Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba

705-asis TAS
2009 balandis

Tarptautinis audito standartas

Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje



International Federation of Accountants



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), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", 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: 978-1-934779-56-9

Šį tarptautinis audito standartą "Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje" 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 *"Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje"* teksto anglų kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

© 2010 šio tarptautinio audito standarto *"Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje"* teksto lietuvių kalba autorinės teisės priklauso Tarptautinei buhalterių federacijai (TBF). Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Auditing, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report",* ISBN number: 978-1-934779-56-9

Šio tarptautinio audito standarto *"Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje"* 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.

705-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS
NUOMONĖS MODIFIKAVIMAS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE

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

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1
Modifikuotų nuomonių tipai	2
Įsigaliojimo data	3
Tikslas	4
Apibrėžtys	5
Reikalavimai	
Aplinkybės, kurioms esant reikia modifikuoti auditoriaus nuomonę	6
Auditoriaus nuomonės modifikavimo tipo nustatymas	7–15
Auditoriaus išvados forma ir turinys tais atvejais, kai nuomonė modifikuojama	16–27
Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	28
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Modifikuotų nuomonių tipai	A1
Reikšmingų iškraipymų pobūdis	A2–A7
Negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų pobūdis	A8–A12
Padariniai, atsirandantys dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vadovybės taikomo apribojimo po to, kai auditorius prisiėmė vykdyti užduotį	A13–A15
Kitos su neigiama nuomone arba atsisakymu ją pareikšti susijusios aplinkybės	A16
Auditoriaus išvados forma ir turinys tais atvejais, kai nuomonė modifikuojama	A17–A24
Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	A25
Priedas. Auditoriaus išvadų, kai nuomonė modifikuota, pavyzdžiai	

705-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 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. Šis tarptautinis audito standartas (TAS) susijęs su auditoriaus atsakomybe pateikti tinkamą išvadą tomis aplinkybėmis, kai auditorius, susidarydamas nuomonę pagal 700-ąjį TAS[1], daro išvadą, kad yra būtina modifikuoti nuomonę apie finansines ataskaitas.

Modifikuotų nuomonių tipai

2. Šiame TAS nustatyti trys modifikuotų nuomonių tipai, būtent, sąlyginė nuomonė, neigiama nuomonė ir atsisakymas pareikšti nuomonę. Priimant sprendimą, kuris modifikuotos nuomonės tipas yra tinkamas, atsižvelgiama į šiuos veiksnius (žr. A1 dalį):

   a) dalyko, nulemiančio modifikavimą, pobūdis, t. y. ar finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos arba, jei negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, gali būti reikšmingai iškraipytos; ir
   b) auditoriaus sprendimas apie dalyko poveikio paplitimą arba galimą poveikį finansinėms ataskaitoms.

Įsigaliojimo data

3. Šis TAS galioja 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui.

Tikslas

4. Auditoriaus tikslas yra aiškiai pareikšti tinkamai modifikuotą nuomonę apie finansines ataskaitas, kuri yra būtina tada, kai:

   a) auditorius padaro išvadą, remdamasis gautais audito įrodymais, kad finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos; arba
   b) auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais remdamasis galėtų padaryti išvadą, kad finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos.

Apibrėžtys

5. Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

   a) paplitęs – sąvoka, vartojama kalbant apie iškraipymus, kad būtų galima apibūdinti iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms arba galimą iškraipymų (jei jų yra), neaptiktų dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, poveikį finansinėms ataskaitoms. Paplitęs poveikis finansinėms ataskaitoms yra toks, kuris, auditoriaus nuomone:

      i) neapsiriboja konkrečiais finansinių ataskaitų elementais, sąskaitomis ar straipsniais;

[1] 700-asis TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“.

ii) jei tuo apsiriboja, apima arba galėtų apimti didelę finansinių ataskaitų dalį; arba

iii) jei tai susiję su atskleidžiama informacija, yra esminis vartotojo finansinių ataskaitų supratimui;

b) modifikuota nuomonė – sąlyginė nuomonė, neigiama nuomonė arba atsisakymas pareikšti nuomonę.

Reikalavimai

Aplinkybės, kurioms esant būtina modifikuoti auditoriaus nuomonę

6. Auditorius turi modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje tada, kai:

a) auditorius padaro išvadą, kad, remiantis gautais audito įrodymais, finansinės ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos (žr. A2–A7 dalis); arba

b) auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais remdamasis galėtų padaryti išvadą, kad finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos (žr. A8–A12 dalis).

Auditoriaus nuomonės modifikavimo tipo nustatymas

Sąlyginė nuomonė

7. Auditorius turi pareikšti sąlyginę nuomonę tada, kai:

a) auditorius, surinkęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, padaro išvadą, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra reikšmingi, bet nėra paplitę finansinėse ataskaitose; arba

b) auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti savo nuomonę, bet jis padaro išvadą, kad galimas neaptiktų iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms, jeigu tokių iškraipymų yra, galėtų būti reikšmingas, bet nepaplitęs.

Neigiama nuomonė

8. Auditorius turi pareikšti neigiamą nuomonę tada, kai, surinkęs pakankamus tinkamus audito įrodymus, padaro išvadą, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra ir reikšmingi, ir paplitę finansinėse ataskaitose.

Atsisakymas pareikšti nuomonę

9. Auditorius turi atsisakyti pareikšti nuomonę tada, kai jis negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti savo nuomonę, ir padaro išvadą, kad galimas neaptiktų iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms, jeigu tokių iškraipymų yra, galėtų būti ir reikšmingas, ir paplitęs.

10. Auditorius turi atsisakyti pareikšti nuomonę tada, kai nepaprastai retomis aplinkybėmis, esant keletui neapibrėžtumų, jis padaro išvadą, kad, nepaisant surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl kiekvieno konkretaus neapibrėžtumo, yra neįmanoma

suformuoti nuomonės apie finansines ataskaitas dėl potencialios šių neapibrėžtumų sąveikos ir jų galimo bendro poveikio finansinėms ataskaitoms.

Padariniai, atsirandantys dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vadovybės nustatyto apribojimo po to, kai auditorius prisiėmė vykdyti užduotį

11. Jei po to, kai prisiėmė vykdyti užduotį, auditorius sužino, kad vadovybė nustatė audito apimties apribojimą, ir dėl šio apribojimo, auditoriaus nuomone, gali būti pareikšta sąlyginė nuomonė arba atsisakyta pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas, jis turi pareikalauti, kad vadovybė panaikintų šį apribojimą.

12. Jei vadovybė atsisako panaikinti 11 dalyje nurodytą apribojimą, auditorius apie tai turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis, išskyrus tuos atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei[2], ir nuspręsti, ar įmanoma atlikti alternatyvias procedūras ir gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų.

13. Jei auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, jis turi priimti tokius sprendimus:

    a) jei auditorius padaro išvadą, kad neaptiktų iškraipymų galimas poveikis finansinėms ataskaitoms, jeigu tokių iškraipymų yra, galėtų būti reikšmingas, bet nepaplitęs, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę; arba

    b) jei auditorius padaro išvadą, kad neaptiktų iškraipymų galimas poveikis finansinėms ataskaitoms, jei tokių iškraipymų yra, galėtų būti ir reikšmingas, ir paplitęs taip, kad siekiant informuoti apie situacijos svarbą nepakaktų pareikšti sąlyginę nuomonę, jis turi (žr. A13–A14 dalis):

        i) atsisakyti tęsti auditą, jeigu tai įmanoma ir galima pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus; arba

        ii) jei atsisakyti tęsti auditą prieš audito išvados pateikimą neįmanoma ar negalima, auditorius turi atsisakyti pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas.

14. Jei auditorius atsisako tęsti auditą, kaip aprašyta 13 dalies b punkto i papunktyje, prieš atsisakydamas jis turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie visus svarbius dalykus, susijusius su audito metu nustatytais iškraipymais, dėl kurių būtų prireikę modifikuoti nuomonę (žr. A15 dalį).

Kitos su neigiama nuomone arba atsisakymu ją pareikšti susijusios aplinkybės

15. Kai auditorius mano, kad būtina pareikšti neigiamą nuomonę apie finansines ataskaitas kaip visumą arba atsisakyti ją pareikšti, į jo išvadą neturi būti įtraukta ir nemodifikuota nuomonė pagal tą pačią finansinės atskaitomybės tvarką apie atskirą finansinę ataskaitą arba vieną ar daugiau finansinės ataskaitos konkrečių elementų, sąskaitų ar straipsnių. Šiomis aplinkybėmis įtraukus tokią nemodifikuotą nuomonę į tą pačią išvadą[3], būtų

---

[2] 260-asis TAS „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“, 13 dalis.

[3] 805-ajame TAS „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir atskirų finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditas“ nagrinėjamos aplinkybės, kai auditorius yra įpareigotas pateikti atskirą nuomonę dėl vieno arba daugiau konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių.

prieštaraujama auditoriaus neigiamai nuomonei ar atsisakymui pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas kaip visumą (žr. A16 dalį).

Auditoriaus išvados forma ir turinys tais atvejais, kai nuomonė modifikuojama

Modifikavimo pagrindo pastraipa

16. Kai auditorius modifikuoja nuomonę apie finansines ataskaitas, be konkrečių 700-ajame TAS nustatytų elementų, į auditoriaus išvadą jis turi įtraukti pastraipą, kurioje aprašomas dalykas, nulėmęs modifikavimą. Auditorius turi įrašyti šią pastraipą iš karto prieš nuomonės pastraipą auditoriaus išvadoje ir naudoti atitinkamai tokias antraštes: „Sąlyginės nuomonės pagrindas“, „Neigiamos nuomonės pagrindas“ arba „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindas“ (žr. A17 dalį).

17. Jei finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų, susijusių su konkrečiomis sumomis finansinėse ataskaitose (įskaitant kiekybinę atskleistą informaciją), auditorius į modifikavimo pagrindo pastraipą turi įtraukti iškraipymo finansinės įtakos aprašymą ir kiekybinį įvertinimą, išskyrus tuos atvejus, kai to neįmanoma padaryti. Jei neįmanoma įvertinti finansinės įtakos, auditorius turi tą konstatuoti modifikavimo pagrindo pastraipoje (žr. A18 dalį).

18 Jei finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų, susijusių su aprašomojo pobūdžio informacija, auditorius modifikavimo pagrindo pastraipoje turi paaiškinti, kaip atskleista informacija yra iškraipyta.

19. Jei finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl to, kad neatskleista informacija, kurią privaloma atskleisti, auditorius turi:

    a) aptarti neatskleidimą su už valdymą atsakingais asmenimis;

    b) modifikavimo pagrindo pastraipoje apibūdinti praleistos informacijos esmę; ir

    c) jei tai neuždrausta įstatymų ar teisės aktų, įtraukti praleistą informaciją, su sąlyga, kad įmanoma tą padaryti ir kad auditorius turi pakankamų tinkamų audito įrodymų apie šią praleistą informaciją (žr. A19 dalį).

20. Jei nuomonė modifikuojama dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, auditorius modifikavimo pagrindo pastraipoje privalo nurodyti to priežastis.

21. Net jei auditorius pareiškė neigiamą nuomonę apie finansines ataskaitas arba atsisakė pareikšti nuomonę, modifikavimo pagrindo pastraipoje jis turi nurodyti visų kitų dalykų, apie kuriuos auditorius žino ir dėl kurių būtų reikėję modifikuoti nuomonę, priežastis ir poveikį (žr. A20 dalį).

Nuomonės pastraipa

22. Kai auditorius modifikuoja auditoriaus nuomonę, nuomonės pastraipoje jis turi naudoti atitinkamas antraštes „Sąlyginė nuomonė“, „Neigiama nuomonė“ arba „Atsisakymas pareikšti nuomonę“ (žr. A21, A23–A24 dalis).

23. Kai auditorius pareiškia sąlyginę nuomonę dėl reikšmingo iškraipymo finansinėse ataskaitose, nuomonės pastraipoje jis turi nurodyti kad, jo nuomone, išskyrus dalykų, aprašytų „Sąlyginės nuomonės pagrindo“ pastraipoje, poveikį:

a) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba parodo tikrą ir teisingą vaizdą) pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kai ataskaitos teikiamos pagal teisingo pateikimo tvarką; arba

b) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kai ataskaitos teikiamos pagal atitikties tvarką.

Kai nuomonė modifikuojama dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, auditorius, pareikšdamas modifikuotą nuomonę, turi vartoti atitinkamą frazę „išskyrus šio dalyko (-ų) galimą poveikį…“ (žr. A22 dalį).

24. Kai auditorius pareiškia neigiamą nuomonę, nuomonės pastraipoje jis turi nurodyti, kad, jo nuomone, dėl „Neigiamos nuomonės pagrindo“ pastraipoje aprašyto (-ų) dalyko (-ų) reikšmingumo:

a) finansinės ataskaitos nepateikia teisingai (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kai ataskaitos teikiamos pagal teisingo pateikimo tvarką; arba

b) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais nebuvo parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kai ataskaitos teikiamos pagal atitikties tvarką.

25. Kai auditorius atsisako pareikšti nuomonę dėl to, kad negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, nuomonės pastraipoje jis turi nurodyti, kad:

a) dėl „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje aprašyto (-ų) dalyko (-ų) reikšmingumo jis negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad galėtų pagrįsti auditoriaus nuomonę; ir atitinkamai

b) jis nepareiškia nuomonės apie finansines ataskaitas.

Auditoriaus atsakomybės aprašymas tuo atveju, kai auditorius pareiškia sąlyginę arba neigiamą nuomonę

26. Kai auditorius pareiškia sąlyginę arba neigiamą nuomonę, jis turi pakoreguoti auditoriaus atsakomybės aprašymą ir nurodyti, kad, auditorius nuomone, surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami, kad jais remiantis būtų galima pagrįsti modifikuotą auditoriaus nuomonę.

Auditoriaus atsakomybės aprašymas tuo atveju, kai auditorius atsisako pareikšti nuomonę

27. Kai auditorius atsisako pareikšti nuomonę dėl to, kad negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, jis turi koreguoti įžanginę auditoriaus išvados pastraipą ir nurodyti, kad jis buvo paskirtas atlikti finansinių ataskaitų auditą. Auditorius taip pat turi koreguoti auditoriaus atsakomybės ir audito apimties aprašymą ir nurodyti tik tai, kad: „Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą auditu, atliktu pagal tarptautinius audito standartus. Tačiau dėl dalyko (-ų), aprašyto (-ų) „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje, mes negalėjome surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti.“

Už valdymą atsakingų asmenų informavimas

28. Kai auditorius numato modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje, jis turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie aplinkybes, kurios nulėmė numatomą modifikavimą, ir pateikti siūlomą modifikavimo formuluotę (žr. A25 dalį).

***

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Modifikuotų nuomonių tipai (žr. 2 dalį)

A1. Toliau pateiktoje lentelėje parodyta, kaip auditoriaus sprendimas dėl dalyko, nulemiančio modifikavimą, pobūdžio ir jo poveikio arba galimo poveikio paplitimo finansinėse ataskaitose daro įtaką nuomonės, kuri turėtų būti pareikšta, tipui.

Dalyko, nulemiančio modifikavimą, pobūdis	*Auditoriaus sprendimas dėl poveikio arba galimo poveikio paplitimo finansinėse ataskaitose*	
	Reikšmingas, bet nepaplitęs	*Reikšmingas ir paplitęs*
Finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos	Sąlyginė nuomonė	Neigiama nuomonė
Negalėjimas surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų	Sąlyginė nuomonė	Atsisakymas pareikšti nuomonę

Reikšmingų iškraipymų pobūdis (žr. 6 dalies a punktą)

A2. 700-ajame TAS reikalaujama, kad auditorius, siekdamas susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas, padarytų išvadą, ar buvo gautas pakankamas užtikrinimas, kad finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos[4]. Darant šią išvadą atsižvelgiama į neištaisytų iškraipymų, jei tokių yra, finansinėse ataskaitose įvertinimą pagal 450-ąjį TAS[5].

A3. 450-ajame TAS iškraipymas apibrėžtas kaip skirtumas tarp pateiktos finansinės ataskaitos straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo ir reikalaujamos straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo, kad jis atitiktų taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Atitinkamai finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos dėl:

a) pasirinktų apskaitos metodų tinkamumo;

b) pasirinktų apskaitos metodų taikymo; arba

c) finansinėse ataskaitose atskleidžiamos informacijos tinkamumo arba pakankamumo.

[4] 700-asis TAS, 11 dalis.

[5] 450-asis TAS „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“, 4 dalies a punktas.

Pasirinktų apskaitos metodų tinkamumas

A4. Reikšmingi finansinių ataskaitų iškraipymai dėl vadovybės pasirinktų apskaitos metodų tinkamumo gali atsirasti tais atvejais, kai:

a) pasirinkti apskaitos metodai neatitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos; arba

b) finansinės ataskaitos, įskaitant aiškinamąjį raštą, neparodo pagrindinių sandorių ir įvykių taip, kad būtų pasiektas teisingo pateikimo tikslas.

A5. Finansinės atskaitomybės tvarka dažnai apima apskaitos metodų pakeitimų apskaitos ir atskleidimo reikalavimus. Jeigu įmonė pakeičia svarbius pasirinktus apskaitos metodus ir nesilaiko šių reikalavimų, finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipomos.

Pasirinktų apskaitos metodų taikymas

A6. Reikšmingi finansinių ataskaitų iškraipymai dėl pasirinktų apskaitos metodų taikymo gali atsirasti:

a) jei vadovybė nuosekliai netaikė pasirinktų apskaitos metodų vadovaudamasi finansinės atskaitomybės tvarka, įskaitant tuos atvejus, kai vadovybė nuosekliai netaikė pasirinktų apskaitos metodų tarp laikotarpių arba panašiems sandoriams ir įvykiams (taikymo nuoseklumas); arba

b) dėl pasirinktų apskaitos metodų taikymo būdų (pavyzdžiui, netyčinė taikymo klaida).

Finansinėse ataskaitose atskleidžiamos informacijos tinkamumas arba pakankamumas

A7. Reikšmingi finansinių ataskaitų iškraipymai dėl finansinėse ataskaitose atskleidžiamos informacijos tinkamumo arba pakankamumo gali atsirasti tais atvejais, kai:

a) į finansines ataskaitas neįtraukta visa informacija, kurią būtina atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;

b) finansinių ataskaitų informacija nepateikta pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; arba

c) finansinėse ataskaitose neatskleista būtina informacija, kad būtų pasiektas teisingo pateikimo tikslas.

Negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų pobūdis (žr. 6 dalies b punktą)

A8. Auditoriaus negalėjimą surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų (tai vertinant kaip audito apimties apribojimą) gali nulemti:

a) aplinkybės, kurių įmonė negali kontroliuoti;

b) aplinkybės, susijusios su auditoriaus darbo pobūdžiu ar laiko pasirinkimu; arba

c) vadovybės taikomi apribojimai.

A9. Negalėjimas atlikti konkrečios procedūros nėra audito apimties apribojimas, jeigu auditorius gali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, atlikdamas alternatyvias procedūras. Jeigu tai neįmanoma, taikomi atitinkamai 7 dalies b punkto ir 10 dalies

reikalavimai. Vadovybės taikomi apribojimai gali turėti ir kitos įtakos auditui, t. y. auditoriaus apgaulės rizikos įvertinimui ir svarstymui, ar tęsti užduotį.

A10. Aplinkybių, kurių įmonė negali kontroliuoti, pavyzdžiai:

- sunaikinti įmonės apskaitos įrašai;
- valdžios organai neapibrėžtam laikui konfiskavo svarbaus komponento apskaitos įrašus.

A11. Aplinkybių, susijusių su auditoriaus darbo pobūdžiu arba laiko pasirinkimu, pavyzdžiai:

- įmonė privalo taikyti nuosavybės metodą asocijuotosios įmonės apskaitai, ir auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie pastarosios finansinę informaciją, kad įvertintų, ar nuosavybės metodas buvo tinkamai taikytas;
- auditorius paskiriamas tokiu metu, kad jis negali stebėti, kaip fiziškai skaičiuojamos atsargos;
- auditorius nustato, kad nepakanka vien tik atlikti pagrindines procedūras, tačiau įmonės kontrolės priemonės nėra veiksmingos.

A12. Atvejų, kai negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vadovybės nustatyto audito apimties apribojimo, pavyzdžiai:

- vadovybė neleidžia auditoriui stebėti fizinio atsargų skaičiavimo;
- vadovybė neleidžia auditoriui pareikalauti, kad išorės šalis patvirtintų konkrečių sąskaitų likučius.

Padariniai, atsirandantys dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl vadovybės taikomo apribojimo po to, kai auditorius prisiėmė vykdyti užduotį (žr. 13 dalies b punktą ir 14 dalį)

A13. Galimybė atsisakyti toliau tęsti auditą gali priklausyti nuo užduoties baigtumo lygmens tuo momentu, kai vadovybė pradeda taikyti apribojimą. Jeigu auditorius iš esmės baigė auditą, prieš atsisakydamas toliau tęsti užduotį jis gali nutarti jį užbaigti, kiek tai yra įmanoma, atsisakyti pareikšti nuomonę ir paaiškinti apimties apribojimą „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje.

A14. Esant tam tikroms aplinkybėms, gali būti neįmanoma atsisakyti toliau tęsti audito užduotį, jeigu įstatymai ar teisės aktai numato, kad auditorius privalo ją tęsti. Taip galėtų būti tuo atveju, kai auditorius yra paskirtas audituoti viešojo sektoriaus įmonių finansines ataskaitas. Be to, taip galėtų būti tuo atveju, kai pagal jurisdikciją auditorius paskirtas audituoti konkretaus laikotarpio finansines ataskaitas arba jis paskirtas konkrečiam laikotarpiui ir draudžiama atsisakyti tęsti užduotį atitinkamai arba prieš baigiant tų finansinių ataskaitų auditą, arba prieš pasibaigiant šitam nustatytam laikotarpiui. Auditorius taip pat gali svarstyti būtinumą įtraukti į auditoriaus išvadą šią informaciją į „Kitų dalykų“ pastraipą[6].

[6] 706-asis TAS „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, A5 dalis.

A15. Kai auditorius nusprendžia, kad būtina atsisakyti toliau tęsti auditą dėl apimties apribojimo, gali būti profesinis, įstatymo ar priežiūros reikalavimas auditoriui informuoti priežiūros institucijas arba įmonės savininkus apie dalykus, susijusius su atsisakymu toliau tęsti užduotį.

Kitos su neigiama nuomone arba atsisakymu ją pareikšti susijusios aplinkybės (žr. 15 dalį)

A16. Toliau pateikiami išvadų aplinkybių, kurios neprieštarautų neigiamai nuomonei arba atsisakymui pareikšti nuomonę, pavyzdžiai:

- nemodifikuota nuomonė apie finansines ataskaitas, parengtas pagal nustatytą finansinės atskaitomybės tvarką, ir toje pačioje išvadoje pareikšta neigiama nuomonė apie tas pačias finansines ataskaitas pagal skirtingą finansinės atskaitomybės tvarką[7];
- atsisakymas pareikšti nuomonę dėl veiklos rezultatų ir pinigų srautų, kur tinkama, ir nemodifikuota nuomonė apie finansinę padėtį (žr. 510-ąjį TAS[8]). Šiuo atveju auditorius neatsisako pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas kaip visumą.

Auditoriaus išvados forma ir turinys tuo atveju, kai nuomonė modifikuojama

Modifikavimo pagrindo pastraipa (žr. 16–17, 19 ir 21 dalis)

A17. Jei auditoriaus išvada yra nuosekli, vartotojams lengviau ją suprasti ir lengviau nustatyti neįprastas aplinkybes, kai jų atsiranda. Taigi, nors vienodai suformuluoti modifikuotą nuomonę ir modifikavimo pagrindo aprašymą gali būti neįmanoma, pageidautina, kad auditoriaus išvada tiek formos, tiek turinio atžvilgiu būtų nuosekli.

A18. Reikšmingų iškraipymų finansinio poveikio, kurį auditorius gali aprašyti auditoriaus išvados „Modifikavimo pagrindo pastraipoje“, pavyzdžiu gali būti kiekybiškai įvertintas poveikis pelno mokesčiui, pelnui prieš mokesčius, grynajam pelnui ir nuosavybei tuo atveju, jeigu atsargos yra padidintos.

A19. „Modifikavimo pagrindo pastraipoje“ atskleisti praleistą informaciją būtų nenaudinga, jeigu:

a) vadovybė neparengė atskleistinos informacijos ar ta informacija nėra lengvai prieinama auditoriui;

b) auditoriaus nuomone, atskleidžiama informacija būtų pernelyg didelės apimties, palyginti su auditoriaus išvada.

A20. Jei dėl konkretaus dalyko, aprašyto „Sąlyginės nuomonės pagrindo“ pastraipoje, pareiškiama neigiama nuomonė arba atsisakoma pareikšti nuomonę, tai nereiškia, kad galima praleisti kitus identifikuotus dalykus, dėl kurių priešingu atveju būtų reikėję modifikuoti auditoriaus nuomonę. Tokiais atvejais tuos kitus dalykus, apie kuriuos žino auditorius, gali būti svarbu atskleisti finansinių ataskaitų vartotojams.

---

[7] Šios aplinkybės aprašymą žr. 700-ojo TAS A32 dalyje.

[8] 510-asis TAS „Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai“, 10 dalis.

Nuomonės pastraipa (žr. 22–23 dalis)

A21. Įrašius šią antraštę vartotojui aiškiai parodoma, kad auditoriaus nuomonė yra modifikuota, ir nurodomas modifikavimo tipas.

A22. Kai auditorius pateikia sąlyginę nuomonę, netinka vartoti tokias frazes kaip „kaip pirmiau paaiškinta“ arba „priklausomai nuo“ nuomonės pastraipoje, nes šios frazės yra nepakankamai aiškios arba įtikinamos.

Auditoriaus išvadų pavyzdžiai

A23. Priede pateikiami 1-asis ir 2-asis pavyzdžiai – tai auditorių išvados su atitinkamai sąlygine ir neigiama nuomonėmis, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos.

A24. 3-asis priedo pavyzdys – tai auditoriaus išvada su sąlygine nuomone tuo atveju, kai auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų. 4-asis pavyzdys – tai atsisakymas pareikšti nuomonę dėl negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie atskirą finansinių ataskaitų elementą. 5-asis pavyzdys – tai atsisakymas pareikšti nuomonę dėl negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie kelis finansinių ataskaitų elementus. Paskutiniais dviem atvejais galimas negalėjimo poveikis finansinėms ataskaitoms yra ir reikšmingas, ir paplitęs.

Už valdymą atsakingų asmenų informavimas (žr. 28 dalį)

A25. Už valdymą atsakingų asmenų informavimas apie aplinkybes, kurios lemia numatomą auditoriaus nuomonės modifikavimą, ir apie siūlomą modifikavimo formuluotę suteikia galimybę:

a) auditoriui iš anksto pranešti už valdymą atsakingiems asmenims apie numatomą (-us) modifikavimą (-us) ir apie modifikavimo (-ų) priežastis (arba aplinkybes);

b) auditoriui suderinti su už valdymą atsakingais asmenimis dalyką (-us), kuris (-ie) lemia numatomą modifikavimą, arba prašyti patvirtinti dalykus, dėl kurių nesutariama su vadovybe; ir

c) už valdymą atsakingiems asmenims, kai tinkama, pateikti auditoriui tolesnę informaciją ir paaiškinimus dėl dalyko (-ų), kuris (-ie) lemia numatomą (-us) modifikavimą (-us).

Priedas

(žr. A23–24 dalis)

Auditoriaus išvadų, kai nuomonė modifikuota, pavyzdžiai

- 1-asis pavyzdys. Auditoriaus išvada su sąlygine nuomone dėl finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo.
- 2-asis pavyzdys. Auditoriaus išvada su neigiama nuomone dėl finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo.
- 3-asis pavyzdys. Auditoriaus išvada su sąlygine nuomone tuo atveju, kai auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų.
- 4-asis pavyzdys. Auditoriaus išvada su atsisakymu pareikšti nuomonę tuo atveju, kai auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie atskirą finansinių ataskaitų elementą.
- 5-asis pavyzdys. Auditoriaus išvada su atsisakymu pareikšti nuomonę tuo atveju, kai auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie kelis finansinių ataskaitų elementus.

1-asis pavyzdys

Aplinkybės gali būti tokios:

- **viso bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio, parengto įmonės vadovybės pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, auditas;**
- **audito užduoties sąlygos atitinka vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas aprašymą pagal 210-ąjį[9] TAS;**
- **atsargos yra iškraipytos. Manoma, kad iškraipymas gali būti reikšmingas, bet nepaplitęs finansinėse ataskaitose;**
- **be finansinių ataskaitų audito, auditorius turi kitų vietos įstatymo nustatytų pateikimo pareigų.**

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Adresatas]

Išvada dėl finansinių ataskaitų[10]

Mes atlikome ABC įmonės toliau pateikiamų finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pajamų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir reikšmingų apskaitos metodų santrauka bei kita aiškinamoji informacija, auditą.

Vadovybės[11] *atsakomybė už finansines ataskaitas*

Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus[12] ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu. Mes atlikome auditą pagal tarptautinius audito standartus. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų.

Auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės

---

9 210-asis TAS „Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų“.

10 Paantraštė „Išvada dėl finansinių ataskaitų“ nėra būtina tais atvejais, kai nerašoma antroji paantraštė „Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“.

11 Ar kitas šios jurisdikcijos teisinėje sistemoje tinkamas terminas.

12 Kai vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, parengimą, galima tokia formuluotė: „Vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, parengimą ir tokią...“.

finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu[13], kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą[14]. Auditas taip pat apima taikomų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų racionalumo ir bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.

Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami sąlyginei auditoriaus nuomonei pagrįsti.

Sąlyginės nuomonės pagrindas

Įmonės atsargos balanse sudaro xxx. Vadovybė atsargų neįtraukė į apskaitą mažesniąja iš savikainos ar grynosios galimo realizavimo vertės suma, bet pateikė jas savikaina, o tai neatitinka tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų. Įmonės įrašai rodo, kad jei vadovybė būtų pateikusi atsargas mažesniąja iš savikainos ar grynosios galimo realizavimo vertės suma, tai xxx suma būtų buvusi reikalinga tam, kad būtų galima sumažinti atsargų vertę iki grynosios galimo realizavimo vertės. Atitinkamai pardavimo savikaina būtų padidinta xxx, o pelno mokestis, grynasis pelnas ir akcininkų nuosavybė būtų sumažinti atitinkamai xxx, xxx ir xxx.

Sąlyginė nuomonė

Mūsų nuomone, išskyrus pastraipoje „Sąlyginės nuomonės pagrindas“ aprašytų dalykų poveikį atitinkamiems duomenims, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba *parodo tikrą ir teisingą vaizdą*) ABC įmonės 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinę būklę ir tą dieną pasibaigusių metų jos finansinius veiklos rezultatus ir pinigų srautus, vadovaujantis tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais.

Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų

[Šios auditoriaus išvados dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į auditoriaus kitų pateikimo pareigų pobūdį.]

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]

---

[13] 12-oje išnašoje nurodytu atveju galima tokia formuluotė: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą“.

[14] Tais atvejais, kai auditorius taip pat turi su finansinių ataskaitų auditu susijusią pareigą pareikšti nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą, šis sakinys būtų formuluojamas taip: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“ 12-oje išnašoje nurodytu atveju galima tokia formuluotė: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“

2-asis pavyzdys

Aplinkybės gali būti tokios:

- **konsoliduotų bendrosios paskirties finansinių ataskaitų, parengtų patronuojančios įmonės vadovybės pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, auditas;**
- **audito užduoties sąlygos atitinka vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas aprašymą pagal 210-ąjį TAS;**
- **finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos dėl dukterinės įmonės nekonsolidavimo. Manoma, kad reikšmingas iškraipymas gali būti paplitęs finansinėse ataskaitose. Iškraipymo poveikis finansinėms ataskaitoms nebuvo nustatytas todėl, kad tai padaryti buvo neįmanoma;**
- **be finansinių ataskaitų audito, auditorius turi kitų vietos įstatymo nustatytų pateikimo pareigų.**

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Adresatas]

Išvada dėl konsoliduotų finansinių ataskaitų[15]

Mes atlikome ABC įmonės ir jos dukterinių įmonių toliau pateikiamų konsoliduotų finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. konsoliduotas balansas ir tą dieną pasibaigusių metų konsoliduotos pajamų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir reikšmingų apskaitos metodų santrauka bei kita aiškinamoji informacija, auditą.

Vadovybės[16] *atsakomybė už konsoliduotas finansines ataskaitas*

Vadovybė yra atsakinga už šių konsoliduotų finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus[17] ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias konsoliduotas finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu. Mes atlikome auditą pagal tarptautinius audito standartus. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog konsoliduotose finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų.

Auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl konsoliduotų finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant konsoliduotų finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl

---

[15] Paantraštė „Išvada dėl konsoliduotų finansinių ataskaitų“ nėra būtina tais atvejais, kai nerašoma antroji paantraštė „Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“.

[16] Ar kitas šios jurisdikcijos teisinėje sistemoje tinkamas terminas.

[17] Kai vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, parengimą, galima tokia formuluotė: „Vadovybė yra atsakinga už konsoliduotų finansinių ataskaitų, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, parengimą ir tokią...“.

apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu[18], kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą[19]. Auditas taip pat apima taikomų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų racionalumo ir bendro konsoliduotų finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.

Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami neigiamai auditoriaus nuomonei pagrįsti.

Neigiamos nuomonės pagrindas

Kaip paaiškinta X pastaboje, įmonė nekonsolidavo dukterinės įmonės XYZ, kuri buvo įsigyta 20X1 m., finansinių ataskaitų, kadangi ji dar negalėjo nustatyti dukterinės įmonės reikšmingo turto ir įsipareigojimų tikrųjų verčių įsigijimo datą. Todėl ši investicija į apskaitą įtraukta savikaina. Pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus dukterinė įmonė turėjo būti konsoliduojama, nes ji yra kontroliuojama įmonės. Jeigu XYZ būtų buvusi konsoliduojama, daugelis pridedamų finansinių ataskaitų dalių būtų reikšmingai pasikeitę. Nekonsolidavimo poveikis konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms nebuvo nustatytas.

Neigiama nuomonė

Mūsų nuomone, dėl „Neigiamos nuomonės pagrindo“ pastraipoje nurodyto dalyko reikšmingumo konsoliduotos finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba *neparodo tikro ir teisingo vaizdo*) ABC įmonės ir jos dukterinių įmonių 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ir tą dieną pasibaigusių metų jų finansinių veiklos rezultatų ir pinigų srautų, vadovaujantis tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais.

Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų

[Šios auditoriaus išvados dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į auditoriaus kitų pateikimo pareigų pobūdį.]

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]

---

[18] 17-oje išnašoje nurodytu atveju galima tokia formuluotė: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą“.

[19] Tais atvejais, kai auditorius taip pat turi su konsoliduotų finansinių ataskaitų auditu susijusią pareigą pareikšti nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą, šis sakinys būtų formuluojamas taip: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“ 17-oje išnašoje nurodytu atveju galima tokia formuluotė: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės konsoliduotų finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“

3-asis pavyzdys

Aplinkybės gali būti tokios:

- **viso bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio, parengto įmonės vadovybės pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, auditas;**
- **audito užduoties sąlygos atitinka vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas aprašymą pagal 210-ąjį TAS;**
- **auditorius negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, susijusių su investicija į užsienio įmonę. Negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų galimas poveikis gali būti reikšmingas, bet nepaplitęs finansinėse ataskaitose;**
- **be finansinių ataskaitų audito, auditorius turi kitų vietos įstatymo nustatytų pateikimo pareigų.**

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Adresatas]

Išvada dėl finansinių ataskaitų[20]

Mes atlikome ABC įmonės toliau pateikiamų finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pajamų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir reikšmingų apskaitos metodų santrauka bei kita aiškinamoji informacija, auditą.

Vadovybės[21] *atsakomybė už finansines ataskaitas*

Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus[22] ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu. Mes atlikome auditą pagal tarptautinius audito standartus. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų.

Auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės

---

[20] Paantraštė „Išvada dėl finansinių ataskaitų“ nėra būtina tais atvejais, kai nerašoma antroji paantraštė „Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“.

[21] Ar kitas šios jurisdikcijos teisinėje sistemoje tinkamas terminas.

[22] Kai vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, parengimą, galima tokia formuluotė: „Vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, parengimą ir tokią...“.

finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu[23], kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą[24]. Auditas taip pat apima taikomų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų racionalumo ir bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.

Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami sąlyginei auditoriaus nuomonei pagrįsti.

Sąlyginės nuomonės pagrindas

ABC įmonės investicija į XYZ įmonę, kuri yra užsienio asocijuotoji įmonė, įsigyta šiais metais ir apskaitoma pagal nuosavybės metodą, 20X1 m. gruodžio 31 d. balanse parodyta xxx suma ir ABC įmonės grynojo pelno dalis XYZ įmonėje įtraukta xxx suma į tą dieną pasibaigusių metų ABC įmonės pajamas. Mes negalėjome surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie 20X1 m. gruodžio 31 d. balansinę ABC įmonės investicijos į XYZ įmonę vertę ir apie ABC įmonės grynojo pelno dalį XYZ įmonėje, kadangi mes neturėjome galimybės susipažinti su XYZ įmonės finansine informacija ir bendrauti su jos vadovybe ir auditoriais. Dėl šios priežasties mes negalėjome nustatyti, ar buvo būtini kokie nors šių sumų koregavimai.

Sąlyginė nuomonė

Mūsų nuomone, išskyrus pastraipoje „Sąlyginės nuomonės pagrindas“ aprašytų dalykų poveikį atitinkamiems duomenims, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba *parodo tikrą ir teisingą vaizdą*) ABC įmonės 20X1 m. gruodžio 31 d. finansinę būklę ir tą dieną pasibaigusių metų jos finansinius veiklos rezultatus ir pinigų srautus, vadovaujantis tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais.

Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų

[Šios auditoriaus išvados dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į auditoriaus kitų pateikimo pareigų pobūdį.]

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]

---

[23] 22-oje išnašoje nurodytu atveju galima tokia formuluotė: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą“.

[24] Tais atvejais, kai auditorius taip pat turi su finansinių ataskaitų auditu susijusią pareigą pareikšti nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą, šis sakinys būtų formuluojamas taip: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“ 22-oje išnašoje nurodytu atveju galima tokia formuluotė: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, rengimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“

4-asis pavyzdys

Aplinkybės gali būti tokios:

- **viso bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio, parengto įmonės vadovybės pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, auditas;**
- **audito užduoties sąlygos atitinka vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas aprašymą pagal 210-ąjį TAS;**
- **auditorius negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie konkretų finansinių ataskaitų elementą. Tai yra, auditorius negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie bendro pavaldumo įmonės, kuri sudaro daugiau nei 90 proc. įmonės grynojo turto, finansinę informaciją. Negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų galimas poveikis gali būti ir reikšmingas, ir paplitęs finansinėse ataskaitose;**
- **be finansinių ataskaitų audito, auditorius turi kitų vietos įstatymo nustatytų pateikimo pareigų.**

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Adresatas]

Išvada dėl finansinių ataskaitų[25]

Mes buvome paskirti atlikti ABC įmonės toliau pateikiamų finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pajamų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir reikšmingų apskaitos metodų santrauka bei kita aiškinamoji informacija, auditą.

Vadovybės[26] *atsakomybė už finansines ataskaitas*

Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus[27] ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą auditu, atliekamu pagal tarptautinius audito standartus. Tačiau dėl dalyko, aprašyto „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje, mes negalėjome surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti.

---

[25] Paantraštė „Išvada dėl finansinių ataskaitų“ nėra būtina tais atvejais, kai nerašoma antroji paantraštė „Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“.

[26] Ar kitas šios jurisdikcijos teisinėje sistemoje tinkamas terminas.

[27] Kai vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, parengimą, galima tokia formuluotė: „Vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, parengimą ir tokią...“.

Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindas

Įmonės investicija į XYZ bendrą įmonę (X šalyje) balanse parodyta xxx sumą, tai sudaro daugiau kaip 90 proc. 20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės grynojo turto. Mums nebuvo leista susisiekti su XYZ įmonės vadovybe ir šios įmonės auditoriais, įskaitant tai, kad negavome XYZ įmonės auditorių audito dokumentų. Dėl to mes negalėjome nustatyti, ar buvo būtini kokie nors koregavimai, susiję su įmonės proporcine dalimi XYZ įmonės turte, kurį ji bendrai valdo, su įmonės proporcine dalimi XYZ įmonės įsipareigojimuose, už kuriuos ji yra bendrai atsakinga, su įmonės proporcine dalimi XYZ įmonės pajamose ir išlaidose už metus ir su sudedamosiomis nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitų dalimis.

Atsisakymas pareikšti nuomonę

Dėl dalyko, aprašyto „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje, reikšmingumo mes negalėjome surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti. Atitinkamai mes nepareiškiame nuomonės apie finansines ataskaitas.

Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų

[Šios auditoriaus išvados dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į auditoriaus kitų pateikimo pareigų pobūdį.]

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]

5-asis pavyzdys

Aplinkybės gali būti tokios:

- **viso bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio, parengto įmonės vadovybės pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, auditas;**
- **audito užduoties sąlygos atitinka vadovybės atsakomybės už finansines ataskaitas aprašymą pagal 210-ąjį TAS;**
- **auditorius negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie kelis finansinių ataskaitų elementus. Tai yra, auditorius negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie įmonės atsargas ir gautinas sumas. Negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų galimas poveikis gali būti ir reikšmingas, ir paplitęs finansinėse ataskaitose;**
- **be finansinių ataskaitų audito, auditorius turi kitų vietos įstatymo nustatytų pateikimo pareigų.**

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Adresatas]

Išvada dėl finansinių ataskaitų[28]

Mes buvome paskirti atlikti ABC įmonės toliau pateikiamų finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20X1 m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pajamų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir reikšmingų apskaitos metodų santrauka bei kita aiškinamoji informacija, auditą.

Vadovybės[29] *atsakomybė už finansines ataskaitas*

Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus[30] ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Auditoriaus atsakomybė

Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą auditu, atliekamu pagal tarptautinius audito standartus. Tačiau dėl dalyko, aprašyto „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje, mes negalėjome surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti.

---

[28] Paantraštė „Išvada dėl finansinių ataskaitų“ nėra būtina tais atvejais, kai nerašoma antroji paantraštė „Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“.

[29] Ar kitas šios jurisdikcijos teisinėje sistemoje tinkamas terminas.

[30] Kai vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, parodančių tikrą ir teisingą vaizdą, parengimą, galima tokia formuluotė: „Vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, parengimą ir tokią...“.

Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindas

Mes nebuvome paskirti įmonės auditoriais iki 20X1 m. gruodžio 31 d., todėl nestebėjome atsargų inventorizacijos metų pradžioje ir metų pabaigoje. Mums nepakako alternatyvių procedūrų tam, kad galėtume patikrinti atsargų kiekį, įmonėje turėtą 20X0 m. gruodžio 31 d. ir 20X1 m. gruodžio 31 d., kurio balansinė vertė atitinkamai yra xxx ir xxx. Be to, dėl 20X1 m. rugsėjo mėn. pradėtos taikyti naujos kompiuterizuotos gautinų sumų sistemos atsirado daug klaidingų gautinų sumų. Mūsų auditoriaus išvados datą vadovybė vis dar šalino sistemos trūkumus ir taisė klaidas. Mes negalėjome patvirtinti arba patikrinti alternatyviomis procedūromis gautinų sumų, kurių 20X1 m. gruodžio 31 d. balansinė vertė buvo xxx. Dėl šių dalykų mes negalėjome nustatyti, ar būtų buvę būtini kokie nors koregavimai, susiję su apskaitytomis arba neapskaitytomis atsargomis ir gautinomis sumomis, ir ar būtų buvę būtini kokie nors susiję koregavimai pajamų, nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitose.

Atsisakymas pareikšti nuomonę

Dėl dalykų, aprašytų „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindo“ pastraipoje, reikšmingumo mes negalėjome surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti. Atitinkamai mes nepareiškiame nuomonės apie finansines ataskaitas.

Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų

[Šios auditoriaus išvados dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į auditoriaus kitų pateikimo pareigų pobūdį.]

[Auditoriaus parašas]

[Auditoriaus išvados data]

[Auditoriaus adresas]