

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS**

**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**Dovilė Sitavičiūtė**

**FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS LIETUVOJE TYRIMAS**

**MAGISTRO DARBAS**

**Darbo vadovė:** Prof. dr. Lina Dagilienė

**KAUNAS 2016**

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS LIETUVOJE TYRIMAS**

**Apskaita ir auditas**

**MAGISTRO DARBAS**

**Studentas, -ė .....**

Dovilė Sitavičiūtė, VMA-4 gr.

**2016 m.** gegužės 9 d.

**Vadovas,-ė .....**

Prof. dr. Lina Dagilienė

**2016 m.** gegužės 9 d.

**Recenzentas,-ė .....**

Doc. dr. Borisas Seminogovas

**2016 m.** gegužės .....d.

**KAUNAS, 2016**



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

---

Dovilė Sitavičiūtė

---

Apskaita ir auditas, 621N40002

---

Baigiamojo magistro darbo „Finansinio audito paslaugų kokybės Lietuvoje tyrimas“

**AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA**

20 16 m. gegužės 9 d.  
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Dovilės Sitavičiūtės** baigiamasis bakalauro darbas tema „Finansinio audito paslaugų kokybės Lietuvoje tyrimas“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

Sitavičiūtė, D. (2016). Research of Quality of Financial Audit Services in Lithuania. Master's Final Thesis in Accounting and Audit. Study Programme 621N40002. Supervisor prof. dr. L. Dagilienė. Kaunas: School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

## SUMMARY

*Relevance of the topic.* The quality of service is a frequent subject of research in the scientific literature. The latter often becomes a key competitive advantage for any organisation. Over the past few decades, the quality of audit services (especially independent external financial audit services) became one of the most relevant and widely discussed topics among the executives, scientists, researchers, and other interested parties. The most important reason as to why this sphere raises such concerns may be the collapse of a number of world's largest companies and the surrounding scandals. The global financial crisis of 2008 also had an impact in a sense that it uncovered gaps in the quality of audit services. It could be argued that the consequences of these events are the increased attention to the audit activities and their maintenance, deterioration of public confidence in audit firms, susceptibility to distorted information, and increased needs of the clients using audit services and information consumers. This is why it is necessary to put a lot of effort in order to improve the situation.

*Problem.* It is often emphasised that audit and its quality enables the proper functioning of the market mechanism, what is important not only for a particular business, but also to the entire economy of the country and its development. Changes that occurred in the professional audit environment and the above-mentioned increased competition forced the audit firms to reconsider how to improve their practices, procedures, implement professional policies and reduce the number of audit failures (Bedard, Johnstone & Smith, 2010). According to Mackevicius (2009), around 70-80% of companies' economic information is revealed through financial accountability, therefore, it could be argued that the reliability and correctness of such information is essential (which also significantly depends on the quality of audit services).

The *research object* of this thesis is the quality of financial audit services in Lithuania. The *aim* of this paper is to analyse and evaluate the quality of financial audit service in Lithuania, on the basis of a methodology developed, and present recommendations for its improvement. The following *tasks* were raised in order to achieve the objective:

1. To reveal the specifics and relevance of the financial audit service based on the analysis of scientific literature on the topic of audit service quality;
2. To present and justify the methodology developed for the purpose of researching the quality of financial audit services;
3. Based on the research methodology, to conduct a study and examine research results;

4. To present recommendations for the improvement of financial audit services.

*The main results.* The analysis of academic literature on a topic of the quality of audit services revealed that there is no unambiguous definition of this concept. However, in a more general sense, there is the probability that the auditor will find significant distortions in financial statements and will provide a fair audit report, in this way creating added value for the client and the external consumers of the information. Based on the studies of literature and expert evaluation, 5 hypotheses were raised in relation to the quality of audit services in Lithuania. They are being tested in the light of the expectation gap theory, i.e. the interviews are carried out with the audit service providers and the survey is conducted with the customers. The research results reveal that both of these interested parties associate the quality of audit services with the price, competence and experience of the auditor, and the reputation of the audit firm (hypotheses H2, H4 and H5 were confirmed). Both the audit service providers and customers unanimously rejected the H3 hypothesis: this shows that they view the lengthening of auditor's rotation period as having no negative effect on the quality of audit services. The interviewees' assessments differed on the issue of audit service dependency on company size. According to clients, the larger the company, the more it is able to secure better quality of services, while auditors do not identify any connections here. This is where the gaps in expectations occur.

Paper consists of 84 pages (without appendixes), 15 tables and 27 figures.

*Keywords:* quality of financial audit, quality of audit services in Lithuania, quality of audit indicators, value of audit.

## TURINYS

ĮVADAS .....	9
1. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS PROBLEMOS ANALIZĖ.....	11
1.1. Audito paslaugų kokybės aktualumas .....	11
1.2. Audito paslaugų kokybės samprata ir teorinis argumentavimas .....	13
1.3. Audito paslaugos nauda ir reikšmingumas suinteresuotųjų požiūriu .....	16
2. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS TEORINIAI SPRENDIMAI .....	21
2.1. Audito kokybės rodikliai .....	21
2.1.1. Audito kokybės rodiklių klasifikavimas .....	23
2.1.2. Įvesties, išvesties ir proceso rodikliai audito kokybei matuoti .....	27
2.2. Audito kokybės vertinimo modeliai ir metodai .....	31
2.3. Tyrimo hipotezių iškėlimas .....	40
3. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS TYRIMO METODOLOGIJA .....	44
4. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS LIETUVOJE TYRIMŲ REZULTATAI IR DISKUSIJA.....	49
4.1. Audito paslaugų klientų apklausos tyrimo rezultatai.....	49
4.2. Audito paslaugų teikėjų interviu rezultatai.....	69
4.3. Audito paslaugų teikėjų ir klientų tyrimo rezultatų palyginimas .....	75
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS .....	78
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	81
PRIEDAI .....	86

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Audito paslaugų kokybės samprata.....	14
2 lentelė. Audito kokybės rodiklių taikymo paskirtis.....	22
3 lentelė. Audito kokybės rodiklių tipai.....	24
4 lentelė. Audito kokybės rodikliai.....	28
5 lentelė. Audito kokybės tyrimo metodų ir rezultatų susisteminimas.....	33
6 lentelė. $\chi^2$ kriterijaus testas.....	54
7 lentelė. Priklausomybės matavimo koeficientai.....	54
8 lentelė. Tarpusavio sutapimo $\phi$ koeficientas.....	56
9 lentelė. $X^2$ - Pirsono kriterijus.....	58
10 lentelė. Kontingencijos ir Kramerio koeficientai.....	59
11 lentelė. $X^2$ - Pirsono kriterijus.....	60
12 lentelė. Kontingencijos ir Kramerio koeficientai.....	60
13 lentelė. Respondentų mintys ir pastebėjimai apie audito paslaugų kokybę Lietuvoje.....	69
14 lentelė. Auditorių charakteristikos.....	70
15 lentelė. Auditorių nuomonė nagrinėjamais klausimais.....	74

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 paveikslas. Auditas kaip atstovavimo santykiai tarp finansinių ataskaitų vartotojų ir įmonių...15
2 paveikslas. Audito paslaugų kokybės suvokimas iš investuotojų perspektyvos.....18
3 paveikslas. Auditoriaus nepriklausomumo ir audito kokybės ryšys..... 20
4 paveikslas. Audito kokybės elementai..... 25
5 paveikslas. Audito kokybės modelis..... 34
6 paveikslas. Audito kokybės indikatorių tyrimo modelis.....36
7 paveikslas. Empirinio tyrimo metodikos schema.....38
8 paveikslas. Konceptualus modelis.....39
9 paveikslas. Audito paslaugų kokybės rodiklių ekspertinio vertinimo rezultatai.....41
10 paveikslas. Loginė darbo struktūra.....45

11 paveikslas. Respondentų pasiskirstymas pagal dydį.....	49
12 paveikslas. Respondentų pasiskirstymas pagal veiklos sektorių.....	50
13 paveikslas. Teiginių asociacija su audito kokybe.....	50
14 paveikslas. Respondentų pasiskirstymas pagal audituojančią įmonę.....	51
15 paveikslas. Respondentų pasiskirstymas pagal mokamą kainą už auditą.....	51
16 paveikslas. Respondentų pasiskirstymas pagal audito kainų lygio priimtinumą.....	52
17 paveikslas. Audito įmonės pasirinkimo kriterijai.....	55
18 paveikslas. Teiginių asociacijos su audito kokybe balų vidurkiai.....	57
19 paveikslas. Pritarimo lygis teiginiams.....	61
20 paveikslas. Auditoriaus savybių įvertinimas.....	62
21 paveikslas. Profesinės etikos principai audito paslaugos kokybės požiūriu.....	63
22 paveikslas. Respondentų pritarimas teiginiams.....	64
23 paveikslas. Nekokybiško audito priežastys.....	65
24 paveikslas. Pritarimo išraiška teiginiams.....	66
25 paveikslas. Audito įmonės reputacijos asociacija su audito kokybe.....	67
26 paveikslas. Reputacijos svarba renkantis audito įmonę.....	67
27 paveikslas. Respondentų pritarimo lygis teiginiams.....	68



## IVADAS

**Temos aktualumas.** Pastaruosius kelis dešimtmečius audito paslaugų kokybė (ypač nepriklausomo išorės finansinio audito) tapo viena iš aktualių ir plačiai diskutuojamų temų vadovų, mokslininkų, tyrėjų ir kitų suinteresuotų šalių tarpe. Kaip reikšmingiausia to priežastimi galima įvardinti keletą didžiųjų pasaulio bendrovių skandalus ir žlugimą (2001 metais „Enron“, 2002 metais „WorldCom“, 2003 metais „Parmalat“ ir kt.). Be to, 2008 metais įvykusi pasaulinė finansų krizė bei regioninės finansų krizės ir audito sistemos spragas, prisidėjusias prie bankinės sistemos griūties. Taigi, šie atvejai akivaizdžiai parodė, jog yra nemažai spręstinių audito problemų. To pasekoje 2002 metais JAV Kongresas priėmė Sarbanes-Oxley (SOX) aktą, o 2010 metais Europos Komisija paskelbė „Žaliąją knygą: Audito politika. Per krizę įgyta patirtis“ ir ėmė daugiau dėmesio skirti audito funkcijos tobulinimo procesui, taip siekiant užtikrinti didesnę finansinę stabilumą. Audito bendrovės „PwC“ vadovaujantysis partneris Lietuvoje C. Butler (2011) teigia, jog „esant tokiai padėčiai finansų rinkoje, būtina svarstyti galimų papildomų su auditorių vaidmeniu susijusių reformų įgyvendinimą, tačiau priimant sprendimus reikėtų objektyviai įvertinti, ar šios priemonės tikrai bus veiksmingos“ (ELTA, „Verslo žinios“, 2011). Akivaizdu, kad audito paslaugų poreikis nuolat didėja, kadangi audituota finansinė atskaitomybė yra viena iš pagrindų, sudarant naujus verslo sandorius, vykdant investicijas ar priimant finansavimo sprendimus. Be to stiprinamas verslo partnerių, tiekėjų ir visuomenės pasitikėjimas įmone. Tai, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojai tapo ypač jautrūs informacijos iškraipymams lėmė ir spartėjantys verslo globalizacijos procesai, kintančios verslo organizavimo formos, globalios konkurencijos bei apskaitos sistemų pokyčiai ir kt. Dėl to jų poreikius patenkinti tampa dar sunkiau.

**Problemos iširtumo lygis.** Dažnai pabrėžiama, jog auditas ir jo kokybė įgalina tinkamą rinkos mechanizmo veikimą, yra svarbūs ne tik konkrečiam verslui, tačiau ir visai šalies ekonomikai, jos raidai. Paslaugų sektoriuje kokybė atlieka itin svarų vaidmenį. Be to, mokslininkų teigimu, kaip pavyzdžiui, Bedard, Johnstone & Smith (2010), įvykę pokyčiai profesinėje audito aplinkoje ir minėta didėjanti konkurencija privertė audito įmones apsvarstyti, kaip pagerinti savo veiklos metodus, procedūras, įgyvendinti profesinę politiką ir sumažinti audito nesėkmių skaičių. To pasekoje plinta diskusijos bei moksliniai tyrimai apie audito paslaugų kokybę, kurią vertę, naudą bei kitais teoriniais ir praktiniais klausimais (audito paslaugų kokybė vertinimo rodikliai (Aghaei, 2011); audito paslaugų kokybės suvokimas (Bing, Huang, Li & Zhu, 2014); audito kokybės reikšmingumas klientams (Causholli & Knechel 2012); audito paslaugų kokybės poveikis finansavimo sprendimams (Chang, Dasgupta & Hilary, 2009); audito privalumai suinteresuotųjų požiūriu (Francis, 2011); audito paslaugų kokybės rodiklių reikšmė ir svarba (Martin, 2013); ir kt.). Kaip teigia Mackevičius (2009), apie 70-80% įmonių ekonominės informacijos atskleidžia finansinė atskaitomybė, tad galima teigti, jog jos patikimumas ir teisingumas yra būtinas (kas reikšmingai priklauso ir nuo audito paslaugų

kokybės). Be to, svarbu pažymėti, jog moksliniuose tyrimuose atliekamas ne tik audito paslaugų kokybės nagrinėjimas, bet ir atsiranda nauji požiūriai, vystomos ir tobulinamos įvairios koncepcijos. Daugelis analitikų, tyrėjų (Brown & Hillegeist, 2007; Causholli & Knechel, 2012; Francis, 2004; Lennox, 2005; Piot, 2010 ir kt.) pripažįsta, jog mažėjantis pasitikėjimas auditu ir jo išvadomis reikalauja didelių pastangų situacijai pagerinti. Dėl finansinės krizės, įmonių, komercinių bankų žlugimų ir kitų įvykių Lietuvoje taip pat padidėjo dėmesys auditorių atliekamam darbui ir atsakomybei, viešajai priežiūrai bei jos rezultatams. Audito paslaugų kokybės tematika Lietuvos mokslinėje literatūroje ištyrinėta dar visiškai menkai, negausiai. Šalyje autorių atlikti tyrimai susiję su audito samprata, rūšimis, atlikto audito rezultatų įforminimu (Kabašinskas ir Toliatienė, 1997), audito vaidmens, funkcijų, audito sistemos raidos problemų nagrinėjimu (Lakis, 2005, 2007), auditorių etikos, audito būtinumo, kontrolės sistemos analize (Mackevičius 2001, 2004, 2009) ir kt. Naujausi tyrimai apima auditorių profesinės kompetencijos stokos analizę (Staliūnienė, 2009), audito kokybės vaidmenį kuriant audito vertę (Kustienė ir Petraitienė, 2012), audito paslaugų kokybės tyrimą klientų ir išorės informacijos vartotojų požiūriu (Vaicekauskas, 2015) ir kt. Tačiau daugumoje šių tyrėjų darbų pati audito kokybės neanalizuojama, o tik aptariama teoriškai, fragmentiškai. Tad apibendrinant, galima teigti, kad audito paslaugų kokybė yra svarbi plačiąja prasme visuomenei apskritai (vadovams, akcininkams, darbuotojams, investuotojams ir t.t.), todėl tai tik dar labiau išryškina audito paslaugų kokybės analizavimo svarbą. Remiantis išnagrinėtais aspektais keliami ***mokslinė problema: kaip užtikrinti audito paslaugų teikėjų ir klientų lūkesčių suderinamumą, remiantis finansinio audito paslaugų kokybės suvokimu?***

Tad šio baigiamojo darbo tyrimo ***objektas*** yra finansinio audito (toliau – auditas) paslaugų kokybė Lietuvoje. Darbo ***tikslas*** – ištirti ir įvertinti audito paslaugų kokybę Lietuvoje, remiantis sudaryta metodika, bei pateikti rekomendacijas jos gerinimui.

Tikslui pasiekti išsikelti ***uždaviniai***:

1. Išanalizavus mokslinę literatūrą audito paslaugų kokybės tema, atskleisti finansinio audito paslaugos specifiką bei aktualumą;
2. Pateikti ir pagrįsti finansinio audito paslaugų kokybės tyrimo metodiką;
3. Remiantis tyrimo metodika atlikti tyrimą ir išanalizuoti tyrimo rezultatus;
4. Pateikti rekomendacijas finansinio audito paslaugų kokybės tobulinimui.

Darbe naudojami ***metodai***: mokslinės literatūros analizė ir sisteminimas, duomenų grupavimas, sisteminimas, palyginimas, antrinių duomenų analizė, ekspertinis vertinimas, anketinė apklausa, pusiau-struktūrizuotas interviu, grafinė analizė, duomenų apdorojimas ir interpretavimas SPSS Statistics (angl. *Statistical Package for the Social Sciences*) programa.

# 1. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS PROBLEMOS ANALIZĖ

## 1.1. Audito paslaugų kokybės aktualumas

Analizuojant audito paslaugų kokybę ir gilinantį į šios srities problemas, visų pirma svarbu aptarti, kodėl audito paslaugų kokybė yra aktuali bei dėl kokių priežasčių kyla kokybiško audito būtinumas<sup>1</sup>. Derėtų pradėti nuo to, jog didelį susirūpinimą audito paslaugų kokybe iššaukė keletas didelių pasaulio bendrovių žlugimas bei 2008 metais įvykusi finansinė krizė. Lennox (2005) tvirtina, jog kilę įmonių skandalai privertė sutelkti dėmesį į tai, ar audito įmonės tiekia pakankamai aukštos kokybės audito paslaugą. Galima išskirti keletą konkrečių, daugelyje straipsnių aptariamų įmonių žlugimo pavyzdžių, lėmusių tai, kad ši tema tapo labai aktuali ir plačiai diskutuojama (Blouin, Grein & Rountree, 2007; Landsman Nelson & Rountree, 2009; Nagy, 2005):

1. „Enron“ – JAV energetikos bendrovė patyrė bankrotą dar prieš didžiąją pasaulio ekonominę krizę (2001 metais). Bendrovėje buvo atskleista korupcija, sukčiavimas vedant finansinę įmonės veiklą. Tai vadinama didžiausiu bankrotu Amerikos istorijoje.
2. „Arthur Andersen“ – 2002 metais bankrutavusi viena iš „Didžiojo penketo“ įmonių, teikusi audito, finansines ir mokesčių konsultacijų paslaugas. Ji savanoriškai atsisakė audito licenzijos dėl dokumentų sunaikinimo susijusio su „Enron“ apskaita.
3. „WorldCom“ – viena iš didžiausių telekomunikacijų bendrovių, bankrotą paskelbusių 2002 metais. Įmonės buvo priversta prie bilioninių skolų ir kaltinama vertybinių popierių klastojimu.
4. „Parmalat“ – Italijos maisto pramonės grupė bankrutavo 2003 metais. „Parmalat“ įkūrėjas pripažintas stambiu finansiniu sukčiavimu, vertybinių popierių įstatymų pažeidimu ir patrauktas teisminėm atsakomybėm.
5. „Ahold“ – 2003 metais paskelbta, kad Olandijos mažmeninės prekybos tinklo „Ahold“ pelnas, atlikus finansinį auditą, buvo 500 mln. USD mažesnis nei anksčiau skelbta (maždaug 60% didesnis už realų pelną). To įtakoje smarkiai nuvertėjo kompanijos akcijos, atsistatydino vadovybė.

Be aptartų sukčiavimo atvejų, galima atrasti ir dar daugiau žymių apgaulių pavyzdžių, susijusių su tokiomis įmonėmis kaip „Converse“, „Daewoo“, „Bayou Management LLC“, „Samsung“, „Hyundai“, „Hollinger International Inc" ir kt. Dėl minėtų ir kitų susiklosčiusių situacijų vis daugiau dėmesio imta skirti rizikingiems kliento ir audito įmonės santykiams. Labiausiai aktualu tai tapo audito įmonėms, kurios vis daugiau pajamų uždirba iš ne audito paslaugų, tokių kaip pvz.: finansinės konsultacijos, teisinės paslaugos, verslo valdymo konsultacijos ir kt. Kaip minėta, visų šių skandalų

---

<sup>1</sup> Svarbi pastaba: toliau darbe naudojant audito sąvoką turima omenyje *finansinį* auditą, o audito kokybės sąvoką – *finansinio audito paslaugų* kokybę.

pasekoje 2002 metais JAV buvo priimtas „Viešųjų bendrovių apskaitos reformos ir investuotojų apsaugos įstatymas“<sup>2</sup> vadinamas Sarbanes-Oxley aktu (SOX). SOX numatė įkurti viešąją apskaitos standartų laikymosi priežiūros įstaigą bei taip pat pripažįstama auditorių nepriklausomybė ir numatoma įmonių atsakomybė. Nagrinėjama tema taip pat aktuali Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės audito (2006), kurios įžanginėje dalyje akcentuojama, jog aukšta audito paslaugų kokybė įgalina tinkamą rinkų funkcionavimą, stiprina finansinės atskaitomybės veiksmingumą ir vientisumą. Lietuva turėjo įgyvendinti šią direktyvą įstojus į Europos Sąjungą (2004 metais). Direktyvos nuostatai buvo perkelti į nacionalinius įstatymus, o nacionaliniai audito standartai 2009 metais buvo pakeisti į tarptautinius. Po įvykusių stambių pasaulio įmonių skandalų 2006/43/EB direktyva iš dalies keičiama 2014/56/ES direktyva, kurioje išplėtos nuostatos dėl teisės aktų nustatyto viešojo intereso įmonių audito, pabrėžiama, kad ypač svarbu sustiprinti nepriklausomumą, stiprinama reikalavimų laikymosi kontrolė ir priimti kiti svarbūs pakeitimai. Kaip pastebi Francis (2004), audito paslaugų kokybė ir audito nesėkmės yra atvirkščiai susiję reiškiniai: kuo žemesnė audito paslaugų kokybė, tuo didesnis nesėkmių skaičius ir tikimybė. Tad stiprinant audito paslaugų kokybę neigiamų pasekmių išvengti yra lengviau. Būtent po minėtų stambių sukčiavimo atvejų aiškiau suformuluotos vidaus kontrolės ir audito priežiūros funkcijos.

Galima teigti, jog atliekamo audito paslaugų kokybiškumas yra aktualus, nes auditas padeda išspręsti svarbias problemas. Kadangi jo pagrindinis objektas yra finansinės ataskaitos, o pastarosios turi tenkinti finansinių ataskaitų vartotojų poreikius, autoriai Cosserat & Rodda (2009) išskiria šias pagrindines visuomenei aktualias problemas:

- 1) *pasekmės* – ekonominiai sprendimai, tokie kaip investavimas, paskolos, prekyba ir kt. remiasi finansinėmis ataskaitomis, kurios suteikia pagrindimą sprendimų priėmimui. Todėl vartotojai, investuotojai ir kiti suinteresuoti asmenys, priimantys šiuos svarbius sprendimus, savo ruožtu skiria didelį dėmesį įmonių pateikiamų finansinių ataskaitų tikrumui, teisingumui, išsamumui, detalumui, suprantamumui ir kitiems kriterijams, padedantiems jiems išvengti klaidingų sprendimų priėmimo;
- 2) *interesų konfliktas* – įmonės, sudarydamos finansines ataskaitas, gali siekti jose nurodomą informaciją pateikti vienų ar kitų suinteresuotų šalių naudai ir tokiu būdu pažeidžiant neutralumo principą bei klaidinant informacijos vartotojus;
- 3) *sudėtingumas* – finansinė atskaitomybė, lyginant kokia buvo prieš kelis dešimtmečius ir dabar yra pakitusi. Apskaitoje naudojami, taikomi metodai sudėtingėja (t.y. reikia remtis įvairiomis prielaidomis, vertinimo sistemomis, modeliais, principais ir pan.), todėl ir tikimybė klaidų atsiradimui išauga. Finansinės apskaitos dinamiškumas meta iššūkius ir jos vartotojams, kurių

---

<sup>2</sup> angl. Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002

kompetencija ne visada leidžia atlikti tikslias analizes ir įvertinimus, todėl belieka pasikliauti auditorių pateiktomis išvadomis;

- 4) *atskirtis/nutolimas* – matoma problema, jog įmonių veikla suinteresuoti asmenys yra ganėtinai nutolę nuo tų, kurie tvarko apskaitą ir rengia ataskaitas. Nėra būdų patikrinti finansinių ataskaitų tikrumo, teisingumo, todėl finansinės informacijos vartotojai renkasi arba pasitikėjimą atskaitomybe arba ekspertiniu (auditorių) vertinimu.

Kaip matyti iš aptartų elementų, visuomenės ir suinteresuotųjų asmenų tarpe egzistuoja nemažai keblumų, kurių jie savarankiškai negali išspręsti, taigi šiuo atveju atliekamas auditas yra vienas iš pagrindinių problemų sprendimo būdų.

## 1.2. Audito paslaugų kokybės samprata ir teorinis argumentavimas

Šiuolaikinėje dinamiškoje, inovacinėje, globalioje rinkoje vienas iš svarbiausių konkuravimo veiksnių yra paslaugų kokybė. Tik kokybiškas, tenkinančias klientų lūkesčius paslaugas teikiančios įmonės gali sėkmingai vystyti savo verslą, užsitikrinti stabilumą, pelningumą, vartotojų lojalumą ir kt. Dėl to paslaugų kokybė vis dažniau nagrinėjama mokslinėje literatūroje bei yra diskusijos objektas tyrėjų, įmonių vadovų ir kitų suinteresuotų šalių tarpe. Savo ruožtu ne išimtis ir audito paslaugų kokybė. Dėl to visų pirma derėtų susipažinti su paties audito sąvoka. Dažniausiai yra išskiriamos dvi audito rūšys: *veiklos* ir *finansinis*. Savo ruožtu darbe yra aktuali finansinio audito koncepcija. Tad finansinių ataskaitų *auditas* gali būti apibrėžiamas kaip nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvadų pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais (*LR audito įstatymas, 1995, 2 str.*).

Mokslininkai savo darbuose analizuoja, tiria audito paslaugų kokybės įtaką verslo sėkmei, plėtros galimybėms, klientų pasitenkinimui, išorinių informacijos vartotojų poreikiams ir pan. Pastaruoju metu itin plačiai diskutuojama dėl nepriklausomo išorės finansinio audito paslaugų kokybės. Istorinės praeities aplinkybės rodo, kad susilpnėjusios audito funkcijos iššaukia daug svarbių diskusijų ir skandalų, sukelia neigiamų pasekmių. Prieš nagrinėjant, kokie yra audito paslaugų kokybę lemiantys faktoriai, kaip ją išmatuoti ir gerinti, tikslinga apžvelgti egzistuojančias audito paslaugų kokybės sampratas ir svarbiausius su ja susijusius aspektus. Kaip ir daugelio sąvokų atveju, derėtų paminėti, jog neretai skirtingi autoriai naudoja skirtingas audito paslaugų kokybės koncepcijas ir kriterijus, todėl vieningo apibrėžimo pateikti neįmanoma. Dažniausiai literatūroje sutinkamos audito paslaugų kokybės sampratos susistemintai pateikiamos 1 lentelėje.

**1 lentelė. Audito paslaugų kokybės samprata**

<b>Autorius (-iai)</b>	<b>Interpretacija</b>
DeAngelo (1981)	Rinkos įvertinta tikimybė, kad jeigu finansinėse ataskaitose egzistuoja klaidos, auditorius jas suras ir praneš apie jas.
Lee, Stokes, Taylor & Walter (2003)	Tikimybė, kad auditorius pateiks teisingą ir kvalifikuotą nuomonę apie finansines ataskaitas ir jose rastas klaidas.
Davidson & Neu (1993)	Auditoriaus teikiamos informacijos pasižymėjimas tikslumu, patikimumu, kruopštumu.
Krishnan & Schauer; McConnell & Banks; Aldhizer et al. (2001)	Laipsnis kuriuo atliekamas auditas atitinka standartus, reikalavimus, įstatymus ir kt.
Herrbach (2005)	Tikimybė, kad auditorius atras reikšmingus pažeidimus ir pateiks tinkamą ataskaitą apie juos.
Jankūnaitė (2006)	Audito kokybiškumas pasireiškia tada, kai jis suteikia pagrindą tinkama rinkų funkcionavimui ir stiprina finansinės atskaitomybės vientisumą.
Boutellis-Taft (2007)	Kokybė pasireiškia tinkamos, objektyvios nuomonės apie įmonės finansinę atskaitomybę pateikimu.

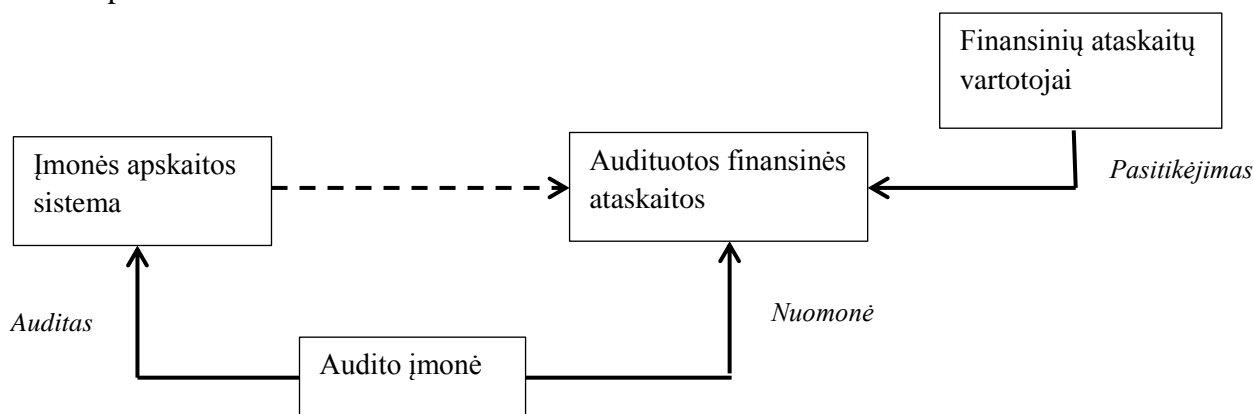
Kaip matyti iš 1 lentelės, vieną iš pirmųjų audito paslaugų kokybės sampratą pateikė DeAngelo (1981). Žvelgiant platesniaja prasme, autorės nuomone audito paslaugų kokybė – *tai rinkos suvokta tikimybė, jog auditorius atras finansinėse ataskaitose esančius iškraipymus bei klaidas, sugebės tinkamai įvertinti jų reikšmingumą bei pateiks tinkamą, teisingą ir objektyvią auditoriaus išvadą*. Apibendrinant 1 lentelę, galima teigti, jog mokslininkų pateikiamose koncepcijose vyrauja supratimas, jog audito paslaugų kokybė visų pirma turi pasireikšti per tinkamą, profesionalią nuomonės atskleidimą apie audituojamos įmonės finansinę atskaitomybę ir aptiktas reikšmingas klaidas. Be to, atliekamas auditas turi atitikti numatytus standartus ir reikalavimus.

Nors audito paslaugų kokybės tema Lietuvoje nagrinėta dar sąlyginai negausiai, galima būtų išskirti autorių Vaicekausko ir Mackevičiaus (2013) pateikiamą mintį, kuri atspindi kiek kitokį požiūrį nei anksčiau aptartieji: *audito paslaugų kokybė gali būti įvardijama kaip patvirtintas lygis tarp vertės kurią kuria auditas ir audito lūkesčius iš trečiųjų šalių pusės, klientų*. Kaip matyti iš aptartų teorinių aspektų, kokybės apibrėžimas gali būti interpretuojamas įvairiai, priklausomai nuo situacijos, laikmečio ar konteksto. Tad apibendrinimui galima remtis Ruževičiaus (2006) teiginiu, jog įvairių požiūrių gausa rodo, jog kokybė yra dinamiškas reiškinys, skirtingai suvokiamas skirtingų šalių ir priklauso nuo kokybės objekto charakteristikų ypatybių bei daugelio kitų veiksnių.

Nagrinėjant audito paslaugų kokybę, jos esmę ir svarbą taip pat galima atskleisti tam tikrų teorijų pagrindu. Šiuo atveju svarbi **atstovaujamojo-atstovo** (agento<sup>3</sup>, agentavimo) teorija. Pagal šią teoriją teigiama, jog auditas gali sumažinti konfliktus kilusius dėl informacijos asimetrijos. Kaip teigia Brown & Hillegeist (2007), informacijos asimetrija atsiranda tada, kai vienas ar keli investuotojai turi konfidencialios informacijos apie įmonės vertę (daugiausiai gaunamos iš įmonės vadovybės), kai tuo

<sup>3</sup> angl. principal-agent theory

tarpu dauguma investuotojų naudojami tik viešai prieinama informacija. Agento teorijai iliustruoti pateikiamas 1 paveikslas.



**1 pav. Auditas kaip atstovavimo santykiai tarp finansinių ataskaitų vartotojų ir įmonių**  
(Herrbach, 2001, p.789)

Kaip matyti iš 1 schemos, atstovavimas (agentavimas) pasireiškia tuo, kad finansinių ataskaitų vartotojai pasitiki audito įmonių (agentų) nuomone ir išvadomis, kadangi patys neturi priėjimo prie įmonių apskaitos sistemos. Varici (2013) nuomone, nėra įmanoma visiškai pašalinti informacijos asimetrijos, tačiau pagrindinis tikslas – sumažinti ją iki minimumo. Leuz & Verrecchia (2000) pažymi, jog informacijos asimetrija tarp vadovų ir investuotojų mažėja, kai informacijos atskleidimo lygis didėja. Tai yra svarbu, kadangi informacijos asimetrija daro poveikį sprendimams, kuriuos priima trečiosios šalys įmonių atžvilgiu. Varici (2013) pastebi, kad egzistuoja nemažai tyrimų, kaip sumažinti šią asimetriją, tačiau rezultate dažniausiai pateikiami pasiūlymai yra didinti savanorišką informacijos atskleidimą. Nors kartu ir priduriama, jog savanoriškas informacijos atskleidimas nėra tinkamas visoms šalims, ypač su mažu skaidrumu (kaip pvz.: Turkija). Vis gi, kaip rašoma Valstybės žiniuose (VZ.LT): „informacijos asimetrija gali trukdyti įvykti netipiškiems sandoriams“.

Tad iš aptartų aspektų matyti, jog tokiais atvejais reikšmingą vaidmenį atlieka auditorius, kuris gauna labiausiai tikslią ir išsamią informaciją apie įmonę (apart jos vadovų). Auditoriaus tikslas yra patikrinti vadovų pateiktą informaciją, vadovaujantis profesiniu skepticizmu. Tyrimai rodo, jog aukštos kokybės auditas sumažina informacijos asimetriją bei padidina savanorišką jos atskleidimą (Varici, 2013). Auditoriaus ataskaitos (išvados) turi didelę vertę, ypač trečiosioms šalims, kadangi sudaro sąlygas tikslios ir teisingos informacijos atskleidimui (Piot, 2010). Tad remiantis atskleistais tyrimais, galima teigti, kad auditas ir jo kokybė yra ir svarbus informacijos asimetrijos mažinimo veiksnys. Jeigu kokybė praktiškai neįgyvendinama kyla interesų konfliktai tarp suinteresuotųjų.

Audito paslaugų kokybės nagrinėjime svarbi ir dar viena teorija, t.y. **lūkesčių teorija** (angl. *expectation theory*). Šią teoriją siekė suformuoti daugelis mokslininkų, tačiau galutinai tai pavyko Vroom (1964), kuris ją atskleidė per darbuotojų pasitenkinimą, motyvaciją. Nors teorija per daugelį metų buvo modifikuojama, bet svarbiausi esmė yra ta, kad skirtingi žmonės turi skirtingus poreikius ir

žino, ko jie trokšta, o jų motyvaciją lemia lūkesčiai, instrumentalumas ir valentingumas (Vroom, 1964). Kaip jau buvo minėta, iki šiol nėra vieningos, visiems suinteresuotiems asmenims priimtinos audito paslaugų kokybės sampratos ir dažniausiai pastarąją aiškinant vieni atkreipia dėmesį į vieną aspektą, kiti į kitą. Audito klientai iš auditorių tikisi tam tikrų darbo rezultatų, naudos, papildomų konsultacijų ar pan., tad ir šių lūkesčių išpildymas lemia jų pasitenkinimą. Tuo tarpu auditoriai taip pat turi savitą suvokimą apie teikiamos paslaugos specifiką, jos vertę, kokybės siekimą ir vertinimą. Tad tarp šių dviejų suinteresuotų šalių dažnai atsiranda spragos, t.y. neišpildomi lūkesčiai dėl skirtingo požiūrio, suvokimo, interpretavimo, vertinimo ir pan. Teorijoje šios spragos vadinamos *audito lūkesčių spragomis* (angl. *audit expectation gap*). Teigiama, kad lūkesčių spraga tarp audito paslaugų užsakovų ir vartotojų (Linartas, 2014, ES Audito reglamentavimo pakeitimai) atsiranda dėl: per mažo bendravimo tarp auditorių ir priežiūros institucijų; auditorių išvados forma neatitikimo vartotojų lūkesčiams. Mackevičiaus (2012) nuomone, galima išskirti keletą svarbiausių priežasčių, kurios lemia audito lūkesčių spragų didėjimą:

- 1) žema auditorių profesinė kvalifikacija;
- 2) visuomenės menkas supratimas apie audito esmę ir jo technologiją;
- 3) galiojančių finansinių ataskaitų trūkumai;
- 4) audito apribojimai.

Gižienė ir Račelienė (2012) mano, kad „įmonių vadovų lūkesčių ir auditorių interesų nesuderinamumo problemos esmė ta, kad audituojamųjų įmonių vadovai pernelyg daug tikisi iš audito: jie norėtų, kad auditoriai kokybiškai sutvarkytų. Savo ruožtu auditoriai, norėtų gauti didesnę užmokestį, jiems būtina informaciją, turėti geras darbo sąlygas ir palankią aplinką ir kt.“ (p.1520-1530). Taigi, vienas aktualiausių šių dienų klausimų kaip suderinti skirtingus interesus, kad abi šalys būtų patenkintos ir sumažinti lūkesčių spragą.

Išanalizavus atstovavimo (agentavimo) ir lūkesčių teorijas, kitame poskyryje detaliau aptariama audito paslaugų kokybės reikšmė.

### **1.3. Audito paslaugos nauda ir reikšmingumas suinteresuotųjų požiūriu**

Į kylančius diskusinius klausimus, kuo ir kodėl svarbi audito paslaugų kokybė, galima atsakyti remiantis audito paslaugos specifika, pagrindžiant audito paslaugos kokybės naudą. Mokslininkai išskiria tokius pagrindinius audito privalumus (DeFond & Francis, 2005; Jackson, Moldrich, Roebuck, 2008, O'Sullivan, 2000):

- *savininkų pasitenkinimas* (auditas yra naudingas atskleisti organizacijų savininkams apie verslo operacijų sėkmingumą, padalinių veiklą ir kt.);
- *klaidų aptikimas ir prevencija* (audito proceso metu atrandamos, nustatomos klaidos, tyčinės ar atsitiktinės, bei jų prevencija);



- *nepriklausoma nuomonė* (po audito atlikimo pateikiama nepriklausoma nuomonė apie audituojamą subjektą, garantuojama, kad finansinė atskaitomybė yra tikra ir teisinga visais atžvilgiais);
- *sukčiavimo aptikimas ir prevencija* (audito proceso metu taip pat gali būti aptinkami sukčiavimo atvejai, kuriems ateityje turi būti užkertamas kelias ir finansinė atskaitomybė rengiama be trukdžių).

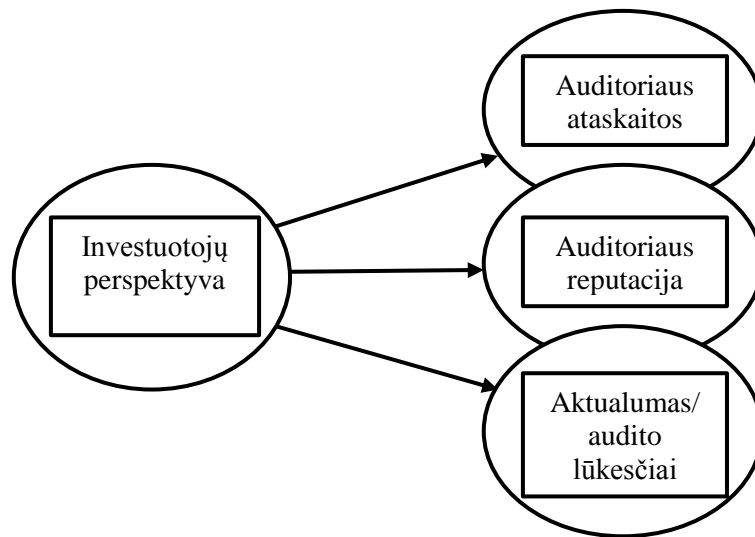
Remiantis Vaicekausko ir Mackevičiaus (2014) audito paslaugų kokybės samprata, galima teigti, jog vienas iš svarbiausių vaidmenų tenka klientams, todėl labai svarbu į audito paslaugų kokybę pažvelgti iš jų perspektyvos. Teigiama, jog lūkesčiai, kylantys iš audito klientų poreikių, yra patenkinti ar net viršyti jeigu (Vaicekauskas ir Mackevičius, 2014):

- auditoriaus pateikta ataskaita tiksli ir patikima;
- auditoriai sumažina reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos tikimybės;
- auditas atliekamas laikantis profesinių standartų, etikos ir galiojančių įstatymų visuose audito etapuose;
- auditoriai pateikia naudingų įžvalgų ir rekomendacijų klientui, tokiu būdu sukuriant pridėtinę vertę teikiamoms paslaugoms;
- auditas atliekamas kompetetingų, profesionalių audito specialistų ir laikantis nustatytų terminų.

Kad organizacijos ir išorinės aplinkos sąveika yra vienas iš kertinių jos sėkmės pamatų pripažįsta ir Seth, Deshmukh & Vrat (2005). Remiantis šių mokslininkų tyrimu, papildomai galima įvardinti tokius pagrindinius faktorius, kurie skatina paslaugų teikėjus sutelkti dėmesį į klientus ir jiems siūlomų paslaugų kokybę:

- greita informacijos sklaida tarp klientų;
- augantis klientų dėmesys organizacijoms ir jų procesų lankstumams;
- poreikių kompleksiskumas, nuolatinė kaita ir kt.

Audito paslaugų kokybė svarbų vaidmenį vaidina ne tik klientų tarpe, bet ir kitų suinteresuotų šalių. Taigi, svarbu išnagrinėti audito paslaugų kokybės naudą išorės informacijos vartotojų požiūriu. Francis (2011) nuomone, audito klaidos (nesėkmės) sukelia ekonominių padarinių auditoriams, jų klientams, trečiosioms šalims. Teisinga informacija apie įmonės veiklą, būklę yra svarbi daugeliui suinteresuotų šalių, tačiau bene didžiausią reikšmę ji turi investuotojams (žr. 2 pav.).



**2 pav. Audito paslaugų kokybės suvokimas iš investuotojų perspektyvos (adaptuota pagal Francis, 2011)**

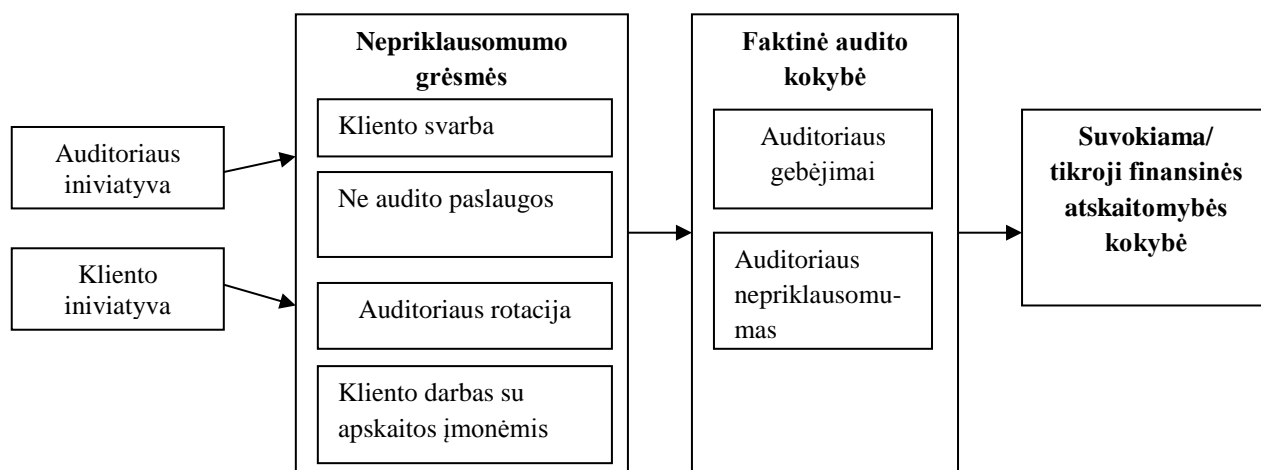
Remiantis 2 paveikslu galima išskirti, kad audito paslaugų kokybė investuotojams pasireiškia per audito ataskaitų patikimumą, auditoriaus reputaciją bei dedamus lūkesčius, susijusius su auditu. Anot Mansi, Maxwell & Miller (2004), įmonėse neretai kyla interesų konfliktai tarp savininkų ir vadovų, sukuriama negatyvi aplinka, ir tik nepriklausomas auditorius gali atskleisti tikrąją vertę investuotojams. Pastarieji priima svarbius ekonominius sprendimus, susijusius su kapitalo paskirstymu, todėl atlikto audito išvados viena ar kita linkme veikia jų pasirinkimą. Savo ruožtu taip pat labai svarbi ir auditorių pareikšta nuomonė apie įmonės veiklos tęstinumą. Nemažai autorių savo mokslinių tyrimų kryptimi pasirinko būtent priklausomybės analizę tarp audito paslaugų kokybės ir nuomonės apie veiklos tęstinumą pareiškimo. Ruiz-Barbadillo, Gomez-Aguilar, Fuentes-Barbera & Garcia-Benau (2004) siekė ištirti ryšį tarp audito paslaugų kokybės ir tikimybės, kad finansinių sunkumų patiriančios įmonės gaus veiklos tęstinumo nuomonę. Auditorių nepriklausomumo lygis ir žinios (kompetencija) buvo pasirinkti kaip audito paslaugų kokybės matai. Remiantis Ispanijos įmonėse atliktu tyrimu, gauti rezultatai rodo, jog labiau tikėtina, kad nuomonę apie veiklos tęstinumą išduos audito įmonės pasižyminčios aukšta reputacija ir dydžiu, o kartu ir teikiamos paslaugos kokybe. Vertinant nepriklausomumą išsiaiškinta, jog mažiau tikėtina, kad auditoriai atskleidžia veiklos tęstinumo nuomonę savo stambiams klientams, kadangi jaučiamas spaudimas juos galimai prarasti. Taigi, iš to galima daryti išvadą, jog nors ir auditorius nėra įpareigotas pateikti savo išvadų dėl audituojamos įmonės veiklos tęstinumo, tačiau iškilus abejonėms jo priimamas sprendimas, ar atkreipti finansinės atskaitomybės vartotojų dėmesį į galimas problemas, yra svarbus. Todėl aukštesnis audito paslaugų kokybiškumas leistų išvengti prieštaravimų tarp tęstinumo informacijos atskleidimo (taip nepagrįstai prabloginant įmonės padėtį ir informacijos vartotojų interesų).

Nagrinėjant audito paslaugų kokybės vaidmenį tyrimai atliekami išties įvairiomis kryptimis. Chang, Dasgupta & Hilary (2009) analizavo audito paslaugų kokybės poveikį finansavimo sprendimams. Šiuo atveju žvelgiama ne tik iš investuotojų perspektyvos, o ir iš įmonės. Kaip teigia autoriai, jau ankstesniuose tyrimuose išsiaiškinta, jog informacijos asimetrija tarp investuotojų ir

įmonės gali paveikti pastarosios finansavimo pasirinkimus. To pasekoje mokslininkai iškelia idėją, jog kokybiškas auditas gali sumažinti šią asimetriją bei įtakoti įmonės finansavimą. Įmonės audituojamos didžiųjų auditorių (tuo metu „Didžiojo šešeto“ (*angl. Big 6* ( šiuo metu egzistuoja *Big 4*)) labiau linkę savo veiklą finansuoti iš nuosavo, o ne iš skolinto kapitalo – tokią išvadą priėjo Chang et al. (2009). Taip pat išsiaiškinta, jog šių auditorių audituojamos įmonės linkę pateikti didesnes akcijų emisijas. Apibendrinant, galima teigti, jog investuotojai labiau vertina didžiųjų auditorių darbą ir jo patikimumo, kokybiškumo lygį, todėl įmonių akcijos nesunkiai suranda pirkeją rinkoje. Savo ruožtu įtakojami ir įmonės sprendimai, kadangi egzistuoja palanki galimybė veiklą finansuoti ne iš skolintų, o iš nuosavų lėšų, kas kartu mažina ir nemokumo riziką.

Autoriai Causholli & Knechel (2012) taip pat atliko mokslinius tyrimus panašia kryptimi, pasitelkiant JAV įmonių atvejį. Jų tikslas buvo ištirti kokiomis aplinkybėmis aukštos kokybės auditas sumažina įmonės skolinimosi sąnaudas (kainą), kaip jis susijęs su įmonės kapitalo ciklu. Causholli & Knechel (2012) pateikiamoms išvados rodo, jog auditorių vaidmuo yra labai didelis jaunoms įmonėms, kadangi už skolinimąsi jos moka aukštas palūkanų normas, o kokybiškas auditas šio finansavimo kaštus gali sumažinti. Esant pradiniam viešam akcijų platinimui, auditorių išvados stipriai veikia investuotojus, kurie sprendžia dėl akcijų įsigijimo ir kartu veikia įmonės veiklos finansavimą bei jo kaštus. Kaip matyti, abu aptarti moksliniai tyrimai pateikė analogiško pobūdžio rezultatus. Tyrėjas Lai (2009) siekė atsakyti į klausimą, ar audito paslaugų kokybė yra svarbesnė įmonėms turinčioms didesnes investavimo galimybes, nei toms kurių galimybės yra pakankamai mažos. Arba kitaip tariant, ar asociacija tarp investavimo galimybių ir audito paslaugų kokybės yra reikšminga. Tokia tendencija gali pasireikšti dėl to, kad įmonės su menkomis investavimo galimybėmis galimai nelinkę reikalauti aukštesnės kokybės audito. Tuo tarpu įgyjančios dideles investavimo galimybes įmonės gali sukelti riziką auditoriams susijusią su nepriklausomumu, remiantis tuo pagrindu, jog didieji auditoriai (tuo metu „Didysis penketas“) susiduria su mažesne audito rizika ir linkę teikti aukštesnės kokybės auditą. Lai (2009) gauti rezultatai rodo, jog įmonės turinčios geresnes investavimo galimybes yra labiau linkę samdyti didžiuosius auditorius nei įmonės pasižyminčios prastomis investavimo galimybėmis. Tad galima teigti, kad skirtingo tipo įmonėms audito paslaugų kokybė vaidina skirtingą vaidmenį.

Nagrinėjant audito paslaugų kokybės svarbą, pastebėta, jog neretai kyla tam tikrų prieštaravimų vien dėl to, kad skirtingos šalys ją suvokia skirtingai: auditoriai ją vertina vienaip, įmonės, investuotojai kitaip. Vienas iš labiausiai diskutuotinių aspektų yra audito nepriklausomumas. Anot Libby & Thorne (2004) jei auditorius nėra nepriklausomas, jis pažeidžia pagrindinį veiklos principą, t.y. egzistuoja tikimybė, kad jis neatskleis svarbių pažeidimų ir pateiks klaidingas išvadas. Autoriai Lin & Tepalagul (2015) pateikia schemą, apibendrinančią auditoriaus nepriklausomumo ir audito paslaugų kokybės ryšį (žr. 3 paveikslą).



**3 pav. Auditoriaus nepriklausomumo ir audito kokybės ryšys** (Lin & Tepalagul, 2015,p. 103)

Pagal 3 paveikslą bei Lin & Tepalagul (2009) nuomonę galima išskirti, kad auditoriaus nepriklausomumui egzistuoja 4 pagrindinės grėsmės. Kadangi auditoriai ir klientai turi įvairias paskatas, skiriasi ir nepriklausomumui daromas poveikis. Todėl šių dviejų subjektų santykiai yra griežtai reglamentuojami, kaip pavyzdžiui, ES valstybėms narėms auditorių nepriklausomumui užtikrinti išleista EK rekomendacija „Dėl teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių nepriklausomumo ES: pagrindinių principų rinkinys“ (2002). Petraitienės ir Kustienės (2008) atliktų empirinių tyrimų Lietuvoje, apklausiant atestuotus auditorius, rezultatai liudija, jog nepriklausomumas yra svarbiausias profesinės etikos principas, užtikrinantis, kad auditas bus atliktas kokybiškai.

Išanalizavus audito paslaugos kokybę ir jos svarbą bei naudą, galima apibendrinti, kad didžiausias dėmesys šiai sričiai skiriamas pastaruosius dešimtmečius, įvykus visą pasaulį sukrėtusiems įvykiams (finansinė krizė, įmonių žlugimas). Deja, audito patikimumu rimtai suabejota tik jau matant faktiškas pasekmes. Kaip jau buvo minėta, auditas ir jo kokybė reikšminga dageliui suinteresuotų šalių, todėl jos trūkumas negatyviai atsiliepia plačiai visuomenės daliai. Tad šiuo atveju vienas iš aktualiausių ir problematiškiausių klausimų yra sudaryti audito paslaugų kokybės tobulinimo priemonės ir gaires bei užkirsti kelią tokių įvykių pasireiškimui ateityje. Šis klausimas apima daugiau plačiąją globaliąją pusę, o pačios pirminės problemos vis gi susijusios su tuo kaip apibrėžti audito paslaugų kokybę (apimančią skirtingų šalių suvokimus), nustatyti ją įtakojančius veiksnius ir tik tuomet pereiti prie priemonių (metodų, būdų ir t.t.) sukūrimo šios paslaugos kokybės gerinimui.

## 2. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS TEORINIAI SPRENDIMAI

Šiame skyriuje bus aptariama svarbiausi teoriniai aspektai, susiję su finansinio audito paslaugų kokybe. Kadangi norint nustatyti, įvertinti audito paslaugų kokybę, pirmiausiai reikia tinkamai ją išmatuoti, todėl pradžioje aptariami audito paslaugų kokybės rodikliai. Pirmame skyrelyje atskleidžiama jų paskirtis ir reikšmingumas suinteresuotoms šalims, pateikiamas klasifikavimas ir svarbiausi tyrimai, susiję su analize, apimančia rodiklių ir audito paslaugų kokybės sąveika. Tolimesniuose teoriniuose sprendimuose aptariami audito paslaugų kokybės modeliai ir metodai, kuriuos naudojo mokslininkai tyrimams apie audito paslaugų kokybę atlikti. Galiausiai remiantis išanalizuota moksline literatūra iškeliamos tyrimo hipotezės.

### 2.1. Audito kokybės rodikliai

Apibrėžti audito paslaugų kokybę nėra lengva, o juolab ją išmatuoti ar išreikšti skaičiais. Audito paslaugų kokybei susilaukus nemažai kritikos pastaruoju metu išsamiai tikrinami ir analizuojami jos rodikliai. Pasak Francis (2004), sunkumai vertinant audito paslaugų kokybę kyla iš to, kad vienintelis apčiuopiamas audito rezultatas yra audito ataskaita (išvada). Peecher, Schwartz & Solomon (2007) papildomai priduria, jog ne visus rodiklius galima paversti kiekybine išraiška, o taip pat vertinimo priemonės neretai gali būti veikiamos subjektyvumo. Pavyzdžiui, galima ištirti kokybę remiantis tuo, kaip auditoriai bendrauja su audito komitetais, pasitelkiant audito komiteto narių apklausą, tačiau jų vertinimai bus subjektyvūs. Be to, kaip teigia Bing, Huang, Li & Zhu (2014) audito paslaugų kokybės apibrėžimų sutinkama įvairių ir skirtingi asmenys ją suvokia nevienodai, todėl ir matuojant ar vertinant vieniems svarbiau vieni rodikliai, kitiems kiti. Tad galima teigti, jog yra matomas aiškus nesutarimas dėl kokybę lemiančių veiksnių.

Tačiau nepaisant kylančių sunkumų, pasaulyje pastebimas gausėjantis audito paslaugų kokybės vertinimo sistemų kūrimas, diskusijos dėl rodiklių, projektų vykdymas. Todėl prieš analizuojant, kokiais metodais remiasi ir kokius modelius naudoja mokslininkai audito paslaugų kokybei tirti, svarbu įvertinti, kaip jie matuoja kokybę, į kokius rodiklius ir veiksnius atsižvelgia atlikdami mokslinius tyrimus.

Kaip teigia Bing et al. (2014), audito paslaugų kokybės rodikliai „dygo kaip grybai“ per pastaruosius 20-30 metų, tikslu padėti suinteresuotoms šalims įvertinti kokybės lygį. Įstatymų leidėjai, reguliuotojai, finansinių ataskaitų vartotojai ir kiti ragina viešai prieinamų audito paslaugų kokybės rodiklių plėtrą, jų optimizavimą. Pastarieji turėtų gerinti rinkos dalyvių gebėjimą įvertinti audito paslaugų kokybę, o pačioms audito įmonėms suteikti gaires jos gerinimo kryptį (Reichelt & Wang, 2010). Mokslininkas Martin (2013) apibendrintai išskiria, koks yra audito paslaugų kokybės rodiklių

vaidmuo audito įmonėms, audito komitetams, investuotojams ir kreditoriams bei audito reguliuotojams (žr. 2 lentelę).

**2 lentelė. Audito kokybės rodiklių taikymo paskirtis**

<b>Suinteresuota šalis</b>	<b>Audito kokybės rodiklių funkcija/vaidmuo</b>
Audito įmonės	Padeda atlikti įvairių lygių peržiūros procesus, įvertinti ir valdyti audito paslaugų kokybę, stebėti pokyčius, stiprinti veiklos efektyvumą.
Audito komitetai	Leidžia sutelkti dėmesį ir atskleisti pagrindines audito rizikas, audito atlikimo kokybės trūkumus, teikti pasiūlymus situacijos gerinimui.
Investuotojai ir kreditoriai	Padeda įvertinti investuojamos ar kredituojamos įmonės patikimumą, investavimo, stabilumo, uždarbio galimybes, finansinių ataskaitų patikimumą.
Audito reguliuotojai	Audito reguliuotojams rodiklių svarba yra sunkiai apibrėžiama, nes jie turi apsvarstyti, kaip įvertinti audito paslaugų kokybę ir iš plačios, ir iš specifinės perspektyvos.

Iš 2 lentelėje pateikto pavyzdžio matyti, kad audito kokybės rodikliai yra vienaip ar kitaip svarbūs daugeliui suinteresuotų šalių. Vieniems tai reikšmingas pagrindas nustatyti kokybės gerinimo kryptis, kiti remiantis šiais rodikliai vertina atlikto audito naudą, sprendžia, ar patikima investuoti lėšas į tam tikrą įmonę ir pan. Panašius aspektus išskyrė ir Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (TAUSV)<sup>4</sup>, įvertindama, jog audito kokybės rodikliai gali būti naudingi teikiant svarbią informaciją ir tenkinti įvairių trečiųjų šalių skirtingus poreikius. Tad remiantis tuo, galima teigti, kad svarbu yra detalai išnagrinėti, kokie yra audito kokybės matavimo/vertinimo rodikliai ir kaip tinkamai jie atskleidžia realią situaciją. Visų pirma galima įvardinti, jog Viešųjų įmonių Apskaitos priežiūros valdyba<sup>5</sup> (2013) akcentavo svarbiausius klausimus, į kuriuos turėtų būti atsižvelgiama matuojant audito kokybę ir kokios problemos kyla nagrinėjant/taikant rodiklius:

1. kurie rodikliai yra naudingi audito komitetams, investuotojams, įmonėms?
2. ar rodikliai turėtų būti įmonės, ar globalaus lygio?
3. kiek įmonės dydis gali įtakoti rodiklius?
4. kaip turėtų būti testuojamas rodiklių aktualumas?
5. kaip rodiklis turėtų būti apibrėžtas, kad būtų galima palyginti skirtingas įmones?
6. ar rodikliai turi būti privatūs ar vieši?
7. kas turėtų teikti pranešimus apie rodiklius?
8. kaip užtikrinti jų tikslumą ir palyginamumą?
9. kokios yra su rodiklių skaičiavimu, taikymu susiję išlaidos?
10. kokios galimos rizikos ir nenumatyti faktoriai?
11. kaip turėtų būti įvertinamas rodiklių naudingumas suinteresuotiesiems?

Kaip teigia Casterella, Jensen & Knechel (2009), siekiant sukurti kuo tobulesnę audito kokybės rodiklių naudojimo bazę, turi vykti dialogas tarp audito įmonių ir audito komitetų. Tokiu būdu išryškunami veiksniai, kurie gali turėti įtaką audito kokybei, o komitetams suteikiamas pagrindas

<sup>4</sup> angl. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>5</sup> angl. Public Company Accounting oversight board (PCAOB)

pasirinkti veiksmus ir priemones, kuriais jie gali remtis, siekiant tam tikrų pokyčių. Taip pat svarbu atsižvelgti į tai, kad kuo daugiau rodiklių naudojama, tuo didesni galimi kaštai. Grėsmė kyla ir tame, jog įmonės gali skirti perdėtą dėmesį audito kokybės rodikliams, jų rezultatams (pavyzdžiui, prilygti konkurentams mokymo valandų skaičiumi), tikėdamos pasiekti kuo aukštesnį reitingą, o ne siekti realaus ir reikšmingo audito kokybės pagerėjimo (Deumes, Schelleman, Bauwhede & Vanstraelen, 2012).

Renkantis ir taikant audito kokybės rodiklius svarbus atsižvelgti į šiuos aspektus (Europos apskaitininkų federacija<sup>6</sup>, 2015):

- duomenis renkami, tam kad būtų atliktas palyginimas, tačiau svarbu atkreipti dėmesį, ar palyginimo atlikimas yra tikrai galimas, nes rodikliai gali būti nepalyginami dėl pavyzdžiui, skirtingų kontekstų ar skaičiavimo metodikų;
- galima atrasti daug veiksnių, rodiklių, kurie galimai susiję su audito kokybe, tačiau juos detaliau išanalizavus gali paaiškėti, kad jie nėra naudingi suinteresuotoms šalims, o su jais susiję kaštai yra itin dideli;
- Siekiamybė išlaikyti idealų audito kokybės rodiklių lygį gali virsti „geros kokybės atrodymu tik ant popieriaus“, o reali situacija žymiai skirtis, todėl reikia stengtis dėl praktinio jų įgyvendinimo.

Viešųjų įmonių Apskaitos priežiūros valdybos (2013) teigimu, audito paslaugų kokybės rodiklius naudingiausia parinkti ir analizuoti, atsižvelgiant į šiuos aspektus (kad būtų įvertinta): 1) audito specialistai, 2) audito procesas ir 3) audito rezultatai. Ši valdyba taip pat pabrėžia, kad rodiklių pasirinkimas turi būti itin gerai apgalvotas ir nuolat peržiūrimas, tobulinimas.

### **2.1.1. Audito kokybės rodiklių klasifikavimas**

Nagrinėjant mokslinę literatūrą pastebėta, kad autoriai išskiria įvairius audito kokybės rodiklius, taip pat įvairiai juos ir klasifikuoja. Vieni mokslininkai didesnę dėmesį atkreipia į audito įmonės vidinius procesus ir tiria su jais susijusius rodiklius, kiti pasirenka, pavyzdžiui, suinteresuotoms šalims aktulius veiksmus ir nagrinėja pastarųjų poveikį audito paslaugų kokybei. Bing et al. (2014) atlikę mokslinės literatūros analizę, rodiklius skirsto į 5 tipus: uždarbio kokybės, auditoriaus charakteristikos, rinkos suvokimo, nepriklausomumo ir kitus. 3 lentelė iliustruoja šiems tipams priskiriamų rodiklių ir adaptuotus (pasirenkant naujausius) šaltinių pavyzdžius.

---

<sup>6</sup> angl. Federation of European Accountants (FEE)

**3 lentelė. Audito kokybės rodiklių tipai (sudaryta pagal Bing, et al. (2014))**

Rodiklio tipas	Kintamieji	Šaltinis
<i>Uždarbio kokybė</i>	Diskretinės sukauptos sumos <sup>7</sup>	Gunny & Zhang (2012); Minutti-Meza (2013); Koh et al. (2013); Patrick & Penning (2013); Svanstrom (2013);
	Pasiektas uždarbio tikslas	Carey & Simnett (2006); Francis & Yu (2009); Asthana & Boone (2012); Koh et al. (2013); Minutti-Meza (2013).
	Uždarbio atsako koeficientas	Balsam et al. (2003); Chi et al. (2009); Burnett et al. (2013); Lee et al. (2013); Koh et al. (2013)
	Laiko nuostolių pripažinimas	Francis et al. (2011)
<i>Auditoriaus charakteristikos</i>	Reputacija	Behn et al. (2008); Clinch et al.(2010); Kanagaretnam et al.(2011); Chen et al. (2011); Memis & Cetenak (2012)
	Tipas (specializacija)	Watkins et al. (2004); Chu et al. (2013)
	Įgūdžiai ir patirtis	Clinch et al. (2010); Hakim & Omri (2010); Chen et al. (2013)
<i>Rinkos suvokimas</i>	Įmonės tipas	Skinner & Srinivasan (2012)
	Prognozavimas	Lawrance (2011)
	Kapitalo kaštai	Lawrance (2011)
<i>Nepriklausomumas</i>	Veiklos tęstinumo nuomonė	Francis & Yu (2009); DeFond & Lennox (2011); Gunny & Zhang (2012); Minutti-Meza (2013); Burmett et al. (2013)
	Audito kaina	DeAngelo (1981); Watkins et al. (2004); Li et al. (2009); Kanagaretnam et al. (2011); Yasina and Nelson (2012)
	Auditoriaus nuomonė (išvada)	Breesch and Branson (2009); Liu et al. (2011)
	Rotacija	Hakim & Omri (2010)
<i>Kiti</i>	Audito procesas	Manita & Elommal (2010)
	Visuomenės suvokimas	Jamal & Sunder (2011); Svanström (2013)
	Kontrolė (patikrinimai)	DeFond & Lennox (2011)
	Nuobaudos	Sundgren & Svanstrom (2011)

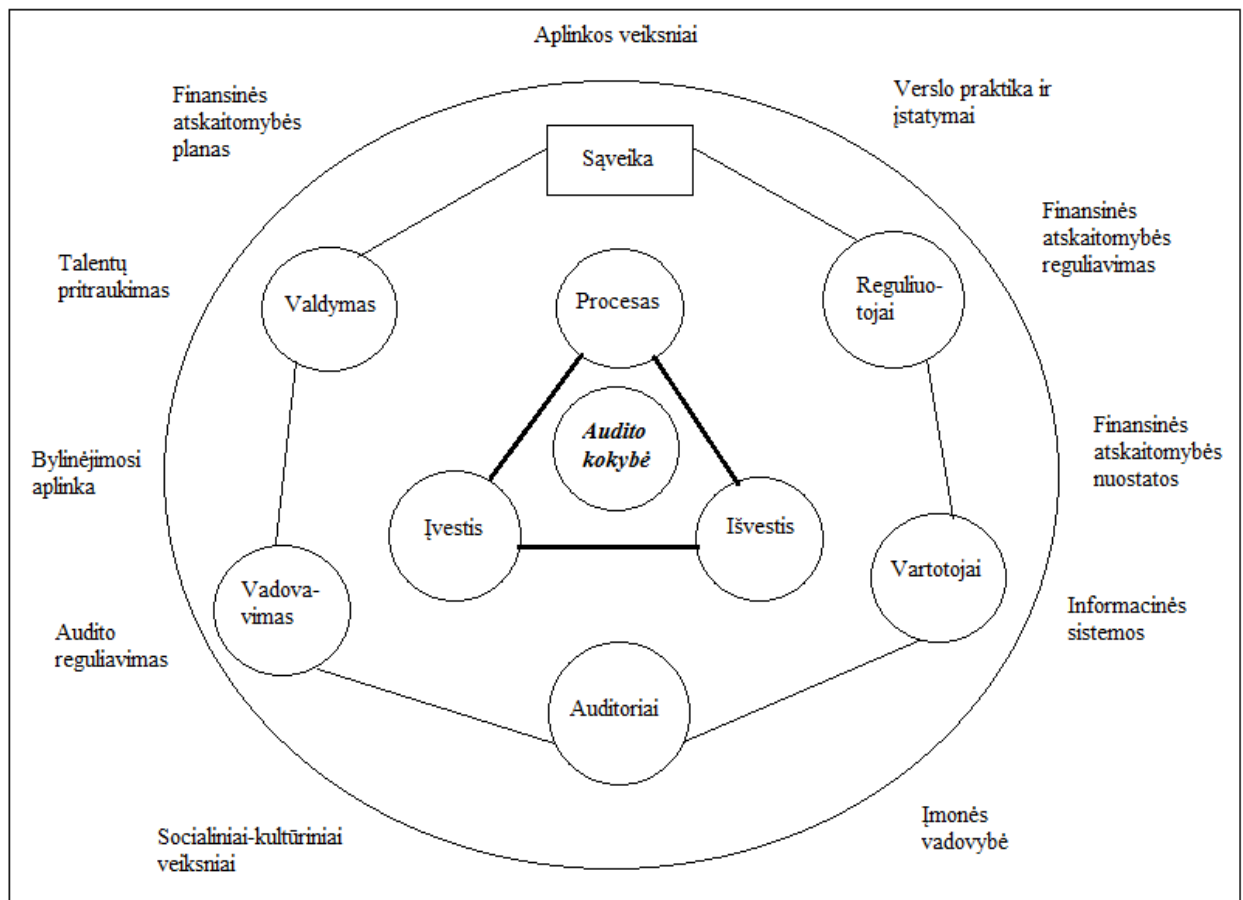
Remiantis 3 lentele galima teigti, kad vieni iš svarbiausių ir plačiausiai bei gausiausiai nagrinėjamų audito kokybės indikatorių yra susiję su uždarbio kokybe. Taip pat didelis dėmesys skiriamas nepriklausomumui bei auditoriaus charakteristikai. Apžvelgus mokslinius straipsnius nustatyta, kad nemaža dalis mokslininkų tyrė audito kokybės ir kainos priklausomybę. Pavyzdžiui, Hoitash, Markelevich & Barragato (2007) siekė iširti ryšį tarp auditoriams sumokėtos kainos (įkainio) už paslaugą ir audito kokybės. Autorių teigimu, didesnis įkainis sumokamas auditoriams gali lemti audito kokybės padidėjimą dėl išaugusių auditorių pastangų geriau atlikti užduotį. Tačiau kita vertus, greta keliami hipotezė, jog dauguma audito įmonių yra ekonomiškai priklausomos nuo savo klientų ir todėl gali kilti auditorių nenoras pateikti atitinkamų tyrimų rezultatus, siekiant išvengti pelno šaltinių praradimo. Hoitash et. al. (2007) gauti tyrimo rezultatai atskleidė, jog egzistuoja statistiškai reikšmingas teigiamas ryšys tarp audito įkainių ir jo kokybės. Tad galima teigti, jog audito praktikoje egzistuoja atvejai, kai didesnė kaina sąlygojo didesnę šios paslaugos kokybę, ir atvirkščiai. Panašia kryptimi mokslinius tyrimus atliko ir Choi, Kim & Zang (2010a), kurie nagrinėjo, ar asociacija tarp neįprastų (nenormalių) audito įkainių (skirtumo tarp faktinių ir normalaus lygio audito įkainių) ir jo

<sup>7</sup> Neprivalomosios išlaidos (pavyzdžiui, kaip numatomos premijos), kurios dar nėra patirtos, bet registruojamos apskaitoje.



kokybės yra asimetrinė. Choi et al. (2010), skirtingai nei prieš tai aptarti autoriai, išskyrė audito kokybės priklausomybę ne nuo audito įkainių bendrąja prasme, o nuo specifinės išraiškos, t.y. tų, kurie nukrypsta nuo įprastinio lygio. Šiuo atveju atlikus analizę taip pat prieita išvada, kad auditorių paskatos atskleisti informaciją skiriasi priklausomai nuo to, ar jų klientai moka didesnius ar mažesnius nei normalaus lygio audito įkainius. Išsiaiškinta, jog tarp neįprastų audito kainų ir audito kokybės priklausomybė yra asimetrinė ir netiesinė. Tad remiantis Hoitash et al. (2007) bei Choi et al. (2010) galima teigti, kad audito kokybę lemia klientų mokama kaina, tačiau ryšys nėra tiesinis. Tokie rezultatai atskleidžia problemą, jog audito klientai (mokantys daugiau arba mažiau už suteiktą paslaugą) gauna ne vienodo kokybės lygio paslaugą ir informaciją, kas gali pakenkti jų veiklos tęstinumui ateityje bei sukelti kitų neigiamų padarinių.

Nagrinėjama tematika svarbią informaciją ir pastebėjimus pateikia ir TAUSV. Šios valdybos pagrindinis tikslas yra didinti informuotumą apie svarbiausius audito kokybės elementus, skatinti pagrindines suinteresuotas šalis ieškoti būdų, kaip gerinti audito kokybę bei vykdyti svarbius dialogus šios temos plėtojime. TAUSV išskiria šiuos pagrindinius elementus (rodiklius), kurie įvertina audito kokybę (žr. 4 pav.).



**4 pav. Audito kokybės elementai**

Remiantis TAUSV ir 4 paveikslu matoma, jog audito kokybę sąlygoja 3 einamieji apibendrintų grupių elementai (įvestis, išvestis, procesas). Sekančiame (platesniame) rate matomi kiti sąveikos/

interakcijos kintamieji apima formalų ir neformalų suinteresuotųjų šalių bendravimą ir įvertina tarpusavio sąryšį. O į didįjį ratą įtraukiami išorinės aplinkos veiksniai, t.y. 10 pagrindinių faktorių, kurie gali turėti įtakos audito kokybei. Derėtų pastebėti, jog įvairiuose moksliniuose tyrimuose autoriai neretai analizuoja pavienius veiksnius, darančius įtaką auditoriaus išvados teisingumui (pavyzdžiui, skirtinguose audito atlikimo etapuose).

Bing et al. (2014) nuomone, kiekvienas iš rodiklių gali atspindėti tam tikrus audito kokybės aspektus, tačiau bendrą vaizdą galima susidaryti tik iš jų kombinacijos. Pasak autoriaus, tyrime svarbus atsakyti į du klausimus: *kodėl* ir *kaip* konkretus rodiklis gali reprezentuoti audito kokybę. Mokslininkas Aghaei (2011) taip pat apžvelgė ir sistemino tyrimus apie audito kokybės rodiklius bei siekė nustatyti spragas ir pagrįsti, kokius mokslinius tyrinėjimus reikėtų atlikti ateityje. To pagrindu autorius šiuos tyrimus suskirstė į 7 grupes:

1. *tiesioginės ir netiesioginės matavimo priemonės;*
2. *tyrimai pagrįsti diferencijavimo šaltiniu;*
3. *tyrimai besiremiantys įvesties, įvestimi, išvestimi ir procesu;*
4. *organizaciniai aspektai;*
5. *elgsenos perspektyvos ir auditoriaus savybės;*
6. *skirtingas audito kokybės suvokimas;*
7. *kiti tyrimai.*

Remiantis Aghaei (2011) atskleista informacija ir grupavimu galima išryškinti keletą konkrečių audito kokybės rodiklių pavyzdžių. Visų pirma, tiesioginio ir netiesioginio matavimo priemonių grupėje, tiesioginiams rodikliams priskiriama: finansinių ataskaitų atitikimas bendriesiems apskaitos principams, dokumentų peržiūra, kokybės kontrolės peržiūra, bankroto prognozavimas ir kt. Pasak autoriaus, šie rodikliai kelia gan didelius empirinius iššūkius dėl sudėtingumo apibendrinant rezultatus ir duomenų prieinamumo. Savo ruožtu, netiesioginiams rodikliams priskiriama: audito apimtis, auditoriaus rotacija, reputacija, audito kaina, ekonominis priklausomumas ir pan. Kalbant apie diferencijavimo šaltinius, Aghaei (2011) juos išskiria tris: instituciniai skirtumai tarp šalių, skirtumai tarp atskirų įmonių praktikos bei skirtumai susiję su pramonės specializacija. Sekantys audito kokybės tyrimai remiasi išvesties (pvz.: audito nuomone), audito proceso (pvz.: audito aplinkos, įmonės charakteristikos, uždarbio prognozės) bei įvesties (pvz.: auditoriaus kompetencijos) rodiklių pagrindu. Tuo tarpu organizacinių aspektų tyrimai apima žymiai siauresnę amplitudę, t.y. audito įmonę ir audito komandą. Nemaža gausa tyrimų yra susijusių su elgsenos perspektyvomis, kaip pvz.: moralinės priežastys, etiniai sumetimai, techniniai gebėjimai, patirtis, nepriklausomumas ir kt. O paskutinė rodiklių grupė, kurią išskyrė Aghaei (2011), apima suvokimo tyrimą iš akcininkų, auditorių, klientų, komiteto ir kt. perspektyvų. Mokslininkas taip pat priėjo išvadą, kad egzistuojančios matavimo priemonės nepilnai įvertina audito kokybę. Jis pateikė siūlymą, jog naudinga būtų naudoti rodiklius,

susijusius su klientais, kaip pavyzdžiui, klientų pasitenkinimas, lojalumas, auditoriaus keitimas ir pan. Taip pat iškeliamą problemą, jog nėra svarių tyrimų kur būtų palyginama audito kokybė viešajame sektoriuje su privačiu sektoriumi. Ateityje didesnis dėmesys turėtų būti skiriamas auditoriaus asmenybės, kompetencijos, elgesio įtakos audito kokybei tyrimam. Apibendrinat mokslininko atliktą tyrimą, galima pabrėžti, jog audito kokybė ir jos rodikliai nagrinėjami iš įvairių perspektyvų ir žvelgiama kompleksiskai, tačiau ateities tyrimams dar yra erdvės.

Akivaizdu, kad visapusiškas kokybės gerinimas – tai vienas aktualiausių dalykų, skatinančių sėkmingą ekonominę vystymąsi. Įvairiose ataskaitose ir reglamentuose pabrėžiama, jog visomis priemonėmis turi būti siekiama gerinti audito kokybę (nustatytą ES teisės aktuose) ir sugrąžinti pasitikėjimą audituotomis finansinėmis ataskaitomis ir auditorių darbu. Tačiau norint atlikti gerinimą, reikia žinoti esamą situaciją, o kad žinoti pastarąją reikia atlikti analizę, matavimus. Tad kyla klausimas kuo remtis ir nuo ko pradėti? Išnagrinėjus autorių mokslinius straipsnius (Aghaei, 2011; Bedard, et al., 2010; Bing et al, 2014; Francis, 2011; Martin, 2013 ir kt.), susisteminant galima teigti, jog vis gi dažniausiai audito kokybės rodikliai yra skirstomi ir analizuojami pagal 3 kategorijas:

- *įvesties rodikliai (vidinės dimensijos);*
- *išvesties rodikliai (išorinės dimensijos);*
- *procesų rodikliai.*

Kaip teigia Francis (2011), auditas yra aukštos kokybės įvesties lygyje, kai auditorių įgyvendinami testai yra kompetetingi ir nepriklausomi, o naudojamos procedūros suteikia pagrindą pateikti patikimus ir tinkamus įrodymus. Tai dažniausiai susiję su asmeninėmis savybėmis. Todėl Aghaei (2011) pabrėžia, jog audito įmonės, norėdamos tobulinti audito kokybę, siekia pritraukti kuo daugiau specialistų, kurie turėtų reikiamų techninių bei personalinių įgūdžių. Bing et al. (2014) tarsi apibendrina šias tris kategorijas išskirdamas, jog pagrindinė idėja slypi tame, kad audito kokybė gali būti veikiami: audito komandos išteklių, tokių kaip auditoriaus įgūdžiai, patirtis, etinės vertybės ir priimami sprendimai; audito proceso, kurio rezultatas yra audito išvada; griežtos teisinės aplinkos ir patikimo valdymo. Tad sekančiame skyrelyje bus išsamiau nagrinėjami šių 3 kategorijų rodikliai.

### **2.1.2. Įvesties, išvesties ir proceso rodikliai audito kokybei matuoti**

Audito kokybės įvesties, proceso ir išvesties rodikliai gali būti tiek kiekybinio, tiek kokybinio pobūdžio. Remiantis JAV Audito patariamuoju komitetu (2008) *įvesties* matavimui gali būti priskiriama: patirtis, kompetencija ir techniniai ištekliai (lavinimas ir mokymai), darbo krūvis ir finansinis svertas. *Išvesties* rodikliai apima: pajamų/įplaukų informaciją (mokesčiai pagal įvairias paslaugas, pramonės šakas, regionus), nepriklausomybės aspektus, tikrinimo rezultatus, klientų prisiėmimas ir atmetimas (informacija apie naujus klientus ir kurių buvo atsisakyta). Autoriai Bedard

et al. (2010) susistemino ankstesnių tyrėjų pasiūlytus audito kokybės įvertinimo įvesties ir išvesties indikatorius. Apibendrintus rezultatus iliustruoja 4 lentelė.

**4 lentelė. Audito kokybės rodikliai (sudaryta pagal Bedard et al, 2010)**

Įvesties rodikliai	Šaltiniai	Išvesties rodikliai	Šaltiniai
<b>Įsitraukimo lygio rodikliai</b>			
<i>Audito valandos</i>	O'Keefe et al. (1994)	<i>Audito nuomonės tikslumas</i>	Francis & Yu (2009)
<i>Mokymų valandos</i>	Chen et al. (2008); Deloitte (2010)		
<i>Personalo paskyrimas</i>	Johnstone & Bedard (2001); Low (2004)	<i>Apskaitos ir audito įstatymų vykdymas</i>	Feroz et al (1991)
<i>Audito kaina</i>	Carcello et al. (2002)		
<i>Audito partnerių rotacija</i>	Carey & Simnett (2006); Chi et al. (2009); Bedard (2010)	<i>Diskretinės sukauptos pajamos</i>	Hoitash et al. (2007) Chen et al. (2008)
<i>Audito procedūrų naudojimas</i>	Elder & Allen (2003)		
<i>Audito biudžetavimas</i>	Gist & Davidson (1999 ); Bedard et al. (2008)		
<i>Individuali auditoriaus specializacija</i>	Owhoso et al. (2002); Thibodeau (2003)		
<b>Įmonės lygio rodikliai</b>			
<i>Audito įmonės dydis</i>	Francis (1984)	<i>Bylinėjimosi ir susiję kaštai</i>	Palmrose(1988); Khurana & Raman (2004); Deloitte (2010)
<i>Audito įmonės specializacija</i>	Craswell et al. (1995)		
<i>Audito įmonės rotacija</i>	Carcello & Nagy (2004)	<i>Tikrinimo veikla ir ataskaitos rezultatai</i>	Hermanson et al. (2007); Deloitte (2010)
<i>Audito įmonių nepriklausomumas</i>	Simunic (1984); Francis (2006)		
<i>Audito įmonių kompensacijų planai</i>	Trompeter (1994); Carcello et al. (2000)	<i>Vidaus kontrolės rezultatai</i>	Casterella et al. (2009)

Kaip matyti iš 4 lentelės, pagal įvesties ir išvesties kategoriją, gausiausia pateikiama įsitraukimo lygio rodiklių. Atlikus mokslinių straipsnių analizę pastebėta, jog kaip ir minėta anksčiau, vieni iš pirmųjų tyrinėjimų buvo susiję su tokiais kokybės identifikavimo matais kaip audito įmonės dydis, nepriklausomumas, audito valandos. Tuo tarpu vėlesni tyrinėjimai apėmė rotaciją, audito įkainius, mokymų valandas ir pan. Be to, kad vieni audito kokybę studijuoja remdamiesi išvesties, kiti įvesties informacija, Bedard et al. (2010) pabrėžia, jog rodiklių pasirinkimas turi būti optimalus, kadangi tai siejama ir su patiriamais kaštais. Pasirinktieji rodikliai turi veikti kaip priemonė, skirta padėti atlikti audito kokybės vertinimą.

Be įvesties ir išvesties rodiklių taip pat svarbu aptarti ir trečiąją rodiklių grupę, t.y. *procesą*. Kaip matyti iš pavadinimo, visi šie rodikliai susiję su audito procesu, metodologija, kaip pavyzdžiui, rizikos įvertinimas ir atsakas, profesinis skepticizmas, kontrolės vykdymas, komunikacija su suinteresuotomis šalimis, nepriklausomumas ir kt. Proceso lygio rodiklius yra bene sunkiausia vertinti ir interpretuoti.

Audito procesas susijęs su tokiais klausimais, kaip audito metodikos patikimumas, tinkama techninė prieiga, procedūrų efektyvumas. Kaip jau minėta, audito įmonei didelę įtaką daro ir jos išorinė aplinka. Pagal Wooten (2003) atliktą tyrimą, griežtesnė audito aplinka sumažina užmokesčio valdymo mastą, nepriklausomai nuo auditoriaus tipo.

Kaip aptarta anksčiau, remiantis moksliniais straipsniais, viena iš aktualiausių ir plačiausiai nagrinėjamų sričių yra audito įmonės dydis (įvesties rodiklis), todėl tikslinga labiau pasigilinti į atliktus tyrimus. Analizuojant audito kokybės priklausomybę nuo minėto kintamojo, pastebėta, jog didelis dėmesys yra skiriamas „Didžiojo ketveto“ įmonėms. „Didysis ketvertas“ – įmonės užimančios dominuojančias pozicijas rinkoje (kaip pavyzdžiui, JAV audituojančios daugiau nei 80 proc. viešojo sektoriaus įmonių). „Didžiajam ketvertui“ šiuo metu priskiriama šie pasaulinio audito tinklai:

1. *Deloitte & Touche (JAV)*;
2. *Ernst & Young (JK)*;
3. *KPMG (Olandija)*;
4. *Pricewaterhouse Coopers (JK)*.

Iki 2002 metų šiam auditorių tinklui priklausė ir „Arthur Andersen“, kuri vėliau dėl neteisėtos veiklos pasitraukė. Kaip teigia mokslininkai Francis & Yu (2009), tikėtina, kad minėtos įmonės (pasižyminčios dydžiu, veiklos mastu) teikia aukštesnę kokybės auditą klientams dėl didesnės patirties. Francis ir Yu (2009) tyrimui pasirinko JAV įmones, audituojamas „Didžiojo ketveto“. Audito kokybės matavimui naudota veiklos tęstinumo ataskaitų tikslumas. Rezultatai atskleidė, kad audito įmonės dydis turi įtakos jo kokybei, kadangi „Didžiojo ketveto“ įmonės yra labiau linkę atskleisti veiklos tęstinumo nuomonę bei pastarosios yra tikslesnės prognozuojant bankroto tikimybę. Šioje srityje pirminės analizės atlikusi DeAngelo (1981) pažymi, jog didelės audito firmos turi išlaikyti gerą reputaciją bei pasitikėjimą, todėl audito kokybiškumo yra vienas iš prioritetų. Kaip matyti iš Francis & Yu (2009) bei ankstesnių aptartų tyrimų veiklos tęstinumo informacijos atskleidimas yra svarbus ir dažnai naudojamas kintamasis audito kokybės vertinimui. Remdamiesi didele intimi JAV įmonių (2000-2005 metų periode), mokslininkai Choi, Ch. Kim, J.B. Kim & Zang (2010b) tyrė ar ir kaip tarpusavyje susiję audito įmonės dydis, audito kaina bei kokybė. Kaip teigia autoriai, tikėtina, jog didelės audito kompanijos yra mažiau ekonomiškai priklausomos nuo konkretaus kliento, nei mažos ar vidutinės įmonės. Choi et al. (2010b) pateikia rezultatus atskleidžiančius, jog didesnės audito firmos yra linkę taikyti aukštesnes kainas bei teikti kokybiškesnę audito paslaugą. Taigi, iš aptartų straipsnių galima teigti, jog pradžioje teoriniu pagrindu išskirti audito kokybės rodikliai, naujaisiais laikais vis įvairiau ir plačiau tiriama ir taikomi. Kaip matyti pagal atliktus tyrimus, audito įmonės dydis yra išties reikšmingas kintamasis audito kokybės vertinime.

Akivaizdu, kad iš įvesties įmonės lygio rodiklių aktualiausias yra audito įmonės dydis. Tuo tarpu kalbant apie įsitraukimo lygio rodiklius, naujaisi moksliniai tyrimai yra susiję su audito partnerių

rotacija. Todėl naudinga aptarti svarbiausius pastebėjimus ir rezultatus šiuo aktualiu klausimu. Audito partnerių rotacija – tai viena iš audito kokybės kontrolės sistemos dalių, kuria siekiama sustiprinti auditorių nepriklausomumą. Pavyzdžiui, Lietuvoje auditorius negali atlikti tos pačios įmonės ilgiau kaip iš eilės 7 finansinius metus (jeigu įmonė yra viešojo intereso- ilgiau kaip 5 metus iš eilės), jeigu kiti įstatymai nenumato kitaip. Knechel ir Vanstraelen (2007) analizavo audito partnerių rotacijos poveikį audito kokybei pasitelkdami Belgijos privataus sektoriaus įmonių pavyzdį. Audito kokybei vertinti, kaip ir anksčiau aptartu atveju, naudojama auditoriaus nuomonės apie veiklos tęstinumą atskleidimo lygis. Tačiau šiuo atveju tyrimas buvo grindžiamas palyginamąja analize tarp įmonių susiduriančių ir su didele bankroto rizika, ir su maža. Knechel ir Vanstraelen (2007) gauti rezultatai rodo, kad auditoriai netampa mažiau nepriklausomi laikui bėgant ir rotacijos įtaka kokybės didėjimui ar mažėjimui yra silpna. Analizuojant rotacijos įtaką, derėtų nepamiršti, jog čia svarbu ne tik audito partnerių rotacija, bet ir audito firmų.

Autoriai Carey & Simnett (2006) įvertina, jog audito partnerių rotacija yra viena iš pagrindinių politinių iniciatyvų, kuri buvo įgyvendinta pasaulyje, siekiant spręsti susirūpinimą audito kokybe. Pasitelkdami duomenis iš Australijos, Carey & Simnett (2006) tyrė ryšį tarp audito kokybės ir audito partnerių rotacijos. Audito kokybės vertinimui buvo pasirinktos 3 priemonės:

- *auditoriaus polinkis atskleisti veiklos tęstinumo nuomonę sunkumus patiriančioms įmonėms;*
- *neįprasta apyvartinio kapitalo kaupimų suma;*
- *pagrindiniai uždarbio (pelno) tikslai.*

Carey ir Simnett (2006) teigimu, asociacija tarp audito kokybės ir audito partnerių rotacijos gali kilti dėl: 1) mažėjančio nepriklausomumo, kuris gali atsirasti dėl išsivysčiusių asmeninių santykių tarp auditoriaus ir jo kliento; 2) pablogėjusio auditoriaus gebėjimo pateikti kritinį vertinimą (aprašytą Tarptautiniame Apskaitininkų Federacijos Etikos kodekse kaip familiarumo grėsmė). Ištyrę 3 minėtus rodiklius (priemones), autoriai pateikė išvadas, kad auditoriaus polinkis išduoti nuomonę apie veiklos tęstinumą mažėja ilgėjant rotacijos laikui, bei taip pat priklauso nuo pagrindinių pelno tikslų. Tačiau mokslininkai neatrado tvirtų įrodymų, kad ilga audito partnerio rotacija ir absoliuti suma neįprasto apyvartinio kapitalo yra susiję reiškiniai. Knechel & Vanstraelen (2007) yra dar vieni tyrėjai nagrinėję šią sritį. Autoriai kritikuoja tai, jog dauguma ankstesnių rezultatų buvo gauti remiantis viešojo JAV sektoriaus bendrovių duomenimis. Tad prieinama išvada, kad rotacija yra svarbus audito kokybę lemiantis veiksnys, todėl turėtų būti ieškoma priemonių kaip šią įtaką sumažinti.

Be aptartų pagrindinių audito kokybės rodiklių taip pat derėtų dar vieną iš jų, ne mažiau aktualų nagrinėjama tema. Jis yra susijęs labiau su audito įmonės vidine aplinka ir gali būti įvardijamas kaip audito procedūrų taikymas. Kaip teigia Zerni (2009), dažnai audito efektyvumą menkina tai, jog taikomos audito procedūros yra pasenusios. Žinoma, šiuo atveju remiamasi ankstesne praktika, kuri jau yra pasitvirtinusi, bet kad pastarosios nėra atnaujinamos neturėtų būti laikoma teigiamu aspektu.

Audito procedūros padeda surinkti tinkamus įrodymus, kurie įgalina pateikti teisingą auditoriaus išvadą (Francis, 2011). Mackevičius (2009) pažymi, kad tinkamos ir efektyvios audito procedūros susiję su užduočių atlikimu pagal profesinius standartus, teisinius reikalavimus bei parengtos ataskaitos remiasi nuoseklumo principu. Tyrėjas taip pat pastebi, kad šiuo atveju svarbiausios problemos kyla tame, jog paskirstas audito procedūras atlieka padėjėjai, o kartu ir renka įrodymus (Mackevičius, 2009). Auditorius savo ruožtu įvertina jų tinkamumą, pakankamumą ir remiantis jais formuoja audito išvadą. Tad rizika kyla dėl padėjėjų kompetencijos bei patirties trūkumas, kas gali reikšmingai lemti audito išvadą.

Skyrelio apibendrinimui galima teigti, kad nors ir įvesties, išvesties ir procesų rodiklių išskiriama pakankamai gausiai, tačiau moksliniai tyrimai, susiję su pastaraisiais neretai kartojasi. Tai reiškia, jog išskiriama keletas pagrindinių kintamųjų, remiantis kuriais tiriama audito paslaugos kokybės priklausomybė. Rezultatai yra įvairūs, tačiau dažnai atrandamos vienokios ar kitokios koreliacijos, grindžiamos priklausomai nuo situacijos ar prielaidų.

## **2.2. Audito kokybės vertinimo modeliai ir metodai**

Išanalizavus audito kokybės rodiklius ir autorių gautus rezultatus, kaip jie veikia audito kokybę, šiame skyriuje dėmesys bus skiriamas tyrimo instrumentams, t.y. modeliams ir metodams, kuriuos mokslininkai naudojo atliekamuose tyrimuose. Išties pastebima, kad užsienio literatūroje mokslinių darbų audito kokybės tematika yra pakankamai gausi. Vis gi vykdant įvairaus pobūdžio tyrinėjimus susiduriama su tam tikromis problemomis. Kaip buvo minėta anksčiau, vienintelis apčiuopiamas audito darbo rezultatas yra pateikiama ataskaita/audito išvada. Tačiau vien tik teisingos audito išvados koncepcijos apčiuopti neužtenka. Tad mokslininkai susiduria su keblumu, kaip įvertinti kokybę audito srityje neatliekant tiesioginio audito bylų, dokumentų tikrinimo (kas jiems praktiškai neprieinama). Dėl šios priežasties iškilo poreikis ieškoti tinkamų kriterijų ir metodų, kurie leistų nustatyti tikimybę, jog auditoriai pateiks neteisingą auditoriaus išvadą, atsižvelgiant į vieną ar kitą charakteristiką, laikomą audito kokybės indikatoriumi (Geiger & Raghunandan, 2002; Woodland & Reynolds, 2003 ir kt.). Pastebėta, jog dauguma užsienio šalių autorių naudoja matematinius statistinius metodus, taiko regresinius modelius, vykdo apklausas. Be to, kaip teigia TAUSV, terminas *audito kokybė* visame pasaulyje turi daugybę skirtingų apibrėžimų ir aiškinimų, todėl sudėtinga ne tik ją išmatuoti, bet ir parinkti tinkamą tyrimui metodą.

Pirmieji moksliniai tyrimai, susiję su audito kokybe prasidėjo maždaug apie 1980-uosius metus. Todėl svarbu išskirti, į ką koncentravosi šios srities pirmtakai, kokius metodus taikė analizėms atlikti bei kokius išskyrė svarbiausius rezultatus.

Taigi, Mock & Samet (1982) buvo vieni iš pirmųjų tyrėjų, nagrinėjančių audito kokybę. Mokslininkai remdamiesi audito ir audito kontrolės standartais bei įmonių reglamentais parengė 110

veiksnių, lemiančių audito kokybę, sąrašą. Pastarasis buvo peržiūrėtas nedidelės grupės auditorių ir proceso eigoje susiaurintas iki 32 klausimų klausimyno bei pastarajam nustatyta vertinimo skalė. Tyrėjai Schroeder, Solomon & Vickery (1986) išplėtė Mock & Samet (1982) atliktą tyrimą, dėmesį sutelkiant į įvairiapusiškesnius audito kokybės rodiklius, ir analizės objektais renkantis audito komitetus ir tuo metu „Didžiojo aštuoneto“ įmones. Tyrimo metu respondentai privalėjo įvertinti svarbą kiekvieno iš pateiktų veiksnių bendrai audito kokybei. Rezultatai parodė, kad audito komitetų pirmininkai įvertino, kad audito komandos veiksniai yra svarbesni nei audito įmonės veiksniai (kaip pvz.: vadovų dėmesys atliekamam darbui).

Sutton & Lampe (1990) savo darbe taikė grupines užduotis auditoriams audito kokybei iširti. Jų tyrimo modelis susidarė iš 19 charakteristikų, kurios buvo suklasifikuotos į 3 kategorijas: planavimas, duomenų rinkimas, administravimas. Vėliau Sutton (1993) išplėtė pirmines studijas ir pasitelkdamas patyrusių auditorių iš dviejų didžiųjų tarptautinių kompanijų, parengė keletą papildomų veiksnių, susijusių su įmonėse vykstančiais procesais. Tyrimo metodas buvo grindžiamas specializuota nominalių grupių technika. Išvadose pagrindžiama, jog tarp patyrusių auditorių egzistuoja susitarimas, kokie veiksniai turėtų būti pirminiai, įtakojantys audito kokybę.

Carcello, Hermanson & Mc. Grath (1992) atlikę ankstesnės literatūros studijas sukūrė klausimyną grįstą 41 audito kokybės veiksniumi. Naudojant Likerto skalę, tyrimo dalyvių buvo paprašyta įvertinti laipsnį, kuriuo kiekvienas elementas lemia audito kokybę. Klausimynas buvo pateiktas trims finansinių ataskaitų ruošėjų grupėms, finansinių ataskaitų vartotojams ir audito partneriams Jungtinėse Amerikos Valstijose. Nustatyta, kad veiksniai susiję su audito komandos charakteristikomis yra patys svarbiausi.

Pirmosios studijos Jungtinėje karalystėje (JK) buvo susiję su Beattie & Fearnley (1995) darbais. Šie autoriai tyrimui pasirinko 210 įmonių ir apklausė jų finansų skyriaus direktorius. Tokiu būdu siekta išsiaiškinti, kokios yra pageidaujamos/patrauklios auditoriaus charakteristikos. Rezultatuose įvardijami 5 pagrindiniai aspektai: įmonės integralumas/vientisumas, įmonės ir audito partnerių kompetencija, audito partnerių darbiniai santykiai ir įmonės reputacija.

Mokslininkai Behn, Carcello, Hermanson D. & Hermanson R. (1997) nagrinėjo tuo metu Didžiojo šešeto audito klientų pasitenkinimo veiksnius. Tūkstantis JAV įmonių buvo paprašyta įvertinti savo esamą auditorių, remiantis 12 audito kokybės veiksnių, nustatytų 1992 metais vieno iš autorių Carcello. Remiantis atliktu tyrimu, išskirti 6 audito kokybės kintamieji, kurie turėjo teigiamą ryšį su klientų pasitenkinimu audito paslaugos kokybe: reagavimas į klientų poreikius, aktyvus audito įmonių vadovų įsitraukimas į audito procesą, efektyvus bendravimas su audito komitetais, tinkamas elgesys darbo aplinkoje, kompetencija, patirtis su klientais. Iš 12 faktorių tik vienas buvo neigiamai susijęs su klientų pasitenkinimu, t.y. audito komandos narių skeptiško požiūrio išlaikymas visoje audito užduotyje. Behn et al. (1997), įvertinę tyrimo rezultatus, pateikė reikšmingų pasiūlymų, kaip



pvz.: aktyvesnis dalyvavimas kliento (įmonės) veikloje, paslaugų teikimas platesnis nei apibrėžta teisės ir kituose aktuose, pridėtinės vertės pasiūlymų teikimas ir kt. Taip pat pastebėta, jog klientų pasitenkinimas yra didesnis per pirmuosius kelerius metus po audito įmonės pakeitimo bei palaiptai įgyjant darbo patirtį su auditoriumi.

Autorius Moizer (1998) apklausė įmonių direktorius, siekiu sudaryti vaizdą, kaip jie vertina savo auditorius. Tyrimui, kaip ir daugeliu aptartų atvejų, buvo pasirinkta didžiųjų audito įmonių klientai. Prieiti rezultatai bendrai leido teigti, jog respondentai maždaug vienodai buvo patenkinti audito paslaugų kokybe. Išskirta šie svarbiausi komponentai, įvertinantys audito įmones: audito partnerių bendradarbiavimas tarpusavyje ir su vadovu, sąveika su audituojamos įmonės atstovais, audito komandos požiūris į užduotį. Įdomu tai, kad amžiaus prasme vyresnieji įmonių finansų skyrių direktoriai buvo labiau patenkinti audito kokybe nei jaunesnieji.

Warming-Rasmussen & Jensen (2001) studijavo audito kokybės suvokimą Danijoje, tyrimo respondentais pasirinkdami šias išorės vartotojų grupes: akcininkus, finansų žurnalistus, generalinius direktorius ir buhalterius. Mokslininkų vykdytas tyrimas buvo neįprastas būtent tokių išorės suinteresuotųjų šalių pasirinkimu, lyginant su ankstesniais darbais. Rezultatuose identifikuojamos 6 audito kokybės dimensijos, daugiausiai koncentruojantis į moralines ir etines problemas: asmeninis patikimumas, auditoriaus nepriklausomumas nuo audito vadovo, ištikimumas, aiškumas pateikiant ataskaitą, kompetencija, skeptiškas požiūris. Prieita išvada, kad mažiausiai šiuos aspektus linke vertinti buhalteriai ir direktoriai. Aptartų mokslinių tyrimų metodų ir rezultatų audito kokybės tematika apibendrinimui pateikiama 5 lentelė.

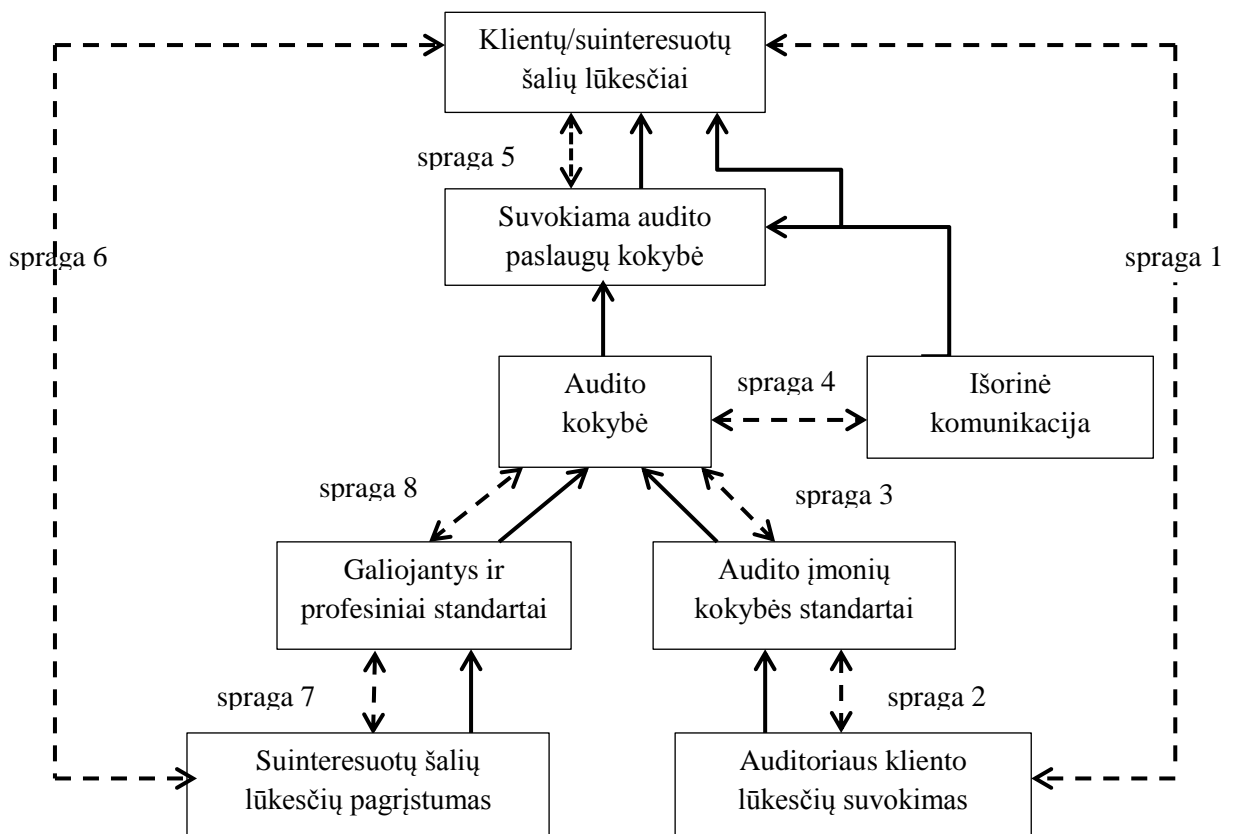
**5 lentelė. Audito kokybės tyrimo metodų ir rezultatų susistemimas**

<b>Autorius (-iai)</b>	<b>Metodas</b>	<b>Rezultatai</b>
Mock ir Samet (1982)	Sukurtas 32 klausimų klausimynas ir vykdyta JAV auditorių anketinė apklausa	Identifikuota 5 audito kokybės dimensijos: planavimas, administravimas, procedūros, įvertinimas, elgsena.
Schroeder et al (1986)	Anketinė apklausa audito komiteto pirmininkų ir auditorių JAV išsiaiškinti 15 faktorių įtaką audito kokybei	Audito komandos veiksniai yra svarbesni ir reikšmingesni nei audito įmonės veiksniai
Sutton & Lampe (1990)	Grupinės užduotys auditoriams, siekiant sukurti audito vertinimo modelį	Sukurtas modelis, grįstas 19 charakteristikų, suklasifikuotų į 3 kategorijas: planavimas, duomenų rinkimas, administravimas
Carcello et al (1992)	Anketinė apklausa finansinių ataskaitų rengėjų, vartotojų ir auditorių	Svarbiausi identifikuoti veiksniai: patirtis su klientais, rinkos kompetencija, atsakas į klientų norus, reikalaujamų standartų atitikimas
Sutton (1993)	Nominaliosios grupės (sudarytos iš patyrusių auditorių) technika	Identifikuota 19 audito kokybę lemiančių faktorių
Beattie & Fearnley (1995)	210 Jungtinės Karalystės finansų skyrių vadovų anketinė apklausa	Nustatyta 5 pagrindinės charakteristikos, susijusios su audito partnerių techniniais gebėjimais ir žmogiškaisiais įgūdžiais
Behn et al, (1997)	12 elementų klausimyno anketinė apklausa, identifikuoti	Įvardinta, kad svarbu (teigiamas ryšys) greitas reagavimas į kliento poreikius, veiksmingas ir

	audito klientų pasitenkinimo veiksniai	nuolatinis bendravimas, ankstesnių klientų patirtis ir kt.
Moizer (1998)	Daugiamatė regresinė analizė, paremta 11 nepriklausomų kintamųjų	Rezultatai rodo, kad vyresnieji vadovai yra labiau patenkinti savo audito įmonėmis, nei jaunesnieji kolegos
Warming-Rasmussen & Jensen (2001)	Akcininkų, finansinių apžvalgų žurnalistų, auditorių ir vadovų anketinė apklausa	Identifikuota 6 pagrindinės audito kokybės dimensijos, aprašyta rodiklių grupės ir matavimai. Įvertinta, kad išoriniai vartotojai linkę audito kokybę suvokti tuo požiūriu, kuris susijęs su pasitikėjimu auditoriumi.

Remiantis 5 lentele, galima teigti, jog pirmuosiuose moksliniuose tyrimuose vyravo anketinės apklausos metodas. Autoriai sudarytus klausimynus teikdavo respondentams (auditoriams, akcininkams, vadovams klientams ir kitoms suinteresuotoms šalims), siekdami surinkti duomenis tyrimui įgyvendinti. Dažniausiai rezultatai apėmė audito kokybės veiksnių identifikavimą arba ryšio ir svarbu tarp kintamųjų nustatymą.

Nagrinėjant mokslinius straipsnius pastebima, jog vieni tyrėjai stengiasi sukurti, pritaikyti ir išvystyti savitą audito kokybės modelį, kiti atlieka ankstesnių modelių modifikacijas, tretieji remiasi kolegų praktika. Atlikus literatūros studijas, galima teigti, kad kuriami modeliai dažniausiai remiasi klientų ir suinteresuotų šalių lūkesčiais, apibrėžiant, kur gali būti audito spragos ir kur gali įvykti nesėkmės (Kilgore, Radich & Harisson, 2011, Takiah, Mohd & Hashanah, 2010). Mokslininkas Duff (2004) savo darbe kėlė hipotezes ir naudojo audito kokybės Servqual lūkesčių modelį, paremtą 8 spragomis (žr. 5 paveikslą).



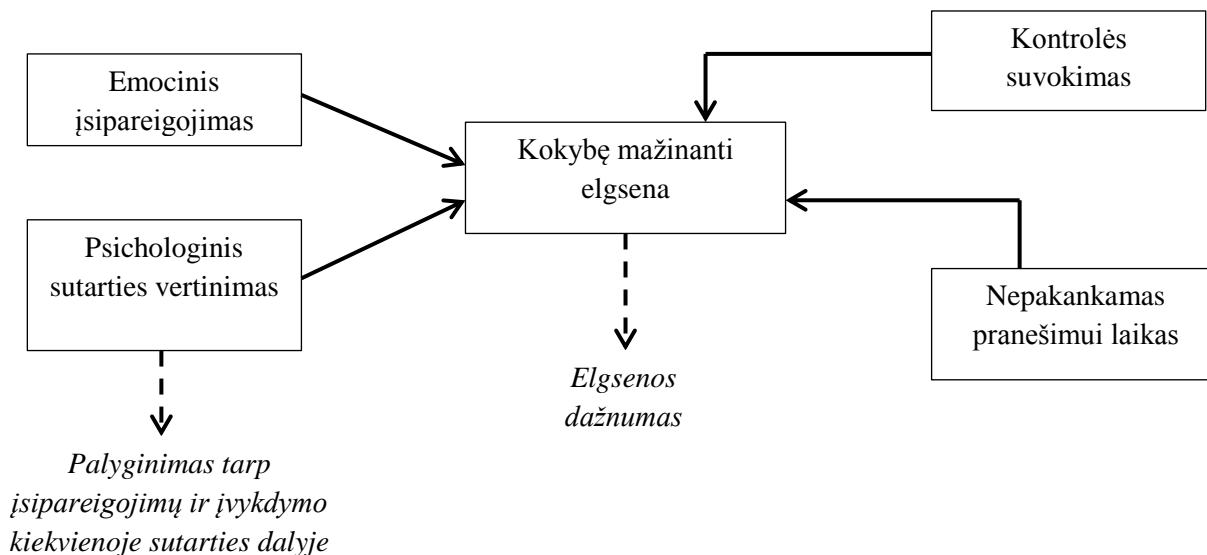
5 pav. Audito kokybės modelis (Duff, 2004, p. 14)

5 paveiksle pateiktos spragos (trikdžiai) turėtų būti aiškinami taip:

- spraga 1 reprezentuoja skirtumą tarp klientų lūkesčių ir kaip audito įmonės suvokia klientų lūkesčius;
- spraga 2 yra skirtumas tarp klientų lūkesčių ir audito įmonių kokybės standartų;
- spraga 3 turėtų būti suvokiama kaip skirtumas tarp audito įmonių kokybės standartų ir pasiektos audito kokybės;
- spraga 4 atsiranda, kai audito įmonių išorinei komunikacijai pateikti audito kokybės pažadai neatitinka realios kokybės;
- spraga 5 yra skirtumas tarp klientų ir suinteresuotų šalių audito kokybės lūkesčių ir jos suvokimo;
- spraga 6 reprezentuoja neatitikimą tarp to, ką suinteresuotos šalys tikisi, kad auditoriai įvykdys ir ko jie pagrįstai gali tikėtis;
- spraga 7 yra skirtumas tarp to, ko iš auditoriaus pagrįstai tikimasi ir ką auditorius gali įvykdyti, laikydamasis įstatymų ir standartų;
- spraga 8 įvertina atskirtį tarp auditorių atsakomybės, išdėstytos įstatymuose ir faktinę auditoriaus veiklą.

Mokslininkas Duff (2004) audito kokybės faktorių tyrimo instrumentu pasirinko anketą. Buvo sudarytas 56 klausimų klausimynas. Šie 56 klausimai buvo suskirstyti į 9 dimensijas: reputacija, galimybės, etika, gebėjimas reaguoti, nepriklausomumas, ne audito paslaugos, kompetencija, patirtis, klientų lūkesčiai. Į anoniminį klausimyną taip pat įtraukti tokie klausimai kaip respondentų amžius, lytis, darbo stažas ir kt. Pastarasis buvo išsiųstas didžiausioms audito įmonėms, audito klientams Jungtinėje Karalystėje, iš viso apie 500 respondentų. Duff (2004) teigimu, išskirtos 9 dimensijos turėtų būti susistemintos į 2 grupes, t.y. techninė kokybė ir aptarnavimo (paslaugos) kokybė. Šios klasifikacijos pagrindu ir buvo autoriaus sukurtas audito kokybės modelis. Tačiau reikia pridurti, kad svarbus sąryšis egzistuoja tarp visų 9 elementų ir jie neturėtų būti vertinami, aiškinami kaip nepriklausimi kintamieji. Rezultatai atskleidė, kad orientacijos į klientą elementas buvo vienas svarbiausių veiksnių sudarytame modelyje.

Autorius Herrbach (2001) pažvelgė į audito kokybę kiek kitu kampu, t.y. nagrinėjo auditoriaus elgesį ir psichologinį sutarimą. Minint pastarąjį turima omenyje santykius tarp darbuotojo ir organizacijos (kas pastaruoju metu sulaukia nemažai dėmesio organizacinės elgsenos literatūros studijose), kurie apima abipusius įsipareigojimus, pasižadėjimus ir kt. Autoriaus naudojamas tyrimo modelis vizualizuotas 6 paveiksle.



**6 pav. Audito kokybės indikatorių tyrimo modelis (šaltinis Herrbach, 2001, p.793)**

Remiantis 6 paveikslu galima nustatyti, jog audito kokybei yra svarbūs tokie elementai kaip psichologinis sutarties vertinimas (t.y. kaip audito supranta audito užduotį, koks yra nusiteikimas), emocini įsipareigojimas (lygis, kuriuo pasireiškia pagarba klientui), kontrolės suvokimas, nepakankamas pranešimui laikas (audito atlikimui skirta laiko norma). Herrbach (2001) atliktas tyrimas rėmėsi anoniminiu klausimynu, kuris buvo siunčiamas Prancūzijos audito įmonėms. Iš viso išsiųsta 395 anketos asmenims, dirbantiems didžiausiose tarptautinėse bei Prancūzijos audito įmonėse. Atsakomumas į apklausą sudarė 43 proc., todėl galima teigti, kad atlikus duomenų analizę gautas pakankamas rezultatų pagrįstumas ir tikslumas.

Tyrėjai Phaprue & Kulwadee (2008) savo darbe nagrinėjo Tailando atvejį, išskeldami 8 hipotezes. Duomenų surinkimui naudota elektroninė apklausa. Klausimynas išplatintas atsitiktinai pasirenkant 1000 auditorių Tailande (sulaukta 315 atsakymų, tinkami 308). Klausimyno kintamieji buvo matuojami remiantis Likert skale, nuo 1 (visiškai nesutinku) iki 5 (visiškai sutinku). Autoriai duomenų tyrimui naudojo aprašomąją statistiką bei koreliaciją. Phaprue & Kulwadee (2008) nustatė, jog ypatingai auditoriaus kompetencija turi svarbų poveikį profesionalumui ir audito kokybei.

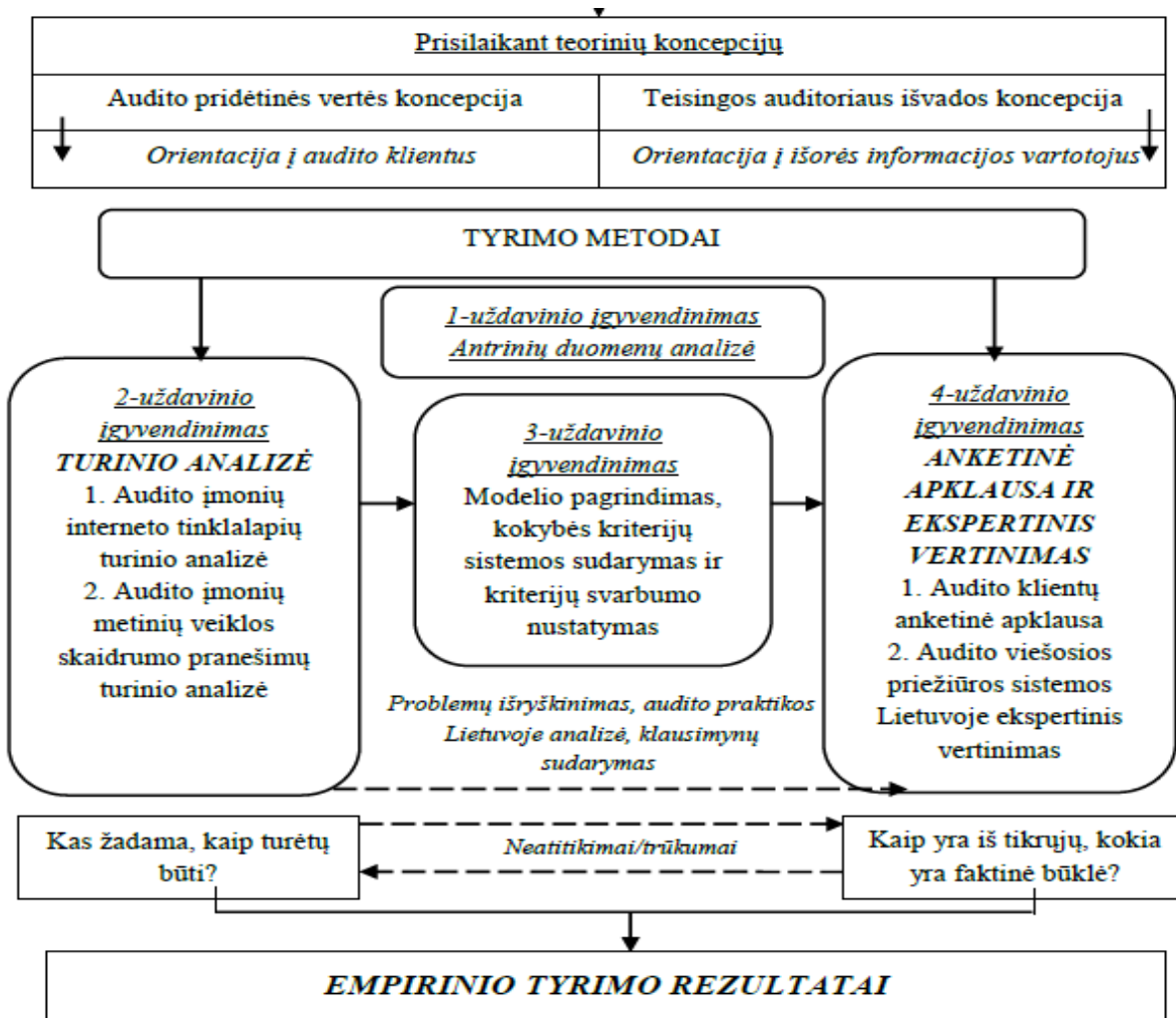
Savo pobūdžiu taip pat skirtingą nei daugelio mokslininkų tyrimo metodą pasirinko Bowlin, Hobson & Piercey (2015). Autoriai vykdė eksperimentą: jo dalyviais pasirinko 226 audito studijų studentus iš didžiųjų universitetų, kurių kiekvienas buvo priskiriamas arba auditoriaus arba vadovo vaidmeniui. Atliekamos šių kintamųjų manipuliacijos: auditoriaus rotacijos (rotacija prieš rotacijos nebuvimą), įvertinimas (sąžiningumo laikymasis prieš skepticizmą), nestruktūrizuotų pokalbių prieinamumas. Dalyviai gavo žodines instrukcija ir eksperimente dalyvavo per kompiuterinį tinklą. Tokiu būdu buvo tiriamos sumodeliuotos situacijos. Pavyzdžiui, vadovai parengia 2 pranešimus: sąžiningą ir nesąžiningą ir siunčia savo auditorių komandai. Pastarieji įvertina pranešimus ir nusprendžia kuris iš jų yra kuris. Po kiekvieno rezultatų atskleidimo įvertinamas pasiektas kokybės

lygis. Apibendrinimui Bowlin et al. (2015) gautų rezultatų, įvertinta, jog auditoriaus skeptiškas požiūris ir rotacija koreliuoja neigiamai, kas taip pat mažina ir audito kokybės lygį.

Viename iš naujesnių tyrimų mokslininkai Sulaiman, Abdullah, Ismail & Sapiei (2013) tyrime naudojo struktūrizuoto pobūdžio diskusiją, sudarytą ir 17 klausimų. Tačiau respondentai neprivalėjo struktūrizuoti savo atsakymų, ką galima būtų išskirti, kaip vieną iš taikomo metodo privalumų. Tyrimo metu apklaustieji pateikė daug naudingų papildomų pastabų ir komentarų, susijusių su nagrinėjama problema. Sulaiman et al. (2013) atliktas tyrimas įgalino pateikti išvadą, jog audito kokybę įtakoja daug veiksnių, esančių už įmonės ribų (išorinės aplinkos), kaip pavyzdžiui, įstatymai ir teisės aktai.

Nagrinėjant mokslinių tyrimų metodologiją instrumentus taip pat derėtų pastebėti, jog kaip teigia Casterella et al. (2009), būtų vertingi nekokybiško audito fakto tyrimai. Tai reiškia, kad turėtų būti nagrinėjami priežiūrų institucijų nustatyti nekokybiški auditai ir visa su jais susijusi svarbi informacija. Tuomet tik galėtų būti modeliuojami auditoriaus išvados teisingumą įtakojantys veiksniai ir tiriama sąveika. Tačiau minėta informacija, susijusi su nekokybišku auditu neretai iškeliamą į viešumą tik esant teisiniams ginčams ir įvairiems bylų nagrinėjimo atvejams. Taigi susiduriama su viešumo faktų bei priklausomumo nuo to, kaip dažnai priežiūros institucijos atlieka periodinius tyrimus. Be to, kaip minėta anksčiau galimai tikslesnius reikšmingesnius rezultatus įgalinantys matematiniai-statistiniai metodai reikalauja didelės stebėjimų imties, kurią dažnai būna nelengva surinkti.

Išnagrinėjus užsienio literatūros praktiką, taip pat svarbu pažvelgti ir į Lietuvą. Šalyje audito paslaugų rinka yra palyginus jauna. Lietuvoje veikia didžiausių tarptautinių audito bendrovių padaliniai, vis didesnis dėmesys skiriamas audito rinkos priežiūrai ir rezultatams. Tačiau kas susiję su audito kokybe, ši tematika nagrinėta dar visai mažai. Vienu iš svarbiausių galima išskirti finansinio audito paslaugų kokybės analizę ir vertinimą atlikusio Vaicekausko (2015) mokslinį darbą. Tyrėjas, pasitelkdamas audito kokybės analizės ir vertinimo modelį nagrinėjo Lietuvoje teikiamų audito paslaugų kokybę ir pateikė rekomendacijas jos gerinimui. Vaicekauskas (2015) naudojo audito klientų atsitikinę apklausą (atliekamą internetu) bei Lietuvos audito srities ekspertų ekspertinį vertinimą. Anketą sudarė 18 klausimų: 12 pasirinkimo klausimų, 5 klausimai išreikšti teiginiiais 5 balų *Likert* skalėje (nuo 1 - „visiškai neišpildyti lūkesčiai“, iki 5 – „visiškai išpildyti arba viršyti lūkesčiai“), 1 atviras klausimas. Autoriaus sukurta empirinio tyrimo metodika pateikiama 7 paveiksle.



7 pav. Empirinio tyrimo metodikos schema (šaltinis Vaicekauskas, 2015, p. 98)

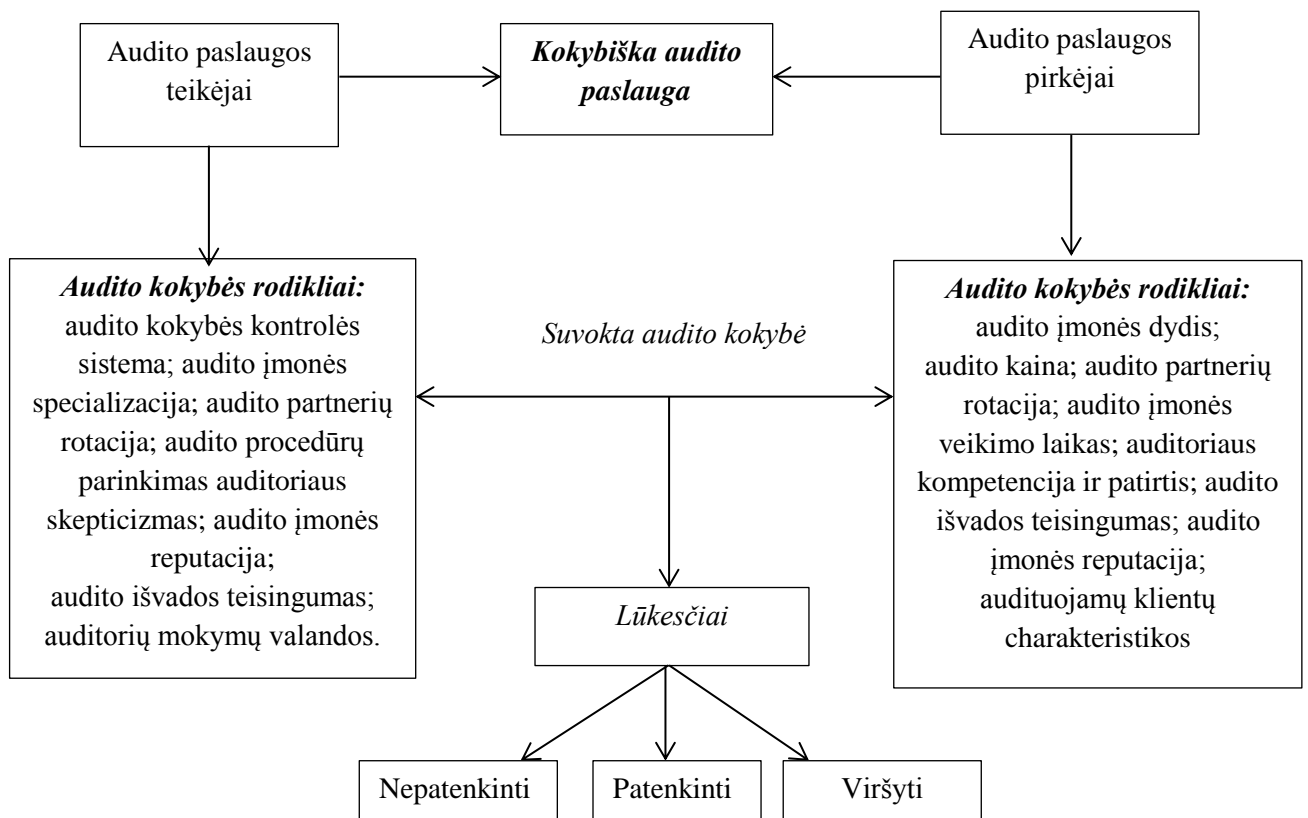
Rezultatuose Vaicekauskas (2015) išskyrė šias charakteristikas, apibūdinančios Lietuvos audito paslaugų rinką (p. 233):

- reikšmingi tarptautinių ir mažesnių nacionalinių audito įmonių paslaugų kainų skirtumai;
- dideli klientų lūkesčiai dėl audito naudingumo, parodantys poreikį iš savo auditorių nemokamai sulaukti įvairių konsultacijų ir patarimų;
- ne audito paslaugų svarbus vaidmuo audito įmonių pajamų struktūroje, parodantis, jog vien iš audito paslaugų teikimo sunku išlikti konkurencingiems;
- sumažėjęs informacijos vartotojų pasitikėjimas auditoriaus išvada, lydymas nuomonių, jog šalyje auditoriai ne visuomet auditus atlieka kokybiškai.

Iš Lietuvoje atliktų analizių, taip pat galima išskirti Kustienės ir Petraitienės (2012) darbus audito kokybės kontrolės tematika. Autorės tyrė audito kokybės kontrolės būklę Lietuvoje, nekokybiško audito priežastis, auditorių veiklos kokybės priežiūrą ir kt. Tyrimui pasirinkta apklausos elektroniniu paštu ir asmeninio interviu metodai. Pastarasis svarbus dėl vieno iš jo privalumų – lankstumo. Anketoje naudojami atviri ir uždari klausimai (viso 27), prieš tai atliekant žodinę apklausą keleto auditorių kokybiškumui užtikrinti. Taip pat tyrime Petraitienė (2008) naudojo ir dokumentų analizės metodą,

kuriuo remiantis buvo tiriamos Audito kokybės kontrolės komiteto prie Lietuvos auditorių rūmų veiklos ataskaitos. Empirinio tyrimo išvadose autorė pateikia, jog pagrindinės nekokybiško audito priežastys Lietuvoje yra: „objektyvumo principo pažeidimas, priimant profesinį sprendimą, kliento ribojimas atlikti auditą, nepakankamas audito įrodymų surinkimas, nepakankamas verslo rizikų įvertinimas, netinkamas audito planavimas ir kompetencijos stoka“ (p. 50). Autorės nuomone, svarbi audito kokybės gerinimo priemonė būtų efektyvios audito kokybės kontrolės kūrimas ir diegimas įmonėje.

Išnagrinėjus tiek šalies, tiek užsienio autorių mokslinę literatūrą audito paslaugų kokybės tema, teorinių sprendimų apibendrinimui pristatomas konceptualus modelis (žr. 8 pav.).



**8 pav. Konceptualus modelis**

Iš 8 paveikslo matyti, kad audito paslaugų sferoje yra dvi suinteresuotosios šalys, kurioms kokybiška audito paslauga yra itin svarbi ir reikšminga – tai audito paslaugų teikėjai ir jų klientai. Pirmiesiems tai pagrindas sėkmingai konkuruoti rinkoje, pritraukiant ir išlaikant klientus, antriesiems finansinei veiklai įvertinti ir gerinti, vidaus kontrolės stiprinimui ir pan. Kaip matyti iš aptartų mokslinių tyrimų, audito kokybės matavimų ir rodiklių yra pakankamai didelė gausa. Tačiau vieni jie labiau orientuoti į audito įmonės vidinius procesus, kiti į žmogiškąsias savybes ar pridėtinės vertės kūrimą. Nustatyta, kad neretai skirtingoms suinteresuotoms šalims yra svarbūs ir skirtingi audito kokybės rodikliai, tad 8 paveiksle pateikiami pagrindiniai jų kiekvienos šalies atveju. Atliekant rodiklių parinkimą remtasi ir tuo, kad tyrimas bus atliekamas Lietuvoje ir jie būtų pakankamai

prieinami ištirti. Taigi, audito paslaugų teikėjų ir klientų audito kokybės suvokimas skiriasi netgi jos matavimo, vertinimo rodiklių priimtinume. Dėl skirtingos suvokimo atsiranda ir lūkesčių spragos, o pastarieji gali būti nepatenkinti, patenkinti ar viršyti. Todėl tiriant audito paslaugų kokybiškumą svarbu atskirti suinteresuotųjų šalių požiūrius.

Kaip matyti iš aptartų mokslininkų taikomų modelių ir naudojamų instrumentų, tiek užsienyje, tiek Lietuvoje vyrauja apklausos tyrimo metodo pasirinkimas. *Apklausa* – tai tokia duomenų rinkimo technika, kai respondentai iš esmės tuo pačiu (arba artimu jam) metu atsakinėja į raštu (anketoje) arba žodžiu (interviutojo) pateiktus klausimus (Luobikienė, 2000). Tad dažnai skiriamos apklausų rūšys: interviu – sisteminis ir tyrėjo kontroliuojamas pokalbis, susietas su konkrečiu tyrimo klausimu bei specifiniais tyrimo tikslais (Tureikytė, 2003) ir apklausa raštu. Anketa gali būti oficiali arba anoniminė. Anketinė apklausa yra populiarus tyrimo instrumentas dėl šių svarių privalumų (Dikčius, 2003):

- finansinės ir laiko sąnaudos santykinai žemos;
- respondentų pasiekiamumas ir atsako lygis santykinai aukštas;
- respondentai gali užpildyti anketą pagal savo tempą, kuomet jiems patogiau;
- nėra iškraipymų, kurie gali atsirasti dėl apklausos vykdytojo;
- apklausiamasis gali pasinaudoti papildoma reikiama informacija tam, kad kuo tiksliau ir prasmingiau atsakytų į pateikiamus klausimus.

Taip pat dažnai taikomas apklausos metodas – *interview*. Tai sisteminis ir tyrėjo kontroliuojamas pokalbis, susietas su konkrečiu tyrimo klausimu bei specifiniais tyrimo tikslais (Tureikytė, 2004). *Interviu tipai*: standartizuotas (struktūruotas), pusiau – standartizuotas (pusiau – struktūruotas); giluminis (nestruktūruotas). Mokslinėje literatūroje sutinkama aiškinimų, kad taikant interviu metodą reikėtų apklausti bent 5 analizuojamos srities žinovus (Guest, Bunce & Johnson, 2006).

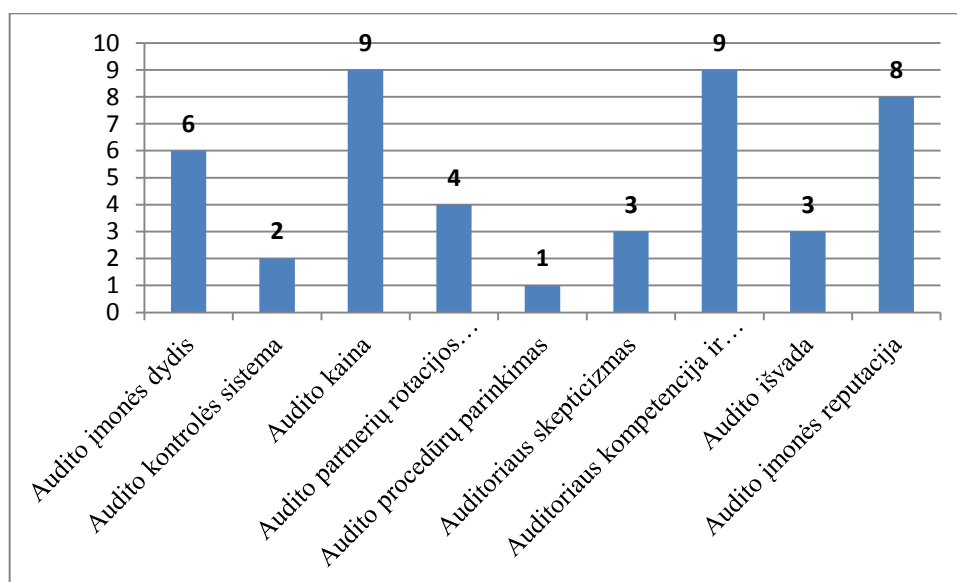
Paskutinis teorinės dalies poskyris skiriama tyrimo hipotezių formulavimui.

### **2.3. Tyrimo hipotezių iškėlimas**

Remiantis teorinėje dalyje išskirtu konceptualaus modelio pagrindu, sekančiame etape svarbu iškelti tyrimo hipotezes. Nagrinėjant verslo, ekonominius ar kitus klausimus, ypač pastaruoju metu yra dažnai pasitelkiami ekspertiniai vertinimai, kurie gali būti taikomi įvairių ūkio šakų tyrimuose (Burinskienė ir Rudzkienė, 2009). Šio tyrimo metodo svarbiausia funkcija nustatyti tinkamumą ir pateikti rekomendacijas, kadangi dėl tam tikrų apribojimų ar konfidencialumo pats tyrėjas negali betarpiškai nagrinėti problemos. Kaip teigia Meyer & Booker (2001), ekspertinis vertinimas dažniausiai naudojamas, kai siekiama mokslinio objektyvumo, norima pateikti prognozes, suformuluoti mokslines sąvokas ar sprendimus. Taigi ekspertiniams vertinimams reikalingi specialistai, kurie turi tyrimams reikalingas specialias žinias ir ekspertinį patyrimą. Šiuo atveju iškeltų hipotezių testavimui



pasitelkiamas 3 asmenų ekspertų vertinimas: *ekspertas 1* – tarptautinės audito įmonės atstovas, turintis 8 metų šioje srityje patirtį; *ekspertas 2* – savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos vyr. specialistė, turinti 6 metų darbo patirtį; *ekspertas 3* – nacionalinės audito įmonės auditorius, turintis 15 metų patirtį. Remiantis išnagrinėta literatūra, suformuotas 13 dažniausiai moksliniuose tyrimuose naudojamų ir analizuojamų audito paslaugų kokybės rodiklių bei pagal konceptualų modelį sudarytas sąrašas, kuris pateikiamas specialistams. Kadangi tiriami audito paslaugų kokybės lygio priklausomybė nuo tam tikrų kriterijų, iš sudaryto sąrašo ekspertų prašyta pasirinkti 5 labiausiai jų nuomone audito paslaugų kokybę lemiančius, teigiamai veikiančius, rodiklius ir juos įvertinti nuo 1 iki 5 (kai 5 – labai stipriai įtakoja audito kokybę). Kiekvieno iš respondentų pasirinkimai pateikiami 1 priede (6 lentelė), o susumavus rezultatus (eliminuojant kintamuosius nesurinkusius nei 1 balo), gaunamas vertinimas iliustruojamas 9 paveiksle.



**9 pav. Audito paslaugų kokybės rodiklių ekspertinio vertinimo rezultatai**

Remiantis 9 paveikslu galima teigti, kad susumavus kiekvienam iš rodiklių skirtus balus matomas aiškus 4 rodiklių pranašumas kitų atžvilgiu: tai audito įmonės dydis, audito kaina, auditoriaus kompetencija ir patirtis, audito įmonės reputacija. Taip pat prie didesnę balų sumą galima priskirti ir audito partnerių rotaciją (4 balai). Kadangi šis rodiklis daug dėmesio sulaukia ir užsienio literatūros studijose, į hipotezių formulavimą jį įtraukti svarbu. Taigi, nustatčius pagrindinius rodiklius toliau bus keliamos tyrimo hipotezės, prieš tai pagrindžiant jas dar ir teorinėmis prielaidomis.

Nagrinėjant mokslinius straipsnius taip pat pastebėta, jog didelis dėmesys skiriamas hipotezių testavimui. Hipotezė – tai mokliškai neįrodytas, patikrinimo reikalaujantis spėjimas ir juo paremtas ko aiškinimas. Kaip aptarta ankstesniuose skyriuose, audito kokybės analizė gan plačiai susijusi su audito kokybės ir audito įmonių dydžio priklausomybės nustatymu (Davidson & Neu, 1993; DeAngelo 1981; Choi, Ch. Kim, J.B. Kim & Zang 2010b; Francis 1984; Francis & Yu, 2009; ir kt.). Galima teigti, kad

pirmieji moksliniai tyrinėjimai rėmėsi būtent šio sąryšio nagrinėjimu. Šiuo atveju nagrinėjant skirtumą (t.y. stambių ir smulkių audito įmonių) dažniausiai vertinama „Didžiojo ketverto“ (arba tuo metu buvusio Didžio penketo, šešeto ir kt.) bei likusių įmonių praktika, kuri neretai susijusi su tuo, ar įmonė linkusi atskleisti nuomonę apie veiklos tęstinumą. Tad remiantis ankstesniais tyrimais, tikimasi, kad didžiosios audito įmonės eksponuoja aukštesnę audito kokybę ir keliama hipotezė:

*H1: Egzistuoja teigiamas ryšys tarp audito įmonės dydžio ir audito paslaugų kokybės;*

Taip pat vieni iš pirmųjų ir gausiausių audito kokybės tyrinėjimų buvo susiję su audito kaina (DeAngelo 1981; Kanagaretnam et al. 2011; Li et al. 2009; Yasina & Nelson 2012; Watkins et al. 2004 ir kt.). Mokslinėje literatūroje teigiama, jog didžiosios audito kompanijos dažniausiai turi patiriamų sąnaudų pranašumą prieš smulkesnias, dėl ko galėtų nustatyti žemesnes audito kainas. Tačiau praktikoje šis dėsnis galioja ne visada. Tą galima pagrįsti, jog jos turi stiprią ir profesionalią audito komandą bei efektyviau naudoja žmogiškuosius išteklius. Be to, jų klientų ratas gausesnis bei dažniausiai tai taip pat stambios įmonės rinkoje. Tiriamos prielaidos susiję su tuo, jog aukštesnę audito kainą sąlygoja kompetetingesnių, patyrusių auditorių darbas. Mokslininkai pastebi, kad audito klientai (mokantys daugiau arba mažiau už suteiktą paslaugą) gauna ne vienodo kokybės paslaugas. Remiantis analizuotais aspektais tyrimui keliama ši hipotezė:

*H2: Aukštesnė audito kaina sąlygoja ir aukštesnę audito paslaugų kokybę;*

Ankstesniuose tyrimuose diskutuojama apie galimą ryšį tarp audito partnerio rotacijos ir audito kokybės. Straipsnių autoriai pabrėžia, jog tikėtina, kad audito partneris pirmaisiais metais bus labiau nepriklausomas, o kartu ir užtikrins aukštesnę audito kokybę (Carey & Simnett, 2006; Carcello & Nagy, 2004; Knechel & Vanstraelen 2007 ir kt.). Mokslininkų vertinimu, pirminės užduoties atlikime, esant būtinųjų žinių ir patirties plėtojime, dažniausiai yra padidėjusi rizika, kad auditorius nesugebės aptikti reikšmingų iškraipymų. Audito įmonės stengiasi sumažinti šią riziką per kokybės kontrolės procesus. Praėjus šiam pradiniam laikotarpiui (kuris daugelyje šaltinių išskiriamas ne daugiau nei 3 metai), audito partneris įgyja reikiamų žinių apie klientą, sukaupia patirtį, todėl audito kokybės lygis turėtų būti pasiekęs savo maksimumą. Šio laikotarpio trukmė nežinoma, tačiau pastarieji tyrinėjimai leidžia nuspėti, kad tai galėtų būti 5-7 metų trukmė. Vėlesniame periode, kaip parodė studijos, atsiranda asmeninių santykių plėtojimas ir blogėja pajėgumai kritiškai įvertinti audituojamą įmonę. Atsižvelgiant į šiuos teiginius formuluojama hipotezė:

*H3: Apgaulingos finansinės atskaitomybės neaptikimo tikimybė didėja ilgėjant auditoriaus rotacijos laikotarpiui;*

Remiantis įvairiais tyrimais (Beattie & Fearnley, 1998 ; DeAngelo, 1981; Lawrence et al. 2011; Woodland & Reynolds, 2003 ir kt.), galima teigti, jog audito kokybiškumas priklauso nuo įmonės reputacijos bei kaip ji pastarąją stengiasi įgyti iš laikyti. Auditoriaus reputacija yra gan plati sąvoka, į ją galima įtraukti tokius apibūdinimus kaip nepriklausomumas, nešališkumas, konfidencialumo, etikos standartų laikymasis ir kt. Audito įmonės rūpinasi savo reputacija, kadangi įvykus nesėkmei į įmonę imama žvelgti neigiamai ir kyla sunkumai sėkmingai dirbti ateityje. Informacijos vartotojai, investuotojai, bankininkai, verslo partneriai praranda pasitikėjimą auditoriais ir jų ataskaitomis. Pastarieji tampa nepageidaujami klientų tarpe ir gali būti priversti palikti audito rinką. Taigi, siekiant išvengti šių pasekmių stengiamasi visada pateikti nepriklausomus, tikslius ir naudingus pranešimus. Remiantis ekspertiniu vertinimu ir moksline literatūra išskiriama nauja hipotezė:

*H4: Audito įmonių siekis išlaikyti aukštą reputaciją teigiamai veikia audito paslaugų kokybę;*

Dar vienas svarbus aspektas, kalbant apie audito kokybę yra patirtis ir kompetencija. Kaip teigia daugelis mokslininkų (Carcello & Nagy, 2004; Low, 2004; O'Keefe et al., 1994) turintis didesnę patirtį ir žinias auditorius priima tinkamesnius sprendimus, efektyviau įvertina kliento verslo riziką bei nustato reikšmingo iškraipymo riziką. Šiuo atveju pasiekti aukštesnį lygį sąlyginai turi galimybę tarptautinės audito kompanijos, kadangi audito tinklas leidžia tarpusavyje bendradarbiauti ir dalintis aktualia praktika. Kaip teigia Lawrence et al. (2011) įmonės savo viduje siekia sukurti etišką darbo kultūrą, kurioje darbuotojai dalinasi patirtimi, mokosi ir tobulėja kaip profesionalūs specialistai. Taip pat daug dėmesio skiriama mokymams, profesiniam tobulėjimui. Taigi, apartų studijų pagrindu iškeliami penktoji hipotezė:

*H5: Audito paslaugų kokybė ir auditoriaus profesinė kompetencija bei patirtis yra teigiamai susiję reiškiniai.*

Suformuluotų penkių hipotezių tikrinimui ir tyrimo atlikimui kitame skyriuje bus pristatytas tyrimo metodas ir svarbiausi su juo susiję aspektai.

### 3. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS TYRIMO METODOLOGIJA

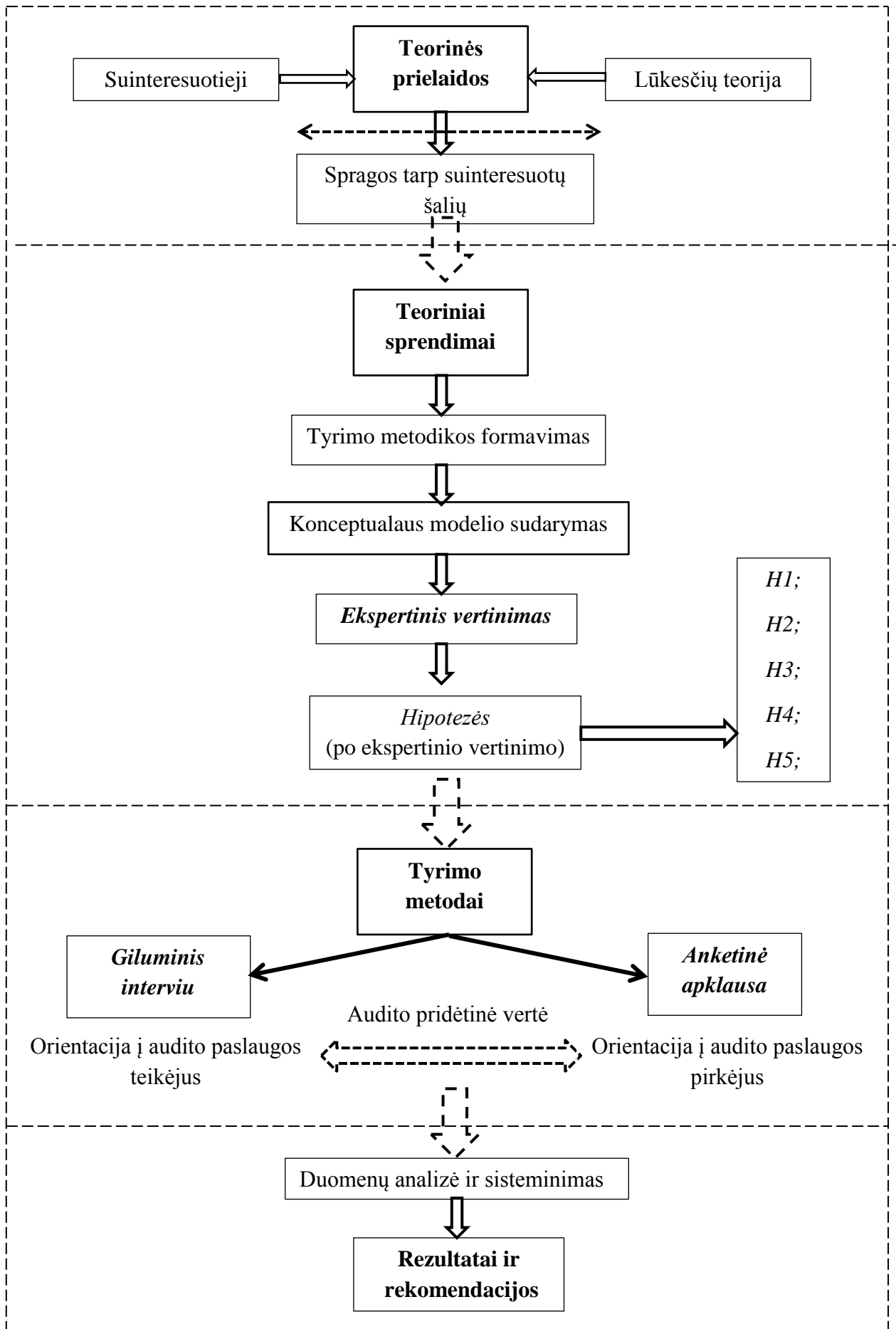
Kiekvienas atliekamas tyrimas turi padėti išspręsti mokslinę problemą. Šiame darbe tyrimo *problema* susijusi su tuo, užtikrinti audito paslaugų teikėjų ir klientų lūkesčių suderinamumą, remiantis finansinio audito paslaugų kokybės suvokimu. Tyrimui atlikti naudojamas šis nuoseklumas:

- tyrimo metodo parinkimas;
- imties dydžio nustatymas;
- duomenų rinkimas;
- duomenų apdorojimas ir analizė;
- tyrimo rezultatai.

Tyrėjo metodologinis požiūris bei pasirenkami tyrimo metodai turi derėti su nagrinėjama problema. Šiuo atveju problemiškas kyla iš skirtingo audito paslaugų kokybės suvokimo ir skirtingų lūkesčių tarp įvairių šalių. Todėl remiantis ankstesnių išnagrinėtų tyrimų praktika, manoma, jog tyrimui pasirinkus duomenų rinkimo metodą – apklausą pavyks surinkti pakankamus ir tikslius duomenis analizei atlikti ir reikšmingiems rezultatams gauti. Nuosekliai darbo ir tyrimo logiškumui atskleisti pateikiamas 10 paveikslas. Jame visų pirma pristatomos teorinės prielaidos, t.y. grindžiant lūkesčių teorija įvertinama, jog egzistuoja spragos tarp suinteresuotų šalių (kurias reikia identifikuoti ir ieškoti būdų kaip kuo labiau sumažinti). Toliau remiamasi teoriniais sprendimais ir pagal išanalizuotą mokslinę literatūrą keliamos teorinės hipotezės, kurios galutinai suformuojamos po ekspertinio vertinimo. Dėl minėtų spragų, tyrimas apima skirtingų požiūrių vertinimą. Pasirenkami ekspertai, kuriems audito kokybė yra aktualiausia:

- *audito paslaugų teikėjai* (audito įmonės), kuriems svarbu užtikrinti teikiamos paslaugos kokybę, jos gerinimą, įvertinti svarbiausius veiksnius, lemiančius aukštą jos lygį bei klientams kuriamą naudą;
- *audito paslaugų pirkėjai* (audito klientai), kuriems svarbu poreikių patenkinimas ir lūkesčių išpildymas, sietinas su audito kokybe (Lietuvos audito klientų populiaciją sudaro savanoriškai ir privalomai audito paslaugą perkantys subjektai).

Pagal pateiktas sąvokas matoma, jog iš audito klientų perspektyvos svarbu nustatyti, kaip jie suvokia ir vertina audito paslaugų kokybę bei kokios charakteristikos jiems svarbiausios (remiamasi audito pridėtinės vertės koncepcija). Iš audito įmonių perspektyvos be visa to svarbu nustatyti ir kaip kokybės siekiama praktinėje veikloje (kaip užtikrinamos teisingos audito išvados). Šiuo atveju siekiant įvertinti audito kokybę tiksliausia būtų atlikti tiesioginio audito bylų, dokumentų tikrinimą, tačiau dėl profesinio konfidencialumo ir tam tikrų apribojimų tyrėjui to įgyvendinti neįmanoma. Todėl darbe naudojami požymiai, charakteristikos, kurios laikomos kokybės indikatoriais.



10 pav. Loginė darbo struktūra

10 paveiksle matyti, kad siekiant gauti kuo tikslesnius rezultatus skirtingoms tiriamųjų grupėms parinktos skirtingos apklausų rūšys. Iš audito paslaugų teikėjų informacija renkama naudojant pusiau – standartizuotą (pusiau – struktūrizuotą) *interview*. 2 priede pateikiami orientacijai klausimai, kuriais remiamasi atliekant *interview*. Giluminio *interview* apklausos tipas šiuo atveju priimtinas, kadangi yra griežtai neformalizuojamas, tarp klausiančiojo bei respondentų būna laisvesnė atmosfera bei nesunkiai galima išvystyti svarbius tyrimui iš anksto nenumatytus klausimus, galima išsiaiškinti miglotus atsakymus, ir tuomet bus lengviau juos interpretuoti, jeigu reikia, apklausos vykdytojas gali parodyti kryptį ir paaiškinti žodžiu, tokiu būdu išvengiama nesusipratimų. Atliekant audito įmonių atstovų apklausą pagrindinis pasirinkimo kriterijus yra įmonės dydis, t.y. siekiama gauti atsaką tiek iš tarptautinių (ypač „Didžiojo ketverto“), tiek iš nacionalinių audito įmonių. Dėl specifinės informatų imties užsibrėžiama apklausti 5 įmonių atstovus.

Audito paslaugų pirkėjų apklausa vykdoma raštu (anketavimas). Anketa patalpinama internete specializuotame puslapyje ([www.apklausa.lt](http://www.apklausa.lt)) ir nuoroda į ją su kvietimu dalyvauti tyrime apklausiamiesiems siunčiama elektroniniu paštu. Taip pat įvertinant žemą atsako lygį pasiruošiama ir popierinis anketos variantas papildomai išdalinti respondentams. Tyrimo respondentai yra Lietuvoje veikiančios įmonės (jų atstovai), nepriklausomai nuo geografinės padėties, veiklos srities, dydžio, privalomai arba savanoriškai besinaudojančios audito paslauga. Įmonių rekvizitams gauti naudojama Lietuvos įmonių kontaktinė duomenų bazė.

Norint įvykdyti apklausą labai svarbu nustatyti, kokia turi būti imtis, kad rezultatai būtų patikimi. Reikiama apklausos imtis apskaičiuojama pagal formulę (Dikčius, 2003):

$$n = \frac{p(1-p)}{\left(\frac{e}{z}\right)^2 + \frac{p(1-p)}{N}} \quad (1)$$

čia:  $n$  – reikiamas imties dydis;

$z$  – standartinės paklaidos dydžio vienetai esant normaliam pasiskirstymui, kuris atitiks norimą patikimumo laipsnį (patikimumo laipsnis 95 proc.,  $z=1,96$ );

$e$  – atrankos klaida (maksimalus skirtumas tarp imties ir visumos proporcijų);

$p$  – visumos proporcijos, kurios atitinka tyrėją dominančias charakteristikas;

$N$  – visumos dydis.

Imties dydis pagal K. Kardelį (2002):

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + \frac{1}{N}} \quad (2)$$

čia:  $n$  – imties dydis;

$N$  – populiacija;

$\Delta$  – paklaidos dydis.

Lietuvos auditorių rūmų pateiktos 2014 metų audito rinkos apžvalgos duomenimis iš viso 2014 metais (2015 metų duomenys dar nėra skelbiami) Lietuvoje atlikta 3926 auditai. Šis skaičius laikomas populiacijos (visumos) dydžiu. Remiantis prieduose pateiktomis formulėmis ir atlikus skaičiavimus (įvertinant 5% paklaidos dydį ir 95% patikimumo lygmenį) gaunama, kad reikalinga apklausti: pagal 1 formulę 347, o pagal 2 formulę 359 respondentus. Tyrime užsibrėžta pasiekti 5 % paklaidos ir 95 % patikimumo lygius, tačiau kadangi numatomas pakankamai žemas atsako lygis ir populiacija yra specifinė, tinkamai laikomas ir 95% patikimumo lygmuo su 10% paklauda. Tokiu atveju pagal duotąsias formules minimalioji imtis svyruoja nuo 94 iki 97 respondentų. Taip pat derėtų pridurti, kad dažnai statistikai duomenys laikomi reikšmingais, jeigu yra bent 100 stebinių (Dikčius, 2003).

Audito klientų apklausoje naudojamas klausimynas (pateiktas 3 priede), sudarytas iš 18 klausimų (12 pasirinkimo klausimų, 5 Likert balų skalėje, 1 atviro tipo), remiasi tokiu nuoseklumu ir logika:

- pirma dalis (I) skirta respondentą supažindinti su nagrinėjamu reiškiniu (audito kokybe) bei išsiaiškinti jo supratimą nagrinėjama tema. Be to, kartu siekiama paskatinti susitelkti ties analizuojamu objektu, kad apklausiamasis galėtų pateikti tikslią informaciją.
- antros (II) dalies klausimais siekiama nustatyti gilesnes respondento įžvalgas ir vertinimus nagrinėjamos audito kokybės problemos kontekste. Apklausiamasis prašomas pareikšti pritarimą arba atlikti rangavimą susijusiems su auditoriaus profesinėmis savybėmis;
- trečiąja (III) dalimi norima išsiaiškinti apklausiamojo vertinimus apie audito rinkos situaciją bei išreikšti savo pritarimą išskeltoms situacijoms;
- paskutiniai klausimai (IV dalis) skirti išsiaiškinti respondento charakteristikoms (įmonės tipas, veiklos sritis ir kt.).

Klausimyne didžioji dalis klausimų yra uždaro tipo, kadangi į atvirus klausimus dažnai respondentai nelinkę pateikti savo atsakymus ir asmeninę nuomonę. Be to, uždaro tipo klausimus lengviau analizuoti ir apibendrinti.

Tyrimų rezultatų analizei, atlikus anketinę apklausą, svarbu tinkamai apdoroti gautą statistinę informaciją. Tam dažniausiai naudojamos kompiuterinės programos. SPSS Statistics (*angl. Statistical Package for the Social Sciences*) – vienas labiausiai paplitusių statistinės informacijos apdorojimo programinių paketų. Pagrindinis jo privalumas didelis statistinių analizės metodų ir duomenų vizualizavimo priemonių pasirinkimas. Šios programos pagalba atliekamas ir klausimynų patikimumo

vertinimas (dažniausiai naudojamas *Cronbacho alfa* koeficientas). Analizuojant statistinę informaciją, vieni iš svarbiausių aspektų yra nepriklausomumo tyrimas bei ryšio tarp kintamųjų ir jo stiprumo įvertinimas. Naudojant SPSS Statistics programą yra nustatyti tam tikri kriterijai, remiantis kuriais derėtų atlikti turimų duomenų interpretaciją. Neretai prieš pastarąją keliamos tyrimo hipotezės, kurios eigoje testuojamos (patvirtinamos arba atmetamos). Požymių priklausomumo analizei plačiausiai taikomas yra *Chi-kvadrato* ( $\chi^2$ ) kriterijus, kuris naudojamas nulinei ir alternatyviajai hipotezėms ( $H_0$ : atsitiktinai dydžiai X ir Y yra nepriklausomi;  $H_1$ : atsitiktinai dydžiai X ir Y nėra nepriklausomi) apie kintamojo skirstinį populiacijoje tikrinti. Chi-kvadrato kriterijus parodo, ar empirinio ir teorinio skirstinių skirtumas yra reikšmingas, t.y. tikrinama, ar turimas empirinis skirstinys yra suderintas su teoriniu modeliu (Čekanavičius ir Murauskas, 2000). Tačiau labai svarbu yra tai, jog *Chi-kvadrato* kriterijaus taikymas turi apribojimų: reikia tikrinti, ar tenkinamos tam tikros sąlygos. Šio kriterijaus taikymo schema pateikta 4 priede. Bendra taisyklė, tinkanti visų rūšių nulinėms  $H_0$  ir alternatyvoms  $H_1$  hipotezėms formuluojama taip (Pukėnas, 2009):

- Tegul  $\alpha$  yra reikšmingumo lygmuo, o  $p$  yra  $p$ -reikšmė;
- Jeigu  $p < \alpha$ , tai hipotezė  $H_0$  atmetama;
- Jeigu  $p \geq \alpha$ , tai hipotezė  $H_0$  neatmetama.

Kintamųjų priklausomybei ir jos stiprumui įvertinti naudojami koreliacijos koeficientai (*Gamma*, *Sommers' d*, *Kendall's tau-b*, *Kendall's tau-c*, *Phi* ir kt.) Detaliau šie koeficientai pristatomi 4 priede). Čia taip pat svarbu kriterijaus  $p$ -reikšmė, kuria remiantis sprendžiama ar koreliacija statistiškai reikšminga (t.y. statistiškai reikšmingai skiriasi nuo nulio). Koreliacija statistiškai reikšminga, kai  $p < \alpha$ , statistiškai nereikšminga, kai  $p \geq \alpha$ , čia  $\alpha$  – nustatytas reikšmingumo lygmuo, kuris dažniausiai yra 0,05 (Pukėnas, 2009). Ryšio matams galioja ta pati taisyklė – kuo jie absoliučiau didesni, tuo požymių priklausomybė didesnė; kuo arčiau nulio – tuo priklausomybė silpnesnė (Janilionis, Morkevičius ir Rauleckas, 2008). Detalesni koeficientų aprašymai pateikiami 4 priede.

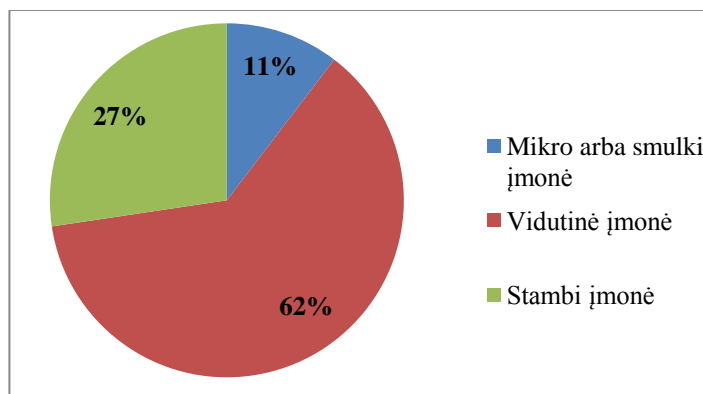
Ketvirtoji baigiamojo darbo dalis yra skirta tyrimo rezultatų analizei ir interpretavimui.



## 4. FINANSINIO AUDITO PASLAUGŲ KOKYBĖS LIETUVOJE TYRIMŲ REZULTATAI IR DISKUSIJA

### 4.1. Audito paslaugų klientų apklausos tyrimo rezultatai

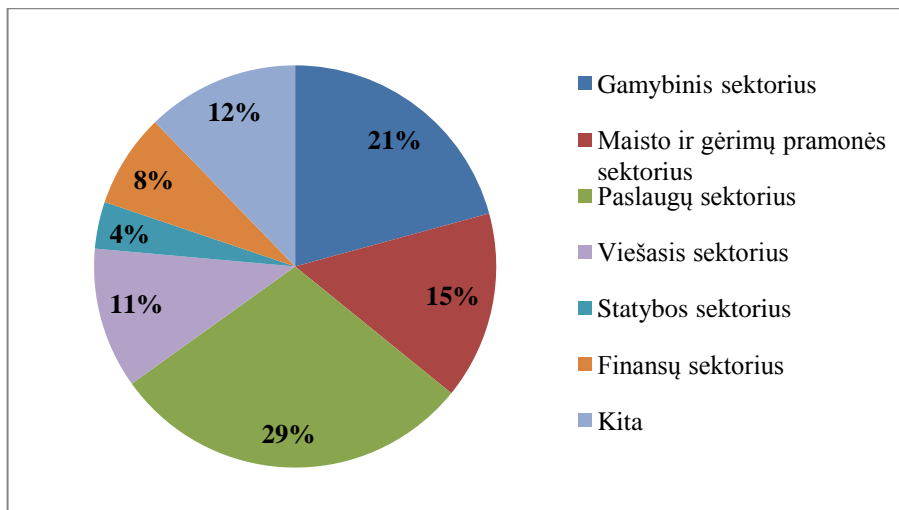
Šiame skyrelyje nagrinėjama audito klientų (įmonių veikiančių Lietuvoje) anketinės apklausos rezultatai. 73 atsakymų sulaukta išsiuntus anketą el. paštu (žr. 5 priedą), o 33 respondentai užpildė popierinį jos variantą (iš viso 106). Iš viso el. paštu išsiųsta 800 anketų ir pasiektas ~9% atsako lygis. Anketine apklausa siekta nustatyti ir įvertinti, kaip audito paslaugą perkantieji (privalomai arba savanoriškai) suvokia ir vertina audito kokybę, kokie yra jų keliami lūkesčiai auditui, pasitenkinimas, kas labiausiai asocijuojasi su audito kokybiškumu bei kokios tobulintinos sritys ir kt. Anketos klausimai suformuluoti taip, kad įgalintų patvirtinti arba paneigti teorinėje dalyje iškeltas hipotezes. Tad visų pirma svarbu pristatyti tyrimo respondentų struktūrą, kuri 11 paveiksle atskleidžiama pagal įmonės dydį.



11 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal dydį

Remiantis 11 paveikslu, galima išskirti, jog iš 106 respondentų, didžiausią dalį (62%) sudarė vidutinės įmonės, 27% apklaustųjų atstovavo stambioms įmonėms ir tik 11% mikro arba smulkioms įmonėms. Šiuos rezultatus galima būtų aiškinti tuo, jog šalyje didžiausią ūkio struktūrą sudaro būtent vidutinio dydžio įmonės (neretai priskiriamos akcinėms ar uždarosioms akcinėms bendrovėms, kurioms auditas yra privalomas). Maždaug trečdalį sudariusios stambios įmonės neretai yra ir pakankamai ilgai rinkoje veikiančios įmonės, todėl tikėtina, kad turi svarią bei reikšmingą patirtį nagrinėjamu klausimu.

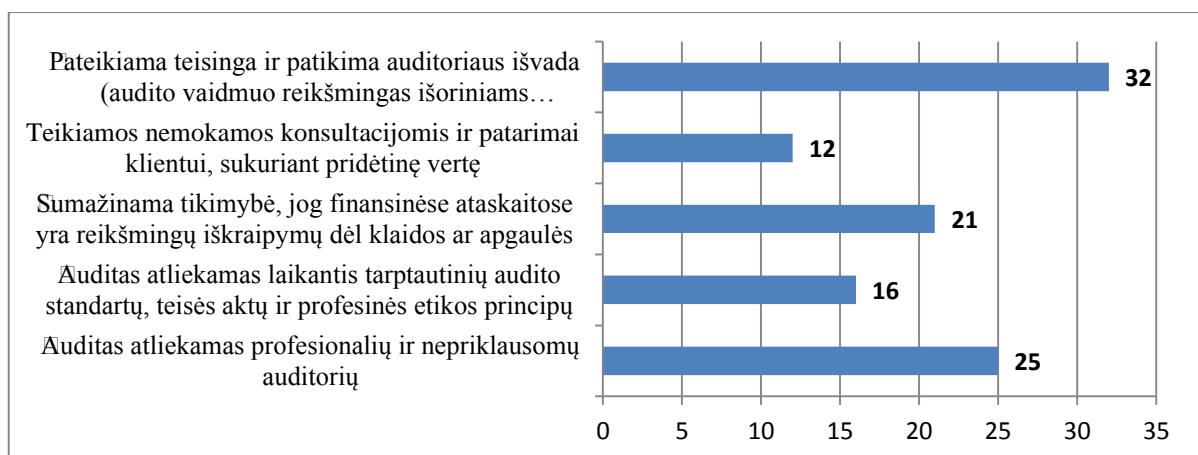
Sekančiu klausimu, siekiant labiau atskleisti apklausiamųjų charakteristikas, buvo prašoma pažymėti kokiam ekonominės veiklos sektoriui priskiriama jų įmonė. Iš viso atsakyme nurodyti 6 bendrieji didžiausi sektoriai (gamybinis; maisto ir gėrimų pramonės; paslaugų; viešasis; statybos; finansinis) ir paliktas pasirinkimas "kita", jeigu įmonė nepriklausytų nei vienam iš išvardintųjų). Gautus rezultatus iliustruoja 12 paveikslas.



**12 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal veiklos sektorių**

Iš 12 paveikslo matyti, kad didžiausią dalį respondentų, t.y. kiek mažiau nei trečdalį (29%) sudarė paslaugų sektorių atstovaujantys (31 apklaustasis). Taip pat nemaža dalis priskiriama gamybiniam sektoriui (21%). Trečioji pozicija atitenka maisto ir gėrimų pramonės sektoriui (15%), o ketvirtoji įmonėms, kurios nepriskiriamos nei vienam iš išvardintųjų (iš viso 13 respondentų). Taip pat nedidele dalimi atsilieka viešasis sektorius, kuris bendroje visumoje užima 11%. Mažiausios dalys iš apklaustųjų tenka finansų bei statybos sektoriams. Tad galima teigti, kad respondentų struktūra yra pakankamai įvairi, nėra vienos veiklos srities absoliučios daugumos, kuri savo veiklos ar požiūrių specifiskumu galėtų įtakoti visos atrankos rezultatus.

Siekiant įvesti respondentus į nagrinėjamą temą, pirmame anketos klausime reikia pasirinkti, kuris iš teiginių jiems labiausiai asocijuojasi su audito kokybe. Rezultatai matomi 13 paveiksle.



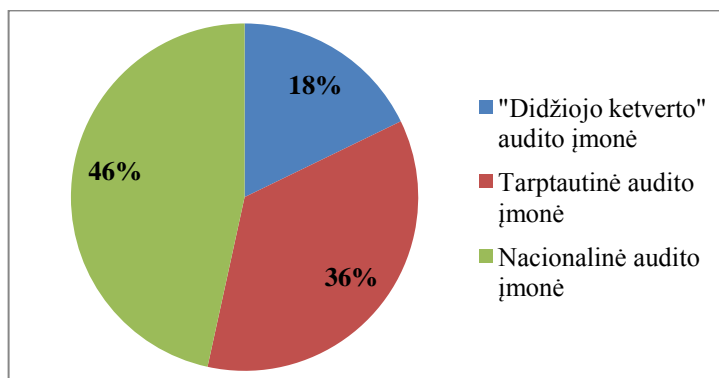
**13 pa. Teiginių asociacija su audito kokybe**

Šio klausimo *Cronbach alfa* yra 0,57, o tai parodo vidutinį atsakymų patikimumo lygį ir vidinį klausimų (kriterijų) nuoseklumą (žr. 5 priedą). Iš 13 paveikslo matyti, jog labiausiai su audito paslaugų kokybe respondentams asocijuojasi tai, kad yra pateikiama teisinga audito išvada (kas svarbu ne tik

jiems, bet ir išoriniams informacijos vartotojams), sumažinama tikimybė, kad finansinės ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės bei tai, kad darbas atliekamas profesionalių ir nepriklausomų auditorių. Tad galima teigti, jog akcentuojama pagrindinė audito funkcija ir darbo rezultatas bei įvertinama, kad jį turi atlikti profesionalūs specialistai. Likusieji du teiginiai sulaukė 12 ir 16 pasirinkimų, vadinasi juos, klientų nuomone, taip pat galima sieti su audito paslaugų kokybe.

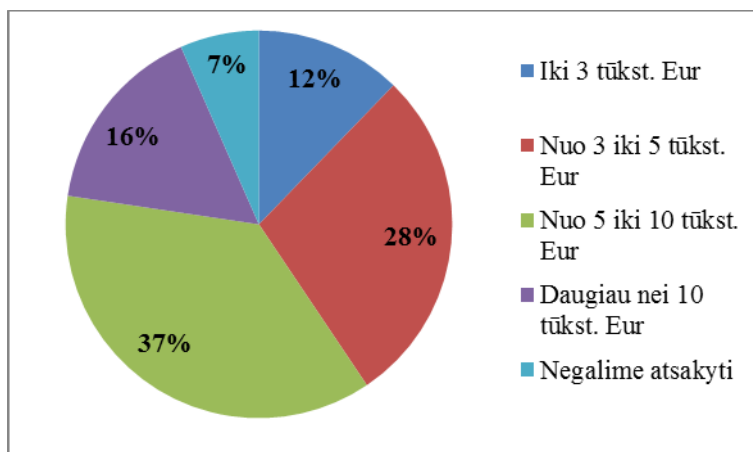
#### ***Audito kainos ir audito paslaugos kokybės ryšys.***

Respondentų charakteristikų identifikavimui, jie taip pat turėjo pasirinkti, kuriai iš duotųjų kategorijų priskiriama jiems audito paslaugą teikianti įmonė: nacionalinė, tarptautinė ar „Didžiojo ketverto“. Darant pasirinkimą buvo prašoma remtis vėliausiai audituotomis finansinėmis ataskaitomis. 14 paveiksle matoma, kaip pasiskirstė atsakymai klausimą.



**14 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal audituojančią įmonę**

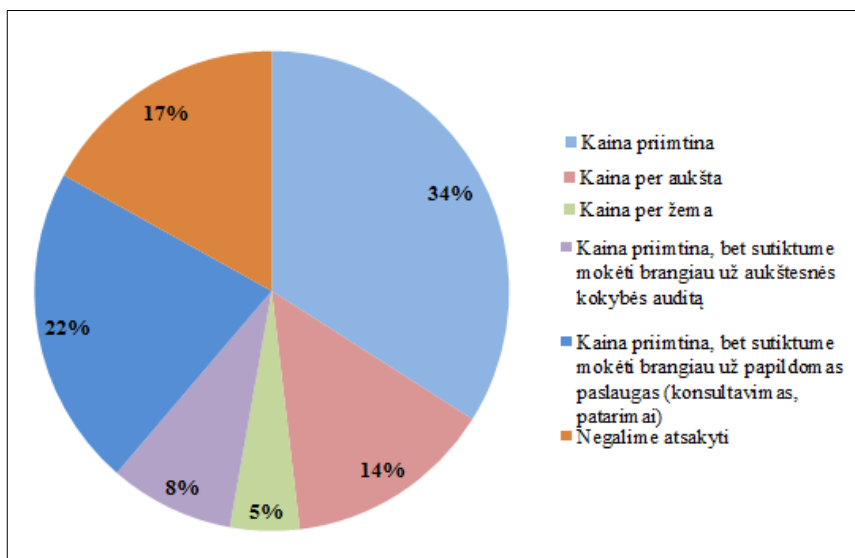
Remiantis 14 paveikslu galima aiškiai įvardinti, jog audito paslaugos teikėjų pasirinkime pirmoje vietoje yra nacionalinės įmonės: audituoja 49 respondentus (46%). Daugiau nei trečdalis (36%) naudoja tarptautinių audito įmonių paslauga, o tik 19 respondentų audituoja „Didžiojo ketverto“ įmonės. Viena iš svarbiausių tokio pasiskirstymo priežasčių galėtų būti ta, jog nacionalinės audito įmonės siūlo patraukliausią paslaugos kainą (tarptautinėse įmonėse ji yra didesnė). Todėl atliekant apklausą respondentų taip pat buvo prašoma nurodyti, kiek jiems kainuoja audito paslauga (galimuose pasirinkimuose sumos nurodomos intervaluose). Gauti rezultatai pateikiami 15 paveiksle.



**15 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal mokamą kainą už auditą**

Iš 15 paveikslo matyti, jog žymiai daugiau nei trečdaliui (37%) apklaustųjų įmonių audito kaina siekia nuo 5 iki 10 tūkst. eurų. Galima sakyti, tai yra vienos iš didesnių/vidutinių audito kainos intervalų. Didžiausią kainą (virš 10 tūkst. Eur.) sutinka mokėti sąlyginai nedaug ekspertų (16 %). 30 respondentų (arba 28%) šios paslaugos kaštai siekia nuo 3 iki 5 tūkst. Eur. Ši situacija patvirtina tai, jog audito įmonė dažnai renkama pagal kainą, kurią reikia mokėti už jos paslaugas. Iki 3 tūkst. Eur. už auditą moka 13 audito klientų. Kaip minėta anksčiau, nacionalinių audito įmonių kainos neretai yra žemesnės už tarptautinių, todėl įvertinus šiuos pasiskirstymus matyti, kad didžioji dalis respondentų, teigusių jos audituojanti įmonė yra nacionalinė, galimai už auditą moka ir sąlyginai nedidelę kainą. Taip pat papildomai derėtų pastebėti, jog 7% apklaustųjų negalėjo įvardinti audito kainos. Šį rezultatą galima aiškinti tuo, jog pastaroji nebuvo tiksliai žinoma arba įmonė nenorėjo atskleisti konfidencialios informacijos apie save pačią ar auditorių.

Prie aptartų rezultatų taip pat aktualu išskirti, jog įmonių buvo prašoma įvertinti audito kainos priimtinumą (12 klausimas). Pasirinkimui pateikiami 6 atsakymo variantai: kaina priimtina; kaina per aukšta; kaina per žema; kaina priimtina, bet sutiktume mokėti brangiau už aukštesnės kokybės auditą, kaina priimtina, bet sutiktume mokėti brangiau už papildomas paslaugas (konsultavimas, patarimai), negalime atsakyti. Svarbu paminėti, jog ketvirtasis ir penktasis galimi atsakymų variantai pasirinkti dėl to, jog neretai įmonėms yra svarbu profesionalios konsultacijos ir papildoma informacija, susijusi su finansine atskaitomybe, jos rengimu. Šiuo klausimu ekspertų pasiskirstymas matomas 16 paveiksle.



### 16 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal audito kainų lygio priimtinumą

Analizuojant 16 paveiksle pateiktus rezultatus matoma, jog audito klientų nuomonės šiuo klausimu yra pakankamai įvairios. Didžiausią jų dalį pasiskirstė tarp dviejų atsakymo variantų: audito kaina priimtina (34% arba 36 respondentai), bei kaina priimtina, bet sutiktų mokėti už papildomas audito įmonių paslaugas (22% arba 23 respondentai). Remiantis šiais rezultatais galima teigti, jog

vienuoms įmonėms patiriami kaštai dėl audito paslaugos pirkimo yra priimtino lygio, o tuo tarpu kitos sutiktų mokėti brangiau už naudingas konsultacijas, informaciją ar patarimus. Tad tokiu būdu įmonės išreiškia poreikį patyrusiems, kompetetingiems specialistams, kurie galėtų padėti svarbiais klausimais. Taip pat iš 16 paveikslo derėtų išskirti, jog net 15 iš ekspertų pažymėjo, kad kaina yra per aukšta. 8% respondentų teigia, jog kaina yra priimtina, bet sutiktų mokėti ir daugiau, jeigu auditas būtų atliekamas kokybiškiau. Vadinasi, iš to galima kelti prielaidą, jog audito paslaugoje 9 apklausiamieji pastebėjo spragas ar susidūrė trūkumais. O net 17% negalėjo atsakyti į klausimą, tad šiuo atveju pastebima, jog tai galėtų būti dalis skaičiaus respondentų, kurie negalėjo įvardinti ir kiek jiems kainuoja auditas, vadinasi galimai šioje srityje jaučiama kompetencijos stoka pateikti vertinimą. Apibendrintai galima teigti, kad atsižvelgus ir į tai, jog didžiąją dalį įmonių audituoja nacionalinės audito kompanijos, jų ir siūloma paslaugos kaina klientams yra pakankamai priimtina (už tai pasisakė didžiausia dalis apklaustų įmonių).

Reikšmingoms išvadoms pateikti nepakanka vien pavienių klausimų statistinės analizės. Todėl naudojantis SPSS Statistics programa tiriama koreliacija tarp atskirų kintamųjų. Šiuo atveju svarbu išnagrinėti, kaip skirtingas audito kainas mokančios įmonės vertina savo auditorių teikiamos paslaugos kokybiškumą. Rezultatų analizei svarbu iškelti tyrimo hipotezes:

- *Nulinė hipotezė  $H_0$  teigia, kad audito įmonės teikiamos paslaugos kokybės įvertinimas nepriklauso nuo mokamos audito kainos;*
- *Alternatyvi hipotezė  $H_1$  teigia, kad audito įmonės teikiamos paslaugos kokybės įvertinimas priklauso nuo mokamos audito kainos;*

Analizei atlikti visų pirma sudaroma dažnių lentelė (žr. 6 priedą). Remiantis ja matyti respondentų pasiskirstymas, kaip skirtingai mokantys už auditą vertina jo kokybę. Pagal lentelę matoma, jog aukštos kokybės audito paslaugą teigia gaunantys 68 respondentai, iš kurių didžiausią dalį sudaro už auditą mokantys nuo 5 iki 10 tūkst. Eur. (mažiausią tie, kurie dėl kainos negalėjo atsakyti ir tie, kurie mokėjo iki 3 tūkst. Eur). Audito kokybės lygis kaip vidutinis įvertintas 32 ekspertų, o iš jų didžiausią dalį sudarė mokantys nuo 3 iki 5 tūkst. Eur. Žemos kokybės auditą teigia gaunantys tik 6 respondentai. Jų audito paslaugos kaštai yra vieni iš mažiausių. Iškeltų hipotezių testavimui reikia apjungti eilutes ir stulpelius, nes dažnių lentelėje daugiau kaip 20% celių tikėtinas dažnis yra mažiau už 5. Kadangi šiuo atveju svarbu kainos ir kokybės santykis, laikysime, kad sąlyginai žema kaina mokama iki 5 tūkst. Eur., o aukšta (didelė) virš 5 tūkst. Eur. Kokybei matuoti išskiriamas aukštas jos lygis, o vidutinis ir žemas apjungiamas į vieną (nes įvertinimas „vidutinis“ reiškia, jog vis gi yra didesnių ar mažesnių nusiskundimų). Taip pat pasirinkimas „negalime atsakyti“ eliminuojamas apjungiant jį į abi kainų kategorijas, kad nebūtų daroma reikšminga įtaka kuriai nors vienai. Dažnių lentelė po apjungimo pateikiama 6 priede. Kadangi lentelės formatas 2x2 ir visi tikėtini dažniai yra didesni už 5 taikomas  $\chi^2$  kriterijus su Jeitso pataisa (žr. 6 lentelę).

**6 lentelė.  $\chi^2$  kriterijaus testas**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	18,445 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	16,732	1	,000		
Likelihood Ratio	18,799	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	18,271	1	,000		
N of Valid Cases	106				

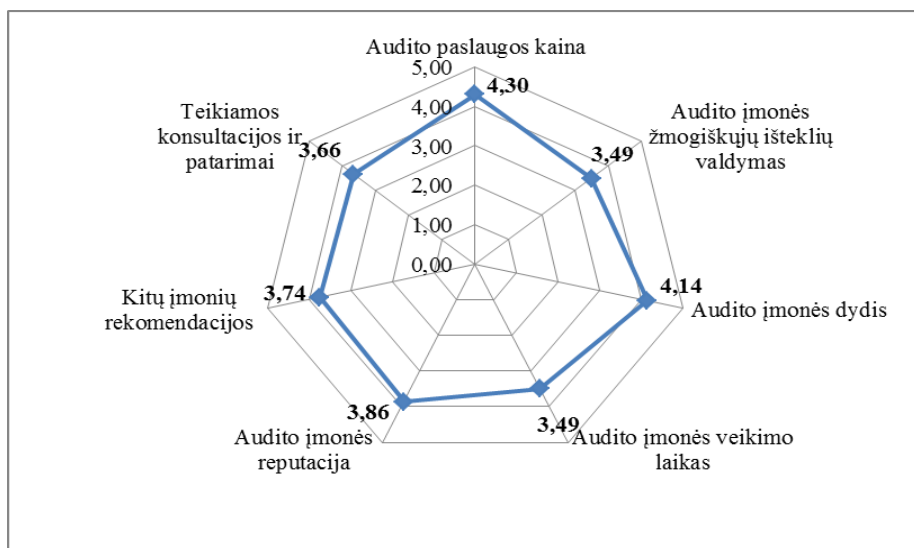
Pagal 6 lentelę matoma, jog tikslaus  $\chi^2$  kriterijus su Jeitso pataisa tikimybė  $p < 0,05$  ( $p = 0,000$ ), todėl atmetama nulinė hipotezė ir priimama alternatyvi. Vadinasi, nuo klientų mokamos kainos už paslaugą dydis ir audito kokybės lygis yra susiję reiškiniai: daugiau mokantys yra labiau patenkinti pastarąja. Toliau skaičiuojama ir analizuojama Spirmeno (angl. *Spearman Correlation*), Gamma ir Kendalo (angl. *Kendall's tau-c*) koeficientai (žr. 7 lentelę).

**7 lentelė. Priklausomybės matavimo koeficientai**

		Value	Asymp. Std. Error <sup>a</sup>	Approx. T <sup>b</sup>	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,385			,000
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-b	-,417	,089	-4,548	,000
	Gamma	-,727	,106	-4,548	,000
	Spearman Correlation	-,417	,089	-4,681	,000 <sup>c</sup>
Interval by Interval	Pearson's R	-,417	,089	-4,681	,000 <sup>c</sup>
N of Valid Cases		106			

Pagal 7 lentelę galima nustatyti, kad pagal Kendalo tau-b, Gamma ir Spirmeno koeficientų tikimybes ( $p = 0,000$ ), kurios yra mažesnės nei reikšmingumo lygmuo (0,05), tarp kintamųjų egzistuoja statistiškai reikšmingas ryšys. Remiantis šių koeficientų reikšmėmis galime teigti, jog matomas link vidutinio stiprumo neigiamas koreliacijos ryšys tarp kintamųjų (tai rodo, jog brangiau už audito paslaugą mokantys teigia ją gaunantys kokybiškesnę, nei mažiau mokantys).

Antruoju klausimu respondentų buvo prašoma įvertinti nuo 1 (nesvarbu) iki 5 (labai svarbu) kiekvieno iš pateiktų teiginių reikšmingumą renkantis audito įmonę. Šiuo klausimu siekta išsiaiškinti į kokius kriterijus labiausiai atsižvelgia klientai, naudodamiesi audito paslauga. Respondentų vertinimui pateikiami 7 kriterijai: audito paslaugos kaina, audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymas, audito įmonės dydis, audito įmonės veikimo laikas, audito įmonės reputacija, kitų įmonių rekomendacijos, teikiamos konsultacijos ir patarimai. Matavimai atliekami penkiabalėje Likert skalėje. Rezultatams apibendrinti apskaičiuotas kiekvieno iš įvertinimų vidurkis (žr. 17 pav.)



**17 pav. Audito įmonės pasirinkimo kriterijai**

Šio klausimo *Cronbach alfa* yra 0,53, o tai parodo vidutinį atsakymų patikimumo lygį ir vidinį klausimų (kriterijų) nuoseklumą. Tad remiantis 17 paveikslu galima pažymėti, kad svarbiausias aspektas pagal kurį respondentai renkasi audito įmonę yra paslaugos kaina. Jos įvertinimas siekia 4,3 balo. Taip pat kaip svarbus kriterijus išskiriamas ir 4,14 balo surinkęs audito įmonės dydis. Tai rodo, jog respondentai tiki (arba žino), kad egzistuoja skirtumas tarp mažesnių ir didelių įmonių teikiamos paslaugos kokybės. Kaip pakankamai svarbūs rodikliai taip pat pažymimi ir audito įmonės reputacija bei kitų įmonių rekomendacijos. Vadinasi klientai, rinkdamiesi audito įmonę atsižvelgia ne tik į asmeninius motyvus, bet ir susiformavusią situaciją rinkoje, vertinimus iš išorinės aplinkos ir pan. Mažiausia svarba renkant paslaugos teikėją skirta audito įmonės veikimo laikui, teikiamoms konsultacijoms ir patarimams bei žmogiškųjų išteklių valdymui. Tačiau pastebėtina, kad ir šie trys kintamieji surinko daugiau nei 3 balus, vadinasi jie yra vidutiniškai svarbūs (arba tarpinis variantas tarp ganėtinai svarbu ir svarbu). Kaip žinia, klientai dažniausiai nesiremia kuriuo nors vienu rodikliu, o taiko juos kompleksiskai.

Nustačius, jog svarbiausi audito įmonės pasirinkimo kriterijai yra jos dydis bei kaina, kuri mokama už audito paslaugą, toliau svarbu ištirti kaip šių kriterijų pasirinkimas priklauso nuo respondentų įmonės dydžio. Taigi, tyrimui naudojama minėtų kintamųjų priklausomybė (žr. 7 priedą) nuo audito kliento dydžio (smulki, vidutinė ar stambi įmonė), įvertinant tik tuos atsakymus kuriuose buvo skiriama aukščiausi balai (4,5) Tai reiškia, kad 57 įvairaus dydžio įmonės auditoriaus dydį arba kainą įvertino 4 arba 5 balais, o likusieji šiuos du kintamuosius įvertino mažesniais balais ar aukštesnius balus skyrė kitiems. Situacijai suformuluojamos statistinės hipotezės:

- *Nulinė hipotezė  $H_0$  teigia, kad audito įmonės pasirinkimo kriterijai nepriklauso nuo audito kliento įmonės dydžio.*

- *Alternatyvi hipotezė  $H_1$  teigia, kad audito įmonės pasirinkimo kriterijai priklauso nuo audito kliento įmonės dydžio.*

Kaip matyti iš 7 priede pateiktos dažnių lentelės bendrai respondentų pasiskirstymas pagal pasirinkimą yra artimas (52,6% ir 47,4%). Vadinasi, jų svarba yra ištis panaši. Pastebima, jog iš viso 8 mažosios įmonės šiems kriterijams skyrė aukščiausius balus, iš kurių didesnę dalį surinko kaina. Vidutinės įmonės renkantis auditorių taip pat labiau atsižvelgia į paslaugos kainą (20 atsakiusiųjų). O štai iš 15 stambiųjų įmonių skyrusių aukščiausius įvertinimus, didžioji dalis (73,3%) audito įmonę renkasi pagal dydį. Gali būti, kad didesni auditoriai labiau patenkina pastarųjų poreikius. Kintamųjų nepriklausomumui ištirti reikalinga atlikti lentelės apjungimas, tad šiuo atveju nagrinėjant kriterijų pasirinkimo priklausomybę nuo įmonės dydžio, mikro ir smulkiosios įmonės jungiamos su vidutinėmis ir gaunama nauja dažnių lentelė (žr. 7 priedą). Pagal matomus rezultatus, galima nustatyti, jog lentelė aprašoma 2x2 eilės matrica bei visuose langeliuose tikėtinas dažnis yra daugiau už 5, todėl analizei pasirenkamas  $X^2$  kriterijus su Jeitso pataisa (angl. *Continuity Correction*):  $X^2_Y$  (žr. 7 priedo lentelę). Remiantis gautais skaičiavimais įvertinama, jog  $X^2$  kriterijus su Jeitso pataisa  $p= 0,041$ , t.y.  $p<0,05$ , todėl priimta turi būti alternatyvi hipotezė. Išvada: audito įmonės pasirinkimo kriterijai ir kliento įmonės dydis yra priklausomi reiškiniai. Mažesnė įmonės rinkdamosis labiau atkreipia dėmesį į kainą, stambiosios į įmonės dydį. Kadangi nagrinėjamu atveju duomenys aprašomi (2x2) eilės matrica, ryšio ir jo stiprumui vertinti naudojamas tarpusavio sutapimo  $\phi$  koeficientas (žr. 8 lentelę).

**8 lentelė. Tarpusavio sutapimo  $\phi$  koeficientas**

		Value	Approximate Significance
Nominal by Nominal	Phi	,311	,019
	Cramer's V	,311	,019
N of Valid Cases		57	

Nagrinėjamoje situacijos ryšys tarp kintamųjų yra statistiškai reikšmingas (žr. 8 lentelę) - visų šios kategorijos kriterijų  $p$  reikšmė (0,019) mažesnė už nustatytą reikšmingumo lygmenį (0,05). Tarpusavio sutapimo koeficiento  $\phi$  reikšmė lygi 0,311, todėl galima teigti, kad yra silpnas tiesinė koreliacijos ryšys.

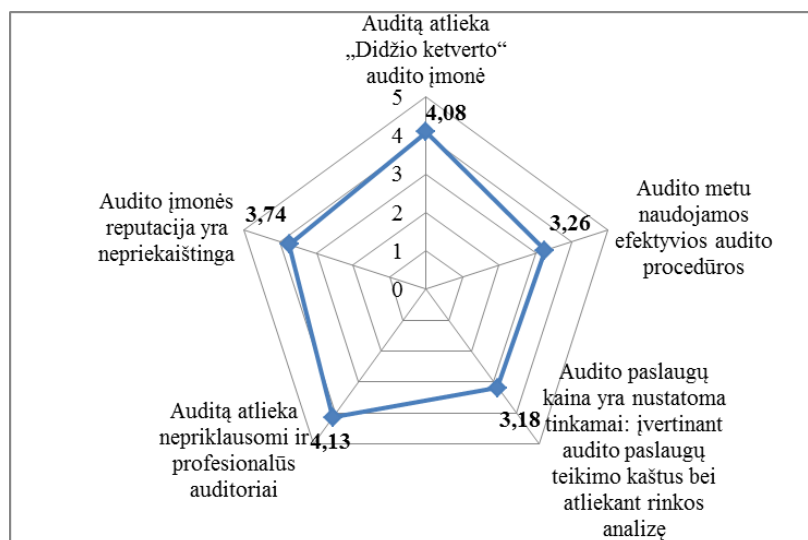
Tad apibendrinant gautus tyrimus rezultatus, atsižvelgus į tai, kad 3-jame klausime teiginiui, kad „brangiau kainuojanti audito paslauga yra kokybiškesnė paslauga“ pritarė beveik pusė respondentų (žr. 22 pav.), kad audito paslaugos kaina buvo įvardinta, kaip viena iš pagrindinių audito įmonės pasirinkimo kriterijų bei, kad testavus tyrimo hipotezes gauta, jog audito paslaugos kokybe labiau



patenkinti tie, kurie už ją moka brangiau, turi būti priimta H2 hipotezė, kuri teigia, kad *aukštesnė audito kaina sąlygoja ir aukštesnę audito paslaugų kokybę*.

### **Audito įmonės dydžio ir audito paslaugų kokybės ryšys.**

Ketvirtajame anketos klausime ekspertų buvo prašoma įvertinti balais nuo 1 iki 5 teiginius, kai 1 reiškia, kad jis mažiausiai, o 5 daugiausiai siejasi su audito kokybe. Vertinimui pateikiami 5 teiginiai ir išvedamas skirtų balų vidurkis. Rezultatų apibendrinimui pateikiamas 18 paveikslas.



**18 pav. Teiginių asociacijos su audito kokybe balų vidurkiai**

Remiantis 18 paveikslu galima matyti, jog kuo toliau nuo „voratinklio“ centro yra teiginį atspindintis žymuo (arčiau 5 įvertinimo), tuo priskirstų rangų sumos vidurkis yra didesnis ir teiginys labiau asocijuojasi su audito kokybe. Šio klausimo *Cronbach alfa* yra 0,82, tai reiškia aukštą atsakymų patikimumo lygį ir vidinį klausimų (kriterijų) nuoseklumą (žr. 5 priedą). Tad galima teigti, kad labiausiai su audito kokybe respondentai sieja du teiginius: auditą atlieka nepriklausomi ir profesionalūs auditoriai (4,13 balo); auditą atlieka „Didžiojo ketveto audito įmonė (4,08). Kadangi skaičiuojami vidutiniai rezultatai, „gryno“ įvertinimo 5 balais gauti nepavyks. Trečioje vietoje pagal svarbumą išskiriama neprikaištinga įmonės reputacija (3,74). O likusieji du kriterijai surinko kiek daugiau nei 3 balus, vadinasi asociacija tarp jų ir audito paslaugos kokybės yra vidutinė. Tad galima daryti išvadą, kad apibendrinti klientų pasirinkimai parodė, jog jie visų pirma vertina auditorių savybes ir tiki, kad jos stipriai veikia paslaugos kokybę. Išanalizavus imties visumos atsakymus nebuvo gauta, kad kuris nors vienas iš teiginių visiškai mažai veiktų audito kokybę, tad jie daugiau ar mažiau svarbūs.

Kadangi viena iš hipotezių teigia, jog audito paslaugos kokybė gali priklausyti nuo audito įmonės dydžio, svarbu atskleisti, kaip atsakymai į klausimą „Kaip manote, ar Lietuvoje pakankamai užtikrinamas audito paslaugos kokybiškumas?“ pasiskirsto tarp įmonių, kurias audituoja skirtingi auditoriai. Rezultatų analizei 8 priede pateikiama lentelė, iš kurios pirmiausia matyti, jog 67 apklaustos įmonės teigia, kad audito paslauga Lietuvoje yra pakankamai kokybiška. Iš 67 pasisakiusiųjų 14

auditavo „Didžio ketveto“, 24 tarptautiniai ir 29 nacionaliniai auditoriai. Kad audito paslaugos kokybiškumas užtikrinamas nepakankamai teigia 19 respondentų. Dviejų iš jų auditorius yra „Didžiojo ketveto“ įmonės, 6 tarptautinės ir 11 nacionalinės. 20 apklaustųjų nenurodė aiškaus vertinimo pateiktu klausimu, pasirinkdami atsakymą „nežinau“. Gali būti, jog jie nebuvo pakankamai susipažinę su bendra situacija šalyje, rinkoje ir neturėjo reikiamų žinių. Taip pat analizuojant 8 priedo lentelę pastebima, jog iš visų įmonių, kurias audituoja „Didžiojo ketveto“ auditoriai didžioji dalis (73,7%) mano, kad Lietuvoje su audito paslaugos kokybiškumu nėra didelių problemų ir spragų. Tik 10,5% teigia kad jis gali būti užtikrinamas nepakankamai, o 15,8% neturi tvirto apsisprendimo. Nagrinėjant kitų auditorių audituojamų klientų pasiskirstymus matoma, jog nėra tokios didžiosios daugumos pritarimo apie kokybės pakankamumą. Didesnis jis dar yra tarptautinėse įmonėse (63,2%), o nacionalinėse nuomonės pasiskirsto maždaug per pusę tarp pritarimo teiginiui ir nepritarimo arba nuomonės nepareiškimo. Be to, labiausiai audito paslaugos kokybiškumu abejoja nacionalinių audito įmonių klientai (11 pasirinkusiųjų). Taigi, šie rezultatai skatina atlikti nepriklausomumo tyrimą, ar nuo įmonės dydžio priklauso paslaugos kokybė, kartu įvertinant ar duomenys statistiškai reikšmingi. Nagrinėjamai situacijai keliamos statistinės tyrimo hipotezės:

- *Nulinė hipotezė  $H_0$  teigia, kad nuomonė apie audito paslaugos kokybiškumo užtikrinimą nepriklauso nuo klientų audituojančios įmonės dydžio;*
- *Alternatyvi hipotezė  $H_1$  teigia, kad nuomonė apie audito paslaugos kokybiškumo užtikrinimą priklauso nuo klientų audituojančios įmonės dydžio;*

Kaip matyti iš 8 priedo lentelės ji yra aprašoma 3x3 matrica. Daugiau nei 20% langelių tikėtinas dažnis (*angl. Expected count*) yra mažiau už 5, todėl taikyti  $X^2$  negalima ir reikia atlikti stulpelių arba eilučių apjungimą. Kadangi šiuo atveju visgi svarbiausia, ar respondentai labiau linkę vertinti, kad paslaugos kokybės yra pakankama, ar kad ne, todėl variantai „nepakankama“ ir „nežinau“ jungiami į vieną ir gaunama nauja matrica (žr. 8 priedą). Iš pateiktos lentelės matyti, kad ji yra aprašoma ne 2x2, o 3x2 eilės matrica, tačiau visuose langeliuose tikėtinas dažnis yra didesnis už 5, todėl šiuo atveju hipotezės priėmimui taikomas  $X^2$  - Pirsono kriterijus (žr. 9 lentelę).

**9 lentelė.  $X^2$  - Pirsono kriterijus**

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1,238 <sup>a</sup>	2	,538
Likelihood Ratio	1,279	2	,527
Linear-by-Linear Association	1,124	1	,289
N of Valid Cases	106		

Remiantis 9 lentelė nustatyta, jog  $X^2$  – Pirsono kriterijaus tikimybės reikšmė ( $p= 0,538$ ) yra didesnė už 0,05, todėl nulinė hipotezė priimama ir galima teigti, kad nuomonė apie audito paslaugos kokybiškumą ir audituojančios įmonės dydį yra nepriklausomi reiškiniai. Toliau atliekama analizė (žr. 10 lentelę) remiantis Kontingencijos ir Kramerio koeficientais (angl. *Cramer's V*, *Contingency Coefficient*).

**10 lentelė. Kontingencijos ir Kramerio koeficientai**

Symmetric Measures			
		Value	Approximate Significance
Nominal by Nominal	Phi	,108	,538
	Cramer's V	,108	,538
	Contingency Coefficient	,107	,538
N of Valid Cases		106	

Remiantis gautais rezultatais (žr. 10 lentelę) galima teigti, kad ryšio tarp kintamųjų nėra, kadangi ir Kontingencijos, ir Kramerio tikimybės yra lygios 0,538 ir t.y. didesnės už 0,05. Tokį rezultatą galima būtų aiškinti ir tuo, jog respondentų tarpe sąlygai nedidelė dalis įmonių, kurias audituoja „Didžiojo ketverto“ atstovai.

Apklausoje ekspertų taip pat buvo prašoma atsakyti „taip“ arba „ne“ į klausimą „Ar kada nors turėjote nusiskundimų dėl jūsų įmonėje atlikto audito kokybės?“. Atsakymų pasiskirstymą tikslinga nagrinėti kompleksiskai, todėl 9 priede lentelėje pateikiama struktūra, kiek atsakiusiųjų „taip“ ir kiek „ne“ auditavo „Didžiojo ketverto“ įmonės, tarptautinės ir nacionalinės įmonės. Iš pateiktos 9 priedo lentelės galima pastebėti, kad 23,6% respondentai yra turėję didesnių ar mažesnių nusiskundimų dėl audito kokybės. Aiškiai matyti, kad didžiąją jų dalį (17) sudarė įmonės, kurias auditavo nacionaliniai auditoriai. Tarptautinių įmonių 6 klientai yra kada nors buvę nepatenkinti audito kokybe, o iš 19 dalyvavusių apklausoje „Didžiojo ketverto“ klientų tik 2. Tačiau visgi šiuo klausimu dauguma (76,4%) ekspertų paneigė, jog dėl jų įmonėje atlikto audito kokybės buvo kilę nusiskundimų. Apžvelgus rezultatus, svarbu išsiaiškinti, ar analizuojamoje situacijoje pateikti vertinimai priklauso nuo audito įmonės dydžio. Dėl šios priežasties formuluojamos tyrimui statistinės hipotezės:

- *Statistinė hipotezė  $H_0$  teigia, kad kliento nusiskundimai audito kokybe nepriklauso nuo ji auditavusios įmonės dydžio.*
- *Alternatyvi hipotezė  $H_1$  teigia, kad kliento nusiskundimai audito kokybe priklauso nuo ji auditavusios įmonės dydžio.*

Analizuojamoje lentelėje duomenys aprašomi ne  $2 \times 2$  eilės matrica, o  $3 \times 2$  eilės matrica, ir visuose langeliuose tikėtinas dažnis daugiau už 1 bei tik ~17 proc. langelių (mažiau nei 20 proc.) šis dažnis yra mažesnis už 5, todėl naudojamas  $X^2$  – Pirsono kriterijus (žr. 11 lentelę).

### 11 lentelė. $X^2$ - Pirsono kriterijus

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,434 <sup>a</sup>	2	,040
Likelihood Ratio	6,607	2	,037
Linear-by-Linear Association	5,800	1	,016
N of Valid Cases	106		

Remiantis 11 lentelės duomenimis nulinė hipotezė turi būti atmesta ir priimta alternatyvi hipotezė, kadangi  $X^2$  kriterijaus tikimybė yra lygi 0,040 (t.y. mažesnė už 0,05). Vadinasi nusiskundimai dėl audito kokybės ir juos auditavusios įmonės dydžio yra susiję reiškiniai. Taigi, svarbu nustatyti šio ryšio stiprumą. Kadangi nagrinėjamu atveju duomenys aprašomi ne 2x2 eilės matrica, jam vertinti naudoti tarpusavio sutapimo  $\phi$  koeficientą nėra tikslinga (nors šiuo atveju jo reikšmė sutampa). Derėtų atsižvelgti į Kramerio ir Kontingencijos koeficientus (žr. 12 lentelę).

### 12 lentelė. Kontingencijos ir Kramerio koeficientai

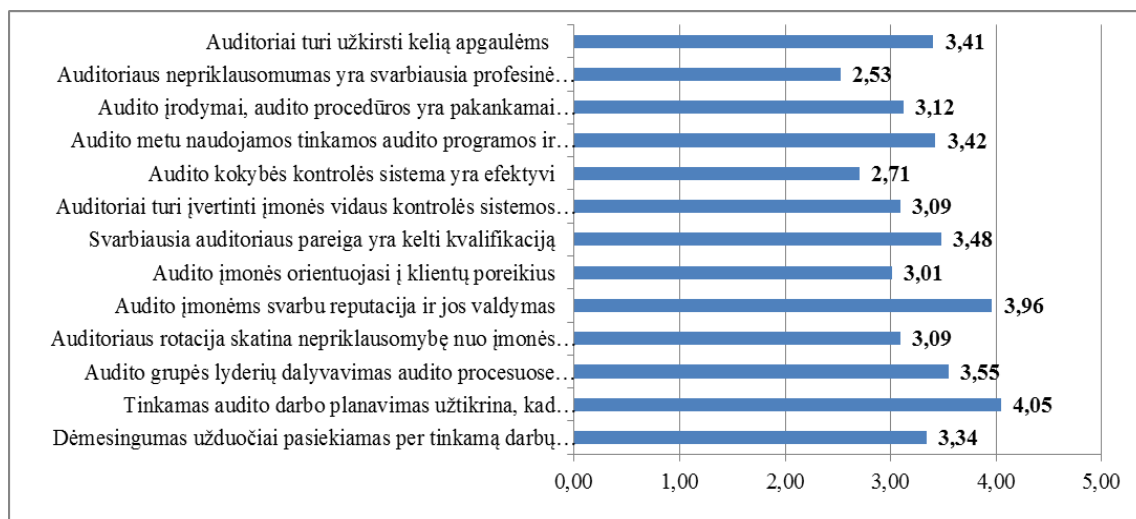
		Value	Approximate Significance
Nominal by Nominal	Phi	,246	,040
	Cramer's V	,246	,040
	Contingency Coefficient	,239	,040
N of Valid Cases		106	

Nagrinėjamoje situacijoje ryšys tarp kintamųjų yra statistiškai reikšmingas – visų šios kategorijos kriterijų tikimybių reikšmė (0,04) mažesnė už nustatytą reikšmingumo lygmenį (0,05). Pagal kriterijų reikšmes šis ryšys yra silpnas. Tad tie klientai, kuriuos audituoja nacionalinės įmonės yra labiau linkę turėti nusiskundimų audito kokybe, nei tie, kuriuos audituoja tarptautinės (tarp jų ir „Didžiojo ketveto“) įmonės. Vadinasi, audito kokybė priklauso nuo įmonės dydžio.

Išnagrinėjus audito įmonės dydžio ir audito paslaugų sąveiką, gauta: respondentams priskiriant teiginius, kurie labiausiai asocijuojasi su audito kokybe, daugiausiai balų surinkusių tarpe buvo teiginys, kad „auditą atlieka „Didžiojo ketveto“ įmonė“ (žr. 18 pav.); vienas iš pagrindinių audito įmonės pasirinkimo kriterijų yra jos dydis (žr. 17 pav.); nuomonė apie audito paslaugos kokybiškumo užtikrinimą šalyje nepriklauso nuo klientą audituojančios įmonės dydžio, bet ši priklausomybė egzistuojant kalbant apie nusiskundimus audito kokybe. Tad galima daryti išvadą, kad audito paslaugų kokybė priklauso nuo audito įmonės dydžio (stambesnė įmonė teikia aukštesnės kokybės paslaugą) – priimama H1 hipotezė. Papildomai derėtų paminėti, kad reikėtų dar išsamesnių studijų šia tema.

### ***Auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties bei audito paslaugų kokybės ryšys.***

Penktajame anketos klausime ekspertai turėjo įvertinti kiekvieną iš pateiktų teiginių pagal pritarimą (1- visiškai nepritariu, 5- visiškai pritariu. Kaip ir daugeliu tokio tipo klausimų atveju, pritarimas teiginiams pasiskirstė labai įvairiai. Tad tikslingiausia analizuoti suvidurkintus rezultatus, t.y. koks vidutiniškai respondentų tarpe vyrauja pritarimo lygis nurodytiems argumentams (žr.19 pav.).

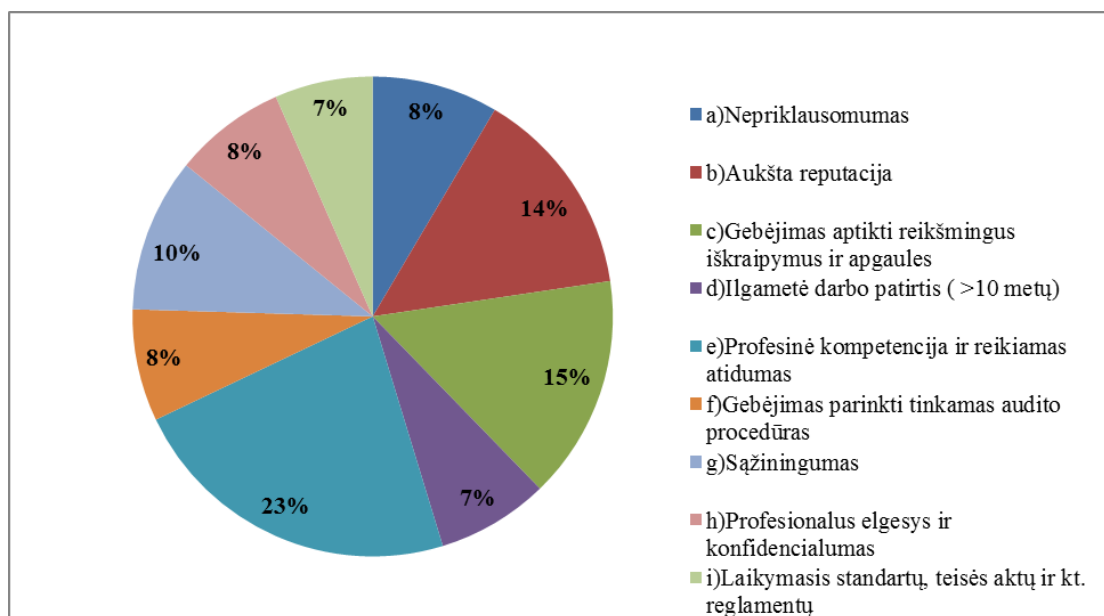


**19 pav. Pritarimo lygis teiginiams**

Cronbach's Alpha koeficientas šiam klausimui yra 0,68 kas rodo, jog gautas gan aukštas rezultatų patikimumas bei teiginių formulavimo vidinis nuoseklumas (žr. 5 priedą). Analizuojant 19 paveikslą matyti, kad apskaičiavus apklaustųjų pasirinkimų vidurkius gaunama, jog didžioji dalis pritarimų teiginiams koncentruojasi ties 3 balų riba. Tačiau tik 2 iš pastarųjų surinko mažiau nei 3 balus, kiti likusieji viršija šią ribą. Respondentai nepritaria teiginiui, kad auditoriaus nepriklausomumas yra svarbiausia profesinė savybė. Vadinasi jų nuomone, yra auditoriaus savybių, kurios gali būti laikomos svarbesnėmis. Taip pat ekspertai nelinkę pritarti teiginiui, kad audito kokybės kontrolės sistema yra efektyvi. Tai rodo, jog jie šioje srityje yra susidūrę arba mato spragų. Iš pateiktųjų teiginių keletas tik nežymiai peržengė 3 balų įvertinimo ribą. Tai rodo, kad apklaustieji nei pritaria, nei nepritaria (abejoja) šiems teiginiams: audito įrodymai, audito procedūros yra pakankamai dokumentuoti (3,12), auditoriai turi įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumą (3,09), audito įmonės orientuojasi į klientų poreikius (3,01), dėmesingumas užduočiai pasiekiamas per tinkamą darbų paskirstymą audito grupės nariams (3,34). Iš to galima teigti, jog audito paslaugos klientams sunku įvertinti audito procedūrų ir įrodymų dokumentavimą, bei tinkamą darbų pasiskirstymą audito grupės nariams. Taip pat apklausos metu išsiaiškinta, jog respondentų tarpe nėra pritarimo, jog vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimas yra auditorių darbas bei, kad audito įmonės orientuojasi į klientų poreikius. Vadinasi, jaučiamos spragos tarp audito paslaugos teikimo ir klientų lūkesčių. Likusieji nepaminti teiginiai surinko reikšmingai daugiau nei 3 balus. Tai rodo, jog

apklaustieji labiau išreiškė jiems pritarimą. 18 paveiksle matyti, kad teiginiams, jog audito įmonėms svarbu reputacija ir jo valdymas pritarimas išreikštas vidutiniškai 3,96 balais, o kad auditoriaus rotacija skatina nepriklausomybę nuo įmonės vadovybės, kartu išlaikant kompetenciją ir verslo žinias 3,86 balais. Didžiausio pritarimo sulaukė tai, jog tinkamas audito darbo planavimas užtikrina, kad svarbiausioms audito sritims bus skiriamas reikiamas dėmesys, bus nustatytos galimos problemos ir darbas bus atliktas laiku (4,05). Iš to galima daryti išvadą, jog ekspertų nuomonę audito darbo planavimas yra labai reikšmingas procesas, teigiamai veikiantis galutinius darbo rezultatus.

Septintasis klausimas užduotas su pasirinkimais, kokia auditoriaus savybė galėtų būti svarbiausia užtikrinant kokybišką audito paslaugą (žr. 20 pav.)

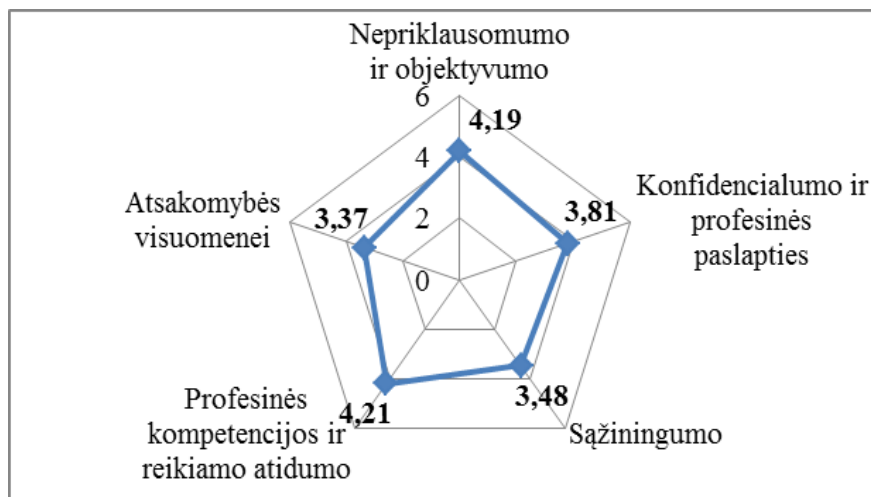


**20 pav. Auditoriaus savybių įvertinimas**

20 paveiksle iš grafinio duomenų pateikimo matyti, jog prie kokybiško audito labiausiai prisideda profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas. Taip teigia maždaug ketvirtadalis (arba 23%) apklaustųjų. 16 respondentų (15%) pasirinko c) variantą, t.y. gebėjimą aptikti reikšmingus iškraipymus ir apgaulės. Nuo pastarojo beveik neatsilieka ir aukšta auditoriaus reputacija, kurią svarbia įvardijo 15 apklaustųjų. Ketvirtoje vietoje pagal pasiskirstymą galima įvardinti auditoriaus sąžiningumą, surinkusį apie 10% visos imties pasirinkimų. Likusias auditoriaus savybės pasirinko po mažiau nei 10% apklaustųjų. Galima priimti prielaidą, kad kai kurios iš jų sulaukė pakankamai nedaug balsų, kadangi sąlyginai galėtų būti kitų savybių dedamosios, kaip pavyzdžiui, neretai gebėjimas parinkti tinkamas audito procedūras priklauso nuo auditoriaus patirties, kompetencijos ir pan. O apibendrintai galima teigti, jog ekspertų nuomone, svarbiausios auditorių savybės užtikrinant kokybišką auditą siejamos su gebėjimu aptikti reikšmingus iškraipymus, reputacija, bei profesine kompetencija ir reikiamu atidumu. Pastarojo nebuvimas buvo įvardintas ir kaip pagrindinė nekokybiško audito priežastis. Taip pat derėtų

pastebėti, kad nebuvo tokios savybės, kuri būtų nepasirinkta nei karto, vadinasi visos jos yra daugiau ar mažiau svarbios.

Audito veikloje taip pat labai svarbu profesinės etikos principai. Audito kokybės požiūriu jie dažniausiai skiriami penki. Šiuo atveju ekspertai buvo prašomi įvertinti kiekvieną jų penkiabalėje skalėje (skirti 1 jeigu principas jiems atrodo visai nesvarbus ir 5- jeigu labai svarbus). Apibendrintus rezultatus iliustruoja 21 paveikslas.



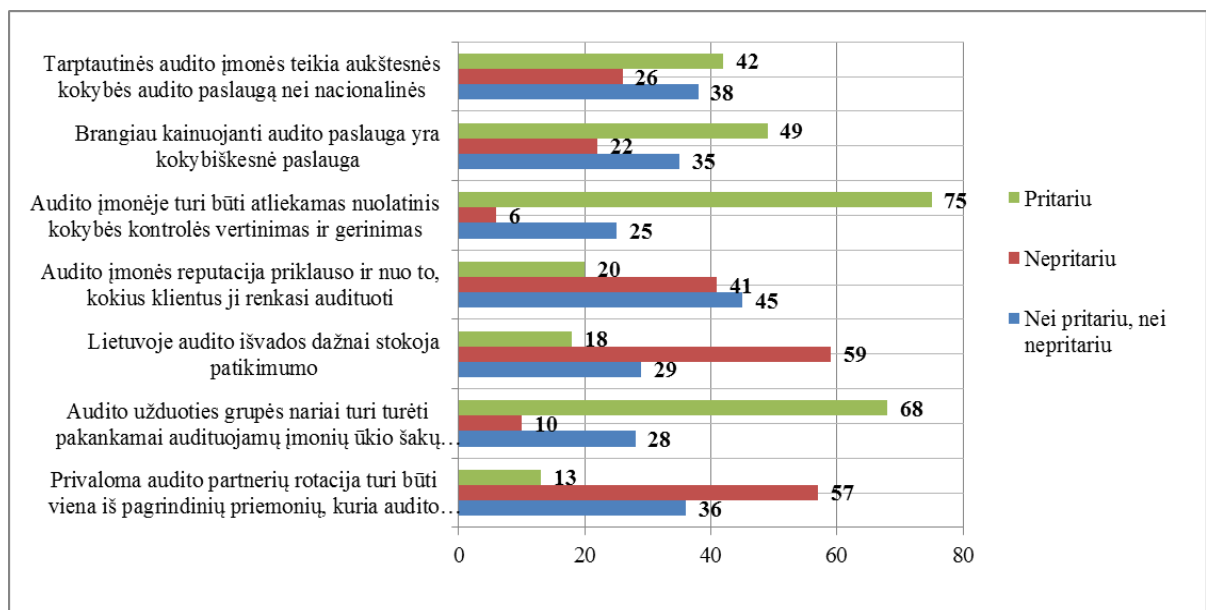
**21 pav. Profesinės etikos principai audito paslaugos kokybės požiūriu**

Iš 21 paveikslo matyti, jog susumavus apklaustųjų atsakymus ir juos suvidurkinus gaunamas etikos principų reikšmingumo pasiskirstymas. Cronbach alfa koeficientas 0,67 reiškia pakankamai aukštą atsakymų patikimumą ir vidinį nuoseklumą (žr. 5 priedą). Ekspertų nuomone audito kokybės požiūriu pats svarbiausias yra profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo principas (4,21 balo). Galima teigti, kad šis pasirinkimas koreliuoja su kitais klausimais, kadangi ir anksčiau audito klientai šį principą/savybę išskyrė kaip labai reikšmingą. Taip pat remiantis 19 paveikslu galima nustatyti, kad nepriklausomumas ir objektyvumas yra reikšmingas nagrinėjamu klausimu (4,19 balo). Konfidencialumo ir profesinės paslapties principas įvertinimas daugiau nei vidutiniškai svarbus (3,81 balo), o likusieji du principai apytiksliai vidutiniškai svarbūs. Be to, kalbant apie mažiausią balą surinkusį atsakomybės visuomenei kriterijų, galima svarstyti, jog tokį rezultatą lėmė tai, kad audito klientai atliko pasirinkimą remdamiesi vidine (iš savo pusės), o ne išorine patirtimi.

Iš atliktos analizės pirmiausiai matyti, jog egzistuoja gan aukštas pritarimo lygis (vidutiniškai artimas 4 balams) teiginiams (pvz.: auditoriai turi užkirsti kelią apgaulėms; audito metu naudojamos tinkamos procedūros; svarbiausia auditoriaus pareiga yra kelti kvalifikaciją ir kt.), susijusiems su auditoriaus profesine kompetencija ir patirtimi. Didžioji dalis, t.y. 24% apklaustųjų kompetenciją ir patirtį įvertino kaip kertinę auditoriaus savybę (žr. 20 pav.), bei taip pat atlikus profesinę etikos principų audito kokybės požiūriu vertinimą ji buvo išranguota kaip svarbiausia, o jos nebuvimas pripažintas kaip viena iš pagrindinių nekokybiško audito priežasčių (žr 23 pav.). Remiantis šiais

rezultatais, turimas pagrindas priimti H5 hipotezę: *audito paslaugų kokybė ir auditoriaus profesinė kompetencija bei patirtis yra teigiamai susiję reiškiniai.*

**Auditoriaus rotacijos laikotarpio ir audito paslaugų kokybės ryšys.** Trečiame anketos klausime respondentai turėjo išreikšti pritarimą (pritariu; nepritariu; nei pritariu nei nepritariu) nurodytiems teiginiams. Šis klausimas užduotas tikslu atskleisti, kokia yra audito klientų nuomonė apie audito rinką, procesus ir kt. Pagal Kendall konkordacijos rodiklį (reikšmė 0,35), galima teigti, kad respondentai nors ir ne itin aukštu suderinamumo lygmeniu, bet sutaria dėl pritarimo (arba nepritario) atskiriems teiginiams. Remiantis 22 paveikslu matyti, jog pirmajam teiginiui didžioji dalis respondentų išreiškė pritarimą. Tačiau visgi atsakas į šį klausimą pasiskirstė sąlyginai tolygiai, t.y. nėra didelės atskirties tarp pasisakiusiųjų „už“ ir pavyzdžiui, nei pritarusių, nei ne. Be to, rezultatai, kad net 38 apklaustieji pasirinko atsakymą „nei pritariu, nei nepritariu“ iš dalies galima samprotaujant grįsti ir tuo, jog jie neturi praktinės patirties palyginti skirtingas audito įmones, nes naudojami tik nacionalinių, arba tik tarptautinių paslaugomis. Kitam teiginiui, jog „brangiau kainuojanti audito paslauga yra kokybiškesnė paslauga pritarimą išreiškė beveik pusė (~47%) apklaustųjų. Vadinasi, galima daryti išvadą, jog daugumos nuomone, audito paslaugos kokybė ir kaina teigiamai susiję kintamieji. Dar didesnis pritarimas stebimas trečiajam teiginiui. Net 75 (arba apie 71%) apklaustųjų sutinka, jog nuolatinis kokybės kontrolės vertinimas ir gerinimas audito įmonėje yra privalomas.



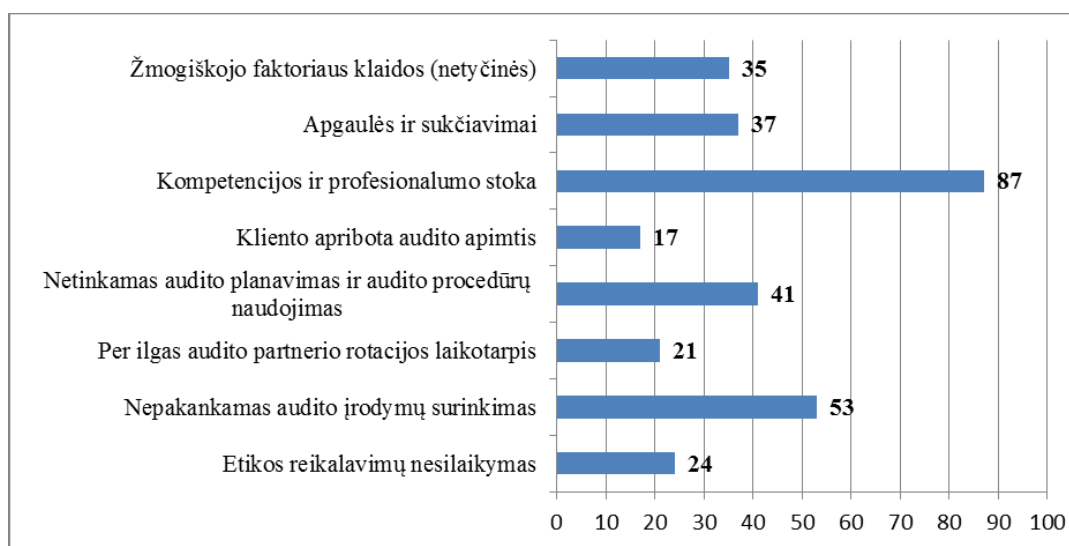
**22 pav.. Respondentų pritarimas teiginiams**

Tęsiant toliau, remiantis 22 paveikslu galima įvardinti, kokie yra rezultatai susiję su ketvirtuoju nagrinėjamo klausimo teiginiu. Tad šiuo atveju didžiausia dalis, t.y. 45 iš 106 apklaustųjų suabejojo, jog audito įmonės reputacija gali priklausyti ir nuo to, kokius klientus ji renkasi audituoti. O 41 asmuo nesutiko su šiuo teiginiu (pritarimų buvo iš viso tik 20). Vadinasi, didžiosios dalies audito klientų



nuomone, audito įmonių klientai daro mažą įtaką jų reputacijai. Daugiau nei pusė ekspertų (~56%) nepritaria teiginiui, jog audito išvados Lietuvoje gali dažnai stokoti patikimumo. 29 respondentų į šį klausimą atsakė “nei pritariu, nei nepritariu”. Tokio pasirinkimo viena iš priežasčių galėtų būti tai, jog respondentai nėra susidūrę su informacija apie pateiktų audito išvadų neteisingumą. Šeštasis klausimo teiginys susilaukė gan vieningos nuomonės: 68 respondentai jam pritaria. Taigi, jie mano, jog auditoriai turi domėtis audituojamos įmonės ūkio šaka ir turėti apie ją pakankamai žinių. Paskutiniojo teiginio atsakymai didžiąją dalimi taip pat koncentravosi ties pritarimu. Daugiau nei pusės (57 %) įmonių atstovų nepritaria teiginiui, kad viena iš pagrindinių priemonių audito kokybės stiprinimui turėtų būti privaloma audito partnerių rotacija. 36 respondentai šiuo klausimu abejoja ir aiškios pozicijos neišsakė. Tad daugumos nuomone rotacijos laikotarpis nelemia/neturėtų reikšmingai lemti audito kokybės.

Klausimyne ekspertų taip pat buvo prašoma pateikti nuomonę, kokias jie galėtų išskirti nekokybiško audito priežastis (galimi keli pasirinkimai). Kiek kartų apklaustųjų tarpe buvo pasirinkta kiekviena iš galimų priežasčių matyti 23 paveiksle.

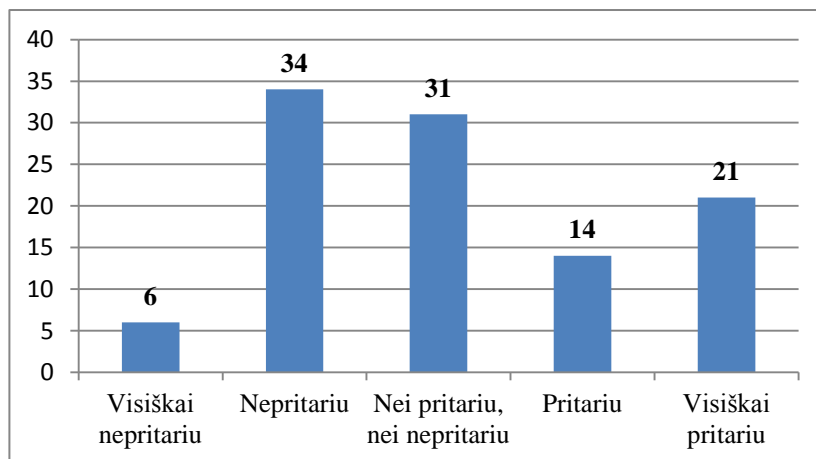


**23 pav. Nekokybiško audito priežastys**

Kaip galima pastebėti iš 23 paveikslo, yra ženkli vieno kintamojo atskirtis nuo kitų: 87 kartus arba net 87 iš 106 apklaustųjų mano, kad pagrindinė nekokybiško audito priežastis yra kompetencijos ir profesionalumo stoka. Vadinasi respondentų nuomone, auditoriai, kuriems trūksta šios srities žinių, įgūdžių, gebėjimų, nuostatų ir pan. menkina audito paslaugos kokybę. 53 apklaustieji kaip nekokybiško audito priežastį išskyrė ir nepakankamą audito įrodymų surinkimą (visumoje užima antrą poziciją). Šiuo atveju audito klientai veikiausiai įvertino, jog auditorių darbas turi būti kruopštus, baigtinis ir užtikrintas, kad būtų pateikta teisinga išvada. Derėtų pastebėti, kad šis kintamasis artimai siejasi ir su klientų nurodyta svarbiausia priežastimi. Taip pat įmonių atstovų nuomone, nekokybišką auditą gali lemti ir netinkamas audito planavimas ir audito procedūrų naudojimas (41 pasirinkimai).

Mažiausiai respondentų nuomone (pasirinkimas nesiekė 20% imties visumos) audito paslaugos kokybę neigiamai veikia klientų apribota darbo apimtis ir per ilgas audito partnerių laikotarpis.

Penktajame anketos klausime įmonių atstovų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį teiginiams, iš kurių vienas suformuluotas taip: auditoriaus rotacija skatina nepriklausomybę nuo įmonės vadovybės, kartu išlaikant kompetenciją ir verslo žinias. Respondentų pasirinkimas pateikiamas 24 paveiksle.

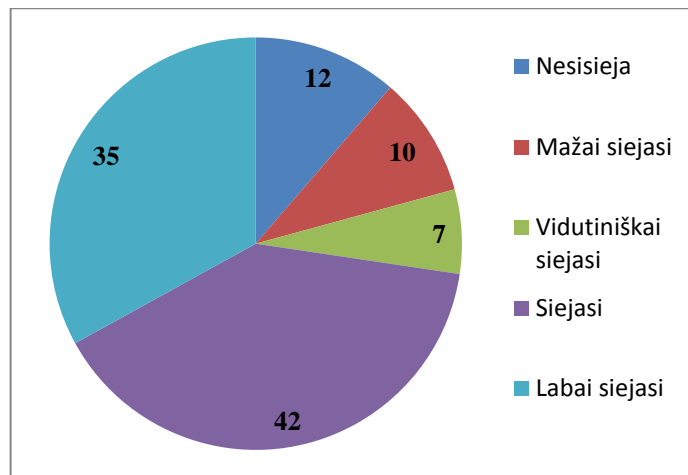


**24 pav. Pritarimo išraiška teiginiams**

Remiantis 24 paveikslu galima nustatyti, kad 40 apklaustųjų išreiškė nepritarimą šiam teiginiui, iš kurių 6 jis buvo visiškai kategoriškas (visiškai nepritariu). Taip pat nemaža dalis (apie 30 %) nurodė nei pritariantys nei ne šiam argumentui. Tuo tarpu 21 asmuo išreiškė visišką pritarimą, o 14 tiesiog pritarimą. Tad remiantis rezultatais matyti, kad didžioji dalis linkę nepritarti arba abejoti tam, kad auditoriaus rotacija skatina nepriklausomybę nuo įmonės vadovybės. Vadinasi, galima teigti, jog ilgėjant audito rotacijos laikotarpiui nedingsta nepriklausomumas, neatsiranda asmeniniai ryšiai, ar panašūs dalykai galintys neigiamai paveikti darbo kokybę, profesionalumą.

Išnagrinėjus šiuos tyrimo rezultatus matyti, kad be pateiktų įžvalgų (remiantis 24 paveikslu), taip pat nustatyta, kad per ilgas audito partnerio rotacijos laikotarpis apklaustų audito klientų tarpe nelaikomas viena iš esminių nekokybiško audito priežasčių, o privaloma audito partnerių rotacija neįvardijama kaip viena iš pagrindinių priemonių sąlygojančių audito paslaugų kokybės užtikrinimą ir gerinimą. Tad remiantis tuo atmetama H3 hipotezė, teigianti, kad *apgaulingos finansinės atskaitomybės neaptikimo tikimybė didėja ilgėjant auditoriaus rotacijos laikotarpiui*. Vadinasi šis kintamasis nedaro reikšmingos įtakos audito paslaugų kokybei.

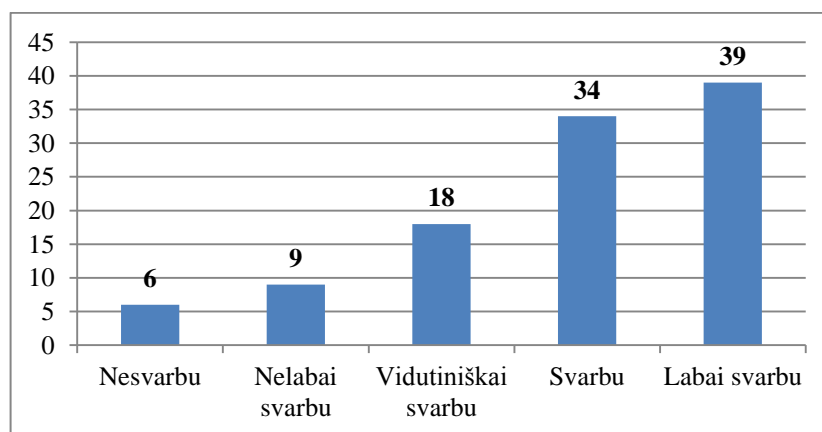
**Audito įmonės reputacijos ir audito paslaugų kokybės ryšys.** Vienu iš anketos klausimų siekta nustatyti, kai duotieji teiginiai respondentams asocijuojasi (įvertinti nuo 1 iki 5) su audito kokybe. Rezultatai iliustruojami 25 paveiksle, iš kurio matyti, kad vienu iš trijų svarbiausių su audito paslaugų kokybe susijusių aspektų yra audito įmonės reputacija. Sąsajas iliustruoja paveikslas.



**25 pav. Audito įmonės reputacijos asociacija su audito kokybe**

Remiantis 25 paveikslu matyti, kad stipri asociacija tarp audito kokybės ir audito įmonės reputacijos egzistuoja 35 audito klientams, t.y. virš 30%. Kad šie du kintamieji susiję pakankamai stipriai mano 42 apklaustieji. Likusieji, iš viso šiek tiek daugiau nei trečdalis, šią asociaciją įvertina kaip vidutinišką, silpną arba visai nereikšmingą. Tad daugumos vertinimu audito įmonės reputacijos nepriekaištingumas byloja apie teikiamos paslaugos kokybiškumą. Šią išvadą taip pat patvirtina ir atsakymų į 7 klausimas pasiskirstymas, kuriame vieną iš aukščiausių pozicijų vertinant auditoriaus savybes, užtikrinant kokybišką auditą užėmė auditoriaus reputacija (žr. 25 pav.). O audito įmonės reputacija bendrai ir priklauso nuo joje dirbančių darbuotojų.

Audito klientų taip pat prašyta pateikti, kas jiems yra svarbu renkantis audito įmonę. Šiuo atveju audito įmonės reputacija vėl gi surinko vieną iš didžiausių balų skaičių (žr. 17 pav.). Įvertinimų pasirinkimas pateikiamas 26 paveiksle.

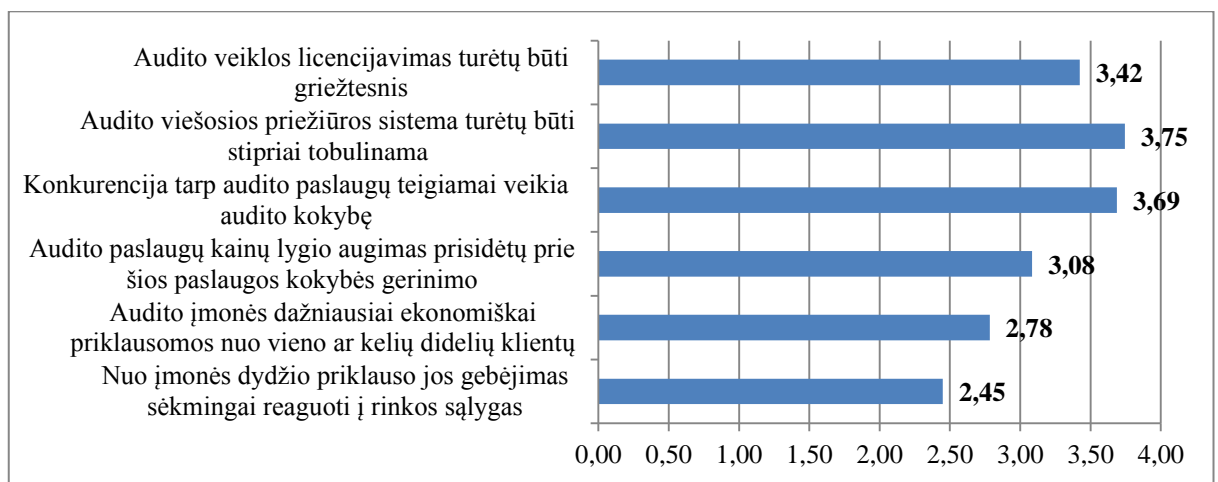


**26 pav. Reputacijos svarba renkantis audito įmonę**

Iš 26 paveikslo matyti, kad augant svarbumo lygio įvertinimui didėja ir juos pasirinkusių respondentų skaičius. Reputacija, kaip audito įmonės pasirinkimo kriterijus, svarbi 34 klientams, o labai svarbi 39 klientams. Tai sudaro beveik 70% visos imties. Vidutinišką svarbumą atliekant pasirinkimą jis turi 18 apklaustųjų. Tad akivaizdus, šio rodiklio reikšmingumas, ieškant kokybišką

paslaugą teikiančios audito įmonės. Šie rezultatai labai siejasi su 5 klausime nagrinėjamu teiginiu, kad audito įmonėms svarbi reputacija ir jos valdymas (žr. 19 pav.), surinkusiu vieną iš aukščiausių įvertinimų. Jeigu klientams šis rodiklis yra vienas iš esminių, vadinasi ir audito įmonė jį turi išlaikyti kuo aukštesnio lygio. Nors, kaip matyti aptariant 3-ojo klausimo rezultatus (žr. 22 pav.) respondentai labiau linkę nepritari/ ar abejoti teiginiu, kad audito įmonės reputacija priklauso ir nuo to, kokius klientus ji renkasi audituoti. Iš to galima daryti išvadą, kad minėta reputacija yra labiau įmonės viduje kuriamas vertės veiksnys (per darbuotojų patirtį, kompetenciją, nepriklausomumą, darbo rezultatus ir pan.), kuris pritraukia klientus.

Trečioje klausimyno dalyje labiausiai koncentruojamasi į audito rinkos veiksnius ir respondentų vertinimu jų atžvilgiu. Respondentų vėl gi buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį (5-balėje Likert skalėje) pateiktiems teiginiams. Vidutinis kiekvieno iš jų įvertinimas pateikiamas 27 paveiksle.



**27 pav. Respondentų pritarimo lygis teiginiams**

Vertinant patikimo lygį, šiam klausimui Cronbach's Alpha rodiklis lygus 0,71 (žr. 5 priedą). Tai rodo aukštą rezultatų patikimumą ir skalės vidinį nuoseklumą. Tad iš pateiktų statistinių duomenų galima teigti, jog respondentai labiau linkę į abejonę, kad audito veiklos licencijavimas turėtų būti griežtesnis (3,42 balo). Jų nuomone, tai pagerintų audito paslaugos kokybę. Didžiausias pritarimas matomas teiginiui, jog audito viešos priežiūros sistema turėtų būti stipriai tobulinama (3,75 balo). Iš to galima teigti, jog ekspertai nėra visiškai patenkinti tuo, kaip šiuo metu vykdomas priežiūros procesas. Taip pat tarpinis (3,69) įvertinimas tarp pritarimo ir abejojimo matomas teiginiui, kad konkurencija tarp audito paslaugų teikėjų teigiamai veikia kokybę. Nors galima teigti, kad labiau linkstama į pritarimo pusę. Tuo tarpu tai, kad audito paslaugų kainų lygio augimas prisidėtų prie kokybės gerinimo apibendrintame respondentų vertinime išreikštas nei pritarimas, nei ne. Jie taip pat linkę abejoti, jog audito įmonės dažniausiai priklausomos nuo didelių klientų. Šiek tiek labiau linksma prie nepritarimo teiginiui, jog įmonės dydis lemia kaip ji geba reaguoti į rinkos sąlygas (3,45). Iš to galima teigti, jog audito klientų nuomone yra svarbesnių aspektų (ar jų kompleksas) lemiančių šį gebėjimą.

Paskutiniame anketos klausime ekspertai galėjo išreikšti savo mintis ir pastebėjimus (*\*kalba originali, netaisyta*) audito kokybės Lietuvoje kontekste. Sulaukta įvairių nuomonių ir pasisakymų, todėl paprasčiausiu būdu jie klasifikuojami į (labiau) teigiamus ir (labiau) neigiamus (žr. 13 lentelę.). Dėl konfidencialumo ši informacija nelyginama su audito kliento ar audituojančios įmonės charakteristikomis.

**13 lentelė. Respondentų mintys ir pastebėjimai apie audito paslaugų kokybę Lietuvoje**

<i>Teigiami</i>	<i>Neigiami</i>
Šalyje audito įmonės turi gerą reputaciją	Audito kokybę turėtų gerinti priežiūros institucijos
Mūsų įmonei Big4 auditorius teikė geresnę paslaugą	Audito kokybę labiausiai menkina auditorių įgūdžių ir patirties stoka
Per 12 metų kokybe neteko nusivilti	Nustatytos audito kokybės problemos galėtų būti skelbiamos viešai
Kokybė yra patenkinama ir nuolat gerėja. Tai įtakoja didėjanti konkurencija tarp audito įmonių	Auditorių ryšiai su audituojamom firmom kai kuriais atvejais gali būti per daug asmeniniai, nedalykiški
Auditus vertinu teigiamai	Po atlikto darbo trūksta konsultacinio pobūdžio informacijos
Kiek teko susidurti auditoriai buvo labai patyrę ir kaina už auditą normali	

13 lentelėje pateikta iš viso 10 ekspertų minčių apie audito kokybę šalyje. Šis klausimas buvo neprivalomas, todėl pasisakiusiųjų matyti sąlyginai nedaug. Iš teigiamosios pusės respondentų nuomone audito įmonių reputacija šalyje yra gera, o audito kokybė nuolat gerėja (tai lemia išaugusi konkurencija tarp įmonių). Taip pat dvi audito klientų įmonės atliktus auditus vertina teigiamai ir pažymi kad per veiklos metu juo neteko nusivilti. Išskiriama ir auditorių patirtis bei paslaugos kainos priimtimumas. Vienos įmonės teigimu vienos iš „Didžiojo ketverto“ įmonės atliktu auditu jie buvo labiau patenkinti. Kalbant apie neigiamus aspektus, visų pirma derėtų pažymėti, kad į šią kategoriją išskirta ir labiau neutralaus pobūdžio teiginiai. Pavyzdžiui, audito kliento manymu trūksta viešai skelbiamos informacijos apie audito kokybės stoką, problemas susijusias su ja. Vienas iš respondentų mano, kad audito priežiūros turi dėti didesnes pastangas ir labiau užtikrinti kokybę ir jos gerinimą. Tai pat pastebėta, kad audito kokybę neigiamai veikia auditorių įgūdžių ir patirties trūkumas bei nedalykiški asmeniniais ryšiai tarp audito paslaugos teikėjo ir kliento. Vienas iš respondentų pasigenda iš auditorių ir konsultacinio pobūdžio informacijos.

#### **4.2. Audito paslaugų teikėjų interviu rezultatai**

Pagal tyrimo metodologiją, įvertinus lūkesčių teoriją spragos atsiranda tarp audito klientų ir audito įmonių (suinteresuotos šalys). Išanalizavus anketinės apklausos rezultatus, toliau bus aptariami pusiau-struktūrizuoto interviu su audito įmonių atstovais svarbiausi aspektai<sup>8</sup>. Kaip ir pirmųjų respondentų atveju, pirmiausia pateikiama struktūra. Kadangi užsibrėžta gauti informacijos iš įvairios

<sup>8</sup> Giluminių interviu su audito įmonių atstovais įrašai pateikiami kaip priedas kompaktiniame diske (CD).

auditorijos, todėl ekspertai klasifikuojami pagal įmonės tipą. Iš viso buvo apklausti 5 respondentai. Iš jų 60% (arba 3) dirba nacionalinėse audito įmonėse. Kaip nustatyta iš anketinės apklausos, didžiąją audito klientų auditorių taip pat sudaro nacionalinės įmonės, todėl tikimasi skirtingų vertinimų išryškavimo. Tuo tarpu 40% (arba 2) apklaustųjų atstovavo tarptautinėms įmonėms, iš kurių vienas priklausė vienai iš „Didžiojo ketverto“ įmonių. Tad galima teigti, kad surinkus informaciją iš įvairių įmonių atskleidžiami įvairūs požiūriai. Dėl konfidencialumo auditorių tapatybės neatskleidžiamos, o audito įmonės neįvardijamos. Aprašymuose jie įvardijami kaip *auditorius 1*, *auditorius 2* ir t.t. Detalesnėms auditorių charakteristikoms atskleisti pateikiama 14 lentelė.

**14 lentelė. Auditorių charakteristikos**

<i>Auditoriai</i>	<i>Atstovaujama įmonė</i>	<i>Patirtis</i>	<i>Ar audituoja viešojo intereso įmones?</i>
<i>Auditorius 1</i>	Nacionalinė	Apie 8 metai	Anksčiau tekdavo, bet šiuo metu atsisakyta
<i>Auditorius 2</i>	Tarptautinė	Apie 10 metų	Taip
<i>Auditorius 3</i>	Nacionalinė	6 metai	Ne, bet turi tam galimybę
<i>Auditorius 4</i>	„Didžiojo ketverto“	Virš 5 metų	Taip (nors asmeniškai teko tik kartą)
<i>Auditorius 5</i>	Nacionalinė	Virš 15 metų	Taip

Iš 14 lentelės matyti, kad interviu dalyvavusių auditorių darbo patirtis svyruoja apyklyčiai nuo 5 iki 15 metų. Iš trijų nacionalinių įmonių tik viena audituoja viešojo intereso įmones, tuo tarpu tarptautinės įmonės tą atlieka abi. Derėtų pastebėti, kad viešojo intereso įmonės sulaukia didesnio visuomenės dėmesio, todėl neretai ir audito įmonės jaučia spaudimą kuo kokybiškiau atlikti jų auditą. Žvelgiant į respondentų charakteristikas matyti, kad duomenys surinkti iš įvairios patirties auditorijos.

Atliekant giluminį interviu pirmiausiai buvo siekiama respondentą įvesti į nagrinėjamą problemą ir užduodamas bendrinis klausimas, kas, jų nuomone, yra audito kokybė, kaip jie ją suvokia. Taigi, *auditoriaus 1* teigimu „sunku taip tiksliai apibrėžti“, tačiau ji akcentuoja, kad audito kokybė pasiekama tada, kai darbas atliekamas „tvarkingai ir atsakingai“, o duomenys surenkami ir analizuojami tinkamai. *Auditorius 3* taip pat pritaria, teigdamas, jog audito kokybė tai „tikslus, nepriekaištingas, darbo atlikimas, susisteminant turimą informaciją arba kitaip tariant, pateikiant tikslų, aiškiai apskaičiuotą darbo rezultatą“. *Auditorius 2* išskyrė, jog labai svarbus sąžiningumo principas (darbas atliekamas sąžiningai) bei neatsiranda reikšmingų klaidų. Taip pat ekspertė minėjo, kad audito kokybė pasiekama tada, kai „klientas, užsakovas yra patenkintas darbo rezultatu“. Tad ji įvertino ir suinteresuotųjų šalių poreikius. *Auditorius 4* pateikė kiek skirtingą audito kokybės sampratą nei minėti ekspertai. Jo teigimu audito kokybę galima būtų apibrėžti taip: „auditas yra atliktas pagal visus reikalavimus, be trūkumų ir laikantis galiojančių standartų ir procedūrų“. Galima teigti, kad šiam auditoriui pritaria ir *penktasis* pašnekovas, kurio nuomone auditas yra kokybiškas, kai „yra laikomasi visų įstatymų normatyvų ir visų procedūrų“. Taip pat antrinama pirmiesiems respondentams, kad labai svarbu tiksliai surinkti duomenis bei juo susisteminti ir padaryti tinkamas galutines audito išvadas.

Tad apibendrinant auditorių pasisakymus apie audito kokybės sampratą, galima išskirti, jog labiausiai akcentuojami 4 aspektai: reikalavimų, standartų ir įstatymų atitikimas; atsakingas, pagrįstas duomenų rinkimas, sisteminimas; tikslus, nepriekaištingas, sąžiningas profesionalus darbas; reikšmingų klaidų nebuvimas ir tinkamos audito išvados.

Užduodant antrąjį interviu klausimą, respondentai buvo raginami pagalvoti, kokias savybes turėtų turėti auditorius, kad būtų užtikrinamas kokybiškas darbo atlikimas. Taip pat greta to prašoma įvertinti, ar kompetencija ir patirtis galėtų būti vienos iš svarbiausių auditorių savybių, lemiančių audito kokybiškumą. *Auditoriaus 1* nuomone, auditorius turi atlikti savo darbą nuo pradžios iki galo, tvarkingai, skrupulingai bei, kad klientai būtų patenkinti gaunamos paslaugos rezultatu. Auditorius pritaria teiginiui apie kompetencijos ir patirties reikšmingą įtaką. Ypatingai palygino ką tik baigusius studijas darbuotojus ir turinčius, pavyzdžiui, 10-20 metų patirtį, kurių skiriasi ir darbo greitis ir našumas. Kitas auditorius išskyrė vieną svarbią savybę – profesionalumą. Taip pat ir auditoriaus kompetenciją ir patirtį laiko svarbiais veiksniais, pridurdamas, jog „patirtis įeiną ir tą sąrašą profesionalumo“ (*auditorius 2*). *Auditoriaus 3* teigimu „svarbiausias bruožas yra nuoseklumas, po to turėtų sekti ir atidumas“. Jis taipogi vienareikšmiškai sutinka su teiginiu, kad kompetencija ir patirtis yra vienos iš svarbiausių auditorių savybių, lemiančių audito kokybiškumą. Papildomai pastebima, kad didžiosios audito kompanijos ieškodamos darbuotoju dažnai vienu iš svarbių privalumų išskiria patirtį (nes kaip dirbamas darbas, taip ir atspindima įmonė), todėl ši charakteristika yra išties reikšminga. *Auditoriaus 4* vertinimu kokybišką paslaugą teikiantis auditorius turi pasižymėti „sveiku skepticizmu, mokėjimu profesionaliai įvertinti situaciją ir aplinkybes“. Skirtingai nei ankstesni ekspertai, pastarasis papildomai akcentuoja, kad svarbu mokėjimas naudoti kompiuterinę įrangą, programomis bei „turėti greitą ir logišką“ mąstyseną. Be visa to, svarbu ir kompetencija bei patirtis. Kompetencija, respondento nuomone, apima „patirtį, įgūdžius, žinias“. „Geras auditorius turi būti ir geras matematikas, ir turėti nuoseklumą“ – taip aiškina *auditorius 5*. Jis antrina *auditoriui 4* pabrėžia, jog jeigu yra daug darbo patirties, tuomet yra ir greitis, ir „geros įgudusios žinios“. Tad atlikus ekspertų šiais klausimais analizę, matyti, jog rezultatai veda prie to, kad turi būti priima hipotezė – *audito kokybė ir auditoriaus kompetencija bei patirtis yra teigiamai susiję reiškiniai*, – kadangi visi 5 auditoriai pritarė šių savybių svarbumui.

Sekančiu interviu klausimu auditorių buvo prašoma pateikti nuomonę, ar ir dėl kokių priežasčių audito kokybė galėtų priklausyti nuo audito įmonės dydžio. Taigi, trys (*auditorius 1, auditorius 3, auditorius 5*) iš penkių auditorių teigia, jog audito įmonės dydis nelemia jo kokybės. *Auditoriaus 1* manymu, viskas priklauso nuo žmonių, kokie toje įmonėje dirba, jų profesionalumo, darbo išmanymo. Jam pritaria ir *auditorius 3* teigdamas, jog „kad ir kokioje kompanijoje tu dirbtum, didelėje ar mažoje, kiekvienas auditorius prisiima savitą darbo specifiką.“ Taip pat įvertinama, kad naujai atėjusiam darbuotojui būtų lengviau adaptuotis mažesnėje įmonėje, nes joje lengviau, pavyzdžiui, paprašyti

pasidalinti patirtimi. O štai „patyrusiam auditoriui jokio skirtumo, tai bus maža audito įmone, ar didelė“. *Auditoriaus 5* nuomone, šiuo metu yra ganėtinai „ant bangos“ didesnių auditorių įmonių pasirinkimas, ką ypač įgyvendina garsesnės įmonės. Gali būti, kad jų paslaugomis labiau pasitikima, bet ir paslaugos kaina yra kur kas didesnė. Tuo tarpu mažesnes audito įmones neretai renkasi mažesni ir klientai, nes patiriami mažesni kaštai. Tačiau vertinant visumą, ir tose, ir tose audito įmonėse audito kokybė „funkcionuoja visiškai vienodai“. Kiti du iš apklaustųjų išsakė skirtingus vertinimus. *Auditorius 2* pritarė teiginiui, kad audito įmonės dydis ir audito kokybė yra susiję aspektai. Jo nuomone, mažos, neseniai savo veiklą pradėjusios įmonės ir tampa tomis didelėmis audito įmonėmis, kai gerėja darbo kokybė ir našumas, auga darbuotojų poreikis. *Auditorius 5* taip pat pasisakė „už“: „didelės audito įmonės turi savo nuosavą programinę įrangą, duomenų analizės programas, didesni darbuotojų skaičių, taip pat vidinius mokymus. Dažniausiai jie moka didesnes algas ir pritraukia geriausias iš geriausių. Kalbant apie mažesnes įmones, jos neturi tokių galimybių ir resursų, tačiau iš kitos pusės mažesnės įmonės yra labiau draugiškos, paprastesnės ir iš mano patirties jos vertina klientus labiau negu didesnės“ – taip priežastis dėl kurių galėtų susidaryti skirtumai tarp įmonių audito paslaugų kokybės aiškina *auditorius 5*. Jis taip pat priduria, jog didžiosios įmonės kartais nesigilina į detales ir dažnai skuba bei labai daug kas priklauso nuo vadovybės, audito komandos, tačiau „bet kuriuo atveju auditas turi būti atliekamas laikantis standartų ir neatsižvelgiant į įmonės dydį“. Tad išanalizavus ekspertų pasisakymus galima teigti, kadangi nuomonės šiuo klausimu pasiskirstė labai įvairiai. Vis gi 3 iš 5 pasisakiusiųjų pateikė argumentus prieš tai, kad audito kokybę lemia įmonės dydis, todėl pirmąją hipotezę (H1: *egzistuoja teigiamas ryšys tarp audito įmonės dydžio ir audito kokybės*) priimame, nors šiuo atveju reikėtų papildomų studijų.

Interviu metu respondentų teirautasi, ar jie sutinka su teiginiu, kad audito įmonės taiko audito paslaugų kainodarą, kuri sudaro galimybes auditus atlikti kokybiškai. Bei taip pat siekta išsiaiškinti nuomonę, ar kainų lygio augimas prisidėti prie šios paslaugos kokybės gerinimo. Rezultatuose galima išskirti, kad šiuo atveju *auditoriaus 1* teigimu, pinigai neturėtų lemti, atsverti audito kokybės, bent jau remiantis jų įmonės praktika. Kad paslaugų kainodara nebūtina įgalina kokybiškesnę audito atlikimą mano ir *auditorius 5*. Jis įvertina, kad naujai įsikūrusios audito įmonės pirmiausiai susidaro kainodarą ir tik vėliau pagal ją atlieka darbus. Geras auditoriaus darbas priklauso ne nuo atlyginimo, o nuo profesionalumo, tad *auditoriaus 5* vertinimu, kainų augimas nedarytų reikšmingos įtakos kokybei. Kita dalis (60%) išreiškė pritarimą minėtam teiginiui, argumentuodami, jog „audito verslas taip pat yra verslas“ (*auditorius 2*), ir jeigu tu žinai, kad tavo įmonė dirba gerai ar net esi lyderis tame versle tai kodėl gi nekelti kainos. Be to, *auditoriaus 2* nuomone, neretai gi esant žemai paslaugos kainai kyla klausimas, gal ir kokybė nebus itin gera. Pabrėžiama, jog svarbu užtikrintumas klientui, kad jis „gaus gal nepigias paslaugas, bet tikrai kokybiškas“. *Auditorius 2* negalėjo tvirtai teigti, kad išaugus audito kainai pagerėtų kokybė, kadangi vertinant iš asmeninės patirties ir taip stengiamasi dirbti kuo geriau.



Kaip teigia *auditorius 3* įkainiai tikrai turėtų būti tiksliai apskaičiuojami, kadangi taip yra tinkamai įvertinamas ir auditoriaus darbas, nes „jeigu tu nebūsi patenkintas savo uždarbiu, ar galėsi įdėti pakankamai pastangų į savo darbą, kaip ir kiekvienoje profesijoje“. Šis pašnekovas taip pat tik iš dalies mano, kad kaina sąlygotų aukštesnės kokybės paslaugą, kadangi jeigu dabartiniai klientų lūkesčiai yra patenkinti, vadinasi joje didesnių spragų nėra. *Auditorius 4* akcentavo, kad kai klientas kreipiasi dėl audito yra žiūrima, kiek laiko užtruks darbas, įvertinamas biudžetas, rizikos, kliento pajėgumas mokėti ir nustatomos kainos. Kalbant apie antrąjį teiginį paaiškinama, jog „kartais kokybei turi įtakos laiko spaudimas“, o tai reiškia, kad pajamos už auditą turi padengti darbuotojų, programinės įrangos, administravimo ir kitas išlaidas. Augant kainai, augs ir įmonės pajamos, o dėka to galima išlaikyti kompetetingus darbuotojus mokant gerus atlyginimus, siunčiant į mokymus, tad tai vis gi atsilieptų audito kokybei, „būtų koreliacija tarp kainos ir kokybės“ (*auditorius 4*).

Viena iš tyrimo hipotezių teigia, jog audito paslaugų kokybę gali lemti auditoriaus rotacijos laikotarpis, todėl respondentų teirautasi nuomonės ir šiuo klausimu. Skirtingai nei prieš tai aptartų rezultatų atveju, šį kart sulaukta gan vieningos auditorių nuomonės, t.y. kad rotacija neturėtų lemti darbo kokybės. Kaip pastebi *auditorius 1* visoje šioje paslaugoje svarbiausia profesionalumas ir jeigu jo nėra, tuomet jau atsiranda netikslumai skaičiavimuose, duomenų sisteminime ir pan. *Auditorius 5* taip pat pateikia analogiškus pastebėjimus teigdamas, jog kertinis aspektas čia yra patirtis, sąžiningumas, kruopštus darbo atlikimas nuo pradžios iki galo, nors aišku nederėtų pamiršti ir kitų žmogiškųjų faktorių. *Auditorius 2* remdamasis savo įmonės praktika teigia, jog nepriklausomai nuo rotacijos laikotarpio darbą siekiama „paruošti sistemingai gerai, kad klientas būtų patenkintas“. *Auditorius* šia tema akcentuoja, kad yra genėtinai svarbu, „kad keistųsi komandos nariai, audito vadybininkai, neatsirastų rutina.“ Taigi jis labiau žvelgia iš vidinės įmonės pusės. Aptarus interviu rezultatus auditoriaus rotacijos klausimu, galima tvirtai atmesti trečiąją hipotezę (*Apgaulingos finansinės atskaitomybės neaptikimo tikimybė didėja ilgėjant auditoriaus rotacijos laikotarpiui;*), nes respondentai išreiškė nepritarimą.

11 interviu klausimu buvo siekta išsiaiškinti, ar apklaustųjų įmonėms svarbi reputacija, kokiomis priemonėmis ją išlaiko. O sekančiu klausimas buvo susijęs su profesinės etikos reikalavimais ir nuomonės pareiškimą apie jų trūkumą įmonėje. Tad rezultatai dėl reputacijos buvo vienareikšmiški: visoms įmonėms ji labai svarbi. Kaip teigia *auditorius 3* klientai stengiasi bendradarbiauti tik su aukštos reputacijos audito klientais, o kuo užsakovų daugiau tuo įmonei yra geriau. „Sąžiningas darbas, tikslingas darbas – mūsų vizitinė kortelė“ – pabrėžia *auditorius 5*. Jam pritaria ir *auditoriai 1, 2* paaiškindami, jog gerą įmonės reputaciją siekia išlaikyti samdant pačius profesionaliausius, patyrius ekspertus, sėkmingai konkuruoti, stabiliai laikytis rinkoje, atlikti kokybės priežiūrą. „Vidinė aplinka yra pakankamai gerai išdirbta, i ją investuota, turime nuolatines konsultacijas, važiuojame į mokymus, seminarus“ – taip reputacijos užsitarnavimo priemones grindžia *auditorius 2*. Šiek tiek platesnes

įžvalgas pateikia auditorius 5, aiškindamas, kad jų įmonei tai labai svarbu, nes gera reputacija reiškia ilgalaikiai klientai, nauji klientai pagal rekomendacijas, atitinkamai papildomas pinigų srautas.“ Svarbu atlikti darbą be priekaištų, kad klientas būtų patenkintas ir būtų „sukurtas ryšys tarp įmonės ir klientų“. Taip pat yra darbuotojų pasitenkinimas gerai atliktu darbu ir tas juos motyvuoja. Kalbant apie profesinės etikos reikalavimų laikymosi spragas, 4 iš 5 respondentų negalėjo išskirti konkrečių pavyzdžių. Jų teigimu, įmonėse reikalavimai pilnai įgyvendinami, nėra tekę susidurti su trūkumais. Nors pripažįstama, kad ateityje galėtų būti daugiau šios srities analizių. Auditoriaus 2 atstovaujamoje įmonėje periodiškai rengiami vidiniai pokalbiai, kurių metu stengiamasi išgryninti įvairius veiklos trūkumus, o auditoriaus 3 įmonėje nuolat vertinama darbuotojų kompetencija. O štai auditorius 5 paatviravo komentuodamas, jog įmonėje susiduriama su familiarumu. Ekspertas teigia, kad „su kai kuriais klientais dirbame per ilgai“, o priklausyti pavyzdžiui nuo vieno kliento nėra gerai, „reikia diversifikuoti rinką.“ Tad aptarus rezultatus šiuo klausimu būtina priimti 4 hipotezę (*Būtinybė išlaikyti aukštą reputaciją teigiamai veikia audito kokybę*), kadangi visi auditoriai pasisakė „už“ aukštos reputacijos svarbą ir akcentavo priemones, kuriomis jos siekiama, kurios kartu ir lemia audito kokybę.

Pokalbio eigoje auditorių buvo prašoma, pasvarstyti, kokios galėtų būti nekokybiško audito paslaugų priežastys, bei sekančiu klausimu išreikšti nuomonę, ar audito kokybės kontrolės stebėsenos procedūros šalyje yra efektyvios ir ką reikėtų tobulinti. Rezultatai (kiekvieno iš auditorių pasisakymai) pateikiami 15 lentelėje. Iš jos matyti, kad didžioji dalis auditorių kaip vieną iš pagrindinių nekokybiško audito priežasčių įvardina per didelę krūvį, darbo apimtį, skubėjimą, didelių darbo apimčių apsiėmimą, skubėjimą, patirties stoką bei kompetencijos trūkumą. Kalbant apie audito kokybės kontrolę, respondentų nuomonę, atitinkamos institucijos gan griežtai vykdo priežiūrą, bet tinkamai. Tik auditoriaus 3 nuomonę, šią sistemą reikėtų „tobulinti iš pagrindų“. Ekspertai pamini, kad reikšmingi pokyčiai įvyko įstojus į Europos Sąjungą (ES). Taip pat kas susiję su tobulinimui, pastebima kad trūksta informacijos sklaidos, naudingų konsultacijų.

**15 lentelė. Auditorių nuomonė nagrinėjamais klausimais**

<i>Nekokybiško audito paslaugų priežastys</i>	<i>Audito kokybės kontrolės įvertinimas</i>
Skubėjimas, duomenų praleidimas, ne visos informacijos surinkimas.	Valstybinės institucijos nuosekliai seka auditorių darbą. Kontrolė yra pakankama, daugiau apribojimų nereikėtų, nes „dabar yra pati ta tinkamiausia „darbinė situacija“.
Per didelių darbo apimčių turėjimas, per didelis krūvis, apsiėmiant kuo daugiau užsakymų ir nespėjimas įvykdyt pagal terminus.	Šioje srityje „lygiuojamasi į Skandinavijos šalis, turima gan aukšta politika“. Įmonės, kurios dirba pagal įstatymus teisine prasme neturi turėt problemų su priežiūros institucijomis.
Neįvertintas tempas, egzistuojanti „kyšių sistema, kuri pasitaiko ir propaguojama ir šiais laikais“.	„Ją reikėtų naujinti iš pagrindų“, nes šiuo metu „ranka ranką plauna“. Sunkumai kyla tame, kad įstojus į ES atsirado nemažai naujų teisinių aspektų

„Nekompetetingi komandos nariai, patirties trūkumas, blogas projekto valdymas, nustatytų audito procedūrų nesilaikymas, laiko spaudimas, kliento nenoras dalintis informacija“.	Reikėtų tobulinti informacijos prieinamumą, suteikti galimybę užduoti nemokamus klausimus, gauti konsultacijas.
Patirties stoka, nuoseklumo neturėjimas, atsainus požiūris į darbą	Priežiūra yra pakankamai griežtai, jeigu bus padarytas nusižengimas didelė tikimybė, kad jis bus išaiškintas.

Išsiaiškinus audito paslaugų kokybės spragas bei galimas nekokybiško audito priežastis, greta to respondentų buvo klausama, kas tuomet galėtų prisidėti prie audito kokybės lygio Lietuvoje pagerinimo. Šiuo klausimu auditoriai labai neišsiplėtė, pateikdami šias mintis:

- daugiau mokymų ir seminarų auditoriams, tobulėjimo skatinimas, kvalifikacijos lygio kėlimas (*auditorius 1*);
- „sąžininga konkurencija tarp audito kompanijų“ (*auditorius 2*);
- skaidri mokesčių sistema bei kyšių sistemos griežtesnė (*auditorius 3*);
- „priežiūra, kurios tikslas būtų ne bausti, o mokyti, kas negerai, o taip pat suteikti laiko klaidoms ištaisyti“ (*auditorius 4*);
- jaunų žmonių trūkumas šioje profesijoje, pabaigusią studentų įsitraukimas (*auditorius 5*).

Interviu metu taip pat respondentų buvo prašoma pažvelgti šiek tiek siauresne prasme ir apibūdinti, kas galėtų prisidėti prie audito paslaugų kokybės pagerinimo klientams. Galima teigti, kad šiuo klausimu auditorių nuomonės buvo labai panašios. Visi jie mano, kad visų pirma pas patį audito klientą turi ateiti supratimas, kodėl jam ši paslauga reikalinga, dėl ko perka, ką gero teikia. Teigiama, kad dažnai jie ją suvokia ne kaip naudą, o kaip kažkokį neigiamą dalyką, prievolę, tad turėtų būti labiau gilinamasi į pačią esmę, keičiamas požiūris. Kaip teigia *auditorius 5* pačios audito įmonės taip pat turėtų priminti apie savo paslaugų reikšmingumą, pavyzdžiui skelbti portaluose. „Galima teigti papildomas paslaugas, pavyzdžiui, kontrolės sistemos papildomą kontrolę, konsultacijas mokesčių klausimais“ – tokius aspektus, galinčius prisidėti prie naudingumo padidinimo išskiria *auditorius 5*. Tad apibendrinant galima teigti, kad norint pagerinti situaciją, pirmiausiai pats klientas turi turėti aiškų suvokimą apie audito naudą ir kuriamą vertę.

### 4.3. Audito paslaugų teikėjų ir klientų tyrimo rezultatų palyginimas

Išanalizavus anketinės apklausos audito paslaugų pirkėjų ir audito paslaugų teikėjų interviu tyrimo rezultatus šiame skyrelyje glaustai pateikiami pagrindiniai apibendrinimai, išryškunami skirtingų suinteresuotųjų vertinimai ir atsiradusios lūkesčių spragos. Kadangi tyrime buvo svarbiausia hipotezių tikrinimas, jų priėmimas arba atmetimas, todėl svarbu tiek vienos, tiek kitos šalies pasirinkimai. Pirmoji hipotezė teigia, kad *egzistuoja teigiamas ryšys tarp audito įmonės dydžio ir audito paslaugų kokybės*. Ji, remiantis audito klientų apklausos rezultatais turi būti priimta, kadangi kaip minėta, vienas iš audito įmonės pasirinkimo kriterijų yra jos dydis, su audito kokybe labiausiai asocijuojasi tai, kad jį atlieka „Didžiojo ketveto“ įmonė, o daugiau nusiskundimų audito kokybe turi

tos įmonės, kurias audituoja nacionaliniai auditoriai, o ne tarptautiniai. Tuo tarpu pačių auditorių pasisakymuose galima įžvelgti įvairių nuomonių, iš kurių 3 buvo hipotezės paneigimo link, o 2 pritarimo. Audito kokybės priklausomybės nuo audito įmonės dydžio nebuvimą apklaustieji argumentavo tuo, kad patyrę, nepriklausomi, profesionalūs auditoriai dirba tiek mažose, tiek didelėse audito įmonėse ir nuo jų indėlio priklauso teikiamos paslaugos kokybiškumas, kuriama audito vertė. Pasisakiusieji už šį teiginį, argumentavo tuo, jog didelės audito įmonės turi daugiau galimybių (finansinių) techninės įrangos įsigijimui bei specialistų samdymui. Tad išanalizavus šiuos dviejų šalių požiūrius matyti, kad audito klientams svarbu įmonės dydis, o daugumos auditorių teigimu jis nelemia audito kokybės. Gali būti, kad audito klientų nuomonę šiuo klausimu lemia ne tik asmeninė patirtis, bet ir viešojoje erdvėje prieinama informacija. Atsiradusi spraga grindžiama tuo, kad audito klientai linkę labiau vertinti didesniųjų įmonių darbą (dėl žmogiškųjų, techninių ir kt. išteklių) ir jeigu turi galimybę rinktis pirmiausiai žvelgs į jas (net gi teigiama, kad jeigu auditorius yra „Didžiojo ketverto“ įmonė, nuo to pakyla ir kliento prestižas). Tuo tarpu audito įmonių atstovai įmonę, jos dydį traktuoja tik kaip darbo vietą, o aukšto lygio specialitų paslaugas turi galimybę, geba teikti tiek mažesnės, tiek didelės kompanijos. Bet kokių atveju šiuo klausimu būtų reikalinga ir naudinga atlikti detalesnius, papildomus tyrimus.

Tiriant audito paslaugų kokybės ir audito kainos priklausomybę, daugumos audito klientų nuomone, brangiau kainuojanti audito paslauga yra kokybiškesnė paslauga, bei atlikus analizę nustatyta, kad jog audito paslaugos kokybe labiau patenkinti tie, kurie už ją moka brangiau. Auditoriai šiuo klausimu nebuvo itin vieningi, kadangi 2 iš jų teigė, kad audito paslaugos kaina neturi veikti veikti jos kokybės, tačiau išsamesnių ar svarių argumentų šiuo klausimu nepateikė. Tuo tarpu pasisakiusieji „už“ minėjo, kad auditoriaus darbas taip pat turi būti įvertinamas tinkamai, o kuo jis geresnis tuo ir kokybė aukštesnė. Patenkintas atlygiu auditorius yra motyvuotas ir deda visas pastangas kuo geriau atlikti užduotis. Be to, taikant aukštesnius įkainius gaunamos ir didesnės pajamos, kurios naudojamos ir profesionalių darbuotojų pritraukimui, ir jų kvalifikacijos kėlimui, mokymams, kas galų gale teigiamai veikia ir teikiamos paslaugos kokybę. Dėl minėtų priežasčių abiejų suinteresuotų šalių atveju priimama H2 hipotezė (aukštesnė audito kaina sąlygoja ir aukštesnę audito paslaugų kokybę). Siekiant išvengti lūkesčių spragų šiuo klausimu, svarbu tai, kad audito įmonės taikytų efektyvią kainodarą.

Iš gautų tyrimo rezultatų galima išskirti, kad vieningu sutarimu audito paslaugų teikėjai ir pirkėjai atmetė H3 hipotezę, kas rodo, jog jų nuomone ilgėjantis auditoriaus rotacijos laikotarpis nedaro neigiamos įtakos audito kokybei. Auditoriai šiuo klausimu akcentuoja, kad tikriausiai svarbiau yra komandos narių, vadybininkų kaita, siekiant kuo labiau sumažinti darbo rutiną. Audito klientų nuomone, ilgėjantis auditoriaus rotacijos laikotarpis nedaro neigiamos įtakos paslaugos kokybiškumui (nepritaikiama teiginiui: auditoriaus rotacija skatina nepriklausomybę nuo įmonės vadovybės, kartu

išlaikant kompetenciją ir verslo žinias) ir šios priemonės neįvardina kaip galimos jos užtikrinimui ar padidinimui. Kadangi rotacijos laikotarpis yra reglamentuojamas ir įstatymų matyti, kad tokia priemone stengiamasi kontroliuoti teikiamos paslaugos kokybę. Susijusi su šiuo aspektu galbūt galėtų būti neigiama kliento ir auditorių asmeninių santykių įtaka.

Pokalbio metu visi auditoriai teigė, kad jų įmonėse svarbu aukšta reputacija, jos siekimas, užtikrinimas, valdymas. Kaip pagrindinis argumentas iškeliamai tai, kad reputacija yra svarbi klientams (esamiems ir potencialiems), todėl tai įmonių sėkmingo konkuravimo ir išsilaikymo rinkoje pagrindas. Siekdamas išlaikyti gerą reputaciją, audito įmonės vengia interesų konfliktų, galinčių jai pakenkti. Remiantis rezultatais pateiktais iš klientų pusės galima teigti, kad iš tiesų pastarieji didelį dėmesį atkreipia į audito įmonės (ypač ją renkantis) įvaizdį, reputaciją, kadangi jų vertinimu pastaroji atspindi atliekamo darbo profesionalumą, teikiamos paslaugos kokybiškumą. Tad abiejų tyrimų atveju priimta hipotezė (H4) teigianti, kad būtinybė išlaikyti aukštą reputaciją teigiamai veikia audito kokybę, ir reikšmingų lūkesčių spragų nenustatyta. Šiuo atveju papildomai galima paminėti, kad būtų įdomu iširti, kaip pačios reputacijos sąvoką supranta tiek auditoriai, tiek klientai, kadangi vienai pusei jos užtikrinimo priemonės gali būti svarbios vienokios, o kitai kitokios ir dėl to gali atsirasti spragos.

Vieningos nuomonės tiek iš audito paslaugos teikėjų, tiek iš pirkėjų sulaukta apie auditoriaus kompetencijos ir patirties teigiamą įtaką audito paslaugų kokybei (priimama H5 hipotezė). Klientų apklausoje teiginiai, susiję su šiuo rodikliu buvo įvertinti aukštu pritarimo lygiu, jis įvardintas kaip svarbiausia auditoriaus savybė, kurios stoka laikoma viena iš pagrindinių nekokybiško audito priežasčių. Auditorių teigimu, kompetencijos ir patirties svarba jų įmonėse yra labai didelė ir papildomai priduria, kad ji susijusi su tokiomis savybėmis kaip nuoseklumas, reikiamas atidumas, patirtis, įgūdžiai, žinios. Tad dėl šio audito kokybės rodiklio suinteresuotųjų pusių nuomonės sutapo ir didesnių lūkesčių spragų neįžvelgiama. Galbūt tik derėtų pridurti, jog prieštaravimai tarp audito paslaugos teikėjų ir pirkėjų dėl šių auditoriaus savybių gali kilti tada, kai teikiamos ne audito paslaugos (t.y. nepakankamai dėmesio skiriant audito atlikimui būtinų kompetencijų įgijimui ir lavinimui, o sutelkiant įgūdžius ir žinias į kitas sritis).

## IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Finansinio *audito paslaugų kokybės* samprata yra nevienareikšmė, dažnai priklausanti nuo situacijos, laikmečio ar konteksto. Vis gi ši sąvoka gali būti apibrėžta kaip tikimybė, kad auditorius atras finansinių ataskaitų reikšmingus iškraipymus ir klaidas, pateiks tinkamą, teisingą ir objektyvią audito išvadą, taip sukuriant pridėtinę vertę klientui ir išoriniams informacijos vartotojams (suinteresuotoms šalims), patenkinant jų lūkesčius. Audito paslaugų kokybei per pastaruosius kelis dešimtmečius imtas skirti itin didelis dėmesys ir svarbiausios to priežastys buvo audito kokybės spragos atskleidę didžiųjų pasaulio bendrovių skandalai bei žlugimai (2001 metais „Enron“, 2002 metais „WorldCom“, 2003 metais „Parmalat“ ir kt.), įvykusi pasaulinė finansinė krizė (2008 metais). Svarbu pabrėžti, kad auditas ir jo kokybė įgalina tinkamą rinkos mechanizmo veikimą, darnią šalies ekonomikos raidą, finansinį stabilumą, todėl didelis dėmesys turi būti skiriamas audito paslaugų kokybės tobulinimui, audito sistemos spragų mažinimui. Audito paslaugų kokybė yra svarbi daugeliui suinteresuotų šalių (klientams, visuomenei, tiekėjams, kreditoriams ir kt.), tad jų poreikių (kurie nuolat auga) patenkinimas yra vienas iš kertinių aspektų, kurių turi įgyvendinti sėkmingai rinkoje siekianti konkuruoti audito įmonė. Padidėjęs dėmesys audito veiklai, išaugęs jautrumas informacijos iškraipymams, įvykę pokyčiai profesinėje audito aplinkoje taip pat privertė audito įmones apsvarstyti, kaip pagerinti veiklos metodus, procedūras, sumažinti audito nesėkmių skaičių ir užtikrinti aukštą paslaugos kokybę.

2. Remiantis išanalizuota mokslinė literatūra svarbu išskirti, jog neretai audito paslaugų kokybę skirtingos šalys (o ypač paslaugos tiekėjai ir pirkėjai) suvokia bei vertina skirtingai. Dėl to atsiranda lūkesčių spragos. Audito kokybei tirti ir matuoti užsienio mokslininkai naudojo įvairius rodiklius/faktorių/veiksnius, iš kurių vieni labiau susiję su audito įmonės vidiniais procesais, kiti su auditoriaus ar pačios įmonės charakteristikomis, tretį sąveika su klientais ir pan. Ši situacija rodo, jog audito paslaugų kokybės suvokime atsiranda skirtumai vien dėl to, kad skirtingiems suinteresuotiesiems yra svarbūs netapatūs audito kokybės matavimo indikatoriai. Remiantis pastaraisiais, audito kokybės analizei mokslininkai naudojo tiek matematinius – statistinius tyrimo metodus, tiek kokybinius (apklausas, diskusijas, interviu) ir kt. Dėl minėtos išryškėjusios skirtingo suvokimo, vertinimo priežasties, darbe tyrimo metodika apima skirtingų požiūrių vertinimą. Teoriškai audito įmonėms ir audito klientams priskirti rodikliai sudarė pagrindą ekspertiniam vertinimui atlikti, kurio rezultatai yra: iš 13 rodiklių ekspertai atrinko 5 jų nuomone svarbiausius (reikšmingai darančius įtaką audito kokybei):

- audito įmonės dydis;
- audito kaina;
- audito partnerių rotacijos laikotarpis;
- audito įmonės reputacija;

- auditoriaus kompetencija ir patirtis.

Šių rodiklių pagrindu iškeltos tyrimo hipotezės ir tikrintos abiejų suinteresuotųjų šalių atžvilgiu, t.y. atliekant audito paslaugų pirkėjų anketinę apklausą ir audito paslaugų teikėjų interviu (remiamasi audito lūkesčių spragų teorija). Šis sprendimas grindžiamas ir tuo, kad į tiriamą objektą pažvelgiama tiek iš vidinės, tiek iš išorinės pusės.

3. Iškeltų hipotezių pagrindu, atliekant audito pirkėjų apklausą gauti rezultatai, jog egzistuoja teigiamas ryšys tarp audito įmonės dydžio ir audito paslaugų kokybės (*patvirtinta* H1 hipotezė). Tuo tarpu remiantis auditorių interviu, pagal pateiktus vertinimus ir išsakytus pastebėjimus, ši hipotezė atmetama. Taigi, atsiranda lūkesčių spraga tarp šių suinteresuotųjų šalių: klientai mano, kad didesnės audito įmonės užtikrina aukštesnę audito kokybę ir tie, kuriuos auditavo tarptautinės audito įmonės yra ja labiau patenkinti, lyginant nei tie, kurių auditoriai buvo nacionalinės įmonės. Auditorių nuomone, audito kokybė neturi priklausyti nuo įmonės dydžio, kadangi patyrę, nepriklausomi, profesionalūs auditoriai dirba tiek mažose, tiek didelėse įmonėse. Nagrinėjant toliau, H2 hipotezė (aukštesnė audito kaina sąlygoja ir aukštesnę audito paslaugų kokybę) *priimta* atsižvelgiant tiek į audito klientų, tiek į audito įmonių tyrimo rezultatus. Kaip teigia pašnekovai, audito verslas taip pat yra verslas, o darbuotojai deda daug pastangų į savo darbą tada, kai jie patenkinti užmokesčiu. Be to, didesnės kainos dėka galima išlaikyti kompetetingus darbuotojus, kelti jų kvalifikaciją, siųsti į mokymus ir pan. Klientai mokėdami aukštesnį šios paslaugos įkainį taip pat tikisi kuo aukštesnės kokybės atlikto darbo. Kad apgaulingos finansinės atskaitomybės neaptikimo tikimybė didėja ilgėjant auditoriaus rotacijos laikotarpiui nepritaria nei audito klientai, nei audito įmonės (*atmesta* H3 hipotezė). Respondentų vertinimu, šios paslaugos teikime svarbu patirtis, sąžiningumas, kruopštus darbo atlikimas, o ilgėjant rotacijos laikotarpiui šios savybės ir įgūdžiai neturi būti prarasti. Neigiama įtaka gali kilti tuomet, kai atsiranda asmeniniai šių dviejų subjektų santykiai, tačiau tai nepriklauso nuo rotacijos laiko. Tyrimo metu nustatyta, kad audito klientai, rinkdamiesi audito įmonę atsižvelgia į jos reputaciją, bei mano, kad tai jų darbo rezultatų atspindys. Savo ruožtu, auditoriai taip pat pritaria, kad reputacija jų įmonėms yra labai svarbi ir būtinas jos užsitarnavimas bei išlaikymas. Dėl to abejais atvejais *patvirtinama* H4 hipotezė (audito įmonių siekis išlaikyti aukštą reputaciją teigiamai veikia audito paslaugų kokybę). Šiuo atveju skirtingi lūkesčiais galbūt galėtų atsirasti skirtingai suvokiant reputacijos siekimo priemones. Vieningą nuomonę abi suinteresuotos šalys pateikė dėl auditoriaus kompetencijos ir patirties – *priimta* H5 hipotezė: audito paslaugų kokybė ir auditoriaus profesinė kompetencija bei patirtis yra teigiamai susiję reiškiniai. Galima teigti, kad šios savybės įeina į profesionalumo sąvoką, o profesionalus auditorius gebės stengsis užtikrinti kuo aukštesnę paslaugos kokybę. Be to, kompetencijos ir patirties stoka laikoma viena iš pagrindinių nekokybiško audito priežasčių.

4. Svarbiausia rekomendacija, susijusi su skirtingų suinteresuotųjų šalių audito paslaugų kokybės suvokimu ir vertinimu, mažinant lūkesčių spragą, būtų didesnis tarpusavio dialogo skatinimas. Šiuo

metu audito darbo specifika yra pakankamai uždara, „nutolus“ nuo klientų (ir visuomenės apskritai), tad aktyvesnis dalinimasis patirtimi, naudingais patarimais, konsultacijos, probleminių klausimų aiškinimas būtų reikšmingas ir vertingas abiem pusėms. Be to, klientai šią paslaugą neretai suvokia kaip prievolę, tačiau iš jų pusės yra svarbu labiau įsigilinti į jos esmę ir kuriamą pridėtinę vertę įmonei. Svarbu atkreipti dėmesį į tuos veiksnius (reputacija, profesinė kompetencija ir patirtis, nepriklausomumas ir pan.), kurie suinteresuotų šalių požiūriu yra svarbūs audito kokybei užtikrinti ir dėti pastangas jų siekimui bei gerinimui. Dar viena rekomendacija galėtų būti tokia, kad kuo didesnis dėmesys būtų skiriamas audito kokybės kontrolės sistemai, jos tobulinimui. Taip pat aktyvesnis viešai prieinamos informacijos skleidimas (pavyzdžiui, apie pateiktas klaidingas audito išvadas, auditorių darbo rezultatus) būtų teigiamas aspektas šioje sistemoje. Manoma, kad didesnis audito įmonių viešumas bei viešosios priežiūros institucijų bendradarbiavimas padėtų plėtoti tolimesnius mokslinius tyrimus audito paslaugų kokybės kryptimi. Tęstinumas galėtų būti susijęs su atskirų audito kokybės rodiklių (pavyzdžiui, kainos) įtakos nagrinėjimu audito paslaugų kokybei, skirtumų tarp nacionalinių ir tarptautinių audito įmonių išryškavimo, audito įmonių ir klientų santykių analizei ir kt.



## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Aghaei, A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*, (20), 312-317.
2. Almutairi, A. R., Dunn, K. A., & Skantz, T. (2009). Managerial Auditing Journal Emerald Article: Auditor Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24(7), 600–623.
3. Bedard, J. C., Karla Johnstone, M., & Smith, E. F. (2011). Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current Issues in Auditing* 4(1), C12-C19.
4. Bing, J., Huang, Ch.X., Li, A., & Zhu, X. (2014). Audit Quality Research Report. Australian National Centre for Auditand Assurance Research, 1-37.
5. Blouin, J., Grein, B. M., & Rountree, B. R. (2007). An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of Former Arthur Andersen Clients. *The Accounting Review*: 82(3), 621-650.
6. Bowlin, K.O, Hobson, J.L., & Piercey, M.D. (2015) The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality. *The Accounting Review*: 90 (4), 1363-1393.
7. Brown, S., & Hillegeist, S. H. (2007). How Disclosure Quality Affects The Level of Information Asymmetry. *Review of Accounting Studies* (12), 443–477.
8. Burinskienė, M., ir Rudzkienė, V. (2009). Future insights, scenarios and expert method application in sustainable territorial planning // Technological and Economic Development of Economy. 15 (1).
9. Butler, C. (2011). *Europos Komisija siekia užtikrinti kokybiškesnę audito rinkos veiklą*. ELTA, „Verslo žinios“. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/lt/lt/press-rm/articles/straipsnis-11-12-11.html>.
10. Cahan, S., & Zhang W. (2006). After Enron, auditor conservatism and ex-Andersen clients. *Accounting Review* 81 (1), 49–82.
11. Carey P., Simnett R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 3, 653-676.
12. Casterella, J.R., Jensen ,K.L., & Knechel W.B. (2009). Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality? *The Accounting Review*, 84 (3), 713-735.
13. Causholli, M., & Knechel, W.R. (2012). Lending relationships, auditor quality and debt costs. *Managerial Auditing Journal*, 27 (6), 550-572.
14. Chang, X., Dasgupta, S., & Hilary, G. (2009). The Effect of Auditor Quality on Financing Decisions. *Accounting Review*, 84 (4), 1085-1117.

15. Choi, J.H., Kim, J.B., & Zang, Y. (2010a). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (2), 115-140.
16. Choi, J.H., Kim, J.B., & Zang, Y. (2010b). Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26 (2), 359-391.
17. De Angelo L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199.
18. DeFond, M.L., & Francis, J.R. (2005). Audit Research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (s-1), 5-30.
19. Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V., & Vanstraelen A. (2012). Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (4), 193-214.
20. Dikčius V. (2003) *Marketingo tyrimai: teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija. 97 – 142.
21. *Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito*. 2006 m. gegužės 17 d. Prieiga per internetą: [https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjHm\\_a\\_gcrMAhVJ3SwKHcwDAJ0QFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F57&usg=AFQjCNG1uUpIqSj7XwUjzS5sYR3kIEKGEQ&sig2=La65XsvNg03U0EnAGne6VA](https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjHm_a_gcrMAhVJ3SwKHcwDAJ0QFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F57&usg=AFQjCNG1uUpIqSj7XwUjzS5sYR3kIEKGEQ&sig2=La65XsvNg03U0EnAGne6VA)
22. *Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito*. 2014 m. balandžio 16 d. Prieiga per internetą: [https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjZ0ZjXgcrMAhWBKSwKHVmgDe4QFggoMAI&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F57&usg=AFQjCNG1uUpIqSj7XwUjzS5sYR3kIEKGEQ&sig2=9\\_VcXNDxzRqhuyCBJGlo2Q](https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjZ0ZjXgcrMAhWBKSwKHVmgDe4QFggoMAI&url=http%3A%2F%2Fflar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F57&usg=AFQjCNG1uUpIqSj7XwUjzS5sYR3kIEKGEQ&sig2=9_VcXNDxzRqhuyCBJGlo2Q)
23. *Europos Sąjungos audito reglamentavimo pakeitimai (2014)*. Prieiga per internetą: <http://www.google.lt/url?url=http://lar.lt/www/new/request.php%3F57&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwj2Kv3uL3MAhWFnXQKHxtlAtYQFggTMAA&sig2=OqEr4RLRPSu7d8I1vTvvw&usg=AFQjCNFgoQZTSWEEedndmv4kbDR88isdPDA>. Žiūrėta 2016-04-06.
24. Francis, JR., (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345–368.

25. Francis, J. R., & Yu, M.D. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, 84 (5), 1521-1552.
26. Francis, J.R., (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), 125-152.
27. Gečas, K. (2012). *Klientų lūkesčiai auga, lojalumas nyksta?* Prieiga per internetą: <http://www.dansu.lt/klientu-lukesciai-auga-lojalumas-nyksta>.
28. Gižienė, V., ir Račelienė, L. (2012). Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimas. *Ekonomika ir vadyba*, 17 (4) 1822-6515.
29. Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006). How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability. *Field Methods*, 18(1), 59-82.
30. Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10(4), 787-802.
31. Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato C.A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Auditing Journal*,. 22 (8), 761-786.
32. *International Auditing and Assurance Standards Board* (2005). International Framework for Assurance Engagements. Prieiga per internetą: [https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjZ0ZjXgcrMAhWBKSwKHVmgDe4QFggiMAE&url=http%3A%2F%2Flar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F7841&usg=AFQjCNGemKXkEsZmnO2EMNMoOxi\\_nqVkZw&sig2=kXAgroqiXscnPEHmiR0Rng](https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjZ0ZjXgcrMAhWBKSwKHVmgDe4QFggiMAE&url=http%3A%2F%2Flar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F7841&usg=AFQjCNGemKXkEsZmnO2EMNMoOxi_nqVkZw&sig2=kXAgroqiXscnPEHmiR0Rng)
33. Jackson, A.B., Moldrich, M., & Roebuck P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5), 420 – 437.
34. Kabašinskas, J., ir Toliatienė, I. (1997). *Auditas*. Vilnius: Amžius.
35. Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Kaunas: Judex.
36. Knechel, W.R., & Vanstraelen A. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing: A Journal Of Practise & Theory*, 26 (1), 113-131.
37. Krishnan, C.V. (2003). Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (1), 109-126.
38. Kustienė, A., ir Petraitienė K. (2012). Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. *Mokslo žurnalas*, 1 (8), 95-105.
39. Lai, K.W. (2009). Does Audit Quality Matter More for Firms with High Investment Opportunities? *Account. Public Policy*, 28, 33-50.
40. Lakis, V. (2005). *Audito misija ir dabarties iššūkiai*. Tiltai, 4, 87-92.

41. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
42. Lee, P., Stokes, D., Taylor, S., & Walter T. (2003). The association between audit quality, accounting disclosures and firm-specific risk: Evidence from initial public offerings. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22 (2003) 377–400.
43. Lennox, C. (2002). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting, Auditing Economics* 39, 201-231.
44. Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2000). The Economic Consequences of Increased Disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91–124.
45. Libby, T., & Thorne L. (2004). The Identification and Categorization of Auditors virtues. *Business Ethics Quarterly*, 14 (3), 479-498.
46. Lietuvos audito rinkos apžvalga - LAR (2014). Prieiga internete: [https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjhwv3Eg8rMAhUF2SwKHU19AkoQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Flar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F7630&usg=AFQjCNHTj829ImZvHDLR\\_Qip\\_vQhV7435Q&sig2=BMa8XWV6Np\\_6j40NIWBxg](https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjhwv3Eg8rMAhUF2SwKHU19AkoQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Flar.lt%2Fwww%2Fnew%2Frequest.php%3F7630&usg=AFQjCNHTj829ImZvHDLR_Qip_vQhV7435Q&sig2=BMa8XWV6Np_6j40NIWBxg)
47. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. (1995), 51-1243.
48. Lin, L., & Tepalagul, N.K. (2009). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30 (1), 101-121.
49. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas, 827.
50. Mackevičius, J. 2004. *Audito įrodymai – pagrindas auditoriaus nuomonei pagrįsti*. Teisė, 52, 71-80.
51. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. Vilnius: TEV.
52. Mackevičius, J. (2012). Audito lūkesčių spraga: didėjimo atvejai ir priežastys. *Išvalgos* 1(7), 33–40.
53. Mansi, S., Maxwell, W., & Miller, D.P. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market. *Journal of Accounting Research*, 42 (4), 755-793.
54. Martin, R.D. (2013). Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research. *Current Issues in Auditing*, 7 (2), A17-A23.
55. Meyer, A. M., & Booker, M. J. (2001). *Eliciting and Analyzing Expert Judgement: A Practical Guide*. Philadelphia: ASA-SIAM Publications, 459.
56. Nagy, A. L. (2005). Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons*, 19 (2) 51-68.

57. Nelson, M., & Tan, H.T. (2005). Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: a journal of practise & theory*, 24, 41-71.
58. O'Sullivan, N. (2000). The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies. *The British Accounting Review*, 32 (4), 397–414.
59. Peecher, M.E., Schwartz, I., & Solomon R. (2007). It's all about Audit Quality: Perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 463-485.
60. Piot, Ch. (2010). Agency costs and Audit Quality: Evidence from France. *European Accounting Review*, 10 (3), 461-499.
61. Reichelt, K.J., & Wang, D. (2010). National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effect on Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 48 (3), 1-41.
62. Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar, N., Fuentes-Barbera, C., & Garcia-Benau M. A. (2004). Audit Quality and the Going-concern Decision-making Process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, 13 (4), 597-620.
63. Seth, N., Deshmukh, S.G., & Vrat, P. (2005). Service quality models: A review. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 22(9), 913–949.
64. Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012). Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*. 87, (5), 1737–1765.
65. Staliūnienė, J. D. (2009). Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 100-107.
66. Sulaiman, A., Abdullah, M., Ismail, K., & Sapiei, H. (2013) Audit Quality in Practice: A Critical Analysis of the Financial Reporting Council (FRC) Discussion Paper. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9 (12). 1564-1573.
67. Tureikytė, D. (2004). *Socialinių tyrimų metodai*. Sociologija. Kaunas: VDU.
68. Varici, I. (2013). The Relationship between Information Asymmetry and the Quality of Audit: An Empirical Study in Istanbul Stock Exchange. *International Business Research*, 6 (10), 132-140.
69. Venkataraman, R., Weber, J.P., & Willenborg, M. (2008). Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 83 (5), 1315-1345.
70. Landsman, W.R., Nelson, K.K., & Rountree, B.R. (2009). Auditor Switches in the Pre- and Post-Enron Eras: Risk or Realignment?. *The Accounting Review*: 84 (2), 531-558.
71. Wooten, C. (2003). Research about Audit Quality. *The CPA Journal*, 103-48.
72. Zerni, M. (2009). *Essays on Audit Quality: Academic Dissertation*. University of Oulu.

## PRIEDAI

### 1 PRIEDAS

#### Ekspertinio tyrimo rezultatai

<i>Rodikliai</i>	<i>Ekspertas 1</i>	<i>Ekspertas 2</i>	<i>Ekspertas 3</i>
1. Audito įmonės dydis	5	0	1
2. Audito kontrolės sistema	2	0	0
3. Audito įmonės specializacija	0	0	0
4. Audito kaina	0	4	5
5. Audito partnerių rotacijos laikotarpis	0	0	4
6. Audito procedūrų parinkimas	0	1	0
7. Auditoriaus skepticizmas	0	0	3
8. Audito įmonės veikimo laikas	0	0	0
9. Auditoriaus kompetencija ir patirtis	4	3	2
10. Audito išvada	1	2	0
11. Audito įmonės reputacija	3	5	
12. Auditorių mokymų valandos	0	0	0
13. Audituojamų klientų charakteristikos	0	0	0

**Orientaciniai pusiau-struktūrizuoto interviu klausimai**

1. Kaip Jūs apibrėžtumėte audito kokybę?
2. Kokiomis savybėmis, Jūsų nuomone, turėtų pasižymėti auditorius, kad būtų užtikrinamas kokybiškas darbo atlikimas?
3. Ar sutinkate su teiginiu, kad auditoriaus kompetencija bei patirtis yra vienas iš kertinių audito kokybę sąlygojančių veiksnių? Argumentuokite.
4. Kaip manote, ar audito paslaugos kokybė priklauso nuo audito įmonės dydžio? Pagrįskite.
5. Ar sutinkate su teiginiu, kad audito įmonės taiko audito paslaugų kainodarą, kuri sudaro galimybes auditus atlikti kokybiškai?
6. Kaip manote, ar audito paslaugų kainų lygio augimas prisidėtų prie šios paslaugos kokybės gerinimo?
7. Kaip, Jūsų nuomone, auditoriaus rotacijos laikotarpis susijęs su rizika neaptikti reikšmingų išskrypimų?
8. Pakomentuokite, kokios Jūsų nuomone galėtų būti nekokybiško audito priežastys?
9. Kaip manote, ar audito kokybės kontrolės stebėsenos procedūros Lietuvoje yra efektyvios? Ką reikėtų tobulinti, norint pasiekti geresnių rezultatų?
10. Kas Jūsų nuomone padėtų pagerinti audito kokybės lygį Lietuvoje?
11. Ar Jūsų įmonei svarbi reputacija? Jeigu taip, kokiomis priemonėmis ją stengiatės išlaikyti?
12. Kaip manote, kokiems profesinės etikos reikalavimams Jūsų įmonėje skiriamas per mažas dėmesys?
13. Ar galite pateikti įžvalgas, kokie aspektai galėtų prisidėti prie audito naudingumo padidinimo klientams?
14. Ar audituojate viešojo intereso įmones?
15. Kelerių metų darbo patirtį turite?

*Gerbiamas respondente,*

Esu Kauno Technologijos Universiteto apskaitos ir audito magistrantūros studijų II kurso studentė. Atlieku mokslinį tyrimą, kurio tikslas yra ištirti audito paslaugos kokybę Lietuvoje bei pateikti rekomendacijas jos gerinimui. Todėl šioje apklausoje Jūsų prašoma atskleisti nuomonę ir įžvalgas, susijusias su nagrinėjama tema bei pasidalinti patirtimi (pabrėžiu- ši apklausa nėra testas, joje nėra teisingų arba klaidingų atsakymų). Klausimuose, kur prašoma vertinti su audito įmonės dydžiu susijusius aspektus, stenkitės lyginti „Didžiojo ketverto“ įmones su kitomis. Visa surinkta informacija bus laikoma konfidenciali (anonimiškumas garantuojamas) ir naudojama tik moksliniais tikslais, t.y. rezultatai bus apibendrinamai pateikiami magistro baigiamajame darbe. Nuoširdžiai dėkoju už Jūsų atsakymus ir skirtą laiką!

### **I. Bendroji dalis. Audito kokybės suvokimas**

1. Kuris iš teiginių Jums labiausiai asocijuojasi su audito kokybe? Pasirinkite vieną variantą.
  - a) Pateikiama teisinga ir patikima auditoriaus išvada (audito vaidmuo reikšmingas išoriniams informacijos vartotojų poreikiams).
  - b) Teikiamos nemokamos konsultacijomis ir patarimai klientui, sukuriant pridėtinę vertę.
  - c) Sumažinama tikimybė, jog finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės.
  - d) Auditas atliekamas laikantis tarptautinių audito standartų, teisės aktų ir profesinės etikos principų.
  - e) Auditas atliekamas profesionalių ir nepriklausomų auditorių.
  
2. Įvertinkite kiekvieną iš kriterijų pagal svarbumą, renkantis audito įmonę? (1- nesvarbu, 5- labai svarbu).

<b>Kriterijai</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Audito paslaugos kaina					
Audito įmonės žmogiškųjų išteklių valdymas					
Audito įmonės dydis					
Audito įmonės veikimo laikas					
Audito įmonės reputacija					
Kitų įmonių rekomendacijos					
Teikiamos konsultacijos ir patarimai					



3. Išreikškite pritarimą nurodytiems teiginiams (pasirinkimą pažymėkite).

	Pritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu
Tarptautinės audito įmonės teikia aukštesnės kokybės audito paslaugą nei nacionalinės			
Brangiau kainuojanti audito paslauga yra kokybiškesnė paslauga			
Audito įmonėje turi būti atliekamas nuolatinis kokybės kontrolės vertinimas ir gerinimas			
Audito įmonės reputacija priklauso ir nuo to, kokius klientus ji renkasi audituoti			
Lietuvoje audito išvados dažnai stokoja patikimumo			
Audito užduoties grupės nariai turi turėti pakankamai audituojamų įmonių ūkio šakų žinių, būtinų auditams atlikti			
Privaloma audito partnerių rotacija turi būti viena iš pagrindinių priemonių, kuria audito įmonė turėtų naudoti siekdama audito kokybės gerinimo			

4. Įvertinkite pateiktus teiginius pagal tai, kaip jie Jums siejasi su *audito kokybe* (1- nesisieja, 5- labai siejasi):

<b>Teiginys</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Auditą atlieka „Didžio ketverto“ audito įmonė					
Audito metu naudojamos efektyvios audito procedūros					
Audito paslaugų <i>kaina</i> yra nustatoma tinkamai: įvertinant <i>audito</i> paslaugų teikimo kaštus bei atliekant rinkos analizę					
Auditą atlieka nepriklausomi ir profesionalūs auditoriai					
Audito įmonės reputacija yra nepriekaištinga					

5. Įvertinkite kiekvieną iš pateiktų teiginių pagal pritarimą (1- visiškai nepritariu; 5- visiškai pritariu).

<b>Teiginys</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Auditoriai turi užkirsti kelią apgaulėms					
Auditoriaus nepriklausomumas yra svarbiausia profesinė savybė					
Audito įrodymai, audito procedūros yra pakankamai dokumentuoti					
Audito metu naudojamos tinkamos audito programos ir procedūros					
Audito kokybės kontrolės sistema yra efektyvi					
Auditoriai turi įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumą					
Svarbiausia auditoriaus pareiga yra kelti kvalifikaciją					

Audito įmonės orientuojasi į klientų poreikius					
Audito įmonėms svarbu reputacija ir jos valdymas					
Auditoriaus rotacija skatina nepriklausomybę nuo įmonės vadovybės, kartu išlaikant kompetenciją ir verslo žinias					
Audito grupės lyderių dalyvavimas audito procesuose turėtų būti aktyvesnis					
Tinkamas audito darbo planavimas užtikrina, kad svarbiausioms audito sritims bus skiriamas reikiamas dėmesys, bus nustatytos galimos problemos ir darbas bus atliktas laiku					
Dėmesingumas užduočiai pasiekiamas per tinkamą darbų paskirstymą audito grupės nariams					

## II. Auditoriaus profesinės savybės

6. Iš pagrindinių profesinės etikos principų audito kokybės požiūriu, pasirinkite, kuris Jūsų nuomone, yra *reikšmingiausias (svarbiausias)*:

- nepriklausomumo ir objektyvumo* – auditorius ir audito įmonė atlikti auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus;
- konfidencialumo ir profesinės paslapties* – auditorius ir audito įmonė privalo laikyti paslapyje užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės patikėtą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims.
- sąžiningumo* – auditoriaus ir audito įmonės nuomonė neturi būti veikiama kitų nuomonės
- profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo* – auditorius privalo turėti reikiamų žinių ir įgūdžių, skirti pakankamai laiko, kad auditas būtų atliktas profesionaliai;
- atsakomybės visuomenei* – audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai

7. Kuri auditoriaus savybė Jūsų nuomone svarbiausia, užtikrinant kokybišką auditą? Pasirinkite vieną variantą.

- Nepriklausomumas
- Aukšta reputacija
- Gebėjimas aptikti reikšmingus iškraipymus ir apgaules
- Ilgametė darbo patirtis (>10 metų)
- Profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas
- Gebėjimas parinkti tinkamas audito procedūras
- Sąžiningumas
- Profesionalus elgesys ir konfidencialumas
- Laikymasis standartų, teisės aktų ir kt. reglamentų

### III. Audito rinkos veiksniai

8. Pasirinkite labiausiai jūsų pritarimui tinkančią išraišką (1-visiškai nepritariu, 5- visiškai pritariu).

	1	2	3	4	5
Audito veiklos licencijavimas turėtų būti griežtesnis					
Audito viešosios priežiūros sistema turėtų būti stipriai tobulinama					
Konkurencija tarp audito paslaugų teigiamai veikia audito kokybę					
Audito paslaugų kainų lygio augimas prisidėtų prie šios paslaugos kokybės gerinimo					
Audito įmonės dažniausiai ekonomiškai priklausomos nuo vieno ar kelių didelių klientų					
Nuo įmonės dydžio (lyginant nacionalines ir Didžiojo ketverto audito įmones) priklauso jos gebėjimas sėkmingai reaguoti į rinkos sąlygas					

9. Kokios Jūsų nuomone galėtų būti nekokybiško audito priežastys? Galite rinktis kelis variantus.

- a) Žmogiškojo faktoriaus klaidos (netyčinės)
- b) Apgaulės ir sukčiavimai
- c) Kompetencijos ir profesionalumo stoka
- d) Kliento apribota audito apimtis
- e) Netinkamas audito planavimas ir audito procedūrų naudojimas
- f) Neigiama kliento ir auditoriaus asmeninių ryšių įtaka
- g) Nepakankamas audito įrodymų surinkimas
- h) Etikos reikalavimų nesilaikymas

10. Kaip manote, ar Lietuvoje pakankamai užtikrinamas audito paslaugos kokybiškumas?

- a) Pakankamai
- b) Nepakankamai
- c) Nežinau

11. Kaip galėtumėt apibūdinti jūsų įmonei teikiamo audito paslaugos kokybiškumą?

- a) Aukšta paslaugų kokybė
- b) Vidutinė paslaugų kokybė
- c) Žema paslaugų kokybė

12. Kaip vertinate audito paslaugos kainą Lietuvoje?

- a) Kaina priimtina
- b) Kaina per aukšta
- c) Kaina per žema
- d) Kaina priimtina, bet sutiktume mokėti brangiau už aukštesnės kokybės auditą

- e) Kaina priimtina, bet sutiktume mokėti brangiau už papildomas paslaugas (konsultavimas, patarimai)
- f) Negalime atsakyti

#### **IV. Informacija apie respondentą**

**13.** Jus audituojanti (paskutiniojo finansinių ataskaitų rinkinio) įmonė yra:

- a) „Didžiojo ketverto“ įmonė
- b) Tarptautinė audito įmonė
- c) Nacionalinė audito įmonė

**14.** Ar kada nors turėjote nusiskundimų dėl Jūsų įmonėje atlikto audito kokybės?

- a) Taip
- b) Ne

**15.** Finansinių ataskaitų rinkinio audito paslauga Jums kainuoja:

- a) Iki 3 tūkst. Eur
- b) Nuo 3 iki 5 tūkst. Eur
- c) Nuo 5 iki 10 tūkst. Eur
- d) Daugiau nei 10 tūkst. Eur
- e) Negalime atsakyti

**16.** Kuriam iš tipų priskiriama Jūsų įmonė?

- a) Mikro arba smulki įmonė
- b) Vidutinė įmonė
- c) Stambi įmonė

**17.** Kuriam iš šių sektorių priskiriama jūsų įmonės veiklos sritis?

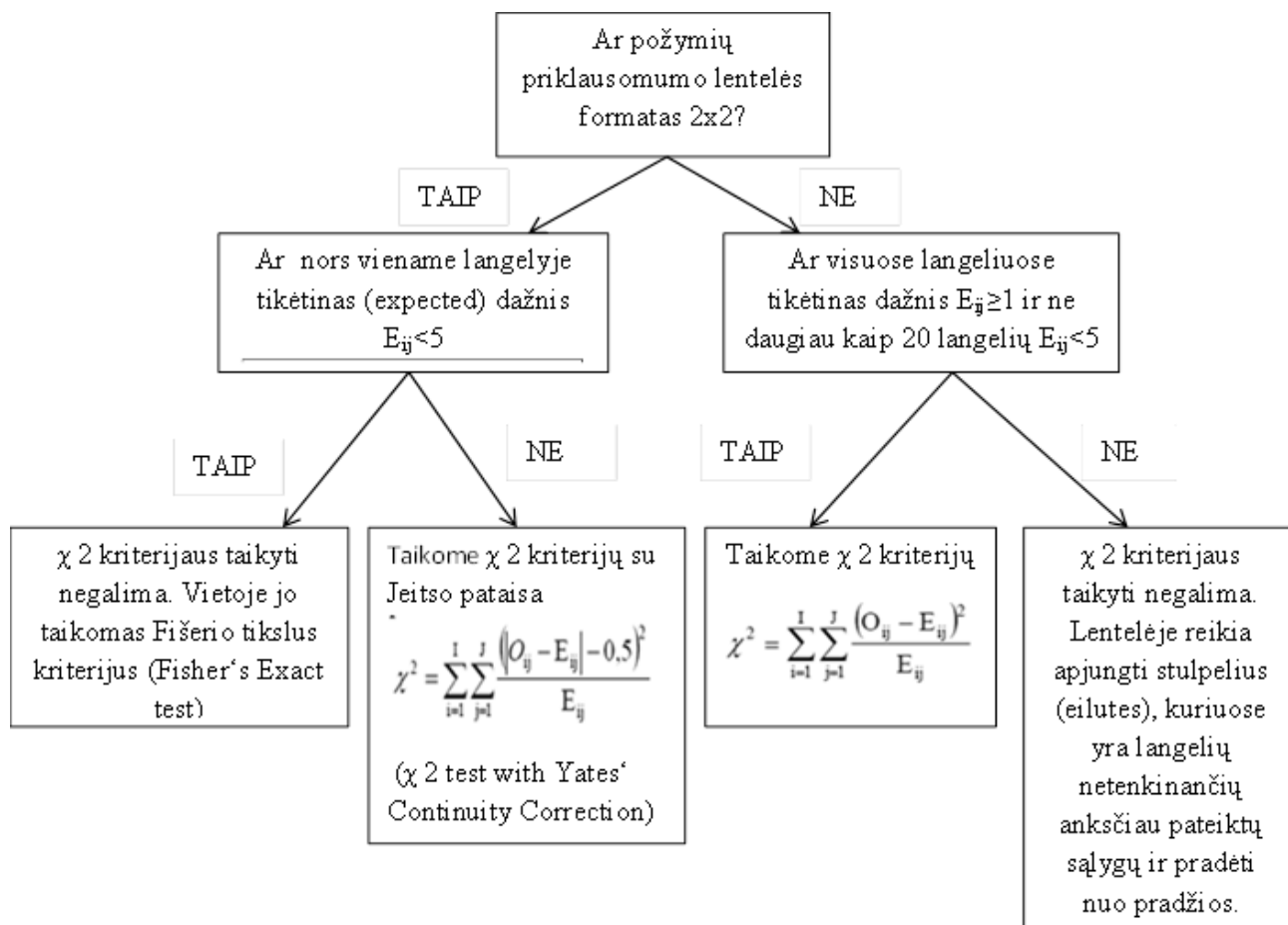
- a) Gamybinis sektorius
- b) Maisto ir gėrimų pramonės sektorius
- c) Paslaugų sektorius
- d) Viešasis sektorius
- e) Statybos sektorius
- f) Finansų sektorius
- g) Kita

**18.** Jūsų mintys, pastebėjimai apie audito paslaugų kokybę Lietuvoje

---

---

---



**Chi-kvadrato taikymo schema (Janilionis, 1999-2001)**

Pagrindiniai klausimyno patikimumo matavimo, ryšio ir jo stiprumo vertinimo *koeficientai* SPSS Statistics programoje (Pukėnas, 2009):

- *Cronbach's alpha* koeficientas remiasi atskirų klausimų, sudarančių klausimyną, koreliacija ir įvertina, ar visi skalės klausimai pakankamai atspindi tiriamąjį dydį bei įgalina patikslinti reikiamų klausimų skaičių skalėje. gerai sudarytam klausimynui turėtų būti didesnė už 0,7 (kai kurių autorių teigimu – už 0,6.

$$\alpha = \left( \frac{k}{k-1} \right) \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_p^2} \right)$$

čia  $k$  – skalės elementų skaičius,  $S_i$  yra  $i$ -tojo skalės elemento dispersija,  $S_p$  – bendra skalės dispersija. Skalės dispersija apskaičiuojama pagal formulę

- *Gamma ranginės* koreliacijos koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\gamma = \frac{P - Q}{P + Q}$$

čia  $P$  – suderintų porų (*concordances*) skaičius,  $Q$  – nesuderintų porų (*discordances*) skaičius. Iš viso suderintų ir nesuderintų porų yra  $n(n-1)/2$ , čia  $n$  – imties dydis.

- *Kendall'o b*  $\tau$  ranginės koreliacijos koeficientas dažniausiai naudojamas keturlaukių kontingencijos lentelių atveju, apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\tau = \frac{P - Q}{n \cdot (n - 1) / 2}$$

- Asimetrinis Somers'o  $d$  ranginės koreliacijos koeficientas parodo priklausomybės pobūdį tarp pasirinkto nepriklausomo kintamojo ir pasirinkto priklausomo kintamojo. Kai nepriklausomu laikomas  $x$  kintamasis, Somers'o  $d$  koeficientas skaičiuojamas pagal formulę (Garson, 2009):

$$d_{yx} = \frac{P - Q}{P + Q + Y_0}$$

- *Phi* –  $\phi$  koeficientas skaičiuojamas  $\chi^2$  pagrindu eliminuojant imties dydžio įtaką (Garson, 2009):

$$\phi = \sqrt{\frac{\chi^2}{n}}$$

- *Cramer's V* – Kramerio  $V$  koeficientas yra dažniausiai naudojamas vardinių kintamųjų ryšio matas, skaičiuojamas  $\chi^2$  pagrindu. Jis nepriklauso nuo lentelės dydžio, kai eilučių skaičius lygus stulpelių skaičiui. Keturlaukėms lentelėms Kramerio  $V$  koeficientas sutampa su  $\phi$  koeficientu:

$$V = \sqrt{\frac{\chi^2}{n \cdot (m - 1)}}$$

čia  $m$  – mažiausias iš kontingencijos lentelės eilučių ir stulpelių skaičius.

Koreliacijos koeficiento reikšmių skalė										
Labai stipri	Stipri	Vidutinė	Silpna	Labai silpna	Nėra ryšio	Labai silpna	Silpna	Vidutinė	Stipri	Labai stipri
-1	nuo -1 iki -0,7	nuo -0,7 iki -0,5	nuo -0,5 iki -0,2	nuo -0,2 iki 0	0	nuo 0 iki 0,2	nuo 0,2 iki 0,5	nuo 0,5 iki 0,7	nuo 0,7 iki 1	+1



## Mano anketos



### Audito kokybė Lietuvoje

73 prieš 28 d.

Kurti naują anketą »

Anketinės apklausos el. pašto rezultatas (unikali anketos nuoroda: <http://apklausa.lt/f/audito-kokybe-lietuvoje-b1141pc.fullpage>)

### Klausimyno Cronbach alfa koeficientai

	<i>Cronbach's Alpha</i>	N of Items
1 klausimas	0,57	5
2 klausimas	0,53	7
4 klausimas	0,82	5
5 klausimas	0,68	13
6 klausimas	0,67	5
8 klausimas	0,71	6

## Įvertinimas \* Audito kaina Crosstabulation

			Audito_kaina					Total
			<3 tūkst. Eur	Nuo 3 iki 5 tūkst. Eur	Nuo 5 iki 10 tūkst. Eur	>10 tūkst. Eur	Negalime atsakyti	
Įvertinimas	Aukštos kokybės	Count	5	13	33	14	3	68
		Expected Count	8,3	19,2	25,0	10,9	4,5	68,0
		% within Audito_kaina	38,5%	43,3%	84,6%	82,4%	42,9%	64,2%
Vidutinės kokybės		Count	6	14	5	3	4	32
		Expected Count	3,9	9,1	11,8	5,1	2,1	32,0
		% within Audito_kaina	46,2%	46,7%	12,8%	17,6%	57,1%	30,2%
Žemos kokybės		Count	2	3	1	0	0	6
		Expected Count	,7	1,7	2,2	1,0	,4	6,0
		% within Audito_kaina	15,4%	10,0%	2,6%	,0%	,0%	5,7%
Total		Count	13	30	39	17	7	106
		Expected Count	13,0	30,0	39,0	17,0	7,0	106,0
		% within Audito_kaina	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

## Įvertinimas \* Audito kaina Crosstabulation

			Audito_kaina		Total
			< 5 tūkst. Eur	> 5 tūkst. Eur	
Įvertinimas	Aukštos kokybės	Count	19	49	68
		Expected Count	29,5	38,5	68,0
		% within Audito_kaina	41,3%	81,7%	64,2%
Žemos/ vidutinės kokybės		Count	27	11	38
		Expected Count	16,5	21,5	38,0
		% within Audito_kaina	58,7%	18,3%	35,8%
Total		Count	46	60	106
		Expected Count	46,0	60,0	106,0
		% within Audito_kaina	100,0%	100,0%	100,0%



## Dažnių lentelė

			Kriterijus		Total
			Kaina	Dydis	
Įmonės dydis	Mikro arba smulki	Count	6	2	8
		Expected Count	4,2	3,8	8,0
		% within Įmonės dydis	75,0%	25,0%	100,0%
	Vidutinė	Count	20	14	34
		Expected Count	17,9	16,1	34,0
		% within Įmonės dydis	58,8%	41,2%	100,0%
	Stambi	Count	4	11	15
		Expected Count	7,9	7,1	15,0
		% within Įmonės dydis	26,7%	73,3%	100,0%
Total		Count	30	27	57
		Expected Count	30,0	27,0	57,0
		% within Įmonės dydis	52,6%	47,4%	100,0%

## Dažnių lentelė po apjungimo

			Kriterijus		Total
			Kaina	Dydis	
Įmonės dydis	Smulki arba vidutinė	Count	26	16	42
		Expected Count	22,1	19,9	42,0
		% within Įmonės dydis	61,9%	38,1%	100,0%
	Stambi	Count	4	11	15
		Expected Count	7,9	7,1	15,0
		% within Įmonės dydis	26,7%	73,3%	100,0%
Total		Count	30	27	57
		Expected Count	30,0	27,0	57,0
		% within Įmonės dydis	52,6%	47,4%	100,0%

X<sup>2</sup> kriterijaus testavimas

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	5,505 <sup>a</sup>	1	,019		
Continuity Correction <sup>b</sup>	4,182	1	,041		
Likelihood Ratio	5,643	1	,018		
Fisher's Exact Test				,033	,020
Linear-by-Linear Association	5,408	1	,020		
N of Valid Cases	57				
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 7,11.					
b. Computed only for a 2x2 table					

## Dažnių lentelė

			Kaip manote, ar Lietuvoje pakankamai užtikrinamas audito paslaugos kokybiškumas?			Total
			Pakankamai	Nepakankamai	Nežinau	
Auditoriaus _imonė	Didžiojo ketverto	Count	14	2	3	19
		Expected Count	12,0	3,4	3,6	19,0
		% within Auditoriaus_imonė	73,7%	10,5%	15,8%	100,0 %
	Tarptautinė	Count	24	6	8	38
		Expected Count	24,0	6,8	7,2	38,0
		% within Auditoriaus_imonė	63,2%	15,8%	21,1%	100,0 %
	Nacionalinė	Count	29	11	9	49
		Expected Count	31,0	8,8	9,2	49,0
		% within Auditoriaus_imonė	59,2%	22,4%	18,4%	100,0 %
Total		Count	67	19	20	106
		Expected Count	67,0	19,0	20,0	106,0
		% within Auditoriaus_imonė	63,2%	17,9%	18,9%	100,0 %

## Dažnių lentelė po apjungimo

			Kaip manote, ar Lietuvoje pakankamai užtikrinamas audito paslaugos kokybiškumas?		Total
			Pakankamai	Nepakankamai /nežinau	
Auditoriaus _imonė	"Didžiojo ketverto"	Count	14	5	19
		Expected Count	12,0	7,0	19,0
		% within Auditoriaus_imonė	73,7%	26,3%	100,0 %
	Tarptautinė	Count	24	14	38
		Expected Count	24,0	14,0	38,0
		% within Auditoriaus_imonė	63,2%	36,8%	100,0 %
	Nacionalinė	Count	29	20	49
		Expected Count	31,0	18,0	49,0
		% within Auditoriaus_imonė	59,2%	40,8%	100,0 %
Total		Count	67	39	106
		Expected Count	67,0	39,0	106,0
		% within Auditoriaus_imonė	63,2%	36,8%	100,0 %

Dažnių lentelė

			Ar kada nors turėjote nusiskundimų dėl jūsų įmonėje atlikto audito kokybės		Total
			Taip	Ne	
Audituojanti įmonė	"Didžiojo ketverto"	Count	2	17	19
		Expected Count	4,5	14,5	19,0
		% within Audituojanti įmonė	10,5%	89,5%	100,0%
	Tarptautinė	Count	6	32	38
		Expected Count	9,0	29,0	38,0
		% within Audituojanti įmonė	15,8%	84,2%	100,0%
	Nacionalinė	Count	17	32	49
		Expected Count	11,6	37,4	49,0
		% within Audituojanti įmonė	34,7%	65,3%	100,0%
Total		Count	25	81	106
		Expected Count	25,0	81,0	106,0
		% within Audituojanti įmonė	23,6%	76,4%	100,0%