

---

## FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO IŠVADA: KAIP PATENKINTI INFORMACIJOS VARTOTOJŲ LŪKESČIUS ?

**Aurelija Kustienė\***

*\*Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos, apskaitos ir finansų institutas Universiteto g. 10 g., LT-53361 Akademija, Kauno raj.  
Telefonas (8-37) 752259  
El.paštas: aurelija.kustiene@asu.lt*

**Elita Vaičaitienė\*\***

*\*\*Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos, apskaitos ir finansų institutas Universiteto g. 10 g., LT-53361 Akademija, Kauno raj.  
Telefonas (8-37) 752259  
El.paštas: elita.vaicaitiene@stud.asu.lt*

---

**Anotacija.** Tarp audito informacijos vartotojų nepasitenkinimas kyla ypač tuomet, kai apie įmonių finansines ataskaitas paskelbus teigiamas audito išvadas, t.y. auditoriui patvirtinus, kad jos parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, audituotos įmonės netrukus bankrutuodavo sukeldamos didžiulius finansinius skandalus. Straipsnyje keliama mokslinė problema – kaip patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius ir padidinti pasitikėjimą finansinių ataskaitų audito išvada? Pagrindinis tyrimo tikslas – išanalizavus akcinių bendrovių finansinio audito išvadas nustatyti pagrindines jų problemas bei pateikti galimas tobulinimo rekomendacijas. Naudojami tyrimo metodai: mokslinės ir norminės literatūros analizė ir sintezė; loginė analizė. Empirinis tyrimas atliktas dokumentinės analizės metodu analizuojant 2012–2016 m. laikotarpio Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadas. Straipsnyje pateiktos rekomendacijos dėl audito išvados išplėtimo leis pagerinti rinkos subjektų, kurie naudojami finansinių ataskaitų teikiama informacija, informuotumą.

**Pagrindinės sąvokos:** akcinė bendrovė, auditas, audito išvada, finansinės ataskaitos.

### IVADAS

Viešojo intereso įmonių veiklos skaidrumas yra aktualus daugeliui informacijos vartotojų, kadangi jie, investuodami į šias įmones, nori būti tikri dėl tinkamo ir saugaus savo pasirinkimo. Veiklos skaidrumą padeda užtikrinti įmonės finansinių ataskaitų auditas, kuris padidina vartotojams pateiktos informacijos patikimumą, padeda finansų rinkos dalyviams priimti teisingus ekonominius sprendimus, įvertinant galimą riziką ir tikėtiną naudą. Kaip teigia R. Legenzova ir I. Kancerevičiūtė<sup>1</sup>, pareikšdami nuomonę apie finansines ataskaitas, auditoriai užtikrina finansinės atskaitomybės patikimumą – vieną svarbiausių finansinių ataskaitų kokybinių charakteristikų, kuri ypač svarbi išorės ir vidaus vartotojams – bendrovių korporatyvinio valdymo dalyviams. 200-ajame tarptautiniame audito standarte „Bendrieji

---

<sup>1</sup> Legenzova, R., Kancerevičiūtė, I. Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadų bei jų kitimo tendencijų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2008, 2(2): 97–114.

nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ nurodyta, kad „audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“<sup>2</sup>. Europos Parlamento ir Tarybos Reglamente (ES) Nr. 537/2014 nurodoma, kad „viešojo intereso įmonės teisės aktų nustatyto audito rezultatai suinteresuotiesiems subjektams turėtų būti pateikti audito išvadoje. Siekiant padidinti suinteresuotųjų subjektų pasitikėjimą audituojamos įmonės finansinėmis ataskaitomis ypač svarbu, kad audito išvada būtų tinkamai pagrįsta ir tvirtai motyvuota“<sup>3</sup>.

Tarp audito informacijos vartotojų nepasitenkinimas kyla ypač tuomet, kai apie įmonių finansines ataskaitas paskelbus teigiamas audito išvadas, t.y. auditoriui patvirtinus, kad jos parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, audituotos įmonės netrukus bankrutuodavo sukeldamos didžiulius finansinius skandalus. „2008 m. prasidėjusios ekonominės krizės laikotarpiu, kuomet visame pasaulyje įvyko daugybė didžiųjų bankų bei įmonių bankrotų, išryškėjo visuomenės nepasitikėjimo nepriklausomu auditu problema. Kartu tai paskatino mokslinius tyrimus audito išvadų patikimumo tematika“<sup>4</sup>.

Pažymėtina, jog Lietuvoje paskelbta labai nedaug mokslo darbų, kuriuose nagrinėjama audito išvados tema. Pastarąjį dešimtmetį Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadų empirinius tyrimus atliko R. Legenzova ir I. Kancerevičiūtė<sup>5</sup>, R. Legenzova ir S. Čečkauskaitė<sup>6</sup>, kai tuo tarpu kiti lietuvių autoriai, tokie kaip D. Daujotaitė<sup>7</sup>, A. Kustienė<sup>8</sup>, V. Lakis<sup>9</sup>, J. Mackevičius<sup>10</sup>, analizavo finansinio audito išvadų teorinius aspektus ir juos aptarė kartu su kitais audito problematikos klausimais. Analizuojant užsienio šalių autorių darbus pastebėta, kad mokslinių publikacijų audito išvados tema pagausėjo po 2008 m. prasidėjusios pasaulinės

<sup>2</sup> Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2009.[žiūrėta 2017-03-20] <http://lar.lt/www/new/page.php?326>

<sup>3</sup> Europos Parlamento ir Tarybos Reglamentas (ES) Nr. 537/2014 2014 m. balandžio 16 d. dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&rid=1>

<sup>4</sup> Legenzova, R., Čečkauskaitė, S. Lietuvos akcinių bendrovių išorinio finansinio audito išvadų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2013, 7(1): 159.

<sup>5</sup> Legenzova, R., Kancerevičiūtė, I. Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadų bei jų kitimo tendencijų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2008, 2(2): 97–114.

<sup>6</sup> Legenzova, R., Čečkauskaitė, S. Lietuvos akcinių bendrovių išorinio finansinio audito išvadų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2013, 7(1): 157–175.

<sup>7</sup> Daujotaitė, D. *Finansinis auditas*. Vilnius, 2006.

<sup>8</sup> Kustienė, A. *Audito pagrindai*. Kaunas, 2009.

<sup>9</sup> Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.

<sup>10</sup> Mackevičius, J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius, 2009.

ekonominės krizės. Mokslininkai atkreipė dėmesį į išryškėjusią informacijos vartotojų nepasitikėjimą audito išvadomis, didėjančią audito lūkesčių spragą. H. Hassink ir kt.<sup>11</sup>, atlikę verslo vadovų apklausą, nustatė, kad vadovai turi didesnių lūkesčių, susijusių su apgaulių atskleidimu audito metu, negu tai numato tarptautiniai audito standartai. S. Asare ir A. M. Wright<sup>12</sup> tyrimo rezultatai atskleidė, kad audito išvadoje pateikiamą informaciją ne vienodai supranta investuotojai, auditoriai ir kreditoriai. Taigi, galima teigti, kad egzistuoja lūkesčių atotrūkis tarp audito informacijos vartotojų ir profesionalių auditorių suvokimo, t.y. egzistuoja audito lūkesčių spraga – nesutampa informacijos vartotojų lūkesčiai ir auditoriaus pareigos atliekant finansinių ataskaitų auditą; informacijos vartotojai negauna pakankamai informacijos, kaip buvo atliktas finansinių ataskaitų. Pagrįstas abejones dėl pasitikėjimo audito išvadomis sukelia mokslininkų atliktų tyrimų rezultatai: L. Arnedo, F. Lizarraga, S. Sanchez<sup>13</sup>, atlikę 533 bankrutavusių Ispanijos įmonių audito išvadų tyrimą nustatė, kad šių įmonių audito išvadosse pateikiama informacija apie veiklos tęstinumą buvo per daug neaiški, dviprasmiška, klaidinanti informacijos vartotojus. P. Sikka<sup>14</sup> atlikto tyrimo Didžiojoje Britanijoje, JAV, Vokietijoje, Islandijoje, Nyderlanduose, Prancūzijoje bei Šveicarijoje metu nustatyta, kad 28 įmonės, apie kurių finansines ataskaitas buvo pateiktos teigiamos išvados, jau sekančiu ataskaitiniu laikotarpiu bankrutavo arba susidūrė su didelėmis finansinėmis problemomis. Analogišką situaciją patvirtino ir B. Adiloglu bei B. Vuran<sup>15</sup> atliktas Turkijos gamybinių įmonių, kurios patyrė bankrotą ar finansines problemas, ankstesnių metų audito išvadų tyrimas. Šio tyrimo rezultatai parodė, kad daugeliu atvejų auditoriams nepavyko prognozuoti įmonės bankroto ar didelių finansinių problemų vieneriems metams nuo išvados pateikimo.

Straipsnyje keliama mokslinė problema – kaip patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius ir padidinti pasitikėjimą finansinių ataskaitų audito išvada ?

**Tyrimo tikslas** – išanalizavus akcinių bendrovių finansinio audito išvadas nustatyti pagrindines jų problemas bei pateikti galimas tobulinimo rekomendacijas.

<sup>11</sup> Hassink, H., Bollen, L., Meuwissen, R., de Vries, M. Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: a Study Among Business Managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2009, 18: 85–100.

<sup>12</sup> Asare, S., Wright, A. The Effect of Change in the Reporting Threshold and Type of Control Deficiency on Equity Analysts' Evaluation of the Reliability of Future Financial Statements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2012, 31 (2): 1–17.

<sup>13</sup> Arnedo, L., Lizarraga, F., Sanchez, S. Discretionary Accruals and Auditor Behavior in Code-law Contexts: An Application to Failing Spanish Firms. *European Accounting Review*. 2008, 17 (4): 499–520.

<sup>14</sup> Sikka, P. Financial Crisis and the Silence of the Auditors. *Accounting, Organisations and Society*. 2009, 34 (6–7): 868–873.

<sup>15</sup> Adiloglu, B., Vuran, B. A Multicriterion Decision Support Methodology for Audit Opinions: The Case of Audit Reports of Distressed Firms in Turkey. *International Business & Economics Journal*. 2011, 10 (12): 37–48.

**Tyrimo metodai.** Tiriant teorinius audito išvadų aspektus naudota mokslinės ir norminės literatūros analizė ir sintezė, kokybinė ir loginė analizė; empirinis tyrimas atliktas dokumentinės analizės metodu analizuojant 2012–2016 m. laikotarpio Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadas.

## FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO IŠVADOS ESMĖ, REGLAMENTAVIMAS IR RŪŠYS

Daugelis užsienio mokslininkų (A. O. Enofe, Ch. O. Mgbame ir H.S. Abadua<sup>16</sup>; S. Asare ir A. Wright<sup>17</sup>; S. Aqel<sup>18</sup>) šiandieninį auditą apibūdina kaip sudėtingą procesą, kurio metu nepriklausomas asmuo, t.y. auditorius, tikrina įmonės finansines ataskaitas bei susijusią informaciją ir pareiškia savo nuomonę, ar šios ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą. Auditoriaus nuomonė pateikiama juridinę galią turinčiame dokumente, vadinamame *nepriklausomo auditoriaus išvada*. Auditoriaus išvada skiriama finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, kurie, ja remdamiesi, priima tam tikrus ekonominius sprendimus. Vienas iš svarbiausių auditoriaus veiklos principų, nurodomų Lietuvos Respublikos finansų ataskaitų audito įstatyme<sup>19</sup> – atsakomybė visuomenei: „palaikant normalią verslo eigą, audito rezultatai gali būti naudojami kredito įstaigų, valstybės institucijų, darbdavių ir darbuotojų, investuotojų, verslo ir finansų visuomenės ir kitų vartotojų, pasitikinčių auditorių objektyvumu ir sąžiningumu. Šis pasitikėjimas lemia atsakomybę visuomenei“. S. Aqel<sup>20</sup> taip pat akcentuoja auditoriaus atsakomybę atliekant auditą. Pasak A. Kustienės<sup>21</sup>, auditoriaus išvados tikslas – užtikrinti finansinių ataskaitų vartotojus, kad ji atspindi tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę arba nurodyti tas priežastis, dėl kurių taip nėra, ir galimą jų įtaką finansinių ataskaitų informacijai. Auditorius išvadoje turi pareikšti savo nuomonę apie finansines ataskaitas kaip visumą: ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji parengta pagal galiojančius teisės

<sup>16</sup> Enofe, A. O.; Mgbame, Ch. O.; Abadua, H. S. Audit Firm Rotation and Audit Report Lag in Nigeria. *Journal of Business and Management*. 2013, 12 (4): 13–19.

<sup>17</sup> Asare, S. K, Wright, A. The Effect of Change in the Reporting Threshold and Type of Control Deficiency on Equity Analysts' Evaluation of the Reliability of Future Financial Statement. *A Journal of Practice & Theory*. 2012 (May): 1–36.

<sup>18</sup> Aqel, S. Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications. *Acta Universitatis Danubius (Economica)*. 2014, 10 (5): 5–17.

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios*. 1999, Nr.59-1916.

<sup>20</sup> Aqel, S. *supra* note 18, p. 7.

<sup>21</sup> Kustienė, A. *Audito pagrindai*. Kaunas, 2009.

aktus. Kaip teigia S. Asare ir A. Wright<sup>22</sup>, atsižvelgiant į tai, kad pagrindinė auditoriaus prievolė – atstovauti vartotojų interesus, labai svarbu, kad audito išvados atitiktų nacionalinius bei tarptautinius reikalavimus, ir būtų suprantamos įvairiems vartotojams.

Lietuvoje auditoriaus išvada turi būti surašoma laikantis Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymo<sup>23</sup> ir tarptautinių audito standartų<sup>24</sup> (toliau TSA) nuostatų. Atliekant iki **2016 m. gruodžio 15 d.** pasibaigusią ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditą ir surašant auditoriaus išvadą privalomi taikyti šie TSA: 700-asis, 705-asis ir 706-asis. Jų nuostatos taikomos atsižvelgiant į įvairias aplinkybes, susidariusias atliekant auditą. Pagrindinis TSA, kuris taikomas visais atvejais surašant auditoriaus išvadą, yra 700-asis „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“. Šiame TSA nurodoma auditoriaus pareiga susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas. Jame taip pat pateikiama auditoriaus išvados forma ir turinys. 705-ajame TSA „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ nurodomos priežastys ir aplinkybės, dėl kurių turi būti pateikiama modifikuota auditoriaus išvada. 706-ajame TSA „Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, aptariama papildoma auditoriaus išvadoje pateikiama informacija, kai, auditoriaus nuomone, yra būtina:

a) atkreipti vartotojų dėmesį į finansinėse ataskaitose pateiktus ar atskleistus dalyką ar dalykus, kurie yra tokie svarbūs, kad turi esminės reikšmės vartotojams suprantant finansines ataskaitas; arba

b) atkreipti vartotojų dėmesį į kitą ar kitus negu pateikta ar atskleista finansinėse ataskaitose dalyką ar dalykus, kurie yra svarbūs vartotojams suprantant auditą, auditoriaus pareigas ar auditoriaus išvadą.

Minėtų trijų TSA nuostatos taikomos atsižvelgiant į įvairias aplinkybes, susidariusias atliekant auditą.

Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas reglamentuoja, kokios dalys turėtų sudaryti auditoriaus išvadą, tačiau reglamentavimas yra ne toks detalus, kaip TSA nuostatose. Straipsnio autorių nuomone, išvados suskirstymas dalimis padeda vartotojams lengviau suprasti išvados turinį, o pačiam auditoriui – lengviau ir nuosekliau ją surašyti.

<sup>22</sup> Asare, S. K., Wright, A. The Effect of Change in the Reporting Threshold and Type of Control Deficiency on Equity Analysts' Evaluation of the Reliability of Future Financial Statement. *A Journal of Practice & Theory*. 2012 (May): 1–36

<sup>23</sup> Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios*. 1999, Nr.59-1916

<sup>24</sup> Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2009. [žiūrėta 2017-03-20] <http://lar.lt/www/new/page.php?326>

Atlikus nepriklausomo auditoriaus išvados struktūros analizę galima teigti, kad šio dokumento pastraipos yra iš anksto apibrėžtos, auditoriaus išvados surašymui yra nustatyti griežti reikalavimai audito reglamentuose, auditorius negali jų pažeisti ar rašyti išvadą kitokia tvarka nei yra nustatyta, todėl visose audito išvadose pateikiama identiška informacija: nurodomos audituotos finansinės ataskaitos, vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas, auditoriaus atsakomybė. Vienintelė kintanti audito išvados dalis – nuomonės pastraipa. Kaip teigia R. Legenzova ir I. Kancerevičiūtė<sup>25</sup>, nuomonės pastraipą nulemia atlikto audito rezultatai. Straipsnio autorių nuomone, auditoriaus nuomonės pastraipa – informacijos vartotojui svarbiausia auditoriaus išvados dalis. Nuomonės pastraipos formuluotė yra labai svarbi, nes ji nulemia audito išvados rūšį.

Tarptautiniuose audito standartuose išskiriamos dvi audito išvadų rūšių grupės: nemodifikuotos ir modifikuotos audito išvados. Nemodifikuota audito išvada yra vienintelės rūšies – tai besąlyginė (teigiama) audito išvada. Modifikuota auditoriaus išvada nuo nemodifikuotos skiriasi tuo, kad modifikuotoje išvadoje pridedama dalyko pabrėžimo pastraipa ir/arba pastaba (pastraipa), kurioje nurodoma priežastis, kodėl išvada nėra teigiama. Detaliau audito išvadų rūšys ir jas lemiančios priežastys pateiktos 1 lentelėje.

**1 lentelė.** Auditoriaus išvadų rūšių klasifikavimas<sup>26</sup>

Auditoriaus išvadų grupės	Auditoriaus išvadų rūšys	Modifikavimo priežastys
Nemodifikuota auditoriaus išvada	Besąlyginė ( teigiama) išvada	Nėra
Modifikuota auditoriaus išvada	Besąlyginė (teigiama) išvada su dalyko pabrėžimo pastraipa	Kai yra dalykų, neturinčių įtakos auditoriaus nuomonei
	Sąlyginė išvada	Kai yra dalykų, turinčių įtakos auditoriaus išvadai
	Atsisakymas pareikšti nuomonę	
	Neigiama išvada	

Pagal TSA nemodifikuota auditoriaus išvada gali būti surašoma, jei:

- 1) surinkta pakankamai tinkamų įrodymų;
- 2) galima teigti, kad finansinė atskaitomybė sudaryta pagal VAS (TFAS, priimtus taikyti ES);
- 3) galima teigti, kad finansinė atskaitomybė nepaveikta reikšmingo neapibrėžtumo;
- 4) galima daryti išvadą, kad finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą vaizdą.

<sup>25</sup> Legenzova, R., Kancerevičiūtė, I. Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadų bei jų kitimo tendencijų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2008, 2(2): 97–114.

<sup>26</sup> Kustienė, A. *Audito pagrindai*. Kaunas, 2009. P. 68.

---

Jeigu įvykdytos visos keturios išvardintos sąlygos, auditorius pareiškia besąlyginę nuomonę.

Modifikuotoms išvadoms priskiriamos keturios auditoriaus išvadų rūšys: 1) besąlyginė (teigiama) su dalyko pabrėžimo pastraipa; 2) sąlyginė; 3) neigiama; 4) atsisakymas pareikšti nuomonę.

Besąlyginė (teigiama) išvada su dalyko pabrėžimo pastraipa – tai išvada, kurioje pateikta auditoriaus nuomonė yra nemodifikuota. Auditoriaus išvada modifikuojama pridendant dalyko pabrėžimo pastraipą, kai nustatomi dalykai, kurie neturi įtakos auditoriaus nuomonei, tačiau būtina išryškinti finansinėms ataskaitoms svarbias aplinkybes, kurios yra išsamiai aprašytos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Dalyko pabrėžimo pastraipa pateikiama po nuomonės pastraipos. Joje gali būti nurodyta, kad to dalyko pabrėžimas nekeičia besąlyginės auditoriaus nuomonės.

Kai auditorius susiduria su aplinkybėmis, kurios turi tiesioginės įtakos auditoriaus nuomonei, pavyzdžiui, apribota auditoriaus darbo apimtis, reikšmingos klaidos ir nesutarimai su vadovybe, auditorius turi modifikuoti ne tik išvadą, bet ir savo nuomonę. Atitinkamos rūšies modifikuota išvada surašoma atsižvelgiant į aplinkybes ir jų įtakos lygį. Kai auditorius surenka įrodymus apie finansinėse ataskaitose esančias reikšmingas klaidas ir įvertina jų paplitimo mastą, gali pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę. Kai auditoriaus darbo apimtys apribojimas yra toks reikšmingas ir svarbus, kad auditorius negali gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų ir nepajėgia pareikšti nuomonės apie finansines ataskaitas, jis atsisako pareikšti nuomonę.

Analizuojant Lietuvos mokslininkų R. Legenzovos ir S. Čečkauskaitės<sup>27</sup> atliktų audito išvadų empirinio tyrimo rezultatus atskleista, kad „bendri audito išvadų rodikliai laiko eigoje gerėjo: besąlyginių audito išvadų užimama dalis tyrimų imtyse padidėjo nuo 54 % 2000–2006 m. iki 76 % 2006–2011 m. Tuo tarpu sąlyginių audito išvadų užimama dalis sumažėjo atitinkamai nuo 36 % iki 22 %. 2006–2011 m. pateikta 1 neigiama audito išvada, kai 2000–2006 m. tokių nuomonių buvo net 4.“

Užsienio mokslininkai A. Tudor, M. Fulop ir A. Cirstea<sup>28</sup>, atlikę Rumunijos listinguojamų įmonių 2004–2007 m. audito išvadų tyrimą, nustatė, jog analizuojamu laikotarpiu augo besąlyginių nuomonių santykinė dalis lyginant su modifikuotomis.

---

<sup>27</sup> Legenzova, R., Čečkauskaitė, S. Lietuvos akcinių bendrovių išorinio finansinio audito išvadų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2013, 7(1), P. 173

<sup>28</sup> Tudor, A., Fulop, M., Cirstea, A. Investigation of Audit Reports in the Romanian Listed Entities. *International Journal of Business Research*. 2009, 9 (7): 135–140.



Išanalizavus audito išvadų teorinius aspektus ir apžvelgus kitų mokslininkų vykdytų empirinių tyrimų rezultatus, atliekamas Lietuvos akcinių bendrovių audito išvadų empirinis tyrimas. Kadangi anksčiau mokslininkų atliktų audito išvadų tyrimų rezultatai liudija, kad „patikimiausias finansines ataskaitas pateikia telekomunikacijų paslaugų sektorius, taip pat pagal tyrimo rezultatus gerai įvertinti finansų, statybos ir energetikos sektoriai“<sup>29</sup>, šiame straipsnyje tyrimui pasirinktas detaliau neanalizuotas sektorius – pieno pramonės akcinės bendrovės.

## **LIETUVOS AKCINIŲ BENDROVIŲ AUDITO IŠVADŲ PRAKTINIO TYRIMO REZULTATAI IR JŲ APTARIMAS**

Siekiant įvertinti audito išvadų problematiką praktikoje atliekamas Lietuvos akcinių bendrovių audito išvadų empirinis tyrimas. Lietuvoje pieno sektoriuje dominuoja keturios akcinės bendrovės: AB „Pieno Žvaigždės“, AB „Žemaitijos pienas“, AB „Vilkyškių pieninė“ ir AB „Rokiškio sūris“. Visos jos listinguojamos Vilniaus vertybinių popierių biržoje, yra konkurencingos, užima svarią rinkos dalį ir dirba pelningai. Trys iš jų yra įtrauktos į Baltijos Oficialųjį prekybos sąrašą, AB „Žemaitijos pienas“ – į Papildomąjį prekybos sąrašą. Bendrovės, nusprendusios listinguoti akcijas biržoje, pagrindiniai tikslai yra pritraukti papildomo kapitalo plėtrai, investicijoms, taip pat didinti bendrovės žinomumą bei propoguoti veiklos skaidrumą. Tyrimui pasirinktos pieno perdirbimo įmonės, nes šis sektorius yra svarbus Lietuvos ekonomikai tiek dėl bendrovių vykdomos veiklos vietinėje rinkoje, tiek dėl intensyvaus produktų eksporto į užsienio šalis, todėl vis didesni reikalavimai keliami jų finansų politikai. Nemažas vaidmuo tenka ir finansinių ataskaitų auditui bei auditoriaus išvadai, kurioje įvertinamas ir atskleidžiamas pieno sektoriaus akcinių bendrovių finansinių ataskaitų teisingumas bei pateikiama auditoriaus nuomonė įvairiems vartotojams.

Tyrimo laikotarpis – 2012–2016 m. Šiuo laikotarpiu buvo surašyta 20 audito išvadų apie tiriamųjų akcinių bendrovių finansines ataskaitas. Empirinio tyrimo tikslas – išanalizavus didžiausių pieno sektoriaus akcinių bendrovių audito išvadas ir jų struktūrą, nustatyti, ar jos parengtos pagal Tarptautinius audito standartus, ir kokią nuomonę išreiškė auditorius nurodyto laikotarpio finansinio audito išvadose. Taip pat identifikuoti priežastis, nulemiančias išvadų rūšis bei atskleisti jų kitimą tiriamuoju laikotarpiu. Tiriamųjų pieno pramonės bendrovių audito išvados yra patalpintos minėtų akcinių bendrovių internetiniuose puslapiuose ir kartu su

<sup>29</sup> Legenzova, R., Čečkauskaitė, S. Lietuvos akcinių bendrovių išorinio finansinio audito išvadų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2013, 7(1), P. 173



finansinėmis ataskaitomis skelbiamos viešai bei teikiamos Vilniaus vertybinių popierių biržai. Tyrimo metu audito išvados analizuojamos tiriant jų struktūrą ir atskleidimus, reikalaujamus pagal audito reglamentus.

Empirinio tyrimo metu išanalizavus praktikoje surašomų audito išvadų struktūrą nustatyta, kad audito išvados rašomos laikantis tokių pačių nuostatų, kaip nurodoma audito reglamentuose: kiekviena išvada suskirstyta į tarptautiniuose audito standartuose nurodytus elementus, visos surašytos išvados analogiškos, skiriasi tik auditą atlikusi audito įmonė. Išanalizavus 2012–2016 m. surašytų Lietuvos didžiųjų pieno sektoriaus akcinių bendrovių nepriklausomo auditoriaus išvadas nustatyta, jog analizuojamu laikotarpiu išvadų rūšis nekito: visos jos buvo priskiriamos nemodifikuotoms – besąlyginėms (teigiamoms) išvadoms, nebuvo pateikta sąlyginių išvadų, nebuvo atsisakyta pareikšti nuomonės, taip pat ir nei vienos išvados su neigiama auditoriaus nuomone. Tai rodo, jog visų tirtų akcinių bendrovių finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą vaizdą apie akcinių bendrovių finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Tad informacijos vartotojai šiomis ataskaitomis gali pasitikėti tiek, kiek leidžia auditoriaus atliktas darbas.

Straipsnio autorių nuomone, reglamentuotas išvados pateikimas padeda lengviau nuosekliai jas surašyti bei palengvina pateiktos informacijos skaitymą. Kaip rodo tyrimo rezultatai, nepaisant, kokia audito įmonė atliko auditą, visos išvados surašytos pagal tą pačią tvarką, t.y. pagal tarptautinius audito standartus, išskiriant tokius pačius elementus, tokiu pačiu nuoseklumu ir naudojant tokius pačius išsireiškimus bei teksto formuluotes. Taigi, visų išvadų skaitytojais, t.y. informacijos vartotojais, gauna analogišką informaciją, nei viena išvada nėra informatyvesnė už kitą. Vartotojai, kurie siekia investuoti laisvas lėšas, žinodami, kad apie bendrovės finansines ataskaitas keletą metų iš eilės buvo surašyta besąlyginė (teigiama) nuomonė, yra labiau linkę į jas investuoti, nes tikisi, jog jų lėšos bus tinkamai valdomos ir duos finansinės grąžos. Tačiau dėl ribotai pateiktos informacijos auditoriaus išvadoje informacijos vartotojams sunku suvokti, kokios apimties buvo auditas, su kokiomis problemomis, kurios neaprašomos auditoriaus išvadoje, susiduria įmonė, tačiau gali būti svarbios investuotojams ar esamiems akcininkams priimant ekonominius sprendimus. Todėl svarbu šią problemą aptarti plačiau ir teikti rekomendacijas jos sprendimui.

---

## AKCINIŲ BENDROVIŲ AUDITO IŠVADŲ RENGIMO PROBLEMOS IR JŲ SPRENDIMO REKOMENDACIJOS

Atlikto empirinio tyrimo rezultatai parodė, kad visos tirtų akcinių bendrovių audito išvados buvo besąlyginės (teigiamos). Tačiau, ar to pakanka informacijos vartotojams, kad jie visiškai pasitikėtų, jog audituotų įmonių finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą, kad auditorius pakankamai išsamiai išanalizavo įmonės finansinę būklę ir tinkamai atskleidė analizės rezultatus audito išvadoje?

Atlikti mokslininkų tyrimai liudija, kad tarp informacijos vartotojų kartais kyla nepasitenkinimas tuo, kad išvados nepakankamai informatyvios ir jie negali susidaryti tikro vaizdo apie įmonės finansines ataskaitas, todėl jie pageidauja, kad auditoriaus išvados būtų išsamesnės. Ypač informacijos vartotojų nepasitenkinimą kelia tie audito atvejai, kai auditorių išvados nesudaro pagrindo pasitikėti jų atliktu darbu. Pasak V. Lakio<sup>30</sup>, auditoriaus išvadose pateiktos informacijos nepakanka, kad būtų galima gauti atsakymus į visus savininkus dominančius klausimus. Teigiamo išvada yra patvirtinimas, kad finansinėmis ataskaitomis galima naudotis vertinant įmonės būklę. O tam, kad akcininkas galėtų gauti atsakymą į jam rūpimus klausimus, jis turi išnagrinėti pačias finansines ataskaitas. Deja, tam jis ne visada turi pakankamai apskaitos žinių.

Teigiamos auditoriaus nuomonės pateikimas reiškia, jog, auditoriaus nuomone, audituojamos įmonės finansinės ataskaitos pateikia tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Iki šiol atlikti tyrimai rodo, kad audito išvadų vartotojai (pavyzdžiui, bankininkai, investuotojai, finansų analitikai ir pan.), jei išvada teigiama, dažnai audituotas įmones laiko absoliučiai patikimomis, todėl galimai tai sukelia nepagrįstų lūkesčių. Iš tiesų, auditorius tik suteikia pakankamą patikimumo lygį. Tačiau, kaip teigia M. Fakhfakh<sup>31</sup>, finansinių ataskaitų vartotojai dažnai mano auditą esantį platesnio masto, nei jis iš tikrųjų yra.

Atsižvelgdama į faktą, jog egzistuoja lūkesčių atotrūkis tarp finansinių ataskaitų vartotojų ir profesionalių auditorių suvokimo, Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinė apskaitos ir užtikrinimo standartų valdyba (TAUSV) persvarstė 700–tąjį TSA ir jame naujai suformulavo standartinę auditoriaus išvadą, kuri yra suprantamesnė neprofesionalams. Pagrindiniai reikalavimų pasikeitimai auditoriaus išvados turiniui surašyti pateikiami naujajame 700–ajame

---

<sup>30</sup> Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.

<sup>31</sup> Fakhfakh, M. The Readability of International Illustration of Auditor's Report: An advanced Reflection on the Compromise Between Normative Principles and Linguistic Requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*. 2015, 20(38): 21-29.

TSA „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“<sup>32</sup>, kuris įsigaliojo finansinių ataskaitų auditams už laikotarpius pasibaigusius 2016 m. gruodžio 15 d. arba vėliau, straipsnio autorių išanalizuoti, susisteminti ir pateikti 2 lentelėje.

**2 lentelė.** Auditoriaus išvados struktūros palyginimas pagal senąjį 700–ąjį TSA ir naująjį 700–ąjį TSA

Dalis Nr.	Rekomenduojamos auditoriaus išvados dalys pagal naująjį 700–ąjį TSA	Elemento Nr.	Auditoriaus išvados elementai pagal senąjį 700–ąjį TSA
1.	Pavadinimas	1.	Pavadinimas
2.	Adresatas	2.	Adresatas
3.	<b>Auditoriaus nuomonė</b>	3.	Įvadinė pastraipa
4.	<i>Pagrindas nuomonei pareikšti</i>	4.	Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas
5.	<i>Veiklos testinumo principas</i>	5.	Auditoriaus atsakomybė
6.	<i>Pagrindiniai audito dalykai</i>	6.	<b>Auditoriaus nuomonė</b>
7.	Atsakomybė už finansines ataskaitas	7.	Kitos pateikimo pareigos
8.	Auditoriaus atsakomybė už finansinių ataskaitų auditą	8.	Auditoriaus parašas
9.	Kitos išvados pareigos	9.	Auditoriaus išvados data
10.	Užduoties partnerio vardas ir pavardė	10.	Auditoriaus adresas
11.	Auditoriaus parašas		
12.	Auditoriaus adresas		
13.	Auditoriaus išvados data		

Iš pateikto palyginimo 2 lentelėje matyti, kad pagal naująjį 700–ąjį TSA audito išvadoje turi būti pateikta *daugiau dalių*, t.y. privalomai turi būti pateikta daugiau informacijos išvados vartotojams, be to, pasikeitė kai kurių išvados elementų išdėstymo tvarka dokumente.

Išanalizavus naujojo 700–ojo TSA nuostatas nustatyta, kad, rašant auditoriaus išvadą už laikotarpius, prasidedančius 2016 m. gruodžio 15d. ir vėliau, reikia atkreipti dėmesį į nemažai pasikeitimų. Pagrindiniai pasikeitimai yra šie:

- 1) auditoriaus nuomonė pateikiama išvadoje pirmojoje pastraipoje;
- 2) nuomonės pagrindimo skyrius privalomas ir nemodifikuotoms išvadoms;
- 3) į išvadą įtraukiamas auditoriaus pareiškimas apie nepriklausomumą ir kitas pareigas;

<sup>32</sup> Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2015. [žiūrėta 2017-03-20] <http://lar.lt/www/new/page.php?724>

- 4) į įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, audito išvadoje privalo būti įrašyta audito partnerio vardas ir pavardė;
- 5) išplėsti auditoriaus atsakomybės bei pagrindinių audito ypatybių aprašymai išvadoje.

Skirtingai nei ankstesnėse išvadose, kurios buvo rašomos iki 2017 m., pirmojoje išvados pastraipoje pateikiama **Auditoriaus nuomonė**. Iš karto po „Nuomonės“ pastraipos auditoriaus išvadoje turi būti pateiktas skyrius su antrašte „Pagrindas nuomonei pareikšti“. Jame pateikiama panaši informacija, kaip anksčiau buvusioje „Įžanginėje pastraipoje“, tačiau detalesnė.

Visiškai nauja išvados dalis – „*Veiklos tęstinumo principas*“. Pagrindiniai pasikeitimai tarptautiniuose audito standartuose bei auditoriaus išvados turinyje sutelkia dėmesį į veiklos tęstinumą. Pagrindiniai nauji reikalavimai yra: detalus auditoriaus ir vadovybės pareigų aprašymas dėl veiklos tęstinumo auditoriaus išvadoje; atskiras skyrius auditoriaus išvadoje „Su veiklos tęstinumu susijęs reikšmingas neapibrėžtumas“, kai reikšmingas neapibrėžtumas egzistuoja; atskleidžiamos informacijos tinkamumo įvertinimas, kai nustatomi įvykiai ar sąlygos, tačiau nusprendžiama, jog reikšmingas neapibrėžtumas neegzistuoja.

Taip pat visiškai nauja išvados dalis – „*Pagrindiniai audito dalykai*“. Naujajame 700-ajame TSA keičiasi dalyko pabrėžimo ir kitų dalykų vieta audito išvadoje. Vieta ir eiliškumas priklauso nuo nurodytų dalykų bei jų svarbos. Atlikdamas įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, viso bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio auditą, auditorius turi pateikti auditoriaus išvadoje pagrindinius audito dalykus.

Dalykai, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys



Iš šių dalykų atrenkami dalykai, kuriems audito metu turėtų būti skiriama daugiau dėmesio



Atrenkami svarbiausi audito dalykai

### 1 pav. Pagrindinių audito dalykų nustatymas pagal 701 TSA<sup>33</sup>

<sup>33</sup> Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2015. [žiūrėta 2017-03-20] <http://lar.lt/www/new/page.php?724>

*Pagrindiniai audito dalykai* – tai dalykai, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Iš 1 paveiksle pateiktos pagrindinių audito dalykų sekos matyti, kad pagrindiniai audito dalykai atrenkami iš dalykų, apie kuriuos buvo informuoti už valdymą atsakingi asmenys.

Pagrindinių audito dalykų pateikimo tikslas – padidinti auditoriaus išvados informatyvumą užtikrinant didesnę atlikto audito skaidrumą. Pagrindiniai dalykai suteikia papildomos informacijos numatomiems finansinių ataskaitų vartotojams apie dalykus, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditui. Remiantis naujuoju 700-uoju TSA „Auditoriaus atsakomybės už finansinių ataskaitų auditą“ pastraipoje turi būti akcentuojama, kad pakankamas užtikrinimas – tai aukšto lygio užtikrinimas, o ne garantija, kad reikšmingą iškraipymą, jeigu jis yra, visada galima nustatyti per auditą, kuris atliekamas pagal tarptautinius audito standartus. Taip pat paaiškinama, kad iškraipymus gali lemti apgaulė arba klaida ir jie laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis<sup>34</sup>.

Tarptautinių audito standartų pataisymų buvo imtasi siekiant pagerinti vartotojų supratimą apie atliktą auditą ir suderinti vartotojų lūkesčius su realiomis auditoriaus atsakomybėmis, taip pat buvo norėta sustiprinti audituotų finansinių ataskaitų patikimumą.

700-ojo TSA atnaujinimas kelia klausimą, ar finansinių ataskaitų ir audito išvados vartotojai atkreipia dėmesį į šiuos paaiškinimus ir ar šie paaiškinimai iš tikrųjų sumažina audito lūkesčių spragą, palyginti su atvejais, kai išvadoje paaiškinimų nebuvo. K. M. Chong ir G. Pflugrath<sup>35</sup> teigia, kad konkrečios formuluotės auditoriaus išvadoje gali padėti geriau suvokti audito išvadą, pobūdį ir procedūras. Tačiau kiti mokslininkai, tokie kaip A. Gold, U. Gronewold ir C. Pott<sup>36</sup>, mano, kad konkrečios formuluotės nauda yra nedidelė ar net neturi jokio poveikio informacijos vartotojų supratimui.

Straipsnio autorių nuomone, audito išvados tobulinimas įvedant aptartas korekcijas naudingas siekiant pagerinti vartotojų supratimą ir informuotumą apie atliktą auditą. Tai turėtų padėti mažinti audito lūkesčių spragą, t.y. labiau suderinti vartotojų lūkesčius su faktinėmis auditoriaus pareigomis, taip pat padidinti audituotų finansinių ataskaitų patikimumą.

<sup>34</sup> Tarptautiniai audito standartai *supra note* 33.

<sup>35</sup> Chong, K. M., Pflugrath, G. 2008. Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? *International Journal of Auditing*, 2008, 12(3): 221–241.

<sup>36</sup> Gold, A.; Gronewold, U.; Pott, C. The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, 2012, 16(3): 286–307.

---

## IŠVADOS

Auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame auditorius, be kitų nuostatų, pareiškia savo nuomonę apie audituotos įmonės finansines ataskaitas. Auditoriaus išvados struktūrą ir nuoseklumą reglamentuoja tarptautiniai audito standartai. Atliktas empirinis tyrimas patvirtino, kad visų tirtų akcinių bendrovių audito išvados identiškos, skiriasi tik audito išvadas surašiusios audito įmonės. Visų išvadų skaitytojai, t.y. informacijos vartotojai, gauna analogišką informaciją, nei viena išvada nėra informatyvesnė už kitą. Tačiau, dėl ribotai pateiktos informacijos auditoriaus išvadoje informacijos vartotojams sunku suvokti, kokios apimties buvo auditas, su kokiomis problemomis, kurios neaprašomos auditoriaus išvadoje, susiduria įmonė, tačiau jos gali būti svarbios investuotojams ar esamiems akcininkams priimant ekonominius sprendimus. Didėjant lūkesčių atotrūkiui tarp finansinių ataskaitų ir audito išvados vartotojų bei profesionalių auditorių suvokimo iškilo būtinybė spręsti šią problemą vykdant pakeitimus tarptautiniuose audito standartuose.

Išanalizavus ir įvertinus pokyčius audito išvados reglamentavime galima teigti, kad, persvarsčius bei atnaujinus tarptautinius audito standartus, susijusius su audito išvados pateikimu vartotojams, reikėtų tikėtis: jog dėl auditoriaus išvados didesnio skaidrumo ir informatyvumo sustiprės ryšys tarp investuotojų ir auditorių bei auditorių ir už valdymą atsakingų asmenų; auditoriai sutelks didesnę dėmesį pagrindiniams audito dalykams, apie kuriuos informuos savo išvadoje; pasikeitimai skatins pasitikėjimo finansinių ataskaitų auditu augimą.

## LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. Valstybės žinios. 1999, Nr. 59-1916.
2. Adiloglu, B., Vuran, B. A Multicriterion Decision Support Methodology for Audit Opinions: The Case of Audit Reports of Distressed Firms in Turkey. *International Business & Economics Journal*. 2011, 10 (12): 37–48.
3. Aqel, S. Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications. *Acta Universitatis Danubius (Economica)*. 2014, 10 (5): 5–17.
4. Arnedo, L., Lizarraga, F., Sanchez, S. Discretionary Accruals and Auditor Behavior in Code-law Contexts: An Application to Failing Spanish Firms. *European Accounting Review*. 2008, 17 (4): 499–520.
5. Asare, S. K., Wright, A. The Effect of Change in the Reporting Threshold and Type of Control Deficiency on Equity Analysts' Evaluation of the Reliability of Future Financial Statement. *A Journal of Practice & Theory*. 2012 (May): 1–36.
6. Chong, K. M., Pflugrath, G. 2008. Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? *International Journal of Auditing*. 2008, 12(3): 221–241.
7. Daujotaitė, D. *Finansinis auditas*. Vilnius, 2006.

8. Enofe, A. O.; Mgbame, Ch. O.; Abadua, H. S. Audit Firm Rotation and Audit Report Lag in Nigeria. *Journal of Business and Management*. 2013, 12 (4): 13–19.
9. Europos Parlamento ir Tarybos Reglamentas (ES) Nr. 537/2014 2014 m. balandžio 16 d. Dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&rid=1>
10. Fakhfakh, M. The Readability of International Illustration of Auditor's Report: An advanced Reflection on the Compromise Between Normative Principles and Linguistic Requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*. 2015, 20(38): 21-29.
11. Gold, A.; Gronewold, U.; Pott, C. The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*. 2012, 16(3): 286–307.
12. Hassink, H., Bollen, L., Meuwissen, R., de Vries, M. Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: a Study Among Business Managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2009, 18: 85–100.
13. Kustienė, A. *Audito pagrindai*. Kaunas, 2009.
14. Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
15. Legenzova, R., Kancerevičiūtė, I. Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadų bei jų kitimo tendencijų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2008, 2(2): 97–114.
16. Legenzova, R., Čečkauskaitė, S. Lietuvos akcinių bendrovių išorinio finansinio audito išvadų tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 2013, 7(1): 157–175.
17. Mackevičius, J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius, 2009.
18. Sikka, P. Financial Crisis and the Silence of the Auditors. *Accounting, Organisations and Society*. 2009, 34 (6–7): 868–873.
19. Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2015. [žiūrėta 2017-03-20] <http://lar.lt/www/new/page.php?724>
20. Tarptautiniai audito standartai [interaktyvus]. Lietuvos auditorių rūmai, 2009. [žiūrėta 2017-03-20] <http://lar.lt/www/new/page.php?326>
21. Tudor, A., Fulop, M., Cirstea, A. Investigation of Audit Reports in the Romanian Listed Entities // *International Journal of Business Research*. 2009, 9 (7): 135–140.

## **AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENT: MEETING THE EXPECTATIONS OF CLIENTS**

**Aurelija Kustienė\*, Elita Vaičaitienė\*\***  
Aleksandras Stulginskis University

### **Summary**

The information of the auditor's report on financial statements often are not equally understood by investors, lenders and other auditors. There is a gap in understanding of audit information among the professional auditors and clients, i.e., there is a gap in audit expectation – does not match the expectations of client's on content of audit information and the auditor's responsibilities on audit report preparation. It happens due to lack of information how the audit on financial statements has been carried out.

The scientific problem dealt in an article – how to meet an expectations of client's and to increase the confidence on the audit reports on financial statements.

The main objective of the research – on the base of analysis of audit reports of the Lithuanian joint stock companies to identify their problems and to provide recommendations for their improvement.



---

Used methods: analysis of scientific literature, law and international auditing standards, documentary analysis, logical analysis and synthesis. The empirical research was carried out by analysing the audit reports on financial statements of Lithuanian Joint Stock Companies in period 2012–2016.

The recommendations presented in an article on the extension of the audit report will increase the intelligibility of auditor's reports on financial statements and awareness of the representatives of economical units about the audit process. It could be expected the greater transparency and awareness will strengthen the relationship between the investor's and auditor's; auditors will focus more on the main audit subjects, which will be more clear described in the audit report; changes will promote the growth on confidence on audit reports on financial statements.

**Keywords:** audit, auditor's report, joint stock company, financial statements.

---

**Aurelija Kustienė\***, daktarė, Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos, apskaitos ir finansų instituto docentė. Mokslinių tyrimų kryptys: finansinis auditas, vidaus auditas, vidaus kontrolė.

**Aurelija Kustienė\***, PhD, Aleksandras Stulginskis University, Faculty of Economics and Management, Institute of Economics, Accounting and Finance, assoc. professor. Research interests: financial audit, internal audit, internal control.

**Elita Vaičaitienė\*\***, Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Apskaitos ir finansų studijų programos bakalaurantė. Mokslinių tyrimų kryptis: finansinis auditas.

**Elita Vaičaitienė\*\***, Aleksandras Stulginskis University, Faculty of Economics and Management, Undergraduate Student of Program Accounting and Finance. Research interest: financial audit.