Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba

540-asis TAS
2009 balandis

Tarptautinis audito standartas

Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas

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), "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", 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: 978-1-60815-017-5

Šį tarptautinis audito standartą "Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas" 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 *"Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas"* teksto anglų kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

© 2010 šio tarptautinio audito standarto *"Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas"* teksto lietuvių kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Auditing, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures",* ISBN number: 978-1-60815-017-5

Šio tarptautinio audito standarto *"Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas"* 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.

540-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS

APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ, ĮSKAITANT TIKROSIOS VERTĖS APSKAITINIUS ĮVERTINIMUS, IR SUSIJUSIOS ATSKLEISTOS INFORMACIJOS AUDITAS

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

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1
Apskaitinių įvertinimų pobūdis	2–4
Įsigaliojimo data	5
Tikslas	6
Apibrėžtys	7
Reikalavimai	
Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla	8-9
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas	10–11
Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką	12–14
Tolesnės pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką	15–17
Apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas	18
Su apskaitiniais įvertinimais susijusi atskleidžiama informacija	19–20
Galimo vadovybės šališkumo požymiai	21
Rašytiniai pareiškimai	22
Dokumentai	23
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Apskaitinių įvertinimų pobūdis	A1–A11
Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla	A12–A44
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas	A45–A51
Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką	A52–A101
Tolesnės pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką	A102–A115
Apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas	A116–A119
Su apskaitiniais įvertinimais susijusi atskleidžiama informacija	A120–A123

APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ, ĮSKAITANT TIKROSIOS VERTĖS APSKAITINIUS ĮVERTINIMUS, IR SUSIJUSIOS ATSKLEISTOS INFORMACIJOS AUDITAS

Galimo vadovybės šališkumo požymiai A124–A125
Rašytiniai pareiškimai..... A126–A127
Dokumentai..... A128
Priedas. Tikrosios vertės nustatymas ir atskleidimas pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką

540-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas“ 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) aptariama auditoriaus atsakomybė, susijusi su apskaitiniais įvertinimais, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusia atskleista informacija atliekant finansinių ataskaitų auditą. Šiame TAS aprašytas 315-ojo TAS[1], 330-ojo TAS[2] ir kitų susijusių TAS taikymas apskaitinio įvertinimo atžvilgiu. Jame taip pat pateikiami reikalavimai ir gairės dėl konkretaus apskaitinio įvertinimo iškraipymo bei galimo vadovybės šališkumo požymių.

Apskaitinių įvertinimų pobūdis

2. Kai kurių finansinių ataskaitų straipsnių vertė negali būti tiksliai apskaičiuota, tačiau gali būti įvertinta. Pagal šį standartą tokie finansinių ataskaitų straipsniai vadinami apskaitiniais įvertinimais. Informacijos, kuria disponuoja vadovybė, pagrįsdama apskaitinį įvertinimą, pobūdis ir patikimumas gali būti labai įvairūs, o tai daro įtaką įvertinimo neapibrėžtumo lygiui. Įvertinimo neapibrėžtumo lygis savo ruožtu daro įtaką apskaitinių įvertinimų reikšmingų iškraipymų rizikai, įskaitant jautrumą tyčiniam ar netyčiniam vadovybės šališkumui (žr. A1–A11 dalis).

3. Apskaitinių įvertinimų nustatymo tikslai gali būti įvairūs, atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir nagrinėjamą finansinį straipsnį. Kai kuriais atvejais apskaitinio įvertinimo nustatymo tikslas – prognozuoti vienos ar kelių operacijų rezultatus, įvykius ar sąlygas, dėl kurių kyla poreikis atlikti apskaitinį įvertinimą. Kitais atvejais apskaitinio įvertinimo, įskaitant daugumą tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų, nustatymo tikslas kitoks, jis apibrėžtas einamosios operacijos ar finansinių ataskaitų straipsnio verte jos nustatymo datos sąlygomis, tokiomis kaip konkretaus pobūdžio turto ar įsipareigojimų įvertinta rinkos kaina. Pavyzdžiui, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatyti reikalavimai tikrąją vertę nustatyti remiantis tikėtinu hipotetiniu dabartiniu sandoriu tarp žinomų ir norinčių sudaryti sandorį šalių (kartais vadinamų „rinkos dalyviais“ ar pan.) įprastomis rinkos sąlygomis, o ne atsiskaitymu už sandorį kurią nors praėjusią ar būsimą datą[3].

4. Skirtumas tarp apskaitinio įvertinimo rezultatų ir pradinės finansinėse ataskaitose pripažintos ar atskleistos sumos nebūtinai yra finansinių ataskaitų iškraipymas. Tai būdinga tikrosios vertės apskaitiniams įvertinimams, kadangi nustatytiems rezultatams neišvengiamai daro įtaką sąlygos arba įvykiai, atsiradę po datos, kurią finansinių ataskaitų tikslais nustatoma vertė.

---

1 315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“.

2 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

3 Pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką gali būti vartojamos skirtingos tikrosios vertės apibrėžtys.

Įsigaliojimo data

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

Tikslas

6. Auditoriaus tikslas – surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar:

   a) apskaitiniai įvertinimai, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, pripažinti ar atskleisti finansinėse ataskaitose, yra pagrįsti; ir

   b) susijusi finansinėse ataskaitose atskleista informacija yra pakankama

   pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Apibrėžtys

7. Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

   a) apskaitinis įvertinimas – apytikrė piniginės sumos išraiška, kai nėra būdų jos tiksliai nustatyti. Ši sąvoka vartojama tikrosios vertės sumai perteikti, kai esama įvertinimo neapibrėžtumo, taip pat ir kitoms sumoms, kurias reikia įvertinti. Kai šiame TAS aptariamas tik apskaitinis įvertinimas nustatant tikrąją vertę, vartojamas terminas „tikrosios vertės apskaitinis įvertinimas“;

   b) auditoriaus įvertinimas arba auditoriaus įvertinimų intervalas – atitinkamai suma arba sumų intervalas, pagrįsti audito įrodymais, naudojamais vadovybės įvertinimui vertinti;

   c) įvertinimo neapibrėžtumas – apskaitinio įvertinimo ir susijusios atskleidžiamos informacijos galima priklausomybė nuo apskaičiavimo tikslumo įgimtos stokos;

   d) vadovybės šališkumas – vadovybės neutralumo stoka rengiant informaciją;

   e) vadovybės įvertinimas – suma, vadovybės pasirinkta apskaitiniam įvertinimui pripažinti ar atskleisti finansinėse ataskaitose;

   f) apskaitinio įvertinimo rezultatas – faktinė pinigų suma, kuri yra apskaitinio įvertinimo pagrindinės (-ių) operacijos (-ų), įvykio (-ų) ar sąlygos (-ų) rezultatas.

Reikalavimai

Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla

8. Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras ir susijusią veiklą, kurių tikslas – susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, kaip tai numatyta 315-ajame

TAS[4], tam, kad įgytų pagrindą apskaitinio įvertinimo reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti ir įvertinti, auditorius turi įgyti supratimą apie (žr. A12 dalį):

a) taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, susijusius su apskaitiniais įvertinimais, įskaitant susijusią atskleidžiamą informaciją (žr. A13–A15 dalis);

b) tai, kaip vadovybė nustato operacijas, įvykius ir sąlygas, dėl kurių gali kilti apskaitinių įvertinimų pripažinimo ar atskleidimo finansinėse ataskaitose poreikis. Įgydamas šį supratimą, auditorius turi pateikti paklausimus vadovybei apie aplinkybių pokyčius, dėl kurių gali prireikti atlikti naujus arba iš naujo peržiūrėti esamus apskaitinius įvertinimus (žr. A16–A21 dalis);

c) tai, kaip vadovybė atlieka apskaitinius įvertinimus, ir apie duomenis, kuriais šie apskaitiniai įvertinimai grindžiami, įskaitant (žr. A22–A23 dalis):

   i) apskaitinio įvertinimo metodą, įskaitant, jei taikytina, modelį (žr. A24–A26 dalis);

   ii) susijusias kontrolės priemones (žr. A27–A28 dalis);

   iii) tai, ar vadovybė naudojosi eksperto pagalba (žr. A29–A30 dalis);

   iv) pagrindines apskaitinių įvertinimų prielaidas (žr. A31–A36 dalis);

   v) tai, ar buvo arba turėjo būti pakeisti apskaitinio įvertinimo metodai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, ir, jei taip, tai kodėl (žr. A37 dalį); ir

   vi) ar ir, jei taip, kaip vadovybė įvertino įvertinimo neapibrėžtumo įtaką (žr. A38 dalį).

9. Auditorius turi peržiūrėti ankstesnio laikotarpio finansinėse ataskaitose buvusių apskaitinių įvertinimų rezultatus arba, jei taikytina, jų vėlesnį įvertinimą einamojo laikotarpio tikslais. Auditoriaus peržiūros pobūdis bei apimtis priklauso nuo apskaitinio įvertinimo pobūdžio ir nuo to, ar peržiūros metu surinkta informacija būtų aktuali einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų apskaitinio įvertinimo reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti ir įvertinti. Tačiau šios peržiūros tikslas nėra abejoti sprendimais, priimtais praėjusiais laikotarpiais ir pagrįstais tuo metu prieinama informacija (žr. A39–A44 dalis).

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas

10. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, kaip tai numatyta 315-ajame TAS[5], auditorius turi įvertinti įvertinimo neapibrėžtumo lygį, susijusį su apskaitiniu įvertinimu (žr. A45–A46 dalis).

[4] 315-asis TAS, 5–6 ir 11–12 dalys.
[5] 315-asis TAS, 25 dalis.

11. Auditorius turi nustatyti, ar, jo sprendimu, tie apskaitiniai įvertinimai, kurie buvo pripažinti turinčiais aukštą įvertinimo neapibrėžtumo lygį, gali kelti reikšmingą riziką (žr. A47–A51 dalis).

Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką

12. Pagal įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką auditorius turi nustatyti (žr. A52 dalį):

    a) ar vadovybė tinkamai taikė taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, susijusius su apskaitiniu įvertinimu (žr. A53–A56 dalis); ir

    b) ar apskaitinių įvertinimų metodai yra tinkami ir buvo nuosekliai taikomi ir ar apskaitinių įvertinimų arba apskaitinių įvertinimų metodų pakeitimai, jei jų buvo, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, yra tinkami konkrečiomis aplinkybėmis (žr. A57–A58 dalis).

13. Reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kaip tai nustatyta 330-ajame TAS[6], auditorius, atsižvelgdamas į apskaitinio įvertinimo pobūdį, turi imtis vienos ar kelių priemonių, kaip antai (žr. A59–A61 dalis):

    a) nustatyti, ar įvykiai, įvykę iki auditoriaus išvados datos, suteikia audito įrodymų dėl apskaitinio įvertinimo (žr. A62–A67 dalis);

    b) atlikti vadovybės apskaitinio įvertinimo ir duomenų, kuriais šis įvertinimas grindžiamas, testus. Tai darydamas, auditorius turi įvertinti, ar (žr. A68–A70 dalis):

        i) taikomas vertės nustatymo metodas yra tinkamas konkrečiomis aplinkybėmis (žr. A71–A76 dalis); ir

        ii) vadovybės naudojamos prielaidos yra tinkamos siekiant taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos vertės nustatymo tikslų (žr. A77–A83 dalis);

    c) atlikti vadovybės apskaitinio įvertinimo proceso kontrolės priemonių efektyvumo testus kartu su atitinkamomis pagrindinėmis procedūromis (žr. A84–A86 dalis);

    d) suformuoti įvertinimą arba įvertinimo intervalą tam, kad galėtų įvertinti vadovybės įvertinimą. Šiuo tikslu (žr. A87–A91 dalis):

        i) jei auditorius naudoja prielaidas ar metodus, kurie skiriasi nuo vadovybės naudojamų prielaidų ir metodų, auditorius turi įgyti pakankamą supratimą apie vadovybės prielaidas ar metodus, kad jo įvertinimas arba įvertinimo intervalas apimtų tinkamus kintamuosius ir būtų galima įvertinti visus reikšmingus vadovybės įvertinimo skirtumus (žr. A92 dalį);

[6] 330-asis TAS, 5 dalis.

ii) jei auditorius nusprendžia, kad tinkama taikyti intervalą, remdamasis turimais audito įrodymais, jis turi susiaurinti intervalą tiek, kad visi rezultatai intervalo ribose būtų laikomi pagrįstais (žr. A93–A95 dalis).

14. Nustatydamas 12 dalyje apibrėžtus aspektus arba reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kaip tai numatyta 13 dalyje, auditorius turi įvertinti, ar, siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, būtina turėti specifinių įgūdžių ar žinių apie vieną ar kelis apskaitinio įvertinimo aspektus (žr. A96–A101 dalis).

Tolesnės pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką

Įvertinimo neapibrėžtumas

15. Apskaitinių įvertinimų, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, atveju, be kitų pagrindinių procedūrų, atliekamų pagal 330-ojo TAS[7] reikalavimus, auditorius turi įvertinti (žr. A102 dalį):

    a) kaip vadovybė įvertino alternatyvias prielaidas ar rezultatus ir kodėl ji jas atmetė arba kaip kitaip vadovybė atsižvelgė į įvertinimo neapibrėžtumą, atlikdama apskaitinį įvertinimą (žr. A103–A106 dalis);

    b) ar vadovybės naudojamos reikšmingos prielaidos yra pagrįstos (žr. A107–A109 dalis);

    c) kai aktualu vadovybės naudojamų reikšmingų prielaidų pagrįstumui arba tinkamam finansinės atskaitomybės tvarkos taikymui, ar vadovybė ketina ir gali imtis atitinkamų veiksmų (žr. A110 dalį).

16. Jei, auditoriaus nuomone, vadovybė nepakankamai įvertino įvertinimo neapibrėžtumo įtaką apskaitiniams įvertinimams, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, auditorius turi, jei mano, kad tai yra būtina, suformuoti intervalą, kurį naudodamas jis galėtų įvertinti apskaitinio įvertinimo pagrįstumą (žr. A111–A112 dalis).

Pripažinimo ir vertės nustatymo kriterijai

17. Apskaitinių įvertinimų, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, atveju auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar:

    a) vadovybės sprendimas pripažinti apskaitinius įvertinimus finansinėse ataskaitose ar jų nepripažinti (žr. A113–A114 dalis) ir

    b) pasirinktas apskaitinių įvertinimų nustatymo pagrindas (žr. A115 dalį)

    atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.

[7] 330-asis TAS, 18 dalis.

Apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas

18. Auditorius, remdamasis audito įrodymais, turi įvertinti, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką finansinių ataskaitų apskaitiniai įvertinimai yra pagrįsti, ar yra jų iškraipymų (žr. A116–A119 dalis).

Su apskaitiniais įvertinimais susijusi atskleidžiama informacija

19. Auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar finansinėse ataskaitose atskleista informacija, susijusi su apskaitiniais įvertinimais, atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus (žr. A120–A121 dalis).

20. Apskaitinių įvertinimų, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, atveju auditorius taip pat turi įvertinti jų įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimo finansinėse ataskaitose tinkamumą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A122–A123 dalis).

Galimo vadovybės šališkumo požymiai

21. Auditorius turi peržiūrėti vadovybės nuomonę ir sprendimus, priimtus atliekant apskaitinį įvertinimą, kad nustatytų, ar yra galimo vadovybės šališkumo požymių. Galimo vadovybės šališkumo požymiai patys savaime nėra iškraipymai, vertinant konkretaus apskaitinio įvertinimo pagrįstumą (žr. A124–A125 dalis).

Rašytiniai pareiškimai

22. Auditorius turi gauti vadovybės ir, jei taikytina, už valdymą atsakingų asmenų rašytinius pareiškimus dėl to, ar, jų įsitikinimu, atliekant apskaitinį įvertinimą naudotos reikšmingos prielaidos yra pagrįstos (žr. A126–A127 dalis).

Dokumentai

23. Į audito dokumentus auditorius turi įtraukti[8]:

    a) auditoriaus apibendrinančių išvadų dėl apskaitinių įvertinimų, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, pagrįstumo ir jų atskleidimo pagrindimą; ir

    b) informaciją apie galimo vadovybės šališkumo požymius, jei jų yra (žr. A128 dalį).

***

[8] 230-asis TAS „Audito dokumentavimas“, 8–11 dalys ir A6 dalis.

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Apskaitinių įvertinimų pobūdis (žr. 2 dalį)

A1. Dėl įgimto verslo veiklos neapibrėžtumo kai kurie finansinių ataskaitų straipsniai gali būti tik įvertinti. Be to, poreikis įvertinti finansinių ataskaitų straipsnį gali atsirasti dėl specifinių turto, įsipareigojimų ar nuosavybės elementų pobūdžio arba vertės nustatymo pagrindo arba metodo pagal finansinės atskaitomybės tvarką. Kartais pagal finansinės atskaitomybės tvarką privaloma taikyti specifinius vertės nustatymo metodus ir finansinėse ataskaitose atskleisti tam tikrą informaciją, o kitais atvejais finansinės atskaitomybės tvarka yra ne tokia konkreti. Šio TAS priede aptartas tikrosios vertės nustatymas ir atskleidimas pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką.

A2. Kai kurių apskaitinių įvertinimų atveju įvertinimo neapibrėžtumas yra pakankamai nedidelis, ir tokie apskaitiniai įvertinimai gali suteikti pagrindą mažesnei reikšmingo iškraipymo rizikai, pavyzdžiui:

- apskaitiniai įvertinimai įmonėse, kurių verslo veikla yra nesudėtinga;
- apskaitiniai įvertinimai, dažnai atliekami ir atnaujinami dėl to, kad jie susiję su įprastinėmis operacijomis;
- apskaitiniai įvertinimai, atliekami naudojant lengvai prieinamus duomenis, tokius kaip paskelbta palūkanų norma arba biržoje prekiaujamų vertybinių popierių kainos. Tokie duomenys gali būti vadinami matomais tikrosios vertės apskaitinio įvertinimo atžvilgiu;
- tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatytas vertės nustatymo metodas yra paprastas ir lengvai taikomas turtui ar įsipareigojimams, kurių tikrąją vertę būtina nustatyti;
- tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, kai apskaitinio įvertinimo nustatymo modelis yra gerai žinomas arba visuotinai priimtinas, jei prielaidos arba modelio įvesties duomenys yra matomi.

A3. Tačiau kai kurių apskaitinių įvertinimų atveju įvertinimo neapibrėžtumas gali būti pakankamai didelis, ypač jei jie pagrįsti reikšmingomis prielaidomis, pavyzdžiui:

- apskaitiniai įvertinimai, susiję su bylinėjimosi rezultatais;
- išvestinių finansinių priemonių, kuriomis viešai neprekiaujama, tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai;
- tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, kuriems taikomas specializuotas įmonės sukurtas modelis arba modelis, kurio tam tikros prielaidos ar įvesties duomenys negali būti matomi rinkoje.

A4. Įvertinimo neapibrėžtumo lygis gali būti įvairus dėl apskaitinio įvertinimo pobūdžio, visuotinai priimtino metodo ar modelio taikymo masto atliekant apskaitinį įvertinimą ir prielaidų, naudojamų atliekant apskaitinį įvertinimą, subjektyvumo. Tam tikrais atvejais įvertinimo neapibrėžtumas, susijęs su apskaitiniu įvertinimu, gali būti toks didelis, kad gali neatitikti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo kriterijų, todėl apskaitinis įvertinimas negali būti atliktas.

A5. Įvertinimo neapibrėžtumas būdingas ne visiems finansinių ataskaitų straipsniams, kuriuos būtina įvertinti tikrąja verte. Pavyzdžiui, tam tikrų finansinių ataskaitų straipsnių atveju, kai yra aktyvioji ir atviroji rinka, suteikianti lengvai gaunamos ir patikimos informacijos apie faktines sandorių kainas, paskelbtos kainos paprastai yra geriausias tikrosios vertės audito įrodymas. Tačiau įvertinimo neapibrėžtumas gali egzistuoti net ir tuo atveju, kai vertinimo metodai ir duomenys yra tinkamai apibrėžti. Pavyzdžiui, vertybinių popierių, kotiruojamų aktyviojoje ir atvirojoje rinkoje, vertinimą rinkos kaina gali reikėti koreguoti, jei turimas akcijų paketas yra reikšmingas rinkos atžvilgiu arba jam daro įtaką rinkos paklausos apribojimai. Be to, įvertinimo neapibrėžtumui įtaką gali daryti bendros tuometinės ekonominės sąlygos, pavyzdžiui, nelikvidumas tam tikroje rinkoje.

A6. Papildomi situacijų, kai gali būti reikalingi ne tikrosios vertės, o kiti apskaitiniai įvertinimai, pavyzdžiai apima:

- atidėjinius abejotinoms sumoms;
- atsargų senėjimą;
- garantinius įsipareigojimus;
- nusidėvėjimo metodus arba turto naudingo tarnavimo laikotarpį;
- atidėjinius investicijų balansinei vertei, kai egzistuoja atgaunamumo neapibrėžtumas;
- ilgalaikių sutarčių rezultatus;
- išlaidas, atsirandančias dėl teisminių ginčų sureguliavimo ir sprendimų.

A7. Papildomi situacijų, kai gali būti reikalingi tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, pavyzdžiai apima:

- sudėtingas finansines priemones, kuriomis neprekiaujama aktyviojoje ir atvirojoje rinkoje;
- mokėjimą akcijomis;
- nekilnojamąjį turtą ar įrenginius, laikomus perleisti;

- tam tikrą turtą ar įsipareigojimus, įgytus verslo sujungimo metu, įskaitant prestižą ir nematerialųjį turtą;

- sandorius, apimančius apsikeitimą turtu ar įsipareigojimais tarp nepriklausomų šalių be piniginio atlygio, pavyzdžiui, nepiniginis apsikeitimas gamybos įranga skirtingose verslo srityse.

A8. Įvertinimas apima sprendimus, grindžiamus rengiant finansines ataskaitas turima informacija. Atliekant daugelį apskaitinių įvertinimų šie sprendimai apima prielaidas dėl tų dalykų, kurie įvertinimo metu yra neapibrėžti. Auditorius nėra atsakingas už ateities sąlygų, operacijų ar įvykių, kurie, jei jie būtų buvę žinomi audito metu, galėjo turėti reikšmingą įtaką vadovybės veiksmams ar vadovybės naudojamoms prielaidoms, numatymą.

Vadovybės šališkumas

A9. Pagal finansinės atskaitomybės tvarką dažnai reikalaujama neutralumo, t. y. nešališkumo. Vis dėlto apskaitiniai įvertinimai yra netikslūs, ir jiems gali daryti įtaką vadovybės sprendimai. Tokie sprendimai, tyčia ar netyčia, gali būti šališki (pavyzdžiui, tai gali būti motyvacijos pasiekti norimų rezultatų padarinys). Vadovybės šališkumo įtaka apskaitiniam įvertinimui didėja didėjant apskaitinio įvertinimo subjektyvumui. Netyčinis vadovybės šališkumas ir tyčinio vadovybės šališkumo galimumas yra būdingi subjektyviems sprendimams, kuriuos dažnai reikia priimti atliekant apskaitinį įvertinimą. Atliekant tęstinius auditus galimo vadovybės šališkumo požymiai, kurie buvo nustatyti ankstesnių laikotarpių auditų metu, turi įtakos einamojo laikotarpio auditoriaus planavimo, rizikos nustatymo ir vertinimo veiklai.

A10. Sąskaitos lygiu gali būti sudėtinga nustatyti vadovybės šališkumą. Šališkumas gali būti nustatomas tik kartu nagrinėjant apskaitinių įvertinimų grupes ar visus apskaitinius įvertinimus arba kai yra stebimi keli ataskaitiniai laikotarpiai. Nors subjektyviems sprendimams būdingas tam tikras vadovybės šališkumas, priimdama tokius sprendimus, vadovybė neturi siekti suklaidinti finansinių ataskaitų vartotojų. Tačiau tais atvejais, kai ketinama suklaidinti, vadovybės šališkumas pats savaime yra apgaulingas.

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A11. Viešojo sektoriaus įmonės gali turėti daug specialiosios paskirties turto, tačiau nėra lengvai prieinamų ir patikimų informacijos apie tą turtą šaltinių, kad būtų galima nustatyti tikrąją vertę ar dabartinę vertę arba jas abi. Dažnai specialiosios paskirties turtas nekuria pajamų ir neturi aktyviosios rinkos. Todėl nustatant tikrąją vertę paprastai būtinas įvertinimas, jis gali būti sudėtingas, o tam tikrais retais atvejais gali būti neįmanomas.

Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla (žr. 8 dalį)

A12. Šio standarto 8 dalyje reikalaujamos rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla padeda auditoriui numatyti galimų įmonės apskaitinių įvertinimų pobūdį ir tipą. Auditoriui svarbiausia nuspręsti, ar jo įgytas supratimas yra pakankamas, kad jis galėtų nustatyti bei įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniais įvertinimais, ir planuoti tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

Supratimo apie taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus įgijimas (žr. 8 dalies a punktą)

A13. Susipažinęs su taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimais auditorius gali nuspręsti, ar šiais reikalavimais, pavyzdžiui:

- nustatomos tam tikros apskaitinių įvertinimų pripažinimo sąlygos[9] ar nustatymo metodai;
- detalizuojamos tam tikros sąlygos, pagal kurias leidžiama ar reikalaujama nustatyti tikrąją vertę, pavyzdžiui, atsižvelgiant į vadovybės ketinimus įgyvendinti atitinkamus veiksmus turto ar įsipareigojimo atžvilgiu;
- detalizuojama informacija, kurią reikalaujama ar leidžiama atskleisti.

Be to, šis supratimas suteikia pagrindą diskusijoms su vadovybe apie tai, kaip vadovybė taikė šiuos reikalavimus apskaitiniam įvertinimui, ir pagrindą auditoriui priimti sprendimą dėl to, ar šie reikalavimai buvo tinkamai taikyti.

A14. Finansinės atskaitomybės tvarka gali suteikti gaires vadovybei, kaip atlikti įvertinimą tais atvejais, kai egzistuoja alternatyvų. Kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką, pavyzdžiui, reikalaujama, kad pasirinktas įvertinimas būtų ta alternatyva, kuri parodytų vadovybės nuomonę dėl labiausiai tikėtinų rezultatų[10]. Kitais atvejais pagal tvarką gali būti reikalaujama, kad, pavyzdžiui, būtų naudojama tikėtina diskontuota vertė, įvertinus tikimybės svorį. Tam tikrais atvejais vadovybė gali tiesiogiai atlikti įvertinimą. Kitais atvejais vadovybė gali atlikti patikimą įvertinimą tik po to, kai įvertina alternatyvias prielaidas ar rezultatus, kurie suteikia galimybę nustatyti vertę.

A15. Pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti informaciją, susijusią su reikšmingomis prielaidomis, kurios daro ypač didelę įtaką apskaitiniam įvertinimui. Be to, jei įvertinimo neapibrėžtumo lygis aukštas, kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką neleidžiama apskaitinio įvertinimo pripažinti finansinėse

[9] Pagal daugelio rūšių finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujama, kad į balansą ar pajamų ataskaitą būtų įtraukti straipsniai, atitinkantys jų pripažinimo kriterijus. Tuo, kad atskleidžiama apskaitos politika ar prie finansinių ataskaitų pridedamas aiškinamasis raštas, padėtis, kai tokie straipsniai, įskaitant apskaitinius įvertinimus, nebuvo pripažinti, neištaisoma.

[10] Pagal įvairių rūšių finansinės atskaitomybės tvarką gali būti vartojami nevienodi terminai, nusakantys taip atliekamą vertinimą.

ataskaitose, tačiau gali būti reikalaujama atskleisti tam tikrą informaciją finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Supratimo apie tai, kaip vadovybė nustato apskaitinių įvertinimų poreikį, įgijimas (žr. 8 dalies b punktą)

A16. Rengdama finansines ataskaitas vadovybė turi nustatyti, ar dėl operacijos, įvykio ar sąlygos būtina atlikti apskaitinį įvertinimą ir ar visi būtini apskaitiniai įvertinimai buvo pripažinti, apskaičiuoti ir atskleisti finansinėse ataskaitose pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A17. Operacijas, įvykius ir sąlygas, dėl kurių būtina atlikti apskaitinį įvertinimą, vadovybė dažniausiai nustato remdamasi:

- vadovybės žiniomis apie įmonės verslą ir ūkio šaką, kurioje įmonė veikia;
- vadovybės žiniomis apie verslo strategijos įgyvendinimą einamuoju laikotarpiu;
- jei taikytina, vadovybės sukaupta įmonės praėjusių laikotarpių finansinių ataskaitų rengimo patirtimi.

Tokiais atvejais supratimą apie tai, kaip vadovybė nustato apskaitinių įvertinimų poreikį, auditorius gali įgyti pirmiausia pateikdamas paklausimus vadovybei. Kitais atvejais, jei valdymo procesas yra labiau struktūrizuotas, pavyzdžiui, jei vadovybė atlieka oficialią rizikos valdymo funkciją, auditorius gali taikyti rizikos vertinimo procedūras, skirtas metodams ir praktikai, kuriuos vadovybė taiko siekdama periodiškai peržiūrėti aplinkybes, dėl kurių kyla apskaitinio įvertinimo poreikis, ir, jei būtina, atlikti pakartotinį apskaitinį įvertinimą. Auditoriui dažnai svarbus apskaitinio įvertinimo baigtumas, ypač jei apskaitinis įvertinimas susijęs su įsipareigojimais.

A18. Remdamasis savo žiniomis apie įmonę ir jos aplinką, įgytomis atliekant rizikos vertinimo procedūras, taip pat kitais audito įrodymais, gautais atliekant auditą, auditorius gali nustatyti aplinkybes arba aplinkybių pokyčius, dėl kurių gali kilti poreikis atlikti apskaitinį įvertinimą.

A19. Paklausimai vadovybei dėl aplinkybių pokyčių gali apimti, pavyzdžiui, paklausimus, ar:

- įmonė atliko naujo pobūdžio operacijas, dėl kurių gali reikėti atlikti apskaitinį įvertinimą;
- operacijų, dėl kurių reikėjo atlikti apskaitinį įvertinimą, sąlygos pasikeitė;
- apskaitos metodai, susiję su apskaitiniu įvertinimu, yra pakeisti, nes pasikeitė taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai, ar atvirkščiai;
- įvyko teisinių ir kitokių nuo įmonės vadovybės nepriklausančių pokyčių, dėl kurių vadovybei gali tekti peržiūrėti ar atlikti naujus apskaitinius įvertinimus;

- įvyko naujų įvykių arba atsirado sąlygų, dėl kurių gali reikėti peržiūrėti ar atlikti naujus apskaitinius įvertinimus.

A20. Audito metu auditorius gali nustatyti operacijų, įvykių ir sąlygų, kurių nenustatė vadovybė, bet dėl kurių būtina atlikti apskaitinius įvertinimus. 315-ajame TAS aprašomos aplinkybės, kai auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios nenustatė vadovybė, įskaitant sprendimą dėl to, ar yra svarbių vidaus kontrolės trūkumų, susijusių su įmonės rizikos vertinimo procesais[11].

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A21. Įgyti supratimą apie mažesnes įmones dažnai yra mažiau sudėtinga, nes tokių įmonių verslo veikla dažnai yra ribota, o operacijos paprastesnės. Be to, poreikį atlikti apskaitinį įvertinimą dažnai nustato vienas asmuo, pavyzdžiui, įmonės savininkas vadovas, o auditorius gali atitinkamai nukreipti paklausimus.

Supratimo apie tai, kaip vadovybė atlieka apskaitinius įvertinimus, įgijimas (žr. 8 dalies c punktą)

A22. Rengdama finansines ataskaitas vadovybė taip pat turi sukurti finansinės atskaitomybės procesus apskaitiniams įvertinimams atlikti, įskaitant atitinkamą vidaus kontrolę. Tokie procesai apima:

- tinkamų apskaitos metodų pasirinkimą ir įvertinimo proceso nustatymą, įskaitant atitinkamus įvertinimo ar vertinimo metodus ir, jei taikytina, modelius;
- susijusių duomenų ir prielaidų, kurios daro įtaką apskaitiniam įvertinimui, parengimą ar nustatymą;
- periodišką aplinkybių, dėl kurių kyla apskaitinio įvertinimo poreikis, peržiūrą ir, jei būtina, pakartotinius apskaitinius įvertinimus.

A23. Aspektai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti, įgydamas supratimą apie tai, kaip vadovybė atlieka apskaitinius įvertinimus, yra, pavyzdžiui:

- su kokių tipų sąskaitomis ar operacijomis susiję apskaitiniai įvertinimai (pavyzdžiui, ar apskaitiniai įvertinimai atliekami dėl įprastinių ir nuolat pasikartojančių operacijų ar dėl nepasikartojančių ar neįprastinių operacijų);
- ar vadovybė, atlikdama konkretų apskaitinį įvertinimą, taikė pripažintus vertės nustatymo metodus ir, jei taip, kokius;
- ar apskaitiniai įvertinimai atlikti pagal turimus tarpinio laikotarpio duomenis ir, jei taip, ar vadovybė atsižvelgė į nuo tos datos iki laikotarpio pabaigos įvykusių įvykių, operacijų ir pasikeitusių aplinkybių poveikį, ir, jei taip, kokiu būdu.

[11] 315-asis TAS, 16 dalis.

Vertės nustatymo metodas, įskaitant modelių taikymą (žr. 8 dalies c punkto i papunktį)

A24. Tam tikrais atvejais pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatytas apskaitinio įvertinimo nustatymo metodas, pavyzdžiui, konkretus modelis, kuris turi būti taikomas nustatant tikrąją vertę. Tačiau daugeliu atveju pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką vertės nustatymo metodas nenurodomas arba gali būti nurodyti alternatyvūs vertės nustatymo metodai.

A25. Kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nenustatytas konkretus metodas, kuris turi būti taikomas atitinkamomis aplinkybėmis, dalykai, kuriuos auditorius gali įvertinti, įgydamas supratimą apie konkretų metodą ar, jei taikoma, modelį, taikytą apskaitiniams įvertinimams atlikti, yra, pavyzdžiui:

- tai, kaip vadovybė atsižvelgė į vertinamo turto ar įsipareigojimų pobūdį, pasirinkdama atitinkamą metodą;
- tai, ar įmonė veikia atitinkamoje verslo srityje, ūkio šakoje ar aplinkoje, kurioje atliekant tam tikro tipo apskaitinį įvertinimą paprastai taikomi konkretūs metodai.

A26. Didesnė reikšmingo iškraipymo rizika gali būti būdinga tais atvejais, kai, pavyzdžiui, vadovybė sukūrė vidinį modelį, kuris taikomas atliekant apskaitinį įvertinimą, arba jei vadovybė nukrypsta nuo atitinkamoje ūkio šakoje ar aplinkoje paprastai taikomo metodo.

Susijusios kontrolės priemonės (žr. 8 dalies c punkto ii papunktį)

A27. Aspektai, kuriuos auditorius gali įvertinti įgydamas supratimą apie susijusias kontrolės priemones, pavyzdžiui, apskaitinius įvertinimus atliekančių asmenų patirtį ir kompetenciją bei atitinkamas kontrolės priemones, susiję su:

- tuo, kaip vadovybė nustato duomenų, naudojamų rengiant apskaitinius įvertinimus, baigtumą, tinkamumą ir tikslumą;
- apskaitinių įvertinimų peržiūra ir patvirtinimu, įskaitant prielaidas ir duomenis, panaudotus juos rengiant, atitinkamu vadovybės ir, jei tinkama, už valdymą atsakingų asmenų lygiu;
- pagrindines įmonės operacijas vykdančių asmenų ir asmenų, atsakingų už apskaitinio įvertinimo atlikimą, pareigų atskyrimu, įskaitant tai, ar paskirstant atsakomybę tinkamai atsižvelgiama į įmonės ir jos produktų ar paslaugų pobūdį (pavyzdžiui, didelės finansų įstaigos atveju atskiriant pareigas gali būti numatyta nepriklausoma funkcija, kuriai priskiriama atsakomybė už įmonei nuosavybės teise priklausančių finansinių produktų tikrosios vertės įvertinimą ir patvirtinimą, atliekamą asmenų, kurių darbo apmokėjimas nesusijęs su tokiais produktais).

A28. Atsižvelgiant į aplinkybes, atliekant apskaitinį įvertinimą gali būti svarbios ir kitos kontrolės priemonės. Pavyzdžiui, jei įmonė, atlikdama apskaitinius įvertinimus, taiko

specializuotus modelius, vadovybė šiems modeliams gali taikyti specifinę politiką ir procedūras. Atitinkamos kontrolės priemonės gali apimti, pavyzdžiui, šiuos aspektus:

- konkretaus modelio, skirto konkrečiam tikslui, parengimą ir sukūrimą arba pasirinkimą;
- šio modelio taikymą;
- šio modelio vientisumo palaikymą ir periodišką patvirtinimą.

Vadovybės naudojimasis ekspertų darbu (žr. 8 dalies c punkto iii papunktį)

A29. Vadovybėje gali dirbti arba įmonė gali įdarbinti asmenis, turinčius patirties ir kompetencijos, būtinos atliekant reikiamus įvertinimus. Tačiau tam tikrais atvejais vadovybei gali reikėti pasamdyti ekspertą, kuris juos atliktų arba padėtų atlikti. Šis poreikis gali atsirasti dėl, pavyzdžiui:

- specifinio klausimo, kuris turi būti įvertintas, pobūdžio, pavyzdžiui, mineralų arba angliavandenilio išteklių matavimų gavybos pramonėje;
- techninio modelių, kurie turi atitikti atitinkamus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, pobūdžio, pavyzdžiui, tai gali būti taikytina atitinkamais tikrosios vertės nustatymo atvejais;
- neįprastų ar retai pasitaikančių sąlygų, operacijų ar įvykių, kai būtina atlikti apskaitinį įvertinimą, pobūdžio.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A30. Kai apskaitinį įvertinimą būtina atlikti mažesnėse įmonėse, įmonės savininkas vadovas paprastai sugeba atlikti reikiamą įvertinimą. Tačiau tam tikrais atvejais gali prireikti eksperto pagalbos. Pradiniame audito proceso etape apskaitinių įvertinimų pobūdžio, reikiamų apskaitinių įvertinimų baigtumo ir įvertinimo proceso tinkamumo aptarimai su įmonės savininku vadovu gali padėti įmonės savininkui vadovui nustatyti, ar reikalingas ekspertas.

Prielaidos (žr. 8 dalies c punkto iv papunktį)

A31. Prielaidos yra neatsiejama apskaitinių įvertinimų dalis. Klausimai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti įgydamas supratimą apie apskaitinių įvertinimų prielaidas, apima, pavyzdžiui:

- prielaidų pobūdį, įskaitant sprendimą dėl to, kurios prielaidos, tikėtina, bus reikšmingos prielaidos;

- tai, kaip vadovybė vertina, ar prielaidos yra susijusios ir išsamios, t. y. kad buvo atsižvelgta į visus susijusius kintamuosius;

- jei taikytina, tai, kaip vadovybė priima sprendimą, kad naudojamoms prielaidoms būdingas vidinis nuoseklumas;

- tai, ar prielaidos yra susijusios su vadovybės kontroliuojamais dalykais (pavyzdžiui, prielaidos dėl remonto planų, kurie daro įtaką turto naudingo naudojimo laikotarpio įvertinimui) ir kaip jos atitinka įmonės verslo planus bei išorės aplinką, ar šios prielaidos susijusios su dalykais, kurių vadovybė nekontroliuoja (pavyzdžiui, prielaidos dėl palūkanų normų, mirštamumo lygio, galimų teisinių ir priežiūros veiksmų ar būsimojo pinigų srauto kintamumo ir laikotarpio);

- dokumentų, jei tokių yra, patvirtinančių prielaidas, pobūdžio ir apimties.

Ekspertas gali suformuluoti ar nustatyti prielaidas siekdamas padėti vadovybei atlikti apskaitinius įvertimus. Tokios prielaidos, kai jas naudoja vadovybė, tampa vadovybės prielaidomis.

A32. Tam tikrais atvejais prielaidos gali būti vadinamos įvesties duomenimis, pavyzdžiui, tais atvejais, kai vadovybė, atlikdama apskaitinį įvertinimą, taiko modelį, nors terminas „įvesties duomenys“ taip pat gali būti vartojamas pradiniams duomenims, kuriems taikomos specifinės prielaidos, pavadinti.

A33. Vadovybė gali pagrįsti prielaidas įvairios rūšies informacija, gauta iš vidaus ar išorės šaltinių. Šios informacijos tinkamumas ir patikimumas bus nevienodas. Tam tikrais atvejais prielaida gali būti patikimai pagrįsta tinkama informacija tiek iš išorės šaltinių (pavyzdžiui, skelbiamų palūkanų normų ar kitos statistinės informacijos), tiek iš vidaus šaltinių (pavyzdžiui, įmonės istorinės informacijos ar ankstesnių sąlygų iš įmonės patirties). Kitais atvejais prielaidos gali būti subjektyvesnės, pavyzdžiui, jei įmonė neturi patirties arba išorės šaltinių, iš kurių galėtų gauti informacijos.

A34. Atliekant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, prielaidos parodo arba atitinka tas prielaidas, kurias informuotos ir suinteresuotos sandorio įprastomis rinkos sąlygomis šalys (kartais vadinamos rinkos dalyviais ar pan.) taikytų nustatydamos tikrąją vertę, kai jos keičiasi turtu ar vykdo įsipareigojimus. Specifinės prielaidos taip pat priklauso nuo vertinamo turto ar įsipareigojimų pobūdžio, taikomo vertinimo metodo (pavyzdžiui, rinkos ar pajamų atžvilgiu) ir taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų.

A35. Atliekant tikrosios vertės apskaitinį įvertinimą, prielaidos ar įvesties duomenys skiriasi savo šaltiniais ir pagrindu, pavyzdžiui:

a) tie, kurie parodo, kokias prielaidas ar įvesties duomenis naudotų rinkos dalyviai nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą pagal rinkos duomenis, surinktus iš nuo įmonės nepriklausomų šaltinių (kartais vadinamų matomais įvesties duomenimis ar pan.);

b) tie, kurie parodo įmonės nuomonę dėl to, kokias prielaidas naudotų rinkos dalyviai nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą pagal atitinkamomis aplinkybėmis prieinamą geriausią informaciją (kartais vadinamą nematomais įvesties duomenimis ar pan.).

Tačiau praktiškai skirtumas tarp a ir b punktų ne visada akivaizdus. Be to, vadovybei gali tekti pasirinkti iš daugelio skirtingų prielaidų, kurias naudoja skirtingi rinkos dalyviai.

A36. Subjektyvumo lygis, pavyzdžiui, tai, ar prielaida arba duomenys yra matomi, daro įtaką įvertinimo neapibrėžtumo lygiui ir kartu konkretaus apskaitinio įvertinimo auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui.

Apskaitinių įvertinimų metodų pakeitimai (žr. 8 dalies c punkto v papunktį)

A37. Įvertindamas, kaip vadovybė atlieka apskaitinius įvertinimus, auditorius turi suprasti, ar apskaitinių įvertinimų metodai buvo arba turėjo būti pakeisti, palyginti su praėjusiu laikotarpiu. Konkretų įvertinimo metodą gali prireikti pakeisti dėl aplinkos pokyčių ar dėl įmonę veikiančių aplinkybių arba dėl taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų. Jei vadovybė pakeitė apskaitinio įvertinimo metodą, svarbu, kad ji galėtų pademonstruoti, jog naujasis metodas yra tinkamesnis arba juo reaguojama į tokius pokyčius. Pavyzdžiui, jei vadovybė pakeičia apskaitinio įvertinimo pagrindą pereidama nuo vertinimo rinkos verte požiūrio prie modelio taikymo, auditorius turi paklausti vadovybės, ar jos prielaidos dėl rinkos yra pagrįstos atsižvelgiant į ekonomines sąlygas.

Įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 8 dalies c punkto vi papunktį)

A38. Klausimai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti įgydamas supratimą, ar (ir, jei taip, tai kaip) vadovybė vertino įvertinimo neapibrėžtumo įtaką, yra, pavyzdžiui:

- ar (ir, jei taip, tai kaip) vadovybė įvertino alternatyvias prielaidas ar rezultatus, pavyzdžiui, atlikdama jautrumo analizę, kad nustatytų prielaidų pakeitimo įtaką apskaitiniam įvertinimui;
- kaip vadovybė nustato apskaitinį įvertinimą, kai analizė atskleidžia daug galimų rezultatų scenarijų;
- ar vadovybė stebi praėjusiu laikotarpiu atliktų apskaitinių įvertinimų rezultatus ir ar ji tinkamai reagavo į stebėsenos procedūros rezultatus.

Praėjusio laikotarpio apskaitinių įvertinimų peržiūra (žr. 9 dalį)

A39. Apskaitinio įvertinimo rezultatai dažnai skiriasi nuo apskaitinio įvertinimo, kuris buvo pripažintas praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose. Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras, kuriomis siekia nustatyti ir suprasti šių skirtumų priežastis, auditorius gali surinkti:

- informaciją apie praėjusiu laikotarpiu vadovybės atliktų įvertinimo procesų efektyvumą; ja remdamasis auditorius gali spręsti apie tikėtiną vadovybės įvertinimo procesų efektyvumą einamuoju laikotarpiu;

- audito įrodymus, susijusius su praėjusio laikotarpio apskaitinių įvertinimų pakartotiniu įvertinimu einamuoju laikotarpiu;

- audito įrodymus dėl tokių klausimų kaip įvertinimo neapibrėžtumas, kuriuos gali būti privaloma atskleisti finansinėse ataskaitose.

A40. Praėjusio laikotarpio apskaitinių įvertinimų peržiūra taip pat gali padėti auditoriui nustatyti aplinkybes ar sąlygas, kurios einamuoju laikotarpiu padidina apskaitinio įvertinimo priklausomybę nuo galimo vadovybės šališkumo arba atskleidžia vadovybės šališkumo buvimą. Auditoriaus profesinis skepticizmas padeda jam nustatyti tokias aplinkybes ar sąlygas ir priimti sprendimą dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties.

A41. 240-ajame TAS[12] taip pat nustatytas reikalavimas atlikti retrospektyvinę vadovybės sprendimų ir prielaidų, susijusių su reikšmingais apskaitiniais įvertinimais, peržiūrą. Ši peržiūra atliekama vykdant reikalavimą auditoriui parengti ir atlikti procedūras, kurių tikslas – peržiūrėti apskaitinio įvertinimo šališkumą, kuris gali sukelti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką, kaip atsaką į riziką, kad vadovybė nepaiso kontrolės priemonių. Praktiniu požiūriu auditoriaus praėjusio laikotarpio apskaitinių įvertinimų peržiūra, atliekama kaip rizikos vertinimo procedūra pagal šio TAS reikalavimus, gali būti atliekama kartu su peržiūra, nustatyta 240-ajame TAS.

A42. Auditorius gali priimti sprendimą, kad būtina visapusiškesnė apskaitinių įvertinimų, kurie praėjusio laikotarpio audito metu buvo nustatyti kaip aukšto įvertinimo neapibrėžtumo lygio, arba tų apskaitinių įvertinimų, kurie buvo reikšmingai pakeisti, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, peržiūra. Kita vertus, pavyzdžiui, auditorius gali priimti sprendimą, kad apskaitinių įvertinimų, kurie atliekami dėl įprastinių ir dažnai besikartojančių operacijų, peržiūros tikslams įgyvendinti pakanka analitinių rizikos vertinimo procedūrų.

A43. Tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų ir kitų apskaitinių įvertinimų, grindžiamų esamomis sąlygomis jų nustatymo datą, atveju gali egzistuoti daugiau skirtumų tarp tikrosios vertės sumos, pripažintos praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose, ir rezultatų ar sumų, pakartotinai įvertintų einamuoju laikotarpiu. Taip yra dėl to, kad tokių apskaitinių įvertinimų nustatymo tikslas susijęs su vertės atitinkamu laiko momentu supratimu, o jis gali reikšmingai ir sparčiai kisti, kadangi aplinka, kurioje įmonė veikia, taip pat keičiasi. Todėl atlikdamas peržiūrą auditorius daugiausia dėmesio gali skirti informacijos, susijusios su reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymu ir vertinimu, rinkimui. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais žinios apie rinkos dalyvių prielaidų, turėjusių įtakos praėjusio laikotarpio tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų rezultatams,

[12] 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“, 32 dalies b punkto ii papunktis.

pakeitimus gali nesuteikti audito tikslais reikiamos informacijos. Tokiu atveju auditoriaus svarstymai apie praėjusio laikotarpio tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų rezultatus gali būti labiau orientuoti į ankstesnio vadovybės vertinimo proceso efektyvumo supratimą, t. y. vadovybės veiklos rezultatų duomenis, iš kurių auditorius gali spręsti apie tikėtiną dabartinio vadovybės vertinimo proceso efektyvumą.

A44. Skirtumas tarp apskaitinio įvertinimo rezultatų ir praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose pripažintos sumos nebūtinai yra praėjusio laikotarpio finansinių ataskaitų iškraipymas. Tačiau tai gali tapti iškraipymu, jei, pavyzdžiui, šis skirtumas atsiranda dėl informacijos, kuria disponavo vadovybė, kai buvo sudarytos praėjusio laikotarpio finansinės ataskaitos, arba informacijos, kurią buvo galima pagrįstai tikėtis gauti ir į ją atsižvelgti rengiant praėjusio laikotarpio finansines ataskaitas. Dažnai pagal finansinės atskaitomybės tvarką nustatomos gairės, kaip atskirti apskaitinių įvertinimų pakeitimus, kurie yra iškraipymai, ir pakeitimus, kurie nėra iškraipymai, ir kokia šių pakeitimų apskaitos tvarka.

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas

Įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 10 dalį)

A45. Įvertinimo neapibrėžtumo lygiui, susijusiam su apskaitiniu įvertinimu, gali daryti įtaką tokie veiksniai kaip:

- tai, kiek apskaitinis įvertinimas priklauso nuo individualios nuomonės;
- apskaitinio įvertinimo jautrumas prielaidų pakeitimui;
- pripažįstami vertės nustatymo metodai, kuriuos taikant galima sumažinti įvertinimo neapibrėžtumą (nors prielaidų, naudojamų kaip įvesties duomenys, subjektyvumas visgi gali suteikti pagrindo įvertinimo neapibrėžtumui);
- prognozavimo laikotarpio trukmė ir praėjusių įvykių duomenų aktualumas prognozuojamiems įvykiams;
- patikimų duomenų iš išorės šaltinių prieinamumas;
- tai, kiek apskaitinis įvertinimas pagrįstas matomais ar nematomais įvesties duomenimis.

Įvertinimo neapibrėžtumo lygis, susijęs su apskaitiniu įvertinimu, gali turėti įtakos įvertinimo priklausomybei nuo šališkumo.

A46. Vertindamas reikšmingo iškraipymo riziką auditorius taip pat gali apsvarstyti šiuos dalykus:

- dabartinį ar tikėtiną apskaitinio įvertinimo reikšmingumą;

- įrašytą apskaitinio įvertinimo sumą (t. y. vadovybės įvertinimą), palyginti su suma, kuri, auditoriaus nuomone, turi būti įrašyta;
- tai, ar vadovybė naudojosi eksperto pagalba, atlikdama apskaitinį įvertinimą;
- praėjusio laikotarpio apskaitinių įvertinimų peržiūros rezultatus.

Aukštas įvertinimo neapibrėžtumo lygis ir reikšminga rizika (žr. 11 dalį)

A47. Apskaitinių įvertinimų, kurie gali būti aukšto neapibrėžtumo lygio, pavyzdžiai yra:

- apskaitiniai įvertinimai, kurie labai priklauso nuo individualios nuomonės, pavyzdžiui, nuomonės apie besitęsiančio bylinėjimosi rezultatus arba apie ateities pinigų srautų sumas ir gavimo laikotarpius, priklausančius nuo neapibrėžtų įvykių, įvyksiančių po daugelio metų;
- apskaitiniai įvertinimai, atlikti netaikant pripažintų vertės nustatymo metodų;
- apskaitiniai įvertinimai, kai auditoriaus panašių apskaitinių įvertinimų, įrašytų praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose, peržiūros rezultatai parodo reikšmingą skirtumą tarp pradinio apskaitinio įvertinimo ir faktinių rezultatų;
- tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, kuriems taikomas specializuotas įmonės sukurtas modelis arba kurie neturi matomų įvesties duomenų.

A48. Tariamai nereikšmingas apskaitinis įvertinimas gali sudaryti sąlygas reikšmingam iškraipymui dėl įvertinimo neapibrėžtumo, susijusio su įvertinimu; t. y. apskaitinio įvertinimo sumos dydis, pripažintas ar atskleistas finansinėse ataskaitose, gali nerodyti jo įvertinimo neapibrėžtumo.

A49. Tam tikrais atvejais įvertinimo neapibrėžtumas yra toks didelis, kad negali būti atliktas pagrįstas apskaitinis įvertinimas. Todėl pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti neleidžiama pripažinti tokio vieneto finansinėse ataskaitose arba jo vertinti tikrąja verte. Tokiais atvejais reikšminga rizika susijusi ne tik su tuo, ar apskaitinis įvertinimas turėtų būti pripažintas, ar su tuo, ar reikia nustatyti jo tikrąją vertę, bet ir su atskleistos informacijos pakankamumu. Pagal tokiems apskaitiniams įvertinimams taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti apskaitinius įvertinimus ir su jais susijusį aukštą įvertinimo neapibrėžtumo lygį (žr. A120–A123 dalis).

A50. Jei auditorius nustato, kad apskaitinis įvertinimas kelia reikšmingą riziką, jis privalo įgyti supratimą apie įmonės kontrolės priemones, įskaitant kontrolės veiksmus[13].

[13] 315-asis TAS, 29 dalis.

A51. Kai kuriais atvejais apskaitinio įvertinimo neapibrėžtumas gali sukelti reikšmingų abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Tokiais atvejais 570-ajame TAS[14] nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės.

Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką (žr. 12 dalį)

A52. 330-ajame TAS nustatyti reikalavimai auditoriui parengti ir atlikti audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis priklauso nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įvertinimais tiek finansinių ataskaitų, tiek tvirtinimų lygmeniu[15]. A53–A115 dalyse nurodytas specialus atsakas tik tvirtinimų lygmeniu.

Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų taikymas (žr. 12 dalies a punktą)

A53. Dažnai pagal finansinės atskaitomybės tvarką nustatomos specialios apskaitinio įvertinimo pripažinimo sąlygos, nurodomi jo atlikimo metodai ir reikalaujama atskleisti informacija. Tokie reikalavimai gali būti sudėtingi, ir dėl jų gali reikėti priimti sprendimą. Remdamasis žiniomis, įgytomis atliekant rizikos vertinimo procedūras, auditorius daug dėmesio turi skirti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimams, kurie gali būti neteisingai taikomi arba įvairiai aiškinami.

A54. Sprendimas, ar vadovybė tinkamai taikė taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, iš dalies grindžiamas auditoriaus supratimu apie įmonę ir jos aplinką. Pavyzdžiui, nustatant tam tikrų sąskaitų, tokių kaip nematerialusis turtas, įgytas verslo sujungimo metu, tikrąją vertę gali prireikti apsvarstyti tam tikrus aspektus, kuriems įtaką daro įmonės pobūdis ir jos veikla.

A55. Tam tikrais atvejais priimant sprendimą dėl to, ar vadovybė tinkamai taikė taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, gali prireikti atlikti papildomas audito procedūras, tokias kaip auditoriaus atliekamas esamos turto fizinės būklės tikrinimas.

A56. Laikydamasi taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų vadovybė turi atsižvelgti į aplinkos arba aplinkybių, darančių įtaką įmonei, pokyčius. Pavyzdžiui, tam tikros turto ar įsipareigojimų grupės aktyviosios rinkos atsiradimas gali reikšti, kad diskontuoto pinigų srauto naudojimas, įvertinant šio turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę, daugiau nėra tinkamas.

Metodų nuoseklumas ir pakeitimų pagrindas (žr. 12 dalies b punktą)

A57. Auditoriui svarbu apsvarstyti apskaitinio įvertinimo arba apskaitinio įvertinimo nustatymo metodo pakeitimus, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, nes aplinkos pokyčiais arba nauja informacija nepagrįstas pakeitimas laikomas savavališku. Savavališki apskaitinio įvertinimo pakeitimai laikui bėgant sudaro sąlygas nenuoseklioms

[14] 570-asis TAS „Veiklos tęstinumas“.
[15] 330-asis TAS, 5–6 dalys.

finansinėms ataskaitoms ir gali suteikti pagrindą finansinių ataskaitų iškraipymams arba rodyti galimą vadovybės šališkumą.

A58. Vadovybė, remdamasi aplinkybių pokyčiais, dažnai gali tinkamai pagrįsti apskaitinio įvertinimo arba apskaitinio įvertinimo nustatymo metodo keitimo, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, priežastis. Ką laikyti pagrįsta priežastimi, tinkamai pagrindžiančia vadovybės tvirtinimą, kad pasikeitė aplinkybės, dėl kurių reikia keisti apskaitinį įvertinimą arba apskaitinio įvertinimo nustatymo metodą, priklauso nuo individualaus sprendimo.

Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką (žr. 13 dalį)

A59. Auditoriaus sprendimui, kokią konkrečią 13 dalyje nurodytą priemonę ar priemonių derinį pasirinkti reaguojant į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, gali daryti įtaką tokie aspektai kaip, pavyzdžiui:

- apskaitinio įvertinimo pobūdis, įskaitant tai, ar jis susijęs su įprastinėmis ar su neįprastinėmis operacijomis;
- tai, ar tikimasi, kad procedūra (-os) efektyviai suteiks auditoriui pakankamų tinkamų audito įrodymų;
- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, įskaitant tai, ar įvertinta rizika yra reikšminga rizika.

A60. Pavyzdžiui, vertinant atidėjinių abejotinoms sumoms pagrįstumą, efektyvi procedūra gali būti vėlesnio pinigų surinkimo peržiūra, auditoriaus atliekama kartu su kitomis procedūromis. Jei įvertinimo neapibrėžtumas, susijęs su apskaitiniu įvertinimu, yra didelis, pavyzdžiui, apskaitinis įvertinimas yra pagrįstas patentuotu modeliu, kurio įvesties duomenys yra nematomi, reaguojant į įvertintą riziką gali būti reikalingas 13 dalyje nurodytų priemonių derinys, kad būtų surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų.

A61. Papildomos gairės paaiškinant aplinkybes, kuriomis kiekvienas iš atsako variantų gali būti tinkamas, pateikiamos A62–A95 dalyse.

Įvykiai iki auditoriaus išvados datos (žr. 13 dalies a punktą)

A62. Sprendimas, ar iki auditoriaus išvados datos įvykę įvykiai suteikia audito įrodymų dėl apskaitinio įvertinimo, gali būti tinkamas atsakas, kai numatoma, kad tokie įvykiai:

- įvyks; ir
- suteiks audito įrodymų, patvirtinsiančių arba paneigsiančių apskaitinį įvertinimą.

A63. Iki auditoriaus išvados datos įvykę įvykiai kartais gali suteikti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl apskaitinio įvertinimo. Pavyzdžiui, visų nebegaminamo produkto

atsargų pardavimas iš karto po ataskaitinio laikotarpio pabaigos gali suteikti audito įrodymų dėl šio produkto grynosios realizacinės vertės įvertinimo. Tokiais atvejais gali nebereikėti papildomų apskaitinio įvertinimo audito procedūrų, jei apie šiuos įvykius gauta pakankamų tinkamų audito įrodymų.

A64. Tam tikrų apskaitinių įvertinimų atveju mažai tikėtina, kad iki auditoriaus išvados datos įvykę įvykiai suteiks apskaitinio įvertinimo audito įrodymų. Pavyzdžiui, sąlygos ar įvykiai, susiję su tam tikrais apskaitiniais įvertinimais, paaiškėja tik per ilgą laikotarpį. Be to, dėl tikrosios vertės apskaitinio įvertinimo nustatymo tikslo informacija po ataskaitinio laikotarpio pabaigos gali neparodyti tų sąlygų ar įvykių, kurie buvo balanso datą, ir todėl gali būti nesusijusi su tikrosios vertės apskaitinio įvertinimo nustatymu. 13 dalyje nurodytos kitos priemonės, kurių auditorius gali imtis reaguodamas į reikšmingo iškraipymo riziką.

A65. Kai kuriais atvejais įvykiai, prieštaraujantys apskaitiniam įvertinimui, gali atskleisti, kad vadovybė neefektyviai atlieka apskaitinius įvertinimus arba kad ji, atlikdama apskaitinius įvertinimus, elgiasi šališkai.

A66. Nors nagrinėdamas specifinius apskaitinius įvertinimus auditorius gali nuspręsti nesilaikyti šio požiūrio, jis privalo laikytis 560-ojo TAS[16]. Auditorius turi atlikti audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, kad visi įvykiai nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos, dėl kurių būtinas finansinių ataskaitų koregavimas ar informacijos atskleidimas, buvo nustatyti[17] ir tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose[18]. Kadangi daugumos apskaitinių įvertinimų, išskyrus tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, nustatymas paprastai priklauso nuo ateities sąlygų, operacijų ar įvykių rezultatų, auditoriaus darbas pagal 560-ąjį TAS yra labai svarbus.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A67. Kai nuo balanso datos iki auditoriaus išvados datos praeina ilgesnis laikotarpis, auditoriaus atlikta šio laikotarpio įvykių peržiūra gali būti efektyvus atsakas nagrinėjant apskaitinius įvertinimus, išskyrus tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus. Tai labai būdinga mažesnėms įmonėms, kai įmonės savininkas kartu yra ir jos vadovas, ypač tada, kai tokios įmonės vadovybė neturi oficialių apskaitinių įvertinimų kontrolės procedūrų.

Testų, kaip vadovybė atliko apskaitinį įvertinimą, atlikimas (žr. 13 dalies b punktą)

A68. Testai, kuriuos atliekant tikrinama, kaip vadovybė atliko apskaitinį įvertinimą, ir tikrinami duomenys, kuriais tas įvertinimas pagrįstas, gali būti tinkamas atsakas, jei apskaitinis įvertinimas yra tikrosios vertės apskaitinis įvertinimas, parengtas taikant

[16] 560-asis TAS „Pobalansiniai įvykiai“.
[17] 560-asis TAS, 6 dalis.
[18] 560-asis TAS, 8 dalis.

modelį, kuriame naudojamos matomų ir nematomų duomenų įvestys. Tai yra tinkama ir tuo atveju, jei, pavyzdžiui:

- apskaitinis įvertinimas parengtas įprastai apdorojant įmonės apskaitos sistemos duomenis;
- auditoriaus atlikta panašių apskaitinių įvertinimų praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose peržiūra parodo, kad einamojo laikotarpio vadovybės procesas greičiausiai yra efektyvus;
- apskaitinis įvertinimas pagrįstas didele atrankos vienetų, kurie yra panašaus pobūdžio ir pavieniui nėra reikšmingi, visuma.

A69. Atliekant testus, kaip vadovybė atliko apskaitinį įvertinimą, gali būti, pavyzdžiui:

- tikrinama, ar duomenys, kuriais pagrįstas apskaitinis įvertinimas, yra tikslūs, išsamūs ir tinkami ir ar apskaitinis įvertinimas buvo tinkamai nustatytas, naudojant šiuos duomenis ir vadovybės prielaidas;
- svarstomas išorės duomenų ar informacijos šaltinis, tinkamumas ir patikimumas, įskaitant iš išorės ekspertų, vadovybės pasamdytų tam, kad padėtų atlikti apskaitinį įvertinimą, gautą informaciją;
- perskaičiuojamas apskaitinis įvertinimas ir peržiūrima informacija apie apskaitinį įvertinimą, analizuojant vidinį nuoseklumą;
- svarstomi vadovybės peržiūros ir tvirtinimo procesai.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A70. Tikėtina, kad mažesnėse įmonėse apskaitinio įvertinimo procesas bus mažiau struktūrizuotas negu didesnėse įmonėse. Mažesnės įmonės, kurių vadovybei būdinga aktyvi veikla, gali neturėti išsamių apskaitos procedūrų aprašymų, sudėtingų apskaitos įrašų ar rašytinės politikos. Net jei įmonėje nėra oficialiai nustatytų procesų, tai nereiškia, kad vadovybė negali suteikti pagrindo, kuriuo remdamasis auditorius galėtų atlikti apskaitinio įvertinimo testus.

Vertės nustatymo metodo įvertinimas (žr. 13 dalies b punkto i papunktį)

A71. Kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nenustatytas vertės nustatymo metodas, įvertinimas, ar taikytas metodas, įskaitant taikytą modelį, yra tinkamas atitinkamomis aplinkybėmis, priklauso nuo profesinio sprendimo.

A72. Šiuo tikslu auditorius gali apsvarstyti tokius klausimus, pavyzdžiui, ar:

- vadovybės metodo pasirinkimo priežastys yra pagrįstos;

- vadovybė tinkamai įvertino ir taikė taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos kriterijus, jei tokių buvo, atrinktam metodui pagrįsti;

- taikomas metodas yra tinkamas tomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į įvertinamo turto ar įsipareigojimų pobūdį ir taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, susijusius su apskaitiniais įvertinimais;

- metodas yra tinkamas, atsižvelgiant į verslą, ūkio šaką ir aplinką, kurioje įmonė veikia.

A73. Tam tikrais atvejais vadovybė gali būti nusprendusi, kad skirtingi metodai lemia labai skirtingus įvertinimus. Tokiais atvejais įgiję supratimą apie tai, kaip įmonė ištyrė šių skirtumų priežastis, auditorius gali įvertinti atrinkto metodo tinkamumą.

Modelių taikymo įvertinimas

A74. Kai kuriais atvejais, ypač atliekant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, vadovybė gali taikyti modelį. Tai, ar taikomas modelis yra tinkamas atitinkamomis aplinkybėmis, gali priklausyti nuo daugybės veiksnių, tokių kaip įmonės ir jos aplinkos pobūdis, įskaitant ūkio šaką, kurioje ji veikia, ir specifinis turtas bei įsipareigojimai, kurie yra vertinami.

A75. Šių svarstymų svarba priklauso nuo aplinkybių, įskaitant tai, ar modelis yra parduodamas rinkoje konkrečiame sektoriuje ar ūkio šakoje, ar tai įmonės sukurtas modelis. Kai kuriais atvejais įmonė gali samdyti ekspertą, kuris sukurtų modelį ir atliktų jo testus.

A76. Atsižvelgiant į aplinkybes, auditorius, atlikdamas modelio testus, taip pat gali apsvarstyti, pavyzdžiui, ar:

- prieš taikymą modelis buvo patvirtintas ir atliekamos periodinės jo peržiūros, kurių tikslas – įsitikinti, kad jis vis dar tinkamas naudoti pagal paskirtį. Patvirtinant įmonės modelį gali būti vertinama:

    - modelio teorinis teisingumas ir matematinis integralumas, įskaitant jo parametrų tinkamumą;

    - modelio įvesties duomenų nuoseklumas ir išsamumas atsižvelgiant į rinkos praktiką;

    - modelio išvesties duomenys, palyginti su realiomis operacijomis;

- įmonėje taikoma atitinkama pokyčių kontrolės politika ir procedūros;

- modelis yra periodiškai kalibruojamas ir atliekami jo tinkamumo testai, ypač jei įvesties duomenys yra subjektyvūs;

- koreguojami modelio išvesties duomenys, taip pat ir tikrosios vertės apskaitinio įvertinimo atveju, ir ar šie koregavimai atitinka prielaidas, kurias panašiomis aplinkybėmis naudotų rinkos dalyviai;

- šis modelis yra tinkamai aprašytas, įskaitant modelio numatomą taikymą, apribojimus ir pagrindinius parametrus, įvesties duomenis ir visų atliktų patvirtinimo analizių rezultatus.

Vadovybės naudojamos prielaidos (žr. 13 dalies b punkto ii papunktį)

A77. Auditoriaus vadovybės naudojamų prielaidų įvertinimas yra grindžiamas tik ta informacija, kuri jam yra prieinama audito metu. Audito procedūros, susijusios su vadovybės prielaidomis, atliekamos įmonės finansinių ataskaitų audito tikslais, o ne tam, kad auditorius susidarytų nuomonę apie pačias prielaidas.

A78. Vertindamas vadovybės naudojamų prielaidų pagrįstumą auditorius gali apsvarstyti, pavyzdžiui:

- ar konkrečios prielaidos atrodo pagrįstos;

- ar prielaidos tarpusavyje susijusios ir joms būdingas vidinis nuoseklumas;

- ar konkretaus apskaitinio įvertinimo ar kitų apskaitinių įvertinimų prielaidos atrodo pagrįstos, jei jos vertinamos kaip visuma arba kartu su kitomis prielaidomis;

- tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų atveju tai, ar prielaidos tinkamai atspindi stebimos rinkos prielaidas.

A79. Prielaidos, kuriomis pagrįsti apskaitiniai įvertinimai, gali parodyti tai, kokių rezultatų vadovybė tikisi iš konkrečių tikslų ir strategijų. Tokiais atvejais auditorius gali atlikti audito procedūras, kurių tikslas – įvertinti tokių prielaidų pagrįstumą, atsižvelgiant, pavyzdžiui, į tai, ar prielaidos nuosekliai atitinka:

- bendrą ekonominę aplinką ir įmonės ekonomines sąlygas;

- įmonės planus;

- ankstesniais laikotarpiais taikytas prielaidas, jei tai tinkama;

- įmonės patirtį ar ankstesnes aplinkybes tiek, kiek ši istorinė informacija gali būti laikytina reprezentatyvia ateities sąlygų ar įvykių atžvilgiu;

- kitas vadovybės naudojamas prielaidas, susijusias su finansinėmis ataskaitomis.

A80. Naudojamų prielaidų pagrįstumas priklauso nuo vadovybės ketinimo ir gebėjimo įvykdyti tam tikrus veiksmus. Vadovybė dažnai pati dokumentuoja savo planus ir

ketinimus, susijusius su tam tikru turtu ar įsipareigojimais, o pagal finansinės atskaitomybės tvarką iš jos to gali būti reikalaujama. Nors audito įrodymų, kuriuos reikia surinkti apie vadovybės ketinimus ir gebėjimus, apimtis priklauso nuo profesinio sprendimo, auditoriaus atliekamos procedūros gali apimti:

- vadovybės anksčiau pareikštų ketinimų įvykdymo peržiūrą;
- rašytinių planų ir kitų dokumentų, įskaitant, jei taikytina, oficialiai patvirtintus biudžetus, leidimus ar susirinkimų protokolus, peržiūrą;
- paklausimus vadovybei dėl konkrečių veiksmų priežasčių;
- įvykių, įvykusių po finansinių ataskaitų datos ir iki auditoriaus išvados datos, peržiūrą;
- įmonės gebėjimo įgyvendinti atitinkamus veiksmus, atsižvelgiant į įmonės ekonomines sąlygas, įskaitant prisiimtus įsipareigojimus, įvertinimą.

  Tačiau pagal tam tikrą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti neleidžiama įvertinti vadovybės ketinimų ar planų atliekant apskaitinį įvertinimą. Taip dažnai būna tais atvejais, kai atliekamas tikrosios vertės apskaitinis įvertinimas, kadangi, įgyvendinant vertės nustatymo tikslą, būtina, kad prielaidos atitiktų rinkos dalyvių naudojamas prielaidas.

A81. Be anksčiau aptartų dalykų, jei tinka, klausimai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti vertindamas vadovybės naudojamų prielaidų, pagrindžiančių tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, pagrįstumą, gali apimti, pavyzdžiui:

- jei taikytina, ar (ir, jei taip, kaip) vadovybė, kurdama prielaidas, įtraukė specifinius rinkos duomenis;
- tai, ar šios prielaidos nuosekliai atitinka stebimos rinkos sąlygas ir tikrąja verte vertinamo turto ar įsipareigojimų požymius;
- tai, ar rinkos dalyvių prielaidų šaltiniai yra tinkami ir patikimi, ir tai, kaip vadovybė iš visų įvairių rinkos dalyvių naudojamų prielaidų atsirinko naudojamas prielaidas;
- jei taikytina, ar (ir, jei taip, kaip) vadovybė apsvarstė naudojamas prielaidas ar informaciją apie palyginamas operacijas, turtą ar įsipareigojimus.

A82. Tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai gali apimti matomus, taip pat ir nematomus įvesties duomenis. Jei tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai pagrįsti nematomais įvesties duomenimis, klausimai, kuriuos auditorius gali svarstyti, apima, pavyzdžiui, tai, kaip vadovybė pagrindžia:

- rinkos dalyvių, susijusių su apskaitiniu įvertinimu, savybių nustatymą;

- atliktas savo prielaidų modifikacijas, kurios parodo vadovybės požiūrį į prielaidas, kurias naudotų rinkos dalyviai;

- tai, ar ji įtraukė tinkamiausią atitinkamomis aplinkybėmis turimą informaciją;

- jei taikytina, tai, kaip taikant jos prielaidas atsižvelgiama į palyginamas operacijas, turtą ar įsipareigojimus.

Jei yra nematomų įvesties duomenų, labiau tikėtina, kad, be auditoriaus prielaidų įvertinimo, reaguojant į įvertintą riziką reikės imtis kitų 13 dalyje nurodytų priemonių, kad būtų surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų. Tokiais atvejais auditoriui gali tekti atlikti kitas audito procedūras, pavyzdžiui, patikrinti dokumentus, kuriais patvirtinama apskaitinio įvertinimo peržiūra ir patvirtinimas atitinkamu vadovybės ir, jei taikytina, už valdymą atsakingų asmenų lygmeniu.

A83. Įvertindamas prielaidų, kuriomis grindžiamas apskaitinis įvertinimas, pagrįstumą, auditorius gali nustatyti vieną ar kelias reikšmingas prielaidas. Jei taip įvyksta, tai gali parodyti, kad apskaitinis įvertinimas yra aukšto įvertinimo neapibrėžtumo lygio, todėl gali suteikti pagrindo reikšmingai rizikai. Papildomas atsakas į reikšmingą riziką aprašytas A102–A115 dalyse.

Kontrolės priemonių efektyvumo testai (žr. 13 dalies c punktą)

A84. Kontrolės priemonių, kaip vadovybė atliko apskaitinį įvertinimą, efektyvumo testų atlikimas gali būti tinkamas atsakas, jei vadovybės procesas buvo tinkamai parengtas, įgyvendintas ir taikomas, pavyzdžiui:

- egzistuoja apskaitinių įvertinimų peržiūros ir patvirtinimo atitinkamais vadovybės ir, jei taikytina, už valdymą atsakingų asmenų lygiais kontrolės priemonės;

- apskaitinis įvertinimas parengtas įprastai apdorojant įmonės apskaitos sistemos duomenis.

A85. Kontrolės priemonių efektyvumo testus atlikti privaloma, jei:

a) auditoriaus atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad proceso kontrolės priemonės yra efektyvios; arba

b) tik pagrindinės procedūros nesuteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu[19].

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A86. Mažesnėse įmonėse gali būti taikomos apskaitinio įvertinimo atlikimo kontrolės priemonės, tačiau skirtingose įmonėse šių priemonių oficialumas skiriasi. Be to,

[19] 330-asis TAS, 8 dalis.

mažesnės įmonės gali nuspręsti, kad tam tikros kontrolės priemonės nėra būtinos dėl aktyvaus vadovybės dalyvavimo finansinės atskaitomybės procese. Tačiau itin mažose įmonėse gali būti labai nedaug kontrolės priemonių, kurias auditorius galėtų nustatyti. Dėl šios priežasties tikėtina, kad auditoriaus atsakas į įvertintą riziką bus detalaus pobūdžio, ir auditorius imsis vienos ar kelių kitų 13 dalyje nurodytų priemonių.

Įvertinimo ar įvertinimo intervalo nustatymas (žr. 13 dalies d punktą)

A87. Įvertinimo ar įvertinimo intervalo nustatymas siekiant įvertinti vadovybės įvertinimą, gali būti tinkamas atsakas, jei, pavyzdžiui:

- apskaitinis įvertinimas nėra parengtas įprastai apdorojant įmonės apskaitos sistemos duomenis;
- auditoriaus atlikta panašių apskaitinių įvertinimų, kurie buvo atlikti ankstesnio laikotarpio finansinėse ataskaitose, peržiūra parodo, kad mažai tikėtina, jog vadovybės einamojo laikotarpio procesas bus efektyvus;
- įmonės vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų proceso kontrolės priemonės nėra gerai parengtos ar tinkamai įgyvendinamos;
- operacijos ar įvykiai, įvykę nuo laikotarpio pabaigos iki auditoriaus išvados datos, prieštarauja vadovybės įvertinimui;
- yra auditoriui prieinamų alternatyvių susijusių duomenų šaltinių, kurie gali būti naudojami nustatant įvertinimą ar įvertinimo intervalą.

A88. Net ir tuo atveju, kai įmonės kontrolės priemonės yra gerai parengtos ir tinkamai įgyvendinamos, įvertinimo ar įvertinimo intervalo nustatymas gali būti efektyvus ar veiksmingas atsakas į įvertintą riziką. Kitais atvejais auditorius gali apsvarstyti šį požiūrį, kai jis priima sprendimą, ar būtinos tolesnės procedūros, ir, jei taip, koks turėtų būti jų pobūdis ir apimtis.

A89. Būdas, kurį auditorius pasirenka įvertinimui ar įvertinimo intervalui nustatyti, gali skirtis priklausomai nuo to, kokios priemonės laikomos efektyviausiomis konkrečiomis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, pirma auditorius gali nustatyti preliminarų įvertinimą, vėliau įvertinti jo jautrumą prielaidų pokyčiams, siekdamas nustatyti intervalą, pagal kurį galėtų įvertinti vadovybės įvertinimą. Kaip alternatyvą auditorius iš pradžių gali nustatyti įvertinimo intervalą, kad paskui nustatytų konkretų įvertinimą, jei tik įmanoma.

A90. Auditoriaus gebėjimas nustatyti konkretų įvertinimą, kitaip negu intervalą, priklauso nuo keleto veiksnių, įskaitant taikomą modelį, turimų duomenų pobūdį, apimtį ir įvertinimo neapibrėžtumą, susijusį su apskaitiniu įvertinimu. Be to, sprendimui nustatyti įvertinimą ar intervalą gali daryti įtaką taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, pagal kurią gali būti nustatytas įvertinimas, kurį būtina naudoti apsvarsčius alternatyvius

rezultatus ir prielaidas, arba specifinis vertės nustatymo metodas (pavyzdžiui, tikėtinos diskontuotos vertės, įvertinus tikimybės svorį, taikymas).

A91. Įvertinimą ar intervalą auditorius gali nustatyti skirtingais būdais, pavyzdžiui:

- taikydamas modelį, pavyzdžiui, parduodamą rinkoje konkrečiame sektoriuje ar ūkio šakoje, arba įmonės ar auditoriaus sukurtą modelį;
- toliau plėtodamas vadovybės svarstymus apie alternatyvias prielaidas ar rezultatus, pavyzdžiui, įtraukdamas skirtingų prielaidų rinkinį;
- įdarbindamas ar samdydamas asmenį, turintį specialios patirties, kad jis sukurtų arba taikytų modelį ar pateiktų susijusias prielaidas;
- pateikdamas nuorodas į kitas palyginamąsias sąlygas, operacijas ar įvykius arba, jei taikytina, rinkas palyginamam turtui ar įsipareigojimams.

Vadovybės naudojamų prielaidų ar metodo supratimas (žr. 13 dalies d punkto i papunktį)

A92. Kai auditorius nustato įvertinimą ar intervalą ir naudoja prielaidas arba taiko metodą, kurie skiriasi nuo vadovybės taikomų, pagal 13 dalies d punkto i papunktį reikalaujama, kad auditorius, atlikdamas apskaitinį įvertinimą, įgytų pakankamą supratimą apie šias vadovybės naudojamas prielaidas ar taikomą metodą. Taip auditorius gauna informacijos, kuri gali būti svarbi jam nustatant tinkamą įvertinimą ar intervalą. Be to, tai padeda auditoriui suprasti ir įvertinti visus reikšmingus vadovybės įvertinimo skirtumus. Pavyzdžiui, skirtumų gali atsirasti dėl to, kad auditorius naudojo kitokias, tačiau vienodai tinkamas prielaidas, palyginti su vadovybės naudojamomis prielaidomis. Taip gali paaiškėti, kad apskaitiniam įvertinimui daro didelę įtaką tam tikros prielaidos, todėl jis yra aukšto neapibrėžtumo lygio ir gali kelti reikšmingą riziką. Kita vertus, skirtumas gali būti realios vadovybės klaidos rezultatas. Atsižvelgiant į aplinkybes, darant išvadas auditoriui gali būti naudinga su vadovybe aptarti naudotų prielaidų pagrindą bei jų pagrįstumą ir apskaitinio įvertinimo metodo skirtumus, jei jų yra.

Intervalo susiaurinimas (žr. 13 dalies d punkto ii papunktį)

A93. Kai auditorius nusprendžia, kad, siekiant įvertinti vadovybės įvertinimo pagrįstumą, tinkama naudoti intervalą (auditoriaus įvertinimo intervalas), 13 dalies d punkto ii papunktyje pateikiami reikalavimai, kad intervalas apimtų visus pagrįstus rezultatus, o ne galimus rezultatus. Kad intervalas būtų naudingas, jis negali apimti visų galimų rezultatų, kadangi toks intervalas būtų per platus, kad būtų veiksmingai įgyvendinti audito tikslai. Auditoriaus intervalas yra naudingas ir efektyvus, jei jis yra pakankamai siauras, kad būtų galima padaryti išvadas, ar apskaitinis įvertinimas iškraipytas.

A94. Paprastai intervalas, kuris buvo susiaurintas, kad atitiktų darbinį reikšmingumą ar būtų mažesnis už jį, yra tinkamas vadovybės įvertinimo pagrįstumui įvertinti. Tačiau, ypač tam tikrose ūkio šakose, gali būti neįmanoma susiaurinti intervalo iki tokio lygio. Tai

nebūtinai gali sutrukdyti pripažinti apskaitinį įvertinimą. Tačiau tai gali parodyti, kad įvertinimo neapibrėžtumas, susijęs su apskaitiniu įvertinimu, yra tokio lygio, kad jis suteikia pagrindo reikšmingai rizikai. Papildomas atsakas į reikšmingą riziką pateiktas A102–A115 dalyse.

A95. Susiaurinti intervalą tiek, kad visi intervalo rezultatai būtų laikomi pagrįstais, galima šiais būdais:

a) pašalinant iš intervalo rezultatus, kurie yra kraštutiniai ir, auditoriaus nuomone, nėra tikėtini; ir

b) toliau siaurinant intervalą pagal turimus audito įrodymus, kol auditorius padaro išvadą, kad visi intervalo rezultatai yra laikomi pagrįstais. Retais atvejais auditorius gali sugebėti susiaurinti intervalą tiek, kad įvertinimas paaiškėja iš audito įrodymų.

Svarstymai, ar specialieji įgūdžiai arba žinios yra būtini (žr. 14 dalį)

A96. Planuodamas auditą, auditorius privalo įvertinti išteklių, reikalingų audito užduočiai atlikti[20], pobūdį, skyrimo laiką ir apimtį. Jei būtina, į darbą galima įtraukti specialiųjų įgūdžių ar žinių turinčius asmenis. Be to, 220-ajame TAS nustatyti reikalavimai, kad užduoties partneris turi įsitikinti, kad užduoties grupė ir visi auditoriaus išorės ekspertai, kurie nėra užduoties grupės nariai, kartu turėtų tinkamą kompetenciją ir gebėjimų atlikti audito užduotį[21]. Apskaitinio įvertinimo audito metu auditorius, atsižvelgdamas į savo patirtį ir užduoties aplinkybes, gali nustatyti, kad vienam ar keliems apskaitinio įvertinimo aspektams įvertinti reikia specialiųjų įgūdžių ar žinių.

A97. Dalykai, kurie gali daryti įtaką auditoriaus svarstymams, ar specialieji įgūdžiai ir žinios yra būtini, apima, pavyzdžiui:

- pagrindinio turto, įsipareigojimo ar nuosavybės elemento pobūdį tam tikrame versle ar ūkio šakoje (pavyzdžiui, mineraliniai ištekliai, žemės ūkio turtas, sudėtinės finansinės priemonės);
- aukštą įvertinimo neapibrėžtumo lygį;
- susijusius sudėtingus skaičiavimus ar specializuotus modelius, pavyzdžiui, atliekant tikrosios vertės įvertinimą, kai nėra stebimos rinkos;
- taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, susijusios su apskaitiniais įvertinimais, reikalavimų sudėtingumą, įskaitant tai, ar yra sričių, kurias galima nevienodai interpretuoti arba kurių praktika nenuosekli ar dar kuriama;
- procedūras, kurias auditorius ketina atlikti reaguodamas į įvertintą riziką.

[20] 300-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“, 8 dalies e punktas.
[21] 220-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė“, 14 dalis.

A98. Daugumos apskaitinių įvertinimų atveju mažai tikėtina, kad reikės specialiųjų įgūdžių ar žinių, net jei esama įvertinimo neapibrėžtumo. Pavyzdžiui, mažai tikėtina, kad specialieji įgūdžiai ar žinios bus reikalingi auditoriui įvertinant atidėjinius abejotinoms sumoms.

A99. Tačiau auditorius gali neturėti specialiųjų įgūdžių ar žinių, kai dalykas nesusijęs su apskaitos ar audito sritimi, todėl jis gali pasitelkti į pagalbą auditoriaus ekspertą. 620-ajame TAS[22] nustatyti reikalavimai bei pateiktos gairės dėl poreikio įdarbinti ar įtraukti auditoriaus ekspertą ir auditoriaus atsakomybės, kai jis naudojasi auditoriaus eksperto darbu.

A100. Be to, kai kuriais atvejais auditorius gali padaryti išvadą, kad būtina įgyti specialiųjų įgūdžių ar žinių, susijusių su tam tikromis apskaitos ar audito sritimis. Asmenis, kurie turi tokių įgūdžių ar žinių, gali įdarbinti audito įmonė arba jie gali būti pasitelkti iš išorės organizacijų. Jei tokie asmenys vykdo audito užduoties procedūras, jie tampa užduoties grupės nariais ir turi veikti atitinkamai pagal 220-ojo TAS reikalavimus.

A101. Atsižvelgdamas į savo darbo su auditoriaus ekspertu ir kitais asmenimis, turinčiais specialiųjų įgūdžių ar žinių, supratimą ir patirtį, auditorius gali manyti, kad su šiais asmenimis reikėtų aptarti tokius dalykus kaip taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai, siekiant nustatyti, ar jų darbas atitinka audito tikslus.

Tolesnės pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką (žr. 15 dalį)

A102. Atliekant apskaitinių įvertinimų, suteikiančių pagrindo reikšmingai rizikai, auditą, auditoriaus tolesnių pagrindinių procedūrų pagrindinis tikslas yra įvertinti:

a) tai, kaip vadovybė vertino įvertinimo neapibrėžtumo poveikį apskaitiniam įvertinimui, ir tai, kokį poveikį šis neapibrėžtumas gali turėti apskaitinio įvertinimo pripažinimo tinkamumui finansinėse ataskaitose; ir

b) susijusios atskleistos informacijos pakankamumą.

Įvertinimo neapibrėžtumas

Vadovybės svarstymai dėl įvertinimo neapibrėžtumo (žr. 15 dalies a punktą)

A103. Alternatyvias apskaitinių įvertinimų prielaidas ar rezultatus vadovybė gali įvertinti taikydama daug metodų, priklausančių nuo konkrečių aplinkybių. Vienas iš galimų vadovybės taikomų metodų yra jautrumo analizė. Ją atliekant gali būti nustatoma, kaip apskaitinio įvertinimo piniginė suma skiriasi taikant skirtingas prielaidas. Net ir tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų suma gali skirtis, nes įvairūs rinkos dalyviai naudoja nevienodas prielaidas. Atlikus jautrumo analizę galimi įvairūs rezultatų

[22] 620-asis TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“.

scenarijai, kurie kartais apibūdinami kaip vadovybės rezultatų intervalas, pavyzdžiui, pesimistinis ir optimistinis scenarijus.

A104. Jautrumo analizė gali parodyti, kad konkrečių prielaidų pokyčiai apskaitiniam įvertinimui įtakos nedaro. Kita vertus, ji gali parodyti, kad apskaitiniam įvertinimui įtaką daro viena ar kelios prielaidos, kurioms tada auditorius skiria daugiausia dėmesio.

A105. Tuo neketinama teigti, kad vienas konkretus neapibrėžtumo įvertinimo metodas (toks kaip jautrumo analizė) yra tinkamesnis už kitus arba kad vadovybės svarstymai dėl alternatyvių prielaidų ar rezultatų turi būti detalus išsamiais dokumentais pagrįstas procesas. Svarbu tai, ar vadovybė įvertino, kaip įvertinimo neapibrėžtumas gali paveikti apskaitinį įvertinimą, o ne kokiu konkrečiu būdu ji tai padarė. Atitinkamai, jei vadovybė neapsvarstė alternatyvių prielaidų ar rezultatų, auditoriui gali reikėti aptarti su vadovybe ar paprašyti vadovybės paaiškinti, kaip ji atsižvelgė į įvertinimo neapibrėžtumo poveikį apskaitiniam įvertinimui.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A106. Mažesnės įmonės įvertinimo neapibrėžtumui įvertinti gali taikyti paprastas priemones. Be turimų dokumentų peržiūros, auditorius gali surinkti kitus audito įrodymus dėl vadovybės svarstymų apie alternatyvias prielaidas ar rezultatus, pateikdamas paklausimus vadovybei. Be to, vadovybė gali neturėti kompetencijos apsvarstyti alternatyvius rezultatus ar kitaip atsižvelgti į su apskaitiniu įvertinimu susijusį įvertinimo neapibrėžtumą. Tokiais atvejais auditorius gali paaiškinti vadovybei įvairius metodus ar procesus ir su jais susijusius dokumentus. Tačiau tai nepakeistų vadovybės atsakomybės už finansinių ataskaitų rengimą.

Reikšmingos prielaidos (žr. 15 dalies b punktą)

A107. Atliekant apskaitinį įvertinimą naudojama prielaida gali būti laikoma reikšminga, jei pagrįstas prielaidos pakeitimas gali daryti reikšmingą poveikį apskaitinio įvertinimo nustatymui.

A108. Papildomos informacijos dėl reikšmingų prielaidų, kurias vadovybė padarė remdamasi savo žiniomis, galima gauti nagrinėjant tęstinius vadovybės strateginės analizės ir rizikos valdymo procesus. Netgi be oficialiai įdiegtų procesų, kaip tai gali būti mažesnių įmonių atveju, auditorius gali sugebėti įvertinti prielaidas, pateikdamas paklausimus vadovybei ir aptardamas jas su vadovybe, taip pat taikydamas kitas audito procedūras tam, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų.

A109. Auditoriaus svarstymai, įvertinant vadovybės prielaidas, aprašyti A77–A83 dalyse.

Vadovybės ketinimai ir gebėjimai (žr. 15 dalies c punktą)

A110. Auditoriaus svarstymai, susiję su vadovybės prielaidomis ir jos ketinimais bei gebėjimais, aprašyti A13 ir A80 dalyse.

Įvertinimų intervalo nustatymas (žr. 16 dalį)

A111. Vadovybė gali būti įsitikinusi, kad rengdama finansines ataskaitas ji tinkamai atsižvelgė į įvertinimo neapibrėžtumo poveikį apskaitiniams įvertinimams, suteikiantiems pagrindo reikšmingai rizikai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis auditorius gali nustatyti, kad vadovybės pastangos yra nepakankamos. Taip gali būti tuo atveju, kai, auditoriaus nuomone:

- vertinant, kaip vadovybė atsižvelgė į įvertinimo neapibrėžtumo poveikį, nebuvo galima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų;
- būtina atlikti tolesnį įvertinimo neapibrėžtumo lygio, susijusio su apskaitiniu įvertinimu, tyrimą, pavyzdžiui, jei auditorius žino apie didelį panašių apskaitinių įvertinimų, atliktų panašiomis aplinkybėmis, rezultatų svyravimą;
- mažai tikėtina, kad kiti audito įrodymai gali būti surinkti, pavyzdžiui, atliekant iki auditoriaus išvados datos įvykusių įvykių peržiūrą;
- gali būti vadovybės šališkumo atliekant apskaitinius įvertinimus požymių.

A112. Auditoriaus svarstymai nustatant įvertinimų intervalą šiuo tikslu aprašyti A87–A95 dalyse.

Pripažinimo ir vertės nustatymo kriterijai

Apskaitinių įvertinimų pripažinimas finansinėse ataskaitose (žr. 17 dalies a punktą)

A113. Jei vadovybė pripažino apskaitinį įvertinimą finansinėse ataskaitose, atlikdamas vertinimą daugiausia dėmesio auditorius skiria tam, ar apskaitinis įvertinimas nustatytas pakankamai patikimai, kad atitiktų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo kriterijus.

A114. Vertindamas apskaitinius įvertinimus, kurie nebuvo pripažinti, auditorius daugiausia dėmesio skiria tam, ar iš tikrųjų laikomasi taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo kriterijų. Net jei apskaitinis įvertinimas nebuvo pripažintas ir auditorius padarė išvadą, kad toks traktavimas yra tinkamas, finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte gali reikėti atskleisti aplinkybes. Be to, auditorius gali nuspręsti, kad yra poreikis atkreipti finansinių ataskaitų vartotojo dėmesį į reikšmingą neapibrėžtumą, pridedant „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą auditoriaus išvadoje. 706-ajame TAS[23] nustatomi reikalavimai ir pateikiamos gairės dėl tokių pastraipų.

Apskaitinių įvertinimų nustatymo pagrindas (žr. 17 dalies b punktą)

A115. Tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų atveju kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką prielaida, kad tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, yra būtina sąlyga

[23] 706-asis TAS „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

reikalaujant ar leidžiant nustatyti tikrąją vertę ir ją atskleisti. Tam tikrais atvejais šios prielaidos gali būti nepaisoma, kai, pavyzdžiui, nėra tinkamo metodo ar pagrindo vertei nustatyti. Tokiais atvejais atlikdamas vertinimą auditorius daugiausia dėmesio skiria tam, ar vadovybės pozicija nepaisyti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatytos prielaidos, susijusios su tikrosios vertės naudojimu, yra tinkama.

Apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas (žr. 18 dalį)

A116. Remdamasis surinktais audito įrodymais, auditorius gali padaryti išvadą, kad įrodymai parodo apskaitinius įvertinimus, kurie skiriasi nuo vadovybės įvertinimo. Jei audito įrodymai pagrindžia įvertinimą, skirtumas tarp auditoriaus įvertinimo ir vadovybės įvertinimo yra iškraipymas. Jei auditorius padarė išvadą, kad pakankamų tinkamų audito įrodymų galima gauti naudojant auditoriaus įvertinimų intervalą, vadovybės įvertinimo, kuris neįeina į auditoriaus intervalą, audito įrodymai nepagrindžia. Tokiais atvejais iškraipymas yra ne mažiau negu skirtumas tarp vadovybės įvertinimo ir artimiausio taško auditoriaus įvertinimų intervale.

A117. Jei vadovybė, remdamasi subjektyviu vertinimu, kad pasikeitė aplinkybės, pakeičia apskaitinį įvertinimą arba jo atlikimo metodą, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, auditorius, remdamasis audito įrodymais, gali padaryti išvadą, kad apskaitinis įvertinimas iškraipytas dėl savavališkai vadovybės padarytų pakeitimų, arba auditorius gali tai traktuoti kaip galimą vadovybės šališkumo požymį (žr. A124–A125 dalis).

A118. 450-ajame TAS[24] pateikiamos gairės, kaip atskirti iškraipymus, atitinkančius auditoriaus atliekamo neištaisytų iškraipymų poveikio finansinėms ataskaitoms įvertinimo tikslus. Su apskaitiniais įvertinimais susijęs iškraipymas dėl apgaulės ar klaidos gali atsirasti dėl:

- iškraipymų, dėl kurių nekyla abejonių (faktiniai iškraipymai);
- skirtumų, atsirandančių dėl vadovybės sprendimų, susijusių su apskaitiniais įvertinimais, kurie, auditoriaus nuomone, yra neracionalūs, arba dėl, auditoriaus nuomone, netinkamo apskaitos metodų pasirinkimo ar taikymo (nuomonės iškraipymai);
- auditoriaus geriausio iškraipymų visumos įvertinimo, kai audito imtyje nustatyti iškraipymai projektuojami visai visumai, iš kurios atrinkta imtis (numatyti iškraipymai).

Tam tikrais su apskaitiniais įvertinimais susijusiais atvejais iškraipymas gali atsirasti dėl šių aplinkybių derinio, o atskiras aplinkybes nustatyti gali būti sudėtinga ar neįmanoma.

A119. Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujamų ar savanoriškai finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte atskleistų apskaitinių įvertinimų ir susijusios informacijos

[24] 450-asis TAS „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“.

pagrįstumo įvertinimas iš esmės apima tuos pačius svarstymus, kaip ir atliekant apskaitinio įvertinimo, kuris yra pripažįstamas finansinėse ataskaitose, auditą.

Su apskaitiniais įvertinimais susijusi atskleidžiama informacija

Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką atskleidžiama informacija (žr. 19 dalį)

A120. Teikiant finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką būtina tinkamai atskleisti reikšmingus dalykus. Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti leidžiama arba reikalaujama atskleisti su apskaitiniais įvertinimais susijusią informaciją, o kai kurios įmonės finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte gali savanoriškai atskleisti papildomą informaciją. Gali būti atskleidžiama, pavyzdžiui:

- naudojamos prielaidos;
- taikomas įvertinimo metodas, įskaitant taikomą modelį;
- įvertinimo metodo pasirinkimo pagrindas;
- bet kokio įvertinimo metodo pakeitimo rezultatai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu;
- įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai ir reikšmė.

Tokia atskleidžiama informacija svarbi tam, kad vartotojai suprastų apskaitinius įvertinimus, pripažįstamus ar atskleidžiamus finansinėse ataskaitose, todėl reikia surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar atskleista informacija atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.

A121. Kai kuriais atvejais pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti tam tikrą su neapibrėžtumu susijusią informaciją. Pavyzdžiui, kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujama:

- atskleisti pagrindines prielaidas ir kitus įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius, dėl kurių kyla reikšminga rizika, kad reikės reikšmingai koreguoti turto ir įsipareigojimų balansinę vertę. Šie reikalavimai gali būti apibrėžti tokiais terminais kaip „Pagrindiniai įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai“ ar „Kritiniai apskaitiniai įvertinimai“;
- atskleisti galimų įvertinimo rezultatų intervalą ir jį nustatant naudotas prielaidas;
- atskleisti informaciją apie tikrosios vertės apskaitinių įvertinimų reikšmingumą įmonės finansinei būklei ir rezultatams;
- atskleisti kokybinę informaciją, tokią kaip polinkis į riziką ir tai, kaip jis atsiranda, įmonės tikslai, rizikos valdymo politika, procedūros ir metodai, taikomi nustatant riziką, ir visi šių kokybinių parametrų pokyčiai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu;

- atskleisti kiekybinę informaciją, tokią kaip tai, kiek įmonė yra rizikinga, remiantis informacija, kurią auditorius surinko įmonės viduje iš pagrindinių vadovybės atstovų, įskaitant kredito, likvidumo ir rinkos riziką.

Apskaitinių įvertinimų, dėl kurių atsiranda reikšminga rizika, įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimas (žr. 20 dalį)

A122. Net jei apskaitiniai įvertinimai, kuriems būdinga reikšminga rizika, yra atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, auditorius gali padaryti išvadas, kad įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimas yra nepakankamas atsižvelgiant į susijusias aplinkybes ir faktus. Auditoriaus įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimo pakankamumo vertinimas yra tuo svarbesnis, kuo didesnis galimų apskaitinio įvertinimo rezultatų intervalas, atsižvelgiant į reikšmingumą (žr. susijusius aprašymus A94 dalyje).

A123. Kai kuriais atvejais auditorius gali manyti, kad yra tinkama paskatinti vadovybę finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte aprašyti aplinkybes, susijusias su įvertinimo neapibrėžtumu. 705-ajame TAS[25] pateikiamos gairės dėl įtakos auditoriaus nuomonei, kai, auditoriaus įsitikinimu, vadovybės įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimas finansinėse ataskaitose yra nepakankamas ar klaidinantis.

Galimo vadovybės šališkumo požymiai (žr. 21 dalį)

A124. Audito metu auditorius gali sužinoti apie vadovybės nuomonę ir sprendimus, suteikiančius pagrindo galimo vadovybės šališkumo požymiams. Tokie požymiai gali daryti įtaką auditoriaus apibendrinančiai išvadai dėl to, ar auditoriaus rizikos vertinimas ir susijęs atsakas tebėra tinkami, ir auditoriui gali reikėti apsvarstyti jų įtaką likusiam auditui. Be to, jie gali turėti įtakos auditoriaus įvertinimui, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, kaip tai aptarta 700-ajame TAS[26].

A125. Galimo vadovybės šališkumo požymių, susijusių su apskaitiniais įvertinimais, pavyzdžiai yra:

- apskaitinio įvertinimo ar jo atlikimo metodo pakeitimai, kai vadovybė subjektyviai įvertino, kad pasikeitė aplinkybės;
- įmonė naudoja savo tikrosios vertės apskaitinio įvertinimo prielaidas, kai jos neatitinka stebimos rinkos prielaidų;
- reikšmingų prielaidų, kurias naudojant gaunamas vadovybės tikslams palankus įvertinimas, pasirinkimas ar sukūrimas;
- įvertinimo, kuris gali atskleisti polinkį į optimistinį ar pesimistinį vertinimą, pasirinkimas.

[25] 705-asis TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.
[26] 700-asis TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“.

Rašytiniai pareiškimai (žr. 22 dalį)

A126. 580-ajame TAS[27] aptariamas rašytinių pareiškimų naudojimas. Atsižvelgiant į įvertinimo neapibrėžtumo pobūdį, reikšmingumą ir apimtį, rašytiniai pareiškimai dėl apskaitinių įvertinimų, kurie pripažįstami ar atskleidžiami finansinėse ataskaitose, gali apimti pareiškimus:

- dėl vertės nustatymo procesų tinkamumo, įskaitant susijusias prielaidas ir modelius, kuriuos taiko vadovybė, nustatydama apskaitinius įvertinimus pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, ir tų procesų nuoseklumo;
- kad prielaidos tinkamai parodo vadovybės ketinimus ir gebėjimą įmonės vardu įgyvendinti konkrečius veiksmų planus, susijusius su apskaitiniais įvertinimais ir atskleidžiama informacija;
- kad su apskaitiniais įvertinimais susijusi atskleista informacija yra išsami ir tinkama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- kad dėl nė vieno pobalansinio įvykio nereikia taisyti finansinių ataskaitų apskaitinių įvertinimų ir atskleistos informacijos.

A127. Rašytiniai pareiškimai dėl apskaitinių įvertinimų, kurie nepripažinti ar neatskleisti finansinėse ataskaitose, taip pat gali apimti pareiškimus dėl:

- pagrindo, kuriuo remdamasi vadovybė nustato, kad apskaitinis įvertinimas neatitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo ar atskleidimo kriterijų, tinkamumo (žr. A114 dalį);
- pagrindo, kuriuo remdamasi vadovybė nepaiso su tikrąja verte susijusios prielaidos pagal įmonės taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, tinkamumo, kai apskaitinių įvertinimų tikroji vertė nebuvo nustatyta ar atskleista (žr. A115 dalį).

Dokumentai (žr. 23 dalį)

A128. Galimo vadovybės šališkumo požymių, nustatytų audito metu, dokumentavimas padeda auditoriui padaryti išvadą, ar jo rizikos vertinimas ir susijęs atsakas yra tinkami, ir įvertinti, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos. Galimo vadovybės šališkumo požymių pavyzdžių pateikta A125 dalyje.

[27] 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“.

Priedas

(žr. A1 dalį)

Tikrosios vertės nustatymas ir atskleidimas pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką

Šio priedo tikslas – bendrais bruožais aptarti tikrosios vertės nustatymą ir atskleidimą pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką, siekiant pateikti bendro pobūdžio informacijos ir paaiškinti kontekstą.

1. Pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką galima arba leidžiama įvairiai nustatyti ir atskleisti tikrąją vertę finansinėse ataskaitose. Jos taip pat skiriasi tuo, kiek jose pateikiama gairių dėl turto ir įsipareigojimų vertės nustatymo ar kitos atskleidžiamos informacijos. Kai kada finansinės atskaitomybės tvarkos gairės yra privalomos, kartais jos yra bendro pobūdžio, o kartais nepateikiama jokių gairių. Be to, egzistuoja tam tikra specifinė tikrosios vertės nustatymo ir atskleidimo praktika, susijusi su konkrečia ūkio šaka.

2. Skirtingo turto, įsipareigojimų ar atskleidžiamos informacijos atveju tikrosios vertės apibrėžtys gali skirtis pagal įvairaus pobūdžio finansinės atskaitomybės tvarką. Pavyzdžiui, 39-ajame tarptautiniame apskaitos standarte[28] „tikroji vertė“ apibrėžiama kaip „suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar kuria gali būti užskaitytas nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą, tarpusavio įsipareigojimas“. Sąvoka „tikroji vertė“ paprastai numato trumpalaikį sandorį, o ne susitarimą tam tikra praeities ar ateities data. Atitinkamai tikrosios vertės nustatymo procesas būtų įvertintos kainos, kuria būtų sudarytas sandoris, paieška. Be to, pagal skirtingą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti vartojami tokie terminai kaip „specifinė įmonės nustatyta vertė“, „naudojama vertė“ ar panašūs, tačiau šie terminai vis tiek atitinka šiame TAS vartojamą tikrosios vertės sąvoką.

3. Pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti įvairiai traktuojami tikrosios vertės nustatymo pokyčiai per tam tikrą laiką. Pavyzdžiui, pagal tam tikrą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatyti reikalavimai, kad tam tikro turto ar įsipareigojimų tikrosios vertės pokyčiai būtų tiesiogiai įtraukti į nuosavybę, o pagal kitą tvarką šie pokyčiai gali būti įtraukti į pajamas. Pagal tam tikrą tvarką sprendimui, ar naudoti tikrosios vertės apskaitą ir kaip ją naudoti, daro įtaką vadovybės ketinimas įgyvendinti tam tikrus veiksmų planus, susijusius su tam tikru turtu ar įsipareigojimais.

4. Pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatyti specifiniai tikrosios vertės nustatymo ir atskleidimo finansinėse ataskaitose reikalavimai ir reikalaujama ar leidžiama skirtingai juos taikyti. Pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti:

[28] 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“.

- nustatyti vertės nustatymo, pateikimo ir atskleidimo reikalavimai tam tikrai finansinių ataskaitų informacijai ar informacijai, atskleistai finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte ar pateiktai kaip papildoma informacija;

- leidžiama įmonei pasirinkti vertinti pagal tikrąją vertę savo nuožiūra arba tik tais atvejais, kai įmonė atitinka tam tikrus kriterijus;

- nustatomas konkretus tikrosios vertės nustatymo metodas, pavyzdžiui, naudojant nepriklausomą vertinimą ar diskontuotus pinigų srautus;

- leidžiama pasirinkti tikrosios vertės nustatymo metodą iš kelių alternatyvių metodų (atrankos kriterijai gali būti nustatyti pagal finansinės atskaitomybės tvarką); arba

- nepateikta jokių gairių dėl tikrosios vertės nustatymo ar tikrosios vertės atskleidimo, išskyrus tas, kurios naudojamos pagal tradiciją ir praktiką, pavyzdžiui, tam tikros ūkio šakos praktiką.

5. Kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką prielaida, kad turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, yra būtina sąlyga reikalaujant ar leidžiant nustatyti tikrąją vertę ir ją atskleisti. Tam tikrais atvejais šios sąlygos galima nepaisyti, jei turtas ar įsipareigojimai aktyviojoje rinkoje neturi nustatytos rinkos kainos, o kiti racionalaus tikrosios vertės įvertinimo metodai yra akivaizdžiai netinkami ar nepritaikomi. Kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatyta tikrosios vertės hierarchija, kurioje išskiriami įvairūs įvesties duomenys, naudojami nustatant tikrąją vertę: nuo aiškiai „matomų įvesties duomenų“, pagrįstų nustatyta kaina ir aktyviąja rinka, iki „nematomų įvesties duomenų“, pagrįstų pačios įmonės sprendimais dėl prielaidų, kurias naudotų rinkos dalyviai.

6. Kai kada pagal finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi tam tikri specifiniai vertinimo informacijos koregavimo ar modifikavimo reikalavimai ar kiti svarstymai, susiję su konkrečiu turtu ar įsipareigojimais. Pavyzdžiui, įtraukiant į apskaitą investicinį turtą gali būti privalomi įvertintos rinkos vertės koregavimai, tokie kaip įvertintų pardavimo sąnaudų koregavimai, taip pat koregavimai, susiję su turto būkle, laikymo vieta ir kitais aspektais. Be to, jei konkretaus turto rinka nėra aktyvioji rinka, skelbiamą nustatytą turto kainą gali reikėti koreguoti ar modifikuoti tam, kad tikrosios vertės nustatymas būtų tinkamesnis. Pavyzdžiui, nustatyta rinkos kaina gali neparodyti tikrosios vertės, jei rinka nuolat nėra aktyvi, rinka nėra visiškai sukurta ar, nors ir egzistuoja didelis produkcijos vienetų skaičius, rinkoje prekiaujama palyginti nedaug šios produkcijos vienetų. Todėl tokias rinkos kainas gali reikėti koreguoti ar modifikuoti. Tokiems koregavimams ar modifikacijoms gali prireikti alternatyvių rinkos informacijos šaltinių. Be to, kai kuriais atvejais nustatant tikrąją vertę ar galimą turto arba įsipareigojimų vertės sumažėjimą gali reikėti atsižvelgti į paskirtą užstatą (pavyzdžiui, kai investuojant į skolos vertybinius popierius skiriamas užstatas).

7. Dažniausiai pagal finansinės atskaitomybės tvarką tikrosios vertės nustatymo samprata grindžiama prielaida, kad įmonė gali tęsti veiklą, jos neketinama ar nereikia likviduoti, reikšmingai apriboti jos veiklos ar sudaryti sandorių įmonei nepalankiomis sąlygomis.

Todėl šiuo atveju tikroji vertė nebūtų suma, kurią įmonė gautų ar sumokėtų sudarydama priverstinį sandorį, nesavanoriško likvidavimo ar priverstinio turto pardavimo atveju. Kita vertus, bendrosios ekonominės sąlygos arba tam tikrai ūkio šakai būdingos ekonominės sąlygos gali sukelti likvidumo trūkumą rinkoje, todėl tikroji vertė gali būti prognozuojama remiantis sumažintomis ar galbūt gerokai sumažintomis kainomis. Tačiau nustatydama savo turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę įmonė gali privalėti atsižvelgti į savo ekonominę ar veiklos situaciją, jei to reikalaujama ar tai leidžiama pagal finansinės atskaitomybės tvarką; pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatyta, kaip tai padaryti. Pavyzdžiui, vadovybės planai greičiau perleisti turtą siekiant konkrečių verslo tikslų gali būti svarbūs nustatant to turto tikrąją vertę.

Tikrosios vertės vyravimas

8. Pagal finansinės atskaitomybės tvarką vis dažniau reikalaujama nustatyti ar atskleisti tikrąją vertę. Tikroji vertė gali būti pateikta ir daryti įtaką sprendimui dėl finansinių ataskaitų įvairiais būdais, įskaitant toliau nurodytų elementų vertinimą pagal tikrąją vertę:

   - specifinio, nuolat ar periodiškai rinkos verte vertinamo turto ar įsipareigojimų, tokių kaip rinkoje prekiaujamų vertybinių popierių ar įsipareigojimų, skirtų prievolei, susijusiai su finansine priemone, įvykdyti;

   - specifinių nuosavybės elementų, pavyzdžiui, kai tvarkoma tam tikrų vertybinių popierių požymių turinčių finansinių priemonių, tokių kaip nuosavybės obligacijos, konvertuojamos į paprastąsias akcijas, pripažinimo, vertės nustatymo ir pateikimo apskaita;

   - specifinio turto ar įsipareigojimų, kurie įgyjami verslo jungimo metu. Pavyzdžiui, pradinis sprendimas dėl prestižo įsigyjant įmonę verslo jungimo atveju paprastai pagrįstas įsigyjamo nustatyto turto ir įsipareigojimų tikrąja verte ir sumokėto atlygio tikrąja verte;

   - specifinio turto ar įsipareigojimų, kurių vertė yra koreguojama, kad tam tikru laiku atitiktų tikrąją vertę. Kai kada gali būti nustatyti finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai naudoti tikrąją vertę tam, kad būtų išmatuotas ir įvertintas turto ar turto grupės koregavimas kaip dalis turto vertės sumažėjimo nustatymo, pavyzdžiui, prestižo, įgyto verslo jungimo atveju, sumažėjimo testas, remiantis nustatytos veikiančios įmonės ar ataskaitas teikiančio padalinio, kurio vertė paskirstoma įmonės ar padalinio turto ir įsipareigojimų grupei, kad įgytą ar tikėtiną prestižą būtų galima palyginti su parodytu apskaitoje, tikrąja verte;

   - sugrupuoto turto ir įsipareigojimų. Tam tikrais atvejais nustatant turto ar įsipareigojimų klasės ar grupės vertę reikalingas tam tikro konkretaus turto ar įsipareigojimų tikrosios vertės grupavimas tokioje klasėje ar grupėje. Pavyzdžiui, pagal įmonės taikomą finansinės atskaitomybės tvarką diversifikuotos paskolos portfelio vertė gali būti nustatyta pagal tam tikrų kategorijų paskolų, sudarančių šį portfelį, tikrąją vertę;

- informacijos, atskleistos finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte ar pateiktos kaip papildoma informacija, tačiau nepripažįstamos finansinėse ataskaitose.