This International Auditing Practice Statement 1005, “The Special Considerations in the Audit of Small Entities” of the International Auditing and Assurance Standards Board, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in January 2008 in the English language, has been translated into Lithuanian by the Lithuanian Chamber of Auditors in January 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language.

Šį Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos 1005-ąjį tarptautinį audito praktinį nurodymą „Mažų įmonių audito ypatumai“, paskelbtą Tarptautinės buhalterių federacijos (TBF) 2008 m. sausio mėn. anglų kalba, Lietuvos auditorių rūmai išvertė į lietuvių kalbą 2009 m. sausio mėn. ir platina su TBF leidimu. Tarptautinė buhalterių federacija neprisiima atsakomybės už vertimo tikslumą ir išsamumą ar už veiksmus, kurie gali iš to kilti. Visų TBF dokumentų patvirtintas tekstas yra tas, kurį TBF paskelbė anglų kalba.

Šį Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos 1005-ąjį tarptautinį audito praktinį nurodymą „Mažų įmonių audito ypatumai“, paskelbtą Tarptautinės buhalterių federacijos (TBF) 2008 m. sausio mėn. anglų kalba, Lietuvos auditorių rūmai išvertė į lietuvių kalbą 2009 m. sausio mėn. ir platina su TBF leidimu. Tarptautinio audito praktinio nurodymo vertimo procesas buvo apsvarstytas TBF, o vertimas atliktas pagal tvarką *„Leidimas tvirtinti, kad Tarptautinė buhalterių federacija apsvarstė Verčiančiojo procesą, naudojamą verčiant standartus ir gaires“*. Viso tarptautinio audito nurodymo patvirtintas tekstas yra tas, kurį TBF paskelbė anglų kalba.

1005 TARPTAUTINIS AUDITO PRAKTINIS NURODYMAS

MAŽŲ ĮMONIŲ AUDITO YPATUMAI

(Šis nurodymas galioja)

TURINYS

	Pastraipa
Įžanga	1-4
Mažų įmonių požymiai	5-18
Paaiškinimai, kaip taikyti tarptautinius standartus auditui	19
Atsakomybė: 200–299 TSA	20-41
Planavimas: 300–399 TSA	42-53
Vidaus kontrolė: 400–499 TSA	54-65
Audito įrodymai: 500–599 TSA	66-101
Audito išvados ir ataskaitos: 700–799 TSA	102-106
1 priedas. Paaiškinimai, kaip taikyti TSA, kai auditorius taip pat sudaro mažos įmonės apskaitos įrašus ir finansinę atskaitomybę	
2 priedas. Kur aptarti mažų įmonių audito ypatumai	

1005-as tarptautinis audito praktinis nurodymas (TAPN) „Mažų įmonių audito ypatumai“ turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į tarptautinių kokybės kontrolės, audito, peržvalgos, kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų standartų pratarmę, kur apibrėžtas TAPN taikymas ir teisinė galia.

2002 m. rugsėjo mėn. Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (TAUSV) nutarė, kad šis tarptautinis audito praktinis nurodymas (TAPN) turėtų būti pakeistas atsižvelgiant į tarptautinius standartus auditui (TSA), išleistus nuo 1999 kovo mėn. iki 2003 m. kovo mėn. ir, jei prireiktų, klausimai, susiję su mažų įmonių auditu, turėtų būti įtraukti į TSA, išleistus po 2003 m. kovo mėn.

Įsigaliojus susijusių TSA pataisymams, nuorodos iš šio TAPN bus atšauktos.

Todėl skaitytojams patariama atsižvelgti ne tik į šio TAPN nuorodas, bet ir į klausimus, susijusius su mažų įmonių auditu, įtrauktus po 2003 m. kovo mėn. išleistuose TSA.

Įžanga

1. Tarptautiniai standartai auditui (TSA) apima bendruosius principus ir būtinas procedūras kartu su susijusiomis nuorodomis, į kurias atsižvelgiama atliekant bet kurios įmonės finansinės ataskaitos auditą nepriklausomai nuo įmonės dydžio, jos teisinio statuso, nuosavybės formos, valdymo struktūros ar veiklos pobūdžio. TAUSV[1] pripažįsta, kad atliekant mažų įmonių auditą kyla specifinių klausimų. Šis tarptautinis audito praktinis nurodymas (TAPN) nenustato jokių naujų reikalavimų, susijusių su mažų įmonių auditu. Jame taip pat nėra numatyta galimybė nesilaikyti TSA reikalavimų. Visi mažų įmonių auditai turi būti atliekami pagal TSA.
2. Šio TAPN tikslas – apibūdinti paprastai mažoms įmonėms būdingus požymius ir parodyti, kokią įtaką jie gali turėti TSA taikymui. Šiame TAPN:
   a) aptariami mažų įmonių požymiai;
   b) pateikiamos nuorodos, kaip atliekant mažų įmonių auditą taikyti TSA, išleistus iki 2003 m. kovo mėn.
3. Mažos įmonės savininkui-vadovui dažnai būtina pagalba darant apskaitos įrašus ir rengiant finansines atskaitas. Tarptautinės buhalterių federacijos buhalterių profesionalų etikos kodekso (toliau – Kodekso) 8 skyriuje[2] aptariamas nepriklausomumas. Auditoriai, planuojantys teikti kitas paslaugas mažai įmonei, kuri yra audito klientas, turi laikytis Kodekso ir nacionalinių nepriklausomumo reikalavimų. Šio TAPN priede pateiktas paaiškinimas, kaip taikyti TSA, kai auditoriai taip pat tvarko mažos įmonės audito kliento apskaitą ir sudaro finansines atskaitas.
4. TAUSV, nustatydama šiame TAPN pateikiamų nuorodų pobūdį ir apimtį, siekė pateikti tokias nuorodas, kurias, atliekant visus mažų įmonių auditus, būtų galima taikyti bendrai ir kurios padėtų auditoriui priimti profesinį sprendimą dėl TSA taikymo. Detalios procedūrinės nuorodos čia nepateiktos, nes jų buvimas galėtų pakenkti tinkamam profesinio sprendimo naudojimui.

Mažų įmonių požymiai

5. Bet kurios įmonės auditorius audito metodiką taiko atsižvelgdamas į įmonės ir užduoties aplinkybes. Mažos įmonės auditas nuo didelės įmonės audito skiriasi, nes mažos įmonės dokumentai gali būti paprasti, o auditas nėra sudėtingas. Mažos įmonės auditas gali būti atliktas pasitelkus mažiau auditoriaus padėjėjų.
6. Šiuo atveju svarstant, kas yra maža įmonė, atsižvelgiama ne tik į įmonės dydį, bet ir į įmonei būdingus kokybinius požymius. Įmonės dydį nusakantys kiekybiniai požymiai gali būti balanso bendroji suma, pajamos, darbuotojų skaičius, bet šie požymiai nėra galutiniai, todėl remiantis vien tik kiekybiniais požymiais tinkamai apibrėžti mažos įmonės neįmanoma.
7. Šiame TAPN maža įmonė yra įmonė:
   a) kurios nuosavybė ir valdymas yra sutelktas kelių asmenų rankose (dažnai vieno asmens rankose[3]);
   b) kuriai yra būdingi vienas ar keli iš šių požymių:
      i) nedaug pajamų šaltinių;
      ii) nesudėtinga apskaita;
      iii) ribota vidaus kontrolė ir vadovybė turi galimybę nepaisyti kontrolės priemonių.

1 Pirmąjį TAPN parengė ir išleido Tarptautinis audito praktikos komitetas (TAPK). 2002 m. balandžio 1 d. TAPK pakeitė Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (TAUSV).

2 Tarptautinės buhalterių federacijos buhalterių profesionalų etikos kodekso, išleisto 2005 m. birželio mėn. ir įsigaliojusio 2006 m. birželio 30 d., 290 skirsnis.

3 Žodis „asmuo“ reiškia, kad įmonė yra fizinio asmens, o ne kitos įmonės nuosavybė, tačiau šiame TAPN įmonė, kuri yra kitos įmonės nuosavybė, gali būti laikoma „maža įmone“, jei savininkas pasižymi atitinkamais požymiais.

8. Aukščiau pateikti kokybiniai požymiai nėra išsamūs. Jie būdingi ne tik mažoms įmonėms, be to, mažos įmonės nebūtinai turi visus tuos požymius. Šiame TAPN aptariamos mažos įmonės, kurioms paprastai būdingas (a) punkte nurodytas požymis ir vienas ar keli (b) punkte pateikti požymiai.

Nuosavybės ir valdymo koncentracija

9. Mažos verslo įmonės savininkų paprastai turi nedaug, o dažnai − tik vieną savininką. Vadovauti įmonei savininkas gali pasamdyti vadovą, bet dažniausiai kasdieninei įmonės veiklai savininkas vadovauja pats. Panašiai yra ir mažose ne pelno siekiančiose organizacijose ir valstybinio sektoriaus įmonėse: dažnai už įmonės veiklą oficialiai yra atsakingi keli asmenys, bet asmenų, vadovaujančių įmonės kasdieninei veiklai, gali būti nedaug.

10. Terminas „savininkas-vadovas“ šiame TAPN vartojamas kalbant apie įmonių savininkus, kurie vadovauja kasdieninei įmonės veiklai. Jei savininkas kasdieninėje įmonės veikloje nedalyvauja, terminas „savininkas-vadovas“ reiškia tiek savininkus, tiek įmonei vadovauti pasamdytus vadovus.

Nedaug pajamų šaltinių

11. Mažos įmonės paprastai teikia ribotą produktų ar paslaugų asortimentą ir veikia vienoje ar vos keliose vietose. Dėl to įgyti, užfiksuoti ir išlaikyti žinias apie tokią įmonę auditoriui gali būti lengviau nei apie didelę įmonę. Tokiu atveju jam gali būti lengva taikyti įvairiausias audito procedūras. Pavyzdžiui, kartais galima sukurti veiksmingus analitinėse procedūrose vartojamus numatymo modelius. Analitinės procedūros gali suteikti naudingų įrodymų, todėl kartais sumažėja kitų detalių procedūrų taikymo poreikis. Be to, daugelio mažų įmonių apskaitos duomenų kiekis yra nedidelis ir lengvai analizuojamas.

Nesudėtinga apskaita

12. Tam, kad mažos įmonės atitiktų susijusių įstatymų ir reguliavimo institucijų reikalavimus, taip pat patenkintų savo poreikius, įskaitant finansinių atskaitų sudarymą ir auditą, jos turi užregistruoti pakankamą apskaitos įrašų kiekį, todėl apskaitos sistema turi būti tvarkoma taip, kad būtų užtikrinta, kad:

    a) visos ūkinės operacijos ir kita apskaitos informacija, kuri turėjo būti užregistruota, yra iš tikrųjų užregistruota;

    b) apskaitos sistemoje užregistruotas turtas ir įsipareigojimai egzistuoja ir yra užregistruoti teisingomis sumomis;

    c) apgaulė arba klaida bus aptikta apdorojant apskaitos informaciją.

13. Darbuotojų, atsakingų tiktai už apskaitos įrašus, dauguma mažų įmonių įdarbina nedaug arba iš viso neįdarbina, todėl buhalterijos funkcijos ir apskaitos įrašai dažniausiai yra nesudėtingi. Įrašai gali būti daromi paprastai arba prastai, dėl to yra didesnė rizika, kad finansinės ataskaitos bus netikslios arba neišbaigtos. Daliai arba visiems įrašams daryti daugelis mažų įmonių pasitelkia išorinius specialistus.

14. Mažoms įmonėms yra patogu naudoti įvairią licencijuotą apskaitos programinę įrangą, skirtą naudoti personaliniuose kompiuteriuose. Daugelis šios programinės įrangos rūšių yra gerai patikrintos ir pripažintos. Jei programos yra tinkamai pasirinktos ir įdiegtos, jos sudaro patikimos ir efektyvios apskaitos sistemos pagrindą.

Ribota vidaus kontrolė

15. Dėl mažų įmonių dydžio ir ekonominių priežasčių sudėtinga vidaus kontrolė mažose įmonėse nėra būtina ar pageidaujama. Kadangi darbuotojų jose būna nedaug, visiškai atskirti pareigų neįmanoma, tačiau svarbiausiose srityse net ir labai mažose įmonėse tikslinga nors kažkiek atskirti pareigas arba taikyti kitas nesudėtingas, bet veiksmingas kontrolės priemones. Savininko-vadovo kasdien vykdoma kontrolė taip pat gali būti gana naudinga, kadangi jis yra asmeniškai suinteresuotas saugoti įmonės turtą, vertinti įmonės rezultatus ir kontroliuoti jos veiklą.

16. Mažos įmonės savininkas-vadovas užima dominuojančią poziciją. Svarbus vadovavimo mažoms įmonėms bruožas yra tai, kad savininkas-vadovas tiesiogiai kontroliuoja visus sprendimus ir bet kuriuo metu gali asmeniškai dalyvauti, siekdamas užtikrinti tinkamą atsaką į besikeičiančias aplinkybes. Šios kontrolės taikymas taip pat gali kompensuoti šiaip silpnas vidaus kontrolės priemones. Pavyzdžiui, tais atvejais, kai pareigos,

susijusios su pirkimu ir pinigų išmokėjimu, nėra visiškai atskirtos, vidaus kontrolė sustiprinama, jei savininkas-vadovas pats pasirašo visas sąskaitas. Jei savininkas-vadovas tame nedalyvauja, kyla didesnė rizika, kad darbuotojai įvykdys apgaulę ar padarys klaidą ir kad apgaulė ar klaida nebus aptikta.

17. Nors sudėtingų vidaus kontrolės priemonių nebuvimas pats savaime ir nerodo, kad yra didelė apgaulės ar klaidos rizika, savininko-vadovo dominavimas suteikia galimybę piktnaudžiauti pareigomis. Jei vadovybė kontrolės priemonių nepaiso, tai gali turėti neigiamų padarinių bet kokios įmonės kontrolės aplinkai ir padidinti vadovybės apgaulės arba reikšmingo iškraipymo finansinėse ataskaitose riziką. Pavyzdžiui, savininkas-vadovas darbuotojams gali nurodyti išmokėti pinigus, ko be pateisinančių dokumentų jie paprastai nedarytų.

18. Savininko-vadovo įtaka auditui ir galimybė nepaisyti vidaus kontrolės priemonių labai priklauso nuo jo paties sąžiningumo, požiūrio ir motyvų. Atlikdamas mažos įmonės auditą, kaip ir bet kurio kito audito metu, auditorius vadovaujasi profesiniu skeptiškumu. Jis nedaro prielaidos, kad savininkas-vadovas yra nesąžiningas, tačiau taip pat ir besąlygiškai netiki jo sąžiningumu. Tai yra svarbus veiksnys, į kurį, vertindamas audito riziką, planuodamas audito darbo pobūdį ir apimtį, vertindamas audito įrodymus ir vadovybės pareiškimų patikimumą, auditorius turi atsižvelgti.

Paaiškinimai, kaip taikyti tarptautinius standartus auditui

19. Toliau pateikti paaiškinimai, kaip taikyti TSA atliekant mažų įmonių auditą. Šie paaiškinimai papildo, bet nekeičia atitinkamuose TSA pateiktų nuorodų. Šiuose paaiškinimuose atsižvelgiama į specifinius klausimus, susijusius su mažų įmonių auditu. Konkrečius TSA reikalavimus auditorius gali rasti atitinkamame TSA. Jeigu TSA iš principo yra taikomas mažų įmonių finansinių ataskaitų auditui ir jeigu nėra specifinių klausimų, į kuriuos, atliekant mažos įmonės auditą, reikėtų atsižvelgti, čia neaiškinama, kaip tą TSA taikyti.

210 TSA „Audito užduoties sąlygos“

20. Mažų įmonių savininkai-vadovai dažnai gerai nežino savo arba auditoriaus pareigų. Savininkas-vadovas gali nepripažinti, kad jis yra atsakingas už finansines atskaitas, ypač jei sudaryti finansines ataskaitas savininkas-vadovas yra pasitelkęs kitą įmonę.

21. Vienas iš susitarimo dėl audito laiško (audito sutarties) tikslų yra aiškiai apibrėžti atitinkamas savininko-vadovo ir auditoriaus pareigas. 210 TSA priede pateiktas susitarimo dėl audito laiško pavyzdys.

22. 210 TSA 7 pastraipoje teigiama, kad auditorius susitarimo dėl audito laiške gali įtraukti nuostatą, kad iš vadovybės tikisi gauti patvirtinimą raštu apie su auditu susijusius pareiškimus. 580 TSA „Vadovybės pareiškimai“ reikalaujama, kad auditorius gautų įrodymą, kad vadovybė pripažįsta savo atsakomybę už teisingą finansinių ataskaitų pateikimą pagal atitinkamą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką ir įrodymą, kad šią finansines ataskaitas vadovybė patvirtino. Kituose TSA reikalaujama tam tikrų konkrečių vadovybės pareiškimų. Susitarimo dėl audito laiške auditorius gali nuspręsti nurodyti dalykus, dėl kurių tikisi gauti vadovybės pareiškimus. Tai jam suteikia galimybę darbo pradžioje su savininku-vadovu aptarti, kodėl būtina gauti vadovybės pareiškimus ir kaip tai atsilieptų auditoriaus išvadai, jei pareiškimai nebūtų pateikti. Auditui artėjant į pabaigą tai galėtų padėti išvengti problemų. Tai auditoriui taip pat padeda apsvarstyti poveikį auditui ir atskaitomybei, jei savininkas-vadovas negali pateikti būtinų pareiškimų arba jei pateikti juos atsisako.

23. Dėl informacijos trūkumo, nulemto mažos įmonės specifikos, kai kuriais atvejais auditorius gali nuspręsti, kad gauti pakankamai įrodymų, kad būtų galima susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas, neįmanoma. Tokiomis aplinkybėmis, ir jei leidžia atitinkama jurisdikcija, auditorius gali nuspręsti nesutikti atlikti užduotį arba, jei atlikti užduotį yra sutikęs, jos atsisakyti. Taip pat jis gali nuspręsti tęsti savo darbą, bet pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti ją pareikšti. Auditorius atsižvelgia į 700 TSA „Auditoriaus išvada apie finansines ataskaitas“[4] 41 pastraipą, kurioje teigiama, kad jei audito atlikimo sąlygos yra tokios, kad auditorius mano, kad gali reikėti atsisakyti pareikšti nuomonę, auditorius neturėtų sutikti atlikti auditą.

220 TSA „Istorinės finansinės informacijos auditų kokybės kontrolė“

24.-28.2004 m. vasario mėn. išleistas 220 TSA „Istorinės finansinės informacijos audito kokybės kontrolė“ galioja 2005 m. birželio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 220 TSA, šio TAPN 24-28 pastraipos buvo panaikintos.

4 2006 m. gruodžio mėn. įsigaliojus TSA 700 “Nepriklausomo auditoriaus išvada apie visą bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinį”, TSA 700 “Auditoriaus išvada apie finansinė atskaitomybę” buvo panaikintas

230 TSA „Dokumentai“ Šios dalies teksto redakcija pakeista

29.-33.2005 m. birželio 15 d. išleistas 230 TSA „Audito dokumentai“ galioja 2006 m. birželio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 230 TSA, šio TAPN 29-33 pastraipos buvo panaikintos

240 TSA „Auditoriaus pareiga atsižvelgti į galimą apgaulę finansinių ataskaitų audito metu“

34.-38.2004 m. vasario mėn. išleistas 240 TSA galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 240 TSA, šio TAPN 34-38 pastraipos buvo panaikintos.

250 TSA „Įstatymų ir teisės aktų reikšmė, atliekant finansinių ataskaitų auditą“

39. 250 TSA reikalauja, kad auditorius įgytų bendrą supratimą apie teisinę ir reguliavimo sistemą, kurioje veikia įmonė. Šalia įstatymų ir teisės aktų, kurie su finansinių ataskaitų sudarymu yra susiję tiesiogiai, gali būti įstatymų ir teisės aktų, kurie nustato įmonės elgesio pagrindą ir kurie tvarkant įmonės verslą yra svarbūs. Kadangi daugumos mažų įmonių veikla yra nesudėtinga, tai ir teisinė ir reguliavimo sistema, į kurią jos turi atsižvelgti, yra ne tokia sudėtinga, kaip aplinka, kurioje veikia didesnės ir diversifikuota veikla užsiimančios įmonės.

40. Mažos įmonės auditoriui nustačius bet kokius su ūkio šaka susijusius įstatymus ir teisės aktus, informacija apie juos yra fiksuojama kaip nuolatinė informacija ir yra žinių apie įmonę dalis. Prireikus ši informacija gali būti peržiūrima ir atnaujinama kitais metais.

260 TSA „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas audito klausimais“

41. 260 TSA 5 pastraipoje reikalaujama, kad auditorius nustatytų aukščiausio lygio vadovams priklausančius asmenis, su kuriais būtų galima aptarti jiems svarbius audito klausimus. Mažos įmonės valdymo struktūra gali ir nebūti tiksliai apibrėžta arba mažos įmonės aukščiausio lygio vadovai gali būti tie patys asmenys, kurie vadovauja įmonei. Valdymo struktūroje gali būti ir sutuoktiniai arba kiti giminaičiai, kurie kasdieninės įmonės priežiūros arba kontrolės gali ir nevykdyti. Auditorius nustato, kam patikėta mažos įmonės priežiūra, kontrolė ir vadovavimas.

300 TSA „Finansinių ataskaitų audito planavimas“

42.-43.2004 m. birželio mėn. išleistas 300 TSA galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 300 TSA, šio TAPN 42 ir 43 pastraipos buvo panaikintos.

315 TSA „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikų vertinimas“

44.-46.2003 m. spalio mėn. išleistas 315 TSA galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 315 TSA, šio TAPN 44-46 pastraipos buvo panaikintos.

320 TSA „Reikšmingumas auditui“

47. Tarptautinės apskaitos standartų valdybos išleistoje „Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo sistemoje“ reikšmingumas yra apibrėžtas taip: „Informacija yra reikšminga, jei jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos jos vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams, kurie daromi remiantis finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumas priklauso nuo straipsnio arba klaidos dydžio, kuris nustatomas kiekvienu konkrečiu informacijos neteikimo arba klaidingo pateikimo atveju atskirai. Taigi reikšmingumas greičiau yra riba arba atskirties taškas, o ne kokybinė charakteristika, nusakanti, kokia informacija yra naudinga ir turi būti pateikta.“

Planavimo etapas

48. Planuojant auditą paprastai yra būtina kokybiniu ir kiekybiniu požiūriu įvertinti reikšmingumą. Nustatant audito strategiją vienas iš reikšmingumo pradinio vertinimo tikslų yra atkreipti auditoriaus dėmesį į svarbesnius

finansinės ataskaitos straipsnius. Kadangi oficialiai patvirtintų nurodymų, kaip kiekybiškai įvertinti reikšmingumą, nėra, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes auditorius visais atvejais vadovaujasi profesiniu skeptiškumu. Vienas reikšmingumo vertinimo kiekybiniu požiūriu būdų būtų vieno iš šių pagrindinių finansinės ataskaitos duomenų procentinio dydžio naudojimas:

- pelnas arba nuostoliai prieš mokesčius (prireikus, pakoreguotas atsižvelgiant į bet kokias neįprasto dydžio sąnaudas, pavyzdžiui, į savininko-vadovo atlyginimą);
- pajamos;
- balanso bendroji suma.

49. Auditoriui pradėjus mažos įmonės auditą, pradinio finansinės atskaitos varianto dažnai nebūna. Jei jo nėra, auditorius naudoja informaciją, kuri jam tuo metu yra prieinama. Jei yra einamųjų metų bandomasis balansas, auditorius gali juo pasinaudoti. Sužinoti einamojo laikotarpio pajamas dažnai būna lengviau negu pelno (nuostolių) arba balanso bendrąsias sumas. Atliekant pradinį reikšmingumo vertinimą įprasta apskaičiuoti praėjusių metų audituotų finansinių ataskaitų reikšmingumą, pataisytą atsižvelgiant į einamųjų metų, kurių auditas atliekamas, žinomas aplinkybes.

50. Reikšmingumo, kaip procentinio dydžio nuo rezultatų prieš mokesčius, vertinimas gali netikti, jeigu įmonės rezultatai yra ties nenuostolingumo riba arba arti jos, kadangi toks vertinimas atskleistų nepriimtinai žemą reikšmingumo lygį, verčiantį atlikti daugybę audito procedūrų, kai tai nėra būtina. Tokiais atvejais auditorius gali taikyti procentų skaičiavimo metodą, pavyzdžiui, nuo pajamų ir balanso bendrosios sumos. Dar kitaip reikšmingumas gali būti vertinamas atsižvelgiant į įvertintus praėjusių metų reikšmingumo lygius, gautus esant normaliems rezultatams. Be to, reikšmingumą auditorius vertina ne tik visos finansinės ataskaitos lygiu, bet ir atskirų sąskaitų likučių, ūkinių operacijų grupių ir atskleidimų lygiu.

Reikšmingumo nustatymas vertinant audito procedūrų rezultatus

51. Kad ir kuo besiremtų auditorius, nustatydamas reikšmingumą audito planavimo metu, vertindamas audito procedūrų rezultatus reikšmingumą jis įvertina dar kartą. Atlikdamas šį pakartotinį vertinimą jis atsižvelgia į paskutinę finansinės ataskaitos projekto versiją, visus sutartus pakeitimus bei audito metu surinktą informaciją.

.1 Nors ataskaitos teikimo etape reikšmingumas yra vertinamas kiekybiškai, aiškios jo ribinės vertės visgi nėra − veikiau yra verčių skalė, kurios ribose ir atliekami auditorius vertinimai. Sumos, viršijančios viršutinę skalės ribą, gali būti laikomos reikšmingomis, o sumos, mažesnės už apatinę skalės ribą, gali būti laikomos nereikšmingomis, nors pritaikius kokybinius vertinimus abi prielaidos gali būti paneigtos.

.2 Be to, nors planavimas ir yra pagrįstas kiekybiniu reikšmingumo vertinimu, formuodamas nuomonę auditorius atsižvelgia ne tik į sumą, bet ir į kokybinį nepataisytų reikšmingų iškraipymų finansinėje atskaitomybėje pobūdį.

330 TSA „Auditoriaus procedūros, atliekamos atsižvelgiant į įvertintas rizikas“

54.-65.2003 m. spalio mėn. išleistas 330 TSA galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 330 TSA, šio TAPN 54-65 pastraipos buvo panaikintos.

500 TSA „Audito įrodymai“

66.-70. 2003 m. spalio mėn. išleistame 500 TSA galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditams. Įsigaliojus 500 TSA, šio TAPN 66-70 pastraipos buvo panaikintos.

520 TSA „Analitinės procedūros“

Analitinės procedūros, atliekamos planuojant auditą

71. Analitines procedūras auditorius taiko audito planavimo etape. Mažos įmonės audito planavimo metu taikomų analitinių procedūrų pobūdį ir apimtį gali riboti mažos įmonės ūkinių operacijų apdorojimo laikas ir tai, kad patikimos finansinės informacijos tuo metu nėra. Tarpinės arba mėnesinės finansinės informacijos, kurią būtų galima naudoti analitinėms procedūroms planavimo etape, mažose įmonėse gali nebūti. Kita galimybė – auditorius gali atlikti trumpą didžiosios

knygos arba kitų panašių apskaitos įrašų, kurie tuo metu yra prieinami, peržiūrą. Dažnai gali nebūti ir dokumentuotos informacijos, kurią būtų galima panaudoti šiam tikslui, − tuomet reikalingą informaciją auditorius gali surinkti pokalbių su savininku-vadovu metu.

Analitinės procedūros, atliekamos kaip detalios procedūros

72. Taikyti analitines procedūras, norint surinkti reikalingus įrodymus, auditoriui dažnai ekonomiškai naudinga. Jis įvertina kontrolės priemones, taikomas informacijai, kurią naudoja atlikdamas analitines procedūras. Jeigu kontrolės priemonės yra veiksmingos, auditorius gali labiau pasitikėti informacija, taigi ir analitinių procedūrų rezultatais.

73. Kartais gali puikiai tikti nesudėtingas numatymo modelis. Pavyzdžiui, jeigu mažoje įmonėje dirba tam tikras skaičius darbuotojų, kurie per visą laikotarpį gauna fiksuoto dydžio atlyginimus, šiuos duomenis auditorius paprastai gali naudoti ir gana tiksliai nustatyti bendrąją išlaidų atlyginimams sumą per tą laikotarpį. Tokiu būdu jis gauna šio svarbaus finansinės ataskaitos straipsnio audito įrodymus ir atlikti detalių darbo užmokesčio testų jam nebereikia. Siekiant gauti užfiksuotos informacijos pagrįstumą patvirtinančių įrodymų, analitinėse procedūrose gali būti veiksmingai pritaikyti visuotinai pripažinti prekybos rodikliai (pavyzdžiui, pelno norma įvairiose mažmeninės prekybos įmonėse). Dėl to, kad nėra informacijos, kuria grindžiamos analitinės procedūros, atliekant mažų įmonių auditą analitinių procedūrų apimtis gali būti apribota.

74. Numatymo analitinės procedūros dažnai gali puikiai tikti tikrinant išsamumą, su sąlyga, kad galima numatyti gana tikslius ir patikimus rezultatus. Nukrypimas nuo lauktų rezultatų gali rodyti galimus praleidimus, kurie taikant kitus detalius testus aptikti nebuvo.

75. Skirtingos analitines procedūros suteikia skirtingo lygio užtikrinimą. Pavyzdžiui, analitinės procedūros, apimančios bendros pastato su keliais butais nuomos pajamų sumos numatymą, atsižvelgiant į nuomos mokesčio dydį, butų skaičių ir jų patalpų dydį, gali suteikti įtikinamų įrodymų. Atlikus tokias procedūras, papildomo tikrinimo taikant detalius testus gali nereikėti. Ir priešingai: bendrojo pelno procentais apskaičiavimas ir palyginimas, atliekamas siekiant gauti pajamų sumos patvirtinimą, gali ir nebūti toks įtikinamas įrodymas, tačiau jei jis yra atliekamas kartu su kitomis audito procedūromis, tai gali tapti naudingu papildomu argumentu.

Analitinės procedūros kaip bendrosios apžvalgos dalis

76. Šiame audito etape atliekamos audito procedūros paprastai yra labai panašios į audito planavimo metu taikomas procedūras. Procedūros yra šios:

- einamųjų metų finansinės ataskaitos palyginimas su praėjusių metų finansine ataskaita,
- finansinės ataskaitos palyginimas su biudžetais, prognozėmis arba vadovybės lūkesčiais,
- svarbių finansinės ataskaitos rodiklių tendencijų peržiūra,
- įvertinimas, ar finansinė ataskaita tinkamai atspindi bet kokius auditoriui žinomus įmonės pokyčius,
- nepaaiškintų arba netikėtų finansinės ataskaitos dalių tyrimas.

530 TSA „Audito atranka ir kiti atrankinio tikrinimo būdai“

77. Yra daugybė objektų atrinkimo testams būdų. Rinkdamasis tinkamą būdą auditorius atsižvelgia į efektyvumą ir veiksmingumą. Auditorius gali naudoti šiuos būdus:

)a visų objektų tyrimą (šimtaprocentinį tyrimą),

)b specifinių objektų atrinkimą;

)c audito atranką.

78. Kadangi mažoms įmonėms būdinga nedidelė duomenų visuma, įmanoma patikrinti:

)a visą visumą;

)b visą, tam tikrą visumos dalį, pavyzdžiui, atliekamas visų sumų, viršijančių tam tikrą sumą, tikrinimas. Analitinės procedūros taikomos visumos likučiui, jei jis yra reikšmingas.

79. Jei audito įrodymams rinkti aukščiau paminėtų būdų auditorius netaiko, jis apsvarsto galimybę taikyti procedūras, susijusias su audito atranka. Jei auditorius nusprendžia atlikti audito atranką, tie patys pagrindiniai principai taikomi tiek didelei, tiek mažai įmonei. Objektus auditorius pasirenka taip, kad būtų galima tikėtis, kad jie atspindi visumą.

545 TSA „Tikrosios vertės matavimų ir atskleidimų auditas“

80. 545 TSA 4 pastraipoje nurodoma, kad vadovybė yra atsakinga už tikrosios vertės matavimų ir atskleidimų pateikimą finansinėje ataskaitoje. Vadovybė taip pat atsakinga už apskaitos ir finansinės ataskaitos sudarymo proceso sukūrimą, siekiant nustatyti tikrosios vertės matavimus ir atskleidimus, pasirinkti tinkamus vertinimo būdus, identifikuoti ir atitinkamai pagrįsti bet kokias taikytas svarbias prielaidas, parengti vertinimą ir užtikrinti, kad tikrosios vertės matavimai būtų pateikti ir atskleisti pagal įmonėje taikomą finansinės ataskaitos sudarymo tvarką.

81. 545 TSA 11 pastraipoje teigiama, kad tikrosios vertės matavimas − taigi ir vadovybės taikoma praktika − tikrajai vertei nustatyti kai kada gali būti paprasta ir patikima. Pavyzdžiui, norėdama nustatyti įmonės turimų vertybinių popierių, skirtų parduoti, tikrąją vertę vadovybė gali remtis skelbiamomis kainomis, tačiau kai kurie tikrosios vertės matavimai savaime yra sudėtingesni už kitus, kadangi reikia vertinti įtaką įvykių, kurie galbūt neįvyks iš viso arba kurių baigtis nežinoma, todėl prielaidos, galinčios apimti vertinimą, turi būti įtrauktos į matavimo procesą.

82. Mažos įmonės savininkas-vadovas kompetencijos ar patirties atlikti 80 pastraipoje nurodytas pareigas, susijusias su tikrosios vertės matavimais, gali ir neturėti, išskyrus tuos atvejus, kai matavimai yra pagrįsti skelbiamomis kainomis. Auditorius supranta, kad samdyti ekspertą, pavyzdžiui, nepriklausomą vertintoją, mažai įmonei gali būti per brangu, tačiau savininkui-vadovui auditorius rekomenduoja pasitelkti ekspertą, jeigu tomis aplinkybėmis tai atrodo būtina.

83. Dėl bet kokios auditoriaus suteiktos pagalbos gali kilti grėsmė auditoriaus nepriklausomumui. Jis turėtų atsižvelgti į Kodekso[5] 8.171-8.176 pastraipų nuorodas, kaip elgtis teikiant vertinimo paslaugas, dėl kurių gali kilti grėsmė, ir kokios gali būti taikomos apsaugos priemonės.

84. 545 TSA 63 pastraipoje reikalaujama, kad auditorius gautų rašytinius vadovybės pareiškimus, pagrindžiančius svarbias prielaidas, įskaitant tai, ar prielaidos tinkamai atspindi vadovybės ketinimus ir galimybes įmonės vardu atlikti tam tikrus veiksmus, susijusius su tikrosios vertės matavimais ir atskleidimais. Gali būti, kad dėl 82 pastraipoje išdėstytų priežasčių pateikti būtino pareiškimo, savininko-vadovo nuomone, neįmanoma. Jis yra atsakingas už tai, kad tikrosios vertės matavimai ir atskleidimai į finansinę ataskaitą būtų įraukti. Jeigu pateikti pareikalautą pareiškimą savininkas-vadovas atsisako, tai lemia apimties apribojimą, ir auditorius pareiškia sąlyginę nuomonę arba ją pareikšti atsisako.

550 TSA „Susijusios šalys“

85. Maža įmonė ir savininkas-vadovas arba maža įmonė ir įmonės, susijusios su savininku-vadovu, dažnai sudaro svarbius sandorius. Sudėtinga politika arba elgesio kodeksas mažose įmonėse sandoriams su susijusiomis šalimis taikoma retai kada. Iš tiesų sandoriai su susijusiomis šalimis yra būdingi daugeliui įmonių, kurias valdo arba kurių savininkas yra vienas asmuo arba šeima. Be to, savininkas-vadovas gali nevisiškai suprasti susijusios šalies sąvoką, ypač dėl to, kad atitinkami apskaitos standartai kai kuriuos santykius laiko susijusių šalių santykiais, kai tuo tarpu kiti – ne. Vadovybei pateikiant pareiškimus dėl atskleidimo išsamumo, auditoriui gali tekti tiksliai paaiškinti susijusios šalies apibrėžimą.

86. Siekdamas nustatyti susijusias šalis ir susijusių šalių sandorius mažos įmonės auditorius paprastai atlieka detalias procedūras, tačiau jeigu jis nustato, kad didelės rizikos nekils, jei sandoris su susijusia šalimi atskleistas nebus, daug detalių procedūrų atlikti nebūtina. Auditorius dažnai būna ir kitų su maža įmone susijusių įmonių auditorius, o tai gali padėti nustatyti susijusias šalis.

87. Jei auditorius yra gerai susipažinęs su maža įmone, tai gali padėti nustatyti susijusias šalis, kurios daugeliu atvejų yra savininko-vadovo kontroliuojamos įmonės. Auditoriaus žinios apie įmonę jam taip pat gali padėti įvertinti, ar yra į įmonės apskaitos įrašus neįtrauktų susijusių šalių sandorių.

560 TSA „Įvykiai po balanso sudarymo datos“

5 Žr. 2 išnašą.

Įvykiai po balanso sudarymo datos nuo finansinių metų pabaigos iki auditoriaus išvados datos

88. Kad mažos įmonės pateiktų ataskaitas iš karto po finansinių metų pabaigos, paprastai nereikalaujama. Nuo mažos įmonės finansinių metų pabaigos iki tol, kol finansinę ataskaitą patvirtina arba pasirašo savininkas-vadovas, laiko dažniausiai prabėga daugiau nei kalbant apie didelę įmonę, todėl atliekant mažos įmonės auditą laikotarpis, per kurį auditorius atlieka įvykių po balanso datos sudarymo procedūras, dažnai yra ilgesnis. Šiuo laikotarpiu gali įvykti ir daugiau įvykių, kurie gali turėti įtakos finansinei ataskaitai. 560 TSA reikalauja, kad auditoriaus atliekamos procedūros apimtų visą laikotarpį nuo finansinių metų pabaigos iki auditoriaus išvados datos.

89. Įvykių po balanso sudarymo datos procedūros, kurias atlieka mažos įmonės auditorius, priklauso nuo prieinamos informacijos ir ypač nuo apskaitos įrašų, padarytų nuo finansinių metų pabaigos, išsamumo. Jeigu apskaitos įrašai nėra naujausi ir nėra parengtų direktorių susirinkimų protokolų, auditorius gali pasiteirauti savininko-vadovo ir užrašyti jo atsakymus bei banko ataskaitų apžiūros rezultatus. 560 TSA 5 pastraipoje pateikiami pavyzdžiai kai kurių dalykų, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti teiraudamasis.

90. Atsižvelgdamas į aplinkybes auditorius gali nuspręsti, kad įvykiai po balanso sudarymo datos turėtų būti aptarti vadovybės pareiškimų laiške. Vadovybės pareiškimų laiško data su auditoriaus išvados data paprastai sutampa. Taigi jis apima visą laikotarpį nuo finansinių metų pabaigos dienos.

91. Šiame TAPN ir 700 TSA „Nepriklausomo auditoriaus išvada apie visą bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinį“[6] pateikiamos nuorodos, kokias procedūras, susijusias su pobalansiniais įvykiais (jei jų yra), įvykusiais per laikotarpį nuo finansinės ataskaitos patvirtinimo iki auditoriaus išvados datos, turėtų atlikti auditorius.

Įvykiai po balanso sudarymo datos, įvykę per laikotarpį nuo auditoriaus išvados datos iki finansinės ataskaitos paskelbimo

92. Jeigu – o tai būdinga daugeliui mažų įmonių – po susirinkimo, kurio metu finansinės ataskaitos patvirtinama arba pasirašoma, iš karto rengiamas metinis visuotinis susirinkimas, atskirai nagrinėti šio trumpo laikotarpio tarp šių dviejų susirinkimų auditorius neprivalo.

93. Jeigu auditorius sužino apie faktą, kuris reikšmingai veikia finansinę ataskaitą, jis svarsto, ar nereikėtų pataisyti finansinę ataskaitą, aptaria tai su vadovybe ir pagal aplinkybes imasi atitinkamų veiksmų.

570 TSA „Veiklos tęstinumas“

94. Nuo įmonės dydžio priklauso įmonės gebėjimas išsilaikyti susidarius nepalankioms sąlygoms. Siekdamos išnaudoti pasitaikiusią progą mažos įmonės reaguoti gali greitai, tačiau veiklai išlaikyti joms gali pritrūkti rezervų.

95. 570 TSA reikalaujama, kad auditorius apsvarstytų, ar yra kokių įvykių ar sąlygų, kurie galėtų kelti didelių abejonių dėl įmonės sugebėjimo tęsti veiklą. Mažoms įmonėms ypač svarbūs dalykai yra tokie kaip rizika, kad bankai ir kiti skolintojai nustos rėmę įmonę, galimybė netekti pagrindinio tiekėjo, pagrindinio kliento arba svarbiausio darbuotojo, taip pat galimybė prarasti teisę veikti pagal licenciją, frančizę arba kitą teisinį susitarimą.

96. 570 TSA nurodoma, kokios papildomos audito procedūros galėtų tikti, kai nustatomi įvykiai arba sąlygos, keliančios didelių abejonių dėl įmonės sugebėjimo tęsti veiklą. Šios procedūros gali apimti dokumentų, pavyzdžiui, pinigų srautų ir pelno prognozių, peržiūrą. Atlikdamas mažos įmonės auditą tikslių prognozių, susijusių su veiklos tęstinumo prielaida, auditorius paprastai nesitiki. Vis dėlto su savininku-vadovu jis aptaria įmonės veiklos tęstinumo galimybes ir ypač įmonės finansavimą vidutiniu ir ilguoju laikotarpiu. Pokalbio metu gautą informaciją auditorius apsvarsto atsižvelgdamas į patvirtinamuosius dokumentus ir savo žinias apie verslą. Jis siekia, kad savininkas-vadovas pateiktų rašytinį pareiškimą, apimantį aptartus dalykus.

97. Jei mažos įmonės veikla finansuojama iš savininko-vadovo paskolos, gali būti svarbu, kad šios lėšos nebūtų atsiimtos. Pavyzdžiui, iškilus finansiniams sunkumams mažos įmonės veiklos tęstinumas gali priklausyti nuo to, ar savininkas-vadovas savo paskolą įmonei subordinuoja bankų ar kitų institucijų naudai. Tokiais atvejais auditorius patikrina atitinkamus dokumentus, patvirtinančius savininko-vadovo paskolos subordinaciją. Jeigu įmonė yra priklausoma nuo papildomos savininko-vadovo paramos, auditorius apsvarsto savininko-vadovo galimybes laikytis įsipareigojimų pagal paramos susitarimą. Be to, auditorius gali paprašyti rašytinio pareiškimo, patvirtinančio savininko-vadovo ketinimus arba supratimą.

6 Žr. 4 išnašą.

580 TSA „Vadovybės pareiškimai“

98. 580 TSA 6 pastraipoje nurodyta, kad tais atvejais, kai pareiškimai yra susiję su finansinei ataskaitai reikšmingais dalykais, auditorius:

)a siekia surinkti patvirtinančius audito įrodymus įmonės viduje ir išorėje,

)b įvertina, ar vadovybės pareiškimai yra pagrįsti ir ar atitinka kitus audito įrodymus, įskaitant kitus pareiškimus,

)c atsižvelgia, ar pareiškimus pateikiantys asmenys yra gerai susipažinę su konkrečiais klausimais.

99. 580 TSA 7 pastraipoje teigiama, kad vadovybės pareiškimai negali atstoti kitų audito įrodymų, kurie, auditoriaus nuomone, yra prieinami. Jei tokių audito įrodymų surinkti neįmanoma, gali susidaryti audito apimties apribojimas, tuomet auditorius apsvarsto to įtaką išvadai. Kai kuriais atvejais vadovybės pareiškimas gali būti vienintelis audito įrodymas, kurio auditorius gali pagrįstai tikėtis.

100. Atsižvelgdamas į tam tikrus mažos įmonės požymius auditorius gali nuspręsti, kad reikia gauti rašytinius savininko-vadovo pareiškimus dėl apskaitos įrašų ir finansinės ataskaitos išsamumo ir tikslumo (pavyzdžiui, kad visos pajamos yra apskaitytos). Tokie pareiškimai patys savaime nėra pakankami audito įrodymai. Pareiškimus auditorius įvertina atsižvelgdamas į kitų susijusių audito procedūrų rezultatus, savo žinias apie verslą ir savininką-vadovą, taip pat apsvarsto, ar tam tikromis aplinkybėmis galima pagrįstai tikėtis kitų audito įrodymų. Nesusipratimų, galinčių kilti tarp auditoriaus ir savininko-vadovo, tikimybė sumažėja, jei žodinius pareiškimus savininkas-vadovas patvirtina raštu.

101. Savininko-vadovo nuomone, dėl mažos įmonės pobūdžio gali būti neįmanoma pateikti kai kurių specifinių pareiškimų. Tai gali pasitaikyti, kai turimi galvoje būtent 240 TSA, 545 TSA ir 570 TSA numatyti pareiškimai (žr. šio TAPN 84, 96 ir 97 pastraipos). Su savininku-vadovu auditoriui derėtų aptarti, kodėl šiuos pareiškimus būtina pateikti, ir paaiškinti galimą poveikį auditoriaus išvadai, jei šie pareiškimai nebūtų gauti. Kaip pabrėžta šio TAPN 22 pastraipoje, su vadovybe tariantis dėl užduoties sąlygų vertėtų aptarti ir pareiškimus.

700 TSA „Auditoriaus išvada apie finansinę atskaitomybę“

102.-105. TSA 700 „Nepriklausomo auditoriaus išvada apie visą bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinį“ ir TSA 701 „Nepriklausomo auditoriaus išvados modifikavimas“ buvo išleisti 2004 m. gruodi ir galioja auditoriaus išvadoms, išleistoms 2006 m. gruodžio 31 d. ir vėliau. Kai įsigaliojo TSA 700 ir TSA 701, šio TAPN 102-105 paragrafai buvo panaikinti.

720 TSA „Kita informacija dokumentuose, į kuriuos įtraukta audituota finansinė ataskaita“

106. Su kita informacija auditorius susipažįsta siekdamas nustatyti, ar yra reikšmingų neatitikimų su audituota finansine ataskaita. Kitos informacijos, kuri dažnai apima ir mažos įmonės finansinę ataskaitą, pavyzdžiai: detali pajamų ir sąnaudų ataskaita, kuri mokesčių tikslais dažnai pridedama prie audituotos finansinės ataskaitos, taip pat vadovybės ataskaita.

1 priedas

Paaiškinimai, kaip taikyti TSA, kai auditorius taip pat sudaro mažos įmonės apskaitos įrašus ir finansines ataskaitas

Šis priedas yra aktualus auditoriams, kuriems teisiškai ir kaip specialistams leidžiama sudaryti mažos įmonės, kuri yra jų audito klientas, apskaitos įrašus ir finansines ataskaitas. Sudarydamas apskaitos įrašus ir finansines ataskaitas auditorius gali gauti naudingos informacijos apie įmonę, jos savininko-vadovo tikslus, vadovavimo stilių ir kultūrą. Auditorius taip pat nuodugniai susipažįsta su įmone, o tai padeda auditą planuoti ir jį atlikti, tačiau auditorius turi atsiminti, kad, nors ir sudaręs mažos įmonės, kuri yra audito klientas, apskaitos įrašus ir finansines ataskaitas, jis vis tiek turi surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus. Toliau išdėstyti dalykai gali būti svarbūs auditoriui taikant TSA, kai jis taip pat sudaro mažos įmonės, kuri yra audito klientė, apskaitos įrašus ir finansines ataskaitas.

210 TSA „Audito užduoties sąlygos“

1. Jei auditorius padeda sudaryti finansines ataskaitas, mažų įmonių savininkai-vadovai gali nevisiškai suprasti teisines savo arba auditoriaus pareigas. Savininkai-vadovai gali nesutikti, kad jie yra atsakingi už finansines

ataskaitas arba kad finansinių ataskaitų auditas teisiškai nemažai skiriasi nuo bet kokių kitų auditoriaus teikiamų paslaugų. Vienas iš susitarimo dėl audito laiško (sutarties) tikslų yra tokių nesusipratimų išvengti.

2. Kalbant apie mažą įmonę, audito ir kitų paslaugų sąlygas derėtų pateikti bendrame susitarimo laiške.

230 TSA „Dokumentai“

3. Jei auditorius sudaro mažos įmonės apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas, šios paslaugos nėra auditas, todėl 230 TSA[7] reikalavimai paprastai netaikomi, pavyzdžiui, atlikto darbo, sudarant finansines ataskaitas, dokumentams.

4. Nustatant mažos įmonės dokumentų saugojimo politiką, reikėtų atsižvelgti į tai, kad savininkai-vadovai dažnai prašo darbo dokumentų su apskaitos informacija kopijų, nes tai jiems padeda valdyti įmonę. 230 TSA 14 pastraipoje teigiama, kad darbo dokumentai yra auditoriaus nuosavybė. Nors auditoriaus nuožiūra darbo dokumentų dalys arba jų ištraukos įmonei gali būti perduodamos, tai nėra įmonės apskaitos registrų atitikmuo. Sutartyje vertėtų nurodyti šiuos su apskaitos įrašais susijusius reikalavimus.

240 TSA „Auditoriaus pareiga atsižvelgti į galimą apgaulę finansinių ataskaitų audito metu“

5. Savininko-vadovo įmonei teikdamas kitas paslaugas auditorius gali sužinoti apie paties savininko-vadovo finansinę padėtį ir gyvenimo būdą. Šios žinios gali padidinti auditoriaus atliekamo būdingos apgaulės rizikos vertinimo kokybę. Nepaaiškinami reikalavimai sudaryti finansines ataskaitas ir auditą baigti per nepaprastai trumpą laikotarpį taip pat gali rodyti, kad yra didesnė apgaulės arba klaidų pasitaikymo rizika.

250 TSA „Įstatymų ir teisės aktų reikšmė atliekant finansinių ataskaitų auditą“

6. Dauguma įmonių privalo laikytis reikalavimų, tiesiogiai susijusių su finansinių ataskaitų sudarymu, įskaitant atitinkamus bendrovių teisės aktus. Auditoriaus kompetencija apskaitos ir teisės aktų, susijusių su finansinės ataskaitos sudarymu, srityje savininką-vadovą užtikrina, kad atitinkamų įstatymų yra laikomasi.

300 TSA „Finansinių ataskaitų audito planavimas“

7. Auditoriui sudarant apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas, bendrasis audito planas turi būti pakankamai lankstus, kad apimtų visas nustatytas audito rizikos sritis ir įrodymus, gautus teikiant tas paslaugas, todėl tam, kad galėtų pritaikyti tinkamą įrodymų gavimo būdą, užtikrintų darbo efektyvumą ir sąnaudas padengimą, mažos įmonės auditorius planuoja atsižvelgti į apskaitos įrašų arba finansinės ataskaitos sudarymo metu įgytas žinias.

315 TSA „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikų vertinimas“ ir 330 TSA „Auditoriaus procedūros, atliekamos atsižvelgiant į įvertintas rizikas“

8. Sudarydamas apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas auditorius gali įgyti supratimą apie apskaitos ir vidaus kontrolės sistemą. Jis svarsto, ar yra tam tikrų vidaus kontrolės priemonių, galinčių paveikti auditui būtinų detalių procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį, kurias derėtų įvertinti ir patikrinti.

500 TSA „Audito įrodymai“

9. Sudarydamas apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas mažos įmonės auditorius vadovaujasi profesiniu skeptiškumu svarstydamas, ar dėl šių paslaugų sumažėja audito darbas, būtinas auditoriaus nuomonei pagrįsti. Sudarydamas apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas auditorius retai kada randa visus būtinus audito įrodymus arba iš viso jų neranda. Būtent teikiant šias paslaugas paprastai gaunama ne daugiau kaip keli būtini įrodymai, susiję su duomenų visumos išsamumu arba finansinėse ataskaitose pateikta verte. Vis dėlto dažnai audito įrodymai gali būti gaunami ir pačių apskaitos įrašų ar finansinių ataskaitų sudarymo metu. Paprastai reikia atlikti specifinį audito darbą vertinant, pavyzdžiui, skolų susigrąžinimą, atsargų įvertinimą ir nuosavybę, ilgalaikio turto ir investicijų esama vertę ir kreditorių sąrašo išsamumą.

520 TSA „Analitinės procedūros“

7 Kai įsigaliojo TSA 230 „Audito dokumentai“, TSA 230 “Dokumentai” buvo panaikintas. TSA 230 „Audito dokumentai“ galioja finansinės informacijos auditams už periodus prasidedančius 2006 m. birželio 15 d. ir vėliau.

10. Tais atvejais, kai auditorius sudaro mažos įmonės apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas, audito planavimo metu atliktos analitinės procedūros yra daug veiksmingesnės, jeigu minėtos paslaugos buvo suteiktos prieš pabaigiant audito planavimą.

540 TSA „Apskaitinių įvertinimų auditas“

11. Nors savininkas-vadovas yra atsakingas už apskaitinių įvertinimų, kurie yra įtraukiami į finansines ataskaitas, nustatymą, mažos įmonės auditoriaus dažnai prašoma padėti arba patarti, kaip daryti apskaitinius įvertinimus., Padėdamas daryti apskaitinius įvertinimus auditorius kartu gauna įrodymų, svarbių 540 TSA reikalavimams įvykdyti. Vis dėlto tokia auditoriaus teikiama pagalba jo neatleidžia nuo būtinybės surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, susijusius su pagrindinių prielaidų, taikytų nustatant įvertinimus, pagrįstumu ir tinkamumu.

545 TSA „Tikrosios vertės matavimų ir atskleidimų auditas“

12. Nors už tikrosios vertės matavimus ir atskleidimus yra atsakingas savininkas-vadovas, mažos įmonės auditorius gali būti paprašytas padėti daryti tikrosios vertės matavimus arba atskleidimus. Vadovybė išlieka atsakinga už prielaidų, kuriomis grindžiami tikrosios vertės matavimai ir atskleidimai, pagrįstumą, o auditorius imasi atitinkamų priemonių, kad savininkas-vadovas suprastų savo atsakomybę ir ją pripažintų.

13. Padėdamas daryti tikrosios vertės matavimus arba atskleidimus auditorius kartu surenka įrodymus, svarbius 540 TSA reikalavimams įvykdyti. Vis dėlto tokia auditoriaus teikiama pagalba jo neatleidžia nuo būtinybės surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, susijusius su pagrindinių prielaidų, taikytų nustatant tikrosios vertės matavimus arba atskleidimus, pagrįstumu ir tinkamumu.

550 TSA „Susijusios šalys“

14. Vertindamas susijusių šalių sandorių neatskleidimo riziką auditorius svarsto dalykus, iškilusius sudarant mažos įmonės apskaitos įrašus arba finansines ataskaitas, padėdamas spręsti asmenų ir įmonės mokesčių klausimus arba peržiūrėdamas savininko-vadovo einamąsias sąskaitas.

15. Kartu su informacija, gauta iš pokalbių su savininku-vadovu, auditoriui tai padeda vertinti šios srities riziką, taip pat leidžia riziką pagrįstai vertinti kaip nedidelę.

16. Tokia pagalba ir artimi ryšiai su savininku-vadovu auditoriui gali padėti nustatyti susijusias šalis, kurios daugeliu atveju yra susijusios su savininko-vadovo kontroliuojamomis įmonėmis.

570 TSA „Veiklos tęstinumas“

17. Kai kurių mažų įmonių savininkai-vadovai auditoriaus gali paprašyti padėti įvertinti veiklos tęstinumą, o kartais ir prognozuoti pinigų srautus arba pelną. Už veiklos tęstinumo vertinimą, už bet kokią parengtą informaciją (net jeigu surinkti tą informaciją padėjo auditorius) ir už prielaidų, kuriomis paremtas vertinimas, pagrįstumą visais atvejais lieka atsakingas savininkas-vadovas. Tokiais atvejais auditorius imasi atitinkamų priemonių, kad savininkas-vadovas suprastų savo atsakomybę ir ją pripažintų.

580 TSA „Vadovybės pareiškimai“

18. Atliekant mažos įmonės auditą auditoriui ypač svarbu gauti vadovybės pareiškimus, kuriais savininkas-vadovas pripažįsta savo atsakomybę už teisingą finansinės ataskaitos pateikimą. Tai ypač svarbu, jeigu auditorius sudarė finansines ataskaitas, nes jo vaidmuo ir atsakomybė, susijusi su finansine ataskaita, gali būti suprasti neteisingai. Siekiant užtikrinti, kad pareiškimai būtų prasmingi, auditorius apsvarsto, ar būtina šiuos dalykus paaiškinti vadovybei prieš tai, kai ji pateiks pareiškimus.

2 priedas

Kur aptarti mažų įmonių audito ypatumai

Žemiau esančioje lentelėje pateikti TSA, kuriuose TAUSV (ir jos pirmtakas TAPK) aprašė mažų įmonių audito ypatumus ir nurodyta, kur tai aptarta.

TSA	Pavadinimas	Kur aptarti mažų įmonių ypatumai
210	„Audito užduoties sąlygos“	1005 TAPN
220	„Istorinės finansinės informacijos auditų kokybės kontrolė“	220 TSA . Galioja 2005 m. birželio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės informacijos auditams.
230	„Audito dokumentai“	1005 TAPN 230 TSA „Galioja 2006 m. birželio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės informacijos auditams.
240	„Auditoriaus pareiga atsižvelgti į galimą apgaulę finansinių ataskaitų audito metu“	240 TSA. Galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės ataskaitos auditams.
250	„Įstatymų ir teisės aktų reikšmė, atliekant finansinių ataskaitų auditą“	1005 TAPN
260	„Už valdymą atsakingų asmenų informavimas audito klausimais“	1005 TAPN
300	„Finansinių ataskaitų audito planavimas“	300 TSA. Galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės atskaitomybės auditams.
315	„Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikų vertinimas“	315 TSA. Galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės ataskaitos auditams.
320	„Reikšmingumas auditui“	1005 TAPN
330	„Auditoriaus procedūros, atliekamos atsižvelgiant į įvertintas rizikas“	330 TSA. Galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės ataskaitos auditams.
500	„Audito įrodymai“	500 TSA. Galioja 2004 m. gruodžio 15 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės ataskaitos auditams.
520	„Analitinės procedūros“	1005 TAPN
530	„Audito atranka ir kiti atrankinio tikrinimo būdai“	1005 TAPN
545	„Tikrosios vertės	1005 TAPN

TSA	Pavadinimas	Kur aptarti mažų įmonių ypatumai
	nustatymų ir atskleidimų auditas“	
550	„Susijusios šalys“	1005 TAPN
560	„Įvykiai po balanso datos“	1005 TAPN
570	„Veiklos tęstinumas“	1005 TAPN
580	„Vadovybės pareiškimai“	1005 TAPN
700 ir 701	Auditoriaus išvada apie finansines ataskaitas	1005 TAPN 700 TSA „Nepriklausomo auditoriaus išvada apie visą bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinį“ ir 701 TSA „Nepriklausomo auditoriaus išvados modifikavimas“. Galioja 2006 m. gruodžio 31 d. ir vėliau parengtoms auditoriaus išvadoms.
720	„Kita informacija dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos“	1005 TAPN