Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba

315-asis TAS
2009 balandis

Tarptautinis audito standartas

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka

International Federation of Accountants

LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI
Lithuanian Chamber of Auditors

International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Auditing (ISA), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

The original English version of this publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: http://www.ifac.org. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant.

Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: *"Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document."* Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-007-6

Šį tarptautinis audito standartą "Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka" 2009 m. balandžio mėn. anglų kalba išleido Tarptautinės buhalterių federacijos (TBF) Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba (TAUSV), 2010 m. kovo mėn. į lietuvių kalbą išvertė Lietuvos auditorių rūmai (LAR) ir platina su TBF leidimu. Tarptautinių audito standartų vertimo procesas buvo apsvarstytas TBF, o vertimas atliktas vadovaujantis "Politikos pareiškimu – TBF išleistų standartų vertimo ir platinimo politika". Patvirtinti visų tarptautinių audito standartų tekstai yra tie, kurie išleisti TBF anglų kalba.

© 2009 šio tarptautinio audito standarto *"Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka"* teksto anglų kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

© 2010 šio tarptautinio audito standarto *"Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka"* teksto lietuvių kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Auditing*, *"Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment"*, ISBN number: 978-1-60815-007-6

Šio tarptautinio audito standarto *"Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka"* tekstas lietuvių kalba patvirtintas Europos komisijos redaktorės ir toks yra išsiųstas Vidaus ir rinkos paslaugų generaliniam direktoratui (DG MARKT). Šis tekstas gali skirtis nuo to, kuris galimai bus skelbiamas oficialiame Europos Sąjungos Clarity projekto standartų leidinyje, skirtame Europos Sąjungai.

315-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS

REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS NUSTATYMAS IR ĮVERTINIMAS SUSIPAŽĮSTANT SU ĮMONE IR JOS APLINKA

(Galioja 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui)

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1
Įsigaliojimo data	2
Tikslas	3
Apibrėžtys	4
Reikalavimai	
Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla	5–10
Būtinas susipažinimas su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę	11–24
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas	25–31
Dokumentai	32
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla	A1–A16
Būtinas susipažinimas su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę	A17–A104
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas	A105–A130
Dokumentai	A131–A134
1 priedas. Vidaus kontrolės sudedamosios dalys	
2 priedas. Sąlygos ir įvykiai, galintys rodyti reikšmingo iškraipymo riziką	

315-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ turėtų būti skaitomas kartu su 200-uoju TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus “.

Įžanga

Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptarta auditoriaus pareiga nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinėse ataskaitose susipažįstant su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę.

Įsigaliojimo data

2. Šis TAS galioja 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui.

Tikslas

3. Auditoriaus tikslas – nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu susipažįstant su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, ir tuo remiantis suplanuoti ir įgyvendinti veiksmus reaguojant į reikšmingų iškraipymų riziką.

Apibrėžtys

4. Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

   a) tvirtinimai – atviri ar kitokie vadovybės pareiškimai, kurie atsispindi finansinėse ataskaitose ir kuriuos auditorius naudoja siekdamas įvertinti įvairių galimų iškraipymų rūšis;

   b) verslo rizika – rizika, kylanti dėl svarbių aplinkybių, įvykių, sąlygų, veiksmų ar neveikimo, galinčių padaryti neigiamą įtaką įmonės galimybėms pasiekti savo tikslus ir įgyvendinti strategiją, arba kylanti dėl nustatytų netinkamų tikslų ir strategijų;

   c) vidaus kontrolė – už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų suplanuotos, įdiegtos ir taikomos procedūros, skirtos tam, kad būtų pakankamai užtikrinama, kad bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės patikimumo, veiklos efektyvumo ir veiksmingumo, taikomų įstatymų ir teisės aktų laikymosi tikslai. Sąvoka „kontrolės priemonės“ apima vieną ar daugiau vidaus kontrolės sudedamųjų dalių;

   d) rizikos vertinimo procedūros – audito procedūros, atliekamos siekiant susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, taip pat nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu;

   e) reikšminga rizika – nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, kuriai, auditoriaus nuomone, reikia skirti ypač daug dėmesio.

Reikalavimai

Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla

5. Auditorius turi atlikti rizikos vertinimo procedūras, kurių pagrindu jis nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Tačiau vien tik rizikos vertinimo procedūros nesuteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų, kurių pagrindu būtų galima pareikšti auditoriaus nuomonę (žr. A1–A5 dalis).
6. Rizikos vertinimo procedūros tai:
   a) vadovybės ir kitų įmonės darbuotojų, kurie, auditoriaus nuomone, gali turėti informacijos, galinčios padėti nustatyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką, apklausa (žr. A6 dalį);
   b) analitinės procedūros (žr. A7–A10 dalis);
   c) stebėsena ir tikrinimas (žr. A11 dalį).
7. Auditorius turi apsvarstyti, ar auditoriaus kliento prisiėmimo ir jo išlaikymo metu gauta informacija yra svarbi nustatant reikšmingo iškraipymo riziką.
8. Jeigu užduoties partneris yra atlikęs kitas užduotis įmonei, užduoties partneris turi apsvarstyti, ar gauta informacija yra svarbi nustatant reikšmingo iškraipymo riziką.
9. Jei ketinama remtis ankstesne darbo su įmone patirtimi ar praėjusio audito metu atliktomis audito procedūromis, auditorius turi nustatyti, ar įvyko kokių nors pokyčių, kurie gali būti reikšmingi dabartiniam auditui (žr. A12–A13 dalis).
10. Užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai turi aptarti įmonės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo tikimybę ir įmonės taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos taikymą įmonės faktams ir aplinkybėms. Užduoties partneris turi nustatyti, apie kuriuos dalykus būtina informuoti aptarimo metu nedalyvaujančius užduoties grupės narius (žr. A14–A16 dalis).

Būtinas susipažinimas su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę

Įmonė ir jos aplinka

11. Auditorius turi susipažinti su šiais dalykais:
    a) ūkio šaka, reguliavimo ir kitais išorės veiksniais, įskaitant taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A17–A22 dalis);
    b) įmonės pobūdžiu, įskaitant:
       i) jos veiklą;
       ii) jos nuosavybės ir valdymo struktūras;
       iii) įmonės daromų ir planuojamų daryti investicijų, įskaitant investicijų į specialiosios paskirties įmones, rūšis; ir
       iv) kokia įmonės struktūra ir kaip ji yra finansuojama,

kad auditorius galėtų suprasti, kokios ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija yra tikėtini finansinėse ataskaitose (žr. A23–A27 dalis);

c) įmonės pasirinktais ir taikomais apskaitos metodais ir jų keitimo priežastimis. Auditorius turi įvertinti, ar įmonės apskaitos metodai yra tinkami pagal jos veiklos pobūdį ir ar atitinka ūkio šakoje taikomą finansinės atskaitomybės tvarką bei apskaitos metodus (žr. A28 dalį);

d) įmonės tikslais ir strategija bei susijusia verslo rizika, dėl kurios gali atsirasti reikšmingo iškraipymo rizika (žr. A29–A35 dalis);

e) įmonės finansinių rezultatų vertinimu ir peržiūra (žr. A36–A41 dalis).

Įmonės vidaus kontrolė

12. Auditorius turi susipažinti su auditui svarbia vidaus kontrole. Nors dauguma auditui svarbių kontrolės priemonių greičiausiai yra susijusios su finansine atskaitomybe, ne visos su finansine atskaitomybe susijusios kontrolės priemonės yra svarbios auditui. Vadovaudamasis savo profesiniu sprendimu, auditorius nustato, ar kontrolės priemonė atskirai ar kartu su kitomis yra svarbi auditui (žr. A42–A65 dalis).

Susipažinimo su atitinkamomis kontrolės priemonėmis pobūdis ir apimtis

13. Susipažindamas su auditui svarbiomis kontrolės priemonėmis, auditorius turi įvertinti tokių kontrolės priemonių planavimą ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos, ne tik apklausdamas įmonės darbuotojus, bet ir atlikdamas procedūras (žr. A66–A68 dalis).

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys

Kontrolės aplinka

14. Auditorius turi susipažinti su kontrolės aplinka. Susipažindamas su kontrolės aplinka, auditorius turi įvertinti, ar:

a) vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, yra sukūrusi ir palaiko sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą; ir

b) kontrolės aplinkos elementų stipriosios savybės bendrai suteikia tinkamą pagrindą veikti kitoms vidaus kontrolės sudedamosioms dalims ir ar toms kitoms kontrolės sudedamosioms dalims veikti netrukdo kontrolės aplinkos trūkumai (žr. A69–A78 dalis).

Įmonės rizikos vertinimo procesas

15. Auditorius turi išsiaiškinti, ar įmonėje yra procesas:

a) su finansinės atskaitomybės tikslais susijusiems verslo rizikos veiksniams nustatyti;

b) rizikos svarbai įvertinti;

c) jos pasitaikymo tikimybei įvertinti ir

d) nuspręsti, kokių veiksmų imtis reaguojant į tokią riziką (žr. A79 dalį).

16. Jeigu įmonė yra sukūrusi tokį procesą (toliau – įmonės rizikos vertinimo procesas), auditorius susipažįsta su juo ir jo taikymo rezultatais. Jeigu auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nebuvo nustačiusi, auditorius turi įvertinti, ar yra panašaus pobūdžio rizika, kuri, kaip auditorius tikėtųsi, būtų nustatyta taikant įmonės rizikos vertinimo procesą. Jeigu tokia rizika yra, auditorius turi suprasti, kodėl taikant procedūras ji nenustatyta, ir įvertinti, ar procesas yra tinkamas pagal aplinkybes, arba nustatyti, ar, įgyvendinant įmonės rizikos vertinimo procesą, yra svarbių vidaus kontrolės trūkumų.

17. Jeigu įmonė tokio proceso nėra sukūrusi arba taiko procesą prireikus, auditorius turi aptarti su vadovybe, ar buvo nustatyta finansinės atskaitomybės tikslams svarbi verslo rizika ir kokių veiksmų jos atžvilgiu buvo imtasi. Auditorius turi įvertinti, ar tai, kad rizikos vertinimo procesas nėra įformintas dokumentuose, yra priimtina atsižvelgus į aplinkybes, arba turi įvertinti, ar tai yra svarbus vidaus kontrolės trūkumas (žr. A80 dalį).

Informacinė sistema, apimanti susijusius verslo procesus, svarbi finansinei atskaitomybei, ir informavimas

18. Auditorius turi susipažinti su finansinei atskaitomybei svarbia informacine sistema, įskaitant susijusius verslo procesus, tai yra:

    a) finansinėms ataskaitoms reikšmingos įmonės veiklos ūkinių operacijų grupės;

    b) informacinių technologijų (IT) ir rankinės sistemos procedūros, kuriomis inicijuojamos, registruojamos, tvarkomos, jeigu reikia, koreguojamos, perkeliamos į didžiąją knygą ir finansinėse ataskaitose parodomos įmonės ūkinės operacijos;

    c) susiję apskaitos įrašai, patvirtinanti informacija ir specifinės finansinių ataskaitų sąskaitos, naudojamos įmonės ūkinėms operacijoms inicijuoti, registruoti, tvarkyti ir parodyti; taip pat klaidingų įrašų taisymas ir informacijos perkėlimo į didžiąją knygą būdas. Šie įrašai gali būti daromi rankiniu būdu ar elektroninėmis priemonėmis;

    d) kaip informacinė sistema kaupia duomenis apie finansinėms ataskaitoms svarbius įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkines operacijas;

    e) finansinės atskaitomybės procesai įmonės finansinėms ataskaitoms sudaryti, įskaitant reikšmingus apskaitinius įvertinimus ir atskleidžiamą informaciją; ir

    f) kontrolės priemonės, taikomos apskaitos įrašams, įskaitant nestandartinius apskaitos įrašus nepasikartojančioms ir neįprastoms ūkinėms operacijoms ar koregavimams registruoti (žr. A81–A85 dalis).

19. Auditorius turi susipažinti, kaip įmonė informuoja apie su finansine atskaitomybe susijusias pareigas ir funkcijas, apie finansinei atskaitomybei svarbius klausimus, taip pat ir apie:

    a) vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų keitimąsi informacija ir

    b) išorės šalių, tokių kaip priežiūros institucijos, informavimą (žr. A86–A87 dalis).

Auditui svarbūs kontrolės veiksmai

20. Auditorius turi susipažinti su auditui svarbiais kontrolės veiksmais, kuriuos, auditoriaus nuomone, svarbu suprasti, norint įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu ir suplanuoti tolesnes audito procedūras, atsižvelgiant į įvertintą riziką. Atliekant auditą nebūtina suprasti visų kontrolės veiksmų, susijusių su kiekviena reikšminga ūkinių operacijų grupe, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija finansinėse ataskaitose arba su kiekvienu su jais susijusiu tvirtinimu (žr. A88–A94 dalis).

21. Susipažindamas su įmonės kontrolės veiksmais, auditorius turi suprasti, kaip įmonė atsižvelgia į rizikos veiksnius, susijusius su IT naudojimu (žr. A95–A97 dalis).

Kontrolės priemonių stebėsena

22. Auditorius turi suprasti pagrindinius įmonės veiksmus finansinės atskaitomybės vidaus kontrolei stebėti, įskaitant auditui svarbius kontrolės veiksmus ir tai, kaip įmonė inicijuoja veiksmus kontrolės priemonių trūkumams ištaisyti (žr. A98–A100 dalis).

23. Jeigu įmonėje yra vidaus audito funkcija[1], auditorius, norėdamas nustatyti, ar vidaus audito funkcija gali būti svarbi auditui, turi susipažinti su:

    a) vidaus audito funkcijos pareigų pobūdžiu ir kokią vietą vidaus audito funkcija užima įmonės organizacinėje struktūroje; ir

    b) vidaus audito funkciją atliekančių asmenų vykdoma arba numatoma vykdyti veikla (žr. A101–A103 dalis).

24. Auditorius turi suprasti informacijos, naudojamos įmonės stebėsenos veikloje, šaltinius ir priežastis, dėl kurių, vadovybės nuomone, informacija stebėsenos tikslams yra pakankamai patikima (žr. A104 dalį).

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas

25. Auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką:

    a) finansinių ataskaitų lygmeniu ir (žr. A105–A108 dalis)

    b) ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos tvirtinimų lygmeniu (žr. A109–A113 dalis),

    kad susidarytų pagrindą tolesnėms audito procedūroms suplanuoti ir atlikti.

26. Šiuo tikslu auditorius turi:

    a) nustatyti riziką susipažindamas su įmone ir jos aplinka, įskaitant svarbiausias su rizika susijusias kontrolės priemones, ir vertindamas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją finansinėse ataskaitose (žr. A114–A115 dalis);

[1] Sąvoka „vidaus audito funkcija“ apibrėžta 610-ojo TAS „Vidaus auditorių darbo naudojimas“ 7 dalies a punkte: „vertinimo veikla, kurią atlieka įmonėje įsteigtas subjektas arba kuri įmonei teikiama kaip paslauga. Ši veikla, be kitų dalykų, yra vidaus kontrolės procedūrų pakankamumo ir veiksmingumo tikrinimas, vertinimas bei stebėsena.“

b) įvertinti nustatytą riziką ir nustatyti, ar ji paplitusi finansinėse ataskaitose kaip visumoje ir gali daryti įtaką daugeliui tvirtinimų;

c) nustatytą riziką susieti su galimomis problemomis tvirtinimų lygmeniu, atsižvelgdamas į atitinkamas kontrolės priemones, kurias jis ketina tikrinti; ir (žr. A116–A118 dalis);

d) įvertinti iškraipymo tikimybę, įskaitant daugybinių iškraipymų galimybę, ir nustatyti, ar galimi iškraipymai yra tokio masto, kad dėl jų galėtų atsirasti reikšmingas iškraipymas.

Rizika, reikalaujanti ypatingo auditoriaus dėmesio

27. Vertindamas riziką, kaip nurodyta 25 dalyje, auditorius turi nustatyti, ar kuri nors nustatyta rizika, jo nuomone, yra reikšminga rizika. Priimdamas šį sprendimą, auditorius turi atmesti su rizika susijusių nustatytų kontrolės priemonių poveikį.

28. Spręsdamas, kuri rizika yra reikšminga rizika, auditorius turi įvertinti bent jau šiuos veiksnius:

a) ar rizika yra su apgaule susijusi rizika;

b) ar rizika yra susijusi su dabartiniais svarbiais ekonomikos, apskaitos ir kitais įvykiais ir todėl ji reikalauja ypatingo dėmesio;

c) ūkinių operacijų sudėtingumą;

d) ar rizika yra susijusi su reikšmingais sandoriais su susijusiomis šalimis;

e) su rizika susijusios finansinės informacijos vertinimo subjektyvumo lygį, ypač vertinimo, kuriam būdingas didelis neapibrėžtumas, lygį; ir

f) ar rizika yra susijusi su reikšmingais sandoriais, kurie nėra būdingi įprastai įmonės veiklai arba dėl kitų priežasčių atrodo neįprasti (žr. A119–A123 dalis).

29. Jeigu auditorius nustato, kad reikšminga rizika egzistuoja, jis turi susipažinti su įmonės taikomomis su tokia rizika susijusiomis kontrolės priemonėmis, įskaitant kontrolės veiksmus (žr. A124–A126 dalis).

Rizikos rūšys, kurioms esant vien pagrindinėmis procedūromis surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima

30. Auditorius gali nuspręsti, kad apie tam tikrą riziką vien tik pagrindinėmis procedūromis surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų yra neįmanoma arba nepraktiška. Tokie rizikos veiksniai gali atsirasti netiksliai ar neišsamiai registruojant įprastas ir reikšmingas ūkinių operacijų grupes bei sąskaitų likučius, kuriuos dėl jų savybių dažnai galima apdoroti labai automatizuotai, rankiniu būdu atliekant mažai veiksmų arba visiškai jų neatliekant. Šiais atvejais įmonės tokios rizikos atžvilgiu taikomos kontrolės priemonės yra svarbios auditui ir auditorius privalo su jomis susipažinti (žr. A127–A129 dalis).

Rizikos įvertinimo peržiūra

31. Auditoriaus atliktas reikšmingų iškraipymų rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu gali keistis audito metu surinkus papildomų audito įrodymų. Tais atvejais, kai auditorius surenka audito įrodymų atlikdamas tolesnes audito procedūras arba gauna naujos informacijos, ir tie įrodymai ar informacija prieštarauja audito įrodymams, kuriais auditorius iš pradžių grindė savo vertinimą, jis turi peržiūrėti vertinimą ir atitinkamai koreguoti tolesnes planuojamas audito procedūras (žr. A130 dalį).

Dokumentai

32. Auditorius turi įtraukti į audito dokumentus[2]:

    a) užduoties grupėje vykusius aptarimus, jeigu tai nustatyta 10 dalyje, ir svarbius priimtus sprendimus;

    b) pagrindines žinias apie kiekvieną 11 dalyje nurodytą įmonės bei jos aplinkos aspektą ir kiekvieną 14–24 dalyse nurodytą vidaus kontrolės sudedamąją dalį; informacijos, kuria remdamasis auditorius įgyja tokį supratimą, šaltinius ir atliktas rizikos vertinimo procedūras;

    c) nustatytą ir įvertintą reikšmingų iškraipymų riziką finansinių ataskaitų lygmeniu bei tvirtinimų lygmeniu, kaip nustatyta 25 dalyje; ir

    d) nustatytus rizikos veiksnius ir susijusias kontrolės priemones, apie kurias auditorius sužinojo vykdydamas 27–30 dalyse nurodytus reikalavimus (žr. A131–A134 dalis).

***

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla (žr. 5 dalį)

A1. Susipažinimas su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę (toliau – susipažinimas su įmone), yra viso audito metu vykstantis nenutrūkstamas ir aktyvus informacijos rinkimo, atnaujinimo ir analizės procesas. Toks susipažinimas suteikia galimybę apibrėžti sistemą, kuria remdamasis auditorius planuoja auditą ir jį atlikdamas priima profesinius sprendimus, pavyzdžiui, kai:

- vertina reikšmingo finansinių ataskaitų iškraipymo riziką;
- nustato reikšmingumą pagal 320-ąjį TAS[3];
- vertina, ar pasirinkti tinkami apskaitos metodai, ar jie tinkamai taikomi ir ar tinkama finansinėse ataskaitose atskleista informacija;
- nustato sritis, kurioms auditorius turėtų skirti ypač daug dėmesio, pavyzdžiui, susijusių šalių sandoriai, vadovybės taikomos veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumas ar sandorių tikslingumas verslo požiūriu;

[2] 230-asis TAS „Audito dokumentavimas“, 8–11 dalys ir A6 dalis.
[3] 320-asis TAS „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“.

- apibrėžia lūkesčius, kurie bus taikomi atliekant analitines procedūras;
- imasi veiksmų reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, planuodamas ir atlikdamas tolesnes audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų; ir
- vertina gautų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, kaip antai prielaidų ir vadovybės žodinių bei rašytinių pareiškimų tinkamumą.

A2. Informaciją, gautą atliekant rizikos vertinimo procedūras ir susijusius veiksmus, auditorius gali panaudoti kaip audito įrodymus reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimui pagrįsti. Be to, atlikdamas rizikos vertinimo procedūras, auditorius gali gauti įrodymų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius arba atskleistą informaciją ir susijusius tvirtinimus bei kontrolės priemonių efektyvumą, nors tokios audito procedūros ir nebuvo specialiai planuotos kaip pagrindinės procedūros ar kontrolės priemonių testai. Jeigu mano, kad tai veiksminga, auditorius gali nuspręsti atlikti pagrindines procedūras arba kontrolės priemonių testus kartu su rizikos vertinimo procedūromis.

A3. Remdamasis savo profesiniu sprendimu, auditorius nustato būtiną supratimo lygį. Pirmiausia jis apsvarsto, ar jo įgytų žinių pakanka šiame TAS apibrėžtiems tikslams pasiekti. Auditoriui pakanka žemesnio lygio bendro supratimo apie įmonę, negu reikia vadovybei, kuri vadovauja įmonei.

A4. Būtina įvertinti tiek dėl klaidos, tiek dėl apgaulės atsirandančią riziką, ir šis TAS apima abi šias rizikos rūšis. Tačiau apgaulė yra toks svarbus veiksnys, kad 240-ajame TAS pateikta daugiau reikalavimų ir gairių dėl rizikos vertinimo procedūrų ir susijusių veiksmų siekiant gauti informacijos, naudojamos nustatant reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką[4].

A5. Nors auditoriui yra būtina atlikti visas 6 dalyje nustatytas rizikos vertinimo procedūras, siekiant įgyti reikiamą supratimą apie įmonę (žr. 11–24 dalis), jis neprivalo atlikti visų procedūrų dėl kiekvieno supratimo aspekto. Gali būti atliktos ir kitos procedūros, jeigu tokias procedūras atliekant gauta informacija gali padėti nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką. Tokios procedūros gali būti, pavyzdžiui:

- informacijos, gautos iš išorės šaltinių, tokių kaip profesinių ar ekonomikos žurnalų, peržiūra; analitikų, bankų ar reitingų agentūrų ataskaitų peržiūra; priežiūros institucijų ar finansinių leidinių peržiūra;
- paklausimai nepriklausomiems įmonės konsultantams teisės klausimais arba vertinimo ekspertams, kurių paslaugomis naudojosi įmonė.

Įmonės vadovybės ir kitų darbuotojų apklausa (žr. 6 dalies a punktą)

A6. Didelė informacijos, kurią auditorius gauna vykdydamas apklausas, dalis yra gaunama iš vadovybės ir už finansinę atskaitomybę atsakingų asmenų. Tačiau auditorius, nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką, taip pat gali gauti informacijos arba sužinoti kitokį požiūrį apklausdamas kitus įmonės darbuotojus arba skirtingus įgaliojimus turinčius darbuotojus. Pavyzdžiui:

[4] 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“, 12–24 dalys.

- paklausimai už valdymą atsakingiems asmenims gali padėti auditoriui suprasti aplinką, kurioje rengiamos finansinės ataskaitos;
- paklausimai vidaus audito padalinio darbuotojams gali suteikti informacijos apie per metus taikytas vidaus audito procedūras, susijusias su įmonės vidaus kontrolės priemonių planavimu ir veiksmingumu, ir apie tai, ar vadovybė tinkamai atsižvelgė į taikant tokias procedūras nustatytus pastebėjimus;
- paklausimai darbuotojams, susijusiems su sudėtingų ar neįprastų sandorių inicijavimu, tvarkymu ar registravimu, gali padėti auditoriui įvertinti, ar parinkti tinkami apskaitos metodai ir ar jie tinkamai taikomi;
- paklausimai įmonės teisininkams gali suteikti informacijos tokiais klausimais kaip bylinėjimasis, įstatymų ir teisės aktų laikymasis, žinios apie įmonei įtaką darančią apgaulę ar įtariamą apgaulę, garantijas, įsipareigojimus po pardavimo, susitarimus (tokius kaip bendros įmonės) su verslo partneriais ir sutarčių sąlygų prasmę;
- paklausimai rinkodaros ar pardavimo personalui gali suteikti informacijos apie įmonės rinkodaros strategijos pokyčius, pardavimo tendencijas ar susitarimus su klientais.

Analitinės procedūros (žr. 6 dalies b punktą)

A7. Analitinės procedūros, atliekamos kaip rizikos vertinimo procedūros, gali padėti atskleisti tokius įmonės veiklos aspektus, apie kuriuos auditorius nežinojo, ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, kad būtų sudarytas pagrindas atsakui į įvertintą riziką suplanuoti ir įgyvendinti. Analitines procedūras atliekant kaip rizikos vertinimo procedūras, gali būti naudojama tiek finansinė, tiek nefinansinė informacija, pavyzdžiui, santykis tarp pardavimų ir prekybos ploto arba parduotų prekių apimties.

A8. Analitinės procedūros gali padėti nustatyti neįprastas ūkines operacijas ar įvykius bei sumas, koeficientus ir tendencijas, kurios gali turėti reikšmės auditui. Nustatyti neįprasti ar netikėti ryšiai gali padėti auditoriui aptikti reikšmingo iškraipymo riziką, ypač reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką.

A9. Tačiau jeigu tokioms analitinėms procedūroms naudojami aukštu lygiu apibendrinti duomenys (kaip gali atsitikti analitines procedūras atliekant kaip rizikos vertinimo procedūras), šių analitinių procedūrų rezultatai tik apibendrintai parodo, ar gali būti reikšmingų iškraipymų. Atitinkamai tokiais atvejais kitos informacijos, surinktos siekiant nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, ir tokių analitinių procedūrų rezultatų vertinimas gali padėti auditoriui suprasti ir įvertinti analitinių procedūrų rezultatus.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A10. Kai kurios mažesnės įmonės gali neturėti tarpinės ar mėnesinės finansinės informacijos, kuri galėtų būti panaudota analitinėms procedūroms. Tokiomis aplinkybėmis, nors auditorius ir gali atlikti ribotas analitines procedūras, reikalingas auditui suplanuoti, ar gauti tam tikros informacijos teikdamas paklausimus, auditoriui gali tekti suplanuoti atlikti analitines procedūras reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti, kai tik parengiamas išankstinis įmonės finansinių ataskaitų projektas.

Stebėsena ir tikrinimas (žr. 6 dalies c punktą)

A11. Stebėsena ir tikrinimas gali papildyti vadovybės bei kitų darbuotojų apklausą ir suteikti informacijos apie įmonę ir jos aplinką. Taikant tokias audito procedūras gali būti stebima ar tikrinama, pavyzdžiui:

- įmonės veikla;
- dokumentai (tokie kaip verslo planai ir strategijos), apskaitos įrašai ir vidaus kontrolės vadovai;
- vadovybės parengtos ataskaitos (tokios kaip vadovybės ketvirčio ataskaitos ir tarpinės finansinės ataskaitos) ir už valdymą atsakingų asmenų parengtos ataskaitos (tokios kaip direktorių valdybos posėdžių protokolai);
- įmonės patalpos ir gamybos įrenginiai.

Ankstesniais laikotarpiais gauta informacija (žr. 9 dalį)

A12. Auditoriaus ankstesnė darbo su įmone patirtis ir per ankstesnius auditus atliktos audito procedūros gali suteikti auditoriui informacijos apie tokius dalykus, kaip:

- ankstesni iškraipymai ir ar jie buvo laiku ištaisyti;
- įmonės, jos aplinkos ir įmonės vidaus kontrolės pobūdis (įskaitant vidaus kontrolės trūkumus);
- reikšmingi įmonės ar jos veiklos pasikeitimai, kurie galėjo įvykti nuo ankstesnio finansinio laikotarpio ir kurie gali padėti auditoriui gauti pakankamai žinių apie įmonę, reikalingų reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti ir įvertinti.

A13. Jeigu auditorius ketina per ankstesnius laikotarpius surinktą informaciją panaudoti esamam auditui, jis privalo nustatyti, ar tokia informacija tebėra aktuali. Tai būtina, kadangi kontrolės aplinkos pokyčiai gali daryti įtaką ankstesniais metais surinktos informacijos tinkamumui. Norėdamas nustatyti, ar buvo pokyčių, kurie gali daryti įtaką tokios informacijos tinkamumui, auditorius gali rengti apklausas ir atlikti kitas tinkamas audito procedūras, tokias kaip atitinkamų sistemų nuoseklios peržiūros testai.

Užduoties grupės pasitarimai (žr. 10 dalį)

A14. Užduoties grupės pasitarimai apie finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo tikimybę:

- suteikia galimybę labiau patyrusiems užduoties grupės nariams, įskaitant užduoties partnerį, pasidalyti savo įžvalgomis, remiantis žiniomis apie įmonę;
- leidžia užduoties grupės nariams keistis informacija apie įmonei gresiančią verslo riziką ir apie tai, kaip ir kur finansinėse ataskaitose galėtų atsirasti reikšmingas iškraipymas dėl apgaulės ar klaidos;
- padeda užduoties grupės nariams geriau suprasti reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose galimybę tam tikrose jiems paskirtose srityse ir geriau suprasti, kaip jų atliekamų audito procedūrų rezultatai gali paveikti kitus audito aspektus, įskaitant sprendimus dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties;

- suteikia pagrindą užduoties grupės nariams bendrauti ir keistis nauja audito metu gauta informacija, kuri gali daryti įtaką reikšmingų iškraipymų rizikos vertinimui arba audito procedūroms, atliekamoms reaguojant į tokią riziką.

240-ajame TAS pateikti papildomi reikalavimai ir gairės dėl apgaulės rizikos aptarimo užduoties grupėje[5].

A15. Ne visada yra būtina ar tikslinga į vieną aptarimą įtraukti visus grupės narius (pvz., atliekant auditą keliose vietose), taip pat nebūtinai visi užduoties grupės nariai turi būti informuojami apie visus aptarimų metu priimtus sprendimus. Užduoties partneris gali aptarti klausimus su pagrindiniais užduoties grupės nariais, įskaitant, jeigu manoma, kad tikslinga, specialistus ar už komponentų auditą atsakingus narius, perduodamas jiems pareigą aptarti klausimus su kitais, atsižvelgiant tai, kokiu mastu būtina keistis informacija užduoties grupėje. Gali būti naudinga sudaryti užduoties partnerio tvirtinamą informavimo planą.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A16. Paprastai nedidelės apimties auditą gali atlikti vien tik užduoties partneris (kuris gali būti privačia praktika užsiimantis auditorius). Tokiais atvejais būtent užduoties partneris, asmeniškai suplanavęs auditą, yra atsakingas už įmonės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos tikimybės nustatymą.

Būtinas susipažinimas su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę

Įmonė ir jos aplinka

Ūkio šakos, priežiūros ir kiti išorės veiksniai (žr. 11 dalies a punktą)

Ūkio šakos veiksniai

A17. Svarbiausi su ūkio šaka susiję veiksniai apima tokias ūkio šakos sąlygas, kaip konkurencinė aplinka, kliento santykiai su tiekėjais ir technologijų plėtra. Šiuo atveju auditorius gali vertinti, pavyzdžiui, tokius dalykus:

- rinką ir konkurenciją, įskaitant paklausą, pajėgumus ir kainų konkurenciją;
- veiklos ciklišKumą ir sezoniškumą;
- su įmonės produktais susijusią produktų technologiją;
- energijos tiekimą ir išlaidas.

A18. Ūkio šakoje, kurioje veikia įmonė, gali kilti specifinė reikšmingų iškraipymų rizika dėl įmonės veiklos pobūdžio ar jos reguliavimo masto. Pavyzdžiui, dėl ilgalaikių sutarčių gali būti atliekami pajamų ir sąnaudų sumų reikšmingi įvertinimai, dėl kurių gali kilti reikšmingų iškraipymų rizika. Tokiais atvejais labai svarbu, kad į užduoties grupę būtų įtraukiami pakankamai atitinkamų žinių ir patirties turintys nariai[6].

Priežiūros veiksniai

[5] 240-asis TAS, 15 dalis

[6] 220-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė“, 14 dalis.

A19. Svarbūs su priežiūra susiję veiksniai yra susiję su priežiūros aplinka. Be kitų dalykų, priežiūros aplinka apima taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir teisinę bei politinę aplinką. Šiuo atveju auditorius gali vertinti, pavyzdžiui, tokius dalykus:

- apskaitos principus ir ūkio šakai būdingą praktiką;
- reguliuojamos ūkio šakos reguliavimo sistemą;
- teisės aktus ir reguliavimo tvarką, darančius reikšmingą įtaką įmonės veiklai, įskaitant tiesioginę priežiūrą;
- apmokestinimą (įmonių ir kitus mokesčius);
- vyriausybės politikos kryptis, šiuo metu darančias įtaką įmonės verslui, tokias kaip pinigų politika, įskaitant užsienio valiutų kurso kontrolės priemones, fiskalines ir finansines paskatas (pvz., vyriausybės pagalbos programas) ir tarifų ar prekybos apribojimų politika;
- aplinkos apsaugos reikalavimus, darančius įtaką ūkio šakai ir įmonės verslui.

A20. 205-ajame TAS pateikti tam tikri specifiniai reikalavimai, susiję su įmonei, ūkio šakai ar sektoriui, kuriame įmonė veikia, taikoma teisine ar priežiūros sistema[7].

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A21. Atliekant viešojo sektoriaus įmonių auditą, įmonės veiklai gali daryti įtaką įstatymai, teisės aktai ar kiti reikalavimai. Į šiuos aspektus svarbu atsižvelgti susipažįstant su įmone ir jos aplinka.

Kiti išorės veiksniai

A22. Kiti veiksniai, darantys įtaką įmonės veiklai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti, gali būti bendrosios ekonominės sąlygos, palūkanų normos, finansavimo prieinamumas ir infliacija ar valiutos revalvavimas.

Įmonės pobūdis (žr. 11 dalies b punktą)

A23. Žinios apie įmonės pobūdį leidžia auditoriui suprasti tokius dalykus kaip:

- ar sudėtinga įmonės struktūra, pavyzdžiui, su dukterinėmis įmonėmis ar kitais įvairiose vietose veikiančiais komponentais. Kai struktūra sudėtinga, dažnai atsiranda problemų, dėl kurių gali iškilti reikšmingo iškraipymo rizika. Pavyzdžiui, ar teisingai apskaitoje parodomas prestižas, bendros įmonės, investicijos ar specialiosios paskirties įmonės;
- nuosavybė ir santykiai tarp savininkų bei kitų žmonių ar įmonių. Šios žinios padeda nustatyti, ar teisingai buvo nustatyti ir parodyti apskaitoje susijusių šalių sandoriai. 550-ajame TAS[8] nustatyti reikalavimai ir pateikiamos gairės, kaip auditorius turėtų vertinti susijusias šalis.

A24. Klausimai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti susipažindamas su įmonės aplinka, yra tokie:

---

[7] 250-asis TAS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“, 14 dalis.

[8] 550-asis TAS „Susijusios šalys“.

- verslo operacijos, tokios kaip:
  - pajamų šaltinių, produktų ar paslaugų ir rinkų pobūdis, įskaitant įmonės dalyvavimą elektroninėje prekyboje, pavyzdžiui, pardavimas ir rinkodaros veikla internetu;
  - veiklos organizavimas (pvz., gamybos etapai ir būdai ar su aplinkosaugos rizika susijusios veiklos sritys);
  - susivienijimai, bendros įmonės ir veikla pagal funkcijų perdavimo sutartis;
  - geografinis pasiskirstymas ir ūkio šakos segmentavimas;
  - gamybos patalpų, sandėlių ir biurų išsidėstymas, atsargų laikymo vieta ir jų kiekis;
  - pagrindiniai klientai ir svarbūs prekių tiekėjai ir paslaugų teikėjai, susitarimai dėl darbo santykių (įskaitant tai, ar yra sutartys su profsąjungomis, pensijos ir kitos išmokos pasibaigus darbo santykiams, akcijų opcionai ar susitarimai dėl skatinimo premijų ir valstybinis darbo santykių reguliavimas);
  - tyrimų ir technologinės plėtros veikla ir susijusios išlaidos;
  - sandoriai su susijusiomis šalimis.
- investicijos ir investavimo veikla, tokia kaip:
  - planuojami ar neseniai įvykdyti įsigijimai ar pardavimai;
  - investicijos ir vertybinių popierių pardavimas ar paskolų perleidimas;
  - kapitalo investicijos;
  - investicijos į nekonsoliduotas įmones, įskaitant bendrijas, bendras įmones ir specialiosios paskirties įmones.
- finansavimas ir finansinė veikla, tokia kaip:
  - pagrindinės dukterinės ir asocijuotosios įmonės, įskaitant konsoliduotas ir nekonsoliduotas struktūras;
  - įsiskolinimo struktūra ir susijusios sąlygos, įskaitant nebalansinio finansavimo susitarimus ir susitarimus dėl nuomos;
  - naudą gaunantys savininkai (vietos, užsienio, verslo reputacija ir patirtis) ir susijusios šalys;
  - išvestinių finansinių priemonių naudojimas.
- finansinė atskaitomybė, tokia kaip:
  - apskaitos principai ir ūkio šakai būdinga praktika, įskaitant konkrečiai ūkio šakai būdingas kategorijas (pvz., paskolos ir investicijos bankams arba farmacijos sektoriaus tyrimo ir plėtros veikla);
  - pajamų pripažinimo tvarka;
  - tikrosios vertės apskaita;
  - turtas, įsipareigojimai ir sandoriai užsienio valiuta;

- neįprastų ar sudėtingų ūkinių operacijų apskaita, įskaitant operacijas prieštaringose ar naujose srityse (pvz., mokėjimo akcijomis apskaita).

A25. Reikšmingi nuo praėjusių laikotarpių įvykę įmonės pokyčiai gali sukelti reikšmingo iškraipymo riziką ar ją pakeisti.

Specialiosios paskirties įmonių pobūdis

A26. Specialiosios paskirties įmonė (kartais vadinama specialiosios paskirties bendrove) paprastai steigiama iš esmės siauru ir tiksliai apibrėžtu tikslu, pavyzdžiui, sudaryti nuomos sutartį ar finansinį turtą paversti akcijomis, arba vykdyti tyrimo ir plėtros veiklą. Tokios įmonės teisinė forma gali būti korporacija, fondas, bendrija arba juridinio asmens statuso neturinti įmonė. Įmonė, kurios vardu steigiama specialiosios paskirties įmonė, dažnai gali pervesti savo turtą pastarajai (pvz., finansinio turto pripažinimo nutraukimo operacija) ir įgyja teisę naudotis pastarosios turtu ar teikti jai paslaugas, o kitos šalys gali teikti pastarajai finansavimą. Kaip nurodyta 550-ajame TAS, tam tikromis aplinkybėmis specialiosios paskirties įmonė gali būti su įmone susijusi šalis[9].

A27. Finansinės atskaitomybės tvarka dažnai išsamiai apibrėžia sąlygas, laikomas tolygiomis kontrolei, arba sąlygas, kurioms esant turėtų būti svarstoma galimybė specialiosios paskirties įmonę konsoliduoti. Aiškinant tokios tvarkos reikalavimus, dažnai būtina žinoti atitinkamus su specialiosios paskirties įmone susijusius susitarimus.

Įmonės apskaitos metodų pasirinkimas ir taikymas (žr. 11 dalies c punktą)

A28. Žinios apie įmonės pasirinktus ir taikomus apskaitos metodus gali apimti tokius aspektus, kaip:

- įmonės taikomi didelių ir neįprastų ūkinių operacijų apskaitos metodai;
- reikšmingų apskaitos metodų poveikis prieštaringoms ar atsirandančioms naujoms sritims, kurių atžvilgiu nėra autoritetingo vadovavimo ar sutarimo;
- įmonės apskaitos metodų pokyčiai;
- įmonei nauji finansinės atskaitomybės standartai, įstatymai ir kiti teisės aktai, kada ir kaip įmonė juos pritaikys.

Tikslai, strategijos ir susijusi verslo rizika (žr. 11 dalies d punktą)

A29. Įmonė vykdo veiklą veikiama ūkio šakos, reguliavimo ir kitų vidaus bei išorės veiksnių. Atsižvelgdama į šiuos veiksnius įmonės vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys nustato tikslus, kurie yra bendrieji įmonės planai. Strategijos yra būdai, kuriais vadovybė ketina pasiekti įmonės tikslus. Ilgainiui įmonės tikslai ir strategija gali keistis.

A30. Verslo rizika yra platesnė negu reikšmingo iškraipymo finansinėse ataskaitose rizika ir pastarąją apima. Verslo rizika gali kilti dėl pokyčių arba dėl veiklos sudėtingumo. Verslo rizika gali kilti ir įmonei nepripažįstant pokyčių būtinumo. Verslo rizika gali kilti, pavyzdžiui dėl:

- naujų produktų ar paslaugų, kurie gali nepasiteisinti, kūrimo;

[9] 550-asis TAS, A7 dalis.

- rinkos, nors ir sėkmingai veikiančios, tačiau kuri yra nepakankama produktui ar paslaugai palaikyti; arba
- produkto ar paslaugos defektų, dėl kurių gali atsirasti įsipareigojimų ar grėsmė reputacijai.

A31. Verslo rizikos, su kuria susiduria įmonė, supratimas padidina galimybes nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, kadangi verslo rizika dažniausiai sukelia tam tikrus finansinius padarinius, o todėl ir poveikį finansinėms ataskaitoms. Tačiau auditorius nėra įpareigotas nustatyti ar vertinti visus verslo rizikos veiksnius, kadangi ne visi verslo rizikos veiksniai sukelia reikšmingo iškraipymo riziką.

A32. Siekdamas suprasti įmonės tikslus, strategiją ir susijusią verslo riziką, dėl kurių gali kilti reikšmingo finansinių ataskaitų iškraipymo rizika, auditorius gali vertinti tokius aspektus:

- ūkio šakos vystymasis (verslo rizika gali kilti, pvz., todėl, kad įmonė neturi personalo ar kompetencijos, kad galėtų prisitaikyti prie ūkio šakos pokyčių);
- nauji produktai ir paslaugos (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., dėl didesnės atsakomybės už gaminius);
- verslo plėtra (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., nepakankamai tiksliai įvertinus paklausą);
- nauji apskaitos reikalavimai (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., dėl nevisiško ar netinkamo įgyvendinimo arba padidėjusių sąnaudų);
- priežiūros institucijų reikalavimai (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., dėl griežtesnių teisinių reikalavimų);
- esamo ir būsimo finansavimo reikalavimai (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., įmonei netekus finansavimo dėl to, kad ji neatitinka reikalavimų);
- IT naudojimas (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., dėl sistemų ir procesų nesuderinamumo);
- strategijos įgyvendinimo poveikis, pavyzdžiui, bet koks poveikis, dėl kurio gali atsirasti naujų apskaitos reikalavimų (potenciali verslo rizika gali kilti, pvz., dėl nevisiško ar netinkamo įgyvendinimo).

A33. Verslo rizika gali turėti tiesioginį poveikį ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu ar finansinių ataskaitų lygmeniu. Pavyzdžiui, verslo rizika dėl klientų skaičiaus sumažėjimo gali padidinti reikšmingų iškraipymų, susijusių su gautinų sumų vertinimu, riziką. Tačiau ta pati rizika, ypač smunkant ekonomikai, gali turėti ilgalaikių padarinių, kuriuos auditorius svarsto, vertindamas, ar tinkamai taikoma veiklos tęstinumo prielaida. Vertinant, ar dėl verslo rizikos gali atsirasti reikšmingų iškraipymų, atsižvelgiama į įmonės aplinkybes. 2 priede pateikti sąlygų ir įvykių, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, pavyzdžiai.

A34. Paprastai vadovybė nustato verslo riziką ir sukuria būdus, kaip į ją reaguoti. Toks rizikos vertinimo procesas yra vidaus kontrolės dalis, jis plačiau aptartas 15 ir A79–A80 dalyse.

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A35. Atliekant viešojo sektoriaus įmonių auditą, vadovybės tikslams gali daryti įtaką atskaitomybės visuomenei ypatumai, ir tokie tikslai gali būti apibrėžti atsižvelgiant į įstatymų, teisės aktų ar kitus reikalavimus.

Įmonės finansinių rezultatų vertinimas ir peržiūra (žr. 11 dalies e punktą)

A36. Vadovybė ir kiti darbuotojai vertins ir peržiūrės įmonės veiklos aspektus, kuriuos jie laikys svarbiais. Tiek dėl vidaus, tiek dėl išorės veiklos rodiklių vertinimo įmonei atsiranda spaudimas. Savo ruožtu dėl tokio spaudimo vadovybė gali mėginti pagerinti veiklos rezultatus ar iškraipyti finansines ataskaitas. Atitinkamai susipažinęs su įmonės veiklos rodikliais auditorius gali įvertinti, ar dėl spaudimo pasiekti veiklos tikslus įmonės vadovybė gali imtis veiksmų, dėl kurių padidėtų reikšmingo iškraipymo rizika, įskaitant reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką. Reikalavimai ir gairės dėl apgaulės rizikos pateikti 240-ajame TAS.

A37. Įmonės finansinių rezultatų vertinimas ir peržiūra yra ne tas pats, kas kontrolės priemonių stebėsena (ji, kaip vidaus kontrolės sudedamoji dalis, aptarta A98–A104 dalyse), nors jų tikslai gali ir sutapti:

- vertinant ir peržiūrint veiklą, nustatoma, ar įmonės veiklos rezultatai atitinka vadovybės (ar trečiųjų šalių) iškeltus tikslus;
- kontrolės priemonių stebėsena yra ypač susijusi su vidaus kontrolės efektyvumu.

Tačiau kai kuriais atvejais veiklos rodikliai taip pat suteikia informacijos, kuri gali padėti vadovybei nustatyti vidaus kontrolės trūkumus.

A38. Įmonės vidaus informacija, kuria remdamasi vadovybė vertina ir peržiūri įmonės finansinius rezultatus ir kurią gali vertinti auditorius, gali būti tokia:

- pagrindiniai veiklos rodikliai (finansiniai ir nefinansiniai), pagrindiniai indeksai, tendencijos ir veiklos statistika;
- kelių laikotarpių finansinių rezultatų analizė;
- biudžetai, prognozės, pokyčių analizė, informacija apie segmentus, skyrių, departamentų ir kitų lygių veiklos rezultatų ataskaitos;
- darbuotojų darbo vertinimas ir skatinanti atlyginimų tvarka;
- įmonės veiklos palyginimas su konkurentų veikla.

A39. Vertinti ir peržiūrėti įmonės finansinius rezultatus gali ir išorės šalys. Pavyzdžiui, tokia išorės informacija, kaip analitikų ataskaitos ir kredito reitingų agentūrų ataskaitos gali suteikti auditoriui vertingų žinių apie įmonę. Šios ataskaitos dažniausiai gali būti gaunamos iš audituojamos įmonės.

A40. Vidaus vertinimai gali išryškinti netikėtus rezultatus arba kryptis, kurių priežastis vadovybė privalo nustatyti ir imtis koregavimo veiksmų (kai kuriais atvejais nustatyti ir laiku pašalinti iškraipymus). Veiklos rodikliai taip pat gali parodyti auditoriui susijusios finansinių ataskaitų informacijos iškraipymo riziką. Pavyzdžiui, veiklos rodikliai gali parodyti, kad, lyginant su kitomis tos pačios ūkio šakos įmonėmis, įmonė nepaprastai

greitai plečiasi ar didėja jos pelningumas. Ši informacija, ypač kartu su kitais veiksniais, tokiais kaip nuo veiklos rezultatų priklausančios premijos ar skatinantis atlygis, gali būti požymis rizikos, kad, rengdama finansines ataskaitas, vadovybė yra šališka.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A41. Mažesnės įmonės dažnai neturi procesų finansiniams rezultatams įvertinti ir peržiūrėti. Apklausus vadovybę gali išaiškėti, kad, vertindama finansinius rezultatus ir imdamasi atitinkamų veiksmų, ji remiasi tam tikrais pagrindiniais rodikliais. Jeigu, atlikus tokią apklausą, nustatoma, jog veikla nevertinama ar neatliekama peržiūra, gali padidėti rizika, kad iškraipymai nebus nustatyti ir ištaisyti.

Įmonės vidaus kontrolė (žr. 12 dalį)

A42. Auditoriaus žinios apie įmonės vidaus kontrolę jam padeda nustatyti galimų iškraipymų rūšis, veiksnius, darančius įtaką reikšmingų iškraipymų rizikai, ir nuspręsti dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties.

A43. Su vidaus kontrole susijusi taikymo medžiaga toliau pateikiama keturiuose skyriuose tokia tvarka:

- bendrasis vidaus kontrolės pobūdis ir jos savybės;
- auditui svarbios kontrolės priemonės;
- susipažinimo su atitinkamomis kontrolės priemonėmis pobūdis ir apimtis;
- vidaus kontrolės sudedamosios dalys.

Bendrasis vidaus kontrolės pobūdis ir jos savybės

Vidaus kontrolės paskirtis

A44. Vidaus kontrolė planuojama, įgyvendinama ir taikoma atsižvelgus į nustatytą verslo riziką, dėl kurios gali nepavykti pasiekti įmonės tikslų, susijusių su:

- įmonės finansinės atskaitomybės patikimumu;
- įmonės veiklos efektyvumu ir veiksmingumu; ir
- įmonės taikomų įstatymų ar teisės aktų laikymusi.

Vidaus kontrolės planavimas, įgyvendinimas ir taikymas priklauso nuo įmonės dydžio ir sudėtingumo.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A45. Mažesnės įmonės savo tikslams pasiekti gali taikyti mažiau struktūrizuotas priemones, paprastesnius procesus ir procedūras.

Vidaus kontrolės apribojimai

A46. Kad ir kokia efektyvi būtų vidaus kontrolė, ji įmonei gali suteikti tik pakankamą užtikrinimą, jog bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės tikslai. Tikslų pasiekimo tikimybei įtaką daro įgimti vidaus kontrolės apribojimai. Šie įgimti apribojimai gali būti

dėl žmonių priimamų klaidingų sprendimų ar vidaus kontrolės nesilaikymo dėl žmogaus klaidos. Pavyzdžiui, klaida gali atsirasti dėl kontrolės pobūdžio ar keičiant pačią kontrolę. Arba kontrolė gali būti neefektyvi, pavyzdžiui, jeigu vidaus kontrolės tikslais rengiama informacija (pvz., išimties ataskaita) panaudojama neefektyviai, kadangi už tokios informacijos peržiūrą atsakingas asmuo nesupranta jos paskirties arba nesiima reikiamų veiksmų.

A47. Be to, kontrolės priemonės gali būti apeinamos dviem ar daugiau darbuotojų sudarius sąmokslą arba vadovybė gali nepaisyti vidaus kontrolės. Pavyzdžiui, vadovybė su klientais gali sudaryti šalutinius susitarimus, kurie neatitinka įmonės standartinių pardavimo sutarčių sąlygų ir aplinkybių, dėl ko gali būti netinkamai pripažįstamos pajamos. Be to, vadovybė gali nepaisyti arba išjungti programinės įrangos patikrinimo priemones, skirtas ūkinėms operacijoms, viršijančioms nustatytus kredito limitus, nustatyti ir apie jas pranešti.

A48. Be to, planuodama ir įgyvendindama kontrolės priemones, vadovybė gali priimti sprendimus dėl kontrolės priemonių, kurias ji nusprendžia įgyvendinti, ir rizikos, kurią kontrolės priemonės apims, pobūdžio ir apimties.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A49. Nedidelėse įmonėse dažnai yra mažiau darbuotojų, todėl galimybės atskirti pareigas gali būti ribotos. Tačiau mažoje savininko vadovaujamoje įmonėje savininkas vadovas gali įgyvendinti efektyvesnę priežiūrą nei didesnėje įmonėje. Tokia priežiūra gali kompensuoti apskritai mažesnes galimybes atskirti pareigas.

A50. Kita vertus, dėl neformalios vidaus kontrolės sistemos vadovui savininkui yra lengviau nepaisyti kontrolės priemonių. Auditorius į tai turi atitinkamai atsižvelgti nustatydamas reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką.

Vidaus kontrolės skirstymas į sudedamąsias dalis

A51. Suskirsčius vidaus kontrolę į toliau apibrėžtas penkias sudedamąsias dalis, kaip nustatyta tarptautiniuose audito standartuose, auditoriui suteikiamas pagrindas nustatyti, kaip įvairūs įmonės vidaus kontrolės aspektai gali daryti įtaką auditui:

a) kontrolės aplinka;

b) įmonėje taikomas rizikos vertinimo procesas;

c) informacinė sistema, įskaitant susijusius verslo procesus, svarbi finansinei atskaitomybei, ir informavimas;

d) kontrolės veiksmai, ir

e) kontrolės priemonių stebėsena.

Toks skirstymas nebūtinai parodo, kaip įmonė planuoja, įgyvendina ir taiko vidaus kontrolės priemones arba kaip ji gali klasifikuoti bet kurią atskirą sudedamąją dalį. Todėl įvairiems vidaus kontrolės aspektams ir jų įtakai auditui apibūdinti auditoriai atitinkamai gali vartoti kitokias negu šiame TAS sąvokas ar taikyti kitokią sistemą, jeigu tik joje aptartos visos šiame TAS aprašytos sudedamosios dalys.

A52. Taikymo medžiaga, susijusi su penkiomis finansinių ataskaitų auditui svarbiomis vidaus kontrolės sudedamosiomis dalimis, išdėstyta toliau pateiktose A69–A104 dalyse. 1 priede pateikti papildomi šių vidaus kontrolės sudedamųjų dalių paaiškinimai.

Auditoriaus rizikos vertinimui svarbių rankinių ir automatinių vidaus kontrolės elementų ypatybės

A53. Įmonės vidaus kontrolės sistemą sudaro rankiniai, o dažnai ir automatiniai elementai. Šių rankinių ar automatinių elementų ypatybės labai svarbios auditoriaus atliekamam rizikos vertinimui ir juo grindžiamoms tolesnėms audito procedūroms.

A54. Rankinių ar automatinių elementų naudojimas vidaus kontrolės sistemoje taip pat daro įtaką tvarkai, pagal kurią inicijuojamos, registruojamos ir tvarkomos ūkinės operacijos ar rengiamos jų ataskaitos:

- rankinės sistemos kontrolės priemonės gali apimti tokias procedūras kaip ūkinių operacijų tvirtinimas ir peržiūra, sutikrinimas ir sutikrinimo skirtumų vėlesnis tyrimas. Be to, įmonė gali taikyti automatines ūkinių operacijų inicijavimo, registravimo, tvarkymo ir ataskaitų apie jas teikimo procedūras, tokiu atveju įrašai elektroninėse formose pakeičia popierinius dokumentus;
- informacinių technologijų (IT) sistemos kontrolės priemones sudaro automatinių (pvz., kompiuterinėse programose esančių kontrolės priemonių) ir rankinių kontrolės priemonių derinys. Rankinės kontrolės priemonės gali būti nepriklausomos nuo IT, joms gali būti naudojama IT parengta informacija arba jos gali būti taikomos tik IT ir automatinių kontrolės priemonių efektyvumui stebėti ar neatitikimams šalinti. Naudojant IT ūkinėms operacijoms inicijuoti, registruoti bei tvarkyti ar ataskaitoms apie jas rengti ar kitiems finansiniams duomenims įtraukti į finansines ataskaitas, sistemos ir programos gali apimti kontrolės priemones, susijusias su reikšmingų sąskaitų atitinkamais tvirtinimais, arba gali būti svarbios užtikrinant rankinių kontrolės priemonių, priklausančių nuo IT, efektyvumą.

Įmonės automatinių ir rankinių vidaus kontrolės elementų santykis priklauso nuo įmonės naudojamų IT sistemų pobūdžio ir sudėtingumo.

A55. Apskritai IT pagerina įmonės vidaus kontrolę, kadangi suteikia įmonei galimybę:

- nuosekliai taikyti nustatytas verslo taisykles ir atlikti sudėtingus skaičiavimus tvarkant daug ūkinių operacijų ar duomenų;
- padidinti informacijos prieinamumą, tikslumą ir galimybes pateikti ją laiku;
- palengvinti papildomą informacijos analizę;
- padidinti įmonės veiklos, politikos ir procedūrų stebėsenos galimybes;
- sumažinti riziką, kad kontrolės priemonės bus apeitos; ir
- padidinti galimybes efektyviau atskirti pareigas įdiegiant apsaugos kontrolės priemones taikomosiose programose, duomenų bazėse ir operacinėse sistemose.

A56. Įmonės vidaus kontrolei IT taip pat kelia specifinę riziką, pavyzdžiui:

- pasitikėjimas sistemomis ar programomis, netiksliai apdorojančiomis duomenis, apdorojančiomis netikslius duomenis arba netiksliai apdorojančiomis netikslius duomenis;
- dėl neteisėtos prieigos prie duomenų jie gali būti sunaikinti arba netinkamai pakeisti, taip pat gali būti registruojamos nepatvirtintos ar nesamos ūkinės operacijos ar jos gali būti netinkamai registruojamos; ypatinga rizika gali kilti, kai daug vartotojų turi prieigą prie vienos duomenų bazės;
- galimybė IT darbuotojams gauti didesnes prieigos teises, nei būtina jų tiesioginėmis pareigoms vykdyti, todėl pažeidžiama pareigų atskyrimo tvarka;
- pakeičiami pirminių bylų duomenys neturint tam įgaliojimų;
- sistemų ar programų pakeitimai neturint tam įgaliojimų;
- neatliekami būtini sistemų ar programų pakeitimai;
- netinkama intervencija rankiniu būdu;
- galimas duomenų praradimas arba negalėjimas susipažinti ir dirbti su duomenimis, kai tai yra būtina.

A57. Rankiniai vidaus kontrolės elementai gali būti tinkamesni, kai būtina priimti sprendimus ar užtikrinti atsargumą, pavyzdžiui, tokiomis aplinkybėmis:

- atliekamos didelės, neįprastos ar nepasikartojančios ūkinės operacijos;
- susidaro aplinkybės, kai klaidas sunku nustatyti, numatyti ar jų tikėtis;
- keičiasi aplinkybės, todėl būtina taikyti veiksmingesnes kontrolės priemones, negu gali užtikrinti esama automatinė kontrolė;
- atliekama automatinių kontrolės priemonių efektyvumo stebėsena.

A58. Rankiniai vidaus kontrolės elementai gali būti mažiau patikimi negu automatiniai, kadangi juos galima apeiti, ignoruoti ar jų nepaisyti. Jiems taip pat būdingesnės paprastos klaidos ar apsirikimai. Todėl, taikant vien tik rankinius vidaus kontrolės elementus, negalima daryti prielaidos, kad bus užtikrintas reikiamas nuoseklumas. Rankiniai vidaus kontrolės elementai gali būti mažiau tinkami tokiomis aplinkybėmis, kai:

- vykdomos didelės apimties arba pasikartojančios ūkinės operacijos arba kai tikėtinas arba numatomas klaidas galima nustatyti ir ištaisyti arba jų išvengti taikant automatines kontrolės priemones;
- atliekant kontrolės veiksmus galima tinkamai suplanuoti ir automatizuoti konkrečius kontrolės vykdymo būdus.

A59. Vidaus kontrolės rizikos mastas ir pobūdis skiriasi priklausomai nuo įmonės informacinės sistemos pobūdžio ir savybių. Įmonė atsižvelgia į rizikos veiksnius, kylančius dėl IT naudojimo arba dėl rankinių vidaus kontrolės elementų naudojimo, taikydama efektyvias kontrolės priemones pagal įmonės informacinės sistemos charakteristikas.

Auditui svarbios kontrolės priemonės

A60. Tarp įmonės tikslų ir taikomų kontrolės priemonių, skirtų suteikti pakankamą užtikrinimą, kad jie bus įgyvendinti, yra tiesioginis ryšys. Įmonės tikslai ir kontrolės priemonės susiję su finansine atskaitomybe, veikla ir įstatymų ar teisės aktų laikymusi, tačiau ne visi tikslai ir kontrolės priemonės yra svarbūs auditoriui vertinant riziką.

A61. Auditoriui priimant sprendimą, ar kontrolės priemonės atskirai ar kartu su kitomis priemonėmis yra svarbios auditui, gali būti svarbūs tokie veiksniai:

- reikšmingumas;
- susijusios rizikos dydis;
- įmonės dydis;
- įmonės veiklos pobūdis, įskaitant jos organizacinės struktūros ir nuosavybės charakteristikas;
- įmonės veiklos įvairovė ir sudėtingumas;
- taikomi teisiniai ir priežiūros reikalavimai;
- aplinkybės ir taikoma vidaus kontrolės sudedamoji dalis;
- įmonės vidaus kontrolę sudarančių sistemų pobūdis ir sudėtingumas, įskaitant naudojimąsi paslaugų organizacijų paslaugomis;
- kaip ir ar apskritai tam tikra kontrolė atskirai ar kartu su kitomis kontrolės priemonėmis padeda nustatyti ar ištaisyti reikšmingą iškraipymą arba užkerta jam kelią.

A62. Įmonės parengtos informacijos išsamumo ir tikslumo kontrolės priemonės taip pat gali būti svarbios auditui, jei auditorius ketina pasinaudoti tokia informacija planuodamas ir atlikdamas tolesnes procedūras. Su veiklos ir įstatymų laikymosi tikslais susijusios kontrolės priemonės taip pat gali būti svarbios auditui, jei jos susijusios su duomenimis, kuriuos auditorius vertina ar naudoja atlikdamas audito procedūras.

A63. Vidaus kontrolė, skirta turtui apsaugoti nuo neteisėto įsigijimo, naudojimo ar pardavimo, gali apimti ir kontrolės priemones, susijusias tiek su finansinės atskaitomybės, tiek su veiklos tikslais. Paprastai auditorius vertina tik su finansinės atskaitomybės patikimumu susijusias kontrolės priemones.

A64. Paprastai įmonė taiko kontrolės priemones, susijusias su tikslais, kurie nesvarbūs auditui, todėl jų svarstyti nebūtina. Pavyzdžiui, siekdama veiklos veiksmingumo ir efektyvumo, įmonė gali taikyti sudėtingą automatizuotą kontrolės priemonių sistemą (tokią kaip automatizuota oro linijų tvarkaraščių valdymo kontrolės priemonių sistema), tačiau šios kontrolės priemonės auditui paprastai nėra svarbios. Nors vidaus kontrolė taikoma visoje įmonėje ar bet kuriems jos padaliniams ar veiklos procesams, atliekant auditą nebūtina siekti suprasti su kiekvienu įmonės padaliniu ir verslo procesu susijusią vidaus kontrolę.

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A65. Viešojo sektoriaus įmonių auditoriai dažnai turi papildomų su vidaus kontrole susijusių pareigų, pavyzdžiui, informuoti, kaip laikomasi galiojančio veiklos kodekso. Be to,

viešojo sektoriaus įmonių auditoriai gali būti įpareigoti teikti ataskaitas, kaip laikomasi įstatymų, teisės aktų ar kitų reikalavimų. Todėl jų atliekama vidaus kontrolės peržiūra gali būti platesnė ir išsamesnė.

Susipažinimo su atitinkamomis kontrolės priemonėmis pobūdis ir apimtis (žr. 13 dalį)

A66. Vertindamas kontrolės modelį, auditorius svarsto, ar kontrolė atskirai arba kartu su kitomis kontrolės priemonėmis gali padėti efektyviai nustatyti ir ištaisyti reikšmingus iškraipymus arba užkirsti jiems kelią. Kontrolės įgyvendinimas reiškia, kad kontrolė egzistuoja ir kad įmonė ją naudoja. Neprasminga vertinti kontrolės įgyvendinimą, jei kontrolė neefektyvi, todėl pirmiausia reikia įvertinti tokios kontrolės modelį. Netinkamai suplanuota kontrolė gali būti požymis, kad įmonėje yra svarbių vidaus kontrolės trūkumų.

A67. Siekiant surinkti audito įrodymų apie atitinkamų kontrolės priemonių modelį ir diegimą, gali būti atliekamos tokios rizikos vertinimo procedūros:

- įmonės darbuotojų apklausa;
- konkrečių kontrolės priemonių taikymo stebėjimas;
- dokumentų ir ataskaitų patikra;
- ūkinių operacijų įrašų atsekimas informacinėje sistemoje, svarbioje finansinei atskaitomybei.

Tačiau vien tik apklausos šiems tikslams pasiekti nepakanka.

A68. Kontrolės priemonių efektyvumui patikrinti nepakanka vien tik suprasti įmonės kontrolės priemones, išskyrus atvejus, kai taikomi automatizuoti procesai, užtikrinantys nuoseklų kontrolės priemonių taikymą. Pavyzdžiui, gauti įrodymai apie tam tikru metu neautomatizuotomis priemonėmis valdomą kontrolę nesuteikia audito įrodymų apie kontrolės efektyvumą bet kuriuo kitu metu per audituojamą laikotarpį. Tačiau dėl IT būdingo nuoseklaus apdorojimo (žr. A55 dalį), atliekant audito procedūras, skirtas nustatyti, ar automatinės kontrolės priemonės buvo įdiegtos, kartu galima patikrinti tokių kontrolės priemonių efektyvumą, priklausomai nuo auditoriaus atliekamo kontrolės priemonių, tokių kaip programos pakeitimų kontrolės priemonės, vertinimo ir tikrinimo. Kontrolės priemonių efektyvumo testai aprašyti 330-ajame TAS[10].

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys – kontrolės aplinka (žr. 14 dalį)

A69. Kontrolės aplinka priklauso nuo valdymo ir vadovavimo funkcijų, už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės požiūrio, žinių ir veiksmų, susijusių su įmonės vidaus kontrole bei jos svarba įmonei. Kontrolės aplinka formuoja organizacijos klimatą ir įmonės darbuotojų supratimą apie kontrolę.

A70. Siekiant suprasti įmonės kontrolės aplinką, svarbūs tokie kontrolės aplinkos elementai:

a) *sąžiningumo ir etinių vertybių deklaravimas bei ugdymas* – tai pagrindiniai elementai, darantys įtaką kontrolės priemonių modelio, administravimo ir stebėsenos efektyvumui;

[10] 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

b) *kompetencijos siekimas* – kaip vadovybė nustato tam tikroms pareigoms būtiną kompetencijos lygį ir kokie įgūdžiai bei žinios tokį lygį atitinka;

c) *už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimas* – už valdymą atsakingų asmenų savybės, tokios kaip:

- nepriklausomumas nuo vadovybės;
- patirtis ir statusas;
- kokiu mastu jie dalyvauja veikloje, jiems teikiama informacija ir jų veiklos patikrinimas;
- jų veiksmų tinkamumas, įskaitant tai, kaip už valdymą atsakingi asmenys iškelia sunkius klausimus vadovybei ir juos sprendžia, ir jų bendravimas su vidaus ir išorės auditoriais;

d) *vadovybės filosofija ir darbo stilius* – tokios vadovybės savybės, kaip:

- polinkis imtis verslo rizikos ir ją valdyti;
- vadovybės požiūris ir atitinkami su finansine atskaitomybe susiję veiksmai;
- vadovybės požiūris į informacijos apdorojimą, apskaitos funkcijas ir darbuotojus;

e) *organizacinė struktūra* – sistema, kurioje planuojami, atliekami, kontroliuojami ir peržiūrimi veiksmai įmonės tikslams pasiekti;

f) *įgaliojimų suteikimas ir pareigų skyrimas* – kaip suteikiami įgaliojimai bei nustatoma atsakomybė ir kaip nustatomi atskaitomybės ryšiai bei įgaliojimų hierarchija;

g) *žmogiškųjų išteklių strategija ir praktika* – politika ir praktika tokiose srityse kaip, pavyzdžiui, įdarbinimo, orientavimo, mokymo, vertinimo, konsultavimo, perkėlimo į aukštesnes pareigas, atlyginimo ir veiksmų padėčiai ištaisyti.

Audito įrodymai dėl kontrolės aplinkos elementų

A71. Audito įrodymus galima surinkti teikiant paklausimus ir kartu atliekant kitas rizikos vertinimo procedūras, pavyzdžiui, paklausimus derinant su stebėsena ar dokumentų tikrinimu. Pavyzdžiui, apklausęs vadovybę ir darbuotojus, auditorius gali suprasti, kaip vadovybė perduoda darbuotojams savo požiūrį į verslą ir etišką elgesį. Tada auditorius, atsižvelgdamas, pavyzdžiui, į tai, ar vadovybė turi parengusi oficialų elgesio kodeksą ir ar pati jo laikosi, gali nustatyti, ar atitinkamos kontrolės priemonės įgyvendintos.

Kontrolės aplinkos poveikis reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui

A72. Kai kurie įmonės kontrolės aplinkos elementai yra taip paplitę, kad jais galima patikimai remtis vertinant reikšmingų iškraipymų riziką. Pavyzdžiui, įmonės kontrolės supratimui daro įtaką už valdymą atsakingi asmenys, kadangi viena iš jų funkcijų yra atsverti vadovybei tenkantį spaudimą, susijusį su finansine atskaitomybe ir atsirandantį dėl rinkos poreikių ar atlyginimo sistemų. Todėl kontrolės aplinkos struktūros efektyvumui už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimo atžvilgiu daro įtaką tokie veiksniai:

- už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumas nuo vadovybės ir jų galimybės vertinti vadovybės veiksmus;

- tai, ar jie supranta įmonės veiklos ūkines operacijas;
- tai, kokiu mastu jie vertina, ar finansinės ataskaitos sudarytos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A73. Aktyvi ir nepriklausoma direktorių valdyba gali daryti įtaką vyresniosios vadovybės filosofijai ir darbo stiliui. Tačiau kitų elementų poveikis gali būti ribotas. Pavyzdžiui, nors į kompetentingų finansų, apskaitos ir IT darbuotojų įdarbinimo praktiką orientuota žmogiškųjų išteklių politika gali sumažinti finansinės informacijos apdorojimo klaidų riziką, bet ji negali sumažinti vyresniosios vadovybės didelio noro padidinti pajamas.

A74. Gera kontrolės aplinka gali būti teigiamas veiksnys, kai auditorius vertina reikšmingų iškraipymų riziką. Tačiau, nors gera kontrolės aplinka gali padėti sumažinti apgaulės riziką, ji nėra absoliuti priemonė, užkertanti kelią apgaulės rizikai. Ir atvirkščiai, kontrolės aplinkos trūkumai gali sumažinti kontrolės priemonių, ypač susijusių su apgaule, efektyvumą. Pavyzdžiui, jei vadovybė neskiria pakankamai išteklių reaguoti į IT saugumo riziką, tai gali daryti neigiamą įtaką vidaus kontrolei, kadangi gali būti daromi netinkami kompiuterinių programų ar duomenų pakeitimai arba atsirasti galimybė tvarkyti nepatvirtintas ūkines operacijas. Kaip paaiškinta 330-ajame TAS, kontrolės aplinka taip pat daro įtaką tolesnių auditoriaus procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai[11].

A75. Kontrolės aplinka pati savaime nenustato ir neištaiso reikšmingų iškraipymų ar neužkerta jiems kelio. Tačiau kontrolės aplinka gali daryti įtaką auditoriaus kitų kontrolės priemonių efektyvumo vertinimui (pvz., kontrolės priemonių ir specifinių kontrolės veiksmų stebėsenai), o kartu ir auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A76. Mažų įmonių kontrolės aplinka dažniausiai skiriasi nuo didelių įmonių kontrolės aplinkos. Pavyzdžiui, mažose įmonėse už valdymą atsakingais asmenimis negali būti nepriklausomas ar išorės narys, o jeigu nėra kitų savininkų, valdymo funkcijas perima tiesiogiai savininkas vadovas. Kontrolės aplinkos pobūdis taip pat gali daryti įtaką kitų kontrolės priemonių svarbai arba dėl tokios kontrolės aplinkos kitos kontrolės priemonės gali būti netaikomos. Pavyzdžiui, aktyvus savininko vadovo dalyvavimas gali sumažinti riziką, atsirandančią dėl nepakankamo pareigų atskyrimo mažoje įmonėje; tačiau gali padidinti kitą riziką, pavyzdžiui, kad kontrolės priemonių bus nepaisoma.

A77. Be to, mažose įmonėse gali būti neįmanoma gauti dokumentais patvirtintų audito įrodymų, susijusių su kontrolės aplinkos elementais, ypač kai vadovybės ir kitų darbuotojų bendravimas yra neoficialus, bet vis dėlto efektyvus. Pavyzdžiui, mažose įmonėse elgesio kodekso gali ir nebūti, tačiau gali būti ugdoma kultūra, kai vadovybės pavyzdžiu ir žodine informacija pabrėžiama sąžiningumo ir etiško elgesio svarba.

A78. Todėl, norint suprasti mažesnės įmonės kontrolės aplinką, auditoriui labai svarbu suprasti vadovybės arba savininko vadovo požiūrį, informuotumą ir veiksmus.

[11] 330-asis TAS, A2–A3 dalys.

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys – įmonės rizikos vertinimo procesas (žr. 15 dalį)

A79. Įmonės rizikos vertinimo procesas – tai pagrindas, kuriuo remdamasi vadovybė nusprendžia, kokia rizika turi būti valdoma. Jeigu toks procesas tinkamas pagal aplinkybes, įskaitant įmonės pobūdį, dydį ir jos veiklos sudėtingumą, jis padeda auditoriui nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką. Ar įmonės rizikos vertinimo procesas yra tinkamas atsižvelgus į aplinkybes, priklauso nuo auditoriaus sprendimo.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos (žr. 17 dalį)

A80. Mažai tikėtina, kad mažoje įmonėje būtų nustatytas rizikos vertinimo procesas. Tokiais atvejais tikėtina, kad vadovybė nustatys riziką asmeniškai dalyvaudama įmonės veikloje. Tačiau nepriklausomai nuo aplinkybių būtina atlikti apklausą, kaip rizika yra nustatoma ir kaip į ją reaguoja vadovybė.

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys – informacinė sistema, apimanti susijusius verslo procesus, svarbi finansinei atskaitomybei, ir informavimas

Informacinė sistema, apimanti susijusius verslo procesus, svarbi finansinei atskaitomybei (žr. 18 dalį)

A81. Finansinės atskaitomybės tikslams svarbią informacinę sistemą, apimančią ir apskaitos sistemą, sudaro procedūros ir įrašai, parengti ir skirti:

- įmonės ūkinėms operacijoms (taip pat įvykiams ir sąlygoms) inicijuoti, registruoti, tvarkyti, ataskaitoms apie jas rengti ir ataskaitoms apie turtą, įsipareigojimus ir nuosavybę rengti;
- neteisingai apdorotoms ūkinėms operacijoms ištaisyti, pavyzdžiui, automatinio sulaikymo bylos ir sulaikytų pranešimų tvarkymo laiku procedūros;
- sistemos apėjimo ir kontrolės priemonių nepaisymo atvejams tvarkyti ir už juos atsiskaityti;
- ūkinių operacijų tvarkymo sistemų informacijai perkelti į didžiąją knygą;
- registruoti finansinei atskaitomybei svarbią informaciją apie įvykius ir sąlygas, kitas nei ūkinės operacijos, tokią kaip turto nusidėvėjimas ir amortizacija ar galimybių atgauti gautinas sumas pasikeitimas; ir
- užtikrinti, kad informacija, kuri turi būti atskleista pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, būtų kaupiama, registruojama, apdorojama, apibendrinama ir tinkamai pateikta finansinėse ataskaitose.

Apskaitos įrašai

A82. Įmonės informacinėje sistemoje dažniausiai naudojami standartiniai apskaitos įrašai, kuriais nuolat registruojamos pasikartojančios ūkinės operacijos. Tai gali būti, pavyzdžiui, didžiojoje knygoje registruojami pirkimo, pardavimo ar grynųjų pinigų išmokėjimo įrašai arba nuolat vadovybės daromi apskaitiniai įvertinimai, tokie kaip abejotinų gautinų sumų įvertinimo pokyčiai.

A83. Įmonės finansinės atskaitomybės procesas apima ir netipinius apskaitos įrašus, kuriais registruojamos vienkartinės ar neįprastos ūkinės operacijos arba koregavimai. Tokių įrašų pavyzdžiai gali būti konsolidavimo koregavimai, verslo sujungimo ar pardavimo įrašai arba tokie vienkartiniai įvertinimai kaip turto nuvertėjimas. Neįprasti apskaitos įrašai ranka pildomoje didžiojoje knygoje gali būti nustatomi tikrinant buhalterines knygas, žurnalus ir patvirtinančius dokumentus. Tačiau kai didžiajai knygai pildyti ir finansinėms ataskaitoms parengti naudojamos automatinės procedūros, šie įrašai gali būti tik elektroninės formos, todėl juos lengviau nustatyti taikant kompiuterinius audito metodus.

Susiję verslo procesai

A84. Įmonės verslo procesai yra veikla, kurios paskirtis yra:

- kurti, pirkti, gaminti, parduoti ir platinti įmonės produktus ir paslaugas;
- užtikrinti, kad būtų laikomasi įstatymų ir teisės aktų;
- registruoti informaciją, įskaitant apskaitos ir finansinės atskaitomybės informaciją.

Įgyvendinant verslo procesus, informacinė sistema registruoja bei tvarko ūkines operacijas ir teikia apie jas ataskaitas. Susipažindamas su įmonės verslo procesais, įskaitant informaciją apie tai, kaip inicijuojamos ūkinės operacijos, auditorius gali geriau suprasti įmonės finansinei atskaitomybei svarbią informacinę sistemą, atsižvelgdamas į įmonės sąlygas.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A85. Finansinei atskaitomybei svarbios informacinės sistemos ir susiję verslo procesai mažose įmonėse greičiausiai yra ne tokie sudėtingi kaip didelėse įmonėse, tačiau jų vaidmuo yra vienodai svarbus. Mažose įmonėse, kurių vadovai patys aktyviai dalyvauja veikloje, išsamūs apskaitos procedūrų aprašymai, sudėtingi apskaitos įrašai ar rašytinė tvarka gali būti ir neprivaloma. Todėl suprasti įmonės sistemas ir procesus gali būti lengviau atliekant mažesnių įmonių auditą, tam dažniau naudojama apklausa negu dokumentų peržiūra. Vis dėlto yra svarbu suprasti tokias sistemas ir procesus.

Informavimas (žr. 19 dalį)

A86. Informuodama apie finansinės atskaitomybės funkcijas ir pareigas ir apie svarbius su finansine atskaitomybe susijusius klausimus, įmonė išaiškina atskiras funkcijas ir pareigas, susijusias su finansinės atskaitomybės vidaus kontrole. Tarp aptariamų klausimų – darbuotojų supratimas apie tai, kaip jų veikla finansinės atskaitomybės informacinėje sistemoje susijusi su kitų darbuotojų darbu, ir apie įmonės atitinkamo aukštesnio lygio darbuotojų informavimo apie išimtis būdus. Informavimo tvarka gali būti aprašyta politikos vadovuose ir finansinės atskaitomybės vadovuose. Atviri bendravimo kanalai padeda užtikrinti, kad apie išimtis būtų pranešama ir į jas būtų reaguojama laiku.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A87. Mažoje įmonėje informavimas gali būti ne toks oficialus kaip didelėje įmonėje ir lengviau užtikrinamas, kadangi mažose įmonėse yra mažiau atsakomybės lygių, o vadovybė yra labiau matoma ir lengviau prieinama.

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys – kontrolės veiksmai (žr. 20 dalį)

A88. Kontrolės veiksmai yra politika ir procedūros, padedančios užtikrinti, kad vadovybės nurodymai būtų tinkamai vykdomi. Tiek IT, tiek rankiniu būdu atliekamais kontrolės veiksmais gali būti siekiama įvairių tikslų ir jie taikomi įvairiais organizaciniais ir funkciniais lygiais. Konkretūs kontrolės veiksmai gali būti susiję su:

- įgaliojimų suteikimu;
- veiklos peržiūra;
- informacijos apdorojimu;
- fizinėmis kontrolės priemonėmis;
- pareigų atskyrimu.

A89. Auditui yra svarbūs tokie kontrolės veiksmai:

- kontrolės veiksmai, kurie turi būti laikomi svarbiais, kadangi jie yra susiję su reikšminga rizika, ir kurie susiję su rizikos veiksniais, apie kuriuos vien tik pagrindinėmis procedūromis surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kaip nustatyta atitinkamai 29 ir 30 dalyse, neįmanoma; arba
- kontrolės veiksmai, kurie yra laikomi svarbiais auditoriaus sprendimu.

A90. Auditoriaus sprendimui dėl to, ar kontrolės veiksmas yra svarbus auditui, daro įtaką auditoriaus nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika ir jo nuomonė apie tai, ar, nustatant detalių testų mastą, būtų tikslinga atlikti kontrolės efektyvumo testą.

A91. Auditoriui gali būti svarbu nustatyti ir suprasti kontrolės veiksmus tose srityse, kuriose, auditoriaus nuomone, reikšmingo iškraipymo rizika gali būti didesnė. Kai keli kontrolės veiksmai skirti tam pačiam tikslui pasiekti, auditoriui nebūtina suprasti kiekvieną su šiuo tikslu susijusį kontrolės veiksmą.

A92. Auditoriaus žinios apie atliekamus ar neatliekamus kontrolės veiksmus, įgytos nagrinėjant kitas vidaus kontrolės sudedamąsias dalis, padeda jam nustatyti, ar būtina skirti daugiau dėmesio kontrolės veiksmams geriau suprasti.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A93. Nors principai, kuriais remdamosi mažesnės įmonės įgyvendina savo kontrolės veiksmus, yra panašūs į taikomus didelėse įmonėse, tačiau jų oficialumo lygis gali skirtis. Be to, mažos įmonės gali nuspręsti, kad kai kurie kontrolės veiksmai nėra svarbūs dėl vadovų taikomų kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, išimtiniai vadovybės įgaliojimai suteikti kreditą klientams ar tvirtinti reikšmingus pirkimo sandorius gali užtikrinti veiksmingą svarbių sąskaitų likučių ir sandorių kontrolę, todėl sumažėja ar apskritai dingsta būtinybė atlikti išsamesnius kontrolės veiksmus.

A94. Auditui svarbios mažoms įmonėms būdingos kontrolės veiksmai dažniausiai susiję su pagrindiniais ūkinių operacijų ciklais, tokiais kaip pajamos, pirkimai ir darbo užmokesčio išlaidos.

Dėl IT naudojimo kylanti rizika (žr. 21 dalį)

A95. IT naudojimas daro įtaką kontrolės veiksmų įgyvendinimo būdui. Auditoriaus požiūriu IT sistemų kontrolės priemonės yra efektyvios tada, kai padeda užtikrinti informacijos vientisumą ir apsaugo šių sistemų apdorojamus duomenis, apima efektyvias bendrąsias IT kontrolės priemones ir taikomąsias kontrolės priemones.

A96. Bendrosios IT kontrolės priemonės yra politika ir procedūros, taikomos įvairioms taikomosioms programoms ir užtikrinančios efektyvų taikomųjų kontrolės priemonių veikimą. Jos taikomos centriniam kompiuteriui, serveriui ir galutinio vartotojo aplinkai. Bendrosios IT kontrolės priemonės, užtikrinančios informacijos vientisumą ir duomenų saugumą, paprastai taikomos:

- duomenų centro ir tinklo operacijoms;
- įsigyjant, keičiant ir prižiūrint sistemos programinę įrangą;
- programos pakeitimams;
- užtikrinant prieigos apsaugą;
- įsigyjant, plėtojant ir prižiūrint taikomųjų programų sistemą.

Šios procedūros paprastai taikomos atsižvelgiant į A56 dalyje aprašytus rizikos veiksnius.

A97. Taikomosios kontrolės priemonės yra rankinės ar automatinės procedūros, kurios paprastai įgyvendinamos verslo procesų lygiu ir taikomos atskiroms taikomosioms programoms apdorojant ūkines operacijas. Taikomosios kontrolės priemonės gali būti prevencinio arba nustatomojo pobūdžio, o jų paskirtis yra užtikrinti apskaitos įrašų vientisumą. Atitinkamai taikomosios kontrolės priemonės susijusios su procedūromis, naudojamomis ūkinėms operacijoms ar kitiems finansiniams duomenims inicijuoti, registruoti, tvarkyti ir ataskaitoms apie juos rengti. Šios kontrolės priemonės padeda užtikrinti, kad įvykusios ūkinės operacijos būtų patvirtintos, visiškai ir tiksliai registruojamos ir tvarkomos. Tokių procedūrų pavyzdžiai – tai įvedamų duomenų tikrinimas ir taisymas, skaitmeninis sekos tikrinimas, išimčių ataskaitų nagrinėjimas rankiniu būdu arba duomenų taisymas juos įvedant.

Sudedamosios vidaus kontrolės dalys – kontrolės priemonių stebėsena (žr. 22 dalį)

A98. Kontrolės priemonių stebėsena yra procesas, kurio tikslas – įvertinti vidaus kontrolės efektyvumą per tam tikrą laikotarpį. Vykdant stebėseną, vertinamas kontrolės priemonių efektyvumas atitinkamu laiku ir imamasi būtinų veiksmų padėčiai ištaisyti. Kontrolės priemonių stebėseną vadovybė užtikrina vykdydama nuolatinę veiklą, atlikdama atskirą vertinimą arba derindama ir nuolatinę veiklą, ir atskirus vertinimus. Nuolat vykdoma stebėsena yra laikoma įprastine įmonės veikla ir apima įprastinius vadovavimo bei priežiūros veiksmus.

A99. Atlikdama stebėseną vadovybė gali naudoti išorės šalių informaciją, pavyzdžiui, atsižvelgti į klientų skundus ir priežiūros institucijų pastabas, kurios gali išryškinti problemas ar tobulintinas sritis.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A100. Dažnai vadovybės atliekama kontrolės priemonių stebėsena įgyvendinama vadovybei ar savininkui vadovui tiesiogiai dalyvaujant įmonės veikloje. Vadovybei aktyviai dalyvaujant veikloje, dažnai nustatomi reikšmingi lūkesčių neatitikimai ar finansinių duomenų netikslumai, dėl kurių būtina taikyti veiksmus kontrolei ištaisyti.

Vidaus audito funkcijos (žr. 23 dalį)

A101. Įmonės vidaus audito funkcija gali būti svarbi auditui, jeigu vidaus auditoriaus pareigos ir veiklos pobūdis susiję su įmonės finansine atskaitomybe, o auditorius yra numatęs, remdamasis vidaus auditorių darbu, pakeisti planuojamų audito procedūrų pobūdį ar atlikimo laiką arba sumažinti jų apimtį. Jeigu auditorius nustato, kad vidaus audito funkcija gali būti svarbi auditui, taikomas 610-asis TAS.

A102. Vidaus audito funkcijos tikslai, o todėl ir pareigų pobūdis bei statusas organizacijoje gali būti labai nevienodas ir priklausyti nuo įmonės dydžio bei struktūros, taip pat nuo vadovybės ir, jeigu taikoma, už valdymą atsakingų asmenų reikalavimų. Vidaus auditorius gali būti atsakingas, pavyzdžiui, už vidaus kontrolės stebėseną, rizikos valdymą ir įstatymų ar teisės aktų laikymosi peržiūrą. Kita vertus, vidaus auditoriaus pareigos gali apsiriboti, pavyzdžiui, sandorių tikslingumo, veiksmingumo ir efektyvumo peržiūra, ir todėl gali būti nesusijusios su įmonės finansine atskaitomybe.

A103. Jeigu savo pobūdžiu įmonės vidaus auditoriaus pareigos susijusios su įmonės finansine atskaitomybe, vertindamas vidaus auditoriaus atliekamą ar numatytą atlikti veiklą, išorės auditorius gali peržiūrėti vidaus audito funkcijos atitinkamo laikotarpio audito planą, jeigu toks sudaromas, ir aptarti jį su vidaus auditoriais.

Informacijos šaltiniai (žr. 24 dalį)

A104. Didelė dalis stebėsenai naudojamos informacijos gali būti gaunama iš įmonės informacinės sistemos. Jei vadovybė daro prielaidą, kad stebėjimui naudojami duomenys yra tikslūs, neturėdama tokiai prielaidai pagrindo, informacijoje gali būti klaidų, dėl kurių vykdydama stebėseną vadovybė gali padaryti neteisingas išvadas. Atitinkamai žinios apie:

- su įmonės stebėsenos veikla susijusius informacijos šaltinius ir
- priežastis, dėl kurių vadovybė mano, kad informacija yra pakankamai patikima tikslui pasiekti,

auditoriui yra būtinos, kad jis suprastų įmonės stebėsenos veiklą kaip vidaus kontrolės sudedamąją dalį.

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas

Reikšmingo iškraipymo rizikos finansinių ataskaitų lygmeniu vertinimas (žr. 25 dalies a punktą)

A105. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu yra finansinėms ataskaitoms kaip visumai kylanti rizika ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. Tokio pobūdžio rizika nebūtinai tapatinama su konkrečiais tvirtinimais ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos lygmeniu. Tokia rizika dažniau

parodo aplinkybes, kurios gali padidinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, pavyzdžiui, vadovybei nepaisant vidaus kontrolės priemonių. Finansinių ataskaitų lygmens rizika gali būti ypač svarbi auditoriui vertinant reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką.

A106. Rizika finansinių ataskaitų lygmeniu visų pirma gali kilti dėl netinkamos kontrolės aplinkos (nors tokie rizikos veiksniai taip pat gali būti susiję su kitais veiksniais, tokiais kaip blogėjančios ekonominės sąlygos). Pavyzdžiui, tokie trūkumai kaip vadovybės kompetencijos stoka, finansinėms ataskaitoms gali daryti labiau paplitusią įtaką, todėl auditoriui gali prireikti imtis atitinkamų veiksmų.

A107. Auditoriaus žinios apie vidaus kontrolę gali sukelti abejonių dėl galimybės atlikti įmonės finansinių ataskaitų auditą. Pavyzdžiui:

- abejonės dėl įmonės vadovybės sąžiningumo gali būti tokios rimtos, kad auditorius gali padaryti išvadą, jog rizika, kad vadovybė iškraipė finansines ataskaitas, yra tokia didelė, jog auditas negali būti atliekamas;
- abejodamas dėl įmonės įrašų patikimumo ir būklės auditorius gali padaryti išvadą, kad bus sunku gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų nemodifikuotai nuomonei apie finansines ataskaitas pagrįsti.

A108. 705-ajame TAS[12] nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės dėl to, ar auditorius privalo pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę, arba, kaip gali būti reikalaujama kai kuriais atvejais, atsisakyti vykdyti užduotį, jeigu atsisakymas galimas pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus.

Reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimo lygmeniu vertinimas (žr. 25 dalies b punktą)

A109. Ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu būtina įvertinti, kadangi toks vertinimas tiesiogiai padeda nustatyti tolesnių audito procedūrų tvirtinimų lygmeniu, būtinų siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Nustatydamas ir vertindamas reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygmeniu riziką, auditorius gali padaryti išvadą, kad nustatyta rizika labiau paplitusi visose finansinėse ataskaitose ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų.

Tvirtinimų naudojimas

A110. Pareikšdama, kad finansinės ataskaitos sudarytos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, vadovybė netiesiogiai arba tiesiogiai pateikia tvirtinimus apie įvairių finansinių ataskaitų elementų pripažinimą, vertinimą, pateikimą ir atskleidimą ir susijusią atskleidžiamą informaciją.

A111. Tvirtinimai, kuriuos auditorius naudoja vertindamas įvairių galimų rūšių iškraipymus, skirstomi į tris kategorijas ir gali būti tokių formų:

a) tvirtinimai apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu:

i) įvykimas – registruotos ūkinės operacijos ir įvykiai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone;

[12] 705-asis TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

ii) išsamumas – visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti;

iii) tikslumas – su registruotomis ūkinėmis operacijomis ir įvykiais susijusios sumos ir kiti duomenys yra tinkamai įregistruoti;

iv) priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui – ūkinės operacijos ir įvykiai į apskaitą įtraukti tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu;

v) grupavimas – ūkinės operacijos ir įvykiai įregistruoti tinkamose sąskaitose;

b) tvirtinimai apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:

i) egzistavimas – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybės dalys egzistuoja;

ii) teisės ir įsipareigojimai – įmonė turi arba kontroliuoja teisę į turtą ir atsako už įmonės įsipareigojimus;

iii) išsamumas – visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti;

iv) vertinimas ir priskyrimas – finansinėse ataskaitose nurodytos teisingos turto, įsipareigojimų ir nuosavybės dalies sumos, o atsiradę vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai įregistruoti;

c) tvirtinimai apie pateikimą ir atskleidimą:

i) įvykimas, teisės ir įsipareigojimai – atskleisti įvykiai, ūkinės operacijos ir kiti dalykai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone;

ii) išsamumas – visa informacija, kuri turėjo būti atskleista finansinėse ataskaitose, yra atskleista;

iii) grupavimas ir suprantamumas – finansinė informacija yra tinkamai pateikta ir apibūdinta, o atskleista informacija aiškiai išreikšta;

iv) tikslumas ir vertinimas – finansinė ir kita informacija atskleista teisingai ir tinkamomis sumomis.

A112. Auditorius gali naudoti tvirtinimus taip, kaip aprašyta anksčiau, arba gali išreikšti juos kitaip, jei tik įtraukiami visi anksčiau nurodyti aspektai. Pavyzdžiui, auditorius gali nuspręsti sujungti tvirtinimus dėl ūkinių operacijų ir įvykių su tvirtinimais dėl sąskaitų likučių.

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A113. Teikdama tvirtinimus dėl viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų, be A111 dalyje nurodytų tvirtinimų, vadovybė dažnai gali tvirtinti, kad ūkinės operacijos ir įvykiai atitinka įstatymus, teisės aktus ar kitus reikalavimus. Tokie tvirtinimai gali tapti finansinių ataskaitų audito objektu.

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo procesas (žr. 26 dalies a punktą)

A114. Rizikos vertinimo procedūrų metu surinktą informaciją ir audito įrodymus, gautus vertinant kontrolės priemones, ir tai, ar jos buvo įgyvendintos, auditorius naudoja kaip

audito įrodymus rizikos vertinimui patvirtinti. Rizikos vertinimas leidžia nustatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

A115. 2 priede pateikti sąlygų ir įvykių, kurie gali rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, pavyzdžiai.

Su tvirtinimais susijusios kontrolės priemonės (žr. 26 dalies c punktą)

A116. Vertindamas riziką auditorius gali nustatyti kontrolės priemones, kurias taikant galima nustatyti ir ištaisyti tam tikrų tvirtinimų reikšmingus iškraipymus ar užkirsti jiems kelią. Dažniausiai naudinga gerai suprasti taikomas kontrolės priemones ir susieti jas su tvirtinimais, atsižvelgiant į procesus ir sistemas, kuriose jos taikomos, nes pavieniai kontrolės veiksmai dažnai patys savaime rizikos nepašalina. Dažnai tik įvairūs kontrolės veiksmai, taikomi kartu su atitinkamomis vidaus kontrolės sudedamosiomis dalimis, gali pašalinti riziką.

A117. Ir atvirkščiai, kai kurie kontrolės veiksmai gali daryti realų poveikį konkrečiam tvirtinimui, susijusiam su tam tikra ūkinių operacijų grupe arba sąskaitų likučiais. Pavyzdžiui, įmonės nustatyti kontrolės veiksmai, kurių tikslas yra užtikrinti, kad darbuotojai tinkamai skaičiuotų atsargas ir registruotų metinės fizinės inventorizacijos duomenis, yra tiesiogiai susiję su tvirtinimais dėl atsargų likučių egzistavimo ir išsamumo.

A118. Kontrolės priemonės gali būti tiesiogiai arba netiesiogiai susijusios su tvirtinimais. Kuo labiau netiesioginis yra šis ryšys, tuo mažiau efektyvi tokia kontrolės priemonė gali būti nustatant ir taisant reikšmingą iškraipymą atitinkamo tvirtinimo lygmeniu ar užkertant tam kelią. Pavyzdžiui, pardavimo vadovo atliekama tam tikrų parduotuvių pardavimo veiklos pagal regionus santraukos peržiūra yra tik netiesiogiai susijusi su pardavimo pajamų išsamumo tvirtinimu. Todėl ji gali būti mažiau efektyvi mažinant su konkrečiu tvirtinimu susijusią riziką, negu kontrolės priemonės, labiau tiesiogiai susijusios su šiuo tvirtinimu, pavyzdžiui, gabenimo dokumentų palyginimas su sąskaitomis.

Reikšminga rizika

Reikšmingos rizikos nustatymas (žr. 28 dalį)

A119. Reikšminga rizika dažnai būna susijusi su neįprastomis ūkinėmis operacijomis ar sprendimais. Neįprastos ūkinės operacijos – tai tokios operacijos, kurios yra neįprastos dėl savo dydžio ar pobūdžio ir kurios dėl to įvyksta nedažnai. Sprendimai gali būti priimami nustatant apskaitinius įvertinimus, kuriems būdingas didelis vertinimo neapibrėžtumas. Įprastoms, nesudėtingoms, sistemingai tvarkomoms ūkinėms operacijoms reikšminga rizika būdinga rečiau.

A120. Reikšmingo iškraipymo rizika gali dažniau pasitaikyti atliekant reikšmingas neįprastas ūkines operacijas ir kyla dėl:

- didesnio vadovybės kišimosi nustatant apskaitos tvarką;
- dažniau rankiniu būdu atliekamo duomenų rinkimo ir apdorojimo;
- sudėtingų skaičiavimų ar apskaitos principų;

- neįprastų ūkinių operacijų pobūdžio, dėl kurio įmonei gali būti sunku taikyti efektyvias rizikos kontrolės priemones.

A121. Didesnė reikšmingo iškraipymo rizika gali būti būdingesnė svarbiems sprendimams, kuriems priimti reikia parengti apskaitinius įvertinimus, ir kyla dėl tokių veiksnių:

- apskaitinių įvertinimų ar pajamų pripažinimo apskaitos principai gali būti nevienodai interpretuojami;
- būtini sprendimai gali būti subjektyvūs ar sudėtingi arba grindžiami prielaidomis apie įvykius ateityje, pavyzdžiui, sprendimai apie tikrąją vertę.

A122. 330-ajame TAS apibūdintas rizikos pripažinimo reikšminga poveikis tolesnėms audito procedūroms[13].

Reikšminga rizika, susijusi su reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika

A123. 240-ajame TAS pateikti papildomi reikalavimai ir gairės dėl reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos nustatymo ir vertinimo[14].

Su reikšminga rizika susijusių kontrolės priemonių supratimas (žr. 29 dalį)

A124. Nors dažnai su reikšmingais, neįprastais ar sprendimo reikalaujančiais dalykais susijusiai rizikai įprastos kontrolės priemonės taikomos rečiau, vadovybė gali būti parengusi kitokias priemones, skirtas reaguoti į tokią riziką. Atitinkamai, siekdamas suprasti, ar įmonė yra suplanavusi ir įgyvendinusi kontrolės priemones reikšmingai rizikai, kylančiai dėl neįprastų ar sprendimo reikalaujančių dalykų, sumažinti, auditorius išsiaiškina, ar vadovybė imasi priemonių tokios rizikos atžvilgiu ir kaip ji tai daro. Tokiu atveju gali būti taikomos šios priemonės:

- kontrolės veiksmai, tokie kaip vyresniosios vadovybės ar ekspertų prielaidų peržiūra;
- dokumentuotos vertinimo procedūros;
- už valdymą atsakingų asmenų patvirtinimas.

A125. Pavyzdžiui, įvykus neįprastiems įvykiams, pavyzdžiui, įmonei gavus pranešimą apie jai iškeltą reikšmingą ieškinį, vertindamas įmonės taikomas priemones, auditorius gali išsiaiškinti, ar įmonė kreipėsi į atitinkamus ekspertus (vidaus ar išorės patarėjus teisės klausimais), ar buvo įvertinti galimi padariniai, taip pat, kaip siūloma šias aplinkybes atskleisti finansinėse ataskaitose.

[13] 330-asis TAS, 15 ir 21 dalys.
[14] 240-asis TAS, 25–27 dalys.

A126. Kai kuriais atvejais gali būti, kad vadovybė nesiėmė tinkamų priemonių reikšmingų iškraipymų rizikai mažinti, įgyvendindama tokiai rizikai skirtas kontrolės priemones. Jeigu vadovybė tokių kontrolės priemonių neįgyvendina, tai gali būti požymis, kad yra svarbių vidaus kontrolės trūkumų[15].

Rizikos rūšys, kurioms esant vien pagrindinėmis procedūromis surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų neįmanoma (žr. 30 dalį)

A127. Reikšmingo iškraipymo rizika gali tiesiogiai iškilti registruojant įprastų ūkinių operacijų grupes ar sąskaitų likučius arba sudarant patikimas finansines ataskaitas. Tokia rizika gali apimti ir riziką, kad tokios įprastos ir reikšmingos ūkinių operacijų grupės kaip pajamos, pirkimai, gautos lėšos ar mokėjimai grynaisiais bus neteisingai ar neišsamiai apdorotos.

A128. Jeigu tokios įprastos ūkinės operacijos apdorojamos labai automatizuotais procesais, rankiniu būdu atliekant mažai veiksmų arba jų visiškai neatliekant, tokios rizikos atžvilgiu taikyti vien tik pagrindines procedūras gali būti neįmanoma. Pavyzdžiui, auditorius gali nuspręsti, kad tokia situacija susidaro esant aplinkybėms, kai didelė dalis įmonės informacijos inicijuojama, registruojama, apdorojama ar teikiama ataskaitose elektroniniu būdu integruotoje sistemoje. Tokiais atvejais:

- audito įrodymai gali būti tik elektroninės formos, o jų pakankamumas ir tinkamumas paprastai priklauso nuo kontrolės priemonių efektyvumo nustatant jų tikslumą ir baigtumą;
- tikimybė, kad informacija bus netinkamai inicijuota ar pakeista ir tai nebus nenustatyta, gali būti didesnė tada, kai atitinkamos kontrolės priemonės neefektyvios.

A129. Tokios rizikos nustatymo poveikis tolesnėms audito procedūroms apibūdintas 330-ajame TAS[16].

Rizikos vertinimo peržiūra (žr. 31 dalį)

A130. Atlikdamas auditą auditorius gali pastebėti informaciją, kuri reikšmingai skiriasi nuo tos informacijos, kurios pagrindu buvo įvertinta rizika. Pavyzdžiui, rizikos vertinimas gali būti grindžiamas prielaida, kad tam tikros kontrolės priemonės yra efektyvios. Atlikdamas tokių kontrolės priemonių testus, auditorius gali gauti įrodymų, kad tam tikru momentu atliekant auditą tokios kontrolės priemonės nebuvo efektyvios. Panašiai, atlikdamas pagrindines procedūras, auditorius gali nustatyti iškraipymus, kurių apimtis ar dažnumas yra didesni, negu buvo numatyta vertinant riziką. Tokiomis aplinkybėmis rizikos vertinimas gali tinkamai neparodyti realių su įmone susijusių aplinkybių, o tolesnės planuojamos audito procedūros gali būti nepakankamai efektyvios reikšmingiems iškraipymams nustatyti. Daugiau gairių pateikta 330-ajame TAS.

[15] 265-asis TAS „Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus“, A7 dalis.

[16] 330-asis TAS, 8 dalis.

Dokumentai (žr. 32 dalį)

A131. Kaip turi būti dokumentuojami 32 dalyje apibrėžti reikalavimai, auditorius nustato remdamasis savo profesiniu sprendimu. Pavyzdžiui, atliekant mažų įmonių auditą, tokie dokumentai gali būti įtraukiami į auditoriaus bendruosius strategijos dokumentus ir audito planą[17]. Panašiai, pavyzdžiui, rizikos vertinimo rezultatai gali būti pateikiami atskiruose dokumentuose arba įtraukiami į tolesnių procedūrų dokumentus[18]. Šių dokumentų forma ir apimtis priklauso nuo įmonės ir jos vidaus kontrolės pobūdžio, dydžio ir sudėtingumo, nuo iš įmonės gaunamos informacijos ir audito metu naudotos audito metodikos bei technologijos.

A132. Įmonių, kurių veikla ir su finansine atskaitomybe susiję procesai nesudėtingi, dokumentai gali būti paprastos formos ir santykinai nedidelės apimties. Nebūtina dokumentuose nurodyti visų auditoriaus sukauptų žinių apie įmonę ir su ja susijusius klausimus. Pagrindinės dokumentuose nurodomos auditoriaus žinios yra tos, kuriomis auditorius grindė savo reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą.

A133. Dokumentų apimtis gali priklausyti ir nuo audito užduoties grupės narių patirties ir gebėjimų. Jeigu nuosekliai vykdomi 230-ajame TAS nustatyti reikalavimai, auditą atliekant užduoties grupei, kurią sudaro mažiau patyrę asmenys, gali būti reikalaujama rengti išsamesnius dokumentus, kurie jiems padėtų geriau susipažinti su įmone, negu tuo atveju, kai audito užduoties grupę sudaro patyrę nariai.

A134. Atliekant pasikartojančius auditus, tam tikri dokumentai, atitinkamai atnaujinti atsižvelgiant į įmonės veiklos ar procesų pokyčius, gali būti naudojami kitam auditui.

[17] 300-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“, 7 ir 9 dalys.
[18] 330-asis TAS, 28 dalis.

1 priedas

(žr. 4 dalies c punktą, 14–24, A69–A104 dalis)

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys

1. Toliau priede aiškinamos vidaus kontrolės sudedamosios dalys, kaip nurodyta 4 dalies c punkte, 14–24 ir A69–A104 dalyse, susijusios su finansinių ataskaitų auditu.

Kontrolės aplinka

2. Kontrolės aplinką sudaro šie elementai:

   a) *sąžiningumo ir etinių vertybių deklaravimas ir ugdymas*. Kontrolės priemonių efektyvumas negali būti svarbesniu aspektu už sąžiningumą ir etines vertybes tų žmonių, kurie jas kuria, administruoja ir stebi. Sąžiningumas ir etiškas elgesys priklauso nuo įmonės moralinių ir elgesio normų, nuo to, kaip jos yra deklaruojamos ir taikomos praktikoje. Užtikrinti sąžiningumą ir etines vertybes padeda ir vadovų veiksmai, kuriais siekiama užkirsti kelią pagundoms arba sumažinti pagundas, kurios gali skatinti darbuotojus imtis nesąžiningų, neteisėtų ar neetiškų veiksmų. Įmonės sąžiningumo ir etinių vertybių politika gali būti deklaruojama supažindinant darbuotojus su elgesio kodeksais, skelbiant politikos pareiškimus ir rodant pavyzdį;

   b) *kompetencijos siekimas*. Kompetencija yra žinios ir įgūdžiai, būtini užduotims, susijusioms su tam tikru darbu, atlikti;

   c) *už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimas.* Įmonės supratimui apie kontrolę didelę įtaką daro už valdymą atsakingi asmenys. Už valdymą atsakingų asmenų atsakomybės svarba pripažįstama veiklos kodeksuose ir kituose įstatymuose ar teisės aktuose arba už valdymą atsakingiems asmenims skirtose gairėse. Kitos už valdymą atsakingų asmenų pareigos – pranešimo apie pažeidimus procedūrų planavimo ir tinkamo veikimo priežiūra ir įmonės vidaus kontrolės efektyvumo peržiūros procedūros;

   d) *vadovybės filosofija ir darbo stilius*. Vadovybės filosofija ir darbo stilius apima daug savybių. Pavyzdžiui, vadovybės požiūris į finansinę atskaitomybę ir atitinkami veiksmai gali pasireikšti iš galimų apskaitos principų vadovybei pasirenkant konservatyvius ar agresyvius apskaitos principus arba apskaitinius įvertinimus nustatant vadovaujantis sąžiningumu ir konservatyviu požiūriu;

   e) *organizacinė struktūra*. Planuojant tinkamą organizacijos struktūrą, apsvarstomi pagrindiniai įgaliojimai ir atsakomybė bei atitinkami atskaitomybės ryšiai. Įmonės organizacinės struktūros tinkamumas iš dalies priklauso nuo įmonės dydžio ir veiklos pobūdžio;

   f) *įgaliojimų suteikimas ir pareigų skyrimas*. Įgaliojimų suteikimas ir pareigų skyrimas apima ir politiką, apibrėžiančią tinkamą verslo praktiką, pagrindinių

darbuotojų žinias ir patirtį bei pareigoms atlikti būtinus išteklius. Be to, tai apima politiką ir informavimo tvarką, kurias taikant užtikrinama, kad visi darbuotojai suprastų įmonės tikslus, žinotų, kaip kiekvieno iš jų veiksmai susiję su tais tikslais ir padeda jų siekti, taip pat suprastų, kaip ir už ką jie atsako;

g) *žmogiškųjų išteklių valdymo politika ir praktika*. Žmogiškųjų išteklių valdymo politika ir praktika dažnai parodo svarbius su įmonės požiūriu į kontrolę susijusius aspektus. Pavyzdžiui, aukščiausios kvalifikacijos darbuotojų įdarbinimo standartai, daugiausia dėmesio skiriant išsilavinimui, ankstesnei darbo patirčiai, laimėjimams, sąžiningumui ir etiškam elgesiui, rodo įmonės siekį įdarbinti kompetentingus ir pasitikėjimo vertus žmones. Mokymo politika, pagal kurią informuojama apie būsimas pareigas bei atsakomybę ir numatoma tokia praktika kaip mokymas ir seminarai, rodo laukiamą veiksmingumo ir elgesio lygį. Periodiškai atliekamas darbuotojų vertinimas ir skatinimas rodo įmonės siekį kvalifikuotus darbuotojus perkelti į atsakingesnes pareigas.

Įmonės rizikos vertinimo procesas

3. Finansinės atskaitomybės tikslais įmonės rizikos vertinimo procesas apima tokius dalykus: kaip vadovybė nustato verslo riziką, susijusią su finansinių ataskaitų rengimu pagal įmonėje taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įvertina rizikos dydį, pasitaikymo tikimybę ir nutaria, kokių veiksmų imtis siekiant užkirsti kelią rizikai, ją valdyti ir kokie bus tokių veiksmų rezultatai. Pavyzdžiui, įmonės rizikos vertinimo metu nustatoma, kaip įmonė vertina tikimybę, kad ūkinės operacijos gali būti neįregistruotos, arba nustato ir analizuoja finansinėse ataskaitose įregistruotus svarbius įvertinimus.

4. Patikimai finansinei atskaitomybei svarbi rizika apima įmonės vidaus bei išorės įvykius, ūkines operacijas ar aplinkybes, kurie gali įvykti ir neigiamai paveikti įmonės galimybes inicijuoti, registruoti, apdoroti ir rengti ataskaitas apie finansinius duomenis, atitinkančius vadovybės tvirtinimus finansinėse ataskaitose. Vadovai gali pradėti kurti planus, programas ar veiksmus konkretiems rizikos veiksniams šalinti arba dėl išlaidų ar kitų priežasčių gali nuspręsti riziką laikyti priimtina. Rizika gali kilti arba pasikeisti dėl šių aplinkybių:

   - *veiklos aplinkos pasikeitimas*. Dėl reguliavimo ar veiklos aplinkos pokyčių gali keistis konkurencinis spaudimas ir atsirasti kitokia rizika;
   - *nauji darbuotojai*. Nauji darbuotojai gali kitaip vertinti ar suprasti vidaus kontrolę;
   - *naujos ar atnaujintos informacinės sistemos*. Dideli ir spartūs informacinių sistemų pokyčiai gali keisti su vidaus kontrole susijusią riziką;
   - *sparti plėtra*. Didelė ir sparti verslo plėtra gali apsunkinti kontrolės priemonių taikymą ir padidinti riziką, kad jos bus neveiksmingos;
   - *naujos technologijos*. Į gamybos procesą ar informacines sistemas įdiegus naujas technologijas, gali pakisti su vidaus kontrole susijusi rizika;
   - *nauji verslo modeliai, produktai, veikla*. Įmonei pradėjus tokias verslo rūšis ar ūkines operacijas, su kuriomis įmonė neturi daug patirties, gali kilti naujų su vidaus kontrole susijusių rizikos veiksnių;

- *įmonės restruktūrizavimas*. Dėl restruktūrizavimo gali sumažėti darbuotojų skaičius, keistis priežiūros lygis ir pareigų atskyrimas, o tai gali keisti riziką, susijusią su vidaus kontrole;
- *veiklos užsienyje plėtra*. Veiklos užsienyje plėtojimas arba įmonių užsienyje įsigijimas sukelia naują ir dažnai specifinę riziką, pavyzdžiui, papildomą arba pakitusią riziką dėl ūkinių operacijų užsienio valiuta;
- *nauji pareiškimai apskaitos klausimais.* Priėmus naujus apskaitos principus ar juos pakeitus, gali iškilti su finansinių ataskaitų sudarymu susijusi rizika.

Informacinė sistema, apimanti susijusius verslo procesus, svarbi finansinei atskaitomybei, ir informavimas

5. Informacinę sistemą sudaro infrastruktūra (kompiuterinės ir techninės įrangos dalys), programinė įranga, žmonės, procedūros ir duomenys. Daugelyje informacinių sistemų plačiai naudojamos informacinės technologijos (IT).
6. Informacinę sistemą, svarbią finansinės atskaitomybės tikslams, kurios viena iš dalių yra finansinės atskaitomybės sistema, sudaro metodai ir įrašai, kuriais:
    - nustatomos ir registruojamos visos teisėtos ūkinės operacijos;
    - laiku ir pakankamai išsamiai apibūdinamos ūkinės operacijos, o tai leidžia jas tinkamai grupuoti finansinės atskaitomybės tikslais;
    - nustatoma ūkinių operacijų vertė taip, kad finansinėse ataskaitose galima būtų nurodyti jų tikrąją piniginę vertę;
    - nustatoma, kada įvyko ūkinės operacijos, kad jas galima būtų priskirti teisingam ataskaitiniam laikotarpiui;
    - finansinėse ataskaitose tinkamai pateikiamos ūkinės operacijos ir atskleidžiama susijusi informacija.
7. Sistemos sukurtos informacijos kokybė daro įtaką vadovų galimybėms priimti tinkamus sprendimus, susijusius su įmonės veiklos valdymu ir kontrole, ir parengti patikimas finansines ataskaitas.
8. Informavimo veikla, kurios tikslas – išaiškinti atskiras su finansinės atskaitomybės vidaus kontrole susijusias funkcijas ir pareigas, gali būti atliekama rengiant politikos vadovus, apskaitos ar finansinės atskaitomybės vadovus ir memorandumus. Be to, gali būti informuojama ir elektroninėmis priemonėmis, žodžiu arba vadovų veiksmais.

Kontrolės veiksmai

9. Paprastai auditui svarbūs kontrolės veiksmai gali būti skirstomi į tokias grupes kaip politika ir procedūros, susijusios su:
    - *veiklos rezultatų peržiūra.* Atliekant šiuos kontrolės veiksmus, faktiniai rezultatai peržiūrimi ir analizuojami lyginant su biudžetu, prognozėmis ir ankstesnio ataskaitinio laikotarpio rezultatais; siejamos skirtingos duomenų grupės – veiklos ir finansiniai duomenys siejami vieni su kitais, ryšių analize bei tiriamaisiais ir

koregavimo veiksmais; vidaus duomenys lyginami su išoriniais informacijos šaltiniais; peržiūrimi funkciniai ar veiklos rezultatai;

- *informacijos apdorojimu.* Dvi didelės informacinių sistemų kontrolės veiksmų grupės yra taikomosios kontrolės priemonės, taikomos atskiroms taikomosioms programoms, ir bendrosios IT kontrolės priemonės, kurios iš esmės yra politika ir procedūros, taikomos daugeliui taikomųjų programų, ir užtikrina taikomųjų kontrolės priemonių efektyvumą, padėdamos užtikrinti nenutrūkstamą ir tinkamą informacinių sistemų veikimą. Taikomųjų kontrolės priemonių pavyzdžiai gali būti įrašų aritmetinio teisingumo tikrinimas, sąskaitų ir bandomųjų balansų pildymas ir peržiūrėjimas; tokios automatinės kontrolės priemonės kaip įvedamų duomenų tikrinimas ir taisymas, skaitmeninės sekos tikrinimas ir išimčių ataskaitų nagrinėjimas rankiniu būdu. Bendrųjų IT kontrolės priemonių pavyzdžiai yra programų keitimo kontrolės priemonės, kontrolės priemonės, ribojančios prieigą prie programų ir duomenų, taikomos diegiant naujus programinės įrangos paketus, taikomos sistemos programinei įrangai, ribojančiai prieigą prie sistemos programų arba vykdančiai paslaugų programų, kurios galėtų keisti finansinius duomenis arba įrašus nepaliekant audito sekos, stebėseną;
- *fizinės kontrolės priemonėmis.* Kontrolės priemonės, kurias sudaro:
  - fizinė turto apsauga, įskaitant tinkamai parinktas apsaugos priemones, tokias kaip prieigos prie turto ir įrašų apsauga;
  - kompiuterinių programų ir duomenų bylų prieigos įgaliojimai;
  - periodiškai atliekamas kontrolinių įrašų skaičiavimas ir lyginimas (pvz., pinigų, vertybinių popierių ir turto skaičiavimo rezultatų lyginimas su apskaitos įrašais).

  Fizinės kontrolės priemonių, skirtų apsaugoti nuo turto vagystės, svarba patikimos finansinės atskaitomybės sudarymui ir atitinkamai auditui priklauso nuo aplinkybių, pavyzdžiui, kurioms esant kyla didelė neteisėto turto pasisavinimo grėsmė;
- *pareigų atskyrimu.* Atskiriems darbuotojams skiriamos ūkinių operacijų tvirtinimo, ūkinių operacijų registravimo ir turto apsaugos pareigos. Atskiriant pareigas siekiama, atliekant įprastinį darbą, sumažinti visų galimybes vykdyti apgaulę, daryti klaidas arba jas slėpti.

10. Kai kurie kontrolės veiksmai gali priklausyti nuo vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų nustatytos aukštesnio lygio politikos. Pavyzdžiui, įgaliojimų kontrolės priemonių vykdymas gali būti perduodamas pagal apibrėžtas gaires, tokias kaip už valdymą atsakingų asmenų nustatytus investavimo kriterijus; arba nustatoma, kad neįprastus sandorius, pavyzdžiui, didelės vertės įsigijimą ar turto išpardavimą, turi patvirtinti tam tikro aukšto lygio vadovai, o kai kuriais atvejais – net akcininkai.

Kontrolės priemonių stebėsena

11. Svarbi vadovybės pareiga yra įdiegti ir nuolat taikyti vidaus kontrolę. Stebėdama kontrolės priemones, vadovybė vertina, ar jos veikia taip, kaip numatyta, ir ar jos keičiamos atsižvelgiant į pasikeitusias sąlygas. Kontrolės priemonių stebėsena gali apimti

tokią veiklą kaip vadovybės atliekama peržiūra, siekiant nustatyti, ar duomenys su bankais suderinami laiku, vidaus auditorių atliekamas pardavimo darbuotojų vertinimas, siekiant nustatyti, ar jų veikla atitinka įmonės nustatytą politiką dėl pardavimo sutarčių sąlygų, teisės padalinio vykdoma įmonės elgesio normų ar verslo praktikos laikymosi priežiūra. Stebėsena taip pat atliekama siekiant užtikrinti nuolatinį kontrolės priemonių efektyvumą. Pavyzdžiui, jei nebūtų stebimas duomenų su bankais sutikrinimo laikas ir tikslumas, darbuotojai gali nustoti tai daryti.

12. Vidaus auditoriai arba personalas, atliekantis panašias funkcijas, prie įmonės kontrolės priemonių stebėsenos prisideda atlikdami atskirus vertinimus. Dažniausiai jie nuolat teikia informaciją apie vidaus kontrolės veikimą, daug dėmesio skirdami vidaus kontrolės efektyvumo vertinimui, informuoja apie vidaus kontrolės stipriąsias puses ir trūkumus, teikia pasiūlymus, kaip tobulinti vidaus kontrolę.

13. Stebėsenos veiklai gali būti naudojama išorės šalių informacija, galinti parodyti problemas arba atkreipti dėmesį į tobulintinas sritis. Klientai, apmokėdami savo sąskaitas arba skųsdamiesi apie jų pasikeitimus, patvirtina sąskaitų išrašymo duomenis. Be to, priežiūros institucijos gali bendrauti su įmone dėl klausimų, darančių įtaką vidaus kontrolės veikimui, pavyzdžiui, bendravimas, susijęs su bankų priežiūros institucijų atliekamu tikrinimu. Be to, vadovybė, atlikdama stebėseną, taip pat gali atsižvelgti į išorės auditorių teikiamą informaciją, susijusią su vidaus kontrole.

2 priedas

(žr. A33 ir A115 dalis)

Sąlygos ir įvykiai, galintys rodyti reikšmingo iškraipymo riziką

Toliau pateikiami sąlygų ir įvykių, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, pavyzdžiai. Pavyzdžiai apima daugybę sąlygų ir įvykių, tačiau ne visos sąlygos ir įvykiai yra svarbūs kiekvienai audito užduočiai, o pavyzdžių sąrašas gali būti ir neišsamus.

- Veikla ekonomiškai nestabiliuose regionuose, pavyzdžiui, šalyse, kuriose didelis pinigų devalvavimas arba didelė infliacija.
- Veikla nestabiliose rinkose, pavyzdžiui, prekyba ateities sandoriais.
- Sudėtingai reguliuojama veikla.
- Veiklos tęstinumo ir likvidumo klausimai, įskaitant svarbių klientų praradimą.
- Ribotos galimybės gauti kapitalo ir kreditų.
- Pokyčiai ūkio šakoje, kurioje veikia įmonė.
- Tiekimo grandinės pokyčiai.
- Naujų produktų ar paslaugų kūrimas ar siūlymas arba perėjimas prie naujos rūšies verslo.
- Plėtra į naujas vietoves.
- Pokyčiai įmonėje, pavyzdžiui, dideli įsigijimai, reorganizacija ar kiti neįprasti įvykiai.
- Įmonės ar verslo segmentai, kurie greičiausiai bus parduoti.
- Sudaromi sudėtingi verslo junginiai ar bendrosios įmonės.
- Nebalansinis finansavimas, specialiosios paskirties įmonės ir kiti sudėtingi susitarimai dėl finansavimo.
- Reikšmingai sandoriai su susijusiomis šalimis.
- Personalo, turinčio tinkamų apskaitos ir finansinės atskaitomybės įgūdžių, trūkumas.
- Pagrindinių darbuotojų pasikeitimas, įskaitant pagrindinių vadovų pasitraukimą.
- Vidaus kontrolės trūkumai, ypač tie, kurių vadovybė nepašalino.
- Nesuderinta įmonės IT strategija ir verslo strategija.
- IT aplinkos pokyčiai.

- Su finansine atskaitomybe susijusių svarbių naujų IT sistemų įdiegimas.
- Priežiūros ar vyriausybės institucijų susidomėjimas įmonės veikla ar finansiniais rezultatais.
- Praeityje pasitaikę iškraipymai, klaidos arba dideli koregavimai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
- Didelis neįprastų arba nesistemingų ūkinių operacijų skaičius, įskaitant sandorius su kitomis įmonėmis ir dideles pajamų operacijas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.
- Vadovybės sprendimais registruojamos ūkinės operacijos, pavyzdžiui, skolos refinansavimas, parduotinas turtas ir rinkoje paklausių vertybinių popierių klasifikavimas.
- Naujų pareiškimų apskaitos klausimais taikymas.
- Apskaitiniai įvertinimai, kuriems reikia sudėtingų procesų.
- Įvykiai ar ūkinės operacijos, kurioms būdingas reikšmingas vertinimo neapibrėžtumas, įskaitant apskaitinius įvertinimus.
- Bylinėjimasis ir neapibrėžti įsipareigojimai, pardavimų garantijos, finansinės garantijos ir įsipareigojimai atkurti aplinkos būklę.