



**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

Jogailė Gadliauskaitė

FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS VERTINIMAS
LISTINGUOJAMOSE BENDROVĖSE PELNINGUMO ASPEKTU

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė Prof. dr. Lina Dagilienė

KAUNAS 2016

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS VERTINIMAS
LISTINGUOJAMOSE BENDROVĖSE PELNINGUMO ASPEKTU**

Ekonomika (621L10008)

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko

VME-4 gr. Jogailė Gadliauskaitė
2016 05 09

Vadovas

Prof. dr. Lina Dagilienė
2016 05 09

Recenzentas

doc. dr. Asta Sabonienė
2016 05 09

KAUNAS, 2016

Gadliauskaitė J. (2016) Study of Evaluation of the Financial Statements Audit Quality in Listed Companies by the Profitability Approach. Master's Final Thesis in Economics, study programme 621L10008 / Supervisor Prof. dr. L. Dagilienė. Department of Economics, the School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: Economics.

Key words: the influence of audit quality, legal regulation, profitability ratios, listed companies.

Kaunas, 2016, 92 p.

SUMMARY

In these corporate world days, business specifics is a seriously competitive and the companies are compelled to search innovative technical and strategic solutions to resist in a competitive sector. The challenges and problems adequately follow the needs to overcome barriers moving towards and capturing the local and foreign markets as well as maximizing productivity, profitability indicators become the very intense penetration of globalization into the business environment consequences. European Union-wide is actively focused on the analysis of the efficient business local and global dissemination and the quality and legitimacy supervising the independent auditors' impartiality, the lack of the audit firms development control, the largest audit firms' dominance in the market and the ejection of the smaller capital companies. As a result, the mentioned factors encourage the society to rely less on the activity of listed companies and their declared results, promoting to attract a wider range of customer. Audit reports are treated as an independent secondary opinion, which enables to receive information and to purposefully use for the decisions making. The audit reports are considered as being a limited content in order to competently evaluate the financial statements. As a result, there is an identified problem, that the financial statement audit do not perform the role of the confidence increasing.

The object of research – financial statements audit quality of listed companies in connection with their profitability.

The purpose of research is to research the financial statements audit quality impact on the profitability of listed companies.

The logical structure of the research is supported by the means of the following tasks:

1. To identify the problem areas of listed companies in the financial statements audit quality;

2. To formulate theoretical decisions in order to justify the methodology of the qualitative and quantitative researches;

3. To make the empirical research of the dependence on the financial statements audit quality and profitability ratios results in Nasdaq OMX Vilnius Stock Exchange.

The methods of the research:

1. Analysis of scientific literature, comparative analysis and synthesis;

2. Statistical and fundamental analysis of documents.

Turinys

ĮVADAS	9
1.FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS ĮVERTINIMO PROBLEMOS ANALIZĖ	12
1.1.Finansinių ataskaitų audito kokybės vaidmens vertinimas	12
1.2.Finansinių ataskaitų audito kokybės problematika grįstos sritys.....	16
2.FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS UŽTIKRINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI	25
2.1.Vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių audito teisinio reglamentavimo specifikos analizė	25
2.2.Finansinių ataskaitų audito formos ir svarbos pagrindimas.....	34
2.3.Finansinių ataskaitų audito kokybės ryšio su bendrovių veikla teorinių prielaidų pagrindimas.....	42
3.FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS IR VEIKLOS RYŠIO LISTINGUOJAMŲ BENDROVIŲ ATVEJU TYRIMO METODOLOGIJA	49
3.1.Tyrimo metodikos pagrindimas	49
3.2.Tyrimo imties ir listinguojamų bendrovių analizės kriterijai	56
4.TYRIMO REZULTATAI IR DISKUSIJA.....	58
4.1.NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių auditoriaus išvadų analizė	58
4.2.NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių pelningumo rodiklių analizė	69
4.3.NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių auditoriaus išvadų ir pelningumo rodiklių ryšio analizė.....	78
4.3.1. Auditoriaus išvadų ir grynojo pelningumo rodiklio nepriklausomumo analizė.....	78
4.3.2. Auditoriaus išvadų ir turto grąžos (ROA) pelningumo rodiklio nepriklausomumo analizė ..	81
4.3.3. Auditoriaus išvadų ir nuosavo kapitalo grąžos (ROE) pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė	84
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	87
LITERATŪROS SĄRAŠAS	89
PRIEDAI.....	94

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Audito kokybės konceptualumas	13
2 lentelė. Audito kokybės rodikliai.....	15
3 lentelė. Audito kokybės prielaidų įžvalgos (sudaryta autorės).....	17
4 lentelė. Audito lūkesčių spragos konceptualumas	21
5 lentelė. Banko darbuotojų finansinių ataskaitų audito vertinimas ir pasitelkimas sprendimų priėmimui (sudaryta autorės).....	42
6 lentelė. Auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų 2015 metų rezultatai.....	46
7 lentelė. Nasdaq OMX Vilnius listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų analizė	58
8 lentelė. Listinguojamų bendrovių pelningumo ir vidutinių sektoriaus rodiklių lyginamieji duomenys	69
9 lentelė. Vidutinis grynojo pelningumo vertinimas 2012 – 2014 m. laikotarpyje	76
10 lentelė. Vidutinis turto gražos pelningumo (ROA) vertinimas 2012 - 2014 m.	77
11 lentelė. Vidutinis nuosavo kapitalo pelningumo (ROE) vertinimas 2012 – 2014 m.	77
12 lentelė. Auditoriaus išvadų ir grynojo pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė.....	79
13 lentelė. Grynojo pelningumo rodiklio Chi-kvadrato rezultatai.....	80
14 lentelė. Grynojo pelningumo rodiklio kintamųjų ryšio stiprumo matai	81
15 lentelė. Auditoriaus išvadų ir turto gražos (ROA) pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė	82
16 lentelė. Turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio Chi-kvadrato rezultatai.....	83
17 lentelė. Turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio kintamųjų ryšio stiprumo matai	83
18 lentelė. Auditoriaus išvadų ir nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė	84
19 lentelė. Nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodiklio Chi-kvadrato rezultatai	85
20 lentelė. Nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rodiklio kintamųjų ryšio stiprumo matai.	86

Paveikslų sąrašas

1 pav. Finansinių ataskaitų audito kokybės užtikrinimo teorinių sprendimų modelis.....	48
2 pav. Adaptuota audituotų finansinių ataskaitų vertinimo nuoseklumo schema.....	53
3 pav. Finansinių ataskaitų audito kokybės ir pelningumo ryšio listinguojamų bendrovių atveju tyrimo metodika	57

IVADAS

Tyrimo aktualumas ir problema. Šių dienų verslo sektoriai, turintys dinamiškai reaguoti į besikeičiančią aplinką, jos kuriamus padarinius bei teikiamas galimybes, laikomi aktyviais subjektais, ieškančiais sprendimų, siekiant atitikti konkurencinius, produkcijos ir paslaugų kokybei keliamus gerai vertinamų duomenų atitikties bei bendrojo balanso reikalavimus ir pasiekti strateginius tikslus. Įgyvendinant tikslus pasitaiko barjerų, būdingų nacionalinių, tarptautinių rinkų aplinkoms, maksimizuojant sektoriaus nišos imlumą, produktyvumą, koncentraciją bei tai diktuojančių rodiklių komunikacijos sklaidą, sąlygojančią būtinybę skirti daug ir intensyvaus laiko visų verslą atspindinčių kriterijų ryšio susiejimui ir pagrindimui.

Kasdien augantis konkurencijos rodiklis¹, kintanti aplinka ir faktas, jog, nepaisant visų bendrovių veiklos teisinio reglamentavimo bei į papildomą veiklos efektyvumo didinimą orientuotų rekomendacinio pobūdžio sistemų, Europos Sąjungos mastu šiandien yra gvildenamos problematinės sritys dėl efektyvios verslo subjektų vietinės ir globalios sklaidos ne tik sektoriaus nišiniu integravimusi, bet ir jų veiklą apibendrinančių finansinių duomenų. Jų teisingumą, pagrįstumą ir teisiškumą reglamentuojančios, prižiūrinčios institucijos orientuojasi į audito proceso adaptavimą šiandieninėje ekonomikoje. Todėl auditoriams taip pat yra keliami iššūkiai žengti koja kojon su pokyčiais ne tik išlaikant, bet ir keliant kokybės lygį ir gerinant audito vaidmens vertinimą.²

Audito procesą aprėpiančios nagrinėjamos sritys - veiklos kontrolė, nepriklausomų auditorių kvalifikuotumas, didžiųjų audito įmonių dominavimas rinkoje – bendruoju vertinimu reziumuoja aktualiausias šiandien spręstinas problemas: poreikis pakeisti standartizuotą audito ataskaitos formą, užtikrinti griežtą auditorių nepriklausomumo laikymąsi, siekis pagerinti audito kokybę. Spręstinių klausimų svarba grindžiama pabrėžiant, jog audito vaidmuo yra būtinas kapitalo rinkų efektyvumui, auditoriaus nuomonė yra svarus rodiklis investuotojams, pastarąją

¹ Verslo Žinios. Pagal konkurencingumą Lietuva – 48 vietoje. 2013.

² International Federation of Accountants. Auditor's responsibility of consider fraud in an audit of financial statements. 2014.

galima laikyti užtikrintai patikima.³ Tačiau už aktualiausių audito proceso problematiką yra išvelgiami potencialiai jas įtakojantys konkurencinės aplinkos padariniai: spaudimas dėl bendrovės biudžeto ribotumo, kliento išlaikymo, akcentavimas gerinti kliento profilį.⁴ Aprėpiant problemines vietas keliančius veiksnius ir jų analizę, literatūroje plačiau diskutuojama susistemintomis Gray, et. al., (2011) prielaidomis: suinteresuotosios šalys vertina auditą ir jo funkcionalumą, tačiau nėra įgalintos objektyviai išmatuoti jo teikiamą vertę; tarp vartotojų neretai vyrauja nuomonė, jog auditoriaus išvados pateikiamos standartine forma, ko pasekoje vengia ją skaityti; auditas laikytinas sprendimu veikloje, nepaisant identifikuojama jo vertė ar ne bei - vartotojai linkę suprasti, jog auditoriai neprisiima pilno garanto dėl audito ataskaitų.

Identifikuotų problemų aktualumą galima pažymėti tuo, jog listinguojamų bendrovių veikla ir jos deklaruojamais rezultatais, skatinančiais pritraukti vis platesnį spektrą klientų, galimai mažiau pasitiki ir visuomenė. Problematiką keliančios prielaidos paskatino priimti reikšmingą sprendimą Europos Sąjungos šalių susitarime, vykusiame 2013 m., sutikti griežtinti ilgą laiko tarpą aktualiai diskutuotus bei formuluojamus reikalavimus auditoriams ir audito įmonėms, siekiant stiprinti jų nešališkumą, paskatinti didesnę konkurenciją audito paslaugų rinkoje, intensyviau koordinuoti auditorių priežiūrą Europos Sąjungoje, vadovaujant Europos audito priežiūros institucijos komitetui⁵. Intensyviai ir dažnai tarp aktualijų minėta ir priimta vykdymui Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB reforma „dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito“ yra orientuota į siekį sustiprinti teisės aktų svarumą, nustatant audito kokybę Europos Sąjungoje ir sustiprinti visuomenės pasitikėjimą listinguojamų bendrovių, priklausančių plačiam verslo spektrui, audituotomis finansinėmis ataskaitomis. Audito kokybės didinimas turi būti nuolatinis tikslas visų suinteresuotųjų atžvilgiu.

Apibendrinus tai, kas pasakyta, galima suformuluoti tyrimo kryptį - finansinių ataskaitų audito kokybė ženkliai sąlygoja konkurencinius bendrovių rodiklių rezultatus.

³ Public Company Accounting Oversight Board. Martin Baumann. Auditing: perspectives on its role, relevance and reliability. 2014.

⁴ Public Company Accounting Oversight Board. James. R. Doty. The Role of audit in preventing financial reporting failures. 2014.

⁵ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Europos Sąjungos šalys pritarė audito rinkos reformai, 2013.

Tyrimo objektas - finansinių ataskaitų audito kokybės ryšys su listinguojamų bendrovių pelningumu.

Darbo tikslas – ištirti finansinių ataskaitų audito kokybės įtaką listinguojamų bendrovių pelningumui.

Darbo uždaviniai:

1. Identifikuoti problemines listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų audito kokybės sritis;

2. Suformuluoti teorinius sprendimus grindžiančią kokybinio ir kiekybinio tyrimų metodologiją;

3. Empiriškai ištirti Nasdaq OMX Vilniaus biržoje listinguojamų įmonių finansinių ataskaitų audito kokybės ir pelningumo rodiklių rezultatų priklausomumą.

Darbo metodai:

1. Mokslinės literatūros analizė, lyginamoji analizė ir sintezė – teoriniam modeliui išanalizuoti bei sąsajoms pagrįsti.

2. Dokumentų, statistinė, fundamentalioji analizė – priklausomumo reikšmės pagrindimo pateikimui.

1. FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS ĮVERTINIMO PROBLEMOS ANALIZĖ

1.1. Finansinių ataskaitų audito kokybės vaidmens vertinimas

Audito proceso poreikio aktualumas bei vertingumas yra svarbūs indikatoriai, vertinant teoretinę ir praktinę šio proceso puses. Akcentuojant indikatorių svarumo dydį, aktualus teoriniuose audito proceso aptarimuose vyraujantis išskirtinumas, jog audito procesas ir jo ataskaitinė forma yra plačiai nagrinėjami ir vertinami ne visada vadovaujantis objektyvios nuomonės reikalavimu. Audito ataskaitos, konkretizuojant proceso pateikties tikslą, yra traktuojamos kaip nepriklausoma antrinė nuomonė, kuri įgalina priimti informaciją ir ją kryptingai panaudoti sprendimų priėmimui. Kita vertus, komunikuojama informacija neretai nėra tiek detalizuota ir adaptuota, kad finansinėmis ataskaitomis suinteresuoti vartotojai gebėtų be abejonių priimti faktus ar, esant užuominoms dėl faktų tikrumo, juos patikrinti. Audito ataskaitos laikomos riboto turinio, kad būtų objektyviai ir kvalifikuotai įvertinti finansinėse ataskaitose publikuojami duomenys, kai tuo tarpu finansinių ataskaitų audito vaidmuo yra padidinti pasitikėjimo lygmenį. Pastarasis yra aktualus kompanijoms, kurių finansinės ataskaitos yra audituotos, kadangi tai skatina didesnę patikimumą bankų ir kredito paslaugų sektorių atžvilgiu. Teoriniuose konceptuose taip pat pažymima, jog finansinių ataskaitų vaidmuo skiriasi tarp valstybinių ir privačių įmonių. Autoriai Ojala, et. al., (2014) išryškina tendenciją, kad valstybiniame sektoriuje finansinės ataskaitos pasitelkiamos finansų rinkoje kaip poreikis informacijos naudojimui, priimant investavimo sprendimus. Tuo tarpu privataus sektoriaus rinkoje, finansinės ataskaitos įgalinamos mokesčių ir dividendų paskirstymo sprendimams. Identifikavus įvairialypę finansinių ataskaitų audito proceso vaidmens prizmę, galima teigti, jog tai plataus kokybinio spektro vertinimo reikalaujanti tematika.

Vyraujanti aktualija, kelianti abejonių, ar finansinių ataskaitų auditoriaus patikra tiesiogiai kuria akcentuojamą naudą, reikalauja pagrįstumo. Egzistuojanti teorija, kuri aiškina sprendimų naudingumą, leidžia išskirti apskaitos svarbą bei teikiamą vertę sprendimų priėmimo pagrindimui ir įgyvendinimui. Teorija plėtojama nuo XX a. vidurio, kuomet finansinės ataskaitos

buvo kritikuojamos dėl neteikiamos adekvačios informacijos racionalioms sprendimų korekcijoms, kurių būtinybė buvo pabrėžiama ir tapo finansinės apskaitos ir standartų reglamentavimo pagrindu (Sormunen, 2013).

Finansinių ataskaitų nauda grindžiama audito kokybės konceptualumu autorių Bedard, Johnstone ir Smith (2010) susistemintais aiškinimais, pažymint kokybinius šaltinius: įvertinimą, tikslumą, identifikaciją, garantą, darbo indėlį, kvalifikacinius gebėjimus, audito standartus, užtikrinimą. Autoriai Duff (2004) ir Herbach (2005) išryškina indėlį, jungtį, atradimą ir informavimą (žr. 1 lentelė).

**1 lentelė. Audito kokybės konceptualumas
(adaptuota pagal Bedard, Johnstone, Smith, 2010, papildyta autorės)**

Autorius, metai	Koncepcija	Kokybę atspindintys šaltiniai
DeAngelo, 1981	Audito kokybė pažymima kaip rinkos mastu įvertinta tikimybė, jog, atsižvelgiant į apskaitos vedimo tikslumą, yra identifikuojami pažeidimai ar jų vientisos sistemos.	<ul style="list-style-type: none"> • Įvertinimas; • Tikslumas; • Identifikacija.
Carcello, 2002	Audito kokybė yra svaraus garanto suteikimas, reikalaujantis ir grindžiamas darbo indėliu, kvalifikaciniais gebėjimais.	<ul style="list-style-type: none"> • Garantas; • Darbo indėlis; • Gebėjimai.
Gao, 2003	Kokybe grįstas audito procesas atliktas, vadovaujantis visuotinai pripažintais audito standartais, teikiantis pagrįstą užtikrinimą, kad patikrintos finansinės ataskaitos yra glaudžiai susiję, nėra identifikuotas materialus neteisingumas dėl klaidų ar sukčiavimo padarinių.	<ul style="list-style-type: none"> • Standartai; • Užtikrinimas; • Identifikacija.
Duff, 2004	Audito kokybė kaip procesas yra multidimensinės konstrukcijos dėl paslaugų suteikimo ir techninio indėlio kokybinio lygmens. Nepaisant to, jog abu aspektai yra skirtingo kvalifikacinio rango, būtent abiejų jungtis kuria audito kokybės pagrindą.	<ul style="list-style-type: none"> • Indėlis; • Jungtis.

1 lentelės tęsinys 14 psl.

Autorius, metai	Koncepcija	Kokybę atspindintys šaltiniai
Herbach, 2005	Audito kokybė prilyginama tikimybei atrasti pažeidimus buhalterinės apskaitos sistemoje ir apie juos informuoti.	<ul style="list-style-type: none"> • Atradimas; • Informavimas.

Autoriai, pateikiantys susistemintas audito kokybės koncepcijas, pasižymi griežtos schemos traktuote, kuri privalomai turi būti įgalinta vedinai kartu su kvalifikaciniais, profesiniais ir asmeniniais šaltiniais, ko pasekoje prieinama nuomonės, jog audito konceptualumas, kaip ir pats procesas, yra adekvačiai principingas.

Holm, Zaman (2012) labiau akcentuoja individualybe grįstus vertinimo veiksnius, sąlygojančius audito kokybinį garantą: geras vadovavimas, patirtimi grįsti sprendimai, techninis kompetetingumas, etinės vertybės ir jų laikymasis puoselėjant santykius su klientų ratu, tinkama darbo praktika, efektyvi kokybės kontrolė, stebėsenos procesų diegimas, audito įmonės kultūra, įgūdžių ir asmeninių savybių pritaikymas darbo praktikoje, audito proceso efektyvumo siekimo lygmuo, patikimumas ir vertingumas audito ataskaitos pateiktyje. Visiems identifikuotiems veiksniams, anot personalinio aspekto išskyrimo, teigiamą įtaką lemia platieji, išorei priskirtini, rodikliai:

- Vadovybės požiūris;
- Audito komiteto indėlis;
- Akcininkų ir suinteresuotųjų vaidmuo;
- Konfliktų įtaka audito procese;
- Požiūris į kontrolę;
- Spaudimas dėl ataskaitos rezultatų terminų.

Apibendrinant audito kokybės vaidmens formavimąsi, galima susisteminti jį įtakojančius audito rodiklius. Dėl savo diferenciacijos, kurią įtakoja įvairialypiai proceso aplinkos veiksniai, jie negali būti įsprausti į standartizuotus, visur taikytinus rėmus. To pasekoje, audito kokybės rodikliai, pagal Bedard, et. al., (2010), skirstomi į vidinius ir išorinius, glaudžiai siejamus su audito kokybės užtikrinimu ir sąlygomis, kurių pravartu siekti (žr. 2 lentelė). Pabrėžtina, jog vidiniai ir išoriniai rodikliai yra identifikuojami kaip vienareikšmiškai lygūs ir svarūs audito

procesu, todėl koncentracija jų visumos pasitelkimui privalomai turi būti sutelkta maksimaliu lygmeniu.

2 lentelė. Audito kokybės rodikliai
(adaptuota pagal Bedard, Johnstone, Smith, 2010)

Vidiniai audito kokybės rodikliai	Išoriniai audito kokybės rodikliai
<ul style="list-style-type: none"> • Užduoties lygmuo; • Audito proceso valandos; • Mokymų valandos; • Audito mokesčiai; • Audito partnerio patirtis; • Adaptuoti audito testai kliento rizikos identifikacijai; • Audito biudžetas; • Auditoriaus specializacija sektoriuje; • Audito įmonės dydžio lygmuo; • Audito įmonės specializacija sektoriuje; • Audito įmonės patirtis; • Audito įmonės nepriklausomumas; • Audito įmonės kompensaciniai įstatai. 	<ul style="list-style-type: none"> • Audito nuomonės tikslingumas; • Teisminiai ginčai ir su jais susijusios išlaidos; • Patikros veiksmai ir rezultatų ataskaita; • Tarpusavio rezultatų analizė, sąlygojanti vidinės kontrolės rezultatus; • Klientų lėšos ir kitos pajamos kokybinėms priemonėms pasitelkti.

Autorių identifikuoti audito kokybės rodikliai, leidžia sąlygoti faktą, jog audito procesas, kurio rezultato siekis turi būti lygus kokybės apibrėžimui, yra jungtinis padarinys tarp auditą atliekančių subjektų individualaus vertinimo bei jų santykio su proceso etapais. Kokybę užtikrinantys rodikliai negali būti pasitelkti pavieniui, kadangi maksimalus kokybinis rezultatas pasiekiamas aprėpiant maksimalų kokybinių rodiklių intervalą.

1.2. Finansinių ataskaitų audito kokybės problematika grįstos sritys

Finansinių ataskaitų audito kokybė yra kritikuojama iš įvairių suinteresuotųjų pozicijų. Išsakant problemines šio proceso kryptis, galima išvengti suinteresuotųjų lūkesčių, poreikių ar reikalavimų neatitinkančias bei šią sferą kuruojančių ar prie jų prisidedančių institucijų identifikuotas koreguotinas sritis.

Vadovaujantis tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos (angl. International Audit and Assurance Standards Board, trump. IAASB) išleista metodika apie audito kokybės struktūrą⁶, pabrėžiama, jog finansinių ataskaitų audito kokybės vertinimą aprėpia aibė indikatorių, apskundinančių audito kokybės įvertinimo neginčijamą užtikrinimą:

- Reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose identifikavimas arba neidentifikavimas rodo tik dalinę duomenų tikrumo įžvalgos kokybę: orientuojantis į audito tikslą, reikšmingų iškraipymų neaptikimas gali būti audito klaidos rezultatas. To pasekoje traktuotė apie reikšmingų iškraipymų nebuvimą negali būti laikytina vienintele audito kokybės rezultata grindžiančia sąlyga, kadangi galėjo nebūti reikšmingų iškraipymų tam identifiikuoti. Tačiau, neidentifiukuoti reikšmingi iškraipymai nesąlygoja fakto apie prastą finansinių ataskaitų audito kokybę, juolab, kad audito rezultatas yra traktuojamas kaip pagrįstos, besąlyginės, užtikrintos, be reikšmingų iškraipymų nuomonės teikimas. Skirtumas tarp besąlyginio ir pagrįsto patikinimo yra itin svarbus tuomet, kai iškraipymai atsiranda dėl sukčiavimo, siekiant nuslėpti faktus, suklastojant netikslius duomenis.

- Audito procesas yra individualus ir tai, kas laikoma pakankamais ir tinkamais audito įrodymais, deklaruojant audito nuomonę, yra kaskart individualiai kritiškai vertinama – nėra veikiančių identiškų juridinių subjektų, todėl audito procedūros ir taikytini sprendimai privalo būti logiškai skirtingi. Pakankamų ir tinkamų audito įrodymų įvertinimas yra paremtas profesiniu sprendimu, atsižvelgiant į tiriamo subjekto veiklos ir sudėtingumo pobūdžius. Įtakos vertinimui taip pat turi auditoriaus įžvalgos dėl rizikos, kad įmonės vadovybė galimai pateikė iškraipyta finansinę ataskaitą.

- Audito kokybės perspektyvų įgalinimas skiriasi tarp tuo suinteresuotų narių – faktas yra grindžiamas esančiomis skirtingomis sąlygomis dėl įtraukimo į audito proceso lygmens, prieigos

⁶ IAASB. A Framework of Audit Quality. 2013. 15p.

prie informacijos. Taip pat, įmonės vadovybė gali būti suinteresuota audito kaštų ribotumu, ko pasekoje jai yra aktualus audito užbaigimas per kuo trumpesnę laiko intervalą ir, kuo greitesnę vykdomų operacijų trikdymo užbaigimą.

• Fiksuojama nepakankamai daug skaidrios informacijos apie atliktas procedūras ir detalizuotas audito radybas – suteiktų paslaugų kokybė vartotojams gali būti vertinama tuomet, kai tai galima išmatuoti tiesiogiai. Tačiau audito metu, suinteresuoti nariai, ir ypač akcininkai, paprastai neturi galimybės detaliai susipažinti su audito procesu ir klausimais, kurie buvo keliami, giliai analizuoti ir sprendžiami. Tai sąlygoja faktą, jog audito atlikimo kokybės jie negali įvertinti. To pasekoje, IAASB svarsto galimybę auditorių ataskaitoje pateikti papildomą informaciją, kuri įgalintų suinteresuotiesiems duoti pagrindo vertinti proceso kokybinę pusę. Šis svarstymas turi ribotumą, kadangi auditorių ataskaitos formos pakeitimas vis dėl to nepasižymėtų užtektinai išsamia informacijos individualiam audito proceso kokybės įvertinimui.⁷

Apibendrinant išskirtus finansinių ataskaitų audito kokybės niuansus, galima pažymėti, jog sukurti visų poreikius tenkinantį audito ataskaitos pateikimą yra sudėtinga. Individualios bendrovės audito procesas pasižymi individualia patirtimi, kuri aprėpia tiek bendrovės specifiką, tiek auditoriaus kvalifikuotumo imlumą konkrečiai situacijai.

Audito kokybės prielaidų įžvalgos, paremtos mokslinių straipsnių analize bei identifikuojamais kokybės problematikos potencialiais veiksniais, pateiktos 3-ioje lentelėje.

3 lentelė. Audito kokybės prielaidų įžvalgos (sudaryta autorės)

Mokslininkas, metai	Audito kokybės įžvalgos	Audito kokybės problematikos veiksniai
Ismail, Haron, Ibrahim, Isa, 2006	<ul style="list-style-type: none"> Audito kokybės, ypač bankų ir draudimo sektoriuose, vertinimas grindžiamas 5-iomis dimensijomis: patikimumu, reagavimu, draudimu, empatija, materialia išraiška. 	<ul style="list-style-type: none"> Nepatikimumo užuomazga;

3 lentelės tęsinys 18 psl.

⁷ IAASB. A Framework of Audit Quality. 2013. 15-17p.

Mokslininkas, metai	Audito kokybės įžvalgos	Audito kokybės problematikos veiksniai
Ismail, Haron, Ibrahim, Isa, 2006	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoriaus darbo rezultatų kokybė siejama su techniniais gebėjimais, nepriklausomumu, reputacija ir valdžios konfliktų valdymu. • Stambios audito kompanijos nerizikuoja reputacijos žemėjimu, kadangi turi platų spektrą klientų, kuriuos, priešingu atveju, prarastų. • Per ilgą bendradarbiavimą su klientu gali sąlygoti auditoriaus netobulėjimą, nesidomėjimą inovatyviais metodais bei profesinio skepticizmo įgūdžių blėsimą. 	<ul style="list-style-type: none"> • Per ilgai trunkantis bendradarbiavimas su klientu; • Profesinių įgūdžių tobulinimo poreikio blėsimas.
Rahmat, Iskandar, Saleh, 2009	<ul style="list-style-type: none"> • Audito darbuotojų kompetencijos lygmuo atitinkamai sąlygoja teigiamą arba neigiamą finansinę audituojamos bendrovės plėtrą. 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoriaus kompetetingumo įtaka audito kokybės perspektyvoje.
Monroe, 2011	<ul style="list-style-type: none"> • Audito kokybės reikšmingumui svarbią įtaką daro apskaitos informacijos rodiklių savybės: informacijos patikimumas, aktualumas bei pateikimas laiku. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bendrovės neatsiejamumas audito kokybės procesui.
Yin, Gao, Li, Lv, 2011	<ul style="list-style-type: none"> • Kokybiškas audito procesas užtikrina prisidėjimą prie įmonės finansinių ataskaitų patikimumo, vidaus kontrolės stiprinimo bei funkcinio įmonės rizikos valdymo. • Vertybinių popierių rinkose auditas prisideda prie skaidrumo politikos įgyvendinimo. • Audito kokybės veiksniai įtakoja vidinio audito komiteto potencialas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Audito įmonių siejimas su bendrovių finansinių ataskaitų pateikimo atsakomybe;

Mokslininkas, metai	Audito kokybės įžvalgos	Audito kokybės problematikos veiksniai
Yin, Gao, Li, Lv, 2011	<ul style="list-style-type: none"> • Audito komitetas yra ypatingai aktualus didesnio kapitalo įmonėms dėl jų veiklos sudėtingumo bei reikalaujamos kontrolės vykdymų bei analizuojamų problemų apskaitoje. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vidinio audito integracija išorės audito procesui.
Kang, Kilgore, Wright, 2011	<ul style="list-style-type: none"> • JAV egzistuojanti tendencija, jog Didžiojo audito įmonių 4-eto konservatyvizmo savybė įgalina juos turėti platų klientų spektrą, kuriuo jie manipuliuoja, akcentuojant audito procesų kokybę, taip išlaikant savo reputaciją, persidavusi į Europos ir Rytų valstybes. • Listinguojamos bendrovės, kurios nesinaudoja vienos iš Didžiojo 4-eto audito įmonių paslaugomis, turi būti labiau suinteresuotos aktyvia vidinio audito komiteto veikla, kuri prisidėtų prie finansinio audito kokybės. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vidinio audito komiteto integralumo ir aktyvumo stoka; • Vidinio audito komiteto įtakos siejimas su išorės audito kokybės vertinimu.
Nicolaescu, 2014	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikis audito įmonės ir kliento bendradarbiavimas sąlygoja pasitikėjimą dėl kompetencijos bei valdymo sprendimų, atsispindinčių įmonės finansinėje atskaitomybėje. • Privalomoji audito įmonių rotacija neprisidėtų prie nepriklausomumo didinimo. Priešingai – padidintų ir taip dideles audito sektoriaus kainas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Profesinių įgūdžių poreikio blėsimas dėl per ilgai trunkančio bendradarbiavimo su klientu; • Aukšti sektoriaus paslaugų įkainiai.
Pratoomsuwan, 2012	<ul style="list-style-type: none"> • Audito kokybė – gebėjimas identifikuoti ir pažymėti klaidingą finansinę atskaitomybę, pateikiamo tikslumo lygmuo; 	<ul style="list-style-type: none"> • Žmogiškojo faktoriaus netaikymas audito procesui;

Mokslininkas, metai	Audito kokybės įžvalgos	Audito kokybės problematikos veiksniai
Pratoomsuwan, 2012	<ul style="list-style-type: none"> • Audito standartų laikymasis, vykdant audito procesą, neužtikrina audito kokybės be klaidų. • Esant konkurencingai rinkai, žinomi bendrovių pavadinimai turi būti neatsiejami nuo aukšto paslaugų kokybės lygmens. 	<ul style="list-style-type: none"> • Žmogiškojo faktoriaus netaikymas audito procesui; • Kokybės ir aukštos paslaugų kainos lygybės ženklų dėjimas.

Apžvelgus audito kokybės prielaidinius teiginius įvairių autorių požiūriu, galima teigti, kad identifikuoti aktualūs kokybės problematikos veiksniai - nepatikimumo užuomazgos, ilgalaikės kooperacijos su klientu išlaikymas, profesinio tobulėjimo siekio sąstingis, didelių audito paslaugų įkainių adekvatus lyginimas su aukšta kokybe, žmogiškojo faktoriaus eliminavimas audito kokybės procese. Visa tai grindžia audito teisinio reglamentavimo tikslus, sąlygojančias direktyvų pakeitimus ir nuolatines jų svarstymų aktualijas. Kokybės rodiklis pažymimas kaip daugelio audito veiklos veiksnių sumos rezultatas, ko pasekoje reikalaujama bendrovės ir audito įmonės kooperacijos.

Autoriai Gray, et. al., (2011) ištyrė, jog investuotojai teigia, kad, siekiant efektyvių investicinių sprendimų įgyvendinimo, auditoriai turėtų pateikti informaciją apie rizikos subjektus audito metu bei sprendimų ir sąmatos valdymo efektyvumo identifikaciją, atsispindinčią finansinėse ataskaitose. Dar viena identifikuojama problematika - auditoriaus išvadų pateikimas, kuris grindžiamas standartine logika ir principu, pabrėžiant įmonių veiklos aspektus ir apribojimus. Pasigendama atliktų darbų detalizacijos ir gautų rezultatų sąsajos.

Nacionalinė komisija dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės (angl. The National Commission on Fraudulent Financial Reporting (trump. NCFFR)) XX a. buvo iškėlusį klausimą, jog auditoriaus išvadoje turi būti aiškiai nurodyta ne besąlygiškumo užtikrinimo pabrėžimas be reikšmingų iškreipimų, atsirandančių dėl klaidų ar sukčiavimo finansinėse ataskaitose, bet faktas, jog tai ataskaita, informuojanti suinteresuotą vartotoją, kurią vertino pagal apskaitos kontrolės sistemą.

Gilinantis į finansinių ataskaitų audito kokybės svarbą neretai literatūroje sutinkama analizuojama, plačiai audito studijų spektre paplitusi terminologija „audito lūkesčių spraga“ (angl. „audit expectation gap“). Audito lūkesčių spragos koncepcija gvildinama nuo 1970-tųjų (Salehi, 2011) ir šiai dienai ši tema tapusi viena iš aktualijų visame pasaulyje, nagrinėjant šiuolaikinę audito aplinką. Konkretizuojant terminologinę esmę, išryškinama, jog audito lūkesčių spragos teorija yra grindžiama nuomonių skirtumu ir aiškumo trūkumu dėl finansinių ataskaitų pateikties ir įtakos tolimesnei plėtrai atsakomybių bei pareiginių apibrėžčių tarp apskaitininkų, auditorių ir išorės bei vidaus vartotojų. Analizuota koncepcija aptariama kaip ryškia nuomonių diversifikacija dėl finansinio vertinimo rezultato, kuri remiasi į kvalifikaciją, pareigingumą bei atskaitomybę (žr. 4 lentelė). Koncepcijos problematika yra grindžiama natūraliu globalizacijos padariniu, kuris veikia tiek auditoriaus profesinio spektro, tiek visuomenės poreikių, lūkesčių ir aplinkos kaitos aspektus.

**4 lentelė. Audito lūkesčių spragos konceptualumas
(sudaryta pagal Salehi, 2011)**

Autorius, metai	Koncepcija	Audito lūkesčių spragos šaltiniai
Liggio, 1974 m.	Laukiamo rezultato lygmens skirtumas tarp nepriklausomo apskaitininko ir finansinių ataskaitų vartotojo.	<ul style="list-style-type: none"> • Laukiamo rezultato lygmens skirtumas.
Guy, Sullivan, 1988 m.	Visuomenės suinteresuotųjų ir finansinių ataskaitų vartotojų nuomonių skirtumas, kokios yra apskaitininkų atsakomybės ir, kokios jos yra pagal apskaitininkus ir auditorius.	<ul style="list-style-type: none"> • Nuomonių skirtumas dėl atsakomybės.
Godsell, 1992 m.	Skirtingų įsitikinimų apie auditorių pareigas, atsakomybę ir rezultatų pateikimą audito ataskaitose tarp visuomenės ir auditorių.	<ul style="list-style-type: none"> • Skirtingi įsitikinimai pareigų, atsakomybės, rezultatų pateikime.

4 lentelės tęsinys 22 psl.

Autorius, metai	Konceptija	Audito lūkesčių spragos šaltiniai
Jennings, 1993 m.	Įsitikinimų skirtumas tarp auditorių ir visuomenės apie pareigas ir atsakomybes, priskirtinas auditoriams bei deklaruojamo pranešimo audito ataskaitose objektyvumo.	<ul style="list-style-type: none"> • Įsitikinimų skirtumas dėl pareigų, atsakomybės, ir pranešimo objektyvumo.
AICPA (The American Institute of CPAs), 1993 m.	Deklaruojamas atotrūkis dėl nuomonių balanso tarp finansinių ataskaitų vartotojų ir auditorių nuomonių apie pareiginius, atsakomybės nuostatus.	<ul style="list-style-type: none"> • Nuomonių atotrūkis dėl pareiginių ir atsakomybinių nuostatų.
Epstein, Geigerio, 1994 m.	Nuomonių skirtumo ryškumas tarp audito ataskaitos naudotojų, rengėjų ir auditorių.	<ul style="list-style-type: none"> • Nuomonių skirtumas skirtingame panaudos lygmenyje.

Nagrinėta koncepcija parodo, jog pagrindinės minties orientyras yra tikslų ir numatomų rezultatų nesuderinamumas audito proceso pradžios metu tarp suinteresuotų šalių. Tai grindžia ir Koh ir Woo (1998) papildomai akcentuojantys, jog spraga susidaranti tuomet, kai atsiranda skirtumas tarp audito atstovo ir visuomenės, pasižyminčių skirtingomis nuomonėmis dėl auditoriaus pareigų ir atsakomybių, kurių visumos indėlis atsispindi audito ataskaitoje. Konkretizuojant, tai yra skirtumas tarp to, ko yra tikimasi ir to, kas iš tikrųjų yra padaroma ir pateikiama rezultate, tačiau siekiant spręsti audito lūkesčių problematiką dėmesys orientuotas į nepagrįstų lūkesčių eliminavimą, o ne į audito standartų pokyčių iniciatyvumą.

Atkreiptinas dėmesys, jog audito finansinės ataskaitos yra naudojamos skirtingų suinteresuotų vartotojų, turinčių skirtingus tikslus: kreditoriai ir akcininkai finansinių ataskaitų rezultatais vadovaujasi priimant investicinius sprendimus įmonės atžvilgiu, vadybininkai yra suinteresuoti, kaip jų darbo rezultatas atsispindi įmonės savininkams. To pasekoje, auditas logiškai traktuojamas kaip nepriklausoma funkcija, pasižyminti struktūrizuotais, nuosekliais etapais, kritiškai nagrinėjant fizinio ar juridinio asmens ekonomines veikas ir identifikuojant rezultatus ataskaitoje (Gray, 2011). Išryškėja, kad audito koncepcija jungiama su sistemingu

procesu, kurio tikslas objektyviai išanalizuoti ir įvertinti ekonominius veiksmus ir įvykius, jų tarpusavio laipsnį, išmatuoti kriteringumą ir iškomunikuoti rezultatus bei rekomendacijas suinteresuotoms ekonominio subjekto šalims. To pasekoje, audito poreikis kildinamas iš potencialaus konflikto tarp suinteresuotų šalių iš išorės ir vadovų, kurie turi sutartinę įsipareigojimą išduoti finansinės informacijos rinkinį, atspindintį finansinę ūkio subjekto padėtį ir veiklos rezultatyvumą. Vedina šia prielaida Salehi (2011) išskiria audito poreikio sisteminių skirstymą į šešias teorines koncepcijas:

1. Policininko vaidmens poreikio teorija (angl. Policeman theory) – labiausiai paplitusi ir išplėtota teorija iki 1940 m., pagal kurią auditorius siejamas su policininko kvalifikacijos vaidmeniu, sutelkiančiu dėmesį į aritmetinį tikslumą, apgaulių identifikavimą ir prevencines priemones. Tačiau dėl teorijos trūkumo paaiškinti audito funkcijos perėjimą prie finansinių ataskaitų patikrinimo ir tiesos identifikavimo, jos atsisakyta dėl aiškinamojo gebėjimo stokos.

2. Patikimumo teorija (angl. Credibility theory) – akcentuoja pagrindinę audito funkciją – suteikti papildomą patikimumo garantą finansinėms ataskaitoms. Audituotos finansinės ataskaitos yra naudojamos vadybiniame lygmenyje, siekiant padidinti įmonės veiklos vykdytojų tikėjimą valdytojais ir sumažinti informacijos asimetriškumą.

3. Reguluotojo teorija (angl. Moderator of claimants' theory) – grindžiama visų bendrovės dalyvių prisidėjimo prie tolimesnės ekonominės tautos svarba. Siekiant šio tikslo, būtinas informacijos pateikimas ir pagrindimas, kad kiekvieno darbuotojo įnašas atspindi bendrovės pajamose ir, koks rezultatas atspindėtų be jų.

4. Kvazi–teisminė teorija (angl. Quasi-judicial theory) – auditorius identifikuojamas kaip teisėjo rolę turintis specialistas finansinio paskirstymo procese. Antrinama, jog auditoriaus sprendimai ir jų priėmimo procesas neturėtų būti viešai prieinamas rezultatas. Papildomai turėtų būti atkreiptas dėmesys, jog ši teorija negarantuoja nuoseklumo ir auditoriaus bei teisėjo nepriklausomumas skiriasi dėl skirtingo atlygio individualiose sistemose.

5. Pasitikėjimo teorija (angl. Theory of inspired confidence) – pirmą kartą paminėta 1920-aisiais olandų profesoriaus Teodoro Limpergo, kuris nagrinėjo tiek audito paklausos, tiek pasiūlos specifiškumą. Audito paslaugų paklausa yra tiesioginis išorės suinteresuotųjų dalyvavimo įmonės veikloje padarinys. Išorės suinteresuotieji reikalauja vadybos pozicijos atskaitomybės mainais už jų indėlį įmonei. Poreikis grindžiamas tikimybe, jog vadybos pateikiama informacija gali būti neobjektyvi ir pasižymėti interesų su išorės suinteresuotaisiais

nukrypimu. Teorija akcentuoja, jog auditoriaus darbas turi būti vykdomas vadovaujantis principu - pagrįsti visuomenės lūkesčius.

6. Agento teorija (angl. Agency theory) - grindžia dviejų pagrindinių šalių santykius: investuotojų ir vadybininkų. Agentas, kurio funkcija priskiriama vadybinei grandžiai, įsipareigoja atlikti savo atsakomybei priklausančias pareigas dėl vadovų – investuotojų – kurie savo ruožtu įsipareigoja atsilyginti. Teorijos vedant, auditoriaus vaidmuo yra puoselėti santykius tarp vadybininkų ir vadovų pozicijų. Lūkesčių spraga šioje vietoje identifikuojama, kuomet nėra apibrėžtos, paskirstytos ir reglamentuotos atsakomybės. Todėl teorija akcentuoja, jog auditorius nėra atsakingas už teisingos apskaitos vedimą ir pateikimą. Jo atsakomybei priskiriama audito proceso kokybė.

Apibendrinant audito poreikio teorinį konceptualumą, galima išskirti jį vienijančias sudedamąsias dalis, jog tai kokybe grįstų pateikiamų finansinių duomenų garantinė priemonė, kurią įtakoja auditoriaus profesinis funkcionalumas. Nepaisant to, jog auditoriaus pozicija gali būti apibūdinama iš skirtingų pozicijos profilių, jo tikslas yra prilyginamas kritiškam, skeptiškam, detaliam finansinių duomenų gavimo ir pateikimo vertinimui.

Reziumuojant pasirinktas finansinių ataskaitų audito kokybės įvertinimo problematikos sritis, galima pažymėti, jog kokybės sąvoka šioje vietoje, kaip ir daugelyje kitų nišų, gali būti plati sąvoka. Tai sąlygoja esanti plati suinteresuotųjų amplitudė, pasižyminti skirtingais reikalavimais, jų vertinimo indikatoriais bei intervalais. Finansinių ataskaitų audito kokybės apibrėžimas gali būti pateikiamas standartizuota formuluote, tačiau praktikoje, kuomet supanti vidinė ir išorinė aplinka turi ir geba būti, nors ir nevienodai, imli, formuluotė privalo būti adaptuota individualiai situacijai, taip užtikrinant koncentraciją į skirtingų sektorių ir bendrovių specifiką. Tačiau pagrindiniai finansinių ataskaitų audito kokybės kriterijai turi būti lyginami su kvalifikuotumu, patirtimi, profesinėmis savybėmis, supančios aplinkos veiksniais. Tam, kad nebūtų nukrypta nuo kokybę užtikrinančių kriterijų, svarbu vadovautis juos kuriančių, diegiančių, adaptuojančių ir atnaujinančių tarnybų reglamentais.

2. FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS UŽTIKRINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI

2.1. Vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių audito teisinio reglamentavimo specifikos analizė

Bendrovių valdymo principų gerinimo ir efektyvumo didinimo aspektai yra aktualūs bei keliami kaip itin aktyviai ir plačiai diskutuojami klausimai tiek vietiniu, tiek pasauliniu mastu. Diskutuojama tematika neretai reziumuojama, jog subalansuotas ir sistemingas bendrovių valdymas yra konkurencingo verslo šaltinis, didinantis ne tik vartotojų, bet ir suinteresuotųjų asmenų pasitikėjimą tuo pačiu pritraukiant investuotojų įnašus ir dar labiau plečiant bendrovės integralumą rinkoje. Efektyvaus bendrovės valdymo įgalinimas bei tai grindžiančių informacinių duomenų pateikimas reikšmingai prisideda prie vertės kūrimo, kuris atitinkamai atsispindi bendrovių akcijų kainų pateikime. Siekiant kokybiško ir sąžiningo vertės kūrimo, deklaruojant visuomenei veiklos efektyvumą atspindinčius rodiklius, yra būtinas teisinis reglamentavimas, pažymintis ne tik nacionalines, bet ir tarptautines normas.

Tarptautines normas apibrėžia **Tarptautiniai audito standartai** (toliau TAS) – Tarptautinės buhalterijų federacijos **Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos** (angl. International Auditing and Assurance Standards Board (toliau IAASB)) parengti ir patvirtinti, 2016 m. balandžio mėn. datai, 37-neri⁸ tarptautiniai standartai auditui, audito praktiniai nurodymai ir kiti su audito atlikimu susiję standartai⁹. IAASB bendradarbiaujant su Viešojo intereso priežiūros taryba, kuri kuruoja IAASB plėtrą, ir IAASB konsultacinio pagrindo patariamąją grupę, atstovaujančią suinteresuotųjų nuomonei dėl standartų, reglamentų diegimo, ruošia audito proceso ir užtikrinimo standartus, kuriais vadovaujantis savo darbą atlieka buhalterinės apskaitos atstovai. IAASB kelia sau tikslą, orientuotą į siekį rengti aukštos kokybės audito, užtikrinimo ir susijusius standartus, optimizuoti tarptautinių, nacionalinių audito ir užtikrinimo standartų suderinamumą, atkreipiant dėmesį į suinteresuotųjų tikslus. Tikslą

⁸ Lietuvos auditorių rūmai, Tarptautiniai audito standartai

⁹ Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 2008, 2 straipsnis

stengiamąsi pasiekti koncentruojantis į audito proceso praktinę kokybę, komunikaciją tarptautiniu mastu, suinteresuotųjų pasitikėjimo audito ir ją kuruojančių institucijų stiprinimą ir išlaikymą.¹⁰

Galima pabrėžtinai išskirti **200-tąjį Tarptautinį audito standartą**, pasižymintį akcentavimu, jog audito tikslas yra orientuotas į numatomų vartotojų pasitikėjimo finansinėmis ataskaitomis didinimą. Antrinama, jog tai pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą tvarką. TAS yra reglamentuojamas reikalavimas, kad auditorius vadovautųsi profesiniu sprendimu, laikytųsi profesinio skepticizmo planuodamas bei atlikdamas auditą ir aprėptų profesinius aspektus:

- nustatytų ir įvertinų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką remdamasis savo supratimu apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę;
- gautų pakankamų audito įrodymų, ar yra reikšmingų iškraipymų, planuodamas ir įgyvendindamas tinkamą atsaką į įvertintą riziką;
- susidarytų nuomonę apie finansines ataskaitas remdamasis išvadamis, padarytomis pagal surinktus audito įrodymus.¹¹

Analizuojamą audito proceso kokybę reglamentuoja **220-tasis Tarptautinis audito standartas**, kur identifikuojamos ir aptariamoms konkrečioms auditoriaus pareigoms, susijusios su kokybės kontrolės procedūromis, atliekant finansinių ataskaitų auditą. Išskirtas TAS pažymi, jog vadovaujantis audito įmonės kokybės kontrolės sistema, užduoties grupės privalo įdiegti kokybės kontrolės procedūras, kurios būtų tinkamos audito užduočiai ir suteiktų audito įmonei visą reikalingą informaciją efektyviam audito įmonės kokybės kontrolės sistemos su nepriklausomumu susijusios dalies veikimui įgyvendinti. Šio TAS tikslas yra apibrėžiamas kaip siekis užduoties lygmeniu įdiegti tokias kokybės kontrolės procedūras, kurios suteiktų auditoriui pakankamą užtikrinimą, jog:

- vykdomas auditas atitinka profesinius standartus ir taikomus teisinius, priežiūros reikalavimus;
- paskelbta auditoriaus išvada yra tinkama atsižvelgus į aplinkybes¹².

¹⁰ Lietuvos auditorių rūmai, 701-asis TAS, 2015.

¹¹ Lietuvos Auditorių Rūmai, 200-tasis TAS, 2009, p.4-5.

¹² Lietuvos Auditorių Rūmai, 220-tasis TAS, 2009, p.4

Esant šių dienų aktualijai dėl kokybės kriterijaus užtikrinimo, galima pabrėžti esminę mintį, jog šis standartas maksimaliai orientuotas prie siekio sumažinti šios srities problematiką audito įmonių sektoriuje tarptautiniu mastu. TAS, kaip sisteminė politika, diegia reglamentatyvinę teoriją ir siekia įgalinti efektyvią, kokybišką ir vieningą audito procesų sistemą, užtikrinančią sklandžią tiek audito įmonių, tiek audituojamų bendrovių veiklos plėtrą. Reziumuojant TAS vaidmenį, identifikuojama, jog tai veiklos kryptis, apibrėžianti auditoriaus pareigybę, darbo specifiką ir prisidedanti prie sąžiningos verslo plėtros, įtakojančios nacionalinę ir tarptautinę sąžiningumo sklaidą.

Audito proceso kokybės užtikrinimą taip pat reglamentuoja ir kuruoja **Tarptautinis kokybės kontrolės standartas** (toliau TKKS). Standarto išskirtinumas orientuotas į audito įmonių, atliekančių finansinių apskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kontrolę. Aptariant TKKS reikšmę, išryškinamas visų buhalterijų profesionalų audito įmonėms finansinių ataskaitų audito, jo peržiūrų, kitų susijusių paslaugų užduočių vykdymo užtikrinimo garantas. Audito įmonės, siekiančios vadovautis šio standarto gairėmis, turi sukurti ir palaikyti specifikuotą kokybės kontrolės mechanizmą, orientuotą į šiuos tikslus:

- audito įmonė ir jos personalas atitinka profesinius standartus, taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus;
- audito įmonės ar užduoties partnerių pateikiamos ataskaitos yra tinkamos pagal aplinkybes.

Kokybės kontrolės peržiūros procesas, paremtas TKKS, yra ypač aktualus bei visada taikomas atliekant vertybiniais popieriais viešojoje rinkoje prekiaujančių įmonių finansinių ataskaitų auditą ir kitoms užduotims, jei tokių yra, kurioms audito įmonės nuomonė reikalinga užduoties kokybės kontrolės peržiūrai.¹³

Audito procesą Europos Sąjungos mastu taip pat reglamentuoja **Europos Sąjungos direktyvos** dėl apskaitos, finansinių ataskaitų ir audito, Europos Komisijos sprendimai ir rekomendacijos susijusios su audito viešąja priežiūra. Šių dienų aktualijose pažymimas Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos „dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito 2006/43/EB“ 2014 m. birželio 16 d. pakeitimas bei jį sąlygojančios audito kokybės probleminių sričių identifikavimo sprendimo siekis:

¹³ IFAC. Implementing the International Standard on Quality Control. 2014.

1. Auditorių vaidmuo ir audito kokybės trūkumai pasaulinės finansų krizės metu:

- a) Per didelio pažinimo grėsmė;
- b) Skepticizmo trūkumas audito metu;
- c) Ne audito paslaugų teikimas audito klientams.

2. Lūkesčių spraga tarp audito paslaugų užsakovų ir vartotojų:

- a) Per mažai bendravimo tarp auditorių ir priežiūros institucijų;
- b) Auditorių išvados forma neatitinka vartotojų lūkesčių.

3. Dideli barjerai įžengti į listinguojamų ir kitų didelių VII audito rinką:

- a) Koncentracija (oligopolija);
- b) Mažesnių audito įmonių diskriminacija.

4. „Per didelis, kad žlugtu“ fenomenas audito rinkoje;

5. Audito priežiūros sistemos nepriklausomumo trūkumas:

a) Periodiniai auditorių tikrinimai daugelyje VN neatliekami nepriklausomos institucijos;

b) Praktikuojantys auditoriai dalyvauja viešosios audito priežiūros sistemoje.

6. Nepakankamai koordinuoti priežiūros institucijų veiksmai:

- a) Audito tinklų pan-europinės priežiūros trūkumas;
- b) Nevienodos priežiūros taisyklės ir sankcijų sistema.

7. Neharmonizuota reguliavimo sistema:

- a) Audito paslaugų teikimas kitose šalyse ribojamas;
- b) ES nėra bendrų audito standartų;
- c) Neatsižvelgiama į MVI (mažų ir vidutinių įmonių) ypatumus.

Identifikuotas problemines sritis bus siekiama spręsti akcentuojamais pakeitimais:

- Išsamesnis sankcijų reglamentavimas;
- Reikalavimai kokybės užtikrinimo peržiūroms;
- Išsamesnis auditoriaus išvados reglamentavimas;
- Numatyti audito atlikimo reikalavimai;
- Audito komitetao vaidmens stiprinimas;
- Direktyvos taikymo apimties pakeitimas;
- Priemonės, didinančios konkurenciją audito rinkoje;

- Detalizuoti reikalavimai profesinei etikai ir nepriklausomumui.¹⁴

Pasekoje direktyvų pakeitimo nuolatinio proceso grindžiamas faktas, kad audito procesas ir kokybės faktorius yra gvildinama aktualija, kurią siekiama tobulinti dėl nuolatinės kaitos rinkoje bei globalizacijos skvarbos. Atsižvelgus į tai, kad verslo subjektai nevienodai veikia rinkoje, būtini nacionaliniai reglamentai, kuruojantys vietas bendrovių sąžiningą veiklą.

Žvelgiant nacionaliniu lygmeniu, audito kokybinis procesas, pagal Audito įstatymo 34-tojo straipsnio I-ąją dalį, Lietuvoje yra kuruojamas ir stengiamasis užtikrinti Audito ir apskaitos tarnybos (iki 2016 m. sausio 1 d.) bei Lietuvos auditorių rūmų¹⁵:

1. Audito ir apskaitos tarnyba (trump. AAT) – veikianči nuo 2008 m., o 2016 m. sausio 1 d. reorganizuota į **Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**¹⁶ ir vykdanči priežiūros funkciją, orientuotą į priemonių aprėpimą, užtikrinančių finansinių ataskaitų audito kokybę bei patikimumo lygmenį. Tarnybos funkcionalumo rezultatai yra publikuojami iki kiekvienų metų kovo mėnesio pradžios, kur pateikiami reziumuoti auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimo veiksmai dėl atliktų audito kokybės peržiūrų, audito tyrimų skaičiaus, gautų rezultatų, priskirtų drausminių nuobaudų ir nurodymų.¹⁷

2. Lietuvos auditorių rūmai (trump. LAR) – veikia nuo 2000 m. ir vykdo atlikto audito kokybės užtikrinimo funkciją, kuruojant kolegialų LAR organą – Audito kokybės kontrolės komitetą. Tarptautinių ryšių plėtros atžvilgiu, LAR 2008 m. priskirti prie Tarptautinės buhalterijų federacijos (angl. trump. IFAC) ir Europos buhalterijų federacijos (angl. trump. FEE) narių. Pagrindinio organizacinio tikslo siekimas yra paremtas organizuojamomis audito kokybės peržiūromis, pasižyminčiomis prievole dėl ne retesnio kaip karto per šešis metus visų auditorių ir audito įmonių patikrinimo ir ne retesnio kaip karto per tris metus patikrinimo audito įmonėms, vykdančioms viešojo intereso įmonių audito procesą arba įmonėms, kurioms kokybės užtikrinimo tyrimo metu buvo identifikuoti audito atlikimo trūkumai. Kooperuojantis dėl audito kokybės proceso užtikrintumo, Audito apskaitos tarnybai LAR kasmet ruošia tvirtinimui metinius auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų planus, tuo pačiu

¹⁴ Audito ir apskaitos tarnyba. Europos Sąjungos audito reglamentavimo pakeitimai, 2014.

¹⁵ Lietuvos Respublikos Audito įstatymas, 34 straipsnis, I d., 2008 m. rugsėjo 1 d. redakcija.

¹⁶ Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. 2016.

¹⁷ Audito ir apskaitos tarnyba. Auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra.

įsipareigojant atsakyti už šių planų įvykdymą. Audito kokybės tikrinimo procesas yra patikėtas auditorių kontrolieriams, kuriuos tvirtina arba atšaukia Audito ir apskaitos tarnyba LAR teikimu.¹⁸ Audito proceso kokybės užtikrinimas LAR atsakomybe yra siekiamas vadovaujantis šiais reglamentais:

- Atlikto audito kokybės užtikrinimo įgyvendinimo Lietuvos auditorių rūmuose tvarkos aprašas (suderintas su Audito ir apskaitos tarnyba, 2009 m.);

- Nepriklausomumo, konfidencialumo ir profesinės paslapties laikymosi tvarkos aprašas (suderintas su Audito ir apskaitos tarnyba, 2009 m.);

- Atlikto audito kokybės peržiūrų metu surinktos medžiagos saugojimo tvarkos aprašas (2009 m.);

- Atlikto audito kokybės peržiūros metodika (patvirtina Audito ir apskaitos tarnybos, 2015 m.);

- Atlikto audito tyrimo metodika (patvirtinta Audito ir apskaitos tarnybos, 2014 m.);

- Reikalavimai auditoriams kontrolieriams, auditoriaus kontrolierių parinkimo; rengimo ir kvalifikacijos kėlimo tvarkos aprašas (patvirtintas Audito ir apskaitos tarnybos, 2010 m.)¹⁹

Šalies viduje audito plėtros įmonių bei įmonių, kurioms pagal poreikį ar įstatymo numatyta tvarka yra reikalingas audito procesas, veikla yra teisiškai reglamentuojama Lietuvos Respublikos audito įstatymo, Buhalterių profesionalų etikos standartų principais. Listinguojamų bendrovių veiklą papildomai kryptingai reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas ir NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas.

Lietuvos Respublikos audito įstatymas, priimtas 1999 m. ir reglamentuojantis audito veiklą, yra grindžiamas paskirtimi - įstatymas nustato finansinių ataskaitų rinkinio ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio audito atlikimo, atestuoto auditoriaus vardo suteikimo, audito įmonių įtraukimą į audito įmonių sąrašą, pažymėjimų skyrimą, audito įmonių ir atestuotų auditorių profesinę veiklą, atestuotų auditorių ir audito įmonių audito kokybės užtikrinimą, atlikto audito tyrimą ir atestuotų auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą, viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų audito reikalavimus, užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų teikimą, Audito ir apskaitos tarnybos teises ir pareigas, Lietuvos auditorių rūmų veiklą (Lietuvos

¹⁸ Lietuvos auditorių rūmai. Atlikto audito kokybės peržiūros.

¹⁹ Lietuvos auditorių rūmai. Audito ir kitų paslaugų kokybės užtikrinimas.

Respublikos Seimas, Nr. VIII-1227). Audito įstatyme įformintos principinės nuostatos yra su tikslu užtikrinti kokybišką audito procesų vykdymą bei užkirsti kelią nesąžiningumu paremtiems verslo subjektų veiksams, kurie dėl asmeninės naudos siekio kuria nesąžiningumu paremtos konkurencijos propagandas. To pasekoje yra kuriami neigiamai vertinami padariniai visuomenės ir šalies mastu. 2008 m. priimtas įstatymas buvo išleistas nauja redakcija dėl Europos Parlamento ir Tarybos iniciatyvos, siekiant įgyvendinti nuostatas, kad kiekviena valstybė narė privalo organizuoti veiksmingą auditorių ir audito įmonių viešosios priežiūros sistemą, kuri garantuotų aukštą finansinių ataskaitų audito kokybę ir užtikrintų finansinių ataskaitų vartotojų pasitikėjimą tomis finansinėmis ataskaitomis, kurių auditas atliktas, nacionaliniuose teisės aktuose²⁰.

Šiai dienai, vienas populiarių ir prieinamų šaltinių Lietuvoje, kuris įgalina įmonę eiti kokybišku bendrovės valdymo keliu ir prisidėti prie audito kokybės sąlygojimo, atsižvelgiant į Europos komisijos rekomendacijas bendrovių valdymo tobulinimo srityje, yra 2006 m. Vilniaus vertybinių popierių biržos patvirtintas **Biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas** (toliau Kodeksas). Kodekso rekomendacijos orientuojasi į tarptautinę geros bendrovių valdymo praktikos analizės rezultatus bei Europos Sąjungos rekomendacijas bendrovių valdymo tobulinimo srityje²¹. Kodekso principų laikymąsį valdant bendrovę įgalina pritraukti vietines ir užsienio investicijas, išlaikyti investuotojų pasitikėjimą bendrove, plėsti užimamą rinkos dalį ir atitinkamai didinti konkurencingumą. Vienas iš šio kodekso tikslų - skatinti listinguojamas bendroves užtikrinti valdymo kokybę ir informacijos apie savo veiklą atskleidimą. Visa tai turi dar labiau stiprinti investuotojų pasitikėjimą Lietuvos vertybinių popierių rinka²². Kodeksą apimančios rekomendacijos pažymi sritis, susijusias su akcininkų interesų apsauga, palankiai taikoma pusiausvyra ir operatyviu funkcijų pasiskirstymu tarp bendrovės priežiūros ir valdymo organų, skatina bendroves tinkamai atskleisti informaciją rinkos subjektams. Nepaisant to, kad kodeksas orientuotas bendrovėms, kurių vertybiniai popieriai yra įtraukti į Vilniaus vertybinių popierių biržos (trump. VVPB) prekybos sąrašus, jo rekomendacijų skatinamos laikytis visos bendrovės. Šiai dienai galiojantis patvirtintas kodeksas yra 2004 m. priimto Bendrovių valdymo

²⁰ Buhalteris. Priimtas LR audito įstatymas, 2008.

²¹ Vilniaus Vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas su komentarais, p. 2-3.

²² NASDAQ OMX. Patvirtintas naujas Vilniaus vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas, 2006.

kodekso antroji redakcija. Naujasis kodeksas pakoreguotas, atsižvelgiant į platesnį siekį inicijuoti, tobulinti ir prisidėti prie listinguojamų bendrovių valdymo efektyvinimo.

Bendrovių valdymo kodekso informatyvumui priimti antrinama Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymu bei jo 2-ame straipsnyje publikuojama apibrėžtimi, jog akcinė bendrovė yra įmonė, kurios įstatinis kapitalas, turintis būti ne mažesnis kaip 40 tūkst. eurų²³, padalytas į dalis, vadinamas akcijomis²⁴. Įstatymo apibrėžtį grindžia Vainikienė (2005), teigdama, kad listinguojamos bendrovės yra apibūdinamos kaip atvirojo tipo akcinės bendrovės, kurių akcijomis yra prekiaujama vertybinių popierių biržoje ir kurios yra įtrauktos į vieną iš biržos sudaromų prekybos sąrašų, einamąjį ar oficialųjį sąrašą. Kodekse rašytinai aptariamos sritys, susijusios su akcininkų interesų apsauga, pusiausvyros ir funkcijų paskirstymo tarp bendrovės priežiūros ir valdymo organų santykiu, bendrovės informacijos pateikimo rinkai svarbos grindimu. Bene pabrėžtiniausias reikalavimas, reglamentuojamas Lietuvos Respublikos vertybinių popierių rinkos įstatymo, kurio pagrindinis orientyras yra sudaryti teisinį pagrindą sąžiningai, atvirai ir efektyviai veikti vertybinių popierių rinkai²⁵, kad būtų kuo geriau apsaugoti investuotojų interesai bei apribota sisteminė rizika, yra reikalavimas kasmet Biržoje listinguojamoms bendrovėms pateikti metinį pranešimą, informuojant, kaip buvo laikomasi Kodekse pažymėtų rekomendacijų su atitinkamomis sėkmę ar nesėkmę pažyminčiomis detalėmis. Siekiant efektyvaus Kodekso pasitelkimo, šis reikalavimas yra grindžiamas „laikykis arba paaiškink“ principu (angl. comply or explain). Kodekso efektyvumui pagrįsti papildomai antrinama, jog tinkamas bendrovės valdymas įtakoja vietinių ir užsienio subjektų investicijas, padeda išlaikyti ir papildomai padidinti akcininkų, žmoniškųjų išteklių, kreditorinių įstaigų, tiekėjų, klientų ir visuomenės narių, esančių suinteresuotais bendrovės veiklos aspektais, pasitikėjimą, kuris glaudžiai siejasi su konkurencingumo rodikliu. To pasekoje teigiama, jog vienas pagrindinių Kodekso tikslų yra listinguojamų bendrovių skatinimas užtikrinti valdymo kokybę ir informacijos apie plėtrą atskleidimą, kas atsispindėtų tiek vidaus, tiek išorės aplinkų teigiamuose vertinimuose (Saladžienė, 2007). Galima teigti, jog visų Kodekse minimų tikslų pasiekimų visuma įgalintų pasiekti palankiausiai vertinamų veiklos rodiklių:

²³ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nr. VIII-1835, 2014, 2, 40 ir 78 straipsnių pakeitimo įstatymas.

²⁴ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, 2000, 2 straipsnis.

²⁵ Lietuvos Respublikos Vertybinių popierių rinkos įstatymas, 1996, 1 straipsnis.

- Rekomenduoti listinguojamoms bendrovėms, kokiais pagrindiniais principais reikėtų vadovautis, kad jų valdymo ir veiklos skaidrumą vienodai suprastų ne tik vietiniai, bet ir užsienio investuotojai;

- Skatinti listinguojamas bendroves tobulinti valdymo sistemą ir informacijos apie jų veiklą atskleidimą;

- Skatinti listinguojamas bendroves užtikrinti valdymo kokybę kaip priemonę bendrovės veiklos rezultatams gerinti;

- Propaguoti listinguojamų bendrovių veiklą tarptautiniu mastu, didinti vietinių ir užsienio investuotojų, kitų interesų turėtojų pasitikėjimą bendrovėmis ir jų valdymo sistema.²⁶

Apžvelgus listinguojamoms bendrovėms orientuotus veiklos gerinimo tikslus, galime teigti, jog Kodekso rekomendacijų laikymasis atsispindėtų tiek vidaus kontrolės rodiklių tikrinimo procese, tiek ypatingai išorės finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų formuluotėse, kurios yra teikiamos suinteresuotiems vartotojams ir ypatingai aktualios akcininkams, investuotojams bei kreditoriams. Listinguojamos bendrovės, kurioms Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 20 straipsnyje²⁷ nustatytu ir įformintu pagrindu yra privalomas išorės finansinių ataskaitų auditas - nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinių ataskaitų arba konsoliduotųjų finansinių ataskaitų patikrinimas ir išvados pateikimas, kurioje nurodoma, ar finansinės atsakaitos arba konsoliduotosios finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus²⁸ – būtų teigiamai vertinamos rezultatų ir veiklos tęstinumo atžvilgiais nepriklausomo auditoriaus išvados pagal visuotinai pripažintus standartus ir rekomendacijas.

Finansinių ataskaitų audito kokybę reglamentuoja ir siekia užtikrinti **Buhalterių profesionalų etikos kodeksas**, kur 2010 m. redakcijos leidime, inicijuotam Tarptautinių buhalterių etikos standartų tarybos (trump. TBEST), siekiant sugriežtinti nepriklausomumu grįstus reikalavimus auditoriams, akcentuojami pagrindiniai buhalterio profesionalo profesinės etikos principai, kuriais turima vadovautis, siekiant:

- nustatyti kylančias grėsmes;

²⁶ Vilniaus Vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas su komentarais, p. 2.

²⁷ Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2001, 20 straipsnis.

²⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Finansinės atskaitomybės auditas, 2010.

- įvertinti nustatytų grėsmių reikšmingumą;
- reikalui esant taikyti apsaugos priemonės grėsmėms pašalinti ar sumažinti iki priimtino lygmens. Apsaugos priemonių vykdymas yra būtinas, kai buhalterio profesionalo nustatymu išryškinama grėsmė, kuri savo svarumu viršija atitinkamą lygį ir dėl šio fakto informuota trečioji šalis, įvertinusi buhalterio profesionalo pasiekiamus esminius faktus bei aplinkybes, galėtų reziumuoti, jog pagrindiniai principai nėra pažeisti.²⁹

Apibendrinant finansinių ataskaitų audito teisinio reglamentavimo specifikos gaires, pažymima, jog, siekiant, kad audito rezultatas galimai nebūtų teikiamas subjektyviu vertinimu ir individualia patirtimi, o jo išmatavimas nesąlygotų įvairialypio įvaizdžio formavimo, visiems suinteresuotiesiems ir su tuo susijusiems nariams reikalingas detalus susipažinimas su audito procesą kuriojančiomis profesionaliomis institucijomis ir jų proceso, vaidmens bei įtakos diegiamais reglamentais, paremtais teisinėmis, techninėmis, etinėmis ir komunikacijos sklaidos kryptimis.

2.2. Finansinių ataskaitų audito formos ir svarbos pagrindimas

Atsižvelgiant į tai, kad finansinių ataskaitų informaciniai duomenys suteikia vartotojams skirtingą poreikio ir lūkesčio tenkinimo santykį, atspindėti detalizuotai ir informatyviai rezultatų duomenis, orientuojantis į atskirą subjektą, yra sudėtinga, ko pasekoje yra reglamentuota subalansuota finansinės atskaitomybės forma laikantis bendrųjų apskaitos principų ir atspindinti prioritetinę informaciją. Adekvačia principine logika yra vadovaujama ir ruošiant finansinių ataskaitų audito rezultatus.

Finansinių ataskaitų audito rezultatą apipavidalinanti nepriklausomo auditoriaus išvada yra įforminta specifiniu pateikimo principu, kurią sudaro trys dalys³⁰:

1. Įžanga – pažymimos įmonės, kurių finansinės ataskaitos yra audituojamos, deklaruojamos nepriklausomo auditoriaus ir vadovybės atsakomybės ribos;

²⁹ Buhalterių profesionalų etikos kodeksas, 2010, p.8.

³⁰ Lietuvos auditorių rūmai. Finansinių ataskaitų auditas. 2012.

2. Audito aprašomoji dalis – aptariama proceso užduoties apimtis ir pobūdis;

3. Nuomonė apie finansines ataskaitas – nepriklausomas auditorius nuomonę apie audito procesą pateikia besivadovaudamas nuomonių pateikties tipais:

3.1. Besąlyginė nuomonė:

3.1.1. Standartinė besąlyginė nuomonė – parodo, jog finansinės ataskaitos visuminis rezultatas „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo tikrą ir teisingą vaizdą dėl įmonės finansinės būklės, finansinių veiklos rezultatų ir pinigų srautų, vadovaujantis taikoma finansinės atskaitmybės tvarka;

3.1.2. Įterpiamas aiškinamasis raštas – pateikiamas dėl atitinkamų aplinkybių, neįtakojant besąlyginės nepriklausomo auditoriaus nuomonės, auditoriui privaloma įterpti į išvados pateiktį aiškinamojo teksto pastraipą, įvardijamą kaip „Dalyko pabrėžimas“ arba „Kiti dalykai“, siekiant atkreipti vartotojų dėmesį į dalyką, kuris pateiktas finansinėse ataskaitose, tačiau yra itin pabrėžtinas dėl savo esminės reikšmės.

3.2. Nukrypimai nuo besąlyginės nuomonės:

3.2.1. Sąlyginė nuomonė – pateikiama nuomonę modifikuojanti pastraipa „Sąlyginės nuomonės pagrindas“, kur pažymima tokios pastraipos priežastis. Čia yra išskiriama, jog išskyrus aprašytų dalykų poveikį arba galimą poveikį atitinkamiems duomenims, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia įmonės finansinę būklę;

3.2.2. Neigiama nuomonė – pateikiamas faktas, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai neparodo tikro ir teisingo vaizdo dėl įmonės finansinės būklės. Papildomai publikuojama pastraipa „Neigiamos nuomonės pagrindas“, kur pagrindžiama neigiamos nuomonės pateiktis;

3.2.3. Atsisakymas pareikšti nuomonę – fakto, jog auditorius negalėjo surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonės pagrindimui pareiškimas, nurodant, kad nuomonė apie finansines ataskaitas nebus pareikšta. Papildomai publikuojama pastraipa „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindas“, nurodant, kokių dalykų reikšmingumas neleido auditoriui surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų.

Audito rezultato pateikties forma reikalauja techninių kompetencijų ir kvalifikuotos patirties rezultato įforminimui. Be techninės specifikos yra labai svarbu tinkamai iškomunikuoti audito procesą reziumuojančius faktus. Suinteresuotos šalys, siekiant priimti efektyvius,

pagrįstus ir teigiamą grįžtamąjį ryšį turinčius sprendimus, orientuojasi į audito ataskaitoje publikuojamą kvalifikuotą, rezultatus identifikuojančią informaciją³¹:

- **Auditoriaus nuomonė** - auditorius yra atsakingas už nuomonės pareiškimą, kuri pagrindžiama deklaracija, jog finansinėse ataskaitose yra visapusiškai teisingai pateikti duomenys, vadovaujantis atitinkamais apskaitos standartų principais. Nepriklausoma audito standartų sistema nustato taisykles ir gaires, kokia schema vadovaujantis turi būti atliekamas ir, koks užtikrintumo lygmuo gautas. Auditoriui priskiriama atsakomybė planuoti ir atlikti auditą taip, kad jis adekvačiai atitiktų audito standartų pakankumą ir pagrįstų auditoriaus reziumuojamą nuomonę. Pagrindžiamieji rodikliai pakankumo lygmenyje yra traktuojami kaip auditoriaus profesinio nuosprendžio klausimas. Audito nuomonės deklaracija yra audito ataskaitos atskira dalis visoje sudėtyje. Teigiamo rango nuomonė yra pareiškiama, kuomet finansinėje atskaitomybė neidentifikuojami jokie reikšmingi netikslumai. Esant pastariesiems, auditorius įgalinamas pateikti modifikuotą nuomonę apie įmonės finansinę ataskaitą. Praktikoje neretai įmonės iniciatyviai sutinka padaryti būtinas korekcijas, siekiant auditoriaus modifikuotos nuomonės eliminavimo. Modifikuota nuomonė taip pat pateikiama tais atvejais, kuomet neturima galimybės atlikti visus specifinius niuansus audito proceso metu ar surinkti visus duomenis grindžiančius įrodymus.

- **Veiklos testinumo prielaida** - vertinant įmonės veiklos testinumą artimiausioje ateityje, jei įmonės vadovybė nesiekia veiklos nutraukimo ar likvidavimo. Patvirtinus įmonės veiklos testinumą, turtas ir įsipareigojimai apskaitoje atsispindi taip, jog yra deklaruojama įmonės turto potenciali realizacija ir įsipareigojimų vykdymas, orientuojantis į įprastinę verslo veiklą. Įmonės vadovybei manant, jog įmonė artimiausioje ateityje nutrauks savo veiklą, finansinė atskaitomybė turi būti parengta likvidavimo pagrindu, t.y. vadovautis principu, jog turtas bus priverstinai parduotas ir atitinkamai sumoje atsispindės ženkliai žemesnis, o įsipareigojimai pasižymės atvirkštiniu principu ir bus ženkliai didesni. Auditoriui pavesta atsakomybė įvertinti, ar, vadovaujantis įmonės sprendimu, yra neatitikimų ir neaiškumų. Viena labiausiai neapibrėžtumą keliančių klausimų vieta yra ten, kur reikalingi papildomi finansiniai šaltiniai, kad įmonė gebėtų tęsti savo veiklą. Nepaisant to, jog vadovybė gali būti tikra dėl papildomų finansavimo šaltinių įgijimo, akcentuojama, kad nesant įmonės sutarčiai su potencialiais finansinių resursų tiekėjais, adekvačiai yra identifikuojamas neapibrėžtumas, ar finansavimas bus gautas. Jei auditorius

³¹ Lietuvos auditorių rūmai. Finansinių ataskaitų auditas. 2012.

nesutiks su įmonės pateiktu vertinimu dėl įmonės tęstinumo ir negaus informacijos, kuri išsklaidytų abejones, audito ataskaitos nuomonė gali būti pakeista.

Siekiant kokybinio audito proceso ir jo sąlygotų rezultatų, turi būti užtikrintas audito proceso mechanizmo įgyvendinimas. Audito procesui įgyvendinti neatsiejamas šių profesinių veiksmų integravimas:

- **Profesionalus sprendimas ir skepticizmas** - atliekant įmonių finansinių ataskaitų auditą, auditoriai nagrinėja taikomus apskaitos standartus ir svarsto, kaip įmonė turėtų apskaityti ir atskleisti net pačias sudėtingiausias operacijas. Tačiau bene daugiausiai klausimų kyla vertinanant ir prognozuojant ateitį, kur auditorius turi pasitelkti savo kvalifikaciją ir patirtį. Pažymėtina, jog nemaža dalis buhalterinių skaičiavimų, kurie buvo apskaičiuoti netinkamai, gali būti tinkamai įvertinti tik ateityje, po tam tikrų sąlygotų įvykių, todėl auditorius privalo būti imlus, nustatant protingą diapozoną galimų verčių ir teikti svarstymus, ar įmonės pradiniai apskaičiavimai patenka į diapozono spektrą. Audito standartai privalomai reikalauja išlaikyti profesinį skepticizmą – požiūrį, apimančią klausimus keliančias mintis, kritišką vertinimą. Gebėjimas kritiškai mąstyti ir vertinti yra siejamas su ekonomine aplinka, kuri įtakoja įmonės finansines ataskaitas ir įgalina nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, pasirinkti tinkamus audito procesui veiksmus, gauti ir įvertinti audito įrodymų pakankumą ir tinkamumą bei informuoti apie profesionalius sprendimus.

- **Įgimti audito apribojimai.** Pabrėžtina, kad auditoriaus nuomonė yra ne rezultato garantija, o profesinio sprendimo teiginys, neretai sąlygojamas audito apribojimais. Tokias sąlygas sukelia tokie veiksniai, kaip finansinių ataskaitų vertinimas subjektyvumu paremtais sprendimais ar abejonių lygmeniu dėl apytikrio skaičiavimo prielaidos. Pastarieji dileminiai klausimai laikomi neapibrėžtais ir negalinčiais būti eliminuotais audito procedūrų metu. Acentuojama, jog finansinių ataskaitų rinkinyje esanti informacija nėra detalai tikrinama auditoriaus, ko pasekoje būtų galima laikyti 100 proc. tikslumą. Auditorius surenka pakankamą kiekį patikimų specifinių įrodymų finansinės ataskaitos tikrinimo metu.

- **Apgaulė.** Įmonės vadyba yra atsakinga ne tik už jos valdymą, bet ir už apgaulių identifikavimą, eliminavimą ir kelio užkirtimą ateityje. Vykdyti prevenciją ir atskleisti apgaulės yra sudėtinga dėl fakto, jog apgaulės yra integruojamos slaptumo principu, kuris neretai apima ir slaptus daugialypius susitarimus. Nepaisant to, auditoriai privalo patikinti, jog finansinės ataskaitos nėra reikšmingai iškraipytos dėl apgaulių. Jei auditoriui kyla įtarimų dėl apgaulės

vykdant audito procesą, daugelis aspektų tolimesnėje sekoje pasikeis: rizikos vertinimas, ryšių su už įmonės valdymą atsakingais asmenimis mastas ir pobūdis, audito procedūrų pobūdis ir apimtis, vidaus kontrolės veiksmingumo ir procesų kokybės vertinimas. Pažymėtina, kad įmonės, kurioms atliekamas išorės auditas, paprastai atgraso siekis pasitelkti apgaulės.

Reziumuojant finansinių ataskaitų audito formą ir jos tiesiogines ir netiesiogines sudedamąsias dalis, išryškinama, jog tai yra informacijos šaltinis, deklaruojantis duomenis, grindžiamus patikimumu. Audito rezultato tikslus įforminimas, komunikuojantis tikrą faktinę, neinterpretacinę informaciją yra tiek pat svarbus ir koncentruotas, kaip pats audito procesas, kadangi, išvadų publikacijomis vedina plataus spektro suinteresuotųjų visuma priima į tai orientuotus sprendimus.

Pasekoje to, jog finansinių ataskaitų audito forma yra standartizuota, o besikeičiančioje aplinkoje siekiama lankstumo, Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (angl. International Auditing and Assurance Standards Board, trump. IAASB), orientuojasi į siekį rengti informatyvesnio ir įžvalgesnio tipo išvadas.³² 2015 m. išleistas standartų rinkinys, įsigaliosiantis ne anksčiau kaip po 2016 m. pabaigos, bus integruojamas, siekiant skatinti daugiau komunikacijos tarp auditorių, audituojamų įmonių, audito komitetų, akcininkų, o pagrindiniais orientaciniais tikslais įvardijami:

- Ižvalga – pagrindinių audito dalykų pabrėžimas, atliekant procesą;
- Skaidrumas – auditoriaus nepriklausomumo tvirtinimas visų išvadų publikacijose, kartu nurodant išvados priėjimo partnerį;
- Aiškumas – auditoriaus nuomonės dalis, kaip informatyvi dalis, turėtų pagal išdėstymą būti pirmoje vietoje.

Naujo formato išvados planuojamai prisidėtų prie inovatyvumo, efektyvesnio audito svarbos pabrėžimo, pasitikėjimo skatinimo, patikimumo didinimo. Visa tai šiai dienai yra analizuojama prie audito probleminių sričių.

Finansinių ataskaitų auditas įtakoja ne vieną fizinį ar juridinį asmenį, kadangi tai procesas, kurio vykimui reikalingas kvalifikuotas komandinis, nuoseklumo grandine pasižymintis darbo indėlis. Šio proceso specifika išskiria pabrėžtiną faktą, jog finansinių ataskaitų ruošimas ir

³² PWC. Nauji tarptautiniai standartai leis parengti informatyvias ir įžvalgas auditoriaus išvadas. 2015.

auditavimas yra du neatsiejami procesiniai veiksmai, kartu su glaudžiu suinteresuotųjų grupių integralumu. Suinteresuotumo sistemos analizėje galima išskirti dvi grupes:

1) suinteresuotieji nariai;

2) suinteresuotieji vartotojai.

Lietuvos audito rūmai (toliau LAR), aiškindami finansinių ataskaitų audito svarbą, identifikuoja 4-is šio proceso suinteresuotus narius, kurių kvalifikacinis indėlis įtakoja audito kokybinį rezultatą:

1. Įmonės vadovybė – tai viso proceso grandies atsakomybės pradžios taškas, kuris yra atsakingas už finansinių ataskaitų parengimą ir pateikimą bei duomenų teisingumo pripažinimą ir atsakomybės prisiėmimą sekančiais deklaruojamais punktais:

- Tinkamų apskaitos principų pasirinkimas ir taikymas;
- Vidaus kontrolės sistemos, skirtos finansinių ataskaitų rengimui ir pateikimui be reikšmingų iškraipymų, galinčių įtakoti rezultatus dėl apgaulės, klaidos, sukūrimas, diegimas ir palaikymas;
- Tinkamų apskaitinių įvertinimų atlikimas, orientuojantis į aplinkybes.

2. Nepriklausomas auditorius – suinteresuotas narys, kuris, atlikęs audito procesą, teikia ir publikuoja viešą auditoriaus išvadą apie finansines ataskaitas, kur deklaruojama nuomonė apie finansinių ataskaitų teisingą pateikimą ir visų reikšmingų atžvilgių užtikrinimą dėl finansinių ataskaitų parengimo pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymą. Pabrėžiama, jog nepriklausomo auditoriaus pozicija yra apribota dėl buvimo ne įmonės darbuotoju ir nepriklausomumu nuo įmonės bei veikimu pagal profesiją reglamentuojančius nuostatus. Nepriklausomam auditoriui priskirtina jo poziciją apibūdinanti pareiga, orientuota į viešojo intereso tarnavimą.

3. Audito komitetas – suinteresuotas narys, prižiūrintis:

- Finansinių ataskaitų rengimą;
- Įmonės vidaus kontrolės, rizikos valdymo, vidaus audito mechanizmų efektyvumą;
- Audito atlikimo procesą;
- Auditoriaus ir audito įmonės nepriklausomumo ir objektyvumo sąlygų laikymąsi.

4. Vidaus audito tarnyba - suinteresuotas narys, kuris dėl neprivalomumo veikia ne visose įmonėse, vykdo nepriklausomumo, objektyvaus tyrimo, konsultavimo pagrindo veiklą, su tikslu kurti pridėtinę vertę ir veiklos įmonėse gerinimą. Veiklą apibūrina funkcinis orientyras –

sistemiškai, visapusiškai vertinti ir skatinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą lygiagrečiai prisidedant prie įmonių tikslų įgyvendinimo.

Apžvelgus suinteresuotųjų narių funkcionalumą, identifikuojama ryški audito proceso specifiška, sąsajoje su audito kokybe – visų suinteresuotųjų narių kvalifikacinis indėlis pasižymi priklausomumu ir svarumu rezultatų gavime.

Audito proceso suinteresuotųjų narių grupė, teikdama audito rezultatą, koncentruojasi į proceso eigą ir kokybę, tačiau pažymėtina, jog ji glaudžiai siejasi ir su kita suinteresuotąja puse – vartotojais. Pastarieji apdoroja, sistemina ir vertina jų darbo indėlį. To pasekoje išryškinamas abi grupes siejantis tikslas, vertinamas iš skirtingų prizmių – kokybė.

Išskiriant suinteresuotųjų vartotojų imtį, galima vadovautis Mackevičiaus (2009) reziimuojamu skirstiniu, sudarytu pagal Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose išskirtus skirtingo profilio suinteresuotusius vartotojus – investuotojus, darbuotojus, kreditorius, tiekėjus, klientus, vyriausybe ir jos organizacijomis, visuomene. Autorius išskiria tris pagrindines grupes:

1. Vidaus (įmonės) – apimant įmonės vadovybės atstovus, darbuotojus ir akcininkus, kuriems aktualus darbo užmokesčio mokėjimas ir jo didinimo perspektyvos, nedarbo problemų išvengimas, pensinių įsipareigojimų vykdymas, akcijų kainos ir pelningumas, informacija, įgalinanti priimti operatyvius, strateginius ir rezultatyvius sprendimus verslo kontrolės, sąsajos ir reglamentavimo valdymo mechanizmo atveju.

2. Išorės verslo dalyviai – apimant investuotojus, akcininkus, kreditorius, tiekėjus, pirkėjus, klientus, konkurentus ir visuomenės narius, kurie suinteresuoti informacija, įgalinančia priimti sprendimus dėl akcijų pirkimo, išlaikymo ar pardavimo, dividendų, paskolų, palūkanų pajėgumo mokėti, įsipareigojimų dengimo, paslaugų kokybe, veiklos tęstinumu, tendencingumu, kryptimi, plėtros pokyčiais, pasiūlos ir paklausos santykiais, valdymo modeliais.

3. Vyriausybė ir jos institucijos – apimant mokesčių inspekcijas, ministerijas, valstybines statistines institucijas, vertybinių popierių komisijas, kitas reguliavimo institucijas, interesą rodančioms išteklių panaudojimo, indikatorių, padedančių reguliuoti įmonių veiklą ir šalies ekonomiką, politinių reglamentų ir santykių schemas kūrimo informacijai.

Aptarus finansinių ataskaitų audito formos ir suinteresuotumo sistemos principus, galima pagrįstai reziimuoti, jog ne visi suinteresuotųjų grupių atstovai adekvačiai sistemina, įsisavina ir reaguoja į reziimuojamą informacijos kiekį, kokybę ir struktūrą, kadangi skiriasi informacijos

priėmimo, analizės, įgalinimo įgūdžiai ir, svarbiausia, tikslas. Būtina abi suinteresuotas grupes vienijanti sąlyga – koncentracija individualiai funkcijai, kad būtų pasiektas grandininis kokybinis rezultatas, perteikiamas ir po auditoriaus išvados reziume.

Finansinių ataskaitų forma ir suinteresuotumo sistemos kokybės bei efektyvumo rezultatas yra vedinas plačiai numatomos perspektyvos. Auditorių profesiniai gebėjimai, kurie įgalina pateikti atitinkamą kokybišką įmonės vertinimą, yra neatsiejami nuo audituojamos įmonės tolimesnės veiklos sėkmės, pažymi Rahmat, Iskandar ir Saleh (2009). Taip pat, kokybiškas audito procesas užtikrina prisidėjimą prie įmonės finansinių ataskaitų patikimumo, vidaus kontrolės stiprinimo bei funkcinio įmonės rizikos valdymo, išskiria Yin, et.al. (2011).

Pagal įmonės „Price Waterhouse Coopers“ (trump. PWC) finansinių ataskaitų audito kokybės svarbos traktuotę, tai lygu garantijai, jog įmonės vadovybė pristatė tikrą ir teisingą informaciją apie finansinius rodiklius ir jų pozicionavimą. Išskiriama, kad audito procesas sustiprina pasitikėjimą ir įsipareigojimų glaudumą tarp subjektų, kurie valdo kompaniją ir tų, kuriems ji priklauso ir yra reikalingas tikrumo ir teisingumo užtikrinimas.

Tarptautinė Licencijuotų ir sertifikuotų apskaitininkų asociacija (angl. Association of Chartered Certified Accountants, trump. ACCA) akcentuoja, jog finansinių ataskaitų auditas kuria naudą tiek verslui, tiek ekonomikos plėtrai, kadangi formuoja pasitikėjimą įmonių finansine atskaitomybe. Audito svarba grindžiama ir audito proceso bendraisiais orientyrais įmonėse – įvesti disciplinos, sulaikyti nuo sukčiavimo užmojų, kurti patikimumo atmosferą suinteresuotoms šalims.

Audito svarbos principą apibūdina ir Taptautinės integruotos atskaitomybės tarybos teisininkas, profesorius E. Mervyn, kurio koncepciją pasitelkia tarptautinis audito ir mokesčių konsultavimo bendrovių tinklas „KPMG International“ – „Aš esu tikras, jog nei vienas ekonominis subjektas negali sau leisti rizikuoti. Rizika galima tuo atveju, kai už ją gaunamas pelnas, priešingu atveju – ekonomika neaugs. Bet tam būtina kontrolė ir tai yra grindimas, kam svarbus auditas.“

Vadovaujantis anksčiau išryškintomis audito kokybės vaidmens vertinimo problemomis dėl vartotojų pasižymėjimo aibe diferenciaciją sąlygojančių veiksnių, galima teigti, kad standartizuotos formos deklaracija neužtikrina audito rezultato pateikimo, prisidedančio prie patikimumo garantijos, kokybės, kadangi suinteresuotųjų sistemos imtis, nors ir jungiama prie bendrai vedino tikslo, yra individuali tiek kvalifikacija, tiek patirtimi, tiek informacijos priėmimu

ir apdorojimu. Vertinant audito rezultatą svarbu atkreipti dėmesį į suinteresuotųjų grupių tiesioginio ir netiesioginio darbo įnašą pagal funkcionalumą ir jo pasitelkimą sąlygijančiomis aplinkybėmis.

2.3. Finansinių ataskaitų audito kokybės ryšio su bendrovių veikla teorinių prielaidų pagrindimas

Siekiant įvertinti finansinių ataskaitų audito kokybės ryšį bendrovių veiklai empirinių tytimų kryptimis ir rezultatais, pasitelkiama atliktų tyrimų rezultatų analizė ir interpretacija. Šiuolaikinį požiūrį atspindi Suomijoje Sormunen (2010) atliktos struktūrizuotos apklausos rezultatai, kurie, subjektyvios nuomonės fragmentacija, identifkuoja ir problematines audito kokybės sritis (žr. 5 lentelė).

5 lentelė. Banko darbuotojų finansinių ataskaitų audito vertinimas ir pasitelkimas sprendimų priėmimui (sudaryta autorės)

Klausimų tematikos sektorius	Banko darbuotojo užimama pozicija	Atsakymai
Audito ataskaitų vaidmens vertinimas	Verslo klientų vadybininkas, 2010 m.	„Audito ataskaitų pagrindinis vaidmuo yra <u>pasitikėjimo</u> audituojama įmone <u>didinimas</u> . Jei susiduriu su finansine ataskaita, kuriai nebuvo daryta audito patikra, ją skaitau 2-3 kartus ir ženkliai labiau susikoncentravęs.“
	Verslo klientų vadybininkas, 2011 m.	„Aš akcentuoju, jog <u>audito procesas ir audito ataskaitos</u> yra reikšmingos mums, banko darbuotojams, kai tai traktuojama kaip bendradarbiavimą įtakančia nuomone. Tai <u>patvirtina kompetencijos lygmenį</u> .“

5 lentelės tęsinys 43 psl.

Klausimų tematikos sektorius	Banko darbuotojo užimama pozicija	Atsakymai
Audito ataskaitų vaidmens vertinimas	Verslo klientų vadybininkas, 2011 m.	„Aš akcentuoju, jog <u>audito procesas ir audito ataskaitos</u> yra reikšmingos mums, banko darbuotojams, kai tai traktuojama kaip bendradarbiavimą įtakančią nuomonę. Tai <u>patvirtina kompetencijos lygmenį.</u> “
	Verslo klientų vadybininkas, 2011 m.	„Audito ataskaitos neabejotinai yra svarbios, grindžiant, jog tai <u>kokybės užtikrinimo garantas</u> . Kita vertus, <u>ataskaitos turinys</u> apie atliktą auditą yra <u>neiškalbus</u> , priešingai nei identifikuojami pagrįsti argumentai apie audituojamos įmonės plėtrą.“
Auditoriaus kompetencijos vertinimas	Kredito vadybininkas, 2011 m.	„Kai auditą atlieka viena iš „ <u>Didžiojo 4-eto</u> “ įmonių, aš <u>neskiriu dėmesio</u> auditoriaus <u>kompetencijos analizei ir vertinimui</u> . Esu <u>tikras</u> , jog šios įmonės dirba tik su puikiai <u>kvalifikuotais darbuotojais</u> bei laikosi kokybės standartų. <u>Pasitikėjimas</u> jais yra <u>pagrįstas</u> .“
	Vadybininkas, 2011 m.	„Paprastai bankų industrija pasitiki visomis audito ataskaitomis, tačiau aš asmeniškai visada <u>susipažįstu</u> , kas pasirašė ant audito ataskaitos ir, <u>kokia kvalifikacija pasižymi</u> . Šiame sektoriuje orientuojuosi, todėl žinau, kas kompetetingai atlieka savo darbą.“
Audito ataskaitų naudos vertinimas	Verslo klientų vadybininkas, 2011 m.	„Mes neabejotinai sekame ir analizuojami įmonės finansines ataskaitas. Tai <u>įtakoja</u> mūsų <u>plėtrą</u> , kurioje identifikuojamos pasiektų rezultatų ištakos.“
	Vadybininkas, 2011 m.	„Labai <u>sunku nustatyti</u> auditoriaus <u>gebėjimą pateikti</u> naudingos <u>informacijos apie įmonės testinumą</u> .“
	Vadybininkas, 2011 m.	„Daugelis vartotojų ir kitokiu kampu domisi suinteresuota įmone, skaito finansines ataskaitas ir analizuoja. To pasekoje, audito ataskaita <u>neduoda daug informatyvios vertės</u> vartotojams. Jų <u>perteikiama žinutė yra artima arba raudonai, arba žaliai šviesai.</u> “

Klausimų tematikos sektorius	Banko darbuotojo užimama pozicija	Atsakymai
Finansinių ataskaitų audito poreikio vertinimas	Kredito vadybininkas, 2011 m.	„ <u>Teisinio aspekto atžvilgiu</u> , žinoma, kad finansinės ataskaitos <u>privalo būti audituotos</u> . Tačiau pabrėžtina, jog esant koliaaboriacijai su smulkaus kapitalo įmonėmis, mes <u>nevisada turėdavome galimybę gauti</u> finansines ataskaitas, ko pasekoje mes netaikydavome to kaip griežtu kriterijumi.“
	Analitikas, 2010 m.	„Dažniausiai audituotos <u>finansinės ataskaitos</u> mums <u>nėra pateikiamos</u> , kuomet <u>įmonės susiduria su plėtros testinumo neužtikrinimu</u> . Tokiu atveju, <u>finansavimo įmonei mes duoti negalime</u> , kai nesame susipažinę ir įvertinę pastarosios rodiklių.“

Susipažinus su atlikto tyrimo medžiaga, kur bankų sektoriaus darbuotojai pateikė subjektyvius finansinių ataskaitų audito vaidmens vertinimus, identifikuojami raktažodžiai, kurie atskleidžia audito kokybės svarbos ir įtakos rezultatus:

- **Audito ataskaitų vaidmens vertinimas**: pabrėžiama problematika dėl nedetalios audito ataskaitos formos, tačiau ataskaita yra sąsaja su patikimumo, pasitikėjimo, kompetencijos garantija.

- **Auditoriaus kompetencijos vertinimas**: identifikuojama problematika dėl išankstinio auditoriaus atstovaujamos įmonės efektyvumo nusistatymo;

- **Audito ataskaitų naudos vertinimas**: identifikuojama nauda suinteresuoto vartotojo plėtrai, tačiau kontrastingai lenkiasi su pateikiama problema, jog ataskaitos abstrakčios formos;

- **Finansinių ataskaitų audito poreikio vertinimas**: išskiriama problematika, jog tai gali būti paremta teisiniu pagrindu, kuris atitinkamai apriboja poreikį dėl skirtingai taikomų sąlygų rinkai. Tačiau poreikiu išryšklinamas ir apdraudimas nuo rizikų, teikiant finansavimo paslaugas.

Bendruoju vertinimu apklausos rezultatai rodo, jog finansinių ataskaitų auditas bankų sektoriui, kaip vienam iš stambių suinteresuotųjų vartotojų, yra svarbus. Pastarasis prisideda prie ekonomikos aktyvinimo platesniu suinteresuotųjų atžvilgiu.

Finansinių ataskaitų audito svarbą bankų sektoriaus atveju antrina Gomez-Guillamno (2003), kuris vykdyto tyrimo rezultatais yra išryškinęs, kad šis sektorius, nepriklausomai pastarasis veikia kaip kredito, taupomasis ar žemės, vienareikšmiškai akcentuoja, jog finansinių ataskaitų auditoriaus išvada pagrįstai įtakoja skolinimo sprendimus. Identifikuojamas ir faktas, jog auditoriaus nuomonė prisideda prie indikatorių, kurie yra svariai vertinami investavimo projektuose bei investicijų kiekio sumose.

Apskaitos ir įmonių reguliavimo tarnyba (angl. The Accounting and Corporate Regulatory Authority, trump. ACRA) 2009 m. Singapūre vykdė tyrimą, orientuotą į audito svarbos vaidmenį listinguojamoms bendrovėms nacionaliniame regione. Tyrimo metu buvo atlikta 17-ka interviu su listinguojamų bendrovių audito komitetų pirmininkais, kurių didžiajai daugumai auditą atliko tarptautinės „Didžiojo 4-to“ įmonės, ir buvo gauti tokie, į audito kokybės svarbą orientuoti, rezultatai:

- Labiausiai išskiriama audito svarba - suteikiamos garantijos, jog parengtos finansinės ataskaitos yra tikros ir teisingos;
- Auditas perspektyviniame vertinime užima svarbią dalį įmonių valdymo ekosistemoje;
- Audito posistemė kuria ir diegia standartus, kurie plėtoja kokybę įmonių apskaitos techninėje pusėje;
- Kokybiškas auditas nurodo sritis, kuriose įmonė veikia problematiškai ar dalykus, kuriems reikalingas gilinimasis ir studijavimas. Kaip pavydžys išskiriamas rizikos valdymo tobulinimas.

Šio tyrimo rezultatai žymi, jog listinguojamoms bendrovėms vykdomo audito svarba yra orientuota į įtaką jų galimoms perspektyvoms, tiek vidinėje, tiek išorinėje erdvėje.

Nacionalinėje erdvėje veikiantis mechanizmas dėl auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimo kontrolės, pateikia audito kokybės įvertinimo 2015 m. rezultatus, inicijuotus ir kuruotus Audito ir apskaitos tarnybos (nuo 2016 m. sausio 1 d. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos) (žr. 6 lentelė).

6 lentelė. Auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų 2015 metų rezultatai (sudaryta pagal Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybą)

Metai	Iš viso planuota peržiūrų pagal patvirtintą planą (po pakeitimų)		Be trūkumų		Trūkumai		Reikšmingi trūkumai		Peržiūros neatliktos		Informacija negauta	
	Įmonių	Auditorių	Įmonių	Auditorių	Įmonių	Auditorių	Įmonių	Auditorių	Įmonių	Auditorių	Įmonių	Auditorių
2015	29	85	9	31	2	5	1	1	0	0	17	48

Reziumuotus skaitinius rezultatus audito įmonių veiklos ir audito atlikimo duomenų peržiūros atveju 2015 m. aiškina šie identifikuoti trūkumai:

- Kokybės kontrolės sistemos trūkumai užduočių vykdyme, stebėsenoje, atliktų užduočių kontrolės peržiūroje, darbo dokumentų archyvavimo procese.

Reziumuotus skaitinius rezultatus auditorių atlikto audito duomenų peržiūros atveju 2015 m. aiškina šių sričių identifikuoti trūkumai:

- Darbo dokumentavime - trūkumai dėl audito bylų registravimo nuoseklumo ir vientisumo, neišsamumas atliktų audito procedūrų pateikime, nepilnai fiksuotos įmonių vadovybėms teiktos užklauskos, jog buvo pasitelkti išorės šalių patvirtinimai, nepilnai dokumentiškai pažymėtos sritys, kurios yra reikšmingos analizei ir atliktoms audito procedūroms.

- **Audito planavime** – trūkumas dėl numatyto procedūrų atlikimo laiko bei apimties audito plano schemeje.

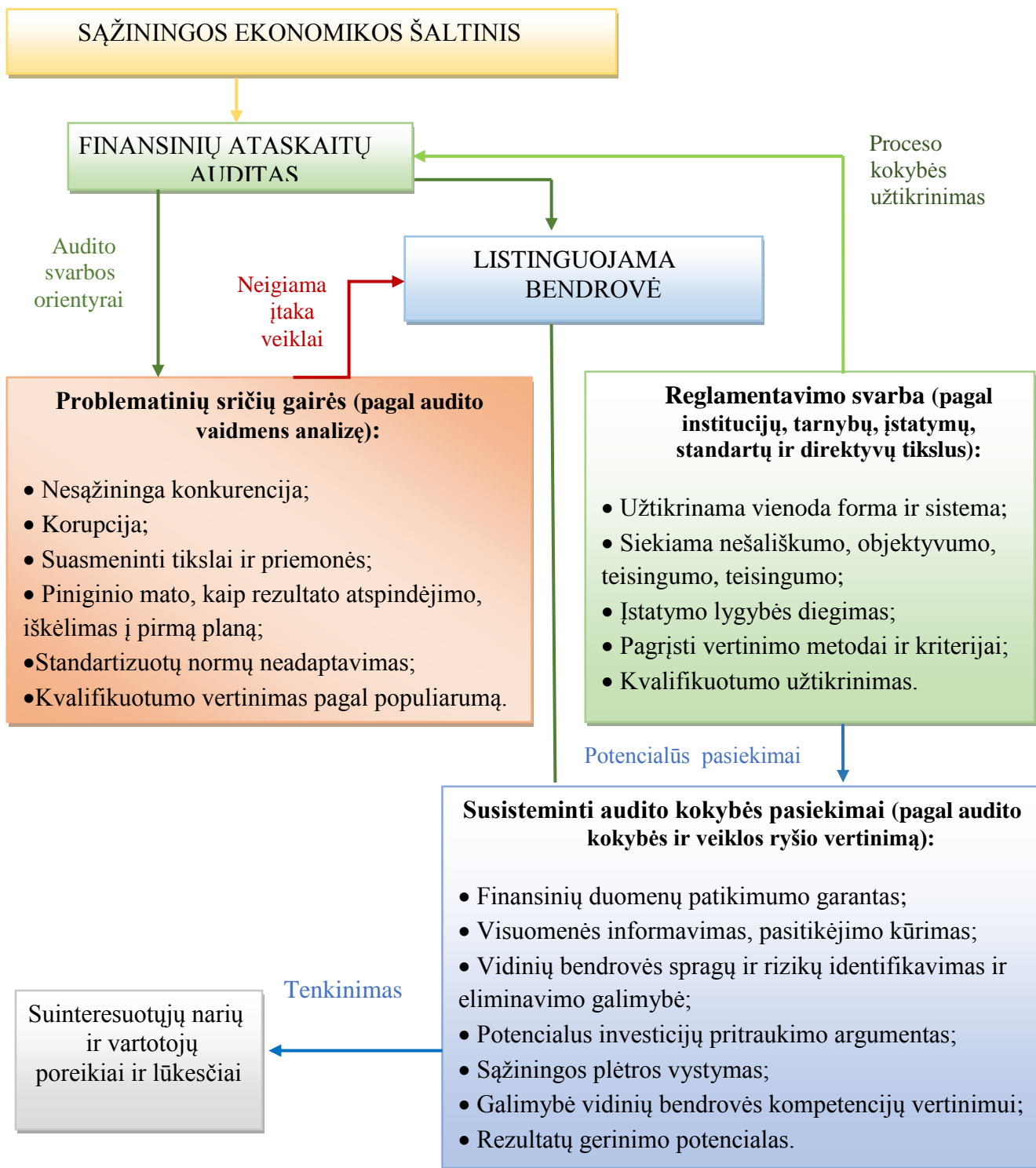
- **Audito procedūrose** – trūkumas dėl rizikos vertinimo procedūrų ir neatliktų audito procedūrų, kuomet nebuvo sutikrinti ir suderinti finansinių ataskaitų ir apskaitos įrašų duomenys.

- **Audito metu nustatytų iškraipymų vertinime** - identifikuotas faktas dėl reikšmingos abejotinos sumos nustatymo ir galimos jos įtakos nuomonei įvertinimo, teikiant auditoriaus išvadą.

Publikuoti finansinių ataskaitų audito kokybės tyrimo rezultatai, rodantys plačiu formatu įformintas, griežtai taikytinas profesinio profilio spragas, įgalina pagrįsti naujai tvirtinamų ir

atnaujinamų audito kokybę reglamentuojančių direktyvų tikslą, orientuotą į trikdžių maksimaliai kokybei užtikrinti eliminavimą, dar aktyviau ir plačiau nagrinėti reglamentus, susijusius su detalios, griežtos schemos traktuote dėl reikalavimų audito įmonių organizacinėms struktūroms, profesine atitiktimi ir jos atranka, kvalifikuotumo tobulinimu, galimai vykdomomis sankcijomis, sektoriaus rinkos valdymu.

Reziumuojant susipažinimą su finansinių ataskaitų audito kokybės svarbos tyrimais, adaptuojamas bendrai taikytinas rezultatas, jog audito procesas yra garanto, prevencijos, patikimumo, kvalifikuotumo taikymo ekonominėje erdvėje šaltinis, tačiau, kaip ir kiekviena ekonomikos kaitos veikiamą sritį, reikalaujantis nuolatinių išorinės ir vidinės aplinkos kaitos padarinių integravimo, siekiant eliminuoti kokybines spragas. Analizės rezultato perspektyvinis teorinių sprendimų modelis pateikiamas 1 pav.



1 pav. Finansinių ataskaitų audito kokybės užtikrinimo teorinių sprendimų modelis (sudaryta autorės)

3. FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS IR VEIKLOS RYŠIO LISTINGUOJAMŲ BENDROVIŲ ATVEJU TYRIMO METODOLOGIJA

3.1. Tyrimo metodikos pagrindimas

Išanalizavus finansinių ataskaitų audito kokybės vaidmens vertinimo, jo problematikos identifikavimą, aptarus teisinio reglamentavimo specifiką, atlikus audito proceso formos ir suinteresuotumo sistemų vertinimą ir kokybės analizę, siekiama pagrįsti ryšio buvimą tarp finansinių ataskaitų audito kokybės ir listinguojamų bendrovių veiklos, analizuojant auditoriaus išvadų ir pelningumo rodiklių priklausomumo buvimą ir stiprumą. Dėl tos priežasties, atliekama kokybinio ir kiekybinio tyrimų jungtis, taikant dokumentų turinio (angl. content) analizės, aprašomosios statistikos ir antrinės kiekybinių duomenų analizės metodus, kurie remiasi teorinėje dalyje susistemintais ypatumais ir prielaidomis. Tyrimas organizuotas trimis etapais.

Siekiant pagrįsti tyrimo metodiką, taikytiną realizuojant tyrimo modelį, pateikiama atliekamo tyrimo principinė schema. Tyrimo schemoje išsikeliamas tikslas, uždaviniai jam pasiekti, pasirenkamos tyrimo metodų priegijos, numatoma sistemiška tyrimo eiga, nusistatoma imties procedūrų amplitudė, duomenų analizės ir sintezės gairės.

Tyrimo tikslas – įvertinti finansinių ataskaitų audito kokybės ir listinguojamų bendrovių pelningumo rodiklių rezultatų ryšį.

Tyrimo objektas – NASDAQ OMX Vilnius vertybinių popierių biržoje publikuojamos audituotos listinguojamų bendrovių finansinės ataskaitos ir nepriklausomų auditorių išvados 2012-2014 m. intervalu.

Tyrimo uždaviniai:

1. Aptarti nepriklausomų auditorių nuomonių pokyčius ir tendencijas.
2. Įvertinti NASDAQ OMX Vilnius biržoje audituotų listinguojamų bendrovių grynojo, turto gražos (ROA) ir nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rodiklius pagal vidutinį sektoriaus lygmenį.

3. Pagrįsti finansinių ataskaitų audito kokybinių indikatorių ir listinguojamų bendrovių pelningumo rodiklių koreliacijos sąsają, remiantis statistine analize.

Tyrimo metodai:

1. Kokybinio tyrimo rūšis – turinio analizė – konkretaus reiškinių platesnėje aplinkoje tyrimas, kuomet vienas ar keli smulkūs atvejai yra tiriami kryptingai orientuojantis į holistinio požiūrio akcentų visumą ir siekiant identifikuoti atvejo bendrumą bei individualumą. Kokybinis tyrimo metodas pasižymi gilia analizės ypatybe, kuri akcentuoja glaudų priėjimą prie problemos ar tiriamo reiškinių (Kardelis, 2002). Tyrimo rūšis pasirinkta dėl siekio susisteminti ir identifikuoti skirtingų įmonių publikuojamų finansinių ataskaitų auditoriaus išvadas, kurių deklaruojamas turinys įgalintų pateikti išvadas, nukreiptas į visuminį vertinimą. Turinio analizės patrauklumas tyrimui grindžiamas dokumentų skirstymo kriterijų tinkamumu:

- Pagal dėstymo formą – statistiniai ir verbaliniai;
- Pagal bendrą reikšmę – oficialūs ir neoficialūs.

Turinio analizės vykdymui svarbus dėmesys skiriamas tyrimo objekto pateikties formoms, siekiant reikiamos informacijos rotacijai atlikti. Pagal dėstymo formą pasirinkta statistinė ir verbalinė dokumentacija:

- Statistinei pateikties formai galima priskirti skaitinius faktus, lenteles, grafikus, atspindinčius įvairius reiškinių požymius, galima daryti išvadas apie populiacinius duomenis, vykdyti atrankos procesą bei daryti lyginamąją analizę su kitų tyrimų duomenimis bei gautais rezultatais. Detalizuojant statistinius dokumentus, kurie pasitelkiami rezultatų gavimui, įvardijami finansiniai duomenys, priklausantys skaitinėms išraiškoms;

- Verbalinei pateikties formai priskiriami dokumentai, įgalinantys socialinius reiškinius, požymius ir procesus tekstinės formos pavidalu. Verbalinei dokumentacijai priskiriami pranešimai, ataskaitos, aprašymai, subjektyvūs aprašai, kurie reikalauja gilaus analizės proceso dėl fakto, jog gausu papildomos informacijos, galinčios būti identifikuojamai kaip labai svarbia. Detalizuojant verbalinius dokumentus, kurie pasitelkiami rezultatų gavimui, įvardijamos nepriklausomų auditorių išvadų publikacijos.

Įvertinus faktą, jog tiriamoms listinguojamų bendrovių finansinėms ataskaitoms oficialumo rodiklis yra būtinas kriterijus, vertinamas dokumentacijos reikšmės pasirinkimas. Oficialūs dokumentai apibrėžiami kaip tarnybinio pobūdžio šaltiniai, parengti ir patvirtinti valstybinių ar

visuomeninių organizacijų. Skirstomi į statistinius, verbalinius ir mišrius kategorinius atvejus (Kardelis, 2002).

2. Kiekybinio tyrimo rūšis – aprašomosios (deskriptyvinės) statistikos analizė – duomenų sisteminimo ir pasirinktos grafinės vizualizacijos pateikties metodas, kuomet galimai įgalinamos grupuotos variacinės sekos, duomenų padėties, sklaidos, indeksų skaičiavimas. Ši tyrimo rūšis suteikia galimybę modeliuoti empirinius skirstinius grafikų, lentelių bei individualių skaitmeninių rodiklių forma, kas leidžia tyrimo objektų duomenis adaptuoti bei atlikti išvestį, siekiant išvadinių rezultatų priėjimo. Aprašomoji statistika susideda iš santykinių ir absoliučiuju dažnių, vidurkių, dispersijos, standartinio nuokrypio skaičiavimų bei gautų rezultatų interpretavimo (Čekanavičius, Murauskas, 2000). Aprašomajai statistinei analizei atlikti naudojama vidurkių skaičiavimo metodika, taikytina pelningumo rodiklių vidutinei vertinamajai specifikai bendrovės atveju ir jai priskirtino sektoriaus lygmens bei SPSS (angl. Statistical Package for the Social Sciences) programinis paketas, nukreiptas statistinės informacijos apdorojimui.

Tyrimas vykdomas kiekybinio ir kokybinio tyrimų principais, pagal sekančiai dėstomų veiksmų schemą:

1. NASDAQ OMX Vilnius vertybinių popierių biržoje publikuojamų audituotų listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų 2012-2014 m. intervale prieinamumo ir imties identifikacija.

2. NASDAQ OMX Vilnius vertybinių popierių biržoje publikuojamų audituotų listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų nepriklausomų auditorių išvadų analizė, išsivedant 3 m. individualios bendrovės įvertinimo rezultata.

3. Listinguojamų bendrovių pasirinktų grynojo, turto grąžos (ROA), nuosavo kapitalo grąžos (ROE) pelningumo rodiklių 2012 – 2014 m. intervale analizė:

3.1. Pelningumo rodiklių 3 m. intervale vidurkių skaičiavimas individualiai;

3.2. Pelningumo rodiklių 3 m. intervale vidurkio individualios bendrovės atveju santykio skaičiavimas, lyginant kartu su įmonės priskirtino sektoriaus analogiško laikotarpio vidutiniu rezultatu;

3.3. Pelningumo rodiklių 3 m. intervale, pagal gautąsias vidutines santykinės reikšmes su sektoriaus rezultatu, analizė pagal geriausiai ir blogiausiai vertinamą rangavimą.

4. Pelningumo rodiklių ir nepriklausomo auditoriaus išvadų sąsajos grindimas.

Tyrimo analizei adaptuota principinė schema, susidedanti iš penkių kriterijinių punktų:

1. Tyrimo klausimai;
2. Ginami teiginiai;
3. Analizės vienetai;
4. Loginės sąsajos tarp duomenų;
5. Rezultatų vertinimo ir grindimo kriterijai (Yin, 2009).

• **Tyrimo klausimai:** teorinėje dalyje buvo identifikuoti audito vertinimo kokybės indikatoriai bei juos sąlygojantys rodikliai, kurie identifikuoja kokybinės įtakos vertinimo specifiką ir atsako į klausimą, kaip vertinti finansinių ataskaitų audito kokybės įtaką listinguojamų bendrovių veiklai. Turinio analizė yra siejama su atsakymų gavimo įgalinimu, kuris bus pasiektas, renkant duomenis iš listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų pateikties ir pelningumo rodiklių reikšmių apskaičiavimo.

• **Ginami teiginiai:** atspindi, į kokią sritį bus orientuojamasi bei, kokių rezultatų bus tikimasi. Ginami teiginiai yra orientuoti į prielaidas, jog:

✓ Finansinių ataskaitų auditoriaus išvados adekvačiai grindžia pelningumo rodiklių reikšmes listinguojamų bendrovių atveju.

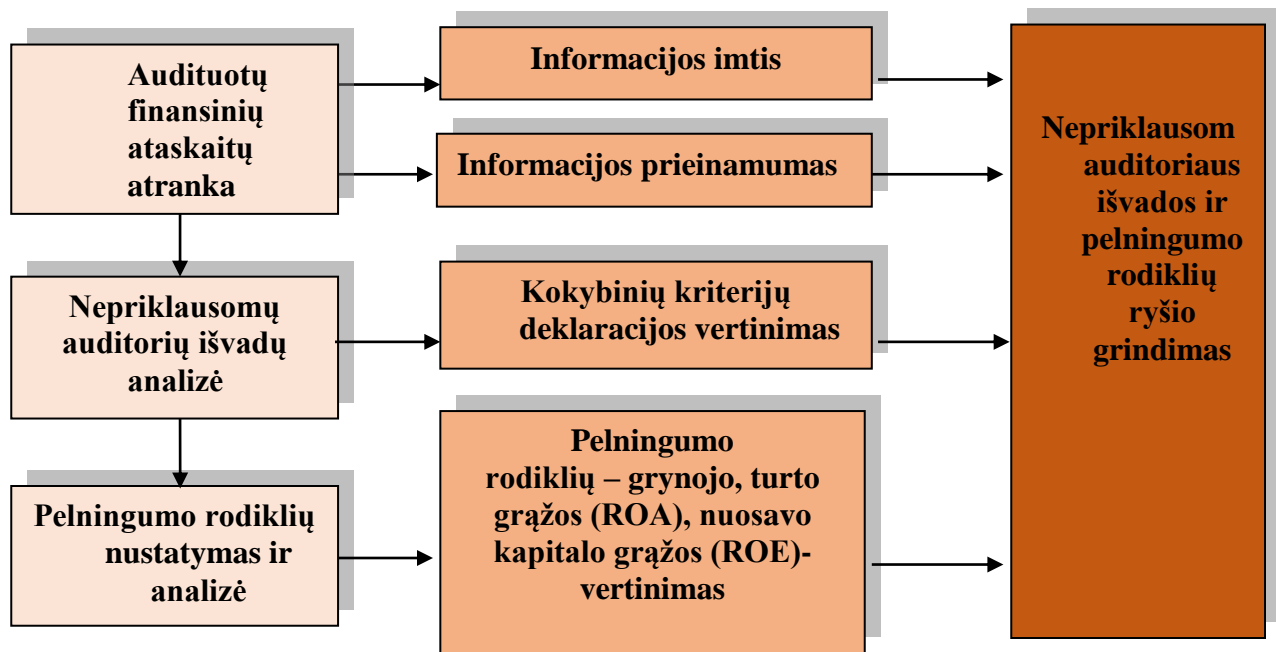
Pastarajam ginamam teiginiui iškeliamos dvi hipotezės, individualiai taikomos kiekvieno tiriamojo pelningumo rodiklio atveju – grynojo, turto gražos (ROA), nuosavo kapitalo (ROE):

H1: Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada neįsako ryšio tarp pelningumo rodiklių listinguojamos bendrovės atveju;

H2: Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada grindžia ryšį tarp pelningumo rodiklių listinguojamos bendrovės atveju.

✓ Pelningumo rodikliai reikšmingai atspindi identifikuotas subjekto rizikas ir galimybes.

• **Turinio vienetai:** analizei identifikuotas vienas įgalinamasis vienetas – išorinis, aprėpiantis nepriklausomo auditoriaus finansinių ataskaitų auditoriaus išvadas ir finansinius duomenis pelningumo rodiklių reikšmių nustatymui (žr. 2 pav.)



**2 pav. Adaptuota audituotų finansinių ataskaitų vertinimo nuoseklumo schema
(sudaryta autorės)**

• **Loginės sąsajos tarp duomenų:** pagrindinei tyrimo daliai - rezultatų pagrindimui, yra keli kriterijiniai būdai, kurie įgalina susieti duomenų rezultatus su ginamais teiginiais:

- Paaiškinimo kūrimas;
- Loginiai modeliai;
- Atitikimas dėsniui;
- Laiko eilučių analizė;
- Kelių atvejų sintezė (Yin, 2009).

Tyrimo numatomų ginti teiginių, jog finansinių ataskaitų auditoriaus išvados grindžia pelningumo rodiklių reikšmes listinguojamų bendrovių atveju ir atspindi identifikuotas rizikas bei galimybes, pagrindu, orientuojamąsi į loginio modelio ir paaiškinimo kūrimo analitines technikas. Loginio modelio kūrimo technikos principas vedinas prie duomenų analizės, kuri įgalintų paaiškinti ir atitinkamai pagrįsti arba atmesti nagrinėjamą prielaidą situacijoje. Ginamas teiginys, jog nepriklausomo auditoriaus išvados yra tikslingos galėtų būtų įrodytas, remiantis pelningumo rodikliais. Pelningumo rodikliai, kaip tyrimo grindimo matas, pasirinktas, vadovaujantis principine logika, jog:

- Pelningumo rodikliai yra įtraukti į NASDAQ OMX listinguojamų bendrovių vertinimų rodiklių sąrašą, kur yra lyginama Baltijos šalių prekybos sąrašuose esantys emitentai;

- Pelningumo rodikliai, orientuoti į investicijų grąžą, yra pagrįstai laikytini kaip informatyviais, kadangi parodo situaciją, aktualią akcininkams, potencialiems investuotojams – dividendų mokėjimo, investicijų grąžos perspektyvą.

Įmonių pelningumo rodiklių analizei bei jų rezultatų pasitelkimui, siekiant įvertinti priklausomumą su auditoriaus nuomonės finansinėse ataskaitose pateiktimi, pasirinktos šios pelningumo rodiklių rūšys:

➤Grynasis pelningumas (angl. Net profitability/Net profit margin) – identifikuoja, kiek grynojo pelno sugeneruoja vieno piniginių vienetų vertės pardavimai. To pasekoje, atspindimas bendrovės efektyvumo atitinkamo kampo santykis.

➤Turto grąža (ROA, angl. Return on Assets) – vienas pagrindinių bendrovių efektyvumo vertinimo rodiklių, parodantis, kokią grąžą sugeneruoja kiekvienas investuotas piniginių vienetų. To pasekoje seka išlyga, kad ROA parodo, kaip efektyviai bendrovė panaudoja savo turimą turtą pelno uždirbimui. ROA skaičiuojamas pagal grynojo pelno ir viso turto santykį, ko pasekoje parodoma, kiek grynojo pelno tenka vienam turto piniginiui vienetui. Rodiklis įgalina informaciją apie turto panaudojimo veikloje efektyvumą. Kuo procentinė reikšmė didesnė, tuo adekvačiai turto panaudojimas grindžiamas kaip efektyvesnis. Pabrėžtina, jog ROA reikšmės identifikuojamos priklausomai nuo skirtingų rinkos sektorių: bendrovių, kurios orientuotos į reklamos agentūrų, programinės įrangos kūrėjų bei kt. verslo segmentų kryptį, ROA siekia apytikriai 20 proc. ir akcentuoja, jog pastarosios generuoja nedidelio masto turtą. Tuo tarpu gamybinės įmonės – telekomunikacijų, mašinų, statybos, infrastruktūros, pasižymi stambiu turtu ir jo įgalinimas traktuojamas kaip labai intensyvus. Tokiu atveju ROA siekia apytikriai 5 proc.

➤Nuosavybės grąža (ROE, angl. Return on Equity) – identifikuoja, koks naudos potencialas ir indėlis yra įgijamas iš investuotojų. Rodiklis parodo, kiek uždirba kiekvienas į bendrovę investuotas nuosavo kapitalo piniginių vienetų. Didžiosios daugumos įmonių, iki XXI a., ROE reikšmė patekdavo į 10-15 proc. gaires. Šiai dienai konkrečią traktuotą identifiкуoti sunku, todėl taikoma išlyga – jei bendrovė neturi jokių ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų, tuomet nuosavybė bus, vedint logikos, lygi turtui, ko pasekoje ROE bus adekvatus ROA. Papildomai identifiкуojama, jog procentinė reikšmė priklausomai jautri šalies ekonominės ir

finansinės būklės situacijai: 10 proc. ir didesnis nuosavo kapitalo pelningumo rezultatas nėra blogas, 15 proc. – geras.³³

• **Rezultatų vertinimo ir grindimo kriterijai**: šis atvejo analizės principinės schemos punktas bus pasiektas orientuojantis į konstruktyvų pagrindimą, susidedantį iš išorinio ir patikimumo pagrindumų (Kidder, Judd, 1986). Konstruktyvus pagrindumas yra pasiekiamas, vadovaujantis pasirinktais tyrimo vykdymo rodikliais ir teoriniu modeliu. Išorinis pagrindumas užtvirtina, jog nepriklausomų auditorių išvados finansinių ataskaitų audito atveju yra patikimos, tinkamos ir atspindinčios realios situacijos periodą. Patikimumo pagrindumas yra orientuotas į siekį įrodyti, jog tyrimas atliktas remiantis analize, logine interpretacija ir yra vedinas į rizikos minimizaciją, jog tyrimas atliktas gaunant reikšmingus ir teisingus rezultatus.

Vadovaujanti rezultatų vertinimo ir grindimo indikatoriais, kurie buvo aptarti ir pagrįsti skyriuje „Finansinių ataskaitų audito formos ir svarbos pagrindimas“, analizuojant finansinių ataskaitų audito kokybę, išsikelti šie kriterijai, sutinkami auditoriaus išvadose:

- **Audito nuomonės reikšmingų iškraipymų prielaida;**
- **Veiklos tęstinumo prielaida;**
- **Igimti audito apribojimai;**
- **Rezultato priežastis.**

Visos savybės yra orientuotos į suinteresuotų narių ir vartotojų poreikių, lūkesčių tenkinimą, siekiant įgyti konkretų informacijos kiekį susipažinimui, vertinimui ir grįžtamojo ryšio pateikimui. Kokybinių savybių amplitudės analizė pasitelkta tyrime tam, kad įgalintų išvengti neaiškumų, informacijos vertinimo subjektyvumo, nestrategiškumo numatymo. Kokybinių kriterijų vertinimo sintezė kryptingai orientuotąsi į pelningumo rodiklių rezultatų apžvalgą, kuriais suinteresuoti į listinguojamų bendrovių veiklos tąsą ir efektyvumą orientuoti akcininkai, potencialūs investuotojai bei kiti perspektyviniai vartotojai, prisidedantys prie veiklos kryptingumo, pagal dvirūšius kintamuosius:

- **Išorės apinkos kintamieji**: konkurencingumui, vietai rinkoje, investicijoms, eksportui, partneriams, įvaizdžiui, paslaugų paklausai, ryšių plėtojimui;
- **Vidaus aplinkos kintamieji**: organizacinei struktūrai, personalo valdymo politikai, buhalterinės apskaitos sistemai, vidaus kontrolės sistemai.

³³ Investologija. Santykiniai rodikliai, investicijų grąža – ROA, ROE, Grynasis pelningumas.

3.2. Tyrimo imties ir listinguojamų bendrovių analizės kriterijai

Empirinio tyrimo duomenų analizės proceso įgyvendinimas yra orientuotas į NASDAQ OMX vertybinių popierių Baltijos rinkai – Vilniui, Rygai, Talinui - biržoje publikuojamų Vilniaus rinkos listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų duomenų prieigos imtį. NASDAQ OMX Baltijos rinka buvo suformuota, siekiant sumažinti skirtumus tarp Lietuvos, Latvijos ir Estijos vertybinių popierių rinkų bei palengvinti prekybos procesą. Trijų valstybių biržos pasitelkia bendrą prekybos sistemos modelį, pagal suderintas taisykles ir praktiką. To pasekoje, orientuojamąsi, kad suteikiama galimybė sumažinti prekybines sąnaudas bei pritraukti platesnį investicijų spektrą į visą aprėpiantį regioną. Baltijos rinkos birža priklauso didžiausiai viso pasaulio žemynuose veikiančiai biržų operatoriai NASDAQ OMX, kuri plėtoja vertybinių popierių prekybos technologijų ir informacijos paslaugų teikėjos profilį. Paslaugų profilis apima diversifikuotus sprendimus, leidžiančius klientams planuoti ir optimizuoti verslą, realizuoti vizijas. Visame pasaulyje NASDAQ OMX kotiruojama daugiau kaip 3500 įmonių, kurių rinkos kapitalizacija viršija 8,8 trilijonus JAV dolerių, o paslaugomis naudojasi virš 10 000 verslo klientų.³⁴

Tyrimo realizavimo imčiai priskirta pilna populiacijos apimtis, kuri 2015 m. gegužės 4 d. datai identifikuota pagal NASDAQ OMX publikuojamą emitentų sąrašą Vilniaus rinkoje ir sudaranti 33 skaitinės reikšmės imtį. Analizuojamam periodui pasirinktas trijų, 2012-2014, metų, audituotų finansinių ataskaitų laikotarpio publikacijos. 2015 m. gegužės 4 d. datai NASDAQ OMX Baltijos rinkai internetiniame portale atsifiltravus investuotojų kalendorių 2012 m. sausio 1d. – 2015 m. gegužės 4 d. laikotarpyje bei taikant „Vilniaus rinkos“ ir „Audituotų finansinių ataskaitų“ kriterijinius filtrus, gauti rezultatai apie 33-įjį įmonių grafikus dėl audituotų metinių finansinių ataskaitų publikacijos.

Tyrimo analizės eigoje numatomi potencialūs apribojimai, orientuoti į tyrimo imties dydį:

1. Nasdaq OMX Vilnius listinguojamų bendrovių vidutinio pelningumo rodiklių santykinų skaičiavimų, lyginant su sektoriaus vidutiniu tiriamųjų, 2012-2014, metų rezultatu, rangavimo analizės rezultatai yra atliekami tai imčiai, kuri patenka į šių taikytinų sąlygų intervalą:

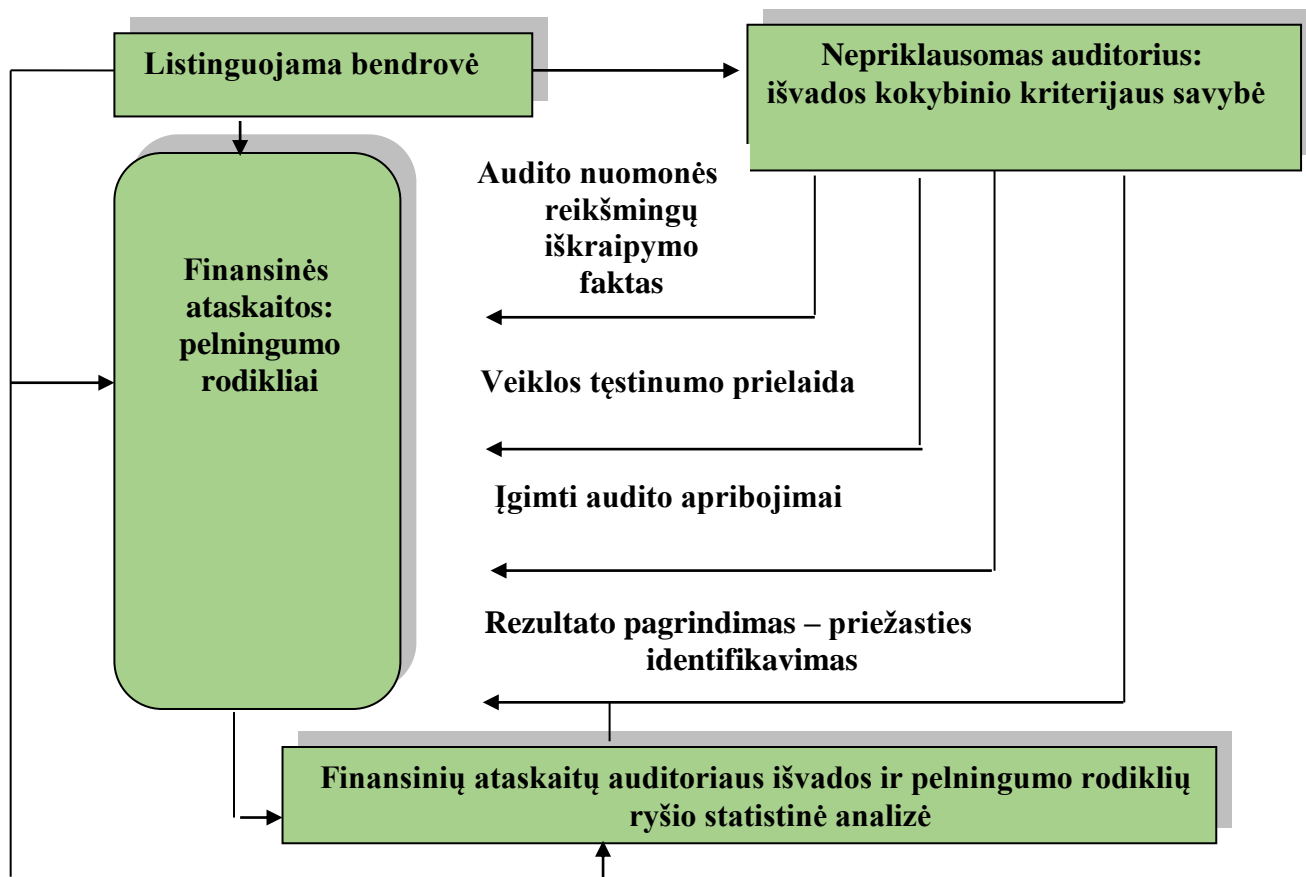
³⁴ NASDAQ OMX Baltijos rinka, prieiga per internetą <http://www.nasdaqomxbaltic.com/lt/birzu-informacija/nasdaq-omx-baltijos-rinka/>

✓ Bendrovės audituotos finansinės ataskaitos ir, atitinkamai, finansiniai duomenys, Nasdaq OMX Vilnius biržoje yra publikuoti už visus tiriamuosius, 2012-2014, metus;

✓ Bendrovės priskirtino sektoriaus pelningumo rodiklių vidutinis sektoriaus lygmens rezultatas Oficialiosios statistikos portale buvo publikuotas už visus tiriamuosius, 2012-2014, metus.

2. Listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų ir pelningumo rodiklių rezultatų ryšio buvimo ir stiprumo nustatymo analizės dalyje taikomas priklausomumo Chi-kvadrato metodas diktuoja principines taisykles, kurių adaptacija imtyje numatoma taikyti pagal formatavimo atitikties, apjungiant sąlygų netenkinančius kriterijus, reikalavimus (žr. 1 Priedas).

Bendrasis tyrimo metodologiją reziumuojantis modelinis vaizdavimas su pabrėžtinomis orientyrišėmis sritimis pateikiamas 3 pav.



3 pav. Finansinių ataskaitų audito kokybės ir pelningumo ryšio listinguojamų bendrovių atveju tyrimo metodika (sudaryta autorės)

4. TYRIMO REZULTATAI IR DISKUSIJA

4.1. NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių auditoriaus išvadų analizė

Nasdaq OMX Vilnius listinguojamų bendrovių auditoriaus išvados, 2012 – 2014 m. intervale, analizuotos ir sistemos pagal audito kokybinius kriterijus bei kriterijų suminio rezultato išsiskyrimą. Žemiau pateiktoje lentelėje kriterijai, suminiai rezultatai yra vertinami trumpaisiais žymėjimais:

- VTA – veiklos tęstinumo abejonė;
- AA – audito apribojimas;
- Minus (-) – kokybinio kriterijaus sąlygos neidentifikavimas;
- Plusas (+) – kokybinio kriterijaus sąlygos identifikavimas;
- 0 – duomenų nebuvimas;
- X – kokybinio kriterijaus sąlygos pasikartojimo reikšmė tiriamajame laikotarpyje.

7 lentelė. Nasdaq OMX Vilnius listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų analizė

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Agrowill group	2012	-	+	-	VTA: priklausomumas nuo restruktūrizavimo planų sėkmingumo, galimybės uždirbti pelno.	VTA – 2 x
	2013	-	+	-		
	2014	-	-	-	-	

7 lentelės tęsinys 59 psl.

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Amber Grid	2012	0	0	0	0	IAA - 1 x
	2013	-	-	+	IAA: negalėjimas nustatyti ilgalaikio materialaus turto vertės sumažėjimo ir jo įtakos turto balansinei vertei dėl ateinančių metų neapibrėžtumų dujų sektoriuje ir aplinkos reguliavime.	
	2014	0	0	0	0	
AB Anykščių vynas	2012	-	+	-	VTA: nuostolių sukaupimas, trumpalaikių įsipareigojimų ir jų padengimui reikalaujamas periodo pratęsimas.	VTA - 1 x
	2013	-	+	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Grigiškės	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
APB Apranga	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB City Service	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Dvarčionių keramika	2012	-	+	+	<u>VTA</u> : trumpalaikių įsipareigojimų suma, viršijanti trumpalaikį turtą. <u>IAA</u> : negebėjimas sąlygoti nuomonės dėl fakto, kad prieš tai buvusių finansinių metų auditą atliko kitą įmonė.	VTA - 3 x; IAA - 3 x
	2013	-	+	+	<u>VTA</u> : finansiniai metai, sąlygojantys nuostolius; trumpalaikių įsipareigojimų suma, viršijanti trumpalaikį turtą. <u>IAA</u> : atsargų kiekio ir vertės pagrįstumo nebuvimas, dėl inventorizacinio proceso nestebėjimo.	
	2014	-	+	+	<u>VTA</u> : įsipareigojimų suma, viršijanti įmonės turtą. <u>IAA</u> : procedūrų, leidžiančių įvertinti pastatų, mašinų, įrengimų tikrąją vertę, nebuvimas; neįvertintos nusidėvėjimo sumos per finansinius metus.	
AB Gubernija	2012	-	+	-	<u>VTA</u> : kreditavimo sutarties egzistavimas.	
	2013	-	+	-	<u>VTA</u> : apyvartinio kapitalo trūkumas; trumpalaikių įsipareigojimų auganti suma.	

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Gubernija	2014	-	+	-	<u>VTA</u> : trumpalaikių įsipareigojimų suma, viršijanti trumpalaikį turtą; finansiniai metai, sąlygojantys nuostolius; įstatinio kapitalo normos neatitikmuo.	VTA - 3 x
AB Alita	2012	-	+	-	<u>VTA</u> : finansiniai metai, sąlygojantys nuostolius, skolos grąžinimo bankui termino pratęsimas, papildomos paskolos poreikio kėlimas. <u>IAA</u> : teisminiai ginčai, kurių baigtis audito išvados dieną yra nežinoma.	VTA - 1 x; IAA - 2 x
	2013	-	-	+		
	2014	-	-	+	<u>IAA</u> : teisminiai ginčai, kurių baigtis audito išvados dieną yra nežinoma.	
AB Invalda	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB INVLD Baltic Farmland	2012	0	0	0	0	-
	2013	0	0	0	0	
	2014	-	-	-	-	
AB INVLD Baltic Real Estate	2012	0	0	0	0	-
	2013	0	0	0	0	
	2014	-	-	-	-	

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi išskirpimai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB INVLD Technology	2012	0	0	0	0	-
	2013	0	0	0	0	
	2014	-	-	-	-	
AB Kauno energija	2012	-	-	+	IAA: negebėjimas įmonės gautą turtinį įnašą įvertinti tikrąja verte dėl informacijos stygiaus.	IAA - 1 x
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Klaipėdos nafta	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Lesto	2012	-	-	+	IAA: negebėjimas patikimai įvertinti ilgalaikio materialiojo turto vertės, kuriai nebuvo paskaičiuotas nusidėvėjimas ir vertės sumažėjimo nuostolis, įtakos finansinėms ataskaitoms.	IAA - 3 x
	2013	-	-	+		
	2014	-	-	+		
AB Lietuvos dujos	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Lietuvos energija	2012	-	-	+	IAA: identifikuota klaida, taikyta 2004 – 2012 m. intervale, kuomet buvo neteisingai apskaičiuojama ilgalaikio materialiojo truto nusidėvėjimo suma.	

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi išskrypimai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Lietuvos energija	2012	-	-	+	<u>IAA</u> : Taip pat negebėjimas nustatyti tikrąją nusidėvėjimo sumą. Klaidos rezultatas sąlygojo verčių išskrypimus.	IAA - 2 x
	2013	-	-	+	<u>IAA</u> : negebėjimas identifikuoti atstatymo reikalaujančios sumos, lygios identifikuotai klaidai 2012 m. dėl neteisingo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo įvertinimo .	
	2014	-	-	-	-	
AB Lietuvos jūrų laivininkystė	2012	-	+	-	<u>VTA</u> : trumpalaikių įsipareigojimų viršijimas trumpalaikį turta; vykstančios derybos su banku dėl paskolos.	
	2013	-	+	-	<u>VTA</u> : trumpalaikių įsipareigojimų viršijimas trumpalaikį turta; finansiniai metai, sąlygojantys nuostolius; įstatinio kapitalo normos neatitikmuo; vykstančios derybos su banku dėl paskolos ir grąžinimo terminų.	
	2014	-	+	+	<u>VTA</u> : trumpalaikių įsipareigojimų viršijimas trumpalaikį turta;	

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Lietuvos jūrų laivinkystė	2014	-	+	+	<u>VTA</u> : finansiniai metai, sąlygojantys nuostolius. <u>IAA</u> : sutarties, grindžiančios paskolos grąžinimo termino atidėjimą, nebuvimas.	VTA - 3 x; IAA - 1 x
AB Linas	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Linas Agro Group	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Panevėžio statybos trestas	2012	-	-	-	-	VTA - 1 X
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	+	-	<u>VTA</u> : socialiniai, politiniai neramumai bei ekonomikos lėtėjimas Rusijoje.	
AB Žemaitijos pienas	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Šiaulių bankas	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Snaigė	2012	-	-	+	<u>IAA</u> : negebėjimas patikimai įvertinti ilgalaikio materialiojo turto vertės, kuriai nebuvo paskaičiuotas nusidėvėjimas ir vertės	

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi išskraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Snaigė	2012	-	-	+	sumažėjimo nuostolis, įtakos finansinėms ataskaitoms bei numatymas, ar investicija į ilgalaikį materialųjį turtą atsipirks.	VTA - 2 x; IAA - 3 x
	2013	-	+	+	<u>VTA</u> : tumpalaikių įsipareigojimų nustatytais terminais nevykdymas; nuostolingai parduotas investicinis turtas. <u>IAA</u> : negebėjimas nustatyti vertės ir įtakos pagal turimus nuostolius už gautinas sumas iš pirkėjų, nuosavo kapitalo sumažėjimo, atsiperkamosios vertės neįvertinimo.	
	2014	-	+	+	<u>VTA</u> : laidavimo sutartis su banku, įsipareigojant prisiimti kitos įmonės paskolas. <u>IAA</u> : negebėjimas nustatyti vertės ir įtakos pagal turimus nuostolius už gautinas sumas iš pirkėjų, nuosavo kapitalo sumažėjimo, atsiperkamosios vertės neįvertinimo.	

7 lentelės tęsinys iš 65 psl.

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB TEO LT	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Utenos trikotažas	2012	-	-	-	-	VTA - 1 x
	2013	-	+	-	<u>VTA</u> : trumpalaikių įsipareigojimų viršijimas trumpalaikio turto; : ilgalaikių konvertuojamų obligacijų išpirkimo datos terminas – 1 m.	
	2014	-	-	-	-	
AB Vilkyškių pieninė	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Vilniaus baldai	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Vilniaus degtinė	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	
AB Rokiškio sūris	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	

7 lentelės tęsinys 67 psl.

Bendrovė	Kokybinių kriterijų deklaracija					Kriterijų suminis rezultatas
	Metai	Audito nuomonė - reikšmingi iškraipymai: yra (+) nėra (-)	Veiklos tęstinumo prielaida – abejonė: yra (+) nėra (-)	Įgimti audito apribojimai – įvardijimas	Rezultato pagrindimas - priežasties įvardijimas veiklos tęstinumo abejonės (VTA), įgimtų audito apribojimų (IAA) atžvilgiu	
AB Pieno žvaigždės	2012	-	-	-	-	-
	2013	-	-	-	-	
	2014	-	-	-	-	

Pastaba: “VTA” – veiklos tęstinumo abejonė, “IAA” – įgimto audito apribojimas, “0“ duomenys neteikiami, “-“ - neidentifikuoti kriterijai, “+” – identifikuoti kriterijai

Sisteminta listinguojamų įmonių auditoriaus išvadų kriterijų lentelė leidžia akcentuoti, jog 33 įmonių imtyje, sudarančių 100 proc. tiriamojo objekto narių, 2012 - 2014 m. intervale, identifikuotos 16-ka įmonių, kurioms taikytinas maksimaliai teigiamas auditoriaus išvados rezultatas pagal kokybės kriterijų vertinimo sistemą (-). Šis rezultatas rodo, jog 48,48 proc. tiriamojo objekto narių yra vertinami, kaip pateikę finansines ataskaitas, kurios esti be reikšmingų iškraipymų visais atžvilgiais, teisingai parodo įmonių finansinę padėtį, veiklos rezultatus ir pinigų srautus finansinių metų paskutinę dieną, vadovaujantis Tarptautinės finansinės atskaitomybės standartais, kurie yra patvirtinti taikyti Europos Sąjungos mastu. Maksimalų audito kokybės kriterijų vertinimo rezultatą taip pat rodo teigiamas auditorių vertinimas dėl teisinių ir priežiūros reikalavimų, kurie orientuoti į įmonių teisingai pateikiamą metinių pranešimų informaciją, pagal finansinių ataskaitų duomenis. Tai pačiai įmonių skaitinei reikšmei priskirtinas ir rezultatas, jog audito procesas buvo atliktas be audito apribojimų, kurie grindžia audito proceso kokybinį vertinimą. Rezultato patikimumo didinimui identifikuojama tendencija, jog šiai 48,48 proc. tiriamojo objekto narių, teigiamas auditoriaus išvados deklaravimas yra pateikiamas visą tiriamojo laikotarpio eiliškumą.

Įmonių skaičius, kurioms maksimalus audito kokybės kriterijų vertinimo rezultatas (-) gali būti priskirtas sąlyginai, dėl tyrimo apribojimo, jog auditoriaus išvados, publikuotos Nasdaq OMX Vilnius listinguojamų įmonių biržoje, yra ne už visus tiriamojo laikotarpio metus (0), kaip

ir galimybė įvertinti kokybinius auditoriaus išvados kriterijus, esti 4, t.y. - 12,12 proc. tiriamojo objekto narių.

Tiriamajai daliai, kuriai priklauso įmonių skaičius su publikuotomis ne viso tiriamojo laikotarpio auditoriaus išvadomis (0) – 2, t.y. 6,06 proc., priskiriamas rezultatas su identifikuotomis neigiamomis audito kokybės kriterijų sąlygomis – įgimto audito apribojimas (IAA – 1 x) ir veiklos tęstinumo abejonė (VTA – 1 x).

Įmonių dalis, priskiriama rezultatui su identifikuotomis neigiamomis 2/3 audito kokybės kriterijų sąlygomis per visą tiriamąjį 3 metų laikotarpį, sudaro skaitinę – 4 įmonių dalį, t.y. 12,12 proc.. Sistemintas rezultatas nuo maksimalaus neigiamų sąlygų skaičiaus deklaravimo tiriamojo laikotarpio metu atsispindi sekančiai, pagal kasmetinį pasikartojimų skaičių:

- Veiklos tęstinumo abejonė – 3 x, įgimto audito apribojimo – 3 x;
- Veiklos tęstinumo abejonė – 2 x, įgimto audito apribojimo – 3 x;
- Veiklos tęstinumo abejonė – 3 x, įgimto audito apribojimo – 1 x;
- Veiklos tęstinumo abejonė – 1 x, įgimto audito apribojimo – 2 x.

Gautas rezultatas rodo, jog 12,12 proc. tiriamojo objekto narių pasižymi išlyga, jog auditoriaus išvada deklaruoja šių listinguojamų įmonių veiklos rezultatą, vertinamą neigiamu verdiktu. Išsiskirtas maksimalus dviejų – veiklos tęstinumo ir audito apribojimo - neigiamų kokybinių sąlygų skaičius pagal tiriamąsias įmones, akcentuoja, jog yra ryški tendencija kasmetinėms pasikartojančioms auditoriaus išvadoms su neigiamų rezultatų perspektyva.

Sekantiai išskirtina tiriamojo objekto narių dalis orientuota į įmones, kurioms tiriamojo laikotarpio inervale buvo identifikuota bent viena neigiama – audito apribojimo – kokybinio kriterijaus sąlyga. Ši sąlyga rodo perspektyvą, kad esti tikimybė, jog auditorius savo išvadoje sąlyginai negalėjo pateikti maksimaliai objektyvios nuomonės dėl priežasčių, kurios identifikuojamos kaip apskaitos vedimo klaidos įmonių atžvilgiu, duomenų neprieinamumo, teisinių, politinių – ekonominių sprendimų ir pokyčių, kurie tiesiogiai gali daryti įtaką tolimesnei įmonių veiklai. Gautame rezultate gauta, jog bent vienas įgimtas audito apribojimas identifikuojamas 4-ioms tiriamojo objekto narėms, t.y. 12,12 proc.

Paskutinei tiriamajai daliai priskirtina įmonių dalis, kurioms identifikuota neigiama – veiklos tęstinumo – kokybinio kriterijaus sąlyga. Gautame rezultate atsispindi 5-ių tiriamojo objekto narių, atitinkamai – 15,15 proc., skaitinė reikšmė. Esti dvi įmonės, atitinkamai sudarančios po 3,03 proc. tiriamojo objekto, kurioms veiklos tęstinumo abejonė atitinkamai

deklaruota tendencingai trijų ir dviejų metų laikotarpyje. Neigiamo kokybinio kriterijaus sąlygos išlaikymas 2-3 m. laikotarpyje sąlygoja grįstą blogai vertinamą veiklos perspektyvą. Veiklos tęstinumo abejonės sąlyga, identifikuota po vieną kartą tiriamojo laikotarpio intervale sudaro trijų įmonių skaitinę reikšmę – 9,09 proc.

4.2. NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių pelningumo rodiklių analizė

Nasdaq OMX Vilnius listinguojamų bendrovių grynojo, turto grąžos (ROA), nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodikliai 2012 – 2014 m. intervale lyginami adekvačiu periodu su vidutiniu sektoriaus rezultatu – žr. 8 lentelė .

8 lentelė. Listinguojamų bendrovių pelningumo ir vidutinių sektoriaus rodiklių lyginamieji duomenys

Bendrovė	Pelningumo rodiklių imties tendencingumas				Rezultato vertinimas, lyginant su vidutiniu sektoriaus rezultatu
	Metai	Grynasis pelningumas, proc.	Turto grąža (ROA), proc.	Nuosavo kapitalo Grąža (ROE), proc.	
AB Agro-will group	2012	6,20/113,08=0,05	1,85/6,26=0,30	4,46/8,23=0,54	M701 Pagrindinių įmonių veikla
	2013	-4,29/142,36=-0,03	-1,21/3,78=-0,32	-2,99/5,01=-0,60	
	2014	24,50/176,62=0,14	10,00/6,21=1,61	23,00/8,28=2,78	
AB Amber Grid	2012	-	-	-	B062 Gamtinių dujų gavyba
	2013	6,84/-	0,31/-	0,42/-	
	2014	-	-	-	
AB Anykščių vynas	2012	-18,87/4,84=-3,90	-8,08/5,33=-1,52	-16,07/10,62=-1,51	C110 Gėrimų gamyba
	2013	-2,27/4,68=-0,49	-1,70/5,81=-0,29	-3,36/11,76=-0,29	
	2014	0,82/6,94=0,12	0,53/9,32=0,06	0,99/16,45=0,06	

8 lentelės tęsinys 70 psl.

8 lentelės tęsinys iš 69 psl.

Bendrovė	Pelningumo rodiklių imties tendencingumas				Rezultato vertinimas, lyginant su vidutiniu sektoriaus rezultatu
	Metai	Grynasis pelningumas, proc.	Turto grąža (ROA), proc.	Nuosavo kapitalo Grąža (ROE), proc.	
AB Grigiškės	2012	3,23/6,08=0,53	3,71/7,00=0,53	9,38/16,12=0,58	C17 Popieriaus ir popieriaus gaminių gamyba
	2013	3,97/6,85=0,58	4,77/7,95=0,60	11,41/16,62=0,69	
	2014	6,82/7,57=0,90	7,50/8,48=0,88	17,65/16,72=1,06	
APB Apranga	2012	8,71/2,60=3,35	20,72/5,16=4,02	28,08/15,45=1,82	G477 Kitų prekių mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse
	2013	8,17/2,61=3,13	19,12/5,31=3,60	26,57/15,83=1,68	
	2014	7,67/3,14=2,44	17,70/6,76=2,62	25,38/16,95=1,50	
AB City Service	2012	5,38/3,77=1,43	8,31/0,41=20,27	17,32/0,47=36,85	N81 Pastatų aptarnavi-mas ir kraštovaizdžio tvarkymas
	2013	2,82/4,44=0,64	4,04/0,53=7,62	8,38/0,65=12,89	
	2014	4,75/2,67=1,78	5,88/0,29=20,28	13,27/0,30=44,23	
AB Dvarčionių keramika	2012	-21,77/5,29=-4,12	-11,67/11,48=-1,02	-39,52/21,39=1,85	C234 Kitų porceliani-nių ir keraminių gaminių bei dirbinių gamyba
	2013	-32,68/6,95=-4,70	-14,00/14,10=-0,99	-64,85/29,66=-2,19	
	2014	-306,14/5,58=-54,86	-25,62/5,79=-4,42	-435,14/8,67=-50,19	
AB Gubernija	2012	-2,87/4,84=-0,59	-3,18/5,33=-0,60	-13,85/10,62=-1,30	C110 Gėrimų gamyba
	2013	-2,74/4,68=-0,59	-2,89/5,81=-0,50	-12,92/11,76=-1,10	
	2014	-3,07/6,94=-0,44	-3,28/9,32=-0,35	-14,94/16,45=-0,91	
AB Alita	2012	1,95/4,84=0,40	1,40/5,33=0,26	10,90/10,62=1,03	C110 Gėrimų gamyba
	2013	4,13/4,68=0,88	3,76/5,81=0,65	24,97/11,76=2,12	
	2014	4,92/6,94=0,71	4,51/9,32=0,48	22,46/16,45=1,37	
AB Invalda	2012	95,65/-	33,62/-	74,48/-	Finansinė ir investicinė veikla.
	2013	7,54/-	3,99/-	6,33/-	
	2014	442,80/-	22,79/-	35,57/-	

8 lentelės tęsinys 71 psl.

8 lentelės tęsinys iš 70 psl.

Bendrovė	Pelningumo rodiklių imties tendencingumas				Rezultato vertinimas, lyginant su vidutiniu sektoriaus rezultatu
	Metai	Grynasis pelningumas, proc.	Turto grąža (ROA), proc.	Nuosavo kapitalo Grąža (ROE), proc.	
AB INVLD Baltic Farm-land	2012	-	-	-	<i>Finansinė ir investicinė veikla.</i>
	2013	-	-	-	
	2014	38,92/-	0,80/-	0,90/-	
AB INVLD Baltic Real Estate	2012	-	-	-	<i>L68 Nekilnojamojo turto operacijos</i>
	2013	-	-	-	
	2014	8,65/18,79=0,46	1,35/2,85=0,47	4,59/5,69=0,81	
AB INVLD Technology	2012	-	-	-	<i>J63 Informacinių paslaugų veikla</i>
	2013	-	-	-	
	2014	1,44/8,05=0,18	2,58/10,31=0,25	42,49/21,51=1,98	
AB Kauno energija	2012	0,32/1,96=0,16	0,28/1,02=0,27	0,45/1,92=0,23	<i>D351 Elektros energijos gamyba, perdavimas ir paskirstymas</i>
	2013	1,44/2,70=0,53	1,03/1,32=0,78	1,76/2,63=0,67	
	2014	1,17/-	0,64/-	1,15/-	
AB Klai-pėdos nafta	2012	29,84/3,33=8,96	4,68/2,65=1,77	7,99/3,99=2,00	<i>D352 Dujų gamyba; dujinio kuro paskirstymas dujotiekiais</i>
	2013	28,10/2,41=11,66	5,77/1,74=3,32	6,43/2,77=2,32	
	2014	23,27/-	4,43/-	5,44/-	
AB Lesto	2012	-2,01/1,96=-1,03	-0,88/1,02=-0,86	-1,35/1,92=-0,70	<i>D351 Elektros energijos gamyba, perdavimas ir paskirstymas</i>
	2013	1,91/2,70=0,71	0,91/1,32=0,69	1,42/2,63=0,54	
	2014	-24,66/-	-14,11/-	-24,65/-	
AB Lietuvos dujos	2012	3,98/3,33=1,20	2,65/2,65=1,00	3,62/3,99=0,91	<i>D352 Dujų gamyba; dujinio kuro paskirstymas dujotiekiais.</i>
	2013	4,13/2,41=1,71	3,18/1,74=1,83	4,59/2,77=1,66	
	2014	77,69/-	16,32/-	22,98/-	

8 lentelės tęsinys 72 psl.

8 lentelės tęsinys iš 71 psl.

Bendrovė	Pelningumo rodiklių imties tendencingumas				Rezultato vertinimas, lyginant su vidutiniu sektoriaus rezultatu
	Metai	Grynasis pelningumas, proc.	Turto grąža (ROA), proc.	Nuosavo kapitalo Grąža (ROE), proc.	
AB Lietuvos energija	2012	2,79/1,96=1,42	0,99/1,02=0,97	2,28/1,92=1,19	<i>D351 Elektros energijos gamyba, perdavimas ir paskirstymas</i>
	2013	9,76/2,70=3,61	2,96/1,32=2,24	7,00/2,63=2,66	
	2014	17,51/-	7,00/-	10,62/-	
AB Lietuvos jūrų laivininkystė	2012	-19,93/-	-8,05/-	-59,84/-	<i>H502 Jūrų ir pakrančių krovinių vandens transportas</i>
	2013	-44,66/-	-22,45/-	-40,53/-	
	2014	-31,19/*	-14,85/*	-30,82/*	
AB Linas	2012	6,68/5,73=1,17	13,74/6,43=2,14	29,09/10,00=2,91	<i>C13 Tekstilės gaminių gamyba</i>
	2013	4,42/4,06=1,09	11,94/5,17=2,31	22,90/8,35=2,74	
	2014	3,64/3,47=1,05	7,74/4,63=1,67	15,41/7,38	
AB Litgrid	2012	6,04/1,96=3,08	1,04/1,02=1,02	1,52/1,92=0,79	<i>D351 Elektros energijos gamyba, perdavimas ir paskirstymas</i>
	2013	4,74/2,70=1,76	1,02/1,32=0,77	1,69/2,63=0,64	
	2014	-106,75/-	-17,14/-	-32,98/-	
AB Linas Agro Group	2012	6,68/1,76=3,80	13,74/6,09=2,26	29,09/20,54=1,42	<i>G462 Žemės ūkio žaliavų ir gyvų gyvulių didmeninė prekyba</i>
	2013	4,42/1,83=2,42	11,94/6,75=1,77	22,90/20,67=1,11	
	2014	3,64/1,21=3,01	7,74/4,59=1,69	15,41/12,97=1,19	
AB Panevėžio statybos trestas	2012	0,32/-	0,69/-	1,30/-	<i>F412 Gyvenamųjų ir negyvenamųjų pastatų statyba</i>
	2013	1,50/1,42=1,06	1,95/1,55=1,26	3,96/4,32=0,92	
	2014	0,70/2,72=0,26	0,88/4,03=0,22	1,75/9,46=0,18	
AB Pieno žvaigždės	2012	3,78/*	8,66/*	19,62/*	<i>C105 Pieno produktų gamyba</i>
	2013	1,30/*	2,82/*	7,06/*	
	2014	2,08/1,10=1,89	5,09/2,50=2,04	12,78/4,23=3,02	

8 lentelės tęsinys 73 psl.

8 lentelės tęsinys iš 72 psl.

Bendrovė	Pelningumo rodiklių imties tendencingumas				Rezultato vertinimas, lyginant su vidutiniu sektoriaus rezultatu
	Metai	Grynasis pelningumas, proc.	Turto grąža (ROA), proc.	Nuosavo kapitalo Grąža (ROE), proc.	
AB Rokiškio sūris	2012	3,68 /*	6,49 /*	9,70 /*	<i>C105 Pieno produktų gamyba</i>
	2013	3,81 /*	6,78 /*	9,94 /*	
	2014	-	-	-	
AB Šiaulių bankas	2012	19,83	0,46	4,32	<i>Finansinė ir investicinė veikla</i>
	2013	16,14	0,45	5,78	
	2014	22,18	0,74	11,75	
AB Snaigė	2012	0,70 /*	1,05 /*	2,77 /*	<i>C264 Vartotojiškos elektroninės įrangos gamyba</i>
	2013	-5,10 /*	-8,45 /*	-24,89 /*	
	2014	-1,79 /0,14=-12,79	-2,48 /0,40=-6,20	-8,27 /0,71=-11,65	
AB TEO LT	2012	20,93 /16,89=1,24	13,84 /12,07=1,15	15,25 /15,01=1,02	<i>J611 Laidinio ryšio paslaugų veikla</i>
	2013	20,70 /16,00=1,29	12,85 /9,07=1,42	14,31 /10,81=1,32	
	2014	18,82 /15,64=1,20	12,26 /12,27=1,00	14,09 /15,84=0,89	
AB Utenos trikotažas	2012	-7,02 /5,73=-1,23	-7,59 /6,43=-1,18	-43,68 /10,00=-4,37	<i>C13 Tekstilės gaminių gamyba</i>
	2013	-1,83 /4,06=0,45	-2,42 /5,17=-0,47	-10,09 /8,35=-1,21	
	2014	-0,10 /3,47=-0,03	0,12 /4,63=0,03	0,37 /7,38=0,05	
AB Vilkyškių pieninė	2012	2,56 /*	4,97 /*	13,05 /*	<i>C105 Pieno produktų gamyba</i>
	2013	3,55 /*	7,54 /*	19,81 /*	
	2014	2,92 /1,10=2,65	5,90 /2,50=2,36	14,46 /4,23=3,42	
AB Vilniaus baldai	2012	11,66 /3,95=2,95	25,00 /7,48=3,34	34,38 /16,85=2,04	<i>C310 Baldų gamyba</i>
	2013	8,62 /2,95=2,92	16,02 /5,48=2,92	23,17 /12,54=1,85	
	2014	7,73 /4,22=1,83	19,89 /8,90=2,23	38,78 /19,23=2,02	

8 lentelės tęsinys 74 psl.

Bendrovė	Pelningumo rodiklių imties tendencingumas				Rezultato vertinimas, lyginant su vidutiniu sektoriaus rezultatu
	Metai	Grynasis pelningumas, proc.	Turto grąža (ROA), proc.	Nuosavo kapitalo Grąža (ROE), proc.	
AB Vilniaus degtinė	2012	0,67 /4,84=0,14	0,44 /5,33=0,08	1,04 /10,62=0,10	<i>C110 Gėrimų gamyba</i>
	2013	0,08 /4,68=0,02	0,05 /5,81=0,01	0,13 /11,76=0,01	
	2014	5,74 /6,94=0,83	4,39 /9,32=0,47	9,93 /16,45=0,60	
AB Žemaitijos pienas	2012	4,75 /*	10,82 /*	17,26 /*	<i>C105 Pieno produktų gamyba</i>
	2013	4,30 /*	10,21 /*	14,45 /*	
	2014	1,66 /1,10=1,51	3,95 /2,50=1,58	5,37 /4,23=1,27	

Pastaba: „*“ – duomenys neteikiami dėl konfidencialumo, „-“ – duomenys neteikiami; „bold“ skaitinių reikšmių išskyrimas – bendrovės rezultatas, neišskirta skaitinė reikmė – sektoriaus vidutinis rezultatas

Tiriamasis 2012-2014 m. laikotarpis, analizuojant Nasdaq OMX Vilnius biržoje listinguojamų įmonių grynojo pelningumo, turto (ROA) ir nuosavo kapitalo (ROE) grąžų pelningumo rodiklius, pasižymėjo tyrimo tendencingumo išryškinimą įtakojančia specifika:

1. Įmonių skaičius, kurios nepublikavo biržoje audituotų finansinių ataskaitų už dvejus iš trijų tiriamojo laikotarpio metų, siekė 4-ias, t.y. 12,12 proc;

2. Verslo šakos pelningumo rodiklių vidutinių duomenų nepublikacija visų tiriamųjų 3-ijų metų laikotarpyje pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių (toliau EVRK) Oficialios statistikos portale dėl žymimo duomenų konfidencialumo ar neidentifikuotos priežasties:

a) Įmonių skaičius, kurių pelningumo rodiklių nebuvo galimybės palyginti už nei vienus tiriamojo laikotarpio metus su adekvačiame sektoriuje veikiančių įmonių vidutiniu metiniu rezultatu, siekė reikšmę 3-is, t.y. 9,09 proc.;

b) Įmonių skaičius, kurių pelningumo rodiklius buvo galimybė palyginti su adekvačiame sektoriuje veikiančių įmonių vidutiniu metiniu rezultatu už dvejus tiriamuosius metus, sudarė 10-imt, t.y. 30,30 proc. Šios kategorijos rezultatui priklauso 4-ios įmonės, kurių audituotų finansinių ataskaitų nebuvo publikuota už dvejus tiriamuosius metus;

c) Įmonių skaičius, kurių pelningumo rodiklius buvo galimybė palyginti su adekvačiame sektoriuje veikiančių įmonių vidutiniu metiniu rezultatu už vienerius tiriamuosius metus, sudarė 5-ias, t.y. 15,15 proc.

Vadovaujantis pelningumo rodiklių vertinimo sąlygomis, grynojo pelningumo, turto gražos pelningumo (ROA) bei nuosavo kapitalo pelningumo (ROE) rodiklių tendencingumas sekančiai aptariamas eliminavus įmones, kurioms nėra galimybės pritaikyti pelningumo rodiklių tendencingumo pagal EVRK formulės, t.y. viso 19-ka įmonių arba 57,58 proc. Pelningumo rodiklių rezultatai identifikuojami, išsiskiriant rodiklių reikšmes, gautas sulyginus įmonės tiriamųjų metų rezultatą su adekvačių metų sektoriaus vidutiniu rezultatu bei aptariamąjį rezultatą įvertinant, išskaičiuojant trijų metų vidurkį:

$$\text{Pelningumo rodiklio (PR) įvertinimas} = + \left(\frac{\begin{matrix} \text{Įmonės PR 2012 m. / Vidutinis sektoriaus PR 2012 m.} \\ \text{Įmonės PR 2013 m. / Vidutinis sektoriaus PR 2013 m.} \\ \text{Įmonės PR 2014 m. / Vidutinis sektoriaus PR 2014 m.} \end{matrix}}{3 \text{ metai}} \right)$$

Rezultatai išryškinami juos ranguojant pagal intervalines sistemas:

1. Labai blogas – itin prastą rezultatą žyminti intervalo imtis, kuriai priskiriamos bendrovės, ryškiai atsiliekančios nuo vidutinio sektoriaus rezultato ir pasižyminčios neigiama reikšme;

2. Blogas – rezultatą žyminti intervalo imtis, kuriai priskiriamos bendrovės, gerokai atsiliekančios nuo vidutinio sektoriaus rezultato;

3. Vidutinis - rezultatą žyminti intervalo imtis, kuriai priskiriamos bendrovės, nedaug atsiliekančios nuo vidutinio sektoriaus rezultato;

4. Geras – rezultatą žyminti intervalo imtis, kuriai priskiriamos bendrovės, turinčios sektoriaus lygmenyje esantį arba artimą jam rezultatą;

5. Labai geras – rezultatą žyminti intervalo imtis, kuriai priskiriamos bendrovės, turinčios aukštesnį rezultatą nei vyraujantis sektoriuje.

Grynojo pelningumo vertinimas, tiriamųjų 14-kos įmonių atžvilgiu, pasižymi rezultatu, jog intervalui „Labai blogas“ priskiriamos 4-ios įmonės, sudarančios 28,57 proc. iš tiriamojo objekto narių, kurių grynojo pelningumo rodiklis, palyginant su EVRK rodikliu, yra mažiau 0. Tokia intervalo gairės reikšmė fiksuoja, kad šios dalies įmonės veikia nepelningai, kadangi pardavimai negeneruoja grynojo pelno. Intervalams „Blogas“ ir „Vidutinis“ priskiriama po 2-vi įmones, atitinkamai po 14,28 proc. iš tiriamojo objekto narių, kurių generuojama pelno dalis nuo

pardavimų, pagal vidutinį sektoriaus rezultatą, atitinkamai yra vertinama prastai arba nepakankamai pelningai. Intervalas „Gera“, apimantis 3-is įmones ir atitinkamai – 21,43 proc. rodo, jog, šios įmonės iš pardavimo pajamų piniginio vieneto geba uždirbti grynojo pelno tiek, kiek įgalina vidutiniai sektoriaus galimybių duomenys. Dalis, kuriai priklauso įmonės, viršijančios vidutinį sektoriaus rezultatą grynojo pelningumo atžvilgiu ir patenka į „Labai gerai“ vertinamą intervalą, sudaro – 3-is įmones, t.y. 21,43 proc. Tai įmonių dalis, kuri priklauso aukštesnei imčiai nei vidutinis sektoriaus rezultatas ir yra imli sugeneruoti itin gerą grynojo pelno dalį (žr. 9 lentelė).

9 lentelė. Vidutinis grynojo pelningumo vertinimas 2012 – 2014 m. laikotarpyje

Intervalo vertinimas	Intervalo gairės	Intervalui priskiriamos įmonės, vnt.	Intervalui priskiriamos įmonės, proc.
Labai blogas	< 0,00	4	28,57 proc.
Blogas	0,01 – 0,49	2	14,28 proc.
Vidutinis	0,50 – 0,89	2	14,28 proc.
Geras	0,90 – 1,99	3	21,43 proc.
Labai geras	2,00 >	3	21,43 proc.

Turto gražos pelningumo (ROA) rodiklio, arba kitaip – turto panaudojimo efektyvumo mato, vertinime identifikuojamos šios tendencijos: vienas gausiausių intervalų esti gairėje „Labai blogas“ – 4-ios įmonės ir atitinkamai 28,57 proc. Šis pelningumo rodiklio rezultatas, lyginant su EVRK duomenimis, yra mažiau 0, todėl identifikuojama, kad šios intervalo dalies įmonėms turimas turtas negrįžta kaip grynas pelnas. Intervalai „Blogas“, „Vidutinis“ ir „Geras“ pasiskirsto tolygiai po 2-ias įmones, t.y. po 14,28 proc. Įmonės, priklausančios intervalams „Blogas“ ir „Vidutinis“, pasižymi, atitinkamai, dideliu ir didesniu atsilikimu nuo vidutinio sektoriaus rezultato pagal EVRK duomenis, ko pasekoje, šių įmonių turto dalies grąža pelno forma nėra vertinama gerai. Intervalui „Gera“ priskiriamos įmonės, laikomos kaip gebančios iš turimo turto sugeneruoti pelningą grįžtančią lėšų dalį, pagal vidutinę sektoriaus perspektyvą. Rezultatas „Labai geras“ priskiriamas 4-ioms įmonėms, t.y. 28,57 proc., kurios viršija vidutinį sektoriaus lygmenį ir pasiekia maksimalią turto grąžą pelno forma (žr. 10 lentelė).

10 lentelė. Vidutinis turto gražos pelningumo (ROA) vertinimas 2012 - 2014 m.

Intervalo vertinimas	Intervalo gairės	Intervalui priskiriamos įmonės, vnt.	Intervalui priskiriamos įmonės, proc.
Labai blogas	< 0,00	4	28,57 proc.
Blogas	0,01 – 0,49	2	14,28 proc.
Vidutinis	0,50 – 0,89	2	14,28 proc.
Geras	0,90 – 1,99	2	14,28 proc.
Labai geras	2 >	4	28,57 proc.

Nuosavo kapitalo pelningumo (ROE) vertinimas pasižymi adekvačia situacija, vertinant intervalą „Labai blogas“ – 4-ios įmonės, 28,57 proc. iš tiriamojo objekto narių, kurių nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis, palyginant su EVRK rodikliu, yra mažiau 0. Tokia intervalo reikšmė fiksuoja, kad šiai intervalo daliai akcininkų investuotos lėšos negrįžta kaip grynas pelnas. Intervalai „Blogai“ ir „Vidutinis“ pasižymi vienoda reikšme – po 1-ną įmonę ir atitinkamai po 7,14 proc. Abu intervalai žymi didelį ir didesnę atsilikimą pagal EVRK, ko pasekoje, šių intervalų įmonėms investuotų lėšų grąža pelno forma nėra vertinama palankiai. Didžiausią dalį sudaro intervalas „Geras“, apėmiantis 6-šias įmones ir atitinkamai – 42,86 proc. Įmonės, priskiriamos šiai gairei, laikomos kaip gebančios investuotas lėšas sugrąžinti pelnu, kiek įgalina vidutinė sektoriaus perspektyva. Dalis, kuriai priklauso įmonės, viršijančios vidutinį sektoriaus rezultatą nuosavo kapitalo pelningumo atžvilgiu ir patenka į „Labai gerai“ vertinamą intervalą, sudaro 2-vi, t.y. 14,28 proc. Ši dalis įmonių geba maksimaliau nei įprasta nacionaliniame lygmenyje investuotas lėšas sugeneruoti kaip pelningas pajamas (žr. 11 lentelė).

11 lentelė. Vidutinis nuosavo kapitalo pelningumo (ROE) vertinimas 2012 – 2014 m.

Intervalo vertinimas	Intervalo gairės	Intervalui priskiriamos įmonės, vnt.	Intervalui priskiriamos įmonės, proc.
Labai blogas	< 0,00	4	28,57 proc.
Blogas	0,01 – 0,49	1	7,14 proc.
Vidutinis	0,50 – 0,89	1	7,14 proc.
Geras	0,90 – 1,99	6	42,86 proc.
Labai geras	2 >	2	14,28 proc.

4.3. NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių auditoriaus išvadų ir pelningumo rodiklių ryšio analizė

Ryšio vertinimo analizėje siekiama atsakyti į išsikeltą klausimą – „*Ar finansinių ataskaitų auditoriaus išvados adekvačiai grindžia pelningumo rodiklių reikšmes listinguojamų bendrovių atveju?*“ Atsakymo priėmimo arba atmetimo pagrindimui išsikeliamos tikrinamosios hipotezės, orientuotos į pelningumo rodiklio pasirinkimą. Analizės rezultato pagrindimui taikoma kintamųjų ryšio stiprumo mato analizė.

4.3.1. Auditoriaus išvadų ir grynojo pelningumo rodiklio nepriklausomumo analizė

Tikrinamosios hipotezės – grynojo pelningumo atveju:

•H0: *Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada negrindžia ryšio tarp grynojo pelningumo rodiklio listinguojamos bendrovės atveju;*

•HA: *Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada grindžia ryšį tarp grynojo pelningumo rodiklio listinguojamos bendrovės atveju.*

Nepriklausomumo analizės rezultatai apskaitomi 12 lentelėje.

12 lentelė. Auditoriaus išvadų ir grynojo pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė

			Intervalas		Iš viso
			Blogas	Geras	
Kriterijus	Jokių neigiamų kokybinių kriterijų savybių identifikavimo	Skaitinė reikšmė (<i>angl. Count</i>)	2	6	8
		Tikėtinas dažnis (<i>angl. Expected Count</i>)	4,6	3,4	8,0
		Kriterijus, %	25,0%	75,0%	100,0%
		Intervalas, %	25,0%	100,0%	57,1%
		Iš viso, %	14,3%	42,9%	57,1%
	Neigiamos kokybinio kriterijaus savybės identifikavimas	Skaitinė reikšmė	6	0	6
		Tikėtinas dažnis	3,4	2,6	6,0
		Kriterijus, %	100,0%	,0%	100,0%
		Intervalas, %	75,0%	,0%	42,9%
		Iš viso, %	42,9%	,0%	42,9%
Iš viso	Skaitinė reikšmė	8	6	14	
	Tikėtinas dažnis	8,0	6,0	14,0	
	Kriterijus, %	57,1%	42,9%	100,0%	
	Intervalas, %	100,0%	100,0%	100,0%	
	Iš viso, %	57,1%	42,9%	100,0%	

Požymių nepriklausomumo analizės rezultatai identifikuoja, jog 6-ios (42,90 proc.) iš 14-kos tiriamojo objekto narių, patenkančios į auditoriaus išvados kokybinių kriterijų rezultatą – „Jokių neigiamų kokybinių kriterijų savybių identifikavimo“ pasižymi „Gerai“ įvertintu grynojo pelningumo rezultatu. Įmonės, kurios pasižymėjo „Blogai“ įvertintu grynojo pelningumo rezultatu buvo 2-vi (14,30 proc.). Įmonės, kurios patenka į auditoriaus išvados kokybinių kriterijų rezultatą – „Neigiamos kokybinio kriterijaus savybės identifikavimas“ ir pasižymi „Blogai“ įvertintu grynojo pelningumo rezultatu, siekia 6-šias (42,90 proc.), o pasižyminčių „Gerai“ įvertintu rezultatu – 0.

Pabrėžtina, jog tikėtino dažnio (*angl. Expected Count*) rezultatas nėra artimas skaitinių reikšmių (*angl. Count*) rezultatui, todėl tai pagrįsta prielaida kintamųjų priklausomumo

įrodymui. Taip pat, pusių, kurios žymi rezultato atsakymą, skaitinės reikšmės yra didesnės nei tikėtino dažnio, todėl galima teigti, kad įmonės, kurios pasižymi teigiamu auditoriaus išvadų vertinimo rezultatu taip pat pasižymi geru grynojo pelningumo rodiklio vertinimu. Nepriklausomumo hipotezės tikrinimo rezultatai pateikiami 13 lentelėje.

13 lentelė. Grynojo pelningumo rodiklio Chi-kvadrato rezultatai

	Vertė	Df – laisvės laipsnių skaičius	Asymp. Sig. (2- sided) – p reikšmė	Exact Sig. (2- sided) – asimptotinė p reikšmė	Exact Sig. (1- sided) – asimptotinė p reikšmė
Pirsono Chi-kvadratas (<i>angl. Pearson Chi-Square</i>)	7,875 ^a	1	,005		
Tęstinumo korekcija (<i>angl. Continuity Correction B</i>)	5,110	1	,024		
Tikėtinumo santykis (<i>angl. Likelihood Ratio</i>)	10,124	1	,001		
Tikslusis Fišerio kriterijus (<i>angl. Fisher's Exact Test</i>)				,010	,009
Galiojantys atvejai (<i>angl. N of Valid Cases</i>)	14				

Pastaba: a) 4 langeliai (100,0%) tikėtino dažnio rezultatas yra mažiau už 5. Mažiausias tikėtinas dažnis yra 2,57;
b) Skaičiavimas taikomas tik 2x2 lentelės formai.

Kadangi, visuose 4-ioose langeliuose buvo gautas tikėtino dažnio rezultatas mažesnis už 5-is, o požymių nepriklausomumo lentelės forma 2x2, rezultatai vertinami pagal Tikslųjį Fišerio kriterijų, kuris žymi: $p=0,01 < 0,05$, todėl H_0 atmetame ir teigiame, jog auditoriaus išvados ir grynojo pelningumo rodiklio vertinimo rezultatai yra statiškai reikšmingai susiję požymiai. Hipotezės H_A pagrindinimui pažymima ryšio tarp tiriamųjų požymio reikšmė – Phi $V=0,750$ (žr.14 lentelė).

14 lentelė. Grynojo pelningumo rodiklio kintamųjų ryšio stiprumo matai

		Vertė	Approx. Sig. – apytikslė reikšmė
<u>Kintamųjų ryšio matas</u>	<u>Phi</u>	<u>-,750</u>	,005
<i>(angl. Nominal by Nominal)</i>	Cramer's V	,750	,005
Galiojantys atvejai <i>(angl. N of Valid Cases)</i>		14	

4.3.2. Auditoriaus išvadų ir turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio nepriklausomumo analizė

Tikrinamosios hipotezės – turto gražos (ROA) atveju:

- H0: *Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada negrindžia ryšio tarp turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio listinguojamos bendrovės atveju;*
- HA: *Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada grindžia ryšį tarp turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio listinguojamos bendrovės atveju.*

Požymių nepriklausomumo analizės rezultatai identifikuoja, jog 6-ios (42,90 proc.) iš 14-kos tiriamojo objekto narių, patenkančios į auditoriaus išvados kokybinių kriterijų rezultatą – „Jokių neigiamų kokybinių kriterijų savybių identifikavimo“ pasižymi „Gerai“ įvertintu turto gražos (ROA) pelningumo rezultatu. Įmonės, kurios pasižymėjo „Blogai“ įvertintu turto gražos (ROA) pelningumo rezultatu buvo 2-vi (14,30 proc.). Įmonės, kurios patenka į auditoriaus išvados kokybinių kriterijų rezultatą – „Neigiamos kokybinio kriterijaus savybės identifikavimas“ ir pasižymi „Blogai“ įvertintu turto gražos (ROA) pelningumo rezultatu, siekia 6-šias (42,90 proc.), o pasižyminčių „Gerai“ įvertintu rezultatu – 0 (žr. 15 lentelė).

Pabrėžtina, jog tikėtino dažnio (angl. Expected Count) rezultatas nėra artimas skaitinių reikšmių (angl. Count) rezultatui, todėl tai pagrįsta prielaida kintamųjų priklausomumo įrodymui. Taip pat, pusių, kurios žymi rezultato atsakymą, skaitinės reikšmės yra didesnės nei tikėtino dažnio, todėl galima teigti, kad įmonės, kurios pasižymi teigiamu auditoriaus išvadų

vertinimo rezultatu taip pat pasižymi geru turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio vertinimu. Nepriklausomumo hipotezės tikrinimo rezultatai pateikiami 16 lentelėje.

15 lentelė. Auditoriaus išvadų ir turto gražos (ROA) pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė

			Intervalas		Iš viso
			Blogas	Geras	
Kriterijus	Jokių neigiamų kokybinių kriterijų savybių identifikavimo	Skaitinė reikšmė (<i>angl. Count</i>)	2	6	8
		Tikėtinas dažnis (<i>angl. Expected Count</i>)	4,6	3,4	8,0
		Kriterijus, %	25,0%	75,0%	100,0%
		Intervalas, %	25,0%	100,0%	57,1%
		Iš viso, %	14,3%	42,9%	57,1%
	Neigiamos kokybinio kriterijaus savybės identifikavimas	Skaitinė reikšmė	6	0	6
		Tikėtinas dažnis	3,4	2,6	6,0
		Kriterijus, %	100,0%	,0%	100,0%
		Intervalas, %	75,0%	,0%	42,9%
		Iš viso, %	42,9%	,0%	42,9%
Iš viso	Skaitinė reikšmė	8	6	14	
	Tikėtinas dažnis	8,0	6,0	14,0	
	Kriterijus, %	57,1%	42,9%	100,0%	
	Intervalas, %	100,0%	100,0%	100,0%	
	Iš viso, %	57,1%	42,9%	100,0%	

Kadangi, visuose 4-iuose langeliuose buvo gautas tikėtino dažnio rezultatas mažesnis už 5-is, o požymių nepriklausomumo lentelės forma 2x2, rezultatai vertinami pagal Tikslųjį Fišerio kriterijų, kuris žymi: $p=0,01 < 0,05$, todėl H_0 atmetame ir teigiame, jog auditoriaus išvados ir turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio vertinimo rezultatai yra statiškai reikšmingai susiję požymiai. Hipotezės H_A pagrindinimui pažymima ryšio tarp tiriamųjų požymio reikšmė – Phi $V=0,750$ (žr. 17 lentelė).

16 lentelė. Turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio Chi-kvadrato rezultatai

	Vertė	Df – laisvės laipsnių skaičius	Asymp. Sig. (2-sided) – p reikšmė	Exact Sig. (2- sided) – asimptotinė p reikšmė	Exact Sig. (1-sided) – asimptotinė p reikšmė
Pirsono Chi-kvadratas (<i>angl. Pearson Chi-Square</i>)	7,875 ^a	1	,005		
Tęstinumo korekcija (<i>angl. Continuity Correction B</i>)	5,110	1	,024		
Tikėtinumo santykis (<i>angl. Likelihood Ratio</i>)	10,124	1	,001		
Tikslusis Fišerio kriterijus (<i>angl. Fisher's Exact Test</i>)				.010	,009
Galiojantys atvejai (<i>angl. N of Valid Cases</i>)	14				

Pastaba: a) 4 langeliai (100,0%) tikėtino dažnio rezultatas yra mažiau už 5. Mažiausias tikėtinas dažnis yra 2,57;
b) Skaičiavimas taikomas tik 2x2 lentelės formai.

17 lentelė. Turto gražos (ROA) pelningumo rodiklio kintamųjų ryšio stiprumo matai

		Vertė	Approx. Sig. – apytiksliai reikšmė
Kintamųjų ryšio matas	Phi	-.750	,005
(<i>angl. Nominal by Nominal</i>)	Cramer's V	,750	,005
Galiojantys atvejai (<i>angl. N of Valid Cases</i>)		14	

4.3.3. Auditoriaus išvadų ir nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė

Tikrinamosios hipotezės – nuosavo kapitalo gražos (ROE) atveju:

•H0: *Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada negrindžia ryšio tarp nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodiklio listinguojamos bendrovės atveju;*

•HA: *Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada grindžia ryšį tarp nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodiklio listinguojamos bendrovės atveju.*

Nepriklausomumo analizės rezultatai apskaitomi 18 lentelėje.

18 lentelė. Auditoriaus išvadų ir nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodiklių nepriklausomumo analizė

			Intervalas		Iš viso
			Blogas	Geras	
Kriterijus	Jokių neigiamų kokybinių kriterijų savybių identifikavimo	Skaitinė reikšmė (<i>angl. Count</i>)	1	7	8
		Tikėtinas dažnis (<i>angl. Expected Count</i>)	3,4	4,6	8,0
		Kriterijus, %	12,5%	87,5%	100,0%
		Intervalas, %	16,7%	87,5%	57,1%
		Iš viso, %	7,1%	50,0%	57,1%
	Neigiamos kokybinio kriterijaus savybės identifikavimas	Skaitinė reikšmė	5	1	6
		Tikėtinas dažnis	2,6	3,4	6,0
		Kriterijus, %	83,3%	16,7%	100,0%
		Intervalas, %	83,3%	12,5%	42,9%
		Iš viso, %	35,7%	7,1%	42,9%
Iš viso	Skaitinė reikšmė	6	8	14	
	Tikėtinas dažnis	6,0	8,0	14,0	
	Kriterijus, %	42,9%	57,1%	100,0%	
	Intervalas, %	100,0%	100,0%	100,0%	
	Iš viso, %	42,9%	57,1%	100,0%	

Požymių nepriklausomumo analizės rezultatai identifikuoja, jog 7-ios (50,00 proc.) iš 14-kos tiriamojo objekto narių, patenkančios į auditoriaus išvados kokybinių kriterijų rezultatą – „Jokių neigiamų kokybinių kriterijų savybių identifikavimo“ pasižymi „Gerai“ įvertintu nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rezultatu. Įmonės, kurios pasižymėjo „Blogai“ įvertintu nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rezultatu buvo 1-na (7,10 proc.). Įmonės, kurios patenka į auditoriaus išvados kokybinių kriterijų rezultatą – „Neigiamos kokybinio kriterijaus savybės identifikavimas“ ir pasižymi „Blogai“ įvertintu nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rezultatu, siekia 5-ias (35,70 proc.), o pasižymincių „Gerai“ įvertintu rezultatu – 1-na (7,10 proc.).

Pabrėžtina, jog tikėtino dažnio (angl. Expected Count) rezultatas nėra artimas skaitinių reikšmių (angl. Count) rezultatui, todėl tai pagrįsta prielaida kintamųjų priklausomumo įrodymui. Taip pat, pusių, kurios žymi rezultato atsakymą, skaitinės reikšmės yra didesnės nei tikėtino dažnio, todėl galima teigti, kad įmonės, kurios pasižymi teigiamu auditoriaus išvadų vertinimo rezultatu taip pat pasižymi geru nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rodiklio vertinimu. Nepriklausomumo hipotezės tikrinimo rezultatai pateikiami 19 lentelėje.

19 lentelė. Nuosavo kapitalo (ROE) pelningumo rodiklio Chi-kvadrato rezultatai

	Vertė	Df – laisvės laipsnių skaičius	Asymp. Sig. (2- sided) – p reikšmė	Exact Sig. (2-sided) – asimptotinė p reikšmė	Exact Sig. (1- sided) – asimptotinė p reikšmė
Pirsono Chi-kvadratas (<i>angl. Pearson Chi-Square</i>)	7,024 ^a	1	,008		
Tęstinumo korekcija (<i>angl. Continuity Correction B</i>)	4,430	1	,035		
Tikėtinumo santykis (<i>angl. Likelihood Ratio</i>)	7,686	1	,006		
Tikslusis Fišerio kriterijus (<i>angl. Fisher's Exact Test</i>)				<u>,026</u>	,016
Galiojantys atvejai (<i>angl. N of Valid Cases</i>)	14				

Pastaba: a) 4 langeliai (100,0%) tikėtino dažnio rezultatas yra mažiau už 5. Mažiausias tikėtinas dažnis yra 2,57;
 b) Skaičiavimas taikomas tik 2x2 lentelės formai.

Kadangi, visuose 4-iuose langeliuose buvo gautas tikėtino dažnio rezultatas mažesnis už 5-is, o požymių nepriklausomumo lentelės forma 2x2, rezultatai vertinami pagal Tikslųjį Fišerio kriterijų, kuris žymi: $p=0,03 < 0,05$, todėl H_0 atmetame ir teigiame, jog auditoriaus išvados ir nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rodiklio vertinimo rezultatai yra statiškai reikšmingai susiję požymiai. Hipotezės H_A pagrindinimui pažymima ryšio tarp tiriamųjų požymio reikšmė – Phi $V=0,708$ (žr. 20 lentelė).

20 lentelė. Nuosavo kapitalo gražos (ROE) pelningumo rodiklio kintamųjų ryšio stiprumo matai

		Vertė	Approx. Sig. – apytiksliai reikšmė
<u>Kintamųjų ryšio matas</u>	<u>Phi</u>	<u>-,708</u>	,008
<i>(angl. Nominal by Nominal)</i>	Cramer's V	,708	,008
Galiojantys atvejai <i>(angl. N of Valid Cases)</i>		14	

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Identifikuotos probleminės finansinių ataskaitų audito sritys, siejamos su kokybės rodiklio pasiekimu, gali būti sukonkretintai, remiantis mokslinės literatūros analize, perteiktos taip: neiškalbingumas, šabloniškumas, rezultatų lyginimas su tikimybe, aplinkybėmis ir kvalifikuotumu, galimybės įvertinti auditoriaus išvados pagrįstumą, vadovaujantis atliktų procedūrų detalizacijos pagrindu, nebuvimas. Pasekoje to, jog audito procesas yra nešališkas ir jį reglamentuoja daug tarptautinio ir nacionalinio lygmens institucijų, svarbu išryškinti, kad vadovaujantis standarto forma kyla iššūkis visų suinteresuotųjų atžvilgiu pažymėti svarba grįstas detales, todėl kritikuojama kokybės koncepcija yra aktualiai gvildinama kontroliuojančiose įstaigose, audito ir šių paslaugų reikalaujančiose įmonėse. Galima teigti, jog tai yra paremta natūralumu dėl aplinkos kaitos, prie kurios besitaikantys tiek fiziniai, tiek juridiniai subjektai, vedini patirties, kvalifikuotumo ir asmeninių savybių siekia įvairiapusio gerėjimo tendencijos. Audito procesas, siejamas su griežta, pagrįsta, tikslia vykdoma kokybės schema, yra besikeičiančią aplinką įtakojantis veiksnys, kadangi pasižymi įgyvendintų ir potencialių veiksmų tęstinumu įrankiu. To pasekoje, kritiškas kokybės apibrėžimas ir jos spragų nagrinėjimas, identifikavimas ir eliminavimas reikalauja daug dėmesio ir koncentracijos. Šioje vietoje labai pravartu visoms šio proceso suinteresuotosioms grupėms dalintis patirtimi, įžvalgomis, padariniais, taip tiesiogiai prisidedant prie srities tobulinimo.

2. Teorinių prielaidų pagrindimo etape kurtas dviejų metodų tyrimo modelis, orientuotas į ryšio grindimą tarp auditoriaus išvadų ir pelningumo rodiklių rezultatų listinguojamų bendrovių atveju, vadovaujantis kokybės užtikrinimo principu, leido idėją paremti bei audituotą finansinę ataskaitą įvertinti kokybine ir kiekybine prizmėmis. Tyrimo metodologijai pasirinkta listinguojamų įmonių maksimaliai prieinama imtis nacionaliniame lygmenyje pasižymėjo sektorių įvairove, kuri kiekybinių duomenų skirtingumu ir analizuojamos schemas pritaikymu kūrė apribojimus, reikalavo rezultatų rangavimo, sisteminimo, apjungimo ir teikė dinamiškas tendencijas. To pasekoje, tyrimo modelis gali būti grindžiamas kaip plataus formato, tačiau kryptingai vestas į konkretų tikslo pasiekimą. Modeliuojant tyrimą su skirtingų prizmių duomenimis, prienama įdomių įžvalgų, kurios leidžia pagrįsti potencialiai numatomų rezultatų

tendencingumą ir tikslumą, t.y. suformuluotų hipotezių, orientuotų į individualų pelningumo rodiklį, patvirtinimą.

3. Atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad finansinių ataskaitų audito kokybės vertinimas listinguojamose bendrovėse gali būti susietas pasitelkiant audito proceso kokybės kriterijus ir finansinių rodiklių, konkrečiai pasirinktų ir priskirtų svarbiausioms suinteresuotoms grupėms – investuotojams, platesnės auditorijos atžvilgiu – pelningumo, palyginimo metodiką. Nagrinėtas trijų metų laikotarpis kokybinėje ir kiekybinėje dalyse leido susipažinti su auditoriaus išvadų ir pelningumo rodiklių, individualios įmonės ir jai priskirto sektoriaus atveju, tendencingumu. Auditoriaus išvadų tendencingumas pasižymėjo reziuumuojančiu geru rezultatu, dėl fakto, jog 50 proc. tiriamųjų bendrovių visu laikotarpiu išlaikė teigiamą kokybinių kriterijų vertinimą, o bendrovės, kurioms deklaruotas neigiamas rezultatas dėl bent vieno neigiamo kokybinio kriterijaus išlaikymo dviejų ir daugiau metų laikotarpyje, buvo 12,5 proc. Pelningumo rodiklių tendencingumo rezultatai listinguojamų bendrovių ir sektoriaus lyginimu apibendrintai apibūdinami taip: neigiamai vertinamoms rango pusėms vidutiniškai galima priskirti po 38,71 proc. tiriamųjų bendrovių kiekvieno pelningumo rodiklio atveju, gerai vertinamai pusei - po 47,61 proc. Tai leidžia pagrįsti, kad didžioji dauguma bendrovių, kaip ir auditoriaus išvadų vertinime, pasižymi teigiamu rezultatu. Šį rezultatą leidžia pagrįsti atlikta susisteminta nepriklausomumo analizė, kurios rezultatai parodė, jog auditoriaus išvados vertinimas buvo lygus pelningumo rodiklio vertinimo rezultatui, vadovaujantis ryšio susiejimo stiprumo išmatavimu. Todėl tyrimas reziuumuojamas išvada, jog finansinių ataskaitų auditas kokybinio vertinimu atspindi listinguojamų bendrovių pelningumo rezultatą ir įgalina bendrovių suinteresuotus kritiškai pagrįstai įvertinti pasiekimus ir nuosmukius bei perspektyvas ir grėsmes.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Accounting Today. Audit & Accounting. Prieiga per internetą: <http://www.accountingtoday.com/audit-accounting/> (žr. 2016 04 24).
2. The Association of Chartered Certified Accountants. The Value of audit: views from audit committee chairmen. 2010. Prieiga per internetą: http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/audit-publications/the_value_of_audit.pdf (žr. 2016 04 09).
3. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba, prie LR finansų ministerijos. Ataskaita dėl auditorių ir audito įmonių audito kokybės užtikrinimo. 2015.
4. Audito ir apskaitos tarnyba. ES teisės aktai. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=577> (žr. 2014 06 20).
5. Audito ir apskaitos tarnyba. Ataskaitos. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=127> (žr. 2016 04 08).
6. Bedard, Johnstone, Smith. (2010). Audit quality indicators: a status update on possible public disclosures and insights from audit practise. *Current Issues In Auditing*. Vol.4, ISS 1, C12-C19 p.
7. Boolaky. (2012). Auditing and reporting in Europe: an analysis using country – level data. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 27 No.1.
8. Campa. (2013). Big 4 fee premium and audit quality: latest evidence from UK listed companies. *Managerial Auditing Journal*. Vol 28 No. 8.
9. Caneghem. (2010). Audit pricing and the Big4 fee premium: evidence from Belgium. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 25 No. 2.
10. Czernkowski. (2010). The value of audit qualifications in China. *Managerial Auditing Journal*. Vol.25 No. 5.
11. Duff. (2004). Auditqual: dimensions of audit quality. 15-24 p., 43-44 p.
12. Fafatas. (2010). Auditor conservatism following audit failures. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 25 No.7.
13. Gray, Turner, Coram, Mock. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users and auditors. *Accounting Horizons*. Vol. 25, No.4, 659-684 p.

14. Holm, Zaman. (2011). Regulating audit quality: restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*. Vol.36 (2012), 51-61 p.
15. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Prieiga per internetą: <http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/audit-quality-forum-aqf> (žr. 2014 10 28)
16. International Federation of Accountants. A Framework for audit quality. 2013. Prieiga per internetą: <https://www.ifac.org/search?keys=audit+quality&op.x=0&op.y=0&search-location=on> (žr. 2016 04 10).
17. International Federation of Accountants. (2014). Auditor's responsibility to consider fraud in an audit of financial statements. Prieiga per internetą: <http://www.iaasb.org/projects/auditors-responsibility-consider-fraud-audit-financial-statements> (žr. 2016 04 24).
18. International Federation of Accountants. (2014). Implementing the International Standard on Quality Control. Prieiga per internetą: <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/practice-management/discussion/implementing-international-standard-quality> (žr. 2016 04 24).
19. Ismail, Haron, Ibrahim, Isa. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: perceptions of Malaysian public listed companies. *Managerial Auditing Journal*. Vol 21 No. 7.
20. Kabir, Sharma, Islam, Salat. (2011). Big 4 auditor affiliation and accruals quality in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal* Vol. 26 No. 2.
21. Kang, Kilgore, Wright. (2011). The effectiveness of audit committees for low and mid-cap firms. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26 No.7.
22. Kardelis. (2002). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. 103-106 p. Prieiga per internetą: <https://www.scribd.com/doc/37948910/K-Kardelis-Mokslini%C5%B3-tyrim%C5%B3-metodologija-ir-metodai> (žr. 2016 03 02).
23. Khalil. (2011). The riskiness of audit firm continuing clients' portfolio. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26 No. 4.
24. Koh, Woo. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 13, ISS 3, 147-154 p.

25. KPMG. The Value of audit. Prieiga per internetą: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/about/leading-insights/the-value-of-audit.html> (žr. 2016 04 09).

26. Lietuvos auditorių rūmai. Atlikto audito kokybės peržiūra. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?188> (žr. 2016 04 11).

27. Lietuvos auditorių rūmai. Audito ir kitų paslaugų kokybės užtikrinimas. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/page.php?208> (žr. 2016 04 01).

28. Lietuvos Respublikos Audito įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=325076 (žr. 2014 04 12).

29. Lietuvos auditorių rūmai. Audito standartai. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?113> (žr. 2014 04 12).

30. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=259448 (žr. 2014 06 15).

31. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo Nr. VIII-1835 2, 40 ir 78 straipsnių pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=485067&p_tr2=2 (žr. 2015 04 08).

32. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Finansinės atskaitomybės auditas. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_l_id=PUB.1.82 (žr. 2014 04 10).

33. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. ES šalys pritarė audito rinkos reformai (2013). Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/naujienos?erp_item=naujiena_002201 (žr. 2014.04.10).

34. Lietuvos Respublikos vertybinių popierių rinkos įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=259447 (žr. 2014 06 15).

35. Mackevičius. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas.

36. NASDAQ OMX. (2010). Įmonių finansinė analizė rodiklių skaičiavimo metodika. Prieiga per internetą: <http://www.nasdaqbaltic.com/index.php?id=3793599> (žr. 2015 04 31).

37. NASDAQ OMX Vilnius. Prieiga per internetą: <http://www.nasdaqomxbaltic.com/market/?instrument=LT0000102337&list=2&pg=details&tab=reports> (žr. 2015 04 31)

38. NASDAQ OMX Baltic. Patvirtintas naujas Vilniaus Vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas. Prieiga per internetą: <http://www.nasdaqomxbaltic.com/lt/news/pranesimai-spauda/?id=3798737> (žr. 2014 06 15).
39. Ojala, Niskanen, Collis, Pajunen. (2014). Audit quality and descision-making in small companies. *Management Auditing Journal*. Vol.29, No.9, pp.800-817.
40. Pratoomsuwan. (2012). The effect of an audit firm's brand on security pricing. *International Journal of Emerging markets*. Vol.7 No.4.
41. Public Company Accounting Oversight Board. Martin Baumann. (2014). Auditing: perspectives on its role, relevance and reliability. Prieiga per internetą: http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/05292014_USF.aspx (žr. 2016 04 24).
42. Public Company Accounting Oversight Board. James R. Doty. (2014). The Role of audit in preventing financial reporting failures. Prieiga per internetą: http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06132014_Doty.aspx (žr. 2016 04 24).
43. PWC. (2015). Nauji tarptautiniai standartai leis parengti informatyvias ir įžvalgas auditoriaus išvadas. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/lt/lt/press-rm/articles/pranesimas-15-02-06.html> (žr. 2016 04 24).
44. Rahmat, Iskandar. (2009). Audit committee characteristics in financially distressed and non-distressed companies. *Managerial Auditing Journal*. Vol.24 No.7.
45. Salehi. (2011). Audit expectation gap: concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*. Vol. 5(21), pp. 8376-8392.
46. Sormunen. (2013). Bank officers' perceptions and uses of qualified audit reports. *Qualitative research in accounting & management*. Vol. 11. No.3, 2014, pp.215-237.
47. Thuneibat, Issa, Baker. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26 No.4.
48. U.S. Securities and Exchange Commision. Prieiga per internetą: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml> (žr. 2015 05 04)
49. Yatim, Kent, Clarkson. (2006). Governance structures, ethnicity and audit fees of Malaysian listed firms. *Managerial Auditing Journal*. Vol 21 No. 7.
50. Verslo žinios: „Siekia sumažinti didžiojo ketverto galią“ (2013). Prieiga per internetą: <http://vz.lt/?PublicationId=bf5b8d57-5bfd-4a70-be21-e45a893daca4> (žr. 2014 04 12)

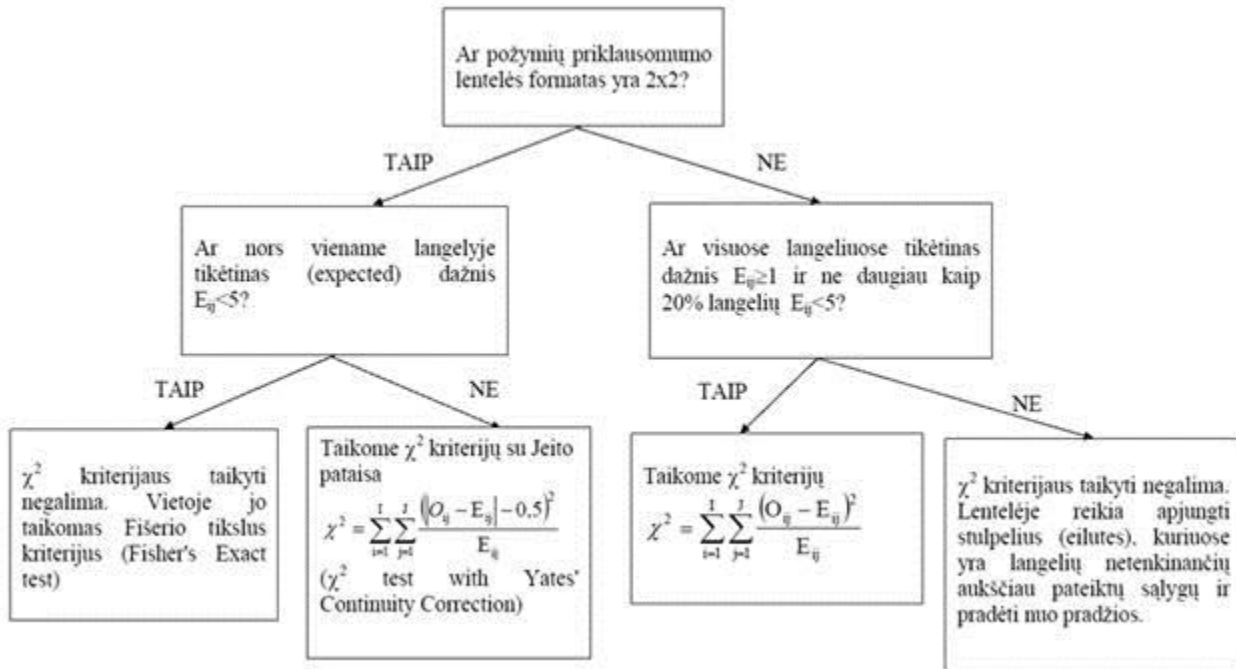
51. Verslo žinios: žodynas. Priega per internetą: <http://zodynas.vz.lt/Listinguojama-bendrove> (žr. 2014 04 12).

52. Vilniaus vertybinių popierių biržoje listinguojamų bendrovių valdymo kodeksas su komentarais. Priega per internetą: <http://www.nasdaqomxbaltic.com/files/baltic/BVKK.pdf> (žr. 2014 04 10).

53. Wines. (2012). Auditor independence: shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market? *Managerial Auditing Journal*. Vol. 27 No.1.

PRIEDAI

1 Priedas. Chi-kvadrato metodo taikymo požymių priklausomumo atitikties schema



2 Priedas. NASDAQ OMX Vilnius listinguojamų bendrovių finansinių ataskaitų auditoriaus išvadų santraukos

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Agrowill Group	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	“Atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodomos Bendrovės prielaidos apie jų galimybes tęsti veiklą. Veiklos tęstinumo prielaidos pagrįstumas priklauso nuo restruktūrizavimo planų sėkmingo įgyvendinimo, taip pat nuo <...> galimybių ateityje uždirbti pelno. Šios aplinkybės <...> rodo, kad esama reikšmingų abejonių dėl Bendrovės galimybių tęsti veiklą. Dėl šio dalyko mūsų nuomonė nėra sąlygota.”
		2013		“Atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodomos Bendrovės prielaidos apie jų galimybes tęsti veiklą. Veiklos tęstinumo prielaidos pagrįstumas priklauso nuo restruktūrizavimo planų sėkmingo įgyvendinimo, taip pat nuo <...> galimybių ateityje uždirbti pelno. Šios aplinkybės <...> rodo, kad esama reikšmingų abejonių dėl Bendrovės galimybių tęsti veiklą. Dėl šio dalyko mūsų nuomonė nėra sąlygota.”
	KPMG	2014		
AB Amber Grid	-	2012	-	-
	E&Y	2013	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“Bendrovė apskaitos politika <...> numato, kad ilgalaikis turtas, kurio balansinė vertė <...> sudarė 1.582 mln. Lt, yra apskaitomas įsigijimo savikaina įvertinus nusidėvėjimą bei vertės sumažėjimo nuostolius. Bendrovė įvertina ilgalaikio materialiojo turto atsiperkamąją vertę kiekvieną kartą, kai yra požymių, jog ilgalaikio materialiojo turto vertė gali būti sumažėjusi. <...>.”

2 priedo tęsinys 96 psl.

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Amber Grid	E&Y	2013	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	<...> Bendrovės vadovybės atliktas vertės sumažėjimo testas nenustatė ilgalaikio materialaus turto vertės sumažėjimo. Mes manome, kad <...> egzistavo vertės sumažėjimo požymiai ir vertės sumažėjimas, tačiau mes negalėjome nustatyti jo įtakos ilgalaikio materialiojo turto balansinei vertei dėl reikšmingų neapibrėžtumų, susijusių su dujų sektoriaus ir reguliavimo aplinkos pokyčiais ateinančiais metais.”
	-	2014	-	-
AB Anykščių vynos	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“<...> Bendrovė <...> yra sukaupusi 6 657 tūkst. Lt nusotolį. <...> buvo įsipareigojusi grąžinti 8 632 tūkst. Lt paskolą <...> tikisi, kad <...> Bendrovei pavyks susitarti su banku dėl ilgalaikio paskolos grąžinimo grafiko. Vadovybės parengtos veiklos prognozės ir nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo įvertinime naudotos prielaidos priklauso nuo suteikto finansavimo. Nors vadovybė yra įsitikinusi, kad derybos baigsis sėkmingai ir šios finansinės ataskaitos bus parengtos remiantis veiklos tęstinumo principu, audito išvados dieną susitarimas su banku dėl termino pratęsimo nebuvo pasiektas. Bendrovės veiklos tęstinumas priklauso nuo to, ar bankas ir toliau rems Bendrovę ir pratęs kredito grąžinimo terminą ir ar akcininkai subegės užtikrinti pakankamą papildomą finansavimą, kad galėtų įgyvendinti ilgalaikes <...> prognozes. Jei finansavimas nebūtų pratęstas ar papildomas finansavimas nebūtų suteiktas, yra mažai tikėtina, kad Bendrovės galėtų tęsti veiklą ateityje. Šiose finansinėse ataskaitose neatsispindi koregavimai, jei tokių būtų, kuriuo reikėtų atlikti, jei Bendrovė negalėtų tęsti veiklos ateityje.”
		2013		„Nesąlygodami savo nuomonės, mes atkreipiame dėmesį į <...> pastabas, <...>, kad Įmonė patyrė 438 tūkst. Lt grynąjį nusotolį <...>

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Anykščių vynas	KPMG	2013	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	<i>ir yra sukaupusi 7 240 tūkst. Lt nuostolių bei turi 6 489 tūkst. Lt grynujų trumpalaikių išsipareigojimų. Pagal <...> pratęstą sutartį su banku, įmonė buvo išsipareigojusi grąžinti 7 432 tūkst. Lt kreditą <...> Įmonės vadovybė derasi su banko dėl kredito grąžinimo termino pratęsimo <...>. Vadovybės parengtos veiklos prognozės ir nekilnojamojo truto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo įvertinime naudotis prielaidos priklauso nuo suteikto finansavimo. Nors vadovybė yra įsitikinusi, kad derybos baigsis sėkmingai ir šios finansinės ataskaitos buvo parengtos remiantis veiklos tęstinumo principu, audito išvados dieną susitarimas su banku dėl termino pratęsimo <...> nebuvo pasiektas. Jei finansavimas nebūtų pratęstas ar papildomas finansavimas nebūtų suteiktas, yra mažai tikėtina, kad Bendrovės galėtų tęsti veiklą ateityje. Šiose finansinėse ataskaitose neatsispindi koregavimai, jei tokių būtų, kuriuos reikėtų atlikti, jei Bendrovė negalėtų tęsti veiklos ateityje.”</i>
		2014		-
AB Grigiškės	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
APB Apranga	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB City Service	E&Y	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Dvarčionių keramika	Grant Thornton Rimess	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“Įmonės finansinės ataskaitos parengtos remiantis veiklos tęstinumo principu. Įmonė patyrė 5303 tūkst. Lt grynujų nuostolių <...>, trumpapalaikiai įsipareigojimai 14144 tūkst. Lt viršijo trumpapalaikį turtą. <...> Mūsų nuomonė nėra modifikuota dėl šio dalyko.”
		2013		“<...> finansinės ataskaitos parengtos remiantis veiklos tęstinumo principu. Įmonė patyrė 5273 tūkst. Lt grynujų nuostolių, <...>, trumpalaikiai įsipareigojimai 17046 tūkst. Lt viršijo trumpalaikį turtą. Mūsų nuomone, egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą <...>.” “Mes nestebėjome Įmonės atsargų, kurios <...> balanse sudarė 3413 tūkst. Lt, inventorizacijos, kadangi finansinių ataskaitų auditoriais buvome paskirti po inventorizacijos datos. Mes negalėjome pritaikyti jokių kitų audito procedūrų, kurios leistų mums pagrįstai įsitikinti atsargų kiekio <...> teisingumu.”
		2014		“Įmonė <...> parodo 22235 tūkst. Lt pastatų, mašinų ir įrengimų, kurių rinkos tikroji vertė, esant nuvertėjimo požymių, <...> nustatyta nebuvo. <...> egzistuoja rizika, kad pastatų, mašinų ir įrengimų balansinė vertė gali reikšmingai skirtis nuo jų tikrosios vertės. Įmonės vadovybė neįvertino <...> atsiperkamosios vertės. Mes negalėjome pritaikyti jokių kitų audito procedūrų, kurios leistų mums pagrįstai įsitikinti <...> apskaitinių verčių teisingumu.”

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Dvarčionių keramika	Grant Thornton Rimess	2014	<p>“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”</p>	<p><i>Jei šio turto balansinė vertė būtų sumažinta iki jos atsiperkamosios vertės, ilagalaikio turto balansinė vertė ir metų rezultatas galėtų sumažėti.</i></p> <p><i>“Mes nestebėjome Įmonės atsargų, kurios <...> balanse sudarė 1453 tūkst. Lt, inventorizacijos, kadangi finansinių ataskaitų auditoriais buvome paskirti po inventorizacijos datos. Mes negalėjome pritaikyti jokių kitų audito procedūrų, kurios leistų mums pagrįstai įsitikinti atsargų kiekio <...> teisingumu”.</i></p>
AB Gubernija	Šiaulių Pagautė	2012	<p>“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”</p>	<p><i>“Mes atkreipiame dėmesį <...> neapibrėžtumas dėl AB “Gubernija” ir UAB “Respublikos investicija” sprendžiamo klausimo, susijusio su <...> kreditavimo sutartimi <...> Šio dalyko mūsų nuomonė yra besąlyginė.”</i></p>
		2013		<p><i>“Nesąlygodami savo nuomonės, mes atkreipiame dėmesį į <...> neapibrėžtumas, dėl AB “Gubernija” likvidumo riziko sprendžiamo klausimo, susijusio su apyvartinio kapitlo trūkumu. <...> įmonė turi 3561 tūkst. Lt grynujų trumpalaikių įsipareigojimų. Jeigu nepavyktų suvaldyti šios rizikos, kiltų problemų dėl veiklos tęstinumo.”</i></p>
	2014	<p><i>“Mūsų nuomonei išliekant besąlyginei, mes atkreipiame dėmesį į pastabas, kur <...> Bendrovės finansinėse ataskaitose apskaityti trumpalaikiai įsipareigojimai viršija trumpalaikį turtą 2,58 mln. Lt <...> Bendrovė patyrė 1,25 mln. lt grynujų pinigų nuostolių <...> Bendrovės nuosavas kapitalas <...> neatitiko akcinių bendrovių įstatyme numatyto minimalaus rodiklio reikalavimo. <...> keliantį abejonę dėl Bendrovės veiklos tęstinumo.<...> tęsti veiklą priklausys nuo to, ar Bendrovė sugebės uždirbti pakankamus pinigų srautus iš pagrindinės veiklos.</i></p>		

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Alita	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“Nepateikdami išlygos savo nuomonei, mes atkreipiame Jūsų dėmesį į <..> patyrė 2331 tūkst. Lt grynąjį nuostolį <...>, yra sukaupusi 6657 tūkst. Lt nuostolių <...>, pagal pratęstą sutartį su banku <...> yra įsipareigojusi grąžinti 8632 tūkst. Lt paskolą <...> veiklos prognozės, nekilnojamojo turto, įrangos, įrengimų vertės sumažėjimo įvertinime naudotos prielaidos priklauso nuo suteikto finansavimo. <...> finansinės ataskaitos parengtos remiantis veiklos testavimo principu <...>, kuris priklauso nuo to, ar bankas ir toliau remis <...> Bendrovę ir pratęs kredito grąžinimo terminą ar akcininkai sugebės užtikrinti pakankamumą papildomą finansavimą <...> Jei finansavimas nebus pratęstas ar papildomas finansavimas nebūtų suteiktas, yra mažai tikėtina, kad dukterinė bendrovė galėtų tęsti veiklą ateityje.<...>”
		2013		“Nesąlygodami savo nuomonės, mes atkreipiame dėmesį į tai, kad <...> patyrė 438 tūkst. Lt grynąjį nuostolį <...>, yra sukaupusi 7240 tūkst. Lt nuostolių bei turi 6489 tūkst. Lt grynųjų trumpalaikių įsipareigojimų. <...> įsipareigojusi grąžinti 7432 tūkst. Lt. kreditą <...>. Vadovybės parengtos <...> veiklos prognozės, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų vertės sumažėjimo įvertinime naudotos prielaidos priklauso nuo suteikto finansavimo <...> Jei finansavimas nebus pratęstas ar papildomas finansavimas nebūtų suteiktas, yra mažai tikėtina, kad dukterinė bendrovė galėtų tęsti veiklą ateityje.<...>”
		2014		“Nesąlygodami savo nuomonės, atkreipiame dėmesį į <...> pastabą” Informacija apie veiklos testinumą”, kuriose pateikta informacija apie teisinius ginčus, vykstančius tarp Įmonių grupės <...>

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Alita	KPMG	2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	teisminių ginčų galutinė baigtis finansinių ataskaitų pasirašymo dieną nėra žinoma ir jos atidėjinyje galimiems atsirasti įsipareigojimams <...> nesudarytas. <...> galėtų lemti reikšmingą neapibrėžtumą dėl Įmonių <...> tęstinumo.
AB Invalda	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Invald Baltic Farmland	-	2012	-	-
		2013	-	
	PWC	2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	
AB Invald Baltic Real Estate	-	2012	-	-
		2013	-	
	PWC	2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Invld Technology	-	2012	-	-
	-	2013	-	
	PWC	2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	
AB Kauno energija	Deloitte	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“<...> ilgalaikio nekilnojamojo turto, įrangos, įrengimų ir turto vertė <...> atitinkamai sudaranti 348 mln. Lt ir 347 mln. Lt <...> apskaitinės vertės ilgalaikį materialųjį turtą <...> nebuvo atliktas pakankamumo pelningumo testas <...>, todėl jis negali būti laikomas patikimu būdu tikrajai šio turto vertei nustatyti<...> neturėdami patikimos informacijos apie šio turto tikrąją vertę, mes negalėjome pagrįstai įsitikinti, ar minėtas turtinis įnašas pripažintas tinkama verte <...>.”
	Auditas	2013		“<...> ilgalaikio nekilnojamojo turto vertė <...> sudaranti 374 mln. Lt ir 373 mln. Lt apima 128 mln Lt.apima apskaitinės vertės ilgalaikį materialųjį turtą,<...> gautą iš <..> akcininkų 2009 m. <..> Bendrovė <...> pakartotinai atliko šio turto vertinimą įnašo gavimo datai, tačiau <...> jokio susijusių su koregavimu neatliko.<...> neturėdami patikimo informacijos apie šio turto tikrąją vertę, mes negalėjome pagrįstai įsitikinti, ar minėtas turtinis įnašas pripažintas tinkama verte <...>”
	Auditas	2014		-
AB Klaipėdos nafta	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Klaipėdos nafta	KPMG	2013	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2014		
AB Lesto	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“<...> teisės aktų pakeitimai galėjo turėti reikšmingą neigiamą įtaką <...> turto tikrajai ir atsiperkamajai vertėms. Vadovybė nenustatė ilgalaikio materialiojo turto, kurio apskaitinė vertė <...> 4586 mln. Lt ir 4639 mln. Lt <...>, tikrosios vertės ir neatliko vertės sumažėjimo testo. Mes negalėjome patikimai įvertinti šio neatitikimo <...>.”
		2013		“teisės aktų pakeitimai galėjo turėti reikšmingą neigiamą įtaką <...> turto tikrajai ir atsiperkamajai vertėms. Vadovybė nenustatė ilgalaikio materialiojo turto, kurio apskaitinė vertė <...> 4499 mln. Lt <...> tikrosios vertės ir neatliko vertės sumažėjimo testo. Mes negalėjome patikimai įvertinti šio neatitikimo <...>.”
		2014		“<...> vadovybė <...> nenustatė ilgalaikio materialiojo turto, kurio apskaitinė vertė <...> 4499 mln. Lt <...> tikrosios vertės, nors egzistavo sumažėjimo požymių. Mūsų nepriklausomo auditoriaus išvadoje pareikšta nuomonė <...> buvo atitinkamai modifikuota. Atsižvelgiant į tai, mes nebegalėjome įvertinti, kokia perkainojimo nuostolių dalis turėjo būti apskaityta <...>.”
AB Lietuvos dujos	E&Y	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Lietuvos energija	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	<i>Bendrovė pirmą kartą pradėjo taikyti TAS nuo 2004 m. ir nuoto laiko rezervinės elektrinės ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui apskaičiuoti neteisingai taikė nusidėvėjimo normas. Dėl to atsiradę iškraipymai nebuvo ištaisyti <...> iki 2012 m.<..> Mes negalėjome gauti pakankamų ir tinkamų įrodymų dėl papildomos nusidėvėjimo sumos, kuri turėjo būti pripažinta. <...> sukaupto nusidėvėjimo suma buvo reikšmingai sumažinta, o ilgalaikio materialiojo turto apskaitinė vertė buvo reikšmingai padidinta. Mes nagėjome įvertinti sumas, kuria turėtų būti sumažintos <...> rezervinės elektrinės ilgalaikio materialiojo turto apskaitinės vertės<...>.”</i>
		2013		<i>“<...> Bendrovė nenustatė rezervinės elektrinės, įskaitant nebaigtą statybą <...>, atsiperkamosios vertės, nors tuomet buvo šio turto vertės sumažėjimo požymių.<...> atsižvelgiant į tai, mūsų nepriklausomo auditoriaus išvadoje pareikšta nuomonė <...> 2012 m. buvo modifikuota. Mūsų nuomonė apie ataskaitinių metų finansines ataskaitas taip pat yra modifikuota dėl čia nurodyto dalyko poveikio <...> duomenų palyginamumo <...>.”</i>
		2014		-
AB Lietuvos jūrų laivininkystė	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	<i>“Mūsų nuomonei išliekant besąlyginei, mes atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodyta, kad <...> apskaityti trumpalaikiai įsipareigojimai viršija trumpalaikį turtą 35 mln. lt suma <..> ši aplinkybė parodo reikšmingą neapibrėžtumą, lemiantį abejonę dėl Bendrovės veiklos tęstinumo. Bendrovės galimybė įvykdyti savo įsipareigojimus <...> ir tęsti veiklą priklauso nuo to, ar Bendrovė sugebės uždirbti pakankamus pinigų srautus iš pagrindinės veiklos <...>.”</i>
		2013		<i>“Mūsų nuomonei išliekant besąlyginei, mes atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodyta, kad <...></i>

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Lietuvos jūrų laivinkystė	KPMG	2013	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“apskaityti trumpalaikiai įsipareigojimai viršija trumpalaikį turtą 60 mln. Lt suma <...>. Mūsų nuomonei išliekant besąlyginei, mes atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodyta, kad <...> apskaityti trumpalaikiai įsipareigojimai viršija trumpalaikį turtą 60 mln. Lt suma <...> Bendrovės nuosavas kapitalas <...> neatitiko akcinių bendrovių numatyto minimalaus rodiklio <...> ši aplinkybė parodo reikšmingą neapibrėžtumą, lemiantį abejonę dėl Bendrovės veiklos tęstinumo. Bendrovės galimybė įvykdyti savo įsipareigojimus <...> ir tęsti veiklą priklauso nuo to, ar Bendrovė sugebės uždirbti pakankamus pinigų srautus iš pagrindinės veiklos <...>.”
		2014		“Mūsų nuomonei išliekant besąlyginei, mes atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodyta, kad <...> apskaityti trumpalaikiai įsipareigojimai viršija trumpalaikį turtą 62 mln. Lt suma <...> Bendrovė <...> patyrė 13 mln. Lt veiklos nuostoli <...> ši aplinkybė parodo reikšmingą neapibrėžtumą, lemiantį abejonę dėl Bendrovės veiklos tęstinumo. Bendrovės galimybė įvykdyti savo įsipareigojimus <...> ir tęsti veiklą priklauso nuo to, ar Bendrovė sugebės uždirbti pakankamus pinigų srautus iš pagrindinės veiklos <...>.”
AB Linas	E&Y	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Litgrid	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“<...> teisės aktų pakeitimai galėjo turėti reikšmingą neigiamą įtaką Bendrovės <...> turto tikrajai ir atsiperkamajai vertėms. Vadovybė nenustatė ilgalaikio materialiojo turto, kurio apskaitinė vertė <...> 1975 mln. Lt ir 1977 mln. Lt <...> tikrosios vertės bei neatliko vertės sumažėjimo testo. Mes negalėjome patikimai įvertinti šio neatitikimo įtakos finansinėms ataskaitoms.”

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Litgrid	PWC	2013		“<...> teisės aktų pakeitimai galėjo turėti reikšmingą neigiamą įtaką Bendrovės <...> turto tikrajai ir atsiperkamai vertėms.<...> Vadovybė nusprendė neatlikti ilgalaikio materialio turto, kurio apskaitinė vertė <...> 1972 mln. lt ir 1974 mln. lt <...> tikrosios vertės nustatymo bei neatliko vertės sumažėjimo testo. Dėl to mes negalime nustatyti, ar reikalingi kokie nors pataisymai ilgalaikiam materialiajam turtui <...>”
		2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“<...>Bendrovė <...> atliko ilgalaikio materialiojo turto perkainojimą ir apskaitė ilgalaikio turto perkainojimo rezervo sumažėjimą, lygų 183 mln. lt sumai, nuosavame kapitale bei 425 mln. lt vertės sumažėjimą <...> bendrųjų pajamų ataskaitoje.<...> teisės aktų pakeitimai galėjo turėti reikšmingą neigiamą įtaką Bendrovės <...> turto tikrajai ir atsiperkamai vertėms.<...> Vadovybė nusprendė neatlikti ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės nustatymo bei neatliko vertės sumažėjimo testo ankstesniais laikotarpiais. Mūsų audito nuomonė <...> sąlyginė dėl ankstesniais metais neatlikto turto vertinimo galimos įtakos <...> veiklos rezultatams ir nuosavo kapitalo pokyčiams bei einamųjų metų <...> lyginamosios informacijos skaičių palyginimui. “
AB Linas Agro Group	E&Y	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Panevėžio statybos trestas	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Panevėžio statybos trestas	E&Y	2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“Atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodoma, kad <...> Rusijoje prasidėję politiniai, socialiniai neramumai bei Rusijos ekonomikos augimo lėtėjimas ir kiti <...> įvykiai gali daryti neigiamą įtaką Grupės rezultatams bei finansinei būklei. Tokios įtakos apimtis šiuo metu negali būti įvertinta, todėl egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas dėl galimybės, kad ateities verslo aplinka Rusijoje gali skirtis nuo vadovybės įvertinimo. Mūsų nuomonė dėl šio dalyko nėra sąlygojama.”
AB Pieno žvaigždės	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB „Rokiškio sūris“	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
	-	-	2014	-
AB Šiaulių bankas	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Snaigė	E&Y	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia <...>.”	“<...> Bendrovė apskaitė 36 mln. lt investiciją į dukterinę įmonę <...> Kadangi dukterinė įmonė yra neveikianti, investicijos atsiperkamumas priklauso nuo dukterinės įmonės ilgalaikio materialaus turto atsiperkamumo.”

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Snaigė	E&Y	2012		<i>Yra požymių, kad investicijos savikaina gali neatsipirkti dėl egzistuojančio reikšmingo neapibrėžtumo, susijusio su dukterinės įmonės <...> turimų gamybinių ir administracinių patalpų <...> bei gamybinių įrengimų panaudojimo ateityje<...> todėl mes negalėjome surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad nustatyme, ar investicijos savikaina Bendrovės finansinės būklės ataskaitoje ir atitinkamai apskaitinė investicinio turto ir ilgalaikio materialaus turto vertė <...> pilnai atsipirks”</i>
		2013	<i>“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”</i>	<i>“<...> Bendrovė turėjo 9130 tūkst. Lt gautinš sumų iš Ukrainos pirkėjų, iš kurių apytiksliai 3500 tūkst. Lt yra pradelstos ir mūsų audito išvados dieną reikšmingų mokėjimų už jas nebuvo gautas. Mūsų nuomone, besitęsiantis verslo aplinkos Ukrainoje nestabilumas galėtų neigiamai paveikti pirkėjų galimybes grąžinti skolas. <...> vadovybė tikisi atgauti <...> neapmokėtas sumas, todėl pradelstų prekybos sumų <...> atsiperkamoji vertė nebuvo įvertinta. Mes neturėjome praktinių galimybių nustatyti šių prekybos gautinų sumų, metų rezultato bei nuosavo kapitalo koregavimų dėl galimo vertės sumažėjimo nuostolio pripažinimo.” “Papildomai nesąlygodami savo nuomonės, mes atkreipiame dėmesį į tai, kad <...> Bendrovė neturėjo pakankamai informacijos, kad galėtų įvertinti finansinių skolų ir EBITDA rodiklio <...> Bendrovė derasi su banku dėl naujo skolų grąžinimo grafiko bei naujų finansinių rodiklių nustatymo, tačiau šios išvados datai susitarimas dar nebuvo pasiektas. Šios aplinkybės rodo reikšmingą neapibrėžtumą dėl Bendrovės galimybių įvykdyti išpareigojimus kreditoriams per sutartinius terminus <...>.”</i>
		2014		<i>“<...> Bendrovė turėjo 913 tūkst. Lt gautinų sumų iš Ukrainos pirkėjų, iš kurių apytiksliai 3500 tūkst. Lt <...> buvo pradelstos.”</i>

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Snaigė	E&Y	2014	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	“Grupė tikėjosi atgauti minėtas sumas pradelstas sumas, todėl <...> gautinų sumų atsiperkamoji vertė nebuvo įvertinta<...> Mūsų vertinimu<...> buvo požymių, kad iš Ukrainos pirkėjų gautinos sumos buvo nuvertėjusios <...> tačiau šių gautinų sumų vertė nebuvo įvertinta. Dėl šio dalyko mes modifikavome <...> auditoriaus išvadą<...> Mūsų nuomonė apie šių metų finansines ataskaitas taip pat yra modifikuojama dėl galimos įtakos <...> nepaskirstytajam pelnui (nuostoliams) ir grynajam pelnui (nuostoliams) <...>.”
AB TEO LT	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-
	PWV	2013		
	DELOITTE	2014		
AB Utenos trikotažas	E&Y	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-
		2013		“Nesąlygodami savo nuomonės, mes atkreipiame dėmesį į <...> pastabą, kurioje nurodoma, kad <...> Bendrovės trumpalaikiai įsipareigojimai viršijo trumpalaikį turtą atitinkamai 3063 tūkst. Lt ir 3984 tūkst. Lt ir, kad ilgalaikių konvertuojamų obligacijų, kurių vertė <...> 12932 tūkst.lt, išpirkimo data <...> Ši situacija bei kiti dalykai <...> parodo esminio neapibrėžtumą egzistavimą, kuris gali kelti reikšmingų abejonių dėl Bendrovės <...> veiklos tęstinumą.”
		2014		-

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Vilkyškių pieninė	KPMG	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Vilniaus baldai	PWC	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-
		2013		
		2014		
AB Vilniaus degtinė	Grant Thornton Rimess	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-
	Grant Thornton Rimess	2013		
	KPMG	2014		
AB Žemaitijos pienas	Nepriklausomas auditas	2012	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-

Bendrovė	Audito įmonė	Metai	Nepriklausomas auditorius	
			Nuomonė	Dalyko pabrėžimas
AB Žemaitijos pienas	Grant Thorton Rimess	2013	“<...> visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo <...>.”	-
	Grant Thorton Rimess	2014		