

PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ PATEIKIMAS AUDITORIAUS IŠVADOJE: LIETUVOS EMITENTŲ AUDITORIAUS IŠVADŲ TYRIMAS

Darius Vaicekauskas

Vilniaus universitetas, Saulėtekio al. 9, Vilnius, Lietuva

El. paštas: Darius.Vaicekauskas88@gmail.com

Anotacija. Straipsnyje nagrinėjamas pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje. Teorinėje tyrimo dalyje analizuojamas auditoriaus išvados naudingumo ribotumas bei kaip šią problemą siekiama spręsti nuo 2016 m. TAS sistemoje įvedus reikalavimą, jog audituojant įmones, kurių vertybiniais popieriais yra prekiaujama viešojoje rinkoje, arba kai to reikalauja nacionaliniai įstatymai ar teisės aktai, yra privalu auditoriaus išvadoje pateikti pagrindinius audito dalykus bei nurodyti, kaip jie buvo sprendžiami audito metu. Darbe yra pristatoma pagrindinių audito dalykų koncepcija. Empirinėje tyrimo dalyje yra analizuojama, kokius pagrindinius audito dalykus išskiria Lietuvos audito bendrovės, atlikusios „Nasdaq“ biržoje kotiruojamų Lietuvos bendrovių auditus; pateikiama pagrindinių audito dalykų tipologija, apibendrinant pagrindinių audito dalykų skaičių, turinį bei reikšmingumą auditoriaus išvadoje.

Atlikus tyrimą, be kitų išvadų, nustatyta, jog pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys. Audito bendrovės dažniausiai pateikia po vieną pagrindinį audito dalyką savo auditoriaus išvadoje, didžiausią dėmesį skiriant turto vertinimui bei pajamų pripažinimui. Pagrindinių audito dalykų pateikimas apima apytikriai ketvirtį auditoriaus išvados turinio, kas parodo pagrindinių audito dalykų sąlyginai didelį informacinį reikšmingumą bei poreikį ir toliau gerinti jų pateikimą, siekiant didinti auditoriaus išvados naudingumą.

Raktiniai žodžiai: pagrindiniai audito dalykai, auditoriaus išvada, Tarptautiniai audito standartai.

JEL klasifikacija: M42

1. Įvadas

Straipsnyje nagrinėjamas pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje. Teorinėje tyrimo dalyje analizuojamas auditoriaus išvados naudingumo ribotumas bei kaip šią problemą siekiama spręsti nuo 2016 m. TAS sistemoje įvedus reikalavimą, jog audituojant įmones, kurių vertybiniais popieriais yra prekiaujama viešojoje rinkoje, arba kai to reikalauja nacionaliniai įstatymai ar teisės aktai, yra privalu auditoriaus išvadoje pateikti pagrindinius audito dalykus bei nurodyti, kaip jie buvo sprendžiami audito metu. Darbe teoriniu lygmeniu yra pristatoma pagrindinių audito dalykų koncepcija, empirinėje tyrimo dalyje - analizuojama, kokius pagrindinius audito dalykus išskiria Lietuvos audito bendrovės, atlikusios „Nasdaq“ biržoje kotiruojamų Lietuvos bendrovių auditus.

Pateikiama pagrindinių audito dalykų tipologija, apibendrinant pagrindinių audito dalykų skaičių, turinį bei reikšmingumą auditoriaus išvadoje.

Atlikus tyrimą, be kitų išvadų, nustatyta, jog pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys. Audito bendrovės dažniausiai pateikia po vieną pagrindinį audito dalyką savo auditoriaus išvadoje, didžiausią dėmesį skiriant turto vertinimui bei pajamų pripažinimui. Pagrindinių audito dalykų pateikimas apima apytikriai ketvirtį auditoriaus išvados turinio, kas parodo pagrindinių audito dalykų sąlyginai didelį informacinį reikšmingumą bei poreikį ir toliau gerinti jų pateikimą, siekiant didinti auditoriaus išvados naudingumą.

Tyrimo tikslas – atskleisti pagrindinių audito dalykų turinį auditoriaus išvadoje bei nustatyti pagrindinių audito dalykų pateikimo tipologiją.

Tyrimo metodai: kokybinė dokumentų turinio analizė, mokslinės literatūros ir profesinių standartų analizė ir apibendrinimas.

2. Auditoriaus išvados riboto naudingumo problema

Didžiausias dėmesys audito kokybės ir naudingumo apibrėžtyje skiriamas auditoriaus išvadai. Auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame pateikiama auditoriaus nuomonė apie audituotas finansines ataskaitas. Teisinga auditoriaus išvada suinteresuotiems subjektams teikia pagrįstą užtikrinimą, jog įmonės finansinės ataskaitos yra patikimos, jog jos parodo įmonės finansinę būklę ir rezultatus tokius, kokie jie yra iš tiesų (Lakis, 2007), išplečia finansinės apskaitos funkcijas ir suteikia užtikrinimo dėl finansinių rezultatų patikimumo, patvirtina, jog yra laikomasi įmonės patvirtintos apskaitos politikos ir apskaitos standartų (Deumes ir k.t., 2010). Tai padidina numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis bei sustiprina ekonominių sprendimų patikimumą.

Auditoriaus išvados paskirtis – padidinti numatomų informacijos vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Visgi dažnai teigiama, jog auditoriaus išvada nepasižymi dideliu informatyvumu bei išsamumu, yra griežtai standartizuota, trumpos apimties (Balsam ir k.t., 2003, Lakis, 2007, Riley, 2001). Dažniausiai yra surašomos besąlyginės auditoriaus išvados, dokumente nepateikiant papildomos informacijos ar dalyko aprašymo (Francis, 2004). Kaip rodo įvairių tyrimų rezultatai, audito klientai iš savo auditorių tikisi daugiau negu kad vien tik teisingos ir patikimos auditoriaus išvados, kurioje auditoriaus pateiktų pagal aplinkybes teisingai suformuotą nuomonę apie finansines ataskaitas (Institute of..., 2006, Vaicekaskas, 2015), kas savo ruožtu skatina diskusijas ir apie platesnį požiūrį į audito kokybę ir naudą, integruojant į jas audito pridėtinės vertės koncepciją – koncepciją, teigiančią, jog auditoriai informacijos vartotojams (tiek vidiniams, tiek išoriniams) turi suteikti daugiau naudos negu kad vien suteikiama pateikus auditoriaus išvadą. Auditorių sukuriama nauda, nesusijusi su bendrųjų audito tikslų pasiekimu

ir išvados teikimu, gali būti įvardijama kaip pridėtinė vertė, o tokią naudą kuriantis auditas įvardijamas kaip pridėtinę vertę kuriantis auditas. Skirtingi autoriai taip pat naudoja ir įvairius kitus apibūdinimus auditui, kuris tenkina daugiau įvairių informacijos vartotojų poreikių: „naujasis požiūris į auditą (angl. *new audit approach*)“, „naujasis auditas (angl. *new audit*)“, „kintantis auditas“ (angl. *shifting audit*) (Eilifsen ir kt., 2001, Beattie ir kt., 2000, Cosserat, Rodda, 2009).

Įprastai pridėtinė audito vertė yra siejama su auditorių išvalgomis, rizikų identifikavimu, pasiūlymais ir pastebėjimais vidaus kontrolei stiprinti, mokesčių optimizavimo patarimais ir kita papildoma nauda, teikiama kliento vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims vadinamojo laiško vadovybei/audito laiško forma ar kitokia komunikacija (pavyzdžiui, žodine) (Vaicekauskas, 2015). Deja, tačiau ši nauda pirmiausia yra skirta vidiniams informacijos vartotojams – audito klientui (vadovybei, už valdymą atsakingiems asmenims ir pan.). Didelės informacijos asimetrijos tarp vadovybės ir išorinių informacijos vartotojų atvejais, tokia pridėtinė audito nauda nėra prieinama pagrindiniams informacijos vartotojams – akcininkams, potencialiems investuotojams, rinkos analitikams ir pan. Tai sukuria problemą, jog teikiant dažnai neinformatyvias, standartizuotas, į puslapį ar du telpančias auditoriaus išvadas nėra patenkinami svarbiausių informacijos vartotojų lūkesčiai ir poreikiai, keliami finansinėms ataskaitoms ir jų teikiamai informacijai. Ši auditoriaus išvados riboto naudingumo problema buvo vienas iš pagrindinių veiksnių, lėmusių audito reglamentavimo pakeitimus Europos Sąjungoje (o vėliau ir atskirose šalyse), ypač didelį dėmesį skiriant viešojo intereso bendrovėms (Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, 2014). Tai lėmė pasikeitusį auditoriaus išvados formatą bei viešojo intereso įmonių auditų atveju – pagrindinių audito dalykų (angl. *key audit matters*) pateikimą auditoriaus išvadoje.

3. Pagrindinių audito dalykų koncepcija

Pastaraisiais metais reguliuojančios ir priežiūros institucijos, reaguodamos į informacijos vartotojų išreiškiamą susirūpinimą auditoriaus išvados informatyvumu ir naudingumu bei vis garsiau išsakomu noru, jog auditas būtų skaidresnis ir naudingesnis (Vaicekauskas, 2015; Footprint Consultants 2011), ėmėsi svarstyti, kaip galima būtų išpildyti šį vartotojų norą. Būta svarstymų daugiau informacijos privalomai pateikti auditoriaus išvadoje „Kitų dalykų“ bei „Pabrėžimo pastraipos“ pastraipose, tačiau pagaliau buvo nuspręsta į auditoriaus išvados turinį įtraukti naują „Pagrindinių audito dalykų“ pastraipą, kurioje būtų pristatomi ir aprašomi pagrindiniai audito dalykai, kurių auditui auditoriai skyrė daugiausia dėmesio ir pastangų. Šios naujovės¹ įvedimas į tarptautinį audito

¹ Įdomu pastebėti tai, jog pagrindiniai audito dalykai savo esme nėra visiškai nauja koncepcija pasaulinėje audito praktikoje. Pavyzdžiui, Prancūzijoje nuo 2003 m. auditoriaus išvados atskiroje pastraipoje yra privaloma pateikti „įvertinimo pagrindimą“ (angl. *justification of assessment*) (Bedard ir k.t., 2014), kas savo esme yra gana

reglamentavimą lėmė tai, jog pagrindinių audito dalykų pateikimui auditoriaus išvadoje reglamentuoti TAS sistemoje buvo išleistas naujasis 701 TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, taip pat dėl šios naujovės bei kitų papildomų pakeitimų buvo atnaujinti kiti tarptautiniai audito standartai, susiję su veiklos tęstinumu, auditoriaus išvados modifikavimu ir kita privalomąja audito komunikacija. Atliktais pakeitimais pirmiausia siekta:

- Sustiprinti ir pagerinti komunikaciją tarp auditorių ir investuotojų, taip pat auditorių ir už valdymą atsakingų asmenų.
- Padidinti vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų dėmesį svarbių dalykų atskleidimams finansinėse ataskaitose.
- Atnaujinti auditorių požiūrį į tai, kas yra svarbiausia jų atliekamoje audito užduotyje, bei tokiu būdu padidinti auditorių skepticizmą bei paskatinti auditorius iš naujo kritiškai pažvelgti į pagrindines audito užduoties rizikas (IASB, 2013).

Kaip aiškina Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (toliau – Valdyba), pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys (701 TAS, 8 p.). Pagrindinių audito dalykų pateikimo tikslas – padidinti auditoriaus išvados informatyvumą užtikrinant didesnę atlikto audito skaidrumą. Pateikiant pagrindinius audito dalykus suteikiama papildomos informacijos numatomiems finansinių ataskaitų vartotojams, kad jie galėtų geriau suprasti dalykus, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Be to, tokia informacija gali padėti numatomiems vartotojams suprasti įmonę ir audituotų finansinių ataskaitų sritis, dėl kurių vadovybė priėmė svarbius sprendimus (TAS 701, A1–A4 dalis). Standartų leidėjas pažymi, jog pagrindiniai audito dalykai yra nustatomi iš dalykų, apie kuriuos auditorius informavo už valdymą atsakingus asmenis ir kuriems audito metu skyrė daug dėmesio. 701-ajame TAS išskiriami šie kriterijai, į kuriuos auditorius turėtų atkreipti dėmesį nustatydamas pagrindinius audito dalykus (9 p.):

- didesnės įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos sritis ar reikšmingą riziką;
- reikšmingus auditoriaus sprendimus, susijusius su finansinių ataskaitų sritimis, dėl kurių vadovybė priėmė svarbius sprendimus, įskaitant apskaitinius įvertinimus, kurie buvo įvertinti kaip labai neapibrėžti;
- reikšmingų įvykių ar sandorių, kurie įvyko per laikotarpį, įtaką auditui.

artima pagrindiniams audito dalykams (rizikas, svarbiausias sritis, atliktas procedūras). Pažymėtina, jog Bedard ir kt. (2014) atliktas tyrimas parodė, jog bent Prancūzijoje ši papildomai pateikiama informacija auditoriaus išvadoje didelės vertės nesukuria bei nepadidina suvoktos audito kokybės. Priešingai, pastebimas atvirkštinis efektas, mat dėl padidėjusio auditorių darbo pateikiant papildomus dalykus, išauga vadinamojo audito ligo (periodo tarp finansinių metų pabaigos bei auditoriaus išvados datos) laikotarpis.

Svarstant šiuos kriterijus, tampa akivaizdu, kad pagrindinių audito dalykų skaičius reikšmingai priklauso nuo bendro audito projekto rizikos įvertinimo, kliento specifikos bei auditoriaus profesinio skepticizmo lygio. Tačiau svarbu pažymėti, jog pagrindinių audito dalykų pateikimas neturėtų būti perteklinis, užgožiantis kitą auditoriaus išvadoje pateikiamą informaciją. Ryšium su tuo, Valdyba akcentuoja šiuos pateikimo aspektus:

- Auditoriaus sprendimų priėmimo procesas, kurio metu nustatomi pagrindiniai audito dalykai, sukurtas taip, kad iš visų dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys, būtų pasirinktas mažesnis dalykų skaičius remiantis auditoriaus sprendimu.
- Priimdamas sprendimą dėl pagrindinių audito dalykų, auditorius apsiriboja tik einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui svarbiausiais dalykais, net jeigu pateikiamos palyginamosios finansinės ataskaitos.
- Auditorius turi apsvarstyti, ar dalykas, kuris buvo apibrėžtas kaip pagrindinis audito dalykas per ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų auditą, toliau gali būti apibrėžiamas kaip pagrindinis audito dalykas per einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditą (701 TAS, A10-A12).

Nustatęs šiuos dalykus, auditorius turi pateikti aprašymą, kaip šie dalykai audito metu buvo sprendžiami: koks buvo auditoriaus atsakas į susijęs rizikas, kokios buvo atliktos audito procedūros rizikai sumažinti iki priimtino lygio, kokie buvo šių procedūrų atlikimo rezultatai ir pan.

Kadangi pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje – naujas audito praktikos reiškinys, tikėtina, jog šio reikalavimo įgyvendinamumas gali būti skirtingai interpretuojamas atskirų audito įmonių. Tai skatina nagrinėti, kaip naujus TAS reikalavimus dėl pagrindinių audito dalykų pateikimo supranta auditoriai, kokius pagrindinius audito dalykus jie išskiria bei kiek dėmesio šiems dalykams aprašyti jie skiria savo auditoriaus išvadose.

4. Empirinio tyrimo metodologija

Empirinio *tyrimo tikslas* – atskleisti pagrindinių audito dalykų turinį auditoriaus išvadoje bei nustatyti pagrindinių audito dalykų pateikimo tipologiją.

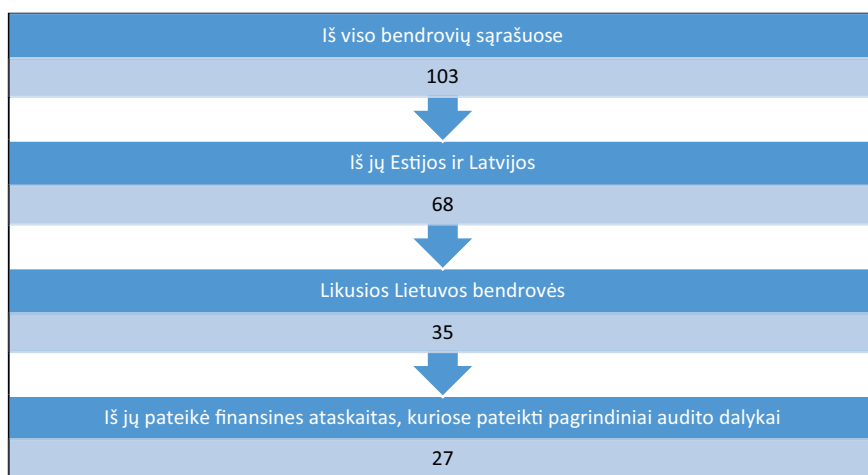
Iškeltas tyrimo tikslas suponuoja empirinio tyrimo metodologiją. Norint atskleisti nagrinėjimo objekto turinį, identifikuoti jį apibūdinančias kategorijas, suprasti jų reikšmę, tikslinga to siekti naudojant fenomenologinio tyrimo metodologiją, kuri suponuoja kokybinio tyrimo prieigą bei šiam tyrimo tipui būdingus tyrimo metodus.

Tyrimo metodika. Tyrimas atliktas šiuo nuoseklumu:

1. *Nasdaq Baltijos* biržoje pasiektos metinės finansinės ataskaitos, kotiruojamose šiuose sąrašuose (www.nasdaqbaltic.com; žiūrėta : 2017-04-29):

- *Baltijos Oficialusis prekybos sąrašas*
 - *Baltijos Papildomasis prekybos sąrašas*
 - *Baltijos skolos VP sąrašas*
 - *First North Baltijos akcijų sąrašas*
 - *First North Baltijos skolos VP sąrašas*
 - *Fondų prekybos sąrašas*
2. Iš šių sąrašų tolimesnei analizei atrinktos Lietuvoje registruotos įmonės (įmonių grupės)
 3. Pasiektos šių įmonių audituotos metinės finansinės ataskaitos už metus, pasibaigusius 2016 m. gruodžio 15 d². ar vėliau, perskaitytos auditoriaus išvados, tyrimo uždaviniams įgyvendinti reikalinga informacija užfiksuota į tyrimo duomenų bazę.
 4. Sukaupiti duomenys analizuoti naudojant tyrimo metodus.
 5. Pateiktos apibendrinančios tyrimo išvados.

Iš viso tyrime nagrinėtos 27 įmonių auditoriaus išvados (žr. 1 pav.).



1 PAV. Tyrimo imties atrinkimas

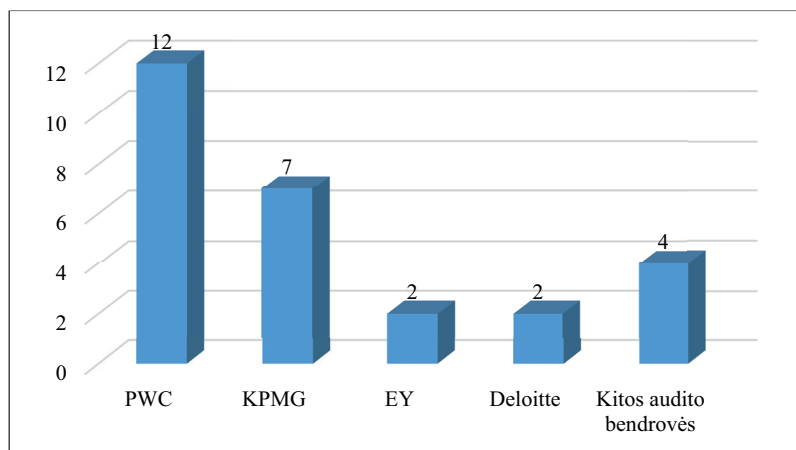
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo duomenimis

Tyrime naudotas pagrindinis *tyrimo metodas* – kokybinė dokumentų turinio analizė. Kiekybinės turinio analizės technikos naudotos tiek, kiek to reikia nagrinėjamo objekto turinio charakteristikoms išryškinti, tačiau ne siekiant nustatyti kiekybinių duomenų ryšius ar priežastingumą.

² Naujiej TAS reikalavimai dėl pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje įsigalioja atliekant auditus už finansinius metus, pasibaigusius 2016 m. gruodžio 15 d ar vėliau.

5. Tyrimo rezultatai

Iš 27 tyrime nagrinėjamų auditoriaus išvadų 85% jų atliktų auditų pagrindu surašė vadinamojo didžiojo ketverto audito bendrovės³. Bendrovių, kurių akcijomis viešai prekiaujama biržose, ši proporcija pastaraisiais metais reikšmingai nesikeičia (Vaičekauskas, 2015), tačiau pažymėtina, jog didžiojo ketverto bendrovių tarpusavio koncentracija šiame rinkos segmente yra pakankamai aukšta – 2 bendrovės užima 83% visos ketvertuko rinkos dalies (žr. 2 pav.).



2 PAV. Tyrimo imties pasiskirstymas pagal audito bendroves

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo duomenimis

Iš viso šios 7 skirtingos audito bendrovės (4 – didžiojo ketverto, 3 – kitos audito bendrovės) 27 auditoriaus išvados pateikė 47 pagrindinius audito dalykus (vidutiniškai po 1,7, t.y. apytikriai po 2 pagrindinius audito dalykus kiekvienoje auditoriaus išvadoje) (žr. 1 lentelę).

1 LENTELE. Pagrindinių audito dalykų pateikimo auditoriaus išvadoje statistika

Nagrinėjamas aspektas	Reikšmė
Auditoriaus išvados vidutinis ilgumas (psl.)	5,0
Pagrindinių audito dalykų ilgumas auditoriaus išvadoje (psl.)	1,4
Pagrindinių audito dalykų teksto procentinė sudėtis auditoriaus išvadoje	28%
Vidutinis pagrindinių audito dalykų skaičius	1,7
Dažniausiai pateikiama pagrindinių audito dalykų (moda)	1
Daugiausia pateikta pagrindinių audito dalykų	3
Mažiausiai pateikta pagrindinių audito dalykų	1

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo duomenimis

³ UAB „PriceWaterhouseCoopers“, UAB „KPMG Baltics“, UAB „Ernst & Young Baltic“, UAB „Deloitte Lietuva“.

Kaip galime matyti iš pateiktos lentelės, pagrindiniai audito dalykai užima daugiau negu ketvirtį (28%) viso auditoriaus išvados turinio, kai pati auditoriaus išvada, pradėjus taikyti naująjį išvados formatą, yra ilgesnė nei įprastai bei užima vidutiniškai 5 puslapius⁴. Vidutiniškai 2 pagrindinių audito dalykų dydis yra apskaičiuotas remiantis homogenišku duomenų pasiskirstymu – didžiausias pateiktų dalykų skaičius stebėjimų imtyje siekia 3, mažiausias – 1 (sklaida – 2). Dažniausiai pateikiamas 1 pagrindinis audito dalykas (moda). Tokie duomenys rodo, jog skirtingos audito bendrovės pakankamai panašiai supranta ir taiko pagrindinių audito dalykų nustatymo principus bei išvados neapkrauna pertekline informacija. Stebimas beveik pusantro puslapio (1,4) pagrindinių audito dalykų aprašymo dydis sąlygojamas pirmiausia ganėtinai plataus auditorių atsako į nustatytus dalykus aprašymo bei šios informacijos pateikimo formos (naudojant lenteles, kitas grafines priemones).

Nors pateikiamų pagrindinių audito dalykų skaičius auditoriaus išvadose yra gana pastovus ir nedidelis (nuo 1 iki 3) visoje tyrimo imtyje, skirtumai tarp audito bendrovių pradeda išryškėti stebėjimus grupuojant pagal audito įmonių tipą: ar išvadą surašė didžiojo ketveto audito bendrovė, ar šiai grupei nepriklausanti audito bendrovė. Pagal šį požymį tiriamo dalyko palyginimas pateikiamas 2 lentelėje (žr. 2 lentelę).

2 LENTELĖ. Pagrindinių audito dalykų pateikimo skirtumai tarp didžiojo ketveto ir kitų audito bendrovių

Nagrinėjamas aspektas	Didysis ketvertas	Kitos audito bendrovės
Pagrindinių audito dalykų ilgumas auditoriaus išvadoje (psl.)	1,6	0,5
Ilgiausias pagrindinių audito dalykų pateikimas (psl.)	3	1
Trumpiausias pagrindinių audito dalykų pateikimas (psl.)	1	0,1*
Vidutinis pagrindinių audito dalykų skaičius	1,8	1,5

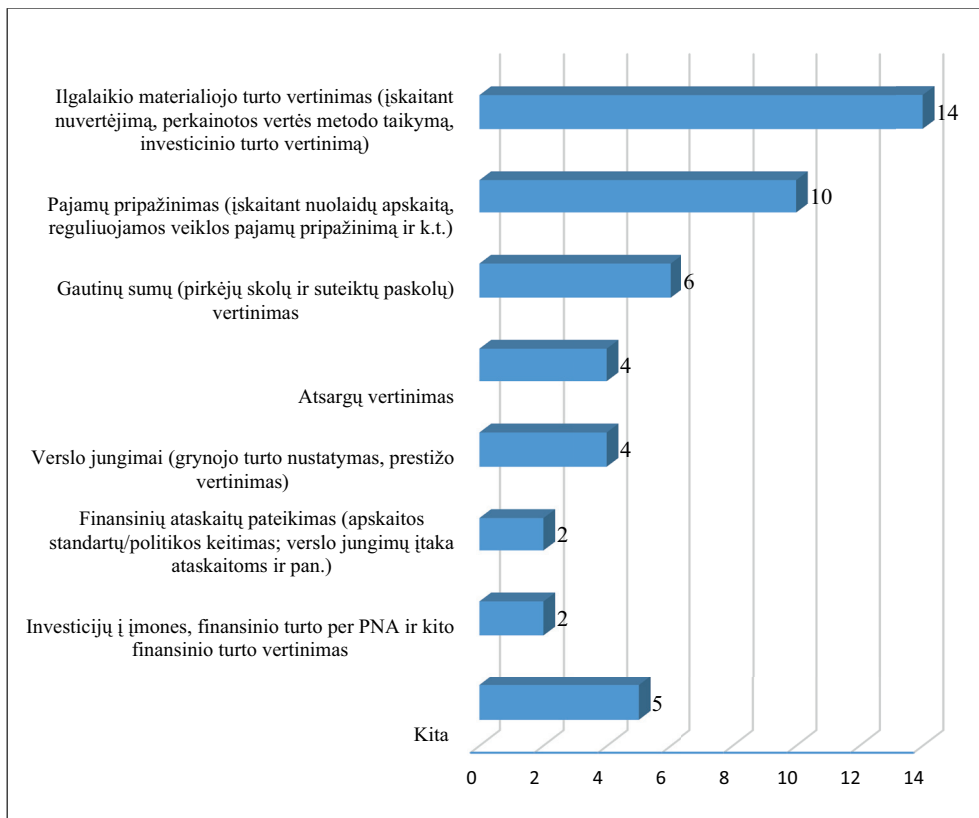
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo duomenimis; * 2 sakiniai; nėra nurodytas audito atsakas

Analizuojant lentelėje pateikiamus duomenis, galima pastebėti, jog visais nagrinėjamais aspektais didžiojo ketveto bendrovių pagrindinių audito dalykų pateikimas yra išsamesnis: jų aprašymui skiriama vidutiniškai 3 kartus daugiau teksto (apytikriai pusantro prieš pusę puslapio), ilgiausias pateikimas skiriasi taip pat 3 kartus (3 puslapių prieš 1 puslapio pateikimas). Nagrinėjant ne didžiojo ketveto bendrovių auditoriaus išvadas, galima matyti pastraipos ar kelių sakinių pagrindinio dalyko aprašymą. Tokius dalyko aprašymo ir pateikimo skirtumus daugiausiai nulemia tai, jog didžiojo ketveto audito bendrovės pateikia sąlyginai išsamesnį audito atsako į nustatytą dalyką aprašymą (nuo rizikos vertinimo, kontrolės testų iki savarankiškų audito procedūrų aprašymo). Tai padaro audito procesą skaidresnį bei leidžia suprasti, kaip šis dalykas buvo išspręstas ir ko-

⁴ Pažymėtina, jog daugiausiai nagrinėjamoje imtyje įmonių auditavusi audito bendrovė savo auditoriaus išvadose pateikia kitą papildomą informaciją, tokią kaip audito reikšmingumo nustatymo ir apskaičiavimo principus, įmonių grupės audito apimties svarstymus ir t.t. Tai taip pat reikšmingai praplečia nagrinėjamos imties auditoriaus išvados vidutinį ilgumą.

kie buvo gauti audito rezultatai. Nagrinėjamoje mažesnėje kitų audito bendrovių imtyje audito atsakui skiriama labai mažai dėmesio: dažniausiai atsakas nurodomas kaip iškelta dalyko ir kliento veiksmų jam suvaldyti vertinimas (<...mes vertinome...>). Pastebimas vienas atvejis, kai audito atsakas apskritai nėra aprašomas.

Nagrinėjant, kokie dalykai auditorių yra dažniausiai pasirenkami kaip pagrindiniai audito dalykai, galima išskirti šias pagrindines abstrahuotas kategorijas (žr. 3 pav.).



3 PAV. Pagrindiniai audito dalykai, dažniausiai pateikiami auditoriaus išvadoje

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo duomenimis

Analizuojant paveikslą matyti, jog auditoriai dažniausiai aukšto reikšmingo iškraipymo riziką sieja bei daug pastangų skiria siekdami surinkti tinkamų ir pakankamų audito įrodymų dėl ilgalaikio materialiojo turto vertinimo (14 pateiktų dalykų; 30%), pajamų pripažinimo (10; 21%), gautinų sumų (pirkėjų skolų ir suteiktų paskolų) vertinimo (6; 13%) ir atsargų vertinimo (4; 9%). Nagrinėjant šiuos dalykus per vadovybės tvirtinimų koncepcijos prizmę, didžioji dauguma jų sietini pirmiausia su tvirtinimais apie:

- vertinimą (ilgalaikio materialiojo ir finansinio turto vertinimas; 64%);
- įvykimą (pajamų pripažinimas; 21%);
- pateikimą ir atskleidimą (finansinių ataskaitų pateikimo dalykai; 4%).

Jei analizuotume šiuos dalykus pagal finansinių ataskaitų elementus, su kuriais jie susiję, matytume, jog absoliuti dauguma dalykų susiję su turto apskaita balanso (finansinės būklės) ataskaitoje (28 iš 29; 98% iš visų su turto apskaita susijusių dalykų) ir pajamų apskaita pelno (nuostolių) (bendrųjų pajamų) ataskaitoje (10 iš 10; 100%)⁵.

Išvados

- *Atlikus teorinę tyrimo analizę, teiktinos šios išvados:*

Siekiant spręsti riboto auditoriaus išvados naudingumo bei audito lūkesčių spragos problemas, Europos Sąjungoje praplėsti reikalavimai auditoriaus išvadai apie viešojo intereso įmonės finansines ataskaitas.

Pagrindinis pakeitimas, susijęs auditoriaus išvada apie viešojo intereso įmonės finansines ataskaitas – tai privalomas pagrindinių audito dalykų pateikimas auditoriaus išvadoje. Šiuo pateikimu siekiama sustiprinti ir pagerinti komunikaciją tarp auditorių ir investuotojų ir už valdymą atsakingų asmenų, padidinti vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų dėmesį svarbių dalykų atskleidimams finansinėse ataskaitose bei paskatinti iš naujo auditorius kritiškai pažvelgti į pagrindines audito užduoties rizikas.

Pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys

- *Atlikus auditoriaus išvadų apie Nasdaq biržoje kotiruojamų Lietuvos įmonių finansines ataskaitas už finansinius metus, pasibaigusius 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau, analizę, teiktinos šios išvados:*

Audito bendrovės pateikia vidutiniškai po 2 pagrindinius audito dalykus savo auditoriaus išvadose; dažniausiai pateikiamas 1 pagrindinis audito dalykas. Pagrindinių audito dalykų skaičius varijuoja nuo 1 iki 3.

Pagrindiniai audito dalykai užima daugiau negu ketvirtį (28%) auditoriaus išvados teksto bei dažniausiai užima nuo 1,5 iki 2 puslapių.

Tarptautinės didžiojo ketverto audito bendrovės skiria didesnę dėmesį pagrindinių audito dalykų pateikimui bei aprašymui, kaip šie dalykai buvo sprendžiami audito metu. Tai lemia, jog šių bendrovių surašomos auditoriaus išvados yra ilgesnės bei išsamesnės.

Dažniausiai pateikiami audito dalykai, susiję su ilgalaikio materialiojo bei finansinio turto (pirkėjų skolų, gautinų sumų, investicijų į įmones) (64% stebėjimų) vertinimu bei pajamų pripažinimu (21% stebėjimų). Pagrindinių audito dalykų, susijusių su įsipareigojimų bei sąnaudų apskaita bei auditu nepateikiama. Šie rezultatai parodo, jog skirtingos audito bendrovės pakankamai panašiai suvokia, kokie dalykai turėtų būti laikomi pagrindiniais audito dalykais (teigtina, jog auditoriai identifikuoja panašias audito rizikas),

⁵ Likę dalykai (verslo jungimai, neapibrėžtumai, finansinių ataskaitų pateikimas) tiesiogiai nepriskirtini vienam ar kitam finansinių ataskaitų elementui.

tačiau skirtingas atsako pateikimas ir aprašymas suponuoja mintį, jog audito metu jos yra sprendžiamos skirtingai.

LITERATŪRA

Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J. S. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2), p. 71–97.

Beattie, V., Fearnley, S., Brandt, R. 2000. Behind the Audit Report: A descriptive study of discussions and negotiation between auditors and directors. *International Journal of Auditing*, 4, p. 177–202.

Bedard, J., Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. 2014. Analysis of the consequences of the disclosure of key audit matters in the audit report. Prieiga per internetą: <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1946.pdf> (žiūrėta: 2017-04-30).

Cosserat, G. W., Rodda, N. 2009. *Modern Auditing*. 3rd ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 744 p.

5.Deumes, R. 2010. *The Value of Audit*. Prieiga per internetą: <http://ebookbrowse.com/marc-value-of-audit-report-2010-pdf-d328614215> (žiūrėta: 2017-04-30).

Eilifsen, A., Knechel, W. R., Wallage, P. 2001. Application of the business risk audit model: A field study. *Accounting Horizons*, 15 (3), p. 193–207.

Footprint Consultants, 2011. Study of the perception of statutory auditors' justification of assessments. *Paris: Footprint Consultants*, 44 p.

Francis, J. R. 2004. What Do We Know About Audit Quality? *The British Accounting Review*, 36 (4), p. 345–368.

Institute of Certified Accountants in England and Wales. 2006. Expectations Gaps. Audit Quality Forum Audit Purpose working paper. Prieiga per internetą: <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum/expectation-gaps.pdf> (žiūrėta: 2017-04-30).

Lakis, V. 2007. *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 386 p.

Public Company Accounting Oversight Board, 2013. Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2013-005. Washington, D.C.

Riley, J. G. 2001. Silver Signals: Twenty-Five Years of Screening and Signalling. *Journal of Economic Literature*, 39 (2), p. 432–478.

Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba. 2009. *Tarptautiniai audito standartai*. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?326> (žiūrėta: 2017-04-30).

Vaicekauskas, D. 2015. Finansinio audito paslaugų kokybės analizė ir vertinimas. *Vilniaus universitetas*. Daktaro disertacija, 304 p.

KEY AUDIT MATTERS: RESEARCH ON AUDITOR'S REPORTS OF LITHUANIAN LISTED COMPANIES

Darius Vaicekauskas

S u m m a r y

Article investigates the presentation of key audit matters in independent auditor's reports. The first theory based part of the article presents the problem of limited usefulness of auditor's report and ex-

plains how this problem was addressed in the system of International Standards of Auditing with the introduction of the requirement to include the paragraph of key audit matters in auditor's report issued on listed company's financial statements (or when it is mandatory under the local laws). Further the concept of key audit matters is explained. In the empirical part of the article the results of the research on key audit matters included in the auditor's reports of Lithuanian listed companies are presented. The typology of key audit matters is disclosed, while analysing the number, the content and the significance of key audit matters included in the research sample of auditor's report.

It can be concluded that key audit matters are those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance. Audit firms of Lithuanian listed companies most often include one key audit matter in their auditor's reports, while assessing the valuation of assets and revenue recognition as the areas of most significance during the course of the audit. The paragraph of key audit matters covers approximately one quarter of the content of the auditor's report, indicating the informational significance of key audit matters and stressing a further need to improve their presentation.

Gauta: 2018-02-12

Priimta: 2018-05-03

Darius VAICEKAUSKAS yra Vilniaus universiteto Ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto Apskaitos ir audito katedros lektorius, socialinių mokslų daktaras. Jo mokslinių interesų sritys - audito problematika.