Mažų ir vidutinių audito įmonių komitetas

Peržiūros užduočių vadovas

Tarptautinė buhalterių federacija

Mažų ir vidutinių audito įmonių komitetas

Tarptautinė buhalterių federacija

529 Fifth Avenue, 6th Floor

Niujorkas, Niujorko valstija 10017 JAV

Tarptautinės buhalterių federacijos (TBF) MVAĮ komitetas atstovauja buhalterių profesionalų, dirbančių mažose ir vidutinėse audito įmonėse (MVAĮ), interesams. Komitetas rengia rekomendacijas, įrankius ir darbus, siekdamas užtikrinti, kad standartų rengėjai, priežiūros institucijos ir politikos kūrėjai atsižvelgia į MVAĮ poreikius. Komitetas taip pat atvirai pasisako MVAĮ vardu, kad būtų geriau žinoma apie jų vaidmenį ir vertę bei mažo verslo sektoriaus bendrą svarbą, ypač remiant mažų ir vidutinių įmonių veiklą.

Daugiau informacijos rasite www.ifac.org/SMP.

Šį leidinį galima atsisiųsti iš TBF interneto svetainės, skilties „Publications & Resources“ (Leidiniai ir šaltiniai):

www.ifac.org/publications-resources. Patvirtintas tekstas skelbiamas anglų kalba.

TBF misija yra atstovauti visuomenės interesams: kuriant aukštos kokybės profesinius standartus ir gaires, skatinant priimti ir įgyvendinti profesinius standartus ir gaires, prisidedant prie stiprių profesinių apskaitos organizacijų ir audito įmonių bei aukštos kokybės buhalterių profesionalų įmonių kūrimo bei stiprinant pasitikėjimą buhalterių profesija pasaulyje ir pasisakant visuomenei svarbiais klausimais.

MVAĮ komitetas išreiškia savo pagarbą ir padėką darbo grupei, atsakingai už įgyvendinimo gaires, kuri padėjo komitetui rengti šį vadovą. Įgyvendinimo gairių darbo grupę sudaro nariai: Abdulwahid Aboo, Subodh Kumar Agrawalas, Katharine E. Bagshaw, Brian Bluhm, Phil Cowperthwaite, Chen Longwei, Dawn McGeachy-Colby, Andreas Noodt ir Inge Saeys bei patarėjai techniniais klausimais: Mark Koziel, Gail McEvoy, Ken McManus, Guy Van de Velde, Jonnalagadda Venkateswarlu, Gillian Waldbauer, Makokha Wanjala ir Sun Xiaoyue.

Norėdami gauti daugiau informacijos, kreipkitės į MVĮ ir MVAĮ reikalų direktoriaus pavaduotoją Paulą Thompsoną, el. pašto adresu: PaulThompson@ifac.org.

Parengiamuosius projektus, konsultacijų dokumentus ir kitus TBF leidinius skelbia TBF, kuriais priklauso jų autorių teisės.

TBF neprisiima atsakomybės už asmens patirtus nuostolius, jeigu jis ėmėsi arba nesiėmė veiksmų remdamasis šio leidinio medžiaga, neatsižvelgiant į tai, ar tokie nuostoliai susidarė dėl aplaidumo arba kitų priežasčių.

TBF logotipas „Tarptautinė buhalterių federacija“ ir „TBF“ yra TBF prekių ir paslaugų ženklai.

Autorių teisės © Tarptautinė buhalterių federacija (TBF), 2013 m. gruodis. Visos teisės saugomos. Būtinas TBF leidimas raštu šį dokumentą kopijuoti, saugoti arba perduoti, arba naudoti kitais panašiais tikslais, išskyrus, kai leidžiama pagal įstatymą. Kreipkitės: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-164-6

Paskelbė: IFAC Tarptautinė buhalterių federacija

Turinys

ĮŽANGA v
1. KAIP NAUDOTIS ŠIUO VADOVU 1
1.1. ĮVADAS 2
1.2. TURINYS IR JO STRUKTŪRA 2
2. KAS YRA PERŽIŪROS UŽDUOTIS? 5
2.1. PAGRINDINIAI DALYKAI 6
2.2. PASKIRTIS IR NAUDA 11
2.3. SUDEDAMOSIOS DALYS 13
3. PRISIĖMIMAS 15
3.1. AUDITO ĮMONĖ PASIRUOŠUSI? 16
3.2.GALIMA PRISIIMTI ARBA TĘSTI UŽDUOTĮ? 22
3.3. SUSITARTI DĖL UŽDUOTIES SĄLYGŲ 25
4. PLANAVIMAS 32
4.1. NUOLATINIS INFORMAVIMAS 33
4.2. NUSTATYTI IR TAIKYTI REIKŠMINGUMĄ 35
4.3. SUPRASTI ĮMONĘ 39
4.4. PARENGTI TINKAMAS PROCEDŪRAS 47
5. ATLIKIMAS 52
5.1. ATLIKTI PROCEDŪRAS 53
5.2. ĮVERTINTI SURINKTUS ĮRODYMUS 78
5.3. PERŽIŪROS DOKUMENTAVIMAS 80
6. ATASKAITOS TEIKIMAS 84
6.1. TINKAMOS IŠVADOS FORMAVIMAS 85
6.2. ATASKAITOS FORMULUOTĖ 89
6.3. MODIFIKUOTOS IŠVADOS 94
A PRIEDAS – VADOVE VARTOTŲ SĄVOKŲ APIBŪDINIMAS 99
B PRIEDAS – KONTROLINIS KLIENTO PRISIĖMIMO (VEIKLOS TĘSIMO) KLAUSIMYNAS 101
C PRIEDAS – SUTARTIES DĖL UŽDUOTIES PAVYZDYS 104
D PRIEDAS – KONTROLINIS ŽINIŲ APIE ĮMONĘ KLAUSIMYNAS 108
E PRIEDAS – ANALITINIŲ PROCEDŪRŲ PAVYZDŽIAI 110
F PRIEDAS – VEIKLOS TĘSTINUMO ĮVYKIAI IR SĄLYGOS 113
G PRIEDAS – KONTROLINIO BYLOS UŽBAIGIMO KLAUSIMYNO PAVYZDYS 114
H PRIEDAS – VADOVYBĖS RAŠYTINIŲ PAREIŠKIMŲ PAVYZDŽIAI 117
I PRIEDAS – MODIFIKUOTŲ ATASKAITOS IŠVADŲ PAVYZDŽIAI 119

Įžanga

Daugelis mažų ir vidutinių įmonių (MVĮ) pasaulyje neprivalo būti audituojamos arba jos pačios sprendžia, ar jos bus audituojamos. Tačiau, norėdamos sustiprinti patikimumą ir vartotojų pasitikėjimą savo neaudituotomis finansinėmis ataskaitomis, tokios įmonės gali siekti gauti tam tikro lygio nepriklausomą užtikrinimą dėl jų finansinių ataskaitų. Šiuo atveju galima būtų atlikti peržiūros užduotį, kuri suteikia ribotą užtikrinimą. Todėl audito įmonės, ypač mažos ir vidutinės audito įmonės (MVAĮ), kurios paprastai paslaugas teikia MVĮ, turėtų būti pasirengusios patenkinti šių galinčių išaugti paslaugų paklausą. Peržiūros užduočių vadovas skirtas kaip tik šiam tikslui.

Pirmiausia ir daugiausia šis Vadovas skirtas padėti TBF organizacijoms narėms ir jų audito įmonėse, ypač MVAĮ, dirbantiems nariams įgyvendinti 2400-ąjį tarptautinį peržiūros užduočių standartą (TPUS) (persvarstytą) „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“. Vadovas suderintas su 2400-uoju TPUS (persvarstytu), kurį 2012 m. rugsėjį paskelbė Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (TAUSV). Nors Vadove pateiktos svarbios ištraukos iš šio standarto, visas standartą galima rasti 2013 m. TAUSV vadove.

Praktikuojantys asmenys gali naudotis vadovo paaiškinimais ir aiškinamaisiais pavyzdžiais, kad galėtų įgyti geresnį supratimą apie peržiūros užduotis, atliktas pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą). Vadove pateikta daugybė priedų su pagrindiniais kontroliniais klausimynais ir formomis, kuriuos praktikuojantis asmuo gali naudoti, siekdamas įvykdyti tam tikroje jurisdikcijoje keliamus reikalavimus ir sąlygas. Taip pat vadove praktikuojantys asmenys ras idėjų, kaip reklamuoti peržiūros užduotis esamiems ir būsimiems klientams.

Nors parengti vadovą buvo pavesta Kanados atestuotiesiems buhalteriams, tačiau MVAĮ komiteto Įgyvendinimo gairių darbo grupė (DG) viso jo rengimo proceso metu teikė nuorodas ir informaciją. TBF norėtų padėkoti DG nariams ir patarėjams techniniais klausimais, ypač Vokietijos Įmonių auditorių institutui (vok. Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)), už skirtą laiką, vadovavimą ir atsidavimą įgyvendinant šį projektą, be kurių pagalbos nebūtų pavykę to padaryti.

Siekdamas, kad organizacijos narės kiek įmanoma daugiau naudotųsi šiuo vadovu ir su juos susijusiais leidiniais, „Mažų ir vidutinių audito įmonių kokybės kontrolės vadovu“ ir „Tarptautinių audito standartų naudojimo audituojant mažas ir vidutines įmones vadovu“, MVAĮ komitetas parengė vadovo tęsinį ir papildomą medžiagą, kad būtų paprasčiau naudoti vadovą mokymo tikslais. Vadovo tęsinyje pateikti patarimai, kaip TBF organizacijos narės ir audito įmonės galėtų geriausiai pasinaudoti vadovais, siekdamos patenkinti savo poreikius ir jurisdikcijų reikalavimus.

Galiausiai, kviečiame skaitytojus užsukti į MVAĮ skiltį TBF svetainėje www.ifac.org/SMP, kur jie ras daugiau informacijos apie TBF MVAĮ komiteto darbą ir papildomų leidinių bei šaltinių, įskaitant papildomus įgyvendinimo vadovus, skirtus padėti MVAĮ veiksmingai ir efektyviai įgyvendinti TASV standartus.

/parašas/

Giancarlo Attolini

TBF MVAĮ komiteto pirmininkas

2013 m. gruodis

Atsakomybės apribojimas

Šis vadovas skirtas padėti praktikuojantiems asmenims įgyvendinti 2400-ąjį tarptautinį peržiūros užduočių standartą (TPUS) (persvarstytą), tačiau jo skaitymas nepakeičia pačio standarto. Be to praktikuojantis asmuo, naudodamas šį vadovą, turėtų remtis savo profesiniu sprendimu, faktais ir aplinkybėmis, susijusiomis su kiekviena konkrečia peržiūros užduotimi. TBF neprisiima jokios atsakomybės arba įsipareigojimų, kurie gali tiesiogiai ar netiesiogiai kilti naudojant ir taikant šį vadovą.

1 KAIP NAUDOTIS ŠIUO VADOVU

SKYRIAUS TURINYS

- Šio Vadovo tikslas ir galimi jo naudojimo būdai
- Kokia turinio struktūra.

1.1. Įžanga	1.2. Turinys ir jo struktūra
1.1-1. Vadovo tikslas 1.1-2. Vadovo naudojimo būdai 1.1-3. TBF šaltiniai	1.2-1. Skyrių struktūra 1.2-2. Vartojami trumpiniai

1.1. ĮVADAS

Šiame vadove nagrinėjama praktikuojančio asmens (kuris nėra įmonės auditorius), įsipareigojusio atlikti istorinių finansinių ataskaitų peržiūrą pagal 2400-ąjį tarptautinį peržiūros užduočių standartą (TPUS) (persvarstytą), atsakomybė. Šis standartas buvo paskelbtas 2012 m. rugsėjį ir galioja laikotarpiams, kurie baigiasi 2013 m. gruodžio 31 d. ir vėliau.

Laikomasi prielaidos, kad šį vadovą naudojantys praktikuojantys asmenys susipažinę su 2400-uoju TPUS (persvarstytu). Vadove pateiktos neprivalomos 2400-ojo TPUS (persvarstyto) taikymo gairės. Šio vadovo skaitymas nepakeičia standarto, nes vadovas yra naudojamas kaip papildoma medžiaga, siekiant nuosekliai taikyti standartą. Vadovas neapima visų standarto aspektų, todėl juo remiantis negalima nustatyti arba tvirtinti, kad laikomąsi 2400-ojo TPUS (persvarstyto) nuostatų.

TAUSV standartai nėra viršesni už nacionalinius įstatymus ir kitus teisės aktus, galiojančius konkrečioje šalyje. Todėl ne visi šiame vadove pateikti pavyzdžiai gali būti tinkami visose jurisdikcijose. Praktikuojantis asmuo turėtų remtis vietos įstatymais, galiojančiais toje teritorijoje, kurioje atliekama peržiūra.

1.1-1. Vadovo tikslas

Pirmiausia šis vadovas skirtas asmenims, turintiems audito žinių, tačiau turintiems mažai arba iš viso neturintiems peržiūros užduočių atlikimo patirties.

Šio vadovo tikslas yra suteikti:

- praktinių gairių, kaip įvykdyti reikalavimus atliekant peržiūros užduotis;
- pavyzdžius:
  - įprastų peržiūros užduočių procedūrų ir kai kurių išgalvotų praktinių scenarijų. Atminkite, kad tokiuose scenarijuose siūlomas atsakas pateiktas atsižvelgiant į išskirtinius faktus ir susijusias aplinkybes bei į praktikuojančio asmens priimtą tinkamą profesinį sprendimą;
  - tokių pagrindinių dokumentų kaip užduoties ir vadovybės pareiškimų laiškai (pateikti prieduose).
- svarstytinų klausimų, kurie apima:
  - dalykus, kuriuos lengva nepastebėti arba kuriuos praktikuojančiam asmeniui dažniausiai sunku įgyvendinti;
  - pasiūlymus dėl veiksmų veiksmingumo, siekiant sumažinti laiką, skirtą atlikti šias užduotis.

1.1-2. Vadovo naudojimo būdai

Vadovas gali būti naudojamas:

- suteikti išsamesnių žinių apie peržiūros užduotis, kurios atliekamos pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą);
- kaip žinynas, kuriuo darbuotojai galėtų kasdien naudotis;
- rengti audito įmonės politiką ir (arba) procedūras, nurodomas kokybės kontrolės vadove;
- kurti mokymo sesijas ir pagerinti individualų mokymąsi bei grupių diskusijas;
- užtikrinti, kad audito įmonės apskaitos profesionalai laikosi nuoseklaus požiūrio į peržiūros užduočių planavimą ir vykdymą;
- gerinti užduoties grupės tarpusavio bendravimą.

1.1-3. TBF šaltiniai

Norėdami daugiau sužinoti apie TBF mažų ir vidutinių audito įmonių (MVAĮ) komitetą, apsilankykite TBF svetainės MVAĮ skiltyje. Joje rasite daugybę MVAĮ skirtų šaltinių: vadovų, straipsnių, nuorodų ir kitos naudingos medžiagos.

1.2. TURINYS IR JO STRUKTŪRA

Šis Vadovas buvo sudarytas pagal pagrindinius peržiūros užduoties vykdymo etapus. Prieduose pateiktos vartojamų sąvokų apibrėžtys, laiškų ir kontrolinių sąrašų pavyzdžiai bei kitos praktinės pagalbos priemonės.

1.2-1. Skyrių struktūra

Kiekviename šio Vadovo skyriuje informacija pateikta tokia tvarka:

a) apžvalgos lentelė, kurioje nurodomi skyriuje nagrinėjami dalykai;

b) atitinkamos 2400-ojo TPUS (persvarstyto) dalys, susijusios su tema. (Vadove pateiktos ištraukos pagrįstos vien tik autorių nuomone, kas yra svarbu kiekviename atskirame skyriuje.)

c) komentarai dėl reikalavimų;

d) susijusių sampratų pavyzdžiai;

e) svarstytini klausimai (praktinės gairės).

1.2-2. Vartojami trumpiniai

1.2-2.A. pav.

TFAT	taikoma finansinės atskaitomybės tvarka
VV	valiutos vienetai (standartinis valiutos vienetas – EUR)
UKKP	užduoties kokybės kontrolės peržiūra
FA	finansinės ataskaitos
TAUSV	Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba
TBESV	Tarptautinių buhalterių etikos standartų valdyba
TBESV	TBESV Buhalterių profesionalų etikos kodeksas
TBF	Tarptautinė buhalterių federacija
TFAS	tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai
TAS	tarptautiniai audito standartai
TUUS	tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai
1-asis TKKS	1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas
TPUS	tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai
IT	informacinės technologijos
MVĮ	mažos ir vidutinės įmonės
MVAĮ	mažos ir vidutinės audito įmonės
UVAA	už valdymą atsakingi asmenys
DD	darbo dokumentai

2 KAS YRA PERŽIŪROS UŽDUOTIS?

SKYRIAUS TURINYS

- Peržiūros užduoties taikymo sritis ir tikslai.
- Kuo peržiūros užduotys skiriasi nuo audito arba finansinės ataskaitos parengimo užduoties.
- Kokiais tikslais peržiūros užduotis dažniausiai atliekama ir pagrindinė nauda.

2.1. Pagrindiniai dalykai	2.2. Paskirtis ir nauda	2.3. Sudedamosios dalys
2.1-1. 2400-ojo TPUS (persvarstyto) taikymo sritis 2.1-2. Užduoties tikslai 2.1-3. Audito, peržiūros ir finansinių ataskaitų rengimo palyginimas 2.1-4. Peržiūros užduoties atlikimo etapai 2.1-5. Kiti užduočių skirtumai	2.2-1. Paskirtis 2.2-2. Nauda 2.2-3. Tinkamumas finansinių ataskaitų vartotojams	2.3-1. Keturios dalys 2.3-2. Praktikuojančio asmens ataskaita 2.3-3. Įsigaliojimo data

2.1. PAGRINDINIAI DALYKAI

2400-asis TPUS (persvarstytas) suteikia MVAĮ galimybę patenkinti didėjančią peržiūros užduočių paslaugų paklausą, kurią sukelia tokie veiksniai:

- nuo audito atleidžiamų MVĮ skaičiaus didėjimo tendencija;
- MVĮ ir jų finansinių institucijų noras gauti tam tikro lygio nepriklausomą užtikrinimą, siekiant padidinti jų finansinių ataskaitų patikimumą (net jeigu teisės aktų nustatytas auditas nėra privalomas);
- noras gauti pigesnes užtikrinimo paslaugas. (Peržiūros užduotis dėl riboto pobūdžio ir mažesnė kainos yra patrauklus variantas MVĮ, kurioms auditas neprivalomas.);
- būtinybė atlikti peržiūrą, kaip grupės komponentas nelaikomas reikšmingu, tačiau grupės užduoties grupė nusprendžia, kad pagal 600-ojo TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“ 29 dalį būtina atlikti peržiūrą. Nors tokias peržiūros užduotis gali atlikti grupės užduoties grupė, pagal 600-ojo TAS nuostatas dėl tokių peržiūrų atlikimo MVAĮ taip pat gali dalyvauti kaip komponento auditorius.

2.1-1. 2400-ojo TPUS (persvarstyto) taikymo sritis

2400-ajame TPUS (persvarstytame) nagrinėjama:

- praktikuojančio asmens, atliekančio istorinių finansinių ataskaitų peržiūrą, atsakomybė (kai praktikuojantis asmuo nėra įmonės auditorius); ir
- praktikuojančio asmens išvados dėl finansinių ataskaitų forma ir turinys.

2400-asis TPUS (persvarstytas) taip pat taikomas ir, jeigu reikia, pritaikomas kitos istorinės finansinės informacijos peržiūroms. Tačiau šiame vadove daugiausia dėmesio skiriama bendros paskirties finansinių ataskaitų rinkinio peržiūrai.

2400-ajame TPUS (persvarstytame) nenagrinėjama:

- nepriklausomo auditoriaus atliktos kurių nors įmonės finansinių ataskaitų arba tarpinės finansinės informacijos peržiūros. Pastaroji peržiūra nagrinėjama 2410-ajame TPUS „Įmonės tarpinės finansinės informacijos nepriklausomo auditoriaus atliekama peržiūra“;
- riboto užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos peržiūras, kurios atliekamos pagal 3000-ąjį TUUS „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas“ (persvarstytą).

Norėdami sužinoti 2400-ojo TPUS „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“ tikslus ir pagrindą, peržiūrėkite patį standartą ir TAUSV apžvalgoje „At a Glance“.

2.1-2. Užduoties tikslai

Dalis	Reikalavimas
14	**Tikslai** **Praktikuojančio asmens, atliekančio finansinių ataskaitų peržiūrą pagal šį TPUS, tikslai yra šie:** **a) pirmiausia teikiant paklausimus ir atliekant analitines procedūras įgyti ribotą užtikrinimą apie tai, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, kad praktikuojantis asmuo galėtų pareikšti, ar jis pastebėjo ką nors, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir** **b) pateikti ataskaitą apie finansines ataskaitas kaip visumą ir ją paskelbti, kaip to reikalaujama pagal šį TPUS.**
15	**Visais atvejais, kai neįmanoma įgyti riboto užtikrinimo ir kai, atsižvelgus į konkrečias aplinkybes, nepakanka sąlyginės praktikuojančio asmens išvados, pagal šį TPUS reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo turėtų atsisakyti pateikti išvadą užduoties ataskaitoje arba, jeigu reikia, atsisakyti tęsti užduotį, jeigu toks atsisakymas yra leidžiamas pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus (žr. A8–A10, A115–A116 dalis).**

Peržiūros užduotis – tai užtikrinimo užduotis. Tarptautinėje užtikrinimo užduočių vykdymo sistemoje pateikta tokia užtikrinimo užduočių apibrėžtis:

> "... užduotis, kurią atlikdamas praktikuojantis asmuo pareiškia išvadą, skirtą padidinti numatomų vartotojų, išskyrus atsakingą šalį, pasitikėjimą..." (II tomas, 7 dalis)

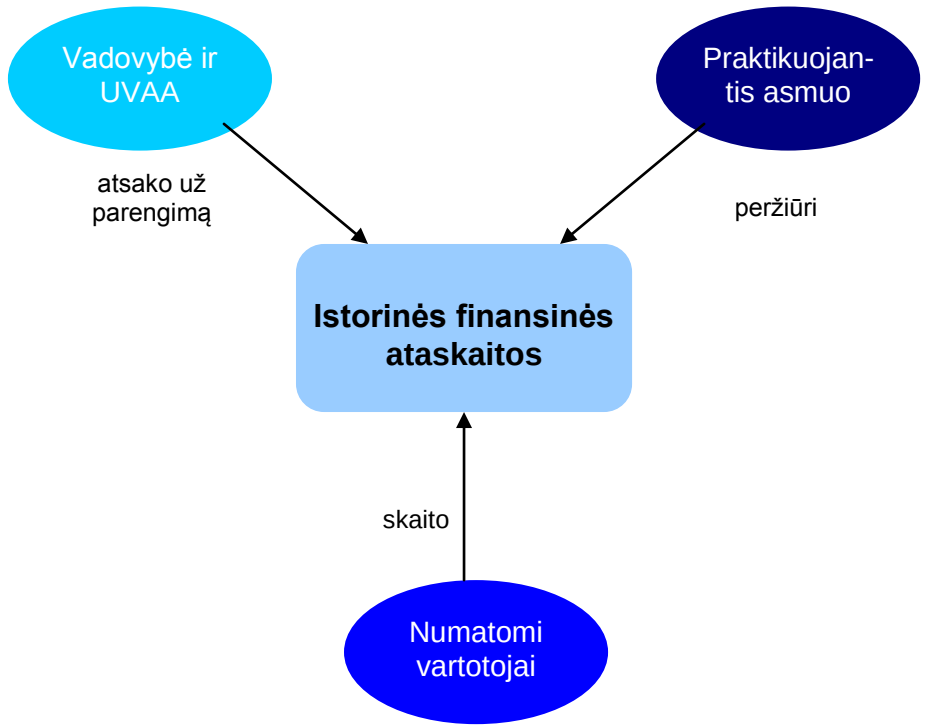
Šiame pavyzdyje pateiktos „Tarptautinėje užtikrinimo užduočių vykdymo sistemoje" aprašytos dviejų rūšių užtikrinimo užduotys, kurias praktikuojančiam asmeniui leidžiama atlikti.

2.2-2A pavyzdys

Užduoties rūšis	Dažniausiai vadinama	Apibūdinimas
Pagrįstas užtikrinimas	**Auditas**	Užduotis, kurią atliekant siekiama pagrįsti teigiamą nuomonę apie finansines ataskaitas. Pagrįstas užtikrinimas – tai aukšto lygio užtikrinimas, kuris gaunamas, jeigu auditorius surenka pakankamų tinkamų audito įrodymų, skirtų sumažinti audito riziką (t. y. rizika pareikšti netinkamą nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos) iki priimtino lygio.
Ribotas užtikrinimas	**Peržiūra**	Užduotis, kurią atliekant siekiama pagrįsti išvadą dėl finansinių ataskaitų atsižvelgiant į tai, ar praktikuojantis asmuo ką nors pastebėjo, kas verstų jį manyti, kad finansinės ataskaitos neparengtos pagal TFAT. Praktikuojantis asmuo išreiškia tokio lygio užtikrinimą, kuris atitinkamai neviršija praktikuojančio asmens atliktų procedūrų lygio atsižvelgiant į užduoties dalyko ypatybes ir kitas susijusias užduoties aplinkybes, aprašytas užtikrinimo ataskaitoje.

Šiame pavyzdyje parodyta, kokios trys pagrindinės šalys dalyvauja atliekant užtikrinimo užduotį.

2.2-2B pavyzdys



2.1-2C pavyzdys

Šalis	Pareigų apibūdinimas
Vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys	Finansinių ataskaitų rengimas (ir informacijos atskleidimas) pagal TFAT (tokią kaip MVĮ TFAS) – tai vadovybės ir (arba) už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė. Pagal kai kurias jurisdikcijas praktikuojantis asmuo gali padėti vadovybei parengti finansines ataskaitas atsižvelgdamas į taikomus etinius apribojimus, tačiau dėl to vadovybės atsakomybė nesumažėja.
Praktikuojantis asmuo	Praktikuojantis asmuo teikia paklausimus ir atlieka procedūras, kad galėtų nustatyti, ar vadovybės finansinės ataskaitos nėra reikšmingai iškraipytos dėl klaidos ar apgaulės. Atliekamų procedūrų apimtis priklauso nuo to, ar užduotis yra auditas (būtina įgyti pagrįstą užtikrinimą) ar peržiūra (būtina įgyti ribotą užtikrinimą), ir nuo praktikuojančio asmens sprendimo. Jeigu remdamasis surinktais įrodymais praktikuojantis asmuo nenusprendžia priešingai, jis pateikia ataskaitą (kuri turi būti pridėta prie finansinių ataskaitų), kurioje nurodoma: a) atliekant audito užduotį – finansinės ataskaitos teisingai pateikia (arba parodo tikrą ir teisingą vaizdą) ... pagal TFAT; arba b) atliekant peržiūros užduotis – praktikuojantis asmuo nepastebėjo nieko, kas verstų jį manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) pagal TFAT.
Numatomi finansinių ataskaitų vartotojai	Užtikrinimo užduotis – auditas arba peržiūra – padidina numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Apskritai šis didesnis pasitikėjimas susijęs su tuo, ar finansinės ataskaitos nėra reikšmingai iškraipytos. Iškraipymai, įskaitant praleistą informaciją, laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad (atskirai ar kartu) jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

Vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys

Mažose įmonėse dažniausiai neatskiriamos vadovybės ir UVAA pareigos. Tačiau pagal kai kurias jurisdikcijas atsakomybė už finansinių ataskaitų rengimą yra UVAA teisinė atsakomybė, tuo tarpu pagal kitas – vadovybės atsakomybė.

Svarstytinas klausimas

Neatsižvelgiant į tai, kas privalo parengti finansines ataskaitas, išankstinės peržiūros užduoties prisiėmimo sąlygos (2400-ojo TPUS 30 dalis) yra panašios į audito užduoties prisiėmimo sąlygas, nurodytas 210-ojo TAS „Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų“ 6 dalyje (210-ojo TAS 6 dalis). Pavyzdžiui, jeigu finansinės ataskaitos rengiamos pagal finansinės atskaitomybės tvarką, kuri laikoma netinkama atliekant auditą, ši tvarka bus laikoma netinkama ir atliekant peržiūros užduotį. Pavyzdžiui, kitu atveju auditorius gali nuspręsti, kad išankstinė audito atlikimo sąlyga nėra patenkinta, nes vadovybė negali suteikti arba nesuteikia leidimo susipažinti su apskaitos įrašais ir dokumentais, kurie pagrindžia finansines ataskaitas. Todėl ir praktikuojantis asmuo nusprendžia, kad išankstinė peržiūros užduoties prisiėmimo sąlyga nėra patenkinta.

2.1-3. Audito, peržiūros ir finansinių ataskaitų rengimo palyginimas

Šiame pavyzdyje palyginta peržiūros užduotis, auditas ir finansinių ataskaitų parengimo užduotis.

2.2-3A pavyzdys

Užduotis	Standartas	Užtikrinimas	Būtini atlikti darbai	Ataskaita
Auditas	TAS	pagrįstas	Rizikos vertinimas ir procedūros, siekiant pašalinti nustatytą riziką	Teigiama nuomonė
Peržiūra	2400-asis TPUS	ribotas	Preliminarūs paklausimai ir analizė	Išvada apie praktikuojančio asmens pastebėtus dalykus
Finansinių ataskaitų parengimas	4410-asis TSPS	nėra	Padėti vadovybei parengti finansinę informaciją	Ataskaitoje nurodoma, kad užtikrinimas nesuteikiamas

Atliekant peržiūros užduotį praktikuojančio asmens atsakomybė (ir rengiama ataskaita) gerokai skiriasi nuo atsakomybės atliekant auditą ar finansinių ataskaitų parengimo užduotį. Taip pat skiriasi pasitikėjimo, kurį vartotojai pagrįstai tiki įgyti remdamiesi atitinkama praktikuojančio asmens ataskaita, lygis.

Kadangi atliekant peržiūros užduotį daugiausia teikiami paklausimai ir atliekamos analitinės procedūros, kyla didelė rizika, kad, palyginti su auditu, nebus nustatyti reikšmingi iškraipymai.

2.1-4. Peržiūros užduoties atlikimo etapai

Šiame pavyzdyje nurodyti peržiūros užduoties atlikimo etapai ir nuoroda į atitinkamus šio vadovo skyrius, kuriuose šie etapai nagrinėjami.

2.2-4A pavyzdys

Pagrindiniai etapai		Vieta šiame vadove
1.	Nustatyti **užduoties ir santykių su klientu tinkamumą**.	3 skyrius (3.2. dalis)
2.	**Surinkti tiek informacijos apie įmonę**, kurios pakaktų iš pradžių nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali būti iškraipymų, po tada **atitinkamai parengti procedūras**.	4 skyrius (4.3. ir 4.4. dalys)
3.	**Pateikti vadovybei** ir kitiems įmonės darbuotojams, susijusiems su finansine atskaitomybe ir apskaita, **paklausimus**. Šiuo atveju praktikuojantis asmuo turėtų naudotis užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžiais, kad galėtų parengti ir pateikti prasmingus klausimus remdamasis įgytomis žiniomis apie įmonę ir tolesnius klausimus atsižvelgdamas į gautus atsakymus.	5 skyrius (5.1. dalis)
4.	Atlikti **analitines procedūras**.	5 skyrius (5.1. dalis)
5.	Parengti ir atlikti **papildomas procedūras**, siekiant patvirtinti arba atmesti dalyką, apie kurį sužino praktikuojantis asmuo ir dėl kurio finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos.	5 skyrius (5.1. dalis)
6.	**Įvertinti**, ar surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami.	5 skyrius (5.2. dalis)
7.	Suformuoti **išvadą** ir parengti **ataskaitą** apie finansines ataskaitas.	6 skyrius

Svarstytinas klausimas

Audito ir peržiūros atlikimo tikslai gerokai skiriasi. Audito tikslas – įgyti pagrįstą užtikrinimą, kuriuo bus grindžiama teigiama nuomonė apie tai, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai (jose parodomas tikras ir teisingas vaizdas), o atliekant peržiūros užduotį tik suformuojama išvada apie tai, ar praktikuojantis asmuo sužinojo apie kokį nors dalyką, dėl kurio finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos.

Nors kai kurie peržiūros paklausimai ir procedūros gali būti panašūs į audito paklausimus ir procedūras, tačiau dėl jų užduotis negali būti keičiama į auditą. Užduoties pobūdis nustatomas atsižvelgiant į užduoties sąlygas (dėl kurių buvo susitarta su klientu).

2.1-5. Kiti užduočių skirtumai

Šiame pavyzdyje aprašyti reikšmingesni audito, peržiūros ir finansinių ataskaitų parengimo užduočių skirtumai

2.2-5A pavyzdys

	Auditas	Peržiūra	Finansinių ataskaitų parengimas
Privaloma būti nepriklausomu?	Taip	Taip	Ne[1]
Apskaičiuoti reikšmingumą?	Finansinių ataskaitų kaip visumos Darbinis reikšmingumas	Finansinių ataskaitų kaip visumos	Finansinių ataskaitų kaip visumos, siekiant parengti informaciją
Būtina atlikti užduoties kokybės kontrolės peržiūrą?	Įmonių, kurių popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, ir jeigu nurodyta audito įmonės politikoje.	Jeigu nurodyta audito įmonės politikoje.	Jeigu nurodyta audito įmonės politikoje.
Būtina suprasti įmonę?	Pakankamai, kad galima būtų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir užtikrinimo lygiu.	Pakankamai, kad galima būtų nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų.	Pakankamai, kad galima būtų parengti informaciją.
Būtina parengti procedūras?	Suplanuoti ir atlikti pakankamai procedūrų, kad galima būtų sumažinti reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose riziką iki priimtinai žemo lygio.	Peržiūrėti visus reikšmingus finansinių ataskaitų straipsnius, įskaitant atskleistą informaciją. Daug dėmesio skirti toms finansinių ataskaitų sritims, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų.	Pakankamai, kad galima būtų parengti informaciją.
Kokios procedūros būtinos?	Rizikos vertinimas Kontrolės priemonių testai[2] Analitinės Pagrindinės	Paklausimai ir analizė Papildomos procedūros, jeigu jos būtinos atsižvelgiant į aplinkybes.	Nenurodyta
Būtina surinkti užtikrinimo įrodymų?	Pakankamų ir tinkamų įrodymų, siekiant padaryti pagrįstas išvadas dėl finansinių ataskaitų.	Pakankamų tinkamų įrodymų, siekiant pagrįsti išvadą dėl finansinių ataskaitų kaip visumos.	Nenurodyta
Yra neištaisytų iškraipymų?	Susumuoti, įvertinti ir pareikalauti, kad vadovybė ištaisytų.	Įvertinti ir pareikalauti, kad vadovybė ištaisytų.	Koregavimai atliekami rengiant finansines ataskaitas.

[1] Jeigu nacionalinės elgesio taisyklės nenustato kitokių reikalavimų. Be to, praktikuojantis asmuo vis tiek privalo objektyviai atlikti darbą.
[2] Būtina atlikti tik tais atvejais, kai vertinant riziką tikimasi, kad kontrolės sistema veikia tinkamai, ar kai atliekant vien tik pagrindines procedūras negalima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų.

2.2. PASKIRTIS IR NAUDA

2.2-1. Paskirtis

Šiame pavyzdyje pateikti galimos peržiūros užduoties paskirtys.

2.2-1A. pavyzdys

Peržiūros užduotis gali būti skirta
Pagrįsti galimiems investuotojams ir finansų institucijoms pateiktą finansinį pasiūlymą arba valstybinės subsidijos prašymą.
Patvirtinti būtinybę partneriams investuoti papildomas lėšas į įmonę.
Suteikti tokiems vartotojams kaip akcininkams tam tikro lygio užtikrinimą dėl metinių finansinių ataskaitų, kai auditas jau nėra privalomas.
Padėti vadovybei suprasti priežiūros ir įmonių ataskaitų teikimo reikalavimus bei imtis veiksmų juos įgyvendinti.
Padėti augančios įmonės finansų padaliniui pasirengti prie perėjimo prie privalomo audito.
Įgyti ribotą užtikrinimą dėl mažų pavaldžiųjų įmonių, kurios yra audituojamos grupės dalis, finansinių ataskaitų.
Pagrįsti vadovybės, kuri atlieka papildomą kontrolę, įmonės viduje atliktas peržiūras.

2.2-2. Nauda

2.2-2A pavyzdys

Nauda	Apibūdinimas
Pigesnė nei auditas	Jeigu reikia mažesnio lygio pasitikėjimo įmonės finansinėmis ataskaitomis nei pasitikėjimas, kurį suteikia auditas, galima pasirinkti riboto užtikrinimo užduotį, kurią vykdant paprastai reikia atlikti mažiau darbo ir sutaupyti laiką bei pinigus. Pavyzdžiui, įmonė (kuriai auditas neprivalomas) gali prašyti finansų institucijos paskolos, kuri suteikiama atsižvelgiant į jos pelningumą ir turtą (atsargas ar gautinas sumas). Jeigu įmonė tokiai institucijai kiekvieną mėnesį teikia informaciją apie savo veiklos rezultatus ir saugumą, riboto užtikrinimo ataskaita apie finansines ataskaitas būtų priimtina. Taip įmonė galėtų sumažinti išlaidas, patiriamas dėl audito, tačiau institucijai vis tiek suteiktų ribotą užtikrinimą dėl metinių finansinių ataskaitų. Kadangi peržiūros užduoties kaina mažesnė už audito kainą, todėl ji gali suteikti skaitytojams ribotą užtikrinimą, kuris galėtų būti labai naudingas sprendžiant pardavimo klausimą, ieškant naujų investuotojų arba teikiant prašymą gauti banko paskolą.
Lanksti ir tikslinė užduotis	Peržiūrą sudaro paklausimai ir analitinės procedūros, kurias atlikdamas praktikuojantis asmuo gali pasitikėti profesiniu sprendimu ir patirtimi. Todėl praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kiek skirti laiko ir dėmesio atsižvelgdamas į finansinių ataskaitų sudėtingumą ir verslo pobūdį.

2.2-3. Tinkamumas finansinių ataskaitų vartotojams

2.2-3A pavyzdys

Finansinių ataskaitų vartotojai	Tinkama užduotis
Įmonės, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama biržoje, ar reikšmingos viešai atskaitingos įmonės (t. .y. viešojo intereso įmonės) akcininkai.	Auditas
Įmonė planuoja plėstis ir pritraukti naujų akcininkų ir lėšų.	Auditas arba peržiūra, atsižvelgiant į plėtimosi greitį ir laiką, per kurį įmonės rodikliai viršys dydžius, kuriems esant auditas yra privalomas.
Trečiosios šalies nariai arba įmonės akcininkai – auditas neprivalomas.	Auditas arba peržiūra, atsižvelgiant į akcininkams reikiamą įgyti užtikrinimą.
Įmonei pinigus skolinanti finansų institucija – auditas neprivalomas.	Gali pakakti atlikti peržiūros užduotį.
Įmonei priklausančių asmenų šeimos nariai ir keli artimi draugai – auditas neprivalomas.	Gali pakakti atlikti peržiūros užduotį.
Tik vadovai ir kai finansinės ataskaitos teikiamos priežiūros institucijoms (pvz., mokesčių deklaracijos).	Finansinių ataskaitų parengimas arba peržiūra, atsižvelgiant į tai, kokio užtikrinimo reikia.

Svarstytinas klausimas

Peržiūros užduoties koncepcija gali būti nauja tiek audito įmonei, tiek klientams, todėl būtų naudinga:

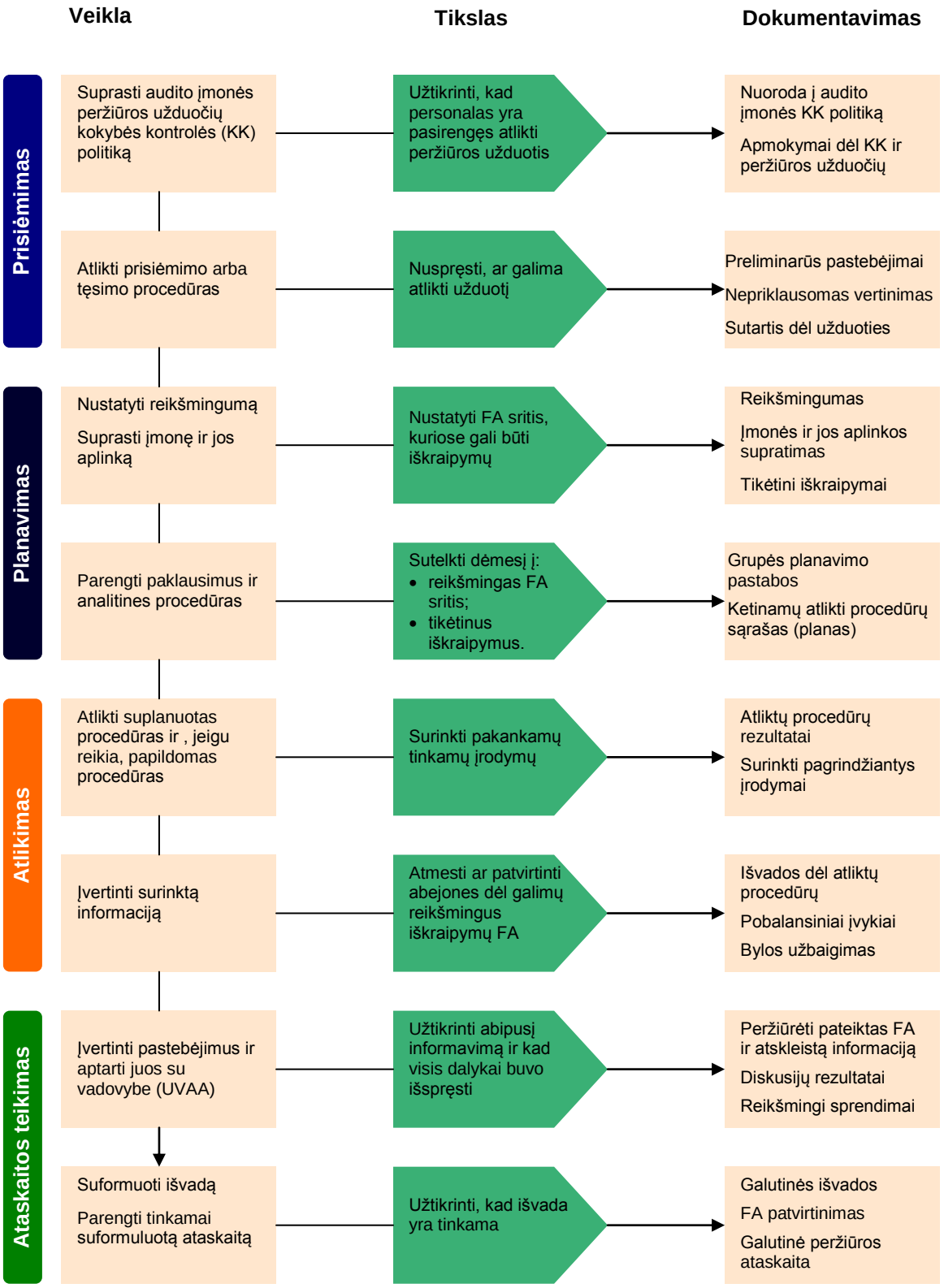
- rengti informacinius susitikimus su partneriais ir darbuotojais dėl peržiūros užduočių pobūdžio ir situacijų, kurioms esant reikėtų atlikti šias užduotis;
- užtikrinti, kad darbuotojai, dalyvaujantys peržiūros užduotyse, yra tinkamai parengiami;
- parengti paprastus lankstinukus klientams ir galimiems vartotojams, pavyzdžiui, bankams, apie peržiūros užduoties ataskaitą, peržiūros užduoties naudą ir ką ji apima; ir
- nustatyti klientus, kuriems būtų naudinga atlikti peržiūros užduotį ir suorganizuoti susitikimą aptarti tokią naudą ir ką apima tokia užduotis, pabrėžiant klientui tai, kad peržiūros užduotis yra ne tokia nemaloni ir jai atlikti reikia mažiau laiko.

2.3. SUDEDAMOSIOS DALYS

2.3-1. Keturios dalys

Šiame pavyzdyje parodyti keturios pagrindinės peržiūros užduoties dalys. Tolesniuose šio vadovo skyriuose kiekviena ši dalis aptarta išsamiau.

2.3-1A. pavyzdys



2.3-2. Praktikuojančio asmens ataskaita

Standartinė praktikuojančio asmens ataskaitos, sudarytos peržiūrėjus istorines finansines ataskaitas, parengtas pagal TFAT (tokią kaip MVĮ TFAS) formuluotė nurodyta toliau pateiktame pavyzdyje.

2.3-2A. pavyzdys

NEPRIKLAUSOMO PRAKTIKUOJANČIO ASMENS PERŽIŪROS ATASKAITA

[Tam tikras adresatas]

Ataskaita apie finansines ataskaitas

Peržiūrėjome čia pridėtas ABC įmonės finansines ataskaitas, kurias sudaro 20XX m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita ir pinigų srautų ataskaita bei svarbių apskaitos metodų santrauka ir kita aiškinamoji informacija.

Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas

Vadovybė atsako už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal mažų ir vidutinių įmonių tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Praktikuojančio asmens atsakomybė

Mūsų atsakomybė yra pareikšti išvadą dėl čia pridėtų finansinių ataskaitų. Peržiūrą atlikome pagal 2400-ąjį tarptautinį peržiūros užduočių standartą (TPUS) (persvarstytą) „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“. Pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) reikalaujama, kad išvadose nurodytume, ar pastebėjome ką nors, kas verčia mus manyti, kad finansinės ataskaitos (kaip visuma) visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taip pat šiame standarte reikalaujama laikytis atitinkamų etikos reikalavimų.

Pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) atlikta finansinių ataskaitų peržiūra yra riboto užtikrinimo užduotis. Praktikuojantis asmuo atlieka procedūras (visų pirmiausia: teikia paklausimus vadovybei ir, jeigu būtina, kitiems įmonei priklausantiems asmenims bei atlieka analitines procedūras) ir vertina gautus įrodymus.

Per peržiūrą atlikta gerokai mažiau procedūrų nei per auditą, atliekamą pagal tarptautinius audito standartus. Todėl nepareiškiame auditoriaus nuomonės apie šias finansines ataskaitas.

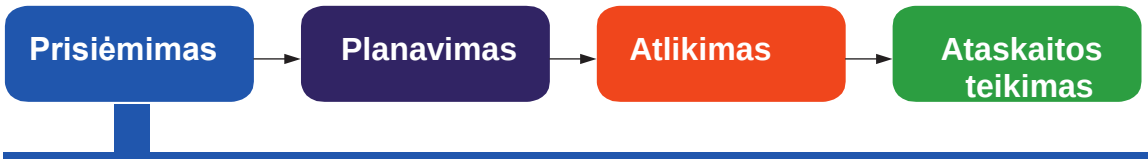
Išvada

Remdamiesi atlikta peržiūra nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad šios finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) ABC įmonės 20XX m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ir tą dieną pasibaigusių metų finansinės veiklos rezultatų bei pinigų srautų pagal mažų ir vidutinių įmonių tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

2.3-3. Įsigaliojimo data

Šis 2400-asis TPUS (persvarstytas) galioja 2013 m. gruodžio 31 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų peržiūroms.

3 PRISIĖMIMAS



SKYRIAUS TURINYS

- Pagrindiniai reikalavimai, kurių būtina laikytis prieš prisiimant arba tęsiant peržiūros užduotį.

3.1. Audito įmonė pasiruošusi? 2400.18–28	3.2. Galima prisiimti arba tęsti užduotį? 2400.29	3.3. Susitarti dėl užduoties sąlygų 2400.30–41
3.1-1. Suprasti 2400-ąjį TPUS (persvarstyto) 3.1-2. Etikos standartai 3.1-3. Profesinis skepticizmas 3.1-4. Profesinis sprendimas 3.5-5. Kompetencija 3.1-6. Kokybės kontrolė	3.2-1. Pagrįsta priežastis 3.2-2. Užduoties tinkamumas 3.2-3. Nepriklausomumas 3.2-4. Apimties apribojimai 3.2-5. Abejonės dėl vadovybės sąžiningumo	3.3-1. Išankstinės užduoties sąlygos 3.3-2. Netenkinančios užduoties sąlygos 3.3-3. Susitarti dėl užduoties sąlygų

Rezultatas

Audito įmonė įgijo būtinos kompetencijos ir parengė bei įdiegė kokybės kontrolės sistemą.

PRIEŠ pradėdama darbą audito įmonė gavo pasirašytą sutartį dėl užduoties arba tinkamą rašytinį sutikimą.

3.1. AUDITO ĮMONĖ PASIRUOŠUSI?

Prieš sutikdama atlikti peržiūros užduotį audito įmonė turi pasirūpinti toliau nurodytais dalykais.

3.1-1. Suprasti 2400-ąjį TPUS (persvarstyto)

Dalis	Reikalavimas
18	**Peržiūros užduoties atlikimas pagal šį TPUS** **Norėdamas suprasti TPUS tikslus ir tinkamai taikyti jo reikalavimus, praktikuojantis asmuo turėtų suprasti visą šio TPUS tekstą, įskaitant taikymo nuostatas ir kitą aiškinamąją medžiagą (žr. A14 dalį).**
19	***Susijusių reikalavimų laikymasis*** **Praktikuojantis asmuo turi laikytis visų šio TPUS reikalavimų, išskyrus reikalavimų, kurie nesusiję su peržiūros užduotimi. Reikalavimas yra susijęs su peržiūros užduotimi, jeigu yra aplinkybių, kurioms esant toks reikalavimas turi būti taikomas.**
20	**Praktikuojantis asmuo savo ataskaitoje nurodo, kad laikėsi šio TPUS, tik jeigu jis laikėsi visų šio TPUS reikalavimų, susijusių su peržiūros užduotimi.**

Pirmiausia atliekant peržiūros užduotį būtina užtikrinti, kad visi užduoties grupės nariai pakankamai gerai supranta standartą ir jo reikalavimus. Supratimą galima padidinti perskaičius šiame vadove praktinius nurodymus ir dalyvaujant atitinkamose mokymo programose.

Svarstytinas klausimas

Praktikuojančiam asmeniui prireiks laiko, kol jis supras (perskaitys) visą standartą, o ne tik privalomus reikalavimus. Jis turi perskaityti tikslus, apibrėžtis, informaciją apie taikymą ir kitą aiškinamąją medžiagą. Praktikuojantis asmuo taip pat turi užtikrinti, kad bet kuris kitas užduoties grupės narys taip pat pakankamai supranta šį standartą. Pažymėtina, kad 1-ojo TKKS 57 dalyje nurodyta, kad audito įmonė turi nustatyti principus ir procedūras, pagal kurias būtų atliekamas tinkamas dokumentavimas, kuris suteiktų įrodymų, kad veikia visi kokybės kontrolės sistemos elementai. Vertėtų dokumentuoti visus žingsnius, atliktus siekiant gauti žinių (atnaujinti turimas žinias) kaip vieną iš audito įmonės kontrolės procedūrų. Tačiau šių žingsnių nebūtina dokumentuoti rengiant kiekvieną užduoties bylą.

Būtina įvertinti, ar vietos įstatymų arba teisės aktų reikalavimai yra viršesni už šio standarto reikalavimus. Jeigu viršesni, įvertini, ar pagal vietos standartus atlikta peržiūros užduotis iš tikrųjų atitinka šio standarto reikalavimus. Pavyzdžiui, jeigu vietos standarte nurodyta peržiūros užduoties ataskaitos formuluotė gerokai skiriasi nuo pagal šį standartą reikalaujamos formuluotės, užduotis neatitiks šio standarto reikalavimų.

3.1-2. Etikos standartai

Dalis	Reikalavimas
21	**Etikos reikalavimai** **Praktikuojantis asmuo turi laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant reikalavimus dėl nepriklausomumo (žr. A1415–A16 dalis).**

Atitinkami etikos reikalavimai – tai etikos reikalavimai, kurių privalo laikytis užduoties grupė vykdydama peržiūros užduotis. Paprastai šie reikalavimai apima BTESV kodekso A ir B dalis ir nacionalinius reikalavimus, kurie yra griežtesni.

Daugiau informacijos rasite 2013 m. BTESV „Buhalterių profesionalų etikos kodekso vadove“ ir 2013 m. TAUSV „Tarptautinių kokybės kontrolės, audito, peržvalgos, kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų vadove“.

Siekdama užtikrinti, kad audito įmonė ir jos darbuotojai nuolat laikosi etikos reikalavimų, audito įmonė turi parengti ir įdiegti politiką ir procedūras, kurios gali būti įtrauktos į kokybės kontrolės vadovą arba panašų dokumentą.

Svarstytinas klausimas

Kai kurių jurisdikcijų reikalavimai ir nuorodos gali skirtis nuo BTESV kodekso reikalavimų ir nuorodų. Praktikuojantys asmenys turėtų atkreipti dėmesį į tokius tam tikrų jurisdikcijų skirtumus ir laikytis griežtesnių (o ne mažiau griežtų) 2013 m. BTESV „Buhalterių profesionalų etikos kodekso vadovo“ reikalavimų ir nuorodų, išskyrus kai tai draudžiama pagal įstatymus ar teisės aktus.

3.1-3. Profesinis skepticizmas

Dalis	Reikalavimas
22	**Profesinis skepticizmas ir profesinis sprendimas** **Praktikuojantis asmuo turi planuoti ir atlikti užduotį laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio ir pripažinti, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos (žr. A17–A20 dalis).**

Profesinis skepticizmas tai nusistatymas, dėl kurio praktikuojantis asmuo turi daugiau galimybių nustatyti aplinkybes, kurios gali rodyti galimą iškraipymą, ir į tai reaguoti. Daugiau informacijos rasite TAUSV skiltyje „Staff Questions & Answers—Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements“ (Darbuotojų klausimai ir atsakymai – profesinis skepticizmas atliekant finansinių ataskaitų auditą).

Šiame pavyzdyje apibūdinti pagrindiniai profesinio skepticizmo elementai.

3.1-3A. pavyzdys

Profesinis skepticizmas

Svarbus POŽIŪRIS, siekiant padidinti gebėjimą:			
Nustatyti / reaguoti aplinkybes, kurios rodo galimą iškraipymą	**Kritiškai įvertinti** informaciją ir surinktus įrodymus	**Išlikti budriam** dėl įrodymų: • kurie gali būti prieštaringi; arba • dėl kurių kyla abejonių dėl vadovybės ar UVAA pareiškimų patikimumo.	**Padaryti** tinkamas išvadas

Šiame pavyzdyje nurodytos situacijos, kai taikant profesinį skepticizmą galima tinkamai finansinėse ataskaitose atskleisti iškraipymus. Svarbu tai, kad, kai praktikuojantis asmuo nustato neįprastą arba įtartiną situaciją, jis turi pateikti papildomus paklausimus ir įvertinti atsakymus atsižvelgdamas į savo žinias apie įmonę ir jos aplinką. Dar daugiau, jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką (-us), kuris verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, jis privalo atlikti papildomą darbą. Šiuo atveju vadovybės pateikto užtikrinimo nepakanka.

3.1-3B. pavyzdys

Pavyzdžiai, kai dėl profesinio skepticizmo užduodama daugiau klausimų ir (arba) atliekama daugiau procedūrų

1. Nustatyti aplinkybes, kurios rodo galimą iškraipymą, ir reaguoti

Ekonomika išgyvena nuosmukį. Nedarbas yra labai didelis, daugelio drabužių pramonės įmonių pardavimo pajamos gerokai sumažėjo. Atlikdamas peržiūros užduotį, 10 min. Kamalas tyrinėjo informaciją internete ir nustatė, kad jo šalyje drabužių pramonės pajamos sumažėjo. Jis pasiteiravo vadovybės apie drabužių pardavimo pajamų padidėjimą šiuo laikotarpiu ir gavo atsakymą, kad tai lėmė vien tik puiki įmonės pardavimo komanda.

Neįsigilinus, atrodytų, kad tai pagrįstas paaiškinimas, todėl Kamalas jį priėmė. Tačiau, jeigu nuokrypis yra didelis, vertėtų gauti papildomų paaiškinimų. Kamalas turėjo pritaikyti profesinio skepticizmo principą, o ne tik paprasčiausiai priimti vadovybės paaiškinimą ir daugiau neklausinėti. Jis galėjo vadovybei ar susijusiems pardavėjams užduoti papildomų klausimų, kad galėtų išsiaiškinti, kaip įmonės pardavimo komandai pavyko nepasiduoti pramonėje vyraujančioms tendencijoms.

Tokie nukrypimai turi būti išsamiau išanalizuoti, nes jie gali rodyti, kad yra apgaulė. Kitos analitinės procedūros, kurios galėjo būti atliktos, yra kiekvieno mėnesio pardavimo pajamų ir gautinų sumų likučių pokyčių peržiūra bei paklausimai apie naujus klientus.

2. Kritiškai įvertinti gautą informaciją

Atlikdama peržiūros užduoties procedūras Fatima paklausė generalinio direktoriaus, kodėl šiais metais yra tiek daug pasenusių atsargų. Direktorius atsakė, kad nors ir praėjusiais metais bendros pajamos padidėjo, tačiau vis dar turima tam tikrų elektroninių dalių, kurias šiais metais bus sunku parduoti.

Žinodama, kad elektroninės dalys labai greitai pasensta, Fatima priėmė tokį paaiškinimą ir perėjo prie kito klausimo. Tačiau Fatima nesusiejo šio atsakymo su ankstesne buhalterio pastaba, kad įmonės savininkas nusprendė, kad jam tenka mokėti pernelyg daug mokesčių, todėl reikia kažką daryti. Jeigu Fatima būtų paklausi papildomų klausimų, pavyzdžiui, apie praėjusių metų pasenusių atsargų įvertinimo rezultatą, ji būtų supratusi, kad praėjusiais metais suformuoti atidėjiniai iš tikrųjų buvo nereikalingi. Be to, atsakydamas į kitą paklausimą, pardavimo vadovas greičiausiai būtų jai pasakęs, kad iš tikrųjų parduodama daug elektroninių dalių, o tai būtų svarbiausia priežastis, kodėl metų pabaigoje turima tiek daug atsargų.

3. Būti budriam

Ema paklausė buhalterio apie įmonės ilgalaikio turto, įrangos ir įrengimų pokyčius per metus. Jai buvo pateiktas per metus įsigyto ir perleisto turto sąrašas bei sąskaitos faktūros. Ji greitai nuskenavo sąskaitas faktūras ir pastebėjo, kad kompiuteris ir spausdintuvas buvo tiesiogiai išsiųsti į įmonės savininko namus, o ne į įmonės biurą. Ji paklausė, kodėl taip nutiko, ir gavo atsakymą, kad tiekėjas paprasčiausiai suklydo. Kadangi tokio turto suma buvo nedidelė, Ema nesiėmė jokių papildomų veiksmų.

Tačiau, jeigu Ema būtų paklaususi dar kelių klausimų arba peržiūrėjusi daugiau sąskaitų faktūrų, ji būtų sužinojusi, kad vadovybė (pagal mokesčių vengimo schemą) daug asmeninių išlaidų buvo įrašiusi į apskaitos dokumentus kaip įmonės išlaidas.

4. Padaryti tinkamas išvadas

Džulijanui buvo nurodyta paklausti apie pardavimo pajamų priskyrimo metų pabaigoje tinkamam laikotarpiui procedūrų tinkamumo. Atrodė, kad procedūra atliktos panašiai, kaip ir praėjusiais metais, tačiau jis nugirdo, kaip apskaitininkas juokavo su kitu darbuotoju apie tai, kad prieš pasibaigiant metams jam buvo nurodyta užregistruoti daugybę pardavimo sąskaitų faktūrų. Džulijanas nusprendė pasiteirauti buhalterio apie šiuos įrašus. Buhalteris atsakė, kad nieko neįprasta neįvyko ir kad Džulijanas pats turi patikrinti daugiau sąskaitų faktūrų, jeigu jam neramu. Džulijanas nenorėjo kelti vėjo dėl tokio žodžiu išsakyto komentaro, todėl padarė išvadą, kad priskyrimo tinkama laikotarpiui procedūros tinkamai atliktos ir nėra reikšmingo iškraipymo.

Iš tikrųjų Džulijanas nežinojo, kad įmonės savininkas planavo plėsti veiklą ir dėl to gauti naują banko paskolą. Norėdamas tai išspręsti, jis paprašė buhalterio užtikrinti, kad finansinėse ataskaitose parodyti geri rezultatai. Buhalteris nusprendė įrašyti pardavimo pajamas į einamojo ataskaitinio laikotarpio susijusių asmenų sąskaitą, nors jos bus gautos būsimaisiais laikotarpiais, ir taip dirbtinai padidino pardavimo pajamas.

Jeigu Džulijanas būtų manęs, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos dėl tokių papildomų pardavimo sąskaitų faktūrų, būtų reikėję atlikti papildomas procedūras. Džulijanas galėjo paklausti apie didesnius nei įprasta gautinų sumų likučius metų pabaigoje ir prieš metų pabaigą peržiūrėti siuntimo žurnalus pagal sąskaitas faktūras, kad galėtų nustatyti, kada prekės iš tikrųjų buvo išsiųstos.

3.1-4. Profesinis sprendimas

Dalis	Reikalavimas
23	**Atlikdamas peržiūros užduotį, praktikuojantis asmuo turėtų priimti profesinius sprendimus (žr. A21–A25 dalis).**

Profesinis sprendimas – tai atitinkamo išsilavinimo, žinių ir patirties taikymas (pagal užtikrinimo, apskaitos ir etikos standartus) priimant kompetentingus sprendimus dėl aplinkybes atitinkančių veiksmų eigos.

Priimdamas profesinį sprendimą dėl žinomų faktų ir konkrečių užduoties aplinkybių praktikuojantis asmuo turi remtis įgytu išsilavinimu ir patirtimi bei turimomis žiniomis. Jeigu reikia, jis gali kreiptis atitinkamos konsultacijos į kitus, kad užtikrintų, jog priima pagrįstus sprendimus.

3.1-4A. pavyzdys

Profesinio sprendimo taikymo pavyzdžiai	Nustatant užduoties reikšmingumą.
	Nustatant finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų.
	Nustatant, kada atlikdamas užduotį patyręs praktikuojantis asmuo privalo priimti profesinį sprendimą ir kada galėtų dirbti mažiau patyrę, tačiau tinkamai prižiūrimi, užduoties grupės nariai.
	Naudojant anksčiau įgytą patirtį (per užtikrinimo užduotis) ir supratimą apie įmonę, siekiant nustatyti, kokius paklausimus pateikti ir kokias analitines procedūras atlikti.
	Vertinant informaciją, gautą iš paklausimų, ir surinktų įrodymų pakankamumą.
	Naudojantis profesine patirtimi, siekiant nustatyti būtiną atlikti papildomą darbą, jeigu gauta informacija buvo netikėta ir vertė praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos.
	Nustatant tinkamą įmonės TFAT ir atskleidimų finansinėse ataskaitose pobūdį.
	Remiantis profesine patirtimi, siekiant suformuoti tinkamas užduoties išvadas pagal gautą informaciją.

Priimtus profesinius sprendimus taip pat reikia dokumentuoti. Dokumentavimas turi būti pakankamas, kad patyręs praktikuojantis asmuo, anksčiau neturėjęs ryšio su užduotimi, galėtų suprasti reikšmingus sprendimus, kurie buvo priimti siekiant padaryti tokias išvadas.

3.1-5. Kompetencija

Dalis	Reikalavimas
24	**Užduoties lygio kokybės kontrolė** **Užduoties partneris privalo turėti užtikrinimo užduoties atlikimo įgūdžių ir išmanyti užduoties atlikimo metodus, taip pat privalo turėti su užduoties aplinkybėmis susijos kompetencijos finansinės atskaitomybės klausimais (žr. A26 dalį).**

Peržiūros užduotį gali prisiimti (arba audito įmonei paskirti) užduoties partneris, kuris turi profesinės kompetencijos atlikti būtiną darbą. Šią kompetenciją jau galima buvo įgyti atliekant kitas užtikrinimo užduotis, gaunant instrukcijas iš kitų patyrusių darbuotojų arba dirbant kartu su tais, kurie jau turi kompetencijos. Kitu atveju kompetencijos reikėtų įgyti dalyvaujant tinkamuose mokymuose, skaitant svarbią medžiagą (taip pat šį vadovą ir 2400-ąjį TPUS (persvarstytą)) ir laikant reikiamus kvalifikacinius egzaminus.

2400-ajame TPUS (persvarstytame) nagrinėjamos svarbios kompetencijos, kurias praktikuojantis asmuo turi įgyti, įskaitant užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžius ir metodus bei kompetenciją finansinės atskaitomybės klausimais.

Šiame pavyzdyje nurodyta reikalinga kompetencija.

Užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžiai ir metodai

3.1-5A. pavyzdys

Reikalinga kompetencija
Kaip taikyti profesinį skepticizmą ir priimti profesinį sprendimą: • planuojant ir atliekant užtikrinimo užduotį; ir • renkant ir vertinant įrodymus.
Suprasti informacines sistemas ir vidaus kontrolės vaidmenį bei jos apribojimus.
Susieti svarstymus apie reikšmingumą ir užduoties riziką su peržiūros procedūrų pobūdžiu, atlikimo laiku ir apimtimi.
Atlikti procedūras, jeigu būtina, peržiūros užduočių metu. Tai būtų kitos rūšies procedūros (tokios kaip tikrinimas, perskaičiavimas, pakartotinis atlikimas, stebėjimas ir patvirtinimas), o ne tik paklausimai ir analitinės procedūros.
Nustatyti sisteminio dokumentavimo metodus.
Naudotis įgūdžiais ir patirtimi, susijusią su užtikrinimo užduočių ataskaitos rašymu.

Svarstytinas klausimas

Kadangi per peržiūros užduotis augiausia teikiami paklausimai ir atliekama analizė, labai svarbu, kad paskirti darbuotojai tinkamai suprastų ryšius tarp įvairių finansinių ataskaitų dalių (pavyzdžiui, įtaką pinigų srautams ir pajamoms, kai gerokai sumažėja atsargų apyvartumas) ir kaip tinkamai parengti ir pateikti paklausimus vadovybei.

Finansinė atskaitomybė

Kompetencija finansinės atskaitomybės klausimas būtina, siekiant užtikrinti, kad TFAT (tokios kaip MVĮ TFAS arba kitos konkrečioje šalyje taikomos tvarkos) reikalavimai būtų pakankamai gerai suprantami, kad galima būtų nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų, ir parengti tinkamas procedūras, apimančias šias sritis.

3.1-6. Kokybės kontrolė

Dalis	Reikalavimas
4	***Ryšys su 1-uoju TKKS*** **Audito įmonė atsako už kokybės kontrolės sistemas, politiką ir procedūras. 1-asis TKKS taikomas buhalterių profesionalų įmonėms, kai jos atlieka finansinių ataskaitų peržiūros užduotis. Šio TPUS nuostatos dėl kokybės kontrolės atskiros peržiūros užduoties lygiu pagrįstos prielaida, kad audito įmonei galioja 1-ojo TKKS reikalavimai, kurie yra pakankamai griežti (žr. A3–A5 dalis).**
25	**Užduoties partneris privalo prisiimti atsakomybę už (žr. A27–A30 dalis):** **a) bendrą kiekvienos peržiūros užduoties, kurią atlikti jis yra priskirtas, kokybę;** **b) vadovavimą, priežiūrą, planavimą ir peržiūros užduoties atlikimą pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus (žr. A31 dalį);** **c) tai, kad praktikuojančio asmens ataskaitą būtų tinkama konkrečiomis aplinkybėmis; ir** **d) tai, kad užduotis būtų atlikta laikantis audito įmonės kokybės kontrolės politikos. Taip pat jis turi:** **i) įsitikinti, kad buvo laikomasi tinkamos klientų ir užduočių prisiėmimo bei santykių su klientais tęsimo tvarkos ir kad padarytos išvados yra tinkamos. Taip pat turi apsvarstyti, ar yra informacijos, dėl kurios užduoties partneris turės nuspręsti, kad vadovybė yra nesąžininga (žr. A32–A33 dalis);** **ii) įsitikinti, kad visa užduoties grupė turi atitinkamos kompetencijos ir gebėjimų, taip pat užtikrinimo įgūdžių, metodų ir patirties finansinės**

		atskaitomybės klausimais, kad galėtų: **a. atlikti peržiūros užduotį pagal profesinius standartus, taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus; ir** **b. pateikti konkrečiomis aplinkybėmis tinkamą ataskaitą; ir** **iii) prisiimti atsakomybę už tinkamų užduoties dokumentų rengimą.**
26	***Svarbūs svarstymai sutikus prisiimti užduotį***	**Jeigu užduoties partneris gauna informacijos, dėl kurios audito įmonė turėtų atsisakyti tęsti užduotį, jeigu tokią informaciją ji būtų turėjusi anksčiau, užduoties partneris nedelsdamas turi perduoti tokią informaciją audito įmonei, kad ji ir užduoties partneris galėtų imtis būtinų veiksmų.**
27	***Atitinkamų etikos reikalavimų laikymasis***	**Atlikdamas užduotį, užduoties partneris turi išlikti budrus, stebėti ir, jeigu reikia, teikti paklausimus, kad gautų įrodymų, jog užduoties grupės nariai nesilaiko atitinkamų etikos reikalavimų. Jeigu įgyvendindamas audito įmonės kokybės kontrolės sistemą ar kitais būdais užduoties partneris sužino apie dalykus, kurie rodo, kad užduoties grupės nariai nesilaikė atitinkamų etikos reikalavimų, užduoties partneris, pasitaręs su kitais audito įmonės darbuotojais, turi priimti sprendimą dėl tinkamų tolesnių veiksmų.**
28	***Stebėsena***	**Veiksminga audito įmonės kokybės kontrolės sistema apima stebėsenos procesą, skirtą audito įmonei suteikti pagrįstą užtikrinimą, kad su kokybės kontrolės sistema susijusios audito įmonės politika ir procedūros yra tinkamos, pakankamos ir veikia efektyviai. Užduoties partneris turi apsvarstyti audito įmonės stebėsenos proceso rezultatus, kuriuos patvirtina pati naujausia audito įmonės, arba, jeigu tinka, kitų tinklui priklausančių įmonių paskelbta informacija, ir tai, ar tokioje informacijoje nurodyti trūkumai gali turėti įtakos peržiūros užduočiai.**

1-ojo TKKS taikymas

Pagal 1-ąjį TKKS audito įmonės pareiga yra sukurti kokybės kontrolės sistemą ir jos laikytis, siekiant suteikti pagrįstą užtikrinimą, kad:

- audito įmonė ir jos personalas laikosi profesinių standartų, taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų; ir
- audito įmonės ar užduoties partnerių pateikiamos ataskaitos yra tinkamos pagal aplinkybes.

Jeigu audito įmonė jau taiko 1-ąjį TKKS kitoms užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotims, reikalavimas laikytis šio standarto jau yra įvykdytas. Jeigu nesilaiko, ji turi parengti ir įdiegti politiką ir procedūras, kurios atitiktų kokybės kontrolės sistemos tikslus, ir tada nuolat stebėti, kaip laikomasi šios politikos.

Toliau pateiktame pavyzdyje 1-asis TKKS parodytas kaip pagrindas, kuriuo remiantis audito įmonė kuria visą audito įmonę apimančią kokybės kontrolės sistemą. 2400-ajame TPUS (persvarstytame) nurodytos peržiūros užduočiai taikomi standartai. Taip pat pavyzdyje apibendrinti ryšiai tarp politikos ir procedūrų audito įmonės ir užduoties lygiu.

3.1-6A. pavyzdys

Nacionaliniu lygiu

Tarptautinis kokybės kontrolės standartas (1-asis TKKS)

Audito įmonės lygiu
(politika ir procedūros)

Kokybės kontrolės sistema (KK), kuri atitinka 1-ąjį TKKS

Užduoties lygiu
(politika ir procedūros)

Taikyti audito įmonės KK atliekant visas užduotis

audito	peržiūros	FA parengimo
(220-assi TAS)	(2400-asis TPUS)	(4410-asis TSPS)

Svarstytinas klausimas

Dokumentavimas

Nustatyti, kaip bus dokumentuojama, kad buvo laikytasi audito įmonės politikos ir procedūrų. Galima būtų pateikti įrodymus apie nepriklausomą vertinimą kiekvienos užduoties atveju ir išsamią informaciją apie etikos klausimus, kuriuos reikėjo spręsti, pavyzdžiui, apsaugos priemonės nuo pavojų nepriklausomumui.

Šaltiniai

TBF ir TAUSV parengė daugybę naudingų šaltinių:

- „Mažų ir vidutinių audito įmonių kokybės kontrolės vadovas“, trečiasis leidimas;
- „Staff Questions & Answers—Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm“ (Darbuotojų klausimai ir atsakymai – 1-ojo TKKS tinkamas taikymas atsižvelgiant į įmonės pobūdį ir dydį)“; ir
- „Staff Questions & Answers—Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements“ (Darbuotojų klausimai ir atsakymai – profesinis skepticizmas atliekant finansinių ataskaitų auditą).

3.2.GALIMA PRISIIMTI ARBA TĘSTI UŽDUOTĮ?

Prieš prisiimant arba tęsiant konkrečią užduotį, būtina išsiaiškinti daugybę dalykų. Informacija, gauta atliekant šias preliminarias procedūras, taip pat gali būti naudinga vėliau užduoties metu vykdant svarbią veiklą. B priede pateiktas klientų prisiėmimo (santykių su klientais tęsimo) kontrolinis sąrašas.

Dalis	Reikalavimas
29	***Veiksniai, turintys įtakos santykių su klientais ir peržiūros užduočių prisiėmimui ir tęsimui*** **Jeigu įstatymai ar teisės aktai nereikalauja kitaip, praktikuojantis asmuo negali prisiimti peržiūros užduoties, jeigu (žr. A34–A35 dalis):** **a) praktikuojantis asmuo nėra įsitikinęs:** **i) kad yra pagrįsta priežastis atlikti užduotį (žr. A36 dalį); arba** **ii) kad peržiūros užduotis būtų tinkama konkrečiomis aplinkybėmis (žr. A37 dalį);** **b) praktikuojantis asmuo turi priežasčių manyti, kad atitinkami etikos reikalavimai, įskaitant nepriklausomumui keliamą reikalavimą, nebus įvykdyti;** **c) praktikuojantis asmuo turi išankstinių žinių apie užduoties aplinkybes, kurios parodo, kad yra tikėtina, jog peržiūros užduočiai atlikti reikalinga informacija bus nepasiekiama arba nepatikima (žr. A38 dalį);** **d) praktikuojantis asmuo turi priežasčių abejoti vadovybės sąžiningumu, dėl kurio, tikėtina, jis negalės tinkamai atlikti peržiūros (žr. A37 dalies b punktą);** **e) vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys riboja praktikuojančio asmens darbo, kurį turėtų atlikti siūlomos peržiūros užduoties metu, apimtis, todėl praktikuojantis asmuo mano, kad dėl tokių apribojimų jis turės atsisakyti pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų.**

3.2-1. Pagrįsta priežastis

Visada turi būti pagrįsta (logiška) priežastis, įskaitant kliento prašymą, atlikti užtikrinimo užduotį.

Paprastai peržiūros užduoties prašoma, kai norima padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimo finansinėmis ataskaitomis lygį. Pagrįsta priežastis gali būti tokiais atvejais:

- bankas prašo peržiūros užduoties ataskaitos dėl įmonei suteiktos paskolos:
- valstybinė įstaiga prašo peržiūros užduoties ataskaitos dėl teikiamo finansavimo; arba
- įmonė atskaitinga suinteresuotoms šalims (investuotojams, nariams ar rėmėjams).

Jeigu nėra pagrįstos priežasties atlikti užduotį, būtina jos atsisakyti. Toliau pavyzdyje pateikti aplinkybių, kuriose nėra pagrįstos priežasties, pavyzdžiai.

3.2-1.A. pav.

NĖRA pagristos priežasties	Audito įmonė įtaria, kad dėl būsimo kliento audito įmonės vardas gali būti netinkamai susietas su finansinėmis ataskaitomis. Pavyzdžiui, klientas trečiosioms šalims aiškina, kad audito įmonė, atlikusi finansinių ataskaitų peržiūrą, atliko ir auditą, arba kad ne vadovybė, o audito įmonė parengė finansines ataskaitas.
	Pagal atitinkamus įstatymus (teisės aktus) reikalaujama atlikti auditą, o ne peržiūrą.
	Užduoties apimtis yra reikšmingai apribota. Dėl to gali trūkti informacijos arba ji negali būti gauta, negaunama leidimo kalbėtis su pagrindiniais darbuotojais arba nustatyta nereali užduoties atlikimo trukmė.

3.2-2. Užduoties tinkamumas

Remdamasis apie klientą surinkta informacija ir atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, užduoties partneris turi apsvarstyti ne tik nustatytą pagrįstą priežastį, bet ir tai, ar būtų tinkama prisiimti tokią užduotį. Sprendimas turėtų būti pagrįstas profesiniu sprendimu. Toliau pateikti kelių atvejų, kai būtų netinkama prisiimti užduoties, pavyzdžiai.

3.2-2A. pavyzdys

Kelios priežastys, kodėl būtų NETINKAMA prisiimti peržiūros užduoties	Yra abejonių dėl pagrindinių savininkų, vadovybės ir (arba) UVAA sąžiningumo ir galimo netinkamo peržiūros ataskaitos naudojimo.
	Remdamasis preliminariomis žiniomis apie užduoties aplinkybes praktikuojantis asmuo supranta, kad informacijos jis negalės gauti arba ji bus nepatikima.
	Per dabar atliekamą ar anksčiau atliktą užduotį paaiškėjo svarbūs dalykai, pavyzdžiui, rimti nesutarimai dėl finansinių ataskaitų pateikimo (informacijos jose atskleidimo), taikomos apskaitos politikos tinkamumas arba praktikuojantis asmuo nustato sandorius arba įsipareigojimus, apie kuriuos pateikus paklausimus vadovybė neatskleidė visos informacijos. Vadovybė gali ieškoti būdų išvengti nuomonės auditoriaus išvadoje modifikavimo ir prašyti atlikti riboto užtikrinimo užduotį, nors auditas geriau atitiktų vartotojų poreikius.
	Finansinės ataskaitos yra labai sudėtingos arba būtina įgyti išsamių žinių apie konkrečią apskaitos sritį, pavyzdžiui, apsidraudimo sandorius. Be to praktikuojantis asmuo mano, kad vadovybės ketina pasirinkti peržiūros užduotį, kad nuslėptų tam tikrus faktus ar informaciją arba sumažintų tokių faktų ar informacijos, kuriems atliekant audito užduotį turėtų būti taikomos labiau detalizuotos procedūros, poveikį.

Svarstytinas klausimas

Kai kuriais atvejais klientas gali turėti „poreikių“, kurie skiriasi nuo tų asmenų poreikių, kurie norėtų pasitikėti kliento finansinėmis ataskaitomis. Atliekant šį tinkamumo vertinimą, siekiama užtikrinti, kad praktikuojantis asmuo paiso visuomenės interesų, o ne bendrininkauja su klientu ir daro žalą vartotojams.

Jeigu konkreti užduotis netinkama, reikėtų apsvarstyti, ar kitos rūšies užduotis atitiktų kliento ir jo finansinių ataskaitų vartotojų poreikius ir ar ji būtų tinkama užduoties aplinkybėmis (pavyzdžiui, auditas, finansinių ataskaitų parengimo užduotis, užduotis dėl sutartų procedūrų ar kita apskaitos paslauga). Žr. šio vadovo 2 skyrių, kuriame nurodyta, kuo skiriasi audito, peržiūros ir finansinių ataskaitų parengimo užduotys.

3.2-3. Nepriklausomumas

Prieš pradedant bet kokį darbą, būtina įvertinti, ar bus įvykdyti etikos reikalavimai, įskaitant grėsmes nepriklausomumui, ir juos dokumentuoti. Šis reikalavimas vienodai taikomas visoms kitoms užtikrinimo užduotims.

Jeigu kyla grėsmių nepriklausomumui, būtina įvertinti jų svarbą ir taikyti tinkamas apsaugos priemones, skirtas pašalinti grėsmes arba jas sumažinti iki priimtino lygio. Jeigu nėra apsaugos priemonių, būtina pašalinti aplinkybes arba ryšį, dėl kurio kyla grėsmės, arba atsisakyti vykdyti arba nutraukti vykdomą užduotį.

Grėsmės nepriklausomumui gali kilti dėl įvairių veiksnių, tokių kaip finansinis interesas įmonėje, paskolos ir garantijos, verslo ryšiai, šeimos ir asmeniniai ryšiai, sprendimų už vadovybę priėmimas dėl apskaitos dalykų (pavyzdžiui, apskaitos politikos pasirinkimas ar taikymas, apskaitos įrašų darymas kliento prašymu) arba ilgalaikiai santykiai u klientu. Daugiau informacijos apie įvairias grėsmių rūšis ir galimas apsaugos priemones pateikta 2013 m. „Buhalterių profesionalų etikos kodekso vadove“.

Svarstytinas klausimas

Kiekvienais metais būtina atlikti ir dokumentuoti nepriklausomumo ir atitikties tam tikriems etikos reikalavimams vertinimą pagal kiekvieną klientą. Būtina užtikrinti, kad tokį vertinimą atliekantys darbuotojai gali gauti susijusios informacijos ir kad jie aiškiai supranta nepriklausomumui keliamus reikalavimus.

Bendra grėsmė nepriklausomumui kyla, kai klientas paprašo praktikuojančio asmens, atliekančio peržiūros užduotį, padėti parengti finansines ataskaitas (savikontrolės grėsmė). Tokiu atveju tinkamos apsaugos priemonės būtų: gauti dokumentuotus kliento patvirtinimus apie siūlomus koreguojančius įrašus, įrašyti sąskaitų likučius į finansines ataskaitas ir užtikrinti, kad klientas supranta ir prisiima visą atsakomybę už galutines finansines ataskaitas. Jeigu įmanoma, reikėtų paprašyti skirtingų darbuotojų parengti ir peržiūrėti finansines ataskaitas.

3.2-4. Apimties apribojimai

Kai kuriais atvejais gali būti aplinkybių, dėl kurių neįmanoma atlikti peržiūros užduoties. Todėl būtina atsisakyti vykdyti užduotį, nebent tai draudžiama pagal įstatymus ar tesės aktus. Tačiau tokiomis aplinkybėmis atlikta užduotis neatitinka 2400-ojo TPUS (persvarstyto) reikalavimų. Toliau pateikti keli tokių aplinkybių pavyzdžiai.

3.2-4A. pavyzdys

Apimties apribojimai	Vadovybė nustato neįgyvendinamą užduoties atlikimo terminą.
	Kyla abejonių, kad bus galima gauti peržiūrai atlikti reikalingos informacijos (pvz., įrašų, dokumentų ir kitų dalykų) ar kad tokia informacija bus patikima, įskaitant informaciją, kurios reikia atlikti analitines procedūras.
	Neleidžiama bendrauti su tam tikrais įmonėje dirbančiais ar nedirbančiais asmenimis, kurie gali turėti susijusios informacijos ar įrodymų.
	Neleidžiama įeiti į tam tikras patalpas (pavyzdžiui, atsargų sandėlį ar darbo vietas) arba apribojamas atsargų judėjimas per atsargų inventorizaciją arba laikotarpio pabaigoje.
	Kyla abejonių vadovybės sąžiningumu. Kai atsiranda tokia abejonė, mažai tikėtina, kad procedūros, kurios apimtų paklausimus vadovybei, bus veiksmingos, o rašytiniai pareiškimai gali būti nepatikimi.
	Jeigu vadovybė nevykdo tinkamos vidaus kontrolės, pavyzdžiui, dėl neišsamios ar netvarkingos apskaitos.
	Vadovybė gali nepritarti, kad tam tikri audito įmonės paskirti darbuotojai atliktų užduotį.
	Vadovybė išreiškė ketinimą užduoties pabaigoje nepasirašyti reikalaujamų rašytinių pareiškimų.
	Nenorima mokėti tinamo atlygio už ketinamas suteikti paslaugas.

3.2-5. Abejonės dėl vadovybės sąžiningumo

Visuotinai priimtina, kad vadovybės nustatytas „tonas“ yra vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių tai, kad finansinės atskaitomybė bus rengiama sąžiningai. Jeigu vadovybės nustatytas „tonas“ rodo, kad šis procesas vykdomas nesąžiningai ir abejingai reaguojama į kontrolę, gali būti parengta apgaulinga finansinė atskaitomybė.

Jeigu aukščiausieji įmonės vadovai (įskaitant pagrindinius savininkus, pagrindinius vadovus ir UVAA) nepatikimi, mažai tikėtina, kad atliktų apklausų ir analitinių procedūrų (privalomų atliekant peržiūros užduotį) rezultatai bus patikimi, todėl finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos.

Todėl atlikdamas kiekvieną užduotį, praktikuojantis asmuo privalo įvertinti, ar yra kokia nors priežastis abejoti vadovybės sąžiningumu tiek, kad gali nepavykti tinkamai atlikti peržiūros. Jeigu kyla tokių abejonių, nereikėtų prisiimti užduoties, nebent ją prisiimti reikalaujama pagal įstatymus ar teisės aktus.

Šiame pavyzdyje nurodyta informacija, dėl kurios gali kilti abejonių vadovybės sąžiningumu.

3.2-5A. pavyzdys

Abejonės vadovybės sąžiningumu	Anksčiau buvo gauta informacijos apie etikos arba priežiūros reikalavimų pažeidimus, pavyzdžiui, apie mokesčių vengimą.
	Verslo bendruomenėje turima prasta reputacija dėl nesąžiningumo ir etinių reikalavimų nepaisymo.
	Kyla įtarimų, kad vadovybė gali plauti pinigus ar vykdyti kitą nusikalstamą veiklą.
	Žinoma, kad verslas vykdomas neetiškai.
	Sudaryta sandorių su susijusiomis šalimis, kurių tikslas nėra aiškus.
	Anksčiau buvo gauta informacijos dėl vadovybės šališkumo arba sandorių su susijusiomis šalimis neatskleidimo.
	Sudaryta labai sudėtingų sandorių arba vykdoma veikla, kuri neatrodo būtina arba logiška.
	Nepakankamas vadovybės dėmesys kontrolės priemonėms ar apskaitos įrašų registravimui.
	Vadovybė nenoriai suteikia informacijos, būtinos atlikti užduotį.
	Spaudoje arba internete viešai paskelbti neabejotini ir pagrįsti įtarimai apie netinkamą veiklą.
	Per anksčiau atliktas užduotis vadovybė neatskleidė svarbios informacijos (pvz., apie sutarčių, paskolų sąlygų nesilaikymo atvejus arba bylinėjimąsi) arba pateikė apgaulingus ar klaidingus pareiškimus.

Svarstytinas klausimas

Pagal kai kurių jurisdikcijų teisės aktus gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo imtųsi papildomų veiksmų prieš prisiimdamas klientą. Pavyzdžiui, jeigu galioja pinigų plovimo prevencijos teisės aktas, praktikuojantis asmuo turėtų:

- atlikti konkrečias procedūras ir patikrinti galimų klientų tapatybę;
- įvertinti, ar yra rizika, kad gali būti vykdomas pinigų plovimas; ir
- įvertinti pastebėjimų įtaką sprendimui dėl kliento prisiėmimo ar santykių su juo tęsimo.

3.3. SUSITARTI DĖL UŽDUOTIES SĄLYGŲ

Be pirmiau šiame skyriuje aptartų veiksnių, turinčių įtakos kliento prisiėmimui ir santykių su juo tęsimui, būtina imtis dar dviejų veiksmų prieš atliekant peržiūros užduotį.

3.3-1. Išankstinės užduoties sąlygos

Dalis	Reikalavimas
30	***Išankstinės sutikimo atlikti peržiūros užduotį sąlygos***
	Prieš sutikdamas atlikti peržiūros užduotį, praktikuojantis asmuo turi (žr. A39 dalį):
	a) nustatyti, ar rengiant finansines ataskaitas buvo taikoma tinkama finansinės atskaitomybės tvarka (žr. A40–A46 dalis); ir
	b) gauti vadovybės patvirtinimą, kad ji pripažįsta ir supranta tokią savo atsakomybę (žr. A47–A50 dalis):
	i) rengti finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, kai reikia, teisingo pateikimo principą;
	ii) tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; ir
	iii) suteikti praktikuojančiam asmeniui:

a. **galimybę gauti visą vadovybei žinomą informaciją, kuri svarbi rengiant finansines ataskaitas, tokią kaip įrašai, dokumentai ir kitos rūšies informacija;**

b. **papildomos informacijos, kurios praktikuojantis asmuo gali prašyti vadovybės, kad galėtų atlikti peržiūrą; ir**

c. **galimybę nevaržomai bendrauti su įmonėje dirbančiais asmenimis, kai praktikuojantis asmuo nustato, kad toks bendravimas būtinas įrodymams gauti.**

Praktikuojančio asmens peržiūros užduoties išvada yra susijusi su įmonės finansinėmis ataskaitomis. Nors pagal kai kurias jurisdikcijas praktikuojančiam asmeniui leidžiama dalyvauti rengiant šias ataskaitas, tačiau vadovybė ir, jeigu būtina, UVAA privalo parengti (ir prisiimti visą atsakomybę už) įmonės finansines ataskaitas.

Išankstinės užduoties sąlygos, taikomos visoms užtikrinimo užduotims – auditui ar peržiūrai ir skirtos užtikrinti, kad prieš pradedant bet kokius darbus būtų įsitikinta, kad vadovybė iš tikrųjų supranta visą savo atsakomybę už finansinių ataskaitų rengimą ir leidimo praktikuojančiam asmeniui naudotis susijusia informacija ir bendrauti su darbuotojais suteikimą.

Šame pavyzdyje išdėstyti reikalavimai, kurie turėtų būti aptarti su vadovybe ir UVAA, siekiant įsitikinti, kad jie supranta savo atsakomybę.

3.3-1A. pavyzdys



Svarstytinas klausimas

Dauguma mažų klientų klysta manydami, kad praktikuojantis asmuo privalo parengti ir pateikti finansines ataskaitas, nes tam turi kompetencijos. Todėl būtina skirti laiko ir susitikus su klientu aptarti kliento atsakomybę, kaip tai nurodyta pirmiau. Nereikėtų manyti, kad jeigu vadovybė ar UVAA pasirašė sutartį dėl užduoties, jie supranta visą savo atsakomybę.

Priimtina finansinės atskaitomybės tvarka

Įstatymuose arba teisės aktuose numatoma, kokią TFAT būtina pasirinkti. Tačiau kartais ją vadovybė pasirenka atsižvelgdama į numatomų finansinių ataskaitų vartotojų poreikius. Tokiu atveju dažniausiai renkamasi atsižvelgiant į įmonės pobūdį ir finansinių ataskaitų tikslą.

Išankstinė praktikuojančio asmens peržiūros užduoties prisiėmimo sąlyga yra nustatyti, ar įmonė pasirinko tinkamą finansinės atskaitomybės tvarką atsižvelgiant į numatomų finansinių ataskaitų vartotojų poreikius. Tai būtina atlikti, nes pagal TFAT reikalavimus nustatoma finansinių ataskaitų forma ir turinys, įskaitant tai, kas sudarys finansinių ataskaitų rinkinį.

Dauguma finansinės ataskaitų rengiamos pagal bendrosios paskirties tvarką ir skirtos patenkinti plačios vartotojų grupės bendrosios informacijos poreikius. Tokios bendrosios paskirties tvarkos pavyzdžiai yra TFAS ir MVĮ TFAS.

Kaip nurodyta šiame pavyzdyje, finansinės atskaitomybės tvarka gali būti teisingo pateikimo tvarka arba atitikties tvarka.

3.3-1B. pavyzdys

Finansinės atskaitomybės tvarkos
Teisingo pateikimo tvarka
Sąvoka „teisingo pateikimo tvarka“ apibūdina finansinės atskaitomybės tvarką, pagal kurią privaloma laikytis šios tvarkos reikalavimų ir: • numanomai ir aiškiai pripažinti, kad norint teisingai pateikti finansines ataskaitas, vadovybei gali tekti atskleisti daugiau informacijos nei reikalaujama pagal šią tvarką; ir • aiškiai pripažinti, kad vadovybei gali tekti nesilaikyti tvarkos, kad galėtų teisingai pateikti finansines ataskaitas. Toks nukrypimas tikėtinas tik labai retais atvejais.
Atitikties tvarka
Sąvoka „atitikties tvarka“ apibūdina finansinės atskaitomybės tvarką, pagal kurią privaloma laikytis reikalavimų, tačiau kuri neapima pirmiau nurodytų pripažinimų.

Specialios paskirties finansinės ataskaitos

Kai kuriais atvejais įmonei gali reikėti specialios paskirties finansinių ataskaitų, parengtų pagal specialios paskirties tvarką. Pavyzdžiui, pagal sutarties sąlygas gali būti reikalaujama pranešti apie konkrečius dalykus, tokius kaip pajamos arba išlaidos, arba nurodyti, kad konkrečiomis aplinkybėmis gali būti taikoma konkreti apskaitos politika.

Vidaus kontrolė

Kita išankstinė sąlyga susijusi su vadovybės atsakomybe rengti finansines ataskaitas, kuriose nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos. Tuo remdamasi, vadovybė privalo nustatyti reikšmingo iškraipymo finansinėse ataskaitose riziką ir parengti bei įdiegti susijusias vidaus kontrolės priemones, kurios, vadovybės manymu, yra būtinos, kad ją sumažintų.

Vidaus kontrolė yra vadovybės, UVAA ir kitų darbuotojų parengtas, įdiegtas ir vykdomas procesas, siekiant pagrįstai užtikrinti, kad bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės patikimumo, veiklos efektyvumo ir veiksmingumo, taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų laikymosi tikslai. Terminas „kontrolė“ susijęs su bet kokiu vienu arba keliais vidaus kontrolės komponentais.

3.3-1C. pavyzdys

Vidaus kontrolės proceso pavyzdžiai	Kontrolės aplinka apima įsipareigojimą, susijusį su sąžiningumu ir etika, darbuotojų kompetencija, vadovybės ir UVAA veiksmų efektyvumu.
	Protokolai (išsami informacija) apie vadovybės ir UVAA priimtus pagrindinius sprendimus.
	Metiniai biudžetai ir verslo planai.
	Vadovybės nuolatinis reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas.
	Sandorių autorizavimas, registravimas ir apdorojimas. Pavyzdžiui, siuntimo žurnalai, siekiant užtikrinti, kad visi pardavimai pagrįsti sąskaitomis faktūromis, kuriose yra vadovybės parašai, patvirtinantys gautas prekes, ir banko sąskaitų likučių suderinimo aktai.
	Fizinio turto įsigijimo, naudojimo, apsaugos ir perleidimo kontrolės priemonės.
	Informacinės sistemos, įskaitant bendros IT kontrolės priemones ir programas.
	Sandorių su susijusiomis šalimis, neįprastų sandorių, kontaktų, finansinių sutarčių ir kitų sutarčių sąrašai ir išsami informacija, siekiant nustatyti, ar jie buvo tinkamai autorizuoti.
	Saugumo priemonės, siekiant kontroliuoti prieigą ir saugoti duomenis, esančius apskaitos knygose ir dokumentuose.
	Vadovybės vykdomi procesai, siekiant pasirengti įvertinimui ir užregistruoti apskaitos įrašus bei užtikrinti, kad pagrindinė informacija yra užregistruota ir laiku perduota, kad galėtų būti priimti sprendimai.

Svarstytinas klausimas

Paprastai mažesnėms įmonėms nereikia sudėtingo, su finansine atskaitomybe susijusio, proceso. Daugeliu atveju finansinės atskaitomybės kontrolė gali būti nustatoma:

- esant sveikai verslo kultūrai, kuri sukuriama bendraujant žodžiu ir aukščiausiajai vadovybei rodant pavyzdį;
- aukščiausiajai vadovybei autorizuojant daugumą sandorių, taip sumažinant riziką, kad bus padarytos klaidos ir kad darbuotojai imsis apgaulės;
- tvarkant kruopščiai ir laiku parengtus apskaitos dokumentus; ir
- vykdant paprastus procesus ir procedūras, siekiant išspręsti klausimus, susijusius su pajamų pripažinimu, atsargų inventorizacija ir apskaitos įrašais.

Tačiau nereikia atmesti tikimybės, kad vadovybė gali nepaisyti tokių kontrolės priemonių.

Būtina atminti, kad viena iš išankstinių užduoties prisiėmimo sąlygų būtų vadovybės sutikimo, kad ji supranta ir prisiima atsakomybę už tokią vidaus kontrolę, kuri, jos nuomone, būtina parengti finansines ataskaitas, kuriose nebūtų reikšmingų iškraipymų, gavimas. Jeigu vadovybė abejoja, ar ji nustatė tinkamą vidaus kontrolę, praktikuojantis asmuo negali prisiimti naujos užduoties. Tačiau atlikdamas naują užduotį praktikuojantis asmuo neprivalo tikrinti vidaus kontrolės, kad nustatytų, ar ji yra tinkama.

Leidimas gauti informaciją ir bendrauti su darbuotojais

Siekiant efektyviai atlikti užduotį, tarp praktikuojančio asmens ir įmonės vadovybės turi būti veiksmingas abipusis informavimas. Taip galima užtikrinti, kad per užduotį kylantys klausimai yra suprantami ir sukuriami konstruktyvūs darbo santykiai.

Pirmiausia, plėtojant tokio lygio santykius, būtina užtikrinti, kad vadovybė tiksliai supranta, ko reikia praktikuojančiam asmeniui, t. y.:

- leidimo gauti visą informaciją (įrašus, dokumentus ir kitus dalykus), būtiną rengiant finansines ataskaitas;
- bet kokią papildomą informaciją, kurio praktikuojantis asmuo gali prašyti vadovybės; ir
- galimybę nevaržomai bendrauti su įmonėje dirbančiais asmenimis, kai praktikuojantis asmuo nustato, kad toks bendravimas būtinas įrodymams gauti.

Kiti dalykai, kurie turi būti įtraukti į sutartį dėl užduoties

Taip pat sutartyje dėl užduoties turėtų būti nurodyta, kad buvo susitarta dėl kitų dalykų, susijusių su būtinu atlikti darbu. Keli tokie dalykai apibrėžti šiame pavyzdyje.

3.3-1D. pavyzdys

Kiti svarstytini dalykai, kurie gali būti įtraukti į sutartį dėl užduoties	Ataskaitos naudojimas ir platinimas.
	Finansinių ataskaitų įtraukimas į metinę ataskaitą arba pateikimas internetinėje svetainėje.
	Finansinė informacija, kurią rengia vadovybė.
	Gautos informacijos naudojimas ir trečiųjų asmenų bylų patikros.
	Ginčų sprendimas ir kompensavimas (jeigu leidžiama pagal vietos reikalavimus).
	Ataskaitų teikimo terminai.
	Atlygis ir susitarimai dėl sąskaitų išrašymo.
	Užduoties nutraukimas
	Kitos paslaugos (jeigu būtinos).

Siūloma formuluotė, apimanti visus šiuose dalykus, pateikta C priedo sutarties dėl užduoties pavyzdyje.

3.3-2. Netenkinančios užduoties sąlygos

Dalis	Reikalavimas
31	**Jeigu praktikuojančio asmens netenkina kuris nors pirmiau paminėtas dalykas kaip išankstinė sutikimo atlikti peržiūros užduotį sąlyga, praktikuojantis asmuo turėtų tokį dalyką aptarti su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis. Jeigu negalima atlikti pakeitimų, kad praktikuojantis asmuo būtų patenkintas minėtais dalykais, praktikuojantis asmuo negali sutikti tęsti siūlomą užduotį, išskyrus, kai privalo sutikti pagal įstatymus ar teisės aktus. Tačiau tokiomis aplinkybėmis atlikta užduotis neatitinka šio TPUS reikalavimų. Todėl praktikuojantis asmuo negali savo ataskaitoje nurodyti, kad peržiūra atlikta pagal šį TPUS**
32	**Jeigu praktikuojantis asmuo po to, kai prisiima atlikti užduotį, sužino, kad jo netenkina kuri nors pirmiau paminėta išankstinė sąlyga, praktikuojantis asmuo turėtų šį dalyką aptarti su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis ir nustatyti, ar:** **a) dalykas gali būti išspręstas;** **b) tinkama tęsti užduotį; ir** **c) apie šį dalyką nurodyti savo ataskaitoje, ir, jeigu nusprendžia nurodyti, kaip tai turi padaryti.**

Kai kuriais atvejais gali nepavykti susitarti dėl tenkinančių užduoties sąlygų. Tokiais atvejais dalyką būtiną aptarti su vadovybę ar UVAA ir nustatyti, ar įmanoma pasiekti susitarimo.

Jeigu neįmanoma pasiekti susitarimo, užduoties negalima prisiimti, nebent to reikalaujama pagal įstatymus ar teisės aktus. Tokiu atveju užduotis negali būti laikoma peržiūros užduotimi, atliekama pagal 2400-ąjį TPUS. Jeigu užduotis jau atliekama, būtina nuspręsti, ar tęsti tokią užduotį ir kaip tokį dalyką nurodyti praktikuojančio asmens ataskaitoje.

3.3-3. Susitarti dėl užduoties sąlygų

Dalis	Reikalavimas
36	***Susitarimas dėl užduoties sąlygų*** **Prieš atlikdamas užduotį, praktikuojantis asmuo turi susitarti su vadovybe ar, jeigu būtina, už valdymą atsakingais asmenimis dėl užduoties sąlygų.**
37	**Sutartos užduoties atlikimo sąlygos turi buti nurodytos sutartyje dėl užduoties ar kitame tinkamos formos rašytiniame susitarime ir apimti tokią informaciją (žr. A52–A54 ir A5 dalis).** **a) numatyta ataskaitų naudojimo paskirtis ir platinimas bei bet kokie naudojimo ir platinimo apribojimai, jeigu tokių yra;** **b) taikoma finansinės atskaitomybės tvarka;** **c) peržiūros užduoties tikslas ir apimtis;** **d) praktikuojančio asmens atsakomybė;** **e) vadovybės ir asmenų, nurodytų 30 dalies b punkte, atsakomybė (žr. A47–A50 ir A55 dalis)** **f) pareiškimas, kad atlikta užduotis nėra auditas ir kad praktikuojantis asmuo nepareikš auditoriaus nuomonės dėl finansinių ataskaitų; ir** **g) numatoma praktikuojančio asmens ataskaitos forma ir turinys bei pareiškimas, kad tam tikromis aplinkybėmis ataskaitos forma ir turinys gali skirtis nuo numatytos formos ir turinio.**

Siekiant išvengti nesusipratimų, susijusių su užduotimi ir atitinkama atsakomybe, visos šalys (UVAA, vadovybė ir praktikuojantis asmuo), prieš pradedant užduotį, privalo pasirūpinti, kad užduoties sąlygos būtų aiškiai nurodytos sutartyje dėl užduoties (arba kitame tinkamos formos rašytiniame susitarime), kurią turi pasirašyti vadovybė ar, jeigu būtina, UVAA.

Rengiant sutartį dėl užduoties ar kitą tinkamos formos rašytinį susitarimą:

- nustatyti sutarties sąlygas, kurios atspindėtų individualius konkrečios užduoties reikalavimus ir aplinkybes; ir

- apsvarstyti būtinybę kartu su teisės patarėju peržiūrėti bet kokias sudėtingas ar galimas prieštaringas sąlygas.

Žr. C priede pateiktą sutarties dėl užduoties pavyzdį, kuris parengtas pagal 2400-ojo TPUS (persvarstyto) pavyzdį.

Pasikartojančios užduotys

Dalis	Reikalavimas
38	**Pasikartojančios užduotys** **Atlikdamas pasikartojančias peržiūros užduotis, praktikuojantis asmuo turi įvertini, ar dėl tam tikrų aplinkybių, įskaitant svarstymų dėl užduoties prisiėmimo pasikeitimus, privalo persvarstyti užduoties sąlygas ir vadovybei ar, jeigu būtina, už valdymą atsakingiems asmenims priminti galiojančias užduoties sąlygas (žr. A57 dalį).**

Nebūtina kiekvieną kartą rengti naujos sutarties dėl užduoties ar gauti rašytinių pareiškimų, jeigu aplinkybės, turinčios įtakos užduočiai, nepasikeitė.

Tačiau tokiomis aplinkybėmis, kaip nurodyta toliau pavyzdyje, būtina apsvarstyti parengti naują sutartį.

3.3-3A. pavyzdys

Požymiai, kad reikia keisti sutartį dėl užduoties	Yra požymių, kad vadovybė neteisingai supranta peržiūros užduoties tikslą ir apimtį.
	Buvo pakeistos užduoties sąlygos ar atsirado specialių užduoties sąlygų.
	Neseniai pasikeitė aukščiausioji įmonės vadovybė.
	Įvyko svarbių įmonės nuosavybės pasikeitimų.
	Reikšmingai pasikeitė įmonės veiklos pobūdis ar dydis.
	Pasikeitė teisiniai ar priežiūros reikalavimai, turintys įtakos įmonei.
	Pasikeitė TFAT.

Svarstytinas klausimas

Daugelis audito įmonių laikosi politikos, kad audito įmonė kiekvienais metais arba bent kas tris metus privalo rengti naują sutartį dėl užduoties, net jeigu aplinkybės nepasikeitė. Tuo juos siekia vadovybei laiku priminti apie užduoties sąlygas.

Dalis	Reikalavimas
39	***Sutikimas pakeisti peržiūros užduoties sąlygas*** **Praktikuojantis asmuo neturi sutikti keisti užduoties sąlygų, jeigu tai daryti nėra pagristų priežasčių (žr. A58–A60 dalis).**
40	**Jeigu prieš baigiant atlikti peržiūros užduotį iš praktikuojančio asmens pareikalaujama užduotį keisti į mažesnio užtikrinimo lygio užduotį, jis turi nuspręsti, ar yra pagristų priežasčių tai daryti (žr. A61–A62 dalis).**
41	**Jeigu užduoties sąlygos keičiamos užduoties atlikimo metu, praktikuojantis asmuo ir vadovybė ar, jeigu būtina, už valdymą atsakingi asmenys turi susitarti dėl naujų užduoties sąlygų bei nurodyti jas sutartyje dėl užduoties ar kitos priimtinos formos rašytiniame susitarime.**

Jeigu vadovybė reikalauja pakeisti peržiūros užduoties sąlygas, praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar yra pagrįstų priežasčių tai daryti.

Yra pagrįstų priežasčių

Tai gali būti daroma dėl pasikeitusių aplinkybių, dėl kurių gali nebereikėti paslaugų arba gali kilti nesusipratimas dėl peržiūros užduoties pobūdžio. Tokiu atveju turi būti parengta pakeista sutartis dėl užduoties arba kitas tinkamos formos rašytinis susitarimas.

Nėra pagrįstos priežasties

Jeigu nėra pagrįstos priežasties, praktikuojantis asmuo neturėtų sutikti keisti užduoties sąlygų. Pavyzdžiui, atlikęs apklausą arba analitines procedūras praktikuojantis asmuo gali pranešti vadovybei, kad pateikta informacija yra klaidinga, neišsami arba kitaip netinkama, ir kad jam teks suformuoti modifikuotą išvadą. Vadovybei nepavyks išvengti tokios modifikuotos išvados vien tik pakeitus užduoties pobūdį.

Praktikuojančio asmens ataskaitos formuluotė, nurodyta įstatymuose ar teisės aktuose

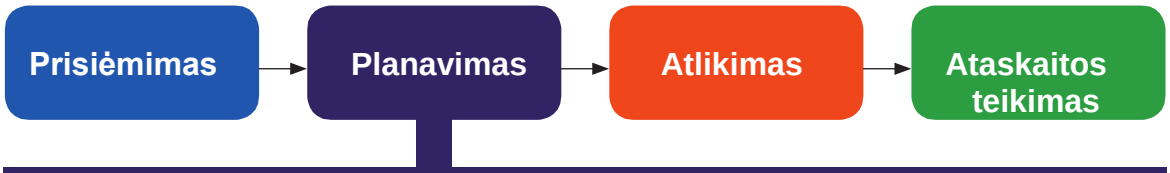
Dalis	Reikalavimas
33	***Papildomi svarstymai, kai praktikuojančio asmens ataskaitos formuluotė įtvirtinama įstatymais ar teisės aktais*** **Praktikuojančio asmens peržiūros užduoties ataskaitoje gali būti nurodoma, kad buvo laikytasi šio TPUS, tik jeigu ataskaita parengta laikantis 86 dalies reikalavimų.**
34	**Kai kuriais atvejais, kai peržiūra atliekama pagal jurisdikcijos įstatymus ar teisės aktus, atitinkamame įstatyme ar teisės akte gali būti nurodyta, kad praktikuojančio asmens ataskaitos išdėstymas arba formuluotė būtų pateikti tokia forma arba remiantis tokiomis sąlygomis, kurios reikšmingai skiriasi nuo šio TPUS reikalavimų. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo turi įvertini, ar vartotojai gali netinkamai suprasti užtikrinimą, įgytą atliekant finansinių ataskaitų peržiūrą, ir, jeigu gali nesuprasti, ar praktikuojančio asmens ataskaitoje pateiktas papildomas paaiškinimas gali sumažinti galimybę neteisingai suprasti (žr. A51 ir A142 dalis).**
35	**Jeigu praktikuojantis asmuo nutaria, kad papildomas paaiškinimas jo ataskaitoje negali sumažinti galimybės neteisingai suprasti, praktikuojantis asmuo neturėtų sutikti atlikti peržiūros užduoties, išskyrus, kai to reikalaujama pagal įstatymus ar teisės aktus. Peržiūra, atlikta laikantis tokių įstatymų ar teisės aktų, neatitinka šio TPUS reikalavimų. Todėl praktikuojantis asmuo negali savo ataskaitoje nurodyti, kad peržiūra atlikta pagal šį TPUS (žr. A51 ir A142 dalis).**

Paprastai reikalaujama, kad tais atvejais, kai atliekama peržiūra neatitinka 2400-oji TPUS (persvarstyto) reikalavimų, praktikuojantis asmuo peržiūros ataskaitoje nenurodytų, jog laikėsi šio TPUS.

Naudojant standartinę peržiūros ataskaitos formuluotę užtikrinama, kad nėra prieštaravimų ir nurodoma, kad finansinių ataskaitų peržiūra atlikta laikantis visuotinai pripažintų standartų.

Jeigu tam tikrais atvejais būtina naudoti pagal vietos reikalavimus apibrėžtą formuluotę, praktikuojantis asmuo skatinamas kiek įmanoma laikytis 2400-ojo TPUS (persvarstyto) reikalavimų (įskaitant reikalavimus dėl pranešimo). Tačiau praktikuojantis asmuo negalės ataskaitoje tvirtinti, kad laikėsi 2400-ojo TPUS (persvarstyto). Peržiūros ataskaitoje vis tiek turi būti nuoroda į 2400-ąjį TPUS (persvarstytą), kai skirtumai tarp teisinių ar priežiūros reikalavimų ir šio TPUS reikalavimų yra susiję tik su praktikuojančio asmens ataskaitos išdėstymu bei formuluote, ir kai ataskaita mažų mažiausiai apima 2400-ojo TPUS (persvarstyto) 86 dalyje nurodytus elementus.

4 PLANAVIMAS



SKYRIAUS TURINYS

- Veiksmingo abipusio informavimo svarba.
- Dirbant daugiausia dėmesio skirti toms sritims, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų.
- Nustatyti ir taikyti reikšmingumą.
- Suprasti įmonę ir parengti tinkamas procedūras.

4.1. Nuolatinis informavimas 2400.42	4.2. Nustatyti ir taikyti reikšmingumą 2400.43–44	4.3. Suprasti įmonę 2400.45–46	4.4. Parengti tinkamas procedūras 2400.47–49
4.1-1. Už valdymą atsakingi asmenys 4.1-2. Informavimo būdai	4.2-1. Apskaičiuoti užduoties reikšmingumą 4.2-2. Taikyti 4.2-3. Tikslinti	4.3-1. Kodėl? 4.3-2. Apimtis 4.3-3. Kaip? 4.3-4. Planavimas	4.4-1. Procedūrų tipai 4.4-2. Užklausos 4.4-3. Analitinės procedūros

Rezultatas

Veiksmų, siekiant įgyti ribotą užtikrinimą, plane pirmiausia nurodomos užklausos ir analitinės procedūros tam, kad galima būtų sužinoti, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos.

4.1. NUOLATINIS INFORMAVIMAS

Dalis	Reikalavimas
	Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas
42	**Atlikdamas peržiūros užduotį praktikuojantis asmuo turi laiku informuoti vadovybę ar, jeigu būtina, už valdymą atsakingus asmenis apie visus su peržiūros užduotimi susijusius dalykus, kurie, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, yra labai svarbūs ir verti vadovybės ar, jeigu būtina, už valdymą atsakingų asmenų dėmesio (žr. A63–A69 dalis).**

Atliekant peržiūros užduotį veiksmingas abipusis informavimas turi būti tarp praktikuojančio asmens, užduoties grupės, vadovybės ir UVAA. Norint tinkamai informuoti, būtina nuolat priimti profesinį sprendimą ir užtikrinti, kad:

- pateikiamuose pranešimuose arba informacijoje nebūtų neaiškumų ar dviprasmybių; ir
- siuntėjas ir gavėjas supranta (dalinasi) tą patį pranešimą ar informaciją.

Jeigu netinkamai informuojama, gali kilti nesusipratimų, vadovybė gali nesuprasti užklausų (ir pateikti neišsamius ar neteisingus atsakymus), svarbūs dalykai ar užklausos gali būti praleisti ir gali būti sulaukta nepageidaujamų staigmenų.

4.1-1. Už valdymą atsakingi asmenys

Pirmasis veiksmingo informavimo žingsnis – nustatyti atitinkamą asmenį (-is), kuris įmonėje užima valdymo pareigas (UVAA) ir kuriam bus teikiama informacija.

Didesnėse įmonėse ir daugelyje ne pelno įmonių būna valdymo organas, pavyzdžiui, direktorių valdyba ar stebėtojų taryba, kurios nėra vadovybės dalis. Vadovybė atsakinga už vadovavimą vykdant kasdienes operacijas.

Mažesnėse įmonėse vienas asmuo, pavyzdžiui, savininkas vadovas ar vienas patikėtinis, gali būti atsakingas tiek už valdymą, tiek už vadovavimą. Kitais atvejais, pavyzdžiui, šeimos versle, visi UVAA gali tam tikru aspektu valdyti įmonę.

Prisiimant naują klientą, būtina:

- pasiteirauti apie valdymo struktūrą;
- aptarti ir susitarti su užduoties šalimi, koks asmuo (-ys) bus informuojamas.

Kartais, atsižvelgiant į dalyką, apie kurį informuojama, gali būti informuojamas vis kitas atitinkamas asmuo (-ys).

4.1-2. Informavimo būdai

Informavimas apima konstruktyvių darbo santykių tarp užduoties grupės narių bei santykių su įmonės vadovybe ir UVAA vystymą, tačiau išliekant nepriklausomais ir objektyviais.

Vystant abipusį bendravimą būtina suprasti, kad:

- praktikuojantis asmuo atsako už informavimą apie dalykus, kurie yra labai svarbūs ir verti vadovybės ar UVAA dėmesio; ir
- vadovybė ar UVAA padeda praktikuojančiam asmeniui suprasti įmonę ir pateikia atsakymus į paklausimus bei informaciją apie konkrečius sandorius, tendencijas, nukrypimus ar įvykius.

Šiame pavyzdyje pateikti keli įprasti informavimo būdai, taikomi peržiūros užduoties metu.

4.1-2A. pavyzdys

Tarp	Informavimo pobūdis
Praktikuojančio asmens ir užduoties grupės	• Nurodymai žodžiu ar el. paštu, pabrėžiant, iš kur informacija buvo gauta, pavyzdžiui, iš ankstesnės užduoties bylų. • Trumpas susitikimas, siekiant suprasti įmonę ir konkrečius reikalavimus. • Pasitarimų planavimas. • Reikšmingumo nustatymas. • Atsakymas į klausimus apie ketinamą atlikti darbą. • Atsiliepimų apie jau atliktą darbą pateikimas. • Dalinimasis informacija apie pastebėjimus ir kitus dalykus. • Klausimai ir atsakymai į iškeltus klausimus apie darbo dokumentų peržiūrą.
Užduoties grupės narių	• Neformalus ir formalus dalinimasis informacija per visą užduoties laikotarpį, ypač apie tarpusavyje susijusias sritis. • Klausimų pateikimas ir gautos informaciją aptarimas. • Atsiliepimų pateikimas.
Praktikuojančio asmens (užduoties grupės) ir įmonės darbuotojų, vadovybės ir UVAA	• Dalinimasis informacija, kurios reikia norint suprasti įmonę. • Užduoties planavimas. • Neformalūs ir formalūs paklausimai, įskaitant finansinių rezultatų analizę, ir atsakymų į juos gavimas. • Būtinybės atlikti papildomas procedūras, jeigu jų reikia, aptarimas. • Paklausimai dėl konkrečios informacijos. • Formali korespondencija, tokia kaip užduoties sąlygos (sutartis dėl užduoties) ir vadovybės pareiškimai. • Pasitarimai dėl užduoties pastebėjimų ir nustatytų iškraipymų. • Bet kokių apskaitos įrašų, kuriuos padarė klientas (jeigu taikytina), detalės.

Užduoties planavimo etape reikėtų nustatyti būtino informavimo ir paklausimų tipus ir užtikrinti, kad jie yra tinkamai įtraukti į užduoties tvarkaraštį.

Taip pat būtina užtikrinti, kad vadovybė ir UVAA gerai supranta būtinybę bendradarbiauti su praktikuojančiu asmeniu ir užduoties grupe bei tai, jog jie turi būti pasiekiami.

4.1-2B. pavyzdys

Abipusio bendradarbiavimo būtinybė	Plėtoti konstruktyvius darbo santykius
	Vengti nesusipratimų, susijusių su užduoties sąlygomis ar kitais užduoties aspektais.
	Sukurti pagrindą ir gauti žinių, būtinų parengti ir pateikti paklausimus vadovybei. Taip pat būtina per užduotį gauti kitą susijusią informaciją (analizę).
	Suprasti ir išspręsti per užduotį iškilusius klausimus. Jie gali būti susiję su pastebėjimais, nustatytais atlikus procedūras, aptarus apskaitos politiką ir finansinių ataskaitų pateikimą bei informacijos atskleidimą.
	Aptartį nuomonę dėl svarbių kokybinių įmonės apskaitos praktikos aspektų, įskaitant apskaitos metodus, apskaitinius įvertinimus ir finansinėse ataskaitose atskleistą informaciją.
	Surinkti įrodymus kaip atsakymus į konkrečius paklausimus ir imtis veiksmų remiantis paklausimais.
	Aptarti situacijas, kai reikia atlikti papildomas procedūras.
	Pašalinti didelius sunkumus, su kuriais susiduriama (pavyzdžiui, neįmanoma gauti numatytos informacijos, neįmanoma surinkti įrodymų arba vadovybė nustato praktikuojančiam asmeniui apribojimus, kurių jis nesitikėjo).
	Apsvarstyti įvairius kylančius klausimus, dėl kurių gali būti modifikuojama praktikuojančio asmens išvada arba apskritai atsisakoma atlikti užduotį.

PLANAVIMAS

Pastaba

Atsakomybė informuoti vadovybę ir UVAA apie dalykus nesikeičia, jeigu skirtingi asmenys vykdo vadovavimo ir valdymo pareigas. Skirsis tik informavimo forma ir laikas.

Kartais pagal vietos įstatymus ar teisės aktus gali būti:

- draudžiama informuoti UVAA apie tam tikrus dalykus, pavyzdžiui, kai tokia informacija gali pakenkti tyrimui, kurį atlieka atitinkama institucija, dėl faktinės ar įtariamos neteisėtos veiklos. Jeigu kyla abejonių dėl konkretaus informavimo atvejo, reikėtų kreiptis teisinio patarimo;
- reikalaujama pranešti priežiūros ar teisėsaugos institucijoms apie tam tikrus dalykus (pavyzdžiui, apie nustatytus ar neištaisytus iškraipymus) arba trečiosioms šalims pateikti praktikuojančio asmens susirašinėjimų su UVAA kopiją (pavyzdžiui, vadovybės laiško kopiją). Tokiais atvejais būtina nuspręsti, ar prieš tai darant nereikėtų iš anksto gauti vadovybės ar UVAA sutikimo.

4.2. NUSTATYTI IR TAIKYTI REIKŠMINGUMĄ

Dalis	Reikalavimas
	Reikšmingumas atliekant finansinių ataskaitų peržiūrą
43	**Praktikuojantis asmuo turi nustatyti finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumą ir jį taikyti rengdamas procedūras ir vertindamas šių procedūrų rezultatus (žr. A70–A73 dalis).**

Dažniausiai TFAT, pagal kurią rengiamos finansinės ataskaitos, aptariamas reikšmingumas, kuris taikomas tiek auditui, tiek peržiūros užduotims. Remiantis tokia informacija nustatomas reikšmingumas. Jeigu tvarkoje tai neaptariama, gali būti vadovaujamasi 2400-ajame TPUS (persvarstytame) pateiktomis nuorodomis.

Praktikuojantys asmenys privalo nustatyti finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumą. Pagal reikšmingumo koncepcija pripažįstama, kad kai kurie dalykai (pavyzdžiui, iškraipymų, taip pat ir praleistos informacijos, finansinėse ataskaitose mastas) gali turėti įtakos asmenims, kurie ekonominius sprendimus, pavyzdžiui, dėl investavimo į įmonę ar paskolos suteikimo, priima remdamiesi tokiomis finansinėmis ataskaitomis. Todėl iškraipymai, įskaitant praleistą informaciją, paprastai laikomi reikšmingais, jeigu pagrįstai tikėtina, kad jie (įskaitant pavienius nereikšmingus straipsnius, kurie bendrai gali sudaryti reikšmingą iškraipymą) gali turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, kuriuos priima remdamiesi finansinėmis ataskaitomis.

Kadangi reikšmingumas nustatomas remiantis finansinėmis ataskaitomis ir praktikuojančio asmens prielaidomis, kas yra tokių finansinių ataskaitų vartotojai, praktikoje nustatant reikšmingumą įtakos gali turėti tai, kad praktikuojantis asmuo plečia žinias apie įmonę ir jos aplinką bei atlieka peržiūros procedūras. Pavyzdžiui, siekdamas suprasti įmonę praktikuojantis asmuo gauna informacijos, dėl kurios jis turi iš naujo įvertinti anksčiau nustatytas prielaidas apie vartotojus. Taip pat atlikdamas peržiūros procedūras jis gali pastebėti dalykų, dėl kurių gali tekti koreguoti finansines ataskaitas prieš tai, kai jas vadovybė patvirtins. Todėl praktikoje reikšmingumo nustatymas neturėtų būti laikomas atskiru peržiūros užduoties etapu.

Kai kuriais atvejais sprendimai dėl reikšmingumo priimami atsižvelgiant į dalyko pobūdį, o ne į susijusią sumą. Pavyzdžiui, nedidelė klaida, neatskleistas sandoris su susijusia šalimi arba įrodymai dėl vadovybės šališkumo gali turėti nedidelę įtaką ataskaitos vartotojams, tačiau valdymo požiūriu tai gali būti laikoma labai svarbiu dalyku, nes dėl to gali kilti abejonių vadovybės sąžiningumu ir tai gali turėti didelės įtakos atliktoms peržiūros procedūroms. Taip pat dalyką, kuris atrodytų yra tik pavienė nereikšminga klaida, gali tekti išsamiau ištirti, nes tai gali būti požymis, kad yra daugiau apgaulingos veiklos atvejų.

Nepamirškite to, nes vykdant peržiūros užduotį svarbiausia pateikti paklausimus ir atlikti analizę, o ne nustatyti „darbinį reikšmingumą“, kuris taikomas per audito užduotis, siekiant nustatyti kiek tam tikros klasės sandorių, sąskaitų likučių ar atskleistos informacijos reikia patikrinti.

4.2-1. Apskaičiuoti užduoties reikšmingumą

Iškraipymų finansinėse ataskaitose gali atsirasti dėl daugybės priežasčių, tokių kaip:

- apgaulė ir klaida;
- nukrypimai nuo TFAT;
- netinkami įvertinimai; ir
- nepakankamai atskleista arba praleista svarbi informacija.

Jeigu iškraipymas ar bendra iškraipymų suma yra tokia reikšminga, kad dėl jos būtų keičiamas arba veikiamas informuotų finansinių ataskaitų vartotojų, kurie turi bendrų finansinės informacijos poreikių (pvz., kreditoriai, bankininkai, investuotojai, aukotojai, mokesčių inspekcija ir priežiūros institucijos), grupės sprendimas.

Iškraipymas, mažesnis už šią sumą, laikomas nereikšmingu. Tačiau galimas iškraipymų poveikis konkretiems atskiriems vartotojams, kurių poreikiai gali labai skirtis, nevertinamas, išskyrus, kai per užduotį siekiama patenkinti tam tikrų vartotojų konkrečius poreikius.

Reikšmingumas – tai ne plonytė linija. Tai pilkas plotas tarp to, kas labai tikėtina bus nereikšminga ir to, kas labai tikėtina bus reikšminga. Galiausiai, nustatant tai, kas yra reikšminga, visada būtina priimti profesinį sprendimą.

Taip pat nustatant reikšmingumą būtina apsvarstyti kokybinius ir kiekybinius dalykus. Kartais iškraipytos palyginti mažos sumos gali turėti didelės įtakos finansinėms ataskaitoms. Pavyzdžiui, tai galėtų būti iškraipymas, dėl kurio nedidelis pelnas gali virsti nuostoliu, neteisėtai sumokėta suma, kuri kitais atvejais būtų nereikšminga, arba priežiūros reikalavimų nesilaikymas, dėl kurio gali atsirasti reikšmingas neapibrėžtas įsipareigojimas.

Nustatant finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumą atliekami toliau nurodyti veiksmai.

4.2-1A. pavyzdys

Veiksmai	Apibūdinimas
Nustatyti finansinių ataskaitų vartotojus	Kas dažniausiai yra finansinių ataskaitų vartotojai? Jais galėtų būti savininkas vadovas ir įmonės bankas. Tačiau būtina įvertinti kitas suinteresuotas grupes, kurios gali priimti pagrįstus ekonominius sprendimus remdamosi finansinėmis ataskaitomis. Jais galėtų būti, pavyzdžiui, UVAA, investuotojai, nedalyvaujantys su kasdienėje veikloje, nepelno organizacijos nariai, finansų institucijos, frančizės davėjai, pagrindiniai finansuotojai, darbuotojai, klientai, kreditoriai, valstybinės įstaigos ir departamentai.
Nustatyti tikėtinus numatomų vartotojų poreikius	Ar nustatytų vartotojų grupės pirmiausia domėsis veiklos rezultatais, tokiais kaip pardavimų pajamos, sąnaudos ar pelnas ir nuostoliai, ar jiems bus įdomesnis įmonės turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas? Taip pat būtina apsvarstyti tikimybę, tokią kaip susijusių įstatymų ir teisės aktų laikymąsis, pajamų (išlaidų) priskyrimas ir veiklos šaka susijusios informacijos atskleidimas. Tokiu atveju tikslinga daryti prielaidą, kad vartotojai: • turi tinkamų verslo, ūkinės veiklos ir apskaitos žinių ir nori pakankamai išsamiai išnagrinėti finansines ataskaitas; • supranta, kad finansinės ataskaitos yra rengiamos, pateikiamos ir peržiūrimos pagal reikšmingumo lygius; • pripažįsta nustatomoms sumoms būdingus neapibrėžtumus, kurie neišvengiamai atsiranda, kai sumos nustatomos remiantis apskaitiniais įvertinimais, sprendimais ir atsižvelgiant į būsimus įvykius; ir • priima pagrįstus ekonominius sprendimus remdamiesi finansinėse ataskaitose pateikta informacija.
Nustatyti reikšmingumo lygį, kuris būtų reikšmingas vartotojams	Remdamiesi gauta informacija apie vartotojus ir profesiniu sprendimu nustatykite didžiausią iškraipymo (-ų) sumą, kuri galėtų būti finansinėse ataskaitose, tačiau neturėtų įtakos finansinių ataskaitų vartotojams priimamiems ekonominiams sprendimams. Jeigu nustatomas pernelyg mažas reikšmingumas, labai tikėtina, kad reikės atlikti papildomas procedūras, kad galima būtų nustatyti galimus mažesnės sumos iškraipymus.
„Nykščio taisyklė“	“Nykščio taisyklė“ – tai bendra rekomendacija, kaip skaičiuoti reikšmingumą atsižvelgiant į finansinių ataskaitų vartotojų poreikius. Tačiau ji negali pakeisti to, kad pirmiausia reikia nustatyti vartotojų grupes ir jų poreikius. • **Pelno siekiančioms įmonėms** – gali būti naudojamas po koregavimo nustatyta nuolatinės veiklos pelno prieš mokesčius procentas siekiant normalizuoti bazę, pavyzdžiui, dėl premijų ar vienkartinių sumų. Kitos galimos nykščio taisyklės – pajamų, sąnaudų, turto ar nuosavo kapitalo procentas. • **Pelno nesiekiančioms įmonėms** – gali būti naudojamas pajamų, sąnaudų arba turto **procentas**.
Dokumentuoti reikšmingumo sumą ir pagrindimą	Bylos dokumentuose nurodyti: • nustatytą reikšmingumo sumą; • veiksnius, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant reikšmingumą; ir • išsamią informaciją apie reikšmingumo tikslinimą vykdant užduotį.

Svarstytinas klausimas

Finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumas susijęs su numatomų finansinių ataskaitų vartotojų poreikiais. Jis nesusijęs su suteikiamu užtikrinimo lygiu arba tikimybe, kad finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų. Be to nustatytos reikšmingumo sumos paprastai nereikia tikslinti užduoties metu, išskyrus, kai labai pasikeičia įmonės aplinkybės ar informacija, kuri iš pradžių buvo naudota nustatyti reikšmingumą. Žr. šio skyriaus 4.2-3. poskirsnį.

Jeigu praktikuojantis asmuo nustato faktinių iškraipymų, išskyrus nesvarbius, jis dažniausiai prašo vadovybės atlikti koregavimus neatsižvelgdamas į iškraipymo dydį. Jeigu vadovybė atsisako, būtina atidžiai išnagrinėti priežastis, nes gali kilti abejonių vadovybės sąžiningumu.

Pavyzdys

Demjenui Makvairui priklauso sportinių prekių parduotuvė, kurios metinės pajamos siekia 620 000 eurų, o grynasis pelnas prieš mokesčius – 79 000 eurų. Bendra turto vertė yra 430 000 eurų, be to Demjenas yra pasiėmęs 200 000 eurų paskolą, užtikrintą įkeistomis parduotuvės atsargomis.

Reikšmingumas gali būti apskaičiuojamas ir dokumentuojamas tokiu būdu:

Finansinės atskaitomybės tvarka

Pagrįstai galima tikėtis, kad MVĮ TFAS, kuriuose pateikta reikšmingumo samprata atsižvelgiant į iškraipymų (ir praleidimų) mastą, turės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

Finansinių ataskaitų vartotojai

Pagrindiniai vartotojai yra savininkas vadovas, jo šeima ir bankas (kuriam reikia finansinės informacijos apie atsargų, laikomų kaip užstatas, vertę, parduotuvės pelningumą ir gaunamus pinigų srautus, būtinus mokėti paskolą).

Normalizuotas metinis pelnas

Normalizuotas metinis pelnas siekė 129 000 eurų: 79 000 eurų pelno prieš mokesčius ir 50 000 eurų premija, sumokėta Demjenui atsižvelgiant į rezultatus.

Reikšmingumo skaičiavimas

Buvo įvertinti šie reikšmingumo nustatymo būdai:

- 5–10 proc. nuo normalizuoto pelno prieš mokesčius. Remiantis tuo nustatomas reikšmingumas svyruoja nuo 6 450 iki 12 900 eurų;
- 1–2 proc. nuo pajamų. Remiantis tuo nustatomas reikšmingumas svyruoja nuo 6 200 iki 12 400 eurų;
- 0,5–1 proc. nuo bendro turto. Remiantis tuo nustatomas reikšmingumas svyruoja nuo 2 150 iki 4 300 eurų.

Atsižvelgiant į tai, kad standartinis vartotojas pirmiausia domėtųsi įmonės pelnu, todėl, remdamasis savo profesiniu sprendimu, nustatau, kad 10 000 eurų reikšmingumo suma būtų tinkama šiai užduočiai. Ši suma šiek tiek didesnė nei 8 proc. nuo normalizuoto pelno prieš mokesčius.

4.2-2. Taikyti

Nustačius reikšmingumo sumą, ji bus naudojama kaip palyginamasis rodiklis planuojant ketinamas atlikti procedūras ir vertinant gautą informaciją. Toliau pavyzdyje nurodyti, kam dažniausiai taikomas reikšmingumas.

4.2-2A. pavyzdys

Dažniausi reikšmingumo naudojimo būdai	Informuoti grupės narius ir UVAA apie taikomą reikšmingumo ribą. [2400.43]
	Nustatyti, kurie finansinių ataskaitų straipsniai, įskaitant atskleistą informaciją, yra reikšmingi. [2400.47(a)]
	Nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų [2400.45], kad dirbant daugiausia dėmesio galima būtų skirti šioms sritims. [2400.47(b)]
	Nurodyti, į ką atsižvelgiant bus vertinama informacija, gauta atliekant planuotas procedūras.

	Įvertinti, ar gauta informacija verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, ir, jeigu yra iškraipytos, suplanuoti, kokias procedūras reikia atlikti.
	Įvertinti nustatytų iškraipymų pobūdį ir poveikį ir, jeigu jie neištaisomi, ar būtina dėl to modifikuoti peržiūros užduoties išvadą.
	Įvertinti gautą naują informaciją, dėl kurios gali tekti keisti iš pradžių nustatytą reikšmingumą.

Svarstytinas klausimas

Reikšmingumo dokumentavimas

Planuojant būtų naudinga nustatyti:

- kaip iškraipymai, kai jie nustatomi (atlikus peržiūros užduoties procedūras), bus dokumentuojami ir kaupiami su kitais iškraipymais; ir
- kada vadovybės prašyti atlikti atitinkamus koregavimus (t. y. kai nustatomi iškraipymai ar vėliau atliekant užduotį).

Nesvarbūs iškraipymai

Taip pat būtų naudinga nustatyti sumą, už kurią mažesnis reikšmingumas būtų aiškiai nesvarbus, todėl, jeigu jis nustatomas, jo nereikia dokumentuoti darbo dokumentuose ar kitu būdu vertinti. Jeigu kyla abejonių, ar konkretus iškraipymas yra svarbus, greičiausiai jis yra nesvarbus.

Pavyzdžiai

Nustatyti reikšmingus likučius

Remiantis apskaičiuota reikšmingumo suma buvo nustatyti šie balanso straipsniai, kurie laikomi reikšmingi peržiūros užduoties tikslais: atsargos, pajamos, išlaidos, gautinos sumos, mokėtinos sumos, įsiskolinimas bankams, ilgalaikis turtas ir paskolos susijusioms šalims.

Taikymas planuojant

Planuojant ketinamus pateikti paklausimus ir atlikti peržiūros procedūras, apie šią reikšmingumo sumą bus informuoti grupės nariai ir ji bus naudojama vertinti gautą informaciją r nustatyti kitas sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų.

4.2-3. Tikslinti

Dalis	Reikalavimas
44	**Praktikuojantis asmuo turi tikslinti finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumo lygį, jeigu vykdydamas peržiūrą sužino informacijos, dėl kurios iš pradžių būtų nustatęs kitokį reikšmingumo dydį. (žr. A74 dalį).**

Atliekant dagelį užduočių iš pradžių nustatytas reikšmingumas lieka nepakitęs. Tačiau kartais gali pasikeisti aplinkybės ar gali būti gauta informacija, dėl kurios būtina keisti iš pradžių nustatytą reikšmingumo lygį. Pavyzdžiui, netikėti veiklos rezultatai labai skiriasi nuo numatytų laikotarpio pabaigos finansinės veiklos rezultatų.

Pavyzdys

„Saigeni“ – tai išmaniesiems telefonams programinę įrangą gaminanti įmonė. Iš pradžių 12 000 eurų reikšmingumas buvo nustatytas remiantis vartotojų poreikiais ir suplanuotu einamųjų metų pelnu prieš mokesčius. Tačiau viena programinė įranga šiais metais buvo itin sėkmingai parduodama, todėl įmonės pardavimo pajamos ir pelningumas padidėjo du kartus palyginti su suplanuota suma, pagal kurią buvo skaičiuojamas reikšmingumas. Remdamasis nauja informacija praktikuojantis asmuo nusprendė tikslinti reikšmingumą – padidinti nuo 12 000 iki 24 000 eurų.

4.3. SUPRASTI ĮMONĘ

Dalis	Reikalavimas
	Praktikuojančio asmens supratimas
45	**Praktikuojantis asmuo turi suprasti įmonę, jos aplinką ir taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kad galėtų nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose, tikėtina, gali būti reikšmingų iškraipymų, dėl kurių jis suplanuotų procedūras, apimančias šias sritis (žr. A75–A77 dalis).**

4.3-1. Kodėl?

Kol praktikuojantis asmuo nesupranta įmonės, jis negali nustatyti reikšmingų iškraipymų, kurie gali atsirasti, ar parengti tinkamų procedūrų (paklausimų ir analitinių procedūrų). Šiame pavyzdyje pateikta reikalavimų, keliamų siekiant suprasti įmonę, ir priežasčių, kodėl reikia ją suprasti, santrauka.

4.3-1A. pavyzdys

Reikalavimas	Tikslas	Procesas
1. Suprasti įmonę ir jos aplinką bei TFAT...	Suteikia **pagrindą**, kuriuo remdamasis praktikuojantis asmuo planuoja ir atlieka užduotį ir priima profesinį sprendimą.	**Nenutrūkstamas ir aktyvus** informacijos rinkimo, naujinimo ir analizavimo užduoties metu **procesas**.
2. ...kad galima būtų nustatyti FA sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų...	Suteikia svarbios informacijos, kad praktikuojantis asmuo galėtų sutelkti dėmesį į **FA** sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų, ir mažiau skirti dėmesio ne tokioms reikšmingoms sritims.	**Naudojant** gautą **informaciją** apie įmonę ir jos aplinką nustatyti konkrečias FA sritis, kuriose gali atsirasti iškraipymų, ir jų atsiradimo priežastis.
3. ...pateikti PAGRINDĄ, kuriuo remiantis parengiamos procedūras, apimančias šias sritis.	**Suteikia galimybę** praktikuojančiam asmeniui **taikyti profesinį sprendimą** rengiant ir atliekant tinkamas ir nebrangias procedūras.	**Parengti procedūras** (kiek įmanoma labiau pritaikytas), kurias atliekant būtų galima tinkamai nustatyti, kodėl tikėtina, kad atsiras reikšmingų iškraipymų.

Tikėtina, kad atsiras

Pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) reikalaujama suprasti įmonę, kad galima būtų nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose, tikėtina, gali atsirasti reikšmingų iškraipymų. Procedūros, kurias būtina atlikti peržiūros metu, ne tokios sudėtingos kaip per auditą, kai reikalaujama nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką finansinių ataskaitų ir užtikrinimo lygiu.

Finansinių ataskaitų sritys, kuriose, tikėtina, gali atsirasti iškraipymų, yra tos sritys, kuriose dažnai iškraipomos sumos dėl vertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo ar būtinybės priimti sprendimą (sunkiai įvertinamos atsargos ir pan.). Finansinių ataskaitų sritys, kurios priskiriamos „tikėtina, kad gali atsirasti“ kategorijai, neapims sričių, kurios yra nereikšmingos ar kurias palyginti paprasta peržiūrėti, pavyzdžiui, kelerius metus laikomo pastato kaina.

Šiame pavyzdyje nurodytą, kokią naudą galima gauti supratus įmonę.

4.3-1B. pavyzdys

Įmonės supratimo nauda	Pagrindas planuoti ir atlikti peržiūros užduotį ir priimti profesinius sprendimus dėl finansinių ataskaitų sričių, kuriose gali atsirasti iškraipymų.
	Informacija, pagal kurią nustatoma tikimybė, būtina atliekant analitines procedūras.
	Gautos žinios yra pagrindas, kuriuo praktikuojantis asmuo gali remtis užduoties metu ir parengti tinkamas procedūras (atsaką), apimančias finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų.
	Informacija, pagal kurią nustatomi tokie dalykai kaip neatskleisti sandoriai su susijusia šalimi, atsargų įkainojimas, sandoriai užsienio valiuta, neapibrėžtumai dėl veiklos tęstinumo, neįprasti sandoriai arba įstatymų ir teisės aktų nesilaikymas.
	Siekiant įvertinti, ar atliekant procedūras buvo gauta pakankamų tinkamų įrodymų.
	Informacija, skirta įvertinti vadovybės pasirinktus ir taikomus apskaitos metodus bei finansinių ataskaitų pateikimo ir atskleistos informacijos tinkamumą. [2400.69 ir 2400.71]

Praktikuojančio asmens supratimo įgijimas ir taikymas yra pasikartojantis procesas atliekant užduotį, kuris turi būti atnaujinamas, kai tik pasikeičia sąlygos arba aplinkybės. Tai atspindi šis pavyzdys.

4.3-1C. pavyzdys

Užduoties etapas	Informacijos šaltinis
Kliento prisiėmimas	Kliento prisiėmimo procedūros.
Santykių su klientu tęsimas	Pirmiau atliktos užduotys.
Suplanuoti ir nustatyti	Preliminari analizė ir paklausimai vadovybei, įskaitant svarbius pokyčius, kurie įvyko per laikotarpį.
Atlikti	Rezultatai, gauti pateikus paklausimus ir atlikus analitines procedūras.
Pateikti išvadą	Galutiniai aptarimai su klientu ir UVAA

Svarstytinas klausimas

Venkite pagundos, ypač per pasikartojančias užduotis, praleisti įmonės supratimo etapą laikydamiesi prielaidos, kad tokį supratimą įgijote praėjusiais metais ir kad niekas nepasikeitė. Laikydamiesi tokio požiūrio atliksite standartines peržiūros procedūras, per kurias per mažai įvertinsite arba iš viso neįvertinsite finansinių ataskaitų sričių, kuriose gali būti iškraipymų. Todėl galite atlikti daug darbo nereikšmingose srityse arba iš viso neatliksite jokio darbo svarbiose srityse.

Suprasti įmonę nėra pavienė užduotis, kurią galima atlikti užduoties pradžioje ir apie ją daugiau negalvoti. Svarbu nuolat apie įmonę ką nors sužinoti per visą užduoties laikotarpį ir būti budriems dėl galimų iškraipymų, kurie anksčiau nebuvo nustatyti, ar pradinio galimų iškraipymų įvertinimo, kurį būtina atnaujinti. Kai keičiasi sąlygos ir aplinkybės, užtikrinkite, kad dokumentai yra atnaujinti ir kad į pasekmes, pavyzdžiui, peržiūros procedūrų keitimą, tinkamai atsižvelgta.

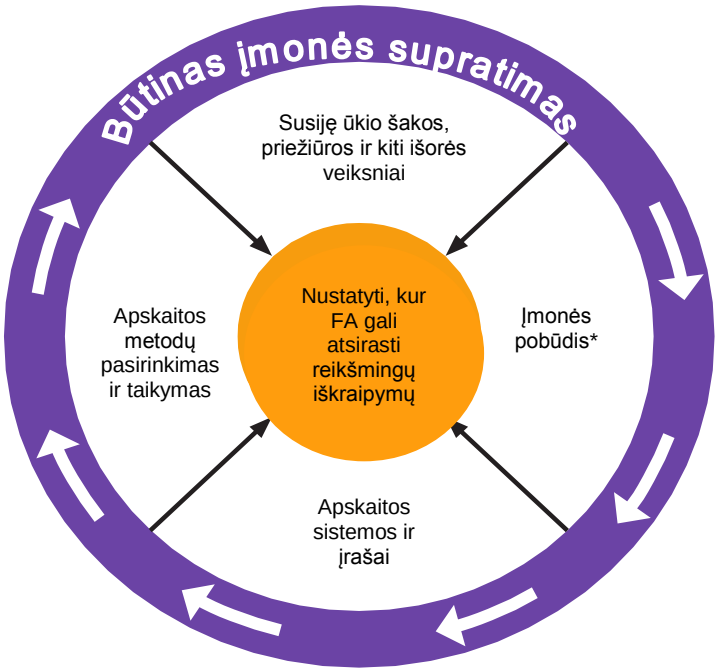
4.3-2. Apimtis

Dalis	Reikalavimas
46	**Praktikuojantis asmuo turi suprasti šiuos dalykus (žr. A78, A87 ir A89 dalis):** **a) ūkio šaką, reguliavimo ir kitus išorės veiksnius, įskaitant taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;** **b) įmonės pobūdį, įskaitant:** **i) jos veiklą;** **ii) nuosavybės ir valdymo struktūrą;** **iii) įmonės esamų ir būsimų investicijų tipą;** **iv) įmonės struktūrą ir finansavimą; ir** **v) įmonės tikslus ir strategijas;** **c) įmonės apskaitos sistemą ir apskaitos įrašus; ir** **d) įmonės pasirinktus taikomus apskaitos metodus.**

Būtina pakankamai gerai suprasti įmonę, kad būtų galima įvykdyti praktikuojančiam asmeniui keliamus užduoties tikslus. Supratimo apimtis nustatoma atsižvelgiant į profesinį sprendimą, tačiau jis turi būti ne toks nuodugnus ir įvairus kaip vadovybės įgytas supratimas.

Šiame pavyzdyje parodytas standartinis konkrečių sričių, kurias būtina suprasti, rinkinys.

4.3-2A. pavyzdys



*Įskaitant: veiklą, nuosavybės ir (arba) valdymo formą, investicijas (atliktas ir pasiūlytas), verslo veiklos struktūrą, finansavimo struktūrą, įmonės tikslus ir strategijas.

Be pirmiau nurodytų sričių praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti toliau nurodytas sritis, kad galėtų geriau suprasti įmonę ir jos aplinką.

4.3-2B. pavyzdys

Kitos įmonės supratimo sritys, kurias būtina apsvarstyti	„**Tonas viršuje**“ ir įmonės kontrolės aplinka, kurioje įmonė mažina riziką, susijusią su finansine atskaitomybe ir finansinės atskaitomybės rengimo prievolių vykdymu. Įmonės finansinės apskaitos, atskaitomybės ir susijusios kontrolės sistemų, pagal kurias tvarkomi įmonės apskaitos įrašai ir susijusi informacija, plėtros ir sudėtingumo lygį.
	Įmonės vadovavimo arba valdymo struktūros plėtros lygis, susijęs su įmonės vadovybe, ir jos apskaitos įrašų bei finansinės atskaitomybės sistemos, turinčios įtakos rengiant įmonės finansines ataskaitas, priežiūra. Mažesnės įmonės dažnai turi mažiau darbuotojų, kurie gali turėti įtakos vadovybės vykdomai priežiūrai. Pavyzdžiui, tokiose įmonėse gali būti neįmanoma atskirti pareigų. Tačiau mažų įmonių savininkai, kurie vadovauja įmonei, gali vykdyti veiksmingesnę nei didesnėje įmonėje vykdomą priežiūrą. Tokia priežiūra paprastai gali būti alternatyva tais atvejais, kai yra mažai galimybių atskirti pareigas.
	Įmonės **atsakomybė už finansinės atskaitomybės rengimą** ar reikalavimai, ir ar ši atsakomybė ar reikalavimai nustatyti pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus arba, savarankiškos finansinės atskaitomybės tvarkos atveju, pagal formalizuotą valdymo ar atskaitomybės tvarką (pvz., remiantis susitarimais su trečiosiomis šalimis).
	Atitinkamos **įstatymų arba teisės aktų nuostatos**, kurios yra visuotinai pripažintos kaip turinčios tiesioginės įtakos nustatant reikšmingas finansinės atskaitomybės sumas ir atskleistą informaciją, pavyzdžiui kaip mokesčius ir pensijas reglamentuojančių įstatymų ir teisės aktų nuostatos, aplinkosaugos klausimai ir pan.
	Finansinės atskaitomybės tvarkos **sudėtingumas.**
	Ar įmonė yra įmonių **grupės komponentas** ar susijusi su kitomis įmonėmis.
	Kaip įmonė **nustato ir mažina riziką**, susijusią su finansine atskaitomybe ir galimais apgaulės (vadovybės ir darbuotojų) scenarijais ir kaip užtikrinama, kad vykdomi reikalavimai rengti finansinę atskaitomybę.
	Įmonės atliekamos **sandorių registravimo, klasifikavimo ir apibendrinimo** bei informacijos kaupimo, siekiant tokią informaciją įtraukti į finansines ataskaitas ir atskleidžiamą susijusią informaciją, **procedūros**.
	Įvairūs dalykai, dėl kurių įmonės praėjusių laikotarpių finansinėse ataskaitose turi būti atlikti **apskaitiniai koregavimai**.

Svarstytinas klausimas

Vidaus kontrolė

Per peržiūros užduotį praktikuojantis asmuo gauna žinių apie vidaus kontrolę, pavyzdžiui, tokią kaip įmonės politika ir procedūros:

- sandorių registravimo, klasifikavimo ir apibendrinimo; ir
- informacijos kaupimo, siekiant ją įtraukti į finansines ataskaitas ir jose atskleisti.

Skirtingai nei per auditą, nebūtina vertinti susijusių kontrolių modelio ir to, kaip jos įdiegtos, arba, jeigu tai būtina, tikrinti kontrolės priemonių efektyvumą.

Galimų pasekmių, jeigu NEsiekiama suprasti įmonę, pavyzdžiai

Jeigu nepavyksta pakankamai gerai suprasti įmonės, praktikuojantis asmuo gali nesužinoti apie svarbius pokyčius ar įvykius, kurie vyko per laikotarpį, dėl kurių gali atsirasti reikšmingas iškraipymas arba finansinėse ataskaitose gali būti neatskleista informacija. Pavyzdžiui, jeigu praktikuojantis asmuo nepateikė paklausimų apie pastovius klientus, jis gali nesužinoti apie tokius dalykus:

- klientus, kurie turi finansinių sunkumų ir negali apmokėti savo sąskaitų. Tai turi įtakos abejotinų skolų atidėjiniui;
- naujus stambius klientus, kuriems gali būti suteikiamos didelės nuolaidos ar kitokios lengvatos. Tai gali turėti įtakos finansiniams rodikliams ir pajamų pripažinimo politikai;
- klientus, dėl kurių pardavėjai gauna dideles premijas. Dėl to pardavimų pajamos gali būti priskirtos netinkamam laikotarpiui;
- klientus perima konkurentai, kurie siūlo geresnę vertę tiek kainos, tiek kokybės atžvilgiu. Dėl to gali susidaryti atsargų perviršis ir tekti atsargų vertę mažinti ik galimo realizavimo vertės. Tai taip pat požymis, kad įmonė gali susidurti su finansiniais sunkumais.

Svarstytinas klausimas

Pagal daugumos jurisdikcijų **aplinkosaugą reglamentuojančius teisės aktus** vadovybė privalo imtis tam tikrų veiksmų, kad išvengtų didelių baudų už šių teisės aktų nesilaikymą. Būtina pateikti paklausimus apie tokius teisės aktus ir susijusias baudas tam, kad geriau suprasti įmonę.

4.3-3. Kaip?

Įmonę ir jos aplinką galima suprasti pasinaudojus vidaus ir išorės šaltiniais. Šiame pavyzdyje pateikti siūlomi etapai.

4.3-3A. pavyzdys

Etapas	Aprašymas
Paklausimų pateikimas vadovybei	Nustatyti, kuris asmuo įmonėje turi daugiausiai kompetencijos, iš kurio galima būtų gauti reikalingos informacijos apie keturias pagrindines sritis, kurias būtina suprasti (4.3-2A. pavyzdys), ir pirmiau nurodytas kitas sritis (4.3-2B. pavyzdys). Susitarti su nustatytu asmeniu (-imis) dėl susitikimo, per kurį galima būtų paklausti būtinų klausimų ir dokumentuoti atsakymus. Kitas būdas būtų pirmiau nurodytam asmeniui (-ims) pateikti klausimų sąrašą arba darbines lenteles ir paprašyti užpildyti dar prieš susitikimą.
Apsvarstyti informaciją, kurią galima gauti iš išorės šaltinių	Nors paklausimai yra pagrindiniai informacijos šaltiniai, tačiau praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad informacija apie bendras ekonomines sąlygas, įmonės ūkio šakos būklę ir netgi apie konkretų klientą bei vyresniąją vadovybę būtų naudinga siekiant suprasti įmonę. Nors 2400-ajame TPUS (persvarstytame) konkrečiai nenurodyta, tokią informaciją galima gauti iš interneto, prekybos asociacijų, laikraščių ir žurnalų.

Įvertinti gautą informaciją	Peržiūrėti gautą informaciją, kad galima būtų nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų. Dokumentuoti pastebėjimus ir tai, kokios procedūros bus parengtos ir atliktos, siekiant nustatyti tokius galimus iškraipymus. Toks įvertinimas taip pat gali būti pasitarimo, per kurį galima būtų aptarti ir parengti tinkamas procedūras, apimančias šias sritis, su užduoties grupe dalimi.

Pastaba

Per peržiūros užduotį praktikuojantis asmuo turi įvertinti gautus atsakymu į paklausimus atsižvelgdamas į gautas žinias ir atliktų analitinių procedūrų rezultatus. Nebūtina pagrįsti informacijos, gautos kaip atsakymus į paklusimus, arba atlikti tam tikros rūšies tyrimą, nebent praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką (-us), kurie jį verčia manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos. Tokiu atveju būtina atlikti papildomas procedūras, kad galima būtų patvirtinti arba paneigti, jog atsirado reikšmingų iškraipymų. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo sužino apie svarbią sutartį, kurią jis gali nuspręsti perskaityti.

Svarstytinas klausimas

Efektyviausios peržiūros užduoties procedūros paprastai yra paklausimai ir analizė. Tačiau, jeigu būtų efektyviau atlikti pagrindines procedūras, o ne pateikti paklausimus (įrodymas apie visą konkretų likutį, siekiant 100 proc. patvirtinimo dėl metinių pardavimo pajamų, gautinų sumų likučio arba banko paskolos), tokios procedūros būtų labiau priimtinos.

Pavyzdys

Aidenui ir Sofijai priklauso ir jie valdo nedidelius senelių namus, kuriuose yra aštuoni gyventojai. Jie paprašė audito įmonės „Blinberry & Co.“ peržiūrėti jų finansines ataskaitas, kurios greičiausiai bus pateiktos bankui, siekiant gauti paskolą, skirtą remontuoti ir plėsti senelių namus.

Apskaitos specialistas Aidenui ir Sofijai pateikė klausimų, kuriuos jie turėtų apsvarstyti prieš susirinkimą, kuris buvo surengtas spalio 25 d., sąrašą. Jiems buvo pateikti šie klausimai:

- ar yra kokių nors ūkio šakos, priežiūros ar kitų išorės veiksnių, kurie gali turėti įtakos jūsų verslui? kokios bendros tendencijos būdingos ūkio šakai ir kiek konkurencingi jūsų senelių namai?
- apibūdinkite pagrindinius pokyčius per paskutinius 12 mėnesių (tokius kaip veiklos, personalo, finansų pokyčiai ar naujos sutartys);
- kokius pagrindinius iššūkius turite įveikti valdydami senelių namus? Kam priklauso įmonė, ir ar įmonėje yra kokia nors valdymo struktūra?
- ar nustatyta įmonės misija ir (arba) vizija, pagrindinės vertybės ar darbuotojų elgesio kodeksas? Apibūdinkite, kaip įmonėje vadovaujama kasdienei veiklai;
- apibūdinkite organizacinę struktūrą ir nurodykite darbuotojų skaičių ir jų pareigas; kas tvarko apskaitą, kaip dažnai rengiamos finansinės ataskaitos?
- kas peržiūri finansines ataskaitas ir užtikrina, kad jos yra tikslios ir atspindi visus įmonės sandorius?
- kaip užtikrinate, kad būtų gautos visos pajamos?
- koks išlaidų autorizavimo procesas taikomas ir kaip vykdoma įsigyto ilgalaikio turto kontrolė?
- ar turite verslo planą? Jeigu neturite, kokie verslo veiklos ar personalo pakeitimai numatyti atlikti per ateinančius kelerius metus?
- ar praėjusiais metais kilo didelių problemų (pavyzdžiui, viešai paskelbti blogi atsiliepimai apie įmonę, bylos, prasti pinigų srautai, gyventojų skundai ar įprastos problemos) arba finansinių sunkumų (pavyzdžiui, būtinybė gauti naujų įnašų į kapitalą ar negalėjimas pritraukti žmonių, turinčių reikalingų įgūdžių)?
- ar pasikeitė apskaitos metodai arba gal jie buvo taikomi nenuosekliai?
- ar yra kokių sudėtingų sričių, susijusių su įmonės finansine atskaitomybe (pavyzdžiui, apskaitiniai įvertinimai, turto vertinimas ar sukauptos sumos)?
- nurodykite, kaip įmonė finansuojama (pvz., bankų pavadinimai, finansinių sąlygų detalės ir palūkanų normos);
- ar įmonė yra investavusi į kitas įmonės ar jai priklauso kitos įmonės?

- ar yra susijusių šalių? Jeigu yra, ar galite pateikti sandorių su jomis detales?
- ar anksčiau buvo darbuotojų apgaulės atvejų, ar yra žinoma, kad tokia rizika yra? Jeigu buvo tokių atvejų ar žinoma, kad tokia rizika yra, kokių veiksmų buvo imtasi sumažinti tokią riziką?

Po spalio 25 d. susitikimo apskaitos specialistai įvertino gautą informaciją ir dokumentavo tokias sritis (*pateikta santrauka*), kuriose tikėtini reikšmingi iškraipymai.

Finansinės ataskaitos	Galimų reikšmingų iškraipymų pobūdis	Peržiūros procedūros, siekiant nustatyti galimus iškraipymus
Visos sritys	*Per metus buvo pasamdytas ne visą darbo dieną dirbantis buhalteris. Šis asmuo linkęs daryti apskaitos klaidų.*	*Atlikti papildomą analizę, pavyzdžiui priskyrimo tinamam laikotarpiui, siekiant nustatyti ataskaitos sritis, kuriose gali būti klaidų.*
Atsargos	*Senelių namai turi daug patalynės, valymo priemonių ir maisto atsargų. Šios atsargos inventorizuojamos vieną kartą per metus. Tačiau dėl vagystės visada nustatomas didelis skirtumas tarp apskaitos įrašų ir kiekio, nustatyto per inventorizaciją.*	*Aptarti atsargų kontrolės priemones, skaičiavimo procedūras ir inventorizacijos rezultatus. Taip pat paklausti apie didelių skirtumų priežastis.*
Fizinis turtas	*Didelės sumos investuotos į ilgalaikį materialųjį turtą ir per metus buvo įsigyta ir perleista daug turto.*	*Aptarti fizinio turto kontrolės priemones, įsigyto ir perleisto turto registravimo procedūras bei susijusią apskaitos politiką. Taip pat peržiūrėti per laikotarpį įsigyto ir perleisto turto pobūdį ir sumas.*
Pajamos	*Specialių priežiūros paslaugų, teikiamų gyventojams, atsekimo sistema veikia netinkamai. Todėl buvo suteiktos paslaugos, už kurias dar neišrašytos sąskaitos ir dėl kurių gali atsirasti reikšmingas iškraipymas.*	*Peržiūrėti pajamas už specialias priežiūros paslaugas remiantis praėjusio ir einamojo laikotarpio biudžetais. Paklausti apie skirtumus. Atlikti papildomą procedūrą: pasirinkti vieną arba du gyventojus, kuriems buvo suteiktos specialios paslaugos, ir įsitikinti, ar už jas sąskaitos buvo nuolat išrašomos.*
Atskleista informacija	*Buvusio gyventojo šeima pradėjo bylą prieš senelių namus dėl prastos jų mamos priežiūros, suteiktos paskutinėmis gyvenimo dienomis.*	*Paklausti apie bylą ir apsvarstyti, ar tai reikia atskleisti finansinėse ataskaitose. Atsižvelgiant į aplinkybes būtų naudinga perskaityti korespondenciją su įmonės teisininkais arba jiems nusiųsti laišką dėl teisinės informacijos pateikimo.*

Svarstytinas klausimas

Dvejopos paskirties paklausimai

Atsakymai į klausimus, pavyzdžiui, į pirmiau nurodytus, ne tik padės geriau suprasti įmonę, bet ir suteiks didelę dalį įrodymų, kurie būtini, siekiant suformuoti išvadą apie finansines ataskaitas.

4.3-4. Planavimas

Dabar, kai reikšmingumas jau nustatytas ir suprantama įmonė, jos aplinka ir TFAT, kitas žingsnis būtų suplanuoti būtinas atlikti peržiūros procedūras.

Planavimas yra labai svarbus žingsnis, siekiant atlikti veiksmingą ir efektyvią peržiūros užduotį. Jeigu planavimui skiriama laiko, galima daugiau darbo laiko skirto reikšmingiems dalykams ir praleisti nereikšmingus.

4.3-4A. pavyzdys

Planavimo paskirtis	Sutelkti partnerio ir (arba) darbuotojų dėmesį į užduoties tikslus.
	Nustatyti, kaip įmonė galėtų padėti per užduotį, pavyzdžiui, parengti tam tikrus dokumentus ir atlikti analizę.
	Nustatyti reikšmingus finansinių ataskaitų straipsnius ir atskleistą informaciją, kurioje gali būti reikšmingų iškraipymų, ir parengti tinkamą atsaką.
	Užtikrinti, kad būtų parengtos suderintos peržiūros procedūros, siekiant įgyvendinti užduoties tikslus. Tai būtų peržiūros užduočių, kurios laikomos nebūtinomis šiai užduočiai, pašalinimas (remiantis profesiniu sprendimu), pavyzdžiui, standartinio kontrolinio klausimyno.
Planavimo nauda	Grupės nariai yra tinkamai informuoti apie užduoties tikslus ir lūkesčius.
	Galima kiek įmanoma daugiau numatyti probleminių sričių ir išvengti netikėtumų.
	Atliekant peržiūros procedūras galima daugiau dėmesio skirti sritims, kuriose gali būti reikšmingas iškraipymas.
	Užduotis yra tinkamai organizuota, skirta pakankamai darbuotojų ir jai tinkamai vadovaujama.

Daugelį MVAĮ peržiūros užduočių atlieka palyginti nedidelė užduoties grupė arba tik vienas praktikuojantis asmuo. Idealiu atveju planavimo pasitarimuose dalyvauja visa užduoties grupė, tačiau daug svarbiau, kad juose dalyvautų aukštesnes pareigas užimantys užduoties darbuotojai. Partneris ir aukštesnes pareigas užimantys darbuotojai paprastai turi daugiausia informacijos apie įmonę ir turi teisę priimti pagrindinius sprendimus.

Jeigu rengiami planavimo pasitarimai, juose turėtų būti aptarti toliau nurodyti dalykai.

4.3-4B. pavyzdys

Planavimo pasitarimų turinys	Įmonės (jos veikla, darbuotojai ir pan.) ir kas pasikeitė per laikotarpį, taip pat sunkumai, su kuriais klientas susidūrė.
	Reikšmingi iškraipymai, kurie dažniausiai gali atsirasti (ir kodėl) finansinėse ataskaitose, taip pat atitinkamas atsakas.
	Konkretūs nerimą keliantys dalykai (pavyzdžiui, sandoriai su susijusiomis šalimis, sudėtingi įvertinimai, bylinėjimasis ar ieškiniai, veiklos tęstinumo įvykiai ir (arba) sąlygos).
	Per ankstesnes užduotis išmoktos pamokos (pavyzdžiui, byloje pastebėti dalykai, kurie turi būti perkelti į kitų metų failą, sudėtingos sritys, nustatytų iškraipymų pobūdis ir sumos, vadovybės atsakas į pateiktas rekomendacijas).
	Bet kokie TFAT pokyčiai (pavyzdžiui, apskaitos standartų).
	Užduoties kokybės ir bylos dokumentavimo gerinimo bei atliktų peržiūros procedūrų veiksmingumo ir (arba) efektyvumo didinimo galimybės.
	Bet kokie vadovybės ar darbuotojų apgaulės požymiai, kuriuos reikia apsvarstyti.
	Kokie darbuotojai bus reikalingi atlikti planavimą ir to priežastys.
	Dokumentuoti rezultatus planavimo atmintinėje.
Planavimo atmintinės turinys	Užduoties pobūdis ir specialūs reikalavimai.
	Gairės apie tai, kas turi būti laikoma reikšminga.
	Bendra strategija (būtini apsvarstyti reikšmingi rizikos veiksniai, laikas ir požiūris į užduotį), daugiausiai dėmesio skiriant sritims, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini.
	Išsamus veiksmų planas (ketinamos atlikti peržiūros procedūros), daugiausiai dėmesio skiriant sritims, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini.
	Konkrečių pareigų priskyrimas grupės nariams, daugiausiai dėmesio skiriant sritims, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini.

Svarstytinas klausimas

Įsitikinti, kad darbuotojai informuojami apie įmonę ir ūkio šaką prieš tai, kai pradeda darbą. Vadovybė nenorėtų, kad nauji ar neinformuoti darbuotojai klausinėtų elementarių dalykų (nesusijusių su pokyčiais), apie kuriuos jie galėjo lengvai sužino iš praėjusių metų bylos.

Nepamirškite dokumentuoti užduoties planavimo rezultatus ir priimtus sprendimus. Mažoms įmonėms pakaktų trumpų pastabų.

Jeigu įmanoma, paprašykite vadovybės parengti pagrindžiančius darbinius dokumentus (jeigu jų reikia), pavyzdžiui, sutikrinimus ir likučių analizes.

Galite naudoti skaičiuoklę ar kitą programinę įrangą atlikti tokias ilgai trunkančias užduotis: padaryti apskaitos įrašus, atsekti analitinius palyginimus, parengti bandomuosius balansus ir finansines ataskaitas.

Jeigu įmanoma, darbą užbaikite ir bylą peržiūrėkite kliento patalpose. Būtų neefektyvu vėliau grįžti į įmonę ir prašyti papildomos informacijos.

Memorandumo, apimančio pagrindinius įmonės ir jos aplinkos aspektus bei peržiūros užduoties planavimą, pavyzdys

Įmonė: „XYZ Manufacturing Company Limited“

Laikotarpio pabaiga: *20XX m. gruodžio 31 d.*

Veikla

- Įmonė perka elektrinius siurblius ir priedus, juos surenka ir parduoda galutiniam vartotojui.
- Siurblių pramonėje ir rinkoje jaučiamas nedidelis nuosmukis. Siurblių technologija tobulėja, tačiau surinktų siurblių pelno marža mažėja. Turime paklausti apie galimą atsargų nuvertėjimą.

Nuosavybės teisės

- Veiklą įmonė pradėjo prieš 10 metų. A. D. Grynas yra prezidentas ir įmonę įkūręs akcininkas. Visos nuosavybės teisės priklauso šeimai.
- Valdybą daugiausia sudaro šeimos nariai, turintys nedaug patirties, kaip tvarkyti finansinius reikalus. Ši valdyba kiekvienais metais tvirtina verslo planą ir susitinka kas du mėnesius, kad galėtų peržiūrėti pažangą ir aptarti veiklos problemas.

„Tonas viršuje“

- Atrodo, kad visi tvirtai įsipareigoję būti sąžiningais, o tai atskleidžia Gryno veiksmai.
- Visi pagrindiniai darbuotojai yra kompetentingi ir jiems tinkamai paskirstytos pareigos. Nežinome jokių atvejų, kad vadovybė būtų nepaisiusi kontrolės priemonių.
- Kai kurios atsargos anksčiau buvo vagiamos ir prieš du metus buvo atleistas pardavėjas, kuris registravo didesnes savo išlaidas.

Reikšmingumas

- Bankas ir šeimos nariai yra pagrindiniai finansinių ataskaitų vartotojai. 18 000 eurų reikšmingumas buvo apskaičiuotas kaip 5 proc. nuo veiklos pajamų.
- Praėjusiais metais reikšmingumas buvo 15 000 eurų.

Apskaitos įrašai

- Gven Smit yra atsakinga už apskaitą. Ji atlieka visas apskaitos funkcijas, o jai talkina viena padėjėja.
- Standartinė apskaitos programinė įranga naudojama pildyti didžiąją knygą, registruoti gautinas sumas, mokėtinas sumas, darbo užmokestį ir atsargas. Taip pat kiekvieną mėnesį Gven duomenis sutikrina su banko išrašais.
- Gven sutiko parengti prašomus darbo dokumentus.
- Gven ir pagrindiniai vadovai gali nuotoliniu būdu prisijungti prie finansinių įrašų ir veiklos duomenų. Džekas Bilingsas yra išorės IT patarėjas, kuris prižiūri įmonės IT ir atsako už nuotolinės prieigos kontrolę, apsaugą nuo virusų, duomenų suderinamumą ir (arba) jų kopijų saugojimą.

Laikas

Planuojamas laikas – *XX* darbo valandų. Šią užduotį atlikti paskirtas vienas darbuotojas.

- *20XX m. sausio 14 d.* planuojama užbaigti užduotį. Atminkite, kad Grynui patinka, kai finansinės ataskaitos parengiamos prieš jo kasmetines atostogas vasario pabaigoje.

Nustatytos sritys, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini

- Be straipsnių, kurių suma didesnė nei nustatytas reikšmingumas, būtina apsvarstyti šias pagrindines sritis:
  a) atsargas dėl likučių dydžio ir įvertinimo, kuriuos būtina atlikti, siekiant nustatyti pasenusias atsargas ir pan. Turime paklausti apie atsargų inventorizavimo procedūras, taikomus lėtai judančių atsargų vertinimo metodus ir priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūras laikotarpio pabaigoje;
  b) gautinas sumas dėl likučių dydžio ir abejotinų sumų įvertinimo;
  c) pardavimo pajamas dėl neužregistruotų pardavimo pajamų ar pajamų pripažinimo ne pagal įmonės svarbius apskaitos metodus;
  d) pardavimo savikaina dėl galimo neteisingo išlaidų apskaičiavimo ir sumų užsienio valiutomis perskaičiavimo.
- Būti budriems dėl galimų susijusių šalių ir neapibrėžtumų dėl veiklos tęstinumo.
- Remiantis pokalbiu su Grynu nustatyta, kad šiais metais įmonė tikisi apie 5 proc. augimo. Atsižvelgiant į technologijų pokyčius ir bendrą padėti ūkio šakoje, turime paklausti apie galimus didelius atsargų, gautinų ir mokėtinų sumų straipsnių pokyčius.
- Gali prireikti dar vienos banko paskolos, skirtos finansuoti planuojamą tyrimų ir plėtros veiklą.
- Atsižvelgiant į tendencijas ūkio šakoje, savininkai gali svarstyti galimybę parduoti verslą.

Todėl vadovybė gali siekti, kad šiais metais pelnas būtų didesnis nei praėjusiais metais, kai buvo siekiama sumažinti mokesčių naštą.

Peržiūros procedūras atliko

Žr. failo A-ZZ formas.

Parengė: *Džen Friskė* Data: *20XX m. sausio 10 d.*

Peržiūrėjo: *Failija Džait* Data: *20XX m. sausio 15 d.*

4.4. PARENGTI TINKAMAS PROCEDŪRAS

Dalis	Reikalavimas
47	***Procedūrų parengimas ir atlikimas*** **Norėdamas gauti pakankamų tinkamų įrodymų, būtinų pareikšti išvadą dėl finansinių ataskaitų kaip visumos, praktikuojantis asmuo parengia ir teikia paklausimus bei atlieka analitines procedūras, siekdamas (žr. A79–A83, A87 ir A89 dalis):** **a) apimti visus reikšmingus finansinių ataskaitų straipsnius, įskaitant atskleistą informaciją; ir** **b) daugiausia dėmesio skirti toms finansinių ataskaitų sritims, kuriose, tikėtina, gali būti reikšmingų iškraipymų.**

Pagrindinis žingsnis planavimo etape būtų nustatyti procedūrų, kurias būtina atlikti, siekiant gauti pakankamų tinkamų peržiūros užduoties įrodymų, pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis. Planuojamos procedūros apima:

- 2400-ojo TPUS (persvarstyto) reikalavimus ir:
  a) visus reikšmingus finansinių ataskaitų straipsnius, įskaitant atskleistą informaciją;
  b) finansinių ataskaitų sritis, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini;.
  c) konkrečias sritis (pavyzdžiui, sandorius su susijusiomis šalimis, veiklos tęstinumas, apgaulė ir nesilaikymas); ir
- reikalavimus (įskaitant papildomus ataskaitų teikimo reikalavimus), nustatytus pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus.

4.4-1. Procedūrų tipai

Norint įvykdyti tikslą – gauti pakankamų tinkamų įrodymų, skirtų pagrįsti riboto užtikrinimo išvadą, būtina parengti ir atlikti daugybę peržiūros užduoties procedūrų. Šių procedūrų pobūdis aprašytas toliau pateiktame pavyzdyje. Atminkite, kad kruopštus gautos informacijos įvertinimas yra neatskiriama šių procedūrų dalis.

4.4-1A. pavyzdys

Procedūros tipas	Procedūros pobūdis
Paklausimas	Siekiant gauti informacijos iš vadovybės ir kitų įmonėje dirbančių asmenų, kurie konkrečiomis aplinkybėmis laikomi tinkamais. Prireikus, praplėsti paklausimus ir gauti ne finansinės informacijos. Įvertinti vadovybės pateiktus atsakymus.
Analitinės procedūros	Nustatyti nesuderinamumus su numatytomis finansinių ataskaitų tendencijomis, vertėmis ar normomis arba nukrypimus nuo jų, pavyzdžiui, finansinių ataskaitų sutapimo su pagrindiniais duomenimis, įskaitant pagrindinius veiklos rezultatus, lygį. Gauti ir atnaujinti savo žinias apie įmonę ir jos aplinką, taip pat nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų. Gauti pagrindžiančių įrodymų, susijusių su kitais paklausimais arba analitinėmis procedūromis, kurios jau buvo atliktos. Įvertinti nustatytus nesuderinamumus pateikiant daugiau paklausimų ir atliekant kitas procedūras.
Parengtos atsižvelgiant į aplinkybes	Be paklausimų ir analizės, atlikti papildomas procedūras, jeigu dalykas (-ai) verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos. Šios procedūros turi būti pakankamos, kad galima būtų priimti išvadą, kad dėl dalyko (-ų): • finansinės ataskaitos kaip visuma nebus reikšmingai iškraipytos; arba • finansinės ataskaitos kaip visuma bus reikšmingai iškraipytos; • bus vertinama informacija ir (arba) atsakymai, gauti iš vadovybės.
Kitos	Bet kokios aplinkybės, kurioms esant, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu būtina arba tiesiog naudingiau atlikti kitos rūšies procedūras, pavyzdžiui, pagrindinius detaliuosius testus, gauti išorės patvirtinimus, perskaityti pagrindinių sutarčių sąlygas arba peržiūrėti apskaitos įrašus. Atliekant kitas procedūras užduoties tikslas nesikeičia, t. y. gauti ribotą užtikrinimą dėl finansinių ataskaitų kaip visumos. Įvertinti kitą informaciją ir (arba) atsakymus, gautus iš vadovybės.

Svarstytinas klausimas

Nustatant, kokias papildomas procedūras atlikti būtina nepamiršti įvertinti įrodymus, kurie jau buvo surinkti siekiant suprasti įmonę.

Papildomos nuorodos, kaip atlikti tokios rūšies procedūras, pateiktos šio vadovo 5 skyriuje ir 2400-ojo TPUS 48–49 ir A84–A91 dalyse.

4.4-2. Paklausimai

Dalis	Reikalavimas
48	**Praktikuojančio asmens paklausimuose, kuriuos jis teikia vadovybei ir, jeigu būtina, kitiems asmenims įmonėje, turi būti nurodyta (žr. A84–A87 dalis)** **a) kaip vadovybė atlieka reikšmingus apskaitinius įvertinimus, kurių reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;** **b) susijusios šalys ir sandoriai su susijusiomis šalimis [žr. A priedą, kuriame apibūdintos susijusios šalys], taip pat tokių sandorių tikslas;** **c) ar buvo reikšmingų, neįprastų ar sudėtingų sandorių, įvykių ar dalykų, kurie turėjo įtakos arba galėjo turėti įtakos įmonės finansinės ataskaitoms, taip pat tokią informaciją:**

i) **reikšmingi įmonės verslo veiklos arba operacijų pokyčiai;**

ii) **reikšmingi sutarčių, kurios turi didelės įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms, ir finansavimo sąlygų bei skolos sutarčių ar sąlygų pokyčiai;**

iii) **reikšmingi apskaitos įrašai ar kiti finansinių ataskaitų koregavimai;**

iv) **reikšmingi sandoriai, sudaryti arba pripažinti ataskaitiniam laikotarpiui artėjant prie pabaigos;**

v) **neištaisytų iškraipymų, nustatytų per ankstesnes užduotis, būklė; ir**

vi) **įmonės sandorių ar santykių su susijusiomis šalimis poveikis ar galimos pasekmės;**

d) **ar faktiškai nustatyta, įtariama arba numanoma, kad:**

i) **yra apgaulės arba neteisėtų veiksmų, veikiančių įmonę; ir**

ii) **nesilaikoma įstatymų ar teisės aktų, kurie yra visuotinai pripažinti kaip turintys tiesioginės įtakos nustatant reikšmingas finansinės atskaitomybės sumas ir atskleistą informaciją, tokių kaip mokesčius ir pensijas reglamentuojančių įstatymų ir teisės aktų nuostatų;**

e) **ar vadovybė nustatė ir atsižvelgė į įvykius, kurie įvyko per laikotarpį nuo finansinių ataskaitų pateikimo datos iki praktikuojančio asmens ataskaitos datos ir dėl kurių finansinės ataskaitos turi būti koreguojamos arba jose turi būti atskleidžiama informacija;**

f) **vadovybės atliekamo įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimo pagrindas (žr. A88 dalį);**

g) **ar įvyko įvykių ar atsirado aplinkybių, dėl kurių kyla abejonių įmonės gebėjimu tęsti veiklą;**

h) **reikšmingi įsipareigojimai, sutartiniai įsipareigojimai arba nenumatytos aplinkybės, kurie turėjo įtakos arba galėjo turėti įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms ir jose atskleistai informacijai; ir**

i) **reikšmingi nepiniginiai sandoriai ar sandoriai, už kuriuos nebuvo gauta atlygio, įvykdyti nagrinėjamu ataskaitiniu laikotarpiu.**

Žr. D priedo lentelę, kurioje apibūdintas paklausimų, nurodytų 2400-ajame TPUS (persvarstytame), pobūdis.

4.4-3. Analitinės procedūros

Dalis	Reikalavimas
49	**Rengdamas analitines procedūras, praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti, ar įmonės apskaitos sistemos ir apskaitos dokumentų duomenų pakanka atlikti analitines procedūras (žr. A89–A91 dalis).**

Atliekant analitines procedūras analizuojama finansinė informacija atsižvelgiant į ryšių tarp finansinės ir nefinansinės informacijos analizę.

Analitinės procedūros atliekamos, siekiant:

- nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų, ir pagrįsti pradinius praktikuojančio asmens paklausimus;
- nustatyti nesuderinamumus su numatytomis finansinių ataskaitų tendencijomis, vertėmis ar normomis arba nukrypimus nuo jų, pavyzdžiui, finansinių ataskaitų sutapimo su pagrindiniais duomenimis, įskaitant pagrindinius veiklos rezultatus, lygį, dėl kurių praktikuojantis asmuo būtų priverstas manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos;.
- gauti pagrindžiančių įrodymų, susijusių su kitais, jau pateiktais paklausimais arba atliktomis analitinėmis procedūromis.

Analitinių procedūrų paskirtis:

4.4-3A. pavyzdys

Paskirtis	Tikslas
Gauti ir (arba) atnaujinti žinias apie įmonę	Padėti nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini. Pavyzdžiui, analizuojant bendro pelno sumažėjimą buvo nustatyta, kad kai kurios atsargos buvo išparduotos už mažesnę kainą dėl galimo jų senėjimo. Senėjimo priežastys ir mastas gali būti išsamiau ištyrinėti.
Gauti susijusios informacijos	Norint gauti informacijos apie tikėtinus veiklos ir finansinius rezultatus, tokius kaip: • biudžetai ir prognozės, įskaitant tarpinio laikotarpio ir metinių duomenų ekstrapoliacijas; ir • informacija apie ūkio šaką, kurioje įmonė veikia, tokia kaip informacija apie bendrą pelną arba įmonės pardavimo pajamų ir gautinų sumų santykio palyginimas su ūkio šakos vidurkiais arba panašaus dydžio ir toje pačioje ūkio šakoje veikiančių įmonių rodikliais.
Suprasti ryšius tarp duomenų	Nustatyti dalyką (-us), kuris verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, įgyjant supratimą apie ryšius tarp: • finansinės informacijos elementų per laikotarpį; ir • finansinės ir nefinansinės informacijos, pavyzdžiui, tarp darbo užmokesčio sąnaudų ir darbuotojų skaičiaus.
Atlikti papildomas procedūras	Ištirti nustatytus dalykus, kurie verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos. Pavyzdžiui, jeigu nustatoma, kad gali būti užregistruotos ne visos pardavimų pajamos, būtina pagrindinių kategorijų pajamas palyginti su praėjusių metų, ketvirčių ar periodų pajamomis ir gauti paaiškinimus dėl bet kokio nuokrypio.

Analizės metodai

Šiame pavyzdyje pateikti metodai, taikomi nustatyti santykius ir atskirus straipsnius, kurie yra neįprasti arba skiriasi nuo tikėtinų tendencijų ar verčių.

4.4-3B. pavyzdys

Metodas	Tikslas
Paprastas palyginimas	Nustatyti ryšius tarp finansinių ir nefinansinių duomenų. Pavyzdžiui, jeigu žinoma, kad elektros energijos kaina per metus pakilo, tikėtina, jog tokios elektros energijos tiekimo kaina taip pat turėjo padidėti. Jeigu nepadidėjo, turi būti ištirtos priežastys, kodėl nepadidėjo (pavyzdžiui, dėl per laikotarpį įdiegtų elektros energijos taupymo priemonių).
Palyginimas su tikėtinomis vertėmis	Įvertinti, ar finansinės veiklos rezultatai suderinti su tikėtinomis vertėmis. Pavyzdžiui, jeigu parduotų produktų kaina padidėjo per laikotarpį, turėtų padidėti ir bendrasis pelnas palyginti su praėjusiais laikotarpiais, nebent taip pat padidėjo ir įsigijimo išlaidos.
Palyginti su tikėtinomis sumomis, nustatytomis remiantis kitais šaltiniais	Palyginti užregistruotas sumas arba rodiklius, apskaičiuotus naudojant užregistruotas sumas, su tikėtinomis sumomis, kurios buvo apskaičiuotos pagal informaciją, gautą iš susijusių šaltinių. Pavyzdžiui, jeigu įmonė sumontuoja 50 elektros variklių per metus ir kiekvieną parduoda maždaug už 10 000 eurų, užregistruota pardavimo pajamų suma turėtų būti maždaug 50 000 eurų. Jeigu ne tokia, būtina ištirto to priežastis.
Kompleksinė analizė taikant tokius statistinius metodus kaip regresinė analizė	Ištirti ryšius tarp priklausomų kintamųjų ir vieno arba daugiau nepriklausomų kintamųjų. Pavyzdžiui, regresinę analizę galima taikyti apskaičiuoti konkretaus laikotarpio (pavyzdžiui, trejų metų) pardavimo išlaidas naudojant kelis pardavimo išlaidų komponentus ir įvairių produktų rūšių pardavimo duomenis. Tokiu atveju remiantis matematiniais santykiais tarp skirtingų kintamųjų galima nustatyti nurodyto einamųjų metų pardavimo pajamų lygio pardavimo išlaidas pagal produktus.

Naudojamų duomenų tinkamumas

Prieš atliekant analitinę procedūrą, būtina įvertinti, ar ketinami naudoti duomenys yra tinkami numatytam tikslui pasiekti. Toks įvertinimas grindžiamas:

- įgytu supratimu apie įmonę ir jos aplinką;
- ketinamų naudoti duomenų pobūdžiu ir šaltiniu; ir
- aplinkybėmis, kuriose duomenys gauti.

PLANAVIMAS

4.4-3C. pavyzdys

Įvertinti aplinkybes	
Kaip duomenys buvo gauti?	Informacija gali būti patikimesnė, jeigu ji gauta iš nepriklausomų išorės šaltinių.
	Ar turima informacija palyginama? Pavyzdžiui, bendrus ūkio šakos duomenis gali tekti papildyti arba koreguoti, kad būtų galima juos palyginti su įmonės, kuri gamina ir parduoda specializuotą produkciją, duomenimis.
	Įvertini turimos informacijos pobūdį ir aktualumą (pvz., ar įmonės biudžetai buvo parengti remiantis tikėtinais rezultatais, o ne siektinais tikslais).
	Kokiomis žiniomis ir patirtimi buvo remiamasi rengiant informaciją bei susijusios kontrolės priemonės, skirtos užtikrinti išsamumą, tikslumą ir tinkamumą. Tokios kontrolės priemonės gali būti, pavyzdžiui, biudžeto informacijos rengimo, peržiūros ir tvarkymo kontrolės priemonės.

Netinkamų duomenų naudojimo pavyzdžiai

- Veiklos rezultatai lyginami su preliminariu biudžetu, kuris neatitinka vadovybės ar UVAA patvirtinto biudžeto.
- Einamojo ir praėjusių metų bendrojo pelno procento lyginimas iš pradžių nenustačius, ar į pardavimo išlaidas ir pajamos įtrauktos sumos yra suderintos.
- Vidutinio darbo užmokesčio palyginimas pagal darbuotojus iš pradžių nenustačius, ar nurodytas teisingas darbuotojų skaičius per metus.
- Pardavimo pajamų iš kvadratinės pėdos palyginimas neįvertinus kiek yra kvadratinių pėdų.
- Kooperatinio namo pajamų apskaičiavimas pirmiau nenustačius per laikotarpį turimų ir neapgyvendintų butų skaičiaus.

Svarstytinas klausimas

Planavimo etapas yra tinkamas laikas apsvarstyti, kokiais būdais galima veiksmingai ir efektyviai įvykdyti užduotį. Kelios sritys, kurias reikėtų apsvarstyti, yra:

Planavimas

Jeigu skiriama laiko planuoti, dažniausiai reikės gerokai mažiau laiko atlikti užduotį. Pavyzdžiui:

- suplanuoti laiką, kad pirmiausia būtų imamasi sudėtingesnių finansinių ataskaitų sričių, dėl kurių reikia priimti profesinį sprendimą. Taip galima bus skirti daugiau laiko pasitarimams ir tokių dalykų sprendimui prieš užbaigiant darbą kliento patalpose;
- apsvarstyti ar paklausimus, siekiant suprasti įmonę, taip pat galima naudoti kaip įrodymus nustatyti, ar gali būti reikšmingų iškraipymų.

Kliento pagalba

Ar galima sutaupyti laiko, jeigu kliento bus paprašyta parengti tam tikrą informaciją, finansinę informaciją ar analizę, kurias kitais atvejais rengtų užduoties grupė?

Darbas kliento patalpose

Ar galima atlikti daugiau darbo kliento patalpose? Taip galima laiku gauti informacijos ir atsakymų į klausimus, o ne siunčiant el. laiškus, skambinant ir apsilankant ypatingomis progomis.

Išplėsti audito įmonės žinias

Ar galima išplėsti turimas žinias apie konkrečią ūkio šaką, siekiant sutaupyti laiką, ir nustatyti, ar reikšmingų iškraipymų gali būti ir kitų klientų, veikiančių toje pačioje ūkio šakoje, finansinėse ataskaitose?

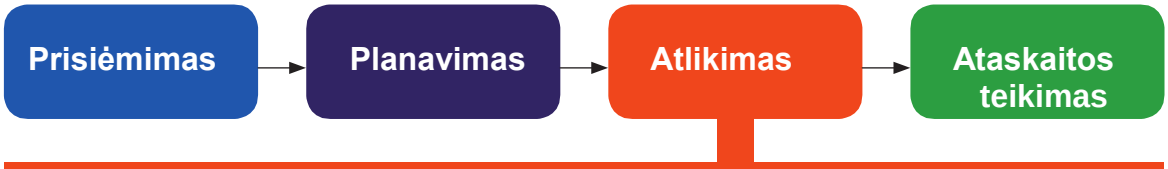
Kontroliniai klausimynai

Jeigu naudojami kontroliniai klausimynai, ar galima juos pritaikyti taip, kad būtų pašalintos „netinkamos“ procedūros ir įtraukiamos papildomos procedūros, apimančios sritis, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini?

Automatizavimas

Ar tam tikra privalomo darbo dalis gali būti automatizuota? Tokia dalis galėtų būto tam tikrų sąskaitų analizė ir finansinių ataskaitų rengimas.

5 ATLIKIMAS



SKYRIAUS TURINYS

- Kaip pateikti paklausimus ir atlikti analitines procedūras.
- Kada reikia atlikti papildomas procedūras.
- Kaip įvertinti ir (arba) dokumentuoti rezultatus.

5.1. Atlikti procedūras 2400.50–65	**5.2. Įvertinti surinktus įrodymus** 2400.66–68	**5.3. Peržiūros dokumentavimas** 2400.93–96
5.1-1. Analitinės procedūros 5.1-2. Pateikti paklausimus 5.1-3. Susijusios šalys 5.1-4. Apgaulė ir nesilaikymas 5.1-5. Veiklos tęstinumas 5.1-6. Komponentų auditorių atliekama peržiūra 5.1-7. Kiti dalykai 5.1-8. Papildomos procedūros 5.1-9. Pobalansiniai įvykiai 5.1-10. Rašytiniai pareiškimai	5.2-1. Priežiūra ir peržiūra 5.2-2. Surinkta pakankamų tinkamų įrodymų?	5.3-1. Dokumentavimas 5.3-2. Bylos sudarymas

Rezultatas

Surinkta pakankamų tinkamų įrodymų, kurie buvo dokumentuoti užduoties byloje.

5.1. ATLIKTI PROCEDŪRAS

Peržiūros procedūros atliekamos remiantis gautomis žiniomis apie įmonę, jos aplinką ir TFAT. Pirmiausia pateikiami paklausimai ir atliekamos analitinės bei kitos procedūros, kurios konkrečiomis aplinkybėmis laikomos būtinomis atlikti. Konkrečios procedūros, kurias būtina atlikti, grindžiamos profesiniu sprendimu. Šios procedūros apibūdintos ir jų modelis įvertintas 4 skyriuje.

Praktikuojantis asmuo turi teisę priimti informaciją, gautą iš šių procedūrų (kurios dažniausiai atliekamos žodžiu), jeigu atsakymai suderinti su gautomis žiniomis apie įmonę ir neatsiranda jokių dalykų, kurie verstų praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos.

Jeigu nustatomi dalykai, kurie verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, būtina atlikti papildomas procedūras, siekiant patvirtinti arba paneigti nerimą keliančius dalykus.

5.1-1. Analitinės procedūros

4 skyriaus 4.4. poskyryje nurodyti įvairūs analitinių procedūrų tipai ir dalykai, kuriuos reikia apsvarstyti parenkant jų modelį.

Dažniausiai analitinės procedūros apima tokius dalykus:

- finansinių ataskaitų palyginimas su praėjusių metų ataskaitomis ir ataskaitinio laikotarpio biudžetais (jeigu jų yra), siekiant nustatyti tendencijas ir veiklos pelno (nuostolių), pardavimo pajamų, pelno maržos, investicijų į atsargas ar gautinų sumų, skolų ir apyvartinio kapitalo pokyčius;
- nustatyti ryšius tarp pagrindinių finansinių ataskaitų elementų, kurie turėtų atitikti numatytą modelį, remiantis ankstesnių metų patirtimi ir paklausimais apie lūkesčius; ir
- palyginti užregistruotas sumas su numatytomis vertėmis, apskaičiuotomis remiantis kitais šaltiniais.

Kelios įprastos analitinės procedūros, skirtos pasirinktiems likučiams, pateiktos E priede. Atminkite, kad analitinės procedūros turėtų apimti tik tuos finansinių ataskaitų straipsnius, kurie yra reikšmingi, ir sritis, kuriose reikšmingas iškraipymas yra tikėtinas, įskaitant atskleistą informaciją (žr. 4 skyrių).

Pavyzdys:

Sendis atlieka įmonės, kuri perdirba maisto produktus, peržiūros užduotį. Atlikdama analitines procedūras su atsargomis, jis pastebėjo, kad atsargų vertė padidėjo nuo 862 000 eurų iki 1 045 000 eurų (arba 18 proc.). Pasiteiravus, kodėl taip daug pasikeitė atsargos, o pajamos nepadidėjo, savininkas atrodė iš dalies nustebęs, tačiau nurodė, kad jiems reikėjo turėti daugiau atsargų sandėlyje, kad galėtų parduoti produktus naujiems klientams, kurių ieškojo. Bendras pardavimo pelnas per metus taip pat sumažėjo nuo 48 iki 43 proc., o tai taip pat nustebino vadovybę.

Nors Sendis manė, kad savininko atsakymas galėtų paaiškinti atsargų padidėjimą, tačiau jis atrodė nesuderintas su tuo, kad pardavimo pajamos buvo nedidelės ir sumažėjo bendrasis pelnas. Sendis nusprendė dar daugiau patyrinėti, todėl su savininku peržiūrėjo atsargų sąrašą. Savininkas greitai nustatė, kad sandėlyje buvo pernelyg daug šaldytos jautienos paplotėlių. Jis paprašė buhalterio peržiūrėti inventorizacijos lapus. Inventorizacijos lapuose buvo nurodyta pusė galutiniame sąraše nurodytų atsargų kiekio, o tai reiškia, kad atsargos buvo įvestos du kartus.

Ištaisius klaidą, atsargų vertė buvo sumažėjo iki 906 896 eurų, o tai atitiko numatytas sumas. Kadangi buvo nustatyta klaida, savininkas paprašė buhalterio įdėmiau peržiūrėti sąrašą ir inventorizacijos lapą ir užtikrinti, kad jokie kiti vienetai nebūtų neteisingai perkelti iš inventorizacijos lapo į sąrašą. Kitų klaidų nerasta.

5.1-2. Pateikti paklausimus

Teikiant paklausimus būtina:

- apimti visus finansinių ataskaitų straipsnius, kurie yra reikšmingi: ir
- daugiausia dėmesio sutelkti į sritis, įskaitant atskleistą informaciją, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini (žr. 4 skyrių);

Teikiant paklausimus būtina laikytis tam tikrų principų, kurie padės praktikuojančiam asmeniui gauti kiek įmanoma geresnių įrodymų. Šiame pavyzdyje nurodyti tokie principai.

5.1-2A. pavyzdys

Principas	Apibūdinimas
Nusistatyti tikslus	Nustatyti, kaip bus klausinėjama, prieš pateikiant klausimus įmonės vadovybei ir
Nustatyti, kurį asmenį įmonėje būtų geriausia klausinėti	Įvertinti galimybę pateikti paklausimus ne tik UVAA, vyresniajai vadovybei ir buhalteriui. Kiti darbuotojai (pavyzdžiui, pardavimo ir produkto vadovai bei IT darbuotojai) gali pasidalinti svarbia ir greičiausiai netikėta informacija.
Žiniomis apie įmonę pasinaudoti kaip nuorodomis užduodant klausimus	Neužduokite klausimų, jeigu nežinote kaip įvertinti jų atsakymą. Klausimai turi būti formuojami remiantis jau įgytomis žiniomis apie įmonę. Taip praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, koks atsakymas greičiausiai bus pateiktas. Tada būtina įvertinti gautus faktiškus atsakymus: • jeigu atsakymas pernelyg abstraktus, užduokite daugiau tiriamųjų klausimų, kad gautumėte reikalingą detalę informaciją; • jeigu atsakymas atrodo keistas, išsisukinėjamas arba neatitinkantis kitų duomenų, būkite pasirengęs abejoti atsakymais ir užduoti papildomus klausimus. Pavyzdžiui, į klausimą apie tai, ar įmonė rengia biudžetą, atsakymas jau buvo gautas įmonės supratimo etape. Užduoties vykdymo etape būtų galima klausti: „Kodėl biudžete numatytos pajamos skiriasi nuo faktiškų pajamų?“. Jeigu paprasčiausiai būtų atsakyta, kad buvo daugiau parduota, būtina pateikti papildomą klausimą (tokį kaip „Kokių produktų ar paslaugų buvo parduota daugiausiai ir kodėl?“; „Ar buvo pritraukta naujų klientų?“; „Ar padidėjo kainos?“). Jeigu atsakymai į papildomus klausimus nepakankami, reikėtų tokius pačius klausimus užduoti kitiems darbuotojams, pavyzdžiui, pardavimo vadovui.
Klausti atvirus klausimus	Neužduokite tokių klausimų, į kuriuos galima būtų tiesiog atsakyti „taip“ arba „ne“. Į tokį klausimą kaip „Ar taikote atsargų priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūras“ galima atsakyti „taip“, tačiau jis nesuteiks pakankamai informacijos įvertinti atsakymą. Geriau paklauskite: „Su kokiais sunkumais susidūrėte atlikdami priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūras?". Jeigu gaunate atsakymą „Netaikome konkrečių priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūrų“, galite toliau klausinėti. Klausimus pradėkite žodžiais „kodėl“ ir „kas“. Į tokius klausimus gausite paaiškinimus arba apibūdinimus, kurie yra gerokai informatyvesni. Pavyzdžiui, „Kodėl šiame laikotarpyje išaugo komisinių išlaidos?“.
Parengti tolesnius klausimus	Prieš pateikdami klausimą apmąstykite atsakymus, kurie gali būti pateikti, ir kokios papildomos informacijos reikėtų gauti. Jeigu tokios papildomos informacijos galima gauti per pirmą susitikimą, sutaupysite laiko ir nereikės klausinėti vėliau atliekant užduotį.
Išsamiai išanalizuoti dalyką	Pirmiausia galima pradėti nuo bendro pobūdžio klausimo. Tada susitelkti į klausimus apie konkretų dalyką. Pavyzdžiui, klausdami apie pajamų pripažinimą neklauskite tik to, kokia apskaitos politika taikoma. Paklauskite ir to, su kokiais sunkumais susiduriama taikant politiką, ar per laikotarpį nebuvo laikomasi tam tikros politikos, taip pat apie aplinkybes (jeigu jų buvo), kai būtini vadovybės sprendimai, ir kokius nors konkrečius nustatytus atvejus, kuriems dėl kokių nors priežasčių nebuvo taikoma politika.
Klausyti	Atidžiai išklausykite visą atsakymą, kad galėtumėte jį įvertinti. Nepasiduokite pagundai neklausyti atsakymo ir sutelkti dėmesį į kitą ketinamą užduoti klausimą, nes manote, kad žinote atsakymo turinį.
Stengtis pastebėti neramumo požymių	Žiūrėkite į klausinėjamą asmenį, o ne planšetę arba parengtą klausimų sąrašą. Pasižymėkite, jeigu pastebėsite, kad tam tikri klausimai kelia daugiau nerimo ar streso nei kiti. Jeigu tai įvyks, apsvarstykite galimybę atlikti papildomą darbą konkrečiose srityse.
Klausinėjant vengti prielaidų	Toks klausimas kaip „Kodėl bendrasis pelnas yra 35 proc.?“ rodo, kad bendrasis pelnas yra 35 proc., tačiau gali būti ir kitaip. Reikėtų klausti „Kokio dydžio bendrojo pelno norite pasiekti ir kokių pagrindinių priemonių imatės?", nes taip gausite išsamesnį atsakymą.

Principas	Apibūdinimas
Vengti techninio žargono	Būkite atidūs ir pasakykite tai, ką norėjote pasakyti ir tai darykite kiek įmanoma paprastesniais žodžiais. Kasdieniame darbe apskaitos specialistai dažnai vartoja daug apskaitos terminų, kurių vadovybė gali nesuprasti.
Dokumentuoti rezultatus	Dokumentuokite pateiktus klausimus kiek įmanoma greičiau po susitikimo. Jeigu to nepadarysite, pamiršite daugelį diskusijos detalių. Užsirašykite pagrindinius klausimus, kilusius per susitikimą.
Įvertinti gautą informaciją	Perskaitykite dokumentuotus paklausimus ir: (a) įvertinkite gautų duomenų ryšius su informacija, gauta apie kitas finansinių ataskaitų sritis; (b) kryžminiu būdu patikrinkite duomenis pagal gautą patvirtintą informaciją; (c) nustatykite sritis, kurios reikšmingi iškraipymai yra tikėtini, kad galėtumėte parengti peržiūros procedūras; (d) nustatykite sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų, apie kurios sužinojote pateikę paklausimus; (e) nustatykite, kokių papildomų paklausimų reikės pateikti ar kokios informacijos reikės gauti; ir (f) nuspręskite, ar paklausimų teikimo tikslai buvo įgyvendinti, ar ne.

Svarstytinas klausimas

Atliekant peržiūros užduotį greičiausiai daugiausia laiko reikės skirti pateikiamiems paklausimams ir gautos informacijos dokumentavimui, kad galima būtų užbaigti užduotį.

Atsižvelgiant į tai reikėtų suplanuoti ketinamus pateikti paklausimus ir užtikrinti, kad:

- susikoncentruojama į tas sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų;
- atsižvelgiama į apskaitos principus, nurodytus anksčiau pateiktoje lentelėje;
- jie pateikiami asmeniui, kuris, labai tikėtina, turės reikalingos informacijos;
- tinkamai išnaudojamas turimas laikas. Pavyzdžiui:
  - (a) paklausimus, susijusius su įmonės supratimu, galite suderinti su konkrečiomis finansinių ataskaitų sritimis ar atskleista informacija,
  - (b) peržiūrėkite pasiūlytus paklausimus, ir įsitikinkite, kad jie atitinka užduoties sudėtingumą ir reikšmingo iškraipymo tikimybę; jeigu naudojami standartiniai kontroliniai klausimynai, įsitikinkite, ar jie tinkamai pritaikyti;
  - (c) nustatykite, kuris grupės narys pateiks paklausimus. Sudėtingesnes sritis efektyviau išanalizuos ir dokumentuos daugiau patyrę darbuotojai.

Jeigu reikia apklausti daugybę įmonės darbuotojų, apsvarstykite galimybę iš anksto suplanuoti susitikimus, kad su jais galima būtų bendrauti reikalingu metu.

Toliau pavyzdyje pateikti įprastų paklausimų, žodžiu gautų atsakymų ir siūlomų bylos pastabų pavyzdžiai. Per peržiūros užduotį atliekamų procedūrų dokumentavimo klausimas išsamiau išanalizuotas šio skyriaus 5.3 poskyryje. Atminkite tokius dalykus:

- toliau pateiktus paklausimus reikia pateikti tik, jeigu finansinių ataskaitų straipsnis yra reikšmingas arba jeigu buvo nustatyta, kad reikšmingi iškraipymai yra tikėtini;
- atsakymai į paklausimus turi būti dokumentuojami atsižvelgiant į užduoties sudėtingumą ir reikšmingų iškraipymų tikimybę. Dokumentavimo pavyzdžiai pateikti kaip „bylos pastabos“ siekiant paaiškinti, o ne parodyti, kokia yra geriausia praktika. Dėl užrašytos išsamios informacijos tikslumo ir dokumentavimo stiliaus (pvz., pastabos, ilgi paaiškinimai ar citavimas) sprendžia kiekvienas praktikuojantis asmuo remdamasis 2400-ojo TPUS (persvarstyto) reikalavimais;
- audito įmonės skatinamos nustatyti tokius bylos dokumentavimo būdus, kurie, prireikus, atitiktų priežiūros, kultūrinius ir vietinius reikalavimus.

Nors nebūtina pažodžiui dokumentuoti pateiktų paklausimų ir gautų atsakymų, dokumentuota informacija turi būti pakankama, kad patyręs praktikuojantis asmuo, anksčiau neturėjęs ryšio su užduotimi, galėtų suprasti tam tikrus užduoties aspektus (žr. šio skyriaus 5.3 poskyrį).

Atminkite, kad šiame pavyzdyje pateiktas tik vienas paklausimų dokumentavimo būdas. Gali būti naudojami kiti įvairūs būdai, kurie taip pat yra priimtini. Tačiau nepaisant to, koks dokumentavimo forma naudojama, ji turi apimti pateiktus paklausimus, kada ir kam jie buvo pateikti bei gauta informacija.

5.1-2B. pavyzdys

A) Balanso sritis

Gautinos sumos		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
Neužregistruoti sandoriai ir (arba) sąlygos Paklausti darbuotojų, atsakingų už gautinas sumas, apie tokius atvejus, kai: a) tam tikriems klientams suteiktos lengvatos; b) pakeistos pardavimo sąlygos; c) įvykdyti sandoriai su susijusiomis šalimis; arba d) įmonės viduje suteikiami kredito limitai gerokai viršyti.	*Per pasitarimą su apskaitininku ir pardavimo vadovu buvo patikrinti kreditai pagal visus kredito prašančius klientus. Daugiau kaip 10 000 eurų kreditas suteikiamas tik tiems klientams, apie kurių mokėjimus sukaupta daugiau kaip pusės metų informacija. Sąskaitos faktūros turi būti apmokėtos per 30 dienų. Laiku neapmokėjus sąskaitos faktūros, 1 proc. palūkanos per mėnesį skaičiuojamos atgaline data, pradedant sąskaitos faktūros išrašymo diena. Kiek žinoma apskaitininkui, nė vienam klientui nebuvo suteikta specialių sąlygų ar lengvatų. Kredito limito perviršis nėra didelis.*	*Susitikimas su apskaitininku ir pardavimo vadovu įvyko 20XX m. lapkričio 30 d.* *Gauta informacijos:* *a) nė vienam klientui nesuteikta lengvatų;* *b) pakeistos tik specialių didelių užsakymų – dažniausiai iš „Bigentity Ltd.“ – pardavimo sąlygos;* *c) nesudaryta sandorių su susijusiomis šalimis;* *d) kreditas viršijamas labai retai.*
Abejotinų sumų atidėjinys a) Paklausti, kokias procedūras vadovybė taiko, siekdama užtikrinti, kad abejotinų sumų atidėjinys yra pakankamas (atsižvelgiant į pradelstas ir ginčytinas sumas), ir tai, ar tokių procedūrų pakanka, bei visa tai dokumentuoti; b) paklausti, kas sudaro beviltiškas skolas, kad galima būtų suprasti per laikotarpį nurašytų ar atstatytų sąskaitų faktūrų sumų pobūdį ir dydį; c) paklausti, ar gautinos sumos, kurios buvo laikomos neįmanomomis surinkti, buvo nurašytos. Jeigu laikotarpiui pasibaigus didelės pradelstos sumos nebuvo atgautos, dokumentuoti vadovybės paaiškinimą, kodėl šios sumos dar neatgautos.	*a) Per pasitarimą su apskaitininku ir savininku vadovu nustatyta, kad veiksmų imamasi su visomis ilgiau nei 45 dienas neapmokėtomis sąskaitomis. Kiekvieno mėnesio 15 ir 30 dienų apskaitininkas pateikia vadovui pradelstų mokėjimų sąrašą, kad šis imtųsi veiksmų. Nepavykus atgauti šių sumų, mokėjimo sąlygos bus keičiamos į atsiskaitymą grynais. Visos ilgiau nei 90 dienų neapmokėtos sąskaitos perduotos skolų išieškojimo agentūrai. Apskaitoje registruojamas 50 proc. atidėjinys, jeigu klientas yra vis dar mokus. Jeigu klientas bankrutuoja, visos sumos nurašomos.* *b) Per atidėjinių ir beviltiškų skolų sąnaudų peržiūrą nustatytos tik trys 3 500 eurų sumos, kurios buvo nurašytos ir vėliau atstatytos.* *c) Apskaitininkas nurodė visas ilgiau nei 90 dienų neapmokėtas sąskaitas, išskyrus vieną. Nenurodytas likutis buvo kliento, kuris dabar atsiskaito tik grynais ir kas mėnesį sumoka pinigus, kad sąskaitoje būtų likutis.*	*Susitikimas su apskaitininku ir vadovu savininku įvyko 20XX m. lapkričio 30 d.* *Gauta informacijos:* *a) imamasi veiksmų dėl ilgiau kaip 45 dienas neapmokėtų sąskaitų;* *b) ilgiau nei 90 dienų neapmokėtos sąskaitos perduodamos skolų išieškojimo agentūrai. 50 proc. atidėjinys sudaromas, jeigu įmonė yra moki, o 100 proc. – jeigu įmonė turi finansinių sunkumų; Ši politika netaikoma tik tuo atveju, jeigu klientas pinigus moka kas mėnesį;* *c) iš visų nurašytų sumų tik 3 500 eurų buvo atstatyti.*

Gautinos sumos		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
Priskyrimo tinkamam laikotarpiui principo tinkamumas Paklausti, ar klientas taiko procedūras, kuriomis užtikrina, kad pajamų sandoriai (įskaitant kreditines sąskaitas faktūras ir kitus pardavimo pajamų koregavimus) yra užregistruoti tinkamame laikotarpyje, ir visa tai dokumentuoti. Taip pat įrašyti savo išvadas, ar taikant tokias procedūras sumos buvo priskirtos tinkamam laikotarpiui. Jeigu nustatomi nukrypimai, būtina dokumentuoti procedūras.	*Priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūros dokumentuotos praėjusių metų užduoties byloje. Procedūros peržiūrėtos kartu su apskaitininku, nepastebėta jokių pokyčių. Ištraukoje apie procedūras nurodyta:* *„Remdamiesi savo žiniomis apie pajamų / gautinų sumų / įplauk sistemą nustatėme, kad sąskaitos faktūros parengiamos ir pridedamos prie kiekvienos siuntos. Apskaitos sistemoje nustatyta taip, kad vienu metu būtų atspausdintas važtaraštis ir sąskaita faktūra, siekiant, kad sutaptų kiekiai ir detali informacija. Atsargų kiekiai koreguojami tuo metu, kai prekės išsiunčiamos. Kiekvienos savaitės pabaigoje apskaitininkas spausdina neįvykdytų užsakymų ataskaitą ir ją peržiūri kartu su vadovu, kad įsitikintų, jog nė vienas iš jų nebuvo išsiųstas. Metų pabaigoje apskaitininkas peržiūri visas siuntas, išsiųstas per dvi savaites po metų pabaigos, siekdamas įsitikinti, kad jos užregistruotos tinkamame laikotarpyje pagal išsiuntimo dienas.“*	*Apskaitininko teigimu, priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūros, dokumentuotos W/PX-X, nepasikeitė.*

B) Pelno (nuostolių) ataskaitos sritis

Pelno (nuostolių) ataskaita		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
Pardavimo pajamos Paklausti ir dokumentuoti: a) paradavimo pajamų sudėtis, nauji klientai ir pardavimo tendencijos; b) bet kokie pajamų pripažinimo politikos pokyčiai; c) kredito ir sąskaitų apmokėjimo politika; d) grąžintų parduotų prekių apimtys ir kreditinių sąskaitų kiekis, ypač tai, ar metų pabaigoje buvo sudarytas tokioms grąžintoms sumoms atidėjinys; e) pardavimo komisinių struktūra; f) pardavimo pajamų išsamumas; ir g) priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūros.	*Susitikau su paradavimo vadovu Arminu, su kuriuo aptarėme tokius dalykus:* *a) **[Paklausiau Armino apie per metus atsiradusias naujas pardavimo sąskaitas, parduotus naujus produktus ar pritrauktus svarbius naujus klientus.]*** *Pardavimo pajamos – per metus neatsirado naujų pardavimo pajamų kategorijų (t. y. sąskaitų). Įmonė vis dar praduoda tą pačią produkcijos liniją, tačiau deda visas pastangas padidinti pajamas tokios ekonomikos sąlygomis. Neįmanoma padidinti pardavimo kainos, tačiau įmonė turi du naujus stambius klientus, keli esami klientai atšaukė užsakymus.* *b) **[Paklausiau Armino apie pajamų pripažinimo politiką, ir ar naujiems ar esamiems klientams buvo suteiktos geresnės sąlygos ar nuolaidos, siekiant padidinti pardavimą.]*** *Pajamų pripažinimas – Arminas nurodė, kad nors jie negalėjo padidinti kainos, jie jos nesumažino ir nenustatė ilgesnio nei 30 dienų kredito grąžinimo termino. Didesniems klientams taikomos geresnės įkainojimo sąlygos dėl užsakymų dydžio, tačiau jis nekinta daugybę metų. Pajamos pripažįstamos tik tada, kai išsiunčiamas visas kliento užsakymas. Užstatai registruojami 3200 sąskaitoje.*	*Susitikimas su pardavimo vadovu įvyko 20XX m. lapkričio 30 d. Gauta informacijos:* • *jokių naujų produkcijos linijų;* • *per metus pajamos augo lėtai, tačiau nenurodyta, kad kainos buvo didinamos ar mažinamos, arba kad buvo pratęstas kredito grąžinimo terminas;* • *apimties nuolaidų nesuteikta;* • *du nauji stambūs klientai;* • *jokių pokyčių šiose srityse:* ○ *kredito ir sąskaitų apmokėjimo politika;* ○ *pajamų pripažinimo politika. Pajamos pripažįstamos tik tada, kai išsiunčiamas visas kliento užsakymas;* ○ *pardavimo komisiniai.*

Pelno (nuostolių) ataskaita		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
	c) ***[Paklausiau Armino, ar stambiems klientams suteikiamos atskiros apimties nuolaidos atsižvelgiant į per metus parduotą kiekį.]*** *Apimties nuolaidos – įmonė niekada nesilaikė tokios politikos ir netaikė tokios praktikos.* d) ***[Paklausiau, ar pasikeitė kredito ir sąskaitų apmokėjimo sąlygos.]*** *Per pasitarimą su Arminu sužinojau, kad jos nepasikeitė. Visų klientų (t. y. kurie neatsiskaito grynais ar kredito kortele), kuriems suteikiamas daugiau kaip 500 eurų kredito limitas, kreditingumas patikrinamas prieš tai, kai kredito limitą patvirtina Arminas – nenustatyta jokių pokyčių. Buhalteris pateikia Arminui ilgiau nei 60 dienų neapmokėtų sąskaitų sąrašą, kad jis imtųsi veiksmų. Jeigu nesumokama (bent 50 proc. užsakymo sumos) iki kito užsakymo gavimo momento, klientui taikomos apmokėjimo grynaisiais pinigais sąlygos.* e) ***[Paprašiau, kad kartu su Arminu peržiūrėtume pardavimo komisinių struktūrą.]*** *Pardavimo komisiniai – su Arminu peržiūrėjome komisinių struktūrą, pateiktą W/P 510-3. Nepastebėta jokių didelių pokyčių.* f) ***[Paklausiau Armino, kaip jis sužino, kad visos pajamos buvo užregistruotos ir kad pradavėjai neužregistruoja pajamų per anksti.]*** *Pajamų išsamumas – per pasitarimą su Arminu sužinojau, kad sistema vienu metu atspausdina važtaraščius ir sąskaitas faktūras. Nors to galima nepaisyti, tačiau tik jis ir savininkas gali tai padaryti ir tai pažymėta sistemoje. Jis nurodė, kad kiekvieną savaitę stebi pardavimo pajamas, be to jis turi patvirtinti visus komisinius. Jis nurodė, kad jis nepagavo nė vieno, kuris manipuliuotų datomis. Kadangi paprasti pardavėjai negali pažymėti, kad prekė išsiųsta (tą gali padaryti tik siuntų skyrius, Arminas ir savininkas), todėl jie negali parengti sąskaitos faktūros ir apskaičiuoti komisinių.* ***[Paklausiau, ar tokia kontrolė kada nors buvo apeita.]*** *Taip. Labai retais atvejais klientai nori, kad sąskaitoje būtų nurodyta visa suma prieš išsiunčiant užsakymą, nes jie nori išlaidas užregistruoti tame pačiame ataskaitiniame laikotarpyje.* ***[Paklausiau, kaip galima ją apeiti.]*** *Arminas turi įvesti savo kaip administratoriaus slaptažodį ir sistemoje užregistruoti prekes kaip išsiųstas, kad būtų atspausdinti reikalingi dokumentai. Arminas išsiunčia sąskaitą faktūrą, tačiau pasilieka jos kopiją (su antspaudu „Kopija“) kartu su užsakymu. Kai užsakymas išsiunčiamas, sąskaitos faktūros kopija išsiunčiama su užsakymu. Visas šias išimtis jis rankiniu būdu registruoja aplanke, esančiame ant jo darbo stalo.* ***[Paklausiau, ar laikotarpio pabaigoje yra neįvykdytų užsakymų.]*** *Ne. Arminas parodė ant jo darbinio stalo gulintį aplanką ir vienintelę sąskaitos faktūros kopiją su pastabomis, kad sąskaita faktūra buvo parengta ir išsiųsta sausio 31 d. Armino teigimu, gruodžio 31 d. prekės vis dar buvo rodomos atsargų sąskaitoje.* g) ***[Paklausiau Armino, kaip įmonė užtikrina, kad metų pabaigoje pardavimo pajamos yra užregistruotos tinkamame ataskaitiniame laikotarpyje.]*** *Arminas nurodė, kad priskyrimo tinkamam laikotarpiui klaidų būna labai retai, nes sistema pardavimo pajamas užregistruoja tada, kai prekės išsiunčiamos. Jis taip pat peržiūri visus neįvykdytus užsakymus, kad įsitikintų, jog pardavimo pajamos nebuvo užregistruotos. Buhalteris taip pat jo paraše peržiūrėti visas sąskaitas faktūras, išrašytas per dvi savaites po metų pabaigos. Klaidų nerasta.*	• *Pardavimo pajamų priskyrimo tinkama laikotarpiui klaidų būna labai retai, nes kompiuterinė sistema užregistruoja pardavimo pajamas tik tada, kai prekės išsiunčiamos. Arminas gali apeiti tokią kontrolę, tačiau tai daro tik dėl kelių klientų, kurie nori gauti sąskaitas faktūras su nurodyta visa suma prieš išsiunčiant užsakymą. Arminas nurodė, kad metų pabaigoje nebuvo tokių neįvykdytų užsakymų.*

Pelno (nuostolių) ataskaita		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
Sąnaudos Suprasti sąnaudų sąskaitas, įskaitant jų pokyčius skirtingais laikotarpiais: a) tikėtinas bendrasis pelnas ir jo pokytis (bendras ir (arba) pagal produktus (padalinius); b) darbo užmokesčio sąnaudų (bendrų) sudėtis ir pokyčiai; c) atskaitymai iš darbo užmokesčio ir išmokos; ir d) kiti pagrindiniai išlaidų straipsniai ir nukrypimai.	*Susitikau su Rodžeriu (savininku vadovu) ir Arminu (pardavimo vadovu), su kuriais aptariau:* *a)* ***bendrąjį pelną:*** ***[Paklausiau Rodžerio ir Armino apie bendrąjį pelną ir jo pokyčius per šį laikotarpį.]*** *Įmonė nustato tokias produktų kainas, kad galėtų pasiekti 40 proc. bendrąjį pelną. Kai kuriems pagrindiniams klientams taikomos lengvatinės kainos dėl įsigyjamo prekių kiekio. Atsižvelgiant į produktą, taikomos 3–5 proc. nuolaidos.* ***[Paklausiau Rodžerio ir Armino, kaip jie tikrina faktišką bendrąjį pelną ir koks faktiškas bendrasis pelnas buvo gautas.]*** *Arminas nurodė, kad jis ir Rodžeris kiekvieną mėnesį tikrina bendrąjį pelną ir atlieka ketvirčio analizę, siekdami suprasti nuokrypius nuo laukiamo dydžio. Jie nurodė, kad faktiškas 37 proc. bendrasis pelnas atitiko numatytą dydį dėl to, kad buvo gauta įvairių pardavimo pajamų. Toks dydis atitinka keturių metų vidurkį – 38 proc. Pelnas atitinka mūsų lūkesčius ir paaiškinimus.*	*Susitikimas su savininku vadovu ir pardavimo vadovu įvyko 20XX m. lapkričio 30 d. Gauta informacijos:* *a) bendrasis pelnas – einamųjų metų 37 proc. bendrasis pelnas atitinka praėjusių metų pelną ir vadovybės lūkesčius (t. y. iš daugelio sutarčių tikimasi gauti 40 proc. pelną);* *b) Darbo užmokesčio sąnaudos – įmonė vis dar turi tris nuolatinius darbuotojus, dirbančius pagal nustatytą darbo užmokestį, ir 5 darbuotojus, kuriems nustatytas valandinis darbo užmokestis. Nepasamdyta nė vieno naujo darbuotojo ir nė vienas darbuotojas neišėjo iš darbo. Praėjusiais metais 2 proc. padidėjusios darbo užmokesčio sąnaudos atitinka 2 proc. padidintą darbo užmokestį;* *c) atskaitymai iš darbo užmokesčio – darbo užmokesčio apskaita perduota trečiajai šaliai paslaugų teikėjai. Atskaitymai atitinka teisės aktų nustatytas normas;* *d) šiais metais reklamos išlaidos padidėjo dėl pastangų, siekiant padidinti pardavimo pajamas. Dėl pasamdyto konsultanto pagal ISO 9001 šiais metais padidėjo konsultavimo sąnaudos.*

Pelno (nuostolių) ataskaita		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
	b) Darbo užmokesčio sąnaudos: ***[Paklausiau Rodžerio apie šių metų darbo užmokesčio sąnaudų sudėtį.]*** *Su Rodžeriu peržiūrėjome byloje dokumentuotą informaciją apie darbo užmokestį (W/P 674-4). Jis patvirtino, kad vis dar yra trys visą darbo dieną dirbantys ir nustatytą darbo užmokestį gaunantys darbuotojai bei penki darbuotojai, kurie gauna valandinį darbo užmokestį. Visų darbo užmokestis buvo padidintas 2,5 proc. Visiems darbuotojams mokama kas antrą savaitę. Įmonė naudojasi to paties banko paslaugomis išmokėti darbo užmokestį. Rodžeris peržiūri darbo užmokesčio suvestinę (rengiamą kas antrą savaitę) prieš patvirtindamas įrašus į darbo užmokesčio žurnalą ir pasirašydamas leidimą pervesti banko lėšas darbuotojams.* ***[Paklausiau Rodžerio, ar yra: naujų darbuotojų, nutrauktų darbo sutarčių, įmonę palikusių darbuotojų.]*** *Rodžeris teigė, kad nė vienas darbuotojas nepaliko įmonės ir nebuvo pasamdytas, tačiau viena pardavimo apskaitininkė šiais metais yra šešių mėnesių motinystės atostogose, tačiau jos niekas nepavaduoja. Šie paaiškinimai atitinka 2 proc. darbo užmokesčio sąnaudų padidėjimą palyginti su praėjusiais metais.* ***[Paklausiau Rodžerio, kaip jis užtikrina, kad visiems darbuotojams mokama pagal vienodą tarifą ir kaip įmonė užtikrina, kad pagal darbo valandas dirbančių darbuotojų darbo valandos užregistruojamos teisingai.]*** *Rodžeris teigė, kad tik jis gali patvirtinti darbo užmokesčio pakeitimus, kuriuos atlieka darbo užmokesčio apskaitą tvarkanti įmonė. Ataskaitoje apie darbo užmokestį taip pat matomi įrašyti nauji (ištrinti) darbuotojai ar darbo užmokesčio pokyčiai. Bet kokie Rodžerio nepatvirtinti pokyčiai atsiranda ataskaitoje, kurią jis peržiūri prieš patvirtindamas darbo užmokesčius. Valandinį darbo užmokestį gaunantys darbuotojai kiekvieną pamainą naudoja darbo laikmatį. Įrenginys spausdina ataskaitas ir dviejų mėnesių darbo užmokesčio suvestinę. Rodžeris palygina juos su darbo valandomis, numatytomis darbuotojų pamainų tvarkaraštyje, tik po to perduoda bankui, kiek valandų buvo dirbta.* *c)* ***Išmokos iš darbo užmokesčio:*** *Žr. W/P 720-4 dėl išskaitų iš darbo užmokesčio analizę.* ***[Paklausiau Rodžerio, kaip įmonė užtikrina, kad išskaitos iš darbo užmokesčio yra teisingos.]*** *Rodžeris nurodė, kad jis pasitiki banko teikiamomis darbo užmokesčio apskaitos paslaugomis (viena iš priežasčių, kodėl jį pasirinko) ir pats to nedaro. Jis nežinojo apie jokius didelius teisės akais nustatytų tarifų pokyčius.* ***[Paklausiau Rodžerio, ar yra kokių nors kitų išmokų iš darbo užmokesčio (pvz., ar mokama už sveikatos priežiūrą į pensiją išėjusiems darbuotojams, pensijos ir pan.).]*** *Jis nurodė, kad tokių išmokų nebuvo. Pensijų, darbuotojų sveikatos draudimo ir pan. procentas atitinka numatytus ir teisės aktuose nustatytus tarifus.* ***d) Kitos pagrindinės sąnaudos:*** ***[Paklausiau Rodžerio apie šiais metais numatytas pagrindines sąnaudas ir jų pokyčius.]*** *Jis patvirtino, kad tik šiais metais daugiausia išleista reklamai, nes buvo dedamos pastangos padidinti pardavimo pajamas. Padidėjo radijo ir spausdintinės reklamos sąnaudos. Taip pat jis nurodė, kad padidėjo konsultavimo mokesčiai už sertifikuojas konsultavimo paslaugas pagal ISO 9001.*	

Pelno (nuostolių) ataskaita		
Įprasti paklausimai	**Pasitarimai žodžiu** (*teksto pavyzdys*)	**Bylos pastabos** (*teksto pavyzdys*)
Neužregistruotas turtas ir įsipareigojimai Paklausti ir dokumentuoti, ar: a) įmonė peržiūrėjo sąnaudų sąskaitas (remonto ir priežiūros, atsargų ir pan.), ar jos atitinka kapitalizavimo politiką, siekiant užtikrinti, kad turtas nebuvo nurašytas į sąnaudas; ir b) visi klientų užstatai buvo atimti iš pajamų.	*a) Pagal įmonės kapitalizavimo politiką visam ilgalaikiam turtui nustatyta 1 000 eurų, o kompiuteriams ir programinei įrangai – 750 eurų suma. Per pasitarimą buhalterė nurodė, kad ji peržiūrėjo remonto ir priežiūros sąnaudų sąskaitą, kad nustatytų dideles sumas. Iškraipymų nerado.* *b) Per pasitarimą su buhaltere nustatyta, kad apskaitoje buvo užregistruoti visi klientų užstatai.*	*Susitikimas su buhaltere ir vadovu savininku įvyko 20XX m. lapkričio 30 d. Gauta informacijos:* *a) laikomasi kapitalizavimo politikos. Metų pabaigoje remonto ir priežiūros bei kitos sąnaudos peržiūrėtos pagal visus didelius straipsnius. Nerasta klaidų nė vieno kliento sąskaitoje;* *b) visi klientų užstatai buvo atimti iš pajamų ir apskaitoje užregistruoti kaip užstatai.*

5.1-3. Susijusios šalys

Dalis	Reikalavimas
	Susijusios šalys
50	**Atlikdamas peržiūrą, praktikuojantis asmuo turi išlikti budrus ir nustatyti susitarimus arba informaciją, kuri gali parodyti, kad yra susijusių šalių santykių arba sandorių, kurių vadovybė anksčiau nenustatė arba praktikuojančiam asmeniui neatskleidė.**
51	**Jeigu atlikdamas peržiūrą, praktikuojantis asmuo nustato reikšmingų, tačiau įmonei neįprastų sandorių, jis turi vadovybės pasiteirauti apie tokius dalykus:** **a) tokių sandorų pobūdį;** **b) ar susijusios šalys galėjo dalyvauti; ir** **c) tokių sandorių logiką (arba jos trūkumą).**

Žr. šio vadovo A priedą, kuriame pateikta sąvokos „susijusios šalys“ apibrėžtis.

Pagal daugumą bendrosios paskirties finansinės atskaitomybės tvarkų būtina atskleisti informaciją apie susijusias šalis ir pateikti susijusių šalių apibrėžtį bei jas aptarti. Net jeigu konkrečiomis užduoties aplinkybėmis informacija apie susijusias šalis nenagrinėjama, tikėtina, kad santykiai ir sandoriai su susijusiomis šalimis gali būti svarbūs peržiūros užduočiai. Todėl praktikuojantis asmuo turi būti budrus ir nustatyti, ar yra susijusių šalių, kad galėtų įvertinti bet kokį galimą poveikį finansinėms ataskaitoms.

Daugelis sandorių su susijusiomis šalimis vykdomi įprastomis verslo sąlygomis, todėl mažai tikėtina, kad gali būti reikšmingų iškraipymų, kurie būna sudarant panašius sandorius su nesusijusiomis šalimis. Tiesa pasakius, kai kuriose šalyse labai dažnai sudaromi sandoriai su susijusiomis šalimis ir jie laikomi įprasta praktika.

Tačiau dėl santykių ir sandorių su susijusiomis šalimis pobūdžio, jie gali būti naudojami manipuliuoti finansinių ataskaitų rezultatais ar pasisavinti įmonės turtą. Pagal 2400-ojo TPUS 48 dalies b punktą (kuris nagrinėjamas 4 skyriuje) praktikuojantis asmuo privalo pateikti paklausimus apie esamas susijusias šalis ir sandorius su jomis, įskaitant tokių sandorių paskirtį.

Šiame pavyzdyje pateikti siūlomi žingsniai.

5.1-3A. pavyzdys

Procedūra	Aprašymas
Paklausti vadovybės, kaip ji supranta sąvoką „susijusios šalys“	Jeigu TFAT pateikta susijusių šalių apibrėžtis ar jos yra aptartos, būtina įsitikinti, kad vadovybė žino apibrėžtį ir supranta jų reikšmę įmonėje. Jeigu TFAT apibrėžties nėra, būtina su vadovybe aptarti sąvoką, kad ji suprastų susijusių šalių svarbą ir sandorius su jomis.
Paprašyti susijusių šalių ir sandorių su jomis sąrašo	Kiekvienos užduoties pradžioje būtina aptarti su vadovybe, ar yra santykių su susijusiomis šalimis ir paprašyt vadovybės parengti išsamų susijusių šalių ir sandorių su jomis sąrašą. Tada pateikti paklausimą apie tokių sandorių tikslą.
Išlikti budriam dėl neatskleistų sandorių	Užtikrinti, kad užduoties grupė žino apie vadovybės pateiktą susijusių šalių sąrašą ir paprašyti jų išlikti budriais (teikiant paklausimus ir atliekant analizę) dėl kitų anksčiau neatskleistų santykių ar sandorių su susijusiomis šalimis.
Nustatyti svarbius sandorius, kurie įmonei yra neįprasti	Jeigu nustatomi tokie sandoriai, būtina vadovybės paklausti apie: a) tokių sandorų pobūdį; b) tai, ar susijusios šalys galėjo dalyvauti; ir c) tokių sandorių logiką (arba jos trūkumą).
Įvertinti rezultatus	Dokumentuoti pastebėjimus ir apsvarstyti būtinybę: a) atlikti papildomas procedūras, jeigu finansinės ataskaitos gali būti reikšminga iškraipytos; b) finansinėse ataskaitose atskleisti papildomą informaciją.
Gauti rašytinius pareiškimus	Paprašyti vadovybės pateikti rašytinius pareiškimus, kuriose būtų atskleista įmonės susijusių šalių tapatybė ir visi vadovybei žinomi santykiai bei sandoriai su susijusiomis šalimis.

Pavyzdys

Čeno Ly įmonė parduoda įvairias padangas, skirtas komercinėms gabenimo paslaugų transporto priemonėms. Jo brolis Pengas parduoda automobilių detales. Anksčiau įmonės nebuvo sudariusios sandorių.

Šiais metais atliekant peržiūros procedūras Dongas Či (praktikuojantis asmuo) pastebėjo, kad daugybė senų padangų (kurių vertė anksčiau buvo mažinama iki galimos realizavimo vertės, kadangi jos buvo nepopuliaraus dydžio ir yra daugiau nei dviejų metų) buvo parduota už visą kainą. Dongas pateikė paklausimus apie šiuos sandorius ir sužinojo, kad jos buvo parduotos Pengo pavaldžiosioms įmonėms. Anksčiau šios įmonės nebuvo atskleistos kaip susijusios šalys, todėl Dongas nusprendė pateikti papildomų paklausimų ir atlikti papildomas procedūras, kad nustatytų kitas neatskleistas susijusias šalis.

Dongas taip pat pasiteiravo apie tokios verslo veiklos logiką, o ne tik pardavimo Pengui faktą:

- kodėl Pengas turi mokėti visą kainą už dviejų metų padangas, kurios nėra populiaraus dydžio?
- Ką Pengo įmonė darys su padangomis, jeigu ji buvo įsteigta ne padangas montuoti?

Be tenkinančių atsakymų į pirmiau pateiktus klausimus, Dongas galėtų paklausti:

- ar sandoriai (pardavimo pajamos ir gautinos sumos) buvo atskleisti pagal TFAT; ir
- gauti Čeno rašytinį patvirtinimą, kad pardavimo Pengui sandoris buvo užbaigtas ir jis neperkeltas į kitą laikotarpį.

5.1-4. Apgaulė ir nesilaikymas

Dalis	Reikalavimas
52	**Apgaulė ir įstatymų ar teisės aktų nesilaikymas** **Kai įmonėje yra apgaulės arba įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo požymių, arba**

įtariama apgaulė, arba įstatymų ar teisės aktų nesilaikymas, praktikuojantis asmuo turi:

a) apie tai pranešti atitinkamo lygio vyresniajai vadovybei arba, jeigu būtina, už valdymą atsakingiems asmenims;

b) reikalauti, kad vadovybė įvertintų poveikį (-ius), jeigu tokių yra, finansinėms ataskaitoms;

c) apsvarstyti vadovybės atlikto apgaulės arba įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo, apie kuriuos praktikuojančiam asmeniui buvo pranešta, poveikio, jeigu toks yra, vertinimo poveikį praktikuojančio asmens išvadoms dėl finansinių ataskaitų ir jo ataskaitai; ir

d) nustatyti, ar jis privalo įmonei nepriklausančioms šalims pranešti apie apgaulės ar neteisėtų veiksmų pasireiškimą arba įtarimą (žr. A92 dalį).

Norėdamas suprasti įmonę, praktikuojantis asmuo pagal 2400-ojo TPUS 48 dalies d punktą (taip pat nagrinėjamą 4 skyriuje) taip pat turi pateikti paklausimus apie tokius faktinius, įtariamus ar numanomus dalykus:

- apgaulę arba neteisėtus veiksmus, veikiančius įmonę; ir
- įstatymų ar teisės aktų, kurie turi tiesioginės įtakos reikšmingoms finansinės atskaitomybės sumoms ir atskleistai informacijai, nuostatų nesilaikymą.

5.1-4A. pavyzdys

Veiksmas	Apibūdinimas
Atnaujinti žinias apie įmonę	Bet kokia faktiška, įtariama ar numanoma apgaulė ar neteisėti veiksmai. Bet kokie svarbių įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejai. Jeigu tokių yra, kokia įtaka finansinei atskaitomybei? Bet kokie ryšiai su teisininku per laikotarpį, siekiant aptarti teisiniu klausimus.
Jeigu yra klaidų ar nesilaikymo atvejų	Paklausti, kaip tokie atvejai atsirado, kokių veiksmų vadovybė ar UVAA ėmėsi arba suplanavo imtis bei jų poveikio finansinei atskaitomybei vertinimas.
Būti budriam	Klausti apie nustatytus nesuderinamumus ir laikantis skeptiško požiūrio ištirti prieštaringus įrodymus. Taip pat abejoti atsakymų į paklausimus ir kitos informacijos, gautos iš vadovybės ar UVAA, patikimumu.
Informuoti	Informuoti apie faktiškus, įtariamus ar numanomus apgaulės ar nesilaikymo atvejus atitinkamo lygio vyresniąją vadovybę ar UVAA.
Prašyti vadovybę įvertinti	Prašyti vadovybę įvertinti poveikį (-ius) (jeigu tokių yra) finansinėms ataskaitoms ir įvertinti įtaką išvadai dėl finansinių ataskaitų bei praktikuojančio asmens ataskaitos formuluotei.
Nustatyti, ar privaloma atskleisti informaciją	Nustatyti, ar yra teisinė prievolė pranešti išorės šalims apie faktišką ar įtariamą apgaulę ar neteisėtus veiksmus, kai dėl tokios prievolės praktikuojantis asmuo nevykdo (etinės) konfidencialumo pareigos.
Nustatyti, ar dėl kokios nors teisinės prievolės praktikuojantis asmuo negali aptarti dalykų	Nustatyti, ar yra kokių nors teisinių reikalavimų neaptarinėti konkrečių dalykų (pvz., pagal pinigų plovimo prevencijos įstatymus draudžiama įspėti asmenis, kurie gali būti susiję su įtartinais atvejais), apie kuriuos praktikuojantis asmuo gali sužinoti per peržiūros užduotį.

Veiksmas	Apibūdinimas
Paklausimai apie teisminius reikalavimus ir nesilaikymo atvejus	Paklausti, ar per laikotarpį buvo teisminių ginčų, ieškinių ir įstatymų bei teisės aktų nesilaikymo atvejų. Taip pat įvertinti, ar rezultatai, gauti atliekant kitas procedūras, rodo, kad yra teisminių ginčų, ieškinių ar įstatymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejų. Jeigu nėra neišspręstų teisminių ginčų ar neįvykdytų ieškinių ir vadovybė per laikotarpį itin dažnai nebendravo su teisininku, paprastai nereikia imtis kitų veiksmų (pavyzdžiui, gauti laišką su teisine informacija). Jeigu yra neišspręstų klausimų, kurie gali turėti didelės įtakos finansinėms ataskaitoms, būtina įvertinti tokius dalykus: • peržiūrėti UVAA susitikimų protokolus; • peržiūrėti įmonės ir išorės teisės patarėjų korespondenciją; • peržiūrėti teisinės pagalbos išlaidų sąskaitas; ir • peržiūrėti susirašinėjimą su atitinkamomis priežiūros, licencijavimo ir mokesčių institucijomis. Taip pat reikėtų paprašyti vadovybės susisiekti su teisininku (-ais), kad jie pateiktų laišką, kuris turėtų būti išsiųstas tiesiogiai praktikuojančiam asmeniui ir kuriame būtų nurodytos teisminio ginčo detalės ir rezultato įvertinimas. Užtikrinti, kad teisminis ginčas ir ieškiniai, kurie gali turėti didelės įtakos finansinėms ataskaitoms, yra tinkamai atskleisti pagal TFAT.

Jeigu įtariama apgaulė, praktikuojantis asmuo neprivalo atlikti papildomų procedūrų, kad įvertintų, ar buvo įvykdyta apgaulė arba tikimybę, kad apgaulė galėjo būti įvykdyta.

Svarstytinas klausimas

Kai praktikuojantis asmuo nustato iškraipymą, kuris rodo, kad buvo įvykdyta apgaulė, reikėtų įvertinti tokio iškraipymo įtaką atsižvelgiant į kitus užduoties aspektus. Pavyzdžiui, jeigu yra vadovybės apgaulės požymių, taip pat reikėtų įvertinti vadovybės pareiškimų ir atsakymų į praktikuojančio asmens paklausimus patikimumą. Praktikuojantis asmuo taip pat turi įvertinti poveikį (jeigu toks yra) savo išvadai ir ataskaitai. Taip pat žr. 6 skyrių.

Pavyzdys

Savo paklausimuose Džonas (praktikuojantis asmuo) paklausė Mauriciaus (vietos viešbučio savininko vadovo), ar jis žino apie faktišką, įtariamą ar numanomą apgaulę arba neteisėtus veiksmus. Mauricius atskleidė, kad neseniai jo darbuotojai apstulbo, kai sužinojo, kad labai patikima buhalterio pavaduotoja apie 12 metų vogė grynuosius pinigus. Ji buvo nedelsiant atleista. Apgaulė paaiškėjo, kai kilo įtarimų dėl restorano, kavinės ir mokamos skalbyklos pardavimo pajamų mažėjimo, nors įkainiai už apgyvendinimą viešbutyje iš tikrųjų augo.

Tyrimą atlikęs vyriausiasis buhalteris nustatė nesuderinamumus tarp kasos aparato fiskalinių kvitų ir į banką įneštų pinigų sumų. Darbuotoja registravo visas pardavimo apmokant kredito kortelėmis pajamas ir įmokas už kambarius, tačiau ataskaitose nurodydavo mažesnes grynųjų pinigų sumas, kurias ji pasisavino. Taip pat po pokalbio su restorano darbuotojais nustatyta, kad kai kurios itin vertingos atsargos taip pat galėjo dingti.

Darbuotojai buvo nurodyti neatitikimai ir ji greitai prisipažino, kad „skolinosi“ pinigų dėl asmeninių priežasčių. Tačiau ji taip pat prisipažino, kad neturi galimybės grąžinti pasisavintų pinigų.

Džonas paprašė vadovybę įvertinti tokios apgaulės poveikį finansinėms ataskaitoms. Mauricius atsakė, kad šiuo metu vadovybė peržiūri visus fiskalinius grynųjų pinigų kvitus, grynųjų pinigų suderinimus ir per metus į banką įneštų pinigų sumas. Iki šiol nustatyta, kad trūksta 74 000 eurų. Džono nustatytas finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumas – 50 000 eurų. Tyrimas dėl trūkstamų atsargų dar nepradėtas. Baigiantis metams tyrimas toliau tęsiamas. Mauricius taip pat nurodė, kad vyriausiasis buhalteris pasiūlė naujas kontrolės procedūras, todėl norėtų, kad Džonas jas peržiūrėtų.

Gera žinia yra ta, kad nors suma reikšminga, tačiau dėl to nekilo didelių abejonių įmonės veikla, nes jos grynųjų pinigų srautai vis dar yra geri. Šiuo atveju vadovybė nenusprendė, ar pateikti darbuotojai kaltinimus, ar kreiptis į draudimo bendrovę ir reikalauti atlyginti žalą. Vėliau Džonas pasiteiravo Mauriciaus, ar apie tokią apgaulę buvo pranešta kuriais nors išorės šaliai. Mauricius nurodė, kad jis, nors ir nenoriai, informavo banką apie situaciją ir apie vykdomą tyrimą. Džonas įvertino jo teisines ir konfidencialumo pareigas bei patvirtino, kad konkrečiomis aplinkybėmis nė viena išorės šalis nebuvo informuota.

Neatsižvelgiant į tai, kad tariamai pavogtų 74 000 eurų buvo tinkamai apskaityti ir atskleisti finansinėse

ATLIKIMAS

ataskaitose, Džonas laikosi nuomonės, jis negali išvadose nurodyti, jog nėra reikšmingų iškraipymų ir jog dėl šio dalyko finansinės ataskaitos neturėtų būti reikšmingai iškraipytos. Todėl jis turi pateikti atsisakymą pareikšti išvadą dėl finansinių ataskaitų, nebent finansinės ataskaitos bus išleistos tik tada, kai bus žinomi visi tyrimo rezultatai.

5.1-5. Veiklos tęstinumas

Dalis	Reikalavimas
	Veiklos tęstinumo principas
53	**Finansinių ataskaitų peržiūra apima svarstymus dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Svarstydamas vadovybės atliktą įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimą, praktikuojantis asmuo turi apimti tą patį laikotarpį, kurį vertino vadovybė, kaip to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką arba įstatymus ar teisės aktus, jeigu juose nurodomas ilgesnis laikotarpis.**
54	**Jeigu atlikdamas peržiūrą praktikuojantis asmuo sužino apie įvykius ar sąlygas, dėl kurių gali kilti didelių abejonių įmonės gebėjimu tęsti veiklą, praktikuojantis asmuo turi (žr. A93 dalį).** **a) pasiteirauti vadovybės apie ateities veiksmų planus, kurie veikia įmonės gebėjimą tęsti veiklą, ir apie galimybes šiuos planus įvykdyti, taip pat apie tai, ar vadovybė mano, kad tokių planų rezultatai pagerins įmonės kaip gebančios tęsti veiklą padėtį;** **b) įvertinti tokių paklausimų rezultatus, kad galėtų nustatyti, ar vadovybės atsakymų pakanka:** **i) toliau teikti finansines ataskaitas remiantis veikos tęstinumo prielaida, jeigu taikoma finansinės atskaitomybės tvarka apima įmonės gebėjimo tęsti veiklą prielaidą; arba** **ii) pateikti išvadą, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų arba kitos klaidinančios informacijos dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą; ir** **c) apsvarstyti vadovybės atsakymus atsižvelgiant į susijusią informaciją, kurią praktikuojantis asmuo sužinojo atlikdamas peržiūrą.**

Norėdamas suprasti įmonę pagal 2400-ojo TPUS 48 dalies f punktą (taip pat nagrinėjamą 4 skyriuje) praktikuojantis asmuo taip pat turi pateikti paklausimus apie neapibrėžtumus dėl veiklos tęstinumo.

Pagal daugumą finansinės atskaitomybės tvarkų rengiant finansines ataskaitas reikalaujama laikytis veiklos tęstinumo prielaidos. Pagal veiklos tęstinumo prielaidą įmonė gali realizuoti savo turtą ir įvykdyti įsipareigojimus atlikdama įprastas operacijas per trumpą laikotarpį, dažniausiai per 12 mėnesių nuo finansinės atskaitomybės datos. Jeigu kyla rimtų abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą, turi būti rengiamos likviduojamos įmonės ataskaitos ir dėl to turtas bei įsipareigojimai (įmonių, kurios turi atsargų ir ilgalaikio turto) turi būti vertinami visiškai kitaip.

Pavyzdžiui, ilgalaikio turto vertė gali sudaryti labai mažą balansinės vertės dalį, jeigu šis turtas parduodamas aukcione.

Svarstytinas klausimas

Kokie geri įmonės veiklos rezultatai bebūtų, praktikuojantis asmuo per kiekvieną užduotį privalo pateikti paklausimus apie įmonės gebėjimą tęsti veiklą.

Paprastai toks vertinimas turi apimti 12 mėnesius nuo laikotarpio pabaigos, tačiau pirmiausia būtina patikrinti, ar TFAT, vietos įstatymuose ir (arba) teisės aktuose nurodytas kitoks laikotarpis.

Šiame pavyzdyje pateikti veiklos tęstinumo vertinimo etapai.

5.1-5A. pavyzdys

Etapas	Komentarai
1. Pateikti paklausimus apie įvykius ar sąlygas, dėl kurių kyla abejonių veiklos tęstinumu.	Pateikti paklausimus apie vadovybės atliekamą įmonės gebėjimo tęsti veiklą vertinimą (jeigu toks atliekamas). Vėliau per peržiūros užduotį išlikti budriam ir nepraleisti įvykių ar aplinkybių (tokių kaip nurodytų 2400-ojo TPUS A93 dalyje ir dar kartą išvardintų šio vadovo F priede), dėl kurių gali kilti didelių abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą.
2. Jeigu praktikuojantis asmuo nesužino apie aplinkybes, papildomo darbo nereikia atlikti.	Dokumentuoti paklausimų rezultatus ir tai, kad nereikia atlikti papildomo darbo.
3. Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie neapibrėžtumus, būtina vadovybei pateikti papildomus paklausimus apie tai, kaip ji planuoja pašalinti tokius neapibrėžtumus. [2400.54]	Klausti apie: • vadovybės veiksmų planą; • tokio plano įvykdomumą; ir • ar vadovybė tiki, kad įgyvendinus planą situacija pagerės. Jeigu vadovybė neparengė plano, būtina aptarti neapibrėžtumo pobūdį ir paprašyti parengti veiksmų planą.
4. Įvertinti ir dokumentuoti tokių paklausimų rezultatus.	Įvertinti, ar vadovybės atsakymai suteikia pakankamo pagrindo: • toliau teikti finansines ataskaitas remiantis veikos tęstinumo prielaida, jeigu TFAT apima įmonės gebėjimo tęsti veiklą prielaidą; arba • pateikti išvadą, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų arba kitos klaidinančios informacijos dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Tokiu atveju praktikuojantis asmuo turi įvertinti įtaką praktikuojančio asmens ataskaitai.
5. Įvertinti vadovybės atsakymus atsižvelgiant į visą kitą susijusią informaciją.	Tam reikia įvertinti turimas žinias apie įmonę ir nustatytas finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų.

Vertinant vadovybės veiksmų planus kaip atsaką į neapibrėžtumą (kaip nurodyta 2400-ojo TPUS A93 dalyje), būtina įvertinti, ar tokių įvykių ar sąlygų svarbą galima sumažinti kitais veiksniais. Pavyzdžiui:

- jeigu įmonė negali grąžinti skolų įprastu būdu, ar galima sukurti pinigų srautus naudojant tokias priemones kaip turto perleidimas, naujas paskolos grąžinimo tvarkaraštis ar gavus papildomo kapitalo?
- ar galima nuostolį dėl prarasto pagrindinio tiekėjo sumažinti jį pakeitus kitu tinkamu tiekėju?
- ar prarastus pagrindinius vadovaujančius darbuotojus galima pakeisti laikinai pasamdytais darbuotojais?

Svarstytinas klausimas

Kai kuriais atvejais gali kilti abejonių įmonės gebėjimu tęsti veiklą (net jeigu vadovybė turi veiksmų planą), nes neįmanoma surinkti įrodymų, reikalingų suformuoti išvadą apie vadovybės rengiant finansines ataskaitas taikomos veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumo. Tokiais atvejais reikėtų atsisakyti pareikšti išvadą.

5.1-6. Komponentų auditorių atliekama peržiūra

Kai kuriais atvejais grupės auditorius gali paprašyti (pagal 2400-ojo TPUS 29 dalį), kad būtų atlikta nereikšmingo grupės komponento peržiūra. Atlikdamas tokią peržiūrą, komponentą peržiūrintis asmuo

(praktikuojantis asmuo) turi žinoti tam tikrus grupės auditui keliamus reikalavimus, pavyzdžiui, kaip nurodyta toliau ir 600-ajame TAS.

Pagal tokius reikalavimus nustatoma, kaip praktikuojantis asmuo bus susijęs su grupės auditoriumi ir kaip jie vienas kitą informuos. Nors tokie reikalavimai neaptarti 2400-ojo TPUS (persvarstytame), praktikuojantis asmuo, kuris įsipareigojo atlikti peržiūros užduotis atsižvelgdamas į grupės auditą, turi žinoti, ko iš jo grupė gali reikalauti.

5.1-6A. pavyzdys

Reikalavimas	Komentaras
Suprasti komponentą peržiūrintį asmenį	Prieš tai, kai galima atlikt užduotį, grupės auditorius turi gauti informacijos apie komponentą peržiūrintį asmenį, kad galėtų įvertinti, ar jie gali kartu dirbti. Tai apima įvairaus pobūdžio grupės auditoriaus ir komponentą peržiūrinčio asmens bendravimą, siekiant nustatyti: • ar komponentą peržiūrintis asmuo supranta susijusius etikos reikalavimus, įskaitant reikalavimą dėl nepriklausomumo, ir juos vykdys; • komponentą peržiūrinčio asmens profesinę kompetenciją; • bet kokį būtiną užduoties grupės dalyvavimą; ir • teisinę aplinką, kurioje aktyviai prižiūrimas komponentą peržiūrinčio asmens darbas.
Išleisti grupės instrukcijas	Grupės auditorius privalo laiku pateikti komponentą peržiūrinčiam praktikuojančiam asmeniui instrukcijas, kurios apima tokius dalykus: • būtiną atlikti darbą, jo naudą ir komponento peržiūrą atlikusio asmens informacijos, pateikiamos grupės užduoties grupei, formą ir turinį; • etikos reikalavimus, susijusius su grupės auditu, įskaitant reikalavimą dėl nepriklausomumo; • reikšmingumą, kurį reikia taikyti atliekant komponento peržiūrą. Tačiau būtina atminti, kad tokia nuostata nėra viršesnė už 2400-ojo TPUS 43 dalies nuostatą; • nustatyti reikšmingo grupės finansinių ataskaitų iškraipymo riziką; • grupės vadovybės parengtą susijusių šalių sąrašą; • išsamią būtinų atlikti procedūrų informaciją, pavyzdžiui, tam tikrų sąskaitų analizę, išsamią informaciją apie svarbius sandorius ir grupės įmonių santykius.

5.1-7. Kiti dalykai

Apskaitiniai įvertinimai ir tikroji vertė

Norėdamas suprasti įmonę, praktikuojantis asmuo taip pat pagal 2400-ojo TPUS 48 dalies a punktą turi pateikti paklausimus apie apskaitinius įvertinimus ir tikrąją vertę.

Vadovybės apskaitiniai įvertinimai ir nustatyta tikroji vertė yra tokios sritys, kurios dažniausiai naudojamos manipuliuoti finansinėmis ataskaitomis, ypač, kai dėl vadovybės šališkumo įvertinimai – sąmoningi arba esant itin dideliems įvertinimo neapibrėžtumams – nuolat būna vienodo dydžio.

Įvertinimo neapibrėžtumo lygis dažniausiai didesnis kompleksiškose ir didelėse įmonėse, o ne mažiau kompleksiškose ir mažesnėse bei labai mažose įmonėse. Todėl kuo mažiau kompleksiška įmonė peržiūrima, tuo mažiau darbo praktikuojantis asmuo turi atlikti. Pavyzdžiui, maža įmonė su klientu gali susitarti, kad jis už didelį užsakymą atsiskaitys dvejomis dalimis. Antroji dalis turi būti sumokėta ne vėliau kaip per 12 mėnesių. Jeigu vadovybė abejoja, ar atgaus visą antrą dalį, reikėtų atlikti paprastą įvertinimą ir suformuoti antrosios dalies dydžio beviltiškų skolų atidėjinį.

2400-ajame TPUS (persvarstytame) nepateikti išsamūs reikalavimai dėl apskaitinių įvertinimų ir tikrosios vertės. Tačiau peržiūrėdamas vadovybės įvertinimus praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti toliau nurodytus dalykus.

5.1-7A. pavyzdys

Veiksmas	Aprašymas
Nustatyti taikomus įvertinimus	Remiantis įgytu supratimų apie įmonę, paklausti apie sandorius, įvykius ir sąlygas, dėl kurių apskaitiniai įvertinimai gali būti iškraipyti.
Suprasti skaičiavimo pagrindą	Teikiant paklausimus suprasti taikomus skaičiavimo metodus ir reikšmingus veiksnius (palūkanų normas, prekių kainas ir pan.), kurie turi įtakos įvertinimams ir naudojamoms prielaidoms. Taip pat paklausti, ar: • vadovybė naudojosi eksperto paslaugomis atlikti įvertinimus; • yra einamojo laikotarpio pokyčių ir tendencijų, kurios turėjo įtakos pirmiau nustatytiems veiksniams; ir • yra pagrindžiančios informacijos, prielaidų ir apskaičiuotų sumų.
Išanalizuoti anksčiau įmonėje atliktus įvertinimus	Atlikti analitines procedūras ir įvertinti anksčiau atliktų įvertinimų tikslumą, lyginant praėjusių metų įvertinimus (ir tikrąją vertę) su faktiniais įvertinimais.
Peržiūrėti apskaičiuotus rezultatus	Apsvarstyti, ar reikia peržiūrėti apskaičiuotas sumas ir naudotas prielaidas, siekiant atlikti dabartinius įvertinimus. Apsvarstyti: • apskaitinių įvertinimų dydį; • parengimo tikslumą; • suderinamumą su praėjusių laikotarpių įvertinimais (klausti apie skirtumus); ir • galimo vadovybės šališkumo ar darbuotojų apgaulės požymius.

Kitų asmenų atliktas darbas

Dalis	Reikalavimas
55	**Kitų asmenų atlikto darbo naudojimas** **Atliekant peržiūrą, praktikuojančiam asmeniui gali būti būtina naudoti kitų praktikuojančių asmenų arba asmenų ar organizacijų, turinčių patirties kitose nei auditas ir užtikrinimas srityse, atliktą darbą. Jeigu atlikdamas peržiūrą praktikuojantis asmuo naudoja kito praktikuojančio asmens ar eksperto atliktą darbą, jis turi imtis atitinkamų veiksmų įsitikinti, kad atliktas darbas tinkamas jo tikslams pasiekti (žr. A80 dalį).**

2400-ajame TPUS (persvarstytame) nenurodyti išsamūs reikalavimai dėl veiksmų, kurių praktikuojantis asmuo turi imtis, kad atliktų pakankamai darbo. Tačiau, jeigu būtinas praktikuojančio asmens profesinis sprendimas, patirtis ne apskaitos srityje ar užtikrinimas, būtina atlikti toliau nurodytus darbus.

5.1-7B. pavyzdys

Veiksmas	Aprašymas
Nustatyti, kokį darbą būtina atlikti, ir jo svarbą peržiūros užduočiai	Remiantis profesiniu sprendimu nustatyti eksperto darbo pobūdį, laiką ir apimtį bei įvertinti: • dalyko, su kuriuo susijęs eksperto darbas, reikšmingo iškraipymo tikimybę; • eksperto darbo svarbą peržiūros užduoties kontekste; • praktikuojančio asmens turimas žinias apie tokios eksperto ankščiau atliktą darbą; • ar ekspertas laikosi tinkamos kokybės kontrolės politikos ir procedūrų.
Įvertinti kompetenciją	Įvertinti, ar ekspertas yra kompetentingas, pajėgus atlikti tokį darbą objektyviai. Praktikuojantis asmuo taip pat turi įvertinti, ar ekspertai pakankamai supranta savo kompetencijos sritį, kad galėtų įvertinti atlikto darbo tinkamumą.

ATLIKIMAS

Susitarti	Su ekspertu susitarti dėl šių dalykų: • atitinkamų pareigų ir atsakomybės; ir • informacijos, kurią turi perduoti ekspertas, formos ir turinio.
Peržiūrėti, ar tinkamai atliktas darbas	Peržiūrėti eksperto atliktą darbą ir nustatyti, ar jis yra tinkamas praktikuojančio asmens tikslams pasiekti, įskaitant eksperto prielaidų, metodų, pastebėjimų, išvadų svarbą ir pagrįstumą bei suderinamumą su praktikuojančio asmens supratimu apie įmonę.

Finansinių ataskaitų suderinimas su pagrindiniais apskaitos įrašais

Dalis	Reikalavimas
56	***Finansinių ataskaitų suderinimas su pagrindiniais apskaitos įrašais*** **Praktikuojantis asmuo turi gauti įrodymų, kad finansinės ataskaitos suderintos su pagrindinius apskaitos įrašais arba juos atitinka (žr. A94 dalį).**

Įrodymus, kad finansinės ataskaitos suderintos su pagrindinius apskaitos įrašais arba juos atitinka, galima surinkti suderinant finansinių ataskaitų sumas ir likučius su:

- atitinkamais apskaitos įrašais, tokiais kaip didžiosios knygos įrašai; ir
- bendruoju žurnalu arba tokia finansine informacija, kaip bandomasis balansas.

5.1-8. Papildomos procedūros

Dalis	Reikalavimas
57	***Papildomos procedūros, kai praktikuojantis asmuo sužino, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos*** **Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką (-us), kuris verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, jis turi parengti ir atlikti papildomas procedūras, kurių praktikuojančiam asmeniui pakaktų (žr. A95–A99 dalis)** **a) padaryti išvadą, kad yra mažai tikėtina, jog finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos dėl tokio dalyko (-ų); arba** **b) nustatyti, kad dėl dalyko (-ų) finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos.**

Atlikdamas kiekvieną peržiūros užduotį praktikuojantis asmuo privalo pirmiausia pateikti paklausimus ir atlikti analitines procedūras, susijusias su finansinių ataskaitų sritimis:

- kurios yra reikšmingos palyginti su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma, įskaitant atskleistą informaciją; ir
- kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini.

Tokios sritys nustatomos remiantis praktikuojančio asmens įgytu supratimu apie įmonę.

Jeigu atliekant tokias procedūras surenkama pakankamų tinkamų įrodymų, papildomos procedūros nebūtinos.

Tačiau atlikdamas procedūras praktikuojantis asmuo gali sužinoti apie dalyką (-us), kuris verčia jį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos. Tokiu atveju pagal 2400-ojo TPUS 57 dalį reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo parengtų ir atliktų papildomas procedūras, kol jis galės patvirtinti, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos ar kad mažai tikėtina, jog finansinės ataskaitos bus reikšmingai iškraipytos dėl dalyko (-ų).

Pavyzdžiui, pateikus paklausimą apie priskyrimą tinkamam laikotarpiui paaiškėja, kad tam tikrame laikotarpyje išsiųstos konkrečios prekės iš tikrųjų galėjo būti užregistruotos kito laikotarpio apskaitoje. Praktikuojantis asmuo, norėdamas sužinoti, ar dėl klaidingos tokių išsiųstų prekių registracijos jis turi manyti, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos, privalo atlikti papildomas procedūras.

Papildomų procedūrų pobūdis ir apimtis skirsis priklausomai nuo aplinkybių ir dalykų, dėl kurių praktikuojantis asmuo turi priimti profesinį sprendimą. Gali būti atliekamos šios papildomos procedūros:

- papildomi paklausimai ar analitinės procedūros, apimančios konkretų dalyką. Remiantis pirmiau pateiktu pavyzdžiu apie atsargas, papildomi paklausimai gali būti pateikiami dėl metų pabaigoje išsiųstų užsakymų siuntimo datų ir laiko, kada šios siuntos buvo užregistruotos apskaitos dokumentuose;

- kitos procedūros (tokios kaip pagrindiniai detalieji testai ar išorės patvirtinimai), per kurias galima būtų surinkti pakankamai įrodymų apie dalyką.

Nustatant papildomų procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį būtina įvertinti:

- informaciją, gautą jau per atliktas procedūras;
- supratimą apie įmonę, kuris buvo atnaujintas per iki šiol atliekamą užduotį; ir
- įrodymų, būtinų nagrinėjant dalyką, įtikinamumą.

Šis pavyzdys, paimtas iš 2400-ojo TPUS A99 dalies, parodo, kaip praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką, dėl kurio reikia atlikti papildomas procedūras.

5.1-8A. pavyzdys

Būtinybė atlikti papildomas procedūras

Teikdamas paklausimus ir atlikdamas analitines procedūras praktikuojantis asmuo atlieka gautinų sumų analizę, kurios rezultatai parodo ankstesniais laikotarpiais negrąžintas reikšmingas gautinas sumas, kai atidėjiniai blogoms ar abejotinoms skoloms nebuvo nesudaryti.

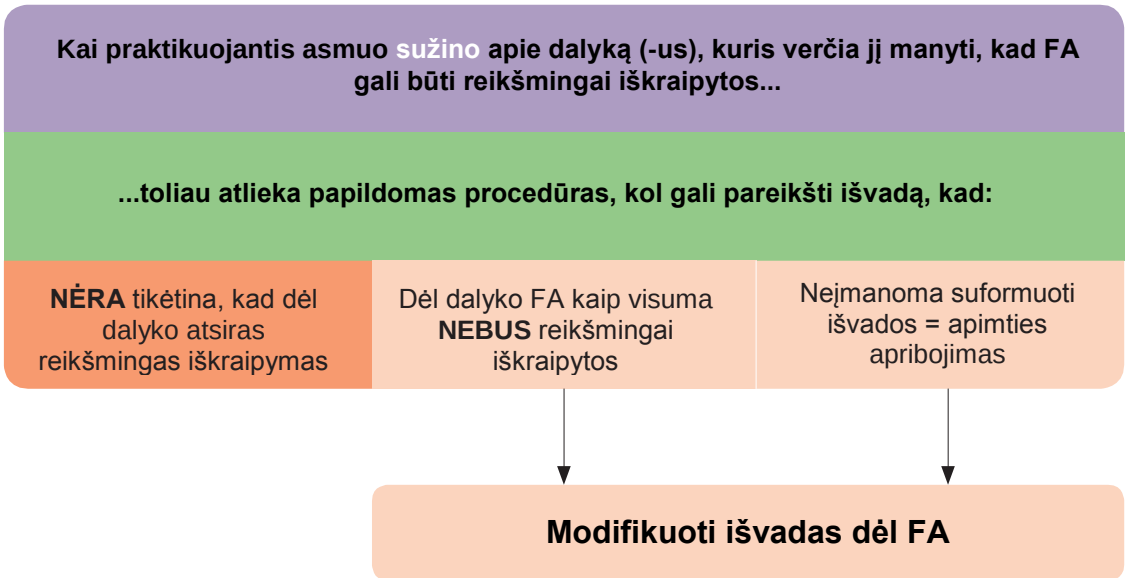
Pasekmės	Būtini veiksmai
Praktikuojantis asmuo sužino, kad gautinų sumų likučiai FA gali būti reikšminga iškraipyti.	Pateikti papildomus paklausimus vadovybei dėl negrąžintų gautinų sumų, kurios turės būti rodomos mažesne verte, likučių.

Praktikuojantis asmuo įvertina vadovybės atsakymus į papildomus paklausimus

Papildomų paklausimų rezultatas	Priimtos išvados
A. Mažai tikėtina, kad gautinos sumos yra reikšmingai iškraipytos	Papildomų procedūrų nereikia.
B. Praktikuojantis asmuo nustato, kad dėl dalyko FA yra reikšmingai iškraipytos.	Papildomų procedūrų nereikia. Suformuojama išvada, kad finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos.
C. Tikėtina, kad gautinų sumų likutis bus reikšmingai iškraipytas, tačiau nesurinkus tinkamų pakankamų įrodymų negalima nustatyti, ar jis iš tikrųjų yra iškraipytas.	Toliau atlikti papildomas procedūras (tokias kaip prašymas pateikti sumų, gautinų po balanso datos, analizę, siekiant nustatyti negrąžintas gautinas sumas) kol pasiekiama A ar B punkte pateikta išvada.

Jeigu neįmanoma padaryti išvados, kad dėl dalyko FA kaip visuma neturėtų būti reikšmingai iškraipytos, arba nustatyti, kad dėl dalyko FA kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos, praktikuojantis asmuo negali atlikti daugiau procedūrų ir formuoti nemodifikuotą išvadą dėl FA.

5.1-8B. pavyzdys



Svarstytinas klausimas

Prieštaraujanti informacija

Taikant profesinį skepticizmą išvengiama pagundos ignoruoti arba racionaliai paaiškinti prieštaringą ar nesuderinamą informaciją remiantis tuo, kad susijusios sumos yra nereikšmingos. Paprastai apgaulė aptinkama toliau atliekant nežymių ir neįprastų modelių, išimčių ir keistenybių tyrimą. Jeigu turite priežasčių abejoti pateikta informacija, užduokite daugiau klausimų ir peržiūrėkite pagrindžiančią informaciją, o ne tik priimkite vadovybės paaiškinimus kaip tikrą tiesą.

Papildomų procedūrų pavyzdžiai

Toliau pateiktame pavyzdyje nurodytos kelios galimos probleminės sritys, dėl kurių praktikuojantis asmuo gali būti priverstas manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšminga iškraipytos, ir pateikti papildomų procedūrų, kurios gali būti atliekamos tokiomis aplinkybėmis, pavyzdžiai. Atliekant pasirinktas faktines procedūras turi būti atsižvelgiama į konkrečias kliento aplinkybes ir priimamas profesinis sprendimas.

Svarbu tai, kad atlikęs kiekvieną papildomą procedūrą, praktikuojantis asmuo turi sustoti ir įvertinti, ar gauta nauja informacija patvirtina ar paneigia nerimą keliančią abejonę, kad finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų. Jeigu procedūros rezultatas patvirtina arba paneigia nerimo priežastį, daugiau procedūrų atlikti nebūtina. Jeigu nepatvirtina arba nepaneigia, praktikuojantis asmuo turi pereiti prie kitos procedūros.

5.1-8C. pavyzdys.

Pernelyg dideli atidėjiniai atsargoms	
Nerimo priežastis	**Galimas iškraipymas finansinėse ataskaitose**
Pardavimo vadovas nurodė, kad nėra prastai praduodamų atsargų. Kyla įtarimų, kad vadovybė išsisukinėja atsakydama į klausimą, kodėl atidėjiniai sudaryti konkrečioms atsargoms. Anksčiau generalinė direktorė nurodė, kad norėtų sumažinti mokesčius ir pasiruošti juodai dienai.	Atidėjinys lėtai judančioms ir pasenusioms atsargoms gali būti gerokai didesnis nei iš tikrųjų reikia.

Pernelyg dideli atidėjiniai atsargoms	
Papildomų procedūrų pavyzdžiai	**Problema išspręsta?** ***Jeigu taip, sustoti.***
Nustatyti naujus patobulinimus (pvz., naujos technologijos, naujovės ar konkurentų produktai), dėl kurių konkrečios atsargos gali būti pasenusios.	
Fiziškai patikrinti atsargų (dėl kurių sudaromi atidėjiniai) būklę.	
Pateikti paklausimus apie nuolaidas, akcijas ar kainų sumažėjimus, taikomus atsargoms, dėl kurių sudaromas atidėjinys.	
Peržiūrėti atsargų, dėl kurių sudaromas atidėjinys, laikotarpio pabaigos pardavimo pajamas. Jeigu jos buvo parduotos, įvertinti apimtis ir nuolaidų teikimo sąlygas.	
Peržiūrėti konkrečių atsargų judėjimą (įsigijimą ir pardavimą). Pavyzdžiui, jeigu yra neseniai įsigytų atsargų, laikotarpio pabaigoje nebūtina sudaryti atidėjinio.	
Peržiūrėti panašių atidėjinių, sudarytų praėjusiais laikotarpiais, rezultatą.	

Pardavimo pajamos priskirtos netinkamam laikotarpiui	
Nerimo priežastis	**Galimas iškraipymas finansinėse ataskaitose**
Peržiūrėdami pobalansinius įvykius, pastebėjome staigų pardavimo pajamų padidėjimą per mėnesį prieš laikotarpio pabaigą. Vadovybė tik pateikė paprastą paaiškinimą, kad pajamos padidėjo dėl to, kad buvo geras mėnuo parduoti.	Pardavimo pajamos parodytos didesne suma. Gali būti, kad kai kurios pardavimo pajamos, uždirbtos laikotarpiu, kuris prasideda pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, buvo užregistruotas einamajame laikotarpyje (galima klaida dėl priskyrimo netinkamam laikotarpiui).

Papildomų procedūrų pavyzdžiai	**Problema išspręsta?** ***Jeigu taip, sustoti.***
Peržiūrėti įmonės priskyrimo tinkamam laikotarpiui politiką (procedūras) ir tai, kaip jos taikomos.	
Peržiūrėti kai kurias didesnes pardavimo pajamų sumas, uždirbtas laikotarpiui pasibaigus, siekiant nustatyti, ar jos užregistruotos tinkame laikotarpyje.	
Apsvarstyti, ar buvo sudaryta sandorių tarp susijusių šalių, arba ar yra įrodymų, kad vadovybė nepaisė kontrolės priemonių.	

Neįprastas bendrasis pelnas	
Nerimo priežastis	**Galimas iškraipymas finansinėse ataskaitose**
Bendrasis veiklos pelnas gerokai skiriasi nuo praėjusių laikotarpių pelno ir ūkio šakos rodiklių. Vadovybė nepateikė jokio konkretaus paaiškinimo dėl nuokrypių.	Pardavimo pajamos ar sąnaudos gali būti rodomos padidinta (sumažinta) suma arba kai kurios pajamos (sąnaudos) gali būti neteisingai užregistruotos apskaitos dokumentuose.

Papildomų procedūrų pavyzdžiai	**Problema išspręsta?** ***Jeigu taip, sustoti.***
Nustatyti ryšius tarp tokių sąskaitų kaip atsargų apyvarta, pirkimai ir gautinos sumos, kad galima būtų nustatyti, ar yra panašių nuokrypių nuo tikėtinų sumų.	
Jeigu bendrasis pelnas padidėjo, būtina patikrinti, ar sąnaudų sąskaitose netrūksta sumų.	
Jeigu bendrasis pelnas sumažėjo, apsvarstyti tikimybę, kad pardavimo pajamos galėjo būti neužregistruotos.	
Pateikti paklausimus apie parduotas prekes, kurioms buvo pritaikytos nuolaidos, ar įsigytas medžiagas, kurių kaina buvo didesnė nei įprasta.	
Pateikti paklausimą apie nuoseklų pajamų pripažinimo politikos taikymą ir metų pabaigoje tikslų sumų priskyrimą tinkamam laikotarpiui.	

Neįprastas bendrasis pelnas	
Papildomų procedūrų pavyzdžiai	**Problema išspręsta?** ***Jeigu taip, sustoti.***
Palyginti kiekvieną sąskaitą su praėjusių metų sąskaitomis siekiant nustatyti nukrypimus, o tada atitinkamai išanalizuoti sąskaitas.	
Turimą informaciją apie ūkio šaką palyginti su įvairiomis sąskaitomis. Jeigu turite toje pačioje ūkio šakoje veikiantį klientą, palyginkite kiekvieno tipo sąskaitas ir nustatykite, kokią procentinę pardavimo pajamų dalį jos sudaro.	

Neapibrėžtas investicijų vertinimas	
Nerimo priežastis	**Galimas iškraipymas finansinėse ataskaitose**
Nėra galutinių išvadų, kuriomis galima būtų pagrįsti daugelio užregistruotą vertybinių popierių, kuriais kelis mėnesius nebuvo prekiaujama, vertę. Siūloma ir prašoma šių vertybinių popierių kaina labai skiriasi.	Gali būti nurodyta per didelė užregistruotų investicijų vertė, kurią būtina sumažinti dėl vertės sumažėjimo.

Papildomų procedūrų pavyzdžiai	**Problema išspręsta?** ***Jeigu taip, sustoti.***
Paprašyti vadovybės naujausių finansinių ataskaitų ir informacijos apie naujausius įvykius, pagal kuriuos galima būtų nustatyti, kad investicijų vertė sumažėjo.	
Apsvarstyti galimybę pasinaudoti išorės eksperto, kuris galėtų objektyviai įvertinti investicijas, paslaugomis.	

Fiktyvios pardavimo pajamos	
Nerimo priežastis	**Galimas iškraipymas finansinėse ataskaitose**
Įmonė netrukus gali pažeisti banko sąlygas. Kreditinių sąskaitų faktūrų, susijusių su pardavimo pajamomis ir išrašytų dar nepasibaigus metams, tačiau išleistų iš karto pasibaigus metams, skaičius. Kai kurios lėtai judančios ir sumažintos vertės atsargos buvo netikėtai parduotos prieš pasibaigiant metams.	Pardavimo pajamos parodytos didesne suma ir atidėjiniai lėtai judančioms atsargoms, kurios didina pelną ir užtikrina, kad nebus pažeistos banko sąlygos, gali būti panaikinti.

Papildomų procedūrų pavyzdžiai	**Problema išspręsta?** ***Jeigu taip, sustoti.***
Peržiūrėti per metus išrašytas kreditines sąskaitas faktūras ir nustatyti, ar jos paprastai išrašomos metams pasibaigus.	
Peržiūrėti atrinktas faktines kreditines sąskaitas faktūras, išrašytas metams pasibaigus, ir pagrindines priežastis, kodėl jos buvo išrašytos.	
Įsitikinti, kad klientai, kuriems buvo išrašytos kreditinės sąskaitos faktūros, tikrai yra ir tai, ar įmonės nėra susijusios šalys.	
Nustatyti, ar išrašytos kitos kreditinės sąskaitos faktūros susijusios su lėtai judančiomis atsargomis.	
Nustatyti, ar netikėtai parduotų lėtai judančių atsargų sąskaitos faktūros buvo vėliau apmokėtos.	
Peržiūrėti kitas dideles netikėtas lėtai judančių atsargų pardavimo pajamas metų pabaigoje.	

Papildomos procedūros, kurias reikalauja atlikti vadovybė

Kai kuriais atvejais vadovybė ar UVAA gali reikalauti atlikti tokias papildomas procedūras kaip gautinų sumų suderinimas ar dalyvavimas inventorizacijoje. Tokios procedūros yra „sutartos procedūros“, kurios paprastai nesudaro peržiūros užduoties dalies. Rekomenduojama pasirūpinti, kad jos būtų aiškios vadovybei.

Jas atliekant būtina:

- darbiniuose dokumentuose dokumentuoti priežastis, kodėl atliekamos tokios papildomos procedūros, ir sutartyje dėl užduoties pateikti nuorodas į tokius dokumentus; ir
- susitarti su vadovybe ar UVAA, ar reikia parengti atskirą ataskaitą, kurioje būtų nurodyti atliktų reikalaujamų papildomų procedūrų rezultatai.

5.1-9. Pobalansiniai įvykiai

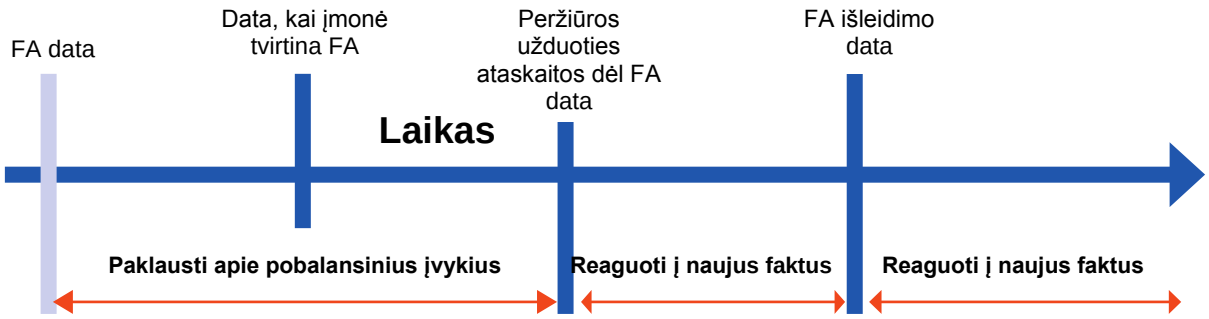
Dalis	Reikalavimas
	Pobalansiniai įvykiai
58	**Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie įvykius, įvykusius tarp finansinių ataskaitų datos ir praktikuojančio asmens ataskaitos datos, dėl kurių reikėtų koreguoti finansines ataskaitas arba šiuos įvykius reikėtų atskleisti finansinėse ataskaitose, jis turi reikalauti, kad vadovybė ištaisytų šiuos iškraipymus.**
59	**Praktikuojantis asmuo neprivalo atlikti procedūrų, susijusių su finansinėmis ataskaitomis, po praktikuojančio asmens ataskaitos datos. Tačiau, jeigu per laikotarpį nuo praktikuojančio asmens ataskaitos datos iki finansinių ataskaitų paskelbimo datos praktikuojantis asmuo sužino faktų, dėl kurių, jeigu šiuos faktus būtų žinojęs praktikuojančio asmens ataskaitos datą, turėtų koreguoti savo ataskaitą, jis turi:** **a) aptarti šį dalyką su vadovybe ar, jeigu būtina, už valdymą atsakingais asmenimis;** **b) nustatyti, ar reikia koreguoti finansines ataskaitas; ir** **c) jeigu reikia koreguoti, pasiteirauti vadovybės, kaip ji šį dalyką atspindės finansinėse ataskaitose.**
60	**Jeigu konkrečioms aplinkybėms esant vadovybė nekoreguoja finansinių ataskaitų, kai, praktikuojančio asmens manymu, būtina jas koreguoti, ir jeigu praktikuojančio asmens ataskaita jau buvo pateikta įmonei, praktikuojantis asmuo turi informuoti vadovybę ir už valdymą atsakingus asmenis neskelbti finansinių ataskaitų trečiosioms šalims, kol būtini koregavimai neatlikti. Jeigu finansinės ataskaitos skelbiamos neatlikus būtinų koregavimų, praktikuojantis asmuo turi imtis atitinkamų veiksmų ir neleisti remtis praktikuojančio asmens ataskaita.**

Pobalansiniai įvykiai yra:

- įvykiai, kurie įvyko per laikotarpį nuo finansinių ataskaitų datos iki praktikuojančio asmens ataskaitos dėl finansinių ataskaitų datos;
- kai praktikuojantis asmuo apie faktus sužino po peržiūros užduoties ataskaitos parengimo datos, tačiau prieš jos išleidimo datą; ir
- kai apie faktus sužinoma po ataskaitos, kurią naudoja trečiosios šalys, išleidimo datos.

Tai atspindi šis pavyzdys.

5.1-9A. pavyzdys



Nors pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) praktikuojantis asmuo peržiūros užduoties metu neprivalo aktyviai ieškoti pobalansinių įvykių, pagal 2400-ojo TPUS 48 dalies e punktą reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo pateiktų tam tikrus paklausimus vadovybei dėl įvykių, kurie įvyksta per laikotarpį nuo finansinių ataskaitų datos ir praktikuojančio asmens ataskaitos datos.

5.1-9B. pavyzdys

Procedūra	Apibūdinimas
Pateikti paklausimus dėl pobalansinių įvykių, įvykusių iki peržiūros užduoties ataskaitos datos	Paklausti, ar vadovybė nustatė ir atsižvelgė į įvykius, kurie įvyko per laikotarpį nuo finansinių ataskaitų pateikimo datos iki praktikuojančio asmens ataskaitos datos ir dėl kurių finansinės ataskaitos turi būti koreguojamos arba jose turi būti atskleidžiama informacija. Gali būti vertinami šie dalykai: • nauji įsipareigojimai, paskolos ar garantijos; • įvykęs ar planuojamas turto pardavimas ar įsigijimas; • kapitalo padidėjimas ar skolos vertybinių popierių išleidimas; • susijungimo ar likvidavimo susitarimai; • turtas, kurio valdymą perėmė vyriausybė arba kuris buvo sunaikintas; • bylinėjimasis, ieškiniai ir neapibrėžtumai; • atlikti ar numatyti neįprasti apskaitiniai koregavimai; • įvykiai, dėl kurių gali kilti abejonių veiklos tęstinumo prielaida ar kitais apskaitos metodais; • įvykiai, turintys įtakos apskaitiniams vertinimams ar finansinėse ataskaitose nurodytiems atidėjiniams; ir • įvykiai, susiję su turto vertės sumažėjimo atstatymu. Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką, kuris rodo, kad finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingas iškraipymas, galima atlikti tokias papildomas procedūras: • perskaityti susitikimų (vadovybės ir UVAA), įvykusių po finansinių ataskaitų datos, protokolus, arba pateikti paklausimus apie dalykus, aptartus susitikimuose, jeigu neįmanoma gauti protokolų; • perskaityti finansines ataskaitas, parengtas pasibaigus laikotarpiui; ir • peržiūrėti naujausius laiškus iš teisės patarėjo.
Praktikuojantis asmuo sužino naujų faktų po peržiūros užduoties ataskaitos išleidimo	*Būtina atminti, kad neprivaloma atlikti procedūrų, susijusių su finansinėmis ataskaitomis, po praktikuojančio asmens ataskaitos datos.* Aptarti dalyką su vadovybe (ir, jeigu būtina, su UVAA). Nustatyti, ar finansines ataskaitas būtina koreguoti ir, jeigu būtina: • paklausti, kaip vadovybė ketina išspręsti šį dalyką. Jeigu vadovybė nekoreguoja finansinių ataskaitų, apsvarstyti galimybę modifikuoti išvadą; • jeigu įmanoma, paprašyti vadovybės neišleisti metinio pranešimo iki to momento, kol nebus atlikti koregavimai. Jeigu metinis pranešimas išleidžiamas nepaisant tokio prašymo, imtis tinkamų veiksmų (pasikonsultavus su tesės patarėju), kad nebūtų netinkamai pasitikima metiniu pranešimu; • apsvarstyti būtinybę atlikti tokias papildomas procedūras kaip paklausimai dėl kitų pobalansinių įvykių; • parengti naują išvadą dėl koreguotų finansinių ataskaitų; • apsvarstyti, ar reikia teisinio patarimo. Jeigu peržiūros užduoties ataskaita jau išleista, be pirmiau minėtų veiksmų: • peržiūrėti, kokių veiksmų vadovybė ėmėsi siekdama užtikrinti, kad visi, gavę anksčiau išleistas finansines ataskaitas ir ataskaitą, buvo informuoti apie situaciją; • apsvarstyti, ar reikia teisinio patarimo.

5.1-10. Rašytiniai pareiškimai

Dalis	Reikalavimas
61	*Rašytiniai pareiškimai* **Praktikuojantis asmuo turi reikalauti vadovybės pateikti rašytinius pareiškimus, kad vadovybė įvykdė užduoties sąlygose apibrėžtus įsipareigojimus. Rašytiniuose pareiškimuose turi būti nurodyta, kad (žr. A100–A102 dalis):** **a) vadovybė įvykdė savo įsipareigojimus rengti finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jeigu reikia, laikytis teisingo pateikimo principo bei praktikuojančiam asmeniui suteikė visą susijusią informaciją ir galimybę gauti informaciją, kaip nurodyta užduoties sąlygose; ir** **b) visi sandoriais buvo užregistruoti ir atspindėti finansinėse ataskaitose.** **Jeigu pagal įstatymus ar teisės aktus reikalaujama, kad vadovybė viešai pateiktų rašytinius pareiškimus dėl savo įsipareigojimų, ir praktikuojantis asmuo nustato, kad tokie pareiškimai suteikia dalį arba visą a ir b punktuose nurodytų pareiškimų informaciją, tokiuose pareiškimuose nurodyti svarbūs dalykai turi būti įtraukti į rašytinius pareiškimus.**
62	**Praktikuojantis asmuo taip pat turi reikalauti vadovybė pateiki rašytinius pareiškimus, kad vadovybė atskleidė praktikuojančiam asmeniui tokią informaciją (žr. A101 dalį):** **a) įmonės susijusios šalys ir visi vadovybei žinomi santykiai bei sandoriai su susijusiomis šalimis;** **b) svarbūs faktai, susiję su vadovybei žinoma apgaule ar įtariama apgaule, kuri galėjo turėti įmonei įtakos;** **c) žinomas arba galimas įstatymų ar teisės aktų nesilaikymas, kai toks nesilaikymas turi neigiamos įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms;** **d) visa informacija, kuria finansinėse ataskaitose pagrindžiama veiklos tęstinumo prielaida;** **e) kad visi įvykiai, kurie įvyko po finansinių ataskaitų datos ir kurie turi būti koreguojami arba atskleidžiami atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, buvo koreguoti ir atskleisti;** **f) reikšmingi įsipareigojimai, sutartiniai įsipareigojimai arba nenumatytos aplinkybės, kurie turėjo įtakos arba galėjo turėti įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms ir jose atskleistai informacijai; ir** **g) reikšmingi nepiniginiai sandoriai ar sandoriai, už kuriuos nebuvo gauta atlygio, įmonės įvykdyti nagrinėjamu ataskaitiniu laikotarpiu.**
63	**Jeigu vadovybė nepateikia vieno ar daugiau rašytinių pareiškimų, praktikuojantis asmuo turi (žr. A100 dalį):** **a) aptarti šį dalyką su vadovybe ir, jeigu būtina, už valdymą atsakingais asmenimis;** **b) iš naujo įvertinti vadovybės sąžiningumą ir įvertinti jo poveikį (žodinių ar rašytinių) pareiškimų patikimumui bei bendrai visiems įrodymams; ir** **c) imtis atitinkamų veiksmų ir nustatyti galimą įtaką praktikuojančio asmens išvadoms, pateiktoms ataskaitoje pagal šį TPUS.**
64	**Praktikuojantis asmuo turi atsisakyti pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų arba atsisakyti tęsti užduotį, kai toks atsisakymas yra leidžiamas pagal taikomus įstatymus ar, jeigu būtina, teisės aktus, jeigu:** **a) praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad yra pakankamai abejonių vadovybės sąžiningumu, todėl rašytiniai pareiškimai nėra patikimi; arba** **b) vadovybė nepateikė 61 dalyje reikalaujamų pareiškimų.**
65	*Rašytinių pareiškimų data ir apimamas laikotarpis (-iai)* **Rašytinių pareiškimų data turi būti kuo artimesnė praktikuojančio asmens ataskaitos datai, bet už ją ne vėlesnė. Rašytiniai pareiškimai turi apimti visas finansines ataskaitas ir laikotarpį (-ius), nurodytus praktikuojančio asmens ataskaitoje.**

Pareiškimo dokumente turi būti nurodyta, kad vadovybė įvykdė savo įsipareigojimus, aprašytus sutartose užduoties sąlygose, patvirtinti svarbūs pareiškimai, pateikti užduoties metu, ir užtikrinta, kad buvo pateikta visa informacija (t. y. nepraleista sandorių ar nenuslėpta įvykių).

ATLIKIMAS

Jeigu vadovybė keičia prašytus pateikti rašytinius pareiškimus arba jų nepateikia, tai gali būti ženklas praktikuojančiam asmeniui, kad yra viena arba kelios reikšmingos problemos.

Per užduotį vadovybė pateikia daugybę pareiškimų (pavyzdžiui, dėl sudarytų beviltiškų skolų atidėjinių pakankamumo, ar kad nėra pradėta jokių bylų prieš įmonę) kaip atsaką į įvairius paklausimus ir analizę. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad be pagal standartą reikalaujamų pareiškimų reikia gauti vieną arba dagiau pareiškimų, pagrindžiančių peržiūros įrodymus, susijusius su finansinėmis ataskaitomis, jis gali juos nurodyti vadovybei ar UVAA pateikiamame pareiškimų ar kokiame kitame laiške.

Vadovybės rašytiniai pareiškimai nepakeičia paklausimų dėl reikšmingų finansinių ataskaitų sričių ar sričių, kuriose reikšmingas iškraipymas yra tikėtinas, ir jų analizės.

Gauti rašytiniai pareiškimai naudingiausi tuomet, kai pateikiami likus nedaug laiko iki finansinių ataskaitų datos, tačiau ne po jos. Tokie pareiškimai turėtų apimti peržiūros užduoties ataskaitoje nurodytas finansines ataskaitas ir laikotarpį (-ius).

Šiame pavyzdyje nurodyti veiksniai, kuriuos reikėtų įvertinti.

5.1-10A. pavyzdys

Pareiškimų laiškas	
Formatas	Rašytiniai pareiškimai siunčiami praktikuojančiam asmeniui, dažniausiai laiško forma.
Reikšmingumas	Aptarti su vadovybe reikšmingumo taikymo reikalaujamiems rašytiniams pareiškimams svarbą. Nurodyti, kad reikšmingumas netaikomas tam tikriems pareiškimams (pavyzdžiui, apgaulė, įstatymų ir teisės aktų nesilaikymas, pateiktos informacijos išsamumas ir finansinių ataskaitų pateikimas).
Turinys	Rašytiniai pareiškimai, tokie kaip nurodyti 2400-ojo TPUS 61–62 punktuose. Taip pat žr. H priedą, kuriame pateiktas pareiškimų laiško pavyzdys.
Įsigaliojimo data	Peržiūros užduoties ataskaitos data arba iš karto po jos.
Parašai	Paprastai laišką pasirašo generalinis direktorius ir vyriausiasis finansininkas (ar panašias pareigas įmonėje einantis asmuo). Kartais praktikuojantis asmuo gali gauti specialių rašytinių pareiškimų iš kitų asmenų, pavyzdžiui, kito vadovų komandos nario ar direktoriaus.
Jeigu vadovybė atsisako pasirašyti	a) Aptarti dalyką su vadovybe ir UVAA b) Iš naujo įvertinti vadovybės sąžiningumą ir jo poveikį (žodinių ar rašytinių) pareiškimų patikimumui bei bendrai visiems įrodymams. c) Imtis atitinkamų veiksmų ir nustatyti galimą įtaką išvadoms, pateiktoms praktikuojančio asmens ataskaitoje.

Pastabos:

- jeigu pagal vietos įstatymus ar teisės aktus reikalaujama, kad vadovybė viešai pateiktų rašytinius pareiškimus dėl savo atsakomybės (kurie labai panašūs į pirmiau nurodytus pareiškimus), nebūtina dar kartą prašyti tokių pareiškimų rašytinių pareiškimų forma. Tačiau pagal įstatymus ar teisės aktus pateikiamas pareiškimas dėl vadovybės atsakomybės nepakeičia prašomų rašytinių pareiškimų, nes jame nepateikiama pakankamai informacijos, kad auditorius galėtų būti įsitikinęs, jog visi būtini pareiškimai buvo pateikti sąmoningai;
- tokia apibrėžiamoji kalba kaip „pareiškime atsispindi tik vadovybės žinios ir įsitikinimai“ yra tinkama, jeigu atskiras pasirašantis asmuo užima tinkamas pareigas ir turi tinkamų žinių apie pareiškime nurodomą dalyką.

Žr. H priede pateiktą vadovybės pareiškimų pavyzdį.

Svarstytinas klausimas

Apsvarstyti, ar reikia, kad UVAA pasirašytų specialius rašytinius pareiškimus (greičiausiai to reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją). Tai priklauso nuo konkrečiu UVAA užimamų pareigų.

5.2. ĮVERTINTI SURINKTUS ĮRODYMUS

Dalis	Reikalavimas
66	**Įrodymų, gautų atlikus procedūras, įvertinimas** **Praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar atlikęs procedūras gavo pakankamų tinkamų įrodymų ir, jeigu negavo, turi atlikti kitas procedūras, kurios, praktikuojančio asmens sprendimu, būtinos konkrečiomis aplinkybėmis, kad jis galėtų pareikšti išvadą dėl finansinių ataskaitų (žr. A103 dalį).**
67	**Jeigu praktikuojantis asmuo negali gauti pakankamų tinkamų įrodymų suformuoti išvadą, jis turi aptarti su vadovybe ir, jeigu būtina, už valdymą atsakingais asmenimis tokius peržiūros apimties apribojimus (žr. A104–A105 dalis).**
68	***Poveikio praktikuojančio asmens ataskaitai vertinimas*** **Praktikuojantis asmuo turi įvertinti įrodymus, kuriuos jis gavo atlikęs procedūras, kad galėtų nustatyti jų įtaką savo ataskaitai (žr. A103 dalį).**

5.2-1. Priežiūra ir peržiūra

2400-ojo TPUS 25 dalies b punkte nurodyta, kad partneris atsako už vadovavimą, priežiūrą, planavimą ir peržiūros užduoties atlikimą pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus.

Siekdamos užtikrinti, kad darbas atliktas pagal profesinius standartus, audito įmonės privalo parengti ir įdiegti kontrolės politiką bei procedūras, pagal kurias reikalaujama, kad mažiau patyrusių užduoties grupės narių darbą prižiūrėtų ir peržiūrėtų labiau patyrę užduoties grupės nariai. Žr. 1-ojo TKKS 33 dalį.

MVAĮ aplinkoje privačia praktika užsiimantis praktikuojantis asmuo dažniau dirba vienas nei su grupe. Tokiais atvejai toks reikalavimas netaikomas. Daugiau informacijos pateikta TAUSV „Staff Questions & Answers—Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm“.

5.2-1A. pavyzdys

Priežiūros ir peržiūros ypatybės	Darbas atliekamas pagal profesinius standartus ir kitus taikomus reikalavimus.
	Iškeliami svarbūs klausimai, kurie turi būti papildomai svarstomi.
	Buvo suteiktos atitinkamos konsultacijos, o gautos išvados buvo dokumentuotos ir įgyvendintos.
	Atlikto darbo pobūdis, laikas ir apimtis buvo dokumentuotas ir tinkamai peržiūrėtas, jeigu būtina.
	Atliktas darbas pagrindžia prieitas išvadas ir yra tinkamai dokumentuotas.
	Gauti įrodymai yra pakankami ir tinkami pagrįsti ataskaitą.
	Pasiekti atliktų procedūrų tikslai.
	Surinkta pakankamų tinkamų įrodymų, kuriais pagrindžiamos išvados dėl finansinių
Užduoties kokybės kontrolės peržiūra	Vykdant UKKP, jeigu ji privaloma, užduoties grupė objektyviai įvertina reikšmingus sprendimus, o rengiant ataskaitą suformuojamos išvados. Mažai tikėtina, kad atliekant MVĮ peržiūros užduotis reikės vykdyti UKKP. Tačiau audito įmonės turėtų nustatyti tinkamus kriterijus (žr. 1-ojo TKKS 35 dalį), pagal kuriuos sprendžiama, kokios rūšies peržiūros užduotims būtina UKKP. Pavyzdžiui: • įmonės, didesnės nei nustatytas dydis; • įmonės, turinčios daugybę finansinių ataskaitų vartotojų; • daug visuomenės dėmesio sulaukiančios įmonės; • įmonės, sudarančios labai sudėtingus sandorius; • įmonės, kuriose taikoma neįprasta ar prieštaringa apskaitos politika; ir • įmonės, veikiančios praktikuojančiam asmeniui nežinomoje ūkio šakoje.

1-ajame TKKS nenurodyti jokie kiti darbo dokumentų peržiūros tipai, tik UKKP. Daugelį mažesnės rizikos peržiūros užduočių gali atlikti pats praktikuojantis asmuo ir vėliau peržiūrėti atliktą darbą.

5.2-2. Surinkta pakankamų tinkamų įrodymų?

Atlikęs peržiūros užduoties procedūras, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar surinko pakankamų tinkamų įrodymų, jeigu nesurinko, praktikuojantis asmuo turėtų atlikti kitas procedūras, kurios, jo nuomone, būtinos konkrečiomis aplinkybėmis.

Keli svarstytini dalykai apibrėžti šiame pavyzdyje.

5.2-2A. pavyzdys

Apsvarstyti	Būtini veiksmai
Reikšmingumas	Apsvarstyti, ar užduoties pradžioje nustatyta reikšmingumo suma turi būti koreguojama remiantis vėliau gauta informacija. Tada, vertinant atliktų procedūrų rezultatus, apsvarstyti, ar buvo nustatyti dalykai, dėl kurių finansinės ataskaitos bus reikšmingai iškraipytos. Jeigu yra, būtina surinkti papildomų įrodymų.
Netikėti rezultatai ar nesuderinamumai	Vertinant vadovybės pateiktus atsakymus ir informaciją laikytis profesinio skepticizmo. Jeigu iš paklausimų gauta informacija neatitinka žinių apie įmonę ir yra neįprasta arba prieštarauja lūkesčiams, kurie buvo nustatyti atliekant analitines peržiūros procedūras, apsvarstyti, kokias papildomas procedūras būtina atlikti, siekiant patvirtinti arba paneigti tokį nerimą keliantį dalyką, kad finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų.
Nustatyti iškraipymai	Iškraipymai, įskaitant praleistą informaciją, yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Atsižvelgiant į tai nustatyti bet kokius nuo praėjusio laikotarpio neištaisytus iškraipymus ir įvertinti poveikį einamajam laikotarpiui. Jeigu einamajame laikotarpyje nustatomi iškraipymai (pavyzdžiui, korektūros klaidos, atliekant vertinimus taikytos klaidingos prielaidos, netinkamai taikyti apskaitos metodai), juos galima sumuoti (idealiu atveju atskirame darbo dokumente), o tada apsvarstyti jų atsiradimo aplinkybes. Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie daugiau iškraipymų, dėl kurių finansinės ataskaitos bus reikšmingai iškraipytos, jis privalo atlikti papildomas procedūras. Apsvarstyti bet kokių neištaisytų iškraipymų pasekmes. Vadovybė gali būti paprašyta ištaisyti iškraipymus iš karto, kai jie nustatomi, arba baigus užduotį. Jeigu vadovybė atsisako ištaisyti kai kuriuos ar visus iškraipymus, būtina suprasti, kodėl vadovybė to nedaro, ir apsvarstyti poveikį išvadai dėl finansinių ataskaitų.
Atliktų procedūrų tinkamumas	Remiantis dabar turima informacija nustatyti, ar atliekant procedūras buvo surinkti numatyti įrodymai ir buvo taikytos tinkamos prielaidos nustatyti tokių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį? Jeigu nebuvo, reikėtų atlikti papildomas procedūras, kurios konkrečiomis aplinkybėmis laikomos būtinomis.
Gauti dokumentai ir padarytos išvados	Ar procedūrų rezultatai buvo tinkamai dokumentuoti ir ar padarytos išvados yra tinkamos konkrečiomis aplinkybėmis? Užtikrinti, kad: a) atliekant procedūras surinkta pakankamai įrodymų, pagrindžiančių padarytas išvadas, kurios nėra pernelyg apibendrintos (t. y. neatsižvelgiant į daugybę nustatytų mažų neatitikimų); b) nebuvo praleistos neįprastos aplinkybės; ir c) padarytos tinkamos išvados.
Poveikis ataskaitai	Paskutinis vertinimo proceso žingsnis yra nustatyti poveikį pastebėjimams ir tai, ar surinktų įrodymų pakanka parengti peržiūros užduoties ataskaitą.

Kartais gali nepavykti atlikti konkrečių suplanuotų procedūrų. Pavyzdžiui, svarbus vadovas gali būti išvykęs tuo metu, kai atliekama peržiūra, arba gali būti neįmanoma gauti tam tikrų įrašų. Jeigu neįmanoma atlikti konkrečių procedūrų, tačiau galima gauti pakankamų tinkamų įrodymų atliekant kitas procedūras, peržiūros apimtis nelaikoma apribota.

Nepakankami įrodymai

Jeigu praktikuojantis asmuo negali gauti pakankamų tinkamų įrodymų suformuoti išvadą, jis privalo aptarti su vadovybe ir UVAA (jeigu būtina):

a) apribojimų pobūdį ir priežastis; ir

b) tokių apribojimų poveikį peržiūros apimčiai ir išvadai.

Svarstytinas klausimas

Iškraipymai

Daugelį kiekybinių iškraipymų galima sumuoti, siekiant įvertinti bendrą jų poveikį finansinėms ataskaitoms. Tačiau kai kurių iškraipymų (pavyzdžiui, nepakankamai arba netinkamai atskleista informacija finansinėse ataskaitose) ir kokybinių duomenų (pavyzdžiui, apgaulės tikimybė) negalima sumuoti. Kiekvieną tokį iškraipymą būtina dokumentuoti ir vertinti atskirai. Tačiau atliekant bendrą peržiūrą taip pat būtina įvertinti poveikį finansinėms ataskaitoms kaip visumai.

5.3. PERŽIŪROS DOKUMENTAVIMAS

Dalis	Reikalavimas
93	**Dokumentavimas** **Peržiūrai atlikti parengti dokumentai yra įrodymas, kad peržiūra buvo atlikta pagal šį TPUS ir, kai reikia, įstatymų ir teisės aktų reikalavimus, ir pakankamas bei tinkamas pagrindas rengti praktikuojančio asmens ataskaitą. Praktikuojantis asmuo turi laiku dokumentuoti tokius toliau nurodytus užduoties dalykus, kurių pakaktų patyrusiam praktikuojančiam asmeniui, anksčiau nesusijusiam su užduotimi, suprasti (žr. A145 dalį)** **a) procedūrų, atliktų pagal šį TPUS ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį;** **b) procedūrų rezultatus ir remiantis šiais rezultatais suformuotą praktikuojančio asmens išvadą; ir** **c) reikšmingus per peržiūrą praktikuojančio asmens pastebėtus dalykus, dėl jų padarytas išvadas ir svarbius profesinius sprendimus, siekiant padaryti tokias išvadas.**
94	**Dokumentuodamas atliktų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, kaip to reikalaujama pagal šį TPUS, praktikuojantis asmuo turi įrašyti:** **a) kas atliko darbą ir tokio darbo baigimo datą; ir** **b) kas peržiūrėjo atliktą darbą, siekiant vykdyti užduoties kokybės kontrolę, taip pat šios peržiūros datą ir apimtį.**
95	**Taip pat praktikuojantis asmuo turi dokumentuoti pasitarimus su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir, jeigu reikia, kitais asmenimis, kai tokie pasitarimai svarbūs atliekant reikšmingų dalykų, kurie paaiškėja užduoties metu, peržiūrą, įskaitant tokių dalykų pobūdį.**
96	**Jeigu užduoties metu praktikuojantis asmuo nustatė informaciją, neatitinkančią praktikuojančio asmens pastebėjimų apie reikšmingus finansines ataskaitas veikiančius dalykus, jis turi dokumentuoti, kaip toks neatitikimas buvo pašalintas.**

5.3-1. Dokumentavimas

Esminiai principai, kuriuos būtina apsvarstyti rengiant bylos dokumentus, yra užtikrinti, kad:

- jie yra tinkamai parengti (geriausia būtų naudoti standartinį bylos kodavimą);
- juose pateiktos kryžminės nuorodos;
- jie yra aiškūs ir glausti; ir
- jie yra savarankiški, todėl nereikia papildomų žodinių paaiškinimų tam, kad galima būtų suprasti:

- atliktas procedūras,
- procedūrų rezultatus ir jais remiantis padarytas išvadas bei bet kokius nustatytus reikšmingus dalykus,
- taip pat, kaip buvo suformuotos išvados apie svarbius dalykus ir kaip svarbūs profesiniai sprendimai buvo priimti, siekiant suformuoti tokias išvadas.

Remiantis bylos dokumentais galima įrodyti, kad:

- buvo laikomasi išankstinių užduoties sąlygų;
- užduotis buvo tinkamai suplanuota, taip pat buvo nustatytas tinkamas reikšmingumas;
- įgytas supratimas apie įmonę, taip pat buvo nustatytos sritys, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų;
- iš tikrųjų buvo atliktos peržiūros procedūros ir buvo gauti rezultatai (taip pat peržiūrėti pagrindžiantys įrodymai ir padarytos tinkamos išvados);
- tinkamai reaguota į per užduotį iškilusius klausimus ir padarytas išvadas. Tai paaiškina, kaip buvo priimti reikšmingi sprendimai siekiant padaryti tokias išvadas; ir
- padaryta tinkama riboto užtikrinimo išvada dėl finansinių ataskaitų kaip visumos remiantis surinktais įrodymais.

2400-ojo TPUS 93 dalies reikalavimas dėl bylos išsamumo taikomas tam, kad patyręs praktikuojantis asmuo, kuris anksčiau nebuvo susijęs su užduotimi, galėtų peržiūrėti bylą ir suprasti atliktą darbą, iškilusius svarbius dalykus ir padarytas išvadas.

Žr. šio skyriaus 5.1 poskyryje pateiktus peržiūros dokumentavimo pavyzdžius.

Svarstytinas klausimas

Naudoti kontrolinius klausimynus

Visada skirkite laiko parengti peržiūros procedūras, tinkamas konkrečiomis peržiūrimos įmonės aplinkybėmis. Atminkite, kad teikiant pradinius paklausimus ir atliekant pradines analitines procedūras reikia apimti tik tas sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų arba kurios laikomos reikšmingomis finansinėms ataskaitoms kaip visumai.

Kai kurios audito įmonės naudoja standartinius kontrolinius klausimynus, norėdamos įsitikinti, kad kruopščiai peržiūrėjo visas finansinių ataskaitų sritis. Tačiau dėl to jos atlieka pernelyg daug darbo. Ne visi paklausimai ir (arba) analitinės procedūros, nurodytos standartiniame kontroliniame klausimyne, tinkamos kiekvienai užduočiai. Tačiau kontrolinis klausimynas gali būti naudingas tam tikromis aplinkybėmis, ypač kai juo remdamasis praktikuojantis asmuo nori įsitikinti, kad nepraleido konkrečių dalykų.

Rekomenduojama pašalinti su nereikšmingomis sritimis susijusias procedūras ir standartinius paklausimus, kurie neapima sričių, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų. Tačiau reikėtų apsvarstyti galimybę atlikti papildomas procedūras, apimančias sritis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų.

Kitas dalykas, į kurį būtina atkreipti dėmesį naudojant kontrolinį klausimyną, yra ne tik dokumentuoti faktą, kad paklausimas buvo pateiktas, bet ir pateikti atitinkamą išsamią informaciją apie gautus faktiškus atsakymus.

Konkrečios bylos dokumentų apimtis ir stilius yra profesinio sprendimo dalykas, tačiau galima atkreipti dėmesį ir į šiame pavyzdyje pateiktus dalykus.

5.3-1A. pavyzdys

Praktikuojančio asmens parengta informacija	
Pasirengimas	• Ketinamos atlikti užduoties pobūdis, laikas ir pan. • Nepriklausomumo ir užduoties rizikos vertinimas. • Pasirašyta sutartis dėl užduoties.
Suprasti įmonę	• TFAT, kurios bus laikomasi. • Informaciją apie apibrėžtas keturias sritis, kurias būtina suprasti ir kurios reikalaujamos pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą).

Planavimas	• Nustatyti, kas bus reikšminga. • Nustatyti reikšmingas finansinių ataskaitų sritis. • Nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose reikšmingi iškraipymai yra tikėtini. • Parengti planuojamų pateikti paklausimų ir atlikti analitinių procedūrų sąrašus. • Parengti planavimo atmintines ar kitus panašius dokumentus.
Atliktas darbas	• Atlikus procedūras gauti rezultatai ir remiantis šiais rezultatais suformuotos praktikuojančio asmens išvados. Tai gali būti: a) kas atliko darbą ir datą, kurią toks darbas baigtas; b) įmonės darbuotojų, su kuriais buvo kalbėtasi, vardai ir pavardės bei tokių pokalbių data; c) išsami informacija apie tai, kas buvo aptarta, paaiškėję svarbūs dalykai ir tokių dalykų pobūdis; d) procedūrų taikymo rezultatai ir: ○ naudota informacija; ○ pateikti paaiškinimai dėl nukrypimų ir neįprastų straipsnių; ir ○ pastebėjimų įvertinimas remiantis kita informacija, pavyzdžiui, turimomis žiniomis apie įmonę; e) atliktų papildomų procedūrų, kurios laikomos būtinomis konkrečiomis aplinkybėmis, sąrašas; • Nustatytų iškraipymų sąrašas ir tai, ar iškraipymai buvo ištaisyti, ar ne. • Neįprasti dalykai, svarstyti tuo metu, kai buvo atliekama peržiūra, taip pat tokių dalykų baigtis.
Išvados ir ataskaita	• Procedūrų, atliktų pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus, pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis. • Svarbūs dalykai, aptarti su vadovybe ir UVAA. • Svarbūs dalykai, paaiškėję per užduotį, įskaitant tokių dalykų pobūdį, paaiškinimą, kaip buvo padarytos išvados dėl tokių dalykų, ir svarbūs reikšmingi sprendimai, priimti siekiant padaryti tokias išvadas. • Kas peržiūrėjo atliktą darbą, siekiant vykdyti užduoties kokybės kontrolę, taip pat šios peržiūros datą ir apimtį. • Padarytos išvados dėl atliktų procedūrų rezultatų ir peržiūros užduoties formuluotės. • Vadovybės pasirašytas pareiškimų laiškas.

Bylos sandara

Nėra nustatyto metodo, kaip reikėtų sudaryti užduočių bylas. Tačiau daugelis audito įmonių kiekvieną peržiūros laikotarpį rengia naujas užduočių bylas ir saugo nuolatines bylas kaip pamatinę medžiagą, kuri esant reikalui atnaujinama. Atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, gali būti sudaryta tokios sandaros užduoties byla, kaip parodyta šiame pavyzdyje.

5.3-1B. pavyzdys

Bylos tipas	Įprastas turinys
Nuolatinė	Įgytos žinios apie įmonę (atnaujinamos kiekvieną laikotarpį).
	Pagrindinė politika ir procedūros, turinčios įtakos finansinei atskaitomybei.
	Organizacijos schemos.
	Susijusi politika, procedūros ir kiti dokumentai, tokie kaip inventorizacijos instrukcijos, priskyrimo tinkamam laikotarpiui procedūros ir apskaitinių įvertinimų atlikimas.
	Apskaitos kortelės, naudojamos tokiose srityse kaip ilgalaikis materialusis turtas ir nepaskirstytas pelnas.

	Susitarimai dėl dalinimosi pelnu ir susitarimai su vadovybe.
	Sutartys dėl autorinių atlyginimų ir nuomos sutartys.
	Speciali korespondencija su vadovybe.
	Akcijų emisija ir prijungimo dokumentai.
	Susiję įmonės dokumentai (pavyzdžiui, patentai, poįstatyminiai teisės aktai, informacija apie reorganizaciją ir akcininkų sąrašai).
Einamojo laikotarpio	Finansinių ataskaitų ir pagrindinių dokumentų sumų suderinimas.
	Planavimo atmintinės ir pan.
	Paklausimai ir analizė, susiję su: • žinių apie įmonę atnaujinimu; • reikšmingais turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo likučiais; • nustatytomis sritimis, kuriose gali būti reikšmingų iškraipymų; ir • pajamos ir sąnaudos.
	Rašytiniai vadovybės pareiškimai.
	Bylos užbaigimo dokumentai (pvz., kontroliniai klausimynai).
	Kita korespondencija su klientu, įskaitant sutartis dėl užduoties, peržiūros užduoties pastebėjimus ir rekomendacijos dėl dalykų, tokių kaip kliento vidaus kontrolės sistemos nukrypimai.
	Išsami informacija apie tai, kas parengė kiekvieną bylos dokumentą, kada toks darbas buvo baigtas, kas peržiūrėjo atliktą darbą (kontrolės tikslais), ir peržiūros data bei apimtis.
	Kontroliniai finansinės atskaitomybės klausimynai (siekiant užtikrinti, kad finansinėse ataskaitose informacija būtų tinkamai pateikta ir atskleista).
	Finansinės ataskaitos ir peržiūros užduoties išvada.

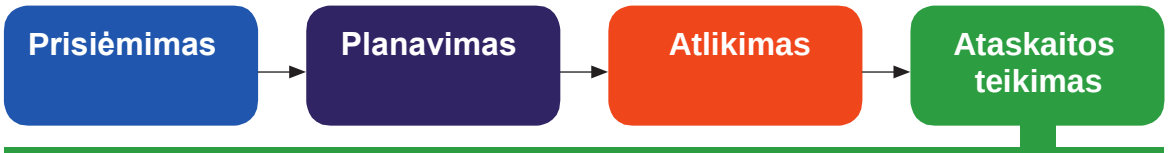
5.3-2. Bylos sudarymas

Pagal 1-ąjį TKKS reikalaujama, kad audito įmonė nustatytų galutinį terminą, iki kurio turi būti baigtos rengti galutinės užduoties bylos. Pavyzdžiui, gali būti nustatyta, kad byla turi būti sudaryta per 60 dienų nuo užduoties ataskaitos datos.

Svarstytinas klausimas

Laikas, per kurį baigiama sudaryti byla, skirtas tik administraciniams darbams atlikti. Jis nesusijęs su papildomu laiku, kurio reikia surinkti ir dokumentuoti pakankamus ir tinkamus įrodymus. Įrodymai, kuriais būtina pagrįsti peržiūros ataskaitą, visada turi būti surenkami prieš parengiant ir išleidžiant ataskaitą.

6 ATASKAITOS TEIKIMAS



SKYRIAUS TURINYS

- Kaip suformuoti tinkamą išvadą dėl finansinių ataskaitų kaip visumos.
- Peržiūros užduoties ataskaitos elementų supratimas.
- Kaip modifikuoti standartinę formuluotę, kai tai būtina.

6.1. Tinkamos išvados formavimas 2400.69-71, 95-96	6.2. Ataskaitos formuluotė	6.3. Modifikuotos išvados
6.1-1.Įvertinti finansinių ataskaitų pateikimą 6.1-2. Įvertinti nustatytus iškraipymus 6.1-3. Informuoti apie pastebėjimus 6.1-4. Nesuderinamumai	6.2-1. Ataskaitos elementai 6.2-2. Dalyko pabrėžimas 6.2-3. Kiti dalykai 6.2-4. Kita pranešimo atsakomybė 6.2-5. Ataskaitos data 6.2-6. Nemodifikuota išvada	6.3-1. Aplinkybės, kurioms esant reikia pateikti modifikuotą išvadą 6.3-2. Trys modifikuotos išvados 6.3-3. „Apibendrinančios išvados pagrindo“ turinys

Rezultatas

Išvada dėl finansinių ataskaitų kaip visumos, kuri yra tinkamos formuluotės ir pagrįsta surinktais įrodymais.

6.1. TINKAMOS IŠVADOS FORMAVIMAS

Paskutinis žingsnis atliekant peržiūros užduotį yra suformuoti išvadą remiantis surinktais įrodymais.

6.1-1. Įvertinti finansinių ataskaitų pateikimą

Dalis	Reikalavimas
69	***Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, susijusios su finansinėmis ataskaitomis, svarstymai*** **Formuodamas išvadas dėl finansinių ataskaitų, praktikuojantis asmuo turi:** **a) įvertinti, ar finansinėse ataskaitose tinkamai nurodoma arba aprašoma taikoma finansinės atskaitomybės tvarka (žr. A106–A107 dalis)** **b) apsvarstyti, ar atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir atliktų procedūrų rezultatus:** **i) finansinėse ataskaitose vartojami tinami terminai, įskaitant kiekvienos finansinės ataskaitos pavadinimą;** **ii) finansinėse ataskaitose tinkamai atskleidžiami pasirinkti ir pritaikyti svarbūs apskaitos metodai;** **iii) pasirinkti ir pritaikyti apskaitos metodai atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir yra tinkami;** **iv) vadovybės atlikti apskaitiniai įvertinimai yra pagristi;** **v) finansinėse ataskaitose pateikta informacija yra svarbi, patikima, palyginama ir suprantama; ir** **vi) finansinėse ataskaitose atskleidžiama tinkama informacija, kuria remdamiesi numatomi vartotojai gali suprasti reikšmingų sandorių ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai (žr. A109–A110 dalis).**
71	**Jeigu finansinės ataskaitos parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, praktikuojančio asmens svarstymai taip pat turi apimti (žr. A109 dalį)** **a) bendrą finansinių ataskaitų pateikimą, struktūrą ir turinį atsižvelgiant į taikomą tvarką; ir** **b) ar finansinėse ataskaitose, įskaitant susijusį aiškinamąjį raštą, pateikiami pagrindiniai sandoriai ir įvykiai taip, kad atitiktų teisingo pateikimo arba, jeigu būtina, tikro ir teisingo vaizdo finansinių ataskaitų kaip visumos kontekste koncepciją.**

Daugelis apskaitos įmonių naudoja kontrolinius finansinių ataskaitų pateikimo ir informacijos jose atskleidimo klausimynus, siekdamos užtikrinti, kad įvykdė TFAT reikalavimus. Prireikus, kontroliniai klausimynai gali būti pritaikyti konkrečiai šaliai, ūkio šakai ar klientui.

Daugeliu atveju taikoma konkrečioje šalyje galiojanti TFAT, tačiau, jeigu taikomi MVĮ TFAS, kai kuriuos standartus ir kontrolinių finansinių ataskaitų ir informacijos jose atskleidimo klausimynų pavyzdžius įvairiomis kalbomis galima atsisiųsti iš TFAS puslapio „Access the IFRS for SMEs“.

Vertinant finansines ataskaitas, būtina atsižvelgti į:

- TFAT reikalavimus; ir
- atliktų procedūrų rezultatus.

Be TFAT reikalavimų, taikomų pateikimui ir atskleidžiamai informacijai, vertinant finansinių ataskaitų pateikimą gali būti atsižvelgiama į tokius kitus dalykus, pateiktus šiame pavyzdyje.

6.1-1A. pavyzdys

Kiti svarstymai	Poveikis
Perėjimas prie naujos taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos	Perėjus greičiausiai reikės atgaline data tikslinti pradinius likučius ir laikotarpio finansines ataskaitas bei finansinėse ataskaitose atskleistą informaciją, susijusią su perėjimu. Tokiu atveju reikės papildomų paklausimų ir analizės, susijusios su pradiniais likučiais ir naujos apskaitos politikos taikymu.

Finansinių ataskaitų parengimo užduotis keičiama į peržiūros užduotį	Jeigu finansinių ataskaitų parengimo užduotis keičiama į peržiūros užduotį, būtina apsvarstyti, kokių paklausimų dėl pradinių likučių ir jų analizės reikės. Pavyzdžiui, gali būti pateikti paklausimai dėl to, ar pradiniai likučiai atspindi taikomą tinkamą apskaitos politiką ir ar gali būti atliktos analitinės procedūros, siekiant nustatyti bet kokius pradinių likučių nukrypimus ir veiklos rezultatų pokyčius.

Specialios paskirties finansinės ataskaitos

Jeigu finansinės ataskaitos rengiamos pagal specialios paskirties finansinės atskaitomybės tvarką, išsamią informaciją apie tvarką gali žinoti tik užduoties šalis ir praktikuojantis asmuo.

Tokiais atvejais reikėtų apibūdinti specialios paskirties finansinės atskaitomybės tvarką, nes specialios paskirties finansinės ataskaitos gali būti netinkamos naudoti kitiems tikslams, išskyrus užduoties pradžioje nurodytą numatomą naudojimo paskirtį.

Jeigu ataskaita teikiama dėl specialios paskirties tvarkos, pageidautina peržiūros užduoties ataskaitoje pridėti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, siekiant pabrėžti informacijos paskirtį ir jos naudojimo apribojimus. Žr. šio skyriaus 6.2-2. poskyrį, kuriame pateikti formuluotės pavyzdžiai.

6.1-2. Įvertinti nustatytus iškraipymus

Dalis	Reikalavimas
70	**Praktikuojantis asmuo turi įvertinti:** **a) per peržiūrą ir per ankstesniaisiais metais atliktą įmonės finansinių ataskaitų peržiūrą nustatytų iškraipymų įtaką finansinėms ataskaitoms kaip visumai; ir** **b) įmonės apskaitos praktikos kokybinių aspektų ir galimo šališkumo vadovybės vertinimuose požymių įtaką (žr. A111–A112 dalis).**

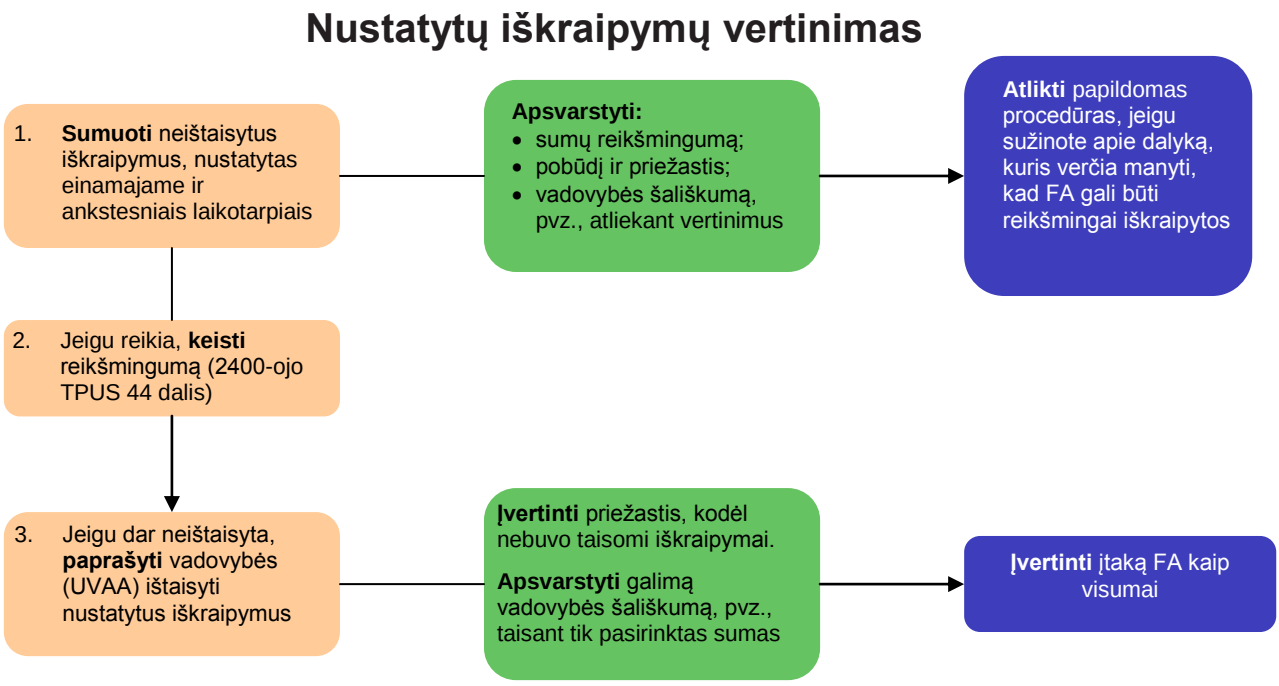
Atliekant peržiūros procedūras gali būti nustatyti iškraipymai, atsirandantys dėl klaidų ar apgaulės. Šiame pavyzdyje pateikti keli tokių iškraipymų pavyzdžiai.

6.1-2A. pavyzdys

Pobūdis	Apibūdinimas
Klaidos	Nesąmoningai netiksliai surinkti ir apdoroti duomenys, kurie naudojami rengiant finansines ataskaitas. Nesąmoningai praleista ar neatskleista suma. Neteisingas apskaitinis įvertinimas, kuris atsiranda dėl nesąmoningai nepastebėtos informacijos, aiškiai klaidingai įvertintų faktų ar korektūros klaidų.
Apgaulė	Apskaitos įrašų ar pagrindžiančių dokumentų, kuriais remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, falsifikavimas (įskaitant klastojimą) ar jų keitimą. Klaidingas įvykių, sandorių ar kitos svarbios informacijos aiškinimas ar sąmoningas praleidimas finansinėse ataskaitose. Sąmoningas klaidingas apskaitos principų, susijusių su sumomis klasifikacija, pateikimo būdu ar atskleidžiama informacija, aiškinimas. Vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, kurios, kaip paaiškėja, veikia tinkamai. Tai apima tokius būdus: • registruojami fiktyvūs apskaitos įrašai, ypač artėjant prie ataskaitinio laikotarpio pabaigos, siekiant manipuliuoti veiklos rezultatais ar įgyvendinti kitus tikslus; • netinkamai pritaikomos prielaidos ir keičiami sprendimai dėl sąskaitų likučių įvertinimo; • neatskleidžiami sandoriai su susijusiomis šalimis, įskaitant sandorius, atliekamus neįprastomis sąlygomis; • praleidžiami ataskaitinio laikotarpio įvykiai ir sandoriai arba jie finansinėse ataskaitose pripažįstami anksčiau arba vėliau nei reikia; • nuslepiami ar neatskleidžiami faktai, kurie gali turėti įtakos finansinėse ataskaitose nurodytoms sumoms; • sudaromi tokie sudėtingos struktūros sandoriai, kad galima būtų klaidingai aiškinti įmonės finansinę padėtį ar finansinės veiklos rezultatus; • keičiami įrašai ir sąlygos, susiję su svarbiais ir neįprastais sandoriais.

Būtina dokumentuoti ir sumuoti nustatytus iškraipymus (išsamiai paaiškintus 6.1-2. pavyzdyje), nebent jie yra akivaizdžiai nereikšmingi, bei nurodyti jų atsiradimo pobūdį ir aplinkybes. Baigiant užduotį būtina įvertinti nustatytų iškraipymų poveikį (tiek einamojo laikotarpio, tiek perkeltų iš praėjusių laikotarpių), kaip nurodyta šiame pavyzdyje, kuris parodo, kaip gali būti taikomas profesinis skepticizmas tais atvejais, kai vadovybė nenori taisyti iškraipymų.

6.1-2B. pavyzdys



Pastaba: Iš tikrųjų pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) praktikuojantis asmuo neprivalo reikalauti ištaisyti iškraipymus. Tačiau toks reikalavimas paprastai laikomas geriausia praktika.

Pavyzdys

Atlikdama peržiūros užduotį Sara Poting, kuri yra praktikuojantis asmuo, nustatė šiuos iškraipymus:

	Poveikis pelnui
Atsargų savikainos nustatymo klaida	(2 397 EUR)
Abejotinų skolų atidėjinys gali būti įvertintas per didele suma	8 500 EUR
Pasenusių atsargų atidėjinys gali būti įvertintas per didele suma	5 300 EUR
Ilgalaikis turtas buvo nurašytas į išlaidas	7 320 EUR
Laikotarpio pabaigoje neužregistruotos gautinos sumos	1 853 EUR
	20 576 EUR

Iš pradžių nustatytas šios užduoties reikšmingumas – 25 000 eurų, be to nebuvo aplinkybių, dėl kurių būtų reikėję keisti šią sumą.

Siekiant įvertinti nustatytus iškraipymus, buvo nustatyti tokie pastebėjimai:

- dėl daugelio iškraipymų atskaitomybėje mažėja pateikto pelno suma;
- abejotinos skolos ir pasenusios atsargos buvo įvertintos gana konservatyviai. Tai gali rodyti vadovybės norą sumažinti einamųjų metų pelną. Sara įvertino tikimybę, kad vadovybė gali būti šališka dėl kitų finansinių ataskaitų sričių, tačiau priėjo išvados, kad nėra didelių įvertinimų sumų, išskyrus amortizacijos normas (kurios nepasikeitė), todėl tokia tikimybė yra nedidelė;
- ilgalaikis turtas, kuris buvo nurašytas į sąnaudas, buvo padėvėtas siuntų vežimo sunkvežimis.

Buhalteris nurodė, kad jis padarė klaidą;

- paaiškėjo, kad klaidingą atsargų savikainą ir nenurodytus gautinų sumų likučius lėmė korektūros klaida.

Paprašius ištaisyti šias klaidas, vadovybė sutiko ištaisyti klaidingą atsargų savikainą, pridėti ilgalaikį turtą ir neužregistruotas gautinas sumas, tačiau nenorėjo sumažinti abejotinų skolų ir pasenusių atsargų atidėjinių sumos, nes vadovybė tvirtai įsitikinusi, kad tokios sumos atidėjinių jai reikės. Tada Sara nurodė, kad ir praėjusiais metais buvo nustatyta konservatyvi atidėjinių suma, tačiau jos neprireikė. Vadovybė nepriešTaravo, tačiau pabrėžė, kad šiais metais ji bus būtina.

Saros sprendimu, neištaisytos finansinių ataskaitų klaidos sudarys apie 13 800 eurų, o tai maždaug pusė reikšmingumo, nustatyto finansinėms ataskaitoms kaip visumai, sumos. Tačiau praėjusiais metais tokie du atidėjiniai buvo įvertinti 8 000 eurų didesne suma, dėl kurios šiais metais padidintas pelnas sumažėja maždaug 5 800 eurų (13 800 – 8 000 eurų).

Ji priėjo išvados, kad nors buvo tam tikrų vadovybės šališkumo požymių, finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, todėl nereikia modifikuoti peržiūros ataskaitoje pateiktos išvados.

6.1-3. Informuoti apie pastebėjimus

Dalis	Reikalavimas
95	**Taip pat praktikuojantis asmuo turi dokumentuoti pasitarimus su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir, jeigu reikia, kitais asmenimis, kai tokie pasitarimai svarbūs atliekant reikšmingų dalykų, kurie paaiškėja užduoties metu, peržiūrą, įskaitant tokių dalykų pobūdį.**

Kaip nurodyta 4 skyriaus 4.1-1. poskyryje, veiksmingas ir nuolatinis abipusis praktikuojančio asmens, užduoties grupės, vadovybės ir UVAA informavimas yra svarbus kiekvienos užduoties elementas. Taip galima sumažinti netikėtumus (ypač „paskutinę minutę“).

Keli dalykai, apie kuriuos galima būtų informuoti, apibrėžti šiame pavyzdyje.

6.1-3A. pavyzdys

Dalykai, kuriuos galima aptarti ir dokumentuoti	Svarbių apskaitos metodų naudojimas ir taikymas.
	Vadovybės įvertinimų apskaičiavimas ir pagrįstumas.
	Reikšmingi neapibrėžtumai, dėl kurių gali kilti rimtų abejonių įmonės gebėjimu tęsti veiklą.
	Dideli sunkumai, su kuriais buvo susidurta per užduotį, pavyzdžiui, trūko įrodymų arba buvo neįmanoma gauti dokumentų ar bendrauti su darbuotojais.
	Nesutarimai su vadovybe, ir kaip jie buvo išspręsti.
	Ar nustatyti iškraipymai buvo ištaisyti.
	Praktikuojančio asmens išvados dėl finansinių ataskaitų formuluotė.
	Kiti svarbūs dalykai.

Neatsižvelgiant į tai, ar įvyko pasitarimai (su vadovybe, UVAA ar kitais) apie svarbius per užduotį paaiškėjusius dalykus, jie turi būti dokumentuojami. Galima dokumentuoti:

- aptartų dalykų pobūdį;
- pagrindinius pasitarimo klausimus;
- padarytas išvadas; ir
- priimtus svarbius profesinius sprendimus, siekiant padaryti tokias išvadas.

6.1-4. Nesuderinamumai

Dalis	Reikalavimas
96	**Jeigu užduoties metu praktikuojantis asmuo nustatė informaciją, neatitinkančią praktikuojančio asmens pastebėjimų apie reikšmingus finansines ataskaitas veikiančius dalykus, jis turi dokumentuoti, kaip toks neatitikimas buvo pašalintas.**

Jeigu atlikdamas peržiūros užduoties procedūras, praktikuojantis asmuo laikosi profesinio skepticizmo, jis gali sužinoti informacijos, kuri gali neatitikti kitų pastebėjimų. Jeigu neatitikimas verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, būtina atlikti papildomas procedūras, apimančias tokį dalyką. Žr. 5 skyriaus 5.1-8. poskyrį.

6.2. ATASKAITOS FORMULUOTĖ

Dalis	Reikalavimas
	Išvados forma
72	**Praktikuojančio asmens išvada – nemodifikuota arba modifikuota – dėl finansinių ataskaitų turi būti pateikta atitinkama forma atsižvelgiant į finansinėms ataskaitoms taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.**
	Praktikuojančio asmens ataskaita
	Praktikuojančio asmens peržiūros užduočių ataskaita turi būti pateikta raštu ir ją turi sudaryti šios sudedamosios dalys (žr. A118–A121, A142 ir A144 dalis):
	a) pavadinimas, kuriame turi būti aiškiai nurodyta, kad pateikiama nepriklausomo praktikuojančio asmens peržiūros užduoties ataskaita;
	b) adresatas (-ai), kaip reikalaujama pagal užduoties aplinkybes;
	c) įžanginė pastraipa, kurioje:
	i) nurodomos peržiūrėtos finansinės ataskaitos, įskaitant kiekvienos ataskaitos, kuri sudaro finansinių ataskaitų rinkinį, pavadinimą ir kiekvienos finansinės ataskaitos datą bei laikotarpį, kurį ji apima;
	ii) svarbių apskaitos metodų santrauka ir kita aiškinamoji informacija; ir
	iii) pareiškimas, kad finansinės ataskaitos buvo peržiūrėtos;
	d) vadovybės atsakomybės už finansinių ataskaitų parengimą aprašymas, įskaitant paaiškinimą, kad vadovybė atsako (žr. A122–A125 dalis).
	i) už jų perengimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, kai reikia, teisingo pateikimo principą;
	ii) už tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; ir
	e) jeigu finansinės ataskaitos yra specialios paskirties finansinės ataskaitos:
86	**i) finansinių ataskaitų rengimo priežastis ir, jeigu būtina, numatomi vartotojai arba nuoroda į specialios paskirties finansinių ataskaitų pastabą, kurioje pateikta tokia informacija; ir**
	ii) jeigu vadovybė rengdama tokias finansines ataskaitas gali pasirinkti kurią nors finansinės atskaitomybės tvarką, vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas dalyje nurodyti vadovybės atsakomybę už pasirinktą tokią taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kuri tinkama konkrečiomis aplinkybėmis;
	f) praktikuojančio asmens atsakomybės pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų aprašymas ir nuoroda į šį TPUS bei, kai tokia reikia, taikomus įstatymus ar teisės aktus (žr. A126–127 ir A143 dalis);
	g) finansinių ataskaitų peržiūros aprašymas ir jos apribojimai bei šie teiginiai (žr. A128 dalį);
	i) pagal šį TPUS atlikta peržiūros užduotis yra riboto užtikrinimo užduotis;
	ii) praktikuojantis asmuo atlieka procedūras, visų pirmiausia teikdamas paklausimus vadovybei ir, jeigu būtina, kitiems įmonei priklausantiems asmenims bei atlikdamas analitines procedūras, ir vertina gautus įrodymus; ir
	iii) per peržiūrą atlieka gerokai mažiau procedūrų nei per auditą, kuris atliekamas pagal tarptautinius audito standartus (TAS) ir, atitinkamai, praktikuojantis asmuo nepareiškia auditoriaus nuomonės apie finansines ataskaitas;
	h) pastraipoje, kurios pavadinimas yra „Išvados“, pateikiama:
	i) praktikuojančio asmens išvada dėl finansinių ataskaitų kaip visumos atitinkamai remiantis 72–85 dalimis; ir
	ii) taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, kuria remiantis parengtos finansinės ataskaitos, taip pat finansinės atskaitomybės tvarkos, kuri nėra tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartai arba mažų ir vidutinių įmonių tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, išleisti Tarptautinių apskaitos standartų

valdybos, arba tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, išleisti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos, kilmės jurisdikcija (žr. A129–A130 dalis);

i) jeigu praktikuojantis asmuo pateikia modifikuotą išvadą dėl finansinių ataskaitų:

i) pastraipa su atitinkama antrašte, kurioje pateikiama modifikuota praktikuojančio asmens išvada remiantis atitinkamai 72 ir 75–85 dalimis; ir

ii) pastraipa su atitinkama antrašte, kurioje pateikiamas dalyko (-ų), dėl kurio išvada modifikuojama, aprašymas (žr. A131 dalį);

j) praktikuojančio asmens pareiga pagal šį TPUS laikytis atitinkamų etikos reikalavimų;

k) praktikuojančio asmens ataskaitos data (žr. A138–A141 dalis)

l) praktikuojančio asmens parašas (žr. A132 dalį); ir

m) vieta, kurioje praktikuojantis asmuo vykdo savo praktiką, pagal jurisdikciją.

6.2-1. Ataskaitos elementai

Šiame pavyzdyje apibendrinti pagrindiniai praktikuojančio asmens ataskaitos elementai.

6.2-1A. pavyzdys

	Ataskaitos elementai ir nuorodos į 2400-ojo TPUS (persvarstyto) pastraipas
Peržiūros užduoties ataskaita	Pavadinimas ir atitinkamas adresatas: 86 dalies a ir b punktai.
	Įžanginė pastraipa: 86 dalies c punktas.
	Vadovybės atsakomybės apibūdinimas: 86 dalies d punktas.
	Praktikuojančio asmens atsakomybės apibūdinimas: 86 dalies f punktas.
	Peržiūros apibūdinimas ir jos apribojimai: 86 dalies g punktas.
	Užduoties išvada: 86 dalies h ir i punktai.
	Prievolė laikytis atitinkamų etikos reikalavimų: 86 dalies j punktas.
	Data, praktikuojančio asmens parašas ir buveinės vieta: 86 dalies k–m punktai.

Specialios paskirties finansinės ataskaitos

Jeigu finansinės ataskaitos yra specialios paskirties finansinės ataskaitos, pastraipoje „Vadovybės atsakomybė“ taip pat turi būti nurodyta:

- finansinių ataskaitų rengimo priežastis ir, jeigu būtina, numatomi vartotojai arba nuoroda į specialios paskirties finansinių ataskaitų pastabą, kurioje pateikta tokia informacija; ir
- vadovybės pareiga nustatyti, kad TFAT buvo tinkama konkrečiomis aplinkybėmis (taikoma, jeigu vadovybė gali pasirinkti, kurią finansinės atskaitomybės tvarką taikyti).

Praktikuojančio asmens parašas

Parašas gali būti praktikuojančio asmens įmonės pavadinimas arba jo vardas ir pavardė, arba abu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją. Pagal tam tikras jurisdikcijas taip pat gali būti taikomi papildomi reikalavimai.

Svarstytinas klausimas

Kai kurios audito įmonės peržiūros užduoties ataskaitą pateikia ant savo firminių blankų ir mano (nes tokiuose blankuose būna adresas), kad ataskaita atitinka reikalavimus. Tačiau tokia ataskaita gali būti nepriimtina, nes iš tikrųjų reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo atskleistų vietą, kurioje jis vykdo savo veiklą ir pateikia ataskaitą, pagal jurisdikciją.

6.2-2. „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa

Dalis	Reikalavimas
87	***„Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos praktikuojančio asmens ataskaitoje*** **„Dalyko pabrėžimo“ pastraipos** **Praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad būtina atkreipti vartotojų dėmesį į finansinėse ataskaitose pateiktą arba atskleistą dalyką, kuris, praktikuojančio asmens manymu, yra toks svarbus, kad turi esminės reikšmės vartotojams suprantant finansines ataskaitas.** **Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo turi įtraukti į savo ataskaitą „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, jeigu jis yra gavęs pakankamų tinkamų įrodymų padaryti išvadą, kad finansinėse ataskaitose pateiktas dalykas greičiausiai nebus reikšmingai iškraipytas. Tokioje pastraipoje remiamasi tik su finansinėse ataskaitose pateikta arba atskleista informacija.**
88	**Praktikuojančio asmens ataskaitoje apie specialios paskirties finansines ataskaitas turi būti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa, įspėjanti praktikuojančio asmens ataskaitos vartotojus, kad finansinės ataskaitos parengtos pagal specialios paskirties tvarką, todėl gali būti netinkamos naudoti kitais tikslais (žr. A133–A134 dalis).**
89	**Praktikuojantis asmuo turi įtraukti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą iš karto po pastraipos, kurioje pateikiama praktikuojančio asmens išvada dėl finansinių ataskaitų, naudojant antraštę „Dalyko pabrėžimas“ ar kitą atitinkamą antraštę.**

Šiame pavyzdyje pateikti įprasti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos pavyzdžiai.

6.2-2A. pavyzdys

Dalyko pabrėžimas	Neapibrėžtumas dėl veiklos tęstinumo.
	Neapibrėžtumas, susijęs su išimtiniu bylinėjimusi ar priežiūros institucijos veiksmais.
	Pobalansiniai įvykiai, pavyzdžiui, verslo dalies pardavimas ar įsigijimas.
	Didelė katastrofa.
	Kiti svarbūs neapibrėžtumai ir nesuderinamumai.
	Išankstinis naujos apskaitos politikos taikymas (jeigu leidžiama).

„Dalyko pabrėžimo“ pastraipa taip pat turi būti pateikiama apie specialios paskirties ataskaitas, siekiant įspėti vartotojus, kad finansinės ataskaitos parengtos pagal specialios paskirties tvarką, todėl gali būti netinkamos naudoti kitais tikslais

„Dalyko pabrėžimo“ pastraipa negali pakeisti:

- modifikuotos išvados dėl finansinių ataskaitų, kurios yra reikšminga iškraipytos; arba
- vadovybės privalomos finansinėse ataskaitose atskleisti informacijos.

Jeigu ataskaitoje būtina pateikti „Dalyko pabrėžimo“ ar „Kitų dalykų“ pastraipą, pirmiausia reikia su vadovybe ir, jeigu būtina, UVAA aptarti tokios pastraipos būtinybę ir formuluotę.

Pavyzdys

Dalyko pabrėžimas:

Kaip nurodyta finansinių ataskaitų [*numeris*] pastaboje, ABC įmonė yra atsakovė didelėje byloje dėl tam tikrų patento teisių pažeidimo. Kadangi šiuo metu neįmanoma nustatyti ieškinio apimties (jeigu jis bus pripažintas), atidėjinio suma finansinėse ataskaitose nenurodyta.

6.2-3. „Kitų dalykų“ pastraipa

Dalis	Reikalavimas
90	**„Kitų dalykų“ pastraipos** **Jeigu praktikuojantis asmuo nusprendžia, kad reikia informuoti apie finansinėse ataskaitose nepateiktą ar neatskleistą dalyką, kuris, praktikuojančio asmens sprendimu,**

	yra svarbus, kad vartotojai suprastų peržiūrą, praktikuojančio asmens atsakomybę arba jo ataskaitą, ir kurio nedraudžia įstatymai ar teisės aktai, praktikuojantis asmuo tai turi padaryti praktikuojančio asmens atskaitos pastraipoje, kurios antraštė yra „Kiti dalykai“ ar kita atitinkama antraštė.

Kai kuriais atvejais gali būti dalykų, susijusių su praktikuojančio asmens atsakomybės supratimu, atliktu darbu ir ataskaita, kurie finansinėse ataskaitose nebuvo atskleisti. Jeigu pagal įstatymus ar teisės aktus nedraudžiama pateikti tokios informacijos, po pastraipos, kurioje nurodoma praktikuojančio asmens išvada dėl finansinių ataskaitų, ir „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos gali būti pateikta kita pastraipa, jeigu ji būtina. Tokios pastraipos pavadinimas yra „Kiti dalykai“.

Šiame pavyzdyje pateikti įprasti „Kitų dalykų“ pastraipos pavyzdžiai.

6.2-3A. pavyzdys

Kiti dalykai	Praktikuojantis asmuo negali atsisakyti atlikti užduotį.
	Praktikuojančio asmens ataskaitos platinimas yra apribotas.
	Specialios paskirties informacija arba informacija, pateikta trečiajai šaliai. Paprastai naudojama tokia formuluotė: „Ši ataskaita skirta tik [*nurodyti specialią paskirtį*], todėl ja negali naudotis ir ją negalima dalinti asmenims, kurie nėra [*XYZ Limited*] vadovybės nariai ar [*nurodyti asmens, kuriam skirta ataskaita, vardą ir pavardę*].

6.2-4. Kitos pranešimo pareigos

Dalis	Reikalavimas
	Kitos pranešimo pareigos
91	**Gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo ne tik vykdytų šiame TPUS nurodytas pareigas pranešti apie finansines ataskaitas, bet ir kitas pareigas pranešti praktikuojančio asmens ataskaitoje apie finansines ataskaitas. Tokiais atvejais, vykdydamas kitas pranešimo pareigas, praktikuojantis asmuo turėtų naudoti atskirą praktikuojančio asmens ataskaitos skyrių su antrašte „Ataskaita apie kitus teisinius ir priežiūros reikalavimus“ arba su kita turinį atitinkančia antrašte ir juos pateikti po skyriaus su antrašte „Ataskaita apie finansines ataskaitas“ (žr. A135–A137 dalis).**

Pagal kai kurias jurisdikcijas gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo ne tik vykdytų 2400-ajame TPUS (persvarstytame) nurodytas pareigas, bet ir papildomas pareigas pranešti apie kitus dalykus. Tokių pareigų pavyzdžiai nurodyti šiame pavyzdyje.

6.2-4A. pavyzdys

Kitos pranešimo pareigos	Pranešti apie tam tikrus dalykus, jeigu apie juos praktikuojantis asmuo sužino atlikdamas finansinių ataskaitų peržiūrą.
	Atlikti papildomas specialias procedūras ir apie jas pranešti.
	Pateikti išvadas apie konkrečius dalykus, pavyzdžiui, apskaitos žurnalų ir įrašų tinkamumą.

Jeigu pagal tam tikrą įstatymą ar teisės aktą leidžiama praktikuojančiam asmeniui pranešti apie tokias savo pareigas, tokio darbo rezultatai turi būti pateikti atskiroje praktikuojančio asmens ataskaitoje, kuri vadinasi „Ataskaita dėl kitų taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų“ arba kitaip, atsižvelgiant į atitinkamą skyriaus turinį. Šie rezultatai turi būti pateikti po ataskaitos skyriaus „Ataskaita dėl finansinių ataskaitų“.

Kitos pranešimo pareigos turi būti apibūdintos atskirame praktikuojančio asmens ataskaitos skyriuje, siekiant jas aiškiai atskirti nuo 2400-ajame TPUS (persvarstytame) nurodytų praktikuojančio asmens pareigų pranešti apie finansines ataskaitas.

Pavyzdys

Ataskaita dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų:

Kaip to reikalaujama pagal [*įstatymas ar teisės, pagal kurį reikalaujama atskleisti informaciją*], pranešame, kad šioms finansinėms ataskaitoms taikyta apskaitos politika nuo praėjusių metų buvo taikoma nuosekliai.

6.2-5. Ataskaitos data

Dalis	Reikalavimas
92	***Praktikuojančio asmens ataskaitos data*** **Praktikuojantis asmuo savo ataskaitoje turi nurodyti datą, kuri nėra ankstesnė už datą, kurią praktikuojantis asmuo gavo pakankamų tinkamų įrodymų pagrįsti savo išvadą dėl finansinių ataskaitų. Taip pat jis turi įsitikinti, kad (žr. A138–A141):** • **buvo parengtos visos ataskaitos, kurios sudaro pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką parengtų finansinių ataskaitų rinkinį, įskaitant, atitinkamais atvejais, aiškinamąjį raštą; ir** • **atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys patvirtino, jog prisiėmė atsakomybę už šias finansines ataskaitas.**

Peržiūros užduoties ataskaitos data vartotojams parodo, kad:

a) buvo vertinamas įvykių ir sandorių (apie kuriuos praktikuojantis asmuo sužinojo), kurie įvyko (buvo įvykdyti) nuo finansinių ataskaitų datos iki praktikuojančio asmens ataskaitos datos, poveikis. Žr. 5 skyriaus 5.1-9. poskyrį;

b) praktikuojantis asmuo surinko pakankamų tinkamų įrodymų, kad vadovybė prisiėmė atsakomybę už finansines ataskaitas, įskaitant aiškinamąjį raštą.

Šiame pavyzdyje nurodyti veiksmai, kuriuos reikia atlikti, norint surinkti įrodymus dėl finansinių ataskaitų patvirtinimo.

6.2-5A. pavyzdys

Nustatyti, kas turi įgaliojimų prisiimti atsakomybę	Įgaliojimus turintys asmenys, siekiant nustatyti, ar jie prisiėmė atsakomybę už finansines ataskaitas, įskaitant aiškinamąjį raštą, gali būti: • savininkas ar savininkas vadovas; • UVAA, tokie kaip direktorių valdyba; arba • kiti asmenys ar organai, nurodyti vietos teisės aktuose.
Surinkti įrodymų apie patvirtinimą	Įrodymai gali būti: • rašytinis savininko ar savininko vadovo patvirtinimas, kad jis patvirtino; • susirinkimo (t. y. direktorių susirinkimo), per kurį finansinės ataskaitos buvo patvirtintos, protokolas; ir • kiti panašūs dokumentai.

Pastaba: pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą), galutinis akcininkų patvirtinimas nebūtinas prieš išleidžiant ataskaitą. Įgaliojimus turinčių asmenų (pavyzdžiui, direktorių) patvirtinimo pakanka, jeigu laikomasi prielaidos, kad tai įvyksta prieš tai, kai patvirtina akcininkai.

6.2-6. Nemodifikuota išvada

Dalis	Reikalavimas
73	**Nemodifikuota išvada** **Praktikuojantis asmuo savo ataskaitoje turi pateikti nemodifikuotą išvadą dėl finansinių ataskaitų kaip visumos, jeigu praktikuojantis asmuo įgijo ribotą užtikrinimą, kad galėtų pareikšti, jog jis nepastebėjo nieko, kas verstų jį manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais neparengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.**
74	**Kai praktikuojantis asmuo pateikia nemodifikuotą išvadą, jis turi atitinkamai naudoti vieną iš toliau nurodytų frazių, jeigu kitaip nenustatyta įstatymais ar teisės aktais (žr. A113–A114 dalis):** **a) „Remdamiesi atlikta peržiūra, nepastebėjome nieko, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) ... pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką," (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal teisingo pateikimo tvarką); arba** **b) „Remdamiesi atlikta peržiūra, nepastebėjome nieko, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais neparengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką," (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal atitikties tvarką).**

Nemodifikuota išvada, nurodyta 2 skyriaus 2.3-2. poskyryje, gali būti išleista dėl finansinių ataskaitų, jeigu praktikuojantis asmuo:

- įgijo ribotą užtikrinimą, kaip to reikalaujama pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą); ir
- atlikęs procedūras nesužinojo jokių dalykų, kurie verstų jį manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais neparengtos pagal TFAT.

6.3. MODIFIKUOTOS IŠVADOS

Kai negalima gauti riboto užtikrinimo, reikalaujamo pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą), būtina pateikti modifikuotą išvadą.

Dalis	Reikalavimas
75	**Modifikuota išvada** **Praktikuojantis asmuo savo ataskaitoje turi pateikti modifikuotą išvadą dėl finansinių ataskaitų kaip visumos, kai:** **a) praktikuojantis asmuo, remdamasis atliktomis procedūromis ir gautais įrodymais, nustato, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos; arba** **b) praktikuojantis asmuo negali gauti pakankamų tinkamų įrodymų apie vieną arba daugiau finansinės atskaitomybės straipsnių, kurie yra reikšmingi finansinių ataskaitų kaip visumos atžvilgiu.**
76	**Kai praktikuojantis asmuo modifikuoja išvadą dėl finansinių ataskaitų, jis turi:** **a) savo ataskaitoje prieš išvados pastraipą atitinkamai įrašyti tokią antraštę: „Sąlyginė išvada“, „Neigiama išvada“ arba „Atsisakymas pateikti išvadą“; ir** **b) atskiroje praktikuojančio asmens ataskaitos pastraipoje aprašyti dalyką, dėl kurio modifikuojama išvada, ir iš karto prieš išvados pastraipą (kuri vadinama išvados pagrindo pastraipa) pateikti atitinkamą antraštę (pavyzdžiui, „Sąlyginės išvados pagrindas“, „Neigiamos išvados pagrindas“ arba „Atsisakymo pateikti išvadą pagrindas“).**
77	**Reikšmingai iškraipytos finansinės ataskaitos** **Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad finansinės ataskaitos reikšmingai iškraipytos, jis turi pateikti:** **a) sąlyginę išvadą, jeigu praktikuojantis asmuo nusprendžia, kad dalyko (-ų), dėl kurio reikia modifikuoti išvadą, poveikis finansinėms ataskaitoms yra reikšmingas, bet nepaplitęs; arba** **b) neigiamą išvadą, jeigu dalyko (-ų), dėl kurio reikia modifikuoti išvadą, poveikis finansinėms ataskaitoms yra reikšmingas ir paplitęs.**
78	**Kai praktikuojantis asmuo dėl reikšmingo iškraipymo pateikia sąlyginę išvadą dėl finansinių ataskaitų, jis turi naudoti atitinkamai vieną iš toliau nurodytų frazių, jeigu kitaip nenustatyta įstatymais ar teisės aktais:** **a) „Remdamiesi atlikta peržiūra, nepastebėjome nieko, išskyrus „Neigiamos išvados pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) poveikį, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) ... pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką,“ (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal teisingo pateikimo tvarką); arba** **b) „Remdamiesi atlikta peržiūra, nepastebėjome nieko, išskyrus „Sąlyginės išvados pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) poveikį, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais neparengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką,“ (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal atitikties tvarką).**
79	**Kai praktikuojantis asmuo pateikia sąlyginę išvadą dėl finansinių ataskaitų, jis turi naudoti atitinkamai vieną iš toliau nurodytų frazių, jeigu kitaip nenustatyta įstatymais ar teisės aktais:**

	a) „Remdamiesi atlikta peržiūra ir „Neigiamos išvados pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) reikšmingumu, teigiame, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) ... pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką,“ (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal teisingo pateikimo tvarką); arba **b) „Remdamiesi atlikta peržiūra ir „Neigiamos išvados pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) reikšmingumu, teigiame, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais neparengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką,“ (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal atitikties tvarką).**
80	**Išvadų pagrindo pastraipoje, susijusioje su reikšmingu iškraipymu, dėl kurio pateikiama sąlyginė arba neigiama išvada, praktikuojantis asmuo turi:** **a) aprašyti ir kiekybiškai įvertinti finansinį iškraipymo poveikį, jeigu reikšmingas iškraipymas susijęs su konkrečiomis finansinių ataskaitų sumomis (įskaitant atskleistas sumas). Jeigu to padaryti neįmanoma, praktikuojantis asmuo turi tai nurodyti;** **b) paaiškinti, kaip iškraipyta atskleista informacija, jeigu reikšmingi iškraipymai susiję su aprašomojo pobūdžio informacija; arba** **c) aprašyti praleistos informacijos pobūdį, jeigu reikšmingi iškraipymai susiję su neatskleista informacija, kurią privaloma atskleisti; atskleisti praleistą informaciją, jeigu tai įmanoma padaryti ir nedraudžia įstatymai ar teisės aktai.**
81	**Praktikuojantis asmuo negali gauti pakankamų tinkamų įrodymų** **Jeigu praktikuojantis asmuo negali suformuoti išvados dėl finansinių ataskaitų, nes negali gauti pakankamų tinkamų įrodymų, jis turi:** **a) pateikti sąlyginę išvadą, jeigu praktikuojantis asmuo nutaria, kad nenustatytų iškraipymų, jeigu tokių yra, galimas poveikis finansinėms ataskaitoms gali būti reikšmingas, bet nepaplitęs; arba** **b) atsisakyti pateikti išvadą, jeigu praktikuojantis asmuo nutaria, kad nenustatytų iškraipymų, jeigu tokių yra, galimas poveikis finansinėms ataskaitoms gali būti reikšmingas ir paplitęs**
82	**Praktikuojantis asmuo turi atsisakyti vykdyti užduotį, jeigu yra tokių aplinkybių (žr. A115–A117 dalis).** **a) praktikuojantis asmuo negali gauti pakankamų tinkamų įrodymų, kad galėtų suformuoti išvadą dėl finansinių ataskaitų, nes vadovybė nustatė peržiūros apimties apribojimą po to, kai praktikuojantis asmuo sutiko atlikti užduotį;** **b) praktikuojantis asmuo nustatė, kad nenustatytų iškraipymų galimas poveikis finansinėms ataskaitoms yra reikšmingas ir paplitęs; ir** **c) įstatymai ar teisės aktai leidžia atsisakyti.**
83	**Kai praktikuojantis asmuo, negalėjęs gauti pakankamų tinkamų įrodymų, pateikia sąlyginę išvadą dėl finansinių ataskaitų, jis turi naudoti atitinkamai vieną iš toliau nurodytų frazių, jeigu kitaip nenustatyta įstatymais ar teisės aktais:** **a) „Remdamiesi atlikta peržiūra, nepastebėjome nieko, išskyrus „Neigiamos išvados pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) poveikį, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) ... pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką,“ (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal teisingo pateikimo tvarką); arba** **b) „Remdamiesi atlikta peržiūra, nepastebėjome nieko, išskyrus „Sąlyginės išvados pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) poveikį, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais neparengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką,“ (kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal atitikties tvarką).**
84	**Jeigu praktikuojantis asmuo atsisako pateikti išvadą, jis turi išvados pastraipoje nurodyti:**

	a) dėl „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje aprašyto dalyko (-ų) reikšmingumo praktikuojantis asmuo negalėjo gauti pakankamų tinkamų įrodymų, kad galėtų suformuoti praktikuojančio asmens išvadą dėl finansinių ataskaitų; ir **b) atitinkamai praktikuojantis asmuo nepateikia išvados dėl finansinių ataskaitų.**
85	**Išvadų pagrindo pastraipoje, kurioje pateikiama sąlyginė išvada dėl negalėjimo gauti pakankamų tinkamų įrodymų arba praktikuojančio asmens atsisakymas pateikti išvadą, praktikuojantis asmuo turi nurodyti priežastį (-is), kodėl negalėjo gauti pakankamų tinkamų įrodymų.**

6.3-1. Aplinkybės, kurioms esant reikia pateikti modifikuotą išvadą

Esant dviejų tipų aplinkybėms turi būti pateikta modifikuota išvada:

- kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos; ir
- kai negalima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų.

Šios aplinkybės nurodytos toliau pavyzdyje.

6.3-1A. pavyzdys

Veiksmas	Aplinkybės
Modifikuota išvada būtina, jeigu:	**finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos** Remiantis surinktais įrodymais nustatyta, kad finansinėse ataskaitose kaip visumoje yra reikšmingų iškraipymų. Tokie iškraipymai: • reikšmingi neištaisyti iškraipymai; • netinkami ar nenuosekliai taikomi apskaitos principai; ir • neatskleista informacija, dėl kurios atsiranda reikšmingas iškraipymas.
	negalima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų Praktikuojantis asmuo negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad padarytų išvadą, jog finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų. Tai gali būti: • įmonės nekontroliuojamos aplinkybės, pavyzdžiui, gaisras, kuris sunaikino apskaitos dokumentus; • aplinkybės, susijusios su praktikuojančio asmens darbo pobūdžiu ar atlikimo laiku, pavyzdžiui, nėra informacijos, kurios jis tikėjosi gauti; arba • vadovybės taikomi apribojimai, pavyzdžiui, vadovybė neleidžia susisiekti su pagrindiniais įmonės darbuotojais.

Modifikavimo, kuris turi būti atliktas konkrečiomis aplinkybėmis (sąlyginė išvada, neigiama išvada ar atsisakymas pareikšti išvadą), būdas priklauso nuo šių veiksnių:

- dalyko, dėl kurio modifikuojama išvada, pobūdis; ir
- poveikio ar galimo poveikio paplitimo finansinėse ataskaitose.

Tai atspindi šis pavyzdys.

6.3-1B. pavyzdys

Dalyko pobūdis	Poveikio paplitimas FA	
	Reikšmingas bet NEpaplitęs	**Reikšmingas IR paplitęs**
FA reikšmingai iškraipytos	Sąlyginė išvada	Neigiama išvada
Negalima gauti būtinų įrodymų	Sąlyginė išvada	Atsisakymas pareikšti išvadą

6.3-2. Trys modifikuotos išvados

Šiame pavyzdyje apibūdinta, kada būtų tinkama naudoti trijų tipų modifikuotas išvadas.

ATASKAITOS TEIKIMAS

6.3-2A. pavyzdys

Tipas	Taikymas
Sąlyginė išvada	Dalykas *ne*reikšmingas ir nepakankamai paplitęs, kad reikėtų pareikšti neigiamą išvadą ar atsisakyti pareikšti išvadą. Pateikti „Sąlyginės išvados pagrindo“ pastraipą, kurioje būtų apibūdintas dalykas. Naudoti 2400-ojo TPUS 83 dalyje pateiktą „Sąlyginės išvados“ formuluotę.
Neigiama išvada	Iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms yra reikšmingas ir paplitęs. Pateikti „Neigiamos nuomonės pagrindo“ pastraipą (prieš „Neigiamos nuomonės“ pastraipą), kurioje būtų apibūdintas dalykas. Naudoti 2400-ojo TPUS 81 dalyje pateiktą „Neigiamos išvados“ formuluotę.
Atsisakymas pareikšti išvadą	Nenustatytų iškraipymų, jeigu tokių yra, poveikis gali būti reikšmingas ir paplitęs. Pateikti „Atsisakymo pareikšti išvadą pagrindo“ pastraipą (prieš „Atsisakymo pareikšti išvadą“ pastraipą), kurioje būtų apibūdintas dalykas. Naudoti 2400-ojo TPUS 84 dalyje pateiktą „Atsisakymo pareikšti išvadą“ formuluotę.

Vienintelė neigiamos išvados ar atsisakymo pareikšti išvadą alternatyva yra atsisakymas atlikti užduotį (jeigu galima atsisakyti pagal įstatymus ar teisės aktus) ir neišleisti ataskaitos.

Privaloma atsisakyti atlikti užduotį, jeigu (*laikantis prielaidos, kad įstatymai ar teisės aktai leidžia atsisakyti*):	vadovybė apriboja apimtį po to, kai sutinkama atlikti užduotį, ir dėl to negalima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų. Be to praktikuojantis asmuo nustato, kad galimas nenustatytų iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms yra reikšmingas ir paplitęs. To reikalaujama dėl to, kad peržiūros procedūros dėl savo pobūdžio yra ribotos apimties, todėl dar labiau apribojus jų apimtį nebus pasiektas užduoties tikslas. Pavyzdžiui, jeigu klientas nusprendžia neatsakyti į klausimus apie atsargas (reikšminga finansinių ataskaitų suma, kuri turi įtakos kitiems straipsniams ir atskleistai informacijai, todėl poveikis yra paplitęs), bus neįmanoma pareikšti išvados dėl finansinių ataskaitų.

6.3-3. „Išvados pagrindo“ turinys

„Išvados pagrindo“ pastraipoje glaustai apibūdinamas dalykas, dėl kurio modifikuojama išvada ir kurio pavadinimas yra atitinkamai „Sąlyginės išvados pagrindas“, „Neigiamos išvados pagrindas“ arba „Atsisakymo pateikti išvadą pagrindas“. Tai yra atskira praktikuojančio asmens ataskaitos pastraipa, pateikiama iš karto po išvados pastraipos.

Toliau pateikti reikalavimai, kurie taikomi formuluojant „Išvadų pagrindo“ pastraipą.

6.3-3A. pavyzdys

Tipas	Reikalaujamas apibūdinimas
Yra reikšmingas iškraipymas	Apibūdinti ir kiekybiškai įvertinti iškraipymo finansinį poveikį, jeigu reikšmingas iškraipymas susijęs su konkrečiomis finansinių ataskaitų sumomis (įskaitant atskleistą kiekybinę informaciją). Jeigu to neįmanoma atlikti, nurodyti, kad neįmanoma kiekybiškai įvertinti.
	Jeigu reikšmingas iškraipymas susijęs su atskleista aprašomojo pobūdžio informacija: • paaiškinti, kodėl finansinėse ataskaitose atskleista informacija yra iškraipyta; • pateikti nuorodą į išsamesnį dalyko aptarimą finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (jeigu būtina).
	Jeigu informacija praleista: • apibūdinti praleistos informacijos pobūdį, jeigu reikšmingi iškraipymai susiję su neatskleista informacija, kurią privaloma atskleisti; • pateikti neatskleistą informaciją (jeigu tai įmanoma), jeigu nedraudžiama pateikti pagal įstatymus ar teisės aktus.
Negalima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų	Apibūdinti aplinkybes ir priežastis, dėl kurių negalima buvo surinkti įrodymų. Pateikti nuorodą į išsamesnį dalyko aptarimą finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (jeigu būtina).

Žr. I priedą, kuriame pateikti modifikuotų išvadų pavyzdžiai.

PRIEDAI

A PRIEDAS

Vadove vartotų sąvokų apibūdinimas

Toliau pateiktos sąvokos ir jų apibrėžtys, vartotos 2400-ajame TPUS (persvarstytame).

Terminas	Apibūdinimas
analitinės procedūros	Finansinės informacijos vertinimas, atliekamas analizuojant pagrįstus ryšius tarp finansinių ir nefinansinių duomenų. Atliekant analitines procedūras taip pat tiriami nustatyti svyravimai arba ryšiai, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos ar labai skiriasi nuo numatytų sumų.
užduoties rizika	Rizika, kad praktikuojantis asmuo pareikš netinkamą išvadą, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos.
bendrosios paskirties finansinės ataskaitos	Finansinės ataskaitos, parengtos pagal bendrosios paskirties tvarką.
bendrosios paskirties tvarka	Finansinės atskaitomybės tvarka, skirta tenkinti plačios vartotojų grupės bendrosios finansinės informacijos poreikius. Finansinės atskaitomybės tvarka gali būti teisingo pateikimo tvarka arba atitikties tvarka.
paklausimas	Tai siekis gauti informacijos iš įmonei priklausančių ir nepriklausančių nusimanančių asmenų.
ribotas užtikrinimas	Įgytas užtikrinimo lygis, kai užduoties rizika sumažinama iki užduoties aplinkybėmis priimtino lygio, tačiau, kai ši rizika yra didesnė nei pakankamo užduoties užtikrinimo atveju, kad galima būtų pareikšti išvadą pagal šį TPUS. Įrodymų rinkimo procedūrų pobūdžio, laiko ir apimties derinys yra bent jau pakankamas, kad praktikuojantis asmuo gautų reikšmingą užtikrinimo lygį. Reikšmingas lygis reiškia, kad praktikuojantis asmuo įgijo tokio lygio užtikrinimą, kuris, tikėtina, padidins numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis.
praktikuojantis asmuo	Praktikuojantis buhalteris profesionalas. Sąvoka apima užduoties partnerį ar kitus užduoties grupės narius, arba, jeigu taikoma, audito įmonę. Jeigu šiame TPUS aiškiai nurodyta, kad užduoties partneris privalo vykdyti reikalavimą arba prisiimti atsakomybę, vartojama ne sąvoka „praktikuojantis asmuo“, bet „užduoties partneris“. „Užduoties partneris“ ir „audito įmonė“ turi būti suprantami kaip atitinkami sektoriaus, kuriame jie veikia, subjektai.
profesinis sprendimas	Atitinkamo išsilavinimo, žinių ir patirties taikymas pagal užtikrinimo, apskaitos ir etikos standartus priimant kompetentingus sprendimus dėl peržiūros užduoties aplinkybes atitinkančių veiksmų eigos.
atitinkami etikos reikalavimai	Etikos reikalavimų privalo laikytis užduoties grupė vykdydama peržiūros užduotis. Paprastai šie reikalavimai apima Tarptautinių buhalterių etikos standartų valdybos Buhalterių profesionalų etikos kodekso (TBESV kodekso) A ir B dalis bei nacionalinius reikalavimus, kurie yra griežtesni.
specialios paskirties finansinės ataskaitos	Finansinės ataskaitos, parengtos pagal specialios paskirties tvarką.

Kitos sąvokos

Be 240-ojo TPUS 17 dalyje nurodytų sąvokų, apibūdintų pirmiau, šiame vadove vartojama daugybė kitų sąvokų.

Toliau pateiktos sąvokos ir jų apibrėžtys, pateiktos 1-ajame TKKS ir TAS žodynuose.

Terminas (*šaltinis*)	Apibūdinimas
apskaitinis vertinimas (*žodynas*)	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.
užduoties grupė (*žodynas*)	Visi užduotį vykdantys partneriai, darbuotojai ir visi audito įmonės ar tinklui priklausančios įmonės samdomi asmenys, kurie atlieka užduoties procedūras. Audito įmonės ar tinklui priklausančios įmonės samdyti išorės ekspertai užduoties grupei nepriklauso.
klaida (*žodynas*)	Nesąmoningas iškraipymas finansinėse ataskaitose, įskaitant praleistas sumas ar neatskleistą informaciją.

apgaulė (*žodynas*)	Vieno ar kelių vadovų, už valdymą atsakingų asmenų, darbuotojų ar trečiųjų šalių tyčinis veiksmas, kuriuo siekiama įgyti neteisėtą ar nepelnytą pranašumą.
Veiklos tęstinumo prielaida (*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 turi taip pasielgti.
reikšmingumas (*200-ojo TAS 6 dalis*)	Iškraipymai, įskaitant praleistą informaciją, laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.
iškraipymas (*žodynas*)	*S*kirtumas tarp pateikto finansinės ataskaitos straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo ir reikalaujamo to straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo, kad straipsnis atitiktų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Iškraipymų gali atsirasti dėl klaidos ar apgaulės. Jeigu *auditorius* pareiškia nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą, iškraipymais taip pat laikomi ir sumų, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo koregavimai, kurių, *auditoriaus* nuomone, reikia, kad finansinės ataskaitos būtų visais reikšmingais atžvilgiais pateiktos teisingai ar parodytų tikrą ir teisingą vaizdą.
vadovybė (*žodynas*)	Asmuo (asmenys), prisiimantis (-ys) administracinę atsakomybę už įmonės veiklą. 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).
susijusi šalis (*žodynas)*	Susijusi šalis paprastai apibrėžiama taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje. Pavyzdžiui: • asmuo ar kita įmonė (tiesiogiai ar netiesiogiai) kontroliuojanti finansines ataskaitas rengiančią įmonę ar daranti jai reikšmingą įtaką; • kita įmonė, kurią kontroliuoja finansines ataskaitas rengianti įmonė ar daro reikšmingą įtaką; arba • kita įmonė, kuri, kaip ir finansines ataskaitas rengianti įmonė, yra bendrai kontroliuojama: a) tų pačių kontroliuojančių savininkų; b) savininkų, kurie yra artimi šeimos nariai; arba c) bendros pagrindinės vadovybės. Tačiau įmonės, kurias bendrai kontroliuoja valstybė (vyriausybė, apskričių ar savivaldos institucijos), nėra laikomos susijusiomis šalimis, išskyrus tuos atvejus, kai jos sudaro reikšmingus sandorius arba dideliu mastu dalijasi ištekliais.
už valdymą atsakingi asmenys (*žodynas*)	Asmuo (asmenys) ar organizacija (-os) (pavyzdžiui, įmonės patikėtinis), atsakingi už įmonės strateginės krypties priežiūrą ir vykdantys su įmonės atskaitomybe susijusias pareigas. Šios pareigos apima ir pareigą prižiūrėti finansinės atskaitomybės procesą. Kai kuriose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiose įmonėse už valdymą atsakingais asmenimis gali būti ir vadovaujantys darbuotojai (pavyzdžiui, privačiojo ar viešojo sektoriaus įmonės vykdomieji valdybos nariai arba įmonės savininkas vadovas).
specialios paskirties tvarka (*žodynas)*	Finansinės atskaitomybės tvarka, parengta tenkinti konkrečių vartotojų finansinės informacijos poreikius. Finansinės atskaitomybės tvarka gali būti teisingo pateikimo tvarka arba atitikties tvarka.

B PRIEDAS

Kontrolinis kliento prisiėmimo (veiklos tęsimo) klausimynas

SAP = sėkmingai atlikta procedūra

Užduoties rizikos vertinimas	Atsakymai ir komentaras	DD nr.	SAP? (T/N) (inicialai)
1. Kokybės kontrolė Ar prisiėmus šią užduotį bus pažeistos audito įmonės kokybės užtikrinimo procedūros?			
2. Vadovybės sąžiningumas Paklausti apie įvykius ar aplinkybes, dėl kurių kyla abejonių vadovybės ar UVAA sąžiningumu. Apsvarstyti: • etikos arba priežiūros reikalavimų pažeidimus; • prastą reputaciją dėl nesąžiningumo ir etinių reikalavimų nepaisymo; • per kitas užduotis kilusias problemas; • spaudoje ar internete pateiktus įtarimus dėl neteisėtų veiksmų ar apgaulės; • informaciją apie vadovybės šališkumą arba sandorių su susijusiomis šalimis neatskleidimą; • nepakankamą dėmesį kontrolės priemonėms ar apskaitos įrašų registravimui; • vykdomus tyrimus; • artimus ryšius su žmonėmis (aplinkybėmis), kurių elgesys yra abejotinas.			
3. Ankstesnis apskaitos specialistas • Kokias apskaitos specialisto keitimo priežastis nurodė būsimas klientas? • Ar kiti apskaitos specialistai atsisakė teikti savo paslaugas būsimam klientui? Jeigu taip, paaiškinti. • Ar peržiūrėjome ankstesnių apskaitos specialistų darbo dokumentus? Jeigu peržiūrėjome, apibūdinti nustatytus dalykus, kurie turi įtakos tam, ar prisiimsime užduotį. Jeigu ne, paaiškinti.			
4. Užduoties rizikos veiksniai Nustatyti, ar kyla rizika, turinti įtakos tam, ar prisiimsime užduotį. Apsvarstyti tokius dalykus: • abejonės dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą; • finansinių ataskaitų vartotojai; • neigiamos ūkio šakos tendencijos; • didelės rizikos įmonėse turima nuosavybės dalis; • prasta apskaitos sistema ir įrašai; • didelės žiniasklaidos domėjimasis įmone ir vadovybe; • neįgyvendinami ataskaitų teikimo terminai; • neįprasta ar labai sudėtinga įmonės (veiklos) struktūra ar sandoriai; • gebėjimas sumokėti tinkamą atlygį.			

5. Audito įmonės kompetencija Ar audito įmonė turi būtinų darbuotojų atlikti užduotį? Apsvarstyti: • ar audito įmonėje yra darbuotojų, turinčių tinkamos patirties ir išmanančių ūkio šaką; • išorės ekspertų darbo naudojimas (jeigu būtina); • tinkama UKKP (jeigu reikalaujama pagal audito įmonės politiką).			
6. Nepriklausomumas • Ar esame įsitikinę, kad tam tikriems audito įmonės darbuotojams nedraudžiama atlikti užduoties? • Ar esame įsitikinę, kad nėra didelės grėsmės audito įmonės nepriklausomumui? Jeigu nustatomos grėsmės, nurodyti taikomų apsaugos priemonių pobūdį.			
7. Išankstinės užduoties sąlygos • Ar rengiant finansines ataskaitas būtina vadovautis TFAT? • Ar vadovybė patvirtino, kad supranta tokius dalykus ir prisiima atsakomybę už juos: a) finansinių ataskaitų parengimą pagal TFAT; b) tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; ir c) suteikimą: ○ leidimo gauti visą informaciją, būtiną rengiant finansines ataskaitas; ○ papildomos informacijos, kurios galime prašyti vadovybės, siekdamas atlikti auditą; ir ○ galimybę nevaržomai bendrauti su įmonėje dirbančiais asmenimis, kai toks bendravimas būtinas įrodymams surinkti? • Jeigu nusprendžiama prisiimti užduotį, ar buvo paprašyta pateikti sutartį dėl užduoties ir buvo gautas jos pasirašytas egzempliorius ir pridėtas prie bylos (prieš pradedant užduotį)?			
8. Kitos reikalaujamos procedūros (nurodyti)			
Remiantis pirmiau gauta informacija, ši užduotis turi būti įvertinta kaip (apibrėžti vieną variantą): **Mažos rizikos** **Vidutinės rizikos** **Didelės rizikos** **Neprisiimta** Komentarai:			
Ar šiai užduočiai būtina UKKP? **TAIP** **NE**			

B PRIEDAS

Perskaičiau atsakymus į pirmiau pateiktus klausimus ir sutinku su išvadomis.

Parengė _____ Data _____

Peržiūrėjo _____ Data _____

C PRIEDAS

Sutarties dėl užduoties pavyzdys

Pastaba: šis sutarties dėl užduoties pavyzdys parengtas pagal 2400-ojo TPUS (persvarstyto) pavyzdį. Papildoma medžiaga, kuri gali būti pateikta sutartyje, nurodyta laužtiniuose skliaustuose pasvyruoju šriftu.

[FIRMINIS BLANKAS]

[Data]

Kam [*atitinkamam vadovybės darbuotojui ar UVAA, turinčiam įgaliojimų pasirašyti įmonės vardu*]

[*asmuo*

įmonės pavadinimas

gatvė ir namo numeris

miestas, šalis]

Gerb. _____,

Jūs kreipėtės į mus dėl [*įmonės pavadinimas*] bendrosios paskirties finansinių ataskaitų, kurias sudaro [*20XX m. gruodžio 31 d.*] balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita ir pinigų srautų ataskaita bei svarbių apskaitos metodų santrauka ir kita aiškinamoji informacija, peržiūros. Džiaugiamės galėdami šia sutartimi patvirtinti, kad sutinkame atlikti ir suprantame šią peržiūros užduotį.

Peržiūrą atliksime, siekdami pareikšti toliau nurodytą išvadą dėl finansinių ataskaitų, jeigu ji nebus modifikuojama:

„Remdamiesi atlikta peržiūra nepastebėjome nieko, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia [*arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo*] įmonės [*data*] finansinės būklės ir tą dieną pasibaigusių metų finansinės veiklos rezultatų bei pinigų srautų pagal [*taikomą finansinės atskaitomybės tvarką*]“.

Mūsų išvados forma ir turinys gali būti keičiama atsižvelgiant į peržiūros metu gautus pastebėjimus.

Mūsų atsakomybė

Peržiūrą atliksime pagal 2400-ąjį tarptautinį peržiūros užduočių standartą (TPUS) „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“. Pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) reikalaujama, kad išvadose nurodytume, ar pastebėjome ką nors, kas verčia mus manyti, kad finansinės ataskaitos kaip visuma visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taip pat pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) reikalaujama laikytis atitinkamų etikos reikalavimų.

Pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą) atlikta finansinių ataskaitų peržiūra yra riboto užtikrinimo užduotis. Atliksime procedūras, visų pirmiausia teikdami paklausimus vadovybei ir, jeigu būtina, kitiems įmonei priklausantiems asmenims, bei atliksime analitines procedūras ir įvertinsime gautus įrodymus. Taip pat atliksime papildomas procedūras, jeigu sužinosime dalykų, kurie vers manyti, kad finansinės ataskaitos kaip visuma gali būti reikšmingai iškraipytos. Šias procedūras atliksime tam, kad galėtume pareikšti išvadą dėl finansinių ataskaitų pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą). Pasirinkdami, mūsų manymu, svarbias procedūras, remsimės profesiniu sprendimu, įgytomis žiniomis apie [*įmonės pavadinimas*] ir jos aplinką bei žiniomis apie TFAS ir jų taikymą atitinkamoje ūkio šakoje.

Peržiūra – tai ne finansinių ataskaitų auditas, todėl:

a) kyla didesnė nei atliekant auditą rizika, kad peržiūrimose finansinėse ataskaitose esantys reikšmingi iškraipymai gali nepaaiškėti peržiūros metu, net, jeigu peržiūra tinkamai atliekama pagal 2400-ąjį TPUS (persvarstytą);

b) pareikšdami savo ataskaitoje išvadą dėl finansinių ataskaitų peržiūros, aiškiai atsisakome pareikšti auditoriaus nuomonę apie finansines ataskaitas.

[*Ataskaitos pakeitimai*]

Mūsų ataskaitos forma ir turinys gali būti keičiama atsižvelgiant į peržiūros metu pastebėtus dalykus.

[*Ataskaitos naudojimas ir platinimas*]

Peržiūros užduoties ataskaita skirta vien tik [įmonės pavadinimas] ir tiems asmenims, kuriems ją adresuojame. Trečiosioms šalims nepateikiame jokių pareiškimų dėl šių finansinių ataskaitų ir neprisiimame atsakomybės už tai, kad trečiosios šalys ją naudoja.

Prašome, kad mūsų pavadinimas būtų naudojamas tik gavus mūsų sutikimą ir kad informacija, prie kurios pridėjome susirašinėjimą, būtų išleista kartu su tokiu susirašinėjimu, jeigu nesusitarėme kitaip.

[Finansinių ataskaitų įtraukimas į metinę ataskaitą arba pateikimas internetinėje svetainėje]

Vadovybė privalo tiksliai atkurti finansines ataskaitas ir kitą susijusią informaciją, pateiktą metinėje ataskaitoje ar kitame viešai skelbiamame dokumente (elektroniniame ar popieriniame). Ji turi įtraukti nuorodos būdu visas mūsų peržiūrėtas finansines ataskaitas arba jų santrauką. Neprivalome skaityti jūsų svetainėje pateiktos informacijos ar vertinti kitos informacijos, skelbiamos elektroninėje erdvėje, suderinamumą su dokumento originalu.

Jeigu planuojama peržiūros užduoties ataskaitą (ar nuorodą į mūsų ataskaitą) atkurti ar pateikti metinėje ataskaitoje ar kitame dokumente, įskaitant elektronines bylas ar internetinėje svetainėje skelbiamą ataskaitą, viso ketinamo atkurti ar pateikti dokumento kopija turi būti pateikta mums per laikotarpį, per kurį spėtume peržiūrėti prieš ją publikuojant ar pateikiant.

Vadovybės atsakomybė

Peržiūrą atliksime remdamiesi tuo, kad [*vadovybė ir, jeigu būtina, UVAA*] pripažįsta ir supranta, kad jie prisiima atsakomybę už:

a) finansinių ataskaitų rengimą ir teisingą pateikimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;

b) tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; ir

c) suteikimą:

   i) galimybės gauti visą vadovybei žinomą informaciją, kuri svarbi rengiant finansines ataskaitas ir jas teisingai pateikiant, tokią kaip įrašai, dokumentai ir kitos rūšies informacija;

   ii) papildomos informacijos, kurios galime prašyti vadovybės, siekdamas atlikti peržiūrą; ir

   iii) galimybę nevaržomai bendrauti su [*įmonės pavadinimas*] dirbančiais asmenimis, kai toks bendravimas būtinas įrodymams surinkti?

Atlikdami peržiūrą, prašysime [*vadovybės ir, jeigu būtina, UVAA*] rašytinių patvirtinimų dėl mums pateiktų pareiškimų, susijusių su šia peržiūra.

[*Finansinės informacijos parengimas*]

Suprantame, kad [jūs] ar [jūsų darbuotojai] parengs tam tikrą finansinę informaciją ir suras nurodytus dokumentus, kuriuos galėsime naudoti prieš pradėdami užduotį, kurią numatome pradėti 20XX m. vasario 14 d.

Mūsų prašoma finansinė informacija ir dokumentai:

[a) finansinė informacija ir analizė; ir]

[b) kiti nurodyti dokumentai.]

Tai palengvins mūsų darbą ir sumažins išlaidas. Jeigu tokių darbo dokumentų ar kitų dokumentų nepateiksite laiku, mums sunkiau bus atlikti darbą ir teks laikinai neteikti paslaugų arba atsisakyti vykdyti užduotį.

[*Darbo dokumentai*]

Darbo dokumentai, bylos, kita medžiaga, ataskaitos ir darbas, kuris buvo sukurtas ar atliktas užduoties metu, yra mūsų Audito įmonės nuosavybė, todėl laikomas konfidencialia informacija, kurią saugosime pagal mūsų audito įmonės politiką ir procedūras.

[Bylų patikros]

Pagal profesijai taikomus teisės aktus (ir mūsų Audito įmonės politiką) praktikuojančių buhalterių darbą prižiūrintys inspektoriai ar kiti užduoties bylas peržiūrintys asmenys gali periodiškai tikrinti mūsų klientų bylas, siekdami įsitikinti, kad mes laikomės profesinių ir mūsų Audito įmonės standartų. Bylas peržiūrintys asmenys privalo išlaikyti klientų informacijos konfidencialumą.

[Ginčų sprendimas] *(jeigu leidžiama pagal vietos reikalavimus)*

Sutinkate, kad:

a) bet kokie ginčai, kurie gali kilti dėl šios užduoties reikšmės, rezultatų ar vykdymo, prieš pradedant bylą turi būti perduoti tarpininkams; ir

b) sąžiningai dalyvausite tarpininkavimo procese kai tik vena iš užduoties šalių pateiks raštišką prašymą susitarti.

Bet kokį tarpininkavimo procesą, pradėtą dėl šios užduoties, turi vykdyti [tarpininkavimo organizacijos pavadinimas] pagal _____ įstatymus ir atsižvelgdama į savo tarpininkavimo taisykles. Tokio tarpininkavimo proceso rezultatai yra privalomi tik, jeigu šals susitaria juos vykdyti. Tarpininkavimo proceso išlaidas po lygiai pasidalina dalyvaujančios šalys.

[Žalos atlyginimas]

[Patikrinkite ir įsitikinkite, kad formuluotė leidžiama, ir, jeigu leidžiama, ar ji atitinka vietos taisykles ir teisės aktus. Taip pat apsvarstyti galimybę kreiptis teisinio patarimo.]

[Įmonės pavadinimas] sutinka atlyginti, saugoti (remiantis mūsų patarimais ir instrukcijomis) ir ginti mūsų Audito įmonę (ir jos partnerius, agentus ar darbuotojus) nuo bet kokių ir visų nuostolių, išlaidų (įskaitant mokesčius advokatams), žalos, sąnaudų, pretenzijų, reikalavimų ar prievolių, kylančių dėl:

a) to, kad [įmonės pavadinimas] (ar jos direktoriai, pareigūnai, agentai ar darbuotojai) pažeidžia šiame dokumente nurodytas sąlygas, įskaitant, tačiau neapsiribojant pirmiau nurodytomis nuostatomis, netinkamą ar neleistiną mūsų užduoties ataskaitos ar finansinių ataskaitų, kuriomis remiantis buvo išleista užduoties ataskaita, bei bet kokių kitų darbo rezultatų, kuriuos jums suteikė mūsų Audito įmonė, naudojimą;

b) vykdant šią užduotį mūsų suteiktų paslaugų, jeigu kompetentingos jurisdikcijos teismas pripažino, kad tokie nuostoliai, išlaidos, žala ir sąnaudos susidarė dėl mūsų Audito įmonės neatsargumo. Jeigu dalykas išsprendžiamas ne teisme, kartu susitarsime dėl žalos atlyginimo sumos, kurią turės sumokėti jūsų įmonė.

[Laikas]

Dėsime visas pastangas atlikti užduotį per sutartą laiką, nurodytą šioje sutartyje. Tačiau neprisiimame atsakomybės už neatliktą ar vėluojamą atlikti užduotį dėl priežasčių, kurių nekontroliuojame, įskaitant [įmonės pavadinimas] laiku neįvykdytus įsipareigojimus.

[Atlygiai pagal įprastus įkainius]

Atlygis už mūsų profesines paslaugas apskaičiuojamas pagal mūsų įprastus įkainius, pridedant tiesiogines išlaidas grynaisiais pinigais ir atitinkamus mokesčius. Atlygis turi būti sumokėtas iš karto, kai suteikiama paslauga. Atlygis už papildomas paslaugas apskaičiuojamas atskirai.

[arba]

[Apskaičiuoti atlygiai]

Apskaičiavome, kad mūsų atlygis už atliktą peržiūros užduotį lygus [suma] EUR ir tiesioginėms išlaidoms grynaisiais pinigais bei atitinkamiems mokesčiams. Apskaičiuodami šį atlygį laikėmės prielaidos, kad jūsų darbuotojai bendradarbiaus ir kad nesusidursime su netikėtomis aplinkybėmis.

Jeigu reikės gerokai daugiau laiko, kartu aptarsime priežastis ir susitarsime dėl atlygio perskaičiavimo prieš patirdami papildomas išlaidas.

Sąskaita bus išrašyta, kai darbas jau bus vykdomas, ir apmokėta ją pateikus.

[Avansas]

Prieš pradėdami teikti paslaugas, paprašysime sumokėti [suma] EUR avansą. Avanso suma bus atimta iš galutinėje sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos, o nepanaudota dalis bus grąžinta gavus visus nesumokėtus atlygius ir padengus išlaidas, susijusias su šia užduotimi.

[Sąskaitos faktūros pateikimas]

Sąskaitos faktūros su nurodytomis atlygio ir išlaidų sumomis bus pateikiamos kiekvieną mėnesį ir apmokamos jas gavus. Jeigu sąskaitos neapmokamos per 30 dienų nuo sąskaitos pateikimo datos, jos gali būti laikomos neapmokėtomis, todėl kas mėnesį bus skaičiuojamos [skaičius] proc. palūkanos. Pasiliekame teisę laikinai neteikti paslaugų arba atsisakyti vykdyti šią užduotį, jeigu nustatome, kad jūsų sąskaitos faktūros laikomos neapmokėtomis. Jeigu reikės imtis veiksmų ir išieškoti nesumokėtas sumas, sutinkate padengti išieškojimo išlaidas ir mokesčius advokatams.

[Sutarties nutraukimas]

Jeigu nuspręsime neteikti paslaugų dėl neapmokėtų sąskaitų ar kitų priežasčių, nurodytų šioje sutartyje, mūsų užduotis bus laikoma atlikta jums raštu pateikus įspėjimą apie sutarties nutraukimą, net jeigu nebaigėme rengti ataskaitos. Privalėsite atlyginti už visą dirbtą laiką ir padengti visas išlaidas grynaisiais pinigais, patirtas iki sutarties nutraukimo datos.

[Išlaidos dėl vyriausybės reikalavimų vykdymo ar teisinių procesų]

Jeigu privalome atsakyti į teismo šaukimą, vykdyti teismo nutartį, valstybinės institucijos reikalavimą, atlikti kitus procesinius veiksmus, parengti dokumentus ir (arba) pateikti parodymus, susijusius su informacija, kurią gavome ir (arba) parengėme per šią užduotį, jūs sutinkate atlyginti už įprastas darbo valandas, per kurias vykdėme tokius reikalavimus, ir padengti visas patirtas išlaidas grynaisiais pinigais (įskaitant taikomus mokesčius).

[Kitos paslaugos]

Jeigu reikia, be pirmiau nurodytos peržiūros užduoties [jeigu galima pagal vietos teisės aktus] galime parengti kitas specialias ataskaitas. Vadovybė turės pateikti visą informaciją, kurios reikia parengti tokias ataskaitas ir

jas pateikti laiku atitinkamoms institucijoms.

[Pateikti išsamią informaciją apie kitas teikiamas papildomas paslaugas, susijusias su priežiūros institucijos reikalavimais.]

[Informacijos naudojimas]

Patvirtinote, kad suteiksite visą jūsų turimą asmeninę informaciją, kurios paprašysime tam, kad galėtume atlikti užduotį. Paslaugas teikiame atsižvelgdami į tai, kad:

a) patvirtinate, jog vadovybė gavo bet kokį privalomą pagal taikomus privatumo įstatymus leidimą rinkti, naudoti ir mums atskleisti asmeninę informaciją;

b) visą asmeninę informaciją saugosime pagal mūsų Pareiškimą apie privatumą.

[Informavimas]

Vykdydami šią užduotį galime jus ar kitus informuoti telefonu, faksu, paprastu ar el. paštu arba per kurjerį. Kadangi visą informaciją gali perimti ar kitaip pasinaudoti arba perduoti nenumatyta trečioji šalis, arba informacija gali būti neperduota kuriai nors šaliai, kuriai ji numatyta, arba tik tokiai šaliai, negalime garantuoti ar užtikrinti, kad mūsų informacija bus tinkamai perduota tik numatytam adresatui. Todėl aiškiai atsisakome bet kokio įsipareigojimo ir neprisiimame bet kokios atsakomybės už mūsų perduodamos informacijos, susijusios su šia užduotimi, perėmimą ar nenumatytą atskleidimą. Atsižvelgdami į tai jūs sutinkate, kad mes neprisiimame atsakomybės už asmenų ar įmonių nuostolius ar žalą dėl: informavimo, įskaitant pasekminį, atsitiktinį, tiesioginį ar netiesioginį informavimą; konkrečios žalos, pavyzdžiui, pajamų ar numatyto pelno praradimo; konfidencialios ar asmeninės informacijos atskleidimo ar perdavimo.

[Išvada]

Šioje sutartyje dėl užduoties pateiktos atitinkamos sąlygos, pagal kurias reglamentuojama užduotis ir kurios buvo parengtos tokiai užduočiai atlikti. Šios sutarties dėl užduoties sąlygos viršesnės už bet kokias anksčiau šalių pateiktus žodinius ar rašytinius pareiškimus. Bet kokie reikšmingi šioje sutartyje nurodytų sąlygų pakeitimai ar papildymai įsigalioja tik pateikus rašytinį sutarties pakeitimą, kuri pasirašo visos šalys.

Prašome pasirašyti ir grąžinti pridėtą šios sutarties egzempliorių kaip patvirtinimą, kad suprantate susitarimą dėl finansinių ataskaitų peržiūros ir atitinkamą mūsų atsakomybę bei kad tam pritariate.

Vertiname galimybę [*teikti paslaugą / tęsti paslaugos teikimą*] jūsų įmonei.

Su pagarba

Pasirašė _____

Supranta ir patvirtina [*įmonės pavadinimas*] vardu

Pasirašė _____

_____

[Adresato vardas, pavardė ir pareigos]

Data _____

D PRIEDAS

Kontrolinis žinių apie įmonę klausimynas

SAP = sėkmingai atlikta procedūra

Suprasti įmonę, siekiant nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų		Komentarai	DD nr.	SAP? (T/N) (inicialai)
Sritys, kurias būtina įvertinti				
1.	Ūkio šaka, reguliavimo ir kiti išorės veiksniai, įskaitant TFAT.			
2.	Įmonės pobūdis, įskaitant: a) jos veiklą; b) nuosavybės ir valdymo struktūrą; c) dabartinių ir planuojamų investicijų į tokią įmonę rūšis; d) įmonės struktūrą ir finansavimą; ir e) įmonės tikslus ir strategijas.			
3.	Įmonės apskaitos sistema ir apskaitos įrašai.			
4.	Įmonės pasirinkti taikomi apskaitos metodai.			
Sritys, apie kurias reikia pateikti paklausimus				
1.	**Įvertinimai** Kaip atliekami įvertinimai?			
2.	**Susijusios šalys** Kas yra susijusios šalys? Ar per laikotarpį buvo sudaryti sandoriai su susijusiomis šalimis? Jeigu buvo, koks tokių sandorių tikslas?			
3.	**Svarbūs įvykiai ir sandoriai** Ar buvo reikšmingų, neįprastų ar sudėtingų sandorių, įvykių ar dalykų, kurie turėjo įtakos (arba galėjo turėti įtakos) įmonės finansinės ataskaitoms? Įvertinti: a) reikšmingus verslo veiklos ir operacijų pokyčius; b) reikšmingus sutarčių sąlygų, pavyzdžiui, finansavimo ir paskolų suteikimo sutarčių ar sąlygų, pokyčius; c) reikšmingus apskaitos įrašus ar kitus finansinių ataskaitų koregavimus; d) reikšmingus sandorius, sudarytus arba pripažintus ataskaitiniam laikotarpiui artėjant prie pabaigos; e) neištaisytų iškraipymų, nustatytų per ankstesnes užduotis, būklę; ir f) įmonės sandorių ar santykių su susijusiomis šalimis poveikį ar galimas pasekmes.			

4.	**Apgaulė ir nesilaikymas** Ar faktiškai nustatyta, įtariama arba numanoma, kad: a) yra apgaulės arba neteisėtų veiksmų, veikiančių įmonę? b) įstatymų ar teisės aktų, pavyzdžiui, mokesčių įstatymų ar priežiūros reikalavimų, kurie turi tiesioginės įtakos reikšmingoms finansinės atskaitomybės sumoms ir atskleistai informacijai, nuostatų nesilaikymą.			
5.	**Pobalansiniai įvykiai** Ar per laikotarpį nuo finansinių ataskaitų pateikimo datos iki praktikuojančio asmens ataskaitos datos įvyko įvykių, dėl kurių finansinės ataskaitos turi būti koreguojamos arba jose turi būti atskleidžiama informacija?			
6.	**Veiklos tęstinumo principas** Ar yra neapibrėžtumų dėl veiklos tęstinumo? Jeigu yra, kuo remdamasi vadovybė įvertino, kad įmonė tęs veiklą?			
7.	**Įsipareigojimai** Ar yra reikšmingų pasižadėjimų, sutartinių įsipareigojimų ar neapibrėžtumų, kurie veikia įmonės finansines ataskaitas ir atskleistą informaciją?			
8.	**Nepiniginiai sandoriai** Ar nagrinėjamu ataskaitiniu laikotarpiu buvo reikšmingų nepiniginių sandorių ar sandorių, už kuriuos nebuvo gauta atlygio.			
Sritys, apie kurias nebūtina pateikti paklausimų				
1.	**Protokolai ir sprendimai** Kokių veiksmų buvo imtasi per savininkų susirinkimus (UVAA ir komitetų) ar kitus susirinkimus, kurie gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms?			
2.	**Priežiūros įstaigos** Ar įmonė gavo (ar įmonė tikisi gauti) informacijos iš priežiūros agentūrų, kuri gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms?			
3.	**Nesuderinamumai** Gauti paaiškinimus dėl nesuderinamumų, kurie buvo nustatyti iš kitų paklausimų vadovybei, analitinių procedūrų ar naujų įrodymų.			

Parengė _____ Data _____

Peržiūrėjo _____ Data _____

E PRIEDAS

Analitinių procedūrų pavyzdžiai

Grynieji pinigai

Palyginti bendrą grynųjų pinigų likutį ir atskirų banko sąskaitų (grynųjų pinigų) likučių pokyčius su praėjusių metų atitinkamomis sumomis.

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ar didelių pokyčių.

Gautinos sumos

- Remiantis pajamų pokyčiais palyginti su praėjusiu laikotarpiu, apskaičiuoti tikėtiną einamojo laikotarpio gautinų sumų likutį.
- Palyginti kiekvienos rūšies gautinas sumas (pvz., pardavimo, pardavimo mokesčio ar kitų gautinų sumų) su praėjusiu laikotarpiu.
- Apskaičiuoti gautinų sumų apyvartumą (jeigu prasminga). Palyginti rezultatus su praėjusiu laikotarpiu ir apmokėjimo sąlygomis.
- Palyginti beviltiškų skolų sąnaudų ir pajamų santykį su praėjusiu laikotarpiu.
- Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ar didelių pokyčių.
- Atsižvelgiant į anksčiau atliktų veiksmų rezultatus, įvertinti, ar reikia atlikti papildomas procedūras.
- Jeigu reikia jas atlikti, įvertinti, ar reikia:
  a) praplėsti analitines procedūras ir apimti praėjusius trejus arba ketverius metus, siekiant suprasti tendencijas; ir
  b) išanalizuoti pardavimo pajamas pagal mėnesius, klientus ir pan., siekiant suprasti pardavimo tendencijų pokyčius ir jų įtaką gautinų sumų straipsniui.

Trumpalaikės investicijos

Palyginti:

- bendrą investicijų sumą su praėjusiu laikotarpiu (bendra suma);
- kiekvienos investicijos sudedamąsias dalis arba klasifikaciją su praėjusiu laikotarpiu. Peržiūrėti įmonės investavimo politiką, siekiant įsitikinti, kad atliekamos leidžiamos investicijos;
- vidutinę investicijų grąžą su praėjusiu laikotarpiu;
- faktinę palūkanų normą, nustatytą investicijoms, už kurias gaunamos palūkanos, su sutartyje nurodyta priemonės norma.

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Paskolos ir išankstiniai apmokėjimai

Palyginti:

- paskolas ir išankstinius apmokėjimus su praėjusiu laikotarpiu (bendra suma);
- paskolų ir išankstinius apmokėjimų sudedamąsias dalis su praėjusiu laikotarpiu;
- faktinę palūkanų normą (-as) su nustatyta palūkanų norma (-omis).

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Gauti išsamios informacijos apie naujas ar pratęstas paskolų ar išankstinių apmokėjimų sutartis.

Ilgalaikės investicijos

Palyginti:

- ilgalaikes investicijas su praėjusiu laikotarpiu (bendra suma);
- ilgalaikių investicijų sudedamąsias dalis su praėjusiu laikotarpiu;
- pajamas iš ilgalaikių investicijų su praėjusiu laikotarpiu, įskaitant dividendus ar investuotojo gaunamą pajamų dalį, arba įmonės, į kurią investuojama, nuostolius (nuosavybės metodas).

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Ilgalaikis materialusis turtas

Palyginti:

- ilgalaikį materialųjį turtą su praėjusiu laikotarpiu (bendra suma);
- ilgalaikio materialiojo turto sudedamąsias dalis (savikainą, įsigytą ir perleistą turtą, nurašytą turtą ir pan.) su praėjusiu laikotarpiu;
- nusidėvėjimo sąnaudas su praėjusiu laikotarpiu;
- per laikotarpį įsigytą turtą su patvirtintu biudžetu, skirtu ilgalaikiam materialiajam turtui įsigyti (jeigu yra).

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Atsargos

Palyginti šiuos su atsargomis susijusius pokyčius ar tendencijas:

- atsargų likutį su praėjusiu laikotarpiu (bendra suma);
- atsargas pagal buvimo vietas su praėjusiu laikotarpiu;
- atsargų sudėtį (žaliavos, nebaigta gamyba, pagaminti gaminiai ir pan.) su praėjusiu laikotarpiu;
- senėjančias atsargas. (Būtina atminti, kad senėjančios atsargos gali rodyti, kad yra pasenusių atsargų arba atsargų perteklius, kurias reikia nurašyti.)
- pardavimo savikainą ir bendrąjį pelną (procentą nuo pardavimo pajamų) per tris paskutinius ataskaitinius laikotarpius;
- atsargų apyvartą per tris paskutinius ataskaitinius laikotarpius;
- atsargų apyvartumą dienomis

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Atsižvelgiant į anksčiau atliktų veiksmų rezultatus, įvertinti, ar reikia atlikti papildomas procedūras. Jeigu reikia jas atlikti, įvertinti, ar reikia:

- praplėsti analitines procedūras ir apimti praėjusius trejus arba ketverius metus, siekiant suprasti tendencijas; ir
- išanalizuoti atsargų lygius, pardavimo pajamas ir pardavimo savikainą pagal mėnesius, siekiant suprasti atsargų pokyčių tendencijas.

Mokėtinos sumos

Palyginti:

- mokėtinas sumas ir sukauptus įsipareigojimus su praėjusiu laikotarpiu (bendra suma);
- mokėtinų sumų ir sukauptų įsipareigojimų (mokėtinų sumų, sukauptos darbo užmokesčio sąnaudos ir pan.) sudėtį su praėjusiu laikotarpiu. Apsvarstyti mokėjimo sąlygų pokyčius, nuolaidas, stambius naujus tiekėjus ar konkurenciją;
- Pagrindiniai rodikliai palyginti su praėjusiais laikotarpiais:
  a) mokėtinų sumų apyvartumas dienomis ([tiekėjams mokėtinos sumos]/[parduotų prekių savikaina] x 365);
  b) kritinis (greitasis) likvidumo koeficientas ([trumpalaikis turtas / atsargos] / [trumpalaikiai įsipareigojimai];
  c) bendrojo (einamojo) likvidumo koeficientas ([trumpalaikis turtas] / [trumpalaikiai įsipareigojimai].

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Ilgalaikės skolos

Palyginti:

- bendrą ilgalaikių skolų likutį su praėjusiu laikotarpiu;
- ilgalaikių skolų sudėtį su praėjusiu laikotarpiu;
- Pagrindiniai rodikliai palyginti su praėjusiais laikotarpiais:
  a) skolų ir nuosavo kapitalo santykis ([ilgalaikės skolos] / [bendra nuosavo kapitalo suma];
  b) įsiskolinimo koeficientas ([bendra įsiskolinimų suma] / [bendra turto suma];
  c) palūkanų koeficientas ([pelnas prieš pelno mokestį] / [palūkanos].

Gauti paaiškinimus dėl netikėtų ir (arba) didelių pokyčių bei dokumentuoti pastebėjimus.

Pajamos ir sąnaudos

Gauti ar parengti palyginamuosius sugrupuotų pelno ataskaitos straipsnių aprašus ir juos palyginti su praėjusio laikotarpio aprašais ir biudžetu (jeigu toks yra).

Apskaičiuoti pokyčius ir koeficientus, taip pat aptarti ir dokumentuoti reikšmingus pokyčius, palygintus su praėjusiais laikotarpiais:

- pagrindinių finansinių koeficientų ir pagrindinių veiklos rodiklių pokyčius;
- pardavimo pajamų (bendros sumos) ir pardavimo pajamų pagal funkcijas (produkcijos linijas, geografinius regionus ir pan.) pokyčius;
- apsvarstyti galimybę palyginti pardavimo pajamas pagal mėnesius ir (arba) pagal klientus su praėjusiais laikotarpiais;
- parduotų grąžintų prekių, kreditinių sąskaitų faktūrų ir pan. sumų procentinė dalis nuo pardavimo pajamų;
- bendrasis pelnas (bendra suma) ir bendrasis pelnas pagal funkcijas;
- darbo užmokesčio sąnaudos (bendra suma);
- atskaitymų iš darbo užmokesčio ir išmokų procentinė dalis nuo darbo užmokesčio palyginti su ankstesnėmis ir pagal teisės aktus nustatytomis normomis;
- sąnaudų straipsniai pagal pagrindines grupes ir kategorijas;
- santykiai tarp straipsnių, pavyzdžiui komisinių procentinė dalis nuo pardavimo pajamų ir siuntimo mokesčių procentinė dalis nuo įsigijimo sąnaudų;
- palūkanų sąnaudos palyginti su vidutiniu susijusios paskolos likučiu ir pagal teisės aktus nustatyta norma;
- kiti svarbūs koeficientai.

Gauti paaiškinimus dėl pirmiau nustatytų nukrypimų ir dokumentuoti rezultatus.

Pajamos (*apskaičiuotos sumos palyginimas su apskaitos dokumentuose užregistruota suma*)

Jeigu tarp pajamų komponentų nustatyti ryšiai, apsvarstyti galimybę atlikti vadinamą *pagrindinę analitinę procedūrą* ar *bendrų sumų palyginimą* (angl. *proof in total*). (Paprastai taikoma butų nuomos, darželių ir sporto klubų pajamoms.)

- sužinoti, kiek pastate yra vienviečių, dviviečių ir triviečių butų;
- pateikti paklausimą dėl per laikotarpį taikytų patvirtintų nuomos kainų kiekvienam tokiam butui;
- sužinoti, kiek per metus butų nebuvo nuomojama, ir palyginti su praėjusiais metais;
- palyginti laukiamas pajamas, kai išnuomojami visi butai ([butų skaičius] x [nuomos kaina]), iš kurių atimti prarastas pajamas už neišnuomotus butus ir pan.;
- palyginti laukiamas ir faktines pajamas.

Gauti paaiškinimus dėl pirmiau nustatytų nukrypimų ir dokumentuoti rezultatus.

F PRIEDAS

Veiklos tęstinumo įvykiai ir sąlygos

Šis sąrašas paimtas iš 2400-ojo TPUS (persvarstyto) A93 dalies. Jis neišsamus, be to tokių įvykių ar sąlygų poveikį galima sumažinti kitais veiksniais.

Įvykiai ar sąlygos, dėl kurių gali kilti abejonių dėl veiklos tęstinumo prielaidos taikymo	
Kategorija	**Komentarai**
Finansiniai įvykiai ar sąlygos	
1. Grynojo įsipareigojimo arba grynojo trumpalaikio įsipareigojimo pozicija.	
2. Artėja terminuotų skolų grąžinimo data ir mažai tikėtina, kad jis bus pratęstas arba skola bus grąžinta; arba per didelis pasitikėjimas trumpalaikiu skolinimusi ilgalaikiam turtui finansuoti.	
3. Požymiai, kad kreditoriai nebeteiks finansinės paramos.	
4. Istorinėse arba perspektyvinėse finansinėse ataskaitose pateikiami neigiami pagrindinės veiklos pinigų srautai.	
5. Neigiami pagrindiniai finansiniai rodikliai	
6. Dideli pagrindinės veiklos nuostoliai arba didelis turto, naudojamo pinigų srautams kurti, vertės sumažėjimas.	
7. Vėluojama mokėti dividendus arba jie nebemokami.	
8. Nesugebėjimas laiku atsiskaityti su kreditoriais.	
9. Nesugebėjimas įvykdyti paskolų sutarčių sąlygų.	
10. Perėjimas nuo pirkimo skolon prie atsiskaitymo su tiekėjais gaunant prekes.	
11. Nesugebėjimas gauti finansinių išteklių, būtinų kurti naują produktą ar vykdyti kitas investicijas.	
Veiklos įvykiai ir sąlygos	
1. Vadovybės ketinimai likviduoti įmonę arba nutraukti veiklą.	
2. Pagrindinių vadovų netekimas, kai nėra juos pakeičiančių asmenų.	
3. Pagrindinės rinkos, pagrindinio kliento (-ų), frančizės, licencijos ar pagrindinio tiekėjo (-ų) netekimas.	
4. Sunkumai dėl darbuotojų.	
5. Svarbių atsargų trūkumas.	
6. Itin sėkmingai veikiančio konkurento atsiradimas.	
Kiti įvykiai ir sąlygos	
1. Kapitalui keliamų ar kitų teisės aktų reikalavimų nesilaikymas.	
2. Vykstantis teismo procesas ar priežiūros institucijų vykdomos procedūros prieš įmonę, kurie, priėmus įmonei nepalankų sprendimą, sudarytų sąlygas ieškiniams, kurių įmonė greičiausiai negalėtų įvykdyti.	
3. Įstatymų ar teisės aktų arba vyriausybės politikos pokyčiai, kurie, tikėtina, neigiamai paveiks įmonę.	
4. Nelaimės, nuo kurių įmonė nebuvo arba buvo nepakankamai apsidraudusi.	

G PRIEDAS

Kontrolinio bylos užbaigimo klausimyno pavyzdys

SAP = sėkmingai atlikta procedūra

		Komentarai	DD nr.	SAP? (T/N) inicialai?
Bendra informacija				
1.	**Kokybės kontrolė** Ar užduotis atlikta laikantis audito įmonės kokybės kontrolės politikos ir procedūrų?			
2.	**Nepriklausomumas** Ar nuo užduoties pradžios buvo nustatyta naujų grėsmių nepriklausomumui?			
3.	**Suprasti įmonę** Ar buvo gautos ir dokumentuojamos žinios apie įmonę ir TFAT, kurių pakaktų: • nustatyti finansinių ataskaitų sritis, kuriose, tikėtina, gali būti reikšmingų iškraipymų? • parengti procedūras, apimančios šias sritis?			
4.	**Paklausimai ir analitinės procedūros** Ar parengtų ir atliktų procedūrų pakanka surinkti tinkamų įrodymų apie: • visus reikšmingus finansinių ataskaitų straipsnius, įskaitant atskleistą informaciją? • finansinių ataskaitų sritis, kuriose, tikėtina, gali būti reikšmingų iškraipymų?			
5.	**Papildomos procedūros** Ar žinojome apie dalyką (-us), kuris verčia manyti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos? Jeigu taip, ar parengtų ir atliktų papildomų procedūrų pakanka, kad galėtume: • padaryti išvadą, kad yra mažai tikėtina, jog finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos dėl tokio dalyko (-ų)? • nustatyti, kad dėl dalyko (-ų) finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos?			
6.	**Veiklos tęstinumo principas** Ar sužinojome apie įvykius ar sąlygas, dėl kurių gali kilti didelių abejonių įmonės gebėjimų tęsti veiklą? Jeigu taip, ar pateikėme vadovybei paklausimų apie planuojamus veiksmus, įvertinome atsakymus ir suformavome išvadą apie įmonės gebėjimą tęsti veiklą?			
7.	**Užbaigimo procedūros** Ar visi suplanuoti paklausimai ir (arba) analizė bei būtinos papildomos procedūros buvo užbaigtos ir padarytos išvados buvo nurodytos darbo dokumentuose?			

8.	**Pobalansiniai įvykiai** Ar sužinojome, kad per laikotarpį nuo finansinių ataskaitų pateikimo datos iki praktikuojančio asmens ataskaitos datos įvyko įvykių, dėl kurių finansinės ataskaitos turi būti koreguojamos arba jose turi būti atskleidžiama informacija? Jeigu sužinojome, ar paprašėme vadovybės koreguoti tokius iškraipymus ar finansinėse ataskaitose atskleisti papildomą informaciją?			
9.	**Nustatyti iškraipymai** • Ar vadovybės buvo paprašyta ištaisyti nustatytus iškraipymus, išskyrus akivaizdžiai nereikšmingus? • Jeigu vadovybė atsisakė koreguoti nustatytus iškraipymus, ar pateiktos priežastys laikomos tinkamomis?			
10.	**Rašytiniai pareiškimai** Ar byloje yra pasirašytas vadovybės pareiškimų laiškas, kuris turi būti pateiktas pagal 2400-ojo TPUS 61–64 dalių reikalavimus?			
11.	**Bylos peržiūra** • Ar visi darbo dokumentai buvo peržiūrėti, juose buvo nurodyti inicialai ir data? • Ar gali būti atsakyta į bylą peržiūrėjusių asmenų klausimus? • Ar visi neišspręsti užduočių klausimai buvo išsiaiškinti su vadovybe, o detalės dokumentuotos?			
12.	**Informavimas** Ar informavome vadovybę ir, jeigu būtina, UVAA apie visus dalykus, susijusius su peržiūros užduotimi, kurie, mūsų profesiniu vertinimu, yra labai svarbūs ir verti jų			
13.	**Finansinių ataskaitų tvirtinimas** Ar vadovybė (ir (arba) UVAA) prisiėmė atsakomybę už galutines finansines ataskaitas? Jeigu prisiėmė, nurodyti datą: _____			
14.	**Nukrypimai nuo biudžeto** Ar visas užduoties vykdymo laikas buvo užregistruotas ir pateikti paaiškinimai dėl didelių nukrypimų nuo planuoto laiko?			
Finansinių ataskaitų pateikimas ir informacijos jose atskleidimas				
1.	**Bandomasis balansas** Ar bandomasis balansas ir sąskaitų planas buvo suderintas su galutinėmis finansinėmis atskaitomis?			
2.	**Finansinės atskaitomybės tvarka** Ar finansinėse ataskaitose aiškiai apibūdinta TFAT ir nėra netikslios apibrėžiamosios arba apribojamosios kalbos?			
3.	**Sąvokos** Ar vartojamos tinkamos sąvokos ir finansinių ataskaitų pavadinimai?			

4.	**Apskaitos metodai** Ar apskaitos metodai (pasirinkti ir taikomi): • tinkamai atskleisti svarbioje apskaitos politikoje? • atitinka TFAT, tinkami konkrečiomis aplinkybėmis ir taikomi nuosekliai?			
5.	**Įvertinimai** Ar vadovybės atlikti įvertinimai yra pagristi?			
6.	**Atskleista informacija** • Ar finansinėse ataskaitose pateikta informacija yra svarbi, patikima, palyginama ir suprantama? • Ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama tinkama informacija, kuria remdamiesi numatomi vartotojai gali suprasti reikšmingų sandorių ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai? • Ar būtina atskleisti ne tik pagal TFAT reikalaujamą privalomą, bet ir papildomą informaciją?			
7.	**Teisingo pateikimo tvarka** • Ar bendras finansinių ataskaitų pateikimas, struktūra ir turinys atitinka taikomą tvarką? • Ar finansinėse ataskaitose, įskaitant susijusį aiškinamąjį raštą, pateikiami pagrindiniai sandoriai ir įvykiai taip, kad atitiktų teisingo pateikimo arba, jeigu būtina, tikro ir teisingo vaizdo finansinių ataskaitų kaip visumos kontekste koncepciją?			
Ataskaitos teikimas				
1.	**2400-ojo TPS (persvarstyto) reikalavimai** Ar peržiūros ataskaitos forma, turinys ir data atitinka 2400-ojo TPUS (persvarstyto) reikalavimus?			

Parengė _____ Data _____

Peržiūrėjo _____ Data _____

H PRIEDAS

Vadovybės rašytinių pareiškimų pavyzdžiai

Pastaba: papildoma medžiaga, kuri gali būti pateikta sutartyje, nurodyta laužtiniuose skliaustuose pasvyruoju šriftu.

[FIRMINIS BLANKAS]

[Data] (tokia pati kaip peržiūros užduoties ataskaitos data arba labai artima data)

Kam [audito įmonės Auditoriui (-iams)

gatvė, miestas, šalis]

Gerb. _____,

Ši sutartis dėl užduoties pateikta dėl jūsų atliekamos [*įmonės pavadinimas*] 20XX m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų peržiūros, pirmiausia teikiant paklausimus ir atliekant analitines procedūras, siekiant įgyti ribotą užtikrinimą apie tai, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos.

Pripažįstame, kad atsakome už finansinių ataskaitų pateikimą pagal [*TFAT*] ir vidaus kontrolės priemonių paengimą ir įgyvendinimą, siekiant neleisti atsirasti ir nustatyti apgaulę ir klaidas.

Suprantame, kad jūsų peržiūros procedūras pirmiausia sudaro paklausimai ir analitinės procedūros, kurios rengiamos ne tam, kad galima būtų nustatyti (ir nesitikima, kad jas atliekant galima bus atskleisti) apgaulę, trūkumus, klaidas ar kitus nukrypimus, jeigu tokių yra.

Tam tikri šioje apibūdinti pateikti pareiškimai pateikiami tik dėl konkrečių dalykų, kurie laikomi reikšmingi. Straipsnis, neatsižvelgiant į piniginę vertę, laikomas svarbiu, jeigu tikėtina, kad jo nepateikus finansinėse ataskaitose arba jį iškraipius, būtų padaryta įtaka protingo asmens, pasitikinčio finansinėmis ataskaitomis, sprendimui.

Patvirtiname, kad (remdamiesi savo žiniomis ir įsitikinimu, nustatytu pateikus klausimus, kurie, mūsų manymu, būtini, siekiant gauti tinkamos informacijos):

Finansinės ataskaitos

a) Įvykdėme savo pareigą, nurodytą [*data*] išleistose peržiūros užduoties sąlygose, parengti finansines ataskaitas pagal [*TFAT*], ypač finansines ataskaitas pateikti teisingai pagal minėtą tvarką.

b) Svarbios prielaidos, taikytos atliekant apskaitinius įvertinimus, [*įskaitant vertinimą tikrąja verte*], yra pagrįstos.

c) Santykiai ir sandoriai su susijusiomis šalimis buvo tinkamai apskaityti ir atskleisti pagal [*TFAT*] reikalavimus.

d) Visi įvykiai, kurie įvyko po finansinių ataskaitų datos ir kurie pagal [*TFAT*] turi būti koreguojami ir atskleidžiami, buvo koreguoti ir atskleisti.

e) Neištaisytų iškraipymų poveikis (tiek atskirai, tiek kartu) finansinėms ataskaitoms kaip visumai yra nereikšmingas. Neištaisytų iškraipymų sąrašas pridėtas prie šios sutarties dėl užduoties.

f) *[Bet kokie kiti pareiškimai, kurių reikia pagrįsti peržiūros įrodymus, susijusius su finansinėmis ataskaitomis.]*

Pateikta informacija

a) Jums suteikėme:

   i) galimybę gauti visą mums žinomą informaciją, kuri svarbi rengiant finansines ataskaitas, tokią kaip įrašai, dokumentai ir kitos rūšies informacija;

   ii) papildomą informaciją, kurios mūsų prašėte, kad galėtumėte atlikti mūsų peržiūrą;

   iii) galimybę nevaržomai bendrauti su įmonėje dirbančiais asmenimis, kai nustatote, kad toks bendravimas būtinas atlikti peržiūrą; ir

   iv) visą informaciją, kuria finansinėse ataskaitose pagrindžiama veiklos tęstinumo prielaida.

b) Apskaitos dokumentuose užregistravome visus sandorius, kurie yra atspindėti finansinėse ataskaitose.

c) Atskleidėme visą informaciją apie mums žinomą ar įtariamą apgaulę, kuri turi įtakos įmonei ir kuri apima:

   i) vadovybę;

   ii) darbuotojus, kurie vaidina svarbų vaidmenį vidaus kontrolės sistemoje; arba

   iii) kitus asmenis, kurių apgaulė gali turėti reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms.

d) Atskleidėme visą informaciją dėl įtariamų apie apgaulę, turinčią įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms, apie kuriuos pranešė esami ar buvę darbuotojai, analitikai, priežiūros institucijų darbuotojai ar kiti asmenys.

e) Atskleidėme informaciją apie visus žinomus ar įtariamus įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo atvejus, kurių poveikis turi būti įvertintas rengiant finansines ataskaitas.

f) Atskleidėme įmonės susijusias šalis ir visus mums žinomus santykius bei sandorius su susijusiomis šalimis.

g) atskleidėme visus reikšmingus pasižadėjimus, sutartinius įsipareigojimus ar neapibrėžtumus, kurie turi ar gali turėti įtakos įmonės finansinėms ataskaitoms.

h) Finansinėse ataskaitose parodėme visus reikšmingus nepiniginius sandorius ar sandorius, už kuriuos įmonė negavo atlygio, įvykdytus nagrinėjamu laikotarpiu.

i) *[Bet kokie kiti būtini rašytiniai pareiškimai.]*

Su pagarba

_____

[Generalinio direktoriaus ar kito atitinkamo vadovo vardas, pavardė ir pareigos]

[Vyriausiojo buhalterio ar kito atitinkamo apskaitos specialisto vardas, pavardė ir pareigos]

H PRIEDAS

I PRIEDAS

Modifikuotų ataskaitos išvadų pavyzdžiai

Pastaba: ataskaitos pavadinimas, adresatas ir būtinos pastraipos (pavyzdžiui, įžanginė, vadovybės ir praktikuojančio asmens atsakomybės bei peržiūros užduoties pobūdžio pastraipos) šiuose pavyzdžiuose nepateiktos.

A. SĄLYGINĖ išvada – negalima surinkti įrodymų kad buvo užregistruotos visos pajamos

Sąlyginės išvados pagrindas

Kaip ir daugelis ne pelno organizacijų, [*ne pelno organizacijos pavadinimas*] pajamas sudaro paaukoti pinigai, todėl sunku nustatyti, ar jos visos buvo užregistruotos. Todėl negalime atlikti procedūrų, kurios laikomos būtinomis, siekiant nustatyti, ar buvo užregistruotos visos paaukotos sumos. Atsižvelgdami į tai procedūras taikėme [*ne pelno organizacijos pavadinimas*] dokumentuose užregistruotoms sumoms. Todėl negalėjome nustatyti, ar reikia koreguoti iš aukų gautas pajamas, taip pat pajamas, didesnes nei sąnaudos, operacijų, atliktų per metus, kurie baigėsi [*metų pabaigos data*], pinigų srautus, trumpalaikį ir grynąjį turtą.

Sąlyginė išvada

Remdamiesi atlikta peržiūra, išskyrus pastraipoje „Sąlyginės nuomonės pagrindas“ aprašyto dalyko poveikį, nepastebėjome nieko, kas verstų manyti, kad čia pateiktos finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) *[...]*.

B. SĄLYGINĖ išvada – nesilaikoma politikos, privalomos pagal finansinės atskaitomybės tvarką

Sąlyginės išvados pagrindas

Kaip nurodyta finansinių ataskaitų [*numeris*] pastaboje, įmonės ilgalaikės gautinos sumos apskaitomos savikaina, atėmus beviltiškų skolų atidėjinio sumas. Tai neatitinka [*TFAT*] reikalavimų, pagal kuriuos ilgalaikes gautinas sumas privaloma diskontuoti. Jeigu vadovybė būtų diskontavusi ilgalaikes gautinas sumas, šių sumų likutis būtų sumažėjęs [*suma*] EUR.

Atitinkamai pardavimo pajamos būtų sumažintos [*suma*] EUR, o pelnas prieš mokesčius, pelno mokesčio sąnaudos ir akcininkų nuosavas kapitalas būtų sumažintas atitinkamai [*suma*] EUR, [*suma*] EUR ir [*suma*] EUR.

Sąlyginė išvada

Remdamiesi atlikta peržiūra, išskyrus pastraipoje „Sąlyginės nuomonės pagrindas“ aprašyto dalyko poveikį, nepastebėjome nieko, kas verstų manyti, kad čia pateiktos finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (*arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo*) [*įmonės pavadinimas*] finansinės būklės [*datą*] ir tą dieną pasibaigusių metų finansinės veikos rezultatų ir pinigų srautų *[...]*.

C. NEIGIAMA išvada – nesilaikoma taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, poveikis paplitęs

Neigiamos išvados pagrindas

Kaip nurodyta finansinių ataskaitų [*numeris*] pastaboje, įmonė finansinėse ataskaitose nurodė tam tikrą nuomą kaip veiklos nuomą. Tokia informacija neatitinka [*TFAT*] reikalavimų, pagal kuriuos nuoma turi būti apskaitoma kaip finansinė nuoma. Jeigu įmonė būtų užregistravusi nuomą kaip finansinę nuomą, tai būtų turėję didelės įtakos pagal finansinę nuomą nuomojamo turto vertei ir įsipareigojimams, bendrosioms pajamoms ir nepaskirstytajam pelnui.

Neigiama išvada

Remdamiesi atlikta peržiūra ir tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais pareiškiame, kad dėl „Neigiamos nuomonės pagrindo“ pastraipoje nurodyto dalyko reikšmingumo konsoliduotos finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) [*įmonės pavadinimas...*] finansinės būklės.

D. ATSISAKYMAS pareikšti išvadą – paplitęs apimties ribojimas

Atsisakymo pareikšti išvadą pagrindas

Per metus įmonei žalos padarė didelis potvynis, dėl kurio buvo sugadinta daugybė popierinio formato dokumentų ir kompiuterinė įranga. Nors įmonė dėjo pastangas, kad atkurtų apskaitos sistemą ir įrašus, tačiau mums nepavyko atlikti daugelio peržiūros procedūrų, kurios, mūsų nuomone, buvo svarbios. Todėl negalėjome nustatyti, ar būtų reikėję koreguoti [*įmonės pavadinimas*] finansines ataskaitas.

Atsisakymas pareikšti išvadą

Dėl „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje aprašytų dalykų reikšmingumo negalėjome surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad galėtume suformuoti išvadą dėl čia pateiktų finansinių ataskaitų. Todėl

nepareiškiame išvados dėl šių finansinių ataskaitų.

E. ATSISAKYMAS pareikšti išvadą – paplitusi apgaulė

Atsisakymo pareikšti išvadą pagrindas

Kaip nurodyta finansinių ataskaitų [*numeris*] pastaboje įmonė nustatė reikšmingą apgaulės atvejį, kuris dabar tiriamas. Iki šiol, kai buvo sužinotas tokios apgaulės mastas, neįmanoma nustatyti, kokie finansinių ataskaitų [*pajamų, gautinų sumų, atsargų, pardavimo savikainos ar kitų sričių*] koregavimai yra būtini.

Atsisakymas pareikšti išvadą

Dėl „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje aprašytų dalykų reikšmingumo negalėjome surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad galėtume suformuoti išvadą dėl čia pateiktų finansinių ataskaitų. Todėl nepareiškiame išvados dėl šių finansinių ataskaitų.

Pastaba: kaip nurodyta TAUSV vadovo įžangos trečioje pastraipoje, TAUSV standartai nėra viršesni už konkrečios šalies įstatymus ir teisės aktus. Peržiūros ataskaitos formuluotė turi būti pasirenkama atsižvelgiant į jurisdikcijos, pagal kurią praktikuojantis teikia ataskaitą, įstatymus ir teisės aktus. Todėl ne visi šiame Vadove pateikti pavyzdžiai gali būti tinkami pagal visas jurisdikcijas.