Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba

330-asis TAS
2009 balandis

Tarptautinis audito standartas

Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką

International Federation of Accountants

LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI
Lithuanian Chamber of Auditors

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

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

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-033-5

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

© 2009 šio tarptautinio audito standarto *"Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką"* teksto anglų kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

© 2010 šio tarptautinio audito standarto *"Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką"* teksto lietuvių kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Auditing, "The Auditor's Responses to Assessed Risks",* ISBN number: 978-1-60815-033-5

Šio tarptautinio audito standarto *"Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką"* tekstas lietuvių kalba patvirtintas Europos komisijos redaktorės ir toks yra išsiųstas Vidaus ir rinkos paslaugų generaliniam direktoratui (DG MARKT). Šis tekstas gali skirtis nuo to, kuris galimai bus skelbiamas oficialiame Europos Sąjungos Clarity projekto standartų leidinyje, skirtame Europos Sąjungai.

330-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS

AUDITORIAUS ATSAKAS Į ĮVERTINTĄ RIZIKĄ

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

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1
Įsigaliojimo data	2
Tikslas	3
Apibrėžtys	4
Reikalavimai	
Bendrasis atsakas	5
Audito procedūros kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu	6–23
Pateikimo ir atskleidimo adekvatumas	24
Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas	25–27
Dokumentavimas	28–30
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Bendrasis atsakas	A1–A3
Audito procedūros kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu	A4–A58
Pateikimo ir atskleidimo adekvatumas	A59
Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas	A60–A62
Dokumentavimas	A63

330-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“ turėtų būti skaitomas kartu su 200-uoju TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

Įžanga

Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptariama auditoriaus atsakomybė rengiant ir įgyvendinant atsaką į reikšmingo iškraipymo riziką, kurią jis nustatė ir vertino pagal 315-ąjį TAS[1] finansinių ataskaitų audito metu.

Įsigaliojimo data

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

Tikslas

3. Auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos rengiant ir įgyvendinant atsaką į šią riziką.

Apibrėžtys

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

Reikalavimai

Bendrasis atsakas

5. Auditorius turi parengti ir įgyvendinti bendrąjį atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu (žr. A1–A3 dalis).

Audito procedūros kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu

6. Auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas bei apimtis yra grindžiami įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir kuriomis į ją reaguojama (žr. A4–A8 dalis).
7. Rengdamas tolesnes audito procedūras, kurios turi būti atliktos, auditorius turi:

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

a) apsvarstyti kiekvienos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ar atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimo priežastis, įskaitant:

   i) reikšmingo iškraipymo tikimybę dėl konkrečių susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos charakteristikų (t. y. įgimtos rizikos); ir

   ii) tai, ar rizikos vertinimas apima susijusias kontrolės priemones (t. y. kontrolės riziką), ir dėl to auditoriui reikia surinkti audito įrodymų, siekiant nustatyti, ar kontrolės priemonės yra efektyvios (t. y. ar auditorius ketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį) (žr. A9–A18 dalis); ir

b) surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo yra didesnė auditoriaus įvertinta rizika (žr. A19 dalį).

Kontrolės priemonių testai

8. Auditorius turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jei:

   a) auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad kontrolės priemonės yra efektyvios (t. y. nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, auditorius ketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu); arba

   b) tik pagrindinės procedūros negali suteikti pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu (žr. A20–A24 dalis).

9. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasitiki kontrolės priemonių efektyvumu (žr. A25 dalį).

Kontrolės priemonių testų pobūdis ir apimtis

10. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi:

   a) kartu su paklausimu atlikti kitas audito procedūras, siekdamas surinkti audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, įskaitant:

      i) kaip kontrolės priemonės buvo taikomos atitinkamu metu audituojamu laikotarpiu;

      ii) kaip nuosekliai kontrolės priemonės buvo taikytos;

      iii) kas ir kokiais būdais taikė šias kontrolės priemones (žr. A26–A29 dalis);

   b) nustatyti, ar kontrolės priemonės, kurios turi būti testuojamos, priklauso nuo kitų kontrolės priemonių (netiesioginių) ir, jei taip, ar būtina surinkti audito įrodymų, patvirtinančių šių netiesioginių kontrolės priemonių efektyvumą (žr. A30–A31 dalis).

Kontrolės priemonių testų atlikimo laikas

11. Pagal toliau esančiose 12 ir 15 dalyse nustatytus reikalavimus auditorius turi atlikti atitinkamo etapo ar laikotarpio, kurio kontrolės priemonėmis auditorius ketina pasitikėti, kontrolės priemonių testus, kad suteiktų tinkamą pagrindą auditoriaus pasitikėjimui (žr. A32 dalį).

Tarpiniu laikotarpiu surinktų audito įrodymų naudojimas

12. Jei auditorius tarpiniu laikotarpiu surenka audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi:
    a) surinkti audito įrodymų dėl šių kontrolės priemonių reikšmingų pokyčių po tarpinio laikotarpio; ir
    b) nustatyti, kokių papildomų audito įrodymų reikia surinkti likusiu laikotarpiu (žr. A33–A34 dalis).

Ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų naudojimas

13. Nustatydamas, ar tinkama naudoti ankstesnių auditų metu surinktus kontrolės priemonių efektyvumo įrodymus, ir, jei taip, nustatydamas laikotarpį iki pakartotinio kontrolės priemonių testo atlikimo, auditorius turi įvertinti:
    a) kitų vidaus kontrolės elementų efektyvumą, įskaitant kontrolės aplinką, įmonės kontrolės priemonių stebėseną ir įmonės rizikos vertinimo procesą;
    b) riziką, kuri atsiranda dėl kontrolės priemonės charakteristikų, įskaitant tai, ar ši kontrolė yra fizinė ar automatinė;
    c) bendrųjų informacinių sistemų kontrolės priemonių efektyvumą;
    d) kontrolės priemonės efektyvumą ir tai, kaip įmonė ją taiko, įskaitant ankstesnių auditų metu nustatytų kontrolės priemonės taikymo nuokrypių pobūdį bei apimtį, ir tai, ar įvyko personalo pokyčių, kurie turi reikšmingą įtaką šios kontrolės priemonės taikymui;
    e) ar konkrečios kontrolės priemonės pokyčių trūkumas lemia riziką dėl besikeičiančių aplinkybių; ir
    f) reikšmingo iškraipymo riziką ir pasitikėjimo kontrole apimtį (žr. A35 dalį).
14. Jei auditorius planuoja naudoti ankstesnio audito metu surinktus audito įrodymus dėl specifinių kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi nustatyti tęstinį šių įrodymų svarbumą, surinkdamas audito įrodymus dėl to, ar po ankstesnio audito įvyko reikšmingų šių kontrolės priemonių pokyčių. Auditorius turi surinkti šiuos įrodymus pateikdamas paklausimus ir kartu atlikdamas stebėseną ir tikrinimą, jog patvirtintų, kad supranta šias specifines kontrolės priemones, ir:
    a) jei įvyko pokyčių, kurie turi įtakos tęstiniam ankstesnio audito metu surinktų audito įrodymų svarbumui, auditorius turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinio audito metu (žr. A36 dalį);

b) jei tokių pokyčių nėra, auditorius turi atlikti kontrolės priemonių testus bent vieną kartą kas tris auditus, o kai kurių kontrolės priemonių testus turi atlikti kiekvieno audito metu, kad išvengtų visų kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasitikėti vienu audito laikotarpiu, testavimo, neatlikdamas kontrolės priemonių testų kitų dviejų auditų laikotarpiais (žr. A37–A39 dalis).

Reikšmingos rizikos kontrolės priemonės

15. Jei auditorius planuoja pasitikėti rizikos, kurią nustatė esant reikšminga, kontrolės priemonėmis, jis turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartiniu laikotarpiu.

Kontrolės priemonių efektyvumo įvertinimas

16. Įvertindamas tinkamų kontrolės priemonių efektyvumą, auditorius turi įvertinti tai, ar pagrindinėmis procedūromis nustatyti iškraipymai parodo, kad kontrolės priemonės yra neefektyvios. Tačiau pagrindinių procedūrų metu nustačius, kad nėra iškraipymų, tai nesuteiks audito įrodymų, kad kontrolės priemonės, susijusios su tvirtinimu, kurio testas atliekamas, yra efektyvios (žr. A40 dalį).

17. Jei nustatoma nuokrypių nuo kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasitikėti, jis turi pateikti specifinius paklausimus, kad suprastų šiuos dalykus ir jų galimus padarinius, ir turi nustatyti, ar (žr. A41 dalį):

    a) atlikti kontrolės priemonių testai suteikia pakankamą pagrindą pasitikėti šiomis kontrolės priemonėmis;

    b) yra būtini papildomi kontrolės priemonių testai; arba

    c) reikia reaguoti į galimą iškraipymo riziką ir taikyti pagrindines procedūras.

Pagrindinės procedūros

18. Nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos auditorius turi parengti ir atlikti kiekvienos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ir atskleidžiamos informacijos pagrindines procedūras (žr. A42–A47 dalis).

19. Auditorius turi įvertinti, ar išorės patvirtinimo procedūros turi būti atliekamos kaip pagrindinės audito procedūros (žr. A48–A51 dalis).

Pagrindinės procedūros, susijusios su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu

20. Auditoriaus pagrindinės procedūros turi apimti šias audito procedūras, susijusias su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu:

    a) finansinių ataskaitų sutikrinimą ar suderinimą su pagrindiniais apskaitos įrašais; ir

    b) reikšmingų apskaitos įrašų ir kitų finansinių ataskaitų rengimo metu atliktų koregavimų tikrinimą (žr. A52 dalį).

Pagrindinės procedūros kaip atsakas į reikšmingą riziką

21. Jei auditorius nustatė, kad įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu yra reikšminga, jis turi atlikti pagrindines procedūras, kurios yra atsakas į šią riziką. Jei kaip

atsakas į reikšmingą riziką taikomos tik pagrindinės procedūros, jos turi apimti detaliuosius testus (žr. A53 dalį).

Pagrindinių procedūrų atlikimo laikas

22. Jei pagrindinės procedūros atliekamos tarpiniu laikotarpiu, auditorius turi atsižvelgti į likusį laikotarpį, atlikdamas:

    a) to laikotarpio pagrindines procedūras ir kontrolės priemonių testus; arba

    b) jei auditorius nustato, kad to pakanka, – tik pagrindines procedūras,

    kurios suteikia pakankamą pagrindą tarpinio laikotarpio audito išvadas taikyti iki laikotarpio pabaigos (žr. A55–A57 dalis).

23. Jei iškraipymai, kurių auditorius nesitikėjo vertindamas reikšmingų iškraipymų riziką, nustatomi tarpiniu laikotarpiu, jis turi įvertinti, ar susijęs rizikos vertinimas ir planuotas pagrindinių procedūrų, kurios apima likusį laikotarpį, pobūdis, atlikimo laikas ar apimtis turi būti keičiami (žr. A58 dalį).

Pateikimo ir atskleidimo adekvatumas

24. Auditorius turi atlikti audito procedūras, kad įvertintų, ar bendras finansinių ataskaitų pateikimas, įskaitant susijusios informacijos atskleidimą, atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A59 dalį).

Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas

25. Pagal atliktas audito procedūras ir surinktus audito įrodymus auditorius, prieš parengdamas audito išvadas, turi įvertinti, ar reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimai tvirtinimų lygmeniu vis dar tinkami (žr. A60–A61 dalis).

26. Auditorius turi padaryti išvadą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų. Susidarydamas nuomonę, jis turi įvertinti visus atitinkamus audito įrodymus nepriklausomai nuo to, ar jie patvirtina, ar prieštarauja finansinių ataskaitų tvirtinimams (žr. A62 dalį).

27. Jei auditorius nesurinko pakankamų tinkamų reikšmingo finansinių ataskaitų tvirtinimo audito įrodymų, jis turi stengtis surinkti daugiau audito įrodymų. Jei auditorius nesugeba surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę dėl finansinių ataskaitų.

Dokumentavimas

28. Į audito dokumentus[2] auditorius turi įtraukti:

    a) bendrąjį atsaką, skirtą reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, ir atliktų tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką bei apimtį;

    b) įvertintos rizikos tvirtinimų lygmeniu sąsają su šiomis procedūromis; ir

[2] 230-asis TAS „Audito dokumentavimas“, 8–11 dalys ir A6 dalis.

c) audito procedūrų rezultatus, įskaitant išvadas, jei jos kitaip nėra aiškios (žr. A63 dalį).

29. Jei auditorius planuoja naudoti ankstesnių auditų metu surinktus audito įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo, į audito dokumentus jis turi įtraukti padarytas išvadas dėl pasitikėjimo šiomis kontrolės priemonėmis, kurių testai buvo atlikti ankstesnio audito metu.

30. Auditoriaus dokumentai turi parodyti, kad finansinės ataskaitos sutikrintos ar suderintos su pagrindiniais apskaitos įrašais.

***

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Bendrasis atsakas (žr. 5 dalį)

A1. Bendrasis atsakas, skirtas reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, gali būti:

- Akcentavimas audito grupei, kad būtina laikytis profesinio skepticizmo principo.
- Labiau patyrusių ar specialių įgūdžių turinčių darbuotojų skyrimas ar ekspertų darbo naudojimas.
- Didesnė priežiūra.
- Papildomų nenuspėjamumo atrenkant tolesnes audito procedūras, kurias būtina atlikti, elementų įtraukimas.
- Bendrų audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pakeitimas, pavyzdžiui, pagrindinių procedūrų atlikimas laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu laikotarpiu; arba audito procedūrų pobūdžio pakeitimas siekiant surinkti įtikinamesnių audito įrodymų.

A2. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui finansinių ataskaitų lygmeniu ir bendrajam auditoriaus atsakui daro įtaką tai, kaip auditorius supranta kontrolės aplinką. Jei kontrolės aplinka efektyvi, auditorius gali įgyti daugiau pasitikėjimo vidaus kontrole ir audito įrodymų, sukurtų įmonės viduje, patikimumu, todėl, pavyzdžiui, auditorius gali atlikti kai kurias audito procedūras tarpiniu laikotarpiu, o ne laikotarpio pabaigoje. Tačiau kontrolės aplinkos trūkumai daro priešingą įtaką, pavyzdžiui, į neefektyvią kontrolės aplinką auditorius gali reaguoti:

- Atlikdamas daugiau audito procedūrų laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu laikotarpiu.
- Iš pagrindinių procedūrų surinkdamas daugiau audito įrodymų.
- Padidindamas audituojamų vietų skaičių.

A3. Tokie įvertinimai daro reikšmingą poveikį bendram auditoriaus požiūriui, pavyzdžiui, pagrindinių procedūrų (detalaus požiūrio) akcentavimui arba požiūriui, kuris apima kontrolės priemonių testus ir pagrindines procedūras (kombinuotam požiūriui).

Audito procedūros kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu

Tolesnių audito procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis (žr. 6 dalį)

A4. Auditoriaus nustatytos rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu suteikia pagrindą įvertinti tinkamą audito požiūrį nustatant ir atliekant tolesnes audito procedūras. Pavyzdžiui, auditorius gali nustatyti, kad:

a) tik atlikdamas kontrolės priemonių testus auditorius gali efektyviai reaguoti į įvertintą konkretaus tvirtinimo reikšmingo iškraipymo riziką;

b) tik pagrindinės procedūros yra tinkamos konkrečiam tvirtinimui, todėl į susijusios rizikos vertinimą auditorius neįtraukia kontrolės priemonių poveikio. Taip gali būti dėl to, kad atlikdamas rizikos vertinimo procedūras auditorius nenustatė nė vienos kontrolės priemonės, susijusios su konkrečiu tvirtinimu, arba dėl to, kad kontrolės priemonių testų atlikimas būtų neefektyvus, ir todėl auditorius, nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, neketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu; arba

c) kombinuotas metodas, atliekant kontrolės priemonių testus ir pagrindines procedūras, yra efektyvus metodas.

Tačiau, kaip nustatyta 18 dalyje, nepriklausomai nuo pasirinkto požiūrio, auditorius rengia ir atlieka kiekvienos reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ir atskleidžiamos informacijos pagrindines procedūras.

A5. Audito procedūros pobūdis siejasi su jos tikslu (kontrolės priemonių testas ar pagrindinė procedūra) ir jos rūšimi (tikrinimas, stebėsena, paklausimas, patvirtinimas, perskaičiavimas, pakartotinis atlikimas ar analitinė procedūra). Audito procedūrų pobūdis yra svarbiausias rengiant atsaką į įvertintą riziką.

A6. Audito procedūros atlikimo laikas yra laikas, kada ji atliekama, arba laikotarpis ar data, su kuriuo yra susiję renkami audito įrodymai.

A7. Audito procedūros apimtis susijusi su kiekiu, pavyzdžiui, imties dydžiu ar kontrolės veiksmo stebėjimų skaičiumi.

A8. Rengiant ir atliekant tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laiko pasirinkimas ir apimtis yra pagrįsti įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir yra atsakas į ją, užtikrinama aiški sąsaja tarp auditoriaus tolesnių audito procedūrų ir rizikos vertinimo.

Atsakas į įvertintą riziką tvirtinimų lygmeniu (žr. 7 dalies a punktą)

Pobūdis

A9. Auditoriaus įvertinta rizika gali daryti įtaką ir audito procedūrų, kurias būtina atlikti, rūšims, ir jų deriniui. Pavyzdžiui, jei įvertinta rizika yra didelė, auditorius gali ne tik patikrinti dokumentus, bet ir paprašyti kitos sandorio šalies patvirtinti, kad tai visos sutarties sąlygos. Be to, tam tikros audito procedūros gali būti tinkamesnės vieniems tvirtinimams negu kitiems. Pavyzdžiui, analizuojant pajamas, kontrolės priemonių testai

gali būti tinkamiausias atsakas į įvertintą užbaigtumo tvirtinimo iškraipymo riziką, o pagrindinės procedūros gali būti tinkamiausias atsakas į įvertintą buvimo tvirtinimo iškraipymo riziką.

A10. Vertinimo priežastys analizuojant riziką susijusios su audito procedūrų pobūdžio nustatymu. Pavyzdžiui, jei įvertinta rizika yra mažesnė dėl tam tikrų ūkinių operacijų grupių charakteristikų, neatsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones, auditorius gali nustatyti, kad pakankamiems tinkamiems audito įrodymams surinkti pakanka tik pagrindinių analitinių procedūrų. Kita vertus, jei įvertinta rizika yra mažesnė dėl vidaus kontrolės priemonių, ir auditorius ketina pagrįsti pagrindines procedūras remdamasis nedidelės rizikos vertinimu, jis tada atlieka tų kontrolės priemonių testus, kaip tai nustatyta 8 dalies a punkte. Tai įmanoma tais atvejais, kai, pavyzdžiui, tam tikros grupės ūkinės operacijos yra pakankamai vienarūšės, nesudėtingų charakteristikų, kai šios ūkinės operacijos atliekamos įprastai ir jas kontroliuoja įmonės informacinė sistema.

Atlikimo laikas

A11. Auditorius kontrolės priemonių testus ar pagrindines procedūras gali atlikti tarpiniu laikotarpiu ar laikotarpio pabaigoje. Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo daugiau tikimybės, jog auditorius gali nuspręsti, kad pagrindines procedūras efektyviau atlikti arčiau laikotarpio pabaigos ar laikotarpio pabaigoje, o ne anksčiau, arba jas atlikti iš anksto nepranešus ar neprognozuojamu metu (pavyzdžiui, audito procedūros gali būti atliekamos pasirinktose vietose iš anksto nepranešant). Tai ypač svarbu renkantis atsaką į apgaulės riziką. Pavyzdžiui, kai buvo nustatyta tyčinio iškraipymo ar manipuliacijos rizika, auditorius gali nuspręsti, kad būtų neefektyvu taikyti audito procedūras, kuriomis remiantis tarpinio laikotarpio audito išvados taikomos ir laikotarpio pabaigai.

A12. Kita vertus, atlikdamas audito procedūras prieš laikotarpio pabaigą auditorius gali nustatyti reikšmingų dalykų pradiniame audito etape ir juos išspręsti su vadovybės pagalba ar parengti efektyvų audito metodą tokiems dalykams spręsti.

A13. Be to, tam tikros audito procedūros gali būti atliekamos tik laikotarpio pabaigoje arba pasibaigus laikotarpiui, pavyzdžiui:

- finansinių ataskaitų sutikrinimas su apskaitos įrašais;
- koregavimų, kurie buvo atlikti finansinių ataskaitų rengimo metu, patikrinimas; ir
- procedūros kaip atsakas į riziką, kad laikotarpio pabaigoje įmonė galėjo sudaryti neteisingas pardavimų sutartis arba operacijos galėjo būti neužbaigtos.

A14. Kiti susiję veiksniai, kurie daro įtaką auditoriaus įvertinimui, kada atlikti audito procedūras, yra:

- Kontrolės aplinka.
- Laikas, kada susijusi informacija yra prieinama (pavyzdžiui, elektroninės bylos vėliau gali būti papildytos arba procedūros, kurias reikia stebėti, gali būti atliekamos tik tam tikru metu).
- Rizikos pobūdis (pavyzdžiui, jei yra rizika, kad, sudarant fiktyvias pardavimų sutartis, pajamos buvo padidintos tam, kad atitiktų lūkesčius dėl pajamų, auditorius gali pageidauti patikrinti turimas sutartis laikotarpio pabaigoje).

- Laikotarpis ar data, su kuriais yra susiję audito įrodymai.

Apimtis

A15. Audito procedūros, kuri yra laikoma būtina, apimtis nustatoma po to, kai apsvarstomas reikšmingumas, įvertinta rizika ir užtikrinimo, kurį auditorius planuoti įgyti, lygis. Jei vienas tikslas yra pasiekiamas atliekant kelias procedūras, kiekvienos procedūros apimtis įvertinama atskirai. Apskritai audito procedūros apimtis didėja, jei didėja reikšmingo iškraipymo rizika. Pavyzdžiui, rengiant atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką, gali prireikti padidinti imties dydį arba atlikti pagrindines analitines procedūras detalesniu lygiu. Tačiau audito procedūros apimties didinimas yra efektyvus tik tuo atveju, jei pati audito procedūra yra susijusi su konkrečia rizika.

A16. Taikant kompiuterinius audito metodus atsiranda daugiau galimybių išsamiau patikrinti elektroninių operacijų ir apskaitos bylas; tai gali būti naudinga, kai auditorius priima sprendimą pakeisti testų atlikimo apimtį, pavyzdžiui, rengdamas atsaką į reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką. Tokie metodai gali būti taikomi iš pagrindinių elektroninių bylų atrenkant operacijų imtį, skirstant operacijas pagal specifines charakteristikas arba atliekant visos visumos, o ne imties testus.

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A17. Viešojo sektoriaus įmonių audito atveju įgaliojimai atlikti auditą ir visi kiti specifiniai audito atlikimo reikalavimai gali daryti įtaką auditoriaus sprendimui dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties.

Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos

A18. Labai mažų įmonių atveju auditorius gali nustatyti nedaug kontrolės veiksmų arba įmonės parengtas šių veiksmų ar jų taikymo aprašymas gali būti ribotas. Tokiais atvejais efektyviau atlikti tolesnes audito procedūras, kurios iš esmės yra pagrindinės procedūros. Tačiau tam tikrais retais atvejais, kai nėra kontrolės veiksmų ar kitų kontrolės sudedamųjų dalių, surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų gali būti neįmanoma.

Didesnės rizikos vertinimas (žr. 7 dalies b punktą)

A19. Kad surinktų įtikinamesnių audito įrodymų dėl didesnės rizikos vertinimo, auditorius gali surinkti daugiau įrodymų arba surinkti įrodymų, kurie yra tinkamesni ar patikimesni, pavyzdžiui, daugiau dėmesio skirdamas įrodymų iš trečiųjų šalių rinkimui arba gaudamas patvirtinančių įrodymų iš keleto nepriklausomų šaltinių.

Kontrolės priemonių testai

Kontrolės priemonių testų rengimas ir atlikimas (žr. 8 dalį)

A20. Kontrolės priemonių testai atliekami tik toms kontrolės priemonėms, kurios, auditoriaus vertinimu, yra skirtos reikšmingo tvirtinimų iškraipymo prevencijai, nustatymui ar koregavimui. Jei audituojamo laikotarpio metu įvairiais etapais buvo taikomos iš esmės skirtingos kontrolės priemonės, kiekvieną iš jų reikia įvertinti atskirai.

A21. Kontrolės priemonių efektyvumo testų atlikimas skiriasi nuo supratimo apie kontrolės priemonių rengimą ir įgyvendinimą įgijimo bei jų įvertinimo. Tačiau tam naudojamos tokių pat rūšių audito procedūros. Todėl auditorius gali priimti sprendimą, kad kontrolės priemonių efektyvumo testus efektyvu atlikti tuo pačiu metu, kai vertinamas jų rengimas ir nustatoma, ar jos buvo įgyvendintos.

A22. Be to, nors kai kurios rizikos vertinimo procedūros galbūt nebuvo specialiai sukurtos kaip kontrolės priemonių testai, jos vis dėlto gali suteikti audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo ir atitinkamai atlieka kontrolės priemonių testų funkciją. Pavyzdžiui, auditoriaus rizikos vertinimo procedūros gali apimti:

- Paklausimus dėl vadovybės naudojimosi biudžetais.
- Vadovybės atliekamo biudžete numatytų ir faktinių mėnesio išlaidų palyginimo stebėjimą.
- Ataskaitų, susijusių su skirtumo tarp biudžete numatytų ir faktinių sumų tyrimu, patikrinimus.

Šios audito procedūros suteikia žinių apie įmonės biudžeto sudarymo politiką ir apie tai, ar ji buvo įgyvendinta, bet taip pat gali suteikti audito įrodymų dėl biudžeto politikos efektyvumo užkertant kelią reikšmingiems išlaidų grupavimo iškraipymams ir juos nustatant.

A23. Be to, auditorius gali parengti kontrolės priemonių testus, kuriuos reikia atlikti tuo pačiu metu kaip ir tos pačios operacijos detaliuosius testus. Nors kontrolės priemonių testo tikslas skiriasi nuo detaliojo testo tikslo, juos abu galima pasiekti kartu atliekant tos pačios operacijos kontrolės priemonių testą ir detalųjį testą. Tai vadinama dvejopo tikslo testu. Pavyzdžiui, auditorius gali parengti testą, kurio paskirtis – patikrinti sąskaitą faktūrą, siekiant nustatyti, ar ji buvo patvirtinta, ir gauti pakankamai šios operacijos audito įrodymų, ir įvertinti to testo rezultatus. Dvejopo tikslo testas rengiamas ir vertinamas atsižvelgiant atskirai į kiekvieno testo tikslą.

A24. Kai kuriais atvejais auditoriui gali būti neįmanoma parengti efektyvių pagrindinių procedūrų, kurios savaime suteiktų pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu[3]. Taip gali įvykti tada, kai įmonė savo veikloje naudoja IT, ir jokių operacijų dokumentų, išskyrus per IT sistemą, nerengia ir nesaugo. Tokiais atvejais 8 dalies b punkte nustatyti reikalavimai auditoriui atlikti susijusių kontrolės priemonių testus.

Audito įrodymai ir ketinimas pasitikėti (žr. 9 dalį)

A25. Didesnio kontrolės priemonių efektyvumo užtikrinimo lygio galima siekti, kai taikomi kontrolės priemonių testai, ypač jei nerealu ar neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų tik iš pagrindinių procedūrų.

Kontrolės priemonių testų pobūdis ir apimtis

Kitos audito procedūros kartu su paklausimais (žr. 10 dalies a punktą)

[3] 315-asis TAS, 30 dalis.

A26. Kontrolės priemonių efektyvumui patikrinti vien paklausimo nepakanka. Todėl teikiant paklausimą kartu atliekamos kitos audito procedūros. Šiuo atžvilgiu paklausimas kartu su tikrinimu ar pakartotiniu atlikimu gali suteikti daugiau užtikrinimo negu paklausimas ir stebėsena, kadangi stebėsena yra tinkama tik tuo metu, kai ji yra atliekama.

A27. Konkrečios kontrolės priemonės pobūdis daro įtaką procedūros, kuri yra būtina siekiant surinkti audito įrodymų apie kontrolės efektyvumą, rūšiai. Pavyzdžiui, jei efektyvumą įrodo dokumentai, auditorius gali nuspręsti juos patikrinti, kad surinktų audito įrodymų dėl efektyvumo. Tačiau kitų kontrolės priemonių atveju dokumentai gali būti neprieinami arba netinkami. Pavyzdžiui, gali nebūti dokumentų, pagrindžiančių tam tikrus kontrolės aplinkos veiksnius, kaip antai įgaliojimų ir atsakomybės priskyrimas, arba tam tikrus kontrolės veiksmus, kaip antai kompiuteriu atliekami kontrolės veiksmai. Tokiomis aplinkybėmis audito įrodymai dėl efektyvumo gali būti surenkami teikiant paklausimus ir kartu atliekant kitas audito procedūras, tokias kaip stebėsena, ir taikant kompiuterinius audito metodus.

Kontrolės priemonių testų apimtis

A28. Kai reikalingi įtikinamesni audito įrodymai dėl kontrolės priemonės efektyvumo, gali prireikti padidinti kontrolės priemonių testų apimtį. Auditorius, nustatydamas kontrolės priemonių testų apimtį, kaip ir pasitikėjimo kontrolės priemonėmis lygį, gali įvertinti šiuos dalykus:

- Įmonės kontrolės priemonių taikymo per laikotarpį dažnumą.
- Audito laikotarpio, kurio kontrolės efektyvumu auditorius pasitiki, dalį.
- Tikėtiną nuokrypio nuo kontrolės rodiklį.
- Audito įrodymų, kuriuos reikia surinkti dėl kontrolės efektyvumo tvirtinimų lygmeniu, svarbumą ir patikimumą.
- Kiek audito įrodymų surenkama iš kitų kontrolės priemonių, susijusių su tvirtinimu, testų.

530-ajame[4] TAS pateiktos tolesnės gairės dėl testų atlikimo apimties.

A29. Dėl IT procesams būdingo nuoseklumo gali būti neprivaloma padidinti automatinių kontrolės testų atlikimo apimtį. Galima tikėtis, kad automatinė kontrolė funkcionuos nuosekliai, išskyrus tuos atvejus, kai programa (įskaitant lenteles, bylas ar kitus nuolatinius programos naudojamus duomenis) yra keičiama. Kai auditorius nustato, kad automatinė kontrolė funkcionuoja taip, kaip buvo suplanuota (tai galima padaryti kontrolės pradinio taikymo metu arba kitu metu), auditorius gali apsvarstyti galimybę atlikti testus, skirtus tolesniam kontrolės efektyvumui nustatyti. Tokiais testais galima nustatyti, kad:

- programos pakeitimai daromi tik taikant atitinkamas programos pakeitimų kontrolės priemones;
- operacijoms atlikti naudojama autorizuota programos versija; ir
- kitos susijusios bendrosios kontrolės priemonės yra efektyvios.

[4] 530-asis TAS „Audito atranka“.

Tokiais testais taip pat galima nustatyti, kad programų pakeitimai nebuvo padaryti; taip gali būti tada, kai įmonė naudoja standartinę programinę įrangą be modifikacijų arba be atnaujinimų. Pavyzdžiui, auditorius gali patikrinti IT saugumo administravimo įrašus, kad surinktų audito įrodymų, jog per laikotarpį nebuvo neautorizuotos prieigos atvejų.

Netiesioginių kontrolės priemonių testų atlikimas (žr. 10 dalies b punktą)

A30. Tam tikromis aplinkybėmis gali būti būtina surinkti audito įrodymų, kurie patvirtintų netiesioginių kontrolės priemonių efektyvumą. Pavyzdžiui, kai auditorius nusprendžia atlikti vartotojų išimčių ataskaitų, kuriose detalizuojami pardavimai virš patvirtinto kredito limito, peržiūros efektyvumo testus, vartotojų peržiūra ir paskesnis įvertinimas yra kontrolė, kuri yra svarbi auditoriui. Informacijos tikslumo ataskaitose kontrolės priemonės (pavyzdžiui, bendrosios informacinių sistemų kontrolės priemonės) yra laikomos netiesioginėmis kontrolės priemonėmis.

A31. Dėl IT procesams būdingo nuoseklumo audito įrodymai dėl automatiškai taikomos kontrolės įgyvendinimo kartu su audito įrodymais dėl įmonės bendrųjų kontrolės priemonių (ypač pokyčių kontrolės priemonių) efektyvumo taip pat gali suteikti pakankamų audito įrodymų dėl jos efektyvumo.

Kontrolės priemonių testų atlikimo laikas

Planuojamas pasitikėjimo laikotarpis (žr. 11 dalį)

A32. Audito įrodymai, kurie yra aktualūs tik tam tikru momentu, gali būti pakankami auditoriaus tikslams, pavyzdžiui, atliekant įmonės atsargų inventorizacijos pabaigoje kontrolės priemonių testus. Jei, kita vertus, auditorius ketina pasitikėti kontrole viso laikotarpio metu, testai, kurie suteikia audito įrodymų, kad kontrolės priemonės buvo efektyvios atitinkamai visu laikotarpiu, yra tinkami. Tokie testai gali apimti įmonės kontrolės priemonių stebėsenos testus.

Tarpiniu laikotarpiu surinktų audito įrodymų naudojimas (žr. 12 dalies b punktą)

A33. Nustatant, kokių papildomų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių, kurios buvo taikomos po tarpinio laikotarpio iki laikotarpio pabaigos, būtina surinkti, reikia atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- Įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos reikšmingumą tvirtinimų lygmeniu.
- Specifines kontrolės priemones, kurių testai buvo atlikti tarpiniu laikotarpiu, ir reikšmingus jų pokyčius po to, kai buvo atlikti jų testai, įskaitant informacinės sistemos, procesų ir personalo pokyčius.
- Tai, kiek buvo surinkta šių kontrolės priemonių efektyvumo audito įrodymų.
- Likusio laikotarpio trukmę.
- Tai, kiek auditorius ketina sumažinti tolesnių pagrindinių procedūrų, pagrįstų pasitikėjimu kontrolės priemonėmis, apimtį.
- Kontrolės aplinką.

A34. Papildomų audito įrodymų galima surinkti, pavyzdžiui, kontrolės priemonių testus atliekant ir likusiu laikotarpiu arba atliekant įmonės kontrolės priemonių stebėsenos testus.

Ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų naudojimas (žr. 13 dalį)

A35. Tam tikromis aplinkybėmis audito įrodymai, surinkti ankstesnių auditų metu, gali būti tinkami audito įrodymai, jei auditorius atlieka audito procedūras siekdamas nustatyti jų tęstinį svarbumą. Pavyzdžiui, atlikdamas ankstesnį auditą, auditorius galėjo nustatyti, kad automatinės kontrolės priemonės funkcionavo taip, kaip ir buvo suplanuota. Siekdamas nustatyti, ar buvo atlikti automatinių kontrolės priemonių pakeitimai, kurie darė įtaką jų tęstiniam efektyviam funkcionavimui, auditorius gali surinkti audito įrodymų, pavyzdžiui, teikdamas paklausimus vadovybei ir tikrindamas IT sistemos įrašus, kuriuose nurodyta, kurios kontrolės priemonės buvo pakeistos. Įvertinus šių pakeitimų audito įrodymus galima nuspręsti surinkti daugiau arba mažiau nei planuota audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo dabartiniu laikotarpiu.

Po ankstesnių auditų pakeistos kontrolės priemonės (žr. 14 dalies a punktą)

A36. Pakeitimų poveikis ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų svarbumui gali būti toks, kad gali nebelikti pagrindo jais toliau pasitikėti. Pavyzdžiui, sistemos pakeitimai, dėl kurių įmonė gali gauti naują ataskaitą iš sistemos, greičiausiai nedaro įtakos atliekant ankstesnį auditą gautų audito įrodymų svarbumui, tačiau pakeitimas, dėl kurio kitaip kaupiami ar skaičiuojami duomenys, daro tokią įtaką.

Po ankstesnių auditų nepakeistos kontrolės priemonės (žr. 14 dalies b punktą)

A37. Auditoriaus sprendimas dėl to, ar pasitikėti ankstesnių auditų metu surinktais audito įrodymais dėl kontrolės priemonių, kurios:

a) nepakeistos nuo to laiko, kai paskutinį kartą buvo atlikti jų testai, ir

b) nėra kontrolės priemonės, kuriomis mažinama reikšminga rizika,

priklauso nuo profesinio auditoriaus sprendimo. Be to, nuo profesinio auditoriaus sprendimo priklauso laikotarpio tarp pakartotinio tokių kontrolės priemonių testų atlikimo trukmė, tačiau 14 dalies b punkte nustatytas reikalavimas, kad tokie testai būtų atliekami bent vieną kartą per trejus metus.

A38. Apskritai kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika arba kuo didesnis pasitikėjimas kontrolės priemonėmis, tuo labiau tikėtina, kad praėjęs laikotarpis bus trumpesnis. Veiksniai, dėl kurių gali sutrumpėti pakartotinio kontrolės priemonės testo atlikimo laikotarpis arba gali būti nuspręsta visiškai nepasitikėti ankstesnių auditų metu surinktais audito įrodymais, yra tokie:

- Netinkama kontrolės aplinka.
- Nepakankama kontrolės priemonių stebėsena.
- Reikšmingas kontrolės priemonių elementas yra žmogaus atliekami veiksmai.
- Personalo pokyčiai, kurie daro reikšmingą įtaką kontrolės priemonių taikymui.
- Besikeičiančios aplinkybės, kurios parodo kontrolės priemonių pokyčių poreikį.

- Nepakankamos bendrosios informacinių sistemų kontrolės priemonės.

A39. Jei auditorius ketina pasitikėti daugeliu kontrolės priemonių, kurių audito įrodymai buvo surinkti ankstesnių auditų metu, atlikus kai kurių iš šių kontrolės priemonių testus kiekvieno audito metu galima gauti informacijos, kuria patvirtinamas kontrolės aplinkos tęstinis efektyvumas. Tai padeda auditoriui priimti sprendimą, ar tinkama pasitikėti audito įrodymais, kurie buvo surinkti ankstesnių auditų metu.

Kontrolės priemonių efektyvumo įvertinimas (žr. 16–17 dalis)

A40. Auditoriaus procedūrų metu nustatytas reikšmingas iškraipymas yra rimtas reikšmingo vidaus kontrolės trūkumo rodiklis.

A41. Pagal kontrolės priemonių efektyvumo koncepciją pripažįstama, kad gali atsirasti kai kurių nuokrypių nuo įmonės taikomų kontrolės priemonių. Nuokrypiai nuo nustatytų kontrolės priemonių gali atsirasti dėl tokių veiksnių kaip pagrindinio personalo pokyčiai, reikšmingi sezoniniai operacijų kiekio svyravimai ir žmonių klaidos. Nustatytas nuokrypių rodiklis, ypač palyginus su tikėtinu rodikliu, gali parodyti, jog negalima pasitikėti, kad kontrolė sumažins riziką tvirtinimų lygmeniu iki auditoriui priimtino lygio.

Pagrindinės procedūros (žr. 18 dalį)

A42. 18 dalyje nustatyti reikalavimai auditoriui parengti ir atlikti kiekvienos reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ir atskleidžiamos informacijos pagrindines procedūras, nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos. Šis reikalavimas parodo tai, kad: a) auditoriaus rizikos vertinimas yra subjektyvus, todėl galima nenustatyti visos reikšmingo iškraipymo rizikos ir b) yra daug įgimtų vidaus kontrolės apribojimų, įskaitant atvejus, kai vadovybė nepaiso kontrolės priemonių.

Pagrindinių procedūrų pobūdis ir apimtis

A43. Priklausomai nuo aplinkybių auditorius gali nustatyti, kad:

- Siekiant sumažinti audito riziką iki priimtinai žemo lygio, pakaks atlikti tik pagrindines analitines procedūras. Pavyzdžiui, jei auditoriaus rizikos vertinimą patvirtina kontrolės testų audito įrodymai.
- Tik detalieji testai yra tinkami.
- Pagrindinės analitinės procedūros ir detalieji testai yra tinkamiausias atsakas į įvertintą riziką.

A44. Pagrindinės analitinės procedūros paprastai dažniau taikomos dideliam skaičiui ūkinių operacijų, kurios yra nuspėjamos laikui bėgant. 520-asis[5] TAS nustato reikalavimus ir pateikia gaires dėl analitinių procedūrų taikymo audito metu.

A45. Rengiant detaliuosius testus svarbus rizikos ir tvirtinimo pobūdis. Pavyzdžiui, detalieji testai, susiję su buvimo ar įvykio tvirtinimu, gali apimti atranką iš finansinių ataskaitų sumų vienetų ir susijusių audito įrodymų surinkimą. Kita vertus, detalieji testai, susiję su užbaigtumo tvirtinimu, gali apimti atranką iš tų vienetų, kurie tikėtinai gali būti įtraukti į susijusių finansinių ataskaitų sumas, ir patikrinimą, ar jie yra įtraukti.

[5] 520-asis TAS „Analitinės procedūros“.

A46. Kadangi vertinant reikšmingo iškraipymo riziką atsižvelgiama į vidaus kontrolę, pagrindinių procedūrų apimtį gali reikėti padidinti, kai kontrolės priemonių testų rezultatai yra nepatenkinami. Tačiau audito procedūros apimties padidinimas yra tinkamas tik tuo atveju, jei pati audito procedūra yra susijusi su specifine rizika.

A47. Rengiant detaliuosius testus, testų atlikimo apimtis paprastai yra suvokiama kaip imties dydis. Tačiau su ja yra susiję ir kiti dalykai, pavyzdžiui, tai, ar efektyviau yra taikyti kitas testų atlikimo atrankos priemones. Žr. 500-ąjį TAS[6].

Įvertinimas, ar turi būti atliekamos išorės patvirtinimo procedūros (žr. 19 dalį)

A48. Išorės patvirtinimo procedūros dažnai yra svarbios nagrinėjant tvirtinimus, kurie yra susiję su sąskaitų likučiais ir jų elementais, tačiau taikomos ne tik jiems. Pavyzdžiui, auditorius gali pageidauti susitarimų, sutarčių ar operacijų tarp įmonės ir kitų šalių sąlygų išorės patvirtinimų. Išorės patvirtinimo procedūros taip pat gali būti atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų, kad tam tikrų sąlygų nėra. Pavyzdžiui, galima siekti patvirtinti, kad nėra šalutinių susitarimų, kurie gali būti susiję su įmonės pajamų pripažinimu neteisingu laikotarpiu. Kitos situacijos, kai išorės patvirtinimo procedūros gali suteikti susijusių audito įrodymų rengiant atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką:

- Banko likučiai ir kita informacija, susijusi su santykiais su banku.
- Gautinų sumų likučiai ir sąlygos.
- Trečiųjų šalių bendruose sandėliuose gamybai arba konsignacijos pagrindu laikomos atsargos.
- Nuosavybės patvirtinimo dokumentai, kuriuos saugumo tikslais ar kaip užstatą saugo teisininkai arba finansininkai.
- Investicijos, kurias saugo trečiosios šalys arba kurios yra įsigytos iš vertybinių popierių brokerių, tačiau nėra gautos balanso datą.
- Skolintojams mokėtinos sumos, įskaitant susijusias skolos grąžinimo sąlygas ir ribojančius susitarimus.
- Mokėtinų sumų likučiai ir sąlygos.

A49. Nors išorės patvirtinimai gali suteikti tinkamų audito įrodymų, susijusių su tam tikrais tvirtinimais, egzistuoja tam tikrų tvirtinimų, kuriems išorės patvirtinimai suteikia mažiau tinkamų audito įrodymų. Pavyzdžiui, išorės patvirtinimai suteikia mažiau tinkamų audito įrodymų, susijusių su gautinų sumų likučių atgavimu negu su jų egzistavimu.

A50. Auditorius gali nustatyti, kad išorės patvirtinimo procedūros, atliekamos vienu tikslu, suteikia galimybę surinkti audito įrodymų dėl kitų dalykų. Pavyzdžiui, banko likučių patvirtinimo prašymai dažnai apima informacijos, susijusios su kitais finansinių ataskaitų tvirtinimais, prašymus. Tokie įvertinimai gali daryti įtaką auditoriaus sprendimui dėl to, ar būtina atlikti išorės patvirtinimo procedūras.

A51. Veiksniai, kurie gali padėti auditoriui nuspręsti, ar kaip pagrindinės audito procedūros turi būti atliekamos išorės patvirtinimo procedūros, gali būti:

6 500-asis TAS „Audito įrodymai“, 10 dalis.

- Patvirtinančiosios šalies dalyko žinios – atsakymai gali būti patikimesni, jei juos pateikia patvirtinančiosios šalies asmuo, kuris turi būtinų žinių apie informaciją, kurią reikia patvirtinti.
- Numatytos patvirtinančiosios šalies gebėjimas arba noras pateikti atsakymą, pavyzdžiui, patvirtinančioji šalis:
    - gali neprisiimti atsakomybės už atsakymą į patvirtinimo prašymą;
    - gali manyti, kad atsakymas per brangus arba jam reikia per daug laiko;
    - gali nerimauti dėl potencialios teisinės atsakomybės, kuri atsiranda dėl atsakymo pateikimo;
    - gali pateikti operacijas skirtingomis valiutomis; arba
    - gali veikti aplinkoje, kurioje atsakymas į patvirtinimo prašymą nėra reikšmingas kasdienių operacijų aspektas.

  Esant tokioms situacijoms, patvirtinančiosios šalys gali nepateikti atsakymo, gali atmestinai jį pateikti arba gali siekti apriboti atsakymo patikimumą.
- Numatytos patvirtinančiosios šalies objektyvumas – jei patvirtinančioji šalis yra su įmone susijusi šalis, atsakymai į patvirtinimo prašymus gali būti mažiau patikimi.

Pagrindinės procedūros, susijusios su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu (žr. 20 dalies b punktą)

A52. Auditoriaus atliekamo apskaitos įrašų ir kitų koregavimų patikrinimo pobūdis ir apimtis priklauso nuo įmonės finansinių ataskaitų rengimo proceso pobūdžio bei sudėtingumo ir susijusios reikšmingo iškraipymo rizikos.

Pagrindinės procedūros kaip atsakas į reikšmingą riziką (žr. 21 dalį)

A53. Šio TAS 21 dalyje nustatyti reikalavimai auditoriui atlikti pagrindines procedūras, kurios yra konkretus atsakas į auditoriaus nustatytą reikšmingą riziką. Audito įrodymai išorės patvirtinimų forma, kuriuos auditorius tiesiogiai gavo iš tinkamų patvirtinančiųjų šalių, gali padėti auditoriui surinkti aukšto patikimumo lygio audito įrodymų, kurie auditoriui yra reikalingi, kad jis galėtų reaguoti į reikšmingą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką. Pavyzdžiui, jei auditorius nustato, kad vadovybė patiria spaudimą pateisinti pajamų lūkesčius, gali būti rizika, kad ji padidino pardavimus, neteisingai pripažindama pajamas remdamasi pardavimo sutartimis, pagal kurių nuostatas pajamų pripažinimas yra negalimas, arba išrašydama sąskaitas faktūras prieš išsiunčiant prekes pirkėjui. Šiomis aplinkybėmis auditorius gali, pavyzdžiui, parengti išorės patvirtinimo procedūras, kurios skirtos ne tik neapmokėtoms sumoms patvirtinti, bet ir pardavimo susitarimų detalėms, įskaitant datą, visas grąžinimo teises ir prekių pristatymo sąlygas, patvirtinti. Be to, auditorius gali nustatyti, kad, be šių išorės patvirtinimo procedūrų, būtų efektyvu pateikti paklausimus su finansais nesusijusį darbą dirbančiam įmonės personalui dėl pardavimo susitarimų ir pristatymo sąlygų pokyčių.

Pagrindinių procedūrų atlikimo laikas (žr. 22–23 dalis)

A54. Daugeliu atvejų audito įrodymai iš ankstesnio audito pagrindinių procedūrų suteikia mažai arba visiškai nesuteikia dabartinio laikotarpio audito įrodymų. Tačiau yra išimčių, pavyzdžiui, ankstesnio audito metu gauta teisinė nuomonė, susijusi su pakeitimo vertybiniais popieriais operacijų struktūra, jei neįvyko jokių pokyčių, gali būti svarbi dabartiniu laikotarpiu. Tokiais atvejais gali būti tinkama naudoti ankstesnio audito pagrindinių procedūrų audito įrodymus, jei šie įrodymai bei susijęs dalykas nebuvo iš esmės pakeisti ir dabartiniu laikotarpiu buvo atliktos audito procedūros, kuriomis buvo siekiama nustatyti jų tęstinę svarbą.

Tarpiniu laikotarpiu surinktų audito įrodymų naudojimas (žr. 22 dalį)

A55. Tam tikromis aplinkybėmis auditorius gali nustatyti, kad būtų efektyvu pagrindines procedūras atlikti tarpiniu laikotarpiu ir informaciją, susijusią su laikotarpio pabaigos likučiais, palyginti bei sutikrinti su palygintina tarpinio laikotarpio informacija, siekiant:

a) nustatyti sumas, kurios atrodo neįprastos;

b) patikrinti visas šias sumas; ir

c) atlikti pagrindines analitines procedūras arba detaliuosius testus siekiant patikrinti likusį laikotarpį.

A56. Pagrindinių procedūrų atlikimas tarpiniu laikotarpiu, jei papildomos procedūros vėliau nebus atliekamos, padidina riziką, kad auditorius nenustatys iškraipymų, kurie gali atsirasti laikotarpio pabaigoje. Ši rizika padidėja tuo atveju, jei pailgėja likęs laikotarpis. Šie veiksniai gali daryti įtaką tam, ar tarpiniu laikotarpiu reikia atlikti pagrindines procedūras:

- Kontrolės aplinka ir kitos susijusios kontrolės priemonės.
- Galimybė informaciją, kuri yra būtina auditoriaus procedūroms, gauti vėliau.
- Pagrindinės procedūros tikslas.
- Įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika.
- Ūkinių operacijų grupės ar sąskaitų likučių ir susijusių tvirtinimų pobūdis.
- Auditoriaus gebėjimas atlikti tinkamas pagrindines procedūras arba pagrindines procedūras kartu su kontrolės priemonių testais, kurie apimtų likusį laikotarpį, siekiant sumažinti riziką, kad iškraipymai, kurie gali egzistuoti laikotarpio pabaigoje, gali būti nenustatyti.

A57. Šie veiksniai gali daryti įtaką sprendimui, ar reikia atlikti laikotarpio nuo tarpinės datos iki laikotarpio pabaigos pagrindines analitines procedūras:

- Ar tam tikrų ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių laikotarpio pabaigos balansai yra pagrįstai prognozuojami, atsižvelgiant į sumas, susijusį reikšmingumą ir jų sudėtį.
- Ar tokių įmonės ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių analizės ir koregavimo tarpinėmis datomis procedūros ir registravimo apskaitoje tinkamu laikotarpiu procedūros yra tinkamos.

- Ar su finansine atskaitomybe susijusi informacinė sistema suteiks pakankamai informacijos apie likučius laikotarpio pabaigoje ir operacijas likusiu laikotarpiu, kad būtų galima ištirti:
  a) reikšmingas neįprastas operacijas ar įrašus (įskaitant tuos, kurie yra beveik arba pačioje laikotarpio pabaigoje);
  b) kitas reikšmingų svyravimų priežastis ar tikėtinus svyravimus, kurie neįvyko; ir
  c) ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių sudėties pokyčius.

Tarpinį laikotarpį nustatyti iškraipymai (žr. 23 dalį)

A58. Jei auditorius padaro išvadas, kad planuojamas pagrindinių procedūrų, kurios apima likusį laikotarpį, pobūdis, atlikimo laikas ar apimtis turi būti keičiami dėl tarpiniu laikotarpiu netikėtai nustatytų iškraipymų, tokie pakeitimai gali apimti tarpiniu laikotarpiu atliktų procedūrų pratęsimą ar pakartojimą laikotarpio pabaigoje.

Pateikimo ir atskleidimo adekvatumas (žr. 24 dalį)

A59. Bendro finansinių ataskaitų pateikimo, įskaitant susijusios informacijos atskleidimą, įvertinimas susijęs su tuo, ar konkrečios finansinės ataskaitos pateiktos taip, kad parodytų tinkamą finansinės informacijos grupavimą ir aprašymą, finansinių ataskaitų ir prie jų pridedamų aiškinamųjų raštų formą, tvarką bei turinį. Tai apima, pavyzdžiui, vartojamą terminologiją, detalumo lygį, ataskaitų elementų grupavimą ir pateiktų sumų pagrindą.

Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas (žr. 25–27 dalis)

A60. Finansinių ataskaitų auditas yra kaupiamojo pobūdžio pasikartojantis procesas. Auditoriui atliekant planuotas audito procedūras, dėl surinktų audito įrodymų jis gali pakeisti kitų planuojamų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar apimtį. Auditorius gali pastebėti informaciją, kuri reikšmingai skiriasi nuo tos informacijos, kuria buvo pagrįstas rizikos vertinimas. Pavyzdžiui:

- Dėl iškraipymų, kuriuos auditorius nustato atlikdamas pagrindines procedūras, apimties auditorius gali pakeisti savo sprendimą dėl rizikos vertinimų ir gali nustatyti reikšmingą vidaus kontrolės trūkumą.
- Auditorius gali sužinoti apskaitos įrašų neatitikimus arba prieštaraujančius ar trūkstamus įrodymus.
- Audito metu bendrosios peržiūros etape atliktos analitinės procedūros gali parodyti anksčiau nepastebėtą reikšmingo iškraipymo riziką.

Tokiomis aplinkybėmis pagal peržiūrėtą rizikos įvertinimą auditoriui gali tekti pakartotinai įvertinti planuotas visų ar kai kurių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos ir susijusių tvirtinimų audito procedūras. Tolesnės auditoriaus rizikos vertinimo peržiūros gairės pateiktos 315-ajame TAS[7].

[7] 315-asis TAS, 31 dalis.

A61. Auditorius negali daryti prielaidos, kad apgaulės ar klaidos atvejis yra atsitiktinis. Todėl sprendžiant, ar įvertinimas yra tinkamas, svarbu įvertinti, kokią įtaką iškraipymo nustatymas daro įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai.

A62. Auditoriaus sprendimui dėl to, kas yra pakankami tinkami audito įrodymai, daro įtaką tokie veiksniai kaip:

- Potencialaus tvirtinimo iškraipymo reikšmingumas ir tikimybė, kad pavieniui ar kartu su kitais potencialiais iškraipymais jis turės reikšmingą įtaką finansinėms ataskaitoms.
- Vadovybės atsako ir kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į riziką, efektyvumas.
- Ankstesnių auditų metu įgyta patirtis, susijusi su panašiais potencialiais iškraipymais.
- Atliktų audito procedūrų rezultatai, įskaitant tai, ar tokios audito procedūros padėjo nustatyti konkrečius apgaulės ar klaidos atvejus.
- Esamos informacijos šaltiniai ir patikimumas.
- Audito įrodymų įtikinamumas.
- Supratimas apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę.

Dokumentavimas (žr. 28 dalį)

A63. Audito dokumentų forma ir turinys priklauso nuo profesinio sprendimo, jiems įtaką daro įmonės pobūdis, dydis bei sudėtingumas ir jos vidaus kontrolė, galimybė iš įmonės gauti informaciją ir audito metu taikoma audito metodika bei technologijos.