

AUDITO KOKYBĖS TYRIMŲ RŪŠYS: PRIVALUMAI IR TRŪKUMAI

Darius Vaicekuskas

Doktorantas

Vilniaus Universitetas, Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

El. paštas: DariusVaicekuskas88@gmail.com

Audito kokybė – dažnas tyrimų objektas įvairių šalių mokslininkų darbuose pastaruosius kelis dešimtmečius. Nors ir atlikta daug tyrimų šia tema, audito kokybės sąvoka išliko neapibrėžta bei nekonceptualizuota, kaip ir jos tyrimo būdai. Atliktų tyrimų ir galimų audito kokybės nagrinėjimo būdų klasifikavimas gali atskleisti, kaip šis reiškinys iki šiol tirtas, kokiais tikslais vienas ar kitas tyrimas atliekamas, kokie šių tyrimų trūkumai ir privalumai. Nesant vieningai nuomonei dėl audito kokybės, atskleistos tyrimų rūšys ir jų atlikimo ypatybės gali pasitarnauti ateities tyrėjams renkantis jiems tinkamiausią tyrimo būdą.

Reikšminiai žodžiai: *audito kokybė, tyrimai, audito kokybės pakaitalai, audito įmonės dydis, elgsenos tyrimai.*

Įvadas

Tiriant bet kokį reiškinį, tikslinga pasirinkti jį tinkamiausiai atspindintį tyrimo objektą, aiškiai apibrėžti jo savybes, pagrindinius požymius. Audito kokybė – beveik tris dešimtmečius mokslinėje literatūroje nagrinėjamas reiškinys, kurio nagrinėjimo ir konceptualizavimo poreikį pastarąjį dešimtmetį sustiprino skandalingi tarptautinių bendrovių žlugimai, sukėlę informacijos vartotojų įtarumą dėl auditorių darbo kokybės ir jų vaidmens užtikrinant finansinių ataskaitų kokybinę būklę. Auditorių darbo kokybės analizės aktualumą taip pat padidino ir šalių apskaitos sistemų harmonizavimas ir standartizavimas, kapitalo rinkų integracija. Auditui prarandant privalomos, priverstinės paslaugos statusą šiuolaikinės rinkos ekonomikos sąlygomis, šios paslaugos kokybė tampa svarbiu veiksniumi ir klientams audito paslaugą perkant savanoriškai.

Nors audito kokybės tema ir toliau išlieka aktuali, autoriai sutinka, jog iki šiol nėra visuotinai priimtos naudoti audito kokybės sąvokos (International Auditing And..., 2011, Sutton, 1993). Viena svarbiausių to priežasčių – kokybė yra dinaminis reiškinys, kintantis laikui bėgant ir priklausantis nuo vertintojo (Ruževičius, 2006), taigi ir nuo jo pasirinktų tyrimo būdų. Audito rinkoje dėl šios paslaugos specifikos kokybę gali tirti (stengtis suvokti, aiškintis, nagrinėti) šie suinteresuotieji subjektai: audito klientai, tiesiogiai sąveikaujantys su auditoriais, iššors informacijos vartotojai, naudojantys auditorių patvirtintas finansines ataskaitas bei audito kokybės priežiūros institucijos, kontrolieriai. Priklausomai nuo šių tyrėjų poreikių, lūkesčių ir išsilavinimo audito kokybę galima nagrinėti

atliekant skirtingus tyrimus. Kiekvienas šių tyrimų turi savo vertinimo kriterijus, audito kokybės rezultata, techninius būdus tyrimui atlikti. Nors audito kokybės teorija nėra konceptualizuota, susisteminta, tikslinga pažinti šiuos tyrimus, identifikuoti jų privalumus, trūkumus, naudojimo aplinkybes, atskleisti, kaip toli yra pažengęs audito kokybės mokslinis nagrinėjimas.

Tyrimo objektas – audito kokybės tyrimai

Tyrimo tikslas – iširti audito kokybės tyrimų rūšis, atskleidžiant jų privalumus ir trūkumus.

Tyrimo metodai – užsienio ir Lietuvos autorių mokslo darbų literatūros audito klausimais analizė ir sintezė, palyginimas, grupavimas, loginė analizė, įstatymų interpretavimas.

1. Įstatyminiai profesionalūs tyrimai

Auditas – profesinė paslauga, kurią atlieka specializuoti nepriklausomi specialistai, turintys tam tinkamus specifinius įgūdžius ir žinias (Von Nordenflycht, 2010). Toks profesinės paslaugos apibrėžimas parodo, jog tokių paslaugų kokybinis apibrėžtumas ir reikšmė – taip pat unikali. Tam, kad vertinti specialisto darbą, būtina išmanyti šią veiklą ir turėti galimybes susipažinti su jo atliktu darbu.

Profesinės paslaugos pasižymi tuo, jog jų galutinis teikiamas rezultatas vartotojui apčiuopiama išraiška yra menkas, tačiau šio rezultato buvimas yra labai svarbus ne tik paslaugą perkančiam vartotojui, bet ir kitiems su vartotoju susijusiems asmenims: pavyzdžiui, auditoriaus išvada - finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, turto vertintojo ataskaita - suinteresuotiems atitinkamo turto rinkos dalyviams ir t.t. Taigi šių specialistų paslaugų kokybė yra svarbus klausimas ne tik tiesiogiai paslaugą perkančiam vartotojui, bet ir tam tikra prasme visuomenei, kurioje šie specialistai dirba. Dėl šios priežasties tokios paslaugos yra griežtai reglamentuotos, o jų kokybė yra patikėta viešosios priežiūros institucijoms, turinčioms teisę ir galimybes atlikti kokybės priežiūros funkcijas. Lietuvoje šias funkcijas audito srityje vykdo Audito ir apskaitos tarnyba, kartu su Lietuvos auditorių rūmais įgyvendinanti auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimą, atliekanti tyrimus, skirianti nuobaudas ir duodanti nurodymus teisės aktų nustatyta tvarka (Audito ir apskaitos..., 2013).

LR audito įstatyme apibrėžiama, jog auditorių ir audito įmonių viešojo priežiūra (toliau – viešojo priežiūra) – tai priemonių visuma, kuriomis siekiama užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę ir patikimumą (2 str., 6d.). Įstatyme detaliau nėra apibrėžiama, kas yra finansinių ataskaitų audito kokybė, tačiau nurodoma, jog viena iš viešosios priežiūros priemonių, siekiant audito kokybės, - tai atliktų auditų kokybės peržiūros ir tyrimai.

Įstatymo 34 ir 35 straipsniuose aiškinama, jog audito kokybės peržiūra ir tyrimas – tai su auditu susijusių dokumentų tikrinimai, siekiant nustatyti, kaip yra laikomasi:

1. Tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų;
2. Tarptautinių audito standartų nuostatų;
3. Nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų.

Taip pat įstatymų leidėjas pažymi, jog šių patikrinimų metu siekiama įvertinti auditui panaudotų išteklių kokybę ir kiekybę, gautą atlyginimą už auditą (34 str., 8 d., 4 p.).

Šiuos patikrinimus gali atlikti įstatyme numatyti asmenys: audito kokybės peržiūra – įstatymo numatyta tvarka patvirtinti kontrolieriai, turintys ne mažesnę kaip 5 m. auditoriaus patirtį bei neturintys galiojančių drausminių nuobaudų, tyrimą – Audito ir apskaitos tarnybos darbuotojai, turintys ne mažesnę kaip 5 m. auditoriaus patirtį bei neturintys galiojančių drausminių nuobaudų. Šių įstatyme numatytų priemonių analizė atskleidžia, jog audito kokybę įstatymų leidėjų ir priežiūros institucijų yra siejama su atitiktimi standartuose, įstatymuose, kituose reglamentuose nurodytiems reikalavimams. Šios pozicijos laikosi ir Tarptautinė buhalterių federacija (Tarptautinė buhalterių federacija..., 2008), teigdama, jog audito atlikimas pagal auditą reglamentuojančius audito standartus, reglamentus užtikrina audito kokybę.

Šis audito kokybės vertinimo būdas yra būtinas siekiant užtikrinti, kad visos audito įmonės ir auditoriai atliktų auditus taip, kaip iš jų yra tikimasi: laikantis profesinės etikos, taikomų audito standartų. Palmrose (1986), Woodland, Reynolds (2003) pažymi, jog šios atitiktys užtikrina tai, jog auditoriai pateikia teisingą auditoriaus išvadą - nustato iškraipymus finansinėse ataskaitose, jei tokie egzistuoja, ir atitinkamai į juos reaguoja. Tai sąlygoja didesnę finansinių ataskaitų patikimumą, taigi ir ataskaitų kokybę. Tai yra būtina siekiant realizuoti audito funkciją ir pasiekti audito tikslą - visiems suinteresuotiems informacijos vartotojams pateikti pakankamą (protingumo principu pagrįstą) užtikrinimą dėl ataskaitose pateikiamos informacijos tikrumo ir teisingumo. Apibendrinant galima teigti, jog šis audito kokybės tyrimo būdas, atliekamas kompetentingų asmenų, yra tikslus, sudarantis galimybes identifikuoti auditorių darbo klaidas bei imtis atitinkamų korekcinų priemonių. Kad šis tyrimas būtų atliktas, būtina:

1. Išmanyti audito standartus, įstatymus ir kitus reglamentus;
2. Turėti nevaržomą priėjimą prie audito dokumentų, galimybę bendrauti su auditoriais apie atliktas audito užduotis;
3. Turėti galimybę susipažinti su konfidencialiais vidiniais audito įmonių duomenimis, tokiais kaip audito užduoties grupės narių darbo laiko apskaita, profesinė patirtimi, gaunamu atlygiu už atliktus auditus;
4. Turėti įstatymuose numatytą profesinę patirtį ir nepriekaištingą reputaciją tokiems patikrinimams atlikti.

Šie išvardyti aspektai – tai tam tikri apribojimai siekiant tirti audito kokybę nekompetentingiems asmenims. Be to, pažymėtina, jog šis tyrimas atliekamas ne kasmet, o periodiškai (pavyzdžiui, Lietuvoje jis atliekamas ne rečiau kaip kas 6 metus, jei audito įmonė audituoja viešojo intereso įmonę – ne rečiau kaip kas 3 m. (LR audito įstatymas, 34 str., 2d., 3p.). Taigi šis tyrimo būdas sąlygoja dideles kokybės suvokimo sąnaudas, be to, jis gali reikiamu metu nepateikti aktualios informacijos dėl vienos ar kitos audito įmonės darbo kokybės. Tai lemia, jog suinteresuotieji asmenys – išorės informacijos vartotojai, audito klientai – ieško alterantivių būdų audito kokybei tirti ir vertinti.

2. Audito kokybės pakaitalų tyrimai

Tais atvejais, kai suinteresuotas paslaugos kokybe subjektas negali kokybės vertinti taip, kaip tai gali atlikti kiti, toks subjektas pasitelkia alternatyvius būdus jai suvokti. Šie būdai minimizuoja jo kokybės suvokimo sąnaudas (Barzel, 1977). Negalėdami susipažinti su auditoriaus priimtais sprendimais audito metu, negalėdami peržiūrėti audito darbo dokumentų bei ne visada turėdami tam tinkamą profesinį išsilavinimą, su šia problema susiduria ir tokie suinteresuotieji audito kokybe subjektai kaip išorės informacijos vartotojai bei audito klientai. DeAngelo (1981), Schroeder, Solomon, Vickery (1986), Zerni (2009), Kilgore, Radich, Harisson (2011), Knechel ir kt. (2012) pabrėžia, jog tokiais atvejais audito srityje taip pat ieškoma alternatyvių būdų kokybei suvokti – audito kokybė vertinama per vieno ar kelių pasirinktų veiksnių, galimai turinčių įtaką pasirinktam audito kokybės rezultatui.

E. L. DeAngelo (1981) pateiktas klasikinis dualinis audito kokybės aiškinimas, jog audito kokybė – tai tikimybė nustatyti iškraipymą ir į jį reaguoti - dažniausiai naudojamas audito kokybės tyrimuose. Šis aiškinimas kaip audito kokybės rezultatą vertina teisingai suformuotą, neiškraipytą auditoriaus išvadą, kurią nulemia būtent auditoriaus nepriklausomumas ir profesinė kompetencija. Rečiau kaip audito kokybės rezultatas tokiuose tyrimuose naudojami teisminiai ginčai su auditoriais (Pierre, Anderson, 1984, Stice, 1991), auditorių sankcionavimas (Cameran ir kt., 2003) ir kt.

Pasirinktą audito kokybės rezultatą galimai veikiantys veiksniai, kuriuos galima suvokti be didesnių vertinimo sąnaudų, literatūroje vadinami įvairiai: determinantai (angl. *determinant*), atributai (angl. *attributes*), charakteristikos (angl. *characteristics*), indikatoriai (angl. *indicators*). Dažniausiai paplitęs pavadinimas – pakaitalai, surogatai (angl. *surrogates*) (DeAngelo, 1981, Zerni, 2009, Knechel ir kt., 2012).

Tarptautinių žodžių žodyne žodis „surogatas“ aiškinamas dvejopai: „dirbtinis kokio nors daikto arba falsifikuoto maisto pakaitalas“ (p. 714). Norint išvengti dviprasmybių, kalbininkai šį žodį siūlo keisti tinkamesniu atitikmeniu, kurį galima naudoti įvairiuose kontekstuose, - „pakaitalas“ (Kalbos patarimai, 2005, p. 105). Taigi šio žodžio prasmė tiesiogiai atspindi audito kokybės pakaitalų esmę – tai tam tikros audito įmonės arba praktikuojančio auditoriaus charakteristikos, kurios savaime tapatinamos su audito kokybe (pasirinktu rezultatu), preziumuojant, kad jeigu viena ar kita charakteristika yra būdinga auditui, bus ir atitinkamas stebimas rezultatas. Tyrimuose dažniausiai naudojami pakaitalai – audito įmonės dydis (DeAngelo, 1981, Turner, Sennetti, 2001, Woodland, Reynolds, 2003), audito atlygio dydis (Asthana, Boone, 2012, Palmrose, 1986), auditorių ir kliento bendradarbiavimo trukmė (Geiger, Raghunandan, 2002, Brooks, Agnes, Reichelt, 2012), ne audito paslaugos audito klientui (Kinney, Palmrose, Scholz, 2002, Raghunandan, Read, Whisenant, 2003), patirtis kliento verslo šakoje (Romanus ir k.t., 2008; Chin, Chi, 2009). Kartais audito kokybės pakaitalais įvardijami ne tik poveikį galimai darantys veiksniai, bet ir patys rezultatiniai kintamieji, pavyzdžiui, tokie kaip teisinga auditoriaus išvada. Pagal tiriamus pakaitalus atitinkamai formuojamos ir tyrimo hipotezės (1-oji lentelė).

1 lentelė. Dažniausiai tyrimuose naudojami audito kokybės pakaitalai ir jų pagrindimas

Eil. Nr.	Pakaitalas	Hipotezė	Prielaida
1	Audito įmonės dydis	Kuo didesnė audito įmonė, tuo geresnė audito kokybė pasiekama	Didelė audito įmonė nesėkmės atveju rizikuoja patirti didesnius nuostolius
2	Audito atlygis	Kuo didesnis atlygis, tuo didesnė audito kokybė pasiekama	Sąlyginai didelis atlygis nulemiamas profesionalų darbo įkainių ir numatomų procedūrų apimties derinimu
3	Auditorių ir kliento bendradarbiavimo trukmė	Kuo ilgiau klientą audituoja tas pats auditorius, tuo mažesnė audito kokybė pasiekama	Naujas auditorius skeptiškiau ir budriau vertina kliento rizikas negu kad ilgai su klientu bendradarbiaujantis auditorius
4	Ne audito paslaugos audito klientui	Kuo daugiau teikiama audito klientui ne audito paslaugų, tuo mažesnė audito kokybė pasiekama	Ne audito paslaugos audito klientui kelia grėsmę auditoriaus nepriklausomumui ir objektyvumui
5	Auditorių patirtis rinkose	Kuo daugiau auditorius yra atlikęs auditų konkrečioje verslo šakoje, tuo geresnė audito kokybė pasiekama	Auditorių patirtis ir žinios mažina tikimybę pateikti neteisingą auditoriaus išvadą

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Woodland, Reynolds, 2003, Duff, 2004, Zerni, 2009.

Kaip netiesiogiai galima numatyti iš 1 lentelės, audito kokybės tyrimų remiantis pakaitalų teorija vienas svarbiausių ribotumų – informacijos, reikalingos tyrimams atlikti, prieinamumas. Pakaitalai dažniausiai tiriama kaip auditoriaus išvados teisingumui galimai darantys poveikį veiksniai. Techniškai duomenims užkoduoti reikalinga informacija apie neteisingas, klaidinančias auditoriaus išvadas bei su šia konkrečia audito užduotimi susijusi informacija, tokia kaip audita atlikusios įmonės pavadinimas, atsakingo auditoriaus vardas, pavardė, patirtis, audito atlygis ir t.t. Casterella, Jensen, Knechel (2009), Francis (2011) pažymi, jog sąlygos tokiems tyrimams atlikti susidaro tik nustatant tokius nekokybiškus auditus bei paviešinant su jais visą susijusią informaciją. Dažniausiai tai įvyksta teisminių ginčų ir bylų nagrinėjimo atvejais. Taigi šis vertinimas yra priklausomas nuo priežiūros institucijų atliekamų tyrimų periodiškumo ir rezultatų. Kitais atvejais, nustatyti, kai auditorius pateikė neteisingą auditoriaus išvadą ar atliko savo darbą aplaidžiai bei tirti tai lemiančius veiksniai – sudėtinga (Francis, 2011).

Kitas šio tyrimo būdo trūkumas – skirtingi tyrimai pateikia skirtingus rezultatus skirtingų šalių audito rinkose, dėl ko vieningų išvadų dėl vieno ar kitų pakaitalų naudojimo pagrįstumo suvokiant audito kokybę nėra. Pažymėtina, jog dažniausiai autoriai pagrindžia audito įmonės dydžio pakaitalo pagrįstumą siekiant suvokti audito kokybę. Pavyzdžiui, Simunic (2003) pažymi, kad JAV su didžiosiomis audito įmonėmis teisiama rečiau, akcijų rinkose aktyviau

reaguojama į didžiųjų audito įmonių audituotas finansines ataskaitas su investuotojų lūkesčius viršijusiomis didelėmis pajamomis (labiau pasitikima, jei rezultatai yra netikėti) ir pan.

Kitas reikšmingas šio tyrimo būdo naudojimo trūkumas – techniniai tyrimo ypatumai. Kadangi nagrinėjamas problemas autoriai stengiasi atskleisti ieškodami priežastingumo ryšių tarp modelio veiksmų, dažniausiai naudojami tokie statistiniai-ekonometriniai metodai kaip daugianarė regresija, logistinė regresija, faktorinė analizė ir kt. Modeliai sudaromi pasirinktą audito kokybės rezultatai laikant priklausomu kintamuoju, pasirinktus pakaitalus – modelio nepriklausomais kintamaisiais (regresijos modelyje – regresoriais). Šių metodų taikymas ir naudojimas reikalauja gerai išmanyti matematikos, statistikos bei ekonometrijos mokslus. Norint tinkamai atlikti tyrimą, būtina pasirinkti tinkamiausią statistinį modelį, tinkamai užkoduoti duomenis, juos apdoroti, atlikti statistinius testus bei įvertinti gautus rezultatus. Tam reikia specifinio pasirengimo ir žinių.

Turint tinkamas žinias ir sugebėjimus naudoti matematinius-statistinius metodus, šio metodo trūkumas tampa privalumu – matematiniai - statistiniai metodai pasižymi rezultatų patikimumu, leidžiančiu priimti arba atmesti iškeltas hipotezes, tikimybė suklysti vertinant išvadas - maža. Taip pat, jei yra galimybė naudotis antriniais duomenimis sudarant tyrimo modelius, tyrėjui nereikia rinkti pirminių duomenų, kuriuos pačiam be suinteresuotųjų audito tyrimais institucijų surinkti beveik neįmanoma.

3. Elgsenos audito kokybės tyrimai

Audito kokybę remiantis kokybės pakaitalais vertinama neturint galimybės tyrėjui tiesiogiai surinkti jam aktualios pirminės informacijos apie auditorių darbą. Tai gali atlikti audito klientai, tiesiogiai bendraudami su auditoriais. Tiesos momentu – tiesioginės sąveikos su audito įmonės žmogiškaisiais ištekliais – jie vertina auditorius ir jų darbą, remdamiesi savo specifiniu suvokimu, lūkesčiais, poreikiais ir įsitikinimais. Šis audito kokybės vertinimas yra unikalus, priklausantis nuo individualių vertintojo įsitikinimų ir gali būti labai atitolęs nuo to, kaip audito kokybė yra suprantama audito kokybės priežiūros institucijų.

Šio tipo audito kokybės tyrimai vadinami elgsenos tyrimais (angl. *behavioural audit quality research*) (Duff, 2004, Kilgore ir k.t., 2011). Šį pavadinimą galima aiškinti dvejopai. Pirma, šio tyrimo tipo atstovai teigia, jog audito kokybė – tai ne tik imperatyvūs reikalavimai, įtvirtinti standartuose. Kokybę pirmiausia nulemia žmonės – audito atlikėjų kompetencija, apmokymas, jų veiksmai, elgsensys. Žvelgiant iš kitos audito paslaugos pusės, tyrimuose akcentuojama audito kokybės vertintojų elgsena, reakcija, teikiama pirmenybė vieniems ar kitiems paslaugos aspektams. Bendrąja prasme elgsenos teorija apskaitos kontekste teigia, jog finansinės apskaitos informacija sudaro galimybes bei skatina informacijos vartotojus priimti sprendimus, vienaip ar kitaip elgtis. Visgi ne visada tokia elgsena veikiama vien racionalių, objektyvių motyvų – būtina pažymėti ir psichologinius motyvus.

Elgsenos tyrimuose autoriai nagrinėja, kokios charakteristikos suinteresuotiems asmenims dažniausiai asocijuojasi su audito kokybe. Šie tyrimai nuo pakaitalais paremto audito kokybės tyrimo skiriasi šiais aspektais:

1. Aukščiau apibūdintų pakaitalų svarba lyginama su audito užduoties grupės narių charakteristikomis;
2. Tyrimuose nesistengiama ieškoti objektyvaus audito kokybės rezultato;
3. Audito kokybė dažnai siejama su klientų poreikių pažinimu, pasitenkinimu paslauga.
4. Tyrimuose dažniausiai remiamasi pirminiais duomenimis

Elgsenos tyrimų pagrindinis uždavinys – nustatyti, kurios su auditu susijusios charakteristikos yra svarbiausios tyrimo subjektui suvokiant kokybę. Dažniausiai analizuojama, ar audito klientams yra svarbiau audito įmonės, ar audito užduoties grupės narių charakteristikos (Behn, Carcello, Hermanson, Hermanson, 1997, Schroeder ir kt., 1986, Kilgore ir kt., 2011 ir kt.) suvokiant audito kokybę. Audito užduoties grupės narių charakteristikos – tai audito partnerių dėmesingumas audito atlikimui, demonstruojamos žinios, rinkos išmanymas, efektyvi komunikacija, žemesnio lygio audito specialistų kompetencija ir pan. Reikšmingiausi tyrimai (Schroeder ir kt., 1986, Carcello ir kt., 1992) nustatė, jog audito užduoties grupės narių charakteristikos klientams svarbesnės suvokiant audito kokybę negu su pačia audito įmone susiję aspektai.

Šio tipo tyrimai paplito audito įmonėms vis daugiau dėmesio skiriant išorės komunikacijai (Duff, 2004). Tarptautiniu mastu veikiantys auditorių tinklai linkę save internetiniuose tinklalapiuose pristatyti kaip pridėtinę vertę klientams teikiančius verslo konsultantus, kartu su audito paslauga klientams teikiančius papildomos naudos jų verslo funkcionavimui. Unikalioms paslaugoms, didelis partnerių skaičius, skaidrumas, aukšta paslaugų kokybės kontrolė, dėmesys klientui – tai išorėje komunikuojami atskirų audito įmonių privalumai, kuriais skatinama rinktis jų teikiamas audito paslaugas. Pažymėtina, kad šis polinkis pristatyti save kaip į kliento poreikius orientuotus, lanksčius audito paslaugų teikėjus būdingas ir Lietuvoje veikiančioms audito įmonėms. Ši išorės komunikacija suformuoja didelius lūkesčius, kurie subliūkšta arba pasiteisina tiesioginės sąveikos su auditoriais metu. Tokiu atveju klientui tampa svarbu, kiek audito paslauga pasižymi reagavimo, patikimumo, empatijos, užtikrinimo ir kitomis charakteristikomis (Dassen, 1995), kurių vertinimas labai priklauso nuo vertintojo psichologijos. Nors toks požiūris į audito kokybę yra labai nutolęs nuo profesinės paslaugos reglamentavimo svarbos, tikslų ir funkcijų įgyvendinimo, sparčiai didėjančios taip vadinamos elgsenos tyrimų apimtys rodo, jog šis požiūris yra svarbus. Pirmiausia dėl to, jog jis sudaro galimybes audito įmonėms pažinti klientų poreikius, lūkesčius, pageidaujamus paslaugos aspektus ir atitinkamai pateikti savo paslaugą – tiek ir išorinės komunikacijos, tiek ir paslaugos teikimo metu. Kadangi poreikių pažinimas, jų patenkinimas, individualus dėmesys – tai veiksniai, neretai lemiantys klientų lojalumą ir audito paslaugos teikėjui (Ismail ir kt., 2005), šie tyrimai aktualūs prisotintose audito rinkose, kur pervilioti klientus iš kitų auditorių yra itin svarbu.

Visgi norint išsiaiškinti, pavyzdžiui, unikalų klientų požiūrį į audito kokybę, būtina surinkti pakankamą imtį pirminių duomenų, kuri būtų reprezentatyvi visos visumos atžvilgiu. Neretai sudėtinga nustatyti tikslią visumą, be to, taip pat tenka naudoti statistinius-ekonometrinius modelius bei testus išvadoms pagrįsti. Kadangi respondentų nuomonės pagrindu surinkti duomenys turi kokybinių duomenų požymių (sunku įrodyti jų tolygų intervalinį kitimą), jų patikimumas gali būti menkesnis. Jų apdorojimas ir interpretavimas taip pat reikalauja kitokių modelių ir testų negu anksčiau aptarti kokybės pakaitalais grįstų kiekybinių tyrimų modeliai.

Pažymėtina, jog autoriai išskiria ir kitas audito kokybės tyrimų rūšis. Kaip atskiros tyrimų rūšys minimos audito kainos įtakos kokybei tyrimai (Duff, 2004), organizaciniai (nagrinėjamos audito įmonės charakteristikos), vietos/regiono skirtumų tyrimai (ieškoma ryšių/skirtumų tarp audito įmonių padalinių, atskirų šalių) (Chadegani, 2011). Kadangi šiuose tyrimuose remiamasi jau aptartais kokybės pakaitalais, galima teigti, jog šie išskiriami tyrimai tiesiog detalizuoja šiame darbe aptartas tyrimų grupes. Audito kokybės tyrimus atliekant ir jais besidomint daugelyje šalių - JAV (Carcello, Hermanson, McGrath, 1992, Behn ir k.t., 1986, Woodland, Reynolds, 2003), Jungtinė Karalystė (Duff, 2004), Olandija (Dassen, 1995), Italija (Cameran ir k.t., 2003), Malaizija (Ismail ir k.t., 2005), Kanada (Simunic, 2003), Suomija (Zerni, 2009), Iranas (Chadegani, 2011) – tikėtina, šių tyrimų apimčių ir skirtingų klasifikacijų ateityje tik daugės.

Išvados

1. Audito kokybė – nekonceptualizuota sąvoka, skirtingų kokybės vertintojų tiriama skirtingais būdais siekiant skirtingų tikslų. Galima išskirti pagrindines tris audito kokybės tyrimų rūšis: įstatyminiai profesionalų tyrimai, audito kokybės pakaitalų tyrimai bei elgsenos tyrimai.
2. Įstatyminiai profesionalūs audito kokybės tyrimai – tai kompetentingų įstatymų pagrindais veikiančių asmenų patikrinimai, atliekami siekiant įsitikinti, kaip auditoriai laikosi taikomų audito standartų, reglamentų. Šie tyrimai audito kokybę sieja su atitiktimi nustatytiems reikalavimams, kurie padeda atlikti auditą taip, kad auditorius pateiktų pakankamą užtikrinimą dėl informacijos teisingumo ir tikrumo. Šie tyrimai pateikia aktualią informaciją audito rinkos priežiūros institucijomis, pasižymi profesionalumu, tikslumu. Visgi šių patikrinimų skaidrumas yra ribotas, jie atliekami įstatymuose nustatytu periodišku.
3. Audito kokybės pakaitalų tyrimai – tai suinteresuotų asmenų atliekamos paieškos, siekiant nustatyti tuos veiksnius, kurie labiausiai susiję su pasirinktu audito kokybės rezultatu. Šių tyrimų privalumai yra tai, jog jie neretai yra vienintelis būdas su auditoriais neturintiems tiesioginės sąveikos asmenims įsitikinti auditorių darbo kokybe. Be to, jei tyrimas pateikia konkrečius įrodymus, dėl naudojamų statistinių modelių ir testų jie gali būti laikomi patikimais. Visgi statistiniai metodai lemia šių tyrimų sudėtingumą, žinių ir įgūdžių poreikį, be to, sudėtinga surinkti pakankamą antrinę informaciją tokiems tyrimams atlikti.
4. Elgsenos audito kokybės tyrimai akcentuoja psichologinius veiksnius, lemiančius pasitikėjimą auditoriais, jų darbu bei šio darbo kokybe. Šiuose tyrimuose nesistengiama ieškoti objektyvios audito kokybės išraiškos – kokybė

dažniausiai analizuojama tiriant, kurios audito užduoties grupės narių ar audito įmonių charakteristikos klientams, kitiems suinteresuotiems asmenims yra svarbiausios tam, kad susidaryti savo unikalų požiūrį į audito kokybę. Pagrindinis šio tipo tyrimo privalumas yra tai, jog šie tyrimai sudaro galimybes audito įmonėms sužinoti klientų nuomonę apie jų paslaugų kokybę, pažinti kokybės suvokimo procesą bei imtis atitinkamų priemonių audito paslaugai gerinti. Kiti šių tyrimų privalumai: nėra priklausomybės nuo antrinių duomenų, problemų nagrinėjimo mechanizmai pakankamai lankstūs, nevaržomi konkrečių teorinių modelių. Kaip trūkumus galima išskirti tai, jog elgsenos tyrimai yra nutolę nuo pagrindinių audito, kaip profesinės paslaugos, funkcijų ir tikslų nagrinėjimo, be to, atliekant šiuos tyrimus, tenka pasirinkti tinkamiausius statistinius instrumentus kokybinius požymius turintiems duomenims apdoroti ir interpretuoti.

5. Aptartos audito kokybės tyrimų rūšys atskleidžia, koks gali būti platus ir neapibrėžtas audito kokybės tyrimų laukas. Atskiri tyrimai naudojami skirtingų suinteresuotų pusių skirtingiems tikslams pasiekti, kiekvienas jų turi savo privalumus ir trūkumus. Tai parodo, jog „vienos audito kokybės“ kol kas nėra ir kol audito paslaugos vartojimas išliks toks pat unikalus, integruojantis ne vieną paslaugos vartotoją, ši teiginį bus sunku paneigti.

Literatūra

- Audito ir apskaitos tarnybos internetinio tinklalapio informacija. 2013. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: www.aat.lt
- Asthana, S. C.; Boone, J.P. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality // Auditing: A Journal of Practice & Theory: August 2012, Vol. 31, No. 3, p. 1-22.
- Barzel, Y. (1977). Some Fallacies In The Interpretation Of Information Costs // Journal of Law and Economics, p. 291-307.
- Behn, B. K.; Carcello, J. V.; Hermanson, D. R.; Hermanson, R. H. (1997). The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms // Accounting Horizons, 11 (1). American Accounting Association. March. p. 7-24.
- Brooks, L. Z.; Agnes, C. C.; Reichelt, K. J. (2012). Audit Firm Tenure and Audit Quality: Evidence from U.S. Firms. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2037659>
- Cameran, M.; Livatino, M.; Pecchiarie, N.; Vigano, A. (2003). A Survey of the Impact of Mandatory Rotation Rule on Audit Quality and Audit Pricing in Italy, SDA Bocconi University.
- Carcello, J. V.; Hermanson, McGrath, N. T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users // Auditing: A Journal of Practice and Theory, 11 (1). p. 1-15.
- Casterella, J. R.; Jensen, K. L.; Knechel, W. R. (2009). Is self-regulated peer review effective at signaling audit quality? // The Accounting Review, 84 (May), p. 713-735.
- Chadegani, A. A. (2011). Review of Studies on Audit Quality. 2011 International Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR vol. 20. IACSIT Press, Singapore. p. 312 – 317.
- Chin, C.; Chi, H. (2009). Reducing Restatements With Increased Industry Expertise // Contemporary Accounting Research, 26 (3), p. 729-765.
- Dassen, R. J. (1995). Audit Quality: An Empirical Study Of The Attributes And Determinants Of Audit Quality Perceptions. Proefschrift. 215 p.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size And Audit Quality // Journal of Accounting and Economics, 3, p. 183-199.
- Duff, A. (2004). Auditqual: Dimensions of Audit Quality. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. 148 p.
- Francis, J. R. (2011). A Framework For Understanding And Researching Audit Quality // Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30 (2), p. 125-152.
- Geiger, M., Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures // Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 21, No. 1, March. p. 67-78.
- International Auditing And Assurance Standards Board (2011). [interaktyvus]. Audit Quality: An IAASB Perspective. Prieiga per internetą: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>
- Ismail, I.; Haron, H.; Ibrahim, D.N.; Isa, S. M. (2005). Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty Towards Audit Firms. Perceptions of Malaysian Public Listed Companies // Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No 7, p. 738-756
- Kalbos patarimai. 2005. Kn. IV: Leksika: skolinių vartojimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas.
- Kilgore, A.; Radich, R.; Harisson, G. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes // Australian Accounting Review, Volume 21, Issue 3, p. 253 – 265.
- Kinney, W.; Palmrose Z-V.; Scholz, S. (2002). Auditor Independence And Non-Audit Services – What Do Restatements Suggest? Working paper. University of Texas – Austin.
- Knechel, W. R.; Krishnan, G. V.; Pevzner, M.; Shefchik, L.; Velury, U. (2012). Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://ssrn.com/abstract=2040754>
- Lietuvos Respublikos audito įstatymas (1999). Aktuali redakcija 2011-11-17. Žin., 1999, Nr. 59-1916.
- Palmrose, Z-V. (1986). Audit Fees And Auditor Size: Further Evidence // Journal of Accounting Research, Spring, p. 97-110.
- Pierre, S.; Anderson, K. (1984). An Analysis of the Factors Associated With Lawsuits Against Public Accountants // The Accounting Review, 59, p. 242-263.
- Raghunandan, K.; Read, W. J.; Whisenant, J. S. (2003). Initial Evidence On The Association Between Nonaudit Fees And Restated Financial Statements // Accounting Horizons, 17 No 3, p. 223-234.
- Romanus, R. J.; Maher J.; Fleming, D. M. (2008). Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, And Accounting Restatements // Accounting Horizons, 22 (4), p. 389-413.
- Ruževičius, J. (2006). Kokybės vadybos metodai ir modeliai. Vadovėlis. Vilnius. Vilniaus universitetas, 316 p.
- Schroeder, M.; Solomon, I.; Vickery, D. (1986). Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners // Auditing: A Journal of Practice and Theory, 5 (2), p. 86-94.
- Simunic, D. A. (2003). Audit Quality and Audit Firm Size: Revisited. The University of British Columbia. Presentation Paper.
- Stice, J. (1991). Using Financial and Market Information To Identify Pre-Engagement Factors Associated With Lawsuits Against Auditors // The Accounting Review, 66, p. 516-533.
- Sutton, S. G. (1993). Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process // Decision Sciences, Vol. 24, p. 88-105.
- Tarptautinė buhalterijų federacija. 2008. Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas. [interaktyvus]. 84 p. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?112>

- Tarptautinių žodžių žodynas. 2005. Vilnius: Alma littera, 4-as papildytas ir pataisytas leidimas, 790 p.
- Turner, J.L.; Sennetti, J.T. (2001). Post-Audit Restatement Risk And Audit Firm Size // *Journal of Forensic Accounting*, Vol. II, p. 67-94.
- Vaicekuskas, D. (2013). Klientų suvoktos audito kokybės veiksmų modelis: audito pridėtinės vertės veiksmo tyrimas. Vilniaus universitetas, ekonomikos fakultetas, apskaitos ir audito katedra. Magistro darbas. 100 p.
- Von Nordenflycht, A. (2010). What Is A Professional Service Firm? Toward A Theory And Taxonomy Of Knowledge-Intensive Firms // *Academy of Management Review*, vol. 35, No. 1. p. 155-174
- Woodland, A. M.; Kenneth Reynolds, J. (2003). Restatements and Audit Quality. Working paper. Louisiana State University. 30 p.
- Zerni, M. (2009). Essays on Audit Quality. Academic dissertation. University of Oulu, Finland. 42 p.

TYPES OF AUDIT QUALITY RESEARCH: THEIR ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

Darius Vaicekuskas

Summary

There is no single common definition of audit quality. Audit quality depends upon the observer, as well as on methods used in order to evaluate it. Considering that audit quality is usually an object under the investigation of three groups of stakeholders - external users, preparers and supervision authorities – three types of audit quality researches can be determined.

In accordance to laws applicable in different countries, auditors and audit firms are usually periodically inspected by professional competent inspectors. The inspectors assess whether the firms and auditors do not infringe the provisions of auditing standards, national auditing laws, as well as how they manage internal resources and policies to provide high quality auditing services. These inspections could be performed only on legal basis by legally affirmed inspectors and their findings usually reach other stakeholders only if outrage deficiencies are detected. This lead to high quality assessments costs for other stakeholders to evaluate audit quality this way.

In order to reduce quality assessment costs, external users apply audit quality surrogate researches – they employ various surrogates, which in their opinion, are closely tied with the audit quality (probability that auditors will detect deficiencies and will react properly) and assess whether these surrogates are applicable to particular audit firm. Surrogates such as audit firm size, auditor's tenure, non-audit services provided to audit clients are often employed. Although these researches may be informative and interesting to various analytics and scientists, the lack of particular necessary information and difficult mathematical-statistical models reduce the quantity of such researches.

Due to audit clients' direct interaction with their auditors, clients do not rely on surrogates – they evaluate audit quality on their own perceptions. Usually these perceptions are based on various attributes of an audit firm (size, brand, reputation) and audit team (empathy, communication, responsiveness). That kind of research does not focus on defining audit quality, it is more leaning towards the attributes, existence of which in engagements causes clients' perceptions of audit as of good quality.

Literature analysis shows that due to increasing interest in an audit quality subject, various different types of audit quality researches will arise in the future.