jį praktikoje labiau naudoja atestuoti auditoriai (47 proc., kai padėjėjų 40 proc.), mažiausiai taiko didžiojo ketverto audito įmonės (18 proc.), o daugiausiai be finansų ministerijoje dirbančio asmens, lietuviško kapitalo audito įmonės (58 proc.). Vertinant pagal patirtį: mažiausiai taiko 3–6 metų patirtį turintys (27 proc.),

labiausiai 1–3 metų patirties respondentai (67 proc.). Kruskalo-Voliso testas parodė, jog skirtumas tarp lietuviško kapitalo audito įmonių ir didžiojo ketverto yra statistiškai reikšmingas. Taip pat Mano-Vitnio U testas parodė, jog jį labiau taiko moterys nei vyrai.

3. Kombinuotas metodas: jį praktikoje daugiau taiko padėjėjai (43 proc.), nei auditoriai (40 proc.), asmenys dirbantys lietuviško kapitalo įmonėse (57 proc.), mažiau nei vieną metų patirtį turintys respondentai (50 proc.). Mažiausiai naudoja lietuviško ir užsienio kapitalo audito įmonės (27 proc.) ir 1–3 metų patirtį turintys (33 proc.).

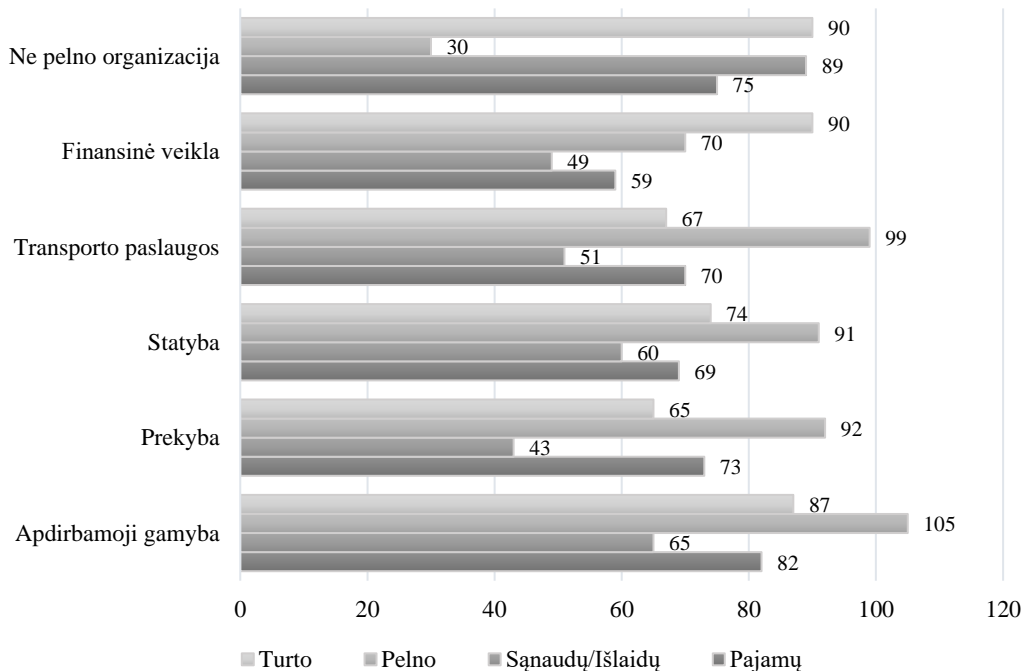
4. Absoliutaus dydžio metodas: padėjėjų (43 proc.) taikymas didesnis nei auditorių (36 proc.), taip pat tų, kurie dirba lietuviško kapitalo įmonėse (42 proc.), 6–9 metų turinčių asmenų (45 proc.).

5. Formulės: daugiau naudoja atestuoti auditoriai (10 proc.), nei padėjėjai (6 proc.), tik lietuviško kapitalo audito įmonės, 1–3 metų patirtį turintys (33 proc.), mažiausiai 9 ir daugiau patirties įgiję asmenys 3 proc.). Mano-Vitnio U testas parodė, jog moterys statistiškai labiau taiko šį metodą, nei vyrai.

Tyrimo metu ranguojant metodus (pavienės taisyklės, kintamo, absoliutinio dydžio, kombinuotą, formulės), nustatyta, jog daugumos respondentų požiūriu pavienės taisyklės metodas lyginant su kitais yra tinkamiausias reikšmingumui apskaičiuoti. Mažiausiai tinkamas – statistinės formulės. Palyginus atestuotų auditorių ir jų padėjėjų nuomonę, pastebima, jog jie skirtingai reitingavo kintamo dydžio ir kombinuotus metodus. Pirmasis atestuoties auditoriams atrodo labiau tinkamas, tuo tarpu padėjėjai turėjo priešingą nuomonę. Pagal reitingavimą mažiau tinkami: kintamo dydžio, kombinuotas, absoliutinio dydžio metodai, kurių praktikoje naudoja 40 proc. apklaustųjų. Mažiausiai tinkamu laikomos – statistinės formulės.

Remiantis tyrimo duomenimis, respondentai naudoja visus tris reikšmingumo lygius, tačiau visumos (95 proc.) ir darbinis (94 proc.) yra priimtinausi. Pirmąjį dažniau taiko atestuoti auditoriai, o antrąjį jų padėjėjai. Atliktas neparametris testas atskleidė, jog atskirų straipsnių reikšmingumo paplitimas tarp lietuviško kapitalo įmonėse dirbančių respondentų yra didžiausias.

Finansinių kintamųjų ir procentinių dydžių pasirinkimo tyrimas. Remiantis tyrimo metu surinktais duomenimis, finansiniai rodikliai pagal savo pobūdį suskirstyti į keturias grupes: turto, pajamų, sąnaudų/išlaidų, pelno. Apskaičiavus kiekvienoje grupėje esančių rodiklių pasirinkimų skaičių pagal sektorius nustatyta, jog ne pelno organizacijoms ir finansine veikla užsiimančioms įmonėms respondentai reikšmingumui skaičiuoti daugiausiai rinkosi turto rodiklius (90 pasirinkimų kartais) (žr. 3 pav.). Tuo tarpu audituojant transporto paslaugas teikiančias, statybos, mažmeninės ar didmeninės prekybos, apdirbamosios gamybos įmones pelno rodiklių grupė respondentams buvo priimtinesnė. Pavydžiui, apdirbamojoje pramonėje pelno rodiklius respondentai rinkosi 105 kartus. Iš pelno rodiklių grupėje esančių rodiklių: bendrojo pelno, pelno prieš mokesčius, grynojo pelno ir EBITDA rodiklių, dažniausiai nurodomas pelnas prieš mokesčius – 32 pasirinkimo atvejai.



3 pav. Finansinių rodiklių pasirinkimų skaičius pagal ūkio sektorius

(Šaltinis: sudaryta remiantis anketinės apklausos duomenimis)

Analizuojant procentinių ribų pasirinkimą, nustatyta, jog sektoriams, kuriems siūlyta taikyti pelno rodiklius, respondentai daugiausiai rinkosi 5–10 proc. ribą (apdirbamosios gamybos įmonės pasirinkimų skaičius: 52 kartai, prekybos: 53, statybos: 46, transporto paslaugas teikiančių įmonių: 49). Finansinės veiklos ir ne pelno siekiantiems subjektams dažniausiai nuo turto grupės buvo pasirinkta 1–5 proc. išraiška.

Analizuojant atskirų rodiklių dažnius, pastebėta, jog respondentų nuomone, apdirbamosios gamybos, prekybos, statybos, transporto paslaugas teikiančių įmonių audito metu priimtinausia naudoti 1–5 proc. nuo pagrindinės veiklos pajamų. Antrasis rodiklis pagal didžiausius pasirinkimus visoms šioms ūkio šakoms, išskyrus transporto paslaugų įmones, 1–5 proc. nuo turto. Pastarajai 5–10 proc. nuo pelno prieš apmokestinimą, kadangi bendrasis pasirinkimų skaičius buvo didžiausiais – 32 kartai.

Respondentų požiūriu, nustatant audito reikšmingumą finansinio sektoriaus subjektams tinkamiausias pavienis rodiklis yra 1–5 proc. nuo palūkanų pajamų (40 pasirinkimų kartais), o ne pelno siekiančioms organizacijoms 1–5 proc. finansavimo pajamų (32 kartai). Finansinio sektoriaus ir ne pelno organizacijoms mažiau priimtinas, tačiau pagal pasirinkimų dažnumą išlikęs antruoju kintamuoju: yra 1–5 proc. nuo turto.

Nagrinėjant atskirus kintamuosius, pastebėta, kad auditorių ir padėjėjų vieninga nuomone 1–5 proc. nuo pagrindinės veiklos pajamų turėtų būti taikoma audituojant visas analizuojamas ūkio šakas, išskyrus finansinę ir ne pelno organizacijas. Šių respondentų požiūriai išsiskyrė vertinant antrąjį pagal tinkamumą rodiklį: atestuotų auditorių daugumos teigimu, atliekant apdirbamosios gamybos, prekybos, transporto paslaugų įmones labiau priimtinas 1–5 proc. nuo turto skaičiavimas, kai padėjėjų nuomone 5–10 proc. pelno prieš apmokestinimą. Analizuojant finansinės veiklos pasirinkimų duomenis matoma, jog padėjėjai sutikdami su auditoriais dėl 1–5 proc. nuo palūkanų pajamų, kaip tinkamiausią kintamąjį papildomai išskyrė 1–5 proc. nuo turto. Auditorių teigimu, antrasis rodiklis pagal tinkamumą turėtų būti 1–5 proc. nuo turto, kai padėjėjų požiūriu 1–5 proc. nuo nuosavybės. Nuomonė dėl ne pelno subjekto priimtinausio rodiklio reikšmingumui nustatyti: 1–5 proc. finansavimo pajamų ir mažiau tinkamo 1–5 proc. turto išlieka vienoda, tik padėjėjai vienam iš svarbesnių kintamųjų priskyre 1–5 proc. nuo visų sąnaudų.

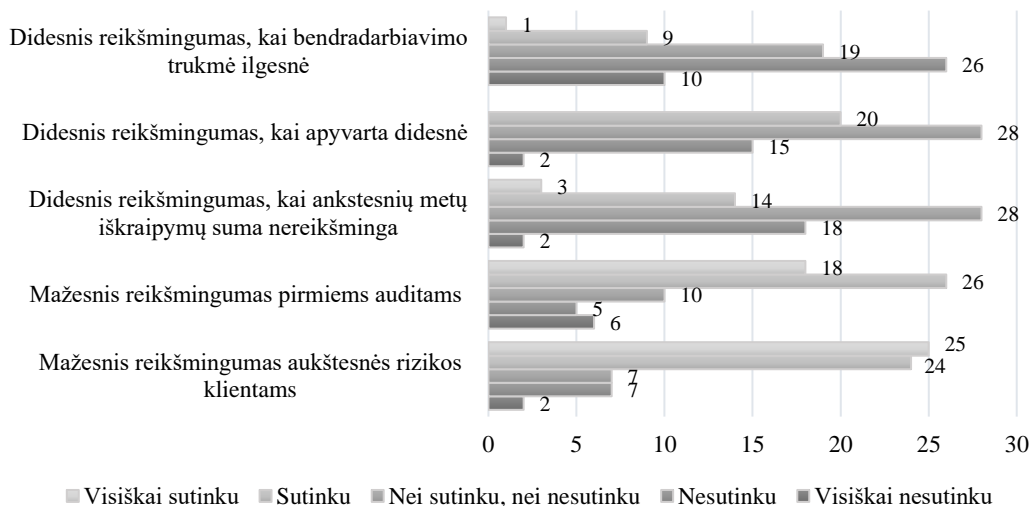
Tyrimo metu, buvo respondentų, kurie pareiškė nuomonę dėl kitų rodiklių tinkamumo reikšmingumui nustatyti. Vertinant apdirbamosios gamybos įmonę pateikti du siūlymai. Pirmasis – taikyti pilną prieš mokesčius rodiklį eliminavus neįprastas vienkartinės operacijas ir naudoti nuo 5 iki 10 proc. Kitas respondentas akcentavo, jog apdirbamosios gamybos įmonėse egzistuoja rizika įplaukų/debitorinių skolų srityje, todėl 1–5 proc. šio rodiklio turėtų būti tinkama tokio pobūdžio subjektų reikšmingumui apskaičiuoti. Audituojant prekybines įmones manoma, jog reikia skaičiuoti nuo bendrojo pelningumo taikant 1–5 proc.. Kitas respondentas teigė, jog reikšminga iškraipymo rizika yra įkeistos, konsignacinės atsargos, todėl reikšmingumas nustatomas nuo šių rodiklių taikant 1–5 proc., tuo pačiu pridodant 0–1 proc. turto. Trečiasis asmuo nurodė, jog reikia taikyti 5–10 proc. nuo pelno prieš apmokestinimą, eliminavus neįprastas, vienkartinės operacijas. Vieno tyrimo dalyvavusio asmens pastebėta, jog statybos įmonėse egzistuoja reikšmingo iškraipymo rizika dėl paskolų sąnaudų, todėl reikšmingumas turėtų būti skaičiuojamas nuo šio kintamojo taikant 0–1 proc., tuo pačiu įtraukiant įsipareigojimus, pagrindinės veiklos ir visas kitas sąnaudas taikant tą pačią procentinę ribą. Tuo tarpu transporto įmonėms siūlyta naudoti pelno prieš mokesčius rodiklį eliminavus, vienkartinės, neįprastas operacijas nustatant 5–10 proc. Akcentuota, jog finansų sektoriuje reikšmingo iškraipymo rizika egzistuoja pinigų srautų pokytyje, todėl tai respondentų požiūriu turėtų būti tinkamas rodiklis norint nustatyti reikšmingumą pasirenkant 10 proc. ar didesnė reikšmė, tuo pačiu įtraukiant įsipareigojimus, kitos veiklos išlaidas tokiu pat procentiniu dydžiu. Vienas respondentas vertindamas ne pelno organizacijas pastebėjo, jog egzistuoja reikšmingo iškraipymo rizika dėl gauto finansavimo, todėl 5–10 proc. nuo jo ir įtraukus 5–10 proc. išlaidų turėtų būti priimtinausias būdas reikšmingumui nustatyti.

Taigi, atlikus analizę pagal ūkio sektorius buvo nustatyta, jog apdirbamosios gamybos, prekybos, statybos, transporto paslaugas teikiančių įmonių audito metu labiausiai tinkamu rodikliu reikšmingumui nustatyti, respondentų nuomone, yra 1–5 proc. nuo pagrindinės veiklos pajamų. Vertinant finansinį sektorių, išsiaiškinta, jog daugiausiai siūlyta skaičiuoti 1–5 proc. nuo palūkanų pajamų, o ne pelno siekiančiose organizacijose 1–5 proc. nuo finansavimo pajamų.

Reikšmingumo veiksnų vertinimas

Tyrimo metu surinkta informacija parodė respondentų požiūrį į šiuos reikšmingumo nustatymą sąlygojančius veiksnus: bendradarbiavimo trukmę, apyvartos dydį, ankstesniais laikotarpiais rastą iškraipymų sumą, pirmuosius auditus, subjekto riziką. Analizuojant gautus duomenis nustatyta, jog respondentai labiausiai linkę pritarti, jog įmonėms, kurios yra įvertinamos, kaip aukštą rizikingumo laipsnį turinčios, nustatomą audito reikšmingumą reikia mažinti. Vadinas, 38 proc. (25 respondentai) pilnai sutinka, 37 proc. (24 respondentai) labiau pritaria, nei nepitaria, jog apskaičiuojant nagrinėjamą rodiklį būtina atsižvelgti į rizikos faktorių (žr. 4 pav.). Priešingą nuomonę išreiškė 14 proc. (9 tyrimo dalyvavusieji). Antrasis teigiamai vertinamasis kriterijus – pirmojo audito reikšmingumas. 46 proc. (44 respondentai) įsitikinę, jog kliento finansinėms ataskaitoms, kurios audituojamos pirmus metus arba ankstesniais laikotarpiais jų auditą atliko kiti auditoriai, turėtų būti apskaičiuojamas žemesnis reikšmingumas nei kitiems subjektams. Mažesnę dalį (11 respondentų, 17 proc.) tyrimo dalyvavusių laikosi požiūrio, kad reikšmingumo apskaičiavimo modelis tokiose situacijose neturėtų kisti.

Didžiausio nepritarimo sulaukė požiūris, jog ilgesnė bendradarbiavimo trukmė su audituojamu subjektu, suteikia pagrindą nustatyti aukštesnį reikšmingumo lygį. Su šia nuomone nesutiko 55 proc. (36 respondentai).



4 pav. Reikšmingumo veiksnių vertinimas
(Šaltinis: sudaryta remiantis anketinės apklausos duomenimis)

Vertinant apyvartos dydžio ir ankstesnių metų nustatytų iškraipymų įtaką reikšmingumui, nustatyta, jog pritarimo ir nesutikimo išreiškusių asmenų skaičius yra sąlyginai panašus. 31 proc. (20 respondentų) tiki, jog kuo didesnė audituojamo subjekto apyvarta, tuo apskaičiuotas reikšmingumas, atininkamai toleruojama klaidų apimtis, turėtų būti didesni. Tokiai situacijai prieštarauja 26 proc. (17 respondentų). Tuo tarpu 31 proc. (20 tyrime dalyvavusių) labiau linkę nepritarti, jog ankstesniais audituojamais metais rastas nereikšmingas iškraipymų kiekis, leidžia ataskaitiniais metais nustatyti didesnį reikšmingumą. 26 proc. (17 respondentų) mano, jog apskaičiuojant reikšmingumą, reikia įvertinti praeitais metais rastą klaidų kiekį.

Respondentai kurie dirba didžiojo ketvorto audito įmonėse labiau pritaria nagrinėjam teiginiui, jog kuo klientas yra aukštesnės rizikos, tuo reikšmingumas turėtų būti mažesnis. Su tuo visiškai sutinka 68 proc. didžiojo ketvorto atstovų, kai 40 proc. dirbančių kitose užsienio kapitalo įmonėse, 25 proc. lietuviško kapitalo audito įmonėse, 9 proc. lietuviško ir užsienio kapitalo įmonėse. Tuo tarpu, didžiojo ketvorto įmonių respondentai kategoriškai linkę nesutikti (27 proc.), jog ilgesnė bendradarbiavimo trukmė, leidžia nustatyti didesnį audito reikšmingumą. Taip pat išsiskyrė vienas lietuviško kapitalo, priklausančiam tarptautiniam tinklui asmuo išreiškęs sutikimą, todėl tai sąlygojo esminių skirtumų atsiradimą.

Vertinant rezultatus pagal procentinį patirties pasiskirstymą, matoma, jog su veiksniais, kuriais teigiama, jog aukštesnės rizikos klientams, pirmiesiems auditams turi būti nustatomas mažesnis, o kai apyvarta didesnė aukštesnis reikšmingumas, labiau sutinka 6–9 metų audito patirtį turintys respondentai. Tuo tarpu, kad reikia įvertinti bendradarbiavimo trukmę daugiausiai pritaria mažiau nei 6 metų patirtį turintys asmenys, o kad reikia atsižvelgti į ankstesnių metų klaidų sumą – mažiau nei 3 metų patirtį įgiję tyrime dalyvavusieji.

Taigi, įvertinus penkis veiksnius, nustatyta, jog respondentų nuomone, skaičiuojant reikšmingumą reikia atsižvelgti į kliento rizikingumą, todėl augant jam apskaičiuojama reikšmė turėtų būti mažinama. Statistiškai didžiausio pritarimo buvo sulaukta iš asmenų, dirbančių didžiojo ketvorto įmonėse. Daugumos respondentų požiūriu, reikšmingumas turėtų būti mažinamas ir tuo atveju, kai klientas yra audituojamas pirmus metus. Tuo tarpu bendradarbiavimo trukmė įtakos nagrinėjamam rodikliui neturėtų daryti. Vertinant tokių veiksnių kaip kliento apyvartos ir ankstesniais metais nustatytos iškraipymų sumos įtaką reikšmingumo dydžiui nustatytas panašus pritariančių ir prieštaraujančių respondentų skaičius.

Išvados

Pasirinktas anketinės apklausos tyrimo metodas leido surinkti duomenis iš 65 Lietuvos auditorių ir jų padėjėjų ir nustatyti, jog 95 proc. auditą atliekančių asmenų dažniausiai praktikoje linkę naudoti pavienės taisyklės metodą ir tvirtina, jog tai yra tinkamiausias būdas reikšmingumui nustatyti audituojant ūkio subjektus.

Analizuojant skirtingus ūkio sektorius nustatyta, jog apdirbamosios gamybos, didmeninės/mažmeninės prekybos, statybos, transporto paslaugas teikiančioms įmonėms labiausiai tinkamu rodikliu reikšmingumui nustatyti Lietuvos auditorių ir jų padėjėjų nuomone yra 1–5 proc. nuo pagrindinės veiklos pardavimo pajamų, finansiniam sektoriui 1–5 proc. nuo palūkanų pajamų, o ne pelno siekiančioms organizacijoms 1–5 proc. nuo finansavimo pajamų.

Analizuojant reikšmingumo rūšių pasiskirstymą, nustatyta, jog respondentai atlikdami finansinių ataskaitų auditą labiausiai linkę taikyti visumos ir nuo jo 71–80 proc. darbinį reikšmingumą, o tuo tarpu atskirų finansinių ataskaitų straipsnių reikšmingumą dažniausiai naudoja lietuviško kapitalo audito įmonės.

Vertinant kokybinių veiksnių svarbą nustatyta, jog atliekant finansinių ataskaitų auditą aukštesnės rizikos, audituojamiems pirmus metus, arba tiems subjektams, kurių auditą atliko kita įmonė, klientams respondentų požiūriu reikia taikyti mažesnį reikšmingumą. Šią nuomonę labiausiai palaikė didžiojo ketvorto įmonių atstovai.

Tyrimo metu nustatyta, jog reikšmingumo nustatymo sudėtingumą lemiantys veiksniai pagal svarbą, tyrime dalyvavusių asmenų nuomone, išsidėsto taip: 1) aiškios metodikos neturėjimas, 2) turimos reikšmingumo nustatymo metodikos neatsižvelgimas į audituojamo kliento dydį, 3) reikšmingumo neapibrėžtumas tarptautiniuose audito standartuose, 4) alternatyvių reikšmingumo nustatymo būdų nežinojimas, 5) turimos reikšmingumo nustatymo metodikos neatsižvelgimas į ūkio sektorių. Nustatyta, jog moterims labiau nei vyrams yra svarbūs metodų nežinojimo ir neatsižvelgimo į ūkio sektorių, kaip reikšmingumo sudėtingumą sąlygojantys, veiksniai.

Tiriant respondentų požiūrį rizikos vertinimo aspektu, nustatyta, kad atliekant finansinių ataskaitų auditą subjektams, kurių aukštesnė audito rizika, audituojamiems pirmus metus, arba tiems subjektams, kurių auditą atliko kita įmonė, būtina taikyti mažesnę reikšmingumą. Vertinant rizikavimo faktorių, atskleisti statistiškai esminiai nuomonių skirtumai, kurie rodo, jog šie veiksniai yra labiau svarbūs didžiojo ketverto įmonių atstovams. Didžiausio prieštaravimo sulaukė bendradarbiavimo trukmės veiksnys, kuriuo, respondentų požiūriu, nereikėtų vadovautis skaičiuojant finansinių ataskaitų audito reikšmingumą.

Literatūra

- BALDAUF, J.; STECKEL, R.; STELLER, M. 2015. *The Influence of Audit Risk and Materiality Guidelines on Auditor's Planning Materiality Assessment*. Prieiga per <<http://www.sciedu.ca/journal/index.php/afri/article/viewFile/8026/4912/>>
- BILEVIČIENĖ, T.; JONUŠAUSKAS, S. 2011. *Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose*. Prieiga per <<http://ebooks.mruni.eu/pdfreader/statistini-metod-taikymas-rinkos-tyrimuose25179>>.
- CACHO, S. R.; OCHOA, M. A. 2012. *Qualitative Perspective of Audit Materiality: Empirical Evidence in Mexico and Colombia*. Prieiga per <<http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/11/6/2012/2012110667532169.pdf>>.
- ČEKANAČIUS, V.; MURASKAS, G. 2002. *Statistika ir jos taikymai II*. Vilnius: Leidykla TEV.
- COSSERAT, G. W., RODDA, N. 2009. *Modern Auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.
- DIKČIUS, V. 2011. *Anketos sudarymo principai*. Prieiga per <http://www.ef.vu.lt/dokumentai/katedros/Rinkodaros_katedra/Medziaga_studentams/Anketos_sudarymo_principai.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>.
- GAIŽAUSKAITĖ, I.; MIKĖNĖ, S. 2014. *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Prieiga per <<http://ebooks.mruni.eu/pdfreader/socialini-tyrim-metodai-apklausa>>.
- KAČERAUSKAS, T. 2014. *Kūrybos visuomenė: tyrimo metodai ir problemos*. Prieiga per <http://www.litlogos.eu/L80/Logos_80_006_015_Kacerauskas.pdf>.
- KONRATH, L. F. 1993. *Auditing concepts and Applications: A risk analysis approach*. Wset Publishing Company, 2 nd ed.
- MAO, M. 2014. *Experimental Methods of Materiality Judgement on Auditor's Experience and Performance*. Prieiga per <https://www.google.lt/url?sa=t&rc=1&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjfpaKlpqbQAhWLvYwKHW7pCdwQFggZMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.atlantis-press.com%2Fphp%2Fdownload_paper.php%3Fid%3D11942&usq=AFQjCNGrGjVhWlBwEhL_StMKnRlSnCwjoQ&sig2=JMFvjESIo0d2aWfx12YVQ&cad=rja>.
- MAQELLARI, M. 2015. *Chartered public account's perception on materiality*. Prieiga per <<http://eujournal.org/index.php/esj/article/viewFile/6738/6464>>.
- MARTIŠIUS, A. 2014. *Statistikos metodai socialiniuose ekonominiuose tyrimuose*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- MARTIŠIUS, A.; KĖDAITIS, V. 2013. *Statistika I dalis. Statistinės analizės teorija ir metodai. Trečioji papildyta laida*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- MESSIER, W.F., GLOVER, S.M., PRAWITT, D.F. 2008. *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*. McGraw Hill.
- POPA, I. E.; SPAN, G.; DUMITRU, M.; DUMITRU, V. F.; FILIP, C. L. 2013. *Empirical Study on the Implications of Qualitative Factors in Making Decisions Related to the Materiality Level: the Case of Romania*. Prieiga per <<http://hrcak.srce.hr/file/168583>>.
- PUKĖNAS, K. 2009. *Kokybinių duomenų analizė SPSS programa*. Prieiga per <https://www.google.lt/url?sa=t&rc=1&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjZtOK-qpnPAhVmQZoKHb4-AJYQFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.lsu.lt%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fdokumentai%2Fstudentams%2Fnorminiai_dokumentai%2Fpaskaitos%2Fkokyipyrbiniu_duomenu_analize_SPSS_programa.pdf&usq=AFQjCNHJT6UXz0JzDPXFZnzUTHqta-xZg&sig2=4FSvNs4IKP3rnzar5LYTZg>.
- RAHDARIAN, A.; HAMEDIAN, H. 2011. *A Survey on the Assessment of Iranian External Auditors' Recognition of Materiality Levels*. Prieiga per <http://www.iiuedu.edu/press/journals/sds/SDS_2011/BME_Article6.pdf>.
- VALKAUSKAS, R. 2011. *Duomenų analizės įvadas*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- VILSANOIU, D.; BUZENCHE, S. 2014. *Determining Audit Materiality in the Banking Industry – a Knowledge Based Approach*. Prieiga per <http://ac.els-cdn.com/S2212567114005693/1-s2.0-S2212567114005693-main.pdf?_tid=f1f087e8-a183-11e5-ac93-00000aab0f02&acdnat=1450002557_1cd3a4480c6baf6dd3ee3e2f4adc0d4c>.
- ZIKMUND, W. G.; BABIN, B. J. 2010. *Essentials of Marketing Research. Fourth Edition*. Prieiga per <https://www.academia.edu/9901094/ESSENTIALS_OF_MARKETING_RESEARCH>.

AN APPLICATION OF THE MATERIALITY : THE APPROACH OF THE LITHUANIAN AUDITORS

Daiva Raziūnienė, Gintarė Verbickaitė
Vilnius University, Lithuania

Summary

The gathering of audit evidence requires the external auditor's responsibility for assessment of the materiality and for making adequate professional judgement when selecting relevant methods for calculations of the materiality parameters, the comparative basis and the percentage rate.

The objective of this article is to reveal the methods of determining materiality in the audit practice. Research provides the answers to the following questions: which of the materiality evaluation methods and what level of materiality percentage rates are the most popular and relevant for professional judgment about materiality in a specific audited sector?

The research tasks are meant to determine the prevailing values of performance materiality, assess the influence of financial variables and the percentage limits, find out which areas of materiality are important for auditors and what issues of materiality should be given priority.

Respondents selected for questionnaire survey are certified Lithuanian auditors and assistants of auditors. The data is analyzed using the IBM SPSS Statistics. By analyzing the data it was found that most of auditors very often use the *single rule* method. Other methods are respectively used less: variable-size method, combination, absolute-size method and statistical formulas. The factors determining the complexity of materiality issues are 1) the lack of a clear methodology 2) non-consideration of the audited entity size; 3) the uncertainty of materiality in the International Auditing Standards; 4) the ignorance of alternatives for determining the materiality; 5) the lack of consideration of the economic sectors in the methodology for the materiality evaluation. The research data shows that depending on the economic sector the most relevant indicators of manufacturing, trade, construction, transport services enterprises are between 1% and 5% from the main sales revenue, of financial sector 1-5% from interest income, of non-profit organizations 1-5% from funding income.

Keywords: audit evidence, financial audit, materiality, performance materiality.

JEL Codes: M42.

The article has been reviewed.

Received in September, 2018

Accepted in February, 2019

Contact person:

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