Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadovas

I tomas – pagrindinės koncepcijos

Trečiasis leidimas

International Federation of Accountants

LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI

Mažų ir vidutinių audito įmonių komitetas
Tarptautinė buhalterių federacija
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017, JAV

Šį Įgyvendinimo vadovą parengė Tarptautinės buhalterių federacijos (TBF) Mažų ir vidutinių audito įmonių komitetas. Komitetas atstovauja mažose ir vidutinėse audito įmonėse dirbančių buhalterių profesionalų ir kitų mažoms ir vidutinėms įmonėms paslaugas teikiančių buhalterių profesionalų interesus.

Šį leidinį galima nemokamai atsisiųsti iš TBF interneto svetainės: www.ifac.org. Patvirtintas tekstas skelbiamas anglų kalba.

TBF misija yra atstovauti visuomenės interesus, stiprinti pasitikėjimą buhalterių profesija pasaulyje ir prisidėti prie stiprių tarptautinių ekonomikų vystymo. Tai atlikti kuriant aukštos kokybės profesinius standartus ir skatinant jų laikytis, prisidedant prie tokių standartų vienodinimo tarptautiniu mastu ir pasisakant visuomenei svarbiais klausimais, kuriuos sprendžiant profesinė kompetencija yra svarbiausia.

Norėdami gauti daugiau informacijos, kreipkitės el.paštu paulthompson@ifac.org.

© 2011 m. lapkričio mėn. Tarptautinė buhalterių federacija (TBF). Visos teisės saugomos. Leidžiama daryti šio dokumento kopijas, tik jeigu jos bus naudojamos mokymosi ar asmeniniais tikslais, nebus parduodamos ar platinamos, ir tik jeigu kiekviename kopijos egzemplioriuje yra įrašyta tokia eilutė: „*2011 m. lapkričio mėn. Tarptautinė buhalterių federacija (TBF). Visos teisės saugomos. Naudojama TBF leidus. Norint gauti leidimą kopijuoti, saugoti arba perduoti šį dokumentą, kreiptis el. paštu permissions@ifac.org*.“ Priešingu atveju šį dokumentą galima kopijuoti, saugoti ar perduoti tik gavus raštišką TBF leidimą, išskyrus, jeigu leidžiama pagal įstatymą. Kreipkitės: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-076-2

Turinys

1 tomas	Pagrindinė nuoroda TAS	Psl. Nr.
Įžanga		5
Prašymas teikti pastabas		6
1. Kaip naudotis šiuo Vadovu		8
2. TAS		14
Pagrindinės koncepcijos		20
3. Etika, TAS ir kokybės kontrolė	1-asis TKKS, 200-asis ir 220-asis TAS	20
4. Rizika grindžiamas auditas – apžvalga	Keli TAS	34
5. Vidaus kontrolė – paskirtis ir komponentai	315-asis TAS	53
6. Finansinių ataskaitų tvirtinimai	315-asis TAS	82
7. Reikšmingumas ir audito rizika	320-asis TAS	89
8. Rizikos vertinimo procedūros	240-asis, 315-asis TAS	101
9. Atsakas į įvertintą riziką	240-asis, 300-asis, 330-asis, 500-asis TAS	111
10. Tolesnės audito procedūros	330-asis, 505-asis, 520-asis TAS	123
11. Apskaitiniai įvertinimai	540-asis TAS	146
12. Susijusios šalys	550-asis TAS	156
13. Pobalansiniai įvykiai	560-asis TAS	166
14. Veiklos tęstinumas	570-asis TAS	174
15. Kitų TAS reikalavimų santrauka	250-asis, 402-asis, 501-asis, 510-asis, 600-asis, 610-asis, 620-asis, 720-asis TAS	184
16. Audito dokumentavimas	1-asis TKKS, 220-asis, 230-asis, 240-asis, 300-asis, 315-asis, 330-asis TAS	221
17. Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas	700-asis TAS	236

Turinys

2 tomas	Pagrindinė nuoroda TAS	Psl. Nr.
Įžanga		5
Prašymas teikti pastabas		6
1. Kaip naudotis šiuo Vadovu		8
2. Įvadas į atvejų analizes		13
I ETAPAS: Rizikos vertinimas		24
3. Rizikos vertinimas – Apžvalga		24
Parengiamieji veiksmai		27
4. Užduočių prisiėmimas ir tęstinumas	1-asis TKKS, 210-asis, 220-asis, 300-asis TAS	27
Audito planavimas		43
5. Bendra audito strategija	300-asis TAS	43
6. Reikšmingumo nustatymas ir taikymas	320-asis, 450-asis TAS	54
7. Aptarimas audito grupėje	240-asis, 300-asis, 315-asis TAS	70
Rizikos vertinimo procedūrų taikymas		79
8. Įgimta rizika – Nustatymas	240-asis, 315-asis TAS	79
9. Įgimta rizika – Vertinimas	240-asis, 315-asis TAS	107
10. Reikšminga rizika	240-asis, 315-asis, 300-asis TAS	117
11. Susipažinimas su vidaus kontrole	240-asis, 315-asis TAS	127
12. Vidaus kontrolės vertinimas	315-asis TAS	141
13. Informavimas apie reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus	265-asis TAS	170
14. Rizikos vertinimo etapo užbaigimas	315-asis TAS	183
II ETAPAS: Atsakas į riziką		193
15. Atsakas į riziką – Apžvalga	–	193
16. Audito planas, sudaromas atsižvelgiant į riziką	260-asis, 300-asis, 330-asis, 500-asis TAS	196
17. Testų taikymo apimties nustatymas	330-asis, 500-asis, 530-asis TAS	219
18. Atlikto darbo dokumentavimas	230-asis, 500-asis TAS	248
19. Rašytiniai pareiškimai	580-asis TAS	252
III ETAPAS: Išvados pateikimas		264
20. Išvados pateikimas – apžvalga	–	264
21. Audito įrodymų vertinimas	220-asis, 330-asis, 450-asis, 520-asis, 540-asis TAS	267
22. Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	260-asis, 450-asis TAS	284
23. Auditoriaus išvados modifikavimas	705-asis TAS	295
24. „Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos	706-asis TAS	308
25. Lyginamoji informacija	710-asis TAS	314

Įžanga

Pristatome trečiąjį TBF MVAĮ komiteto „Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių įmonių auditą vadovas“ leidimą.

Šiame leidime pasinaudojome galimybe patobulinti tam tikrą techninio teksto dalį ir padarėme kitus nežymius pateikimo patobulinimus. Tačiau atsižvelgdami į tai, kad dauguma naudotojų gali šiuo metu versti šį vadovą, pasistengėme šiame leidime padaryti kiek galima mažiau pakeitimų.

Vadovas, kuris pirmą kartą buvo išleistas 2007 m. ir patobulintas padedant Kanados atestuotųjų apskaitininkų institutui (Canadian Institute of Chartered Accountants CICA), kartu su jame pateikiamais paaiškinimais ir pavyzdžiais skirtas suteikti galimybę auditoriams geriau suprasti auditą, vykdomą vadovaujantis Tarptautiniais audito standartais (TAS).

Vadove pateiktos neprivalomos gairės dėl TAS taikymo. Vadovo tekstas nepakeičia TAS teksto. Jis turi būti naudojamas kaip papildoma priemonė, skirta padėti auditoriams suprasti ir nuosekliai taikyti standartus atliekant MVĮ auditą. Vadovas neapima visų TAS aspektų, ir neturėtų būti naudojamas kaip priemonė, kuria nustatoma ar parodoma, kad laikomasi TAS.

Siekiant, kad organizacijos narės galėtų visapusiškai pasinaudoti šiuo vadovu ir jo papildomais leidiniais, „Mažų ir vidutinių audito įmonių kokybės kontrolės vadovu“, MVAI komitetas rengia vadovo tęsinį ir papildomą medžiagą, padedančią vadovo naudoti švietimo ir mokslo tikslais. Vadovo tęsinyje bus pateikiamos pastabos kaip TBF organizacijos narės ir audito įmonės galėtų geriausiai pasinaudoti vadovu, kuris atitiktų jų poreikius ir jurisdikciją.

Kviečiame skaitytojus apsilankyti TBF svetainėje, MVAĮ skirsnyje (www.ifac.org/smp), kuriame galima rasti daugiau informacijos apie TBF MVAĮ komiteto darbą ir daugybę nemokamų įvairių kitų leidinių ir šaltinių.

Sylvie Voghel

TBF MVAĮ komiteto pirmininkė
2011 m. lapkričio mėn.

Prašymas teikti pastabas

Tai yra trečiasis Vadovo leidimas. Nors mes manome, kad Vadovas yra naudingas ir aukštos kokybės, jį dar galima tobulinti. Mes esame įsipareigoję šį Vadovą nuolat atnaujinti, kad jis atitiktų atitinkamu metu galiojančius standartus ir būtų kaip galima naudingesnis.

Mes laukiame pastabų iš nacionalinių standartus nustatančių institucijų, TBF organizacijų narių, audito įmonių ir kitų suinteresuotų šalių. Ypač mes laukiame pastabų šiais klausimais:

1. Kaip naudojate Vadovą? Pavyzdžiui, ar Jūs jį naudojate kaip mokymo medžiagą ir (arba) praktinį vadovą, ar kokiu kitu būdu?

2. Ar jūsų nuomone, Vadovas yra pritaikytas MVĮ auditui?

3. Ar jūsų nuomone Vadovu lengva naudotis? Jeigu ne, ar galėtumėte pasiūlyti, kaip padaryti, kad juo naudotis būtų lengviau?

4. Kokiai kitais būdais, jūsų nuomone, galima būtų Vadovą padaryti naudingesniu?

5. Ar jūs žinote kokius nors išvestinius produktus, pavyzdžiui, mokomoji medžiaga, formos, kontroliniai sąrašai ar programos, kurie buvo parengti remiantis šiuo Vadovu? Jeigu taip, nurodykite išsamią informaciją.

Pastabas prašome teikti Paul Thomson, direktoriaus pavaduotojui:

El. paštas: paulthompson@ifac.org
Faksas: +1 212-286-9570
Paštas: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017, USA

Atsakomybės apribojimas

Šis Vadovas yra skirtas padėti auditoriams, atliekantiems mažų ir vidutinių įmonių auditą, taikyti Tarptautinius audito standartus (TAS). Tačiau jis nepakeičia pačių TAS. Be to, auditorius, naudodamasis šiuo Vadovu, turėtų remtis savo profesiniu sprendimu, atsižvelgti į konkrečiame audite nustatytus faktus ir su juo susijusias aplinkybes. TBF neprisiima jokios atsakomybės arba įsipareigojimų, kurie gali tiesiogiai ar netiesiogiai kilti naudojant ir taikant šį Vadovą.

1. Kaip naudotis šiuo Vadovu

Šio Vadovo paskirtis – pateikti praktinius nurodymus auditoriams, atliekantiems mažų ir vidutinių įmonių (MVĮ) audito užduotis. Tačiau perskaičius šio Vadovo medžiagą negali būti atsisakoma:

- **skaityti ir suprasti TAS**
  Remiamasi prielaida, kad auditoriai yra perskaitę Tarptautinių audito standartų (TAS) tekstą, pateiktą TBF Tarptautinių kokybės kontrolės, audito, peržvalgos, kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų pareiškimų vadove (TBF vadovas), kurį galima nemokamai atsisiųsti iš TBF interneto svetainės www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-internationalquality-control-auditing-review-other-assurance-a, kurioje pateikiami leidiniai ir kiti šaltiniai. 200-ojo TAS 19 dalyje teigiama, kad auditorius turi suprasti visą TAS tekstą, įskaitant nuostatas dėl taikymo ir kitą aiškinamąją medžiagą, kad galėtų suprasti jo tikslus ir tinkamai taikyti jo reikalavimus. ISA, taip pat dažniausiai užduodamus klausimus (DUK) bei kitą pagalbinę medžiagą galima rasti „Aiškumo centre“ tokiu adresu www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.
- **taikyti profesinį vertinimą**
  Siekiant veiksmingai taikyti TAS, profesinis vertinimas turi būti pagrįstas konkrečiais su įmone ir kiekviena konkrečia užduotimi susijusiais faktais ir aplinkybėmis.

Nors manoma, kad didžiausią Vadovo naudotojų grupę sudarys mažos ir vidutinės audito įmonės (MVAĮ), tačiau jis skirtas padėti visiems auditoriams, kurie TAS taiko atlikdami mažų ir vidutinių įmonių auditą.

Šis Vadovas gali būti naudojamas:

- ugdyti gilesnį supratimą apie auditą atliekamą laikantisTAS;
- parengti vadovą darbuotojams (jeigu reikia, papildytą vietiniais reikalavimais ir įmonės procedūromis), kuris būtų naudojamas kaip vadovas kasdieniame darbe, pagrindas kursams, mokantis individualiai ir diskusijoms; ir
- užtikrinti, kad darbuotojų požiūris į audito planavimą ir atlikimą būtų nuoseklus.

Šiame Vadove dažnai minima audito grupė; tai reiškia, kad audito užduotį atlieka daugiau nei vienas auditorius. Tačiau tie patys bendrieji principai taikomi ir audito užduotims, atliekamoms tik vieno asmens (privačia praktika užsiimančio auditoriaus).

1.1 Vadovo dauginimas, vertimas ir pritaikymas

TBF skatina ir padeda dauginti, versti ir pritaikyti savo leidinius. Suinteresuotos šalys, pageidaujančios šį Vadovą dauginti, versti, ar pritaikyti leidimui, turėtų kreiptis elektroniniu paštu permissions@ifac.org.

1.2 Turinys ir struktūra

Vadove pateikiamos ne vien tik kiekvieno TAS santraukos, jį sudaro tokie du tomai:

- 1 tomas – pagrindinės koncepcijos
- 2 tomas – praktiniai nurodymai

Šis dokumentas – tai Vadovo I tomas, kuriame pateikta viso audito proceso apžvalga, aptariamos tokios pagrindinės audito koncepcijos, kaip reikšmingumas, tvirtinimai, vidaus kontrolė, rizikos vertinimo procedūros ir tolesnių audito procedūrų taikymas atsižvelgiant į įvertintą riziką. Šiame tome taip pat apibendrinami TAS reikalavimai, taikomi:

- konkrečiose srityse, tokiose kaip apskaitiniai įvertinimai, susijusios šalys, pobalansiniai įvykiai, veiklos tęstinumas ir kt.;
- dokumentavimui keliamiems reikalavimams; ir
- nuomonės apie finansines ataskaitas formavimui.

Vadovo 2 tome daugiausia aptariama, kaip taikyti 1 tome apibrėžtas koncepcijas. Jame informacija pateikiama pagal įprastinius audito etapus: pradedant kliento prisiėmimu, audito planavimu, rizikos įvertinimu, toliau pereinant prie atsako į riziką, surinktų audito įrodymų įvertinimo ir baigiant tinkamos auditoriaus nuomonės formavimu.

Struktūros apibendrinimas

Abiejų šio Vadovo tomų skyrių formatas yra toks:

- **skyriaus pavadinimas**
- **audito proceso schema — Ištrauka**
  Daugelyje skyrių pateiktas audito proceso schemos (kur taikoma) fragmentas, iliustruojantis atitinkamame skyriuje aprašomą veiklą.
- **skyriaus turinys**
  Pateikiamas skyriaus turinys ir nurodoma jo paskirtis.
- **atitinkami TAS**
  Dauguma šio Vadovo skyrių pradedami ištrauka iš atitinkamo TAS, kuri yra susijusi su skyriaus turiniu. Šiose ištraukose pateikiami atitinkami reikalavimai ir, tam tikrais atvejais, tikslai (kurie kartais atskirai išskiriami, jeigu (kai) skyriuje daugiausia nagrinėjamas vienas konkretus TAS), atrinktos apibrėžtys ir medžiaga apie taikymą. Tokių atskirų ištrauktų pateikimas nereiškia, kad į kitą, šiuo atveju atskirai nepaminėtą TAS medžiagą, ar kitus su nagrinėjamu klausimu susijusius TAS atsižvelgti nereikia. TAS ištraukos pateikiamos Vadove tik todėl, kad Vadovo sudarytojų nuomone jos yra susijusios su kiekvieno konkretaus skyriaus turiniu. Pavyzdžiui, 200-ojo, 220-ojo ir 300-ojo TAS reikalavimai taikomi visam audito procesui, tačiau atskirai nagrinėjami vos viename ar dviejuose skyriuose.
- **apžvalga ir skyriaus medžiaga**
  Kiekvieno skyriaus apžvalgoje pateikta:
  - ištraukos iš taikomų TAS; ir
  - skyriuje nagrinėjamų klausimų apžvalga.

Po apžvalgos pateikiamas išsamus nagrinėjamo klausimo aptarimas ir nuoseklūs praktiniai nurodymai (atitinkamų TAS taikymo metodika). Taip pat gali būti pateiktos kryžminės nuorodos į taikomus TAS. Nors Vadove nagrinėjami tik TAS (išskyrus 800-osios serijos TAS), taikomus istorinės finansinės informacijos auditui, jame taip pat pateikiamos nuorodos į Tarptautinių buhalterių etikos standartų valdybos paskelbtas Buhalterių profesionalų etikos kodeksą (TESBV kodeksą) ir 1-ąjį Tarptautinį kokybės kontrolės standartą (1-ąjį TKKS) „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė".

- **svarstytini klausimai**
  Visame Vadove pateikiama daugybė svarstytinų klausimų. Šie svarstytini klausimai yra praktiniai nurodymai dėl audito dalykų, kurie lengvai gali likti nepastebėti, arba konkrečių koncepcijų, kuriuos auditoriams gali būti sunku suprasti ir įgyvendinti.
- **aiškinamieji atvejų tyrimai**
  Siekiant parodyti, kaip TAS gali būti taikomi praktikoje, 2 Vadove pateikti du atvejų tyrimai. Daugelio 2 tomo skyrių pabaigoje aptariami du galimi TAS reikalavimų taikymo dokumentavimo būdai. Daugiau informacijos apie atvejų tyrimus galite rasti šio Vadovo 2 tomo 2 skyriuje.

Atvejų tyrimas ir pateiktas dokumentavimas yra tik pavyzdžiai. Pateiktas dokumentavimo pavyzdys yra nedidelė ištrauka iš tipinės audito bylos, ir apibūdina tik vieną galimų TAS reikalavimų laikymosi būdų. Duomenys, analizė ir komentarai yra tik dalis aplinkybių ir veiksnių, į kuriuos auditorius privalo atsižvelgti konkretaus audito metu. Kaip visada, auditorius privalo priimti profesinį sprendimą.

Pirmasis atvejo tyrimas atliekamas su išgalvota įmone, pavadinta „Dephta Furniture". Tai vietinė, šeimai priklausanti baldų gamybos įmonė, kurioje dirba 15 nuolatinių darbuotojų. Įmonės valdymo struktūra yra labai paprasta, vos keli valdymo lygiai, paprastos ūkinių operacijų apdorojimo procedūros. Apskaitos skyrius naudoja standartinį apskaitos programinės įrangos paketą.

Antrasis atvejo tyrimas atliekamas su kita išgalvota įmone, pavadinta „Kumar&Co.". Tai labai maža įmonė, kurioje dirba du nuolatiniai darbuotojai, savininkas ir ne pilną darbo dieną dirbantis buhalteris.

Kiti TBF leidiniai

Šis Vadovas taip pat gali būti skaitomas kartu su „Mažų ir vidutinių audito įmonių kokybės kontrolės Vadovu", kurį galima nemokamai įsikelti iš TBF svetainės, kurioje pateikiami leidiniai ir šaltiniai, tokiu adresu: http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides.

1.3. Terminų žodynas

Šiame Vadove naudojami daugelis terminų, apibrėžtų TESBV (angl. IESBA – *International Ethics Standards Board for Accountants*) kodekso terminų žodyne ir TAS (pateiktų Tarptautinių kokybės kontorlės, audito, peržvalgos, kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų pareiškimų vadove). Tiek partneriai, tiek darbuotojai privalo būti su šiomis apibrėžtimis susipažinę.

Taip pat Vadove naudojami tokie terminai:

Kovos su apgaule kontrolės priemonės

Tai yra vadovybės parengtos kontrolės priemonės, skirtos nustatyti iškraipymus, kurie atsiranda dėl apgaulės, ar jiems užkirsti kelią. Šiomis kontrolės priemonėmis negalima užkirsti kelio apgaulei, jei vadovybė jų nepaiso, tačiau gali tapti priemone, kuri sulaiko nuo apgaulės ir padaro ją sunkiau paslepiamą. Įprastiniai pavyzdžiai yra tokie:

- polika ir procedūros, numatančios tokią papildomą atsakomybę, kaip apskaitos įrašų tvirtinimas parašu;
- griežtesnės prieigos prie slaptų duomenų ir ūkinių operacijų kontrolės;
- tylūs pavojaus signalai;
- pranešimai apie nukrypimus ir išimtis;
- audito sekos;
- veiksmų apgaulės atvejais planai;
- su žmogiškaisiais ištekliais susijusios procedūros, tokios kaip asmenų, turinčių daugiau nei vidutinišką polinkį vykdyti apgaulę (pvz., gyvenančių pernely prabangų gyvenimo būdą) nustatymas (stebėsena); ir
- anoniminių pranešimų apie galimas apgaules tvarka.

Įmonės lygio kontrolės priemonės

Įmonės vidaus kontrolės priemonės skirtos šalinti paplitusias rizikas. Jomis gerinamas „tonas viršuje“ ir nustatoma, ko tikimasi iš kontrolės aplinkos. Dažniausiai jos yra ne tokios akivaizdžios, kaip ūkinių operacijų lygmenyje taikomos kontrolės priemonės, tačiau jos nuolat ir reikšmingai veikia ir įtakoja visas kitas vidaus kontrolės priemones. Būtent tokios kontrolės priemonės sudaro visais atžvilgiais svarbų pagrindą, pagal kurį kuriamos visos kitos vidaus kontrolės priemonės (jeigu tokios yra). Įmonės viduje taikomų kontrolės priemonių pavyzdžiai: vadovybės įsipareigojimas elgtis etiškai, požiūris į vidaus kontrolės priemones, darbuotojų priėmimo į darbą tvarka ir jų kompetencija, kova su apgaule ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos finansinė atskaitomybė. Šios kontrolės priemonės daro įtaką visiems kitiems verslo procesams įmonėje.

Vadovybė

Tai asmuo (asmenys), prisiimantis (-ys) administracinę atsakomybę už įmonės veiklos vykdymą. Kai kuriose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiose įmonėse vadovybei priskiriami kai kurie arba visi už valdymą atsakingi asmenys, pavyzdžiui, vykdomieji valdybos nariai arba įmonės savininkas vadovas;

Už valdymą atsakingi asmenys (UVAA)

Tai asmuo (asmenys) ar organizacija (-os) (pavyzdžiui, įmonės patikėtinis), užtikrinantys įmonės strateginį valdymą ir su įmonės atskaitingumu susijusių įsipareigojimų vykdymą. Šios pareigos apima ir finansinės atskaitomybės proceso priežiūrą. Kai kuriose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiose įmonėse už valdymą atsakingais asmenimis gali būti ir įmonei vadovaujantys asmenys, pavyzdžiui, privačiojo ar viešojo sektoriaus įmonės vykdomieji valdybos nariai arba įmonės savininkas vadovas.

Įmonės savininkas vadovas

Įmonės savininkas vadovas yra įmonės savininkas, dalyvaujantis kasdienėje įmonės veikloje. Daugeliu atvejų savininkas vadovas yra taip pat už įmonės valdymą atsakingas asmuo.

Maža ir vidutinė audito įmonė (MVAĮ)

Tai apskaitą tvarkanti įmonė (bendrovė), kuriai būdingos tokios savybės:

- jos klientai daugiausia yra mažos ir vidutinės įmonės (MVĮ);
- ribotiems vidaus techniniams ištekliams papildyti naudojami išorės ištekliai; ir
- ji samdo nedaug profesionalių darbuotojų.

Skirtingose jurisdikcijose MVAĮ apibrėžiamos skirtingai.

1.4 Šiame Vadove naudojamos santrumpos

GS	gautinos sumos
Tvirtinimai (derinys)	I = išsamumas B = buvimas T = tikslumas ir priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui V = vertinimas
KAM	kompiuteriniai audito metodai
VV	valiutos vienetai (standartinis valiutos vienetas žymimas simboliu €)
FA	finansinės ataskaitos
ŽI	žmogiškieji ištekliai
TAUSV	Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba
VK	vidaus kontrolė. Penki pagrindiniai vidaus kontrolės komponentai yra šie: KV = kontrolės veiksmai KA = kontrolės aplinka IS = informacinės sistemos S = stebėsena RV = rizikos vertinimas
TBESV kodeksas	TBESV Buhalterių profesionalų etikos kodeksas
TBF	Tarptautinė buhalterių federacija
TFAS	Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai
TAS	Tarptautiniai audito standartai
TUUS	Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai
TPAN	Tarptautiniai audito praktiniai nurodymai
TKKS	Tarptautiniai kokybės kontrolės standartai
TPUS	Tarptautiniai peržiūros užduočių standartai
TSPS	Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai
IT	informacinės technologijos
AK	asmeninis kompiuteris
MTP	tyrimai ir plėtra
RIR	reikšmingo iškraipymo rizika
RVP	rizikos vertinimo procedūros
MVĮ	mažos ir vidutinės įmonės
MVAĮ	mažos ir vidutinės audito įmonės
KPT	kontrolės priemonių testai
UVAA	už valdymą atsakingi asmenys
DD	darbo dokumentai

2. TAS

TAS struktūra

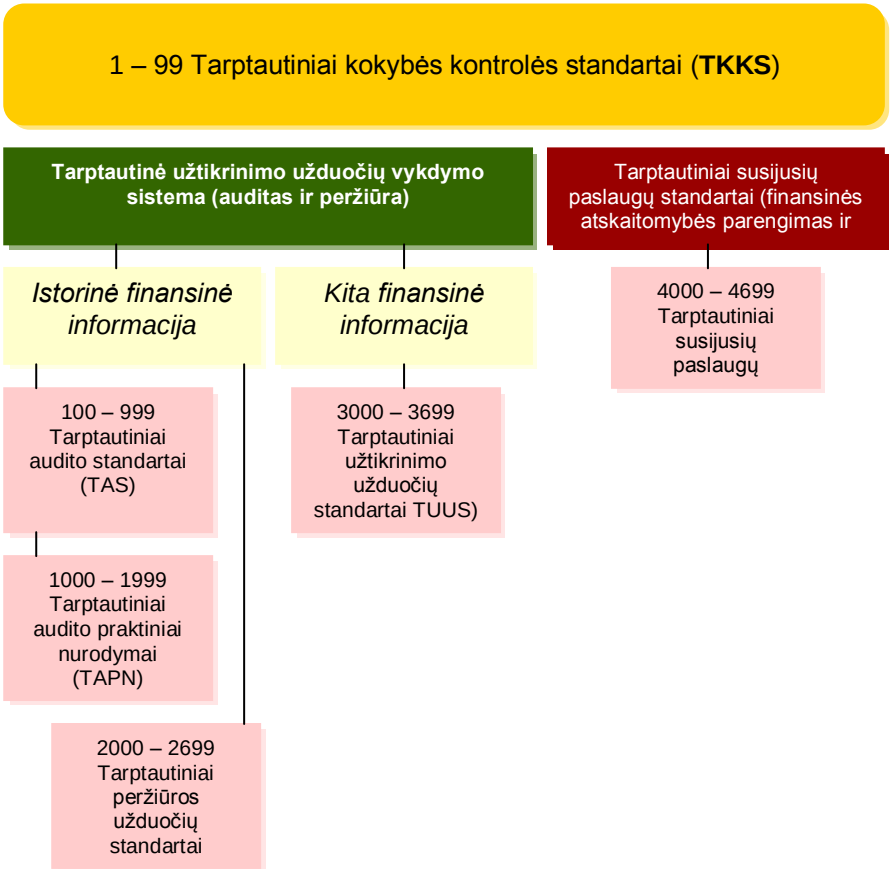
TAS turi bendrą struktūrą kaip paaiškinta toliau.

TAS elementas	Pastabos
Įžanga	TAS paskirties ir apimties bei jo sąsajų su kitais TAS paaiškinimas, TAS nagrinėjamas klausimas, konkretūs auditoriaus ir kitų šalių uždaviniai, ir kontekstas, kuriame konkretus TAS taikomas.
Tikslai	Tikslai, kuriuos turi pasiekti auditorius, vykdydamas TAS reikalavimus. Siekdamas bendrųjų auditoriaus tikslų, auditorius, planuodamas ir atlikdamas auditą, turi remtis atitinkamuose TAS apibrėžtais tikslais, atsižvelgdamas į sąsajas tarp atskirų TAS. Pagal 200-ojo TAS 21 dalies a punktą auditorius privalo: a) nustatyti, ar, atsižvelgus į TAS apibrėžtus tikslus, be TAS nurodytų audito procedūrų reikėtų kokių nors kitų papildomų audito procedūrų; ir b) įvertinti, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų.
Apibrėžtys	Kai kurių TAS naudojamų terminų reikšmės apibūdinimas. Jos pateiktos siekiant padėti nuosekliai taikyti ir aiškinti TAS. Jos neturi viršenybės kitų apibrėžčių, tokių kaip pateiktų įstatymuose ir teisės aktuose, atžvilgiu. Jeigu nenurodyta kitaip, terminai bus vartojami tomis pačiomis reikšmėmis visuose TAS.
Reikalavimai	Šiame skyriuje išdėstyti konkretūs reikalavimai auditoriui. Kiekviename reikalavime naudojamas žodis „privalo“. Pavyzdžiui, 200-ojo TAS 15 dalyje nurodytas toks reikalavimas: „Auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų“.
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	Taikymo ir kitoje aiškinamojoje medžiagoje išsamiau paaiškinami atitinkamo TAS reikalavimai ir pateikiamos gairės dėl tokių reikalavimų vykdymo. Ypač, joje gali būti: • tiksliau paaiškinta, ką reikalavimas reiškia ar kam jis turėtų būti taikomas; • kur reikia pateiktos mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos; • ir pateikti tokiomis aplinkybėmis tinkamų taikyti procedūrų pavyzdžiai. Tačiau pasirinkdamas faktines procedūras auditorius privalo vadovautis profesiniu sprendimu atsižvelgdamas į konkrečias su įmone susijusias aplinkybes ir įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką. Nors pačiose gairės − tai ne reikalavimai, tačiau jos yra svarbios siekiant tinkamai taikyti TAS reikalavimus. Taikymo ir kitos aiškinamosios medžiagos dalyje taip pat gali būti pateikta paaiškinamojo pobūdžio informacija apie atitinkamame TAS nagrinėjamus klausimus.

TAS elementas	Pastabos
Priedai	Priedai yra taikymo ir kitos rūšies aiškinamosios medžiagos dalis. Pagrindinėje susijusio TAS dalyje arba paties priedo pavadinime ar jo įžanginėje dalyje išaiškinta kam ir kur naudojamas priedas.

2.1 TAS indeksas ir kryžminės nuorodos

Toliau yra pateiktas TAS sistemą vaizduojantis pavyzdys.



Toliau pavyzdyje pateiktos kryžminės nuorodos, parodančios TAS ir 1-ojo TKKS sąsajas su atitinkamais šio Vadovo skyriais. Atkreipkite dėmesį, kad šiame pavyzdyje pateiktos tik kryžminės nuorodos į Vadovo skyrius, kuriuose nagrinėjamas atitinkamų standartų pagrindinių reikalavimų taikymas. Kituose skyriuose taip pat gali būti pateikiamos papildomos nuorodos į bet kokį čia nurodytą standartą.

Nuorodos į TAS / 1-ąjį TKKS		Tomas ir skyrius V1 – I tomas V2 – II tomas
1-asis TKKS	Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė	V1-3, 16 V2-4
200	Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal	V1-3, 4

Nuorodos į TAS / 1-ąjį TKKS		Tomas ir skyrius V1 – I tomas V2 – II tomas
	tarptautinius audito standartus	
210	Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų	V2-4
220	Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė	V1-3, 16, V2-4, 21
230	Audito dokumentavimas	V1-3, 16, V2-18
240	Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą	V1-8, 9, 16 V2-7, 8, 9, 10
250	Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas atliekant finansinių ataskaitų auditą	V1-15
260	Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	V2-16, 22
265	Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus	V2-13, 22
300	Finansinių ataskaitų audito planavimas	V1-9, 16 V2-4, 5, 7, 16
315	Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka	V1-4, 5, 6, 8, 16 V2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą	V1-7, V2-6
330	Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką	V1-4, 9, 10, 16 V2-10, 16, 17, 21
402	Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone	V1-15
450	Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas	V2-6, 21, 22
500	Audito įrodymai	V1-9, V2-16, 17
501	Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių	V1-15
505	Išorės šalių patvirtinimai	V1-10
510	Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai	V1-15
520	Analitinės procedūros	V1-10, V2-21
530	Audito atranka	V2-17
540	Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas	V1-11, V2-21
550	Susijusios šalys	V1-12
560	Pobalansiniai įvykiai	V1-13
570	Veiklos tęstinumas	V1-14
580	Rašytiniai pareiškimai	V2-19
600	Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)	V1-15
610	Vidaus auditorių darbo naudojimas	V1-15
620	Auditoriaus eksperto darbo naudojimas	V1-15
700	Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas	V1-4, 17
705	Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje	V2-23
706	„Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje	V2-24
710	Lyginamoji informacija – atitinkami duomenys ir lyginamosios finansinės ataskaitos	V2-25
720	Auditoriaus atsakomybė dėl kitos informacijos dokumentuose, į	V1-15

Nuorodos į TAS / 1-ąjį TKKS		Tomas ir skyrius V1 – I tomas V2 – II tomas
	kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos	
800	Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas	Nenagrinėja-ma*
805	Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir atskirų finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas	Nenagrinėja-ma*
810	Užduotys pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų santraukos	Nenagrinėja-ma*

* Šiuo metu MVĮ auditui taikomi ne visi 800-ojo, 805-ojo ir 810-ojo TAS reikalavimai, todėl šiame Vadovo leidime šie TAS atskirai nėra aptariami.

Toliau pateiktame pavyzdyje paeiktos kryžminės nuorodos, parodančios šio Vadovo skyrių ir pagrindinių nagrinėjamų TAS skyrių sąsajas.

Pastaba: šiame pavyzdyje pateiktos tik bendrosios kryžminės nuorodos. Daugelyje šio Vadovo skyrių aptariami aspektai, kurie yra nagrinėjami daugiau nei viename TAS.

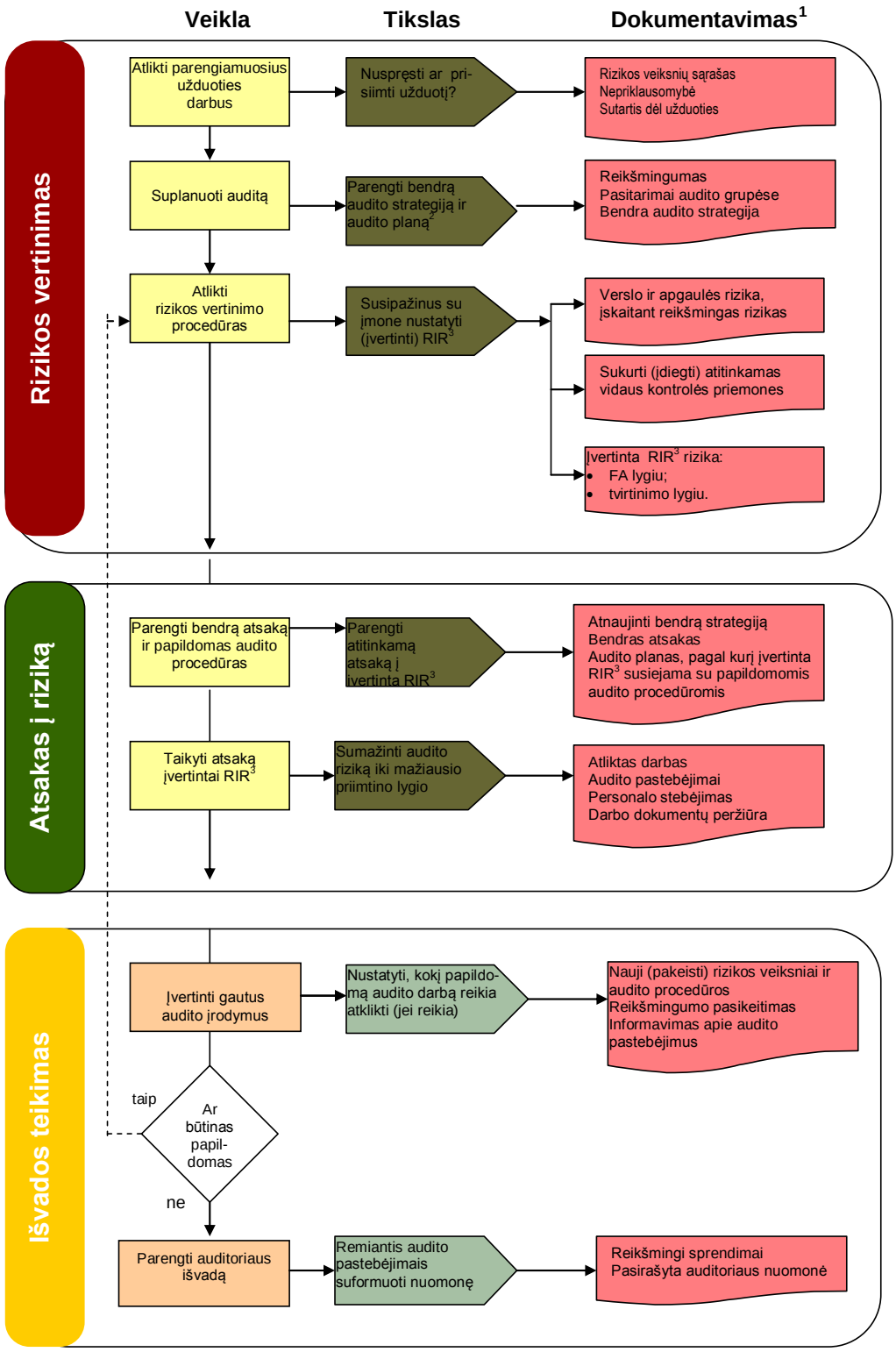
Skyrius	Pavadinimas	Nuoroda TAS / 1-ajame TKKS
V1 – 3	Etika, TAS ir kokybės kontrolė	1-asis TKKS, 200-asis, 220-asis TAS
V1 – 4	Rizika grindžiamas auditas — apžvalga	Keliuose
V1 – 5	Vidaus kontrolė — paskirtis ir komponentai	315-asis TAS
V1 – 6	Finansinių ataskaitų tvirtinimai	315-asis TAS
V1 – 7	Reikšmingumas ir audito rizika	320-asis TAS
V1 – 8	Rizikos vertinimo procedūros	240-asis, 315-asis TAS
V1 – 9	Atsakas į įvertintą riziką	240-asis, 300-asis, 330-asis, 500-asis TAS
V1 – 10	Tolesnės audito procedūros	330-asis, 505-asis, 520-asis TAS
V1 – 11	Apskaitiniai įvertinimai	540-asis TAS
V1 – 12	Susijusios šalys	550-asis TAS
V1 – 13	Pobalansiniai įvykiai	560-asis TAS
V1 – 14	Veiklos tęstinumas	570-asis TAS
V1 – 15	Kitų TAS reikalavimų apibendrinimas	250-asis, 402-asis, 501-asis, 510-asis, 600-asis, 610-asis, 620-asis, 720-asis TAS
V1 – 16	Audito dokumentavimas	1-asis TKKS, 220-asis, 230-asis, 240-asis, 300-asis, 315-asis, 330-asis TAS
V1 – 17	Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas	700-asis TAS
V2 – 4	Sutikimas atlikti užduotį ir jos tęsimas	1-asis TKKS, 210-asis, 220-asis, 300-asis TAS
V2 – 5	Bendroji audito strategija	300-asis TAS
V2 – 6	Reikšmingumo nustatymas ir taikymas	320-asis, 450-asis TAS
V2 – 7	Aptarimai audito grupėje	240-asis, 300-asis, 315-asis TAS
V2 – 8	Įgimta rizika – nustatymas	240-asis, 315-asis TAS
V2 – 9	Įgimta rizika – vertinimas	240-asis, 315-asis TAS
V2 – 10	Reikšminga rizika	240-asis, 315-asis, 300-asis TAS

Skyrius	Pavadinimas	Nuoroda TAS / 1-ajame TKKS
V2 – 11	Susipažinimas su vidaus kontrole	315-asis TAS
V2 – 12	Vidaus kontrolės vertinimas	315-asis TAS
V2 – 13	Informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus	265-asis TAS
V2 – 14	Rizikos vertinimo etapo užbaigimas	315-asis TAS
V2 – 16	Audito planas kaip atsakas į riziką	260-asis, 300-asis, 330-asis, 500-asis TAS
V2 – 17	Testų atlikimo apimties nustatymas	330-asis, 500-asis, 530-asis TAS
V2 – 18	Atlikto darbo dokumentavimas	230-asis TAS
V2 – 19	Rašytiniai pareiškimai	580-asis TAS
V2 – 21	Audito įrodymų vertinimas	220-asis, 330-asis, 450-asis, 520-asis, 540-asis TAS
V2 – 22	Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	260-asis, 265-asis, 450-asis TAS
V2 – 23	Auditoriaus išvados modifikavimas	705-asis TAS
V2 – 24	„Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos	706-asis TAS
V2 – 25	Lyginamoji informacija	710-asis TAS

2.2 Audito procesas

Šiame Vadove aprašyta audito metodika yra suskirstyta į tris etapus − rizikos vertinimas, atsakas į riziką ir išvados teikimas. Tai pavaizduota 2.2-1 pavyzdyje. Šiame pavyzdyje išskiriami pagrindiniai visų audito etapų veiksmai, jų tikslas ir kokia informacija turi būti dokumentuojama. Papildoma informacija apie veiksmus ir dokumentavimą, kurie būtini visuose trijuose etapuose, nurodomi visame šiame Vadove, tačiau daugiausiai – 2-ajame tome, kuriame aiškinamas įprastas auditas procesas nuo pradžių iki pabaigos.

2.2-1 pvz.



Pastabos:

1. Žr. 230-ąjį TAS, kuriame pateikiamas visas reikalaujamų dokumentų sąrašas.
2. Planavimas (300-asis TAS) – tai nuolatinis ir kartotinis procesas viso audito metu.
3. RIR = reikšmingo iškraipymo rizika.

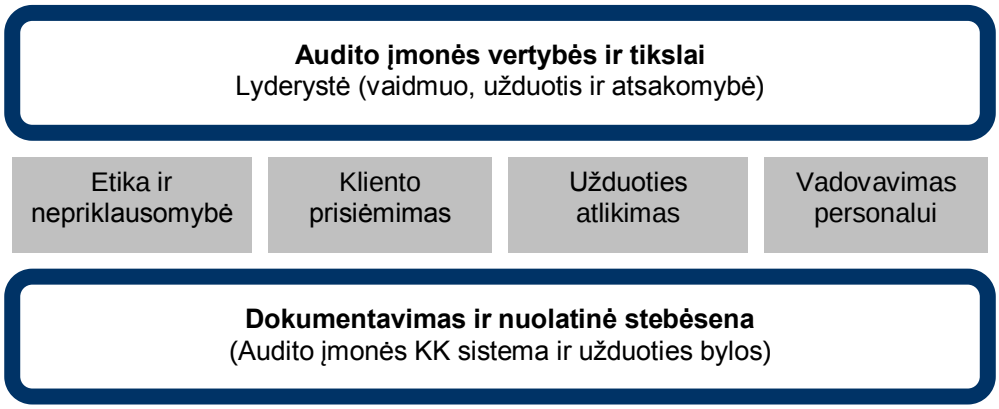
I tomas

Pagridinės koncepcijos

3. Etika, TAS ir kokybės kontrolė

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Klausimai, į kuriuos turi būti atsižvelgta įmonės kokybės kontrolės sistemoje, siekiant užtikrinti atitiktį etikos reikalavimams (įskaitant nepriklausomumą) ir TAS.	1-asis TKKS, 200-asis ir 220-asis TAS

3.0-1 pvz.



Dalies Nr.	TKKS / TAS tikslas (-ai)
1-ojo TKKS 11 dalis	Audito įmonės tikslas yra sukurti ir palaikyti kokybės kontrolės sistemą, kuri suteiktų pakankamą užtikrinimą, kad: a) audito įmonė ir jos personalas atitinka profesinius standartus, taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus; ir b) audito įmonės ar užduoties partnerių pateikiamos ataskaitos yra tinkamos atsižvelgus į aplinkybes.
220-ojo TAS 6 dalis	Auditoriaus tikslas yra užduoties lygmeniu įdiegti tokias kokybės kontrolės procedūras, kurios suteiktų auditoriui pakankamą užtikrinimą, kad: a) auditas atitinka profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus; ir b) paskelbta auditoriaus išvada yra tinkama atsižvelgus į aplinkybes.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS / 1-ojo TKKS
1-ojo TKKS 13 dalis	Audito įmonės personalas, atsakingas už audito įmonės kokybės kontrolės sistemos sukūrimą ir palaikymą, turi suprasti visą šio TKKS tekstą, įskaitant jo taikymo ir kitą aiškinamąją medžiagą tam, kad suvoktų jo tikslą ir tinkamai taikytų jo reikalavimus.
1-ojo TKKS 18 dalis	Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas vidaus kultūrai, kuria pripažįstama, kad kokybė yra esminė atliekant užduotis, propaguoti. Tokia politika ir procedūromis turi būti nustatyti reikalavimai audito įmonės administracijos vadovui (ar lygiavertes pareigas užimančiam asmeniui) ar, jei tinkama, audito įmonės partnerių valdybai (ar lygiaverčiam vienetui), kad jie prisiimtų galutinę atsakomybę už audito įmonės kokybės kontrolės sistemą (žr. A4–A5 dalis).
1-ojo TKKS 19 dalis	Audito įmonė turi įdiegti tokią politiką ir procedūras, kad kiekvienas asmuo ar asmenys, audito įmonės administracijos vadovo ar partnerių valdybos paskirti atsakingais už audito įmonės kokybės kontrolės sistemos įgyvendinimą, turėtų pakankamos ir tinkamos patirties bei gebėjimų ir būtinus įgaliojimus, kad galėtų prisiimti šią atsakomybę (žr. A6 dalį).
1-ojo TKKS 29 dalis	Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad joje dirba pakankamai personalo, turinčio reikiamą kompetenciją ir gebėjimų ir taikančio etikos principus, kad: a) atliktų užduotis pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus; ir b) įgalintų audito įmonę ar užduoties partnerius pateikti ataskaitas, tinkamas pagal aplinkybes (žr. A24–A29 dalis).
1-ojo TKKS 32 dalis	Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad užduotys yra atliekamos pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus ir kad audito įmonė ar užduoties partneris parengia ataskaitas, tinkamas pagal aplinkybes. Tokia politika ir procedūros turi apimti: a) klausimus, susijusius su užduočių atlikimo kokybės nuoseklumo skatinimu (žr. A32–A33 dalis); b) stebėjimo įsipareigojimus (žr. A34 dalį), ir c) c) peržiūros įsipareigojimus (žr. A35 dalį).
1-ojo TKKS 48 dalis	Audito įmonė privalo įdiegti stebėsenos procesą, skirtą suteikti pakankamą užtikrinimą, kad politika ir procedūros, susijusios su kokybės kontrolės sistema, yra tinkamos, pakankamos ir veikia efektyviai. Į šį procesą turi būti įtraukta: a) nuolatinis audito įmonės kokybės kontrolės sistemos svarstymas ir vertinimas, įskaitant periodinį bent vienos kiekvieno užduoties partnerio užbaigtos užduoties patikrinimą; b) reikalavimas, kad atsakomybė už stebėsenos procesą būtų paskirta partneriui, partneriams arba kitiems asmenims, kurie turi pakankamos bei tinkamos patirties ir įgaliojimų audito įmonėje, kad galėtų prisiimti šią atsakomybę; ir c) reikalavimas, kad užduotį ar užduoties kokybės kontrolės peržiūrą atliekantys asmenys nedalyvautų tikrinant užduotis (žr. A64–A68 dalis).
1-ojo TKKS 57 dalis	Audito įmonė turi įdiegti politiką ir procedūras, pagal kurias būtų reikalaujama užtikrinti tinkamą dokumentavimą, kuris suteiktų įrodymų dėl kiekvieno kokybės kontrolės sistemos elemento veikimo (žr. A73–A75 dalis).
200-ojo TAS 14 dalis	Auditorius turi laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant reikalavimą užtikrinti nepriklausomumą atliekant finansinių ataskaitų audito užduotis (žr.A14–A17 dalis).
200-ojo TAS 15 dalis	Auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo

	požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų (žr. A18–A22 dalis).
200-ojo TAS 16 dalis	Planuodamas ir atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, auditorius turi priimti profesinius sprendimus (žr. A23–A27 dalis).
220-ojo TAS 17 dalis	Auditoriaus išvados dieną ar iki jos užduoties partneris, peržiūrėdamas audito dokumentus ir tardamasis su užduoties grupe, turi įsitikinti, kad buvo surinkti pakankami tinkami audito įrodymai išvadoms patvirtinti ir auditoriaus išvadai paskelbti (žr. A18–A20 dalis).
220-ojo TAS 18 dalis	Užduoties partneris turi: a) prisiimti atsakomybę už tai, kad užduoties grupė tinkamai konsultuotųsi sunkiais ar ginčytinais klausimais; b) įsitikinti, kad užduoties grupė rengė tinkamas konsultacijas užduoties vykdymo metu, tiek tarp užduoties grupės narių, tiek tarp užduoties grupės ir kitų atitinkamo lygio asmenų audito įmonėje bei už jos ribų; c) įsitikinti, kad su šalimi, su kuria yra konsultuojamasi, būtų tinkamai susitarta dėl konsultacijų pobūdžio ir apimties bei dėl padarytų išvadų; ir d) nustatyti, kad tokių konsultacijų metu padarytos išvados buvo tinkamai įgyvendintos (žr. A21–A22 dalis).
220-ojo TAS 19 dalis	Atlikdamas įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, finansinių ataskaitų auditą ar vykdydamas kitas audito užduotis, kurių atžvilgiu, audito įmonės nuomone, yra reikalinga užduoties kokybės kontrolės peržiūra, užduoties partneris turi: a) nustatyti, ar buvo paskirtas asmuo, atliekantis užduoties kokybės kontrolės peržiūrą; b) aptarti reikšmingus audito užduoties metu iškilusius klausimus, įskaitant klausimus, iškilusius užduoties kokybės kontrolės peržiūros metu, su asmeniu, atliekančiu užduoties kokybės kontrolės peržiūrą; ir c) nedatuoti auditoriaus išvados, kol nebaigta užduoties kokybės kontrolės peržiūra (žr. A23–A25 dalis).

3.1 Apžvalga

Norint atlikti aukštos kokybės auditą, pirmiausia būtina, kad vadovavimas audito įmonei būtų veiksmingas ir kad partneriai laikytųsi aukščiausių etikos reikalavimų.

Šioje dalyje didžiausias dėmesys skiriamas kokybės kontrolės sistemos audito įmonėje kūrimui. Joje pateikiamos tam tikros praktinės gairės dėl dalykų, į kuriuos audito įmonė privalo atsižvelgti nusprendusi imtis audito užduočių.

Aukštos kokybės auditas ir susijusios paslaugos ypač svarbios tam, kad:

- būtų apsaugotas viešasis interesas;
- klientai būtų patenkinti paslaugomis;
- teikiamos paslaugos, būtų vertos sumokėtų pinigų;
- būtų užtikrinama, kad yra vadovaujamasi profesiniais standartais; ir
- būtų įgyjama ir išlaikoma geras profesinė reputacija.

TBF „Mažų ir vidutinių audito įmonių kokybės kontrolės vadove“ pateiktas išsamus kokybės kontrolės standartų aprašymas ir gairės dėl kokybės kontrolės sistemos diegimo mažose ir vidutinėse audito įmonėse (MVAĮ)[2].

TBESV išleistą Buhalterių profesionalų etikos kodeksą (įsigaliojusį 2011 m. sausio 1 d.) galima atsisiųsti iš TBF svetainės.[3]

3.2 Kokybės kontrolės sistemos

Apskaitos įmonės kokybės kontrolės sistema galėtų būti kuriama remiantis penkiomis vidaus kontrolės sudedamosiomis dalimis, kurias auditoriai privalo įvertinti susipažindami su audituojama įmone. Audito įmonės veikloje šios penkios vidaus kontrolės sudedamosios dalys taip pat naudojamos kontroliuoti tokias įmonėje naudojamas sistemas (išskyrus kokybės kontrolės sistemą), kaip laiko valdymo ir sąskaitų išrašymo, biuro darbo srauto, išlaidų kontrolė ir rinkodaros veiklos.

Toliau pateiktoje diagramoje parodyta sąsaja tarp kokybės kontrolės sudedamųjų dalių, apibrėžtų 1-ajame TKKS ir 220-ajame TAS, ir penkių vidaus kontrolės sudedamųjų dalių, nurodytų 315-ajame TAS ir taikomų audituojamoms įmonėms. Visos šios penkios kontrolės sudedamosios dalys yra išsamiau aptartos šio Vadovo 1 tomo 5 skyriuje.

3.2-1 pvz.

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys (315-asis TAS)	Įmonės lygio KK sudedamosios dalys (1-asis TKKS)	Užduoties lygio KK sudedamosios dalys (220-asis TAS)
Kontrolės aplinka (*„tonas viršuje“*)	Vadovybės atsakomybė už kokybę įmonėje Atitinkami etikos reikalavimai Žmogiškieji ištekliai	Vadovybės atsakomybė už audito kokybę Atitinkami etikos reikalavimai Užduoties grupių paskyrimas
Rizikos vertinimas (*kas gali nepavykti*?)	Kliento prisiėmimas, santykių su juo tęsimas ir specialios užduotys	Kliento prisiėmimas, santykių su juo tęsimas ir audito užduotys Rizika, kad esant tam tikroms aplinkybėms išvada gali būti netinkama
Informacinės sistemos (*veiklos rezultatų stebėjimas*)	Kokybės kontrolės sistema Dokumentavimas	Audito dokumentai
Kontrolės veiksmai (prevencijos ir nustatymo (taisymo) kontrolės priemonės)	Užduoties vykdymas	Užduoties vykdymas
Stebėsena (*ar audito įmonės (užduoties) tikslai pasiekti?*)	Nuolatinė audito įmonės kokybės kontrolės	Nuolatinės stebėsenos rezultatų taikymas konkrečioms audito užduotims

[2] Nuoroda į svetainę: http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides
[3] Nuoroda į svetainę: www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys (315-asis TAS)	Įmonės lygio KK sudedamosios dalys (1-asis TKKS)	Užduoties lygio KK sudedamosios dalys (220-asis TAS)
	politikos ir procedūrų stebėsena	

3.3 Kontrolės aplinka

Aukštos kokybės ir ekonomiškai efektyvių paslaugų teikimas yra pagrindinė profesionalių audito įmonių sėkmės prielaida. Aukštos kokybės paslaugos taip pat yra gyvybiškai svarbios profesionaliems buhalteriams vykdant jų viešąją pareigą.

Aukštos kokybės paslaugų teikimas turėtų visuomet būti pagrindinis įmonės veiklos strategijos tikslas; apie šį tikslą būtina reguliariai priminti visiems įmonės darbuotojams, ir nuolat stebima, kaip jo siekiama. Tam reikia tinkamo vadovavimo ir atsakomybės už pažadėtus veiksmus. Dėl netinkamos kokybės kontrolės gali būti sudaromos netinkamos nuomonės, klientui suteiktos netinkamos paslaugos, teikiami ieškiniai, prarasta reputacija.

Vadovybė gali nesugebėti nustatyti griežtų reikalavimų dėl kai kurių kliūčių, kurios aprašytos toliau.

3.3-1 pvz.

Kliūtis	**Aprašymas**
Netinkamas požiūris	Netinkamas požiūris yra dažniausiai pasitaikanti kliūtis užtikrinti kokybę. Tai galėtų apimti tokias situacijas (nors nebūtinai tokias kraštutines): • audito įmonė nuolat veikia krizės sąlygomis; • įprasta, kad netinkamai planuojamos užduotys ir veikla; • darbas atliekamas nepakankamai gerai ar nesilaikoma visų aukščiausių etikos standartų; • nesidomima, kokie yra visuomenės ir kitų suinteresuotų šalių lūkesčiai dėl kokybės; • nuomonė, kad audito standartų pakeitimai taikomi tik didelėms įmonėms. Tam tikra praktika ar terminologija gali būti pakeista siekiant sudaryti įvaizdį, kad laikomasi pakeistų standartų, tačiau iš tikrųjų toliau taikomos senosios audito praktikos; • įsitikinimas, kad atliekant mažų įmonių auditą nėra jokios rizikos — todėl ir atliekamas darbas gali būti minimalios apimties; • audito darbas planuojamas atsižvelgiant į gaunamą atlygį, o ne į gręsiančią riziką; • kontrolės partneris visus klientus laiko visiškai patikimais; • „užduoties kokybės kontrolės peržiūros“ mažinimas arba vengimas ją atlikti; • įsitikinimas, kad klientas turi gauti tai, ko nori, nes jis moka pinigus; • partneriai neatsisako (arba prisiima) audito klientą (dėl iš jo gaunamų atlygio), nors klientas yra susijęs (galėtų būti) susijęs su didele rizika audito įmonei; • nenoras priimti priimtą kokybės kontrolės politiką. Partneris nori, kad bylos ir darbo dokumentai būtų parengti jo nuožiūra, neatsižvelgiant į tai, kaip juos rengia kiti; ir • įmonės darbuotojų prašoma laikytis audito įmonės politikos, pačiam jos nesilaikant (t.y., „darykite, kaip aš sakau, o ne kaip aš darau“).

Kliūtis	Aprašymas
Nenoras investuoti į mokymą ar kvalifikacijos kėlimą	Norint atlikti aukštos kokybės auditą, būtina pasamdyti kvalifikuotus ir kompetentingus darbuotojais, kurie atliktų tokį darbą, ir išlaikyti jų pozicijose. Tam būtina nuolat kelti kvalifikaciją ir vertinti visų partnerių ir kitų darbuotojų darbo rezultatus (kiekvieną ataskaitinį laikotarpį). Nepakankamos investicijos į darbuotojus lemia darbuotojų kaitą.
Nepakankama drausmė	Jeigu įmonės politikos nesilaikymo atveju partneriams ar darbuotojams netaikomos jokios drausminės priemonės, darbuotojams aiškiai parodoma, kad rašytinė politika iš tikrųjų nėra tokia svarbi. Todėl sunku užtikrinti, kad būtų laikomasi visų kitų audito įmonės politikos nuostatų, o tai didina audito įmonei gresiančią riziką.

Tinkamą „toną viršuje“ audito įmonės vadovybė ir užduoties partneriai gali nustatyti veikdami kaip aprašyta toliau.

3.3-2 pvz.

„Tono“ nustatymas	Aprašymas
Nustatyti įmonės tikslus, prioritetus ir vertybes	Jie gali apimti: • besąlygišką įsipareigojamą užtikrinti kokybę ir aukštų etikos standartų laikymąsi; • investicijas į darbuotojų mokymąsi, mokymą ir įgūdžių ugdymą; • investicijas į būtinus technologinius, žmogiškuosius ir finansinius išteklius; • politiką, užtikrinančią tinkamą vadovavimą užduočiai ir finansų valdymą; ir • rizikos toleranciją priimant sprendimus.
Nuolat bendrauti	Nuolat bendraujant (raštu ir žodžiu) su darbuotojais užtikrinti, kad laikomąsi įmonės vertybių ir vykdomi įsipareigojimai Bendraujant galima aptarti būtinybę užtikrinti sąžiningumą, objektyvumą, nepriklausomumą, profesinį skepticizmą, darbuotojų kvalifikacijos kėlimą ir atsakomybę prieš visuomenę. Bendravimas gali vykti taikant darbo rezultatų vertinimo sistemą, partneriams pateikiant naujausią informaciją, siunčiant elektroninius pranešimus, per biuro susirinkimus ar per vidaus naujienlaiškius.
Atnaujinti kokybės kontrolės vadovą	Kiekvieną ataskaitinį laikotarpį būtina atnaujinti įmonės kokybės kontrolės politiką ir procedūras, siekiant šalinti trūkumus ir vykdyti naujus reikalavimus.
Užtikrinti, kad darbuotojai būtų atsakingi	Paskirti pareigas ir numatyti atsakomybę už atskiras kokybės kontrolės funkcijas (tokias, kaip nepriklausomumo klausimai, konsultacijos, bylų peržiūra ir t.t.).
Ugdyti darbuotojų kompetenciją ir apdovanoti už gerai atliktą darbą	Ugdyti darbuotojus: • rengiant aiškius pareigybių aprašymus ir dokumentuojant metinius darbo rezultatų įvertinimus, dėl kurių darbo kokybė tampa svarbiausiu dalyku; • numatant skatinimo priemones ir apdovanojimus už gerą darbą; ir • taikant drausmines priemones, jeigu nesilaikoma įmonės politikos.
Nuolat tobulėti	Kai tik nustatomi trūkumai, imtis tokių neatidėliotinų veiksmų trūkumams šalinti, kaip įmonės užduoties bylų peržiūra, įskaitant reguliarius galutinių užduoties bylų tikrinimus.
Nustatyti pavyzdį	Partneriai savo kasdieniais veiksmais turi rodyti darbuotojams sektiną pavyzdį. Pavyzdžiui, jeigu politikoje ypač didelė reikšmė teikiama darbo kokybei, įmonės darbuotojas neturėtų būti kritikuojamas už tai, kad atlikdamas užduotį jis viršijo numatytą laiką.

3.4 Įmonės rizikos vertinimas

Rizikos valdymas yra nuolatinis procesas, kuris padeda audito įmonei numatyti neigiamus įvykius, sukurti veiksmingą sprendimų priėmimo tvarką ir pelningai panaudoti audito įmonės išteklius.

Dauguma audito įmonių vykdo tam tikros formos rizikos valdymą, tačiau dažniausiai jis yra neoficialus ir nedokumentuojamas. Paprastai kiekvienas partneris nustato rizikas ir reaguoja į jas atsižvelgiant į jo tiesioginį dalyvavimą audito įmonės veikloje ir savo klientų audite. Oficialus proceso vykdymas ir jo dokumentavimas visos įmonės mastu yra iniciatyvus ir veiksmingesnis požiūris į rizikos vertinimą. Tai neturi būti labai daug laiko reikalaujantis ir sunkiai įgyvendinamas procesas. Neabejotinai, veiksmingai valdant audito įmonės rizikos vertinimo procesą audito įmonės partneriams ir darbuotojams tenka žymiai mažesnis stresas, taupomas laikas ir sąnaudos, padidėja galimybės pasiekti audito įmonės tikslus.

Paprastas rizikos vertinimo procesas gali būti taikomas bet kokio dydžio audito įmonėje, net individualioje įmonėje. Jį sudaro toliau aprašyti veiksmai.

3.4-1 pvz.

Veiksmai	Aprašymas
Nustatyti rizikos tolerancijos lygį audito įmonėje	Tokie rizikos tolerancijos lygiai gali būti kiekybiškai išreikšti dydžiai, pavyzdžiui, leidžiami nebaigtų vykdyti sutarčių verčių nurašymai, arba kokybiniai veiksniai, pavyzdžiui, kliento ypatybės, kurios yra nepriimtinos audito įmonei. Tokie nustatyti rizikos tolerancijos lygiai tampa naudingomis nuorodomis partneriams ir darbuotojams priimant sprendimus (pvz., nurašymai ir kliento priėmimas ir t.t.).
Nustatyti tai, kas gali nepasisekti	Nustatyti įvykius (t.y., rizikos veiksnius arba kitokią riziką), kurie gali trukdyti siekti audito įmonės nurodytų tikslų. Tokie veiksmai parodo, kad audito įmonė yra nustačiusi aiškius tikslus ir įsipareigojusi vykdyti kokybišką darbą.
Nustatyti, kokios rizikos yra svarbiausios	Taikant pirmiau nurodytus rizikos tolerancijos lygius ir atsižvelgiant į įvykių tikimybės ir poveikio įvertinimu nustatyti, kokie įvykiai yra svarbiausi.
Koks turi būti atsakas?	Parengti tinkamą atsaką į įvertintą riziką, siekiant sumažinti galimą jos poveikį iki įmonės nustatyto tolerancijos lygio. Pirmiausia atsižvelgiama į galinčius įvykti svarbiausius įvykius (rizikas).
Paskirti pareigas	Paskirti asmenį, kurio pareiga būtų imtis tinkamų veiksmų ir kiekvieną dieną valdyti visų rūšių riziką, į kurią turi būti reaguojama arba ji turi būti stebima.
Stebėti pažangą	Reikalauti, kad kiekvienas asmuo, paskirtas valdyti riziką audito įmonės vardu, teiktų periodines (paprastas) ataskaitas (jose gali būti nurodomi tokie dalykai, kaip įmonės kokybės kontrolės tvarkos laikymasis, mokymo reikalavimų vykdymas, darbuotojų darbo rezultatų vertinimas ir susiję nepriklausomumo klausimai).

Įmonės rizikos vertinimo užrašai galėtų būti tokie, kaip parodyta pavyzdyje toliau.

3.4-2 pvz.

Audito įmonė _____ **Parengė** _____

Parengimo data _____

Nr.	Įvykis – rizikos veiksnys Kas trukdo audito įmonei siekti savo tikslų	Tikėtina pasekmė	Būdingos rizikos įvertinimas			Audito įmonės atsakas į rizikos mažinimą (valdymą)	*Kas atsakingas?*	Likusi rizika (D, V, N)	Būtini papildomi veiksmai	
			Tikėtina, kad įvyks	Įtaka	Bendras balas				Ką?	Kas?
1	*Audito įmonė prisiėmė didelės rizikos klientą*	*Neapmokamas laikas ir (arba) nesutarimai.*	*4*	*4*	*16*	*KK vadove nurodyti kriterijai, ktodėl vadovaujantis partneris turi patvirtinti visus klientus.*	Vadovaujantis partneris	Nedidelė	*Nėra*	
2	*Gali būti nenustatytos nepriklausomumo problemos, susijusios su nauju (esamu) klientu*	*Neįmanoma išreikšti nuomonės, nes dėl to gali būti prarasta reputacija bendruomenėje.*	*2*	*4*	8	*KK vadove nurodytos taisyklės. Darbuotojai pasirašo metinę deklaraciją, o Džekas Bilingas sprendžia iškilusias problemas.*	Džekas Bilingas	Nedidelė	*Nėra*	
3	*Audito užduotys yra netinkamai suplanuotos*	*Darbuotojai švaisto laiką. Nepastebėti rizikos veiksniai (o tai yra klaida) ir netinkamai atliekmas auditas.*	4	5	20	*Būtinas planuotas susitikimas dėl visų auditų. Sindė sudaro visų klientų sąrašą ir surašo planuojamas datas. Džo Gispas susitaria su klientais.*	Džo Gispas	Nedidelė	*Nėra*	
4	*Darbuotojai nežino apie įsigaliosiančius paaiškintuosius standartus*	*Nekokybiškas darbas, kuris neatitinka TAS standartų.*	4	5	20	*Džo Gispas užregistruoja darbuotojus į mokymo kursus, atitinkančius jų poreikius.*	Džo Gispas	Vidutinė	*Džo turi sukurti sistemą siekiant stebėti, ar darbuotojai iš tikrųjų dalyvauja kursuose.*	Džo Gispas iki XX/1/1

Pastabos:
Įvertinama įvykimo tikimybė nuo 1 iki 5 balų (1 – neįvyks, 2 – tikėtina, kad neįvyks 3 – maža tikimybė, kad įvyks 4 – gali įvykti 5 – labai didelė tikimybė, kad įvyks)
Įvertinama įtaka balais nuo 1 iki 5 (1 – nereikšminga, 2 – nedidelė, 3 - vidutinė, 4 – didelė, 5 – reikšminga)
Įvertinama likusi rizika – nedidelė, vidutinė arba didelė. Tai rizika, likusi po to, kai audito įmonė pritaikė atsakomuosius veiksmus.

3.5 Informacinės sistemos

Dauguma audito įmonių turi gerai išvystytas informacines sistemas, naudojamas stebėti santykių su klientais, darbo laiko ir atsiskaitymų, išlaidų, personalo ir užduoties bylų valdymą. Tačiau, dažniausiai informacinės sistemos, kurios naudojamos stebėti, ar darbas atliekamas kokybiškai ir ar audito įmonė laikosi savo kokybės kontrolės vadovo reikalavimų, dažnai nėra labai veiksmingos.

Įgyvendinant rizikos vertinimo procesą turi būti sukurtos tokios informacinės sistemos, kurios būtų naudojamos nustatytai ir įvertintai rizikai šalinti.

Vienas iš kokybės kontrolės veiksmų, kuris turi būti dokumentuojamas ir nuolat peržiūrimas, yra dalykų, aprašytų toliau pateiktame pavyzdyje, stebėjimas.

3.5-1 pvz.

Sekti:	Aprašymas
Įmonės rizika ir darbuotojų įsipareigojimas užtikrinti kokybę	• kliento prisiėmimo (santykių tesimo) vertinimas; • visų už atskirus kokybės aspektus atsakingų asmenų ataskaitos. Tai gali būti komiteto susirinkimų (t.y. kokybės kontrolės) protokolai, nagrinėti klausimai, arba nurodymas, kad dalykų, apie kuriuos būtina pranešti, nebuvo; • bendravimas kokybės tema visos audito įmonės mastu; • naujausia stebėsenos ataskaita ir konkretūs veiksmai, kurių būtina imtis kiekvieno nustatyto trūkumo ar pateiktos rekomendacijos atžvilgiu (kas, ką, kada ir pan.). Taip pat būtina sekti laiką, kada veiksmai buvo atlikti, ir, jeigu reikia, siųsti priminimus; • išsami informacija apie bet kurio kliento ar trečiosios šalies skundą dėl audito įmonės darbo arba jos darbuotojų elgesio. Taip pat būtina sekti, kaip tokie skundai buvo nagrinėjami, kaip buvo bendraujama su skundo teikėju, ir kokių veiksmų buvo imtasi.
Etika ir nepriklausomumas	• draudžiamų investicijų sąrašas; • išsami informacija apie tai, kada buvo nustatytos grėsmės etikai (įskaitant grėsmes nepriklausomumui), ir taikytos apsaugos priemonės tokioms grėsmėms pašalinti arba bent jau sumažinti.
Darbuotojai	• darbo pasiūlymai; • įrodymai, kad buvo atlikti informacijos apie naujus darbuotojus patikrinimai; • vadovavimo naujai priimtiems darbuotojams, jų konsultavimo ir mokymo veikla; • metinių darbuotojų nepriklausomumo patvirtinimų kopijos ir darbuotojų įmonės kokybės kontrolės vadovo išmanymo patvirtinimų kopijos ir jų data; • darbuotojų darbo rezultatų įvertinimai, juose nurodant datą, ir bet kokie vėlesni veiksmai, pavyzdžiui, dalyvavimas mokymuose ir pan.; • darbuotojų darbo grafikų sudarymas ir planuoto grafiko palyginimas su faktiniu; • mokymų įmonėje ir už įmonės ribų datos, nagrinėtos temos ir dalyvavusiųjų pavardės; • išsami informacija apie taikytas drausmines priemones.
Vadovavimas užduočiai	• numatyta ir faktinė grupės planuoto susirinkimo dėl visų audito užduočių data; • kurias bylas turės peržiūrėti už kokybės kontrolę atsakingu paskirtas užduoties narys ir numatyta peržiūros data. Palyginti planą su faktiškais rezultatais, kad būtų nustatyta, kas faktiškai atliko peržiūrą, kada tai buvo padaryta, kokie buvo iškelti klausimai ir kaip jie buvo išspręsti; • priežastys, kodėl buvo nesilaikoma visų taikomo atitinkamo TAS reikalavimų, ir alternatyvios audito procedūros, atliktos siekiant įgyvendinti tokio reikalavimo tikslą; • išsami informacija apie konsultacijas su kitais asmenimis ir, jei kilo su auditu ar apskaita susijusių problemų, tokių iškeltų problemų sprendimas; • užduoties atlikimo vėlavimo priežastys, kokių priemonių tuo atžvilgiu buvo imtasi ir kaip vėlavimo problema buvo išspręsta. Priežastys gali būti darbuotojų pakeitimas, vėlavimas gaunant informaciją, negalėjimas susiekti su kliento darbuotojais, audito apimties apribojimas, bet kokie nesutarimai su kliento vadovybe;

Sekti:	Aprašymas
	• auditoriaus išvados pateikimo datos nustatymas ir rekomendacijos per 60 dienų sudaryti galutines užduoties bylas vykdymas; • kaip buvo reaguojama į už stebėseną atsakingo darbuotojo pastabas apie bylą.

3.6 Kontrolės veiksmai

Kontrolės veiksmai yra atliekami siekiant užtikrinti, kad įmonė tinkamai laikytų jos nustatytos politikos ir procedūrų.

Vienas galimų būdų planuoti ir įdiegti įmonės kokybės kontrolę, bei vykdyti jos stebėseną yra taikyti PDTA (planuoti-daryti-tikrinti-veikti) (angl. − *PDCA (plan-do-check-act*) procesą. Toliau yra išsamiau aprašytos visos šio proceso sudedamosios dalys.

3.6-1 pvz.

Veiksmas	Aprašymas
PLANUOTI	Nustatyti tikslus ir kokybės kontrolės procesus, būtinus reikalingiems rezultatams pasiekti.
DARYTI	Įgyvendinti naujus procesus, dažnai, jeigu galima, mažesniu mastu.
TIKRINTI	Įvertinti naujus procesus ir palyginti faktinius rezultatus su numatytais, siekiant nustatyti skirtumus.
VEIKTI	Analizuoti skirtumus, siekiant nustatyti jų priežastis. Kiekvienas jų bus būdingas vienam ar daugiau PDTA proceso etapų. Nustatyti, ką galima būtų pakeisti padėčiai pagerinti.

Pavyzdžiui, įmonės tikslas gali būti neteikti išvados, kol nebus atsakyta į visus paklausimus ir neišsiaiškinti visi klausimai. Būtina įdiegti politiką, pagal kurią galutinė užduoties išvada gali būti paskelbta, pateikta ir kitaip platinama tik gavus atitinkamus patvirtinimus. Patikrinimas, ar laikomasi šios politikos, gali būti atliekamas galutinės išvados paskelbimo proceso metu, kai atitinkamas asmuo patikrina, kad visi reikalaujami patvirtinimai buvo iš tikrųjų gauti ir sudokumentuoti. Politikos veiksmingumas galėtų būti tikrinamas numatant periodinius patvirtinimo proceso patikrinimus. Nustačius nukrypimus, nagrinėjamos jų priežastys ir svarstomos tokios galimos priemonės, kaip drausminės priemonės, mokymas ar politikos pakeitimai.

Kontrolės veiksmai, apimantys visą politiką ir procedūras, būtų neįmanomi arba ekonomiškai neefektyvūs. Siekdamos nustatyti, kokias kontrolės priemones reikėtų taikyti, audito įmonės privalo vadovautis savo profesiniu sprendimu ir rizikos įvertinimu. Kontrolės veiksmai galėtų būti taikomi:

- visoms audito įmonės kokybės kontrolės vadove įrašytoms politikos nuostatoms ir procedūroms;
- biuro darbo procesų politikai;
- veiklos politikai ir procedūroms; ir
- kitai su darbuotojais susijusiai politikai ir procedūroms.

Kontrolės veiksmai planuojami atsižvelgiant į visus kokybės kontrolės, etikos ir nepriklausomumo reikalavimus bei reikalavimą įmonei laikytis auditui svarbių TAS reikalavimų.

3.6-2 pvz.

Galimų kontrolės veiksmų sritis:

3.7 Stebėsena

Svarbus kontrolės sistemos elementas yra jos tinkamumo ir veiksmingumo stebėsena. Stebėsena gali būti vykdoma atliekant nepriklausomą politikos (procedūrų), taikomų audito įmonėje ir vykdant užduotį, peržiūrą, taip pat tikrinant baigtas rengti užduoties bylas.

Veiksmingas stebėsenos procesas padeda sukurti nuolatinio kvalifikacijos kėlimo tradiciją, pagal kurią partneriai ir darbuotojai yra įsipareigoję užtikrinti kokybišką darbą ir yra atitinkamai vertinami už veiklos rezultatų gerinimą.

Audito įmonės stebėsenos procesas gali būti suskirstytas į tokias dvi dalis:

- **nuolatinė stebėsena** (kita, nei periodinis bylų tikrinimas)
  Nuolatinis (tarkim, kasmetinis) audito įmonės kokybės kontrolės sistemos peržiūrėjimas ir vertinimas padeda užtikrinti, kad politika ir procedūros būtų aktualios, pakankamos ir veiksmingos. Jei tokia stebėsena atliekama ir dokumentuojama kiekvienais metais, ji padeda vykdyti reikalavimą kiekvienais metais aptarti su darbuotojais įmonės planus gerinti užduoties atlikimo kokybę. Tokia nuolatinė stebėsena apima visus kokybės kontrolės elementus, ir jos metu vertinama, ar:
  - audito įmonės kokybės kontrolės vadovas buvo atnaujintas atsižvelgiant į naujus reikalavimus ir pasikeitimus;
  - už kokybės kontrolę įmonėje atsakingais paskirti asmenys (jeigu tokie buvo) iš tikrųjų įvykdė savo pareigas;
  - buvo gauti atitinkami (partnerių ir darbuotojų) rašytiniai patvirtinimai apie tai, kad kiekvienas asmuo laikosi audito įmonės politikos ir procedūrų, susijusių su etikos ir nepriklausomumo reikalavimais;

- užtikrintas nuolatinis partnerių ir darbuotojų kvalifikacijos kėlimas;
- sprendimai dėl kliento prisiėmimo ir santykių tęsimo bei konkrečių užduočių priimami vadovaujantis įmonės politika ir procedūromis;
- Etikos kodekso tinkamai taikomas;
- atsakingais už užduoties kokybės peržiūrą paskirti tinkamai kvalifikuoti asmenys, ir tokios peržiūros buvo atliktos ir baigtos iki audito išvados išleidimo datos;
- atitinkami darbuotojai buvo tinkamai informuoti apie nustatytus trūkumus; ir
- po to buvo atlikti atitinkami veiksmai, užtikrinant, kad visi nustatyti kokybės trūkumai buvo tinkamai ir laiku pašalinti.

- **periodiniai galutinių bylų tikrinimai**
  Nuolatinė audito įmonės kokybės kontrolės sistemos peržiūra ir vertinimas apima reguliarius bent vienos kiekvieno partnerio galutinės užduoties bylos tikrinimus. Tai būtina padaryti siekiant užtikrinti atitiktį profesiniams (teisiniams) reikalavimams, ir kad išleistos užtikrinimo išvados yra tinkamos esant tam tikroms aplinkybėms. Periodiniai tikrinimai padeda nustatyti trūkumus, mokymo poreikius ir sudaro galimybes audito įmonei laiku įdiegti reikiamus pakeitimus.

Baigęs peržiūrą už stebėseną atsakingas darbuotojas parengia ataskaitą, kuri, po aptarimo su partneriais, yra išplatinama visiems vadovams ir kitiems profesionalams, nurodant būtinus atlikti veiksmus.

Kas gali būti paskirtas atsakingu už stebėseną?

- **įmonės lygyje taikomos politikos stebėsena**
  Įmonės atitikties jos politikos nuostatoms peržiūrą atlieka tinkamai kvalifikuotas asmuo, kuris idealiu atveju nėra asmuo, atsakingas už įmonės kokybės kontrolės valdymą ar kūrimą. Tačiau 1-ajame TKKS pripažįstama, kad mažesnėse įmonėse tai ne visais atvejais įmanoma, todėl tokiais atvejais priimtina ir savęs stebėsena. Arba, tokiu asmeniu galėtų būti paskirtas įmonėje nedirbantis asmuo, kompetentingas ir galintis veikti kaip užduoties partneris. Tai sustiprintų įmonės nepriklausomumą ir padidintų jos objektyvumą.

- **baigtų rengti bylų tikrinimas**
  Baigtas rengti užduoties bylas tikrinti skiriamas asmuo turi būti tinkamai kvalifikuotas, ir negali būti dalyvavęs atliekant užduotį ar bylos kokybės kontrolės peržiūrą.

3.8 Atitinkamų TAS reikalavimų laikymąsis

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
200-ojo TAS 18 dalis	Auditorius turi laikytis visų su auditu susijusių TAS. TAS yra susijęs su auditu, jeigu jis yra galiojantis ir egzistuoja tokiame TAS apibrėžtos aplinkybės (žr. A53−A57 dalis).
200-ojo TAS 22 dalis	Taikydamas 23 dalies sąlygas, auditorius turi laikytis visų TAS reikalavimų, nebent, atsižvelgus į audito aplinkybes: a) visas TAS nėra aktualus; arba b) reikalavimas nėra aktualus, kadangi jis yra sąlyginis, o atitinkama sąlyga neegzistuoja (žr.A72−A73 dalis).
200-ojo TAS 23 dalis	Išskirtinėmis aplinkybėmis auditorius gali nuspręsti, kad būtina nukrypti nuo atitinkamo TAS reikalavimo. Tokiais atvejais tokio reikalavimo tikslams pasiekti auditorius turi atlikti alternatyvias audito procedūras. Tikėtina, kad auditoriui gali prireikti nukrypti nuo atitinkamo reikalavimo tik tuo atveju, jeigu reikalaujama atlikti konkrečią procedūrą, o atsižvelgus į konkrečias audito aplinkybes tokia procedūra nebūtų efektyvi priemonė tokio reikalavimo tikslams pasiekti (žr. A74

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	dalį).
230-ojo TAS 12 dalis	Jeigu ypatingomis aplinkybėmis auditorius nusprendžia, kad būtina nukrypti nuo atitinkamo TAS reikalavimo, jis dokumentuose turi nurodyti, kaip alternatyviomis audito procedūromis pasiekti atitinkamo reikalavimo tikslai, ir nurodyti nukrypimo nuo atitinkamo reikalavimo priežastis (žr. A18−A19 dalis).

TAS apibrėžia auditoriaus pareigas ir jam taikomus reikalavimus atliekant auditą. Kai teigiama 200-ojo TAS 22 ir 23 dalyje, auditorius privalo vykdyti visus atitinkamus reikalavimus (apibrėžtus TAS reikalavimų skyriuje), išskyrus išskirtines aplinkybes, kai atitinkamo reikalavimo tikslus galima pasiekti atlikus alternatyvias audito procedūras. Atkreipkite dėmesį į toliau pateiktas nuostatas.

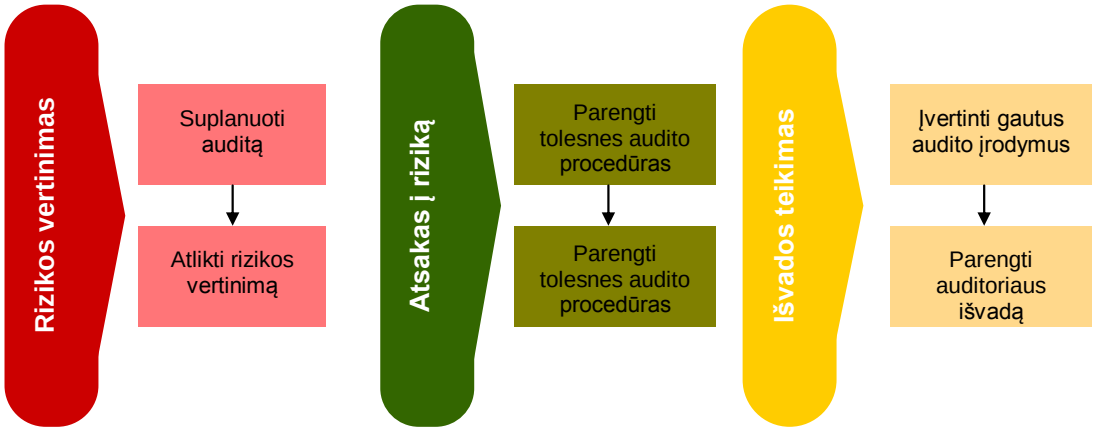
3.8-1 pvz.

TAS	Aprašymas
Statusas	TAS kaip visuma nustato auditoriaus darbo, kuriuos siekiama bendrųjų auditoriaus tikslų, standartus. TAS apibrėžtos bendros auditoriaus pareigos ir papildomos nuostatos, į kurias auditorius turi atsižvelgti, vykdydamas savo pareigas atskirais atvejais.
Aktualumas	Tam tikromis aplinkybėmis (pvz., vidaus audite ar esant grupės sąskaitoms) kai kurie TAS (taip pat ir visi jų reikalavimai) gali būti neaktualūs. Kai kuriuose TAS numatyti sąlyginiai reikalavimai. Tokie reikalavimai yra aktualūs esant numatytoms aplinkybėms ir sąlygoms. Nukrypimai nuo atitinkamų TAS reikalavimų turi būti dokumentuojami, nurodant atliktas alternatyvias audito procedūras ir nukrypimo priežastis.
Vietiniai įstatymai	Gali būti reikalaujama, kad auditoriaus vykdytų kitus teisinius ar priežiūros reikalavimus (be TAS) ar laikytųsi kitų konkrečioje jurisdikcijoje ar šalyje galiojančių audito standartų.
Kita	Kiekvieno TAS apimtis, įsigaliojimo data ir bet kokie jo taikymo apribojimai yra aiškiai apibrėžti atitinkamame TAS. Tačiau konkretaus TAS įsigaliojimo datai taip pat įtakos gali daryti teisiniai konkrečios jurisdikcijos reikalavimai. Jeigu kitaip nenurodyta TAS, auditorius gali pradėti taikyti TAS anksčiau nei nuo jame nurodytos įsigaliojimo datos.

4. Rizika grindžiamas auditas – apžvalga

Skyrius turinys	Atitinkami TAS
Auditoriaus tikslai, pagrindiniai elementai ir rizika grindžiamo audito atlikimo būdas.	Keli TAS

4.0-1pvz.



Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
200-ojo TAS 11 dalis	Atliekant finansinių ataskaitų auditą, bendrieji auditoriaus tikslai yra tokie: a) gauti pakankamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos, ir tuo pagrindu pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir b) parengti išvadą apie finansines ataskaitas ir ją paskelbti, kaip to reikalaujama pagal TAS, remiantis auditoriaus pastebėjimais

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
200-ojo TAS 3 dalis	Audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekiama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taikant daugelio rūšių bendrosios paskirties tvarką pareiškiama nuomonė, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką. Auditas, atliktas pagal TAS ir laikantis atitinkamų etikos reikalavimų, leidžia auditoriui susidaryti tokią nuomonę (žr. A1 dalį).
200-ojo TAS 5 dalis	Kad galėtų susidaryti nuomonę, pagal TAS auditorius privalo gauti pakankamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar dėl klaidos. Pakankamas užtikrinimas yra aukšto lygio užtikrinimas. Toks užtikrinimas gaunamas, kai auditorius surenka pakankamų tinkamų audito įrodymų audito rizikai (rizikai, kad auditorius pareikš neteisingą nuomonę, kai finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų) sumažinti iki priimtinai žemo lygio. Tačiau pakankamas užtikrinimas nėra absoliutus užtikrinimo lygis, kadangi auditui būdingi įgimti apribojimai, dėl kurių dauguma audito įrodymu, kuriais remdamasis auditorius daro išvadas ir grindžia savo nuomonę, yra labiau įtikinamo nei sprendžiamojo pobūdžio (žr. A28−A52 dalis).
200-ojo TAS A34 dalis	Reikšmingų iškraipymų rizika galima dviem lygmenimis: • visų finansinių ataskaitų lygmeniu; ir • tvirtinimų dėl ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos lygmeniu.
200-ojo TAS A40 dalis	Paprastai TAS įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos – jos dažniausiai bendrai vadinamos „reikšmingų iškraipymų rizika“. Tačiau auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali vertinti kartu arba atskirai, atsižvelgdamas į pasirinktus audito metodus ar metodiką bei į praktines aplinkybes. Reikšmingo iškraipymo rizika gali buti išreikšta kiekybine išraiška, pavyzdžiui, procentais, arba ne kiekybine išraiška. Visais atvejais auditoriaus atliekamas tinkamas rizikos vertinimas yra daug svarbesnis negu būdai, kuriais jį galima atlikti.
200-ojo TAS A45 dalis	Auditorius negali sumažinti audito rizikos iki nulio ir iš jo to nesitikima, todėl jis negali gauti absoliutaus užtikrinimo, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos. Taip yra dėl įgimtų audito apribojimų, dėl kurių dauguma audito įrodymų, kuriais remdamasis auditorius daro išvadas ir grindžia savo nuomonę, yra labiau įtikinamo nei sprendžiamojo pobūdžio. Įgimti audito apribojimai gali atsirasti dėl: • finansinės atskaitomybės pobūdžio; • audito procedūrų pobūdžio; ir • poreikio auditą atlikti per priimtiną laiką ir priimtinomis sąnaudomis.

4.1 Apžvalga

200-ojo TAS 11 dalyje nurodyti auditoriaus bendrieji tikslai gali būti apibūdinami taip:

- gauti pakankamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos, ir tuo pagrindu pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir
- parengti išvadą apie finansines ataskaitas ir ją paskelbti, kaip to reikalaujama pagal tarptautinius audito standartus, remiantis auditoriaus pastebėjimais.

Pakankamas užtikrinimas

Pakankamas užtikrinimas – tai aukšto lygio, bet ne absoliutus užtikrinimas. Toks užtikrinimas gaunamas, kai auditorius surenka pakankamų tinkamų audito įrodymų audito rizikai (rizikai, kad auditorius pareikš neteisingą nuomonę, kai finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų) sumažinti iki priimtinai žemo lygio. Dėl atliekamam darbui būdingų apribojimų auditorius negali suteikti absoliutaus užtikrinimo. Taip yra dėl to, kad dauguma audito įrodymų (kuriais remdamasis auditorius daro išvadas ir grindžia savo nuomonę) yra labiau įtikinamo nei sprendžiamojo pobūdžio.

Auditui būdingi apribojimai

Toliau pateiktame pavyzdyje yra apibendrinti kai kurie audito darbui būdingi apribojimai.

4.1-1 pvz.

Apribojimai	Priežastys
Finansinės atskaitomybės pobūdis	Rengiant finansines ataskaitas: • vadovybė priima sprendimą dėl taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos; ir • vadovybė priima subjektyvius sprendimus ar atlieka vertinimus (tokius, kaip apskaitiniai įvertinimai), apimančius daugybę priimtinų aiškinimų ar sprendimų.
Surinktų audito įrodymų pobūdis	Didžiąją auditoriaus darbo dalį formuojant auditoriaus nuomonę sudaro audito įrodymų rinkimas ir vertinimas. Tokie įrodymai daugiausia yra labiau įtikinamo nei sprendžiamojo pobūdžio. Audito įrodymai pirmiausia surenkami audito metu taikant audito procedūras. Tai taip pat gali būti informacija, surinkta iš tokių šaltinių kaip: • ankstesni auditai; • audito įmonės kokybės kontrolės procedūros, taikomos prisiimant klientus ir tęsiant su jais santykius; • įmonės apskaitos dokumentai; ir • įmonėje dirbančio ar jos samdomo eksperto parengti audito įrodymai.
Audito procedūrų pobūdis	Nesvarbu kaip gerai suplanuotos audito procedūros, jų metu neįmanoma nustatyti visų iškraipymų. Atsižvelkite į tai, kad: • bet kuri mažiau nei 100 % visumos apimanti imtis yra susijusi su tam tikra rizika, kad iškraipymas nebus nustatytas; • vadovybė ar kiti asmenys gali tyčia ar netyčia nesuteikti visos reikalaujamos informacijos. Apgaulė gali būti įvykdyta taikant sudėtingas ir kruopščiai parengtas schemas, skirtas apgaulei nuslėpti; ir • įrodymams surinkti naudojamos audito procedūros gali nenustatyti, kad trūksta tam tikros informacijos.
Savalaikis finansinių ataskaitų rengimas	Finansinės informacijos svarba (vertė) su laiku mažėja, todėl būtina surasti reikalingą pusiausvyrą tarp informacijos patikimumo ir jos rengimo sąnaudų. Finansinių ataskaitų vartotojai tikisi, kad auditorius suformuluos savo nuomonę per protingą laikotarpį ir protingomis sąnaudomis. Todėl, yra netikslinga visą esamą informaciją vertinti ar visus klausimus spręsti remiantis vien tik prielaida, kad informacija yra klaidinga ar apgaulinga, kol kitaip neįrodyta.

Audito apimtis

Auditoriaus darbo apimtis ir jo teikiama nuomonė dažniausiai apsiriboja išvada, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Todėl nemodifikuota auditoriaus išvada nesuteikia jokio užtikrinimo apie įmonės perspektyvas ateityje ir apie vadovybės įmonės reikalų tvarkymo efektyvumą ar veiksmingumą.

Jei praplečiamos auditoriaus pareigos, kaip to reikalaujama pagal vietinius įstatymus ar vertybinių popierių reglamentus, auditorius turėtų atlikti papildomą darbą ir atitinkamai modifikuoti ar išplėsti auditoriaus išvadą.

Reikšmingi iškraipymai

Iškraipymas (atskirai arba kartu su visais neištaisytais iškraipymais ir neatskleista ar klaidingai atskleista informacija finansinėse ataskaitose) laikomas reikšmingu, jei galima pagrįstai tikėtis, kad jis gali daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

Tvirtinimai

Tvirtinimai yra atviri ar kitokie vadovybės pareiškimai, atsispindintys finansinėse ataskaitose. Jie yra susiję su įvairių elementų (sumų ir atskleidžiamos informacijos) pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose. Pavyzdžiui, tvirtinimas dėl išsamumo reiškia, kad visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti registruojami apskaitoje, iš tikrųjų buvo registruojami. Auditorius tokius tvirtinimus naudoja vertindamas įvairaus pobūdžio galimus iškraipymus.

4.2 Audito rizika

Audito rizika – rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę apie finansines ataskaitas, kad jos yra reikšmingai iškraipytos. Audito tikslas yra sumažinti šią audito riziką iki priimtinai žemo lygio.

Audito riziką sudaro du pagrindiniai elementai, kaip parodyta toliau.

4.2-1 pvz.

Rizika	Pobūdis	Šaltinis
Įgimta ir kontrolės rizika	Finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingas iškraipymas.	Įmonės tikslai (veikla) ir vadovybės vykdomas vidaus kontrolės planavimas (įgyvendinimas).
Neaptikimo rizika	Auditorius gali nenustatyti finansinėse ataskaitose esančių reikšmingų iškraipymų.	Auditoriaus atliekamų procedūrų pobūdis ir apimtis.

Siekdamas sumažinti audito riziką iki priimtinai žemo lygio, auditorius privalo:

- nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką; ir
- apriboti neaptikimo riziką. Tai galima pasiekti atliekant procedūras, kuriomis yra atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tiek finansinių ataskaitų lygmeniu, tiek tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleistą informaciją lygmeniu.

Audito rizikos komponentai

Pagrindiniai audito rizikos komponentai aprašyti toliau.

4.2-2 pvz.

Pobūdis	Aprašymas	Pastabos
Įgimta rizika	Įgimta rizika – tvirtinimo apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumas informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais informacijos iškraipymais dar prieš vertinant bet kokias susijusias kontrolės priemones.	Tai yra įvykiai ar sąlygos (išorinės ar vidinės), dėl kurių finansinėse ataskaitose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų (dėl klaidos ar apgaulės). Rizika (kuri dažnai laikoma verslo ar apgaulės rizika) gali kilti dėl įmonės tikslų, jos veiklos pobūdžio (ūkio šakos rūšies), priežiūros aplinkos, kurioje ji veikia, jos dydžio ir sudėtingumo.
Kontrolės rizika	Rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema laiku neužkirs kelio arba nenustatys ir neištaisys reikšmingo iškraipymo, kuris atskirai arba kartu su kitais iškraipymais gali būti tvirtinime apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį arba atskleidžiamą informaciją.	Vadovybė planuoja kontrolės priemones, būtinas sušvelninti konkrečius įgimtus veiksnius (verslo ar apgaulės riziką). Įmonė įvertina jai gręsiančią riziką (rizikos vertinimas) ir tada suplanuoja ir įgyvendina atitinkamas kontrolės priemones jos rizikai sumažinti iki toleruojamo (priimtino) lygio. Kontrolės priemonės gali būti: • paplitusios, pavyzdžiui, vadovybės požiūris į kontrolę, įsipareigojimas samdyti kompetentingus asmenis ar užkirsti kelią apgaulei. Šios kontrolės priemonės dažniausiai vadinamos įmonės lygmens kontrolės priemonėmis; ir • susijusios su konkrečios ūkinės operacijos iniciavimu, apdorojimu ar registravimu apskaitoje. Šios kontrolės priemonės dažnai vadinamos verslo proceso, ūkinių operacijų kontrolės priemonėmis arba kontrolės priemonėmis, kurios taikomos veiklos lygyje.
Neaptikimo rizika	Rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras audito rizikai sumažinti iki priimtinai žemo lygio, neaptiks esamų iškraipymų, kurie gali būti reikšmingi atskirai arba kartu su kitais iškraipymais.	Auditorius vertina reikšmingo iškraipymo riziką (įgimtą ir kontrolės riziką) finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Tada yra parengiamos audito procedūros, skirtos sumažinti audito riziką iki priimtinai žemo lygio. Tuo tikslu yra įvertinama galima rizika: • pasirinkti netinkamą audito procedūrą; • netinkamai pritaikyti tinkamą audito procedūrą; arba

Pobūdis	Aprašymas	Pastabos
		• neteisingai išaiškinti audito procedūros rezultatus.

Pastaba: TAS nustatyta, kad reikšmingų iškraipymų riziką tvirtinimo lygmeniu yra sudarytą iš dviejų dalių: įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos. Todėl paprastai TAS įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos – jos dažniausiai bendrai vadinamos „reikšmingų iškraipymų rizika“. Tačiau auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali vertinti atskirai arba kartu, atsižvelgdamas į pasirinktus audito metodus ar metodiką bei į praktines aplinkybes.

SVARBŪS DALYKAI

Atskiros verslo ir apgaulės rizikos

Daugelis įgimtos rizikos veiksnių gali sukelti tiek verslo riziką, tiek apgaulės riziką. Pavyzdžiui, dėl naujos apskaitos sistemos gali atsirasti galimybė daryti klaidas (verslo rizika), tačiau taip pat sukurti sąlygas kam nors bandyti manipuliuoti finansiniais rezultatais ar neteisėtai pasisavinti lėšas (apgaulės rizika).

Todėl, nustačius verslo riziką, visada būtina įvertinti, ar ji nesukelia apgaulės rizikos. Jei ji sukelia apgaulės riziką, apgaulės rizikos ir verslo rizikos veiksnius būtina registruoti ir įvertinti atskirai. Priešingu atveju yra tikėtina, kad audito atsakas gali būti nukreiptas tik į verslo riziką neatsižvelgiant į apgaulės riziką.

Apgaulės rizikos registravimas

Dažniausiai apgaulė nustatoma tiriant:

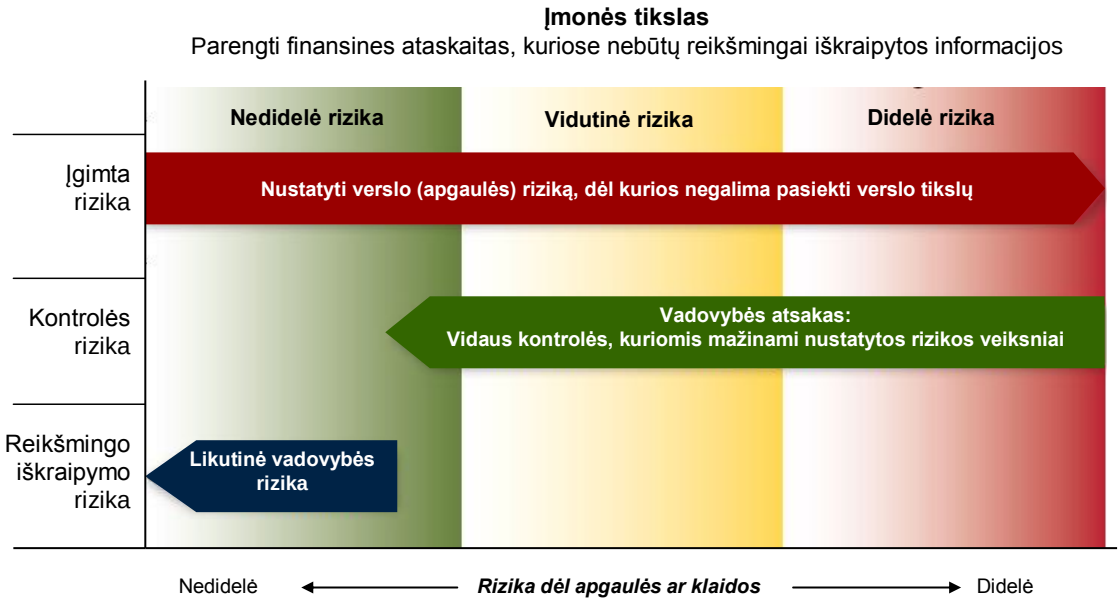
- neįprastus ūkinių operacijų (įvykių) modelius, išimtis ir neįprastus dalykus; arba
- asmenį (-is), turinčius motyvą, galimybę ir priežastį įvykdyti apgaulę.

Pastebėjus tokius dalykus (bet kuriame audito etape), juos būtina registruoti ir vertinti kaip apgaulės riziką, net jeigu iš pirmo žvilgsnio jie atrodo nereikšmingi. Tokių rizikų registracija padės užtikrinti, kad į juos yra tinkamai atsižvelgta formuojant audito atsaką.

Audito rizikos komponentų apibendrinimas

4.2-3 pvz.

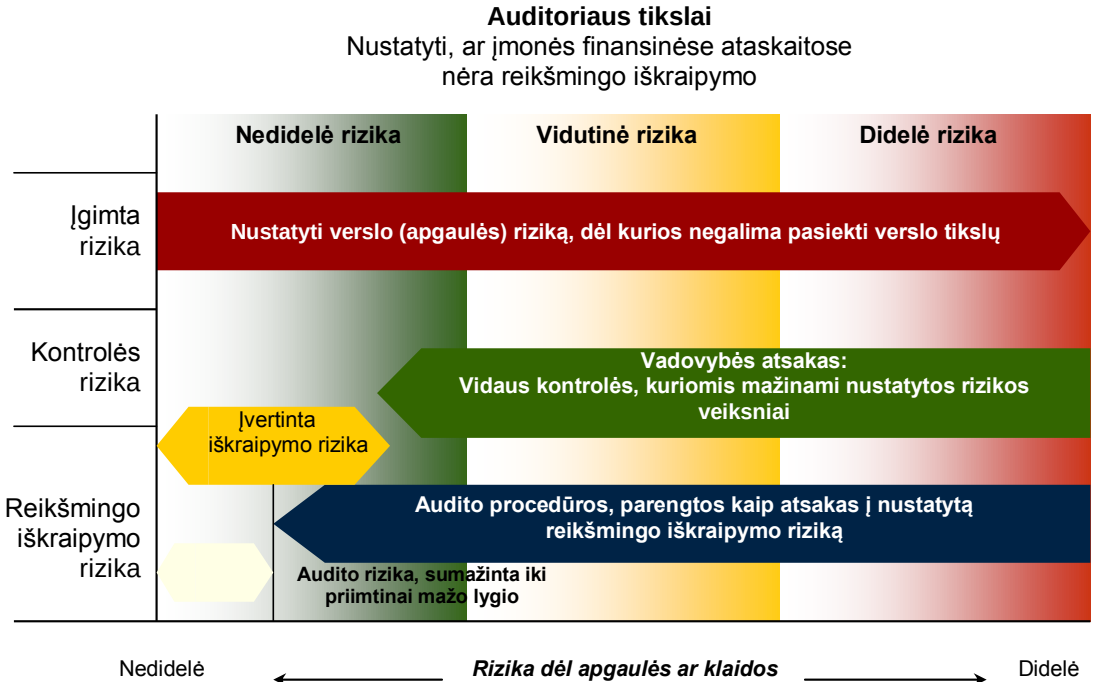
Šioje diagramoje parodomas rizikos ir kontrolės sąsaja. Įgimtos rizikos rodyklė apima visus verslo ir apgaulės rizikos veiksnius, dėl kurių finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos (prieš atliekant vidaus kontrolių svarstymą). Kontrolės rizikos rodyklė apima paplitusios ir konkrečios kontrolės procedūros, kuriomis vadovybė siekia sumažinti finansinių ataskaitų informacijos iškraipymo riziką. Įgimtos rizikos rodyklės dalis, kurios nepadengia kontrolės rizikos rodyklė, dažniausiai vadinama likutine rizika, rizikos „apetitu“ arba rizikos tolerancija.



Pastaba:
Rodyklių pavyzdyje ilgis skiriasi priklausomai nuo konkrečių su įmone susijusių aplinkybių ir jos rizikos pobūdžio.

4.2-4 pvz.

Šioje diagramoje apibūdinamas auditoriaus vaidmuo vertinant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką ir atliekant atitinkamas audito procedūras, kuriomis audito rizika mažinama iki priimtinai žemo lygio.



Pastaba:
Rodyklių pavyzdyje ilgis skiriasi priklausomai nuo konkrečių su įmone susijusių aplinkybių, jos rizikos ir auditoriaus atsako pobūdžio.

4.3 Kaip atlikti rizika grindžiamą auditą

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
200-ojo TAS 15 dalis	Auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų (žr. A18–A22 dalis).
200-ojo TAS 16 dalis	Planuodamas ir atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, auditorius turi priimti profesinius sprendimus (žr. A23–A27 dalis).
200-ojo TAS 17 dalis	Norėdamas gauti pakankamą užtikrinimą, auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, reikalingų sumažinti audito riziką iki priimtinai žemo lygio, kad galėtų padaryti tinkamas išvadas savo nuomonei pagrįsti (žr. A28–A52 dalis).
200-ojo TAS 21 dalis	Siekdamas bendrųjų auditoriaus tikslų, auditorius, planuodamas ir atlikdamas auditą, turi remtis atitinkamuose TAS apibrėžtais tikslais, atsižvelgdamas į atskirų TAS sąryšį, kad galėtų (žr. A67–A69 dalis): a) nustatyti, ar, atsižvelgus į TAS apibrėžtus tikslus, be TAS nurodytų audito procedūrų reikėtų kokių nors kitų tolesnių audito procedūrų (žr. A70 dalį); ir b) įvertinti, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų (žr. A71 dalį).

Rizika grindžiamą auditą sudaro trys etapai, kaip parodyta toliau:

4.3-1 pvz.

Žingsniai (etapai)	Aprašymas
Rizikos vertinimas	Rizikos vertinimo procedūrų atlikimas, siekiant nustatyti ir įvertinti reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką.
Atsakas į riziką	Tolesnių audito procedūrų, skirtų reaguoti į nustatytą ir įvertintą reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką tiek finansinių ataskaitų, tiek tvirtinimų lygmeniu planavimas ir atlikimas.
Ataskaitos teikimą	Apima: • nuomonės formavimą remiantis surinktais audito įrodymais; ir • ataskaitos rengimą ir teikimą atsižvelgiant į padarytas išvadas.

Toliau pateiktas paprastas būdas šiems trims elementams iliustruoti.

4.3-2 pvz.

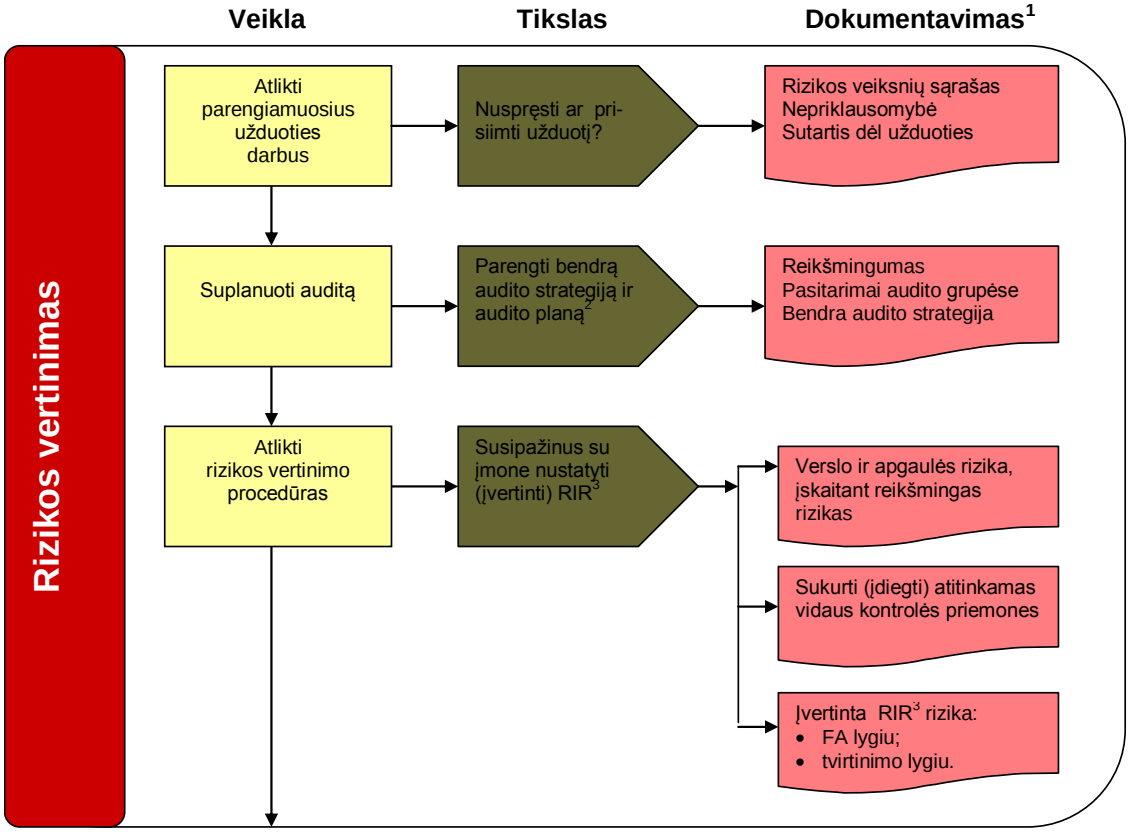
* „Įvykis“ yra paprasčiausiai verslo ar apgaulės rizikos veiksnys (aprašymą žr. 4.2-2 pvz.) Taip pat tai gali būti rizika, atsirandanti įmonei netaikant vidaus kontrolės priemonių, skirtų sumažinti finansinių ataskaitų reikšmingų iškraipymų galimybes.

Toliau išsamiai aprašomos įvairios tokiuose trijuose etapuose vykdomos užduotys. Kiekvienas etapas yra išsamiau nagrinėjamas tolesniuose šio Vadovo skyriuose.

Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
315-ojo TAS 3 dalis	Auditoriaus tikslas – nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu susipažįstant su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, ir tuo remiantis suplanuoti ir įgyvendinti veiksmus reaguojant į reikšmingų iškraipymų riziką.

4.3-3 pvz.



Pastabos:
1. Žr. 230-ąjį TAS, kuriame pateikiamas išsamesnis reikalaujamų dokumentų sąrašas.
2. Planavimas (300-asis TAS) – tai tęstinis ir pasikartojantis procesas viso audito metu.
3. RIR = reikšmingo iškraipymo rizika.

Veiksmingo rizikos vertinimo etapo sudedamosios dalys apibūdintos toliau.

4.3-4 pvz.

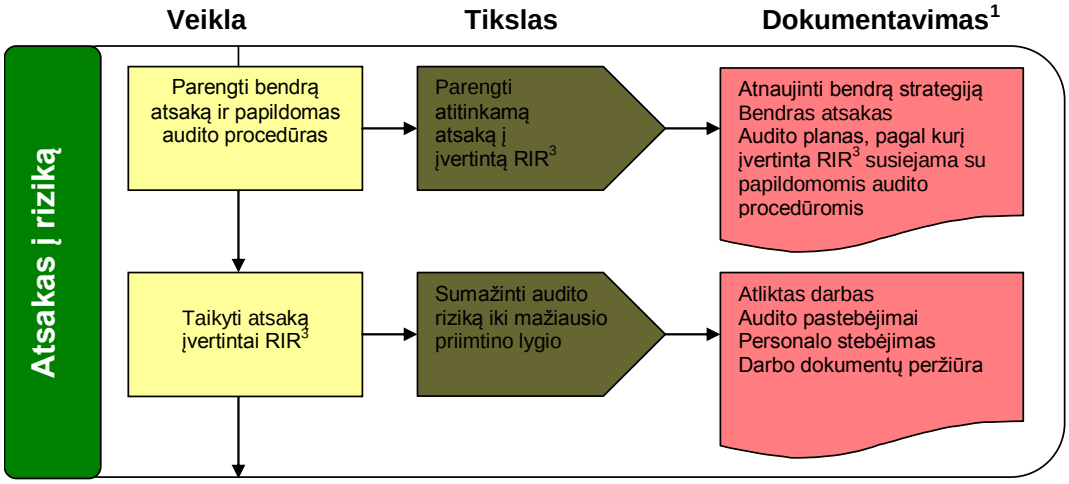
Reikalavimai	Aprašymas
Išankstinis vyresniųjų grupės narių dalyvavimas	Užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai privalo aktyviai dalyvauti planuojant auditą, planuojant užduoties grupės narių pasitarimus ir juose dalyvauti. Taip užtikrinama, kad sudarant audito planą bus tinkamai pasinaudota jų patirtimi ir įžvalgomis. Atkreipkite dėmesį, kad TAS „auditoriumi“ vadinamas asmuo (asmenys), atliekantis (-ys) užduotį. Kai TAS nurodoma, kad reikalavimą vykdyti ar atsakomybę prisiimti privalo užduoties partneris, vartojama sąvoka „užduoties partneris“, o ne „auditorius“.
„Profesinio skepticizmo“ svarba	Negalima tikėtis, kad auditorius neatsižvelgs į ankstesnę patirtį dėl įmonės vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų dorumo ir sąžiningumo. Ir vis dėlto tikėjimas, kad vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys yra dori ir sąžiningi, nereiškia, kad auditorius gali nesilaikyti profesinio skepticizmo ir, siekdamas pakankamo užtikrinimo, tenkintis nevisiškai įtikinamais audito įrodymais.
Planavimas	Audito planavimui (bendros audito strategijos ir audito plano sukūrimas) skyrus laiko užtikrinama, kad audito tikslai bus tinkamai įvykdyti, ir kad audito užduoties grupės darbas visada bus tikslingai nukreiptas į įrodymų dėl sričių, kuriose yra didžiausia tikimybė atsirasti iškraipymams, rinkimą.
Grupės pasitarimai ir nuolatinis bendravimas	Grupės pasitarimai dėl plano (susitikimai su užduoties partneriu) yra puiki proga: • pateikti darbuotojams bendrą informaciją apie klientą ir aptarti galimas rizikos sritis; • aptarti bendros audito strategijos ir audito plano veiksmingumą, ir, jeigu reikia, atlikti tam tikrus pakeitimus; • visiems kartu aptarti atvejus, kurių metu gali būti įvykdyta apgaulė ir suplanuoti reikalingą atsaką; ir • pasiskirstyti pareigas atliekant auditą ir nustatyti terminus. Nuolatinis audito grupės narių bendravimas visos užduoties metu taip pat yra labai svarbus, pavyzdžiui, įvairių su auditu susijusių problemų, neįprastos veiklos ar galimų apgaulės veiksnių aptarimas ir jų pašalinimas. Taip galima laiku informuoti vadovybę, ir, jeigu reikia, atlikti reikiamus audito strategijos ir audito procedūrų pakeitimus.
Rizikos nustatymo svarba	Svarbiausias rizikos vertinimo proceso etapas – nustatyti visas svarbiausias rizikas. Jeigu auditorius nenustato verslo ir apgaulės rizikos veiksnių, tokie veiksniai nebus įvertinti ar dokumentuoti, ir nebus suplanuotas (jeigu reikia), tinkamas audito atsakas į tokią riziką. Būtent todėl gerai suplanuotos rizikos vertinimo procedūros yra tokios svarbios audito veiksmingumui užtikrinti. Tokias rizikos vertinimo procedūras turi atlikti atitinkamo lygio darbuotojai.
Galimybė įvertinti vadovybės atsaką (-us) į riziką	Svarbiausias rizikos vertinimo proceso etapas yra įvertinti vadovybės atsako (t.y., vadovybės kontrolių kūrimas (įgyvendinimas)), jeigu toks yra, veiksmingumą siekiant sumažinti nustatytą reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką. Mažesnėse įmonėse dažniausiai labiau pasitikima kontrolės aplinka (pavyzdžiui, vadovybės kompetencija ir sąžiningumu ir pan.), ir mažiau tradiciniais kontrolės veiksmais (pavyzdžiui, pareigų atskyrimu ir pan.).
Profesinio sprendimo naudojimas	Pagal TAS reikalavimus auditui viso audito metu auditorius privalo priimti profesinius sprendimus ir juos atitinkamai dokumentuoti. Įprastiniai rizikos vertinimo proceso metu atliekamų užduočių pavyzdžiai yra tokie: • sprendimas prisiimti klientą arba tęsti santykius su esamu klientu;

Reikalavimai	Aprašymas
	• bendros audito strategijos sukūrimas; • reikšmingumo nustatymas; • reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas, įskaitant reikšmingų rizikos veiksnių ir kitų sričių, kurios gali reikalauti ypatingo auditoriaus dėmesio, nustatymą; ir • lūkesčių, kurie bus taikomi atliekant analitines procedūras, apibrėžimas.

Atsakas į riziką

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
330-ojo TAS 3 dalis	Auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos rengiant ir įgyvendinat atitinkamą atsaką į šią riziką.

4.3-5 pvz.



Pastabos:
1. Žr. 230-ąjį TAS, kuriame pateikiamas išsamesnis reikalaujamų dokumentų sąrašas.
2. Planavimas (300-asis TAS) – tai tęstinis ir pasikartojantis procesas viso audito metu.
3. RIR = reikšmingo iškraipymo rizika.

Šiame etape auditorius įvertina (įgimtos ir kontrolės) rizikos vertinimo finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu (kiekvienos ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ir atskleistos informacijos) priežastis ir parengia audito procedūras, atsižvelgiant į tokią riziką.

Auditoriaus atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką yra dokumentuojamas audito plane, kuriame:

- nurodomas bendras atsakas į rizikas, nustatytas finansinių ataskaitų lygmeniu;
- nagrinėjamos svarbiausios finansinės ataskaitos sritys; ir
- nurodomas specialių audito procedūrų, skirtų reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu, pobūdis, apimtis ir taikymo laikas.

Bendruoju atsaku siekiama pašalinti įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu. Tokiu atsaku į riziką galėtų būti tinkamų darbuotojų skyrimas ir jų darbo priežiūra, profesinio skepticizmo taikymas, vadovybės paaiškinimų (pareiškimų) patvirtinimas papildoma informacija, svarstymai, kokios

rūšies audito procedūras būtina atlikti ir kokie reikšmingas ūkines operacijas patvirtinantys dokumentai turėtų būti nagrinėjami.

Dažniausiai tolesnės audito procedūros − tai tokios pagrindinės procedūros, kaip detalieji testai, analitinės procedūros ir kontrolės priemonių testai (jeigu galima tikėtis, kad tokios kontrolės priemonės buvo veiksmingos visu ataskaitiniu laikotarpiu).

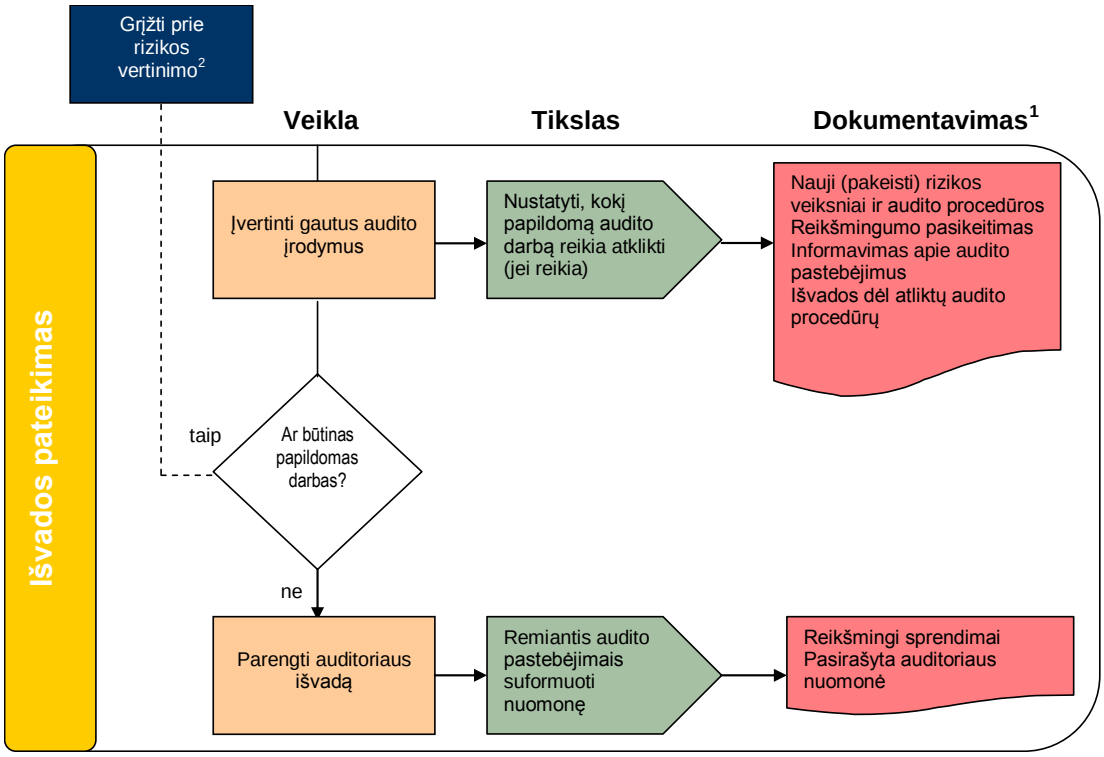
Planuodamas įvairiausias audito procedūras, kuriomis bus reaguojama į nustatytą riziką, auditorius turėtų apsvarstyti tokius dalykus:

- **kontrolės priemonių testų taikymas**
  - nustatyti svarbias vidaus kontrolės priemones, kurioms esant (jei jos buvo patikrintos) nereikėtų taikyti visų kitų pagrindinių procedūrų arba sumažėtų tokių procedūrų taikymo apimtis. Paprastai kontrolės priemonių testui atlikti sudaroma imtis yra gerokai mažesnė nei atliekant pagrindinį ūkinių operacijų srautų testą. Vadovaujantis prielaida, kad atitinkamos kontrolės priemonės veikia nuosekliai ir jų nukrypimai nuo normos yra mažai tikėtini, atliekant kontrolės priemonių testus dažnai galima sumažinti bendro darbo apimtį. Tačiau vidaus kontrolės priemonių (tiesioginių ar netiesioginių) veiksmingumo testo atlikti nereikalaujama;
  - nustatyti bet kokius tvirtinimus, kurių negalima patvirtinti vien tik pagrindinėmis procedūromis. Pavyzdžiui, tai dažnai taikytina vertinant pardavimų mažoje įmonėje užbaigtumą, ir tais atvejais, kai beveik visas ūkinės operacijos apdorojamas yra automatizuotas (pvz., pardavimų internetu), o rankiniu būdu atliekama labai mažai veiksmų arba jų visai neatliekama.
- **pagrindinės analitinės procedūros**
  Tai yra procedūros, kurias atliekant bendra ūkinių operacijų srauto suma gali būti patikimai nustatyta remiantis turimais įrodymais. Tokia nustatyta suma yra lyginama su faktine apskaitos dokumentuose nurodyta suma ir bet kokiu jau nustatytu iškraipymu (žr. 1 tomo 10 skyrių). Tam tikrais atvejais, jeigu su konkrečiu tvirtinimu susijusi nustatyta rizika yra nedidelė (neatsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones), auditorius gali nuspręsti, kad pakankamus tinkamus audito įrodymus galima surinkti taikant vien tik pagrindines analitines procedūras.
- **nenuspėjamumas**
  Į atliekamas procedūras būtina įtraukti nenuspėjamumo elementą tuomet, kai reaguojama į reikšmingo iškraipymo riziką dėl galimos apgaulės. Pavyzdžiui, apie apsilankymą atsargų inventorizacijos vietose gali būti iš anksto nepranešama, arba prieš metų pabaigą gali būti atliekamos tam tikros procedūros, apie kurias iš anksto nepranešama. Nenuspėjamumas taip pat turi būti apsvarstytas, kai sprendžiama, kiek informacijos apie suplanuotas audito procedūras ir jų atlikimo laiką pateikti vadovybei.
- **vadovybė nepaiso kontrolės priemonių**
  Būtina taikyti konkrečias audito procedūras, kurios skirtos reaguoti į riziką, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės priemonių.
- **reikšminga rizika**
  Audito atsakas į nustatytą „reikšmingą riziką“. (Žr. 2 tomo 10 skyrių).

Išvados pateikimas

Dalies Nr.	TAS tikslas(ai)
700-ojo TAS 6 dalis	Auditoriaus tikslai yra tokie: a) susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas vadovaujantis išvadų, padarytų remiantis gautais audito įrodymais, įvertinimu; ir b) aiškiai išreikšti šią nuomonę rašytinėje išvadoje, kurioje aprašytas ir šios nuomonės pagrindas.

4.3-6 pvz.



1. Žr. 230-ąjį TAS, kuriame pateikiamas išsamesnis reikalaujamų dokumentų sąrašas.
2. Planavimas (300-asis TAS) – tai tęstinis ir pasikartojantis procesas viso audito metu.

Paskutiniame audito etape auditorius vertina surinktus audito įrodymus ir nusprendžia, ar tokie įrodymai yra tinkami ir pakankami audito rizikai sumažinti iki priimtinai žemo lygio.

Šiuo audito etapu svarbu nustatyti:

- bet kokius įvertinto rizikos lygio pasikeitimus;
- ar atlikus darbą gautos išvados yra tinkamos;
- ar buvo nustatytos kokios nors įtartinos aplinkybės; ir
- kad papildomi rizikos veiksniai (anksčiau nenustatyti) buvo tinkamai įvertinti ir buvo atliktos būtinos tolesnės audito procedūros.

TAS nereikalauja rengti susirinkimo rezultatams apibendrinti (darbui įmonėje artėjant į pabaigą arba jį užbaigus), tačiau jo metu darbuotojai galėtų aptarti audito pastebėjimus, identifikuoti bet kokius apgaulės požymius ir nustatyti, ar būtina atlikti tolesnes audito procedūras.

Kai visos procedūros atliktos ir išvados padarytos:

- apie audito pastebėjimus turėtų būti informuojama vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys; ir
- turėtų būti suformuluota audito nuomonė ir priimtas sprendimas dėl tinkamos audito išvados formuluotės.

4.4 Dokumentavimas

Tinkamai parengti audito dokumentai reikalingi tam, kad kitas patyręs auditorius, anksčiau nesusijęs su užduotimis, galėtų suprasti:

- atliktų audito procedūrų pobūdį, jų atlikimo laiką ir apimtį;
- atliktų procedūrų rezultatus ir gautus audito įrodymus; ir
- svarbius užduoties vykdymo metu išaiškėjusius dalykus, jų atžvilgiu padarytas išvadas ir svarbius profesinius sprendimus, priimtus darant tokias išvadas.

Atliekant mažos įmonės auditą dokumentų dažniausiai parengiama mažiau nei atliekant didelės įmonės auditą. Pavyzdžiui, įvairūs audito aspektai gali būti registruojami viename dokumente, kuriame pateikiamos kryžminės nuorodos į pagrindžiančius darbinius dokumentus.

Auditorius neprivalo dokumentuoti:

- kiekvieno audito metu nagrinėto nereikšmingo klausimo ar priimto profesinio sprendimo; ir
- atitikties tais klausimais, kurių atžvilgiu atitiktis yra aiškiai patvirtinta į audito bylą įtrauktais dokumentais. Pavyzdžiui, byloje esantis audito planas aiškiai parodo, kad auditas buvo suplanuotas, o pasirašyta užduoties sutartis parodo, kad auditorius susitarė dėl audito užduoties sąlygų.

4.5 Rizika paremto audito privalumai

Toliau pateiktame pavyzdyje apibendrinami kai kurie rizika grindžiamo požiūrio privalumai.

4.5-1 pvz.

Privalumas	Aprašymas
Lanksčiai pasirenkamas audito atlikimo laikas	Kadangi atliekant rizikos vertinimo procedūras detalus ūkinių operacijų ir likučių testai neatliekami, tokias procedūras galima atlikti gerokai anksčiau, nei pasibaigia finansiniai metai, ir laikantis prielaidos, kad neįvyks jokie reikšmingi veiklos pasikeitimai. Tai gali padėti geriau paskirstyti audito grupės darbo krūvį per visą ataskaitinį laikotarpį ir suteikti klientui laiko pašalinti nustatytus vidaus kontrolės trūkumus (apie kuriuos buvo pranešta) ar įvykdyti kitus prašymus suteikti pagalbą prieš pradedant ataskaitinio laikotarpio pabaigos audito užduotis pačioje įmonėje. Tačiau jeigu tarpinė finansinė informacija nėra parengta, analitines rizikos vertinimo procedūras gali tekti atidėti vėlesnei datai.
Audito grupė sutelkia dėmesį į pagrindines sritis	Suprasdamas, kurios finansinių ataskaitų vietos gali būti reikšmingai iškraipytos, auditorius gali sutelkti grupės pastangas į didžiausios rizikos sritis ir sumažinti darbo apimtis mažesnės rizikos srityse. Tai taip pat padės užtikrinti, kad audito grupės darbas būtų naudojamas efektyviai.
Audito procedūros sutelkiamos į konkrečius rizikos veiksnius	Kaip atsakas į įvertintą riziką parengiamos tolesnės audito procedūros. Todėl detaliųjų testų, kurie vertina rizikos veiksnius tik bendrais bruožais, galima atlikti mažiau ar iš viso jų atsisakyti.
Susipažinimas su vidaus kontrole	Tinkamai susipažinęs su vidaus kontrole auditorius gali priimti pagrįstus sprendimus dėl to, ar būtina tikrinti vidaus kontrolės efektyvumą. Dažniausiai testuojant kontrolės priemones (kai kurias kontrolės priemones būtina testuoti tik kas tris metus) būtina atlikti mažiau darbo nei atliekant didelės apimties detaliuosius testus. (Žr. 2 tomo 17 skyrių).
Savalaikis vadovybės	Geriau suprasdamas vidaus kontrolę auditorius gali lengviau nustatyti vidaus

Privalumas	Aprašymas
informavimas apie su valdymu susijusius dalykus	kontrolės trūkumus (tokius, kaip kontrolės aplinkos ir bendrųjų IT kontrolės priemonių trūkumus), kurie anksčiau nebuvo pastebėti. Laiku informuota apie tokius trūkumus vadovybė galės imtis atitinkamų veiksmų, kurie bus jai naudingi. Taip pat gali būti sutrumpintas atliekamo audito laikas.

4.6 TAS mažesnių įmonių auditui

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS taikymo medžiagos
200-ojo TAS A63 dalis	Kai tinkama, TAS taikymo ir kitos aiškinamosios medžiagos dalyje pateikiamos papildomos nuostatos, taikomos atliekant mažesnių ir viešojo sektoriaus įmonių auditą. Šios papildomos nuostatos padeda taikyti TAS reikalavimus atliekant tokių įmonių auditą. Tačiau jos nei apriboja, nei sumažina auditoriaus pareigos taikyti ir laikytis TAS reikalavimų.
200-ojo TAS A64 dalis	Apibrėžiant mažesnių įmonių auditams taikomas nuostatas, „mažesne įmone“ vadinama įmonė, kuriai paprastai būdingi tokie kokybiniai požymiai: a) nuosavybės ir valdymo teisės priklauso nedidelei asmenų grupei (dažnai vienam asmeniui – fiziniam asmeniui ar kitai įmonei, kuri valdo šią įmonę, jeigu tik savininkas turi atitinkamų kokybinių savybių); ir b) vienas ar daugiau šių požymių: i) paprastos ir nesudėtingos ūkinės operacijos; ii) paprasta apskaita; iii) mažai verslo sričių ir nedaug kiekvienos iš jų produktų; iv) nedaug vidaus kontrolės priemonių; v) nedaug vadovybės lygių, vadovybė atsakinga už daugybę kontrolės priemonių; arba vi) nedaug darbuotojų, daugelis iš jų turintys daugybę pareigų. Šis kokybinių požymių sąrašas nėra baigtinis; jie nėra būdingi vien tik mažesnėms įmonėms, o ir mažesnėms įmonės nebūtinai būdingi visi šie požymiai.
200-ojo TAS A65 dalis	Mažesnėms įmonėms taikomos TAS nuostatos buvo kuriamos pirmiausia atsižvelgiant į įmones, kurių vertybiniais popieriais nėra prekiaujama viešojoje rinkoje. Tačiau kai kurios iš jų gali būti naudingos ir atliekant mažesnių įmonių, kurių vertybiniais popieriais viešojoje rinkoje prekiaujama, auditą.
200-ojo TAS A66 dalis	Mažesnės įmonės savininkas, atsakingas už kasdienę įmonės veiklą, TAS vadinamas „savininku vadovu“.

TAS nenurodo skirtingų audito metodikų, kurios taikomos vieno asmens įmonei ir tūkstančius darbuotojų turinčiai valstybinei įmonei. Auditas yra auditas. Todėl pagrindinė audito metodika nesikeičia vien dėl to, kad įmonė yra maža.

Žodis „auditas“ yra naudojamas pranešti aiškią žinią finansinių ataskaitų vartotojams. Žinia yra ta, kad auditorius gavo pakankamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų nepriklausomai nuo įmonės, kurios auditą jis atliko dydžio ar rūšies.

Šį proporcingumo klausimą nagrinėjo TAUSV darbuotojai 2009 m. rugpjūčio mėn. paskelbtame darbuotojų klausimų ir atsakymų dokumente, pavadintame „TAS taikymas atsižvelgiant į įmonės dydį ir sudėtingumą“[1]. Dokumento tikslas – padėti auditoriams ekonomiškai efektyviai taikyti išaiškintus TAS. Atsakymas į klausimą „Kaip TAS sprendžiamas klausimas dėl to, kad MVĮ ir didesnių ir sudėtingesnių įmonių charakteristikos yra skirtingos“ buvo toks:

> „Auditoriaus tikslai atliekant įvairaus dydžio ir įvairaus sudėtingumo įmonių auditą yra vienodi. Tačiau tai nereiškia, kad visų įmonių auditas bus planuojamas ir atliekamas tokiu pačiu būdu. TAS pripažįsta, kad konkrečios audito procedūros, atliekamos siekiant auditoriaus tikslų ir atitikties TAS reikalavimams, gali būti labai skirtingos atsižvelgiant į tai, ar audituojama įmonė yra didelė ar maža, ir ar ji yra sudėtinga, ar santykinai paprasta. Todėl TAS reikalauja, kad auditorius didžiausią dėmesį sutelktų į dalykus, į kuriuos jis privalo atsižvelgti atlikdamas auditą, o ne paprasčiausiai išvardija konkrečias procedūras, kurias auditorius turėtų atlikti.

TAS taip pat aiškinama, kad atitinkama audito metodika, kuria remiantis yra planuojamos ir atliekamos papildomos audito procedūros, priklauso nuo auditoriaus rizikos įvertinimo. Pavyzdžiui, remdamasis savo supratimu apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant vidaus kontrolę ir įvertintą reikšmingų iškraipymų riziką, auditorius gali nustatyti, kad reaguojant į įvertintą riziką esamomis aplinkybėmis veiksminga būtų taikyti kombinuotą metodiką ir atlikti tiek kontrolės priemonių testus, tiek pagrindines procedūras. Kitais atvejais, pavyzdžiui, atliekant MVĮ auditą, kai kontrolės veiksmų MVĮ, kuriuos auditorius galėtų nustatyti, nėra daug, auditorius gali nuspręsti, kad yra veiksminga atlikti tolesnes audito procedūras, kurios iš esmės yra pagrindinės procedūros.

Taip pat svarbu pažymėti, kad TAS nurodoma, kad norint tinkamai atlikti auditą labai svarbu remtis profesiniu sprendimu. Profesinis sprendimas yra labai svarbus priimant sprendimus apie audito procedūrų, kuriomis siekiama įvykdyti TAS reikalavimus ir surinkti audito įrodymus, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtis. Nors MVĮ auditorius turi vadovautis savo profesiniu sprendimu, tačiau tai nereiškia, kad auditorius gali nuspręsti netaikyti kokio nors TAS reikalavimo, išskyrus tam tikras aplinkybes ir tik su sąlyga, kad auditorius atlieka alternatyvias audito procedūras reikalavimo tikslui pasiekti“.

Pagrindiniai pirmiau pateiktos ištraukos aspektai gali būti apibendrinti taip:

- audito tikslai yra tie patys atliekant bet kokio dydžio įmonės auditą;
- konkrečios audito procedūros, atsižvelgiant į įmonės dydį ir įvertintas rizikas, gali būti labai skirtingos;
- TAS didžiausią dėmesį skiria dalykams, į kuriuos auditorius privalo atsižvelgti, o ne į atskirus konkrečių procedūrų aspektus;
- tolesnių procedūrų planavimas priklauso nuo auditoriaus rizikos įvertinimo;
- tinkamų profesinių sprendimų priėmimas yra labai svarbus aspektas planuojant procedūras, siekiant tinkamai reaguoti į įvertintą riziką; ir
- profesinis sprendimas negali būti pagrindu vengti TAS reikalavimų laikymosi, išskyrus tam tikras aplinkybes.

Be to, TAS yra nemažai specialių dalių, kuriose aptariamos mažų ir vidutinių įmonių auditui taikomos nuostatos. Šiame dokumente pateiktos naudingos gairės dėl konkrečių TAS reikalavimų taikymo atliekant MVĮ auditą.

Keli patarimai dėl sėkmingo TAS taikymo atliekant mažesnės apimties užduotis pateikti pavyzdyje toliau.

---

[1] „TAS taikymas atsižvelgiant į įmonės dydį ir sudėtingumą“ (angl. – Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity) galima rasti www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-sizeand-complexity-entity-0

4.6-1 pvz.

1. Skirkite laiko paaiškintųjų TAS skaitymui ir darbuotojų mokymui.

Nesupratus reikalavimų:

- visas rizikos vertinimo audito etapas tampa papildoma užduotimi, kurią reikia atlikti kartu su kitais pagrindiniais audito darbais. Pasirenkant audito procedūras turi būti atsižvelgiama į rizikos vertinimą, o ne į standartinį procedūrų, kurios galėtų būti taikomos įmonėje, sąrašą. Rizikos vertinimo tikslas − nukreipti audito pastangas į tas sritis, kuriose yra didesnė reikšmingo finansinių ataskaitų iškraipymo rizika, mažiau dėmesio skiriant ne tokioms rizikingoms sritims;
- paprastas turėjęs būti auditas gali virsti sudėtingu ir daug laiko reikalaujančiu projektu. Tokia situacija gali susidaryti, kai daugiausia pastangų skiriama nereikalingų standartinių audito formų ir kontrolinių klausimų sąrašų pildymui ir nesivadovaujama profesiniu sprendimu darbą paskirstyti atsižvelgiant į audituojamos įmonės dydį, sudėtingumą ir susijusią riziką;
- nevykdomas kokio nors TAS reikalavimas („auditorius privalo“).

2. Skirkite pakankamai laiko auditui suplanuoti, nesvarbu, kokios nedidelės apimties būtų užduotis.

Sakoma, kad planavimui skirta valanda gali sutaupyti daug daugiau laiko atliekant užduotį. Veiksmingas audito planavimas dažnai yra tai, kas skiria kokybišką biudžetą atitinkantį auditą nuo prastos kokybės ir biudžetą viršijančio audito. Tai nereiškia, kad biure būtina rengti atskirą susirinkimą su šią užduotį vykdančiais darbuotojais. Vykdant labai nedidelės apimties užduotis audito planą galima parengti trumpų pasitarimų metu tik pradėjus vykdyti užduotį ir vėliau atliekant auditą.

Rengiant audito planą būtina:

- skatinti darbuotojus nustatyti sritis, kuriose įprastos audito procedūros, atliekamos reaguojant į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, yra perteklinės;
- siekiant užtikrinti, kad kiekvienas grupės narys supranta kiekvieno dokumento, kurį jis turi užpildyti, svarbą ir paskirtį, skirti pakankamai laiko tokiam supratimui įgyti. Darbuotojai gali sugaišti valandų valandas pildydami formas, kurių jie net nesupranta;
- aptarti apgaulės tikimybę. Skatinkite darbuotojus būti skeptiškais ir smalsiais; leiskite jiems kelti klausimus, teikti savo pastebėjimus ar siekti išsiaiškinti neišaiškintus dalykus;
- aptarti žinomas susijusias šalis ir ūkinių operacijų pobūdį (dydį);
- įvertinti, ar galima būtų tiesiog atnaujinti ankstesnių ataskaitinių laikotarpių audito dokumentus remiantis įvykusiais pokyčiais ir nerengti jų iš naujo. Auditoriui turėtų pakakti dokumentų, rizikos veiksnių ir atitinkamų vidaus kontrolės veiksnių įvertinimo, kad vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais galėtų atsinaujinti žinias apie įmonę ir daugiau dėmesio skirtų naujoms tendencijomis sektoriuje, pagrindiniams veiklos pokyčiams, naujiems įgimtos rizikos veiksniams ir peržiūrėtoms vidaus kontrolės priemonėms.

3. Įvertinkite kontrolės aplinką

Skirkite pakankamai laiko suprasti paplitusias vidaus kontrolės priemones, kurios yra kontrolės aplinkos dalis. Paplitusios kontrolės priemonės ir ūkinių operacijų kontrolės priemonės yra visiškai skirtingos; jos yra taikomos tokiems dalykams kaip sąžiningumas ir etika, įmonės valdymas, darbuotojų kompetencija, vadovybės požiūris į kontrolę, apgaulės prevencija, rizikos valdymas ir kontrolės stebėsena. Jeigu nėra tinkamo „tono viršuje“, vadovybei yra paprasta nepaisyti kontrolės priemonių, ir net pačios geriausios tokių ūkinių operacijų, kaip pirkimas ir pardavimas, kontrolės priemonės gali būti netinkamos.

4. Siekite nuolatinio tobulėjimo

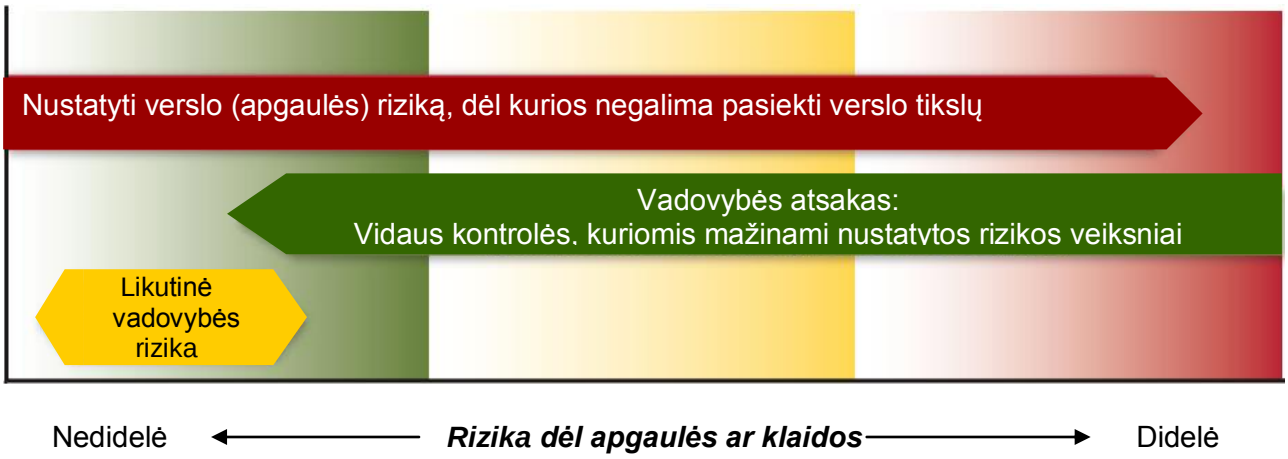
Kai kurie auditoriai linkę neapgalvotai kartoti ankstesniojo auditoriaus darbą, todėl jų audito byla yra visiškai analogiška praėjusių metų audito bylai. Daug geresnė metodika yra nuolat tikrinti ankstesniais metais atliktą darbą (juo abejoti) ir siekti nustatyti, ką galima būtų pakeisti, kad audito darbas būtų efektyvesnis ir veiksmingesnis.

5. Vidaus kontrolė – paskirtis ir elementai

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Apibrėžti finansinei atskaitomybei taikomos vidaus kontrolės paskirtį, apimtį ir pobūdį, įskaitant penkis vidaus kontrolės elementus, kuriuos auditorius privalo įvertinti.	315-asis TAS

5.0-1 pvz.

Įmonės tikslas = parengti finansines ataskaitas, kuriose nebūtų reikšmingai iškraipytos informacijos



Pirmoji diagramos rodyklė apima visus verslo ir pagaulės rizikos veiksnius, dėl kurių finansinės ataskaitos bus reikšmingai iškraipytos (prieš atliekant vidaus kontrolių svarstymą). Antroji rodyklė apima kontrolės procedūras, kurias vadovybė parengia ir taiko, siekdama sumažinti nustatytą riziką. Nustatytos rizikos rodyklės dalis, kurios nepadengia antroji rodyklė, dažniausiai vadinama likutine vadovybės rizika.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 4 dalies c punktas	Vidaus kontrolė – už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų suplanuotos, įdiegtos ir taikomos procedūros, skirtos tam, kad būtų pakankamai užtikrinama, kad bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės patikimumo, veiklos efektyvumo ir veiksmingumo, taikomų įstatymų ir teisės aktų laikymosi tikslai. Sąvoka „kontrolės priemonės“ apima vieną ar daugiau vidaus kontrolės sudedamųjų dalių.
315-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi susipažinti su auditui svarbia vidaus kontrole. Nors dauguma

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	auditui svarbių kontrolės priemonių greičiausiai yra susijusios su finansine atskaitomybe, ne visos su finansine atskaitomybe susijusios kontrolės priemonės yra svarbios auditui. Vadovaudamasis savo profesiniu sprendimu, auditorius nustato, ar kontrolės priemonė atskirai ar kartu su kitomis yra svarbi auditui (žr. A42–A65 dalis).
315-ojo TAS 13 dalis	Susipažindamas su auditui svarbiomis kontrolės priemonėmis, auditorius turi įvertinti tokių kontrolės priemonių planavimą ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos, ne tik apklausdamas įmonės darbuotojus, bet ir atlikdamas procedūras (žr. A66–A68 dalis).

5.1 Apžvalga

Vidaus kontrolę, kaip atsaką į nustatytą verslo ir apgaulės riziką, kuri kelia grėsmę galimybei siekti tokių nustatytų tikslų, kaip finansinės atskaitomybės patikimumas, planuoja, įdiegia ir taiko už valdymą atsakingi asmenys, vadovybė ir kiti darbuotojai.

Pastaba: kontrolė visuomet planuojama taip, kad ji būtų atsakas į galimą riziką (ją sumažinti). Kontrolė, kuri nėra atsakas į riziką, yra akivaizdžiai perteklinė.

Pirmas žingsnis vertinant suplanuotą kontrolę yra nustatyti riziką, kurią tokia kontrolė turėtų sumažinti. Antras žingsnis yra nustatyti, kokios kontrolės priemonės, kuriomis mažinama tokia rizika, taikomos įmonėje.

5.2. Vidaus kontrolės tikslai

Vidaus kontrolė yra vadovybės atsakas, skirtas sumažinti nustatytą riziką ar pasiekti kontrolės tikslus. Tarp įmonės tikslų ir vidaus kontrolės, įgyvendinamos tokiems tikslams pasiekti, yra tiesioginis ryšys. Nustačius tikslus galima nustatyti ir įvertinti galimus įvykius (riziką), kurie gali sutrukdyti tokius tikslus pasiekti. Remdamasi turima informacija vadovybė gali parengti atitinkamą atsaką, kuris apima ir vidaus kontrolės planavimą.

Vidaus kontrolės tikslus galima sugrupuoti į tokias keturias kategorijas:

- strateginiai, aukšto lygio tikslai atspindintys įmonės misiją;
- finansinės atskaitomybės (finansinių ataskaitų rengimui taikoma vidaus kontrolė);
- veiklos (veiklos kontrolės priemonės); ir
- atitikties įstatymams ir teisės aktams.

Auditui svarbi vidaus kontrolė pirmiausia yra susijusi su finansine atskaitomybe, t.y. įmonės vadovybės tikslu parengti išorės vartotojams skirtas finansines ataskaitas.

Veiklos kontrolės priemonės, pavyzdžiui, gamybos ar darbuotojų planavimas, kokybės kontrolė ir darbuotojų atitiktis sveikatos ir saugos reikalavimams, dažniausiai auditui nėra svarbios, išskyrus, jeigu:

- pateikta informacija naudojama analitinei procedūrai parengti; arba
- informacija turi būti atskleista finansinėse ataskaitose.

Pavyzdžiui, jeigu gamybos statistiniai duomenys naudojami analitinei procedūrai sukurti, turėtų būti taikomos kontrolės priemonės, skirtos užtikrinti tokių statistinių duomenų tikslumą. Jeigu tam tikrų įstatymų ar kitų teisės aktų nesilaikymas daro tiesioginį poveikį finansinėms ataskaitoms, turėtų būti taikomos kontrolės priemonės, skirtos nustatyti neatitikties atvejus ir apie juos pranešti.

Vidaus kontrolės sudedamosios dalys

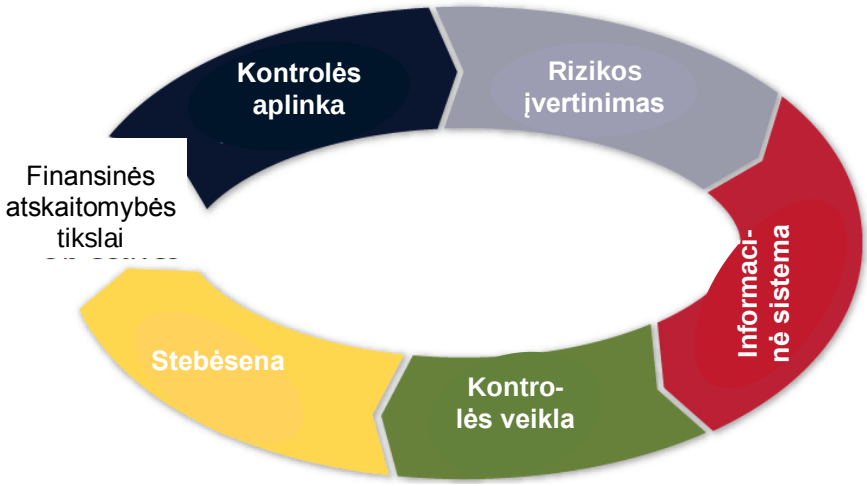
Termino „vidaus kontrolė“, kaip jis naudojamas 315-ajame TAS, reikšmė yra platesnė ir apima ne vien tik tokius kontrolės veiksmus, kaip pareigų atskyrimas, tvirtinimas ar sąskaitų sutikrinimas ir t.t. Vidaus kontrolė apima penkias pagrindines sudedamąsias dalis:

- kontrolės aplinką;
- įmonėje taikomą rizikos vertinimo procesą;
- informacinę sistemą, įskaitant susijusius verslo procesus, svarbią finansinei atskaitomybei ir bendravimui;
- auditui svarbius kontrolės veiksmus; ir
- vidaus kontrolės stebėseną.

Šių sudedamųjų dalių ir įmonės finansinės atskaitomybės tikslų ryšys yra pavaizduotas toliau:

Penkios vidaus kontrolės sudedamosios dalys

5.2-1 pvz.



Toks vidaus kontrolės suskirstymas į penkias sudedamąsias dalis – auditoriui naudinga sistema, kad jis galėtų suprasti atskirus įmonės vidaus kontrolės sistemos aspektus. Tačiau būtina pažymėti, kad:

- vidaus kontrolės sistema, atsižvelgiant į įmonės dydį ir sudėtingumą, gali būti planuojama ir įgyvendinama labai skirtingai. Mažesnės įmonės savo tikslams pasiekti dažnai naudoja mažiau formalias priemones, paprastesnius procesus ir procedūras. Tokiu atveju gali būti sunkiau išskirti penkias vidaus kontrolės sudedamąsias dalis; tačiau jų pagrindiniai tikslai išlieka tokie patys.

Pavyzdžiui, savininkas vadovas gali (ir, jeigu nėra papildomų darbuotojų, turėtų) atlikti funkcijas, apimančias kelias vidaus kontrolės sudedamąsias dalis;

- įvairiems vidaus kontrolės aspektams ir jų poveikiui auditui aprašyti gali būti naudojami kitokie nei 315-ojo TAS terminai ar sistemos, tačiau visos penkios sudedamosios dalys turi būti įtrauktos į auditą;
- pirmiausia auditoriaus turi apsvarstyti, ar konkreti kontrolės priemonė gali nustatyti ar ištaisyti reikšmingus ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleistos informacijos, ir susijusios atskleistos informacijos iškraipymus, užkirsti jiems kelią, ir kaip ji tai daro.

Toliau apibendrinamos penkios vidaus kontrolės sudedamosios dalys.

5.3. Kontrolės aplinka

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 14 dalis	Auditorius turi susipažinti su kontrolės aplinka. Susipažindamas su kontrolės aplinka, auditorius turi įvertinti, ar: a) vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, yra sukūrusi ir palaiko sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą; ir b) kontrolės aplinkos elementų stipriosios savybės bendrai suteikia tinkamą pagrindą veikti kitoms vidaus kontrolės sudedamosioms dalims ir ar toms kitoms kontrolės sudedamosioms dalims veikti netrukdo kontrolės aplinkos trūkumai (žr. A69–A78 dalis).

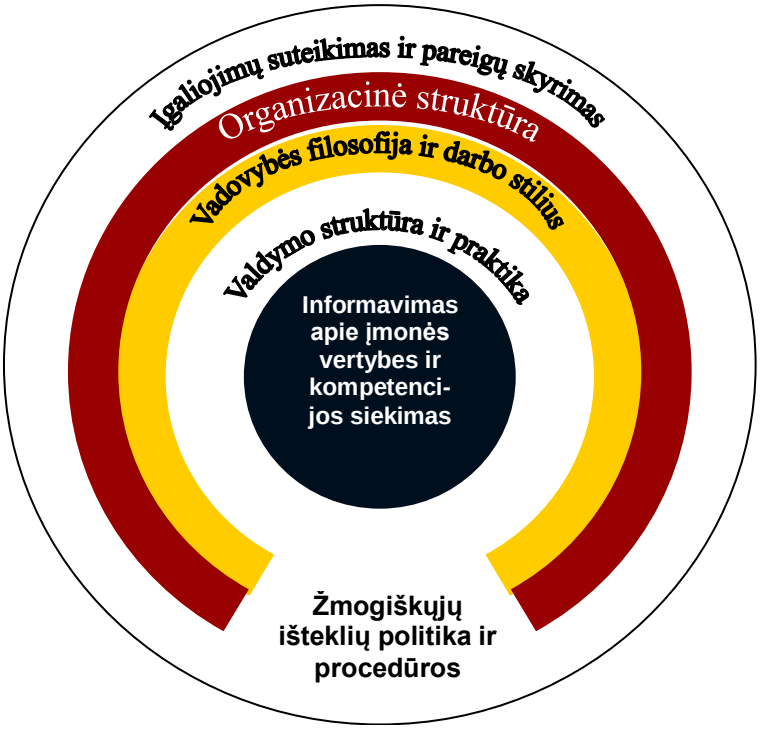
Kontrolės aplinka yra veiksmingos vidaus kontrolės pagrindas, įmonėje užtikrinantis discipliną ir struktūrą. Kontrolės aplinka formuoja organizacijos klimatą ir turi įtakos tam, kaip įmonės darbuotojai suvokia kontrolę.

Kontrolės aplinka apima valdymo ir vadovavimo funkcijas. Ji taip pat apima už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės požiūrius į įmonės vidaus kontrolę ir jos svarbą įmonėje, vidaus kontrolės suvokimą ir susijusius veiksmus.

Pastaba: su kontrolės aplinka susijusios kontrolės priemonės dažniausiai yra bendro pobūdžio. Jos negali tiesiogiai nustatyti ar ištaisyti reikšmingo iškraipymo, ar užkirsti jam kelio. Jos tik sukuria pagrindą, kuriuo grindžiamos visos kitos kontrolės priemonės.

5.3.1 pvz. parodomi įvairiausi kontrolės aplinkos elementai, kuriuos būtina apsvarstyti. Atkreipkite dėmesį į tai, kad šių elementų svarba ir išdėstymo tvarka (pirmumas) visose įmonėse bus skirtinga.

5.3-1 pvz.



Kontrolės aplinkos kontrolės priemonės turi įtakos auditoriaus atliekamam kitų konkrečių kontrolės veiksmų, skirtų tokioms konkrečioms veiklos sritims, kaip pirkimo ar pardavimo ūkinės operacijos, veiksmingumo vertinimui. Pavyzdžiui, jei vadovybės bendras požiūris į kontrolę yra neigiamas, sumažėja kitų kontrolės priemonių (tokių, kaip pardavimų ir pan.) veiksmingumas, nesvarbu, kaip gerai jos yra suplanuotos.

Auditorius, vertindamas įmonės kontrolės aplinkos struktūrą, turėtų įtraukti tokius toliau nurodytus elementus.

5.3-2 pvz.

Pagrindiniai svarstytini elementai	Aprašymas
Informavimas apie sąžiningumą ir etines vertybes ir jų laikymasis	Sąžiningumas ir etinės vertybės yra esminiai (pamatiniai) elementai, kurie daro įtaką kitų kontrolės planavimui, administravimui ir stebėsenai.
Kompetencijos siekimas	Vadovybė apsvarsto tam tikroms pareigoms būtiną kompetencijos lygį ir kokie įgūdžiai bei žinios tokį lygį atitinka.
Už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimas	Už valdymą atsakingų asmenų charakteristikos, tokios kaip: • jų nepriklausomumas nuo vadovybės; • jų patirtis ir statusas; • jų dalyvavimo veikloje ir jiems teikiamos informacijos mastas ir jų veiklos tikrinimas; ir • jų veiksmų tinkamumas, įskaitant tai, kaip už valdymą atsakingi asmenys iškelia sudėtingus klausimus vadovybei ir juos sprendžia, ir jų bendravimas su vidaus

Pagrindiniai svarstytini elementai	Aprašymas
	ir išorės auditoriais.
Vadovybės filosofija ir darbo stilius	Vadovybės verslo rizikos prisiėmimo ir jos valdymo metodika, vadovybės požiūris į finansinę atskaitomybę, apskaitos funkcijas ir darbuotojus ir atitinkami veiksmai.
Organizacinė struktūra	Įmonės veiksmų, kuriais ji siekia savo tikslų, planavimo, atlikimo, kontroliavimo ir peržiūros sistema.
Įgaliojimų suteikimas ir pareigų skyrimas	Kaip suteikiami įgaliojimai ir nustatoma atsakomybė už pagrindinę veiklą, ir kaip nustatomi pavaldumo santykiai bei įgaliojimų hierarchija.
Žmogiškųjų išteklių valdymo politika ir praktika	Įdarbinimas, orientavimas, mokymas, vertinimas, konsultavimas, perkėlimas į aukštesnes pareigas, atlyginimas ir ištaisomieji veiksmai.

Prieš tai pavyzdyje aprašytos kontrolės priemonės apima visas įmonės sritis, todėl jos yra dažniau vertinamos nei tradiciniai kontrolės veiksmai (tokie, kaip pareigų atskyrimas). Todėl jas vertindamas auditorius vadovaujasi profesiniu sprendimu.

Tam tikrose situacijose stipri kontrolės aplinka gali pakeisti tam tikras arba visas silpnas ūkinių operacijų kontrolės priemones. Tačiau dėl kontrolės aplinkos trūkumų gali būti sunku tinkamai suplanuoti kitas vidaus kontrolės sudedamąsias dalis ar padaryti jas neveiksmingomis. Pavyzdžiui, jeigu įmonėje nėra sąžiningumo ir etiško elgesio kultūros, auditorius turėtų labai atidžiai apsvarstyti, kokios (tolesnės) audito procedūros būtų veiksmingos reikšmingiems finansinių ataskaitų iškraipymams nustatyti. Tam tikrais atvejais auditorius gali nuspręsti, kad vidaus kontrolė yra tokia neveiksminga, kad vienintelė išeitis yra atsisakyti vykdyti užduotį.

Kontrolės aplinka mažesnėse įmonėse

Mažų įmonių kontrolės aplinka skiriasi nuo didesnių įmonių kontrolės aplinkos, tačiau yra ne mažiau svarbi. Tai ypač pasakytina apie įmones, kuriose nėra pakankamai darbuotojų ar išteklių, kad galima būtų įdiegti tokių tradicinių kontrolės veiksmų, kaip pareigų atskyrimas.

Mažesnėse įmonėse reikia mažiau kitų kontrolės veiksmų, pavyzdžiui, pareigų atskyrimo, nes jų veikloje aktyviai dalyvauja kompetentingas savininkas vadovas (kontrolės aplinka yra stipri). Todėl esant stipriai kontrolės aplinkai galima netiesiogiai nustatyti ar ištaisyti tam tikrų rūšių reikšmingus iškraipymus, arba užkirsti jiems kelią. Pavyzdžiui, savininkas vadovas peržiūrėdamas ir tvirtindamas kiekvieną ūkinę operaciją prieš ją įvykdant gali nustatyti ir ištaisyti tam tikras klaidas ir apgaulę, ar užkirsti joms kelią. Tačiau dėl tokios stiprios kontrolės aplinkos kitos rūšies rizika, pavyzdžiui, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, nesumažės.

Paprastai mažesnėse įmonėse parengiama mažiau dokumentų kontrolės aplinkos kontrolės priemonėms pagrįsti. Todėl dažniausiai kontrolės modelis ir jos įgyvendinimas yra vertinami remiantis vadovybės (tokios, kaip savininko vadovo) požiūriais, jos informuotumu ir jos veiksmais. Pavyzdžiui, didesnėse įmonėse darbuotojai dažnai yra supažindinami su elgesio kodeksu, kuriame nurodoma, koks elgesys yra priimtinas ir kodekso ar taisyklių pažeidimo pasekmės. Informacija apie panašias vertybes ir priimtiną elgesį mažose įmonėse gali būti pateikiama žodiniais pranešimais ir vadovybės pavyzdžiu.

Jeigu konkrečiai kontrolės priemonei nėra parengta patvirtinančių dokumentų, auditorius parengia memorandumą, kurį įsega į sudaromą audito bylą. Pavyzdžiui, vertindamas, ar apie sąžiningumą ir etines vertybes yra informuojama, ir ar laikomasi, auditorius galėtų:

- pokalbių su vadovybe metu nustatyti, kokios yra įmonės vertybės, koks elgesys laikomas priimtinu ir kokie taikomi įgyvendinimo veiksmai. Po to auditorius turi nustatyti, ar tokios informacijos pakanka įmonės kontrolės modeliui įvertinti;
- paklausti vieno ar daugiau darbuotojų, kokios, jų nuomone, yra įmonės vertybės, koks elgesys laikomas priimtinu ir kokie taikomi įgyvendinimo veiksmai. Tokių pokalbių metu taip pat išsiaiškinama,

ar apie vadovybės vertybes ir vadovybei priimtiną elgesį yra tinkamai informuojama ir ar jų laikomasi. Taip yra įvertinama kontrolės įgyvendinimo tvarka.

SVARBŪS DALYKAI

Mažos įmonės dažnai nenoriai dokumentuoja vidaus kontroles priemones, kurios yra taikomos neformaliai. Tačiau dažnai pačiai vadovybei būtų naudinga skirti laiko ir sudokumentuoti svarbiausias politikos nuostatas ir procedūras. Su tokiomis politikos nuostatomis ir procedūromis galėtų būti supažindinami nauji įmonės darbuotojai, o audito laikas būtų sutaupytas, kadangi šių klausimų nereikėtų atskirai aiškintis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Nesudėtingą vertybių ir priimtino elgesio aprašymą, nurodytą pirmiau pateiktame pavyzdyje, galėtų parengti net ir pati mažiausia įmonė; su juo galėtų būti supažindinami įmonės darbuotojai, be to, juo galima būtų remtis iškilus problemoms.

Kai kurie pagrindiniai dalykai, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį vertinant kontrolės aplinką mažesnėse įmonėse, yra aprašyti toliau pateiktame pavyzdyje.

5.3-3 pvz.

Kontrolės elementas	Pagrindinis klausimas	Galimos kontrolės priemonės
Informavimas apie sąžiningumą ir etines vertybes ir jų laikymasis	Kokiais veiksmais vadovybė gali pašalinti ar sumažinti paskatas ar pagundas darbuotojams veikti nesąžiningai, neteisėtai ar neetiškai?	• vadovybė nuolat savo žodžiais ir veiksmais patvirtina savo įsipareigojimą laikytis aukštų etikos standartų; • vadovybė šalina ar sumažina paskatas ar pagundas darbuotojams veikti nesąžiningai, neteisėtai ar neetiškai; • yra parengtas etikos kodeksas ar panašus dokumentas, apibrėžiantis etiško ir moralaus elgesio standartus; • darbuotojai aiškiai supranta, koks elgesys yra priimtinas ir nepriimtinas, ir žino, ką reikia daryti susidūrus su netinkamu elgesiu; • kai reikia, taikomos vykdymo užtikrinimo priemonės.
Kompetencijos siekimas	Ar darbuotojai turi jų užduotims atlikti reikalingų žinių ir įgūdžių?	• vadovybė imasi reikalingų priemonių užtikrinti, kad darbuotojai turėtų jų pareigoms atlikti reikalingų žinių ir įgūdžių; • yra parengti pareigybių aprašymai, kurie įgyvendinami efektyviai; • vadovybė suteikia darbuotojams galimybę dalyvauti mokymo programose aktualiais klausimais; • darbuotojų įgūdžių tikrinimas – darbo pradžioje ir nuolat – pagal pareigybių aprašymuose nurodytus įgūdžius.
Už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimas (UVAA) *(išskyrus atvejus, kai vadovybė yra UVAA)*	Ar efektyviai vadovaujama (jeigu iš viso) įmonės veiklai?	• dauguma UVAA yra nepriklausomi nuo vadovybės; • UVAA turi reikiamos patirties, statusą ir kvalifikacijos finansų srityje; • UVAA yra laiku informuojami apie svarbius dalykus ir finansinius rezultatus; • UVAA veiksmingai prižiūri vadovybės veiksmus, įskaitant, sudėtingų klausimų kėlimą ir atsakymų ieškojimą; • UVAA susitinka reguliariai, susitikimų protokolai išplatinami laiku.
Vadovybės filosofija ir darbo stilius	Koks yra vadovybės požiūris į finansinę	• vadovybė demonstruoja teigiamą požiūrį ir imasi reikiamų

Kontrolės elementas	Pagrindinis klausimas	Galimos kontrolės priemonės
	atskaitomybę, ir kokie jos veiksmai šiuo atžvilgiu?	veiksmų užtikrinti: – patikimą finansinės atskaitomybės (įskaitant vadovybės bandymus nepaisyti kontrolės priemonių ir kitokią apgaulę) vidaus kontrolę, – tinkamą apskaitos politikos pasirinkimą (taikymą), – informacijos apdorojimui taikomas kontrolės priemones, ir – apskaitos darbuotojų priežiūrą. • vadovybė yra įdiegusi atitinkamas procedūras, neleidžiančias neteisėtai pasinaudoti ar sunaikinti turtą, dokumentus ar įrašus; • vadovybė analizuoja verslo riziką ir imasi atitinkamų veiksmų.
Organizacinė struktūra	Ar buvo nustatyta tinkama organizacinė struktūra?	• esant tinkamai organizacinei struktūrai įmonei lengviau siekti savo tikslų, vykdyti veiklos funkcijas ir įgyvendinti priežiūros institucijų reikalavimus; • vadovybė aiškiai supranta savo atsakomybę už įmonės veiklą ir jai suteiktus įgaliojimus ir turi reikalingos patirties bei žinių tinkamai vykdyti savo pareigas. • esant tinkamai įmonės struktūrai užtikrinama, kad planavimo ir kontrolės veiklai reikalinga patikima ir savalaikė informacija bus teikiama atitinkamiems asmenims; • tarpusavyje nesuderinamos pareigos yra kiek įmanoma atskirtos.
Įgaliojimų suteikimas ir pareigų skyrimas	Ar teisingai suteikti įgaliojimai ir paskirtos pareigos?	• yra parengta atitinkama ūkinių operacijų tvirtinimo politika ir procedūros; • nustatytos atitinkamos atskaitomybės ir atsakomybės ryšiai (atsižvelgiant į įmonės dydį ir jos veiklos pobūdį). • pareigybių aprašymuose numatyta su kontrole susijusios pareigos.
Žmogiškųjų išteklių valdymo politika ir praktika	Kokie taikomi standartai užtikrina: Kad būtų samdomi patys kompetentingiausi ir patikimiausi darbuotojai? Ar organizuojamas darbuotojų mokymas, kad jie galėtų tinkamai atlikti savo pareigas?	• vadovybė nustato standartus (jų laikosi), užtikrinančius, kad būtų samdomi kvalifikuočiausi asmenys; • samdant darbuotojus rengiami pokalbiai dėl darbo, atliekami jų patikimumo patikrinimai, darbuotojai informuojami apie vertybes, tinkamą elgesį ir vadovybės darbo stilių; • nuolat vertinami darbuotojų darbo rezultatai, jie aptariami su kiekvienu darbuotoju ir imamasi atitinkamų veiksmų. • mokymo politikoje atsižvelgiama į numatomas pareigas ir atsakomybę, laukiamus darbo rezultatus ir kintančius poreikius.

Kontrolės elementas	Pagrindinis klausimas	Galimos kontrolės priemonės
	Skatinimo priemonės taikomos pagal darbo rezultatų įvertinimą?	

5.4 Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 15 dalis	Auditorius turi išsiaiškinti, ar įmonėje yra procesas: a) su finansinės atskaitomybės tikslais susijusiems verslo rizikos veiksniams nustatyti; b) rizikos svarbai įvertinti; c) jos pasitaikymo tikimybei įvertinti, ir d) nuspręsti, kokių veiksmų imtis reaguojant į riziką (žr. A79 dalį).
315-ojo TAS 16 dalis	Jeigu įmonė yra sukūrusi tokį procesą (toliau – įmonės rizikos vertinimo procesas), auditorius susipažįsta su juo ir jo taikymo rezultatais. Jeigu auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nebuvo nustačiusi, auditorius turi įvertinti, ar yra panašaus pobūdžio rizika, kuri, kaip auditorius tikėtųsi, būtų nustatyta taikant įmonės rizikos vertinimo procesą. Jeigu tokia rizika yra, auditorius turi suprasti, kodėl taikant procedūras ji nenustatyta, ir įvertinti, ar procesas yra tinkamas pagal aplinkybes, arba nustatyti, ar, įgyvendinant įmonės rizikos vertinimo procesą, yra svarbių vidaus kontrolės trūkumų.
315-ojo TAS 17 dalis	Jeigu įmonė tokio proceso nėra sukūrusi arba taiko procesą prireikus, auditorius turi aptarti su vadovybe, ar buvo nustatyta finansinės atskaitomybės tikslams svarbi verslo rizika ir kokių veiksmų jos atžvilgiu buvo imtasi. Auditorius turi įvertinti, ar tai, kad rizikos vertinimo procesas nėra įformintas dokumentuose, yra priimtina atsižvelgus į aplinkybes, arba turi įvertinti, ar tai yra svarbus vidaus kontrolės trūkumas (žr. A80 dalį).

Rizikos vertimo procesas suteikia vadovybei informaciją, reikalingą įvertinti, kokią veiklos (apgaulės) riziką būtina valdyti, ir kokių veiksmų (jei tokie atliekami) būtina imtis. Vadovybė gali pradėti kurti planus, programas ar veiksmus konkretiems rizikos veiksniams šalinti arba gali nuspręsti, kad dėl išlaidų ar kitų priežasčių, rizika yra priimtina.

Jeigu įmonėje atliekamas rizikos vertinimo procesas yra tinkamas konkrečiomis aplinkybėmis, juo remdamasis auditorius gali nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką. Rizikos vertinimo procesas dažniausiai apima tokias sritis, kaip:

- veiklos aplinkos pasikeitimas;.

- nauji aukščiausios grandies vadovai;
- naujos ar atnaujintos informacinės sistemos;
- spartus augimas;
- naujos technologijos;
- nauji verslo modeliai, produktai, veikla;
- įmonės restruktūrizavimas (įskaitant perleidimus ir įsigijimus);
- veiklos užsienyje plėtra; ir
- nauji pareiškimai apskaitos klausimais.

Mažesnėse įmonėse, kuriose dažniausiai nėra formalaus rizikos vertinimo proceso, auditorius su vadovybe aptaria, kaip nustatoma verslo rizika ir kaip į ją reaguojama.

Auditorius turi įvertinti, kaip vadovybė:

- nustato su finansine atskaitomybe susijusią riziką;
- vertina rizikos reikšmingumą;
- vertina jos pasitaikymo tikimybę; ir
- nusprendžia, kokių veiksmų būtina imtis rizikos veiksmams valdyti.

Jeigu auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nenustatė, auditorius turėtų apsvarstyti:

• kodėl vadovybė nesugebėjo nustatyti rizikos?

• ar pasirinkti procesai tinkami konkrečiomis aplinkybėmis?

Jeigu įmonės rizikos vertinimo procese yra reikšmingų trūkumų (arba jeigu toks procesas nėra taikomas iš viso), apie tai būtina informuoti vadovybę ir už valdymą atsakingus asmenis.

Sąlygos ir įvykiai, galintys rodyti reikšmingo iškraipymo riziką

315-ojo TAS 2 priedėlyje pateikti sąlygų ir įvykių, kurie gali rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, pavyzdžiai.

5.5 Informacinė sistema

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-oj TAS 18 dalis	Auditorius turi susipažinti su finansinei atskaitomybei svarbia informacine sistema, įskaitant susijusius verslo procesus, tai yra: a) finansinėms ataskaitoms reikšmingos įmonės veiklos ūkinių operacijų grupės; b) informacinių technologijų (IT) ir rankinės sistemos procedūros, kuriomis inicijuojamos, registruojamos, tvarkomos, jeigu reikia, koreguojamos, perkeliamos į didžiąją knygą ir finansinėse ataskaitose parodomos įmonės ūkinės operacijos; c) susiję apskaitos įrašai, patvirtinanti informacija ir specifinės finansinių ataskaitų sąskaitos, naudojamos įmonės ūkinėms operacijoms inicijuoti, registruoti, tvarkyti ir parodyti; taip pat klaidingų įrašų taisymas ir

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	informacijos perkėlimo į didžiąją knygą būdas. Šie įrašai gali būti daromi rankiniu būdu ar elektroninėmis priemonėmis; d) kaip informacinė sistema kaupia duomenis apie finansinėms ataskaitoms svarbius įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkines operacijas; e) finansinės atskaitomybės procesai įmonės finansinėms ataskaitoms sudaryti, įskaitant reikšmingus apskaitinius įvertinimus ir atskleidžiamą informaciją; ir f) kontrolės priemonės, taikomos apskaitos įrašams, įskaitant nestandartinius apskaitos įrašus nepasikartojančioms ir neįprastoms ūkinėms operacijoms ar koregavimams registruoti (žr. A81–A85 dalis).
315.19	Auditorius turi susipažinti, kaip įmonė informuoja apie su finansine atskaitomybe susijusias pareigas ir funkcijas, apie finansinei atskaitomybei svarbius klausimus, taip pat ir apie: (žr. A 86–A87 dalis). a) vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų keitimąsi informacija; ir b) išorės šalių, tokių kaip priežiūros institucijos, informavimą.

Vadovybei (ir už valdymą atsakingiems asmenims) patikima informacija reikalinga, kad jie galėtų:

- vadovauti įmonei (t.y., planuoti, sudaryti biudžetą, vykdyti veiklos rezultatų stebėseną, paskirstyti išteklius, nustatyti kainas ir rengti finansines ataskaitas finansinės informacijos teikimo tikslais);
- pasiekti tikslus; ir
- nustatyti, įvertinti rizikos veiksnius ir į juos reaguoti.

Tuo tikslu būtina nustatyti, fiksuoti susijusią informaciją ir ją laiku perduoti (išplatinti) darbuotojams (visuose įmonės lygmenyse), kuriems ji reikalinga sprendimams priimti.

Informacinę sistemą sudaro infrastruktūra (aparatinė įranga), programinė įranga, žmonės, procedūros ir duomenys. Daugelyje informacinių sistemų plačiai naudojamos informacinės technologijos (IT) siekiant nustatyti, fiksuoti, apdoroti ir platinti informaciją, kuri padėtų pasiekti finansinės atskaitomybės ir vidaus kontrolės tikslus.

Finansinės atskaitomybės tikslams pasiekti naudojama informacinė sistema apima įmonės verslo procesus ir apskaitos sistemą, kaip apibrėžta toliau.

5.5-1 pvz.

Verslo procesai (*pardavimas, pirkimas, darbo užmokesčio apskaita ir pan.*)	Verslo procesai – tai struktūriškų veiksmų, skirtų pasiekti tam tikrus tikslus, grupė. Vykstant verslo procesams informacinėje sistemoje registruojamos ūkinės operacijos, apdorojama ir pateikiama jų informacija.
Apskaitos sistema	Apskaitos sistemą sudaro apskaitos programinė įranga, elektroninės skaičiavimo lentelės, politika ir procedūros, taikomos rengiant periodines finansines ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos ataskaitas bei atskleidžiant informaciją.

Informacinę sistemą sudaro procedūros, politika ir įrašai (atliekami rankiniu būdu ir automatizuotai), kurie naudojami sprendžiant toliau nurodytus klausimus.

5.5-2 pvz.

Didesnėse įmonėse gali būti naudojamos sudėtingos, automatizuotos ir labai integruotos informacinės sistemos. Mažesnėms įmonėms dažniausiai pakanka rankinių ir autonominių informacinių technologijų taikomųjų programų.

SVARBŪS DALYKAI

Daugumoje šiuolaikinių apskaitos programinės įrangos paketų (netgi mažesnių) būna integruotos įvairios kontrolės priemonės, kuriomis galima būtų užtikrinti veiksmingesnę finansinių ataskaitų rengimo kontrolę. Tokios kontrolės priemonės − tai automatizuoti sutikrinimai, pranešimai vadovybei apie išimtis, kad ji atliktų peržiūrą, ir bendras finansinės atskaitomybės nuoseklumo užtikrinimas.

Susipažindamas su informacine sistema (įskaitant verslo procesus) be pirmiau esančiame pavyzdyje nurodytų dalykų auditorius vertina ir toliau aprašytuosius.

5.5-3 pvz.

Nustatyti	Atsižvelgti
Naudojamos informacijos šaltiniai	Kokios rūšies ūkinės operacijos yra svarbios finansinėms ataskaitoms? Kaip ūkinės operacijos yra inicijuojamos visų verslo procesų kontekste? Kokie apskaitos įrašai (atlikti elektroniniu ir rankiniu būdu) yra įmonėje? Kaip informacinėje sistemoje kaupiami duomenys apie finansinėms ataskaitoms svarbius įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkinių operacijų rūšis;
Kaip informacija yra registruojama ir apdorojama	Kokie finansinių atskaitų rengimo procesai naudojami: • inicijuoti ūkines operacijas ir nestandartines ūkines operacijas (tokias, kaip susijusių šalių ūkinės operacijos ir pan.), jas registruoti, apdoroti jų informaciją ir rengti apie jas ataskaitas; ir • rengti finansines ataskaitas, atlikti svarbius apskaitinius įvertinimus ir atskleisti informaciją? Kokios procedūros taikomos, kai: • atsiranda reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su kontrolės priemonių nepaisymu, įskaitant standartinius ir nestandartinius įrašus, atliekamus žurnale; • nepaisomos automatizuotos kontrolės priemonės arba jos yra laikinai nevykdomos; ir • nustatomos išimtys ir pranešama apie veiksmus, kurie buvo taikomi tokioms išimtis pašalinti?
Kaip naudojama gauta informacija	Kaip įmonė informuoja apie finansinės atskaitomybės vaidmenį, jai keliamus reikalavimus ir kitus svarbius su finansine atskaitomybe susijusius dalykus? Kokios ataskaitos rengiamos reguliariai naudojant informacinę sistemą ir kaip tokios ataskaitos yra naudojamos valdant įmonę? Kokią informaciją vadovybė teikia už valdymą atsakingiems asmenims (jeigu jie yra kiti, nei vadovybė) ir tokioms išorės šalims, kaip reguliavimo institucijos?

Informavimas

Informavimas yra svarbiausias sėkmingai veikiančios informacinės sistemos elementas. Todėl, jeigu informaciją numatoma naudoti priimant sprendimus ir vykdant vidaus kontrolę, tokią informaciją būtina laiku perduoti atitinkamiems asmenims (esantiems tiek įmonės viduje, tiek jos išorėje).

Efektyviai **įmonės viduje perduodama informacija** padeda darbuotojams aiškiai suprasti kontrolės tikslus, vykdomus verslo procesus, jų pačių funkcijas ir atsakomybę. Tai taip pat padeda suprasti, kaip jų darbas yra susijęs su kitų darbuotojų darbu ir kokios yra įmonės atitinkamo aukštesnio lygio darbuotojų informavimo apie išimtis priemonės.

Informavimo priemonės gali būti neformalios (žodinės) arba formalios (t.y. nurodytos politikoje ir finansinės atskaitomybės rengimo vadovuose).

Mažesnėse įmonėse bendravimas tarp aukščiausio lygio vadovų ir darbuotojų visuomet yra laisvesnis ir ne toks formalus, nes jose yra mažiau valdymo lygių, dirba mažiau darbuotojų, vyresnieji vadovai yra lengviau pasiekiami ir aktyviau dalyvauja įmonės veikloje.

Efektyviai **bendraujant su išorės šalimis** yra užtikrinama, kad apie dalykus, turinčius įtakos siekiant finansinės atskaitomybės tikslų, yra bendraujama su atitinkamomis išorės šalimis, tokiomis, kaip suinteresuotos šalys, finansų įstaigos, reguliavimo institucijos ir vyriausybės agentūros.

Nepakankamas IT sistemų dokumentavimas

Mažesnėse įmonėse informacinės ir bendravimo sistemos gali būti paprastesnės ir ne taip kruopščiai dokumentuotos. Jeigu vadovybė nėra parengusi išsamių apskaitos procedūrų, sudėtingų apskaitos įrašų aprašymų ar rašytinės politikos, auditorius reikiamą supratimą šiais klausimais įgyja daugiau teikdamas paklausimus ir stebėdamas, o ne peržiūrėdamas dokumentus.

5.6 Kontrolės veiksmai

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 20 dalis	Auditorius turi susipažinti su auditui svarbiais kontrolės veiksmais, kuriuos, auditoriaus nuomone, svarbu suprasti, norint įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu ir suplanuoti tolesnes audito procedūras, atsižvelgiant į įvertintą riziką. Atliekant auditą nebūtina suprasti visų kontrolės veiksmų, susijusių su kiekviena reikšminga ūkinių operacijų grupe, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija finansinėse ataskaitose arba su kiekvienu su jais susijusiu tvirtinimu (žr. A 88−94 dalis).
315-ojo TAS 21 dalis	Susipažindamas su įmonės kontrolės veiksmais, auditorius turi suprasti, kaip įmonė atsižvelgia į rizikos veiksnius, susijusius su IT naudojimu (žr. A 95−97 dalis).

Kontrolės veiksmai – tai politika ir procedūros, padedančios užtikrinti, kad būtų vykdomi vadovybės nurodymai. Pavyzdžiui, kontrolės priemonės, kuriomis užtikrinama, kad prekės nebūtų išsiųstos klientams, kurie yra nemokūs, arba kad būtų vykdamos tik patvirtintos pirkimo operacijos. Tokios kontrolės priemonės yra tinkamas atsakas į riziką, kuri, jeigu nebūtų sumažinta, trukdytų įmonei pasiekti jos tikslus.

Kontrolės veiksmai (taikomi informacinėse ir rankinėse sistemose) yra skirti sumažinti riziką, kuri kyla vykdant tokią kasdienę veiklą, kaip ūkinių operacijų apdorojimas (tokie verslo procesai, kaip pardavimas, pirkimas ar darbo užmokesčio apskaičiavimas) ir turto apsauga.

Verslo procesai – tai struktūriškų veiksmų, skirtų pasiekti tam tikrus tikslus, grupė. Dažniausiai verslo proceso kontrolės priemonės gali būti skirstomos į prevencines, nustatomojo pobūdžio, koreguojančias ar kompensuojančias arba nukreipiamojo pobūdžio, kaip aprašyta toliau pateiktame pavyzdyje.

5.6-1 pvz.

Kontrolės priemonių klasifikacija	Aprašymas
Prevencinės kontrolės priemonės	Siekiant išvengti klaidų arba pažeidimų.
Nustatomojo pobūdžio kontrolės priemonės	Nustatyti jau padarytas klaidas ar įvykdytus pažeidimus, kad galima būtų taikyti atitinkamus koreguojančius veiksmus.
Kompensuojančios kontrolės priemonės	Suteikia didesnį užtikrinimo laipsnį tais atvejais, kai dėl išteklių apribojimų negalima taikyti labiau tiesioginių kontrolės priemonių.
Nukreipiamojo pobūdžio kontrolės priemonės *(pvz., politika)*	Nukreipia veiklą pageidaujamiems tikslams pasiekti.

Verslo procesų kontrolės priemonės gali skirtis priklausomai nuo susijusios rizikos ir konkrečių taikymo aplinkybių.

Toliau pateikti tipinių verslo proceso lygiu taikomų kontrolės priemonių pavyzdžiai.

5.6-2 pvz.

Kontrolės priemonės	Aprašymas	Pavyzdžiai
Pareigų atskyrimas	Šios kontrolės priemonės padeda sumažinti asmens galimybes tiek padaryti klaidas ar įvykdyti apgaulę, tiek jas nuslėpti.	Darbuotojas, atsakingas už gautinų sumų apdorojimą, neturi prieigos prie gaunamų grynųjų pinigų.
Tvirtinimo kontrolės priemonės	Šiomis kontrolės priemonėmis nustatoma, kas turi įgaliojimus tvirtinti įvairias įprastas ir neįprastas ūkines operacijas ir įvykius.	Suteikiami įgaliojimai tvirtinti: • naujų darbuotojų priėmimą; • investicijas; • prekių ir paslaugų užsakymą; ir • kredito klientams suteikimą.
Sąskaitų suderinimas	Šios kontrolės priemonės – tai savalaikis sąskaitų suderinimas, suderinimo rezultatų peržiūrėjimas ir reikalingų koreguojančių veiksmų vykdymas.	Banko sąskaitų, pardavimo ūkinių operacijų, tarpusavio likučių, tarpinių sąskaitų ir pan. suderinimas.
IT taikomosios kontrolės priemonės	Šios kontrolės priemonės yra integruotos į tokias IT taikomąsias programas, kaip pardavimų ar pirkimų taikomosios programos. Į IT taikomąsias programas integruojamos visai ar iš dalies automatizuotos kontrolės priemonės.	Įrašų aritmetinio tikslumo, kainų apskaičiavimo sąskaitose faktūrose, įvedamų duomenų tikrinimas ir taisymas, skaitmeninis sekos tikrinimas, išimčių ataskaitų rengimas ir teikimas vadovybei peržiūrėti.
Faktinių rezultatų	Taikant šias kontrolės priemones reguliariai peržiūrimi ir analizuojami faktiniai rezultatai	Veiklos rezultatų analizė, faktinių rezultatų lyginimas su biudžetu,

Kontrolės priemonės	Aprašymas	Pavyzdžiai
peržiūra	lyginant juos su biudžetu, prognozėmis ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių rezultatais. Tuo tikslu taip pat yra susiejami įvairūs duomenys (veiklos ar finansiniai) ir tokie įmonės duomenys lyginami su išorės informacijos šaltiniais. Netikėti nukrypimai yra atitinkamai nagrinėjami ir taikomi reikalingi koreguojantys veiksmai.	nukrypimų nagrinėjimas.
Fizinės kontrolės priemonės	Šios kontrolės priemonės yra susijusios su fizine turto apsauga ir leidimais patekti į įmonės patalpas, susipažinti su įmonės apskaitos įrašais, kompiuterių programomis ir duomenų rinkmenomis.	Šios kontrolės priemonės gali būti turto apsauga (durų spynos, ribojama prieiga prie atsargų (įrašų)), periodinio grynųjų pinigų, saugumo priemonių ir atsargų inventorizacijos rezultatų lyginimas su apskaitos įrašais.

Mažesnės įmonės

Kontrolės veiksmai atliekami siekiant tiesiogiai užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams ar siekiant nustatyti ir ištaisyti jau esamus reikšmingus iškraipymus. Nors kontrolės veiksmai mažesnėse įmonėse dažniausiai yra panašūs į taikomus didesnėse įmonėse, jų svarba auditoriui gali būti labai skirtinga. Atkreipkite dėmesį į toliau išdėstytas nuostatas.

5.6-3 pvz.

Kontrolės veiksmai mažesnėse įmonėse	Pastabos
Neformalus arba ribotas dokumentavimas	Dauguma kontrolės priemonių gali būti taikomos neformaliai ir gali būti neišsamiai sudokumentuotos. Pavyzdžiui, sprendimą dėl kredito suteikimo klientui vadovas gali priimti daugiau remdamasis savo profesiniu sprendimu ir žiniomis, o ne iš anksto nustatytu kredito limitu.
Ribota taikymo sritis	Kontrolės veiksmai (jei jie taikomi) dažniausiai susiję su tokiais pagrindiniais ūkinių operacijų ciklais, kaip pajamos, pirkimai ir darbo užmokesčio išlaidos.
Rizika gali būti sumažinta dėl kontrolės aplinkos *(žr. 1 tomo 5.3 skyrių)*	Dėl aukštesnio lygio vadovų taikomų kontrolės priemonių kai kurių rūšių kontrolės veiksmai gali būti neaktualūs. Pavyzdžiui, vadovams tvirtinat reikšmingus pirkimo sandorius gali būti užtikrinama, kad svarbių sąskaitų likučiai ir sandoriai yra griežtai kontroliuojami, todėl sumažėja ar apskritai dingsta būtinybė atlikti daugiau papildomų kontrolės veiksmų. Kai kurių ūkinių operacijų iškraipymo riziką (kuri didesnėse įmonėse mažinama kontrolės veiksmais) gali būti sumažinta tokiomis priemonėmis: • įmonės kultūra, kurioje pabrėžiama kontrolės svarba; • kompetentingų darbuotojų samdymas; • pajamų ir išlaidų lyginimas su patvirtintu biudžetu; • reikalavimas, kad aukštesnio lygio vadovai tvirtintų visas svarbiausias ūkines operacijas; • pagrindinių veiklos rodiklių stebėsena; ir • pareigų paskirstymas darbuotojams taip, kad pareigos būtų veiksmingai atskirtos.

Auditui svarbūs kontrolės veiksmai gali sumažinti tokią riziką, kaip:

- **reikšminga rizika**
  Nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, kuriai, auditoriaus nuomone, reikia skirti ypač daug dėmesio. (Žr. 2 tomo 10 skyrių);
- **rizika, kurios negalima pašalinti pagrindinėmis procedūromis**
  Tai yra nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, dėl kurios vien tik pagrindinėmis procedūromis pakankamų tinkamų audito įrodymų surinkti negalima;
- **kita reikšmingo iškraipymo rizika**

Auditoriaus sprendimui dėl to, ar kontrolės veiksmas yra svarbus auditui, įtakos turi:

- žinios apie atliekamus (neatliekamus) kontrolės veiksmus, įgytos nagrinėjant kitas vidaus kontrolės sudedamąsias dalis. Jeigu į konkrečius rizikos veiksnius buvo tinkamai reaguota (pvz., patikrinus kontrolės aplinką ar informacine sistemą ir pan.), papildomų kontrolės priemonių, kurios gali būti taikomos, nustatyti nebūtina;
- įvairūs kontrolės veiksmai, kuriais pasiekiama to paties tikslo. Būtina susipažinti su kiekvienu kontrolės veiksmu, susijusiu su tokiu tikslu;
- didesnis audito efektyvumas pasiekiamas testuojant tam tikrų pagrindinių kontrolės priemonių efektyvumą. Tokio didesnio efektyvumo galima pasiekti:
  - kai audito įrodymų rinkimas atliekant kontrolės priemonių efektyvumo testus yra ekonomiškai efektyvesnis būdas nei pagrindinės procedūros. Atliekant kontrolės priemonių testus dažniausiai sudaromos imtys, kurios yra mažesnės už pagrindinių testų imtis. Jeigu kontrolės priemonės yra automatizuotos, gali pakakti ir vos vieno elemento imties (remiantis prielaida, kad bendrosios IT kontrolės priemonės yra veiksmingos). Be to, jeigu nuo praėjusių metų kontrolės sistema ir susiję darbuotojai nepasikeitė, kontrolės priemonių efektyvumo testus (tam tikromis sąlygomis) gali pakakti daryti kartą į tris metus (žr. 2 tomo 17 skyrių);
  - vien tik pagrindinės procedūros nesuteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu. Pavyzdžiui, taikant vien tik pagrindines procedūras būtų sunku (o kartais ir iš viso neįmanoma) išreikšti tvirtinimą apie pardavimo pajamų išsamumą. Tokiose situacijose gali būti naudinga nustatyti vidaus kontrolės priemones, kuriomis galima būtų pašalinti atitinkamą riziką ir išreikšti susijusius tvirtinimus. Jeigu yra tikimybė, kad vidaus kontrolės priemonės veikia efektyviai, būtinus audito įrodymus galima surinkti atlikus tokių kontrolės priemonių efektyvumo testus.

5.7 Susipažinimas su IT rizika ir kontrolės priemonėmis

Šiais laikais dauguma įmonių naudoja informacinių technologijų (IT) priemones, kad galėtų vykdyti ir kontroliuoti bent tam tikrą savo veiklą ir teikti informaciją apie ją. IT operacijas dažniausiai valdo centralizuota aptarnavimo grupė, kuri užtikrina, kad kasdieniai vartotojai (darbuotojai) galėtų tinkamai naudotis kompiuterine ir programine įranga, ir jų pareigoms atlikti reikalingomis taikomosiomis programomis. Mažesnėse įmonėse už IT sistemos valdymą gali būti atsakingas vienas asmuo iš išorės, kartais dirbantis ne visą darbo dieną.

Nepriklausomai nuo įmonės dydžio, su IT valdymu ir taikymu yra susiję daugybė rizikos veiksnių, dėl kurių, jeigu jie nebūtų pašalinti, finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos.

Kad informacija būtų išsamiai ir tiksliai apdorota, būtina derinti dviejų rūšių IT kontrolės priemones:

- **bendro pobūdžio IT kontrolės priemonės**

Šios kontrolės priemonės taikomos visoms taikomosioms programoms ir dažniausiai tai yra kartu taikomos automatizuotos kontrolės priemonės (integruotos kompiuterių programose) ir rankinės kontrolės priemonės (tokios, kaip IT biudžetas ir sutartys su paslaugų teikėjais); ir

- **IT taikomųjų programų kontrolės priemonės**

  Šios kontrolės priemonės yra automatizuotos kontrolės priemonės, taikomos taikomosioms programoms (tokioms, kaip pardavimų apdorojimas ar darbo užmokesčio apskaičiavimas).

Taip pat yra trečios rūšies kontrolės priemonės, kuriose yra integruoti rankiniai ir IT elementai. Šios kontrolės priemonės dar gali būti vadinamos nuo IT priklausomos kontrolės priemonės. Kontrolė įgyvendinama rankiniu būdu, tačiau jos efektyvumas priklauso nuo IT taikomosios programos parengtos informacijos. Pavyzdžiui, finansų direktorius gali peržiūrėti mėnesio (ketvirčio) finansinę ataskaitą (kuri buvo parengta naudojant apskaitos sistemą) ir išnagrinėti nukrypimus.

Toliau pateiktame pavyzdyje nurodoma bendro pobūdžio IT kontrolės priemonių taikymo sritis.

5.7-1 pvz.

Bendro pobūdžio IT kontrolės priemonės	
Standartai, planavimas, politika ir pan. *(IT kontrolės aplinka)*	IT valdymo struktūra. Kaip nustatoma, mažinama ir valdoma IT rizika. Reikalinga informacinė sistema, strateginis planas (jeigu toks sudarytas) ir biudžetas. IT politika, procedūros, ir standartai. Organizacinė struktūra ir pareigų atskyrimas. Nenumatytų atvejų planavimas.
Duomenų, IT infrastruktūros ir kasdienių operacijų saugumas	IT infrastruktūros įsigijimas, instaliavimas, konfigūravimas, integravimas ir priežiūra. Informacinių paslaugų vartotojams teikimas. Trečiųjų šalių paslaugų teikėjų valdymas. Sisteminės programinės įrangos, saugumo programinės įrangos, duomenų bazės valdymo sistemų ir paslaugų programų naudojimas. Įvykių sekimo, registravimo sistemos žurnale ir stebėsenos funkcijos.
Prieiga prie programų ir taikomųjų programų duomenų	Vartotojų slaptažodžių ir vartotojų vardų suteikimas (panaikinimas). Interneto užkarda ir nuotolinės prieigos kontrolės priemonės. Duomenų šifravimas ir kriptografiniai raktai. Vartotojų paskyrų ir prieigos teisių kontrolės priemonės. Vartotojų profiliai, kuriems suteikta ar apribota prieigos teisė.

Bendro pobūdžio IT kontrolės priemonės	
Programos kūrimas ir programos pakeitimai	Naujų taikomųjų programų įsigijimas ir įdiegimas. Sistemos kūrimas ir kokybės užtikrinimo metodologija. Esamų taikomųjų programų, įskaitant programos pakeitimų kontrolės priemonių priežiūra.
IT operacijų stebėsena	Politika, procedūros, tikrinimai ir pranešimai apie išimtis, užtikrinantys, kad: • informacijos vartotojai gautų tikslius duomenis, būtinus sprendimams priimti; • bendro pobūdžio IT kontrolės priemonių būtų nuosekliai laikomasi; ir • IT tenkintų įmonės poreikius ir būtų tinkamai suderinta su verslo reikalavimais.

IT taikomosios kontrolės priemonės

IT taikomosios kontrolės priemonės yra susijusios su konkrečia taikomąja programine įranga, naudojamai verslo proceso lygmenyje. Taikomosios kontrolės priemonės gali būti prevencinio arba nustatomojo pobūdžio, o jų paskirtis yra užtikrinti apskaitos įrašų vientisumą.

Tipinės taikomosios kontrolės priemonės susijusios su procedūromis, naudojamomis ūkinėms operacijoms inicijuoti, registruoti, tvarkyti ir informacijai apie ūkines operacijas arba kitiems finansiniams duomenims teikti. Šios kontrolės priemonės padeda užtikrinti, kad įvykusios ūkinės operacijos būtų tvirtinamos, išsamiai ir tiksliai registruojamos ir apdorojamos. Tokių procedūrų pavyzdžiai – tai įvedamų duomenų tikrinimas ir taisymas juos įvedant, numeravimo sekos tikrinimas ir remiantis išimčių ataskaita atliekamos rakinės procedūros.

5.8 Stebėsena

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 22 dalis	Auditorius turi suprasti pagrindinius įmonės veiksmus finansinės atskaitomybės vidaus kontrolei stebėti, įskaitant auditui svarbius kontrolės veiksmus ir tai, kaip įmonė inicijuoja veiksmus kontrolės priemonių trūkumams ištaisyti (žr.A98–A100 dalis).
315-ojo TAS 24 dalis	Auditorius turi suprasti informacijos, naudojamos įmonės stebėsenos veikloje, šaltinius ir priežastis, dėl kurių, vadovybės nuomone, informacija stebėsenos tikslams yra pakankamai patikima (žr. A104 dalį)

Atliekant stebėseną įvertinamas vidaus kontrolės veikimo per tam tikrą ataskaitinį laikotarpį efektyvumas. Tikslas yra užtikrinti, kad kontrolės priemonės veiktų tinkamai, ir, jeigu ne − imtis atitinkamų koreguojančių veiksmų.

Atlikus stebėseną vadovybė gauna informaciją apie tai, ar vidaus kontrolės sistema, kokią jie sukūrė rizikai sumažinti:

- yra veiksminga siekiant nustatytų kontrolės tikslų;
- yra tinkamai įdiegta ir darbuotojų gerai suprantama;
- yra naudojama kasdienėje veikloje ir jos yra tinkamai laikomasi; ir
- turėtų būti modifikuota ar patobulinta siekiant tinkamai atsižvelgti pasikeitusias sąlygas.

Vadovybė gali nuolat vykdyti kontrolės priemonių stebėseną, atlikti atskirus vertinius arba vienu metu vykdyti nuolatinę stebėseną ir atlikti atskirus vertinimus.

Mažesnėse įmonėse tokia nuolatinė stebėsena yra neformali ir dažniausiai neatskiriama pasikartojančios įmonės veiklos dalis. Tai yra nuolatinis vadovavimas, priežiūra ar informacinės sistemos kuriamų išimčių ataskaitų peržiūra. Kai vadovai tiesiogiai dalyvauja įmonės veikloje, dažnai jie nustato reikšmingus nukrypimus nuo prognozių ir finansinių duomenų netikslumus ir imasi koreguojančių veiksmų kontrolės priemonei keisti ar gerinti.

Nuolatinė stebėsena (atskiras konkrečių įmonės veiklos sričių vertinimas, kurį didesnėse įmonėse atlieka atskiras audito padalinys) retai atliekama mažesnėse įmonėse Tačiau periodinį svarbiausių procesų vertinimą gali atlikti kvalifikuoti darbuotojai, kurie nėra tiesiogiai susiję su tokiais procesais, arba samdomi tinkamai kvalifikuoti asmenys.

Vykdydama stebėseną vadovybė taip pat galėtų naudotis iš išorės šalių gauta informacija, kuri gali nurodyti, kurioje srityje kyla problemų ar kurias sritis reikia tobulinti. Tai galėtų būti:

- klientų skundai;
- valdžios institucijų, pavyzdžiui, franšizės davėjų, finansinių institucijų ar priežiūros institucijų, pastabos; ir
- išorės auditorių ir konsultantų teikiama informacija, susijusi su vidaus kontrole.

Stebėsenos tikslais naudojamos informacijos šaltiniai

Didelė dalis stebėsenai naudojamos informacijos gali būti gaunama iš įmonės informacinės sistemos. Vadovybė dažniausiai bus linkusi tikėti, kad tokia informacija yra tiksli. Jeigu tokia informacija nėra visai tiksli, yra pavojus, kad dėl to vadovybė gali padaryti neteisingas išvadas ar priimti neteisingus sprendimus.

Atitinkamai, vertindamas kontrolės priemonių stebėseną, auditorius privalo suprasti:

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

5.9 Susipažinimas su auditui svarbiomis vidaus kontrolės priemonėmis

Toliau pateiktame pavyzdyje yra apibendrinami atskiri auditoriaus susipažinimo su auditui svarbiomis vidaus kontrolės priemonėmis etapai.

5.9-1 pvz.

Nustatyti	Atsižvelgti
Specifinė reikšmingo iškraipymo rizika, kurią būtina sumažinti	Galima reikšmingo iškraipymo rizika (susijusi su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir finansinėse ataskaitose atskleidžiama informacija) tvirtinimų lygmeniu. Pavyzdžiui: • su kasdienėmis ūkinėmis operacijomis susijusi rizika; • apgaulės rizika (tokia, kaip vadovybės kontrolės priemonių nepaisymas arba turto pasisavinimas); • atskleidžiamos informacijos rizika (neišsami ar trūkstama informacija); • reikšminga rizika; • neįprasta rizika (tokia, kaip naujos apskaitos sistemos diegimas); ir • vertinimo rizika (apskaitiniai įvertinimai, vertinimas ir pan.).
Vadovybės atsakas į nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką	Kokiais (rankiniu būdu ar naudojant IT) kontrolės veiksmais (atskirai ar kartu su kitais) nustatomos ir ištaisomos reikšmingos klaidos ir apgaulė ar užkertamas joms kelias. Šiame etape auditorius neprivalo nustatyti visų kontrolės veiksmų, kokie tik gali būti. Pavyzdžiui, įmonė gali taikyti 15 kontrolės procedūrų kaip atsaką į konkrečią riziką. Jeigu auditorius nusprendžia, kad pirmosios trys nustatytosios kontrolės procedūros yra pakankamos atitinkamai rizikai sumažinti, kitų 12 procedūrų nustatyti ir dokumentuoti nereikia.
Reikšmingi trūkumai	Reikšmingi trūkumai gali susidaryti vadovybei nesugebėjus sumažinti reikšmingų iškraipymų rizikos. Apie tokius trūkumus informuojama vadovybė ir parengiamas atitinkamas audito atsakas.
Atitinkamų kontrolės priemonių įgyvendinimas	Tai yra procedūros (taikomos kartu su pokalbiais su kliento darbuotojais), skirtos patvirtinti, kad atitinkamos nustatytos kontrolės procedūros iš tikrųjų egzistuoja ir kad įmonė jas iš tikrųjų įgyvendina. Jos gali būti atliekamos tam tikru konkrečiu momentu, pavyzdžiui, vieną pasirinktą dieną yra sekamas visas vienos ūkinės operacijos kelias per visą sistemą. Tai nėra kontrolės priemonės testas, skirtas nustatyti, ar kontrolės priemonė buvo veiksminga visą audito apimamą laikotarpį.

5.10 Rankinės arba automatinės kontrolės priemonės

Daugumoje įmonių vidaus kontrolės sistemą sudaro kartu taikomos rankinės ir automatizuotos kontrolės priemonės. Rizika, kuriai taikomos įvairios kontrolės priemonės, ir tokių priemonių sukuriama nauda yra aprašyta toliau.

5.10-1 pvz.

Nauda	
Rankinės kontrolės priemonės	Automatizuotos kontrolės priemonės
• naudojamos automatinių kontrolės priemonių efektyvumo stebėsenai; • tinkamos tose srityse, kur vykdant didelės apimties, neįprastas ir nepasikartojančias ūkines operacijas būtina priimti sprendimus ir vadovautis savo nuožiūra; • naudingos tai atvejais, kai klaidas sunku	• nuosekliai taikyti nustatytas verslo taisykles ir atlikti sudėtingus skaičiavimus apdorojant didelį kiekį ūkinių operacijų ar duomenų; • padidinti informacijos savalaikiškumą, prieinamumą, tikslumą; • palengvinti papildomą informacijos analizę; • padidinti įmonės veiklos, politikos ir procedūrų

Nauda	
nustatyti, numatyti ar jų tikėtis; • keičiantis aplinkybėms tam tikroms sritims, kurių neapima esamos automatinės kontrolės priemonės, būtina taikyti rankines kontrolės priemones.	stebėsenos galimybes; • sumažinti riziką, kad kontrolės priemonės bus apeitos; • padidinti galimybes efektyviau atskirti pareigas įdiegiant taikomųjų programų, duomenų bazių ir operacinių sistemų apsaugos kontrolės priemones.

Rizikos veiksniai	
Rankinės kontrolės priemonės	Automatinės kontrolės priemonės
• mažiau patikimos nei automatinės kontrolės priemonės, nes jas atlieka žmonės; • lengviau apeiti, ignoruoti ar nepaisyti; • joms būdingesnės paprastos klaidos ir apsirikimai; • negalima daryti prielaidos, kad bus užtikrintas reikiamas nuoseklumas; • mažiau tinkamos didelės apimties arba pasikartojančioms ūkinėms operacijoms, kai automatinės kontrolinės priemonės gali būti veiksmingesnės; • mažiau tinkamos veiklai, kai kontrolės priemones galima įgyvendinti kitu būdu ir jas automatizuoti.	• pasitikėjimas sistemomis ar programomis, netiksliai apdorojančiomis duomenis, apdorojančiomis netikslius duomenis arba netiksliai apdorojančiomis netikslius duomenis; • dėl neteisėtos prieigos prie duomenų jie gali būti sunaikinti arba netinkamai pakeisti, taip pat gali būti registruojamos nepatvirtintos ar neesamos ūkinės operacijos ar jos gali būti netinkamai registruojamos; ypatinga rizika gali kilti, kai daug vartotojų turi prieigą prie bendros duomenų bazės; • galimybė IT darbuotojams gauti didesnes prieigos teises, nei būtina jų tiesioginėmis pareigoms vykdyti, todėl pažeidžiama pareigų atskyrimo tvarka; • pakeičiami pirminių bylų duomenys neturint tam įgaliojimų; • sistemų ar programų pakeitimai neturint tam įgaliojimų; • neatliekami būtini sistemų ar programų pakeitimai; • netinkama intervencija rankiniu būdu; • galimas duomenų praradimas arba negalėjimas susipažinti ir dirbti su duomenimis, kai tai yra būtina.

SVARBŪS DALYKAI

Kai įmonė naudoja tiek rankines, tiek automatines kontrolės priemones, visuomet būtina nustatyti, kas yra atsakingas už kiekvienos kontrolės priemonės veikimą. Pavyzdžiui, tarkime, sandėlio vadybininkas yra atsakingas už prekių išsiuntimą. Sandėlio vadybininkas rankiniu būdu įveda duomenims į pardavimo sistemą, kurioje įdiegta taikomoji kontrolės priemonė, padedanti suderinti siunčiamos partijos duomenis su faktišku užsakymu. Jeigu suderinti nepavyksta, kas turi prisiimti atsakomybę – sandėlio vadybininkas, IT skyrius ar apskaitos skyrius? Jeigu nėra paskirtas atskiras asmuo, atsakingas už visą procesą, kaip ir reikia tikėtis, įvykus klaidai darbuotojai kaltins vieni kitus.

Jeigu nebuvo paskirtas atsakingas asmuo, įvertinkite:

- finansinėse ataskaitose galimų atsirasti iškraipymų tikimybę ir mastą;
- tinkamą audito atsaką; ir
- ar apie tokį dalyką reikėtų informuoti vadovybę.

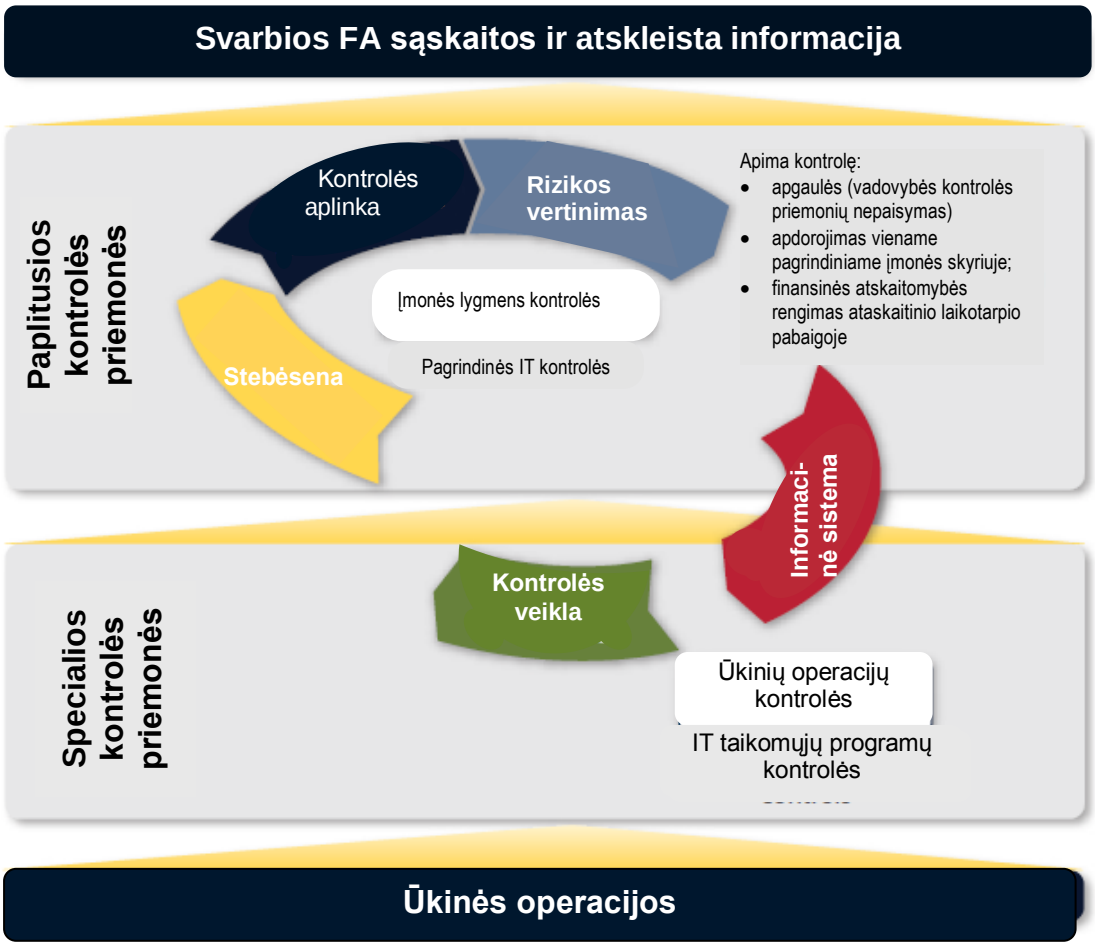
5.11. Paplitusios kontrolės priemonės

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-jo TAS 14 dalies b punktas	Auditorius (...) turi įvertinti, ar: b) kontrolės aplinkos elementų stipriosios savybės bendrai suteikia tinkamą pagrindą veikti kitoms vidaus kontrolės sudedamosioms dalims ir ar toms kitoms kontrolės sudedamosioms dalims veikti netrukdo kontrolės aplinkos trūkumai (žr. A69−A78 dalis).

Taigi, šiame skyriuje apžvelgtos visos penkios vidaus kontrolės sudedamosios dalys. Kai kurios tokios kontrolės priemonės yra paplitusios ir tik netiesiogiai padeda nustatyti reikšmingus iškraipymus arba ištaisyti jau įvykdytus reikšmingus iškraipymus ir užkirsti jiems kelią. Kitos kontrolės priemonės yra susijusios su konkrečia ūkinių operacijų rizika (tokia, kaip darbo užmokesčio apskaičiavimas, pirkimas ar pardavimas), todėl jos yra sukurtos taip, kad užkirstų kelią iškraipymams, juos nustatytų ar ištaisytų.

Toliau pateiktame pavyzdyje parodyta dviejų ūkinių operacijų kontrolės lygių sąveika – nuo ūkinės operacijos inicijavimo, jos informacijos apdorojimo (ūkinių operacijų lygis) atliekant apskaitos įrašus (įmonės lygmuo) iki pateikimo finansinėse ataskaitose. Atkreipkite dėmesį, kad tris iš penkių vidaus kontrolės sudedamųjų dalių daugiausia sudaro paplitusios kontrolės priemonės.

5.11-1 pvz.



Pastabos:

1. Aukščiau yra pateiktas bendro pobūdžio pavyzdys. Tam tikrais atvejais paplitusios kontrolės priemonės gali būti sukurtos veikti taip tiksliai, kad galėtų nustatyti konkrečius iškraipymus verslo procesų lygyje ir užkirsti jiems kelią. Pavyzdžiui, vadovai gali pagal už valdymą atsakingų asmenų patvirtintą biudžetą nustatyti nepatvirtintas administracines išlaidas. Kitais atvejais kontrolės veiksmai ir atskiros informacinės sistemos dalys gali būti taikomos įmonės lygmens veiklai.
2. Įmonės lygmens kontrolės priemonės (tokios, kaip kompetencijos siekimas) gali būti mažiau apčiuopiamos nei verslo procesų lygmens kontrolės priemonės (tokios, kaip gautų prekių sutikrinimas su pirkimo užsakymu), tačiau nustatant apgaulę ir klaidą ar užkertant joms kelią yra vienodai svarbios.
3. Ataskaitinio laikotarpio pabaigos finansinės atskaitomybės procesai apima procedūras, skirtas:
   - suvesti bendras ūkinių operacijų sumas į didžiąją knygą;
   - pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką;
   - inicijuot, tvirtinti, atlikti apskaitos įrašus didžiojoje knygoje ir juos tvarkyti;
   - registruoti pasikartojančius ir nepasikartojančius finansinių ataskaitų koregavimus; ir
   - parengti finansines ataskaitas ir susijusią atskleidžiamą informaciją.
4. Bendrosios informacinių technologijų (IT) kontrolės priemonės yra panašios į įmonės lygio kontrolės priemones, išskyrus tai, kad šios priemonės daugiausia skirtos visos įmonės IT operacijų (tokių, kaip organizacijos, darbuotojų samdymo ir duomenų vientisumo) valdymui.

5. IT taikomosios kontrolės priemonės yra panašios į ūkinių operacijų kontrolės priemones. Jos taikomos konkrečių ūkinių operacijų apdorojimui verslo procesų lygmenyje.

Atskiros ūkinių operacijų kontrolės priemonės kuriamos pagal paplitusias kontrolės priemones. Paplitusiomis kontrolės priemonėmis nustatomas „tonas viršuje“ ir formuojami su organizacijos kontrolės aplinka susiję lūkesčiai. Jei paplitusios kontrolės priemonės yra blogai suplanuotos, gali susidaryti palankios sąlygos įvykti įvairių rūšių klaidoms ir apgaulei. Pavyzdžiui, įmonėje gali būti pardavimo procesas, kuris yra griežtai kontroliuojamas ir efektyviai vykdomas. Tačiau, jeigu aukštesnio lygio vadovų požiūris į kontrolę yra netinkamas ir jie kartais nepaiso tokių kontrolės priemonių, finansinėse ataskaitose vis dar gali pasitaikyti reikšmingų klaidų. Dažniausi įmonių nusižengimai − kontrolės priemonių nepaisymas ir blogas „tonas viršuje“.

Paplitusios kontrolės priemonės taip pat apima stebėsenos kontrolės priemones, kurios vertina, ar iš tikrųjų „tonas viršuje“ toks, kokio tikimasi, ir ar su kontrole susiję lūkesčiai yra vykdomi.

Paplitusios kontrolės priemonės (kartais vadinamos įmonės lygmens kontrolės priemonėmis) galėtų apimti:

- su kontrolės aplinka susijusias kontrolės priemones;
- kontrolės priemones, skirtas užkirsti kelią vadovybės bandymams nepaisyti kontrolės priemonių;
- įmonėje taikomas rizikos vertinimo procesą;
- kontrolės priemones veiklos rezultatams stebėti ir kitas kontrolės priemones;
- finansinės atskaitomybės rengimo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje kontrolės priemones; ir
- svarbiausių verslo kontrolės priemonių ir rizikos valdymo praktikos politiką.

Mažesnės įmonės

Mažesnėse įmonėse konkrečių verslo proceso kontrolės priemonių trūkumą (dėl riboto darbuotojų skaičiaus ar turint nepakankamai išteklių) dažnai kompensuoja aktyvus vadovų (pavyzdžiui, savininko vadovo) dalyvavimas vykdant kontrolę. Iš tikrųjų, kai kurios paplitusios kontrolės priemonės mažesnėse įmonėse gali veikti labai tiksliai ir nustatyti konkrečius iškraipymus bei užkirsti jiems kelią. Tačiau kuo daugiau sričių apima aukštesnio lygio vadovų kontrolė, tuo labiau padidėja rizika, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės priemonių. Šią riziką galima sumažinti taikant tolesnes audito procedūras arba planuojant tinkamas kovos su apgaule kontrolės priemones (žr. 1 tomo 5.12 skyrių toliau).

Paplitusių kontrolės priemonių trūkumai

Nors informacijos trūkumą ir klaidas finansinėse ataskaitose ne visada lemia nepakankamos paplitusios kontrolės priemonės, vis dėlto paplitusios kontrolės priemonės turi reikšmingos įtakos atsirasti iškraipymams verslo procesų lygmenyje. Jeigu nėra gerų paplitusių kontrolės priemonių, kitų verslo procesų kontrolės priemonių veiksmingumas gali reikšmingai sumažėti; todėl apie reikšmingus tokių kontrolės priemonių trūkumus būtina informuoti vadovus ir už valdymą atsakingus asmenis.

5.12 Kovos su apgaule kontrolės priemonės

Pastaraisiais metais vis dažniau pradėta naudoti naujas vidaus kontrolės priemonės, kurios kartais vadinamos kovos su apgaule kontrolės priemonėmis. Kadangi absoliuti dauguma didesnio masto apgaulės atvejų yra susiję su aukštesnio lygio vadovais, griežtos kovos su apgaule programos ir kontrolės priemonės yra laikomos naudinga kontrolės aplinkos didesnėse įmonėse dalimi. Kovos su apgaule kontrolės priemones galima palyginti su keliuose įrengtais greičio mažinimo kalneliais, kurie yra skirti sulėtinti automobilių greitį,

jų visiškai nesustabdant. Kovos su apgaule kontrolės priemonėmis siekiama sulaikyti nuo netinkamos veiklos vykdymo visiškai įmonės veiklos nesustabdant.

Kovos su apgaule kontrolės priemonės yra ypač svarbios didesnėse įmonėse, nors taip pat gali būti skirtos užkirsti kelią apgaulei ir mažesnėse įmonėse. Tokios kontrolės priemonės negali visiškai užkirsti kelio apgaulės veiksmams, tačiau jos gali tapti veiksminga atgrasymo priemonės. Tokios priemonės priverčia apgaulę vykdančius asmenis gerai pagalvoti apie galimas jų veiksmų pasekmes.

Kovos su apgaule kontrolės priemonės gali būti suplanuotos taip, kad jos apimtų visas penkias vidaus kontrolės sudedamąsias dalis. Tačiau ypač didelis dėmesys skiriamas įmonės vadovų kuriamam „tonui viršuje“, kuris yra susijęs su reikšmingu finansinių ataskaitų iškraipymu. „Tonas viršuje“, apimantis vadovų požiūrį į kontrolės priemones ir atitinkamus veiksmus, yra kontrolės aplinkos dalis (žr. prieš tai pateiktą 1 tomo 5.3 skyrių), kuris turi įtakos visų darbuotojų supratimui apie kontrolę. Geras „tonas viršuje“ yra laikomas veiksmingiausia kovos su apgaule kontrolės priemone.

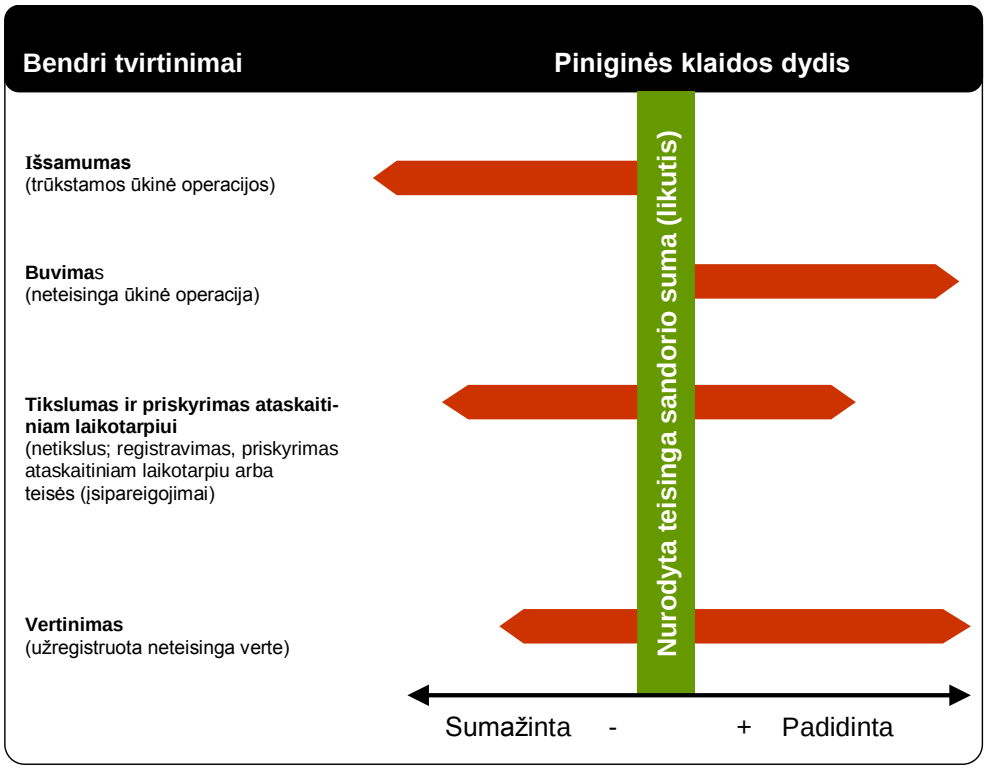
Du mažesnėms įmonėms taikomų kovos su apgaule kontrolės priemonių pavyzdžiai būtų tokie:

- **apskaitos įrašai**
  Vadovybė, vykdydama apgaulę, dažniausiai atlieka neįprastus apskaitos įrašus Politika dėl neįprastų apskaitos įrašų (viršijančių tam tikrą nustatytą sumą), pagal kurią tokie įrašai turi būti paaiškinti ir pasirašyti vadovybės (juos patvirtinant) yra paprasta kovos su apgaule kontrolės priemonės, kuri gali būti įgyvendinta bet kokio dydžio įmonėje. Tokia politika suteikia galimybę įmonės buhalteriui prašyti vadovo (prašančio padaryti įrašą) paaiškinti tokį įrašą ir jį patvirtinti. Gal būt tai nesustabdys aukštesnio lygio vadovo ir jis vis tiek reikalaus padaryti netinkamą įrašą, tačiau vien tik žinojimas, kad reikės patvirtinimą pagrįsti pasirašytu dokumentu ir pateikti paaiškinimą, gali atgrasyti nuo noro kada nors dar prašyti padaryti tokį įrašą. Jeigu tai neatgraso nuo noro reikalauti padaryti tokį įrašą, auditorius vis dėlto gali pastebėti, kad įrašas nebuvo patvirtintas ir paprašyti tai paaiškinti. Po to auditorius gali atlikti papildomą šio klausimo tyrimą;
- **pareigų atskyrimas**
  Mažesnėse įmonėse dažniausiai labai pasitikima buhalteriu arba apskaitininku, jų darbas beveik neprižiūrimas, todėl jie turi puikias galimybes įvykdyti apgaulę. Viena galimų (nors šiek tiek brangių) kovos apgaule priemonių būtų pasamdyti ne visą darbo dieną dirbantį buhalterį, kuris tokio asmens darbą dirbtų bent vieną ar dvis savaites per metus, pavyzdžiui, kol buhalteris atostogauja ar vykdo kitas užduotis. Jei taikoma pakaitinio buhalterio priėmimo politika, buhalteris gali nebenorėti vykdyti apgaulės, o jeigu apgaulė jau vykdoma, esant tokiai pakeitimo politikai galima būtų nustatyti apgaulę.

6. Finansinių ataskaitų tvirtinimai

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Vadovybės tvirtinimų naudojimas atliekant auditą.	315-asis TAS

6.0-1 pvz.



6.1 Apžvalga

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 4 dalies a punktas	**Tvirtinimai** Tvirtinimai – atviri ar kitokie vadovybės pareiškimai, kurie atsispindi finansinėse ataskaitose ir kuriuos auditorius naudoja siekdamas įvertinti įvairių galimų iškraipymų rūšis;

Vadovų auditoriui teikiamas tvirtinimas, pavyzdžiui, kad „finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra pateiktos teisingai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“, iš tikrųjų apima daugiau tvirtinimų.

Tokie (vadovybės) tvirtinimai yra susiję su įvairių komponentų (sumų ir atskleidžiamos informacijos) pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose.

Vadovybės tvirtinimų pavyzdžiai yra tokie:

- visas finansinėse ataskaitose nurodytas turtas iš tikrųjų egzistuoja;
- visos pardavimo ūkinės operacijos buvo registruotos tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu;
- atsargos nurodytos teisinga verte;
- mokėtinos sumos tinkamai atspindi įmonės įsipareigojimus;
- visos registruotos ūkinės operacijos įvyko vertinamu ataskaitiniu laikotarpiu; ir
- visos sumos teisingai pateiktos ir atskleistos finansinėse ataskaitose.

Kiekvieną iš šių tvirtinimų dažniausiai galima apibūtinu vienu žodžiu: išsamumas, buvimas, įvykimas, tikslumas, vertinimas ir pan. Pavyzdžiui, vadovybė gali tvirtinti auditoriui, kad apskaitoje registruotas pardavimų likutis apima visas pardavimo ūkines operacijas (išsamumo tvirtinimas), ūkinės operacijos tikrai įvyko ir yra teisėtos (įvykimo tvirtinimas), ūkinės operacijos buvo tinkamai registruotos apskaitos dokumentuose ir tinkamu apskaitos laikotarpiu (tikslumo ir priskyrimo ataskaitiniam laikotarpiui tvirtinimas).

6.2 Tvirtinimų aprašymas

315-ojo TAS A111 dalyje aprašomos tvirtinimų kategorijos, kuriomis remdamasis auditorius gali vertinti įvairių rūšių reikšmingus iškraipymus. Šios tvirtinimų kategorijos aprašytos toliau pateiktame pavyzdyje.

6.2-1 pvz.

Tvirtinimas	Aprašymas	
Ūkinių operacijų grupės ir įvykiai audituojamu laikotarpiu	**Įvykimas**	Registruotos ūkinės operacijos ir įvykiai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone.
	Išsamumas	Visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti.
	Tikslumas	Su registruotomis ūkinėmis operacijomis ir įvykiais susijusios sumos ir kiti duomenys yra tinkamai įregistruoti;
	Priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui	Ūkinės operacijos ir įvykiai į apskaitą įtraukti tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu.
	Grupavimas	Ūkinės operacijos ir įvykiai įregistruoti tinkamose sąskaitose.
Tvirtinimas		**Aprašymas**
Sąskaitų likučiai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	**Buvimas**	Turtas, įsipareigojimai ir nuosavybės dalys egzistuoja.
	Teisės ir pareigos	Įmonė turi arba kontroliuoja teisę į turtą ir atsako už įmonės įsipareigojimus.
	Išsamumas	Visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti.
	Vertinimas ir priskyrimas	Finansinėse ataskaitose nurodytos teisingos turto, įsipareigojimų ir nuosavybės dalies sumos, o atsiradę

Tvirtinimas		Aprašymas
		vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai įregistruoti.
Tvirtinimas		**Aprašymas**
Pateikimas ir atskleidimas	**Įvykimas, teisės ir įsipareigoji-mai**	Atskleisti įvykiai, ūkinės operacijos ir kiti dalykai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone.
	Išsamumas	Visa informacija, kuri turėjo būti atskleista finansinėse ataskaitose, yra atskleista.
	Klasifikavi-mas ir suprantamuma s	Finansinė informacija yra tinkamai pateikta ir apibūdinta, o atskleista informacija aiškiai išreikšta;
	Tikslumas ir vertinimas	Finansinė ir kita informacija atskleista teisingai ir tinkamomis sumomis.

Tvirtinimų apie įvairias finansinių ataskaitų sritis pateikimas apibendrintas toliau.

6.2-2 pvz.

Tvirtinimai	Ūkinių operacijų grupės	Sąskaitų likučiai	Pateikimas ir atskleidimas
Buvimas (įvykimas)	✓	✓	✓
Išsamumas	✓	✓	✓
Teisės ir įsipareigojimai		✓	✓
Tikslumas (klasifikavimas)	✓		✓
Priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui	✓		
Klasifikavimas ir suprantamumas	✓		✓
Vertinimas (priskyrimas)		✓	✓

6.3 Bendri tvirtinimai

315-asis TAS nustato, kad auditorius gali naudoti tokius tvirtinimus, kurie aprašyti anksčiau, arba gali išreikšti juos kitaip, jei tik įtraukiami visi anksčiau nurodyti aspektai.

Kad tokius tvirtinimus būtų lengviau taikyti atliekant mažų įmonių auditą, šiame Vadove keli tokie tvirtinimai yra apjungiami taip, kad juos galima būtų taikyti visoms trims kategorijoms (t.y., likučiams, ūkinėms operacijoms ir atskleidžiamai informacijai). Bendri keturių rūšių tvirtinimai ir atskiri tvirtinimai, kuriuos jie apima, parodyti toliau pateiktame pavyzdyje.

6.3-1 pvz.

Bendri tvirtinimai	Ūkinių operacijų grupės	Sąskaitų likučiai	Pateikimas ir atskleidimas
Išsamumas (C)	Išsamumas	Išsamumas	Išsamumas
Buvimas (B)	Įvykimas	Buvimas	Įvykimas
Tikslumas ir priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui (A)	Tikslumas Priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui Klasifikavimas	Teisės ir įsipareigojimai	Tikslumas Teisės ir įsipareigojimai Klasifikavimas ir suprantamumas
Vertinimas (V)		Vertinimas ir priskyrimas	Vertinimas

Pastaba:
Jeigu autorius nusprendžia naudoti tokius bendrus tvirtinimus, kaip pirmiau aprašytieji, svarbu atminti, kad tvirtinimai dėl tikslumo ir priskyrimo tinkamam ataskaitiniam laikotarpiui taip pat apima tvirtinimus apie teises ir įsipareigojimus, klasifikavimą ir suprantamumą.

Toliau pateiktame pavyzdyje aprašyti keturi šiame Vadove naudojami bendri tvirtinimai.

6.3-2 pvz.

Bendri tvirtinimai	Aprašymas
Išsamumas (C)	Viskas, kas turi būti registruojama ar atskleidžiama finansinėse ataskaitose, buvo tinkamai įrašyta. Nėra jokių neregistruoto ar neatskleisto turto, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ar įvykių; nėra jokių trūkumų ar neišsamių finansinių ataskaitų aiškinamųjų raštų.
Buvimas (B)	Viskas, kas yra įrašyta ar atskleista finansinėse ataskaitose, tikrai egzistuoja atitinkamą dieną ir turi būti įtraukta į finansines ataskaitas. Turtas, įsipareigojimai, registruotos ūkinės operacijos ir kiti į finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą įrašyti dalykai egzistuoja, įvyko ir yra susiję su įmone.
Tikslumas ir priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui (A)	Visi įsipareigojimai, pajamos, išlaidų straipsniai ir teisės į turtą (turimą ar kontroliuojamą) yra įmonės turtas ar įsipareigojimai, registruoti teisinga suma ir priskirti tinkamam laikotarpiui (priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui). Tai taip pat apima tinkamą finansinėse ataskaitose esančių sumų ir atskleidžiamos informacijos klasifikavimą.
Vertinimas (V)	Turtas, įsipareigojimai ir turto dalys yra įregistruotos finansinėse ataskaitose teisingomis sumomis (vertėmis). Visi vertinimo ar priskyrimo koregavimai, kuriuos būtina atlikti dėl jų ypatybių ar dėl taikomų apskaitos principų, buvo tinkamai užregistruoti.

6.4 Tvirtinimų naudojimas atliekant auditą

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojos TAS 25 dalis	Auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką: a) finansinių ataskaitų lygmeniu ir (žr. A105−A108 dalis) b) ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos tvirtinimų lygmeniu (žr. A109−A113 dalis), kad susidarytų pagrindą tolesnėms audito procedūroms suplanuoti ir atlikti.

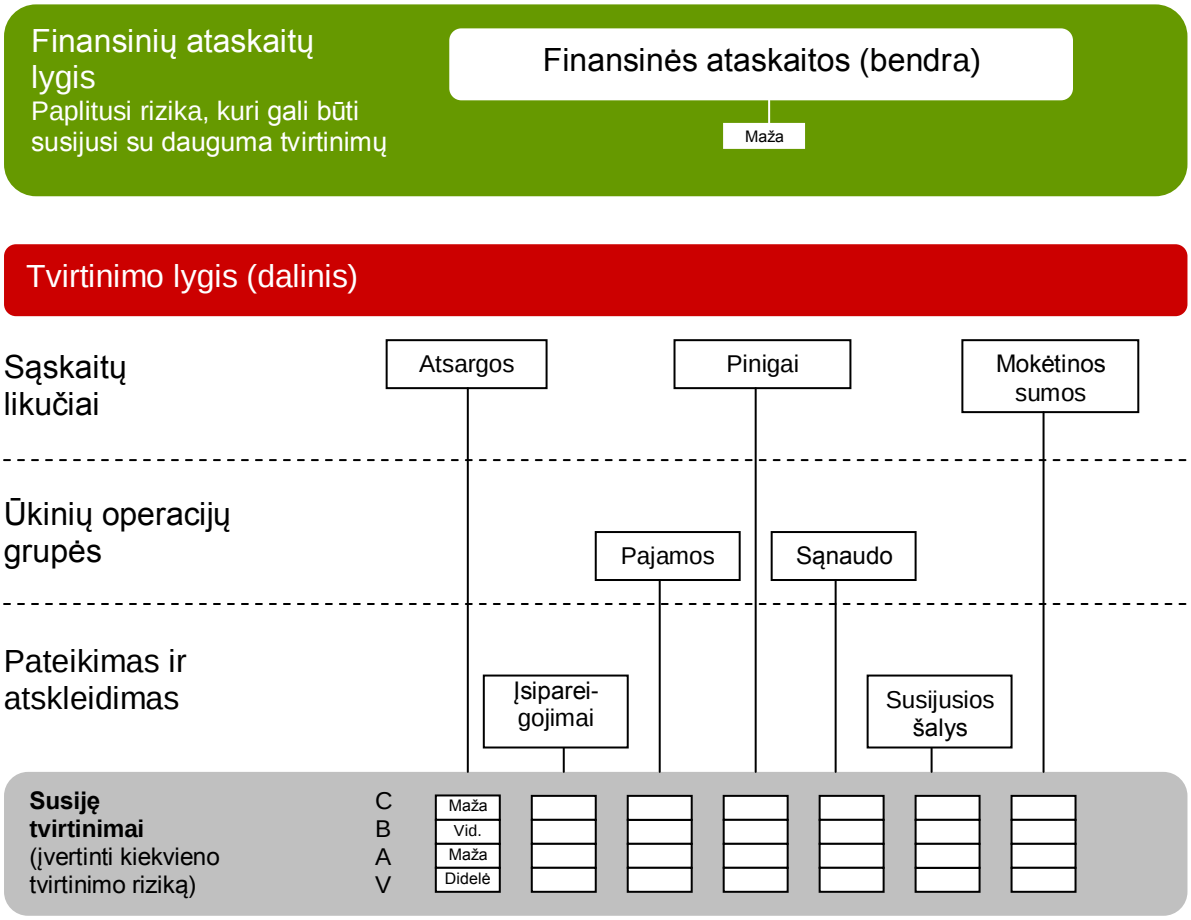
Kaip pirmiau buvo minėta, apie finansines ataskaitas pateikiama daug tvirtinimų. Auditorius gali naudoti tvirtinimus rizikai finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu įvertinti.

6.4-1 pvz.

Rizikos vertinimas:	Pastabos
Finansinių ataskaitų lygmeniu	Reikšmingų iškraipymų rizika finansinių ataskaitų lygmeniu dažniausiai yra paplitusi ir todėl yra aktuali visiems tvirtinimams. Pavyzdžiui, jeigu vyriausiasis buhalteris nėra pakankamai kompetentingas atlikti jam priskirtą užduotį, tikėtina, kad finansinėse ataskaitose bus klaidų. Tačiau dėl savo ypatybių tokios klaidos retai kada turės įtakos vien tik atskiros sąskaitos likučiui, ūkinių operacijų srautui ar atskleidžiamai informacijai. Be to, tikėtina, kad klaida turės įtakos ne tik vienam tokiam tvirtinimui, kaip pardavimo ūkinių operacijų užbaigtumas. Tokios klaidos gali būti susijusios ir su kitais tokiais tvirtinimais, kaip tvirtinimai dėl tikslumo, buvimo ir vertinimo.
Tvirtinimų lygmeniu	Rizika tvirtinimų lygmeniu yra susijusi su atskirais sąskaitų likučiais tam tikru momentu (t.y., ataskaitinio laikotarpio pabaigoje), ūkinių operacijų grupėmis (finansiniu laikotarpiu) ir pateikimu bei atskleidimu finansinėse ataskaitose. Kiekvieno tvirtinimo dėl atskiros sąskaitos likučio (arba ūkinės operacijos grupės, pateikimo ar atskleidimo) reikšmė skiriasi priklausomai nuo likučio charakteristikų ir galimos reikšmingo iškraipymo rizikos. Pavyzdžiui, vertindamas tvirtinimą dėl vertinimo, auditorius galėtų įvertinti, kad su mokėtinomis sumomis susijusios klaidos rizika yra nedidelė; tačiau atsargų atveju, kai būtina atsižvelgti į atsargų senėjimą, auditorius padarytų išvadą, kad vertinimo rizika yra didelė. Kitas pavyzdys būtų situacija, kai reikšmingo iškraipymo dėl išsamumo (atsargų vienetų trūkumo) registruojant atsargų likučius rizika yra nedidelė, tačiau tokia rizika, susijusi su pardavimo likučiais, gali būti didelė.

Skirtumas tarp šių dviejų rizikos vertinimo lygių iliustruotas toliau pateikto pavyzdžio dalinėje formoje.

6.4-2 pvz.



Pastaba: Šiame pavyzdyje naudojami 1 tomo 6.3 skyriuje apibūdinti bendri tvirtinimai.

Auditorius remiasi tvirtinimais:

- vertindamas galimą įvairių rūšių reikšmingo iškraipymo riziką;
- nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką; ir
- planuodamas tolesnes audito procedūras kaip atsaką į įvertintą riziką.

6.4-3 pvz.

Tvirtinimų naudojimas	Procedūros
Vertinant galimų iškraipymo atvejus	Tuo tikslu atliekamos rizikos vertinimo procedūros, siekiant nustatyti galimą reikšmingo iškraipymo riziką. Pavyzdžiui, auditorius gali užduoti klausimus, tokius kaip: • ar turtas egzistuoja? (buvimas) • ar turtas priklauso įmonei? (teisės ir pareigos) • ar pardavimo ūkinės operacijos buvo tinkamai registruotos? (išsamumas) • ar atsargų likučiai buvo tinkamai pakoreguoti atsižvelgiant į lėtai

Tvirtinimų naudojimas	Procedūros
	judančias ir pasenusias prekes? (vertinimas) • ar mokėtinų sumų likutis apima visų būtinų mokėti sumų, apie kurias žinoma, likutį ataskaitinio laikotarpio pabaigoje? (išsamumas) • ar ūkinės operacijos registruotos tinkamame ataskaitiniame laikotarpyje? (priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui) • ar sumos teisingai pateiktos ir atskleistos finansinėse ataskaitose? (tikslumas)
Įvertinant reikšmingų iškraipymų riziką	Reikšmingo iškraipymo rizika yra įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos visuma. Tokio proceso metu vertinama: • **įgimta rizika** Nustatomi galimi iškraipymai ir susiję tvirtinimai, tada įvertinama rizikos atsiradimo tikimybė ir galima jos apimtis; • **kontrolės rizika** Nustatomos ir įvertinamos visos susijusios vidaus kontrolės priemonės, kurios įmonėje taikomos įvertintai rizikai sumažinti ir susijusiems tvirtinimams pagrįsti.
Planuojant audito procedūras	Paskutinė užduotis yra suplanuoti audito procedūras, kaip atsaką į įvertintą riziką pagal tvirtinimus. Pavyzdžiui, jeigu yra didelė rizika, kad gautinos sumos yra padidintos (tvirtinimas dėl buvimo), turėtų būti suplanuotos audito procedūros, kuriomis būtų tikrinamas buvimo tvirtinimams. Jeigu pardavimų išsamumas yra susijęs su rizika, auditorius gali suplanuoti kontrolės testą dėl išsamumo tvirtinimo.

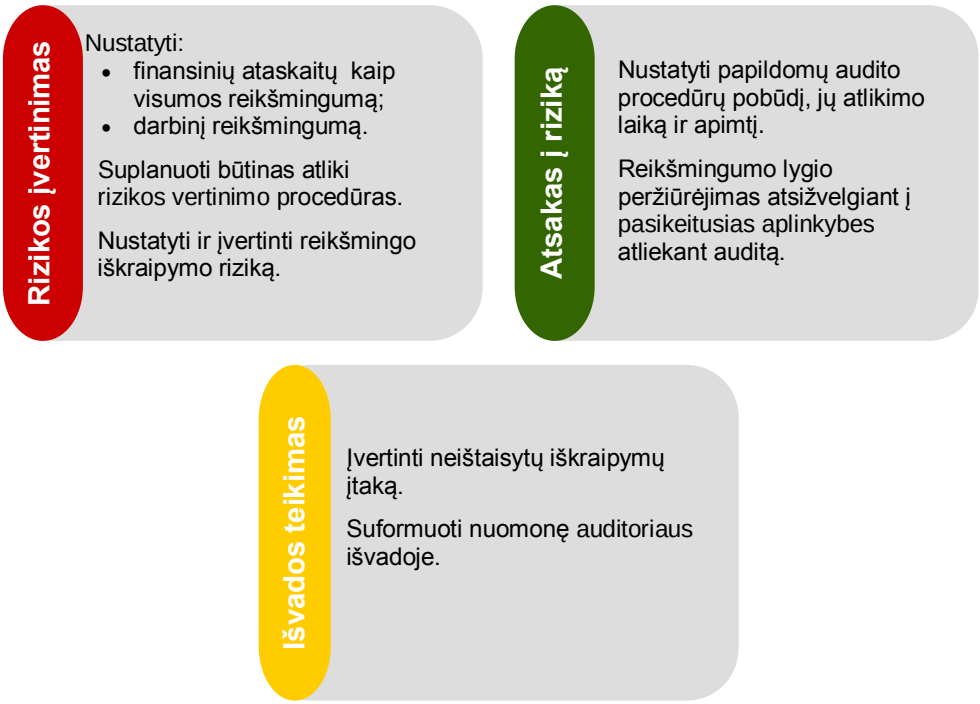
7. Reikšmingumas ir audito rizika

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Tinkamas reikšmingumo sampratos taikymas planuojant ir atliekant auditą.	320-asis TAS

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
320-ojo TAS 8 dalis	Auditoriaus tikslas yra tinkamai taikyti reikšmingumo sampratą planuojant ir atliekant auditą.

7.0-1 pvz.

Reikšmingumo sampratos taikymas atliekant auditą



Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
320-ojo TAS 9 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose darbinis reikšmingumas yra auditoriaus nustatyta suma ar sumos, mažesnės negu finansinių ataskaitų kaip visumos nustatytas reikšmingumo dydis, reikalingas tam, kad iki priimtinai žemo lygio būtų sumažinta tikimybė, kad neištaisytų ir nenustatytų iškraipymų visuma bus didesnė už finansinių ataskaitų kaip visumos nustatytą reikšmingumo dydį. Jeigu tinka, darbinis reikšmingumas taip pat reiškia auditoriaus nustatytą sumą ar sumas, mažesnes negu nustatytas tam tikrų ūkinių operacijų grupių sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygis ar lygiai.
320-ojo TAS 10 dalis	Nustatydamas bendrąją audito strategiją, auditorius turi nustatyti finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo lygį. Jeigu, atsižvelgus į konkrečias su įmone susijusias aplinkybes, yra viena ar daugiau ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar informacijos atskleidimo atvejų, kurių atžvilgiu tikėtina, kad ir mažesnio negu finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatyto reikšmingumo iškraipymai gali daryti įtaką finansinių ataskaitų pagrindu vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams, auditorius taip pat turi nustatyti tokių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygį ar lygius (žr. A2–A11 dalis).
320-jo TAS 11 dalis	Auditorius turi nustatyti darbinio reikšmingumo lygį reikšmingo iškraipymo rizikai vertinti ir tolesnių audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ar apimčiai nustatyti (žr. A12 dalis).

7.1 Apžvalga

Finansinių ataskaitų informacijos reikšmingumas − tai jos svarba vartotojams, priimantiems sprendimus remiantis finansinėmis ataskaitomis. Remiantis reikšmingumo sąvoka pripažįstama, kad kai kurie dalykai, atskirai ar kartu su kitais dalykais, yra svarbūs žmonėms, priimantiems sprendimus remiantis finansinėmis ataskaitomis. Tai gali būti sprendimas investuoti, pirkti įmonę, turėti su ja verslo reikalų ar skolinti jai lėšų.

Šiame skyriuje kalbama apie reikšmingumo sąvokos taikymą atliekant auditą. Išsamesnė informacija apie tai, kaip nustatyti konkrečius materialumo dydžius pateikta šio Vadovo 2 tomo 6 skyriuje.

Jeigu atskiras iškraipymas (ar visų iškraipymų visuma) yra pakankamai reikšmingas, kad galėtų pakeisti asmens, kuris sužino apie iškraipymą, sprendimą, ar turėti jam įtakos, toks iškraipymas yra reikšmingas. Tokio poveikio nedarantys iškraipymai dažniausiai laikomi nereikšmingais. Toks reikšmingumo lygis, kurį viršijus finansinės ataskaitos būtų laikomos reikšmingai iškraipytos, yra apibūdinamas kaip „finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumas“. Šiame Vadove naudojamas sutrumpintas šio termino pavadinimas – „bendras reikšmingumas“.

Pastaba:

Nustatant „finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumą“ (šiame Vadove naudojamas sutrumpintas pavadinimas – „bendras reikšmingumas“) į audito rizikos vertinimą neatsižvelgiama. Jis nustatomas atsižvelgiant tik į finansinių ataskaitų vartotojus. Dažniausiai toks reikšmingumo sąvoka naudojama tokia pačia reikšme, kaip ir rengiant finansines ataskaitas.

Tarkime, kad finansinių ataskaitų vartotojų grupės sprendimui įtakos turėtų 10 000 eurų dydžio finansinių ataskaitų iškraipymas. Tai būtų finansinių ataskaitų kaip visumos nustatytas reikšmingumo dydis (arba bendras reikšmingumas), kuris svarbus tiek finansinių ataskaitų rengėjui, tiek auditoriui. Dėl bet kurio vieno atskiro iškraipymo, ar kelių nereikšmingų iškraipymų, kurių bendra suma viršija 10 000 eurų, finansinės ataskaitos būtų laikomos reikšmingai iškraipytos.

Auditoriaus pareiga yra iki priimtinai žemo lygio sumažinti tikimybę, kad neištaisytų ir nenustatytų iškraipymų bendra suma finansinėse ataskaitose bus didesnė už finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytą reikšmingumo dydį. Jeigu auditorius suplanavo atlikti tik tas audito procedūras, kuriomis būtų nustatyti visi atskiri iškraipymai, kurių suma didesnė nei 10 000 eurų, iškyla rizika, kad atskirų nereikšmingų ir audito metu nenustatytų iškraipymų suma viršys nustatytą 10 000 eurų ribą. Todėl auditorius turėtų atlikti papildomą darbą, kad apskaičiuotų tam tikrą bendro ir darbinio reikšmingumo skirtumą, kuriuo sumažinama tikimybė neaptikti nenustatytų iškraipymų. Darbinis reikšmingumas nustatomas tam, kad galima būtų apskaičiuoti tokį skirtumą.

Taikydamas darbinio reikšmingumo nustatymo principą auditorius gali nustatyti reikšmingumo lygius (pagal bendrą reikšmingumą, tačiau tokie lygiai bus mažesni), pagal kuriuos jis atliks įvairių finansinių ataskaitų sričių rizikos vertinimą. Pagal šias mažesnes sumas apskaičiuojamas reikšmingumo (darbinio reikšmingumo), naudojamo nustatant atliktinų audito procedūrų pobūdį ir apimtį, ir bendrojo reikšmingumo skirtumas, kuriuo sumažinama tikimybė neaptikti nenustatytų iškraipymų.

Pirmiau pateiktame pavyzdyje profesiniu sprendimu besivadovaujantis auditorius gali nuspręsti, kad planuodamas audito procedūrų apimtį jis taikys 6 000 eurų darbinį reikšmingumą. 4 000 eurų (10 000 - 6 000 eurų) skirtumas tarp darbinio reikšmingumo ir bendrojo reikšmingumo – tai skirtumas, kuriuo sumažinama tikimybė neaptikti bet kokio nenustatyto iškraipymo.

7.2 Finansinių ataskaitų vartotojai

Reikšmingumo samprata taikoma tiek rengiant finansines ataskaitas, tiek ir atliekant jų auditą. Dažniausiai naudojami finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo (bendras reikšmingumas) paaiškinimai (pavyzdžiui, finansinės atskaitomybės tvarkose) nurodyti toliau.

7.2-1 pvz.

Įtaka ekonominiams sprendimams	Iškraipymai, įskaitant praleidimus, yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali daryti įtaką vartotojo ekonominiams sprendimams, priimamiems vadovaujantis finansinėmis ataskaitomis.
Susijusios aplinkybės	Sprendimai dėl reikšmingumo priimami atsižvelgiant į susijusias aplinkybes, jiems įtaką daro iškraipymo mastas ir pobūdis arba abi šios aplinkybės.
Bendri vartotojų poreikiai	Sprendimai dėl finansinių ataskaitų vartotojams svarbių dalykų priimami atsižvelgiant į vartotojų kaip grupės bendrus finansinės informacijos poreikius. Šiuo atveju į reikšmingumo poveikį konkretiems atskiriems vartotojams, kurių poreikiai gali būti labai skirtingi, neatsižvelgiama.

Reikšmingumą auditorius nustato vadovaudamasis savo supratimu apie vartotojų poreikius. Priimdamas profesinį sprendimą auditorius gali laikytis prielaidos, kad finansinių ataskaitų vartotojai:

- turi **tinkamų** verslo, ūkinės veiklos bei apskaitos **žinių** ir nori pakankamai išsamiai išnagrinėti finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją;
- **supranta**, kad finansinės ataskaitos yra rengiamos, pateikiamos ir audituojamos pagal reikšmingumo lygius;
- **pripažįsta neapibrėžtumus**, kurie neišvengiamai atsiranda, kai sumos nustatomos remiantis apskaitiniais įvertinimais, sprendimais ir atsižvelgiant į būsimus įvykius; ir
- remdamiesi finansinėse ataskaitose pateikta informacija **priima pagrįstus ekonominius sprendimus**.

7.3 Iškraipymų pobūdis

Iškraipymai gali atsirasti dėl įvairių priežasčių ir gali būti grindžiami tokiais veiksniais:

- dydis – susijusi piniginė suma (kiekybinis);
- straipsnio pobūdis (kokybinis); ir
- su įvykiu susijusios aplinkybės.

7.3-1 pvz.

Būdingi iškraipymai	• klaidos ir apgaulės atvejai, nustatyti rengiant finansines ataskaitas; • nukrypimai nuo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos; • darbuotojų ar vadovų vykdoma apgaulė; • vadovų klaida; • netikslių ar netinkamų apskaitinių įvertinimų nustatymas; arba • netinkami ar neišsamūs apskaitos politikos aprašymai ar atskleista informacija aiškinamajame rašte.

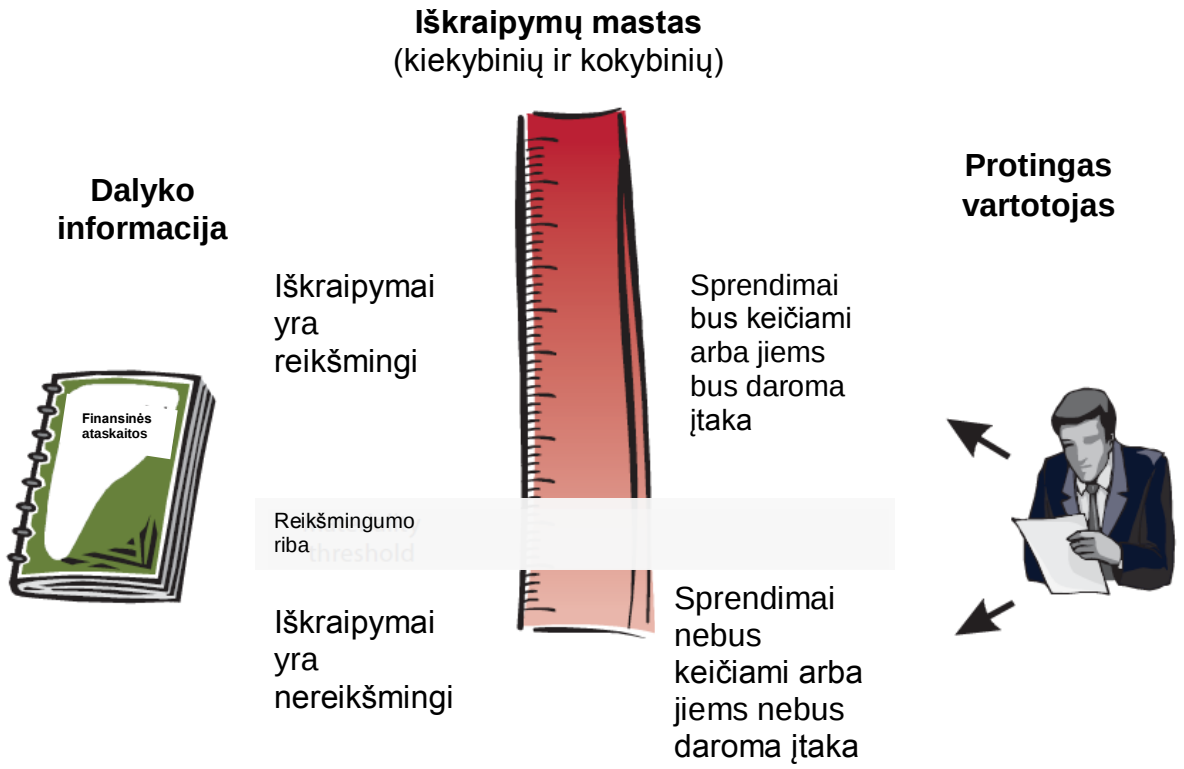
Reikšmingumas nėra absoliutus skaičius. Tai yra tam tikra pilka zona tarp to, kas greičiausiai nėra reikšminga ir to, kas greičiausiai yra reikšminga. Taigi, vertinimas kas yra reikšminga, visuomet priklauso nuo profesinio sprendimo.

Tam tikrose situacijose dalykas, kurio vertė yra mažesnė nei kiekybinis reikšmingumas, gali būti laikomas reikšmingu atsižvelgiant į tokio dalyko pobūdį ar su iškraipymu susijusias aplinkybes. Pavyzdžiui:

- informacija apie tai, kad vykdoma daug ūkinių operacijų su susijusiomis šalimis, gali būti reikšminga asmeniui, priimančiam sprendimą remiantis finansinėmis ataskaitomis;
- vadovų vykdoma apgaulė (nors ir nereikšmingą) greičiausiai bus reikšminga finansinių ataskaitų vartotojams; ir
- sujungti keli atskiri nereikšmingi straipsniai gali tapti reikšmingu veiksniu.

Pastaba: Audito metu auditoriai privalo kaupti nustatytus iškraipymus, išskyrus tuos, kurie yra aiškiai nesvarbūs. „Aiškiai nesvarbūs“ nėra tokia pati sąvoka kaip „nereikšmingi“. Aiškiai nesvarbūs dalykai yra dalykai, kurie kiekvienas atskirai ar visi kartu aiškiai nesukelia padarinių vertinant pagal bet kurį dydžio, pobūdžio ar aplinkybių kriterijų.

7.3-2 pvz.



7.4 Reikšmingumas ir audito rizika

Reikšmingumas (kaip aptartas pirmiau) ir audito rizika yra susiję veiksniai, ir jie vertinami kartu viso audito proceso metu.

Audito rizika – rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos.

7.4-1 pvz.

Audito rizikos sudedamosios dalys	
Reikšmingų iškraipymų rizika (RIR)	Rizika, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dar prieš pradedant audito darbą. Ši rizika yra vertinama finansinių ataskaitų lygmeniu (dažnai tai paplitusi rizika, turinti įtakos daugumai tvirtinimų) ir tvirtinimų lygmeniu, kurie teikiami apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų lūkesčius ir atskleidžiamą informaciją. RIR apima įgimtą riziką (ĮR) ir kontrolės riziką (KR), ir gali būti išreikšta formule ĮR x KR = RIR.
Neaptikimo rizika	Rizika, kad auditorius nenustatys tvirtinimo iškraipymo, kuris gali būti reikšmingas. Neaptikimo rizika (NR) gali būti pašalinta: • veiksmingai planuojant auditą; • atliekant audito procedūras, kuriomis reaguojama į nustatytus

Audito rizikos sudedamosios dalys	
	reikšmingus iškraipymus; • tinkamai pasirenkant darbuotojus auditui atlikti; • vadovaujantis profesinio skepticizmo nuostata; ir • prižiūrint ir peržiūrint atlikto audito darbą. Dėl neišvengiamo atliekamų audito procedūrų ribotumo, žmogaus priimamų (profesionalių) sprendimų ir tiriamų įrodymų pobūdžio neaptikimo rizika niekada negali būti sumažinta iki nulio.

Todėl audito rizika išreiškiama kaip:

AR = RIR x NR

Reikšmingumas ir audito rizika yra vertinami viso audito metu:

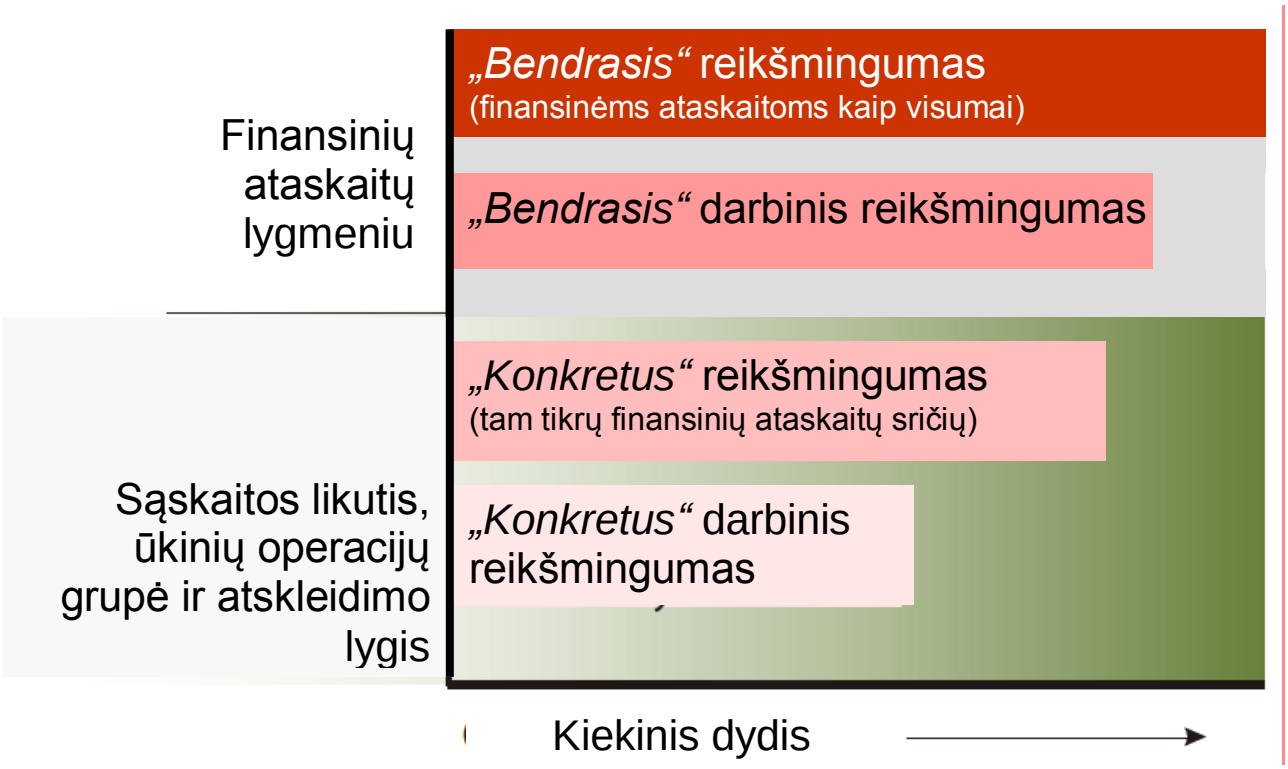
- nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką;
- nustatant tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį;
- peržiūrint reikšmingumo (bendrojo ir darbinio) dydį, kai audito metu sužinoma nauja informacija, dėl kurios būtų nustatytas kitoks reikšmingumo dydis (ar dydžiai), ir
- vertinant neištaisytų iškraipymų, jeigu jų yra, poveikį finansinėms ataskaitoms ir nuomonei auditoriaus išvadoje.

Kaip pavyzdį naudojant šokinėjimo į aukštį atletikoje rungtį, reikšmingumo dydį galima būtų prilyginti karties, kurią sportininkui reikia peršokti, aukščiui. Audito rizika – tai rizika, kad nebus peršokta esant konkrečiam aukščiui (RIR) ir papildoma rizika padaryti šokimo strategijos ar paties šuolio klaidą (neaptikimo rizika).

7.5 Reikšmingumo lygiai

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
320-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi peržiūrėti finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo lygį (ir, jeigu taikoma, konkrečių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygį ar lygius), jeigu, atlikdamas auditą, jis sužino informaciją, dėl kurios iš pradžių jis būtų nustatęs kitokį reikšmingumo dydį (ar dydžius) (žr. A 13 dalį).
320-ojo TAS 13 dalis	Jeigu auditorius nusprendžia, kad finansinėms ataskaitoms kaip visumai (ir, jeigu tinka, konkrečioms ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ar atskleidžiamai informacijai) turėtų būti taikytinas mažesnis reikšmingumo lygis, auditorius turi nuspręsti, ar būtina peržiūrėti darbinį reikšmingumą ir ar tolesnių audito procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis tebėra tinkami.
320-jo TAS 14 dalis	Į audito dokumentus auditorius turi įtraukti toliau išvardytus dydžius ir veiksnius, į kuriuos atsižvelgus jie buvo nustatyti: a) finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo lygį; b) jeigu taikoma, konkrečių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygį ar lygius; c) darbinį reikšmingumą, ir d) visas a–c punktų peržiūras atliekant auditą.

7.5-1 pvz.



Pastaba: Pirmiau pateiktame pavyzdyje ir toliau esančiame tekste esantys terminai „bendrasis“ ir „konkretus“ yra naudojami tik šiame Vadove; TAS šie terminai nenaudojami. Bendrasis reikšmingumas yra finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatomas reikšmingumas; konkretus reikšmingumas yra reikšmingumas, nustatomas konkrečioms ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ar atskleidžiamai informacijai.

Planuodamas auditą auditorius priima sprendimus dėl iškraipymo dydžio, kuris bus laikomas reikšmingu. Tuo tikslu nustatomi reikšmingumo dydžiai, nurodyti toliau pateiktame pavyzdyje.

Reikšmingumo sumų nustatymas

7.5-2 pvz.

Bendras reikšmingumas	Bendras reikšmingumas nustatomas finansinėms ataskaitoms kaip visumai. Bendras reikšmingumas nustatomas įvertinus tai, kas galėtų daryti įtakos ekonominiams finansinių ataskaitų vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Bendras reikšmingumo lygis turi būti peržiūrėtas, kai auditoriui tampa žinoma informacija, dėl kurios iš pradžių būtų buvusi nustatyta kitoks reikšmingumo dydis (ar dydžiai).
Bendras *darbinis* reikšmingumas	Darbinis reikšmingumas nustatomas žemesnio lygio nei bendrasis reikšmingumas. Nustatęs darbinį reikšmingumą auditorius gali tinkamai atsižvelgti į konkrečią nustatytą įvertintą riziką (bendrojo reikšmingumo nekeičiant) ir iki tinkamai žemo lygio sumažinti tikimybę, kad neištaisytų ar nenustatytų iškraipymų visuma galėtų viršyti bendrąjį reikšmingumą. Darbinis reikšmingumas keičiamas atsižvelgus į audito pastebėjimus (pavyzdžiui, jeigu peržiūrima įvertinta rizika).

Konkretus reikšmingumas	Konkretus reikšmingumas nustatomas ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams arba atskleidžiamai informacijai, kurių atžvilgiu tikėtina, kad ir mažesnio negu finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatyto reikšmingumo iškraipymai gali daryti įtaką finansinių ataskaitų pagrindu vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams.
Konkretus *darbinis* reikšmingumas	Konkretus darbinis reikšmingumas nustatomas žemesnio lygio nei bendrasis reikšmingumas. Tai sudaro galimybes auditoriui reaguoti į konkrečią įvertiną riziką ir numatyti, kad gali būti nenustatyti ar nereikšmingi iškraipymai, kurie kartu gali būti reikšmingo dydžio.

Finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumas

Finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumas (bendrasis reikšmingumas) nustatomas remiantis auditoriaus supratimu apie finansinių ataskaitų vartotojų finansinės informacijos poreikius. Dažniausiai tokio reikšmingumo dydis yra panašus į finansinių ataskaitų rengėjų naudojamą reikšmingumo dydį. Vadovaudamasis profesiniu sprendimu auditorius nustato reikšmingumą pagal didžiausią iškraipymo, kuris neturėtų įtakos ekonominiams finansinių ataskaitų vartotojų sprendimams, dydį.

Nustatytas bendrasis reikšmingumas tampa veiksniu, pagal kurį galiausiai vertinama audito sėkmė arba nesėkmė. Pavyzdžiui, tarkime, kad 20 000 eurų suma buvo nustatyta kaip bendrasis reikšmingumas. Jeigu atlikus audito procedūras:

- jokių iškraipymų nenustatoma – pareiškiama nemodifikuota nuomonė;
- nustatyti neištaisyti nedideli (nereikšmingi) iškraipymai – pareiškiama nemodifikuota nuomonė;
- buvo nustatyti neištaisyti iškraipymai, viršijantys nustatytą reikšmingumo dydį (20 000 eurų), ir vadovybė neparodė noro padaryti reikalingus koregavimus – reikėtų pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę;
- finansinėse ataskaitose yra neištaisytų klaidų, kurių vertė viršija nustatytą reikšmingumo dydį (20 000 eurų), tačiau auditorius jų nenustatė – gali būti pareikšta netinkama nemodifikuota audito nuomonė.

2 tomo 21 dalyje pateiktos gairės dėl reikšmingumo taikymo vertinant surinktus audito įrodymus.

Auditoriai kartais linkę sumažinti bendrojo reikšmingumo dydį, jeigu reikšmingumo iškraipymo rizika vertinama kaip didelė. Tačiau tai nėra tinkamas sprendimas, kadangi bendrasis reikšmingumas nustatomas atsižvelgiant į finansinių ataskaitų vartotojų poreikius, o ne į susijusios rizikos lygį.

Jeigu audito rizika būtų svarbiu veiksniu nustatant bendrąjį reikšmingumą, atliekant su didele rizika susijusį auditą būtų nustatomas mažesnis bendrojo reikšmingumo dydis nei panašaus dydžio įmonei, kurioje audito rizika yra nedidelė. Darant prielaidą, kad finansinių ataskaitų vartotojų informacijos poreikiai yra tie patys nepriklausomai nuo audito rizikos, nustačius žemesnio lygio bendrąjį reikšmingumą:

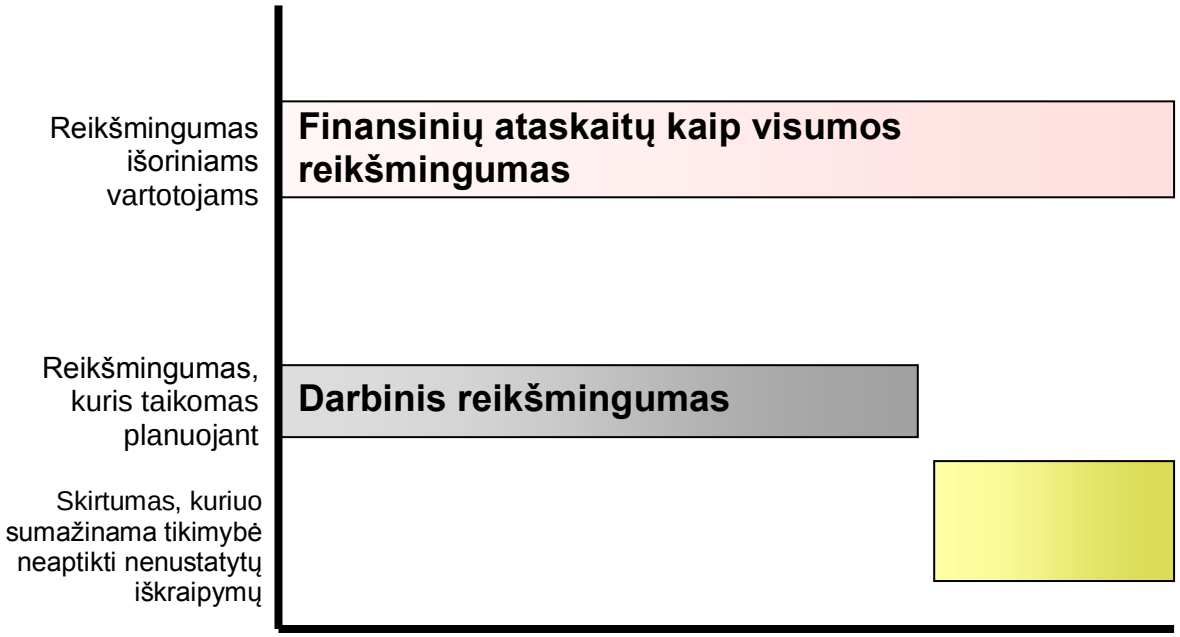
- finansinių ataskaitų vartotojams suteikiami lūkesčiai, kad auditorius nustatys mažesnius (nei iš tikrųjų būtina) finansinių ataskaitų iškraipymus; ir
- bus reikalingas papildomas audito darbas siekiant užtikrinti, kad audito rizika buvo sumažinta iki priimtinai žemo lygio.

Kadangi bendrasis reikšmingumo lygis nustatomas atsižvelgiant į finansinių ataskaitų vartotojų poreikius, dėl audito išvadų ar rizikos įvertinimo pokyčių šis lygis nesikeičia. Bendrasis reikšmingumo lygis turi būti peržiūrėtas, kai auditoriui tampa žinoma informacija, dėl kurios iš pradžių būtų nustatytas kitoks reikšmingumo dydis (ar dydžiai).

Baigus auditą bendrojo reikšmingumo dydis yra naudojamas vertinant nustatytų iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms ir auditoriaus išvadoje pareikštos nuomonės tinkamumui.

Darbinis reikšmingumas

7.5-3 pvz.



Nustačius darbinį reikšmingumą galima tinkamai reaguoti į ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo riziką ir nekeisti bendrojo reikšmingumo dydžio. Auditorius, žinodamas darbinį reikšmingumą, gali nustatyti reikšmingumo dydžius, pagrįstus bendruoju reikšmingumu, tačiau atsižvelgiant į riziką, kad kai kurie iškraipymai nebus nustatyti, ir į įvertiną riziką tokio reikšmingumo dydžiai bus mažesni. Mažesnis (-i) dydis (dydžiai) – tai reikšmingumo, naudojamo nustatant atliktinų testų pobūdį ir apimtį (darbinis reikšmingumas), ir finansinėms ataskaitoms kaip visumai taikomo reikšmingumo (bendrojo reikšmingumo) skirtumas, kuriuo sumažinama tikimybė neaptikti nenustatytų iškraipymų.

Tinkamai nustatytas darbinis reikšmingumas užtikrina, kad darbas bus atliktas tinkamai, o tai padidina tikimybę, kad iškraipymai (jeigu jų yra) bus nustatyti. Pavyzdžiui, jeigu buvo nustatytas 20 000 eurų bendrasis reikšmingumas, o audito procedūros suplanuotos taip, kad turi nustatyti visas klaidas, kurių vertė viršija 20 000 eurų, tikėtina, kad klaida, kurios vertė yra, pavyzdžiui, 8 000 eurų, liks nepastebėta. Jeigu būtų trys tokios klaidos, kurių bendra vertė būtų 24 000 eurų, finansinės ataskaitos būtų reikšmingai iškraipytos. Tačiau, jeigu būtų nustatytas 12 000 eurų darbinis reikšmingumas, labiau tikėtina, kad būtų nustatyta bent viena ar visos 8 000 eurų viršijančių klaidų. Netgi jeigu būtų nustatyta ir ištaisyta tik viena iš tokių trijų klaidų, likęs 16 000 eurų vertės iškraipymas bus vis tiek mažesnis nei bendrasis reikšmingumas ir finansinės ataskaitos kaip visuma nebūtų iškraipytos.

Nustatant tinkamą darbinio reikšmingumo dydį būtina vadovautis profesiniu sprendimu, o tai nėra paprastas mechaninis apskaičiavimas, pavyzdžiui, nustatant bendro reikšmingumo lygio procentinį dydį (pvz., 75 %) . Tačiau, atsižvelgus į konkrečias audituojamos įmonės aplinkybes, tai gali būti vienas finansinėms

ataskaitoms kaip visumai taikomas dydis, arba atskiri dydžiai, taikomi konkretiems likučiams, ūkinėms operacijos ir atskleidžiamai informacijai.

Nustatant darbinį reikšmingumą vadovaujamasi profesiniu sprendimu, kuris priimamas remiantis su audito rizika susijusiais tokiais veiksniais, kaip:

- susipažinimas su įmone ir rizikos vertinimo procedūrų rezultatais;
- ankstesnio audito metu nustatytų iškraipymų pobūdis ir mastas; ir
- kokių iškraipymų tikimasi nustatyti šiuo ataskaitiniu laikotarpiu.

Darbinis reikšmingumas kaip visuma arba toks reikšmingumas, nustatytas atskiriems sąskaitų likučiams, ūkinėms operacijoms ar atskleidžiamai informacijai gali būti keičiamas bet kuriuo momentu atliekant auditą (nedarant poveikio bendram reikšmingumui) atsižvelgus į peržiūrėtus rizikos vertinimo rezultatus, audito išvadas ir naujai gautą informaciją. Baigus auditą bendrojo reikšmingumo dydis yra naudojamas vertinant nustatytų iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms ir priimant sprendimą dėl audito išvadoje pareikštinos nuomonės. (Daugiau gairių pateikta šio Vadovo II tomo 21 skyriuje).

SVARBŪS DALYKAI

Kai nustačius galimą iškraipymą svarstoma keisti darbinį reikšmingumą, būtina įvertinti su tokiu iškraipymu susijusias aplinkybes ir jo įtaką rizikos vertinimui ar audito planams.

Konkretus reikšmingumas

Tam tikromis aplinkybėmis iškraipymai, kurių vertė yra mažesnė nei finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytas reikšmingumas, gali daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

7.5-4 pvz.

Sprendimams įtakos turintys veiksniai	Galimi pavyzdžiai
Įstatymų, teisės aktų ir apskaitos politikos reikalavimai	• slaptoji finansinėse ataskaitose atskleidžiama informacija, pavyzdžiui, vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų atlyginimas; • sandoriai su susijusiomis šalimis; • paskolų sąlygų, sutarčių ar priežiūros institucijų nuostatų ir įstatymų (priežiūros institucijų) nustatytų atskaitomybės reikalavimų nesilaikymo atvejai; ir • tam tikrų rūšių išlaidos, pavyzdžiui, neteisėti mokėjimai ar vadovų išlaidos.
Pagrindinės informacijos apie sektorių atskleidimas	• kalnakasybos įmonės rezervai ir eksploatacinės išlaidos; • farmacijos įmonės mokslinių tyrimų ar plėtros išlaidos.
Svarbiausių įvykių ir svarbių veiklos pokyčių	• naujai įsigytos įmonės ar veiklos išplėtimas; • nutraukta veikla;

Sprendimams įtakos turintys veiksniai	Galimi pavyzdžiai
atskleidimas	• neįprasti ar įvykiai arba neapibrėžtumai (pvz., teismo procesai). • naujų produktų gamybos pradžia ar pradėtos teikti naujos paslaugos.

Auditorius įvertina, ar pirmiau aprašytieji veiksniai gali būti susiję su viena ar daugiau ūkinių operacijų grupe, sąskaitos likučiais ar atskleidžiama informacija. Auditoriui tikriausiai taip pat būtų naudinga susipažinti su vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų požiūriais ir lūkesčiais.

Konkretus darbinis reikšmingumas

Konkretus darbinis reikšmingumas yra tas pats, kaip pirmiau aptartasis darbinis reikšmingumas, išskyrus tai, kad jis yra susijęs su konkretaus reikšmingumo dydžiais. Konkretus darbinis reikšmingumas nustatomas mažesnės vertės nei konkretus reikšmingumas, siekiant užtikrinti, kad būtų atliktas pakankamos apimties audito darbas, iki priimtinai žemo lygio sumažinantis tikimybę, kad neištaisytų ir nenustatytų iškraipymų visuma finansinėse ataskaitose bus didesnė nei konkretus reikšmingumas.

7.6 Reikšmingumo dokumentavimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
320-ojo TAS 14 dalis	Į audito dokumentus auditorius turi įtraukti toliau išvardytus dydžius ir veiksnius, į kuriuos atsižvelgus jie buvo nustatyti: a) finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo lygį; b) jeigu taikoma, konkrečių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygį ar lygius; c) darbinį reikšmingumą, ir d) visas a-c punktų peržiūras atliekant auditą.

Kadangi reikšmingumo sumos nustatomos vadovaujantis auditoriaus profesiniu sprendimu, labai svarbu atitinkamai dokumentuoti visus veiksnius ir dydžius, į kuriuos atsižvelgiama nustatant įvairaus lygio reikšmingumą. Dažniausiai tai atliekama:

- planavimo etape, kai priimami sprendimai dėl būtino atlikti darbo apimties;
- audito metu, kai, remiantis audito pastebėjimais, gali prireikti peržiūrėti bendrąjį reikšmingumą ar konkretų atskirų ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumą.

Dokumentuose turėtų būti nurodoma:

1. finansinių ataskaitų vartotojai;
2. veiksniai, kuriais remiantis nustatomas:
   - finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumas ir, jeigu taikoma, atskirų ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygis ar lygis;
   - darbinis reikšmingumas; ir
3. 2 punkte nurodytų reikšmingumo sumų peržiūra įpusėjus auditui.

8. Rizikos vertinimo procedūros

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Rizikos vertinimo procedūrų, kuriomis auditorius nustato reikšmingo iškraipymų riziką, pobūdis ir taikymas.	240-asis, 315-asis TAS

Trys rizikos vertinimo procedūros yra parodytos toliau pateiktame pavyzdyje.

8.0-1 pvz.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
315-ojo TAS 5 dalis	Auditorius turi atlikti rizikos vertinimo procedūras, kurių pagrindu jis nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Tačiau vien tik rizikos vertinimo procedūros nesuteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų, kurių pagrindu būtų galima pareikšti auditoriaus nuomonę (žr. A1–A5 dalis).
315-ojo TAS 6 dalis	Rizikos vertinimo procedūros tai: a) vadovybės ir kitų įmonės darbuotojų, kurie, auditoriaus nuomone, gali turėti

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	informacijos, galinčios padėti nustatyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką, apklausa (žr. A6 dalį) b) analitinės procedūros (žr. A7−A10 dalis) c) stebėjimas ir tikrinimas (žr. A11 dalį).
315-ojo TAS 11 dalis	Auditorius turi susipažinti su šiais dalykais: a) ūkio šaka, reguliavimo ir kitais išorės veiksniais, įskaitant taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr.A17−A22 dalis); b) įmonės pobūdžiu, įskaitant: i) jos veiklą; ii) jos nuosavybės ir valdymo struktūras; iii) įmonės daromų ir planuojamų daryti investicijų, įskaitant investicijų į specialiosios paskirties įmones, rūšis; ir iv) kokia įmonės struktūra ir kaip ji yra finansuojama, kad auditorius galėtų suprasti, kokios ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija yra tikėtini finansinėse ataskaitose (žr. A23−A27 dalis); c) įmonės pasirinktais ir taikomais apskaitos metodais ir jų keitimo priežastimis. Auditorius turi įvertinti, ar įmonės apskaitos metodai yra tinkami pagal jos veiklos pobūdį ir ar atitinka ūkio šakoje taikomą finansinės atskaitomybės tvarką bei apskaitos metodus (žr. A 28 dalį). d) įmonės tikslais ir strategija bei susijusia verslo rizika, dėl kurios gali atsirasti reikšmingo iškraipymo rizika (žr. A29−A35 dalis); e) įmonės finansinių rezultatų vertinimu ir peržiūra (žr.A36−A41 dalis).
315-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi susipažinti su auditui svarbia vidaus kontrole. Nors dauguma auditui svarbių kontrolės priemonių greičiausiai yra susijusios su finansine atskaitomybe, ne visos su finansine atskaitomybe susijusios kontrolės priemonės yra svarbios auditui. Vadovaudamasis savo profesiniu sprendimu, auditorius nustato, ar kontrolės priemonė atskirai ar kartu su kitomis yra svarbi auditui (žr. A42−A65 dalis).

8.1 Apžvalga

Auditoriaus naudojamų rizikos vertinimo procedūrų tikslas yra nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką. Tai yra pasiekiama susipažįstant su įmone ir jos aplinka, įskaitant jos vidaus kontrolę. Informaciją galima gauti iš tokių išorės šaltinių, kaip internetas ar viešieji leidiniai, ir iš tokių vidaus šaltinių, kaip pokalbiai su pagrindiniais darbuotojais. Susipažinimas su įmone tampa nuolatiniu dinamišku informacijos rinkimo, atnaujinimo ir analizavimo procesu viso audito metu.

8.2 Audito įrodymai

Atliekant rizikos vertinimo procedūras gaunami audito įrodymai, kurie naudojami rizikos vertinimams finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu pagrįsti. Tačiau vien tik tokių įrodymų nepakanka. Atliekant rizikos vertinimo procedūras gauti audito įrodymai yra papildomi įrodymais, gautais atliekant tokias tolesnes audito procedūras (kuriomis reaguojama į nustatytą riziką), kaip kontrolės priemonių testai ir (arba) pagrindinės procedūros.

Būtinos atlikti procedūros

Vadovaudamasis savo profesiniu sprendimu auditorius nustato būtinas atlikti rizikos vertinimo procedūras ir būtiną supratimo apie įmonę lygį. Atliekant auditą pirmaisiais metais tokiai informacijai gauti ir dokumentuoti reikalingas darbas dažnai užima labai daug laiko. Tačiau, jeigu gauta informacija pirmaisiais metais buvo tinkamai sudokumentuota, kitais metais jai atnaujinti jau reikės daug mažiau laiko, nei pirmaisiais metais.

Auditorius privalo atlikti pakankamas rizikos vertinimo procedūras, skirtas nustatyti verslo ir apgaulės rizikos veiksnius, dėl kurių gali atsirasti reikšmingų iškraipymų. Tuo tikslu taip pat būtina įvertinti bet kokius veiksnius ar sąlygas, dėl kurių gali kilti abejonių dėl įmonės galimybių tęsti veiklą.

315-ojo TAS 11 ir 12 dalyse (pirmiau nurodytose) nurodyta, koks turi būti supratimo apie įmonę lygis. Auditoriui pakanka žemesnio lygio bendro supratimo apie įmonę, negu reikia vadovybei, kuri vadovauja įmonei.

SVARBŪS DALYKAI

Planuodami būtinų atlikti rizikos vertinimo procedūrų pobūdį ir apimtį, nepamirškite, kad kai kuriuose TAS yra nurodyti konkretūs dalykai, į kuriuos būtina atsižvelgti. Kai kurių tokių dalykų pavyzdžiai yra pateikti toliau:

240-ojo TAS 16 dalis. Apgaulė atliekant finansinių ataskaitų auditą

Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras ir kitokius veiksmus, siekdamas susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, kaip reikalaujama pagal 315-ąjį TAS, auditorius turi atlikti (240-ojo TAS) 17–24 dalyse apibrėžtas procedūras, kad gautų informaciją, kuria pasinaudos nustatydamas reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką.

540-ojo TAS 8 dalis. Apskaitinių įvertinimų auditas

Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras ir susijusią veiklą, kurių tikslas – susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, kaip reikalaujama pagal 315-ąjį TAS, ir siekdamas nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką apskaitiniuose įvertinimuose, auditorius įgyja supratimą apie:

a) taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, susijusius su apskaitiniais įvertinimais, įskaitant susijusią su atskleidžiama informacija;
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 pasikeitimus, dėl kurių gali tekti atlikti naujus ar peržiūrėti esamus apskaitinius įvertinimus.
c) tai, kaip vadovybė atlieka apskaitinius įvertinimus, ir apie duomenis, kuriais šie apskaitiniai įvertinimai grindžiami, įskaitant:
   i) apskaitinio įvertinimo metodą, įskaitant, jei taikytina, modelį;
   ii) susijusias kontrolės priemones;
   iii) tai, ar vadovybė naudojosi eksperto pagalba;
   iv) pagrindines apskaitinių įvertinimų prielaidas;
   v) tai, ar buvo arba turėjo būti pakeisti apskaitinio įvertinimo metodai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, ir, jei taip, tai kodėl; ir
   vi) ar ir, jei taip, kaip vadovybė įvertino neapibrėžtumo įtaką.

550-ojo TAS 11 dalis. Susijusios šalys

Kaip dalį rizikos vertinimo procedūrų ir susijusių veiksmų, kuriuos vadovaudamasis 315-ojo TAS ir 240-ojo TAS reikalavimais auditorius turi atlikti audito metu, jis turi atlikti audito procedūras ir susijusius veiksmus, pateiktus 12–17 dalyse (550-ojo TAS) tam, kad galėtų gauti informacijos, svarbios nustatant reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusiu šalių santykiais ir sandoriais, riziką.

570-ojo TAS 10 dalis, Veiklos tęstinumas

Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras, kaip reikalaujama 315-ajame TAS, auditorius turi apsvarstyti, ar egzistuoja įvykiai ar sąlygos, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą.

Mažesnėse įmonėse tokios rizikai nustatyti procedūros gali būti labai nedidelės apimties, tuo tarpu didesnėse ir sudėtingesnėse įmonėse tai gali būti labai plataus masto procedūros.

8.3 Trys rizikos vertinimo procedūros

Atliekant auditą turėtų būti atliekamos visos trys audito procedūros, nors nebūtinai visos jų turi būti taikomos kiekvieno aspekto, su kuriuo auditorius nori susipažinti, atžvilgiu. Daugeliu atveju vienos procedūros metu gauti rezultatai paskatina auditorių atlikti kitą procedūrą. Pavyzdžiui, pokalbio su pardavimų vadybininku metu auditorius gali sužinoti apie neįprastas, bet labai reikšmingas pardavimų sutartis. Toliau auditorius gali nuspręsti patikrinti faktines tokių pardavimų sutartis ir atlikti jų poveikio pardavimų pelningumui analizę. Arba, įvertinus preliminariems veiklos rezultatams taikytų analitinių procedūrų išvadas, gali iškilti klausimų vadovybei. Į tokius klausimus gauti atsakymai gali paskatinti auditorių patikrinti tam tikrus dokumentus ar stebėti tam tikrą veiklą.

Šių trijų procedūrų pobūdis ir taikymo tvarka yra apibūdinta toliau.

8.4 Vadovybės ir kitų darbuotojų apklausa (įskaitant su apgaule susijusius paklausimus)

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
240-ojo TAS 17 dalis	Auditorius turi teikti paklausimus įmonės vadovybei apie: a) vadovybės atliekamą rizikos, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipomos dėl apgaulės, vertinimą, įskaitant tokio vertinimo pobūdį, apimtį ir dažnumą (žr. A12−A13 dalis); b) vadovybės veiksmus apgaulės rizikai įmonėje nustatyti ir į ją reaguoti, įskaitant specifinę apgaulės riziką, kurią vadovybė yra nustačiusi arba apie kurią jai buvo pranešta, arba sąskaitų likučius, ūkinių operacijų grupes arba atskleidžiamą informaciją, kurių atžvilgiu apgaulės rizika labiausiai tikėtina (žr. A14 dalį); c) vadovybės teikiamą informaciją, jei tokia yra, už valdymą atsakingiems asmenims apie savo veiksmus apgaulės rizikai įmonėje nustatyti ir į ją reaguoti; ir d) vadovybės teikiamą informaciją, jei tokia yra, darbuotojams apie vadovybės požiūrį į verslo praktiką ir etišką elgesį.
240-ojo TAS 18 dalis	Auditorius turi atitinkamai pateikti paklausimus vadovybei ir kitiems įmonės darbuotojams, siekdamas nustatyti, ar jie žino apie įmonei įtaką darančią faktinę, numanomą arba įtariamą apgaulę (žr. A15−A17 dalis).
240-ojo TAS 20 dalis	Išskyrus atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei, auditorius turi išsiaiškinti, kaip už valdymą atsakingi asmenys prižiūri vadovybės veiksmus apgaulės rizikai nustatyti ir į ją reaguoti ir kokią vidaus kontrolę vadovai taiko šiai rizikai mažinti (žr. A19−A20 dalis).
240-ojo TAS 21 dalis	Auditorius turi teikti paklausimus už valdymą atsakingiems asmenims

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	siekdamas nustatyti, ar jie žino apie faktinę, numanomą arba įtariamą apgaulę, kuri daro įtaką įmonės veiklai, nebent visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei. Tokie paklausimai teikiami iš dalies siekiant patvirtinti vadovybės atsakymus į paklausimus.

Auditorius naudoja apklausas kartu su kitomis rizikos vertinimo procedūromis, siekdamas nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką. Auditoriaus teikiamais klausimais siekiama suprasti kiekvieną 315-ojo TAS 11 ir 12 dalyje aprašytąjį aspektą (kaip parodyta pirmiau).

Dažniausiai daugiausia informacijos gaunama iš vadovų ir už finansinę atskaitomybę atsakingų darbuotojų. Tačiau apklausus kitus įmonės darbuotojus ir skirtingus įgaliojimus turinčius darbuotojus galima pamatyti šiek tiek kitokį požiūrį, ar sužinoti papildomos informacijos, kuri gali būti naudinga nustatant reikšmingų iškraipymo riziką, kuri kitu atveju gali likti nepastebėta. Pavyzdžiui, pokalbio su pardavimų vadybininku metu gali išaiškėti, kad kai kurios pardavimų ūkinės operacijos (ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) buvo atliktos labai skubotai, ir jos nebuvo tinkamai registruotos pagal įmonės pajamų pripažinimo politiką.

Sritys, apie kurias vykdoma tokia apklausa, yra apibūdintos toliau pateiktame pavyzdyje.

8.4-1 pvz.

Apklausa:	Paklausti apie ....
Už valdymą atsakingų asmenų (UVAA) *(jeigu jie nedalyvauja įmonės valdyme)*	• aplinką, kurioje rengiamos finansinės ataskaitos; • vadovų procesų, taikomų siekiant nustatyti apgaulės ar klaidos riziką įmonėje ir atsaką į ją, taip pat vidaus kontrolės priemonių, kurias vadovybė taiko tokiai rizikai sumažinti, priežiūrą; • vadovybei žinomus faktinius, numatomus ar įtariamus apgaulės atvejus. • galimybę susitikti su už valdymą atsakingais asmenimis ir perskaityti paskutiniojo posėdžio protokolus.
Vadovybės ir už atskaitomybę atsakingų asmenų	• vadovybės atliekamą rizikos, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipomos dėl apgaulės, vertinimą, įskaitant tokio vertinimo pobūdį, apimtį ir dažnumą; • vadovybės teikiamą informaciją, jei tokia yra, darbuotojams apie vadovybės požiūrį į verslo praktiką ir etišką elgesį; • įmonės kultūrą (vertybes ir etiką); • vadovybės veiklos stilius; • vadovybės taikomus skatinimo planus; • vadovybės galimybes nepaisyti kontrolės priemonių; • informaciją apie apgaulę ar įtariamą apgaulę; • apskaitinių įvertinimų tvarką. • finansinių ataskaitų rengimo ir peržiūros procesą. • vadovybės informacijos teikimą, jeigu tokia teikiama, už valdymą atsakingiems asmenims.
Pagrindinių darbuotojų	• verslo tendencijas ir neįprastus įvykius;

Apklausa:	Paklausti apie ....
(pirkimų, atlyginimų skaičiavimo, apskaitos darbuotojų ir pan.).	• sudėtingų ir neįprastų ūkinių operacijų inicijavimą, apdorojimą ar registravimą; • tai, kokiu mastu vadovybė nepaiso kontrolės priemonių (t.y., ar šių darbuotojų kada nors buvo prašoma nepaisyti kontrolės priemonių?); • taikomos apskaitos politikos tinkamumą (taikymą)?
Rinkodaros ir pardavimų personalo	• rinkodaros strategiją ir pardavimų tendencijas; • pardavimų skatinimo priemones; • sutartinius susitarimus su klientais; • Tai, kokiu mastu vadovybė nepaiso kontrolės priemonių (t.y., ar šių darbuotojų kada nors buvo prašoma nepaisyti vidaus kontrolės priemonių ar apskaitos politikos reikalavimų dėl pajamų pripažinimo?).

SVARBŪS DALYKAI

Klausimus užduokite ne tik savininkui vadovui ir apskaitininkui (ypač atlikdami mažesnės apimties auditą). Taip pat ir kitų įmonėje dirbančių asmenų (jeigu tokių yra) (tokių, kaip pardavimų vadybininkas, gamybos vadybininkas ar kiti darbuotojai) klauskite apie tendencijas, neįprastus įvykius, svarbiausius verslo rizikos veiksnius, vidaus kontrolės priemonių veikimą ir bet kokius vadovybės bandymus nepaisyti kontrolės priemonių.

Nustatę galimą apgaulę, su kuria gali būti susiję aukštesnio lygio vadovai ar už valdymą atsakingi asmenys, nedelsdamas pasikonsultuokite su užduoties partneriu, apsvarstykite galimybę kreiptis patarimo į teisininkus ir kokių veiksmų imtis toliau. Tokia informacija taip pat turėtų būti laikoma konfidencialia, kad būtų tinkamai vykdomi privatumo ir konfidencialumo reikalavimai. Pasižiūrėkite Etikos kodekse, kokie papildomi reikalavimai ar gairės gali būti taikomi.

8.5 Analitinės procedūros

Analitinės procedūros, naudojamos kaip rizikos vertinimo procedūros, padeda nustatyti dalykus, kurie turi įtakos finansinėms ataskaitoms ar auditui. Tokių dalykų pavyzdžiai yra neįprastos ūkinės operacijos ar įvykiai, sumos, rodikliai ar tendencijos.

Analitinės procedūros, naudojamos kaip rizikos vertinimo procedūros, taip pat gali būti naudojamos kaip tolesnes audito procedūros, siekiant:

- surinkti įrodymus dėl finansinės ataskaitos tvirtinimo. Tai būtų pagrindinė analitinė procedūra, kuri yra išsamiau aptarta šio Vadovo I tomo 10 skyriuje; ir
- atliekant bendrą finansinių ataskaitų peržiūrą baigus auditą ar jam artėjant į pabaigą.

Dauguma analitinių procedūrų nėra nei labai išsamios, nei sudėtingos. Tokias procedūras taikant dažnai naudojami aukštesniame lygyje apibendrinti duomenys, o tai reiškia, kad tokie duomenys gali tik labai apibendrintai parodyti, ar gali būti reikšmingų iškraipymų.

Tokių analitinių procedūrų atlikimo etapai aprašyti toliau pateiktame pavyzdyje.

8.5-1 pvz.

Ką daryti	Kaip tai padaryti
Nustatyti ryšį tarp duomenų	Apibrėžti lūkesčius dėl pagrįstai tikėtinų ryšių tarp įvairių rūšių informacijos. Jeigu galima, stengtis naudoti nepriklausomus informacijos šaltinius (t.y., ne iš pačios įmonės gautą informaciją). Finansinę ir nefinansinę informaciją gali sudaryti: • praėjusių palyginamų ataskaitinių laikotarpių finansinės ataskaitos; • biudžetai, prognozės, ekstrapoliacijos, įskaitant ekstrapoliacijas pagal tarpinius ar metinius duomenis; ir • informacija apie sektorių, kuriame įmonė veikia, ir esamos ekonominės sąlygos.
Palyginti	Palyginti lūkesčius su faktiškai užregistruotomis sumomis arba pagal faktiškai užregistruotas sumas apskaičiuotais rodikliais.
Įvertinti rezultatus	Įvertinti rezultatus. Nustačius neįprastus ar netikėtus ryšius, įvertinti reikšmingo iškraipymo rizikos tikimybę.

Tokių analitinių procedūrų rezultatai turėtų būti vertinami kartu su informacija, surinkta siekiant:

- nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su tvirtinimais, kurie atsispindi reikšminguose finansinių ataskaitų straipsniuose; ir
- padėti nustatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

Pastaba: Kai kurios mažesnės įmonės gali neturėti galimybės pateikti auditoriui tokios naujausios finansinės informacijos, kaip tarpinė ar mėnesio finansinė informacija, analitinėms procedūroms atlikti. Šiomis aplinkybėmis tam tikrą informaciją galima gauti teikiant paklausimus, tačiau išsami apklausa gali būti atlikta tik parengus įmonės finansinių ataskaitų projektą.

8.6 Stebėjimas ir tikrinimas

Stebėjimai ir tikrinimas:

- patvirtina vadovų ir kitų atsakymus į paklausimus; ir
- suteikia papildomos informacijos apie įmonę ir jos aplinką.

Stebėjimo ir tikrinimo procedūras dažniausiai sudaro procedūra ir jos taikymas, kaip apibrėžta toliau pateiktame pavyzdyje.

8.6-1 pvz.

Procedūra	Galimas taikymas
Stebėjimas	Apsvarstyti galimybę stebėti: • kaip įmonė veikia ir kaip ji yra organizuota; • įmonė ir jos patalpos ir gamybos įrenginiai; • įmonės veiklos stilius ir požiūris į vidaus kontrolę; • įvairių vidaus kontrolės procedūrų veikimas; ir • atitiktis pagrindinių politikos nuostatų reikalavimams.
Tikrinimas	Apsvarstyti galimybę patikrinti tokius dokumentus: • verslo planai, strategijos ir pasiūlymai; • ūkio sektoriaus tyrimai ir pranešimai žiniasklaidoje apie įmonę; • pagrindinės sutartys ir įsipareigojimai; • taikomi teisės aktai ir susirašinėjimo su priežiūros institucijomis dokumentai; • susirašinėjimo su teisininkais, bankininkais ir kitomis suinteresuotomis šalimis dokumentai; • apskaitos politika ir apskaitos dokumentai; • vidaus kontrolės vadovai; • vadovybės rengiamos ataskaitos (tokios, kaip veiklos rezultatų ataskaitos ir tarpinės finansinės ataskaitos); ir • kitos tokios ataskaitos, kaip už valdymą atsakingų asmenų susirinkimų protokolai, konsultantų išvados ir pan.

8.7 Vidaus kontrolės priemonių planavimas ir įgyvendinimas

Rizikos vertinimo procedūros taip pat apima procedūras, taikomas vertinant atitinkamų vidaus kontrolės priemonių planavimą ir įgyvendinimą. Šios procedūros yra išsamiau aprašytos II tomo 11 skyriuje.

8.8 Kiti informacijos apie riziką šaltiniai

Rizikos vertinimo tikslais auditorius gali taikyti ir kitas procedūras. Dažniausiai taikomų procedūrų pavyzdžiai pateikti toliau pavyzdyje.

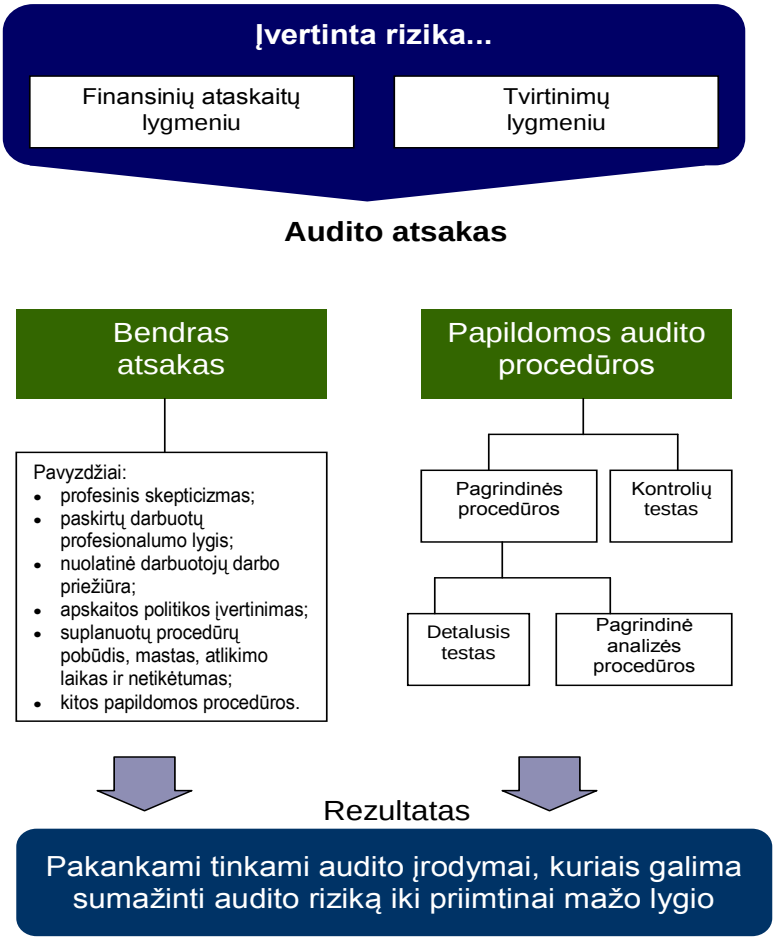
8.8-1 pvz.

Šaltinis	Aprašymas
Kliento prisiėmimas arba sutikimas tęsti užduotį	Svarbi informacija, gaunama atlikus parengiamąsias procedūras.
Ankstesnis darbas	Svarbi informacija, gauta atliekant ankstesnes užduotis ir įmonei atliekant kitų rūšių užduotis. Tai gali būti: • ankstesnio audito metu nustatytos probleminės sritys; • vidaus kontrolės trūkumai; • organizacinės struktūros, verslo procesų ir vidaus kontrolės sistemų pasikeitimai; ir • ankstesni iškraipymai ir ar jie buvo laiku ištaisyti.
Išorinė informacija	• įmonės samdomam teisininkui ar vertinimo ekspertams teikiami paklausimai; • bankų ir reitingų agentūrų parengtos apžvalgos; • informacija apie ūkio sektoriaus ir ekonomikos būklę, gaunama ieškant informacijos internete, specialiuose ir ekonomikos žurnaluose ir priežiūros institucijų bei finansiniuose leidiniuose.
Aptarimas audito grupėje	Aptarimas audito grupėje (įskaitant su partneriu) apie tai, ar iškraipymai, įskaitant apgaulę, turi įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms.

9. Atsakas į įvertintą riziką

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Atitinkamo atsako į įvertintą riziką planavimas ir įgyvendinimas.	240-asis, 300-asis, 330-asis ir 500-asis TAS

9.0-1 pvz.



Dalies Nr.	TAS tikslai
300-ojo TAS 3 dalis	Auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos rengiant ir įgyvendinant atsaką į šią riziką.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
300-ojo TAS 9 dalis	Auditorius turi parengti audito planą, kuriame turi būti aprašyta: a) planuojamu rizikos vertinimo procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis, kaip tai nustatyta 315-ajame TAS; b) tolesnių planuojamų audito procedūrų tvirtinimo lygmeniu pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis, kaip tai nustatyta 330-ajame TAS; c) kitos planuojamos audito procedūros, kurias būtina atlikti, kad užduotis atitiktų TAS (žr. A12 dalį).
330-ojo TAS 7 dalis	Rengdamas tolesnes audito procedūras, kurios turi būti atliktis, auditorius turi: a) apsvarstyti kiekvienos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ar atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimu lygmeniu įvertinimo priežastis, įskaitant: i) reikšmingo iškraipymo tikimybę dėl konkrečių susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos charakteristikų (t.y., įgimtos rizikos); ir ii) tai, ar rizikos vertinimas apima susijusias kontrolės priemones (t. y. kontrolės rizika), ir dėlto auditoriui reikia surinkti audito įrodymų, siekiant nustatyti, ar kontrolės priemonės yra efektyvios (t. y. ar auditorius ketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu nustatydamas pagrindiniu procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį) (žr. A9–A18 dalis); ir b) surinkti tuo labiau įtikinamų audito įrodymų, kuo didesnė auditoriaus įvertinta rizika (žr. A19 dalį).
500-ojo TAS 6 dalis	Auditorius turi parengti ir atlikti audito procedūras, kurios tinka tam tikromis aplinkybėmis, siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų (žr. A1–A25 dalis).

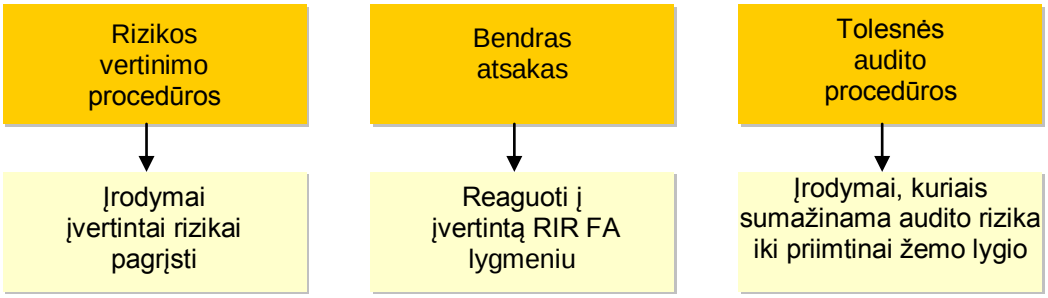
9.1 Apžvalga

Rizikos vertinimo procedūros (žr. šio Vadovo I tomo 8 skyrių) yra skirtos nustatyti ir įvertinti riziką tiek finansinių ataskaitų lygmeniu, tiek svarbiausių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos tvirtinimų lygmeniu.

Tolesnės audito procedūros (žr. šio Vadovo I tomo 10 skyrių) yra skirtos tapti atsaku į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu. Jų paskirtis yra surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus, reikalingus sumažinti audito riziką iki priimtinai žemo lygio.

Trys pagrindinės tokių audito procedūrų rūšys pavaizduotos toliau pateiktame pavyzdyje.

9.1-1 pvz.



RIR = reikšmingo iškraipymo rizika
FA = finansinės ataskaitos

Įvertinta rizika finansinių ataskaitų lygmeniu yra paplitusi, todėl audito metu į ją privaloma atsižvelgti, pavyzdžiui, nustatant darbą atlikti paskirtų asmenų patirtį, reikalingos priežiūros lygį, bet kokį reikalingą planuotų audito procedūrų pobūdžio ir apimties koregavimą.

Įvertinta rizika tvirtinimų lygmeniu yra susijusi su konkrečiais sąskaitų likučiais, ūkinių operacijų grupėmis ir atskleidžiama informacija. Atsakas būtų atlikti tokias tolesnes audito procedūras, kaip detalieji testai, kontrolės priemonių testai ir pagrindinės analitinės procedūros.

Papildomų tolesnių audito procedūrų pobūdžiui įtakos turės:

- atliktų rizikos vertinimo procedūrų rezultatai, rizikos vertinimo tvirtinimų lygiu rezultatai; ir
- auditoriaus suplanuotas bendras atsakas į įvertintą reikšmingų iškraipymų riziką finansinių ataskaitų lygmeniu.

9.2 Bendras atsakas į įvertintą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 5 dalis	Auditorius turi parengti ir įgyvendinti bendrąjį atsaką atsižvelgti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu (žr. A1−A3 dalis).

Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu yra finansinėms ataskaitoms kaip visumai kylanti rizika ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. Todėl tokia rizika (pavyzdžiui, netinkamos vadovybės pažiūros į kontrolę) gali netiesiogiai sukelti reikšmingų iškraipymų tvirtinimų lygmeniu. Pavyzdžiui, jeigu įmonės buhalteris nėra pakankamai kompetentingas, tikėtina, kad daugelis finansinių ataskaitų likučių, ūkinių operacijų grupės ar atskleidimai bus klaidingi arba apgaulingai pateikti. Todėl rizika finansinių ataskaitų lygmeniu ne visuomet gali būti pašalinta atliekant konkrečias audito procedūras, dažnai tam reikalingas bendras atsakas.

240-ajame ir 330-ajame TAS pateikti galimi bendro atsako į nustatytą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu pavyzdžiai. Kai kurie tokie pavyzdžiai yra pateikti toliau.

9.2-1 pvz.

Galimi bendrojo atsako į įvertintą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu pavyzdžiai	
Vadovavimas užduočiai	Nuolat pabrėžti audito grupės nariams būtinybę išlaikyti profesinį skepticizmą. Paskirti labiau patyrusius darbuotojus arba specialistus, turinčius specialių teisinių, vertinimo ar IT įgūdžių. Užtikrinti nuolatinę darbuotojų darbo priežiūrą.
Pasirenkant tolesnes audito procedūras atsižvelgti į nenuspėjamumo galimybę	Įtraukti nenuspėjamumo elementą, parenkant tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Tai ypač svarbu vertinant apgaulės riziką, kadangi įmonės darbuotojai gali būti susipažinę su įprastai atliekamomis audito procedūromis ir turėti daugiau galimybių nuslėpti apgaulę finansinėje atskaitomybėje. Nenuspėjamumą galima užtikrinti: • taikant pagrindines procedūras pasirinktiems sąskaitų likučiams ar tvirtinimams, kurie dėl savo mažo reikšmingumo ar rizikos šiaip nėra tikrinami; • keičiant numatytą audito procedūrų atlikimo laiką; • taikant įvairius atrankos būdus; ir • atliekant audito procedūras kituose padaliniuose ar kitose vietose iš anksto apie tai nepranešus (pavyzdžiui, atliekant atsargų inventorizaciją).
Peržiūrėti suplanuotas audito procedūras	Pakeisti audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Pavyzdžiui: • atlikti pagrindines audito procedūras ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu; • atlikti tam tikro turto fizinį stebėjimą ar tikrinimą; • peržiūrėti atsargų inventorizacijos dokumentus, siekiant nustatyti nejprastus straipsnius, netikėtas sumas ar kitus straipsnius, kuriems reikalingos papildomos procedūros; • atlikti papildomas užduotis, siekiant įvertinti vadovybės apskaitinių įvertinimų, padarytų sprendimų ar prielaidų pagrįstumą; • padidinti imties dydį ar atlikti detalesnes analitines procedūras; • naudoti kompiuterinius audito metodus (KAM), siekiant: – surinkti daugiau įrodymų dėl duomenų svarbiose sąskaitose ar elektroninėse ūkinių operacijų rinkmenose; – atlikti išsamesnius elektroninių ūkinių operacijų ir sąskaitų rinkmenų testus; – pasirinkti ūkinių operacijų pavyzdžius iš pagrindinių elektroninių rinkmenų; – grupuoti specifinių charakteristikų ūkines operacijas; ir – tikrinti visumą, o ne vien tik atskirą imtį.

Galimi bendrojo atsako į įvertintą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu pavyzdžiai	
	• prašyti papildomos išorės šalių patvirtinimų informacijos. Pavyzdžiui, prašydamas patvirtinti gautinas sumas auditorius taip pat galėtų prašyti pateikti patvirtinimą apie pardavimo sutarčių detales, įskaitant jų datas, prekių grąžinimo teises ir prekių pristatymo sąlygas; ir • koreguoti audito procedūrų pobūdį ar apimtį siekiant surinkti daugiau pagrindinių audito įrodymų.
Audito metodikos pokyčiai	Įvertinti informaciją, gautą apie kontrolės aplinką. Jeigu kontrolės aplinka yra veiksminga, auditorius gali labiau pasitikėti vidaus kontrole ir pačioje įmonėje surinktų audito įrodymų patikimumu. Tai galėtų reikšti, kad: • daugiau audito darbo reikėtų atlikti tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, o ne ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir • turėtų būti taikoma metodika, pagal kurią taikomi kontrolės priemonių testai ir pagrindinės procedūros (kombinuota metodika). Jeigu kontrolės aplinka nėra veiksminga, gali prireikti: • atlikti daugiau audito procedūrų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu; • gauti daugiau išsamesnių audito įrodymų atliekant pagrindines procedūras; ir • padidinti audituojamų vietų skaičių.
Taikomos apskaitos politikos peržiūra	Įvertinti, ar įmonės pasirinkta ir taikoma apskaitos politika, ypač dėl subjektyvių vertinimų ir sudėtingų ūkinių operacijų, gali rodyti apgaulingą finansinę atskaitomybę dėl vadovybės mėginimų manipuliuoti pajamomis.

SVARBŪS DALYKAI

Laiko pasirinkimas

Bendras atsakas gali būti parengtas planavimo etape ir vėliau įtrauktas į bendrą audito strategija. Atliekant naujas užduotis preliminarios bendro atsako priemonės gali būti sukurtos planavimo etape, o vėliau patvirtintos ar pakeistos remiantis rizikos vertinimo rezultatais.

Dokumentavimas

Bendro audito atsako ir audito strategijos sukūrimas mažoje įmonėje neturi būti sudėtinga ir daug laiko reikalaujanti užduotis. Kai kuriais atvejais abi šios užduotys gali būti įvykdytos užbaigus ankstesnį auditą (laikantis prielaidos, kad jis apėmė visus privalomus klausimus) ir parengus trumpą memorandumą, kuris vėliau gali būti atnaujinamas remiantis aptarimu su vadovybe.

Vadovybės vykdomas kontrolės priemonių nepaisymas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
240-ojo TAS 26 dalis	Nustatydamas ir vertindamas reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką, auditorius, remdamasis prielaida, kad pripažįstant pajamas egzistuoja apgaulės rizika, turi įvertinti, kurios pajamų rūšys, pajamų sandoriai ar tvirtinimai sukelia tokią riziką. 240-ojo TAS 47 dalyje nurodyta, kokie dokumentai reikalingi tais atvejais, kai auditorius padaro išvadą, kad, atsižvelgus į užduoties aplinkybes, prielaida netaikytina, todėl jis nenustatė, kad pripažįstant pajamas egzistuoja reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika (žr. A28−A30 dalis).
240-ojo TAS 32 dalis	Nepriklausomai nuo rizikos, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės priemonių, įvertinimo, auditorius turi suplanuoti ir atlikti audito procedūras, kuriomis siekiama: a) patikrinti apskaitos įrašų didžiojoje knygoje ir kitų koregavimų, atliktų rengiant finansines ataskaitas, tinkamumą. Planuodamas ir atlikdamas tokiam patikrinimui reikalingas procedūras, auditorius turi: i) pasiteirauti asmenų, dalyvaujančių rengiant finansines ataskaitas, apie netinkamus ar neįprastus veiksmus, susijusius su apskaitos įrašų tvarkymu ir kitais koregavimais; ii) išrinkti apskaitos įrašus ir kitus koregavimus, atliktus ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir iii) įvertinti būtinybę patikrinti viso laikotarpio apskaitos įrašus ir kitus koregavimus (žr. A41−A44 dalis); b) peržiūrėti apskaitinius įvertinimus ieškodamas nukrypimų ir įvertinti, ar aplinkybės, dėl kurių atsirado tokie nukrypimai, jeigu tokių buvo, rodo reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką. Atlikdamas tokią peržiūrą, auditorius turi: i) įvertinti, ar vadovybės sprendimai, priimti nustatant į finansines ataskaitas įtrauktus apskaitinius įvertinimus, nors atskirai jie gali atrodyti pagrįsti, gali rodyti vadovybės tendencingumą, kuris leistų daryti išvadą apie reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką. Jeigu taip, auditorius turi iš naujo įvertinti apskaitinius įvertinimus kaip visumą; ir ii) retrospektyviai peržiūrėti vadovybės sprendimus ir prielaidas, susijusius su svarbiais apskaitiniais įvertinimais, pateiktais ankstesniųjų metų finansinėse ataskaitose (žr. A45−A47 dalis); c) vertindamas reikšmingus sandorius, kurie neatitinka įprastinės įmonės veiklos pobūdžio arba kurie šiaip atrodo neįprasti atsižvelgus į auditoriaus supratimą apie įmonę ir jos aplinką ir kitą audito metu gautą informaciją, auditorius turi apsvarstyti, ar tokių sandorių verslo logika (ar jos nebuvimas) leidžia manyti, kad sandoriai buvo atliekami siekiant apgaulingos finansinės atskaitomybės ar nuslėpti turto pasisavinimą (žr. A48 dalį).
240-ojo TAS 33 dalis	Auditorius turi nuspręsti, ar tam, kad sureaguotų į nustatytą riziką, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės priemonių, be anksčiau nurodytų, būtina atlikti papildomas audito procedūras (tais atvejais, kai iškyla konkreti papildoma rizika, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės priemonių, tačiau jos neapima pagal 32 dalies reikalavimus nustatytos procedūros).

Vadovybės vykdomas kontrolės priemonių nepaisymas ir apgaulingas pajamų pripažinimas yra laikomi reikšminga rizika (žr. šio Vadovo II tomo 10 skyrių), ir į ją turi būti reaguojama atitinkamai. Todėl yra tam tikros audito procedūros, kurios yra atliekamos kiekvieno audito metu. Šios procedūros yra apibūdintos toliau pateiktose ištraukose iš atitinkamų TAS. Kelios papildomos pastabos pateiktos toliau esančiame pavyzdyje.

9.2-2 pvz.

Procedūros atliekamos atsižvelgiant į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių	
Apskaitos įrašai	Nustatyti, pasirinkti ir patikrinti apskaitos įrašus ir kitus koregavimus remiantis: • supratimu apie įmonės finansinės atskaitomybės procesą ir vidaus kontrolės planavimo (įgyvendinimo) procesą; ir • atsižvelgus į: – apgaulingų apskaitos įrašų ir kitų koregavimų charakteristikas; – galimus kitus rizikos veiksnius, susijusius su konkrečiomis apskaitos įrašų grupėmis ar kitais koregavimais; ir – su finansine atskaitomybe susijusių asmenų paklausimų apie netinkamą ar neįprastą veiklą rezultatus.
Apskaitiniai įvertinimai	Peržiūrimi apskaitiniai įvertinimai, susiję su konkrečiomis ūkinėmis operacijomis ir likučiais, siekiant nustatyti galimą vadovybės neobjektyvumą. Tolesnės procedūros gali būti tokios: • pakartotinis apskaitinių įvertinimų kaip visumos įvertinimas; • retrospektyvi vadovybės sprendimų ir prielaidų, susijusių su svarbiais apskaitiniais įvertinimais, pateiktais ankstesniųjų metų finansinėse ataskaitose peržiūra; • nustatymas, ar dėl bendro poveikio finansinėse ataskaitose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų.
Reikšmingos ūkinės operacijos	Suprasti reikšmingų ūkinių operacijų, kurios yra neįprastos ar nėra būdingos įprastai įmonės veiklai, verslo logiką. Tuo tikslu yra vertinama, ar: • vadovybė labiau pabrėžia poreikį tokius sandorius atskaityti tam tikru būdu negu jų ekonominį pagrįstumą; • su tokiomis ūkinėmis operacijomis susiję susitarimai yra pernelyg sudėtingi; • vadovybė yra aptarusi tokių ūkinių operacijų pobūdį ir jų apskaitą su už valdymą atsakingais asmenimis; • ūkinės operacijos sudaromos su anksčiau niekada neminėtomis susijusiomis šalimis ar su šalimis, kurios dėl savo esmės ar nepakankamo finansinio pajėgumo negali vykdyti atitinkamų sandorių be audituojamos įmonės pagalbos; • įmonės už valdymą atsakingi asmenys neperžiūrėjo ar nepatvirtino ūkinių operacijų, kurie apima nekonsoliduotas susijusias šalis, įskaitant specialios paskirties įmones; ir

Procedūros atliekamos atsižvelgiant į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių	
	• ar tokios ūkinės operacijos yra tinkamai dokumentuojamos.
Pajamų pripažinimas	Atlikti pagrindines analitines procedūras Apsvarstyti galimybę taikyti kompiuterinius audito metodus, siekiant nustatyti neįprastas ar netikėtas pajamų sąsajas ar ūkines operacijas. Gauti klientų patvirtinimą apie svarbiausias sutarties sąlygas (priėmimo sąlygas, užduoties atlikimo ir mokėjimo sąlygos) ir apie tai, kad nėra jokių papildomų susitarimų (teisė grąžinti prekes, garantuotas perpardavimo kiekis ir t.t.).

9.3. Atsakas į įvertintą riziką tvirtinimo lygmeniu

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 6 dalis	Auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas bei apimtis yra grindžiami įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir kuriomis į ją reaguojama (žr. A4–A8 dalis).

Auditoriaus atliktas nustatytos rizikos įvertinimas tirtinimų lygmeniu yra pagrindas, kuriuo remiantis:

- įvertinama tinkama audito metodika; ir
- planuojamos ir taikomos tolesnės audito procedūros. Tolesnės audito procedūros aprašytos šio Vadovo I tomo 10 skyriuje.

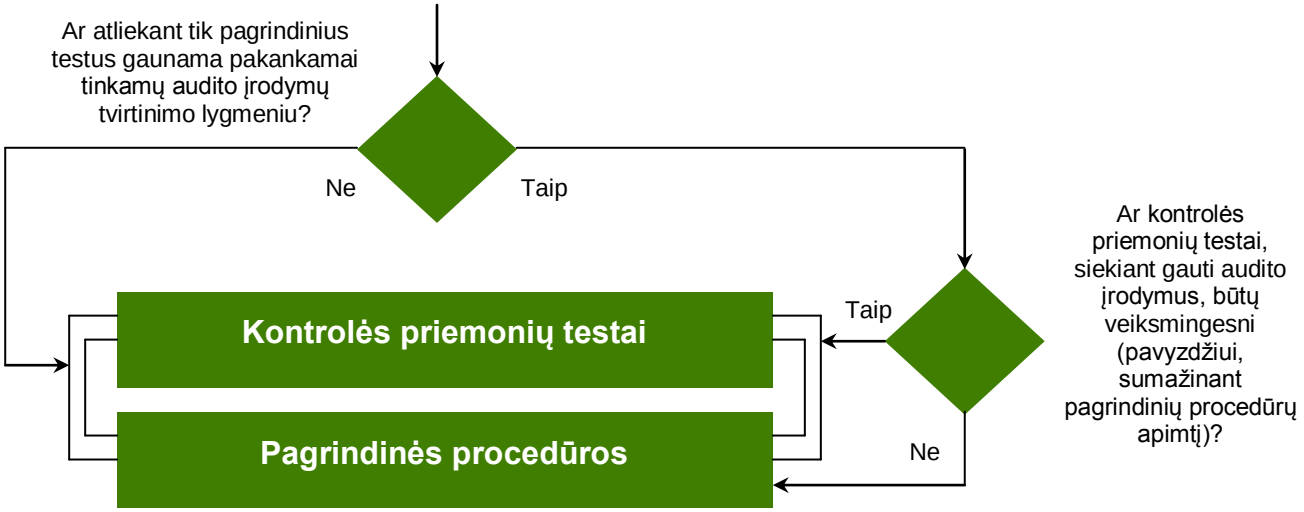
Tinkama audito metodika

Audito metodika planuojant ir atliekant tolesnes audito procedūras grindžiama nustatytos rizikos įvertinimu finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygiu.

Kadangi svarbiausių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos įvertinta rizika yra skirtinga, skirsis ir jiems taikoma veiksmingiausia audito metodika. Pavyzdžiui, tikrinant pardavimo operacijų išsamumą reikėtų atlikti kontrolės priemonių testus, o kitus tvirtinimus galima būtų pagrįsti taikant pagrindines procedūras. Jei vertinamos mokėtinos sumos, visus tvirtinimus galima būtų pagrįsti taikant pagrindinę audito metodiką. Pagrindinė užduotis yra suplanuoti audito procedūras, kuriomis būtų tinkamai reaguojama į visas nustatytas rizikas.

Toliau pateikti pavyzdžiai parodo tam tikras aplinkybes, į kurias būtina atsižvelgti pasirenkant tinkamą sąskaitų likučiams ar ūkinių operacijų grupėms taikytiną audito metodiką.

9.3-1 pvz.



Pastaba: Mažesnėse įmonėse patikimų kontrolės veiksmų gali nebūti, arba jos gali būti labai ribotos. Tokiais atvejais pagrindinė metodika gali būti vienintelis pasirinkimas.

Tolesnių audito procedūrų planavimas ir taikymas

Tolesnių audito procedūrų pobūdis, taikymo laikas ir apimtis grindžiami ir nustatomi atsižvelgiant į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu. Tai užtikrina aiškią sąsają tarp auditoriaus taikomų tolesnių audito procedūrų ir rizikos vertinimo.

Pirmas žingsnis yra peržiūrėti iki to laiko gautą informaciją, kurios pagrindu bus planuojamos tolesnės audito procedūros. Tokia informacija gali būti:

- įvertintos rizikos (tokios kaip verslo ar apgaulės rizikos) pobūdis ir pagrindimas tiek finansinių ataskaitų, tiek tvirtinimo lygmeniu;
- finansinėms ataskaitoms svarbūs sąskaitų likučiai, ūkinių operacijų grupės arba atskleidžiama informacija;
- būtinybė (jeigu reikia) atlikti kontrolės priemonių testus. Tai atsitinka tuomet, kai vien tik pagrindinės procedūros negali suteikti pakankamų tinkamų įrodymų tvirtinimo lygmeniu;
- auditoriaus supratimas apie kontrolės aplinką ir kontrolės veiksmus. Ypač, ar buvo nustatytos reikšmingos vidaus kontrolės priemonės, kurios, jeigu buvo testuojamos, užtikrintų veiksmingą atsaką į įvertintą konkretaus tvirtinimo reikšmingo iškraipymo riziką; ir
- konkrečių audito procedūrų, kurių gali būti reikalaujama pagal tam tikrus TAS ar pagal vietos taisykles ir teisės aktus, pobūdis ir apimtis.

Remdamasis pirmiau nurodyta informacija auditorius gali apibrėžti taikytinų procedūrų pobūdį ir apimtį. Kai kurie veiksniai, į kuriuos būtina atsižvelgti planuojant procedūras, yra apibrėžti toliau.

9.3-2 pvz.

Būtina įvertinti	Poveikis audito procedūrų planavimui
Tikrinamo tvirtinimo pobūdis	Kokios yra tinkamiausios audito procedūros konkrečiam tvirtinimui patikrinti? Būtina įvertinti: • **veiksmingumą** Įrodymus dėl pardavimo sandorių išsamumo galima gauti atliekant kontrolės priemonių testus, tuo tarpu įrodymus, skirtus pagrįsti atsargų įvertinimą, greičiausiai bus galima gauti taikant pagrindines procedūras; ir • **surinktų įrodymų patikimumas** Pateikti labiau patikimus įrodymus dėl tvirtinimo. Patvirtinimas apie gautinas sumas, skirtas nustatyti jų buvimą, suteikia patikimesnius įrodymus nei paprastas sąskaitų faktūrų vertinimas ar tam tikros analitinės procedūros.
Įvertintos rizikos priežastys	Kokios yra pagrindinės rizikos vertinimo priežastys? Tuo tikslu vertinamos atskirų finansinių ataskaitų sričių charakteristikos, nustatyta ir įvertinta įgimta rizika bei atitinkamos vidaus kontrolės priemonės. Jeigu dėka tinkamai suplanuotų ir įgyvendintų vidaus kontrolės priemonių įvertina rizika nėra didelė, galima būtų laikyti, kad taikant kontrolės priemonių testus įvertinta rizika buvo patvirtina, ir sumažinti pagrindinių procedūrų, kurias kitais atvejais būtų reikėję taikyti, apimtį.
Įvertintas rizikos lygis	Ar įvertintai rizikai reikalingi patikimesni ir susiję audito įrodymai? Norint suteikti reikalaujamą užtikrinimo lygį gali tekti praplėsti taikomų procedūrų apimtis ar taikyti kitokių rūšių audito procedūras. Pavyzdžiui, norint patikrinti, ar konkretus didelės vertės atsargos vienetas iš tikrųjų egzistuoja, be atitinkamų dokumentų patikros gali būti atliktas ir fizinis atsargų patikrinimas.
Informacijos šaltiniai	Ar planuojant audito procedūras remiamasi pačios įmonės informacinės sistemos pateikta ne finansine informacija? Jeigu taip, turėtų būti surinkti įrodymai dėl jos tikslumo ir išsamumo. Pavyzdžiui, daugiaaukščiame name nuomojamų butų skaičius padaugintas iš mėnesio nuomos sumos gali būti palygintas su bendra pajamų suma. Jeigu taip, bus labai svarbu užtikrinti, kad nuomojamų butų skaičius atitinka faktinį, ir kad mėnesio nuomos dydis atitinka nurodytąjį pasirašytose nuomos sutartyse.
Galimybė taikyti dvejopo tikslo testus	Ar būtų tikslinga tą pačią ūkinę operaciją tikrinti atliekant kontrolės priemonių testą kartu su detaliuoju testu? Pavyzdžiui, jeigu sąskaita faktūra yra vertinama siekiant gauti įrodymą, kad ji buvo patvirtinta (kontrolės priemonės testas), ji tuo pat metu gali būti peržiūrėta siekiant pagrįsti kitus ūkinės operacijos aspektus (detalusis testas).

Tvirtinimų naudojimas pasirenkant testuotiną imtį

Planuodamas procedūrą auditorius kruopščiai įvertina tvirtinimo, kuriam pagrįsti yra renkami įrodymai, pobūdį. Taip nustatomo įrodymo, kurį būtina įvertinti, tipas, procedūros pobūdis, ir visuma, iš kurios turi būti pasirinkta imtis.

Pavyzdžiui, įrodymus dėl **buvimo** tvirtinimo galima būtų gauti pasirenkant straipsnius, kurių sumos jau yra finansinių ataskaitų sumų dalis. Pasirinkus gautinų sumų likučius, gauti patvirtinimai suteiks įrodymą, kad gautinų sumų likutis tikrai egzistuoja. Tačiau pasirenkant straipsnius, kurių sumos jau yra įtrauktos į finansinių ataskaitų sumas, nesuteiks jokių įrodymų dėl išsamumo tvirtinimo.

Siekiant patvirtinti **išsamumą**, atskiri straipsniai turi būti atrenkami remiantis įrodymais, patvirtinančiais, kad atskiro straipsnio suma turi būti įtraukta į finansinių ataskaitų sumą. Norint nustatyti, ar visos pardavimų ūkinės operacijos yra užbaigtos (t.y., nėra jokių neregistruotų pardavimų ūkinių operacijų), yra pasirenkami išsiuntimo užsakymai ir palyginami su pardavimo sąskaitomis faktūromis (tik jeigu visi išsiuntimo užsakymai yra registruoti), kad būtų gauti įrodymai dėl nenurodytų pardavimo sandorių.

Procedūrų atlikimo laikas

Laikas parodo, kada audito procedūros yra atliekamos, arba parodo ataskaitinį laikotarpį ar datą, su kuria yra susiję audito įrodymai.

Iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos ar jam pasibaigus?

Daugumoje atvejų (ypač mažose įmonėse) audito procedūros atliekamos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje arba vėliau. Be to, kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo didesnė tikimybė, kad pagrindinės procedūros bus atliekamos arčiau ataskaitinio laikotarpio pabaigos, arba po jos.

Tam tikromis aplinkybėmis audito procedūrų atlikimas prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą gali turėti tam tikrų privalumų. Pavyzdžiui:

- padeda anksčiau nustatysi svarbius dalykus. Tai suteikia laiko spręsti įvairius klausimus ir atlikti papildomas audito procedūras;
- leidžia subalansuoti audito įmonės darbo krūvį, nes kai kurios labai užimto laikotarpio procedūros perkeliamos į laikotarpį, kai bus daugiau laiko;
- leidžia tikslingiau paskirstyti kliento darbo krūvį po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, nes sutrumpinamas laikas, reikalingas atsakyti į audito paklausimus ir pateikti reikalingus įrodymus ir grafikus; ir
- atlikti procedūras be išankstinio pranešimo arba nenuspėjamu laiku.

Toliau pateikti pavyzdžiai parodo veiksnius, į kuriuos būtina atsižvelgti nusprendžiant, ar būtina atlikti procedūras tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu.

9.3-3 pvz.

Veiksniai, į kuriuos būtina atsižvelgti	
Audito procedūros, atliekamos prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą	Ar veiksminga yra bendra kontrolės aplinka? Jeigu kontrolės aplinka yra nepakankami veiksminga, mažai tikėtina, kad pakaktų atsargų inventorizavimą atlikti tik tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, o vėliau inventorizacijos duomenis atnaujinti pagal atsargų judėjimą (gavimą ar pardavimą (sunaudojimą gamyboje)). Ar veiksmingos sąskaitų likučiams ar ūkinių operacijų grupėms taikomos kontrolės priemonės?
	Ar galima gauti testui atlikti reikalingus įrodymus? Elektronines rinkmenas galima vėliau perrašyti, o privalomos procedūros gali būti taikomos tik kartais.
	Ar galima tinkamai įvertinti susijusios rizikos pobūdį ir esmę, jei procedūrą

Veiksniai, į kuriuos būtina atsižvelgti	
	atliekama prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą?
	Ar tarpinio ataskaitinio laikotarpio procedūra apima ataskaitinį laikotarpį ar datą, su kuriais yra susiję audito įrodymai?
	Kiek papildomų įrodymų reikės surinkti per laikotarpį nuo procedūros dienos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos?

Šio Vadovo I tomo 10 skyriaus 5 dalyje pateikta daugiau informacijos apie kontrolės priemonių testus.

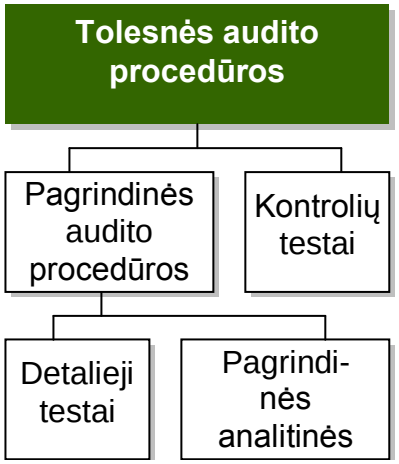
Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui

Kai kurios audito procedūros gali būti atliekamos tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ar jam pasibaigus. Tokių procedūrų pavyzdžiai: registravimas atitinkamu ataskaitiniu laikotarpiu (kai vidaus kontrolės procedūromis pasitikima tik minimaliai), ataskaitinio laikotarpio pabaigos koregavimai ir pobalansiniai įvykiai.

10. Tolesnės audito procedūros

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Tolesnių audito procedūrų charakteristikos ir naudojimas.	330-asis, 505-asis ir 520-asis TAS

10.0-1 pvz.



Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 4 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) pagrindinė procedūra – audito procedūra, taikoma reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu nustatyti. Pagrindinės procedūros apima: i) detaliuosius (ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos) testus; ir ii) pagrindines analitines procedūras. b) kontrolės priemonių testas – audito procedūra, skirta kontrolės priemonių, taikomų siekiant užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu ar juos nustatyti ir ištaisyti, efektyvumui įvertinti.

10.1 Apžvalga

Šiame skyriuje apibūdinamos papildomų audito procedūrų, parengtų kaip atsakas į įvertintą riziką tvirtinimų lygmeniu, charakteristikos ir tokių procedūrų taikymas.

Pagrindinės procedūros

Pagrindines procedūras auditorius taiko siekdamas:

- surinkti įrodymus dėl pagrindinių tvirtinimų (I, B, T, V), susijusių su sąskaitų likučiais ir pagrindinėmis ūkinių operacijų grupėmis; ir
- nustatyti reikšmingus iškraipymus.

Taikant pagrindines procedūras dažniausiai pasirenkamas sąskaitos likutis ar reprezentatyvi ūkinių operacijų imtis, siekiant:

- perskaičiuoti registruotas sumas tikrinant jų tikslumą;
- patvirtinti likučių (gautinų sumų, banko sąskaitų, investicijų ir pan.) buvimą;
- užtikrinti, kad ūkinės operacijos yra registruotos tinkamu apskaitiniu laikotarpiu (priskyrimo ataskaitiniam laikotarpiui testas);
- palyginti atskirų ataskaitinių laikotarpių sumas arba faktines sumas su lūkesčiais (analitinės procedūros);
- patikrinti patvirtinančius dokumentus (tokius, kaip sąskaitas faktūras arba pardavimo sutartis);
- patikrinti, ar registruotas turtas iš tikrųjų egzistuoja (atsargų inventorizacija); ir
- peržiūrėti pripažinto vertės sumažėjimo (abejotinų skolų ar pasenusių atsargų) pakankamumą.

Kontrolės priemonių testai

Auditorius atlieka kontrolės priemonių testus siekdamas surinkti įrodymus dėl to, ar veiksmingos vidaus kontrolės procedūros, kurios:

- taikomos konkretiems tvirtinimams tais atvejais, kai planuojama remtis kontrolės priemonėmis; ir
- skirtos nustatyti (ištaisyti) reikšmingas klaidas ar apgaulę, ar užkirsti joms kelią.

Atliekant kontrolės priemonių testus dažniausiai pasirenkama reprezentatyvi ūkinių operacijų ar patvirtinančių dokumentų imtis, siekiant:

- stebėti, kaip taikomos vidaus kontrolės procedūros;
- patikrinti įrodymus, kad kontrolės procedūros buvo faktiškai atliktos;
- teikti paklausimus apie tai, kaip ir kada procedūra buvo atlikta; ir
- iš naujo atlikti kontrolės procedūrą (tais atvejais, kai informacinė sistema yra kompiuterizuota).

Įrodymus, kad kontrolė veikia, taip pat galima surinkti naudojant kompiuterinius audito metodus (KAM).

10.2 Pagrindinės procedūros

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 18 dalis	Nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos auditorius turi parengti ir atlikti kiekvienos ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučio ir atskleidžiamos informacijos pagrindines procedūras (žr. A42–A47 dalis).
330-ojo TAS 19 dalis	Auditorius turi įvertinti, ar išorės patvirtinimo procedūros turi būti atliekamos kaip pagrindinės audito procedūros (žr. A48–A51 dalis).
330-ojo TAS 20 dalis	Auditoriaus pagrindinės procedūros turi apimti šias audito procedūras, susijusias su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu: a) finansiniu ataskaitų sutikrinimą ar suderinimą su pagrindiniais apskaitos įrašais; ir b) reikšmingu apskaitos išrašų ir kitų finansinių ataskaitų rengimo metu atliktų koregavimų tikrinimą (žr. A52 dalį).
330-ojo TAS 21 dalis	Jei auditorius nustatė, kad įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu yra reikšminga, jis turi atlikti pagrindines procedūras, kurios yra atsakas į šią riziką. Jei kaip atsakas į reikšmingą riziką taikomos tik pagrindinės procedūros, jos turi apimti detaliuosius testus (žr. A53 dalį).
330-ojo TAS 22 dalis	Jei pagrindinės procedūros atliekamos tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, auditorius turi atsižvelgti į likusį laikotarpį, atlikdamas: a) to laikotarpio pagrindines procedūras ir kontrolės priemonių testus; arba b) jei auditorius nustato, kad to pakanka, – tik pagrindines procedūras, kurios suteikia pakankamą pagrindą tarpinio ataskaitinio laikotarpio audito išvadas taikyti iki laikotarpio pabaigos (žr. A55–A57 dalis).
330-ojo TAS 23 dalis	Jei iškraipymai, kurių auditorius nesitikėjo vertindamas reikšmingų iškraipymų riziką, nustatomi tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, jis turi įvertinti, ar susijęs rizikos vertinimas ir planuotas pagrindinių procedūrų, kurios apima likusį laikotarpį, pobūdis, atlikimo laikas ar apimtis turi būti keičiami (žr. A58 dalį).

Pagrindines procedūras auditorius taiko reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu nustatyti. Pagrindinės procedūros yra dviejų rūšių, kaip aprašyta toliau:

10.2-1 pvz.

Procedūra	Aprašymas
Detalieji testai	Procedūros, skirtos surinkti įrodymus, patvirtinančius finansinių ataskaitų sumą. Jos yra naudojamos surinkti audito įrodymus dėl tokių tvirtinimų, kaip buvimas, tikslumas ir vertinimas.
Pagrindinės analitinės procedūros	Procedūros, skirtos patvirtinti finansinės ataskaitos sumą remiantis numatomu santykiu tarp finansinių ir nefinansinių duomenų. Daugiausia jos taikomos dideliam ūkinių operacijų, kurios dažniausiai yra numatomos prieš tam tikrą laiką, skaičiui.

Detalieji testai

Planuodamas pagrindines procedūras, skirtas reaguoti į įvertintą riziką, auditorius įvertina įvairias aplinkybes, kaip nurodyta toliau.

10.2-2 pvz.

Atsižvelgti į	Aprašymas
Kiekvieną reikšmingą sąskaitos likutį, ūkinių operacijų grupę ir atskleidžiamą informaciją	Į tai būtina atsižvelgti nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos.
Privalomas audito procedūras	Tai bet kurios konkrečios procedūros, atliekamos siekiant vykdyti Tarptautinių audito standartų ir bet kuriuos kitus vietos reikalavimus. Kai kurių tokių procedūrų santrauka pateikta I tomo 11-15 skyriuose. Privalomos procedūros apima: • reikšmingų apskaitos išrašų ir kitų finansinių ataskaitų rengimo metu atliktų koregavimų tikrinimą; • procedūras, atliekamas atsižvelgiant į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių (žr. I tomo 9 skyriaus 2 dalį); ir • finansinių ataskaitų sumų patikrinimą pagal pagrindinius apskaitos įrašus.
Būtinybę taikyti išorės patvirtinimo procedūras	Įvertinti būtinybę gauti išorės patvirtinimus dėl tvirtinimų, susijusių su sąskaitų likučiais ir jų elementais (bankų sąskaitų likučiai, investicijos, gautinos sumos ir pan.) ar kitų tokių dalykų, kaip: • susitarimų ir sutarčių sąlygų; • sandorių tarp įmonės ir kitų šalių; ir • įrodymų dėl tam tikrų sąlygų nebuvimo (tokių, kaip „papildomų susitarimų“ prie pardavimo sutarties). Taip pat žr. toliau pateiktą medžiagą dėl išorės patvirtinimų.
Reikšmingą riziką	Suplanuoti ir atlikti pagrindines procedūras (detaliuosius testus), kurios ypač veiksmingai reaguoja į nustatytą riziką ir suteikia reikiamą aukštą užtikrinimo lygį.
Atlikimo laiką	Jeigu audito procedūros yra atliekamos prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą, per likusį laikotarpį turi būti atliekamos pagrindinės procedūros ir kontrolės priemonių testai arba tolesnės pagrindinės procedūros, kurios suteikia pakankamą pagrindą pateikti audito išvadas, kurias galima būtų taikyti laikotarpiui nuo tarpinės datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Jeigu tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu nustatomi netikėti reikšmingi iškraipymai, būtina nuspręsti, ar nereikia koreguoti likusių planuotų procedūrų.

Nustatydamas, kokios pagrindinės procedūros užtikrina geriausią atsaką į įvertintą riziką, auditorius gali atlikti:

- tik detaliuosius testus; arba

- tik pagrindines analitines procedūras, jeigu reikšmingo iškraipymo rizikos nėra; arba
- detaliuosius testus kartu su pagrindinėmis analitinėmis procedūromis.

Auditorius, atlikdamas pagrindines analitines procedūras, privalo įvertinti duomenų (tokių kaip nefinansiniai duomenys), kuriais remdamasis nustato tikėtinas apskaitytų sumų ar rodiklių vertes, patikimumą.

Pagrindinių procedūrų atlikimas tarpiniais ataskaitiniais laikotarpiais

Jei pagrindinės procedūros atliekamos tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, likusiu laikotarpiu auditorius turėtų atlikti tolesnes pagrindines procedūras arba pagrindines procedūras kartu su kontrolės priemonių testais. Tai suteikia pakankamą pagrindą pateikti išvadas, kurias galima būtų taikyti laikotarpiui nuo tarpinės datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, ir sumažina riziką, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje esantys iškraipymai nebus nustatyti. Tačiau jeigu vien tik pagrindinių procedūrų nepakanka, taip pat gali būti atlikti atitinkami kontrolės priemonių testai.

Procedūros, taikomos nuo tarpinės datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos

Planuojant atlikti atskiras pagrindines procedūras arba pagrindines procedūras kartu su kontrolės priemonių testais, kurie apimtų laikotarpį nuo tarpinės datos iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos, būtina apsvarstyti atlikti tokius veiksmus:

- palyginti informaciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje su panašia informacija tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu;
- nustatyti neįprastas sumas. Šios sumos turėtų būti tiriamos atliekant tolesnes tarpinio ataskaitinio laikotarpio pagrindines analitines procedūras arba detaliuosius testus;
- planuojant pagrindines analitines procedūras būtina įvertinti, ar pagrįstai galima numatyti atitinkamų ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atsižvelgiant į sumas, atitinkamą jų svarbą ir sudėtį; ir
- įvertinti įmonės procedūras, taikomas analizuoti ar koreguoti tarpinių ataskaitinių laikotarpių ūkinių operacijų grupes ar sąskaitų likučius, ar nustatyti tinkamus apskaitinius laikotarpius.

Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais atliktų pagrindinių procedūrų taikymas

Audito įrodymai, surinkti atlikus pagrindines procedūras ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, gali būti naudojami planuojant auditą, tačiau tokių procedūrų rezultatai dažniausiai gali suteikti labai nedaug (arba išvis nesuteikti) einamajam ataskaitiniam laikotarpiui svarbių audito įrodymų (nebent tokia informacija yra reikšminga einamaisiais ataskaitiniais metais, pavyzdžiui, ilgalaikio turto savikaina ar sutarčių sąlygos).

10.3 Išorės šalių patvirtinimai

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
505-ojo TAS 5 dalis	Auditoriaus tikslas, taikant išorės šalių patvirtinimo procedūras, yra parengti ir atlikti tokias procedūras, kuriomis būtų galima surinkti tinkamų ir patikimų audito įrodymų.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
505-ojo TAS 7 dalis	Auditorius, naudodamas išorės šalių patvirtinimo procedūras, turi kontroliuoti išorės šalių patvirtinimų prašymus, įskaitant: a) informacijos, kurią reikia patvirtinti ar kurios reikia prašyti, nustatymą (žr. A1

	dalį); b) tinkamos patvirtinančiosios šalies atrinkimą (žr. A2 dalį); c) patvirtinimo prašymu parengimą, įskaitant sprendimą, kad paklausimai yra tinkamai adresuoti ir juose yra atgalinė informacija atsakymams, kurie turi būti siunčiami tiesiogiai auditoriui (žr. A3–A6 dalis); ir d) prašymų, įskaitant, jei taikytina, tolesnius prašymus, patvirtinančiajai šaliai išsiuntimą (žr. A7 dalį).
505-ojo TAS 8 dalis	Jei vadovybė atsisako leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą, auditorius turi: a) pateikti paklausimą vadovybei dėl šio atsisakymo priežasčių ir ieškoti audito įrodymų dėl jų pagrįstumo ir racionalumo (žr. A8 dalį); b) įvertinti, kokius padarinius šis vadovybės atsisakymas turi atitinkamam auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui, įskaitant apgaulės riziką, ir kitų audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai (žr. A9 dalį); ir c) atlikti alternatyvias audito procedūras, skirtas tinkamiems ir patikimiems audito įrodymams gauti (žr. A10 dalį).
505-ojo TAS 9 dalis	Jei auditorius padaro išvadą, kad vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą yra nepagrįstas, arba jei auditorius negali surinkti tinkamų ir patikimų audito įrodymų, remdamasis alternatyviomis audito procedūromis, jis turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis, kaip tai numatyta 260-ajame TAS. Auditorius taip pat turi nustatyti padarinius auditui ir auditoriaus nuomonei, kaip tai numatyta 705-ajame TAS.
505-ojo TAS 10 dalis	Jei auditorius nustato veiksnius, kurie kelia abejonių dėl atsakymo į patvirtinimo prašymą patikimumo, jis turi surinkti daugiau audito įrodymų, kad išsklaidytų šias abejones (žr. A11–A16 dalis).
505-ojo TAS 11 dalis	Jei auditorius nustato, kad atsakymas į patvirtinimo prašymą yra nepatikimas, jis turi įvertinti to padarinius reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui, įskaitant apgaulės riziką, ir kitų audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai (žr. A17 dalį).
505-ojo TAS 12 dalis	Kiekvieno neatsakymo atveju auditorius turi atlikti alternatyvias audito procedūras, skirtas tinkamiems ir patikimiems audito įrodymams gauti (žr. A18–A19 dalis).
505-ojo TAS 13 dalis	Jei auditorius nustato, kad atsakymas į teigiamo patvirtinimo prašymą yra būtinas, siekiant gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, alternatyvios audito procedūros nesuteiks tų audito įrodymų, kurie yra būtini auditoriui. Jei auditorius negauna tokio patvirtinimo, jis turi nustatyti to padarinius auditui ir auditoriaus nuomonei, kaip tai numatyta 705-ajame TAS (žr. A20 dalį).
505-ojo TAS 14 dalis	Auditorius turi tirti išimtis, kad galėtų nustatyti, ar jos atskleidžia iškraipymus (žr. A21–A22 dalis).
505-ojo TAS 15 dalis	Neigiami patvirtinimai suteikia mažiau įtikinamų audito įrodymų negu teigiami patvirtinimai. Atitinkamai auditorius neturi naudoti neigiamo patvirtinimo prašymų kaip vienintelės pagrindinės audito procedūros, reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, išskyrus tuos atvejus, kai yra visos toliau išvardytos aplinkybės (žr. A23 dalį): a) auditorius įvertino, kad reikšmingo iškraipymo rizika yra maža, ir surinko pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių, susijusių su tvirtinimu, efektyvumo; b) atrankos vienetų visuma, tikrinama taikant neigiamo patvirtinimo procedūras, apima daug nedidelių vienarūšių sąskaitų likučių, sandorių ar sąlygų; c) tikėtinas labai nedidelis išimčių skaičius; ir

	d) auditorius nežino apie aplinkybes ar sąlygas, dėl kurių neigiamo patvirtinimo prašymų gavėjai galėtų neatsakyti į šiuos prašymus.
505-ojo TAS 16 dalis	Auditorius turi įvertinti, ar išorės šalių patvirtinimo procedūrų rezultatai suteikia tinkamų ir patikimų audito įrodymų, ar būtina atlikti tolesnes audito procedūras (žr. A24–A25 dalis).

Išorės šalių patvirtinimai dažnai naudojami suteikti audito įrodymus dėl to kad įsipareigojimai yra parodyti (išsamumas) ir kad turtas turto egzistuoja (buvimas). Išorės šalių patvirtinimai taip pat gali suteikti įrodymus dėl to, ar apskaitos dokumentuose buvo parodyta tinkama suma (tikslumas) ir tai buvo atlikta tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu (priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui). Patvirtinimai yra mažiau svarbūs, kai sprendžiami tokie su vertinimu susiję klausimai, kaip galimybė atgauti gautinas sumas ar laikomų atsargų senėjimas.

Dažniausios situacijos, kai išorės šalių patvirtinimai suteikia svarių audito įrodymų, yra tokios:

- bankų sąskaitų likučiai ir kita informacija, kuri yra svarbi santykiuose su bankais;
- gautinų sumų likučiai ir jų atgavimo sąlygos;
- trečiųjų šalių bendruose sandėliuose gamybai arba konsignacijos pagrindu laikomos atsargos;;
- nuosavybės patvirtinimo dokumentai, kuriuos saugumo tikslais ar kaip užstatą saugo teisininkai ar finansininkai;
- investicijos, kurias saugo trečiosios šalys, arba kurios yra įsigytos iš vertybinių popierių brokerių, tačiau nėra gautos balanso datą;
- skolintojams mokėtinos sumos, įskaitant svarbias skolų grąžinimo ir ribojančių susitarimų sąlygas; ir
- mokėtinų sumų likučiai ir mokėjimo sąlygos.

Dalykai, kuriuos auditorius turėtų apsvarstyti, yra aprašyti toliau pateiktame pavyzdyje.

10.3-1 pvz.

Atsižvelgti	Aprašymas
Dvejopo tikslo testai	Ar yra galimybė tuo pat metu surinkti audito įrodymus dėl kitų svarbių dalykų (tokių, kaip sutarties sąlygos ir t.t.)?
Patvirtinimas, kad šalys išmano dalyką	Atsakymai bus labiau patikimi, jeigu juos pateiks asmuo, išmanantis dalyką.
Patvirtinančios šalies galimybė (noras) pateikti atsakymą	Įvertinti gautų įrodymų patikimumą, jeigu yra galimybė, kad patvirtinančioji šalis: • neprisiima atsakomybės; • mano, kad pateikti atsakymą yra per daug brangus ar per daug laiko reikalaujantis dalykas; • turi abejonių dėl galimos teisinės atsakomybės; • ūkinių operacijų apskaitą tvarko kitomis valiutomis; arba • prašymus pateikti patvirtinimus laiko nesvarbiais.
Patvirtinančios šalies objektyvumas	Įvertinti gautų įrodymų patikimumą, jeigu patvirtinanti šalis yra susijusi šalis. Tokiomis aplinkybėmis galima: • patvirtinti papildomą informaciją apie tokį dalyką, kaip pardavimo sutarčių sąlygos, įskaitant jų datas, grąžinimo teises ir pristatymo sąlygas; ir

Atsižvelgti	Aprašymas
	• kartu su patvirtinimu pateikti paklausimus su finansais nesusijusiems įmonės darbuotojams apie pardavimo sutarčių ir pristatymo sąlygų pasikeitimus.

Nors tam tikrais atvejais gali būti tam tikrų išimčių (žr. 500-ojo TAS A31 dalį), tačiau dažniausiai audito įrodymai yra laikomi patikimesniais, jei jie yra gauti iš nepriklausomų su įmone nesusijusių šaltinių. Dėl šios priežasties tiesiogiai iš trečiosios nesusijusios šalies gautas rašytinis atsakymas į patvirtinimo prašymą gali padėti sumažinti atitinkamo tvirtinimo reikšmingo iškraipymo riziką iki priimtinai žemo lygio.

Patvirtinimams keliami reikalavimai gali būti apibendrinti, kaip paaiškinta toliau.

10.3-2 pvz.

Atsižvelgti	Aprašymas
Pagrindinės patvirtinimo procesui taikomos kontrolės priemonės	Apima tokius veiksmus: • įvertinti būtiną patvirtinti ar pateikti informaciją; • pasirinkti tinkamą patvirtinančią šalį; • įvertinti vadovybės atsisakymo leisti siųsti patvirtinimus priežastis. Tuo tikslu yra vertinamas poveikis įvertintai rizikai, apgaulės galimybės ir kokias tolesnes audito procedūras toliau reikėtų atlikti; • parengti prašymus pateikti patvirtinimus; • nustatyti, ar prašymai yra tinkamai adresuoti ir juose yra atgalinė informacija atsakymams, kurie turi būti siunčiami tiesiogiai auditoriui; ir • išsiųsti prašymus, įskaitant, jei taikytina, tolesnius prašymus, patvirtinančiajai šaliai.
Ar atsakymai patikimi?	Jeigu dėl atsakymo patikimumo kyla abejonių: • gauti papildomų audito įrodymų abejonėms patvirtinti arba išsklaidyti; • įvertinti apgaulės ar kitų aplinkybių poveikį įvertintai rizikai; ir • išnagrinėti išimtis, siekiant nustatyti, ar jos gali būti reikšmingo iškraipymo požymiu.
Kai atsakymo negaunama	Atlikti alternatyvias audito procedūras (jeigu galima) svarbiems ir patikimiems audito įrodymams surinkti.
Įvertinti bendrus rezultatus	Ar išorės šalių patvirtinimo procedūros suteikia aktualių ir patikimų įrodymų?

10.4 Pagrindinės analitinės procedūros

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
520-ojo TAS 5 dalis	Rengdamas ir atlikdamas pagrindines analitines procedūras atskirai arba kartu su detaliaisiais testais, kaip pagrindines analitines procedūras pagal 330-ajį TAS, auditorius turi (žr. A4–A5 dalis): a) nustatyti, ar atitinkamos pagrindinės analitinės procedūros tinka

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	konkretiems tvirtinimams, atsižvelgdamas į įvertinta šių tvirtinimų reikšmingo iškraipymo riziką ir detaliuosius testus, jei jie buvo atlikti (žr. A6–A11 dalis); b) įvertinti duomenų, kuriais remdamasis auditorius nustato tikėtinas apskaitytų sumų ar rodiklių vertes, patikimumą, atsižvelgdamas į turimos informacijos šaltinį, palyginamumą, pobūdį ir tinkamumą, taip pat duomenų parengimo kontrolės priemones (žr. A12–A14 dalis); c) nustatyti tikėtinas apskaitytų sumų ar rodiklių vertes ir įvertinti, ar tikėtinos vertės yra pakankamai tikslios, kad būtų galima nustatyti iškraipymą, kuris atskirai ar kartu su kitais iškraipymais galėtų reikšmingai iškraipyti finansines ataskaitas (žr. A15 dalį); ir d) nustatyti, ar apskaitytų sumų skirtumas nuo tikėtinos vertės yra priimtinas be tolesnio tyrimo, kaip tai numatyta 7 dalyje (žr. A16 dalį).

Atliekant pagrindines analitines procedūras finansinių ataskaitų sumos ar priklausomybės lyginamos su numatomais rezultatais, nustatytais remiantis informacija, surinkta susipažįstant su įmone, ir kitais audito įrodymais.

Jeigu ūkinių operacijų grupės įgimta rizika nėra didelė, pakankamų tinkamų audito įrodymų galima surinkti vien tik atliekant pagrindines analitines procedūras. Tačiau, jeigu susijusi rizika nėra didelė dėl taikomų vidaus kontrolės priemonių, auditorius taip pat turėtų atlikti tokių kontrolės priemonių testus. Tuo atveju, kai yra vertinama reikšminga rizika, analitinės procedūros turėtų būti taikomos kartu su kitais pagrindiniais testais arba kontrolės priemonių testais.

Norėdamas analitinę procedūrą panaudoti kaip pagrindinę, auditorius turėtų sukurti procedūrą, skirtą iki priimtinai žemo lygio sumažinti riziką, kad reikšmingo atitinkamo tvirtinimo iškraipymas nebus nustatytas. Tai reiškia, kad tikėtinos registruotos sumos yra pakankamai tikslios, kad atskirai ar kartu su kitomis parodytų reikšmingo iškraipymo galimybę.

SVARBŪS DALYKAI

Audito planavimo tikslais pagrindinės analitinės procedūros gali būti suskirstytos į tris atskirus lygius, kurie nustatomi remiantis gaunamo užtikrinimo lygiu. Tokie lygiai yra aprašyti toliau.

10.4-1 pvz.

Poveikis audito rizikos mažinimui	Aprašymas
Labai efektyvus (rizika, kad registruota suma yra iškraipyta, yra maža)	Procedūra taikoma kaip svarbiausias įrodymo dėl finansinių ataskaitų tvirtinimų šaltinis. Ji „efektyviai“ patvirtina registruotą sumą. Tačiau jeigu susijusi rizika yra didelė, ši procedūra reikėtų atlikti kartu su kitomis atitinkamomis procedūromis.
Vidutiniškai efektyvus	Procedūra taikoma tik kitomis procedūromis gautiems įrodymams patvirtinti. Gaunamas vidutinio lygio užtikrinimas.
Ribotas	Elementarios procedūros, tokios kaip einamojo ataskaitinio laikotarpio sumos palyginimas su atitinkama praėjusio ataskaitinio laikotarpio suma, yra naudingos, tačiau jos suteikia tik riboto lygio užtikrinimą.

Metodai

Yra keli metodai, kuriais remiantis galima atlikti analitines procedūras. Tikslas – pasirinkti tinkamiausią metodą reikiamo lygio užtikrinimui ir tikslumui gauti. Taikant šį metodą atliekama:

- rodiklių analizė;
- tendencijų analizė;
- lūžio taško analizė;
- struktūrinė analizė; ir
- regresinė analizė.

Kiekvienas šių metodų turi savo stipriųjų ir silpnųjų pusių, kurias auditorius privalo atitinkamai įvertinti pasirinkdamas analitines procedūras. Sudėtingesnis metodas, pavyzdžiui, regresinė analizė, gali leisti padaryti statistiškai svarbias išvadas dėl registruotos sumos. Tačiau paprastas metodas, pavyzdžiui, nuomojamų butų skaičiaus dauginimas iš nuomos mokesčio (pagal nuomos sutartis) ir rezultatų koregavimas atsižvelgiant į neužimtus butus gali suteikti patikimos ir tikslios informacijos apie pajamas iš nuomos mokesčio.

10.4-2 pvz.

Veiksniai, į kuriuos būtina atsižvelgti	
Pagrindinių analitinių procedūrų planavimas	Tinkamumas atsižvelgiant į tvirtinimų pobūdį.
	Duomenų (vidaus ir gautų iš išorės), kuriais remiantis apskaičiuotos tikėtinos registruotos sumos ar rodikliai, patikimumas. Tuo tikslu būtina atlikti tokius pagrindžiančiosios informacijos tikslumo, buvimo ir išsamumo testus, kaip kontrolės priemonių testai, arba kitas konkrečias audito procedūras, kurias atliekant greičiausiai bus naudojami kompiuteriniai audito metodai (KAM).
	Ar tikėtinos vertės yra pakankamai tikslios, kad galima būtų nustatyti reikšmingą iškraipymą pageidaujamu užtikrinimo lygiu.
	Bet koks priimtinas registruotos sumos ir tikėtinos vertės skirtumas.

Svarstytini klausimai	
Reikšmingų priklausomybių tarp atskirų informacijos elementų nustatymas	Ar tokios priklausomybės susiformavo dėl stabilios aplinkos? • jei aplinka yra labai kintanti ar nestabili, patikimų ir tikslių tikėtinų verčių apskaičiuoti neįmanoma.
	Ar tokios priklausomybės vertinamos pakankamai išsamiai? • sumas išskaidžius galima gauti labiau patikimas ir tikslesnes vertes nei remiantis apibendrintais duomenimis.
	Ar labai apibendrintiems duomenims būdinga tarpusavio užskaita ar sudėtingumas ir dėl to gali būti sunku nustatyti reikšmingą iškraipymą?
	Ar tokioms priklausomybėms daro įtakos nuo vadovybės priklausantys veiksniai?

Svarstytini klausimai	
	• jeigu taip, jais remiantis gali būti gaunamai mažiau patikimos ar tikslios tikėtinos vertės.

Duomenų, kuriais remiantis nustatomos tikėtinos vertės, patikimumo lygis turi atitikti analitinėmis procedūromis siekiamą užtikrinimo ir tikslumo lygį. Siekiant nustatyti, ar patvirtinantys duomenys yra patikimi, gali prireikti atlikti kitas pagrindines procedūras. Taip pat gali būti taikomi kontrolės priemonių testai tokiems tvirtinimams, kaip duomenų išsamumas, buvimas ir tikslumas, įvertinti. Atliekant kitus kontrolės priemonių testus dažnai galima patikrinti ir nefinansinei informacijai taikomas vidaus kontrolės priemones.

10.4-3 pvz.

Svarstytini klausimai	
Ar duomenys yra pakankamai patikimi audito tikslams pasiekti?	Ar duomenys yra gauti iš pačioje įmonėje esančių šaltinių, ar iš už įmonės ribų esančių nepriklausomų šaltinių? • Audito įrodymai dažniausiai laikomi labiau patikimais (su tam tikromis išimtimis), jei gaunami iš nepriklausomų su įmone nesusijusių šaltinių.
	Ar iš įmonėje esančių šaltinių gauti duomenys buvo parengti asmenų, kurie nėra tiesiogiai atsakingi už jų tikslumą? • Jeigu taip, apsvarstyti galimybę taikyti papildomas procedūras tikslumui patikrinti.
	Ar duomenys buvo parengti esant patikimai sistemai, kurioje taikoma pakankamai vidaus kontrolės priemonių?
	Ar galima gauti išsamesnius su ūkio sektoriumi susijusius duomenis, kuriuos galima būtų palyginti su įmonės duomenimis?
	Ar duomenys buvo audituoti einamuoju ar praėjusiais ataskaitiniais laikotarpiais?
	Ar tikėtinas registruotų duomenų vertes auditorius nustatė remdamasis įvairiais šaltiniais?

Kad nereikėtų remtis vien tik naudojamų duomenų šaltiniu, auditorius turėtų atlikti pagrindinius pagrindžiančiųjų duomenų testus ir nustatyti, ar tokie duomenys yra pakankamai patikimi, arba patikrinti, ar kontrolės priemonės, užtikrinančios duomenų išsamumą, buvimą ir tikslumą, veikia efektyviai.

Tam tikrais atvejais atliekant analitines procedūras gali būti naudojami nefinansiniai duomenys (pavyzdžiui, gaminių kiekiai ir rūšys). Atitinkamai, auditoriui reikalingas tinkamas pagrindas, kuriuo remdamasis jis galėtų nustatyti, ar nefinansiniai duomenys yra pakankamai patikimi analitinėms procedūroms atlikti.

Faktinių ir tikėtinų verčių skirtumai

Nustatęs skirtumus tarp registruotų sumų ir auditoriaus apskaičiuoti tikėtinų verčių, auditorius įvertina, kokio lygio užtikrinimą tokios procedūros turi suteikti, ir nustato darbinį reikšmingumą. Be atskiro tyrimo nustatytas skirtumas, kurį galima būtų laikyti priimtinu, turi būti mažesnis nei darbinis reikšmingumas.

Tokį tyrimą atliekant gali būti taikomos tokios procedūros:

- pakeisti tikėtinoms vertėms apskaičiuoti taikytus metodus ir veiksnius;
- pateikti vadovybei paklausimus apie tai, kodėl registruotos sumos skiriasi nuo auditoriaus apskaičiuotų tikėtinų verčių, ir vadovybės atsakymų vertinimas atsižvelgiant į audito metu auditoriaus įgytą supratimą apie įmonę ir jos verslą; ir
- atlikti kitas audito procedūras vadovybės paaiškinimams patvirtinti.

Atlikęs tokį tyrimą auditorius gali padaryti išvadą, kad:

- skirtumai tarp auditoriaus apskaičiuotų tikėtinų sumų ir registruotų sumų nėra iškraipymai; arba
- tokie skirtumai gali parodyti iškraipymus, todėl privalo būti atliktos tolesnės audito procedūros, siekiant surinkti pakankamus tinkamus įrodymus dėl reikšmingo iškraipymo buvimo ar nebuvimo.

Veiksmingų pagrindinių analitinių procedūrų pavyzdžiai

10.4-4 pvz.

Finansinių ataskaitų suma	Ryšiai ir procedūros
Pardavimai	Pardavimo kainos, taikomos tiekiamiems kiekiams.
Amortizacijos sąnaudos	Amortizacijos norma, taikoma ilgalaikiam turtui atsižvelgiant į įsigijimų ir pardavimų poveikį.
Su atsargomis susijusios pridėtinės išlaidos	Faktinių pridėtinių išlaidų sąsaja su tiesioginėmis darbo ar gamybos apimtimis.
Darbo užmokesčio sąnaudos	Daugumai darbuotojų taikomos nustatytos darbo užmokesčio normos.
Komisinių sąnaudos	Pardavimams taikomi komisiniai mokesčiai.
Darbuotojams mokėtina darbo užmokesčio suma	Už tam tikrą dienų skaičių sukauptas dienos darbo užmokestis.

Kitos analitinės procedūros

Analizė gali būti tokių formų:

- **išsamus einamojo ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų ar finansinių duomenų palyginimas su praėjusių ataskaitinių laikotarpių ataskaitomis ar duomenimis, arba su einamojo ataskaitinio laikotarpio veiklos biudžetais.**

  Gautinų sumų padidėjimas nedidėjant pardavimams gali būti požymiu, kad yra iškilę problemų išieškant gautinas sumas. Nustatęs, kad profesinėje organizacijoje išaugo narių skaičius, auditorius daro prielaidą, kad turėtų padidėti darbo užmokesčio sąnaudos ir atitinkamai padidėti pajamos už šių narių teikiamas paslaugas.
- **lyginamieji duomenys apie parduotus įvairių rūšių produktus ar klientų tipus.**

  Tai galėtų padėti pardavimo apimčių svyravimams pagal atskirus mėnesius ar atskirus laikotarpius paaiškinti.
- **rodiklių analizė.**

Rodikliais galima pagrįsti einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų duomenis (pvz., palyginus su ūkio sektoriaus normomis ar praėjusių ataskaitinių laikotarpių rezultatais), arba iškelti būtinus aptarti klausimus. Kai kurios institucijos, pavyzdžiui, bankai ar profesinės asociacijos, rengia finansinius statistinius duomenis apie visą sektorių. Tokie statistiniai duomenys gali būti naudingi juos lyginant su įmonės veiklos duomenimis, taip pat teikiant paklausimus nustačius, kad įmonės duomenys skiriasi nuo sektoriaus tendencijų.

- **grafikai.**

  Galiausiai, galima apsvarstyti galimybę procedūrų rezultatus parodyti naudojant grafikus. Grafikai vaizdingai parodo reikšmingus skirtumus pagal atskirus mėnesius ar laikotarpius.

Analitinių procedūrų naudojimas formuojant nuomonę

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
520-jo TAS 6 dalis	Auditorius turi parengti ir atlikti analitines procedūras audito pabaigoje, kurios auditoriui padeda rengiant bendrąsias išvadas dėl to, ar finansinės ataskaitos atitinka auditoriaus įgyta supratimą apie įmonę (žr. A17–A19 dalis).

Iš esmės baigęs atlikti auditą auditorius privalo pritaikyti analitines procedūras, skirtas įvertinti bendrą finansinių ataskaitų pateikimą.

Analitinių procedūrų baigus auditą ar jam artėjant prie pabaigos taikymo tikslas yra nustatyti, ar finansinės ataskaitos kaip visuma iš esmės atitinka auditoriaus supratimą apie įmonę.

Atliekant šias procedūras siekiama nustatyti:

- **ar atlikus tokias procedūras gautos išvados patvirtina audito metu padarytas išvadas apie atskirus finansinių ataskaitų komponentus arba elementus?**

  Atliekant analitines procedūras gali paaiškėti, kad kai kurie finansinių ataskaitų straipsniai skiriasi nuo tikėtinų verčių, kurias auditorius nustato remdamasis savo supratimu apie įmonę ir kita audito metu surinkta informacija. Tokie skirtumai turi būti ištirti taikant toliau aprašytas procedūras. Atlikus tyrimą gali paaiškėti, kad būtina keisti finansinių ataskaitų pateikimo tvarką ar jose atskleidžiamą informaciją.

- **ar yra reikšmingų iškraipymų rizika, kuri anksčiau nebuvo nustatyta?**

  Jei auditorius nustato papildomus rizikos veiksnius, jam gali prireikti iš naujo peržiūrėti suplanuotas audito procedūras, kad galėtų tinkamai reaguoti.

10.5 Kontrolės priemonių testai

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 8 dalis	Auditorius turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl atitinkamų kontrolės priemonių efektyvumo, jei: a) auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad kontrolės priemonės yra efektyvios (t. y. nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, vartotojo auditorius ketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu); arba b) tik pagrindinės procedūros negali suteikti pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu (žr. A20−A24 dalis).
330-ojo TAS 9 dalis	Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi surinkti tuo

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	įtikimesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasitiki kontrolės priemonių efektyvumu (žr. A25 dalį).
330-ojo TAS 10 dalis	Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi: a) kartu su paklausimu atlikti kitas audito procedūras, siekdamas surinkti audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, įskaitant: i) kaip kontrolės priemonės buvo taikomos atitinkamu metu audituojamu laikotarpiu; ii) kaip nuosekliai kontrolės priemonės buvo taikytos; ir iii) kas ir kokiais būdais taikė šias kontrolės priemones (žr. A26–A29 dalis); b) nustatyti, ar kontrolės priemonės, kurios turi būti testuojamos, priklauso nuo kitų kontrolės priemonių (netiesioginių) ir, jei taip, ar būtina surinkti audito įrodymų, patvirtinančių šių netiesioginių kontrolės priemonių efektyvumą (žr. A30–A31 dalis).
330-ojo TAS 11 dalis	Pagal toliau esančiose 12 ir 15 dalyse nustatytus reikalavimus auditorius turi atlikti atitinkamo etapo ar laikotarpio, kurio kontrolės priemonėmis auditorius ketina pasitikėti, kontrolės priemonių testus, kad suteiktų tinkamą pagrindą auditoriaus pasitikėjimui (žr. A32 dalį).

Paskirtis

Kontrolės priemonių testai yra testai, skirti surinkti įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo. Kontrolės priemonės gali užkirsti kelią visiems reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu, arba, tokiems iškraipymams atsiradus, juos nustatyti ir ištaisyti. Testams atlikti pasirenkamos tos kontrolės priemonės, kurios galėtų suteikti būtinus audito įrodymus dėl atitinkamo tvirtinimo.

SVARBŪS DALYKAI

Nuoseklios peržiūros procedūros, taikomos siekiant nustatyti, ar kontrolės priemonė buvo įgyvendinta, nėra kontrolės priemonės testas. Tai yra rizikos vertinimo procedūra, kurios rezultatai gali padėti nustatyti, ar kontrolės priemonių testai gali būti naudingai, ir, jeigu taip, kaip tokie testai turi būti suplanuoti.

Auditorius taiko kontrolės priemonės testus, kai:

- rizikos vertinimas grindžiamas prielaida, kad vidaus kontrolės priemonės veikia efektyviai, arba
- vien tik pagrindinės procedūros nesuteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu. Tokia situacija gali susidaryti tais atvejais, kai pardavimo operacijos vykdomos internetu, ir ūkinių operacijų dokumentai sudaromi ar saugojami tik IT sistemoje.

Klausimai apie imties dydžius, kurie pasirenkami kontrolės priemonių testams atlikti, yra aptarti II tomo 17 skyriuje apie testavimo apimtį.

Kontrolės priemonių testai yra skirti surinkti audito įrodymus dėl tokių dalykų:

- kaip vidaus kontrolės priemonės buvo taikomos viso audito metu arba konkrečiais jo atlikimo momentais. Jeigu atskirais audito atlikimo momentais buvo taikomos iš esmės skirtingos kontrolės priemonės, kiekviena kontrolės sistema gali būti vertinama atskirai;
- kaip nuosekliai kontrolės priemonės buvo taikytos; ir
- kas ir kokiomis priemonėmis tokias kontrolės priemones pritaikė.

SVARBŪS DALYKAI

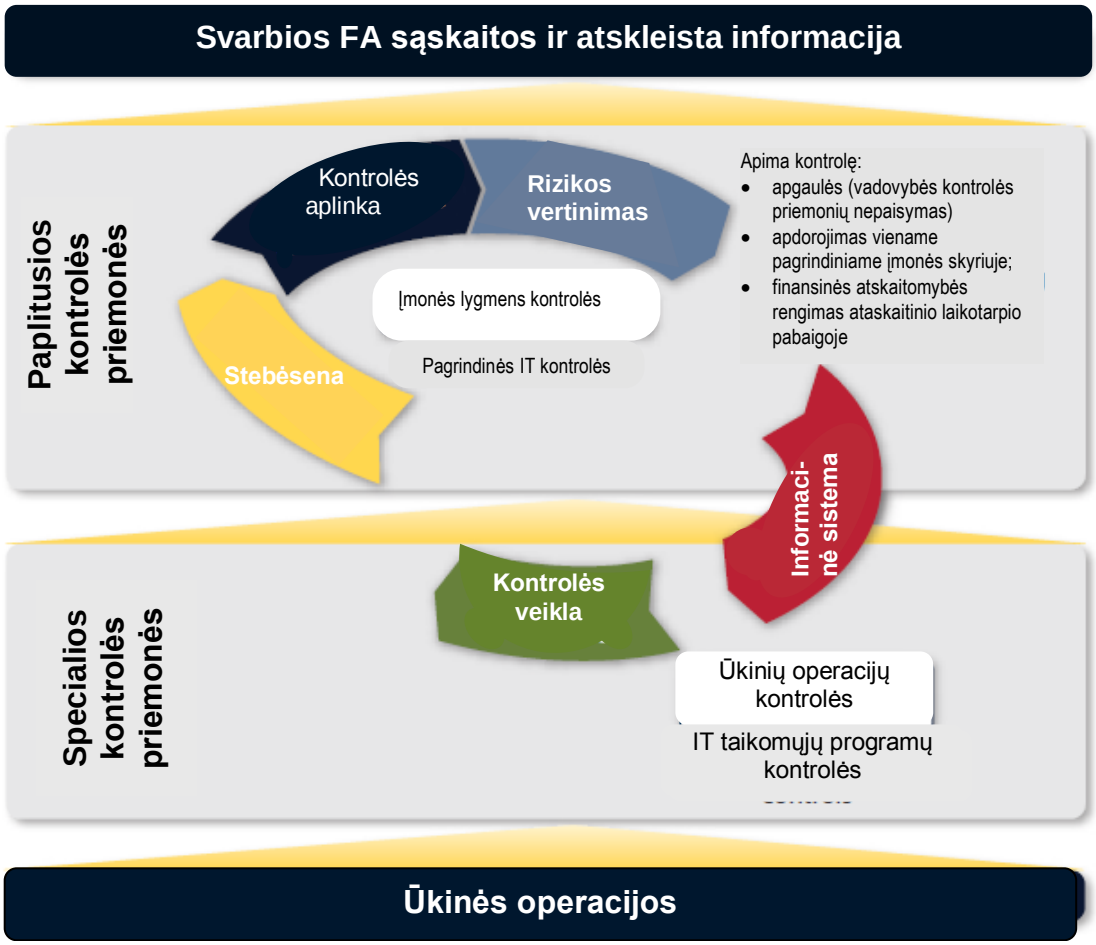
Auditorius, planuodamas atlikti pagrindines procedūras mažesnių įmonių audito metu, dažniausiai vadovaujasi prielaida, kad esamų kontrolės veiksmų testų pritaikyti bus neįmanoma dėl nepakankamo pareigų atskyrimo ir t.t. Prieš darydamas tokias išvadas, auditorius turi įvertinti:

- kontrolės aplinkos ir kitų vidaus kontrolės sudėtinių dalių efektyvumą;
- ar tvirtinimams taikomos kontrolės priemonės, kai įrodymams surinkti geriau taikyti kontrolės priemonių testus; ir
- tvirtinimus, kai vien tik pagrindinės procedūros negali sumažinti reikšmingo iškraipymo rizikos iki priimtinai žemo lygio. Pavyzdžiui, tais atvejais, kai vertinama ar visos pajamos yra užregistruotos (išsamumas).

Kontrolės priemonių testų planavimas

Kontrolės priemonių testai yra naudojami siekiant surinkti įrodymus dėl bet kurio vidaus kontrolės sistemą sudarančio elemento kontrolės priemonės efektyvumo. Daugiau informacijos apie šiuos penkis vidaus kontrolės sistemos elementus pateikta toliau esančiame pavyzdyje ir šio Vadovo I tomo 5 skyriuje.

10.5-1 pvz.



Konkrečiomis kontrolės priemonėmis (tokiomis, kaip kontrolės veiksmai) tiesiogiai nustatomi ar ištaisomi iškraipymai, ar užkertamas kelias jiems atsirasti, o paplitusios kontrolės priemonės sukuria pagrindą veikti konkrečioms kontrolės priemonėms ir jas veikia.

Mažesnėse įmonėse kai kurios paplitusios kontrolės priemonės (tokios, kaip kontrolės aplinka) gali padėti pašalinti atitinkamų tvirtinimų iškraipymo riziką (pvz., tais atvejais, kai vyresnieji vadovai yra tiesiogiai susiję su kasdienių ūkinių operacijų priežiūra ir tvirtinimu). Šiuo atveju, jei patikrinus paplitusias kontrolės priemones nustatoma, kad jos veikia efektyviai, kitų konkrečiai rizikai taikomų kontrolės priemonių (tokių, kaip kontrolės veiksmų) testų atlikti nereikėtų.

SVARBŪS DALYKAI

Tai, kad vadovybę sudaro tik vienas asmuo dar nereiškia, kad vidaus kontrolės sistema yra silpna, arba kad jos iš viso nėra. Iš tikrųjų kompetentingo savininko vadovo dalyvavimas kasdienėje veikloje būtų svarbi kontrolės aplinkos stiprioji savybė. Vadovybė vis dar turi galimybę nepaisyti vidaus kontrolės priemonių, tačiau įgyvendinant tam tikras nesudėtingas kovos su apgaule kontrolės priemones tokia galimybė gali būti sumažinta iki tam tikro lygio (praktiškai bet kokio dydžio įmonėje). (Žr. I tomo 5 skyrių).

Kitais atvejais ryšys tarp paplitusių ir konkrečių kontrolės priemonių gali būti labiau tiesioginis. Pavyzdžiui, kai kuriomis stebėsenos kontrolės priemonėmis galima nustatyti konkrečių kontrolės priemonių (verslo procesų) nesilaikymo atvejus. Atlikus tokių stebėsenos kontrolės priemonių testus, siekiant įvertinti jų veiksmingumą, sumažėtų (bet neišnyktų) būtinybė atlikti daugiau konkrečių kontrolės priemonių testų.

Paplitusių kontrolės priemonių (kurios dažnai vadinamos įmonės lygmens ir bendrosios IT kontrolės priemonėmis) testai dažnai būna per daug subjektyvūs (tokie, kaip įsipareigojimo elgtis sąžiningai ar profesionaliai vertinimas), todėl juos dokumentuoti yra sunkiau nei atskiras vidaus kontrolės priemones verslo proceso lygmeniu (pavyzdžiui, patikrinti, ar mokėjimas buvo patvirtintas). Todėl, kai dokumentuojami įmonės lygmens ir bendrų IT kontrolės priemonių testai dažnai parengiamas ir prie bylos pridedamas memorandumas, kuriame paaiškinama taikyta strategija ir atlikti veiksmai (pvz., pokalbiai su darbuotojais, vertinimai, darbuotojų bylų peržiūra ir t.t.), ir pagrindžiantys įrodymai.

Toliau pateiktame pavyzdyje parodoma, kaip taikoma ši metodika.

10.5-2 pvz.

Paplitusių (įmonės lygmens) kontrolės priemonių testavimas

Kontrolės sudedamoji dalis = kontrolės aplinka	
Rizika, kurią siekiama mažinti	Nepakankamai akcentuojama būtinybė užtikrinti sąžiningumą ir puoselėti etikos vertybes.
Nustatytos kontrolės priemonės	Vadovybė reikalauja, kad visi nauji darbuotojai pasirašytų atitinkamą formą, kuria patvirtintų, kad pripažįsta pagrindines įmonės vertybes ir jų nesilaikymo pasekmes.
Kontrolės priemonės modelis	Perskaityti darbuotojo pasirašomą formą ir užtikrinti, kad formoje tikrai įtvirtintos sąžiningumo ir etikos vertybės.
Kontrolės priemonių įgyvendinimas	Peržiūrėti vieno darbuotojo bylą ir įsitikinti, ar joje yra pridėta pasirašyta forma, nustatyti, ar yra įrodymų (pavyzdžiui, darbuotojo charakteristika), kad darbuotojas iš tikrųjų laikosi nurodytų vertybių. Tai gali būti atlikta trumpo pokalbio metu.
Kontrolės priemonių veiksmingumo testai	Pasirinkti kelias darbuotojų bylas ir įsitikinti, kad jose yra pridėtos ir tinkamai darbuotojo pasirašytos susitarimo formos. Papildomai galima pasirinktų darbuotojų paklausti apie nustatytą įmonės politiką.
Dokumentavimas	Parengti atmintinę, kurioje būtų aprašytos pasirinktos darbuotojų bylos, pateiktos pastabos iš pokalbio su darbuotoju (nurodant asmens pavardę ir datą) ir padarytos išvados.

Toliau aptariami keli pagrindiniai veiksniai, į kuriuos auditorius privalo atsižvelgti planuodamas kontrolės priemonių testus.

10.5-3 pvz.

Atsižvelgti	Aprašymas
Kokią riziką siekiama sumažinti ir kokie tvirtinimai yra tikrinami?	Nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką ir susijusius tvirtinimus, kurie bus tikrinami kontrolės priemonių testais. Įvertinti, ar su atitinkamais tvirtinimais susijusius audito įrodymus geriausia būtų gauti atliekant kontrolės priemonių testus, ar atliekant pagrindines procedūras.
Kontrolės priemonių patikimumas	Dažniausiai nėra tikslinga testuoti kontrolės priemonių, kurios gali pasirodyti nepatikimomis, kadangi tokiems testams yra naudojamos mažos imtys, kuriuose jokių nukrypimų nenustatoma. Tačiau, jeigu bet kurie iš toliau nurodytų veiksnių yra reikšmingi, tikslingiau būtų atlikti pagrindines procedūras (jei įmanoma): • klaidų istorija; • ūkinių operacijų apimties ar pobūdžio pasikeitimas; • pagrindinės įmonės lygmens ir bendrosios IT kontrolės priemonės yra silpnos; • vadovybė gali nepaisyti (arba nepaisė) kontrolės priemonių; • kontrolės priemonė taikoma nedažnai; • personalo kaita arba kontrolės priemones taikančių asmenų įgaliojimų apimties pasikeitimai; • vienas iš įmonėje taikomų kontrolės priemonių svarbių elementų gali būti fizinis, dėl kurio gali būti daromos klaidos; • sudėtinga įmonės veikla, ir dauguma priimamų sprendimų yra susiję su šia veikla.
Netiesioginių kontrolės priemonių buvimas	Ar vienos kontrolės priemonės priklauso nuo kitų kontrolės priemonių veiksmingo veikimo? Tai gali būti atskirų procesų metu sukurta nefinansinė informacija, išimčių nagrinėjimas ir periodinė vadovų atliekama ataskaitų peržiūra.
Tikslams pasiekti taikomų testų pobūdis	Atliekant kontrolės priemonių testus dažniausiai derinamos tokios priemonės: • atitinkamų įmonės darbuotojų **apklausa**; • atitinkamų dokumentų **patikrinimas**; • įmonės veiklos **stebėjimas**; ir • kontrolės priemonės **pakartotinis atlikimas**. Atkreipkite dėmesį, kad vien tik paklausimas negali būti laikomas pakankamu įrodymu išvadai dėl kontrolės priemonės efektyvumo patvirtinti. Pavyzdžiui, norėdamas patikrinti vidaus kontrolės priemonių, taikomų gaunamiems gryniesiems pinigams, veiksmingumą, auditorius gali nuspręsti stebėti pašto

Atsižvelgti	Aprašymas
	atidarymo ir gautų grynųjų pinigų tvarkymo procedūras. Kadangi stebėjimo išvados yra aktualios tik paties stebėjimo metu, auditorius papildomai teikia paklausimus įmonės darbuotojams ir patikrina tokios vidaus kontrolės priemonės veikimo kitu metu dokumentus.

SVARBŪS DALYKAI

Nustatyti, kas yra kontrolės priemonės nukrypimas.

Planuodami kontrolės priemonės testą, skirkite pakankamai laiko tiksliai apibrėžti, kas yra testo klaida ar išimtis. Sutaupysite audito grupės narių laiką, skirtą nustatyti, ar iš pažiūros nereikšminga išimtis (tokia, kaip neteisingas telefono numeris) iš tikrųjų yra kontrolės priemonės nukrypimas.

Automatinės kontrolės priemonės

Gali būti atvejų, kai kontrolės veiksmai atliekami kompiuterio pagalba, ir jokie patvirtinantys dokumentai nesudaromi. Tokiais atvejais auditoriui gali tekti pakartotinai pritaikyti kai kurias kontrolės priemones, kad jis galėtų įsitikinti, kad programinės įrangos taikomosios kontrolės priemonės veikia kaip suplanuotos. Kitas būdas – taikyti kompiuterinius audito metodus (KAM). Vienas KAM pavyzdžių – tai programinės įrangos paketas, skirtas importuoti įmonės duomenų failus (tokius, kaip pardavimai ar mokėtinos sumos), kurias numatoma testuoti. Tokiomis programomis galima analizuoti kliento duomenis ir gauti reikalingus audito įrodymus. Be to, jos suteikia galimybę atlikti daug išsamesnius elektroninių ūkinių operacijų ar sąskaitų failų tesus. Kai kurie galimi KAM taikymo būdai yra aprašyti toliau.

10.5-4 pvz.

KAM taikymas	
Dažniausiai pasitaikančios procedūrų rūšys	Išskleisti konkrečius įrašus, pavyzdžiui, tam tikrą sumą viršijančius įrašus ar iki tam tikros datos atliktas ūkines operacijas.
	Duomenų bazėje išskleisti didžiausias ir mažiausias reikšmes turinčius įrašus.
	Nustatyti trūkstamus ir pasikartojančius įrašus.
	Nustatyti galimą apgaulę (pagal Benfordo dėsnį).
	Elektroninėse bylose pasirinkti pavyzdines ūkines operacijas, atitinkančias iš anksto nustatytus parametrus ar kriterijus.
	Rūšiuoti specifines savybes turinčias ūkines operacijas.
	Atlikti testus su visa visuma, o ne atskira imtimi.
	Perskaičiuoti iš naujo (sudėti) failo (pavyzdžiui, atsargų) įrašų pinigines sumas ir patikrinti kitus dydžius, pavyzdžiui, kainas.
	Stratifikuoti ir apibendrinti informaciją bei nustatyti, kokiam laikotarpiui ji priklauso.
	Palyginti atskirų failų duomenis.

Mažesnės įmonės dažnai naudoja laisvai rinkoje įsigytus apskaitos paketus ar kitą programinę įrangą ir jos nemodifikuoja. Tačiau daugumoje programinės įrangos paketų jau yra integruotos patikrintos taikomosios programos kontrolės priemonės, kuriomis įmonė galėtų sumažinti klaidų mastą arba užkirsti kelią apgaulei.

Auditoriai gali paklausti savo klientų, ar jie tokias kontrolės priemones taiko, ir, jeigu ne, ar būtų naudinga jas taikyti.

Kontrolės priemonių testų atlikimo laikas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 11 dalis	Pagal toliau esančiose 12 ir 15 dalyse nustatytus reikalavimus auditorius turi atlikti atitinkamo etapo ar laikotarpio, kurio kontrolės priemonėmis auditorius ketina pasitikėti, kontrolės priemonių testus, kad suteiktų tinkamą pagrindą auditoriaus pasitikėjimui (žr. A32 dalį).
330-ojo TAS 12 dalis	Jei auditorius tarpiniu laikotarpiu surenka audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi: a) surinkti audito įrodymų dėl šių kontrolės priemonių reikšmingų pokyčių po tarpinio laikotarpio; ir b) nustatyti, kokių papildomų audito įrodymų reikia surinkti likusiu laikotarpiu (žr. A33–A34 dalis).
330-ojo TAS 15 dalis	Jei auditorius planuoja pasitikėti rizikos, kurią nustatė esant reikšminga, kontrolės priemonėmis, jis turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartiniu laikotarpiu.

Kontrolės priemonių testai gali suteikti įrodymų dėl veiksmingo veikimo:

• tam tikru momentu (t.y., dalyvaujant atsargų inventorizacijoje); arba

• tam tikru laikotarpiu, pavyzdžiui, audituojamu laikotarpiu.

Jeigu kontrolės priemonių testus auditorius atlieka prieš laikotarpio pabaigą, jis gali apsvarstyti, kokie papildomi įrodymai gali būti reikalingi išvadoms apie likusį laikotarpį pagrįsti. Tokius įrodymus galima gauti atlikus testus su likusio laikotarpio duomenimis arba patikrinus, kaip vykdoma įmonės vidaus kontrolės stebėsena.

10.5-5 pvz.

Veiksniai, į kuriuos būtina atsižvelgti	
Laikotarpis nuo kontrolės priemonių testų atlikimo iki laikotarpio pabaigos	Įvertintos reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygmeniu rizikos svarba.
	Konkrečios kontrolės priemonės, su kuriomis buvo atlikti testai tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu.
	Gautų audito įrodymų dėl tų kontrolės priemonių veiksmingumo apimtis.
	Likusio laikotarpio trukmė.
	Kokiu mastu auditorius ketina sumažinti tolesnių pagrindinių procedūrų kiekį dėl to, kad pasikliauja kontrolės priemonėmis.
	Kontrolės aplinka.
	Bet kokie po tarpinio ataskaitinio laikotarpio įvykę vidaus kontrolės priemonių, įskaitant informacinę sistemą, procesus ir darbuotojus, reikšmingi pokyčiai.

SVARBŪS DALYKAI

Jei tikslinga, apsvarstykite galimybę atlikti vidaus kontrolės priemonių veiksmingumo testus tuo pačiu metu, kai vertinate kontrolės priemonių modelį ir tai, kaip jos įgyvendinamos.

Ankstesnių auditų metu gautų įrodymų naudojimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
330-ojo TAS 13 dalis	Nustatydamas, ar tinkama naudoti ankstesnių auditų metu surinktus kontrolės priemonių efektyvumo įrodymus, ir, jei taip, nustatydamas laikotarpį iki pakartotinio kontrolės priemonių testo atlikimo, auditorius turi įvertinti: a) kitų vidaus kontrolės elementų efektyvumą, įskaitant kontrolės aplinką, įmonės kontrolės priemonių stebėseną ir įmonės rizikos vertinimo procesą; b) riziką, kuri atsiranda dėl kontrolės priemonės charakteristikų, įskaitant tai, ar ši kontrolė yra fizinė ar automatinė; c) bendrųjų informacinių sistemų kontrolės priemonių efektyvumą; d) kontrolės priemonės efektyvumą ir tai, kaip įmonė ją taiko, įskaitant ankstesnių auditų metu nustatytų kontrolės priemonės taikymo nuokrypių pobūdį bei apimtį, ir tai, ar įvyko personalo pokyčių, kurie turi reikšmingą įtaką šios kontrolės priemonės taikymui; e) ar konkrečios kontrolės priemonės pokyčių trūkumas lemia riziką dėl besikeičiančių aplinkybių; ir f) reikšmingo iškraipymo riziką ir pasitikėjimo kontrolės priemone apimtį (žr. A35 dalį).
330-ojo 14 dalis	Jei auditorius planuoja naudoti ankstesnio audito metu surinktus audito įrodymus dėl specifinių kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi nustatyti testinį šių įrodymų svarbumą, surinkdamas audito įrodymus dėl to, ar po ankstesnio audito įvyko reikšmingų šių kontrolės priemonių pokyčių. Auditorius turi surinkti šiuos įrodymus pateikdamas paklausimus ir kartu atlikdamas stebėseną ir tikrinimą, jog patvirtintų, kad supranta šias specifines kontrolės priemones, ir: a) jei įvyko pokyčių, kurie turi įtakos tęstiniam ankstesnio audito metu surinktų audito įrodymų svarbumui, auditorius turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinio audito metu (žr. A36 dalį); b) b) jei tokių pokyčių nėra, auditorius turi atlikti kontrolės priemonių testus bent vieną kartą kas tris auditus, o kai kurių kontrolės priemonių testus turi atlikti kiekvieno audito metu, kad išvengtų visų kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasitikėti vienu audito laikotarpiu, testavimo, neatlikdamas kontrolės priemonių testų kitų dviejų auditų laikotarpiais (žr. A37–A39 dalis).
330-ojo TAS 29 dalis	Jei auditorius planuoja naudoti ankstesnių auditų metu surinktus audito įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo, į audito dokumentus jis turi įtraukti padarytas išvadas dėl pasitikėjimo šiomis kontrolės priemonėmis, kurių testai buvo atlikti ankstesnio audito metu.

Kontrolės priemonių testų rotacija

Prieš pradedant naudoti ankstesnių audito užduočių metu gautus audito įrodymus, kiekvieną laikotarpį būtina nustatyti, kad tokie įrodymai yra tinkami. Tuo tikslu auditorius patvirtina, kad tokias specialias kontrolės priemones jis supranta atlikdamas tokius veiksmus:

- pateikia vadovybei ir kitiems asmenims paklausimus apie pokyčius; ir
- stebi, kaip taikomos vidaus kontrolės priemonės ir tikrina, ar jos toliau yra taikomos.

Ankstesniais metais atliktų kontrolės testų naudoti NELEIDŽIAMA, jeigu:

- kontrolės priemonėmis būtina remtis siekiant sumažinti „reikšmingą riziką“;
- vidaus kontrolės priemonės veikimas per laikotarpį keitėsi, ir (arba)
- pasikeitė rizikos veiksnys, kurį buvo siekiama tokia kontrolės priemone sumažinti.

Auditorius, vadovaudamasis savo profesionaliu sprendimu ir atsižvelgdamas į kitus toliau nurodytus veiksnius, taip pat negali taikyti rotacinį testavimą (arba bent jau sutrumpinti laikotarpį nuo kontrolės priemonių testų atlikimo), kai:

- kontrolės aplinka yra silpna;
- nuolatinė vidaus kontrolės veikimo stebėsena yra silpna;
- vienas iš įmonėje taikomų kontrolės priemonių svarbių elementų yra vykdomas rankiniu būdu;
- įvyko reikšmingų darbuotojų pasikeitimų, kurie gali daryti reikšmingos įtakos kontrolės priemonių taikymui;
- dėl pasikeitusių aplinkybių būtina keisti kontrolės priemonių veikimą; ir (arba)
- bendrosios IT kontrolės priemonės yra silpnos arba neefektyvios.

Jeigu yra kelios kontrolės priemonės, ir dėl to galima naudoti per ankstesnes audito užduotis gautus įrodymus, jomis pasitikėti galima tik kiekvieno audito metu atlikus tam tikrus vidaus kontrolės priemonių testus. Kiekvieną laikotarpį atliekant bent kelių kontrolės priemonių testavimą taip pat gaunami įrodymai, kad kontrolės aplinka yra vis dar veiksminga.

Apskritai, kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, arba kuo didesniu mastu reikia remtis vidaus kontrolės priemone, tuo trumpesnis laikotarpis turėtų būti tarp atliekamų kontrolės priemonių testų.

11. Apskaitiniai įvertinimai

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Audito procedūros, susijusios su apskaitiniais įvertinimais, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusią informaciją, atskleidžiamą finansinėse ataskaitose.	540-asis TAS

11.0-1 pvz.

Rizikos įvertinimas

Kokius apskaitinius įvertinimus reikia atlikti?
Kaip apskaitiniai įvertinimai buvo atlikti
Kokia šių įvertinimų reikšmė?
Ar reikalingas auditoriaus ekspertas?
Koks yra ankstesnių ataskaitinių laikotarpių apskaitiniai įvertinimai?
Ar yra vadovybės šališkumo įrodymų?
Koks yra vertinimo neapibrėžtumo mastas?

Atsakas į riziką

Ar apskaitiniai įvertinimai buvo atlikti tinkamai ir taikant atitinkamą metodiką?
Ar pagrindžiantys įrodymai yra patikimi?
Ar yra apgaulės įrodymų?

Išvados teikimas

Ar finansinėse ataskaitose atskleisti apskaitiniai įvertinimai atitinka finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus?
Jei vertinimo neapibrėžtumai yra reikšminga rizika, ar jie buvo atskleisti?
Gauti vadovybės pareiškimus.

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
540-ojo TAS 6 dalis	Auditoriaus tikslas – surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus 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.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
540-ojo TAS 7 dalis	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 verte, 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.

11.1 Apžvalga

Atliekant apskaitinių įvertinimų auditą auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus dėl to, ar:

- apskaitiniai įvertinimai, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, pripažinti ar atskleisti finansinėse ataskaitose, yra pagrįsti; ir
- susijusi finansinėse ataskaitose atskleista informacija yra pakankama atsižvelgus į taikomą finansinės atskaitomybės sistemą.

Kai kurių finansinių ataskaitų straipsnių vertė negali būti tiksliai apskaičiuota, todėl jie turi būti apskaičiuojami apytiksliai. Tokie apskaitiniai įvertinimai gali būti apskaičiuojami labai paprastai (pavyzdžiui, atsargų grynosios galimos realizavimo vertės ir gautinos sumos) arba juos gali būti sudėtingiau apskaičiuoti (pavyzdžiui, iš ilgalaikių sutarčių gaunamas pajamas arba būsimus įsipareigojimus pagal produktų ar kitas garantijas). Atliekant apskaitinius įvertinimus dažnai išsamiai analizuojami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių ir einamojo ataskaitinio laikotarpio duomenys arba sudaromos būsimų įvykių, pavyzdžiui, pardavimo ūkinės operacijos, prognozės.

Apskaitiniai įvertinimai gali būti skirtingi ir atliekami atsižvelgiant taikomą finansinės atskaitomybės tvarką bei vertinamą finansinį straipsnį. Pavyzdžiui, apskaitinio įvertinimo vertinimo tikslas gali būti:

- prognozuoti vienos ar kelių ūkinių operacijų, įvykių ar sąlygų, dėl kurių reikia atlikti apskaitinį įvertinimą, rezultatą; arba

- nustatyti einamojo ataskaitinio laikotarpio ūkinės operacijos ar finansinės ataskaitos straipsnio vertę atsižvelgiant į vertinimo dieną vyraujančias sąlygas, pavyzdžiui, apytikslė atitinkamos rūšies turto ar įsipareigojimo rinkos kaina. Taip gali būti nustatoma ir tikroji vertė.

Su apskaitiniu įvertinimu susijusi reikšmingo iškraipymo rizika dažnai priklauso nuo susijusio įvertinimo neapibrėžtumo laipsnio. Kai kurie veiksniai, į kuriuos būtina atsižvelgti, yra apibrėžti toliau pateiktame pavyzdyje.

11.1-1 pvz.

Susijusio apskaitinio įvertinimo neapibrėžtumo lygis	
Žemas neapibrėžtumo lygis (mažesnė RIR)	**Aukštas neapibrėžtumo lygis (didesnė RIR)**
Įmonės veikla nėra sudėtinga.	Labai priklausoma nuo sprendimo, pavyzdžiui, bylinėjimosi baigties arba būsimų pinigų srautų, kurie priklauso nuo po daugelio metų įvyksiančių neapibrėžtų įvykių, sumų ir laiko.
Susiję su įprastomis ūkinėmis operacijomis.	NEGALI būti apskaičiuotos naudojant pripažintas vertinimo priemones.
Sudaryti pagal lengvai prieinamus duomenis (kurie apskaičiuojant tikrąsias vertes vadinami „matomais“), pavyzdžiui, skelbiamos palūkanų normos arba biržoje prekiaujamų vertybinių popierių kainos.	Auditorius, peržiūrėjęs panašius praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose atliktus apskaitinius įvertinimus, nustato reikšmingus skirtumus tarp apskaitinių įvertinimų ir faktinių rezultatų.
Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatytas vertinimo metodas yra paprastas ir lengvai taikomas.	Išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai nėra viešai skelbiami.
Tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, jeigu apskaitiniams įvertinimams vertinti naudojamas modelis yra gerai žinomas ir visuotinai priimtas, su sąlyga, kad modelio naudojamos prielaidos ar įvedami duomenys yra matomi.	Tikrosios vertės apskaitiniai įvertinimai, kuriems atlikti naudojami labai specializuoti pačios įmonės sukurti modeliai, arba kurių prielaidų ar įvedamų duomenų negalima matyti rinkoje.

Pastaba: Auditorius (remdamasis savo profesiniu sprendimu) privalo nustatyti, ar dėl kurių nors iš nustatytų apskaitinių įvertinimų (kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas) gali atsirasti reikšminga rizika. Auditorius, nustatęs reikšmingą riziką, taip pat privalo įgyti supratimą apie įmonės kontrolės priemones, įskaitant kontrolės veiksmus.

Surinkus audito įrodymus, vertinamas apskaitinio įvertinimo pagrįstumas ir bet kokio nustatyto iškraipymo dydis:

- jeigu įrodymai patvirtina įvertinimą, skirtumas tarp auditoriaus įvertinimo ir vadovybės įvertinimo yra laikomas iškraipymu;
- jeigu auditorius nusprendžia, kad remdamasis savo įvertinimų intervalu jis gali gauti pakankamus tinkamus audito įrodymus, audito įrodymai nepagrindžia vadovybės įvertinimo, nepatenkančio į auditoriaus intervalą. Tokiais atvejais iškraipymas yra ne mažesnis nei skirtumas tarp vadovybės įvertinimo ir jam artimiausios auditoriaus įvertinimų intervale.

Skirtumas tarp apskaitinio įvertinimo rezultato ir iš pradžių finansinėse ataskaitose atskleistos ar pripažintos sumos nebūtinai reiškia finansinės ataskaitos iškraipymą. Tai ypač pasakytina apie tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, kadangi bet kokiam matomam rezultatui visada įtakos daro įvykiai ir sąlygos po datos, kurią dydis yra apskaičiuojamas finansinių ataskaitų tikslais.

11.2 Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
540-ojo TAS 8 dalis	Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras ir susijusią veiklą, kurių tikslas – susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, kaip tai numatyta 315-ąjame TAS, 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 tekti atlikti naujus ar 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); iii) tai, ar vadovybė naudojosi eksperto pagalba (žr. A29−A30 dalis); iv) pagrindines apskaitinių įvertinimų prielaidas (žr. A31−A36); 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 neapibrėžtumo įtaką (žr. A38 dalį).
540-ojo TAS 9 dalis	Auditorius peržiūri ankstesnio laikotarpio finansinėse ataskaitose buvusių apskaitinių įvertinimų rezultatus arba, jei taikytina, jų vėlesnį įvertinimą einamojo laikotarpio tikslais. Auditoriaus peržiūros pobūdis ir apimtis priklauso nuo apskaitinių įvertinimų pobūdžio, ir nuo to, ar peržiūros metu surinkta informacija gali būti 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).
540-ojo TAS 10 dalis	Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, kaip tai numatyta 315-ajame TAS, auditorius turi įvertinti įvertinimo neapibrėžtumo lygį, susijusį su apskaitiniu įvertinimu (žr. A45–A46 dalis).
540-ojo TAS 11 dalis	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).

Mažesnėse įmonėse apskaitiniai įvertinimai atliekami paprasčiau, kadangi dažniausiai tokių įmonių veikla nėra labai plati, o ūkinės operacijos yra paprastesnės. Dažnai būtinybę atlikti apskaitinius įvertinimus gali nustatyti vienas asmuo, pavyzdžiui, savininkas vadovas, todėl auditorius atitinkamai gali teikti savo paklausimus jam. Tačiau mažesnės įmonės rečiau kada turi ekspertą, kuris, pasinaudodamas savo patirtimi

ir kompetenciją galėtų atlikti reikalingus apskaitinius įvertinimus. Šiais atvejais reikšmingo iškraipymo rizika galėtų faktiškai padidėti, išskyrus atvejus, kai samdomas toks ekspertas.

SVARBŪS DALYKAI

Jeigu vadovybės ekspertas galėtų padėti atlikti tokius apskaitinius įvertinimus, tai reikėtų aptarti su įmonės vadovybe kaip galima anksčiau audito metu tam, kad galima būtų imtis atitinkamų veiksmų.

Pagrindinės sritys, kuria auditorius turėtų tokiu atveju apsvarstyti, yra nurodytos toliau esančiame pavyzdyje.

11.2-1 pvz.

Apsvarstyti	Aprašymas
Kaip nustatoma, ar būtina sudaryti apskaitinį įvertinimą?	Juos gali prireikti atlikti dėl taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos keliamų reikalavimų arba ūkinių operacijų, įvykių ar sąlygų, dėl kurių tokie apskaitiniai įvertinimai turi būti pripažinti ir atskleisti finansinėse ataskaitose. Be to, auditorius turėtų pateikti paklausimus vadovybei apie aplinkybių pasikeitimus, dėl kurių gali tekti sudaryti naujus ar peržiūrėti esamus apskaitinius įvertinimus.
Vadovybės apskaitinių įvertinimų atlikimo procesas	Peržiūrėti ir įvertinti vadovybės apskaitinių įvertinimų atlikimo procesą, įskaitant pagrindinių prielaidų nustatymą, naudojamų duomenų patikimumą ir bet kokį įmonėje taikomą tvirtinimo ar peržiūros procesą. Kur galima, tam taip pat gali būti samdomas vadovybės ekspertas. Vadovybės ekspertas gali būti samdomas, pavyzdžiui, dėl: • specifinio klausimo, kurį reikia įvertinti, pobūdžio; • techninio modelių, kurie turi atitikti atitinkamus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, pobūdžio (pavyzdžiui, tam tikri tikrosios vertės nustatymo atvejai); ir • neįprastų ar ne dažnai pasitaikančių sąlygų ūkinių operacijų ar įvykių, kai būtina atlikti apskaitinį įvertinimą, pobūdžio.
Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais atliktų apskaitinių įvertinimų rezultatai	Peržiūrėti praėjusio ataskaitinio laikotarpio apskaitinių įvertinimų rezultatus ir suprasti skirtumų tarp praėjusio ataskaitinio laikotarpio apskaitinių įvertinimų ir faktinių sumų priežastis. Tai padės suprasti: • ar vadovybės apskaitinių įvertinimų procesas yra veiksmingas (ar neveiksmingas); • ar vadovybė gali būti šališka (taip pat pagal 240-ąjį TAS reikalaujama peržiūrėti apskaitinius įvertinimus dėl galimos apgaulės); • ar galima gauti tinkamus audito įrodymus; ir • kokio lygio yra susijusio įvertinimo neapibrėžtumas, kurį gali reikėti atskleisti finansinėse ataskaitose.
Susijusio įvertinimo neapibrėžtumo lygis	Apsvarstyti tokius veiksnius:

Apsvarstyti	Aprašymas
	• kiek jis priklauso nuo vadovybės sprendimo; • kokią įtaką daro prielaidų pokyčiai; • pripažinti vertės nustatymo metodai, kuriuos taikant galima sumažinti įvertinimo neapibrėžtumą; • prognozuojamo laikotarpio trukmė ir naudojamų duomenų aktualumas; • galimybė gauti patikimus duomenis iš išorės šaltinių; • tai, kiek apskaitinis įvertinimas pagrįstas matomais ar nematomais įvesties duomenimis; ir • kokią įtaką daro šališkumas. **Pastaba:** Nustatyti, ar apskaitiniai įvertinimai, kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas, taip pat yra „reikšminga rizika“, į kurias dėmesį turi atkreipti auditorius.
Apskaitinių įvertinimų svarba	Vertinant reikšmingo iškraipymo riziką būtina atsižvelgti į tokius dalykus: • pirmiau lentelėje nurodyti dalykai; • dabartinis ar tikėtinas apskaitinio įvertinimo reikšmingumas; ir • ar apskaitinis įvertinimas yra reikšminga rizika. Žr. pirmiau pateiktą eilutę „įvertinimo neapibrėžtumo lygis“.

11.3 Atsakai į įvertintus rizikos veiksnius

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
540-ojo TAS 12 dalis	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 ataskaitiniu laikotarpiu, yra tinkami konkrečiomis aplinkybėmis (žr.A57–A58 dalis).
540-ojo TAS 13 dalis	Reaguodamas i įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kaip tai nustatyta 330-ajame TAS, auditorius, atsižvelgdamas į apskaitinio įvertinimo pobūdį, turi imtis vienos ar keliu 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); 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).
540-ojo TAS 14 dalis	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 vienų ar kelis apskaitinio įvertinimo aspektus (žr. A96–A101 dalis).
540-ojo TAS 15 dalis	Apskaitinių įvertinimų, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, atveju, be kitų pagrindinių procedūrų, atliekamų pagal 330-ojo TAS 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).
540-ojo TAS 16 dalis	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).

Dažnai mažesnėse įmonėse vadovybė aktyviai dalyvauja rengiant finansines ataskaitas, o tai reiškia, ir atlieka apskaitinius įvertinimus. Todėl apskaitinių įvertinimų kontrolės priemonės gali iš viso neegzistuoti, arba, jei jos egzistuoja, gali būti neformalios. Dėl šios priežasties tikėtina, kad auditoriaus atsakas į įvertintą riziką bus detalaus pobūdžio, ir auditorius imsis vienos ar kelių toliau nurodytų priemonių.

11.3-1 pvz.

Atsižvelgti	Aprašymas
Ar apskaitiniai įvertinimai buvo atlikti tinkamai?	• atlikti vadovybės apskaitinio įvertinimo ir duomenų, Kuriais šis vertinimas grindžiamas, testus. Įvertinti, ar: – taikomas vertės nustatymo metodas yra tinkamas konkrečiomis aplinkybėmis, ir

Atsižvelgti	Aprašymas
	– vadovybės naudojamos prielaidos yra tinkamos siekiant taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos vertės nustatymo tikslų. • atlikti vadovybės apskaitinio įvertinimo proceso kontrolės priemonių efektyvumo testus kartu su atitinkamomis pagrindinėmis procedūromis; • suformuoti įvertinimą arba įvertinimo intervalą tam, kad galima būtų įvertinti vadovybės įvertinimą. Jeigu auditoriaus naudoti būdai ar taikytos prielaidos skiriasi nuo vadovybės naudotų, jis turi įgyti pakankamą supratimą apie vadovybės prielaidas ar metodus tam, kad galima būtų padaryti išvadą, kad auditoriaus įvertinimas ar įvertinimų intervalas buvo nustatyti atsižvelgiant į atitinkamus kintamuosius. Taip pat būtina įvertinti reikšmingus vadovybės įvertinimo skirtumus. Jei tinkama taikyti intervalą, remdamasis turimais audito įrodymais, auditorius turi susiaurinti intervalą tiek, kad visi rezultatai intervalo ribose būtų laikomi pagrįstais.
Ar patikimi patvirtinantys įrodymai?	Taikyti vieną ar daugiau iš toliau nurodytų procedūrų, atsižvelgiant į apskaitinių įvertinimų pobūdį, įrodymų, kurie bus gauti, pobūdį ir įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, taip pat ar įvertinta rizika yra reikšminga rizika: Peržiūrėti po ataskaitinio laikotarpio pabaigos įvykusius įvykius, siekiant užtikrinti, kad jie patvirtina vadovybės apskaitinius įvertinimus. Tai gali būti ypač aktualu kai kurioms mažesnėms vadovų savininkų valdomoms įmonėms, kuriose vadovybė netaiko formalių apskaitinių įvertinimų kontrolės procedūrų. • atlikti informacijos, kontrolės priemonių (jeigu jos buvo naudotos), taikytų metodų ir prielaidų testus; • remiantis turimais įrodymais ir pasitarimais su vadovybe savarankiškai suformuoti apskaitinį įvertinimą arba pagrįstų apskaitinių įvertinimų intervalą, kurį galima būtų palyginti su vadovybės apskaitiniu įvertinimu. Suma, kuria vadovybės apskaitinis įvertinimas skiriasi nuo auditoriaus apskaitinio įvertinimo arba nepatenka į pagrįstų apskaitinių įvertinimų intervalą, turėtų būti laikoma iškraipymu; • kai nuo balanso datos iki audito išvados datos praeina ilgesnis laikotarpis, auditoriaus atliekama to laikotarpio įvykių peržiūra gali būti veiksmingas atsakas nagrinėjant apskaitinius įvertinimus, išskyrus tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus.
Galimas vadovybės šališkumas	• nustatyti, ar yra galimo vadovybės šališkumo požymių. Tai gali būti apskaitinių įvertinimų nustatymo tvarkos pasikeitimai arba apskaitinio įvertinimo, kuris gali atskleisti polinkį į optimistinį ar pesimistinį vertinimą, pasirinkimas. Taip gali atsitikti tais atvejais, kai visi apskaitiniai įvertinimai nuosekliai pasiskirsto ties viena auditoriaus suformuoto pagrįstų apskaitinių įvertinimų intervalo riba, arba jeigu kiekviename vėlesniame ataskaitiniame laikotarpyje apskaitiniai įvertinimai pasiskirsto ties skirtingomis intervalo ribomis. Pavyzdžiui, vadovybė nusprendžia parduoti verslą, jos pajamų gavimo tikslas pasikeičia nuo siekio sumažinti mokesčius į siekį padidinti pajamas; • įvertinti bendrą šališkumo poveikį vadovybės apskaitinių įvertinimų nustatymo procesui.

Jeigu apskaitinis įvertinimas yra sudėtingas, arba jį sudarant naudojamos specialios metodikos, auditorius gali nuspręsti, kad būtina pasinaudoti auditoriaus eksperto pagalba (1 tomo 15 skyriaus 8 dalyje pateiktos gairės dėl auditoriaus eksperto darbo naudojimo (620-asis TAS).

11.4 Išvados teikimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
540-ojo TAS 19 dalis	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).
540-ojo TAS 20 dalis	Apskaitinių įvertinimų, kurie suteikia pagrindo reikšmingai rizikai, atveju auditorius taip pat turi įvertinti jų įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimo finansinėse ataskaitose tinkamumą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarka (žr. A122–A123 dalis).

Paskutinis veiksmas yra nustatyti, ar:

- buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų. Jeigu pakankamų tinkamų įrodymų surinkti negalima, arba jeigu įrodymai paneigia vadovybės įvertinimus, auditorius aptaria tokias išvadas su vadovybe ir apsvarsto būtinybę koreguoti rizikos vertinimą ar atlikti papildomas audito procedūras;
- apskaitiniai įvertinimai yra arba pagrįsti atsižvelgus į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, arba yra iškraipyti; ir
- finansinėse ataskaitose atskleidžiama informacija apie apskaitinius įvertinimus:
  - atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus; ir
  - tinkamai atskleidžia įvertinimo neapibrėžtumą, jeigu dėl apskaitinių įvertinimų atsiranda reikšminga rizika.

Rašytiniai pareiškimai

Auditorius turėtų iš vadovybės gauti rašytinius pareiškimus dėl reikšmingų prielaidų pagrįstumo.

Taip pat jis turėtų įvertinti galimybę gauti rašytinius patvirtinimus apie tai, ar prielaidos tinkamai atspindi vadovybės ketinimus ir gebėjimą įvykdyti atitinkamą veiksmų planą dėl tikrosios vertės nustatymo ar atskleidžiamos informacijos.

12. Susijusios šalys

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Audito procedūros, susijusios su susijusiomis šalimis ir su tokiomis šalimis vykdomomis ūkinėmis operacijomis	550-asis TAS

12.0-1 pvz.

Rizikos įvertinimas

Nustatyti susijusias šalis, įskaitant pasikeitimus palyginus su praėjusiais ataskaitiniais laikotarpiais.

Suprasti ūkinių operacijų pobūdį, apimtį ir tikslą.

Viso audito metu auditorius turi būti budrus dėl ūkinių operacijų su susijusiomis šalimis.

Įvertinti reikšmingą riziką.

Atsakas į riziką

Ar auditoriaus nustatyti faktai parodo susijusių šalių dalyvavimą?

Gauti įrodymus, kuriai būtų grindžiami vadovybės tvirtinimai apie sandorių pobūdį, apimtį ir tikslą.

Jei ūkinės operacijos neatitinka įprastinės veiklos pobūdžio, būtina įvertinti jų svarbą.

Apsvarstyti, ar reikia atlikti ūkinių operacijų ir likučių įvertinimą ir juos pripažinti.

Išvados teikimas

Ar buvo gauta pakankamai tinkamų audito įrodymų?
Ar egzistuoja reikšmingas iškraipymas?
Ar finansinėse ataskaitose atskleista informacija yra tinkama?

Gauti vadovybės pareiškimus.

Pateikti išvadas.

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
550-ojo TAS 9 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) nepriklausomai nuo to, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti reikalavimai dėl susijusių šalių, suprasti susijusių šalių santykius ir sandorius tam, kad sugebėtų: i) atpažinti apgaulės rizikos veiksnius, jei tokių yra, kylančius iš susijusių šalių santykių ir sandorių, kurie yra svarbūs reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikai nustatyti ir įvertinti; ir ii) remiantis surinktais audito įrodymais, padaryti išvadas, ar finansinės ataskaitos tiek, kiek joms turi įtakos šie santykiai ir sandoriai: a. yra teisingai pateiktos (pagal teisingo pateikimo tvarką); arba b. nėra klaidinančios (pagal atitikties tvarką); ir b) be to, tais atvejais, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti reikalavimai dėl susijusių šalių, surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar susijusiu šalių santykiai ir sandoriai buvo tinkamai nustatyti, parodyti apskaitoje ir atskleisti finansinėse ataskaitose pagal taikomą tvarką.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
550-ojo TAS 10 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) sandoris įprastomis rinkos sąlygomis – sandoris, atliekamas tokiomis pat sąlygomis ir aplinkybėmis kaip ir tarp suinteresuotų pirkėjo bei pardavėjo, kai šie asmenys yra nesusiję ir veikia nepriklausomai vienas nuo kito, siekdami geriausių savo interesų; b) susijusi šalis – šalis, kuri yra (žr. A4–A7 dalis): i) susijusi šalis pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; arba ii) jei pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti minimalūs arba nenustatyti jokie reikalavimai dėl susijusių šalių: a. asmuo ar kita įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną a daugiau tarpininkų kontroliuojanti finansines ataskaitas rengiančią įmonę ar daranti jai reikšmingą įtaką; b. kita įmonė, kurią finansines ataskaitas rengianti įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų kontroliuoja ar daro jai reikšmingą įtaką; arba c. kita įmonė, kuri, kaip ir finansines ataskaitas rengianti įmonė, yra bendrai kontroliuojama: i. tų pačių kontroliuojančių savininkų; ii. savininkų, kurie yra artimi šeimos nariai; arba iii. bendros aukščiausiosios vadovybės. Tačiau įmonės, kurias bendrai kontroliuoja valstybė (t.y., vyriausybė, apskričių ar savivaldos institucijos), nėra laikomos susijusiomis šalimis, išskyrus tuos atvejus, kai jos sudaro reikšmingus sandorius arba dideliu mastu dalijasi ištekliais.

12.1 Apžvalga

Kadangi susijusios šalys nėra viena nuo kitos nepriklausomos, vykdant ūkines operacijas su susijusiomis šalimis reikšmingo iškraipymo rizika visuomet yra didesnė nei vykdant ūkines operacijas su nesusijusiomis šalimis. Todėl dažniausiai pagal finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi specialūs susijusių šalių ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių apskaitos ir atskleidimo reikalavimai. Šie reikalavimai leidžia finansinių ataskaitų vartotojams suprasti tokių ūkinių operacijų (likučių) pobūdį bei jų esamą ar galimą poveikį

Kai kurie galimi su susijusių šalių ūkinėmis operacijomis susiję rizikos veiksniai yra apžvelgti toliau.

12.1-1 pvz.

Aprašymas	
Pernelyg sudėtingos ūkinės operacijos	Susijusių šalusių santykiai ir veiklos struktūra gali būti labai platūs ir sudėtingi.
Nenustatyti santykiai ir ūkinės operacijos	• susijusių šalių santykiai gali būti slepiami, kadangi jie gali vadovybei suteikti daugiau galimybių slaptai susitarti, nuslėpti informaciją ar ja manipuliuoti; • įmonės informacinės sistemos gali būti neveiksmingos nustatant ar apibendrinant įmonės ir jos susijusių šalių sandorius ir sąskaitų likučius; • vadovybė gali nežinoti apie visus susijusių šalių santykius ir ūkines operacijas.
Neatitinka įprastinės veiklos pobūdžio	Susijusių šalių ūkinės operacijos gali būti vykdomos ne įprastomis rinkos sąlygomis, kaip aprašyta pirmiau; vykdomos atsiskaitant mažesne nei tikrąją verte; ar iš vis nemokant jokios sumos.

Vadovybė atsakinga už susijusių šalių ūkinių operacijų nustatymą, jų atskleidimą ir apskaitą. Vadovybė, vykdydama šią pareigą, privalo įdiegti tinkamą vidaus kontrolę, kuri užtikrintų, kad susijusių šalių ūkinės operacijos būtų tinkamai nustatytos, užregistruotos informacinėje sistemoje ir atskleistos finansinėse ataskaitose.

Audito metu auditorius, peržiūrėdamas įrašus ar dokumentus, kuriais gali nustatyti susijusių šalių santykius, privalo išlikti budrus. Auditorius turi patikrinti tam tikrus pagrindinius dokumentus, tačiau, norėdamas nustatyti susijusių šalių santykius, jis neprivalo atlikti išsamaus įrašų ir dokumentų tyrimo.

Mažesnėse įmonėse tokios procedūros dažniausiai yra ne tokios sudėtingos ir neformalios. Vadovybė gali neturėti visos informacijos apie susijusias šalis (kadangi mažai tikėtina, kad apskaitos sistemos būtų sukurtos taip, kad jas naudojant galima būtų nustatyti susijusias šalis), todėl auditoriui gali prireikti teikti paklausimus ir peržiūrėti ne tik sąskaitose atliktus įrašus ir atskleistą informaciją, bet ir atsiskaitymus su tam tikromis šalimis ir pan.

Finansinės atskaitomybės tvarkos

Kadangi susijusios šalys nėra viena nuo kitos nepriklausomos, daugeliu atveju pagal finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi specialūs susijusių šalių santykių, ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių apskaitos ir atskleidimo reikalavimai. Tai sudaro galimybes finansinių ataskaitų vartotojams suprasti susijusių šalių santykių, ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių pobūdį ir esamą arba galimą jų poveikį finansinėms ataskaitoms.

Jeigu pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi specialūs susijusių šalių, ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių apskaitos ir atskleidimo reikalavimai, auditorius privalo atlikti atitinkamas audito procedūras,

skirtas nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl įmonės nesugebėjimo tinkamai apskaityti ar atskleisti susijusių šalių santykius, ūkines operacijas ir sąskaitų likučius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, ir reaguoti į tokią riziką.

Jeigu pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką yra nustatyti tik minimalūs susijusių šalių ūkinėms operacijomis taikomi reikalavimai, arba tokie reikalavimai yra nenustatyti, auditorius vis tiek privalo pakankamai gerai suprasti įmonės santykius su susijusiomis šalimis, kad galėtų suprasti, ar finansinės ataskaitos, kurioms tokie santykiai ir ūkinės operacijos turi įtakos:

• yra teisingai pateiktos (pagal teisingo pateikimo tvarką); arba

• nėra klaidinančios (pagal atitikties tvarką).

Jeigu pagal gautą informaciją galima daryti išvadą, kad yra vykdomos susijusių šalių ūkinės operacijos, arba egzistuoja santykiai su tokiomis šalimis, kurių anksčiau vadovybė nėra atskleidusi ar nustačiusi, auditorius privalo nustatyti, ar pagrindinės aplinkybės galėtų patvirtinti tokių santykių buvimą ar ūkinių operacijų vykdymą.

550-ajame TAS pateikiamos gairės dėl auditoriaus atsakomybės ir audito procedūrų, susijusių su susijusiomis šalimis ir su jomis vykdomų ūkinių operacijų.

12.1- 2 pvz.

Auditoriaus atsakomybė tais atvejais, kai :	**Apibūdinimas**
pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi minimalūs reikalavimai, arba tokie reikalavimai nenustatomi	Įgyti supratimą apie įmonės santykius su susijusiomis šalimis ir ūkines operacijas, kad galima būtų: • atpažinti apgaulės rizikos veiksnius, jei tokių yra, kylančius iš susijusių šalių santykių ir ūkinių operacijų, kurie yra svarbūs reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikai nustatyti ir įvertinti; ir • remiantis surinktais audito įrodymais padaryti išvadas, ar finansinės ataskaitos tiek, kiek joms turi įtakos šie santykiai ir sandoriai, pateiktos teisingai (taikant teisingo pateikimo tvarką); arba nėra klaidinančios (taikant atitikties tvarką).
pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi atitinkami reikalavimai	Be pirmiau aprašytųjų veiksmų, būtina surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus, siekiant įvykdyti konkrečius susijusių šalių santykių, ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių apskaitos ir atskleidimo reikalavimus.

12.2 Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	**Atitinkamos ištraukos iš TAS**
550-ojo TAS 11 dalis	Kaip dalį rizikos vertinimo procedūrų ir susijusių veiksmų, kuriuos vadovaudamasis 315-ojo TAS ir 240-ojo TAS reikalavimais auditorius turi atlikti audito metu, jis turi atlikti audito procedūras ir susijusius veiksmus, pateiktus 12–17 dalyse tam, kad galėtų gauti informacijos, svarbios nustatant reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, riziką (žr. A8 dalį).
550-ojo TAS 12 dalis	Aptarimas užduoties grupėje, kurio reikalaujama 315-ajame TAS ir 240-ajame TAS, turi apimti specifinius svarstymus apie tikimybę, kad įmonės finansinėse

	ataskaitose gali būti reikšmingas iškraipymas dėl iš susijusių šalių santykių ir sandorių atsirandančios apgaulės ar klaidos (žr. A9–A10 dalis).
550-ojo TAS 13 dalis	Auditorius turi vadovybei pateikti paklausimą dėl: a) įmonės susijusių šalių tapatybės, įskaitant pokyčius, palyginti su praėjusiu laikotarpiu (žr. A11–A14 dalis); b) įmonės ir šių susijusių šalių santykių esmės; ir c) o, ar įmonė atliko sandorius su šiomis susijusiomis šalimis audituojamu laikotarpiu, ir, jei taip, kokios yra šių sandorių rūšys ir tikslai.
550-ojo TAS 14 dalis	Auditorius turi pateikti įmonės vadovybei bei kitiems asmenims įmonėje paklausimus ir atlikti kitas tinkamas rizikos vertinimo procedūras tam, kad suprastų kontrolės priemones, jei tokių yra, kurias vadovybė nustato tam, kad (žr. A15–A20 dalis): a) nustatytų, įtrauktų į apskaitą ir atskleistų susijusių šalių santykius ir sandorius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; b) leistų vykdyti ir patvirtintų reikšmingus sandorius bei susitarimus su susijusiomis šalimis (žr. A21 dalį); ir c) leistų vykdyti ir patvirtintų reikšmingus sandorius ir susitarimus, kurie neatitinka įprastinės veiklos pobūdžio.
550-ojo TAS 15 dalis	Audito metu auditorius, tikrindamas įrašus ar dokumentus dėl susitarimų ar kitos informacijos, kuri gali parodyti susijusių šalių santykius ar sandorius, kurių vadovybė anksčiau nenustatė ar auditoriui neatskleidė, turi išlikti budrus (žr. A22–A23 dalis). Ieškodamas požymių, kad yra susijusių šalių santykių ir sandorių, kurių vadovybė anksčiau nenustatė ar neatskleidė, auditorius turi ypač kruopščiai patikrinti: a) banko ir teisinius patvirtinimus, kuriuos surinko audito procedūrų metu; b) akcininkų ir už valdymą atsakingų asmenų susirinkimų protokolus; ir c) kitus įrašus ar dokumentus, kuriuos auditorius laiko būtinais patikrinti, atsižvelgdamas į įmonės situaciją.
550-ojo TAS 16 dalis	Jei auditorius, atlikdamas 15 dalyje nurodytas audito procedūras ar kitas audito procedūras, nustato reikšmingų sandorių, kurie nebūdingi įprastam veiklos pobūdžiui, jis turi vadovybei pateikti paklausimą dėl (žr. A24–A25 dalis): a) šių sandorių esmės (žr. A26 dalį); ir b) to, ar sudarant šiuos sandorius galėjo dalyvauti susijusios šalys (žr. A27 dalį).
550-ojo TAS 17 dalis	Auditorius turi pasidalyti atitinkama informacija dėl įmonės susijusių šalių su kitais užduoties grupės nariais (žr. A28 dalį).
550-ojo TAS 18 dalis	Pagal 315-ojo TAS reikalavimą nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką auditorius turi nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, riziką bei nustatyti, ar tokia rizika yra reikšminga. Priimdamas šį sprendimą, svarbius nustatytus susijusių šalių sandorius, neatitinkančius įmonės įprastinės veiklos pobūdžio, auditorius turi vertinti kaip galinčius kelti reikšmingą riziką.
550-ojo TAS 19 dalis	Jei auditorius, atlikdamas rizikos vertinimo procedūras bei susijusius veiksmus dėl susijusių šalių, nustato apgaulės rizikos veiksnius (įskaitant aplinkybes, susijusias su susijusios šalies, turinčios lemiamą įtaką, buvimu), jis turi apsvarstyti tokią informaciją nustatydamas ir vertindamas reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką, kaip tai numatyta 240-ajame TAS (žr. A6 ir A29–A30 dalis).

Norėdamas nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, kylančią iš santykių su susijusiomis šalimis ir su jais vykdomomis ūkinėmis operacijomis, auditorius atsižvelgia į toliau aprašytus dalykus.

12.2-1 pvz.

Nustatant rizikos veiksnius	Aprašymas
Nustatyti ar egzistuoja santykiai su susijusiomis šalimis ir sudaromos ūkinės operacijos, koks jų pobūdis ir poveikis	Teikti paklausimus apie: • susijusių šalių tapatybę, įskaitant pokyčius palyginti su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu; • įmonės santykių su susijusiomis šalimis pobūdį; • bet kokių ūkinių operacijų su susijusiomis šalimis rūšis ir tikslas. • kontrolės priemones, jeigu jos yra, kurias vadovybė nustatė, siekdama: • nustatyti, įtraukti į apskaitą ir atskleisti susijusių šalių santykius ir ūkines operacijas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; • leisti vykdyti ir patvirtinti reikšmingas ūkines operacijas bei susitarimus su susijusiomis šalimis; ir • leisti vykdyti ir patvirtinti reikšmingus sandorius ir susitarimus, kurie neatitinka įprastinės veiklos pobūdžio.
Įvertinti galimą apgaulę	Su užduoties grupės nariais aptarti tikimybę, kad įmonės finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingas iškraipymas dėl iš susijusių šalių santykių ir ūkinių operacijų atsirandančios apgaulės ar klaidos. Taip pat apsvarstyti, ar vadovybėje lemiamos įtakos turi vienas asmuo ar nedidelė asmenų grupė ir nėra atsveriančių kontrolės priemonių. Lemiamos įtakos požymiai yra tokie: • susijusi šalis vetavo svarbius vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų priimtus verslo sprendimus; • dėl galutinio svarbių ūkinių operacijų patvirtinimo kreipiamasi į susijusias šalis; • vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys mažai tariasi dėl susijusių šalių pateiktų pasiūlymų, arba iš viso to nedaro; ir • nepriklausomos šalys labai retai peržiūri ir tvirtina ūkines operacijas su susijusiomis šalimis (ar su susijusios šalies artimu šeimos nariu). Lemiama įtaka taip pat gali būti ir tais atvejais, jeigu susijusi šalis atliko pagrindinį vaidmenį steigiant įmonę ir toliau atlieka pagrindinį vaidmenį įmonės valdymo procese. Jeigu nustatomi apgaulės rizikos veiksniai, turi būti įvertinama reikšmingo iškraipymo rizika. Jeigu gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, būtina parengti atitinkamą audito atsaką.
Neprarasti budrumo tikrinant apskaitos įrašus ar dokumentus	Tikrinant apskaitos įrašus ar dokumentus, niekada negalima prarasti budrumo, kad galima būtų nustatyti neatskleistus santykius su susijusiomis šalimis ar su jomis vykdomas ūkines operacijas. Ypač, siekiant nustatyti nenurodytas ar neatskleistas susijusias šalis, patikrinti tokius apskaitos įrašus ir dokumentus: • patvirtinimai iš bankų ar teisininkų; • akcininkų ir už valdymą atsakingų asmenų susirinkimų protokolai; ir

Nustatant rizikos veiksnius	Aprašymas
	• kiti apskaitos įrašai ar dokumentai, kurie laikomi reikalingas atsižvelgiant į aplinkybes. Informaciją apie galimas susijusias šalis būtina visais atvejais dalytis su kitais audito grupės nariais.
Nustatyti reikšmingus rizikos veiksnius	Dėl reikšmingų ir įprastai įmonės veiklai nebūdingų ūkinių operacijų gali kilti reikšminga rizika.

SVARBŪS DALYKAI

Mažesnėse įmonėse nustatyti su susijusiomis šalimis vykdomas ūkines operacijas gali būti sudėtinga. Jeigu klientas naudoja standartinį programinės įrangos paketą ūkinėms operacijoms registruoti, apsvarstykite galimybę gauti elektroninę ūkinių operacijų registro kopiją ir importuoti duomenis į elektroninę skaičiuoklę. Naudodami rūšiavimo priemones ir konfigūruodami atrankos kriterijus galėsite gauti informaciją apie klientus (tiekėjus), su kuriais atliekamos vos kelios, bet didelės vertės ūkinės operacijos, arba su kuriais vykdomos reikšmingos nejprasto dydžio ar pobūdžio ūkinės operacijos.

12.3 Atsakas į riziką

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
550-ojo TAS 20 dalis	Vykdydamas 330-ojo TAS reikalavimą reaguoti į įvertintą riziką, auditorius suplanuoja ir atlieka tolesnes audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos. Šios audito procedūros turi apimti 21–24 dalyse nurodytas procedūras (žr. A31–A34 dalis).
550-ojo TAS 21 dalis	Jei auditorius nustato susitarimus ar informaciją, kuri leidžia daryti prielaidą, kad egzistuoja anksčiau vadovybės nenustatytų ar auditoriui neatskleistų susijusių šalių santykių ar sandorių, jis turi nustatyti, ar pagrindinės aplinkybės patvirtina tokių santykių ar sandorių buvimą.
550-ojo TAS 22 dalis	Jei auditorius nustato anksčiau vadovybės nenustatytas ar auditoriui neatskleistas susijusias šalis ar reikšmingus susijusių šalių sandorius, jis turi: a) nedelsdamas pranešti svarbią informaciją kitiems užduoties grupė nariams (žr.A35 dalį); b) tais atvejais, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti reikalavimai dėl susijusių šalių: i) pateikti prašymą vadovybei, kad ši nurodytų visus sandorius su naujai nustatytomis susijusiomis šalimis tolesniam auditoriaus vertinimui; ir ii) pateikti paklausimą, kodėl įmonės susijusių šalių santykių ir sandorių kontrolės priemonėmis nepavyko nustatyti ar atskleisti susijusių šalių santykių ar sandorių; c) atlikti tinkamas pagrindines audito procedūras dėl nustatytų naujų susijusių šalių ar reikšmingų susijusių šalių sandorių (žr. A36 dalį); d) iš naujo apsvarstyti riziką, kad gali egzistuoti kitų susijusių šalių ar reikšmingų susijusių šalių sandorių, kurių vadovybė anksčiau nenustatė ar neatskleidė auditoriui, ir, jei reikia, atlikti papildomas audito

	procedūras; ir e) jei paaiškėja, kad vadovybė neatskleidė šios informacijos tyčia (ir tai rodo reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką), auditorius turi įvertinti padarinius auditui (žr. A37 dalį).
550-ojo TAS 23 dalis	Nustatęs reikšmingus susijusių šalių sandorius, neatitinkančius įmonės įprastinės veiklos pobūdžio, auditorius turi: a) patikrinti pagrindines sutartis ar susitarimus, jei tokių yra, ir įvertinti, ar: i) sandorių logika (arba jos trūkumas) parodo, kad šie sandoriai galėjo būti sudaryti dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės arba siekiant nuslėpti turto pasisavinimą (žr. A38–A39 dalis); ii) sandorių sąlygos atitinka vadovybės paaiškinimus; ir iii) sandoriai buvo tinkamai rodomi apskaitoje ir atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir b) surinkti audito įrodymus, kad sandoriai buvo tinkamai autorizuoti ir patvirtinti (žr. A40–A41 dalis).
550-ojo TAS 24 dalis	Jei vadovybė finansinėse ataskaitose pateikia tvirtinimą, kad susijusių šalių sandoriai buvo atlikti pagal sandorius įprastomis rinkos sąlygomis atitinkančias sąlygas, auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl šio tvirtinimo (žr. A42–A45 dalis).

Norėdamas nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl susijusių šalių santykių ir ūkinių operacijų, auditorius atsižvelgia į toliau aprašytus dalykus.

12.3-1 pvz.

Atsižvelgti į	Aprašymas
tai, ar auditorius nustato susitarimus ar informaciją, kurie leidžia daryti prielaidą, kad egzistuoja susijusių šalių santykiai arba vykdomos ūkinės operacijos	• nustatyti, ar pagrindinės aplinkybės patvirtina jų buvimą; • nedelsiant perduoti tokią informaciją užduoties grupei; • pateikti prašymą vadovybei, kad ši nurodytų visas ūkines operacijas su susijusiomis šalimis; • jeigu susijusios šalys anksčiau nebuvo nustatytos, paklausti, kodėl. Būtina apsvarstyti: – kodėl kontrolės priemonėmis nepavyko nustatyti susijusių šalių; ir – apgaulės galimybę (paaiškėja, kad vadovybė šios informacijos neatskleidė tyčia); • iš naujo apsvarstyti riziką, kad gali būti ir kitų neatskleistų susijusių šalių ar reikšmingų susijusių šalių ūkinių operacijų, ir, jeigu reikia, atlikti papildomas audito procedūras; ir • atlikti atitinkamas pagrindines audito procedūras.
reikšmingas ir įprastai įmonės veiklai nebūdingas susijusių šalių ūkines operacijas	• patikrinti pagrindines sutartis ar susitarimus, jei tokių yra, ir įvertinti, ar: – gauta informacija leidžia daryti prielaidas apie apgaulingą apskaitos tvarkymą ar pasisavinto turto slėpimą, – vadovybės paaiškinimai patvirtina sąlygas, ir – sandoriai tinkamai apskaityti ir atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir

Atsižvelgti į	Aprašymas
	• užtikrinti, kad visos ūkinės operacijos buvo tinkamai patvirtintos ir leistos vykdyti.
vadovybės tvirtinimus	Surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus dėl vadovybės tvirtinimų apie susijusių šalių ūkinių operacijų pobūdį ir apimtį. Įvertinti, ar išorės šalių tvirtinimai apie likučius būtų patikimais įrodymais. Įvertinti, kokia yra tikimybė atgauti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nurodytas gautinas sumas ir kokie yra jų likučiai.

12.4 Išvados teikimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
550-ojo TAS 25 dalis	Pareikšdamas nuomonę apie finansines ataskaitas pagal 700-ąjį TAS, auditorius turi įvertinti (žr. A46 dalį): a) ar nustatyti susijusių šalių santykiai ir sandoriai buvo tinkamai rodomi apskaitoje ir atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A41 dalį); ir b) ar susijusių šalių santykių ir ūkinių operacijų įtaka: i) sudaro kliūtis teisingam finansinių ataskaitų pateikimui (pagal teisingo pateikimo tvarką); ar ii) lemia tai, kad finansinės ataskaitos yra klaidinančios (pagal atitikties tvarką).
550-ojo TAS 26 dalis	Kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti reikalavimai dėl susijusių šalių, auditorius turi gauti rašytinius vadovybės ir, jei reikia, už valdymą atsakingų asmenų pareiškimus, kad (žr. A48–A49 dalis): a) jie atskleidė auditoriui įmonės susijusių šalių tapatybes ir visu susijusių šalių jiems žinomus santykius ir sandorius; ir b) jie tinkamai įtraukė į apskaitą ir atskleidė tokius santykius ir sandorius pagal taikomos tvarkos reikalavimus.
550-ojo TAS 27 dalis	Auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie svarbius audito metu pastebėtus dalykus, susijusius su įmonės susijusiomis šalimis, išskyrus tuos atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei (žr. A50 dalį).
550-ojo TAS 28 dalis	Auditorius į audito dokumentus turi įtraukti nustatytų susijusių šalių pavadinimus ir nurodyti susijusių šalių santykių esmę.

Auditorius turėtų apsvarstyti tokius toliau nurodytus dalykus.

12.4-1 pvz.

Apsvarstyti tokius dalykus	Aprašymas
Dokumentuoti ir informuoti	• į audito dokumentus įtraukti nustatytų susijusių šalių pavadinimus ir susijusių šalių santykių esmę; ir • informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie visus svarbius su susijusiomis šalimis susijusius audito metu nustatytus klausimus.

Apsvarstyti tokius dalykus	Aprašymas
Gauti vadovybės patvirtinimus	Gauti rašytinius vadovybės (ir už valdymą atsakingų asmenų) patvirtinimus, apie tai, kad: • visos susijusios šalys ir susijusių šalių ūkinės operacijos buvo atskleistos; ir • tokie santykiai ir ūkinės operacijos buvo tinkamai apskaitytos ir atskleistos finansinėse ataskaitose.
Nustatyti, ar auditoriaus nuomonę būtina modifikuoti	Modifikuoti auditoriaus išvadą, jeigu: • neįmanoma gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl susijusių šalių ir ūkinių operacijų; arba • finansinėse ataskaitose vadovybės atskleista informacija (kaip to reikalaujama pagal finansinės atskaitomybės tvarką) yra nepakankama.

13. Pobalansiniai įvykiai

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Auditoriaus pareigos, susijusios su pobalansiniais įvykiais.	560-asis TAS

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
560-ojo TAS 4 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar įvykiai nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos, dėl kurių būtinas finansinių ataskaitų koregavimas ar informacijos atskleidimas, tinkamai parodyti tose finansinėse ataskaitose pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir b) tinkamai reaguoti į faktus, kuriuos auditorius sužinojo po auditoriaus išvados datos ir dėl kurių, jei jis būtų žinojęs šiuos faktus auditoriaus išvados datą, jis galėjo pakeisti auditoriaus išvadą.

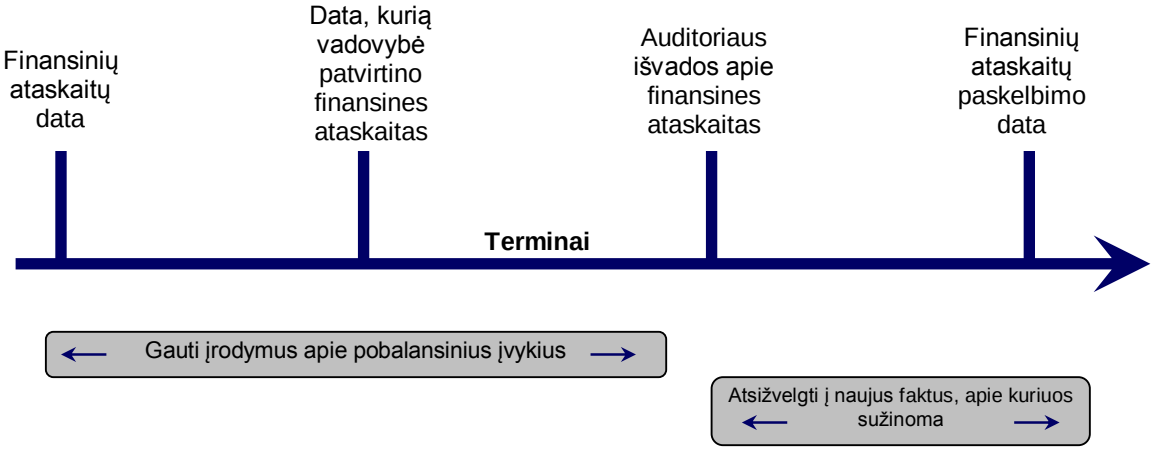
Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
560-ojo TAS 5 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) finansinių ataskaitų data – vėliausio laikotarpio, kurio finansinės ataskaitos teikiamos, pabaigos data; b) finansinių ataskaitų patvirtinimo data – data, kada parengiamos visos ataskaitos, sudarančios finansines ataskaitas, įskaitant aiškinamąjį raštą, ir atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys patvirtina prisiimantys atsakomybę už šias finansines ataskaitas (žr. A2 dalį); c) auditoriaus išvados data – data, kurią auditorius nurodo auditoriaus išvadoje dėl finansinių ataskaitų pagal 700-ąjį TAS (žr. A3 dalį); d) finansinių ataskaitų paskelbimo data – data, kurią auditoriaus išvada ir audituotos finansinė ataskaitos tampa prieinamos trečiosioms šalims (žr. A4–A5 dalis); e) pobalansiniai įvykiai – įvykiai, įvykę nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos, ir faktai, kuriuos auditorius sužino po auditoriaus išvados datos.

13.1 Apžvalga

Šiame standarte pateiktos gairės dėl auditoriaus pareigos, susijusios su pobalansiniais įvykiais.

Pobalansiniai įvykiai yra įvykiai, įvykę po finansinių ataskaitų datos (ataskaitinio laikotarpio pabaigos data). Kitos svarbiausios datos, susijusios su finansinių ataskaitų rengimu, auditu ir jų paskelbimu aprašytos toliau.

13.1-1 pvz.



„Pobalansiniai įvykiai“ yra:

- įvykiai, įvykstantys tarp finansinių ataskaitų datos ir auditoriaus išvados datos; ir
- faktai, kuriuos auditorius sužino po auditoriaus išvados datos.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
560-ojo TAS 6 dalis	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. Tačiau auditorius neprivalo taikyti papildomų audito procedūrų tiems aspektams, dėl kurių ankstesnių audito procedūrų metu padarė tinkamas išvadas (žr. A6 dalį).
560-ojo TAS 7 dalis	Auditorius turi atlikti 6 dalyje nustatytas procedūras taip, kad jos apimtų laikotarpį nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos arba jam kuo artimesnį laikotarpį. Auditorius, nustatydamas tokių audito procedūrų pobūdį ir apimtį, turi atsižvelgti į auditoriaus rizikos vertinimą; tokios procedūros apima (žr. A7–A8 dalis): a) supratimo apie bet kokias procedūras, kurias vadovybė taiko norėdama užtikrinti, kad pobalansiniai įvykiai būtų nustatyti, įgijimą; b) paklausimus vadovybei ir, jei taikytina, už valdymą atsakingiems asmenims, ar įvyko pobalansinių įvykių, kurie gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms (žr. A9 dalį); c) įmonės savininkų, vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų susirinkimų, kurie įvyko po finansinių ataskaitų datos, protokolų, jei jų buvo, perskaitymą ir paklausimus dėl šiuose susirinkimuose aptartų klausimų, kurie dar nėra įtraukti į protokolus (žr. A10 dalį); d) vėliausių įmonės tarpinių finansinių ataskaitų, jei yra, perskaitymą.
560-ojo TAS 8 dalis	Kai atlikęs 6 ir 7 dalyse nurodytas procedūras auditorius nustato įvykių, dėl

	kurių yra būtinas finansinių ataskaitų koregavimas ar informacijos atskleidimas, auditorius turi nustatyti, ar kiekvienas iš šių įvykių yra tinkamai parodytas šiose finansinėse ataskaitose pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
560-ojo TAS 9 dalis	Auditorius turi pateikti prašymą vadovybei ir, kur taikytina, už valdymą atsakingiems asmenims, kad jie pateiktų rašytinį pareiškimą, kaip tai numatyta 580-ajame TAS, kad visi įvykiai po finansinių ataskaitų datos, kuriuos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikia koreguoti ar atskleisti, buvo koreguoti ir atskleisti.
560-ojo TAS 10 dalis	Po auditoriaus išvados datos auditorius neprivalo atlikti jokių finansinių ataskaitų audito procedūrų. Tačiau, jei po auditoriaus išvados datos, bet prieš finansinių ataskaitų paskelbimo datą auditorius sužino faktų, dėl kurių, jei būtų apie juos žinojęs auditoriaus išvados datą, jis būtų pakeitęs auditoriaus išvadą, auditorius turi (žr. A11 dalį): a) aptarti šį dalyką su vadovybe, ir, jeigu taikytina, su už valdymą atsakingais asmenimis; b) nustatyti, ar finansines ataskaitas būtina taisyti, ir jei būtina, c) pateikti paklausimą vadovybei, kaip ji ketina šį dalyką parodyti finansinėse ataskaitose.
560-ojo TAS 11 dalis	Jei vadovybė taiso finansines ataskaitas, auditorius turi: a) atlikti audito procedūras, kurios yra būtinos taisymo atveju; b) jei netaikytinos 12 dalyje aprašytos aplinkybės: i) iki naujos auditoriaus išvados datos pratęsti 6 ir 7 dalyse nurodytas audito procedūras; ir ii) pateikti naują auditoriaus išvadą apie taisytas finansines ataskaitas. Naujos auditoriaus išvados data negali būti ankstesnė už taisytų finansinių ataskaitų patvirtinimo datą.
560-ojo TAS 12 dalis	Jei įstatymai, teisės aktai ar finansinės atskaitomybė tvarka nedraudžia vadovybei apriboti finansinių ataskaitų taisymo įvertinant tik pobalansinio įvykio ar įvykių, dėl kurių ši korekcija būtina, įtaką, o už finansinių ataskaitų patvirtinimą atsakingiems asmenims nedraudžiama apsiriboti tik šio finansinių ataskaitų taisymo patvirtinimu, auditoriui leidžiama pobalansiniu įvykių audito procedūras, nurodytas 11 dalies b punkto i papunktyje, taikyti tik šiam taisymui. Tokiomis aplinkybėmis auditorius turi arba: a) pakeisti auditoriaus išvadą, kad joje būtų įtraukta tik šiam pakeitimui taikoma papildoma data, kuri tuo parodo, kad auditoriaus atliktos pobalansinių įvykių procedūros taikytos tik finansinių ataskaitų taisymui, kuris aprašytas atitinkamame finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (žr. A12 dalį); arba b) parengti naują arba pakeistą auditoriaus išvadą, kurios „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipose teigiama, kad auditoriaus atliktos pobalansinių įvykių procedūros taikytos tik finansinių ataskaitų taisymui, kuris aprašytas atitinkamame finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.
560-ojo TAS 13 dalis	Pagal kai kurių jurisdikcijų įstatymus, teisės aktus ar finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nereikalaujama, kad vadovybė paskelbtų taisytas finansines ataskaitas, ir atitinkamai auditorius neprivalo parengti naujos ar pakeistos auditoriaus išvados. Tačiau jei vadovybė netaiso finansinių ataskaitų tais atvejais, kai, auditoriaus įsitikinimu, jos privalo būti taisomos, tada (žr. A13–A14 dalis): a) jei auditoriaus išvada dar nebuvo pateikta įmonei, auditorius turi modifikuoti nuomonę, kaip tai nustatyta 705-ajame TAS, ir tada pateikti

	auditoriaus išvadą; arba b) jei auditoriaus išvada jau buvo pateikta įmonei, auditorius turi pranešti vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims, išskyrus atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys susiję su vadovavimu įmonei, kad jie neskelbtų finansinių ataskaitų trečiosioms šalims tol, kol nebus atlikti būtini taisymai. Jei, nepaisant to, finansinės ataskaitos be būtino taisymo vis tiek yra paskelbiamos, auditorius turi imtis atitinkamų veiksmų, siekdamas užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada (žr. A15–A16 dalis).
560-ojo TAS 14 dalis	Po to, kai įmonė paskelbia finansines ataskaitas, auditorius neprivalo atlikti jokių šių finansinių ataskaitų audito procedūrų. Tačiau, jei, paskelbus finansines ataskaitas, auditorius sužino faktų, dėl kurių, jei būtų apie juos žinojęs auditoriaus išvados datą, jis būtų pakeitęs auditoriaus išvadą, auditorius turi: a) aptarti šį dalyką su vadovybe, ir, jeigu reikia, su už valdymą atsakingais asmenimis; b) nustatyti, ar finansines ataskaitas būtina koreguoti, ir jei būtina: c) pateikti paklausimą vadovybei, kaip ji ketina šį dalyką parodyti finansinėse ataskaitose.
560-ojo TAS 15 dalis	Jei vadovybė taiso finansines ataskaitas, auditorius turi (žr. A17 dalį): a) atlikti audito procedūras, kurios yra būtinos taisymo atveju; b) peržiūrėti vadovybės veiksmus, kuriais siekiama užtikrinti, kad visi gavę anksčiau paskelbtas finansines ataskaitas ir kartu su jomis pateiktą auditoriaus išvadą būtų informuoti apie situaciją; c) jei netaikytinos 12 dalyje aprašytos aplinkybės: i) iki naujos auditoriaus išvados datos pratęsti 6 ir 7 dalyse nurodytas audito procedūras, o naujos auditoriaus išvados data negali būti ankstesnė už taisytų finansinių ataskaitų patvirtinimo datą; ir ii) pateikti naują auditoriaus išvadą apie taisytas finansines ataskaitas. d) jei taikytinos 12 dalyje aprašytos aplinkybės, parengti naują arba pakeisti ankstesnę auditoriaus išvadą, kaip tai numatyta 12 dalyje.
560-ojo TAS 16 dalis	Į naujos ar pakeistos auditoriaus išvados „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipas auditorius turi įtraukti dalį, kurioje pateikiama nuoroda į finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą, kuriame išsamiau aptariamos anksčiau paskelbtų finansinių ataskaitų taisymų priežastys, ir į ankstesnę auditoriaus išvadą.
560-ojo TAS 17 dalis	Jei vadovybė nesiima būtinų veiksmų, kad visi gavę anksčiau paskelbtas finansines ataskaitas būtų informuoti apie situaciją, ir jei netaiso finansinių ataskaitų tais atvejais, kai, auditoriaus įsitikinimu, jos privalo būti taisomos, auditorius turi pranešti vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims, išskyrus atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys susiję su vadovavimu įmonei, kad jis sieks užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada. Jei, nepaisant to, vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys nesiima šių būtinų veiksmų, auditorius turi imtis atitinkamų veiksmų, siekdamas užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada (žr. A18 dalį).

Finansinių ataskaitų tvirtinimo data

Finansinių ataskaitų tvirtinimo data gali būti nustatoma taip, kaip parodyta toliau pateiktame pavyzdyje.

13.1-2 pvz.

Išvados data	Anksteesnė iš datų, kurią **atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys**: • nustato, kad visos būtinos finansinės ataskaitos, įskaitant aiškinamąjį raštą, buvo parengtos; ir • patvirtino prisiimantys atsakomybę už tokias finansines ataskaitas.
Atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys	• pagal įstatymus ar teisės aktus numatyti asmenys, veikiantys pagal atitinkamas finansinių ataskaitų tvirtinimo procedūras; ir • pačios įmonės paskirti asmenys, veikiantys pagal pačių nustatytas finansinių ataskaitų tvirtinimo procedūras.
Būtinybė gauti akcininkų patvirtinimą	Galutinis akcininkų patvirtinimas auditoriui nėra reikalingas tam, kad jis galėtų padaryti išvadą, kad surinko pakankamų tinkamų audito įrodymų savo nuomonei pagrįsti.

Norėdamas nustatyti, ar buvo pobalansinių įvykių ir įvertinti jų poveikį, auditorius atlieka toliau nurodytus veiksmus.

13.1-3 pvz.

Procedūra	Aprašymas
Nustatyti bet kokius pobalansinius įvykius	Atlikti audito procedūras, skirtas nustatyti bet kokius pobalansinius įvykius, dėl kurių reikėtų koreguoti finansines ataskaitas, arba kuriuos reikėtų atskleisti finansinėse ataskaitose. Tokios procedūros galėtų būti: • susipažinimas su vadovybės procedūromis (jeigu jų yra) pobalansiniams įvykiams nustatyti; • paklausimų vadovybei (ir už valdymą atsakingiems asmenims) teikimas apie: – naujus įsipareigojimus, skolinius įsipareigojimus ir laidavimus; – įvykdytus ar planuojamus turto pirkimo ar pardavimo sandorius; – kapitalo padidėjimą ar skolos priemonių išleidimą; – susitarimus dėl susijungimo ar įmonės likvidavimo; – vyriausybės nusavintą ar sunaikintą turtą (pvz., dėl gaisro ar potvynio) ; – teisminius procesus, pateiktus ieškinius ir nenumatytas aplinkybes; – atliktus ar numatytus neįprastus apskaitos koregavimus; – bet kokius kitus įvykusius ar tikėtinus įvykius, dėl kurių gali kilti abejonės dėl veiklos tęstinumo prielaidos pagrįstumo ar kitų apskaitos metodų tinkamumo; – bet kokius įvykius, kurie svarbūs apskaitinių įvertinimų ar atidėjinių, parodytų finansinėse ataskaitose, vertinimui; ir

Procedūra	Aprašymas
	– bet kokius įvykius, susijusius galimybe atgauti turtą; • įmonės savininkų (vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų) susirinkimų, kurie įvyko po finansinių ataskaitų datos, protokolų, jei jų buvo, skaitymą ir paklausimų dėl šiuose susirinkimuose aptartų klausimų, kurie dar nėra įtraukti į protokolus, pateikimą; ir • jeigu yra, po ataskaitinio laikotarpio pabaigos sudarytų finansinių ataskaitų skaitymas.
Gauti rašytinius patvirtinimus	Apsvarstyti, ar audito įrodymams patvirtinti reikėtų gauti su tam tikrais pobalansiniais įvykiais susijusius rašytinius patvirtinimus, ir taip surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus.
Auditoriui tapo žinomi faktai *(po auditoriaus išvados datos, tačiau prieš paskelbiant finansines ataskaitas)*	• aptarti klausimą su vadovybe (ir su už valdymą atsakingais asmenimis); • nustatyti, ar finansines ataskaitas būtina koreguoti, ir jei būtina: – pateikti paklausimą vadovybei, kaip ji ketina šį dalyką parodyti finansinėse ataskaitose; – atlikti būtinas tolesnes audito procedūras, ir – pateikti naują auditoriaus išvadą apie taisytas finansines ataskaitas. Joje taip pat gali būti nurodomos dvi išvados datos, kurios taikomos tik taisymams (žr. 1 tono 13.2 skyrių), arba įterpiant „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą; ir • jeigu vadovybė netaiso finansinių ataskaitų, auditorius pareiškia modifikuotą auditoriaus nuomonę; • jeigu auditoriaus išvada jau buvo paskelbta, pranešti vadovybei (ir už valdymą atsakingiems asmenims), kad ji neskelbtų finansinių ataskaitų trečiosioms šalims tol, kol nebus atlikti būtini taisymai. • jeigu, nepaisant tokio pranešimo, finansinės ataskaitos vis tiek yra paskelbiamos, imtis atitinkamų veiksmų (pasikonsultavus su teisininkais), siekiant užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada.
Auditorius sužino faktus *(po finansinių ataskaitų paskelbimo)*	• aptarti klausimą su vadovybe (arba su už valdymą atsakingais asmenimis); • nustatyti, ar finansines ataskaitas būtina taisyti, ir, jei būtina, teikti paklausimą vadovybei apie tai, kaip ji ketina šį taisymą parodyti finansinėse ataskaitose; • jeigu vadovybė taiso finansines ataskaitas: – pobalansiniams įvykiams taikomas audito procedūras taikyti iki naujos audito išvados datos, išskyrus atvejus, kai auditoriaus išvada yra keičiama įtraukiant papildomą datą, taikomą tik konkrečiam taisymui (žr. 1 tomo 13.2 dalį), – atlikti būtinas tolesnes audito procedūras, – patikrinti, ar vadovybė ėmėsi veiksmų, užtikrinančių, kad visi gavę anksčiau paskelbtas finansines ataskaitas ir kartu su jomis pateiktą auditoriaus išvadą būtų informuoti apie situaciją; ir

Procedūra	Aprašymas
	– pateikti naują auditoriaus išvadą apie taisytas finansines ataskaitas; • paskelbti naują ar pakeistą audito išvadą, kurioje būtų įterpta „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa (žr. 1 tomo 13.2 skyrių). Jeigu vadovybė nesiima veiksmų, užtikrinančių, kad visi gavę anksčiau paskelbtas finansines ataskaitas būtų informuoti apie situaciją: – pranešti vadovybei (ir už valdymą atsakingiems asmenims), kad auditorius imsis atitinkamų veiksmų, siekdamas užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada; ir • jeigu nepaisant tokio pranešimo vadovybė (arba už valdymą atsakingi asmenys) nesiima reikiamų žingsnių, imtis atitinkamų veiksmų (tokių, kaip konsultacijos su teisininku), siekdamas užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada.

SVARBŪS DALYKAI

Tiek auditorius, tiek klientas yra suinteresuoti baigti darbą, būtiną laiku paskelbti auditoriaus išvadą. Tai sumažins darbo, būtino nustatyti, įvertinti ir atskleisti pobalansinius įvykius finansinėse ataskaitose, apimtį.

13.2. Dviejų datų nurodymas

Dėl pobalansinių įvykių, apie kuriuos sužinoma po auditoriaus išvados datos, dažnai reikia papildomai patikrinti likučius, apskaitinius įvertinimus, atidėjinius ir kitą finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją. Tokiais atvejais turėtų būti skelbiama nauja auditoriaus išvada, kurios data negali būti ankstesnė už tikslintų finansinių ataskaitų patvirtinimo datą.

Tačiau dėl kai kurių pobalansinių įvykių auditorius turėtų tik patikslinti finansines ataskaitas, kaip aprašyta atitinkamame finansinių ataskaitų aiškinamąjame rašte. Tokiose situacijose (jeigu tai leidžiama pagal vietos įstatymus ar teisės aktus), nurodoma pirminė auditoriaus išvados data, tačiau įrašoma ir papildoma data (dvigubos datos nurodymas), siekiant informuoti skaitytojus, kad po pirminės datos atliktos audito procedūros buvo taikomos tik pobalansiniams tikslinimams.

Situacijos, kai nurodomos dvi datos, pavyzdys:

- pirminės auditoriaus išvados data buvo 20XX m. rugsėjo 15 d.;
- 20XX m. spalio 22 d. įmonė paskelbė, kad parduoda didžiąją verslo dalį. Vadovybė parengė naują pastabą (Y), kurioje aprašomas įvykis, ir kuri įterpiama į finansines ataskaitas; ir
- Y pastaboje pateiktų duomenų auditas buvo baigtas 20XX m. lapkričio 3 d.

Auditoriaus išvadoje, vartojant tokią toliau nurodytą formuluotę, nurodomos dvi datos:

„20XX m. rugsėjo 15 d., išskyrus Y pastabą, kurios data yra 20XX m. lapkričio 3 d.“

14. Veiklos tęstinumas

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Auditorius privalo įvertinti vadovybės taikomą veiklos tęstinumo prielaidą rengiant finansines atskaitas ir įmonės gebėjimą tęsti veiklą.	570-asis TAS

14.0-1 pvz.

Rizikos įvertinimas

Apsvarstyti ir paklausti vadovybės ar įvyko kokie nors įvykiai (egzistuoja sąlygos), dėl kurių atsiranda abejonės, kad įmonė geba tęsti veiklą.
Peržiūrėti, kaip vadovybė įvertino galinčius įvykti įvykius (susidaryti sąlygas) ir atsaką (planus).

Viso audito metu būti budriam dėl galinčių susidaryti sąlygų arba įvykti įvykių.

Atsakas į riziką

Jei įvykiai (sąlygos) buvo nustatytos:

- paklausti vadovybės apie tai, koks yra jų veiksmų planas;
- įvertinti vadovybės veiksmų planą;
- patikrinti naudotų duomenų patikimumą ir prielaidų, taikytų atliekant pinigų srautų prognozes, pagrįstumą;

Paklausti vadovybės apie įvykius (sąlygas), kurie įvyko (susidarė) laikotarpiu po vadovybės vertinimo.

Įvertinti gautus papildomus faktus arba informaciją.

Išvados teikimas

Nustatyti, ar:

- egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas dėl nustatytų įvykių (sąlygų);
- taikoma veiklos tęstinumo prielaida yra tinkama.

Ar finansinėse ataskaitose išsamiai apibūdinti su veiklos tęstinumo prielaida susiję įvykiai (sąlygos) ir atskleistas reikšmingas neapibrėžtumas?
Gauti vadovybės pareiškimus.

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
570-ojo TAS 9 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vadovybės taikomos veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumo rengiant finansines ataskaitas; b) remiantis surinktais audito įrodymais padaryti išvadas dėl to, ar egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas dėl įvykių ar sąlygų, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą; ir c) nustatyti poveikį auditoriaus išvadai.

14.1 Apžvalga

Veiklos tęstinumo prielaida yra labai svarbi rengiant finansines ataskaitas.

570-ajame TAS pateikiamos gairės dėl auditoriaus pareigų atliekant finansinių ataskaitų auditą įvertinti vadovybės taikomą veiklos tęstinumo prielaidą, ir įmonės gebėjimą tęsti veiklą

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
570-ojo TAS 2 dalis	Pagal veiklos tęstinumo prielaidą laikoma, kad įmonė numatomoje ateityje tęs savo veiklą. Bendrosios paskirties finansinės ataskaitos rengiamos veiklos tęstinumo pagrindu, išskyrus tuos atvejus, kai vadovybė ketina likviduoti įmonę ar nutraukti veiklą arba neturi kitų realių alternatyvų, todėl taip turi pasielgti. Specialiosios paskirties finansinės ataskaitos nebūtinai turi būti rengiamos pagal finansinės atskaitomybės tvarką, pagal kurią reikalaujama veiklos tęstinumo prielaidos (pavyzdžiui, pagal kai kurias jurisdikcijas veiklos tęstinumo prielaida netaikoma kai kurioms finansinėms ataskaitoms, kurios rengiamos mokesčių pagrindu). Kai veiklos tęstinumo prielaida taikoma tinkamai, turtas ir įsipareigojimai į apskaitą įtraukiami remiantis tuo, kad įmonė galės realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimus įprastinėmis verslo sąlygomis (žr. A1 dalį).

Pagal veiklos tęstinumo prielaidą numatoma, kad numatomoje ateityje įmonė tęs savo veiklą ir neketins ar nebus priversta įmonę likviduoti, nutraukti veiklą ar siekti kreditorių paramos pagal įstatymus ar teisės aktus. Atitinkamai, turtas ir įsipareigojimai į apskaitą įtraukiami remiantis tuo, kad įmonė galės realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimus įprastinėmis verslo sąlygomis.

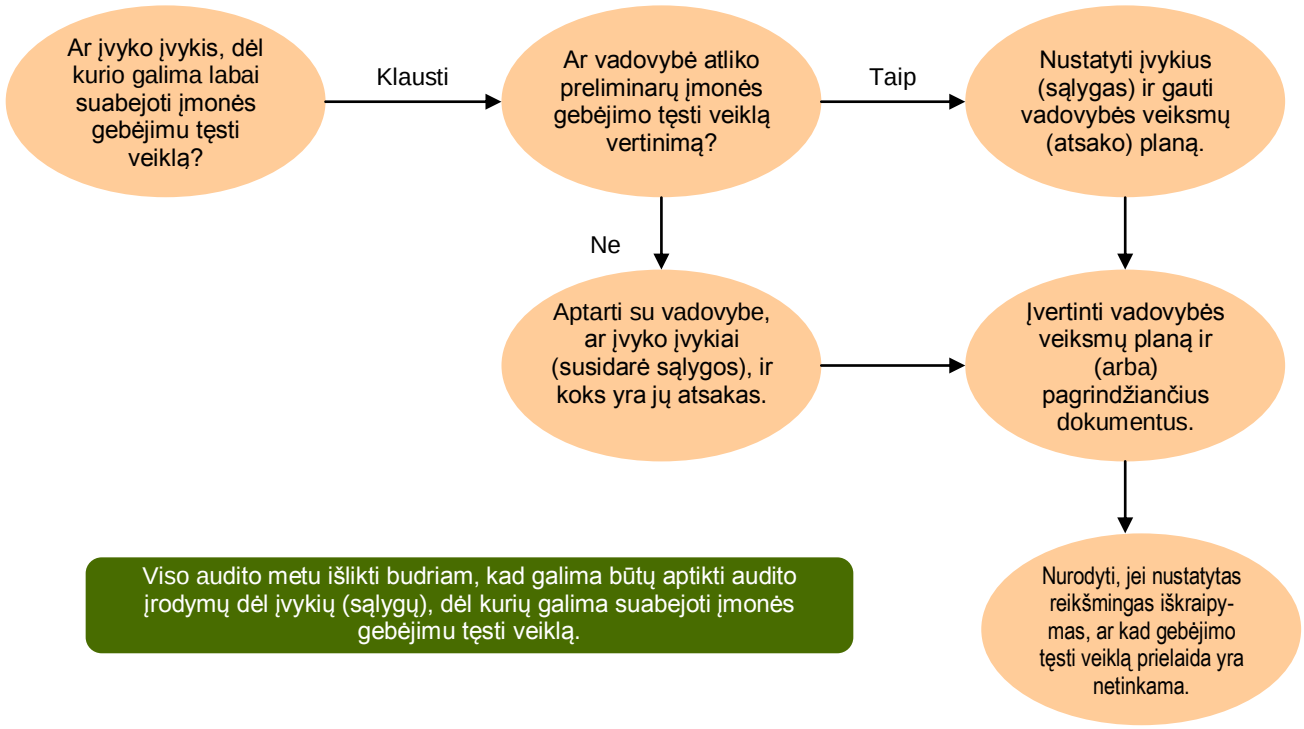
14.2. Rizikos vertinimo procedūros

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
570-ojo TAS 10 dalis	Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras, kaip reikalaujama 315-ajame TAS, auditorius turi apsvarstyti, ar egzistuoja įvykiai ar sąlygos, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą. Tai darydamas auditorius turi nustatyti, ar vadovybė jau atliko preliminarų įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimą, ir (žr. A2–A5 dalis): a) jei toks vertinimas atliktas, auditorius su įmonės vadovybe šį vertinimą turi aptarti ir išsiaiškinti, ar vadovybė nustatė įvykių ar sąlygų, kurie, kartu ar atskirai, keltų didelių abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą, ir, jei taip, kaip vadovybė planuoja tai išspręsti; arba b) jei toks vertinimas dar neatliktas, auditorius su įmonės vadovybe turi aptarti ketinamos taikyti veiklos tęstinumo prielaidos pagrindą ir pasiteirauti vadovybės, ar egzistuoja įvykiai ar sąlygos, kurie, atskirai

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	ar kartu, keltų didelių abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą.
570-ojo TAS 11 dalis	Auditorius audito metu turi išlikti budrus, kad aptiktų audito įrodymų dėl įvykių ar sąlygų, dėl kurių galima suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą (žr. A6 dalį).

Reikalavimai gali būti apibendrinti, kaip parodyta toliau pateiktame pavyzdyje.

14.2-1 pvz.



Įvykių ar sąlygų, kurie, atskirai ar kartu, keltų didelių abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą, pavyzdžiai.

14.2-2 pvz.

Požymiai	Aprašymai
Finansiniai	• grynieji įsipareigojimai arba grynųjų trumpalaikių įsipareigojimų būklė;. • nustatytos trukmės skolų, kurioms artėja grąžinimo terminas ir kurioms nėra realios tikimybės, kad jis bus pratęstas, sugrąžinamas, arba per didelis pasitikėjimas trumpalaikėmis skolomis finansuojant ilgalaikį turtą; • požymiai, kad kreditoriai nebeteiks finansinės paramos; • neigiami pagrindinės veiklos pinigų srautai, pateikiami istorinėse arba prognozinėse finansinėse ataskaitose; • nepalankūs pagrindiniai finansiniai rodikliai; • ženklūs pagrindinės veiklos nuostoliai ar didelis turto, naudojamo pinigų

Požymiai	Aprašymai
	srautams kurti, vertės sumažėjimas; • neišmokėti dividendai arba nutrauktas jų mokėjimas; • nesugebėjimas laiku atsiskaityti su kreditoriais; • nesugebėjimas įvykdyti paskolų sutarčių sąlygų; • pasikeitusios pirkimo sąlygos, vietoj pirkimo kreditan taikomas apmokėjimas pristatant; • nesugebėjimas gauti finansinių išteklių, būtinų naujų produktų kūrimui ar kitoms svarbioms investicijoms.
Veiklos	• vadovybės ketinimai likviduoti įmonę ar nutraukti tam veiklą; • pagrindinių vadovų praradimas, kai nėra juos pakeičiančių asmenų; • pagrindinės rinkos, pagrindinio (-ių) kliento (-ų), frančizės, licencijos ar pagrindinio (-ių) tiekėjo (-ų) praradimas; • darbo jėgos trūkumai; • svarbių išteklių trūkumas; • itin sėkmingo konkurento atsiradimas rinkoje.
Kiti	• kapitalo ar kitų įstatymo numatytų reikalavimų nesilaikymas; • vyksta teismo arba priežiūros institucijos inicijuotas procesas prieš įmonę, ir priėmus įmonei nepalankų sprendimą, sudarytų sąlygas ieškiniams, kurių įmonė greičiausiai negalėtų įvykdyti; • įstatymų, teisės aktų ar vyriausybės politikos pasikeitimai, kurie gali neigiamai paveikti įmonę; • nelaimės, nuo kurių įmonė nebuvo apsidraudusi arba buvo nepakankamai apsidraudusi.

Pirmiau nurodytų įvykių ar sąlygų neigiamą įtaką dažnai galima sumažinti kitais veiksniais. Pavyzdžiui, jei įmonė negali mokėti įprastų paskolos įmokų, vadovybė gali nuspręsti, kad pakankamus pinigų srautus užtikrins tokiomis alternatyviomis priemonėmis, kaip turto perleidimas, paskolos grąžinimo grafiko koregavimas ar papildomo kapitalo pritraukimas. Panašiai, pagrindinio tiekėjo praradimo neigiama įtaka gali būti sumažinta tuo atveju, jeigu įmonė turi tinkamą alternatyvų tiekimo šaltinį.

14.3. Vadovybės vertinimo įvertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
570-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi įvertinti vadovybės atliktą įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimą (žr. A7–A9; A11–A12 dalis).
570-ojo TAS 13 dalis	Įvertindamas vadovybės atliktą įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimą, auditorius turi vertinti tą patį laikotarpį, kurį vertino vadovybė, kaip tai numatyta pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką arba įstatymuose ar teisės aktuose, jei juose nurodomas ilgesnis laikotarpis. Jei vadovybės atliktas įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimas apima mažiau kaip dvylika mėnesių

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	nuo finansiniu ataskaitų datos, kaip nurodyta 560-ajame TAS, auditorius turi prašyti vadovybės pratęsti vertinimo laikotarpį bent iki dvylikos mėnesių nuo finansinių ataskaitų datos (žr. A10–A12 dalis).
570-ojo TAS 14 dalis	Įvertindamas vadovybės atliktą vertinimą, auditorius turi apsvarstyti, ar vadovybės vertinimas apima visą susijusią informaciją, kuria auditorius sužinojo audito metu.
570-ojo TAS 15 dalis	Auditorius turi pasiteirauti vadovybės, ar ji žino apie vėlesnių laikotarpių nei tas, kurį vertino vadovybė, įvykius ar sąlygas, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą (žr. A13–A14 dalis).

Vadovybės planų vertinimas mažesnėse įmonėse

Mažesnių įmonių vadovybė gali būti neparengusi išsamaus įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimo. Šiuo atveju vadovybė gali remtis savo išsamiomis žiniomis apie verslą ir tikėtinomis ateities perspektyvomis.

Tokiu atveju auditorius dažniausiai taiko tokias vertinimo procedūras:

- aptaria vidutinio laikotarpio ir ilgalaikius finansavimo šaltinius su vadovybe;
- pagrindžia vadovybės ketinimus gautomis žiniomis apie įmonę ir surinktais dokumentų įrodymais;
- kreipiasi į vadovybę ir prašo pratęsti vertinimo laikotarpį ne mažiau, kaip 12 mėnesių. Tai galima pasiekti aptariant, teikiant paklausimus, tikrinant pagrindžiančius dokumentus ir vertinant tokių dokumentų tinkamumą. Pavyzdžiui, tikimybę, kad bus gautos pajamos iš būsimų pardavimų, galima pagrįsti galimais pardavimo užsakymais ar pardavimo sutartimis, ir
- teikia paklausimus vadovybei apie tai, ar jai žinomi kokie nors įvykiais (sąlygos), įvykę (susidarę) laikotarpiu po vadovybės vertinimo, dėl kurių gali kilti abejonių dėl įmonės galimybių tęsti veiklą.

Konkretūs veiksniai, dėl kurių gali kilti abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą gali, būti tokie:

- **įmonės gebėjimas išlikti nepalankiomis sąlygomis;**
  Mažos įmonės gali sugebėti greitai reaguoti, išnaudoti atsiradusias galimybes, tačiau joms gali pritrūkti išteklių palaikyti veiklą.
- **galimybės gauti finansavimą;**
  Tai gali būti atvejai, kai bankai ar kiti skolintojai ketina nutraukti paramą įmonei. Tai taip pat gali būti atvejis, kai savininkui vadovui (ar kitoms susijusioms šalims, tokioms, kaip šeimos nariai) nebeteikiama paskola ar atsisakoma suteikti paskolų garantijas, arba iš esmės pakeičiamos tokios paskolos ar garantijos sąlygos.
- **kiti reikšmingi pasikeitimai;**
  Tai gali pagrindinio tiekėjo netekimas, ar pagrindinio kliento, pagrindinio darbuotojo, ar teisės veikti pagal licenciją, frančizę ar kitus teisinius susitarimas praradimas.

Toliau esančiame pavyzdyje nurodyta, kokias procedūras auditorius taiko tokiose situacijose.

14.3-1 pvz.

Atsižvelgti	Aprašymas
Turimi dokumentų įrodymai	Dokumentuoti: • įmonei suteiktų paskolų ar kitokio susitarimo dėl finansavimo sąlygas;

Atsižvelgti	Aprašymas
	• informaciją apie subordinuotas paskolas tokioms trečiosioms šalims, kaip bankas; • informaciją apie trečiųjų šalių teikiamą finansavimą pagal garantijas ar asmeninio turto įkeitimo sandorius; ir • informaciją apie pasikeitimus, dėl kurių gali kilti abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą.
Papildomi patvirtinimai	Įvertinti savininko vadovo ir kitų susijusių šalių galimybes: • suteikti reikiamą papildomą pagalbą, tokią kaip paskolos ar garantijos; ir • vykdyti įsipareigojimus pagal susitarimus dėl paramos.
Kiti svarbūs pasikeitimai	Įvertinti reikšmingų pasikeitimų, tokių kaip pagrindinio kliento, tiekėjo, darbuotojo praradimas, pajamų negavimas dėl technologinio atsilikimo, naujų konkurentų atsiradimo poveikį įmonės veiklai.
Prašymas pateikti rašytinius patvirtinimus	Reikalauti pateikti rašytinius patvirtinimus apie: • teikiamos finansinės paramos sąlygas; ir • savininko vadovo ketinimus dėl teikiamos paramos ir tokios paramos suvokimas.

14.4 Atsakas į riziką – kai nustatoma, kad įvyko atitinkami įvykiai

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
570-ojo TAS 16 dalis	Jei buvo nustatyti įvykiai ar sąlygos, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą, auditorius turi atlikti papildomas audito procedūras, įskaitant lengvinančių veiksnių apsvarstymą, kad galėtų surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų ir galėtų nuspręsti, ar egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas. Šios procedūros turi apimti (žr. A15 dalį): a) jei vadovybė dar neatliko įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimo, prašymą vadovybei atlikti tokį vertinimą; b) vadovybės ateities veiksmų planų, susijusių su gebėjimo tęsti veiklą vertinimu, įvertinimą siekiant nuspręsti, ar tikėtina, kad šių planų rezultatai pagerins situaciją, ir ar vadovybės planus įmanoma įvykdyti tomis aplinkybėmis (žr. A16 dalį); c) jei įmonė parengė pinigų srautų prognozę ir šios prognozės analizė yra reikšmingas veiksnys svarstant ateities įvykių ar sąlygų pasekmes, vertinant vadovybės ateities veiksmų planus (žr. A17–A18 dalis): i) pagrindinių duomenų, kurie buvo naudoti rengiant prognozę, patikimumo įvertinimą; ir ii) nustatymą, ar prielaidos, kuriomis paremta prognozė, yra tinkamai pagrįstos; d) apsvarstymą, ar po vadovybės atlikto vertinimo datos paaiškėjo papildomų faktų ar informacijos; e) prašymą vadovybei (ir už valdymą atsakingiems asmenims) pateikti rašytinius pareiškimus dėl ateities veiksmų planų ir galimybių šiuos planus įvykdyti.

Jeigu auditorius nustato įvykius (sąlygas), reikšmingas veiklos tęstinumo prielaidos pagrįstumo vertinimui, jis atlieka papildomas procedūras (taip pat vertina, kokie gali būti neapibrėžtumą mažinantys veiksniai), kad galėtų nustatyti, ar yra reikšmingas neapibrėžtumas.

Reikšmingas neapibrėžtumas

Gali būti nustatyti įvykiai ar sąlygos, kurios sukeltų abejones dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Reikšmingas neapibrėžtumas egzistuoja tais atvejais, kai galimo poveikio mastas ir jo pasireiškimo galimybė yra tokia, kad, auditoriaus nuomone, būtina tinkamai atskleisti neapibrėžtumo pobūdį ir pasekmes tam, kad finansinės ataskaitos būtų pateiktos teisingai arba kad finansinės ataskaitos nebūtų klaidinančios, kai taikoma atitikties tvarka.

Pagal vadovybės veiksmų planus, skirtus spręsti su veiklos tęstinumu susijusias problemas, dažniausiai numatoma viena ar daugiau tokių strategijų:

- likviduoti turtą;
- skolintis pinigų skolinimasis arba restruktūrizuoti skolas;
- sumažinti arba atidėti išlaidas;
- restruktūrizuoti veiklą, įskaitant produktus ir paslaugas;
- siekti įgyvendinti susijungimo ar įsigijimo sandorį; arba
- padidinti kapitalą.

Toliau esančiame pavyzdyje aprašyti veiksmai, kurių auditorius turėtų imtis, kad išspręstų iškilusias veiklos tęstinumo problemas.

14.4-1 pvz.

Veiksmai	Aprašymas
Gauti vadovybės atlikto vertinimo rezultatus ir planą	Jeigu dar nebuvo atlikta, pareikalauti vadovybės įvertinti įmonės galimybes tęsti jos veiklą.
Įvertinti vadovybės veiksmų planą	Įvertinti vadovybės planuojamus veiksmus veiklos tęstinumo klausimu. Apsvarstyti: • ar įgyvendinus planus situacija pagerės? • ar planai yra tinkami, atsižvelgus į aplinkybes? • ar patikimos pelno (nuostolių) srautų prognozės, ir kuo grindžiamos taikytos prielaidos? • ar nustatyti ir aptarti kitus veiksnius, kurie gali daryti įtakos įmonės galimybėms tęsti veiklą, ir gauti įvairius įrodymus, kad egzistuoja tokie veiksniai: – prasti pastarojo ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatai; – skolos dokumentų ir paskolų sutarčių sąlygų pažeidimai; – įrašai susirinkimų protokoluose apie finansinius sunkumus; – vykstantys teisminiai ginčai, nagrinėjami ieškiniai ir finansinių padarinių vertinimas;

Veiksmai	Aprašymas
	– susitarimų su susijusiomis ir trečiosiomis šalimis dėl finansinės paramos suteikimo, tolesnio jos teikimo egzistavimas, teisėtumas ir galimybė juos įgyvendinti; – susijusių ir trečiųjų šalių finansinės galimybės suteikti papildomą finansavimą ar paskolų garantijas; – kiti pobalansiniai įvykiai, ir – apgaulės požymiai, tokie kaip vadovybės vykdomas kontrolės priemonių nepaisymas, fiktyvūs sandoriai ar reikšmingų faktų nuslėpimas. • ar įmonė gali skolintis, kokios skolinimosi sąlygos ir ar skolinimasis yra pakankamas; • ataskaitas apie priežiūros institucijų veiksmus; • ar bet kokio planuojamo turto perleidimo pagrindas yra pakankamas. Taip pat įvertinti bet kokių papildomų faktų ar informacijos, kurie buvo gauti po to, kai vadovybės atliko vertinimus ar nustatė planus.
Gauti rašytinius patvirtinimus	Reikalauti vadovybės (ir už valdymą atsakingų asmenų) pateikti rašytinius pareiškimus apie jų planuojamus veiksmus ateityje ir tokių veiksmų pagrįstumą.

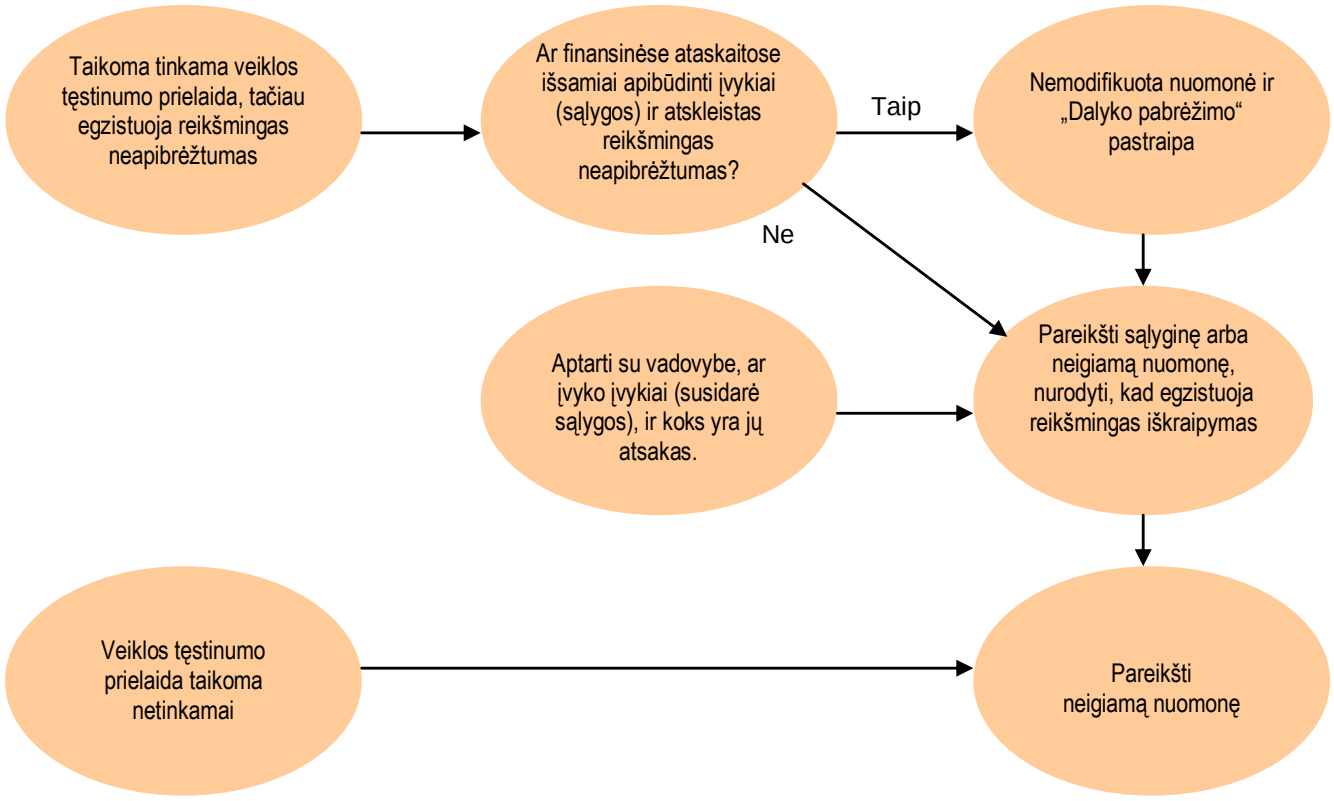
14.5 Išvados teikimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
570-ojo TAS 17 dalis	Remdamasis surinktais audito įrodymais, auditorius turi padaryti išvadą, ar, jo nuomone, egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, susijęs su įvykiais ar sąlygomis, dėl kurių atskirai ar kartu galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą. Reikšmingas neapibrėžtumas egzistuoja tais atvejais, kai galimo poveikio mastas ir jo pasireiškimo galimybė yra tokia, kad, auditoriaus nuomone, būtina tinkamai atskleisti neapibrėžtumo pobūdį ir pasekmes tam, kad (žr. A19 dalį): a) finansinės ataskaitos būtų pateiktos teisingai, kai taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra teisingo pateikimo tvarka, arba b) finansinės ataskaitos nebūtų klaidinančios, kai taikoma atitikties tvarka.
570-ojo TAS 18 dalis	Jei auditorius padaro išvadą, kad veiklos tęstinumo prielaida taikoma tinkamai atitinkamomis aplinkybėmis, tačiau egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, auditorius turi nustatyti, ar finansinėse ataskaitose: a) tinkamai aprašyti pagrindiniai įvykiai ar sąlygos, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą, ir vadovybės veiksmų planai dėl šių įvykių ar sąlygų; ir b) b) aiškiai atskleidžiama, kad yra reikšmingas neapibrėžtumas, susijęs su įvykiais ar sąlygomis, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą, todėl įmonė gali nesugebėti realizuoti turto ir įvykdyti įsipareigojimų įprastinėmis verslo sąlygomis (žr. A20 dalį).
570-ojo TAS 19 dalis	Jei finansinėse ataskaitose informacija atskleista tinkamai, auditorius turi pareikšti nemodifikuotą nuomonę ir į auditoriaus išvadą įtraukti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą siekdamas: a) pabrėžti, kad yra reikšmingas neapibrėžtumas, susijęs su įvykių ar

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	b) sąlyga, dėl kurių galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą, ir atkreipti dėmesį į finansinių ataskaitų pastabą, kurioje yra atskleisti 18 dalyje aptarti dalykai (žr. 706-aji TAS) (žr. A21–A22 dalis).
570-ojo TAS 20 dalis	Jei finansinėse ataskaitose informacija tinkamai neatskleista, auditorius turi pareikšti sąlyginę ar neigiamą nuomonę, kaip tai numatyta 705-ajame TAS. Savo išvadoje auditorius turi pareikšti, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, dėl kurio galima labai suabejoti įmonės gebėjimu tęsti veiklą (žr. A23–A24 dalis).
570-ojo TAS 21 dalis	Jei finansinės ataskaitos parengtos remiantis veiklos tęstinumo prielaida, tačiau, auditoriaus nuomone, vadovybės veiklos tęstinumo prielaida finansinėse ataskaitose taikoma netinkamai, auditorius turi pareikšti neigiamą nuomonę (žr. A25–A26 dalis).
570-ojo TAS 22 dalis	Jei, auditoriui paprašius, vadovybė nenori atlikti vertinimo ar jo pratęsti, jis turi įvertinti šio fakto įtaką auditoriaus išvadai (žr. A27 dalį).
570-ojo TAS 23 dalis	Išskyrus tuos atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei, auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie nustatytus įvykius ar sąlygas, kurie gali kelti dideliu abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Bendraujant su už valdymą atsakingais asmenimis aptariami šie klausimai: a) ar šie įvykiai ar sąlygos sudaro reikšminga neapibrėžtumą; b) ar veiklos tęstinumo prielaidos taikymas yra tinkamas rengiant ir pateikiant finansines ataskaitas; ir c) susijusios finansinėse ataskaitose atskleidžiamos informacijos tinkamumas.
570-ojo TAS 24 dalis	Jei vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys labai delsia patvirtinti finansines ataskaitas po finansinių ataskaitų parengimo datos, auditorius turi pasiteirauti dėl tokio delsimo priežasčių. Jei, auditoriaus įsitikinimu, šis delsimas gali būti susijęs su įvykiais ar sąlygomis, susijusiais su veiklos tęstinumo vertinimu, jis turi atlikti reikalingas papildomas audito procedūras, aprašytas 16 dalyje, bei įvertinti šio fakto įtaką auditoriaus apibendrinančiai išvadai dėl reikšmingo neapibrėžtumo egzistavimo, kaip aprašyta 17 dalyje.

Paskutinis žingsnis – nustatyti nustatytų įvykių (sąlygų) poveikį audito išvadai ir vadovybei, ir, jeigu reikia, už valdymą atsakingus asmenis, pranešti sprendimą. Reikalavimai yra apibendrinti toliau pateiktame pavyzdyje.

14.5-1 pvz.


Taikoma tinkama veiklos tęstinumo prielaida, tačiau egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas
Ar finansinėse ataskaitose išsamiai apibūdinti įvykiai (sąlygos) ir atskleistas reikšmingas neapibrėžtumas?
Taip
Nemodifikuota nuomonė ir „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa
Ne
Aptarti su vadovybe, ar įvyko įvykiai (susidarė sąlygos), ir koks yra jų atsakas.
Pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę, nurodyti, kad egzistuoja reikšmingas iškraipymas
Veiklos tęstinumo prielaida taikoma netinkamai
Pareikšti neigiamą nuomonę

15. Kitų TAS reikalavimų santrauka

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Auditui keliami reikalavimai, nurodyti kituose konkrečiuose TAS, kurie nebuvo niekur atskirai aptarti šiame Vadove.	250-asis, 402-asis, 501-asis, 510-asis, 600-asis, 610-asis, 620-asis, 720-asis TAS

15.1 Apžvalga

Šiame skyriuje aptariami TAS nurodyti auditui keliami reikalavimai, kurie nebuvo niekur atskirai aptarti šiame Vadove, Tokia reikalavimai nurodyti toliau pateiktame pavyzdyje.

15.1-1 pvz.

TAS	Pavadinimas	Skyriaus nuoroda
250-asis TAS	Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą	V1-15.2
402-asis TAS	Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone	V1-15.3
501-asis TAS	Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių	V1-15.4
510-asis TAS	Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai	V1-15.5
600-asis TAS	Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)	V1-15.6
610-asis TAS	Vidaus auditorių darbo naudojimas	V1-15.7
620-asis TAS	Auditoriaus eksperto darbo naudojimas	V1-15.8
720-asis TAS	Auditoriaus atsakomybė dėl kitos informacijos dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos	V1-15.9

15.2 250-asis TAS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas atliekant finansinių ataskaitų auditą“

15.2-1 pvz.

Rizikos įvertinimas

Suprasti:

- teisinę (priežiūros) sistemą ir įmonės pramonės šaką (sektorių);
- kaip įmonė laikosi sistemos reikalavimų.

Apklausti apie tai, ar laikosi įstatymų ir teisės aktų reikalavimų.

Patikrinti susirašinėjimo su licencijavimo ar priežiūros institucijomis dokumentus.

Atsakas į riziką

Taikant tokias audito procedūras, kaip dokumentų skaitymas, vadovybės apklausimas ir pagrindinius testus, nustatyti atvejus, kada nesilaikoma įstatymų ir teisės aktų.

Nustatyti tokio nesilaikymo pobūdį, aptarti su vadovybe ir įvertinti įtaką finansinėms ataskaitoms.

Išvados teikimas

Ar svarbūs nesilaikymo atvejai buvo tinkamai atskleisti finansinėse ataskaitose?

Išvadas pateikti vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims.

Gauti vadovybės pareiškimus.

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
250-ojo TAS 10 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad įmonė tinkamai laikosi tų įstatymų ir teisės aktų, kurie yra bendrai pripažįstami darančiais tiesioginę įtaką nustatant reikšmingas finansinių ataskaitų sumas ir atskleistiną informaciją; b) atlikti apibrėžtas audito procedūras, kurios padėtų nustatyti kitų įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejus, kurie gali daryti reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms; ir c) tinkamai reaguoti į audito metu nustatytus ar įtariamus įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejus.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
250-ojo TAS 11 dalis	Šiame tarptautiniame audito standarte pateikta sąvoka vartojama toliau apibrėžta reikšme: Nesilaikymas – tyčiniai ar netyčiniai įmonės veiksmai ar neveikimas, kurie prieštarauja galiojantiems įstatymams ar teisės aktams. Tokie veiksmai yra, pavyzdžiui, įmonės ar už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar darbuotojų įmonės vardu vykdomos ūkinės operacijos. Sąvoka „nesilaikymas“ neapima netinkamo už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar įmonės darbuotojų elgesio (nesusijusio su įmonės verslo veikla).

Jeigu įmonė nesilaiko įstatymų ir teisės aktų, jos finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipomos.

Vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys atsako už tai, kad būtų nustatyti įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejai ir užkirstas kelias jiems atsirasti. Vadovybė, siekdama sumažinti tokią riziką, gali atlikti tokius veiksmus:

• sudaryti svarbiausių įstatymų sąrašą ir registruoti visus gautus nusiskundimus;

• stebėti, kaip vykdomi teisiniai reikalavimai ir kurti procedūras (vidaus kontrolės priemones) tokiems reikalavimams vykdyti;

• pasitelkti patarėjus teisiniais klausimais, kad jie padėtų stebėti, kaip vykdomi teisiniai reikalavimai;

• sukurti, paskelbti elgesio kodeksą, jį įdiegti ir jo laikytis.

Nustatęs neatitikties atvejus, auditorius taip privalo įvertinti tokių atvejų poveikį finansinėms ataskaitoms ir kitoms audituojamoms sritims (pavyzdžiui, vadovybės (darbuotojų sąžiningumas)).

Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
250-ojo TAS 12 dalis	Siekdamas suprasti įmonę ir jos aplinką pagal 315-ąjį TAS, auditorius turi įgyti bendrą supratimą apie: a) įmonei ir ūkio šakai ar sektoriui, kuriame įmonė veikia, taikomą teisinę ir priežiūros sistemą; ir b) kaip įmonė laikosi tokios sistemos reikalavimų (žr. A7 dalį)
250-ojo TAS 14 dalis	Auditorius turi atlikti toliau nurodytas audito procedūras, kurios padėtų nustatyti kitų įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejus, kurie gali daryti reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms (žr. A9−A10 dalis): a) apklausti vadovybę ir, jeigu reikia, už valdymą atsakingus asmenis, ar įmonė laikosi tokių įstatymų ir teisės aktų; ir b) jeigu reikia, patikrinti susirašinėjimo su licencijavimo ar priežiūros institucijomis medžiagą.

Atliekant vertinimo procedūras įgyjamas bendras supratimas apie įmonei taikomos teisinės ir priežiūros sistemos reikalavimus, ir kaip įmonė laikosi tokių reikalavimų. Toks įgytas bendras supratimas apima toliau nurodytus dalykus.

15.2-2 pvz.

Veiksmai	Aprašymas
Nustatyti finansinėms ataskaitoms svarbius įstatymus ir teisės aktus	Pagal kurių įstatymų ar teisės aktų reikalavimus nustatoma: • finansinių ataskaitų forma ir turinys; • konkrečios ūkio šakos finansinės atskaitomybės ypatumai; • ūkinių operacijų pagal vyriausybės sutartis apskaita; • pelno mokesčio ar pensijų sąnaudų kaupimas arba pripažinimas.
Apklausti vadovybę	• kokie kiti įstatymai ar teisės aktai gali turėti lemiamos reikšmės įmonės veiklai (pvz., veiklos licencijos, susitarimai su bankais, aplinkosaugos reikalavimai ir t.t.)? • kokia politika ir procedūros taikomos siekiant: – užtikrinti atitiktį įstatymams ir teisės aktams? – nustatyti, įvertinti ir apskaityti pagal teismo procesus pateikiamus ieškinius? • dėl kokių įstatymų ir teisės aktų kitų nuostatų pažeidimo (jei tokie yra) įmonei gali būti skiriamos baudos, keliamos bylos arba ji patirtų kitas pasekmes? • kokie teisminiai ginčai ar bylos dėl tariamo įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejų yra neišspręsti?
Susirašinėjimo dokumentų tikrinimas	Peržiūrėti susirašinėjimo dokumentus, ataskaitas ir kitus bendravimo su atitinkamomis licencijavimo ar priežiūros institucijomis įrodymus.

Atsakas į riziką

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
250-ojo TAS 13 dalis	Auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad įmonė tinkamai laikosi tų įstatymų ir teisės aktų, kurie yra bendrai pripažįstami darančiais tiesioginę įtaką nustatant reikšmingas finansinių ataskaitų sumas ir atskleistiną informaciją (žr. A8 dalį).
250-ojo TAS 15 dalis	Atlikdamas auditą, auditorius turi išlikti budrus, kad, taikydamas kitas audito procedūras, galėtų pastebėti įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo ar įtariamus nesilaikymo atvejus (žr. A11 dalį).
250-ojo TAS 16 dalis	Auditorius turi pareikalauti iš vadovybės ir, jeigu reikia, už valdymą atsakingų asmenų pateikti rašytinius pareiškimus, kad visi žinomi įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejai, į kuriuos būtina atsižvelgti rengiant finansines ataskaitas, auditoriui buvo tinkamai atskleisti (žr. A12 dalį).
250-ojo TAS 17 dalis	Jeigu nėra nustatytų ar įtariamų nesilaikymo atvejų, auditorius neprivalo atlikti kitų audito procedūrų, išskyrus nurodytas 12–16 dalyse, kad nustatytų, ar įmonė laikosi įstatymų ir teisės aktų.

Į audito planą įtraukiami tokie toliau esančiame pavyzdyje apibūdinti dalykai.

15.2-3 pvz.

Įtraukiama	Aprašymas
Ar yra nesilaikymo atvejų?	Gali būti atliekamos tokios audito procedūros: • protokolų ir atitinkamų dokumentų, susirašinėjimo dokumentų skaitymas; • įmonės vadovybės, įmonėje dirbančių ar išorės teisininkų apklausa apie teisminius procesus, ieškinius ir vertinimus; ir • pagrindinių detaliųjų ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos testai.
Gauti vadovybės rašytinius patvirtinimus	Paprašyti vadovybės patvirtinti, kad visi žinomi įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejai buvo faktiškai atskleisti.

Nustatytas ar įtariamas nesilaikymo atvejis

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
250-ojo TAS 18 dalis	Sužinojęs informaciją apie nustatytą ar įtariamą įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejį auditorius turi: a) perprasti tokio veiksmo pobūdį ir aplinkybes, kuriomis jis įvyko; ir b) gauti daugiau informacijos, reikalingos įvertinti galimą poveikį finansinėms ataskaitoms.
250-ojo TAS 19 dalis	Įtaręs galimą nesilaikymo atvejį, auditorius šį klausimą turi aptarti su vadovybe ir, jeigu būtina, už valdymą atsakingais asmenimis. Jeigu vadovybė arba atitinkamai už valdymą atsakingi asmenys nepateikia pakankamos informacijos, patvirtinančios, kad įmonė laikosi įstatymų ir teisės aktų, ir jeigu, auditoriaus nuomone, įtariamo nesilaikymo poveikis finansinėms ataskaitoms gali būti reikšmingas, auditorius turi apsvarstyti teisinio patarimo poreikį (žr. A15−A16 dalis).
250-ojo TAS 20 dalis	Kai auditorius negali gauti pakankamai informacijos apie įtariamą nesilaikymo atvejį, jis turi įvertinti, kokią įtaką pakankamų tinkamų audito įrodymų trūkumas gali turėti auditoriaus nuomonei.
250-ojo TAS 21 dalis	Auditorius turi įvertinti nesilaikymo įtaką kitiems audito aspektams, įskaitant auditoriaus atliktą rizikos vertinimą ir rašytinių pareiškimų patikimumą, ir imtis atitinkamų veiksmų (žr. A17−A18 dalis).
250-ojo TAS 22 dalis	Išskyrus atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei ir todėl jau yra informuoti apie nustatytą ar įtariamą nesilaikymo atvejį, apie kurį jiems jau pranešė auditorius, auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie audito metu pastebėtus dalykus, susijusius su įstatymų ar teisės aktų nesilaikymu, išskyrus atvejus, kai tokie dalykai yra akivaizdžiai nereikšmingi.
250-ojo TAS 23 dalis	Jeigu, auditoriaus nuomone, 22 dalyje minimas nesilaikymo atvejis yra tyčinis ir reikšmingas, auditorius kuo greičiau apie tokius dalykus turi pranešti už valdymą atsakingiems asmenims.
250-ojo TAS 24 dalis	Jeigu auditorius įtaria, kad su nesilaikymo atveju yra susijusi vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys, jis apie tai turi pranešti įmonės aukštesnio lygio vadovams, jeigu tokie yra, tokiems, kaip audito komitetui ar stebėtojų tarybai. Jeigu nėra aukštesnio lygio vadovų arba jei auditorius numato, kad į tokius jo pranešimus nebus tinkamai atsižvelgta, arba jeigu auditorius tiksliai nežino,

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	kuriam asmeniui pranešti, jis turi apsvarstyti teisinio patarimo poreikį.

Jei auditorius įtaria galimus įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejus, į juos turėtų reaguoti taip, kaip aprašyta toliau pateiktame pavyzdyje.

15.2-4 pvz.

Veiksmai	Auditoriaus atsakas
1.	Įgyti supratimą apie veiksmų ir aplinkybių pobūdį. Įgytas supratimas turėtų būti tokio lygio, kad galima būtų įvertinti galimą įtaką finansinėms ataskaitoms.
2.	Pastebėjimus dokumentuoti ir aptarti su vadovybe. Jeigu auditorius mano, kad įstatymų ar teisės aktų nesilaikoma sąmoningai, turi nedelsdamas apie tai informuoti. Kai auditorius negali gauti pakankamai informacijos apie įtariamą nesilaikymo atvejį ir negali įvertinti, kokia gali būti įtaka finansinėms ataskaitoms, jis turi įvertinti, kokią įtaką pakankamų tinkamų audito įrodymų trūkumas gali turėti auditoriaus nuomonei.
3.	Įvertinti nesilaikymo įtaką kitiems audito aspektams. Ypač turėtų įvertinti vadovybės pareiškimų patikimumą.
4.	Jeigu su nesilaikymo atveju yra susijusi vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys, jis apie tai turi pranešti įmonės aukštesnio lygio vadovams. Jeigu tokių aukštesnio lygio vadovų nėra, auditorius apsvarsto galimybę kreiptis patarimo į teisininkus.
5.	Jeigu auditorius nusprendžia, kad nesilaikymas daro reikšminga įtaką finansinėms ataskaitoms ir kad tai nebuvo tinkamai atskleista finansinėse ataskaitose, auditorius turi pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę apie finansines ataskaitas. (Žr. 2 tomo 23 skyrių).

Dokumentavimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
250-ojo TAS 29 dalis	Auditorius turi įtraukti į audito dokumentus nustatytą ar įtariamą įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejį, diskusijų su vadovybe ir, jeigu taikytina, už valdymą atsakingais asmenimis ir kitomis įmonei nepriklausančiomis šalimis rezultatus (žr. A21 dalį).

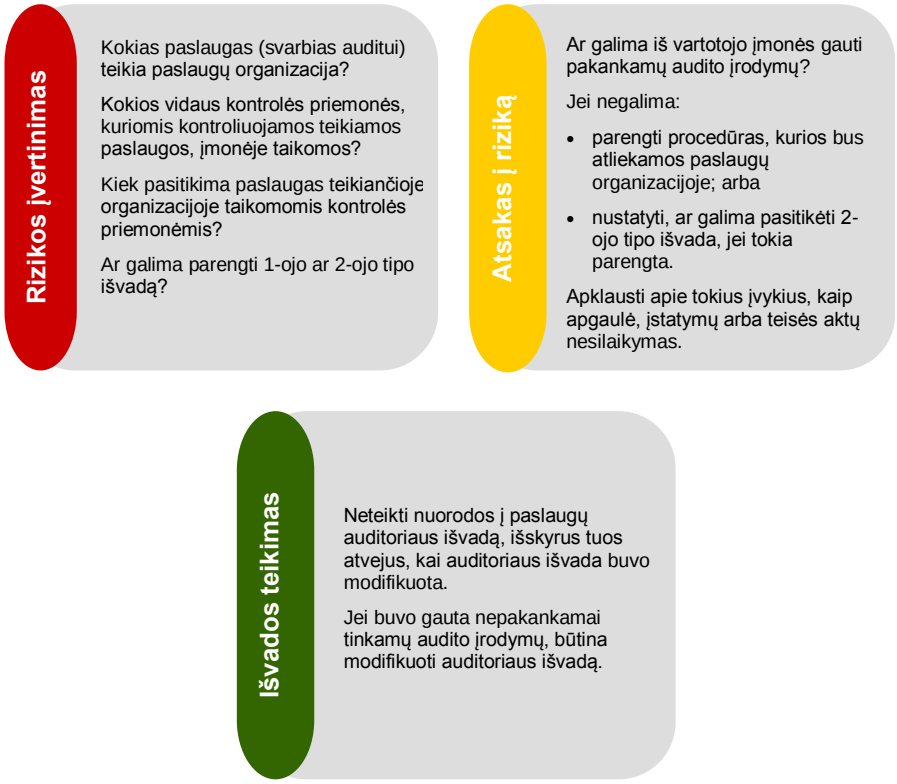
Dažniausiai sudaromi dokumentai:

- atitinkamų įrašų ar dokumentų kopijos; ir
- pokalbių su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir įmonei nepriklausančiomis šalimis protokolai.

15.3 402-asis TAS „Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone“

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
402-ojo TAS 7 dalis	Jeigu vartotojo įmonė naudojasi paslaugų organizacijos paslaugomis, vartotojo auditoriaus tikslai yra šie: a) suprasti paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų pobūdį bei reikšmę ir jų poveikį vartotojo įmonės auditui svarbiai vidaus kontrolei taip, kad jis galėtų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką; ir b) suplanuoti ir atlikti audito procedūras atsižvelgiant į tą riziką.

15.3-1 pvz.



Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
402-ojo TAS 8 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) papildomos vartotojo įmonės kontrolės priemonės – kontrolės priemonės, kurios, kaip sudarydama savo paslaugų planą daro prielaidą paslaugų organizacija, bus taikomos klientų įmonėse ir kurios, jeigu to reikia kontrolės tikslams pasiekti, yra nurodytos įmonės sistemos aprašyme; b) kontrolės priemonių aprašymo ir rengimo paslaugų organizacijoje ataskaita (šiame TAS vadinama 1-ojo tipo išvada) – išvada, kurią sudaro: i) paslaugų organizacijos vadovybės parengtas paslaugų organizacijos sistemos, kontrolės tikslų ir susijusių suplanuotų ir nurodytą dieną įgyvendintų kontrolės priemonių, aprašymas; ir ii) paslaugų auditoriaus išvada, kuria siekiama suteikti pakankamą užtikrinimą ir kurioje pareiškiama paslaugų auditoriaus nuomonė apie paslaugų organizacijos sistemos aprašymą, kontrolės tikslus ir susijusias kontrolės priemones ir kontrolės priemonių modelį tinkamumą nurodytiems kontrolės tikslams pasiekti; c) kontrolės priemonių aprašymo, rengimo ir efektyvumo paslaugų organizacijoje ataskaita (šiame TAS vadinama 2-ojo tipo išvada) – išvada, kurią sudaro: i) paslaugų organizacijos vadovybės parengtas paslaugų organizacijos sistemos, kontrolės tikslų ir susijusių nurodytą dieną ar per nurodytą laikotarpį suplanuotų ir įgyvendintų kontrolės priemonių, o kai kuriais atvejais jų efektyvumo per nurodytą laikotarpį aprašymas; ir

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	ii) paslaugų auditoriaus išvada, kuria siekiama suteikti pakankamą užtikrinimą ir kurią sudaro: a. paslaugų auditoriaus nuomonė apie paslaugų organizacijos sistemos aprašymą, kontrolės tikslus ir susijusias kontrolės priemones, kontrolės priemonių modelio tinkamumą nurodytiems kontrolės tikslams pasiekti ir kontrolės priemonių efektyvumą; ir b. paslaugų auditoriaus kontrolės priemonių testų ir jų rezultatų aprašymas; d) paslaugų auditorius – auditorius, kuris paslaugų organizacijos prašymu pateikia užtikrinimo ataskaitą apie paslaugų organizacijos kontrolės priemones; e) paslaugų organizacija – trečiosios šalies organizacija (arba trečiosios šalies organizacijos segmentas), teikianti vartotojo įmonėms paslaugas, kurios yra finansinei atskaitomybei svarbios tų įmonių informacinės sistemos dalis; f) paslaugų organizacijos sistema – paslaugų organizacijos suplanuota, įdiegta ir prižiūrima politika ir procedūros, skirtos vartotojo įmonei teikti paslaugų auditoriaus išvadoje nurodytas paslaugas; g) pagalbinė paslaugų organizacija – paslaugų organizacija, kitos paslaugų organizacijos naudojama teikti kai kurioms vartotojo įmonei teikiamoms paslaugoms, kurios yra finansinei atskaitomybei svarbios tų įmonių informacinės sistemos dalis; h) vartotojo auditorius – auditorius, kuris atlieka vartotojo įmonės finansinių ataskaitų auditą ir teikia apie jas išvadą; i) vartotojo įmonė – įmonė, kuri naudoja paslaugų organizaciją ir kurios finansinės ataskaitos yra audituojamos.

Dažnai daugelis įmonių (įskaitant labai mažas įmones) tam tikras toliau nurodytas finansinių duomenų apdorojimo funkcijas perduoda paslaugų organizacijai:

- darbuotojų atlyginimo apskaita;
- pardavimas internetu;
- IT paslaugos;
- turto valdymas (atsargų saugojimas, investicijos ir t.t.); ir
- apskaitos tvarkymo paslaugos. Tai tokia veikla, kaip ūkinių operacijų duomenų apdorojimas, apskaitos dokumentų tvarkymas ir finansinių ataskaitų sudarymas.

Tai yra trečiųjų šalių organizacijos (teikiančios su finansine atskaitomybe susijusias paslaugas), vadinamos „paslaugų organizacijomis“.

Jei įmonė naudojasi paslaugų organizacijos paslaugomis, auditorius privalo įvertinti tokių susitarimų įtaką įmonės vidaus kontrolei. Auditorius turėtų:

• gauti pakankamai informacijos, reikalingos reikšmingo iškraipymo rizikai įvertinti; ir

• suplanuoti atitinkamą atsaką.

Mažesnėse įmonėse tokie susitarimai dėl paslaugų įsigijimo gali būti svarbūs įmonės veiklai, tačiau gali būti mažiau reikšmingi auditui. Taip gali būti tais atvejais, kai pačioje įmonėje yra pakankamai vidaus kontrolės

priemonių reikšmingo iškraipymo rizikai sumažinti, arba kai nustatytai rizikai sumažinti gali būti atliekamos pagrindinės audito procedūros.

SVARBŪS DALYKAI

Kai įmonė naudojasi tokios paslaugų organizacijos paslaugomis finansinėms ataskaitoms rengti, jos vadovybė (ir už valdymą atsakingi asmenys) nėra atleidžiama nuo atsakomybės už finansines ataskaitas.

Paslaugų organizacijos vartotojams gali teikti dviejų rūšių ataskaitas:

- **1-ojo tipo išvada – paslaugų organizacijos naudojamų kontrolės priemonių aprašymas ir modelis**

  Tokioje išvadoje pateikiami įrodymai dėl taikomų kontrolės priemonių modelio ir įgyvendinimo, bet ne dėl jų veiksmingumo. Tokios išvados gali būti informatyvios, tačiau gali mažai padėti auditoriui suprasti, ar per audituojamą laikotarpį paslaugų organizacijoje naudojamos pagrindinės kontrolės priemonės buvo veiksmingos.

- **2-ojo tipo išvada – kontrolės priemonių aprašymas, modelis ir veiksmingumas**
  Auditorius gali pasinaudoti šiomis išvadomis, kai siekia įvertinti, ar:
  - paslaugų organizacijos auditoriaus patikrintos kontrolės priemonės yra susijusios su įmonės ūkinėmis operacijomis, sąskaitų likučiais, atskleidžiama informacija ar susijusiais tvirtinimais; ir
  - paslaugų organizacijos auditoriaus atlikti kontrolės priemonių testai ir jų rezultatai yra pakankami (t.y., paslaugų organizacijos auditoriaus testų apimamas laikotarpis, ir laikotarpis, praėjęs nuo tokių testų atlikimo).

Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
402-ojo TAS 9 dalis	Susipažindamas su vartotojo įmone pagal 315-ąjį TAS, vartotojo auditorius turi suprasti, kaip vartotojo įmonė naudojasi paslaugų organizacijos teikiamomis paslaugomis vartotojo įmonės veikloje, įskaitant (žr. A1−A2 dalis). a) paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų pobūdį, tokių paslaugų reikšmę vartotojo įmonei, įskaitant jų poveikį vartotojo įmonės vidaus kontrolei (žr. A3−A5 dalis); b) tvarkomų ūkinių operacijų, sąskaitų ar finansinės atskaitomybės procesų, kuriems įtaką daro paslaugų organizacija, pobūdį ir reikšmingumą (žr. A6 dalį); c) sąveikos tarp paslaugų organizacijos ir vartotojo įmonės veiklos mastą (žr. A7 dalį); d) vartotojo įmonės santykių su paslaugų organizacija pobūdį, įskaitant svarbiausias sutarčių dėl paslaugų organizacijos veiklos sąlygas (žr. A8−A11 dalis);
402-ojo TAS 10 dalis	Siekdamas suprasti auditui svarbią vidaus kontrolę pagal 315-ąjį TAS, vartotojo auditorius turi įvertinti, kaip vartotojo įmonėje planuojamos ir taikomos su paslaugų organizacijos teikiamomis paslaugomis susijusios kontrolės priemonės, įskaitant paslaugų organizacijos tvarkomoms ūkinėms operacijoms taikomas kontrolės priemones (žr. A12−A14 dalis).
402-ojo TAS 11 dalis	Vartotojo auditorius turi nustatyti, ar jis pakankamai suprato paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų pobūdį ir reikšmę bei jų poveikį vartotojo įmonės auditui svarbiai vidaus kontrolei, kad galėtų aptikti ir įvertinti reikšmingo

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	iškraipymo riziką.
402-ojo TAS 12 dalis	Jeigu vartotojo auditorius negali gauti pakankamos informacijos iš vartotojo įmonės, jis turi gauti tokią informaciją atlikdamas vieną ar daugiau šių procedūrų: a) gaudamas 1-ojo ar 2-ojo tipo išvadą, jeigu ji rengiama; b) per vartotojo įmonę susisiekdamas su paslaugų organizacija, kad gautų konkrečią informaciją; c) apsilankydamas paslaugų organizacijoje ir atlikdamas procedūras, kurios suteiks reikiamą informaciją apie atitinkamas paslaugų organizacijoje taikomas kontrolės priemones; arba d) pasitelkdamas kitą auditorių procedūroms, kurios suteiks reikiamą informaciją apie atitinkamas paslaugų organizacijoje taikomas kontrolės priemones, atlikti (žr. A15−A20 dalis).

Kai įmonė naudojasi paslaugų organizacijos paslaugomis, auditorius apsvarsto toliau nurodytus dalykus.

15.3-2 pvz.

Apsvarstyti	Aprašymas
Kokios paslaugos (svarbios auditui) yra teikiamos?	• nustatyti: – teikiamų paslaugų pobūdį; – apdorojamų ūkinių operacijų reikšmingumą; ir – sąskaitas arba finansinės atskaitomybės procesus, kuriems įtaką daro paslaugų organizacija. • peržiūrėti su teikiamomis paslaugomis susijusių sutarčių ir susitarimų tarp vartotojo įmonės ir paslaugų organizacijos sąlygas; • nustatyti sąveikos tarp paslaugų organizacijos ir įmonės lygį (veiklos mastą); • peržiūrėti paslaugų organizacijų, paslaugų auditorių (įskaitant vadovybės laiškus), vidaus auditorių ar priežiūros institucijų išvadas apie paslaugų organizacijoje taikomas kontrolės priemones.
Kokios kontrolės priemonės yra taikomos?	• ar paslaugų organizacijos taikomos kontrolės priemonės yra svarbios auditui? Jeigu ne, pakanka atlikti pagrindines procedūras. Jeigu ne, auditorius privalo įsitikinti, kad paslaugų organizacijos kontrolės priemonės yra tinkamai suplanuotos ir įgyvendintos; • ar vartotojas nustatė kokias nors kontrolės priemones (kurias galima būtų testuoti), kurios sumažintų reikšmingą duomenų apdorojimo riziką, nepriklausomai nuo paslaugų organizacijos taikomų kontrolės priemonių? Pavyzdžiui, vartotojas gali taikyti tokias darbo užmokesčio skaičiavimo kontrolės priemones: – paslaugų organizacijai teikiamus duomenis palyginti su paslaugų organizacijos atskaitomis, kurias pateikia po to, kai apdoroja duomenis; – perskaičiuoti atlyginimų sumų imtį ir patikrinti apskaičiavimo tikslumą,

Apsvarstyti	Aprašymas
	ir – peržiūrėti bendrą atlyginimų sumą ir įsitikinti, ar ji logiška.
Kokiu mastu pasitikima paslaugų organizacijos taikomomis kontrolės priemonėmis?	• gauti parengtas 1-ojo ar 2-ojo tipo išvadas. Sutartyse su paslaugų organizacijomis dažnai įtraukiamos nuostatos dėl tokių išvadų rengimo; • susisiekti su paslaugų organizacija ir gauti konkrečią informaciją; • apsilankyti paslaugų organizacijoje ir atlikti būtinas procedūras; arba • paprašyti kito auditoriaus atlikti būtinas procedūras.

SVARBŪS DALYKAI

Patikrinti paslaugų organizacijos ataskaitų formuluotes ir įsitikinti, ar nėra kokių nors apribojimų dėl naudojimo. Tokie apribojimai gali būti taikomi vadovybei, paslaugų organizacijai ir jos klientams, taip pat įmonės auditoriams.

Atsakas į riziką

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
402-ojo TAS 13 dalis	a) Spręsdamas, ar 1-ojo ar 2-ojo tipo išvados suteikti įrodymai yra pakankami ir tinkami, vartotojo auditorius turi įsitikinti: b) paslaugų auditoriaus profesine kompetencija ir nepriklausomumu nuo paslaugų organizacijos; ir c) standartų, kuriais remiantis buvo parengta 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada, adekvatumu (žr. A21 dalį).
402-ojo TAS 14 dalis	Jeigu vartotojo auditorius numato remtis 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada kaip audito įrodymu savo supratimui apie kontrolės priemonių paslaugų organizacijoje modelį ir įgyvendinimą patvirtinti, vartotojo auditorius turi: a) įvertinti, ar paslaugų organizacijos kontrolės priemonių aprašymas ir modelis yra vartotojo auditoriaus tikslams tinkamos datos ar laikotarpio; b) įvertinti, ar išvadoje esantys įrodymai yra pakankami ir tinkami auditui svarbiai vartotojo įmonės vidaus kontrolei suprasti; ir c) nustatyti, ar paslaugų organizacijos nustatytos papildomos vartotojo įmonės kontrolės priemonės yra reikalingos vartotojo įmonei ir, jeigu taip, nustatyti, ar vartotojo įmonė tokias kontrolės priemones suplanavo ir įgyvendino (žr. A22−A23 dalis).
402-ojo TAS 15 dalis	Atsižvelgdamas į įvertintą riziką pagal 330-ąjį TAS, vartotojo auditorius turi: a) nustatyti, ar remiantis vartotojo įmonėje laikomais dokumentais galima gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl atitinkamų finansinių ataskaitų tvirtinimų; ir, jeigu ne, b) atlikti tolesnes audito procedūras pakankamiems tinkamiems audito įrodymams gauti ar pasitelkti kitą auditorių tokioms procedūroms paslaugų organizacijoje atlikti vartotojo auditoriaus vardu (žr. A24−A28 dalis).
402-ojo TAS 16 dalis	Jeigu, vertindamas riziką, vartotojo auditorius daro prielaidą, kad paslaugų organizacijos taikomos kontrolės priemonės yra efektyvios, vartotojo auditorius

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	turi gauti audito įrodymų dėl tokių kontrolės priemonių efektyvumo atlikdamas vieną ar daugiau tokių procedūrų: a) gauna 2-ojo tipo išvadą, jeigu ją galima gauti; b) paslaugų organizacijoje atlieka atitinkamus kontrolės priemonių testus; arba c) pasitelkia kitą auditorių kontrolės priemonių testams paslaugų organizacijoje atlikti vartotojo auditoriaus vardu. (žr. A29–A30 dalis)
402-ojo TAS 17 dalis	Jeigu pagal 16 dalies a punktą vartotojo auditorius numato naudoti 2-ojo tipo išvadą kaip audito įrodymą, kad kontrolės priemonės paslaugų organizacijoje yra efektyvios, vartotojo auditorius turi nustatyti, ar paslaugų auditoriaus išvada suteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo vartotojo auditoriaus rizikos vertinimui patvirtinti: a) įvertindamas, ar paslaugų organizacijos kontrolės priemonių aprašymas, modelis ir efektyvumas yra vartotojo auditoriaus tikslams tinkamos datos ar laikotarpio; b) nustatydamas, ar paslaugų organizacijos nustatytos papildomos vartotojo įmonės kontrolės priemonės yra svarbios vartotojo įmonei ir, jeigu taip, nustatydamas, ar vartotojo įmonė tokias kontrolės priemones suplanavo ir įdiegė ir, jeigu taip, patikrindamas jų efektyvumą; c) įvertindamas kontrolės priemonių testų apimamo laikotarpio tinkamumą bei nuo kontrolės priemonių testų atlikimo praėjusį laikotarpį; ir d) d) įvertindamas, ar paslaugų auditoriaus atlikti kontrolės priemonių testai ir jų rezultatai, aprašyti paslaugų auditoriaus išvadoje, yra tinkami vartotojo įmonės finansinių ataskaitų tvirtinimams ir suteikia pakankamų tinkamų audito įrodymų vartotojo auditoriaus rizikos vertinimui pagrįsti (žr. A31−A39 dalis).
402-ojo TAS 19 dalis	Vartotojo auditorius turi paklausti vartotojo įmonės vadovybės, ar paslaugų organizacija yra pranešusi vartotojo įmonei arba vartotojo įmonė kitais būdais sužinojo apie bet kokią vartotojo įmonės finansinėms ataskaitoms įtaką darančią apgaulę, įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejus arba neištaisytus iškraipymus. Vartotojo auditorius turi įvertinti, kokią įtaką tokie dalykai daro tolesnių audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai, taip pat jų poveikį vartotojo auditoriaus apibendrinančioms išvadoms ir vartotojo auditoriaus išvadai (žr. A41 dalį).

Reaguodamas į įvertintą riziką auditorius vertina toliau aprašytus dalykus.

15.3-3 pvz.

Įvertinti	Aprašymas
Ar galima reikalingus įrodymus surinkti pačioje įmonėje?	Jeigu taip, surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus dėl atitinkamų finansinių ataskaitų tvirtinimų. Jeigu ne, būtina atlikti papildomas procedūras audito įrodymams surinkti, pavyzdžiui, paskirti kitą auditorių, kuris atliktų procedūras paslaugų organizacijoje vartotojo auditoriaus vardu.
Nustatyti, kokiu mastu galima remtis 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada	• įvertinti auditoriaus profesinę kompetenciją ir nepriklausomumą bei standartų, pagal kuriuos išvada yra rengta, tinkamumą; • įvertinti, ar paslaugų organizacijos kontrolės priemonių aprašymas ir

Įvertinti	Aprašymas
	modelis yra vartotojo auditoriaus tikslams tinkamos datos ar laikotarpio; • įvertinti, ar išvadoje esantys įrodymai yra pakankami ir tinkami auditui svarbiai vartotojo įmonės vidaus kontrolei suprasti; ir • nustatyti, ar paslaugų organizacijos nustatytos papildomos vartotojo įmonės kontrolės priemonės yra reikalingos vartotojo įmonei ir, jeigu taip, nustatyti, ar vartotojo įmonė tokias kontrolės priemones suplanavo ir įdiegė. Atkreipkite dėmesį, kad 1-ojo tipo išvada nesuteikia įrodymų dėl to, kad per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį vidaus kontrolės priemonės paslaugų organizacijoje veikė veiksmingai. Jeigu auditorius negali gauti 2-ojo tipo išvados, jis turėtų atlikti paslaugų organizacijoje taikomų kontrolės priemonių testus ar paskirti kitą auditorių tokiems testams atlikti.
Patikrinti vartotojo dokumentus ir kontrolės priemones	Jeigu galima, surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus dėl atitinkamų finansinių ataskaitų tvirtinimų remiantis vartotojo įmonės dokumentais.
Gauti audito įrodymus iš paslaugų organizacijos	Jeigu nepakanka vartotojo organizacijos dokumentų, gauti audito įrodymus dėl paslaugų organizacijos taikomų kontrolės priemonių veiksmingumo atliekant tokius veiksmus: • gauti 2-ojo tipo išvadą, jeigu ji parengta; • atlikti atitinkamus kontrolės priemonių testus paslaugų organizacijoje; arba • pasitelkti kitą auditorių kontrolės priemonių testams paslaugų organizacijoje atlikti vartotojo auditoriaus vardu.
Teikti paklausimus apie svarbius reikšmingus įvykius *(pvz., apgaulę)*	Teikti paklausimą vadovybei apie tai, ar jiems žinomi (ar jie yra gavę kokį pranešimą iš paslaugų organizacijos) apgaulės, neatitikties įstatymams ar teisės aktams atvejai ar neištaisyti iškraipymai, kurie galėtų turėti įtakos finansinėms ataskaitoms.

Išvados pateikimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
402-ojo TAS 20 dalis	Vartotojo auditorius turi modifikuoti nuomonę savo išvadoje pagal 705-ąjį TAS, jeigu jis negali gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vartotojo įmonės finansinių ataskaitų auditui svarbių paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų (žr. A42 dalį).
402-ojo TAS 21 dalis	Savo išvadoje, kurioje pateikta nemodifikuota nuomonė, vartotojo auditorius neturi daryti nuorodos į paslaugų auditoriaus darbą, išskyrus tuos atvejus, kai tai nustatyta pagal įstatymą ar teisės aktą. Jeigu tokią nuorodą reikalaujama daryti pagal įstatymą ar teisės aktą, vartotojo auditoriaus išvadoje turi būti nurodoma, kad tokia nuoroda nesumažina vartotojo auditoriaus atsakomybės už auditoriaus nuomonę (žr. A43 dalį).
402-ojo TAS 22 dalis	Jeigu nuoroda į paslaugų auditoriaus darbą yra svarbi siekiant suprasti vartotojo auditoriaus nuomonės modifikavimą, vartotojo auditoriaus išvadoje turi būti nurodoma, kad tokia nuoroda nesumažina vartotojo auditoriaus atsakomybės už tą nuomonę (žr. A44 dalį).

Jeigu naudojama 1-ojo ar 2-ojo tipo paslaugų organizacijos išvada, auditoriaus išvadoje apie įmonę nuoroda į paslaugų organizacijos išvadą nepateikiama, išskyrus, kai to reikalaujama pagal įstatymą.

Tačiau, jeigu vartotojo auditorius siūlo pareikšti modifikuotą auditoriaus išvadą, nes paslaugų auditoriaus išvadoje nuomonė yra modifikuota, vartotojo auditoriui nedraudžiama pateikti nuorodos į paslaugų auditoriaus išvadą, jeigu tokia nuoroda padeda paaiškinti modifikuotą vartotojo auditoriaus nuomonę. Tokiais atvejais vartotojo auditorius turi audito išvadoje nurodyti, kad tokia nuoroda nesumažina vartotojo auditoriaus atsakomybės už tą nuomonę.

15.4 501-asis TAS „Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių“

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
501-ojo TAS 3 dalis	Auditoriaus tikslas surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymų dėl: a) atsargų egzistavimo ir būklės; b) su įmone susijusių teisminių ginčų ar ieškinių baigties; ir c) c) segmentų informacijos pateikimo ir atskleidimo pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Dalyvavimas atsargų inventorizacijoje

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
501-ojo TAS 4 dalis	Kai atsargos sudaro reikšmingą dalį finansinėse ataskaitose, auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl atsargų buvimo ir jų būklės tokiais būdais: a) dalyvaudamas atsargų inventorizacijoje, išskyrus tuos atvejus, kai tai neįmanoma (žr. A1–A3 dalis): i) įvertinti vadovybės instrukcijas ir procedūras dėl įmonės atsargų inventorizacijos rezultatų įrašų ir kontrolės (žr. A4 dalį); ii) stebėti, kaip vadovybė atlieka skaičiavimo procedūras (žr. A5 dalį); iii) tikrinti atsargas (žr. A6 dalį); iv) atlikti skaičiavimo testus (žr. A7–A8 dalis); b) atlikdamas galutinių įmonės atsargų įrašų audito procedūras, kad nustatytų, ar jie tiksliai parodo realius atsargų skaičiavimo rezultatus.
501-ojo TAS 5 dalis	Jei atsargų inventorizacija atliekama kitą datą nei finansinių ataskaitų data, auditorius, be 4 dalyje nurodytų būtinų procedūrų, turi atlikti audito procedūras, kad gautų audito įrodymų dėl atsargų pokyčių, įvykusių tarp skaičiavimo datos ir finansinių ataskaitų datos, tinkamo užregistravimo (žr. A9–A11 dalis).
501-ojo TAS 6 dalis	Jei auditorius dėl nenumatytų aplinkybių negali dalyvauti atsargų inventorizacijoje, jis turi atlikti arba stebėti tam tikrą atsargų inventorizacijų kitų dienų ir atlikti per tą laikotarpį įvykusių ūkinių operacijų audito procedūras.
501-ojo TAS 7 dalis	Jei dalyvavimas atsargu inventorizacijoje neįmanomas, auditorius turi atlikti alternatyvias audito procedūras, kad gautų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl atsargų buvimo ir jų būklės. Jei to padaryti neįmanoma, auditorius turi modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje, kaip tai nustatyta 705-ąjame TAS (žr. A12–A14 dalis).
501-ojo TAS 8 dalis	Jei trečiosios šalies saugomos ir tvarkomos atsargos sudaro reikšmingą dalį finansinėse ataskaitose, auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl šių atsargų buvimo ir jų būklės vienu arba abiem šiais būdais: a) prašydamas trečiosios šalies patvirtinimo dėl įmonės vardu laikomų

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	atsargų kiekio ir būklės (žr. A15 dalį); b) atlikdamas tikrinimą ar kitas audito procedūras, tinkamas konkrečiomis aplinkybėmis (žr. A16 dalį).

Jeigu atsargos sudaro reikšmingą dalį finansinėse ataskaitose, auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl atsargų buvimo ir būklės tokiais toliau aprašytais būdais.

15.4-1 pvz.

Procedūra	Aprašymas
Dalyvauti atsargų inventorizacijoje	• įvertinti vadovybės nurodymus dėl inventorizacijos rezultatų registravimo (kontrolės); • stebėti, kaip vadovybė atlieka inventorizacijos procedūras; • tikrinti atsargas ir atlikti skaičiavimo procedūras; • palyginti, koks yra skirtumas tarp inventorizacijos metu nustatytų rezultatų ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos rezultatų; ir • atlikti alternatyvias procedūras, jeigu neįmanoma atlikti inventorizacijos.
Patvirtinti (patikrinti) kitų šalių laikomas atsargas	• prašyti patvirtinimo dėl laikomų atsargų kiekio (būklės); ir • atlikti tikrinimą ar kitas atitinkamas audito procedūras.

Paklausimai apie teisminius ginčus ir ieškinius

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
501-ojo TAS 9 dalis	Auditorius turi parengti ir atlikti audito procedūras, kad nustatytu su įmone susijusius teisminius ginčus ir ieškinius, dėl kurių gali iškilti reikšmingo iškraipymo rizika, įskaitant (žr. A17–A19 dalis): a) paklausimą vadovybei ir, kai tinka, kitiems įmonės darbuotojams, įskaitant įmonės teisininką; b) už valdymą atsakingų asmenų susirinkimų protokolų ir susirašinėjimo tarp įmonės ir jos išorės konsultantų teisės klausimais peržiūrą (žr. A20 dalį); ir c) teisinių išlaidų peržiūrą (žr. A20 dalį).
501-ojo TAS 10 dalis	Jei auditorius nustato reikšmingo iškraipymo, susijusio su nustatytais teisminiais ginčais ir ieškiniais, riziką arba tais atvejais, kai atliktos audito procedūros atskleidžia kitus reikšmingus teisminius ginčus, jis, be procedūrų, kurios yra privalomos pagal TAS, turi inicijuoti tiesioginį bendravimą su įmonės išorės konsultantais teisės kausimais. Tokiu atveju auditorius turi išsiųsti vadovybės parengtą paklausimą, prašydamas išorės konsultantų teisės klausimais tiesiogiai bendrauti su auditoriumi. Jei įstatymai, teisės aktai ar atitinkama profesinė institucija draudžia įmonės išorės konsultantams teisės klausimais tiesiogiai bendrauti su auditoriumi, jis turi atlikti alternatyvias audito procedūras (žr. A21–A25 dalis).
501-ojo TAS 11 dalis	Jei: a) vadovybė nesutinka duoti leidimo auditoriui tiesiogiai bendrauti ar susitikti

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	su išorės konsultantais teisės klausimais arba jei įmonės išorės konsultantai teisės klausimais atsisako tinkamai reaguoti į paklausimą, arba jiems yra uždrausta reaguoti; b) auditorius negali gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų atlikdamas alternatyvias audito procedūras, jis turi modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje, kaip tai nustatyta 705-ajame TAS.
501-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi prašyti vadovybės ir, jei būtina, už valdymą atsakingų asmenų, pateikti rašytinius pareiškimus, kad jis buvo informuotas apie visus žinomus ar tikėtinus teisminius ginčus ir ieškinius, kurių įtaka turėtų būti įvertinta sudarant finansines ataskaitas ir kurie tinkamai parodyti apskaitoje ir atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Norėdamas nustatyti teisminius ginčus ir ieškinius, dėl kurių gali atsirasti reikšmingų iškraipymų rizika, auditorius atlieka toliau pavyzdyje nurodytas audito procedūras.

15.4-2 pvz.

Procedūra	Aprašymas
Teikti paklausimus ir peržiūrėti atitinkamus dokumentus	• teikti paklausimus vadovybei ir kitiems asmenims; • peržiūrėti už valdymą atsakingų asmenų susitikimų protokolus; • peržiūrėti susirašinėjimo dokumentus tarp įmonės ir jos konsultanto teisės klausimais; ir • peržiūrėti teisinių išlaidų dokumentus.
Bendrauti su išorės konsultantais teisės klausimais	Nustatęs, ar įtaręs, kad vyksta teisminiai ginčai ar yra nagrinėjami ieškiniai, auditorius prašo vadovybės parengti paklausimą, kurį jis išsiunčia išorės teisininkui ir prašo pateikti išsamesnę informaciją apie ieškinius ir kt. tiesiogiai jam. Jeigu tokia procedūra draudžiama, arba jeigu vadovybė atsisako leisti auditoriui susisiekti su nepriklausomu teisininku, auditorius gali atlikti tokias alternatyvias procedūras, kaip visų turimų dokumentų peržiūra ar papildomų paklausimų teikimas. Jeigu alternatyvių procedūrų nepakanka, auditoriaus nuomonė yra modifikuojama.
Gauti vadovybės pareiškimus	Prašyti vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų rašytinio pareiškimo, kad visi žinomi ir tikėtini teisminiai ginčai ir ieškiniai buvo tinkamai atskleisti ir parodyti finansinėse ataskaitose.

Informacija apie segmentus

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
501-ojo TAS 13 dalis	Auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl segmento informacijos pateikimo ir atskleidimo pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A26 dalį): a) suprasdamas vadovybės taikomus metodus, skirtus segmento informacijai atskleisti (žr. A27 dalį): i) įvertindamas, ar tikėtina, kad taikant tokius metodus informacija bus atskleista pagal taikoma finansinės atskaitomybės tvarką; ir ii) jei būtina, atlikdamas tokių metodų taikymo testus; ir

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	b) atlikdamas analitines procedūras ar kitas audito procedūras, tinkamas konkrečiomis aplinkybėmis.

Kadangi atliekant MVĮ auditą dažniausiai informacijos apie segmentus nebūna, todėl šiame Vadove tokia informacija toliau nenagrinėjama.

15.5 510-asis TAS „Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai“

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
510-ojo TAS 3 dalis	Atliekant pirmojo audito užduotį auditoriaus tikslas pradinių likučių atžvilgiu yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar: a) pradiniuose likučiuose yra iškraipymų, kurie turi reikšmingą įtaką ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms; ir b) tinkami apskaitos metodai, taikyti apskaičiuojant pradinius likučius, buvo nuosekliai taikomi ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, ar jų pokyčiai buvo tinkamai užregistruoti apskaitoje ir tinkamai pateikti bei atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Šiame standarte pateikiamos gairės dėl pradinių ataskaitinio laikotarpio likučių, kai finansinės ataskaitos yra audituojamos pirmą kartą, arba kai praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas auditavo kitas auditorius.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
510-ojo TAS 5 dalis	Auditorius, rinkdamas informaciją apie pradinius likučius, įskaitant atskleidžiamą informaciją, turi susipažinti su naujausiomis finansinėmis ataskaitomis, jei tokios yra, ir su ankstesnio auditoriaus išvada dėl šių ataskaitų, jei tokia yra.
510-ojo TAS 6 dalis	Auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar pradiniuose likučiuose nėra iškraipymų, kurie daro reikšmingą įtaką ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms (žr. A1–A2 dalis): a) nustatydamas, ar ankstesnio laikotarpio pabaigos likučiai buvo teisingai perkelti į ataskaitinio laikotarpio pradžią, arba, jei reikia, ar jie buvo koreguoti; b) nustatydamas, ar pradiniai likučiai parodo, kad buvo taikyti tinkami apskaitos metodai, ir c) atlikdamas vieną ar kelis iš šių veiksmų (žr. A3–A7 dalis): i) jei buvo atliktas praėjusių finansinių ataskaitų auditas, peržiūrėti ankstesnio auditoriaus darbo dokumentus siekiant gauti įrodymų dėl pradinių likučių; ii) įvertinti, ar ataskaitinio laikotarpio audito procedūros suteikia įrodymų dėl pradinių likučių; arba iii) atlikti specifines audito procedūras siekiant gauti įrodymų dėl pradinių likučių.
510-ojo TAS 7 dalis	Jei auditorius gauna audito įrodymų, kad pradiniuose likučiuose yra iškraipymų, kurie gali daryti reikšmingą įtaką ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, jis turi atlikti tokias papildomas audito procedūras, kurios tinka konkrečiomis aplinkybėmis, kad nustatytų tokių iškraipymų įtaką ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms. Jei auditorius prieina prie

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	išvados, kad tokių iškraipymų yra ataskaitinio laikotarpio finansinėse atskaitose, auditorius turi informuoti apie šiuos iškraipymus atitinkamo lygio vadovybe ir už valdymą atsakingus asmenis, kaip tai numatyta 450-ajame TAS.
510-ojo TAS 8 dalis	Auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar tinkami apskaitos metodai, taikyti apskaičiuojant pradinius likučius, buvo nuosekliai taikomi ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose, ar apskaitos metodų pakeitimai buvo tinkamai užregistruoti apskaitoje ir tinkamai pateikti bei atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
510-ojo TAS 9 dalis	Jei ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų auditą atliko ankstesnis auditorius ir jo nuomonė buvo modifikuota, auditorius turi įvertinti modifikavimo priežasties įtaką vertindamas reikšmingo iškraipymo ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose riziką, kaip numatyta 315-ajame TAS.
510-ojo TAS 10 dalis	Jei auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl pradinių likučių, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę ar atsisakyti pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas, kaip tinkama pagal 705-ąjį TAS (žr. A8 dalį).
510-ojo TAS 11 dalis	Jei auditorius padaro išvadą, kad pradiniuose likučiuose yra iškraipymas, darantis reikšmingą įtaką ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, o jo įtaka nėra tinkamai užregistruota apskaitoje ar tinkamai pateikta ar atskleista, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę ar neigiamą nuomonę, kaip tinkama pagal 705-ąjį TAS.
510-ojo TAS 12 dalis	Jeigu auditorius padaro išvadą, kad: a) ataskaitinio laikotarpio apskaitos metodai yra nenuosekliai taikomi apskaičiuojant pradinius likučius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; arba b) apskaitos metodų pakeitimai nebuvo tinkamai užregistruoti apskaitoje arba tinkamai pateikti ar atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę ar neigiamą nuomonę, kaip tai numatyta 705-ajame TAS.
510-ojo TAS 13 dalis	Jei ankstesnio auditoriaus nuomonėje dėl praėjusio laikotarpio finansinių ataskaitų buvo auditoriaus nuomonės modifikacija, kuri lieka aktuali ir reikšminga ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms, auditorius turi modifikuoti savo nuomone dėl ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų, kaip tai numatyta 705-ajame TAS ir 710-ajame TAS (žr. A9 dalį).

Reikalavimai yra apibendrinti toliau.

15.5-1 pvz.

Sprendžiama	Aprašymas
Ar pradiniuose likučiuose yra iškraipymų, kurie galėtų turėti įtakos einamajam ataskaitiniam laikotarpiui?	• peržiūrėti paskutinio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas ir ankstesniojo auditoriaus išvadą (jeigu tokia yra); • nustatyti, ar praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigos likučiai buvo teisingai perkelti į kitą ataskaitinį laikotarpį ir ar jie parodo, kad buvo taikyti tinkami apskaitos metodai; • peržiūrėti ankstesniojo auditoriaus darbinius dokumentus; ir • atlikti audito procedūras ataskaitiniu laikotarpiu ir gauti įrodymus dėl

Sprendžiama	Aprašymas
	pradinių likučių. Tai ypač svarbu tais atvejais, kai praėjusių ataskaitinių metų finansinės ataskaitos nebuvo audituotos.
Nustatyti nustatytų iškraipymų poveikį ataskaitiniam laikotarpiui	• atlikti tokias audito procedūras, kurios tiktų konkrečiu atveju; • įvertinti ankstesniojo auditoriaus atliktus audito nuomonės modifikavimus; ir • užtikrinti, kad finansinės atskaitomybės tvarka, pagal kurią buvo sudaryti ataskaitinio laikotarpio pradžios likučiai, buvo nuosekliai taikoma.
Nustatyti įtaką auditoriaus nuomonei	Jeigu ankstesniojo auditoriaus atliktas auditoriaus modifikuota nuomonė išlieka aktualia, arba pradiniuose likučiuose yra iškraipymų, kurie turi neigiamos įtakos einamojo ataskaitinio laikotarpio finansinėms ataskaitoms (kurių įtaka nebuvo tinkamai parodyta apskaitoje, pateikta ar atskleista finansinėje atskaitomybėje), turėtų būti pateikiama sąlyginė arba neigiama nuomonė.

15.6 600-asis TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
600-ojo TAS 8 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) nustatyti, ar būti grupės finansinių ataskaitų auditoriumi; ir b) būnant grupės finansinių ataskaitų auditoriumi: i) aiškiai informuoti komponento auditorius apie jų darbo su komponentų finansine informacija ir jų pastebėjimų apimtį ir laiką; ir ii) surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie komponentų finansinę informaciją ir apie konsolidavimo procesą pareikšti nuomonei, ar grupės finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
600-ojo TAS 9 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) komponentas – įmonė ar verslas, kurios grupės ar komponento vadovybės rengiama finansinė informacija turėtų būti įtraukta į grupės finansines ataskaitas (žr. A2–A4 dalis); b) komponento auditorius – auditorius, kuris grupės užduoties grupės prašymu atlieka su komponento finansine informacija susijusi darbą, reikalingą grupės auditui atlikti (žr. A7 dalį); c) komponento vadovybė – vadovybė, atsakinga už komponento finansinės informacijos rengimą; d) komponento reikšmingumas – grupės užduoties grupės nustatytas komponento reikšmingumas; e) grupė – visi komponentai, kurių finansinė informacija įtraukiama į

	grupės finansines ataskaitas. Grupę visada sudaro daugiau nei vienas komponentas. f) grupės auditas – grupės finansinių ataskaitų auditas; g) grupės auditoriaus nuomonė – auditoriaus nuomonė apie grupės finansines ataskaitas; h) grupės užduoties partneris – audito įmonės partneris ar kitas asmuo, atsakingas už grupės audito užduotį ir jos atlikimą bei už audito įmonės vardu skelbiamą auditoriaus išvadą dėl grupės finansinių ataskaitų. Kai grupės auditą atlieka bendri auditoriai, bendrai užduotį atliekantys užduoties partneriai ir jų užduoties grupės kartu laikomi grupės užduoties partneriu ir grupės užduoties grupe. Tačiau šiame TAS nenagrinėjamas santykis tarp bendrų auditorių ar tam tikrų bendrų auditorių atliekamo darbo su kitų bendrų auditorių atliekamu darbu; i) grupės užduoties grupė – partneriai, įskaitant grupės užduoties partnerį, ir darbuotojai, kurie apibrėžia bendrąją grupės finansinių ataskaitų audito strategiją, bendrauja su komponentų auditoriais, atlieka su konsolidavimu susijusį darbą ir vertina, remdamiesi audito įrodymais, padarytas išvadas nuomonei apie grupės finansines ataskaitas pagrįsti; j) grupės finansinės ataskaitos – finansinės ataskaitos, apimančios daugiau kaip vieno komponento finansinę informaciją. Terminas „grupės finansinės ataskaitos“ taip pat reiškia jungtines finansines ataskaitas, kuriose sujungiama bendrai kontroliuojamų, tačiau patronuojančios įmonės neturinčių komponentų finansinė informacija; k) grupės vadovybė – vadovybė, atsakinga už grupės finansinių ataskaitų parengimą; l) grupėje naudojamos kontrolės priemonės – grupės vadovybės suplanuotos, įgyvendinamos ir taikomos grupės finansinės atskaitomybės kontrolės priemonės; m) svarbus komponentas – grupės užduoties grupės išskirtas komponentas, kuris: i) yra atskirai finansiškai svarbus grupei arba ii) dėl savo specifinio pobūdžio ar kitų aplinkybių gali būti susijęs su reikšminga grupės finansinių ataskaitų reikšmingų iškraipymu rizika (žr. A5–A6 dalis).

Šiame standarte pateikiamos gairės apie specialius svarstymus, taikomus atliekant grupių auditus. Jame apibrėžiamos pareigos, reikalavimai ir keitimasis informacija tarp:

- grupės užduoties partnerių, grupės užduoties grupių; ir
- komponentų auditorių, kurie atlieka darbą (tokį, kaip padalinio arba grupės dukterinės įmonės auditą) grupės užduoties grupės vardu, ir vėliau teikia ataskaitas apie rezultatus.

Pirmiau aprašytieji reikalavimai taip pat gali būti naudingi kitose situacijose, kai tam tikram finansinių ataskaitų audito darbui atlikti auditorius pasisamdo kitą auditorių. (Jis galėtų būti samdomas stebint atsargų inventorizaciją arba atliekant konkrečias procedūras nutolusiose vietovėse esančiuose padaliniuose).

SVARBŪS DALYKAI

Grupės komponento apibrėžimas yra platus. Prieš nusprendžiant, kad šis standartas netaikytinas, būtina įsitikinti, kad reikšmingas komponentas faktiškai neegzistuoja. Komponentas gali būti atitinkama įmonės organizacinės struktūros dalis (tokia, kaip jos dukterinės įmonės, filialai, bendrosios įmonė, arba įmonės, į kurias tokia įmonė investuoja ir kurios yra apskaitoje parodomos taikant nuosavybės ar sąnaudų apskaitos

metodą), arba finansinės atskaitomybės sistemos, organizuojamos pagal funkcijas, produktus, paslaugas ar geografinę vietovę.

Jeigu yra reikšmingas komponentas, šiame standarte apibrėžiami keli reikšmingi reikalavimai, susiję su:

- grupės užduoties partnerio atsakomybe;
- audito planavimu ir reikšmingumu;
- rizikos įvertinimu ir atsaku į riziką;
- santykiais tarp grupės užduoties grupės ir komponento auditorių;
- bendravimo pobūdžiu ir mastu; ir
- visai grupei taikomomis kontrolės priemonėmis ir konsolidavimo procesu.

Pastaba: Atsižvelgiant į tai, kad atliekant MVĮ auditą grupės auditai pasitaikys nedažnai, toliau esančiame pavyzdyje pateiktos tik standarte apibrėžtų reikalavimų ištraukos.

15.6-1 pvz.

Apibendrintos ištraukos iš reikalavimų skyriaus	
Atsakomybė **600-ojo TAS 11 dalis**	• grupės užduoties partneris yra atsakingas už vadovavimą, priežiūrą ir grupės audito užduoties atlikimą pagal profesinius standartus; • auditoriaus išvadoje dėl grupės finansinių ataskaitų nuoroda į komponento auditorių nedaroma.
Sutikimas atlikti (tęsti) užduotį ir planavimas **600 TAS 12-16 dalys**	• grupės užduoties grupė susipažįsta su grupe, jos komponentais ir jų aplinka taip, kad galėtų nustatyti, kurie komponentai galėtų būti laikomi svarbiais; • grupės užduoties partneriai susitaria dėl grupės audito užduoties sąlygų; • Grupės užduoties grupė nustato bendrą grupės audito strategiją ir parengia grupės audito planą.
Supratimo apie grupę, jos komponentus ir jų aplinką įgijimas **600-ojo TAS 17-18 dalys**	Grupės užduoties grupė turi įgyti tokį supratimą, kurio pakaktų: • patvirtinti ar peržiūrėti iš pradžių nustatytus komponentus, kurie gali būti svarbūs; ir • vertinti grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką.
Supratimo apie komponento auditoriaus darbą įgijimas **600-ojo TAS 19-20 dalys**	Jeigu grupės užduoties grupė planuoja prašyti komponento auditoriaus atlikti užduotį, susijusią su komponento finansine informacija, grupės užduoties grupė turi išsiaiškinti: • ar komponento auditorius supranta grupės auditui svarbius etikos reikalavimus ir jų laikysis, o ypač ar jis yra nepriklausomas; • komponento auditoriaus profesinę kompetenciją; • ar grupės užduoties grupė galės dalyvauti komponento auditoriaus darbe tokiu mastu, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų; ir • ar komponento auditorius veikia tokioje reguliavimo aplinkoje, kurioje vykdoma aktyvi auditorių darbo priežiūra.

Apibendrintos ištraukos iš reikalavimų skyriaus	
Reikšmingumas **600-ojo TAS 21-23 dalys**	Grupės užduoties grupė nustato: • grupės finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumą, nustatydama bendrąją grupės audito strategiją; • mažesnio nei grupei taikomo reikšmingumo lygį, jeigu jis taikomas, konkrečioms ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ar atskleistai informacijai; • komponentų, kurių auditą ar peržiūrą grupės audito metu atliks komponento auditorius, reikšmingumą; ir • ribą, kurią viršijantis iškraipymas negali būti laikomas aiškiai nesvarbiu grupės finansinėms ataskaitoms. Taip pat grupės užduoties grupė turi įvertinti komponento lygiu nustatyto darbinio reikšmingumo tinkamumą.
Atsakas į įvertintą riziką **600-ojo TAS 24-31 dalys**	Auditorius privalo suplanuoti ir įgyvendinti tinkamą atsaką į įvertintą finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką. Grupės užduoties grupė turi: • nustatyti, kokio pobūdžio darbą su komponentų finansine informacija privalo atlikti grupės užduoties grupė arba jos vardu komponento auditorius; • įvertinti tolesnių audito procedūrų, atliekamų siekiant reaguoti į nustatytą reikšmingą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką, tinkamumą; ir • įvertinti konsolidavimo koregavimų ir perklasifikavimo tinkamumą, išsamumą ir tikslumą ir įvertinti, ar yra kokių nors rizikos veiksnių ar galimo vadovybės šališkumo požymių. Atskirai visai grupei finansiškai svarbaus komponento finansinės informacijos auditą grupės užduoties grupė arba komponento auditorius tokios grupės vardu turi atlikti taikydamas komponentui nustatytą reikšmingumą.
Konsolidavimo procesas **600-ojo TAS 32-37 dalys**	Grupės užduoties grupė turi suplanuoti ir atlikti tolesnes konsolidavimo proceso audito procedūras reaguojant į įvertintą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką, kylančią iš konsolidavimo proceso. Tuo tikslu taip pat turi būti vertinama, ar visi komponentai buvo įtraukti į grupės finansines ataskaitas. Jeigu į grupės finansines ataskaitas įtraukiama komponento finansinė informacija, kurios finansinės atskaitomybės laikotarpio pabaiga skiriasi nuo grupės finansinės atskaitomybės laikotarpio pabaigos, grupės užduoties grupė turi įvertinti, ar tokiose finansinėse ataskaitose buvo padaryti atitinkami koregavimai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
Pobalansiniai įvykiai **600-ojo TAS 38-39 dalys**	Grupės užduoties grupė arba komponentų auditoriai atlieka procedūras, skirtas nustatyti pobalansinius įvykius, dėl kurių gali prireikti koreguoti grupės finansines ataskaitas. Grupės užduoties grupė prašo komponentų auditorių pranešti grupės užduoties grupei apie pobalansinius įvykius, jeigu jiems tapo žinoma apie juos.

Apibendrintos ištraukos iš reikalavimų skyriaus	
Bendravimas su komponento auditoriumi 600-ojo TAS 40-41 dalys	Grupės užduoties grupė turi laiku informuoti komponento auditorių apie savo reikalavimus. Tokiame pranešime turi būti nurodomas numatytas atlikti darbas, tokio darbo panaudojimo būdas ir komponento auditoriaus vykdomo grupės užduoties grupės informavimo forma bei turinys. Be to pranešime turėtų būti: • patvirtinimas, kad komponento auditorius bendradarbiaus su grupės užduoties grupe; • svarbūs etikos ir nepriklausomumo reikalavimai; • komponento reikšmingumas; • nurodoma įvertinta reikšminga grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizika, kuri yra svarbi komponento auditoriaus darbui; ir • pateikiamas grupės vadovybės parengtas susijusių šalių ir bet kurių kitų susijusių šalių, apie kurias žino grupės užduoties grupė, sąrašas. Grupės užduoties grupė taip pat turi prašyti komponento auditoriaus laiku informuoti grupės užduoties grupę apie visus dalykus, svarbius užduoties grupės išvadai apie grupės auditą. Pavyzdžiui: • ar komponento auditorius laikosi: – etikos reikalavimų, įskaitant nepriklausomumo ir profesinės kompetencijos reikalavimus; ir – grupės užduoties grupės reikalavimų; • komponento finansinė informacija, apie kurią komponento auditorius teikia išvadą; • ar yra kokie nors įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejai; • koks yra neištaisytų iškraipymų sąrašas; • galimo vadovybės šališkumo požymiai. • aprašomi bet kurie komponento lygmeniu nustatyti svarbūs vidaus kontrolės trūkumai; • nurodomi bet kurie kiti svarbūs dalykai, apie kuriuos komponento auditorius pranešė ar numato pranešti už komponento valdymą atsakingiems asmenims, įskaitant apgaulės ar įtariamos apgaulės atvejus; • nurodomi bet kurie kiti dalykai, kurie gali būti svarbūs grupės auditui, įskaitant išimtis, nurodytas rašytiniuose pareiškimuose, kuriuos komponento auditorius paprašė pateikti komponento vadovybės; ir nurodomi bendrieji komponento auditoriaus pastebėjimai, išvados ar nuomonė.
Audito įrodymų pakankamumo ir	Grupės užduoties grupė privalo:

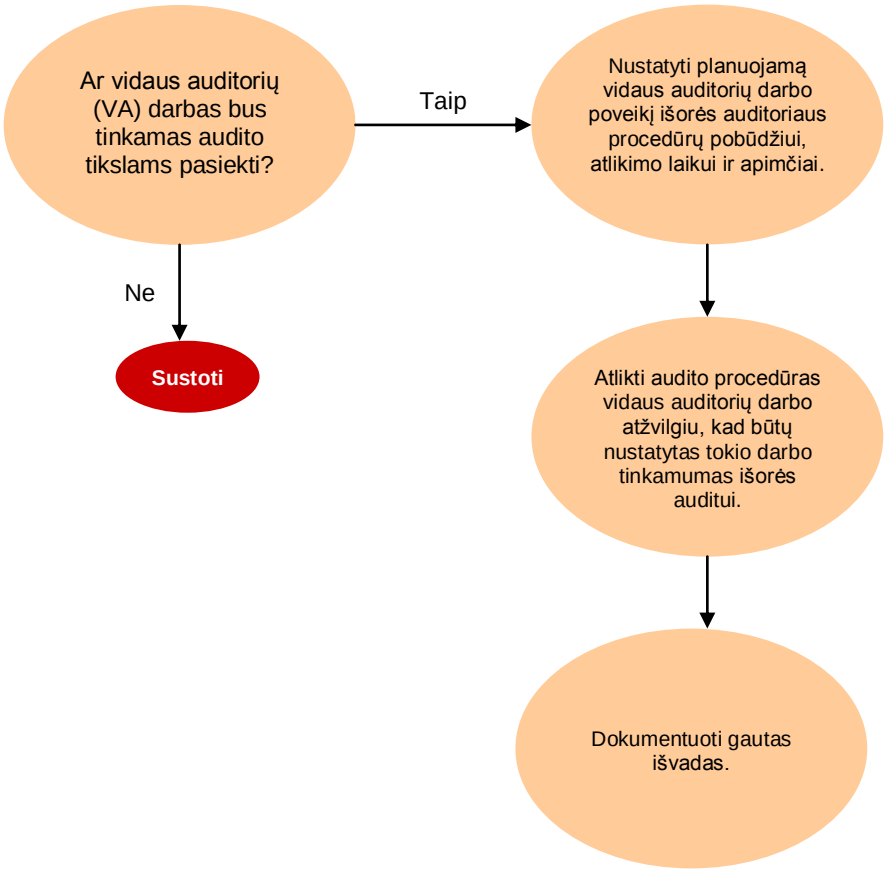
Apibendrintos ištraukos iš reikalavimų skyriaus	
tinkamumo įvertinimas 600-ojo TAS 42-45 dalys	• aptarti tokio vertinimo metu iškilusius svarbius klausimus su komponento auditoriumi, komponento vadovybe arba, jeigu tinka, su grupės vadovybe; ir • nustatyti, ar būtina peržiūrėti kitas svarbias komponento auditoriaus audito dokumentų dalis. Jeigu grupės užduoties grupė padaro išvadą, kad komponento auditoriaus darbas nėra patenkinamas, grupės užduoties grupė turi nustatyti, kokias papildomas procedūras būtina atlikti ir ar jas turi atlikti komponento auditorius ar grupės užduoties grupė. Grupės audito grupė įvertina, ar atlikusi audito procedūras ji surinko pakankamai tinkamų audito įrodymų. Grupės užduoties partneris turi įvertinti visų neištaisytų iškraipymų poveikį grupės auditoriaus nuomonei ir visus atvejus, kai buvo neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų.
Bendravimas su grupės vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis 600-ojo TAS 46-49 dalys	Grupės užduoties grupė turi nuspręsti, apie kuriuos nustatytus vidaus kontrolės trūkumus būtina informuoti už valdymą atsakingus asmenis ir grupės vadovybę. Nustačiusi apgaulės atvejus, grupės užduoties grupė apie tai laiku informuoja atitinkamo lygio grupės vadovybę. Grupės užduoties grupė informuoja apie tokius dalykus: • su komponento finansine informacija numatyto atlikti darbo apžvalgą; • grupės užduoties grupės planuojamo dalyvavimo komponentų auditoriaus darbe, susijusiame su svarbių komponentų finansine informacija, pobūdį; • atvejai, kai grupės užduoties grupės atliktas komponento auditoriaus darbo vertinimas sukėlė abejonių dėl to auditoriaus darbo kokybės; • bet kokie grupės finansinių ataskaitų audito apribojimai, pavyzdžiui, atvejai, kai grupės užduoties grupės prieiga prie informacijos gali būti apribota; • nurodyti apgaulės arba įtariami apgaulės atvejai, susiję su grupės vadovybe, komponento vadovybe, darbuotojais, atliekančiais svarbų vaidmenį įgyvendinant grupėje naudojamas kontrolės priemones, ar kitais asmenimis, kai dėl apgaulės grupės finansinės ataskaitos buvo reikšmingai iškraipytos.
Dokumentai 600-ojo TAS 50 dalis	Audito dokumentuose grupės užduoties grupė turi: • pateikti komponentų analizę, nurodyti svarbius komponentus ir apibūdinti su komponentų finansine informacija numatomo atlikti darbo pobūdį; • nurodyti grupės užduoties grupės dalyvavimo komponento auditoriaus darbe su svarbiais komponentais pobūdį, laiką bei apimtį ir, jeigu tinka, pateikti informaciją apie grupės užduoties grupės atliktą svarbių komponento auditoriaus audito dokumentų dalių peržiūrą ir tokios peržiūros išvadas; ir

Apibendrintos ištraukos iš reikalavimų skyriaus	
	• pateikti grupės užduoties grupės ir komponentų auditorių susirašinėjimo dėl grupės užduoties grupės reikalavimų dokumentus.

15.7 610-asis TAS „Vidaus auditorių darbo naudojimas“

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
610-ojo TAS 6 dalis	Kai įmonėje yra vidaus audito funkcija, kuri, auditoriaus nuomone, gali būti svarbi auditui, išorės auditoriaus tikslai yra tokie: a) nustatyti, ar naudotis konkrečių vidaus auditorių darbu ir kokiu mastu; ir b) nusprendus naudotis konkrečių vidaus auditorių darbu, nustatyti, ar tas darbas yra tinkamas audito tikslams pasiekti.

15.7-1 pvz.



Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
610-ojo TAS 8 dalis	Išorės auditorius turi nustatyti: a) ar vidaus auditorių darbas galėtų būti tinkamas audito tikslams pasiekti; ir b) jeigu taip, numatomą vidaus auditorių darbo poveikį išorės auditoriaus procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai.
610-ojo TAS 9 dalis	Nustatydamas, ar vidaus auditorių darbas galėtų būti tinkamas audito tikslams pasiekti, išorės auditorius turi vertinti:

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	a) vidaus audito funkcijos objektyvumą; b) vidaus auditorių techninę kompetenciją; c) ar tikėtina, kad vidaus auditorių darbas bus atliktas su reikiamu profesiniu atidumu; ir d) ar galima tikėtis efektyvaus vidaus auditorių bendravimo su išorės auditoriumi (žr. A4 dalį).
610-ojo TAS 10 dalis	Nustatydamas planuojamą vidaus auditorių darbo poveikį išorės auditoriaus procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai, vidaus auditorius turi atsižvelgti į: a) konkretaus vidaus auditorių atlikto ar numatyto atlikti darbo pobūdį ir apimtį; b) įvertintą ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygmeniu riziką; ir c) vidaus auditorių surinktų audito įrodymų atitinkamiems tvirtinimams pagrįsti vertinimo subjektyvumo mastą (žr. A5 dalį).
610-ojo TAS 11 dalis	Kad išorės auditorius galėtų pasinaudoti tam tikru vidaus auditorių darbu, jis šį darbą turi įvertinti, atlikti audito procedūras šio darbo atžvilgiu, siekdamas nustatyti tokio darbo tinkamumą išorės auditoriaus tikslams (žr. A6 dalį).
610-ojo TAS 12 dalis	Norėdamas nustatyti, ar konkretus vidaus auditorių atliktas darbas gali būti tinkamas išorės auditoriaus tikslams pasiekti, išorės auditorius turi įvertinti, ar: a) darbą atliko tinkamą profesinį parengimą ir darbo patirties turintys vidaus auditoriai; b) darbas buvo tinkamai prižiūrimas, peržiūrimas ir dokumentuotas; c) buvo surinkti reikiami audito įrodymai, leidžiantys vidaus auditoriams padaryti pagrįstas išvadas; d) padarytos išvados atitinka aplinkybes, o vidaus auditorių parengtos ataskaitos atitinka atlikto darbo rezultatus; ir e) visi vidaus auditorių atskleisti neatitikimai ar neįprasti dalykai yra tinkamai išspręsti.
610-ojo TAS 13 dalis	Jeigu išorės auditorius naudojasi konkrečiu vidaus auditorių darbu, į audito dokumentus jis turi įtraukti išvadas, padarytas įvertinus vidaus auditorių darbo tinkamumą, ir tokio darbo atžvilgiu išorės auditoriaus atliktas audito procedūras pagal 11 dalį.

Apžvalga

Didesnėse įmonėse vidaus audito departamentas dažniausiai steigiamas, kad galėtų stebėti, ar įvairūs vidaus kontrolės aspektai yra veiksmingi. Vidaus audito departamentas galėtų atlikti tokią veiklą:

- stebėti kai kuriuos vidaus kontrolės elementus;
- tikrinti finansinės ir veiklos informaciją;
- tikrinti, kaip vykdoma veikla;
- tikrinti, kaip laikomasi įstatymų ir teisės aktų;
- valdyti riziką; ir (arba)
- įvertinti valdymą.

Jeigu vienas iš vidaus auditorių darbo uždavinių yra finansinės atskaitomybės vidaus kontrolės priemonių patikrinimas, išorės auditorius gali remtis vidaus auditoriaus darbu (jeigu jis pakankamas), jei jis siekia

modifikuoti procedūrų pobūdį ir apimtį. Tačiau vidaus auditoriai nėra visiškai nepriklausomi, nes juos samdo pati įmonė, ir jie yra įmonės vidaus kontrolės dalis. Todėl jų darbu neturėtų būti pasitikima taip pat, kaip ir išorės audito grupės atliekamu darbu.

Reikalavimų apibendrinimas

Toliau pateiktame pavyzdyje apibendrinami atitinkami reikalavimai.

15.7-2 pvz.

Užduotis	Svarstymai
Ar vidaus audito darbas bus tinkamas išorės audito tikslams pasiekti?	• Kokie yra vidaus auditorių tikslai ir jų darbo apimtis? • Kiek objektyvūs (nepriklausomi) yra vidaus auditoriai? • Ar vidaus auditoriai turi reikiamos techninės kompetencijos? • Ar jų darbas atliekamas su reikiamu profesiniu atidumu? • Ar vidaus ir išorės auditorių bendravimas yra efektyvus?
Kokią įtaką išorės auditui turės vidaus audito darbas, jei juo bus pasitikima?	Būtina įvertinti: • konkretaus vidaus auditoriaus atlikto ar numatyto atlikti darbo pobūdį ir apimtį; • įvertintą ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygmeniu riziką; ir • vidaus auditorių surinktų audito įrodymų atitinkamiems tvirtinimams pagrįsti vertinimo subjektyvumo mastą.
Įvertinti, ar vidaus audito darbas yra tinkamas išorės auditui	• Ar darbą atliko tinkamą profesinį pasirengimą ir darbo patirties turintys vidaus auditoriai? • Ar darbas buvo tinkamai prižiūrimas, peržiūrėtas ir dokumentuotas? • Ar buvo surinkti tinkami audito įrodymai, leidžiantys vidaus auditoriams padaryti pagrįstas išvadas? • Ar padarytos išvados atitinka aplinkybes? • Ar vidaus auditoriaus parengtos ataskaitos atitinka atlikto darbo rezultatus? • Ar visi vidaus auditorių atskleisti neatitikimai ar neįprasti dalykai yra tinkamai išspręsti?
Dokumentuoti rezultatus	• Išvados apie vidaus auditorių darbo tinkamumą; ir • Išorės auditoriaus atliktų procedūrų dėl tokio darbo tinkamumo aprašymas.

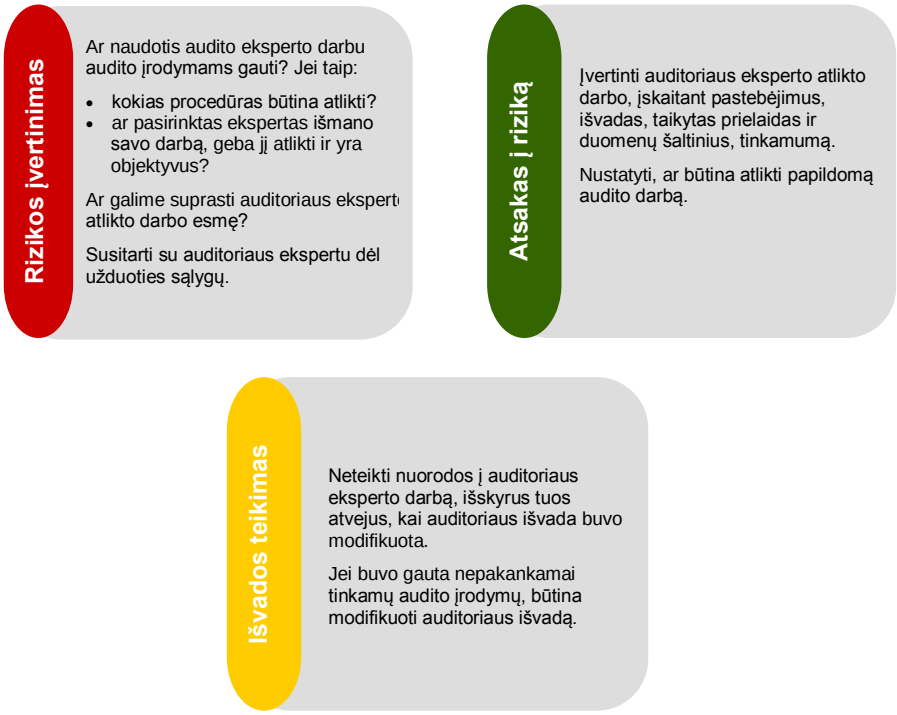
Išvados pateikimas

Išorės auditorius yra vienintelis atsakingas už pareikštą auditoriaus nuomonę. Tokia atsakomybė nesumažėjo dėl to, kad auditorius naudojasi auditoriaus eksperto darbu. Todėl išorės auditoriaus išvadoje nuoroda į vidaus auditorių darbą nepateikiama.

15.8 620-ojo TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“

Dalies Nr.	TAS tikslas(ai)
620-ojo TAS 5 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) nustatyti, ar naudotis auditoriaus eksperto darbu; ir b) nusprendus pasinaudoti auditoriaus eksperto darbu, nustatyti, ar tas darbas yra adekvatus auditoriaus tikslams pasiekti.

15.8-1 pvz.



Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
620-ojo TAS 6 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) auditoriaus ekspertas – turintis kitų sričių nei apskaita ar auditas žinių asmuo ar organizacija, kurių šios srities darbą auditorius naudoja siekdamas surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų. Auditoriaus ekspertas gali būti arba auditoriaus vidaus ekspertas (jis yra auditoriaus audito įmonės arba tinklui priklausančios audito įmonės partneris arba darbuotojas, įskaitant laikinuosius darbuotojus), arba auditoriaus išorės ekspertas (žr. A1−A3 dalis).

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	b) žinios – tam tikros srities įgūdžiai, išmanymas ir patirtis; c) vadovybės ekspertas – asmuo ar organizacija, turintis kitų sričių nei apskaita ar auditas žinių, kurių šios srities darbą įmonė naudoja rengdama savo finansines ataskaitas.

Tam tikrose situacijose auditoriui, norinčiam surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, gali prireikti specialių (ne apskaitos ar audito) žinių. Tuo tikslu gali būti samdomas auditoriaus ekspertas, kuris audito įrodymus pateiktų išvadose, ataskaitose, pareikšdamas nuomonę ir juos pateikdamas kaip vertinimus. Kai kurie pavyzdžiai aprašyti toliau pateiktame pavyzdyje.

15.8-2 pvz.

Ar reikalingas auditoriaus ekspertas?	• specializuotų atsargų inventorizacija; • tokio turto, kaip žemės ar pastatų, įrangos ir įrengimų, meno kūrinių, brangakmenių, atsargų ir sudėtingų finansinių priemonių vertinimas; • tokio turto, kaip kaugėse laikomos mineralinio iškastinio kuro, požeminių mineralinių išteklių ar naftos atsargų fizinės būklės ar kiekio nustatymas, ar įrangos ir įrengimų likusio naudingo tarnavimo laiko nustatymas; • specializuotų metodikų ar tokių metodų, kaip aktuarinis vertinimas, naudojimas sumoms nustatyti; • • sudėtingų ar neįprastų mokesčius nustatančių teisės aktų laikymosi atvejų analizė; • atlikto ar numatomo atlikti darbo apimtis, arba nebaigtos vykdyti sutartys; ir • teisinės nuomonės dėl susitarimų, statutų ar teisės aktų aiškinimo.

Standarte pateikiamos gairės dėl to, kaip auditoriaus eksperto darbas gali būti naudojamas kaip tinkami audito įrodymai.

Tam tikrais atvejais auditorius, kuris nėra atitinkamos kitos srities nei apskaita ar auditas specialistas, vis dėlto gali sugebėti įgyti pakankamą supratimą toje srityje, kad galėtų atlikti auditą be auditoriaus eksperto. Tokį supratimą galima įgyti:

- audituojant įmones, kuriose būtina panaši patirtis;
- mokantis ar keliant kvalifikaciją konkrečioje srityje. Tai gali būti formalūs kursai ar pasitarimai (tačiau ne konsultacijos, kai visi atitinkamai faktai yra žinomi) su atitinkamos srities ekspertais;
- pasitariant su panašias užduotis atlikusiais auditoriais;

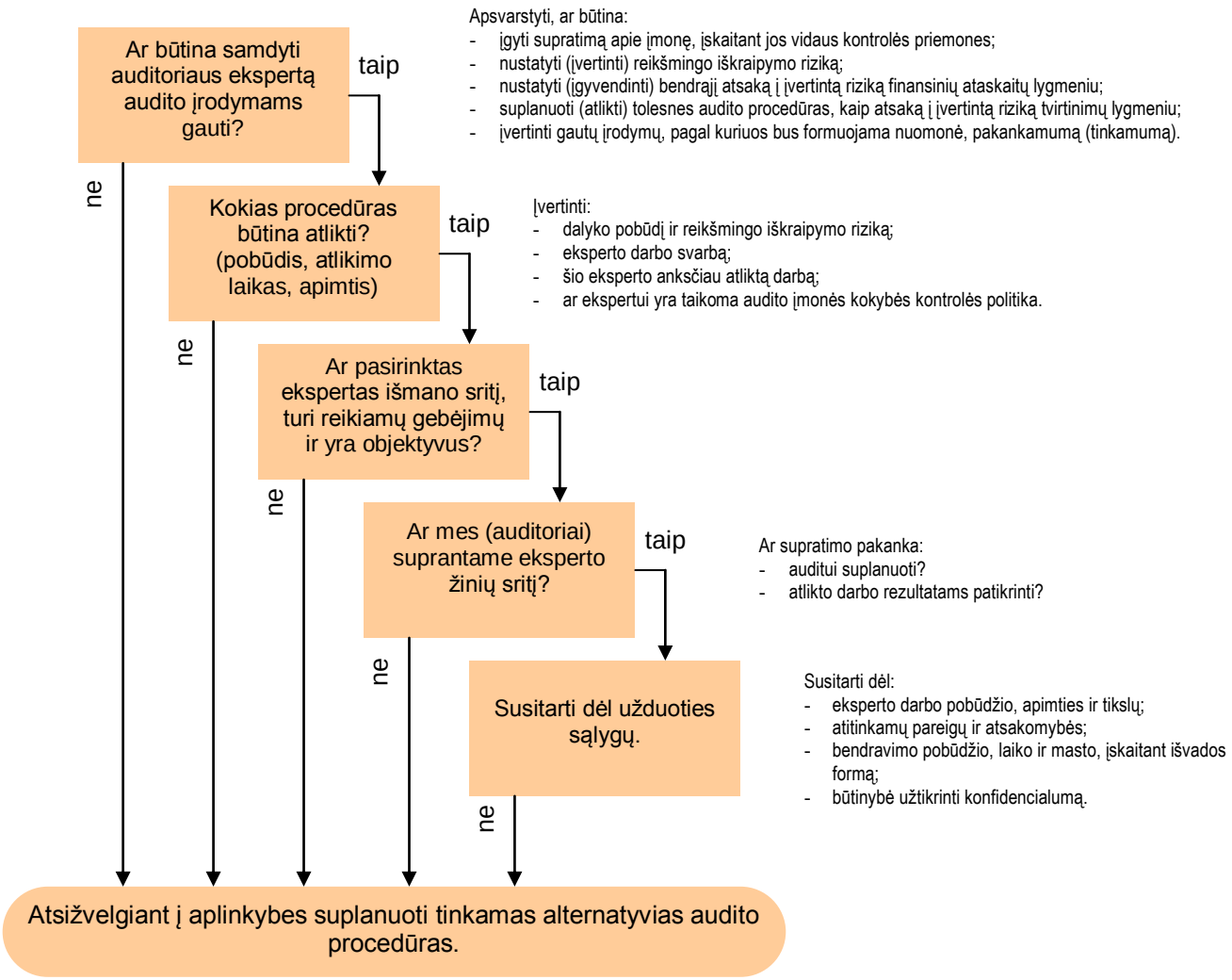
Pastaba: Neatsižvelgiant į tai, ar auditorius naudojasi ar nesinaudoja ekspertų darbu, už pareikštą nuomonę yra atsakingas tik auditorius.

Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
620-ojo TAS 7 dalis	Jeigu pakankamiems tinkamiems įrodymams gauti reikalingos kitų sričių nei apskaita ar auditas žinios, auditorius turi nustatyti, ar naudotis auditoriaus eksperto darbu (žr. A4−A9 dalis).
620-ojo TAS 8 dalis	Auditoriaus procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis, atsižvelgiant į šio TAS 9–13 dalių reikalavimus, gali skirtis atsižvelgiant į aplinkybes. Nustatydamas tų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, auditorius turi įvertinti (žr. A10 dalį): a) dalyko, su kuriuo yra susijęs eksperto darbas, pobūdį; b) dalyko, su kuriuo yra susijęs eksperto darbas, reikšmingo iškraipymo riziką; c) to eksperto darbo svarbą atliekant auditą; d) auditoriaus žinias ir patirtį, susijusias su anksčiau to eksperto atliktu darbu; ir e) ar tam ekspertui yra taikoma auditoriaus audito įmonės kokybės kontrolės politika ir procedūros (žr. A11–A13 dalis).
620-ojo TAS 9 dalis	Auditorius turi įvertinti, ar auditoriaus ekspertas turi auditoriaus tikslams pasiekti reikiamą kompetenciją, gebėjimų ir yra objektyvus. Vertinant auditoriaus išorės eksperto objektyvumą, turi būti pasiteirauta apie interesus ir santykius, dėl kurių gali kilti grėsmė eksperto objektyvumui (žr. A14–A20 dalis).
620-ojo TAS 10 dalis	Auditorius turi pakankamai susipažinti su auditoriaus eksperto žinių sritimi taip, kad galėtų (žr. A21–A22 dalis): a) nustatyti auditoriaus tikslams svarbaus tokio eksperto darbo pobūdį, apimtį ir tikslus ir b) įvertinti tokio darbo adekvatumą auditoriaus tikslams pasiekti.
620-ojo TAS 11 dalis	Auditorius turi susitarti, jeigu reikia raštu, su auditoriaus ekspertu dėl (žr. A23–A26 dalis): a) tokio eksperto darbo pobūdžio, apimties ir tikslų (žr. A27 dalį); b) atitinkamų auditoriaus ir tokio eksperto funkcijų bei pareigų (žr. A28–A29 dalis); c) auditoriaus ir tokio eksperto bendravimo pobūdžio, laiko ir apimties, įskaitant bet kokios tokio eksperto teikiamos ataskaitos formos (žr. A30 dalį); d) auditoriaus eksperto pareigos vykdyti konfidencialumo reikalavimus (žr. A31 dalį).

Toliau pateiktame pavyzdyje apibendrinti dalykai, į kuriuos būtina atsižvelgti samdant auditoriaus ekspertą.

15.8-3 pvz.



15.8-4 pvz.

Būtina įvertinti	Aptarimas
Ar būtina samdyti auditoriaus ekspertą audito įrodymams gauti?	Apsvarstyti, ar būtina: • įgyti supratimą apie įmonę, įskaitant įmonės vidaus kontrolės priemones; • nustatyti (įvertinti)t reikšmingo iškraipymo riziką; • nustatyti (įgyvendinti) bendrąjį atsaką į įvertintą riziką finansinių ataskaitų lygmeniu; • suplanuoti (atlikti) tolesnes audito procedūras, kaip atsaką į įvertintą riziką tvirtinimų lygmeniu; ir • įvertinti gautų audito įrodymų, pagal kuriuos formuojama nuomonė, pakankamumą (tinkamumą).
Kokias audito procedūras	Įvertinti:

Būtina įvertinti	Aptarimas
būtina atlikti?	• dalyko pobūdį ir reikšmingo iškraipymo riziką; • eksperto darbo svarbą atliekant auditą; • šio eksperto anksčiau atliktą darbą (jeigu buvo); ir • ar ekspertui yra taikoma audito įmonės kokybės kontrolės politika ir procedūros.
Ar pasirinktas auditoriaus ekspertas išmano sritį, turi reikiamų gebėjimų ir yra objektyvus?	• Srities išmanymas − tai auditoriaus eksperto žinių pobūdis ir lygis. • Gebėjimai − tai auditoriaus eksperto gebėjimas panaudoti žinias apie tam tikrą sritį konkrečiomis užduoties aplinkybėmis (pvz., geografinė vietovė ir turimas laikas bei ištekliai). • Objektyvumas − tai galima nešališkumo, interesų konflikto ar kitų asmenų įtaka auditoriaus eksperto profesiniam ar dalykiniam sprendimui. Kiti dalykai, kuriuos būtina įvertinti, yra: • asmeninė ankstesnio darbo su tuo ekspertu patirtis; • pokalbiai su tuo ekspertu; • pokalbiai su kitais asmenimis, susipažinusiais su to eksperto darbu; • žinios apie to eksperto kvalifikaciją, narystę profesinėje organizacijoje ar ūkio šakos asociacijoje, licencija užsiimti praktika ar kitokios formos išorinis pripažinimas; • to eksperto paskelbti darbai ar parašytos knygos; ir • auditoriaus įmonės taikomos kokybės kontrolės politika ir procedūros.
Ar mes (auditoriai) suprantame eksperto žinių sritį?	Ar auditoriaus eksperto darbo veiklos sritis suprantama taip, kad galima būtų: • planuoti auditą; ir • patikrinti atlikto darbo rezultatus?
Susitarti dėl užduoties sąlygų	Nustatant užduoties sąlygas, būtina atsižvelgti į tokius veiksnius: • auditoriaus eksperto galimybė susipažinti ir dirbti su įmonės neskelbtina ar konfidencialia informacija; • atitinkamos auditoriaus ir auditoriaus išorės eksperto pareigos ir atsakomybė; • bet kokie keliose jurisdikcijose taikomi, teisiniai ar priežiūros institucijų reikalavimai; • būtino atlikti darbo sudėtingumas; • ankstesnė auditoriaus eksperto darbo su įmone patirtis; ir • auditoriaus eksperto darbo apimtis ir svarba atliekant auditą. Rašytiniame susitarime nurodoma: • tokio eksperto darbo pobūdis, apimtis ir tikslai;

Būtina įvertinti	Aptarimas
	• atitinkamos pareigos ir atsakomybė; • bendravimo pobūdis, laikas ir mastas, įskaitanti išvados formą; ir • būtinybė užtikrinti konfidencialumą. 620-ojo TAS priede išvardyti dalykai, kuriuos auditorius gali nuspręsti įtraukti į bet kokį susitarimą su auditoriaus išorės ekspertu.

Atlikto darbo įvertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
620-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi įvertinti auditoriaus eksperto darbo adekvatumą auditoriaus tikslams, įskaitant (žr. A32 dalį): a) tokio eksperto pastebėjimų ar išvadų svarbumą bei pagrįstumą ir jų atitiktį kitiems audito įrodymams (žr. A33–A34 dalis); b) jeigu, atliekant tokį eksperto darbą, remiamasi svarbiomis prielaidomis ir metodais – tokių prielaidų ir metodų svarbumą ir pagrįstumą atsižvelgiant į aplinkybes (žr. A35–A34 dalis); c) jeigu auditoriaus eksperto darbe naudojami pirminiai duomenys, kurie yra svarbūs to eksperto darbui – tokių pirminių duomenų aktualumą, išsamumą ir tikslumą (žr. A38–A39 dalis),
620-ojo TAS 13 dalis	Jeigu auditorius nusprendžia, kad auditoriaus eksperto darbas neadekvatus auditoriaus tikslams pasiekti, auditorius turi (žr. A40 dalį): a) su tuo ekspertu susitarti dėl papildomo darbo, kurį turi atlikti tas ekspertas, pobūdžio ir apimties, arba b) atlikti papildomas audito procedūras, tinkamas atsižvelgiant į aplinkybes.

15.8-5 pvz.

Įvertinti eksperto atlikto darbo tinkamumą

Įvertinti svarbą (pagrįstumą):
- eksperto pastebėjimų (išvadų) ir jų suderinamumą su kitais audito įrodymais;
- pagrindines prielaidas ir metodus, taikytus tam tikromis aplinkybėmis;
- šaltinio duomenis, įskaitant jų tikslumą.

Susitarti su ekspertu dėl bet kokio tolesnio būtino atlikti darbo pobūdžio (apimties). Jei atliekamas darbas yra netinkamas, suplanuoti audito procedūras, kurios tiktų konkrečiomis aplinkybėmis.

Jeigu auditoriaus eksperto darbas nėra patenkinamas, arba jis prieštarauja kitiems įrodymams, auditorius šį klausimą atitinkamai sprendžia. Tuo tikslu auditorius gali:

- klausimą aptarti su įmone ir ekspertu;
- atlikti papildomas audito procedūras;
- galbūt pakviesti kitą ekspertą; arba
- modifikuoti auditoriaus išvadą.

Išvados teikimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
620-ojo TAS 14 dalis	Auditoriaus išvadoje, kurioje pateikiama nemodifikuota nuomonė, auditorius neturi daryti nuorodos į auditoriaus eksperto darbą, nebent tai numatyta pagal įstatymus ar teisės aktus. Jeigu tokią nuorodą reikalaujama daryti pagal įstatymus ar teisės aktus, auditorius pateikiamoje auditoriaus išvadoje turi nurodyti, kad pateikus tokią nuorodą auditoriaus atsakomybė už auditoriaus nuomonę nesumažėja (žr. A41 dalį).
620-ojo TAS 15 dalis	Jeigu auditoriaus išvadoje auditorius daro nuorodą į auditoriaus eksperto darbą todėl, kad tokia nuoroda pateikiama siekiant paaiškinti auditoriaus nuomonės modifikavimą, auditoriaus išvadoje auditorius turi nurodyti, kad pateikus tokią nuorodą auditoriaus atsakomybė už tą nuomonę nesumažėja (žr. A42 dalį).

Auditoriaus išvadoje nuoroda į auditoriaus eksperto darbą nepateikiama. Tokia nuoroda gali būti neteisingai suprasta: kaip auditoriaus nuomonės modifikavimas arba siekis pasidalyti atsakomybę, nors to nebuvo siekiama.

Tačiau jeigu auditorius, naudodamas eksperto darbą, nusprendžia pateikti modifikuotą auditoriaus išvadą, būtų tikslinga, kad auditorius, aiškindamas modifikavimo pobūdį, pateiktų nuorodą į eksperto darbą arba jį apibūdintų, taip pat nurodytų eksperto tapatybę ir paaiškintų, kokį darbą atliko ekspertas. Tokiomis aplinkybėmis, prieš darant tokią nuorodą, auditoriui gali prireikti gauti eksperto sutikimą. Jeigu tokio sutikimo negauna, ir jeigu auditoriaus manymu tokia nuoroda būtina, auditorius gali nuspręsti kreiptis patarimo į teisininkus.

15.9 720-asis TAS „Kita informacija dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos“

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
720-ojo TAS 4 dalis	Auditoriaus tikslas yra imtis tinkamų veiksmų, kai dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvada apie jas, yra kitos informacijos, dėl kurios gali sumažėti tokių finansinių ataskaitų ir auditoriaus išvados patikimumas.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
720-ojo TAS 6 dalis	Auditorius turi nagrinėti kitą informaciją siekdamas nustatyti reikšmingus neatitikimus, jeigu jų yra, tarp tokios informacijos ir audituotų finansinių ataskaitų.
720-ojo TAS 7 dalis	Auditorius turi atitinkamai susitarti su vadovybe arba už valdymą atsakingais asmenimis, kad ta kita informacija jam būtų pateikta iki auditoriaus išvados datos. Jeigu visos tokios informacijos negalima gauti iki auditoriaus išvados datos, auditorius tokią kitą informaciją turi nagrinėti, kai tik galima tai padaryti (žr. A5 dalį).
720-ojo TAS 8 dalis	Jei, nagrinėdamas kitą informaciją, auditorius nustato reikšmingą neatitikimą, jis turi nuspręsti, ką reikia peržiūrėti – audituotas finansines ataskaitas ar kitą informaciją.
720-ojo TAS 9 dalis	Jeigu audituotas finansines ataskaitas būtina peržiūrėti, o vadovybė tokią

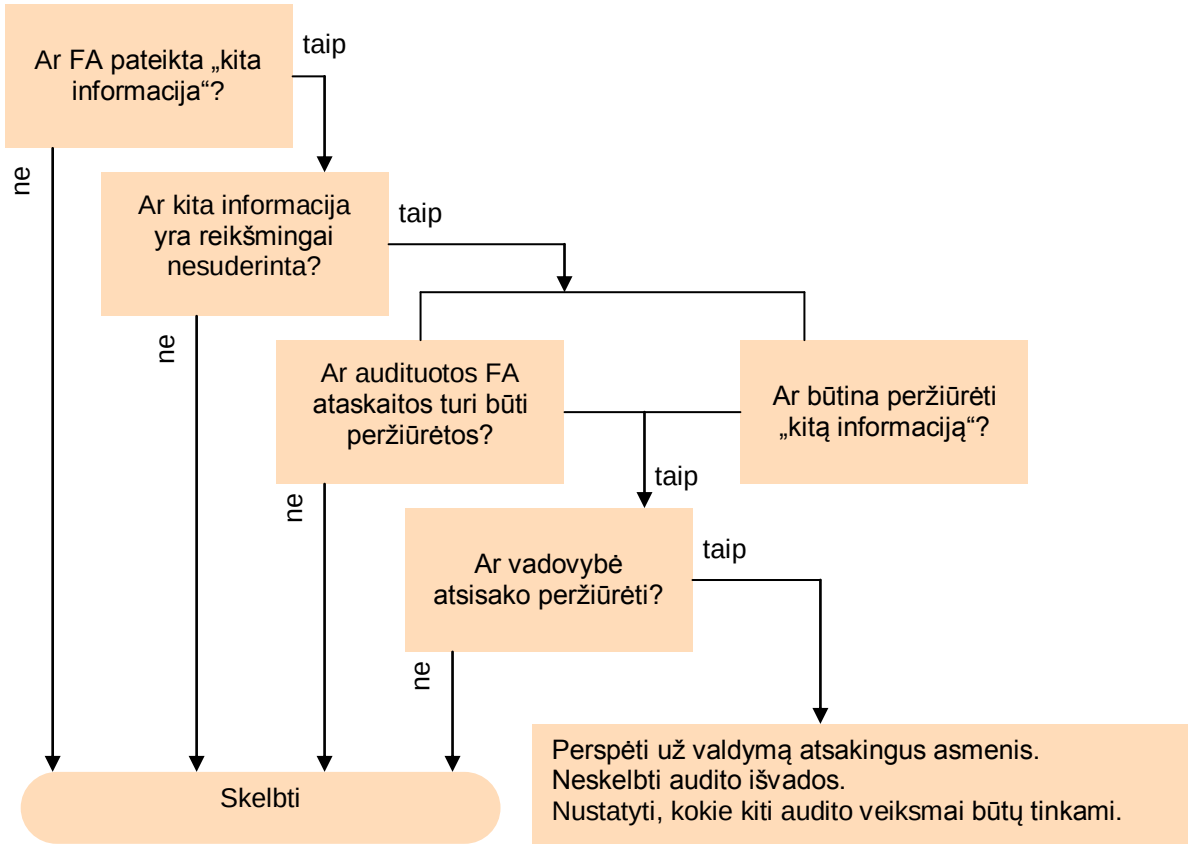
Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	peržiūrą atlikti atsisako, auditorius turi modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje pagal 705-ąjį TAS.
720-ojo TAS 10 dalis	Jeigu būtina peržiūrėti kitą informaciją, o vadovybė tokią peržiūrą atlikti atsisako, auditorius turi apie tai informuoti už valdymą atsakingus asmenis, nebent visi už valdymą atsakingi asmenys susiję su vadovavimu įmonei; ir a) auditoriaus išvadoje įrašyti „Kitų dalykų“ pastraipą ir joje aprašyti reikšmingą neatitikimą pagal 706-ąjį TAS; arba b) neteikti auditoriaus išvados; arba atsisakyti vykdyti užduotis, jeigu atsisakymas galimas pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus (žr. A6–A7 dalis).
720-ojo 11 dalis	Jeigu audituotas finansines ataskaitas būtina peržiūrėti, auditorius turi vykdyti atitinkamus 560-ajame TAS nurodytus reikalavimus.
720-ojo TAS 12 dalis	Jeigu būtina peržiūrėti kitą informaciją ir vadovybė sutinka tokią peržiūrą atlikti, auditorius turi taikyti pagal aplinkybes būtinas procedūras (žr. A8 dalį).
720-ojo TAS 13 dalis	Jeigu būtina peržiūrėti kitą informaciją, tačiau vadovybė tokią peržiūra atlikti atsisako, auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis, nebent visi už valdymą atsakingi asmenys susiję su vadovavimu įmonei, apie auditoriaus susirūpinimą dėl kitos informacijos ir imtis tolesnių tinkamų veiksmų (žr. A9 dalį).
720-ojo TAS 14 dalis	Jeigu, nagrinėdamas kitą informaciją, kad nustatytų reikšmingus neatitikimus, auditorius sužino apie akivaizdžius reikšmingus faktų iškraipymus, jis tai turi aptarti su vadovybe (žr. A10 dalį).
720-ojo TAS 15 dalis	Jeigu po tokio aptarimo auditorius vis dar mano, kad yra akivaizdus reikšmingas faktų iškraipymas, jis turi reikalauti, kad vadovybė pasikonsultuotų su kvalifikuota trečiąja šalimi, tokia kaip įmonės teisininkas, ir auditorius turi apsvarstyti jo pateiktą rekomendaciją.
720-ojo TAS 16 dalis	Jeigu auditorius nusprendžia, kad kitoje informacijoje yra reikšmingų faktų iškraipymų, kuriuos vadovybė atsisako ištaisyti, jis turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis, nebent visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei, apie savo susirūpinimą dėl kitos informacijos ir imtis kitų atitinkamų veiksmų (žr. A11 dalį).

Apžvalga

Kai kurios įmonės, pavyzdžiui, įmonės, kuriose yra daug suinteresuotų šalių, kartu su audituotomis finansinėmis ataskaitomis skelbia (popieriuje ar elektroninėmis priemonėmis) metinę ataskaitą arba prideda tam tikrą papildomą informaciją. Tokiu atveju auditoriaus pareiga − perskaityti tokią papildomą informaciją ir nustatyti informaciją, dėl kurios galėtų sumažėti finansinių ataskaitų ir auditoriaus išvados patikimumas. Jeigu auditorius randa tokią informaciją, jis privalo imtis atitinkamų veiksmų situacijai ištaisyti.

Kai kurių pagrindinių reikalavimų santrauka pateikta toliau esančiame pavyzdyje.

15.9-1 pvz.


Ar FA pateikta „kita informacija“?
taip
ne
Ar kita informacija yra reikšmingai nesuderinta?
taip
ne
Ar audituotos FA ataskaitos turi būti peržiūrėtos?
Ar būtina peržiūrėti „kitą informaciją“?
taip
ne
Ar vadovybė atsisako peržiūrėti?
taip
ne
Skelbti
Perspėti už valdymą atsakingus asmenis.
Neskelbti audito išvados.
Nustatyti, kokie kiti audito veiksmai būtų tinkami.

16. Audito dokumentavimas

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Įvairūs reikalavimai, susiję su dokumentais, į kuriuos įtraukiamas audito planas, gauti audito įrodymai ir dokumentų saugojimo terminas.	1-asis TKKS, 220-asis, 230-asis, 240-asis, 300-asis, 315-asis, 330-asis TAS

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
230-ojo TAS 5 dalis	Auditoriaus tikslas yra parengti dokumentus, kuriuose: a) pakankamai ir tinkamai dokumentuojamas pagrindas auditoriaus išvadai; ir b) pateikiami įrodymai, kad auditas buvo suplanuotas ir atliktas pagal TAS bei taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
230-ojo TAS 6 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) audito dokumentai – įrašai apie atliktas audito procedūras, surinktus tinkamus audito įrodymus ir auditoriaus padarytos išvados (kartais vartojamos kitos sąvokos, tokios kaip „darbo dokumentai“ arba „darbiniai dokumentai“); b) audito byla – vienas ar daugiau aplankų arba kita fizinės ar elektroninės formos informacijos laikmena, kurioje saugomi su konkrečia audito užduotimi susiję audito dokumentai; c) patyręs auditorius – asmuo (dirbantis arba nedirbantis audito įmonėje), turintis praktinės audito darbo patirties ir pakankamai gerai suprantantis: i) audito procesus; ii) TAS ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus; iii) verslo aplinką, kurioje įmonė veikia; ir iv) įmonės veiklos sričiai būdingas audito ir finansinės atskaitomybės ypatybes.
230-ojo TAS 7 dalis	Audito dokumentus auditorius turi parengti laiku (žr. A1 dalį)

16.1 Apžvalga

Audito bylos dokumentai (saugomi popieriuje ar elektroninėmis priemonėmis) vaidina svarbų vaidmenį, kadangi:

- yra naudingi užduoties grupei, kai ji planuoja ir atlieka auditą;
- naudojami kaip įrodymas, kad suplanuotos audito procedūros buvo iš tikrųjų atliktos;
- yra naudingi užduotį peržiūrintiems asmenims (įskaitant asmenis, atsakingus už užduoties kokybės kontrolės peržiūrą), kad jie galėtų įvykdyti savo pareigas vadovaudamiesi profesiniais standartais;
- juose registruojami sprendimai, priimami formuojant audito nuomonę;
- juose registruojami dalykai, kurie bus svarbūs būsimuose įmonės audituose.

SVARBŪS DALYKAI

Dokumentų, kuriais įrodoma, kad vykdomi kitų TAS, kurie netaikomi atitinkamomis aplinkybėmis, reikalavimai, rengti nereikia. Tai yra taikoma tais atvejais, kai netaikomi visi TAS reikalavimai (pavyzdžiui, 610-asis TAS netaikomas, kai įmonėje nėra vidaus audito funkcijos), arba kai TAS reikalavimas galioja tik tam tikromis sąlygomis, o tokios sąlygos neegzistuoja.

Gerai parengti audito dokumentai – tai tokie tinkamai parengti dokumentai, kuriuose pateikiama informacija apie atliktą darbą, gautus audito įrodymus, taikytus reikšmingus profesinius sprendimus ir padarytas išvadas.

16.1-1 pvz.

Būtinybė sudaryti audito dokumentų bylą	• pagrindžiamas auditoriaus išvadų dėl kiekvieno finansinių ataskaitų tvirtinimo pagrindas; • pateikiami įrodymai, kad užduotis buvo atlikta laikantis profesinių standartų; • pateikiami įrodymai, kad apskaitos dokumentai, pagal kuriuos rengiamos finansinės ataskaitos, jas atitinka arba joms neprieštarauja.

Mažų įmonių audito dokumentai dažniausiai yra mažiau išsamūs nei didelėms įmonėms rengiami dokumentai. Tai ypač pasakytina tais atvejais, kai:

- užduoties partneris atlieka visą audito darbą. Dokumentuose nepateikiama informacija, susijusi su aptarimais grupėse, pareigų paskirstymu ar priežiūra; ir
- kai kurie dalykai yra tokie akivaizdūs, kad juos gali būti patogiau aprašyti viename dokumente ir pateikti kryžmines nuorodas į patvirtinančius darbinius dokumentus. Tai gali būti viena ar daugiau sričių, pavyzdžiui, susipažinimas su įmone ir jos vidaus kontrole, bendra audito strategija ir audito planas, reikšmingumas, įvertinta rizika, svarbūs pastebėti dalykai ir padarytos išvados.

Daugelyje TAS nurodomi atskiri audito dokumentavimui keliami reikalavimai, kurie padeda geriau suprasti 230-ojo TAS reikalavimus. Toliau pavyzdyje pateiktos nuorodos į TAS dalį, kurioje apibrėžiami konkretūs dokumentavimui keliami reikalavimai. Tokios nuorodos į konkrečius standartus nereiškia, kad nėra tokių reikalavimų kituose TAS, kurie nebuvo įtraukti į toliau pateiktą sąrašą.

16.1-2 pvz.

TAS	Pavadinimas	Dalys
210-asis TAS	Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų	10−12
220-asis TAS	Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė	24−25
230-asis TAS	Audito dokumentavimas	Visos
240-asis TAS	Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą	44−47
250-asis TAS	Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas atliekant finansinių ataskaitų auditą	29
260-asis TAS	Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	23
300-asis TAS	Finansinių ataskaitų audito planavimas	12
315-asis TAS	Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka	32
320-asis TAS	Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą	14
330-asis TAS	Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką	28−30
450-asis TAS	Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas	15
540-asis TAS	Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas	23
550-asis TAS	Susijusios šalys	28
600-asis TAS	Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)	50
610-asis TAS	Vidaus auditorių darbo naudojimas	13

16.2 Audito bylos sudarymas

Audito bylos sudarymas ir indeksavimas – tai yra sritis, kuri turi būti reglamentuojama pagal visoje įmonėje galiojančią politiką. Nuosekliai taikoma standartinių indeksų tvarka turi kelis, toliau nurodytus privalumus:

- audito grupės nariai gali lengvai rasti konkrečius darbinius dokumentus, jais dalytis;
- įvairūs peržiūrą atliekantys asmenys, pavyzdžiui, vadovas, užduoties partneris, asmuo, atliekantis užduoties kokybės kontrolės peržiūrą ir asmenys, atliekantys kokybės stebėseną, gali nesunkiai susipažinti su byla;
- užtikrinamas nuoseklumas tarp įmonės audito bylų; ir
- vykdant kokybės kontrolės funkcijas padeda užtikrinti, kad nebūtų, pavyzdžiui, nepasirašytų išvadų, negaliojančių kryžminių nuorodų ir nesuprantamų peržiūros pastabų.

Audito dokumentai dažniausiai yra suskirstomi į loginius darbo padalinius, naudojant indeksų sistemą. Jeigu byla rengiama elektroninėmis priemonėmis, gali būti indeksuojami katalogai ir pakatalogiai. Kiekvienam sukurtam naujam audito dokumentui suteikiamas unikalus numeris, kurio jis yra tiesiogiai susiejamas su visu bylos indeksu.

Du galimi audito bylos indekso pavyzdžiai yra apibendrinti toliau pateiktame pavyzdyje. Pirmame pavyzdyje dokumentai yra sugrupuoti pagal dokumentų rengimo etapus viso audito metu. Atkreipkite dėmesį tai, kad parengti audito dokumentai (popieriniai) yra dedami bylos pradžioje, kad būtų lengviau juos rasti. Antruoju indeksu dokumentai grupuojami pagal finansinių ataskaitų sritis, tokias kaip mokėtinos sumos, gautinos sumos, pardavimai ir t.t. Šioje byloje visi su rizikos vertinimu ir atsaku į riziką susiję dokumentai yra laikomi atsargų skyriuje. Trečias galimas būdas būtų derinti abu būdus: kelis dokumentus organizuoti pagal audito proceso etapus, o kitus – pagal finansinių ataskaitų sritis.

16.2-1 pvz.

Indeksas pagal audito etapą (ištraukos iš indekso)	Indeksas pagal finansinių ataskaitų sritis (ištraukos iš indekso)
100−200 Finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvada 201−300 Mokesčių grąžinimas ir kt. 301−400 **Bylos sudarymas** – užrašai apie svarbius sprendimus, kontroliniai sąrašai ir vadovybės pareiškimų laiškai 401−500 **Audito planavimas**, įskaitant audito strategiją ir reikšmingumą 501−600 **Rizikos vertinimas**, įskaitant supratimo apie įmonę ir vidaus kontrolę įgijimas 601−700 **Atsakas į riziką**, įskaitant išsamius audito planus pagal finansinių ataskaitų sritis 701−799 **Kiti** pagrindžiantys dokumentai, pavyzdžiui, bandomieji balansai ir išvados 800 Finansinės atskaitomybės tvarka	10 Finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvada 11 Bylos sudarymo nurodymai, kontroliniai sąrašai ir kt. 12 Bendra audito strategija 15 Reikšmingumo lygiai A Grynieji pinigai C Gautinos sumos D Atsargos BB Mokėtinos sumos DD Ilgalaikė skola 20 Pajamos 30 Įsigijimai 40 Darbo užmokestis 50 Mokesčiai 100 Pobalansiniai įvykiai 120 Neapibrėžti straipsniai 150 Kiti patvirtinantys dokumentai, pavyzdžiui, bandomieji balansai ir išvados

16.3 Bendri klausimai apie audito dokumentus

Dažniausiai pasitaikantys klausimai apie audito dokumentus yra pateikti toliau.

16.3-1 pvz.

Klausimas	Atsakymas
Kam priklauso audito byla?	Jeigu kitaip nenustatyta įstatymuose ar teisės aktuose, audito dokumentai yra audito įmonės nuosavybė.

Klausimas	Atsakymas
Ar tikrintų įmonės dokumentų kopijos turi būti saugojamos audito byloje?	Ne. Tereikia nurodyti kelis tikrinamų ūkinių operacijų (procedūrų) apibūdinančius požymius, kad darbą galima būtų atkartoti ir, jeigu reikia, ištirti išimtis. Apibūdinantys požymiai yra tokie: • detaliesiems testams – datos ir unikalūs ūkinių operacijų numeriai; • procedūros apimtis ir naudota visuma (t.y., visi tam tikrą sumą viršijantys registro įrašai); • šaltinis, imties pradžia ir atrankos intervalas sisteminei imčiai sudaryti; • darbuotojų apklausai – darbuotojų vardai, pavardės, pareigos, paklausimo teikimo data; ir • stebėjimo procedūroms – stebimo proceso arba dalyko pavadinimas, dalyvaujantys asmenys, jų atitinkamos pareigos ir kur (kada) stebėjimo procedūra buvo atliekama. Tačiau, jeigu reikia, gali būti pridedamos įmonės dokumentų (tokių, kaip svarbios sutartys ar susitarimai) santraukos ar kopijos.
Ar audito bylos rengėjas ir peržiūrintis specialistas privalo patvirtinti savo inicialais ir nurodyti datą kiekviename puslapyje?	Ne. Darbinių dokumentų tvirtinimo inicialais (kas atliko audito darbą ir kas jį peržiūrėjo) tvarka taikoma siekiant užtikrinti užduoties grupės narių atsakomybę. Tačiau tai nereiškia, kad kiekviename darbinių dokumentų bylos puslapyje turi būti nurodomas inicialas ir data. Pavyzdžiui, bylos rengimo ar peržiūros įrodymai gali būti pateikiami kiekviename skyriuje, modulyje ar bylos vienete, o ne kiekviename puslapyje. Rengiant darbinius dokumentus (dažniausiai padėjėjo lygmenyje) ir juos išsamiai peržiūrint (dažniausiai vadovo lygmenyje) inicialais tvirtinamas kiekvienas darbinių dokumentų skyrius, modulis ar blokas, o bendros jų peržiūros metu (dažniausiai partnerio lygmenyje) gali būti tikrinami tik pagrindiniai bylos skyriai, kurie apima atsaką į reikšmingą riziką ar priimtus svarbius profesinius sprendimus.
Ar būtina dokumentuoti VISUS svarstytus klausimus ir priimtus profesinius sprendimus?	Ne. Auditorius neprivalo ir negali dokumentuoti visų svarstytų klausimų ar priimtų profesinių sprendimų. Audito metu jis privalo dokumentuoti tik svarbiausius klausimus ir svarbiausius tokiais klausimais priimtus sprendimus. Auditorius, dokumentuodamas svarbiausius dalykus ir priimtus sprendimus, gali paaiškinti savo išvadas ir užtikrinti sprendimų kokybę. Dažnai tai užtikrinama, kai, baigiant auditą, yra parengiamas memorandumas, kuriame surašomi visi svarbiausi klausimai.
Ar turi būti saugomi finansinių ataskaitų projektai, jeigu jie iš esmės neatitinka galutinių finansinių ataskaitų?	Ne. Dokumentų, kurie buvo sudaryti neteisingai, arba kurie buvo pakeisti kitais dokumentais, saugoti nereikia.
Ar būtina dokumentuoti neatitikimo TAS reikalavimams, kurie nėra taikomi konkrečiam auditui, atvejus.	Ne. Būtina laikytis tų TAS reikalavimų, kurie yra taikomi konkrečiam auditui, išskyrus išskirtines aplinkybes. TAS nėra aktualus, jeigu taikytinas ne visi TAS reikalavimai, arba jeigu TAS reikalavimai taikomi tik tam tikromis sąlygomis, o tokios sąlygos neegzistuoja.

16.4 Konkretūs dokumentavimo reikalavimai

Rizikos vertinimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
240-ojo TAS 44 dalis	Audito dokumentuose, kuriuose išdėstomas auditoriaus supratimas apie įmonę bei jos aplinką ir reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės vertinimas, kaip reikalaujama pagal 315-ąjį TAS, auditorius turi nurodyti: a) užduoties grupės pasitarimų metu priimtus svarbius sprendimus dėl įmonės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės tikimybės; ir b) nustatytą ir įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimo lygmeniu.
240-ojo TAS 47 dalis	Jei auditorius nusprendė, kad, vykdant konkrečią audito užduotį, prielaida, jog yra reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika, susijusi su pajamų pripažinimu, netinkama, auditorius audito dokumentuose turi nurodyti, dėl kokių priežasčių jis tokią išvadą padarė.
300-ojo TAS 12 dalis	Auditorius į audito dokumentus turi įtraukti: a) bendrąją audito strategiją; b) audito planą, ir c) bet kokius esminius bendrosios audito strategijos ar audito plano pakeitimus, atliekamus vykdant audito užduotį, ir tokių pakeitimų priežastis (žr. A16−A19 dalis).
315-ojo TAS 32 dalis	Auditorius turi įtraukti į audito dokumentus: a) užduoties grupėje vykusius aptarimus, jeigu tai nustatyta 10 dalyje, ir svarbius priimtus sprendimus; b) pagrindines žinias apie kiekvieną 11 dalyje nurodytą įmonės bei jos aplinkos aspektą ir kiekvieną 14–24 dalyse nurodytą vidaus kontrolės sudedamąją dalį; informacijos, kuria remdamasis auditorius įgyja tokį supratimą, šaltinius ir atliktas rizikos vertinimo procedūras; c) nustatytą ir įvertintą reikšmingų iškraipymų riziką finansinių ataskaitų lygmeniu bei tvirtinimų lygmeniu, kaip nustatyta 25 dalyje; ir d) nustatytus rizikos veiksnius ir susijusias kontrolės priemones, apie kurias auditorius sužinojo vykdydamas 27–30 dalyse nurodytus reikalavimus (žr. A131–A134 dalis).

Dažniausiai audito dokumentuose aprašomi toliau aprašomi dalykai.

16.4-1 pvz.

Rizikos vertinimo etapas	Pastabos
• Procedūros prieš užduotį (kliento priėmimas). • Nepriklausomumo ir etikos reikalavimų vertinimas. • Užduoties sąlygos. • Reikšmingumo vertinimas. • Bendra audito strategija. • Aptarimas grupėje, įskaitant galimas reikšmingo	Nepamiršti atnaujinti rizikos vertinimo dokumentų dėl: • vėliau audito metu nustatytų rizikos veiksnių; ir • būtino rizikos vertinimo ar reikšmingumo lygių keitimo po to, kai buvo atliktos papildomos audito procedūros.

Rizikos vertinimo etapas	Pastabos
iškraipymo dėl apgaulės priežastis. • Atliktos rizikos vertinimo procedūros ir rezultatai. • Nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika (bendru ir tvirtinimų lygmeniu), kuri įvertinta remiantis įgytu supratimu apie riziką ir susijusią vidaus kontrolę (jeigu tokia taikoma) • Reikšminga rizika. • Bendravimas su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis.	

Atsakas į riziką

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
230-ojo TAS 9 dalis	Dokumentuodamas atliktų audito procedūrų pobūdį atlikimo laiką ir apimtį, auditorius turi registruoti: a) skiriamuosius patikrintų vienetų ar dalykų požymius (žr. A12 dalį); b) kas atliko auditą ir darbo baigimo datą; ir c) kas peržiūrėjo atliktą auditą, šios peržiūros datą ir apimtį (žr. A13 dalį).
240-ojo TAS 45 dalis	Audito dokumentuose, kuriuose apibūdinamas auditoriaus atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kaip reikalaujama pagal 330-ąjį TAS, auditorius turi nurodyti: a) bendrąjį atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės finansinių ataskaitų lygmeniu riziką, taip pat audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, šių procedūrų sąsajas su įvertinta reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės tvirtinimo lygmeniu rizika; ir b) audito procedūrų, įskaitant tas, kurios skirtos reaguoti į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, rezultatus.
330-ojo TAS 8 dalis	Auditorius turi įtraukti į audito dokumentus: a) bendrąjį atsaką, skirtą reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, ir atliktų tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką bei apimtį; b) įvertintos rizikos tvirtinimų lygmeniu sąsaja su šiomis procedūromis; ir c) audito procedūrų rezultatus, įskaitant išvadas, jei jos kitaip nėra aiškios (žr. A63 dalį).
330-ojo TAS 30 dalis	Auditoriaus dokumentai turi parodyti, kad finansinės ataskaitos sutikrintos ar suderintos su pagrindiniais apskaitos įrašais.

Dažniausiai audito dokumentuose aprašomi toliau nurodyti dalykai.

16.4-2 pvz.

Atsako į riziką etapas	Pastabos
1. Audito planas, kuris apima: • visas svarbiausias finansinių ataskaitų sritis; • įvertintą reikšmingų iškraipymų riziką	Audito dokumentai turi būti tokie, kad juos galima būtų suprasti be papildomų žodinių paaiškinimų. Žr. toliau pateiktą informaciją apie patyrusį

Atsako į riziką etapas	Pastabos
finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu; • tolesnių audito procedūrų, kuriomis reaguojama į įvertintą riziką, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį; ir • nustatytą reikšminą riziką. 2. Konsultavimosi su kitais pobūdis ir apimtis. 3. Testuojant tvirtinimus gautų įrodymų svarba ir pobūdis. 4. Testų rezultatų ir veiksmų, kurių buvo imtasi po to, kai buvo nustatytos išimtys ir nukrypimai, išaiškinimas. Apima tokius veiksmus: • testo atlikimo pagrindas; • visumos pasirinkimas; • įvertintos rizikos lygmuo; ir • atrankos intervalas ir imties pradžios pasirinkimas. 5. Po audito procedūrų atlikti veiksmai, kuriais nustatoma: • būtinybė modifikuoti suplanuotas audito procedūras; • tikimybė, kad gali būti reikšmingų iškraipymų; • praleidimai finansinėse ataskaitose; arba • bet kokie reikšmingi finansinės atskaitomybės vidaus kontrolės trūkumai. 6. Prireikus, atitinkami bendros audito strategijos pakeitimai. 7. Reikšmingų sprendimų, kurie buvo priimti reikšmingais klausimais atliekant darbą ar vertinant rezultatus, taikymas. 8. Su vadovybe aptarti svarbiausi klausimai. 9. Memorandumai, analizė, išsami informacija apie taikytas prielaidas, kaip buvo nustatytas pagrindinės informacijos pagrįstumas. 10. Kryžminės nuorodos į patvirtinančius dokumentus ir įrodymai, kad finansinės ataskaitos atitinka ar neprieštarauja apskaitos dokumentams, pagal kuriuos jos buvo sudarytos.	auditorių. Atidžiai išsirinkti tvirtinimui patikrinti reikalingą visumą. Tikrintų kliento apskaitos dokumentų kopijų į bylą dėti nereikia, tačiau turi būti nurodomi keli klientą apibūdinantys požymiai, pavyzdžiui, skaičius ar data, kad bet kuris kitas asmuo galėtų testą atlikti iš naujo.

Išvados pateikimas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
230-ojo TAS 10 dalis	Auditorius dokumentuose turi aprašyti reikšmingų dalykų aptarimą su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir kitais asmenimis, nurodydamas aptartų reikšmingų dalykų pobūdį, kada ir su kuo jie aptarti (žr. A14 dalį).
230-ojo TAS 11 dalis	Jeigu auditorius nustato informaciją, kuri prieštarauja jo galutinei išvadai dėl reikšmingo dalyko, auditorius dokumentuose turi nurodyti, kaip šis neatitikimas buvo išspręstas (žr. A15 dalį).
230-ojo TAS 12 dalis	Jeigu ypatingomis aplinkybėmis auditorius nusprendžia, kad būtina nukrypti nuo kuriame nors TAS nustatyto atitinkamo reikalavimo, jis dokumentuose turi nurodyti, kaip alternatyviomis audito procedūromis pasiekti atitinkamo reikalavimo tikslai, ir surašyti nukrypimo nuo atitinkamo reikalavimo priežastis (žr. A18–A19 dalis).
240-ojo TAS 46 dalis	Auditorius turi į audito dokumentus įtraukti pranešimus apie apgaulę, kuriuos jis teikė vadovybei, už valdymą atsakingiems asmenims, priežiūros institucijoms ir kitiems.

Toliau pateiktame pavyzdyje yra išvardyti pagrindiniai audito dokumentai, sudaromi išvados teikimo ir galutinio bylos sudarymo etape.

16.4-3 pvz.

Išvados pateikimas	Pastabos

• Įvykdytos audito programos. • Bylos peržiūros įrodymai (t.y., inicialai ir kontroliniai klausimynai ir t.t.): – išsami (vadovo (priežiūrą vykdžiusio vadovo) atlikta peržiūra); – užduoties partnerio atlikta peržiūra; ir – užduoties kokybės kontrolės peržiūra, jei ji taikoma. • Informacija, kuri neatitinka galutinių išvadų arba kuri joms prieštarauja. • Nustatytų ir neištaisytų klaidų finansinio poveikio trumpas apibūdinimas ir vadovybės atsakas (t.y., koregavimas). • Neištaisyti iškraipymai, kurie nėra nereikšmingi. • Iškylantys reikšmingi klausimai: • veiksmai, atlikti tokiems klausimams spręsti (įskaitant surinktus papildomus įrodymus); ir • padarytų išvadų pagrindas. • Jeigu rengiant finansinių ataskaitų projektą buvo teikiama pagalba (tais atvejais, kai ji leidžiama pagal nepriklausomumo reikalavimus), aprašyti su vadovybe vykusių aptarimų dėl ataskaitų turinio peržiūros pobūdį. Gali būti dokumentuojama tokia informacija: – vykusių aptarimų datos: – pateikti paaiškinimai apie sudėtingų apskaitos principų taikymą; ir – pagrindiniai vadovybės iškelti klausimai. • Finansinių ataskaitų ir auditoriaus išvados kopija ir kryžminės nuorodos į audito bylos skyrius). • Nukrypimo nuo atitinkamo TAS reikalavimo priežastys ir atliktos alternatyvios procedūros atitinkamo reikalavimo tikslams pasiekti. • Bet kokie audito įmonės reikalaujami su užduoties užbaigimu susiję dokumentai. • Susirašinėjimo su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis dokumentų kopijos. • Audito išvados data ir audito bylos sudarymo data (žr. toliau pateiktą su audito bylos sudarymu susijusią medžiagą).	Vesti svarbių žodinių aptarimų su vadovybe užrašus ir užsirašyti vadovybės atsakymus. Tai padės užtikrinti, kad audito dokumentuose būtų nurodytas kiekvieno reikšmingo sprendimo priėmimo pagrindas. Pridėti visų svarbiausių klientui rašytų elektroninių laiškų ar kitų pranešimų, kuriuose aptariami svarbiausi klausimai, kopijas.

16.5 Patyręs auditorius

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
230-ojo TAS 8 dalis	Auditorius turi parengti pakankamus audito dokumentus, kad kitas patyręs auditorius, anksčiau nesusijęs su auditu, galėtų suprasti (žr. A2–A5, A16–A17 dalis): a) audito procedūrų, atliktų pagal TAS ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį (žr. A6–A7 dalis); b) audito procedūrų rezultatus ir surinktus audito įrodymus; ir c) reikšmingus audito metu pastebėtus dalykus, dėl jų padarytas išvadas ir svarbiausius profesinius sprendimus, kuriais remiantis tokios išvados padarytos (žr. A8–A11 dalis).

Auditorius turi parengti tokius audito dokumentus, kad patyręs auditorius, anksčiau nesusijęs su auditu, galėtų suprasti (t.y. be papildomų žodinių paaiškinimų):

- audito procedūrų, atliktų pagal taikomus teisinius, priežiūros ir profesinius reikalavimus, pobūdį atlikimo laiką ir apimtį;
- atliktų audito procedūrų rezultatus ir gautus audito įrodymus; ir
- pastebėtų svarbių dalykų pobūdį ir padarytas išvadas.

16.6 Elektroniniai dokumentai

Daugelis apskaitos įmonių pakeitė popierines užduoties bylas (arba šiuo metu keičia) elektroninėmis. Tam tikrais atvejais, nors pats darbas buvo atliktas ir peržiūrėtas naudojantis elektroninėmis priemonėmis, popieriniai dokumentai sudaromi ir saugomi kaip ilgalaikis duomenų registras. Dokumentai (formos) yra tvirtinami inicialais skaitmeninėmis priemonėmis, klientų dokumentai skenuojami elektroninėmis priemonėmis, ir visi duomenys saugomi elektroninėse laikmenose. Dokumentas yra atspausdinamas popieriuje tik po to, kai visas darbas yra tinkamai užbaigtas.

Yra dviejų tipų elektroniniai dokumentai:

- kintamos informacijos; ir
- pastovio informacijos.

Kintamos informacijos dokumentai

Kintamos informacijos dokumentuose pateikiama besikeičianti informacija, rengiama ir atnaujinama audito metu. Pavyzdžiui, tai gali būti tuščios audito formos ir laiškų šablonai, informacija apie ūkio šaką ir pagrindinius veiklos rodiklius, klausimynai, problemų medžiai, įmonės politikos dokumentai, preliminaraus patikrinimo (diagnostikos) rezultatai ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansiniai duomenys, informacija ir prielaidos ir t.t. kurios gali būti naudojamos atliekant šio ataskaitinio laikotarpio analitines procedūras. Ši informacija dažnai būna įrašoma į taikomąsias programas ir elektronines audito priemones.

Pastovios informacijos dokumentai

Pastovios informacijos dokumentai yra galutinės bylos dokumentai, pavyzdžiui, finansinės ataskaitos ir sudaryti darbiniai dokumentai, kurie nesikeis, ir kuriais bus remiamasi ateityje. Galutiniai ar pastovios informacijos dokumentai turi būti saugomi tokiu formatu, kad vėliau būtų paprasta pasinaudoti juose pateikta informacija.

Teisėta programinė įranga

Jeigu informacija yra saugoma formatu, kuris buvo suformuotas taikomąja programa, gali iškilti problemų, kai atnaujinama taikomoji programa ir keičiamas bylos formatas. Tokiais atvejais gali susidaryti situacija, kad senąją bylą galima bus atidaryti tik, jeigu tuo pat metu paliekama veikti ir senoji taikomoji programa. Šiai problemai išspręsti, dauguma įmonių dabar išsaugoja savo galutinius bylos dokumentus formatu, kuris vadinamas PDF (angl. – *portable document format*) formatu. PDF formatas yra pripažintas ir plačiai naudojamas vyriausybės agentūrų ir apskaitos įmonių visame pasaulyje. Įmonės politikoje turėtų būti nurodyta, kad galutiniai dokumentai negali būti redaguojami.

Automatizavimo privalumai

Saugojant audito bylas elektroniniu formatu galima automatizuoti tam tikras administracines funkcijas, be to, užduoties grupės nariai gali veikti daug lanksčiau. Pavyzdžiui:

- konkrečius darbinius dokumentus galima rasti tiesiogiai pagal indeksą;
- bylas ir dokumentus galima perduoti kitiems grupės nariams, esantiems nutolusiose vietovėse, kurie gali juos peržiūrėti;
- galima sukurti naujus audito katalogus ar dokumentus, juos pervadinti, perkelti, nukopijuoti ar ištrinti iš indekso;
- detalų indeksą galima sutraukti, parodant jo bendrą struktūrą, arba išskleisti – taip lengviau peržiūrėti bendrą vaizdą ar rasti konkrečius dokumentus;
- svarbiausiems dokumentams gali būti suteikti susitarimu numatyti pavadinimai. Tai gali padėti kitiems audito grupės nariams pagal dokumento pavadinimą geriau suprasti jo turinį;
- gali būti automatizuojamos tokios peržiūros funkcijos, kaip audito bylos ar jos dalies peržiūra ieškant išimčių, peržiūros pastabų rengimas, bylą rengusio (peržiūrėjusio) asmens patvirtinimas;
- užduoties grupės nariai, naudodami elektronines prisiregistravimo ir išsiregistravimo priemones, gali keistis dokumentais;
- tam tikri dokumentai, kai siekiama užtikrinti didesnę apsaugą, gali būti apsaugomi slaptažodžiais; ir
- prieiga prie bylų gali būti suteikiama tik specialiai įgaliotiems asmenims.

Elektroninių priemonių naudojimas rengiant darbinius dokumentus

Yra trys svarbiausi principai, į kuriuos būtina atkreipti dėmesį, kai darbiniai dokumentai sudaromi elektroninėmis priemonėmis:

- tebetaikomi visi TAS reikalavimai;
- elektroniniai dokumentai valdomi elektroninio dokumentų valdymo priemonėmis. Tai apima tokius klausimus, kaip prieinamumas (pvz., prieiga naudojant slaptažodžius), duomenų saugumas, programinės įrangos valdymas (įskaitant mokymą), atsarginių kopijų sudarymo tvarka, redagavimo teisės, saugojimo vietos, peržiūros procedūros ir sprendimai dėl to, kokie bylų pakeitimai turi būti registruojami, kad audito seka būtų pakankama; ir
- galutiniai dokumentai (visi dokumentai, kurie turi būti saugomi audito nuomonei pagrįsti) turi būti saugomi ir prieinami pagal įmonėje taikomą bylų saugojimo politiką.

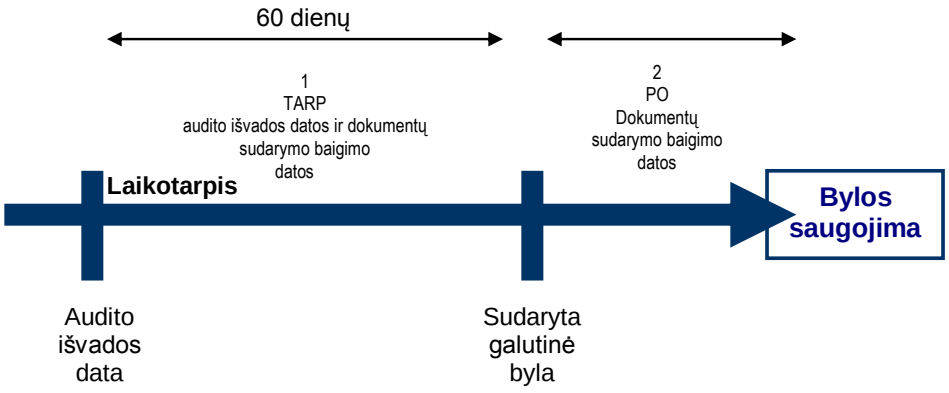
16.7 Bylos sudarymas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
230-ojo TAS 13 dalis	Jeigu išskirtinėmis aplinkybėmis auditorius atlieka naujas ar papildomas audito procedūras arba parengia naujas apibendrinančias išvadas jau po savo išvados datos, jis dokumentuose turi nurodyti (žr. A20 dalį): a) susidariusias aplinkybes; b) atliktas naujas ar papildomas audito procedūras, surinktus audito įrodymus bei padarytas išvadas ir jų poveikį auditoriaus išvadai; ir c) kada ir kas padarė bei peržiūrėjo atitinkamus audito dokumentų pakeitimus.
230-ojo TAS 14 dalis	Auditorius turi surinkti audito dokumentus į audito bylą ir po auditoriaus išvados datos laiku atlikti administracines galutines audito bylos sudarymo procedūras (žr. A21–A22 dalis).
230-ojo TAS 15 dalis	Sudaręs galutinę audito bylą, auditorius turi nepašalinti ir nesunaikinti jokių audito dokumentų iki jų saugojimo laikotarpio pabaigos (žr. A23 dalį).
230-ojo TAS 16 dalis	Jeigu auditorius, susidarius kitokioms aplinkybės, negu nurodytos 13 dalyje, jau sudaręs galutinę audito bylą nusprendžia, kad būtina taisyti esamus audito dokumentus ar ją papildyti naujais dokumentais, nepriklausomai nuo tokių pataisymų ar papildymų pobūdžio jis turi dokumentuose nurodyti (žr. A24 dalį): a) konkrečias tokių pataisymų ar papildymų priežastis; ir b) kada ir kas atliko bei peržiūrėjo tokius pataisymus ar papildymus.

Audito išvados datos nurodymas reiškia, kad audito darbas baigtas. Po tos datos auditorius daugiau neprivalo ieškoti tolesnių audito įrodymų.

Po audito išvados datos sudaryta galutinė audito byla turi būti sudaryta per tinkamą laikotarpį. 230-ajame TAS nurodyta, kad priimtinas terminas galutinei audito bylai sudaryti paprastai yra ne daugiau kaip 60 dienų nuo auditoriaus išvados datos. Tai pavaizduota toliau pateiktame pavyzdyje. Daugiau informacijos galima rasti 1-ajame TKKS ir 230-ajame TAS.

16.7-1 pvz.



Audito bylos pakeitimai

Keičiant audito bylą taikomi toliau apibrėžti reikalavimai.

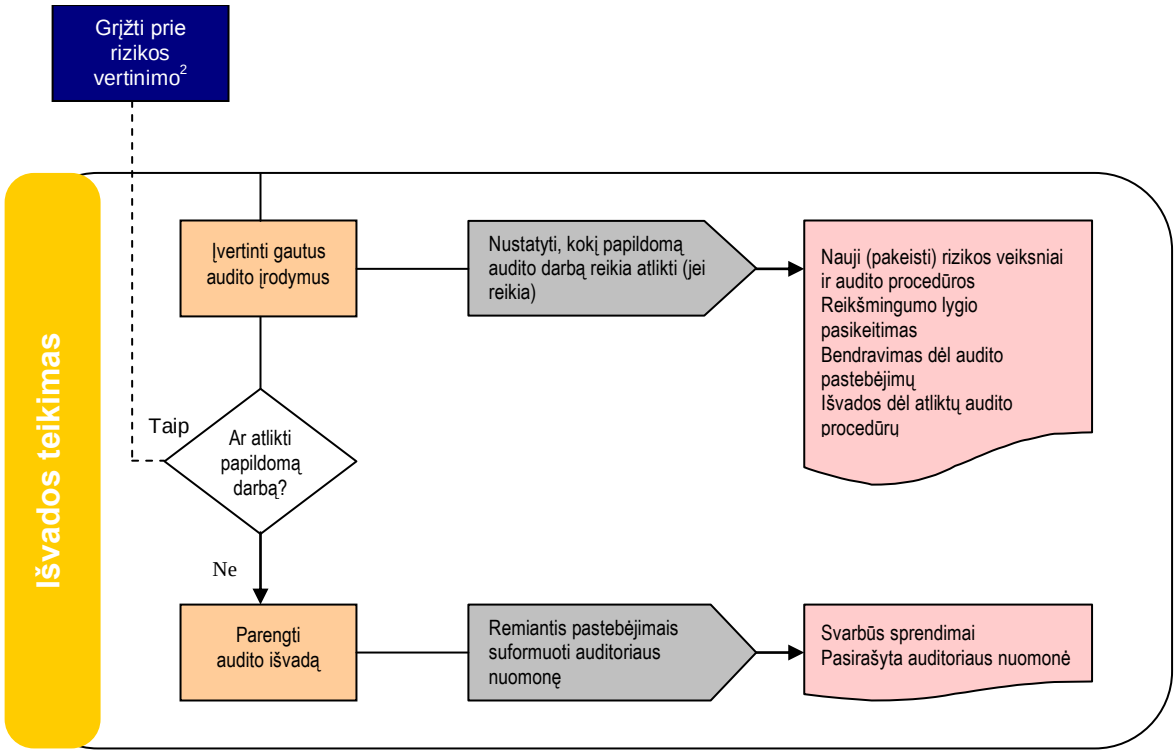
16.7-2 pvz.

Laikotarpis	Datos	Reikalavimai
1	TARP audito išvados datos ir dokumentų sudarymo baigimo datos	Administraciniai pakeitimai: • dokumentuojamas surinktų audito įrodymų pobūdis, kas parengė ir peržiūrėjo kiekvieną dokumentą ir visi papildomi užrašai, kurie gali būti reikalingi vėliau; • panaikinti dokumentai ištrinami arba sunaikinami; • darbiniai dokumentai rūšiuojami, grupuojami, juose pateikiamos kryžminės nuorodos; ir • parašu patvirtinamas kiekvienas kontrolinis sąrašas, susijęs su bylos sudarymo procesu. Keičiant audito įrodymus ar padarytas išvadas, turi būti parengti papildomi dokumentai, kad galima būtų atsakyti į tokius tris pagrindinius klausimus: • kas ir kada bylą papildė ir (jeigu taikoma) tokius papildymus peržiūrėjo; • kokios yra konkrečios papildymų priežastys; ir • papildymų įtaka (jei ji yra) audito išvadoms.
2	PO dokumentų sudarymo baigimo datos	Kol nėra pasibaigęs audito įmonėje nustatytas bylų saugojimo laikotarpis, NEI VIENAS dokumentas negali būti ištrintas ar sunaikintas. Jeigu bylą reikia papildyti (arba pakeisti) po audito dokumentų sudarymo baigimo datos, nepriklausomai nuo daromų pakeitimų pobūdžio, būtina atsakyti į tris klausimus, susijusius su audito įrodymų pakeitimais, kaip nurodyta pirmiau pateikto pavyzdžio 1 periode.

17. Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas

Skyriaus turinys	Atitinkami TAS
Reikalavimai ir svarstymai, susiję su: • nuomonės apie finansines ataskaitas formavimą; ir • tinkamai suformuluotos auditoriaus išvados parengimu.	700-asis TAS

17.0-1 pvz.



Pastabos:
1. Žr. 230-ąjį TAS dėl išsamesnio būtinų parengti dokumentų sąrašo.
2. Planavimas (300-asis TAS) – tai tęstinis ir pasikartojantis procesas viso audito metu.

Dalies Nr.	TAS tikslas (-ai)
700-ojo TAS 6 dalis	Auditoriaus tikslai yra šie: a) susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas vadovaujantis išvadų, padarytų remiantis gautais audito įrodymais, įvertinimu; ir b) aiškiai išreikšti šią nuomonę rašytinėje išvadoje, kurioje aprašytas ir šios nuomonės pagrindas.

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
700-ojo TAS 7 dalis	Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis: a) bendrosios paskirties finansinės ataskaitos – finansinės ataskaitos, parengtos pagal bendrosios paskirties tvarką; b) bendrosios paskirties tvarka – finansinės atskaitomybės tvarka, sukurta plačios vartotoju grupės bendros finansinės informacijos poreikiams patenkinti. Finansinės atskaitomybės tvarka gali būti teisingo pateikimo tvarka arba atitikties tvarka. Sąvoka „teisingo pateikimo tvarka“ vartojama apibūdinant finansinės atskaitomybės tvarką, pagal kurią reikalaujama laikytis tvarkos reikalavimų ir: i) tiesiogiai ar netiesiogiai pripažįstama, kad, siekiant užtikrinti teisingą finansinių ataskaitų pateikimą, vadovybei gali reikėti atskleisti daugiau dalykų, negu konkrečiai reikalaujama pagal taikomą tvarką; arba ii) tiesiogiai pripažįstama, kad, siekiant užtikrinti teisingą finansinių ataskaitų pateikimą, vadovybei gali reikėti nukrypti nuo šios tvarkos reikalavimų. Tokie nukrypimai turėtų būti daromi tik ypač retomis aplinkybėmis. Sąvoka „atitikties tvarka“ yra vartojama apibūdinant finansinės atskaitomybės tvarką, pagal kurią reikalaujama laikytis tvarkos reikalavimų, bet ji neapima i ir ii papunkčiuose nurodytų aplinkybių. c) nemodifikuota nuomonė – auditoriaus išreikšta nuomonė, kai jis padaro išvadą, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
700-ojo TAS 8 dalis	Finansinės ataskaitos – šiame TAS visas bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinys, įskaitant aiškinamąjį raštą. Aiškinamajame rašte paprastai trumpai išdėstomi reikšmingi apskaitos metodai ir kita aiškinamoji informacija. Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai lemia finansinių ataskaitų formą ir turinį, ir tai, kas sudaro visą finansinių ataskaitų rinkinį.
700-ojo TAS 9 dalis	Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai – šiame TAS tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, išleisti Tarptautinių apskaitos standartu valdybos, o tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai – tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, išleisti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartu valdybos.

17.1 Apžvalga

Galutiniame audito proceso etape yra vertinami surinkti audito įrodymai, svarstoma, kokia yra nustatytų iškraipymų įtaka, formuluojama audito nuomonė ir rengiama tinkamos formuluotės audito išvada.

Šiame skyriuje aptariami klausimai:

- finansinės ataskaitos, parengtos pagal vienos ar dviejų rūšių bendros paskirties finansinės atskaitomybės tvarkas, skirtas tenkinti plataus vartotojų rato finansinės informacijos poreikius;
- nuomonės apie visą bendros paskirties finansinių ataskaitų rinkinį formavimas. Ji grindžiama išvadų, padarytų pagal gautus audito įrodymus vertinimu; ir
- aiškus tokios nuomonės išreiškimas ir rašytinės išvados pateikimas, kurioje taip pat būtų nurodoma, kuo remiantis pagrindžiama auditoriaus nuomonė.

Šio Vadovo 2 tomo 23 ir 24 skyriuose aptariamos situacijos, kai auditoriaus išvadoje turi būti pateikiama modifikuota nuomonė, „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipa.

Kai auditas atliekamas pagal TAS, nemodifikuotą auditoriaus išvadą sudaro tik svarbiausi elementai. Formuluotė yra standartiška, išskyrus atvejus, kai pridedamos papildomos pastraipos, kai siekiama pabrėžti tam tikrus dalykus arba nurodyti kitus su finansine atskaitomybe susijusius dalykus.

Kai auditoriaus išvados pateikimas yra vienodas:

- skatinamas patikimumas pasaulio rinkoje, nes yra lengviau identifikuoti tuos auditus, kurie buvo atlikti pagal visuotinai pripažintus standartus; ir
- vartotojai gali geriau suprasti ir atpažinti neįprastas aplinkybes (tokias, kaip auditoriaus išvados modifikavimas) tada, kai jos atsiranda.

Kai kuriose jurisdikcijose galiojančiuose finansinių ataskaitų auditą reglamentuojančiuose įstatymuose ir teisės aktuose pateikiama kitokia auditoriaus išvados formuluotė. Tačiau auditoriaus atsakomybė už nuomonės pareiškimą nesikeičia. Kai formuotė labai skiriasi nuo standartinės tarptautinės formuluotės, auditorius privalo įvertinti riziką, kad vartotojas gali nesuprasti jam suteikiamo užtikrinimo lygio. Jeigu tokia rizika egzistuoja, į auditoriaus išvadą galėtų būti įtrauktas papildomas paaiškinimas.

17.2 Finansinės atskaitomybės tvarkos

Auditoriaus nuomonė apie finansines ataskaitas teikiama pagal taikomą „bendros paskirties“ finansinės atskaitomybės tvarką. Ši finansinės atskaitomybės tvarka, sukurta plačios vartotoju grupės bendros finansinės informacijos poreikiams patenkinti. Priimtinos finansinės atskaitomybės tvarkos yra šios:

- Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai mažoms ir vidutinėms įmonėms;
- Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai; ir
- Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai.

Yra dviejų rūšių bendrosios paskirties tvarkos: „teisingo pateikimo sistema“ ir „atitikties sistema“. Šios tvirtinimų kategorijos aprašytos toliau pateiktame pavyzdyje.

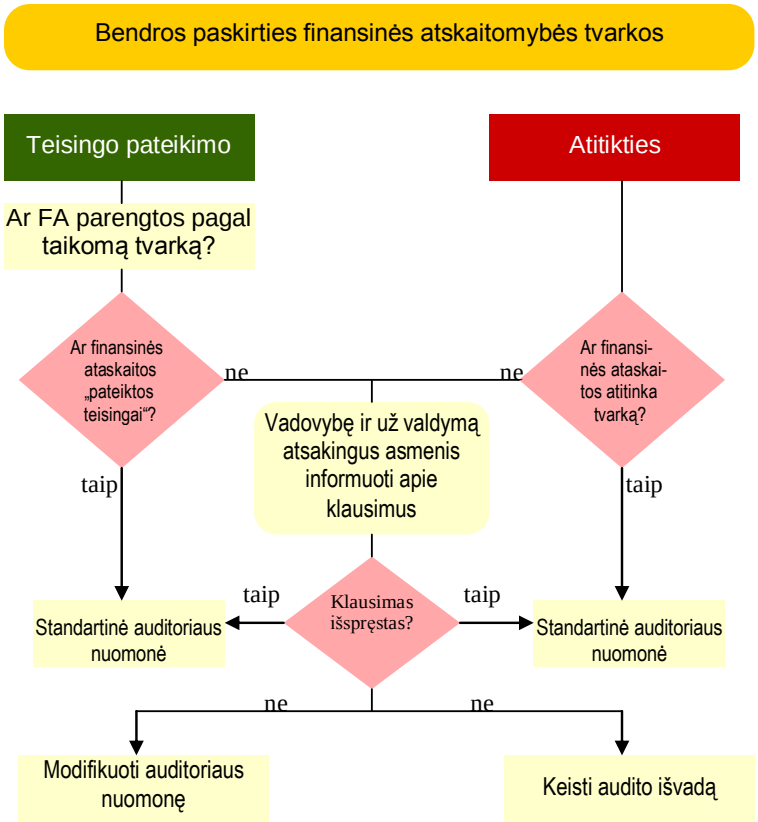
17.2-1 pvz.

Tvarkos	Aprašymas
Teisingo pateikimo tvarka	Finansinės atskaitomybės tvarka (tokia, kaip Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai), pagal kurią reikalaujama laikytis tvarkos reikalavimų ir: i) tiesiogiai ar netiesiogiai pripažįstama, kad, siekiant užtikrinti teisingą finansinių ataskaitų pateikimą, vadovybei gali reikėti atskleisti daugiau

Tvarkos	Aprašymas
	dalykų, negu konkrečiai reikalaujama pagal taikomą tvarką; arba ii) tiesiogiai pripažįstama, kad, siekiant užtikrinti teisingą finansinių ataskaitų pateikimą, vadovybei gali reikėti nukrypti nuo taikomos tvarkos reikalavimų. Tokie nukrypimai turėtų būti daromi tik ypač retomis aplinkybėmis. Auditorius teikia išvadą apie tai, ar finansinės ataskaitos „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo“ arba „parodo tikrą ir teisingą“ informacijos, kurią finansinės ataskaitos yra skirtos parodyti, vaizdą.
Atitikties tvarka	Finansinės atskaitomybės tvarka, pagal kurią reikalaujama laikytis tvarkos reikalavimų, bet ji neapima i arba ii papunkčiuose nurodytų aplinkybių dėl teisingo pateikimo. Auditorius neprivalo įvertinti, ar finansinės ataskaitos parodo teisingą vaizdą. Tokios tvarkos pavyzdys – įstatymu ar teisės aktu nustatyta finansinės atskaitomybės tvarka, kuria siekiama tenkinti plataus vartotojų rato finansinės informacijos poreikius. Auditorius įvertina, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos ir pateiktos pagal, pavyzdžiui, „X jurisdikcijos bendrovių įstatymą“.

Nuomonės formavimo pagal dvi skirtingas bendros paskirties sistemas sprendimų medis yra pateiktas toliau.

17.2-2 pvz.



Tam tikrais atvejais auditoriaus gali būti reikalaujama atlikti auditą pagal abi sistemas. Tokiais atvejais auditoriaus nuomonėje nurodoma, kad auditas atliktas pagal teisingo pateikimo sistemą ir taikomus įstatymų ir teisės aktų reikalavimus.

Nacionaliniai standartai

Auditorius savo išvadoje gali nurodyti, kad vadovavosi tarptautiniais audito standartais ir nacionaliniais audito standartais, bet tik tuo atveju, jei šių dviejų standartų reikalavimai neprieštarauja vieni kitiems. Jeigu yra prieštaravimų, auditorius savo išvadoje pateikia nuorodas tik į tuos audito standartus (Tarptautinius audito standartus arba nacionalinius audito standartus), pagal kuriuos ji buvo parengta.

Pavyzdžiui, pagal 570-ąjį TAS auditorius privalo įterpti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą su veiklos tęstinumu susijusiomis problemoms pabrėžti, tuo tarpu kai kurie nacionaliniai audito standartai tokią pastraipą įterpti draudžia.

17.3 Nuomonės susidarymas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
700-ojo TAS 10 dalis	Auditorius turi susidaryti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
700-ojo TAS 11 dalis	Kad susidarytų tokią nuomonę, auditorius turi padaryti išvadą apie tai, ar jis gavo pakankamą užtikrinimą, kad finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos nei dėl apgaulės, nei dėl klaidos. Darant tokią išvadą, būtina atsižvelgti į: a) auditoriaus apibendrinančią išvadą pagal 330-ąjį TAS, ar buvo gauti pakankami tinkami audito įrodymai; b) auditoriaus apibendrinančią išvadą pagal 450-ąjį TAS, ar neištaisyti iškraipymai yra reikšmingi pavieniui, ar visi kartu; ir c) įvertinimus, numatytus 12–15 dalyse.
700-ojo TAS 12 dalis	Auditorius turi įvertinti, ar finansinės ataskaitos yra parengtos visais reikšmingais atžvilgiais pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Šis įvertinimas turi apimti įmonės apskaitos praktikos kokybinių aspektų svarstymą, įskaitant galimo šališkumo vadovybės vertinimuose požymius (žr. A1–A3 dalis).
700-ojo TAS 13 dalis	Ypač svarbu, kad auditorius įvertintų, ar, atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus: a) finansinės ataskaitos adekvačiai atskleidžia pasirinktus ir pritaikytus reikšmingus apskaitos metodus; b) pasirinkti ir pritaikyti apskaitos metodai atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir yra tinkami; c) vadovybės atlikti apskaitiniai įvertinimai yra pagrįsti; d) informacija, pateikta finansinėse ataskaitose, yra tinkama, patikima, palyginama ir suprantama; e) finansinėse ataskaitose atskleidžiama tinkama informacija, padedanti numatomiems vartotojams suprasti reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai (žr. A4 dalį); f) finansinėse ataskaitose vartojami tinkami terminai, įskaitant kiekvienos finansinės ataskaitos pavadinimą.
700-ojo TAS 14 dalis	Kai finansinės ataskaitos parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, įvertinimas, numatytas 12–13 dalyse, turi apimti ir klausimą, ar finansinės

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	ataskaitos teisingai pateiktos. Auditoriaus įvertinimas, ar finansinės ataskaitos teisingai pateiktos, turi apimti svarstymą apie: a) bendrą finansinių ataskaitų pateikimą, struktūrą bei turinį; ir b) ar finansinėse ataskaitose, įskaitant aiškinamąjį raštą, pateiktos ūkinės operacijos ir įvykiai taip, kad jie butu teisingai pateikti.
700-ojo TAS 15 dalis	Auditorius turi įvertinti, ar finansinėse ataskaitose tinkamai nurodoma arba aprašoma taikoma finansinės atskaitomybės tvarka (žr. A5–A10 dalis).
700-ojo TAS 16 dalis	Auditorius turi išreikšti nemodifikuotą nuomonę, kai jis padaro išvadą, kad finansinės ataskaitos yra parengtos visais reikšmingais atžvilgiais pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
700-ojo TAS 17 dalis	Jeigu auditorius: a) padaro išvadą, kad, remiantis gautais audito įrodymais, finansinės ataskaitos kaip visuma reikšmingai iškraipytos; arba b) negali gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad padarytų išvadą, jog finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, c) jis turi modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje pagal 705-ąjį TAS.
700-ojo TAS 18 dalis	Jei finansinės ataskaitos, parengtos pagal teisingo pateikimo tvarkos reikalavimus, teisingai nepateiktos, auditorius turi šį klausima apsvarstyti su vadovybe ir, atsižvelgęs į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir į tai, kaip šis klausimas yra išspręstas, turi nutarti, ar būtina modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje pagal 705-ąjį TAS (žr. A11 dalį).
700-ojo TAS 19 dalis	Kai finansinės ataskaitos parengtos pagal atitikties tvarką, auditorius neprivalo įvertinti, ar ataskaitos pateiktos teisingai. Tačiau, kai nepaprastai retomis aplinkybėmis auditorius padaro išvadą, kad tokios finansinės ataskaitos yra klaidinančios, jis turi apsvarstyti šį klausimą su vadovybe ir, atsižvelgęs į tai, kaip jis bus išspręstas, turi nutarti, ar ir kaip tai išdėstyti auditoriaus išvadoje (žr. A12 dalį).

Auditorius, formuodamas nuomonę, privalo įsitikinti, ar finansinės ataskaitos yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kaip parodyta toliau esančiame pavyzdyje.

17.3-1 pvz.

Svarstymai	
Audito nuomonės formavimas	**Reikšmingumas** Nuspręsti, ar: • reikšmingumas išlieka tinkamu atsižvelgiant į faktinius įmonės finansinius rezultatus; • kiekvienas atskiras neištaisytas iškraipymas ar visi neištaisyti iškraipymai (įskaitant neištaisytus iškraipymus, susijusius su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpius) gali sukelti reikšmingus iškraipymus.
	Audito įrodymai • ar buvo surinkti pakankami tinkami audito įrodymai? • ar vadovybės atlikti apskaitiniai įvertinimai yra pagrįsti? • ar analitinės procedūros, atliktos pabaigus auditą ar jį baigiant, patvirtina

Svarstymai	
	audito metu padarytas išvadas?
	Taikoma apskaitos politika • ar finansinės ataskaitos adekvačiai atskleidžia pasirinktus ir pritaikytus reikšmingus apskaitos metodus? • ar apskaitos metodai atitinka finansinės atskaitomybės tvarką ir yra tinkami tam tikromis aplinkybėmis?
	Finansinėse ataskaitose atskleidžiama informacija • ar finansinėse ataskaitose nurodoma, kad buvo remtasi taikoma finansinės atskaitomybės tvarka ar ji buvo aprašyta? • ar finansinėse ataskaitose atskleista visa informacija, kaip reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką? • ar finansinėse ataskaitose vartojamos tinkamos sąvokos, įskaitant kiekvienos finansinės ataskaitos pavadinimą? • ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama tinkama informacija, padedanti numatomiems vartotojams suprasti reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai? • ar pateikta informacija yra aktuali, patikima, palyginama, suprantama ir pakankama? • ar finansinėse ataskaitose atskleista pakankamai informacijos, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių įtaką finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai?
	Teisingo pateikimo sistema • ar bendras pateikimas, struktūra ir turinys (įskaitant aiškinamajame rašte atskleidžiamą informaciją) teisingai parodo ūkines operacijas ir įvykius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką? Jeigu ne, ar būtina atskleisti daugiau informacijos nei reikalaujama pagal finansinės atskaitomybės tvarką, kad būtų užtikrintas teisingas pateikimas? • ar finansinės ataskaitos, kurias vadovybė koreguoja dėl audito metu gautų rezultatų, atitinka įgytą supratimą apie įmonę ir jo aplinką?
	Atitikties tvarkos • ar finansinės ataskaitos nėra klaidinančios? Tai tikėtina tik itin retais atvejais.

Pagal pirmiau aprašyto vertinimo rezultatus auditorius nustato, kokia audito išvados forma (nemodifikuota ar modifikuota) būtų tinkama tam tikromis aplinkybėmis, kaip parodyta toliau pateiktame pavyzdyje.

17.3-2 pvz.

Nuomonių rūšys	Auditoriaus išvados
Nemodifikuota nuomonė	Jei finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra sudarytos pagal

Nuomonių rūšys	Auditoriaus išvados
	taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, turėtų būti teikiama nemodifikuota nuomonė.
Modifikuota nuomonė *(Sąlyginė, neigiama ar atsisakymas pareikšti nuomonė)*	• remiantis gautais audito įrodymais, finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos; arba • negalima gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad būtų galima padaryti išvadą, jog finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos. Šio Vadovo II tomo 23 dalyje nagrinėjamas auditoriaus išvados modifikavimo klausimas.

17.4 Nepriklausomo auditoriaus išvados forma ir tekstas

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
700-ojo TAS 20 dalis	Auditoriaus išvada turi būti pateikta raštu (žr. A13−A14 dalis).
700-ojo TAS 21 dalis	Auditoriaus išvada turi turėti pavadinimą, kuris aiškiai parodo, kad tai yra nepriklausomo auditoriaus išvada (žr. A15 dalį).
700-ojo TAS 22 dalis	Auditoriaus išvada turi būti adresuojama atsižvelgiant į užduoties aplinkybes (žr. A16 dalį).
700-ojo TAS 23 dalis	Auditoriaus išvados įžanginėje pastraipoje turi būti (žr. A17–A19 dalis): a) nurodyta įmonė, kurios finansinės ataskaitos buvo audituotos; b) konstatuota, kad finansinės ataskaitos buvo audituotos; c) nurodytas pavadinimas kiekvienos ataskaitos, kuri sudaro finansines ataskaitas; d) pateikta reikšmingų apskaitos metodų ir kitos aiškinamosios informacijos santrauka ir e) nurodyta data ar laikotarpis, kurį apima kiekviena finansinė ataskaita, kurios visos sudaro finansinių ataskaitų rinkinį.
700-ojo TAS 24 dalis	Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas Šioje auditoriaus išvados dalyje apibrėžiama atsakomybė asmenų, organizacijoje atsakingų už finansinių ataskaitų parengimą. Auditoriaus išvada neturi būti skirta konkrečiai „vadovybei“, bet turėtų būti vartojama sąvoka, kuri yra tinkama pagal konkrečios jurisdikcijos teisinę tvarką. Pagal kai kurių šalių jurisdikciją tai gali būti už valdymą atsakingi asmenys.
700-ojo TAS 25 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti dalis su antrašte „Vadovybės [ar kitas tinkamas terminas] atsakomybė už finansines ataskaitas“.
700-ojo TAS 26 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti apibūdinta vadovybės atsakomybė už finansinių ataskaitų parengimą. Turi būti apibūdinta, kad vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir tokią vidaus kontrolę, kurią ji pati laiko būtina, kad būtų galima aprengti finansines ataskaitas be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos (Žr. A20–A23 dalis).
700-ojo TAS 27 dalis	Kai finansinės ataskaitos parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, paaiškinime dėl vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas auditoriaus išvadoje atitinkamai pagal aplinkybes turi būti nurodyta, kad „šios finansinės ataskaitos parengtos ir teisingai pateiktos“ arba kad „parengtos finansinės

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	ataskaitos, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą“.
700-ojo TAS 28 dalis	Į auditoriaus išvadą turi būti įtraukta dalis su antrašte „Auditoriaus atsakomybė“.
700-ojo TAS 29 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti konstatuojama, kad auditoriaus pareiga yra pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas remiantis auditu (žr. A24 dalį).
700-ojo TAS 30 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti konstatuojama, kad auditas buvo atliktas pagal tarptautinius audito standartus. Auditoriaus išvadoje taip pat turi būti paaiškinta, jog pagal šiuos standartus reikalaujama, kad auditorius laikytųsi etikos reikalavimų ir kad auditorius planuoja bei atlieka auditą siekdamas gauti pakankamą užtikrinimą, ar finansinėse ataskaitose nėra reikšmingo iškraipymo (žr. A25–A26 dalis).
700-ojo TAS 31 dalis	Auditoriaus išvadoje apibūdinamas auditas, pareiškiant, kad: a) auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama gauti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos; b) pasirinktos procedūros priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės arba dėl klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius laiko, kad vidaus kontrolė tinkama įmonės finansinėms ataskaitoms parengti, kad jis galėtų suplanuoti audito procedūras, tinkančias pagal aplinkybes, bet ne siekiant pareikšti nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą. Esant aplinkybėms, kai auditorius taip pat turi atsakomybę pareikšti nuomonę apie vidaus kontrolės veiksmingumą kartu su finansinių ataskaitų auditu, jis turi praleisti frazę, kad auditoriaus svarstymas apie vidaus kontrolę nėra daromas siekiant pareikšti nuomonę apie vidaus kontrolės veiksmingumą; ir c) auditas taip pat apima naudojamų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliktų apskaitinių įvertinimų pagrįstumo, taip pat bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.
700-ojo TAS 32 dalis	Kai finansinės ataskaitos parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, atlikus auditą auditoriaus išvadoje atitinkamai pagal aplinkybes turi būti parašyta, kad „įmonės finansinės ataskaitos parengtos ir teisingai pateiktos“ arba „parengtos įmonės finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą“.
700-jo TAS 33 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti nurodyta, ar auditorius mano, kad jo gauti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami, kad jis galėtų pareikšti savo nuomonę.
700-ojo TAS 34 dalis	Į auditoriaus išvadą turi būti įtraukta dalis su antrašte „Nuomonė“.
700-ojo TAS 35 dalis	Pareiškiant nemodifikuotą nuomonę apie finansines ataskaitas, parengtas pagal teisingo pateikimo tvarką, auditoriaus nuomonėje turi būti, jeigu tik kitaip nenustatoma įstatymais ar teisės aktais, vartojama viena iš šių frazių, kurios laikomos lygiavertėmis: a) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia […] vadovaujantis [taikoma finansinės atskaitomybės tvarką]; arba b) finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą [...] vaizdą vadovaujantis [taikoma finansinės atskaitomybės tvarka] (žr. A27–A33 dalis).
700-jo TAS 36 dalis	Kai pareiškiama nemodifikuota nuomonė apie finansines ataskaitas, parengtas vadovaujantis atitikties tvarka, turi būti pateikta auditoriaus nuomonė, kad finansinės ataskaitos yra parengtos visais reikšmingais atžvilgiais vadovaujantis [taikoma finansinės atskaitomybės tvarka] (žr. A27 ir A29–A33 dalis).
700-ojo TAS 37 dalis	Jeigu auditoriaus nuomonei taikoma finansinės atskaitomybės rengimo

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	tvarka nėra tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, išleisti Tarptautinių apskaitos standartų valdybos, arba tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, išleisti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos, auditoriaus nuomonėje turi būti nurodyta tvarkos kilmės jurisdikcija.
700-ojo TAS 38 dalis	Jeigu auditoriaus išvadoje dėl finansinių ataskaitų auditorius įgyvendina kitas pateikimo pareigas, kurios papildo auditoriaus pareigą pagal tarptautinius audito standartus pateikti išvadas apie finansines ataskaitas, tos kitos pateikimo pareigos turi būti nurodytos atskiroje auditoriaus išvados dalyje su paantrašte „Pranešimas apie kitus teisinius ir priežiūros reikalavimus“ arba kitaip, kaip tinka pagal dalies turinį (žr. A34–A35 dalis).
700-ojo TAS 39 dalis	Jei auditoriaus išvada turi atskirą dalį apie kitas pateikimo pareigas, antraštės, teiginiai ir paaiškinimai, minimi 23–37 dalyse, turi būti dalyje „Pranešimas apie finansines ataskaitas“. Dalis „Pranešimas apie kitus teisinius ir priežiūros reikalavimus“ turi būti pateikta po dalies „Pranešimas apie finansines ataskaitas“ (žr. A36 dalį)
700-ojo TAS 40 dalis	Auditoriaus išvada turi būti pasirašyta (žr. A37 dalį).
700-ojo TAS 41 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti nurodyta data, bet ne ankstesnė kaip data, kai auditorius gavo pakankamus tinkamus įrodymus, kuriais remiantis turi būti pareikšta auditoriaus nuomonė apie finansines ataskaitas, įskaitant įrodymus, kad (žr. A38–A41 dalis): a) visos ataskaitos, kurios sudaro finansines ataskaitas, įskaitant aiškinamąjį raštą, yra parengtos; ir b) atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys patvirtino, kad jie prisiima atsakomybę už šias finansines ataskaitas.
700-ojo TAS 42 dalis	Auditoriaus išvadoje turi būti nurodyta vieta pagal jurisdikciją šalyje, kurioje praktikuoja auditorius.
700-ojo TAS 43 dalis	Jeigu auditoriui būtina pagal konkrečios jurisdikcijos įstatymų ar teisės aktų reikalavimus taikyti konkretų auditoriaus išvados išdėstymą arba vartoti konkrečią formuluotę, tada auditoriaus išvadoje nuoroda į tarptautinius audito standartus daroma tik tuo atveju, jeigu į auditoriaus išvadą įtraukiami visi iš toliau pateiktų elementų (žr. A42 dalį): a) pavadinimas; b) adresatas, kaip reikalaujama pagal užduoties aplinkybes; c) įžanginė pastraipa, kurioje nurodomos audituotos finansinės ataskaitos; d) vadovybės (arba kita tinkama sąvoka, žr. 24 dalį) atsakomybės už finansinių ataskaitų parengimą aprašymas; e) auditoriaus pareigos pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas ir audito apimties aprašymas; tai apima: • nuorodą į tarptautinius audito standartus ir įstatymus ar teisės aktus, ir • audito aprašymą remiantis šiais standartais; f) nuomonės pastraipa, apimanti nuomonės apie finansines ataskaitas pareiškimą ir nuorodą į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, naudojamą finansinėms ataskaitoms parengti (įskaitant finansinės atskaitomybės tvarkos, kuri nėra tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai arba tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, kilmės jurisdikciją, žr. 37 dalį); g) auditoriaus parašas; h) auditoriaus išvados data; ir

Dalies Nr.	Atitinkamos ištraukos iš TAS
	i) auditoriaus adresas.
700-ojo TAS 44 dalis	Iš auditoriaus gali būti reikalaujama atlikti auditą vadovaujantis konkrečios jurisdikcijos audito standartais (nacionaliniais audito standartais), bet atlikdamas auditą jis gali papildomai vadovautis tarptautiniais audito standartais. Šiuo atveju auditoriaus išvadoje gali būti daroma nuoroda į tarptautinius audito standartus šalia nuorodos į nacionalinius audito standartus, bet auditorius taip turi daryti tik tuo atveju, kai (žr. A43–A44 dalis): a) nacionalinių audito standartų ir tarptautiniu audito standartų reikalavimai nesikerta, kad auditorius būtų priverstas: i) susidaryti kitokią nuomone arba ii) neįtraukti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos, kaip, esant konkrečioms aplinkybėms, yra reikalaujama pagal tarptautinius audito standartus; ir b) į auditoriaus išvadą įtraukiamas bent jau kiekvienas iš 43 dalies a–i punktuose pateiktų elementų, kai auditorius taiko nacionaliniuose audito standartuose apibrėžta išdėstymą arba žodinę formuluotę. Nuoroda į įstatymus ar teisės aktus 43 dalies e punkte turi būti skaitoma kaip nuoroda į nacionalinius audito standartus. Šiuo atveju auditoriaus išvadoje turi būti nurodyti tokie nacionaliniai audito standartai.
700-ojo TAS 45 dalis	Kai auditoriaus išvada paremta ir nacionaliniais audito standartais, ir tarptautiniais audito standartais, auditoriaus išvadoje turi būti nurodyta nacionaliniu audito standartu kilmės jurisdikcija.
700-ojo TAS 46 dalis	Jei su audituotomis finansinėmis ataskaitomis pateikiama papildoma informacija, kurios nėra reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, auditorius turi įvertinti, ar tokia papildoma informacija yra aiškiai atskirta nuo audituotų finansinių atskaitų. Jeigu tokia papildoma informacija nėra aiškiai atskirta nuo audituotų finansinių ataskaitų, auditorius turi paprašyti vadovybės pakeisti neaudituotos papildomos informacijos pateikimo būdą. Jeigu vadovybė atsisako tai padaryti, auditorius privalo auditoriaus išvadoje nurodyti, kad tokia papildoma informacija nebuvo audituota.
700-ojo TAS 47 dalis	Auditoriaus nuomonė turi apimti papildomą informaciją, kurios nėra reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, bet kuri, nepaisant to, yra finansinių ataskaitų neatskiriama dalis, kadangi ji negali būti aiškiai atskirta nuo audituotų finansinių ataskaitų dėl savo pobūdžio ir to, kaip ji yra pateikta.

Auditoriaus išvadoje skaitytojui pateikiama tokia informacija:

- vadovybės atsakomybė;
- auditoriaus atsakomybė ir audito aprašymas;
- auditas buvo atliktas pagal Tarptautinius audito standartus;
- taikyta finansinės atskaitomybės tvarka; ir
- auditoriaus nuomonė apie finansines ataskaitas.

Auditoriaus išvados formai įtakos turi taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, bet kokie papildomi įstatymų ar reglamentų reikalavimai ir bet kokia pateikta papildoma informacija. Auditoriaus išvada yra vadinama „Nepriklausoma auditoriaus išvada“, o jos pastraipų pavadinimai yra tokie:

- išvada dėl finansinių ataskaitų;

- vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas;
- auditoriaus atsakomybė; ir
- nuomonė.

Jeigu naudojamos kitos pastraipos, jų pavadinimai yra tokie:

- dalyko pabrėžimas; ir
- išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų.

Pagrindinės auditoriaus išvados (kuri turi būti parengta raštu) elementai aprašyti toliau pateiktame pavyzdyje.

17.4-1 pvz.

Elementas	Pastabos
Pavadinimas	**Nepriklausomo auditoriaus išvada.** Žodžiu „nepriklausomas“ nepriklausomo auditoriaus išvada atskiriama nuo kitų šalių teikiamų išvadų.
Adresatas	**Kam išvada parengta** (dažniausiai akcininkams arba už valdymą atsakingiems asmenims) Tam taip pat įtakos gali turėti su užduotimi susijusios aplinkybės ar vietos teisės aktai.
Įžanginė pastraipa	• nurodoma įmonė, kurios finansinės ataskaitos buvo audituotos; • konstatuojama, kad finansinės ataskaitos buvo audituotos; • nurodomas kiekvienos finansinės ataskaitos, kurios sudaro visą finansinių ataskaitų rinkinį, pavadinimas; • pateikiama reikšmingų apskaitos metodų ir kitos aiškinamosios informacijos santrauka; • nurodoma finansinių ataskaitų parengimo data ir finansinių ataskaitų apimamas laikotarpis. Jeigu pateikiama papildoma informacija, įžanginėje pastraipoje paaiškinama, ar jai galioja audito nuomonė, ar aiškiai nurodoma, kad jai audito nuomonė negalioja.
Vadovybės *(ar kitas tinkamas terminas)* **atsakomybė už finansines ataskaitas**	Paaiškinama, kad vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų parengimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Išvadoje nurodoma, kad vadovybė yra atsakinga už: • finansinių ataskaitų sudarymą ir teisingą jų pateikimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir • tokią vidaus kontrolės tvarką, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos. Vadovybė yra atsakinga už: • tokią vidaus kontrolės tvarką, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; • tinkamos apskaitos politikos parinkimą ir taikymą;

Elementas	Pastabos
	• užtikrinimą, kad informacija, pateikta finansinėse ataskaitose, yra tinkama, patikima, palyginama ir suprantama; • užtikrinimą, kad būtų atskleista tokia informacija, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti pagrindines ūkines operacijas; ir • pagal aplinkybes tinkančių apskaitinių įvertinimų atlikimą.
Auditoriaus atsakomybė	Šioje dalyje turi būti konstatuojama, kad auditoriaus pareiga yra pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas remiantis auditu. Apima: • pareiškimą, kad auditas buvo atliktas pagal Tarptautinius audito standartus. Auditoriaus išvadoje taip pat turėtų būti paaiškinta, kad pagal šiuos standartus auditorius privalo laikytis etikos reikalavimų ir planuoti bei atlikti auditą taip, kad gautų pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų. • audito aprašymą, kuriame nurodoma, kad: – auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų, patvirtinančių finansinių ataskaitų sumas ir jų atskleidimą; – procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas riziką, auditorius atsižvelgia į įmonės vidaus kontrolę, susijusią su finansinių ataskaitų parengimu, kad galėtų parengti tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą, ir – auditas taip pat apima taikomos apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų pagrįstumo ir bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą. • auditoriaus išvadoje turi būti nurodyta, ar auditorius mano, kad jo gauti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami, kad jis galėtų pareikšti savo nuomonę; • jei finansinės ataskaitos yra parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, auditoriaus išvadoje atsižvelgiant į aplinkybes turi būti parašyta, kad „įmonės finansinės ataskaitos parengtos ir teisingai pateiktos“ arba „parengtos įmonės finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą“.
Auditoriaus nuomonė	**Teisingo pateikimo tvarkos** Šioje dalyje nurodoma, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi (ar parodo tikrą ar teisingą vaizdą) vadovaujantis taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, arba yra naudojamos panašios pagal įstatymą ar teisės aktą reikalaujamos formuluotės. **Atitikties tvarkos** Šioje dalyje nurodoma, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos ir pateiktos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Kai taikoma finansinės atskaitomybės sistema nėra Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, nuomonėje turi būti nurodyta, kokios jurisdikcijos ar šalies finansinės atskaitomybės tvarka buvo taikyta (pvz., ... pagal

Elementas	Pastabos
	visuotinai X valstybėje priimtus apskaitos principus...).
Kiti su išvados teikimu susiję reikalavimai	Pagal kai kuriuos standartus, įstatymus arba jurisdikcijoje visuotinai priimtą praktiką auditoriaus gali būti reikalaujama arba jam leidžiama teikti išvadą dėl kitų jo atsakomybei priskiriamų dalykų. Šie dalykai turėtų būti nurodomi atskiroje pastraipoje, kuri pateikiama po auditoriaus nuomonės.
Auditoriaus parašas	Koks turėtų pūti auditoriaus parašas, nustatomas atsižvelgiant į atitinkamos jurisdikcijos reikalavimus. Tai gali būti įmonės pavadinimas, auditoriaus pavardė arba ir įmonės pavadinimas ir auditoriaus pavardė. Taip pat gali būti reikalaujama nurodyti auditoriaus profesinę apskaitos kvalifikaciją arba faktą, kad auditorių (audito įmonę) pripažinto atitinkamos licencijas išduodančios institucijos.
Išvados data	Negali būti ankstesnė, nei data, kurią auditorius surinko pakankamus tinkamus audito įrodymus auditoriaus nuomonei pagrįsti. Tokie įrodymai yra: • parengtas visas finansinių ataskaitų rinkinys; • iki tos datos įvykusių įvykių ar vykdytų ūkinių operacijų (apie kuriuos auditorius sužinojo) įtakos įvertinimas (žr. 560-ąjį TAS); ir • atitinkamus įgaliojimus turinčių asmenų tvirtinimai, kad jie prisiėmė atsakomybę už finansines ataskaitas.
Auditoriaus adresas	Nurodomas miestas arba jurisdikcija, kurioje praktikuoja auditorius.

Nemodifikuota auditoriaus nuomonė – teisingo pateikimo tvarka

Standartinė auditoriaus išvados dėl bendros paskirties finansinių ataskaitų, kuri buvo parengta pagal teisingo pateikimo tvarką ir kurioje pareiškiama nemodifikuota nuomonė, formuluotė (iš 700-ojo TAS) yra pateikta toliau.

17.4-2 pvz.

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Atitinkamas adresatas]

Mes atlikome čia pridedamų ABC įmonės (toliau – Įmonė) ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir svarbių apskaitos politikos principų santrauka bei kitos aiškinamosios pastabos, auditą.

Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas

Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu. Mes atlikome auditą pagal tarptautinius audito standartus. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų.

Auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų

ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų parengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą. Auditas taip pat apima taikomų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų racionalumo ir bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.

Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti.

Nuomonė

Mūsų nuomone, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo (arba parodo tikrą ir teisingą vaizdą) ABC įmonės 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinę būklę bei tą dieną pasibaigusių metų jos veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]

Nemodifikuota audito nuomonė – atitikties tvarka

Standartinė auditoriaus išvados dėl bendros paskirties finansinių ataskaitų, kuri buvo parengta pagal teisingo pateikimo tvarką ir kurioje pareiškiama nemodifikuota nuomonė, formuluotė yra pateikta toliau.

17.4-3 pvz.

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Atitinkamas adresatas]

Mes atlikome čia pridedamų ABC įmonės finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir svarbių apskaitos politikos principų santrauka bei kitos aiškinamosios pastabos, auditą.

Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas

Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymus ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu. Mes atlikome auditą pagal tarptautinius audito standartus. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų.

Auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą. Auditas taip pat apima taikomų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų racionalumo ir bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.

Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti.

Nuomonė

Mūsų nuomone, CDE įmonės 20X1 m. gruodžio 31 d. pasibaigusiųjų metų finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymus.

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]

17.5 Kiti su išvados teikimu susiję reikalavimai

Pagal kai kurių šalių jurisdikciją auditoriaus gali būti reikalaujama teikti išvadas ir apie kitus, ne tik TAS numatytus, dalykus, kurie yra nurodyti toliau pateiktame pavyzdyje.

17.5-1 pvz.

Aptarimas	
Papildomi su išvados teikimu susiję reikalavimai	Auditoriaus gali būti reikalaujama pateikti pastabas apie tokius dalykus, kaip: • įmonės apskaitos dokumentų tinkamumas; • specifiniai dalykai, jeigu audito metu į juos dėmesį atkreipia auditorius; ir • papildomų konkrečių audito procedūrų atlikimo rezultatai.
Išvados pateikimas nurodant kitokią antraštę	Siekdamas užtikrinti, kad vartotojai tinkamai suprastų tokias jo papildomas pareigas, auditorius apie jas pateikia išvadą atskiroje auditoriaus išvados dalyje (pvz., naudodamas tokią naują paantraštę, kaip „Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“).

17.6 Papildoma informacija, pateikiama su finansinėmis ataskaitomis

Papildoma informacija yra informacija, pateikiama kartu su audituotomis finansinėmis ataskaitomis, tačiau kuri nėra privaloma pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Papildomą informaciją gali būti reikalaujama pateikti pagal įstatymus, teisės aktus ar standartus, arba ji gali būti pateikiama savanoriškai.

Papildoma informacija (kurios nėra reikalaujama pateikti pagal finansinės atskaitomybės tvarką) turi būti aiškiai atskirta nuo audituotų finansinių ataskaitų, nebent ji yra neatskiriama audituotų finansinių ataskaitų dalis. Jeigu tokia papildoma informacija nėra aiškiai atskirta nuo audituotų finansinių ataskaitų, auditorius turi paprašyti vadovybės pakeisti neaudituotos papildomos informacijos pateikimo būdą. Jeigu vadovybė atsisako tai padaryti, auditorius privalo auditoriaus išvadoje nurodyti, kad tokia papildoma informacija nebuvo audituota.

17.6-1 pvz.

Papildomos informacijos ir finansinių ataskaitų	
Aiškiai atskirti papildomą informaciją	• tokią informaciją aiškiai pažymėti kaip neaudituotą; • iš finansinių ataskaitų pašalinti visas kryžmines nuorodas į neaudituotą papildomą informaciją; • neaudituotą papildomą informaciją pateikti atskirai nuo finansinių ataskaitų; • auditoriaus išvadoje nurodyti puslapius, kuriuose pateiktos audituotos finansinės ataskaitos.

Nors papildoma informacija nėra audituojama, tai neatleidžia auditoriaus nuo atsakomybės užtikrinti, kad informacija nebūtų klaidinanti ir neprieštarautų kitai audituojamose finansinėse ataskaitose pateiktai

informacijai. (Žr. 1 tomo 15.9 skyrių, kuriame pateikta nuoroda į 720-ąjį TAS – Kita informacija dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos).

17.7 Pagal TAS ir Nacionalinius audito standartus atliekamas auditas

Kai auditorius privalo pateikti išvadą dėl atitikties nacionaliniams standartams ir TAS, auditoriaus išvadoje daroma nuoroda į abu standartų rinkinius.

Nuoroda į Tarptautinius audito standartus ir nacionalinius audito standartus yra tinkama tais atvejais, kai tenkinamos tokios toliau nurodytos sąlygos.

17.7-1 pvz.

Sąlygos	
Nurodyti, kad laikytųsi TAS ir nacionalinių standartų	• auditoriaus išvada atitinka visus auditui svarbius TAS; • visos tolesnės audito procedūros, būtinos užtikrinti atitiktį nacionaliniams standartams, buvo atliktos; • auditoriaus išvadoje nurodyta, kokios jurisdikcijos ar šalies audito standartai buvo taikyti; • visi standartinės auditoriaus išvados (netgi jeigu buvo naudojama nacionalinių įstatymų ir teisės aktų nustatyta struktūra ir formuluotė) elementai (žr. 17.4-1 pvz.) buvo įtraukti.

Nuorodos į Tarptautinius audito standartus ir nacionalinius audito standartus teikti negalima, jeigu tarp Tarptautinių audito standartų ir nacionaliniuose audito standartuose apibrėžtų reikalavimų yra prieštaravimų, dėl kurių:

- remdamasis nacionaliniais standartais auditorius suformuluotų kitokią nuomonę, nei būtų tinkama pagal TAS; ir
- būtų praleista papildoma informacija, tokia kaip „Dalyko pabrėžimo pastraipa“, kuri yra privaloma pagal TAS, bet draudžiama pagal nacionalinius standartus.

17.8 Modifikuotos auditoriaus išvados

Žr. šio Vadovo II tomo 23 dalį, kur aptartas auditoriaus išvados modifikavimo klausimas.