Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba

505-asis TAS
2009 balandis

Tarptautinis audito standartas

Išorės šalių patvirtinimai

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), "External Confirmations", 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: 978-1-60815-013-7

Šį tarptautinis audito standartą "Išorės šalių patvirtinimai" 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 *"Išorės šalių patvirtinimai"* teksto anglų kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

© 2010 šio tarptautinio audito standarto *"Išorės šalių patvirtinimai"* teksto lietuvių kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Auditing, "External Confirmations",*
ISBN number: 978-1-60815-013-7

Šio tarptautinio audito standarto *"Išorės šalių patvirtinimai"* 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.

505-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS

IŠORĖS ŠALIŲ PATVIRTINIMAI

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

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1
Išorės šalių patvirtinimo procedūros audito įrodymams surinkti	2–3
Įsigaliojimo data	4
Tikslas	5
Apibrėžtys	6
Reikalavimai	
Išorės šalių patvirtinimo procedūros	7
Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą	8–9
Išorės šalių patvirtinimo procedūrų rezultatai	10–14
Neigiami patvirtinimai	15
Surinktų įrodymų įvertinimas	16
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Išorės šalių patvirtinimo procedūros	A1–A7
Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą	A8–A10
Išorės šalių patvirtinimo procedūrų rezultatai	A11–A22
Neigiami patvirtinimai	A23
Surinktų įrodymų įvertinimas	A24–A25

505-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Išorės šalių patvirtinimai“ 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 naudojimasis išorės šalių patvirtinimo procedūromis, kuriomis jis siekia surinkti audito įrodymų pagal 330-ojo TAS[1] ir 500-ojo TAS[2] reikalavimus. Šiame standarte neaptarti paklausimai dėl teisminių ginčų ir ieškinių, kurie aptarti 501-ajame TAS[3].

Išorės šalių patvirtinimo procedūros audito įrodymams surinkti

2. 500-ajame TAS nurodyta, kad audito įrodymų patikimumas priklauso nuo audito įrodymų šaltinio bei pobūdžio ir nuo konkrečių aplinkybių, kurioms esant audito įrodymai buvo renkami[4]. Šiame TAS pateikti šie audito įrodymų apibendrinimai[5]:

   - audito įrodymai yra patikimesni, kai audito įrodymai surenkami iš nepriklausomų išorės šaltinių;

   - audito įrodymai, kuriuos auditorius surinko tiesiogiai, yra patikimesni negu įrodymai, kurie buvo surinkti netiesiogiai arba apibendrinimo būdu;

   - audito įrodymai, kurie yra dokumento formos, nesvarbu ar tai būtų popierinė, elektroninė ar kitokia laikmena, yra patikimesni.

   Atitinkamai priklausomai nuo audito aplinkybių audito įrodymai, kuriuos auditorius kaip išorės šalių patvirtinimus tiesiogiai surinko iš patvirtinančių šalių, gali būti patikimesni negu pačios įmonės pateikti įrodymai. Šiuo TAS siekiama padėti auditoriui parengti ir atlikti išorės šalių patvirtinimų procedūras, kuriomis siekiama surinkti tinkamų ir patikimų audito įrodymų.

3. Kituose TAS pripažįstama išorės šalių patvirtinimų svarba audito įrodymams, pavyzdžiui:

   - 330-ajame TAS aptarta auditoriaus atsakomybė parengti ir įgyvendinti bendrąjį atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, parengti ir įgyvendinti tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis grindžiami įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir kuriomis į ją reaguojama[6]. Be to, 330-ajame TAS pateikiami reikalavimai, kad nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos auditorius turi parengti ir atlikti kiekvienos reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ir atskleidžiamos informacijos pagrindines procedūras. Auditorius turi svarstyti, ar

[1] 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.
[2] 500-asis TAS „Audito įrodymai“.
[3] 501-asis TAS „Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių“.
[4] 500-asis TAS, A5 dalis.
[5] 500-asis TAS, A31 dalis.
[6] 330-asis TAS, 5–6 dalys.

išorės šalių patvirtinimo procedūros turi būti atliekamos kaip pagrindinės audito procedūros[7];

- 330-ajame TAS pateiktas reikalavimas, kad kuo didesnis yra rizikos įvertinimas, tuo daugiau įtikinamų audito įrodymų auditorius turi surinkti[8]. Siekdamas tai padaryti, auditorius gali surinkti daugiau įrodymų arba surinkti įrodymų, kurie yra tinkamesni ar patikimesni, arba taikyti abi šias alternatyvas kartu. Pavyzdžiui, auditorius daugiau dėmesio gali skirti tiesioginiam įrodymų iš trečiųjų šalių rinkimui arba patvirtinančių įrodymų iš kelių nepriklausomų šaltinių rinkimui. 330-ajame TAS taip pat nurodyta, kad išorės šalių patvirtinimo procedūros gali padėti auditoriui surinkti didelio patikimumo audito įrodymų, kurie auditoriui yra reikalingi, kad jis galėtų reaguoti į reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką[9];

- 240-ajame TAS nurodyta, kad, siekdamas surinkti papildomos patvirtinančios informacijos, auditorius gali parengti patvirtinimo prašymus kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką tvirtinimų lygmeniu[10];

- 500-ajame TAS nurodyta, kad patvirtinanti informacija, surinkta iš nuo įmonės nepriklausomo šaltinio, tokia kaip išorės šalių patvirtinimai, gali padidinti auditoriaus užtikrinimą, kurį jis įgijo surinkęs audito įrodymus iš apskaitos įrašų ar vadovybės pareiškimų[11].

Įsigaliojimo data

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

Tikslas

5. Auditoriaus tikslas, taikant išorės šalių patvirtinimo procedūras, yra parengti ir atlikti tokias procedūras, kuriomis būtų galima surinkti tinkamų ir patikimų audito įrodymų.

Apibrėžtys

6. Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

   a) išorės šalių patvirtinimas – procesas, kurio metu surenkami audito įrodymai, remiantis trečiosios šalies (patvirtinančiosios šalies) tiesioginiu rašytiniu atsakymu auditoriui popierine forma, elektronine ar kitokia laikmena;

---

7 330-asis TAS, 18–19 dalys.
8 330-asis TAS, 7 dalies b punktas.
9 330-asis TAS, A53 dalis.
10 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą “, A37 dalis.
11 500-asis TAS, A8–A9 dalys.

b) teigiamo patvirtinimo prašymas – prašymas, kad patvirtinančioji šalis atsakytų tiesiogiai auditoriui, pareikšdama, ar patvirtinančioji šalis sutinka ar nesutinka su prašyme pateikta informacija, arba suteikdama prašomos informacijos;

c) neigiamo patvirtinimo prašymas – prašymas, kad patvirtinančioji šalis atsakytų tiesiogiai auditoriui tik tuo atveju, jei patvirtinančioji šalis nesutinka su prašyme pateikta informacija;

d) neatsakymas – situacija, kai patvirtinančioji šalis nepateikia atsakymo ar nevisapusiškai atsako į teigiamo patvirtinimo prašymą arba patvirtinimo prašymas grąžinamas kaip nepristatytas adresatui;

e) išimtis – atsakymas, kuriame nurodomas skirtumas tarp prašomos patvirtinti ar įmonės apskaitos įrašų informacijos ir patvirtinančiosios šalies pateiktos informacijos.

Reikalavimai

Išorės šalių patvirtinimo procedūros

7. Auditorius, naudodamas išorės šalių patvirtinimo procedūras, turi kontroliuoti išorės šalių patvirtinimų prašymus, įskaitant:

   a) informacijos, kurią reikia patvirtinti ar kurios reikia prašyti, nustatymą (žr. A1 dalį);

   b) tinkamos patvirtinančiosios šalies atrinkimą (žr. A2 dalį);

   c) patvirtinimo prašymų parengimą, įskaitant sprendimą, kad paklausimai yra tinkamai adresuoti ir juose yra atgalinė informacija atsakymams, kurie turi būti siunčiami tiesiogiai auditoriui (žr. A3–A6 dalis); ir

   d) prašymų, įskaitant, jei taikytina, tolesnius prašymus, patvirtinančiajai šaliai išsiuntimą (žr. A7 dalį).

Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą

8. Jei vadovybė atsisako leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą, auditorius turi:

   a) pateikti paklausimą vadovybei dėl šio atsisakymo priežasčių ir ieškoti audito įrodymų dėl jų pagrįstumo ir racionalumo (žr. A8 dalį);

   b) įvertinti, kokius padarinius šis vadovybės atsisakymas turi atitinkamam auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui, įskaitant apgaulės riziką, ir kitų audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai (žr. A9 dalį); ir

   c) atlikti alternatyvias audito procedūras, skirtas tinkamiems ir patikimiems audito įrodymams gauti (žr. A10 dalį).

9. Jei auditorius padaro išvadą, kad vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą yra nepagrįstas, arba jei auditorius negali surinkti tinkamų ir patikimų audito įrodymų, remdamasis alternatyviomis audito procedūromis, jis turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis, kaip tai numatyta 260-ajame TAS[12]. Auditorius taip pat turi nustatyti padarinius auditui ir auditoriaus nuomonei, kaip tai numatyta 705-ajame TAS[13].

Išorės šalių patvirtinimo procedūrų rezultatai

Atsakymų į patvirtinimo prašymus patikimumas

10. Jei auditorius nustato veiksnius, kurie kelia abejonių dėl atsakymo į patvirtinimo prašymą patikimumo, jis turi surinkti daugiau audito įrodymų, kad išsklaidytų šias abejones (žr. A11–A16 dalis).

11. Jei auditorius nustato, kad atsakymas į patvirtinimo prašymą yra nepatikimas, jis turi įvertinti to padarinius reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui, įskaitant apgaulės riziką, ir kitų audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai (žr. A17 dalį).

Neatsakymai

12. Kiekvieno neatsakymo atveju auditorius turi atlikti alternatyvias audito procedūras, skirtas tinkamiems ir patikimiems audito įrodymams gauti (žr. A18–A19 dalis).

Kai yra būtinas atsakymas į teigiamo patvirtinimo prašymą, siekiant gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų

13. Jei auditorius nustato, kad atsakymas į teigiamo patvirtinimo prašymą yra būtinas, siekiant gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, alternatyvios audito procedūros nesuteiks tų audito įrodymų, kurie yra būtini auditoriui. Jei auditorius negauna tokio patvirtinimo, jis turi nustatyti to padarinius auditui ir auditoriaus nuomonei, kaip tai numatyta 705-ajame TAS (žr. A20 dalį).

Išimtys

14. Auditorius turi tirti išimtis, kad galėtų nustatyti, ar jos atskleidžia iškraipymus (žr. A21–A22 dalis).

Neigiami patvirtinimai

15. Neigiami patvirtinimai suteikia mažiau įtikinamų audito įrodymų negu teigiami patvirtinimai. Atitinkamai auditorius neturi naudoti neigiamo patvirtinimo prašymų kaip vienintelės pagrindinės audito procedūros, reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, išskyrus tuos atvejus, kai yra visos toliau išvardytos aplinkybės (žr. A23 dalį):

---

[12] 260-asis TAS „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“, 16 dalis.

[13] 705-asis TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

a) auditorius įvertino, kad reikšmingo iškraipymo rizika yra maža, ir surinko pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių, susijusių su tvirtinimu, efektyvumo;

b) atrankos vienetų visuma, tikrinama taikant neigiamo patvirtinimo procedūras, apima daug nedidelių vienarūšių sąskaitų likučių, sandorių ar sąlygų;

c) tikėtinas labai nedidelis išimčių skaičius; ir

d) auditorius nežino apie aplinkybes ar sąlygas, dėl kurių neigiamo patvirtinimo prašymų gavėjai galėtų neatsakyti į šiuos prašymus.

Surinktų įrodymų įvertinimas

16. Auditorius turi įvertinti, ar išorės šalių patvirtinimo procedūrų rezultatai suteikia tinkamų ir patikimų audito įrodymų, ar būtina atlikti tolesnes audito procedūras (žr. A24–A25 dalis).

***

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Išorės šalių patvirtinimo procedūros

Informacijos, kurią reikia patvirtinti ar kurios reikia prašyti, nustatymas (žr. 7 dalies a punktą)

A1. Išorės šalių patvirtinimo procedūros dažnai atliekamos siekiant patvirtinti informaciją, susijusią su sąskaitų likučiais ir jų sudedamosiomis dalimis, ar pateikti prašymą dėl jos. Jos taip pat gali būti naudojamos siekiant patvirtinti įmonės ir kitų šalių susitarimų, sutarčių ar sandorių sąlygas arba siekiant patvirtinti tam tikrų sąlygų, tokių kaip šalutiniai susitarimai, nebuvimą.

Tinkamos patvirtinančiosios šalies atrinkimas (žr. 7 dalies b punktą)

A2. Atsakymai į patvirtinimo prašymus suteikia daugiau tinkamų ir patikimų audito įrodymų, jei šie patvirtinimo prašymai siunčiami tai patvirtinančiajai šaliai, kuri, auditoriaus nuomone, žino informaciją, kurią reikia patvirtinti. Pavyzdžiui, finansų įstaigos pareigūnas, kuris žino apie sandorius ar susitarimus, kuriuos prašoma patvirtinti, gali būti tinkamiausias asmuo finansų įstaigoje, iš kurio reikėtų prašyti patvirtinimo.

Patvirtinimo prašymo parengimas (žr. 7 dalies c punktą)

A3. Patvirtinimo prašymo forma gali daryti tiesioginę įtaką patvirtinimo atsakymų tikslumui ir audito įrodymų, kuriuos atskleidžia šie atsakymai, patikimumui ir pobūdžiui.

A4. Rengiant patvirtinimo prašymus, reikia atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- nagrinėjamus tvirtinimus;
- konkrečią nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką, įskaitant apgaulės riziką;
- patvirtinimo prašymo formą ir pateikimą;
- ankstesnę audito patirtį ar panašias užduotis;
- informavimo būdą (pavyzdžiui, popierine forma, elektronine ar kita laikmena);
- vadovybės leidimą arba patvirtinančiųjų šalių skatinimą atsakyti auditoriui. Patvirtinančiosios šalys gali norėti atsakyti į patvirtinimo prašymą tik gavusios vadovybės leidimą;
- numatomos patvirtinančiosios šalies gebėjimą patvirtinti ar suteikti prašomą informaciją (pavyzdžiui, vienos sąskaitos sumą ar bendrą likutį).

A5. Teigiamu išorės šalių patvirtinimu prašoma, kad patvirtinančioji šalis pateiktų atsakymą auditoriui visais atvejais – nurodant patvirtinančiosios šalies pritarimą pateiktai informacijai ar prašant patvirtinančiosios šalies pateikti informaciją. Įprastai tikimasi, kad atsakymas į teigiamo patvirtinimo prašymą suteiks patikimų audito įrodymų. Tačiau išlieka rizika, kad patvirtinančioji šalis pateiks atsakymą nepatikrinusi, ar patvirtinama informacija yra teisinga. Šią riziką auditorius gali sumažinti naudodamas teigiamo patvirtinimo prašymus, kuriuose nepateikiama suma (ar kita informacija), bet prašoma patvirtinančiosios šalies įrašyti sumą ar pateikti kitą informaciją. Kita vertus, tokio „tuščio“ tipo patvirtinimo prašymas gali nulemti tai, kad bus gauta mažiau atsakymų, kadangi tokio pobūdžio patvirtinimams patvirtinančioji šalis turi dėti daugiau pastangų.

A6. Nustatant, ar prašymai yra tinkamai adresuoti, prieš juos išsiunčiant taip pat reikia patikrinti kai kurių ar visų patvirtinimo prašymų gavėjų adresus.

Tolesni patvirtinimo prašymai (žr. 7 dalies d punktą)

A7. Auditorius gali išsiųsti papildomą patvirtinimo prašymą, kai per protingą laiką nebuvo gautas atsakymas į anksčiau siųstą prašymą. Pavyzdžiui, jei auditorius patvirtino, kad gavėjo adresas tikslus, jis gali išsiųsti papildomą arba tolesnį prašymą.

Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą

Vadovybės atsisakymo pagrįstumas (žr. 8 dalies a punktą)

A8. Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą apriboja audito įrodymus, kuriuos auditorius ketino gauti. Todėl auditorius privalo pateikti paklausimą dėl šio apribojimo priežasčių. Dažniausiai pagrindinė priežastis būna ta, kad tarp įmonės ir numatytos patvirtinančiosios šalies vyksta teisminiai ginčai ar derybos, kurių galutiniam sprendimui gali turėti įtakos ne laiku pateiktas patvirtinimo prašymas. Auditorius privalo surinkti audito įrodymus dėl atsisakymo leisti išsiųsti patvirtinimo prašymą priežasčių pagrįstumo ir racionalumo, kadangi vadovybė gali mėginti užkirsti kelią auditoriui surinkti audito įrodymus, kurie gali atskleisti apgaulę ar klaidą.

Padariniai reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui (žr.8 dalies b punktą)

A9. Atlikęs 8 dalies b punkte aprašytą įvertinimą, auditorius gali padaryti išvadą, kad būtų tinkama peržiūrėti reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą tvirtinimų lygmeniu ir modifikuoti planuojamas audito procedūras, kaip tai numatyta 315-ajame TAS[14]. Pavyzdžiui, jei vadovybės prašymas nepatvirtinti yra nepagrįstas, tai atskleidžia apgaulės rizikos veiksnį, kurį būtina įvertinti, kaip tai numatyta 240-ajame TAS[15].

Alternatyvios audito procedūros (žr. 8 dalies c punktą)

A10. Atliktos alternatyvios audito procedūros gali būti panašios į tas, kurios yra tinkamos neatsakymo atveju, detaliau aprašytu šio TAS A18–A19 dalyse. Atliekant tokias procedūras būtų atsižvelgiama ir į auditoriaus įvertinimo rezultatus, kaip tai numatyta šio standarto 8 dalies b punkte.

Išorės šalių patvirtinimo procedūrų rezultatai

Atsakymų į patvirtinimo prašymus patikimumas (žr. 10 dalį)

A11. 500-ajame TAS nurodyta, kad net ir tuo atveju, jei audito įrodymai yra surinkti iš nuo įmonės nepriklausomų šaltinių, tam tikros aplinkybės gali turėti įtakos jų patikimumui[16]. Visuose atsakymuose yra tam tikra duomenų perėmimo, iškraipymo ar apgaulės rizika. Tokia rizika egzistuoja nepriklausomai nuo to, ar atsakymas yra pateiktas popierine forma, ar elektronine arba kitokia laikmena. Abejonių dėl atsakymo patikimumo gali kelti šie veiksniai:

- atsakymą auditorius gavo ne tiesiogiai; arba
- tikėtina, kad atsakymą pateikė ne ta patvirtinančioji šalis, kuri turėjo jį pateikti.

A12. Atsakymai, kurie yra gauti elektronine forma, pavyzdžiui, faksimile ar elektroniniu laišku, kelia abejonių jų patikimumu, kadangi gali būti sudėtinga nustatyti atsakančio asmens tapatybę ir įgaliojimus, o duomenų iškraipymą yra sudėtinga aptikti. Šią riziką gali sumažinti auditoriaus ir atsakančio asmens taikomas procesas, kuris sudaro saugios aplinkos sąlygas pasikeitimui informacija elektronine forma. Jei auditorius yra užtikrintas, kad toks procesas yra saugus ir tinkamai kontroliuojamas, atitinkamų atsakymų patikimumas padidėja. Elektroninio patvirtinimo procese gali būti taikomi įvairūs elektroninės informacijos siuntėjo tapatybės patvirtinimo būdai, pavyzdžiui, šifravimo naudojimas, elektroninis parašas ir procedūros, skirtos žiniatinklio svetainės autentiškumui patvirtinti.

A13. Jei patvirtinančioji šalis atsakymams į patvirtinimo prašymus koordinuoti ir pateikti pasitelkia trečiąją šalį, auditorius gali atlikti procedūras, kad atsižvelgtų į riziką dėl to, kad:

---

[14] 315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“, 31 dalis.

[15] 240-asis TAS, 24 dalis.

[16] 500-asis TAS, A31 dalis.

a) atsakymą gali pateikti netinkamas šaltinis;

b) atsakantysis gali neturėti įgaliojimų pateikti atsakymą; ir

c) buvo pažeistas perduodamos informacijos integralumas.

A14. Pagal 500-ąjį TAS auditorius privalo nustatyti, ar būtina modifikuoti ar taikyti papildomas procedūras, siekiant išsklaidyti abejones dėl informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, patikimumo[17]. Auditorius gali pasirinkti patvirtinti atsakymo į patvirtinimo prašymą šaltinį ir turinį, susisiekdamas su patvirtinančiąja šalimi. Pavyzdžiui, kai patvirtinančioji šalis atsako elektroniniu paštu, auditorius gali paskambinti patvirtinančiajai šaliai, siekdamas nustatyti, ar ji atsiuntė atsakymą. Kai atsakymą auditorius gauna ne tiesiogiai (pavyzdžiui, dėl to, kad patvirtinančioji šalis per klaidą adresavo atsakymą įmonei, o ne auditoriui), jis gali pateikti prašymą patvirtinančiajai šaliai, kad ji atsakytų raštu tiesiogiai auditoriui.

A15. Žodinis atsakymas į patvirtinimo prašymą pats savaime neatitinka išorės šalių patvirtinimo apibrėžties, kadangi tai nėra tiesioginis rašytinis atsakymas auditoriui. Tačiau auditorius, gavęs žodinį atsakymą į patvirtinimo prašymą, gali, atsižvelgdamas į aplinkybes, paprašyti patvirtinančiosios šalies, kad ji pateiktų tiesioginį rašytinį atsakymą auditoriui. Jei auditorius tokio atsakymo negauna, pagal šio standarto 12 dalį jis siekia gauti kitų audito įrodymų, kurie patvirtintų šį žodinį atsakymą.

A16. Atsakyme į patvirtinimo prašymą gali būti apribojimų dėl šio atsakymo naudojimo. Tokie apribojimai nebūtinai panaikina atsakymo, kaip audito įrodymo, patikimumą.

Nepatikimi atsakymai (žr. 11 dalį)

A17. Kai auditorius padaro išvadą, kad atsakymas yra nepatikimas, jam gali tekti iš naujo vertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu ir atitinkamai modifikuoti planuotas audito procedūras, kaip tai numatyta 315-ajame TAS[18]. Pavyzdžiui, nepatikimas atsakymas gali atskleisti apgaulės rizikos veiksnį, kurį reikia įvertinti pagal 240-ąjį TAS[19].

Neatsakymai (žr.12 dalį)

A18. Alternatyvių audito procedūrų, kurias auditorius gali atlikti, pavyzdžiai:

- norint patikrinti gautinų sumų likučius, reikia patikrinti konkrečių vėliau gautų pinigų gavimo dokumentus, kartu krovinių važtaraščius ir pardavimus laikotarpio pabaigoje.

- norint patikrinti mokėtinų sumų likučius, reikia patikrinti vėliau sumokėtų pinigų išlaidų dokumentus arba susirašinėjimus su trečiosiomis šalimis kartu ir kitus įrašus, tokius kaip prekių gavimo dokumentai.

[17] 500-asis TAS, 11 dalis.
[18] 315-asis TAS, 31 dalis.
[19] 240-asis TAS, 24 dalis.

A19. Nagrinėjamas straipsnis ir tvirtinimas turi įtakos alternatyvių audito procedūrų pobūdžiui ir apimčiai. Neatsakymas į patvirtinimo prašymą gali atskleisti anksčiau nenustatytą reikšmingo iškraipymo riziką. Tokiais atvejais auditoriui gali tekti peržiūrėti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu vertinimą ir modifikuoti planuotas audito procedūras, kaip tai numatyta 315-ajame TAS[20]. Pavyzdžiui, jei buvo gauta gerokai daugiau arba gerokai mažiau atsakymų į patvirtinimo prašymus, negu buvo tikėtasi, tai gali atskleisti anksčiau nenustatytą apgaulės rizikos veiksnį, kurį būtina įvertinti, kaip tai numatyta 240-ajame TAS[21].

Kai yra būtinas atsakymas į teigiamo patvirtinimo prašymą, siekiant gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų (žr. 13 dalį)

A20. Tam tikromis aplinkybėmis auditorius gali nustatyti įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, dėl kurios būtina gauti atsakymą į teigiamo patvirtinimo prašymą, siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų. Tokios aplinkybės gali būti:

- informaciją, kuri patvirtina vadovybės tvirtinimą (-us), galima gauti tik iš įmonei nepriklausančio šaltinio;
- specifiniai apgaulės rizikos veiksniai, tokie kaip rizika, kad vadovybė nepaiso kontrolės priemonių, arba sąmokslo, kuriame dalyvauja įmonės darbuotojas (-ai) ir (arba) vadovybė, rizika neleidžia auditoriui pasitikėti iš įmonės gautais įrodymais.

Išimtys (žr. 14 dalį)

A21. Išimtys atsakymuose į patvirtinimo prašymus gali atskleisti esamus arba galimus finansinių ataskaitų iškraipymus. Kai nustatomas iškraipymas, auditorius turi įvertinti, ar šis iškraipymas atskleidžia apgaulę, kaip tai numatyta 240-ajame TAS[22]. Išimtys gali atskleisti atsakymų iš panašių patvirtinančiųjų šalių ar atsakymų dėl panašių sąskaitų kokybę. Išimtys gali parodyti įmonės finansinės atskaitomybės vidaus kontrolės mechanizmų trūkumą arba trūkumus.

A22. Kai kurios išimtys nėra iškraipymai. Pavyzdžiui, auditorius gali padaryti išvadą, kad skirtumai atsakymuose į patvirtinimo prašymus atsiranda dėl išorės šalių patvirtinimo procedūrų laiko pasirinkimo, matavimų ar žmogiškų klaidų.

Neigiami patvirtinimai (žr.15 dalį)

A23. Atsakymo į neigiamo patvirtinimo prašymą negavimas neparodo, kad numatoma patvirtinančioji šalis gavo patvirtinimo prašymą, taip pat neparodo, kad patvirtinamas prašyme pateiktos informacijos tikslumas. Atitinkamai atsakymo į neigiamo patvirtinimo prašymą negavimas suteikia gerokai mažiau įtikinamų audito įrodymų negu atsakymas į teigiamo patvirtinimo prašymą. Tikėtina, kad patvirtinančiosios šalys dažniau bus linkusios atsakyti nesutikdamos su patvirtinimo prašymu, kai informacija pateiktame

[20] 315-asis TAS, 31 dalis.
[21] 240-asis TAS, 24 dalis.
[22] 240-asis TAS, 35 dalis.

prašyme nėra joms palanki, ir mažiau linkusios atsakyti, kai situacija priešinga. Pavyzdžiui, tikėtina, jog banko indėlio sąskaitos savininkai dažniau pateiks atsakymą, jei, jų nuomone, patvirtinimo prašyme pateiktas jų sąskaitos likutis yra mažesnis, negu turėtų būti, tačiau tikėtina, kad jie rečiau atsakys, jei, jų nuomone, nurodytas sąskaitos likutis yra didesnis, negu turėtų būti. Todėl neigiamo patvirtinimo prašymų siuntimas banko indėlių sąskaitų savininkams gali būti naudinga procedūra svarstant, ar tokie likučiai yra mažesni, negu turėtų būti, tačiau tikėtina, kad ši procedūra bus neveiksminga, jei auditorius siekia gauti įrodymų dėl sąskaitos likučio vertės padidinimo.

Surinktų įrodymų įvertinimas (žr.16 dalį)

A24. Įvertindamas atskirų išorės šalių patvirtinimo prašymų rezultatus, auditorius gali juos suskirstyti į šias kategorijas:

a) atitinkamos patvirtinančiosios šalies atsakymas, kuriame ji sutinka su informacija, pateikta patvirtinimo prašyme, arba suteikia visą prašytą informaciją be jokių išimčių;

b) nepatikimu laikytinas atsakymas;

c) neatsakymas;

d) atsakymas su išimtimis.

A25. Auditoriaus įvertinimas, atsižvelgiant į kitas auditoriaus atliktas audito procedūras, gali padėti auditoriui padaryti išvadą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų, ar reikia daugiau audito įrodymų, kaip tai numatyta 330-ajame TAS[23].

[23] 330-asis TAS, 26–27 dalys.