PATVIRTINTA
Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime
2005 m. spalio mėn. 14 d.

35-asis nacionalinis audito standartas
AUDITORIAUS PROCEDŪROS ATLIEKAMOS ATSIŽVELGIANT Į ĮVERTINTĄ RIZIKĄ

Įžanga

1. Šio Nacionalinio audito standarto (NAS) tikslas – nustatyti standartus ir pateikti nuorodas, kaip nustatyti bendruosius veiksmus bei rengti ir atlikti tolimesnes audito procedūras, atsižvelgiant į finansinės atskaitomybės audito metu finansinės atskaitomybės ir tvirtinimų lygiuose nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką. Auditoriaus supratimas apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas yra aprašytas 34-ame NAS „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas“.

2. Žemiau pateiktas šio standarto reikalavimų apibendrinimas:
   - *Bendrieji veiksmai*. Šioje dalyje auditoriui keliami reikalavimai nustatyti bendruosius veiksmus atsižvelgiant į reikšmingo iškraipymo finansinės atskaitomybės lygyje riziką bei pateikiamos nuorodos, susijusios su šių veiksmų pobūdžiu.
   - *Audito procedūros, atliekamos esant reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikai.* Šioje dalyje auditoriui keliami reikalavimai parengti ir atlikti tolimesnes audito procedūras, įskaitant, jei reikia, kontrolės procedūrų veiksmingumo testus bei detalias procedūras, kurių pobūdis, laikas ir apimtis yra nustatomi atsižvelgiant į reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikos įvertinimą. Be to, ši dalis apima dalykus, kuriuos auditorius turi apsvarstyti, nustatydamas šių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.
   - *Surinktų audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo vertinimas*. Šioje dalyje auditoriui keliami reikalavimai nustatyti, ar rizikos vertinimas išlieka tinkamas ir, ar yra surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų.
   - *Dokumentai*. Ši dalis nustato reikalavimus susijusiems darbo dokumentams.

3. **Tam, kad audito riziką sumažintų iki priimtinai žemo lygio, auditorius turi numatyti bendruosius veiksmus nukreiptus į įvertintą riziką finansinės atskaitomybės lygyje ir parengti bei atlikti tolimesnes audito procedūras susijusias su rizika tvirtinimų lygyje.** Bendruosius veiksmus ir tolimesnių audito procedūrų pobūdį, laiką bei apimtį auditorius nustato vadovaudamasis savo profesiniu sprendimu. Imdamasis veiksmų susijusių su nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės, auditorius vadovaujasi ne tik šiuo standartu, bet ir 11-uoju NAS „Apgaulė ir klaida“.

Bendrieji veiksmai

4. **Auditorius turi numatyti bendruosius veiksmus atsižvelgdamas į reikšmingo iškraipymo finansinės atskaitomybės lygyje riziką.** Šie veiksmai gali būti, pavyzdžiui, profesinio skepticizmo svarbos renkant ir vertinant audito įrodymus pabrėžimas audito komandos nariams, labiau patyrusių darbuotojų arba darbuotojų su specifiniais įgūdžiais skyrimas arba ekspertų[1] pasitelkimas, didesnė priežiūra arba papildomų nenumatytų aplinkybių įtraukimas, renkantis atliktinas tolimesnes audito procedūras. Be to, auditorius gali keisti audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį, pavyzdžiui, detalias procedūras atlikti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne viduryje.

5. Reikšmingo iškraipymo finansinės atskaitomybės lygyje rizikos vertinimas priklauso nuo auditoriaus žinių apie kontrolės aplinką. Veiksminga kontrolės aplinka auditoriui teikia pasitikėjimo vidaus kontrole ir įmonėje surinktais audito įrodymais, ir todėl auditorius kai kurias audito procedūras gali atlikti tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu, o ne laikotarpio pabaigoje. Jei kontrolės aplinkoje yra silpnųjų vietų, auditorius paprastai atlieka daugiau audito procedūrų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o ne tarpinio laikotarpio metu, stengiasi surinkti daugiau audito įrodymų

[1] Darbuotojų skyrimas atlikti tam tikrą darbą priklauso nuo auditoriaus atlikto rizikos vertinimo, kuris grindžiamas auditoriaus žiniomis apie įmonę.

atlikdamas detalias procedūras, keičia audito procedūrų pobūdį tam, kad gautų įtikinamesnius audito įrodymus arba padidina vietų skaičių įtraukiamų į audito apimtį.

6. Todėl šie vertinimai daro žymų poveikį bendrajai auditoriaus metodikai, pavyzdžiui, detalių procedūrų pabrėžimas (detalus būdas) arba tiek kontrolės testų, tiek detalių procedūrų (jungtinis būdas).

Audito procedūros, atliekamos esant reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikai

7. **Auditorius turi parengti ir atlikti tolimesnes audito procedūras, kurių pobūdis, laikas ir apimtis būtų nustatyti atsižvelgiant į įvertintą reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje riziką.** Tolimesnių audito procedūrų pobūdis, laikas ir apimtis turi būti aiškiai susiję su rizikos vertinimu. Rengdamas tolimesnes audito procedūras auditorius atsižvelgia į šiuos dalykus:
   - rizikos dydį;
   - reikšmingo iškraipymo atsiradimo tikimybę;
   - susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidimų savybes;
   - įmonės naudojamų specifinių kontrolės procedūrų pobūdį ir tai, ar jos yra automatinės, ar rankinės;
   - ar auditorius tikisi surinkti audito įrodymus, kad nustatytų, jog įmonės kontrolės procedūros veiksmingai nustato ir taiso reikšmingus iškraipymus bei vykdo jų prevenciją.

   Audito procedūrų pobūdis yra svarbiausias atsakas į įvertintą riziką.

8. Auditoriaus atliktas nustatytos rizikos tvirtinimų lygyje vertinimas suteikia pagrindą nustatant tinkamą audito metodiką tolimesnėms audito procedūroms rengti ir atlikti. Kai kuriais atvejais auditorius gali nuspręsti, kad tik atlikdamas kontrolės testus jis gali nustatyti tinkamą atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką konkrečiame tvirtinime. Kitais atvejais auditorius gali nustatyti, kad tam tikriems tvirtinimams tinka tik detalios procedūros, ir todėl gali atmesti kontrolės procedūrų poveikį tam tikram rizikos vertinimui. Taip gali būti dėl to, jog auditorius, atlikęs rizikos vertinimo procedūras, nenustatė jokių tvirtinimams svarbių kontrolės procedūrų arba todėl, kad kontrolės procedūros veikia neefektyviai. Tačiau auditorius turi įsitikinti, jog pakaks atlikti vien tik detalias procedūras tam tikram svarbiam tvirtinimui, kad iki priimtino lygio būtų sumažinta reikšmingo iškraipymo rizika. Dažnai auditorius gali nuspręsti, jog jungtinis būdas, naudojant tiek kontrolės veikimo efektyvumo testus, tiek detalias procedūras, yra veiksmingas. Nepriklausomai nuo pasirinkto būdo auditorius rengia ir atlieka detalias procedūras kiekvienoje reikšmingoje ūkinių operacijų grupėje, sąskaitų likučiuose ir atskleidimuose, kaip to reikalaujama 49 pastraipoje.

9. Labai mažose įmonėse gali ir nebūti daug kontrolės veiksmų, kuriuos galėtų nustatyti auditorius. Dėl to auditoriaus atliekamos tolimesnės audito procedūros greičiausiai bus detalios procedūros. Tokiais atvejais, be 8 pastraipoje aptartų klausimų, auditorius taip pat apsvarsto, ar galima surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, kai nėra kontrolės procedūrų.

Tolimesnių audito procedūrų pobūdžio, laiko ir apimties svarstymas

Pobūdis

10. Tolimesnių audito procedūrų pobūdis atspindi jų tikslą (kontrolės testai ar detalios procedūros) ir jų rūšį: tikrinimas, stebėjimas, paklausimas, patvirtinimas, perskaičiavimas, pakartotinis atlikimas ar analitinės procedūros. Kai kurios audito procedūros kai kuriems tvirtinimams tinka labiau nei kitos procedūros. Pavyzdžiui, kalbant apie pajamas, kontrolės testai gali labiausiai tikti, vertinant pilnumo tvirtinimo iškraipymo riziką, o detalios procedūros gali labiausiai tikti, sprendžiant įvykimo tvirtinimo iškraipymo įvertintą riziką.

11. Audito procedūras auditorius renkasi atsižvelgiant į rizikos vertinimą. Kuo didesnė auditoriaus įvertinta rizika, tuo auditorius, atlikdamas detalias procedūras, ieško patikimesnių ir tinkamesnių audito įrodymų. Tai gali padaryti įtaką tiek atliktinoms audito procedūrų rūšims, tiek jų deriniui. Pavyzdžiui, auditorius gali ne tik patikrinti dokumentus, bet ir gauti trečiosios šalies patvirtinimą dėl sutarties sąlygų pilnumo.

12. Nustatydamas atliktinas audito procedūras auditorius apsvarsto reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje, susijusiame su kiekviena reikšminga ūkinių operacijų grupe, sąskaitų likučiais ir atskleidimais, rizikos įvertinimo pagrindus. Tai apima ir svarstymus apie ypatingas kiekvienos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučių ar atskleidimų savybes (t. y. įgimtą riziką) ir tai, ar vertinant riziką buvo atsižvelgta į įmonės kontrolės procedūras (t. y. kontrolės riziką). Pavyzdžiui, jei auditorius, neatsižvelgdamas į susijusias kontrolės procedūras, tiki, kad dėl ūkinių operacijų tam tikrų savybių kyla mažesnė reikšmingo iškraipymo atsiradimo rizika, jis gali nuspręsti, kad vien tik detalios procedūros gali

suteikti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus. Kita vertus, jei auditorius tiki, jog reikšmingo iškraipymo atsiradimo rizika mažesnė yra dėl to, kad įmonė taiko efektyvias kontrolės procedūras, o auditorius ketina parengti detalias procedūras, pagrįstas efektyviu šių kontrolės procedūrų veikimu, tuomet tam, kad gautų audito įrodymus apie jų veikimo efektyvumą, auditorius atlieka kontrolės testus. Tai gali būti, pavyzdžiui, kai ūkinės operacijos grupėje yra pakankamai panašios, nesudėtingos, apdorojamos pagal nusistovėjusią tvarką ir jas kontroliuoja įmonės informacinė sistema.

13. Auditorius turi surinkti audito įrodymus apie įmonės informacinės sistemos parengtos informacijos tikslumą ir pilnumą, jei ši informacija naudojama atliekant audito procedūras. Pavyzdžiui, jei auditorius, atlikdamas tokias audito procedūras, kaip detalios analitinės procedūros ar kontrolės testai, naudoja įmonės informacinės sistemos parengtą nefinansinę informaciją arba biudžeto duomenis, tuomet jis surenka audito įrodymus apie šios informacijos tikslumą ir pilnumą. Daugiau nuorodų pateikta 8-ojo NAS „Audito įrodymai“ 11-oje pastraipoje.

Laikas

14. Laikas – tai audito procedūrų atlikimo laikas arba laikotarpis ar data, kuriam tinka audito įrodymai.

15. Kontrolės testus arba detalias procedūras auditorius gali atlikti tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu arba laikotarpio pabaigoje. Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo labiau tikėtina, kad atlikti detalias procedūras auditorius nuspręs kuo arčiau ataskaitinio laikotarpio pabaigos arba ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nei anksčiau arba atlikti audito procedūras nepranešus arba nenustatytu laiku (pavyzdžiui, audito procedūros, atliekamos pasirinktose vietose nenustatytu laiku). Kita vertus, atlikdamas audito procedūras prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą auditorius gali nustatyti svarbius dalykus pradiniame audito etape ir išspręsti jas su vadovų pagalba arba suformuoti veiksmingą audito pobūdį šiems dalykams spręsti. Jei auditorius atlieka kontrolės testus ar detalias procedūras prieš ataskaitinio laikotarpio pabaigą, jis turi apsvarstyti būtinus papildomus įrodymus likusiam ataskaitiniam laikotarpiui (žr. 37 – 38 ir 56 – 61 pastraipas).

16. Svarstydamas, kada atlikti audito procedūras, auditorius taip pat apsvarsto tokius klausimus, kaip:
    - kontrolės aplinka;
    - kada svarbi informacija yra prieinama (pavyzdžiui, elektroninės bylos gali vėliau būti perrašytos arba procedūros, kurias reikia stebėti, yra atliekamos tik tam tikru metu);
    - rizikos pobūdis (pavyzdžiui, jei yra padidintų pajamų rizika, kai siekiant patenkinti lūkesčius sudaromos suklastotos sutartys, jas auditorius gali norėti tai patikrinti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje);
    - laikotarpis ar data, su kuria siejami audito įrodymai.

17. Kai kurios audito procedūros gali būti atliktos tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje arba jam pasibaigus, pavyzdžiui, finansinės atskaitomybės palyginimas su apskaitos įrašais ir pakeitimų, atliktų finansinės atskaitomybės rengimo metu, patikrinimas. Jei kyla rizika, jog įmonė gali būti sudariusi netinkamų pardavimų sutarčių arba ūkinės operacijos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nėra baigtos, auditorius atlieka procedūras, atsižvelgiant į šią specifinę riziką. Pavyzdžiui, jei ūkinės operacijos yra reikšmingos kiekviena atskirai arba atskira klaida priskiriant operacijas ataskaitiniam laikotarpiui gali sukelti reikšmingą iškraipymą, ūkines operacijas auditorius paprastai tikrina arti ataskaitinio laikotarpio pabaigos.

Apimtis

18. Apimtis – tai atliktinų specifinių audito procedūrų kiekis, pavyzdžiui, atrankos dydis ar kontrolės veiksmų stebėjimų skaičius. Audito procedūros apimtį auditorius nustato apsvarstęs reikšmingumą, įvertintą riziką ir auditoriaus planuojamą užtikrinimo lygį. Padidėjus reikšmingo iškraipymo rizikai, auditorius paprastai padidina audito procedūrų apimtį. Tačiau audito procedūrų apimties didinimas yra veiksmingas tik tuomet, jei pati audito procedūra atitinka specifinę riziką, todėl audito procedūros pobūdžiui turi būti skiriamas ypatingas dėmesys.

19. Kompiuteriniai audito būdai padeda atlikti išsamesnį elektroninių ūkinių operacijų ir sąskaitų bylų tikrinimą. Šie būdai gali būti naudojami parinkti ūkinių operacijų pavyzdžius iš pagrindinių elektroninių bylų, grupuoti ūkines operacijas, turinčias tam tikrų savybių arba patikrinti visumą, o ne atrinktą pavyzdį.

20. Pagrįstas išvadas auditorius gali padaryti naudodamas atrankos būdą. Tačiau jei iš visumos atrinktas atrankos dydis yra per mažas, tai konkretiems audito tikslams pasiekti pasirinktas atrankos būdas netinka. Arba jeigu išimtys nėra tinkamai išaiškintos, gali atsirasti nepriimtina rizika, jog auditoriaus išvados, pagrįstos atranka, gali skirtis nuo

išvadų, padarytų tas pačias audito procedūras taikant visumai. 19-ame NAS „Audito atranka ir kitos atrankinio tikrinimo procedūros“ pateiktos nuorodos, kaip naudoti atranką.

21. Šiame standarte numatytas skirtingų audito procedūrų derinių naudojimas kaip aukščiau aptarto tikrinimo dalis. Tačiau auditorius, taikydamas skirtingų audito procedūrų derinius, apsvarsto, ar tikrinimo apimtis yra tinkama.

Kontrolės testai

22. Auditorius turi atlikti kontrolės testus, jei jo atliekamas rizikos vertinimas apima ir kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo vertinimą arba tuomet, kai neužtenka atlikti vien detalias procedūras, kad būtų gauti pakankami ir tinkami audito įrodymai apie tvirtinimus.

23. **Jei auditoriaus atliekamas reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikos vertinimas apima ir kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo vertinimą, jis turi atlikti kontrolės testus tam, kad surinktų pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, patvirtinančius, jog tam tikru audituojamo laikotarpio metu kontrolės procedūros veikė efektyviai.** Žemiau pateiktose 39 – 44 pastraipose aptariamas ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų, susijusių su kontrolės procedūrų veikimo efektyvumu, naudojimas.

24. Auditoriaus atliekamas reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikos vertinimas gali apimti ir kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo vertinimą. Tuomet tam, kad surinktų audito įrodymus apie jų veikimo efektyvumą, auditorius atlieka kontrolės testus. Jis tikrina veikimą tik tų kontrolės procedūrų, kurios, auditoriaus vertinimu, gali nustatyti ir ištaisyti reikšmingą iškraipymą tvirtinimuose bei vykdyti iškraipymo prevenciją tvirtinimuose. 34-ojo NAS 104 – 106 pastraipose aptariama, kaip identifikuoti kontrolės procedūras, kurios gali nustatyti ir ištaisyti reikšmingus iškraipymus ūkinių operacijų grupėse, sąskaitų likučiuose ar atskleidimuose arba vykdyti jų prevenciją.

25. **Jei, kaip tai aptarta 34-ojo NAS 115 pastraipoje, auditorius nustato, jog negalima arba netikslinga iki priimtino lygio sumažinti reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje riziką, remiantis vien detalių procedūrų metu surinktais įrodymais, tai auditorius turi atlikti susijusius kontrolės testus tam, kad surinktų audito įrodymų apie jų veikimo efektyvumą.** Pavyzdžiui, kaip paaiškinta 34-ojo NAS 115 pastraipoje, tuomet, kai įmonė vykdo savo verslą naudodama IT, o ūkinių operacijų dokumentai yra rengiami ir laikomi tik IT sistemoje, auditoriui gali būti neįmanoma numatyti veiksmingų detalių procedūrų, kurios pačios savaime suteiktų pakankamus ir tinkamus audito įrodymus apie tvirtinimus.

26. Kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo tikrinimas skiriasi nuo audito įrodymų, rodančių tai, jog kontrolės procedūros yra taikomos, rinkimo. Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras, skirtas gauti audito įrodymų apie kontrolės procedūrų taikymą, auditorius nustato, ar egzistuoja tam tikros kontrolės procedūros ir ar įmonė jas naudoja. Tikrindamas kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą auditorius surenka audito įrodymus, jog kontrolės procedūros veikia efektyviai. Surinkti audito įrodymai atspindi ir tai, kaip kontrolės procedūros buvo taikomos tam tikru audituojamo laikotarpio metu, kaip nuosekliai jos buvo taikomos, kas jas taikė ir kokiu būdu. Jei skirtingu audituojamo laikotarpio metu buvo taikytos itin skirtingos kontrolės procedūros, auditorius jas apsvarsto atskirai. Auditorius gali pastebėti, jog veiksminga tuo pačiu metu tikrinti kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą ir vertinti kontrolės procedūrų pobūdį bei rinkti audito įrodymus apie jų taikymą.

27. Nors kai kurios rizikos vertinimo procedūros, kurias auditorius atlieka, siekdamas įvertinti kontrolės procedūrų pobūdį ir nustatyti, ar jos yra taikomos, galbūt nebuvo specialiai planuojamos kaip kontrolės testai, jos vis dėlto suteikia audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą ir todėl gali pasitarnauti kaip kontrolės testai. Pavyzdžiui, auditorius gali apklausti vadovus apie biudžeto naudojimą, stebėti vadovų atliekamą mėnesinio biudžeto ir patirtų sąnaudų palyginimą ir tikrinti ataskaitas, susijusias su biudžeto ir patirtų sąnaudų skirtumų tyrimu. Šios audito procedūros suteikia žinių apie įmonės biudžeto sudarymo politiką bei apie tai, ar ji yra įgyvendinta. Šios procedūros taip pat gali suteikti audito įrodymus apie biudžeto politikos efektyvumą, nustatant ar taisant reikšmingus sąnaudų klasifikavimo iškraipymus. Tokiais atvejais auditorius apsvarsto, ar šių audito procedūrų metu gauti audito įrodymai yra pakankami.

Kontrolės testų pobūdis

28. Audito procedūras auditorius parenka tam, kad įsitikintų kontrolės procedūrų veikimo efektyvumu. Jei planuojamas užtikrinimo lygis padidėja, auditorius ieško patikimesnių audito įrodymų. Tais atvejais, kai auditorius nusprendžia naudoti daugiausiai kontrolės testus, ypač siekdamas patikrinti tas kontrolės procedūras, kurios yra susijusios su

tokia rizika, apie kurią negalima ir netikslinga surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų atliekant vien detalias procedūras, auditorius paprastai atlieka kontrolės testus tam, kad įgytų didesnį užtikrinimą jos veikimo efektyvumu.

29. **Auditorius turi atlikti kitas audito procedūras kartu su paklausimais tikrinant kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą.** Nors kontrolės procedūrų efektyvumo testai skiriasi nuo supratimo apie kontrolės procedūrų pobūdį ir jų taikymą susidarymo testų, tačiau šie testai paprastai apima tas pačias audito procedūrų rūšis, naudojamas kontrolės procedūrų pobūdžiui ir jų taikymui vertinti. Auditorius taip pat gali pats išbandyti kontrolės procedūros taikymą. Kadangi vien paklausimų nepakanka, audito procedūrų derinį auditorius naudoja tam, kad surinktų pakankamus ir tinkamus audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą. Kontrolės procedūros, kurias auditorius tikrina paklausimais kartu su kitomis procedūromis, tikrinimu ar išbandymu, paprastai suteikia didesnį užtikrinimą nei tos kontrolės procedūros, apie kurias audito įrodymai buvo gauti vien paklausimais ir stebėjimu. Pavyzdžiui, tam, kad patikrintų grynųjų pinigų įplaukų kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą, auditorius gali stebėti ir teirautis apie įmonės procedūras, taikomas atplėšiant korespondenciją ir apdorojant grynųjų pinigų įplaukas. Kadangi stebėjimas atliekamas tik tam tikru metu, tam, kad surinktų pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, auditorius paprastai papildo stebėjimą apklausdamas įmonės darbuotojus, ir taip pat kitu metu gali patikrinti dokumentus, susijusius su tų kontrolės procedūrų veikimu.

30. Nuo konkrečios kontrolės pobūdžio priklauso audito procedūra, kuri yra būtina siekiant surinkti audito įrodymus apie tai, ar tam tikru audituojamo laikotarpio metu kontrolė veikė efektyviai. Kai kurių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą patvirtina dokumentai. Tokiais atvejais auditorius gali nuspręsti patikrinti dokumentus, siekdamas surinkti audito įrodymus apie veikimo efektyvumą. Tačiau kitos kontrolės procedūros dokumentais gali būti nepagrįstos arba dokumentai gali būti netinkami. Pavyzdžiui, gali nebūti dokumentų, pagrindžiančių tokius kontrolės aplinkos veiksnius, kaip įgaliojimų ir atsakomybės skyrimas, arba dokumentų, atspindinčių kompiuteriu atliekamus kontrolės veiksmus. Tokiu atveju auditorius gali surinkti audito įrodymus apie veikimo efektyvumą, pateikdamas paklausimus ir kartu atlikdamas kitas audito procedūras, pavyzdžiui, stebėdamas arba naudodamas kompiuterinius audito metodus.

31. Numatydamas kontrolės testus auditorius apsvarsto poreikį surinkti audito įrodymus, pagrindžiančius kontrolės procedūrų, tiesiogiai susijusių su tvirtinimais, veikimo efektyvumą, taip pat netiesioginių kontrolės procedūrų, nuo kurių priklauso šios kontrolės procedūros, veikimą. Pavyzdžiui, auditorius gali nustatyti, jog atliekama pardavimų skolon, kurie viršija nustatytas sumas, išimčių ataskaitos peržiūra yra tiesioginė tvirtinimo kontrolės procedūra. Tokiais atvejais auditorius apsvarsto ataskaitų peržiūros efektyvumą bei kontrolės procedūras, susijusias su ataskaitos informacijos tikslumu (pavyzdžiui, bendrosios IT kontrolės procedūros).

32. Tais atvejais, kai taikymo kontrolės procedūra yra automatinė, dėl IT būdingo apdorojimo nuoseklumo audito įrodymai apie kontrolės procedūrų taikymą, svarstomi kartu su surinktais audito įrodymais apie įmonės bendrųjų kontrolės procedūrų (ir ypač, kontrolės procedūrų pokyčių) veikimo efektyvumą, gali suteikti pakankamus audito įrodymus apie automatinės kontrolės veikimo efektyvumą tam tikru metu.

33. Atsižvelgdamas į rizikos vertinimą auditorius gali numatyti kontrolės testus, kurie būtų atliekami kartu su tos pačios ūkinės operacijos detaliu testu. Kontrolės testų tikslas – įvertinti, ar kontrolė veikė efektyviai. Detalių testų tikslas – nustatyti reikšmingus iškraipymus tvirtinimų lygyje. Nors šie tikslai skiriasi, jie gali būti pasiekti vienu metu atliekant tos pačios ūkinės operacijos kontrolės ir detalius testus. Tai taip pat vadinama dvejopos paskirties testu. Pavyzdžiui, sąskaitą auditorius gali patikrinti tam, kad nustatytų, ar ji buvo patvirtinta ir suteikti detalius audito įrodymus apie šią ūkinę operaciją. Kad pasiektų abu tikslus, auditorius rūpestingai apsvarsto šių testų sudarymą ir vertinimą.

34. Tai, jog atliekant detalias procedūras nenustatomi reikšmingi iškraipymai, dar nesuteikia audito įrodymų, jog kontrolės procedūros, susijusios su tikrinamu tvirtinimu, yra veiksmingos. Tačiau auditorius, reikšmingus iškraipymus nustatęs detaliomis procedūromis, juos apsvarsto vertindamas susijusių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą. Auditoriaus procedūromis nustatytas reikšmingas iškraipymas, kurio nenustatė įmonė, paprastai rodo vidaus kontrolės silpnąsias vietas, apie kuriuos auditorius turi pranešti vadovams arba aukščiausio lygio vadovybei.

Kontrolės testų laikas

35. Kontrolės testų laikas priklauso nuo auditoriaus tikslų ir aprėpia laikotarpį, kada galima pasikliauti šiomis kontrolės procedūromis. Jei auditorius tikrina kontrolės procedūras tam tikru metu, jis gauna audito įrodymų, jog kontrolės

procedūros tuo metu veikė efektyviai. Tačiau jei kontrolės procedūras auditorius tikrina per visą laikotarpį, tuomet audito įrodymus jis surenka apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą per tą laikotarpį.

36. Auditoriui gali pakakti tam tikru metu gautų audito įrodymų, pavyzdžiui, tikrinant kontrolės procedūras, taikomas įmonės atsargų inventorizacijos metu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Kita vertus, jei auditoriui būtina gauti audito įrodymų apie kontrolės efektyvumą tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu, gali nepakakti tik su tam tikru metu susijusių audito įrodymų, todėl auditorius gali papildyti testus kitais testais, kurie gali suteikti audito įrodymų, jog audituojamu laikotarpiu kontrolė veikė efektyviai. Tokie testai gali apimti įmonės atliekamos kontrolės stebėsenos testus.

37. **Auditorius, surinkęs audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu, turi nustatyti, kokius papildomus audito įrodymus būtina surinkti likusiam ataskaitiniam laikotarpiui.** Tai nustatydamas auditorius atsižvelgia į reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikos dydį, tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu tikrintas specifines kontrolės procedūras, audito įrodymų apie šių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą kiekį, likusį ataskaitinį laikotarpį, detalių procedūrų apimties mažinimą dėl kontrolės procedūrų patikimumo bei kontrolės aplinką. Audito įrodymus auditorius surenka apie visus reikšmingus vidaus kontrolės pobūdžio ir apimties pokyčius, įskaitant informacinių sistemų, procedūrų ir personalo pokyčius, įvykusius po tarpinio ataskaitinio laikotarpio.

38. Papildomus audito įrodymus auditorius gali surinkti pratęsdamas kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo tikrinimą likusiam ataskaitiniam laikotarpiui arba tikrindamas, kaip įmonė vykdo kontrolės stebėseną.

39. **Jei auditorius planuoja panaudoti ankstesnių auditų metu surinktus audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą, jis turi nustatyti, ar šios kontrolės procedūros pakito po praėjusio audito. Auditorius turi surinkti audito įrodymus apie tai, ar įvyko kokie nors pokyčiai, atlikdamas paklausimus kartu su stebėjimu ar tikrinimu tam, kad pagrįstų savo supratimą apie tas konkrečias kontrolės procedūras**. 8-jo NAS 23 pastraipoje nurodyta, jog audito procedūras auditorius atlieka tam, kad įsitikintų, jog ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais surinkti audito įrodymai tebetinka, jei tuos audito įrodymus jis planuoja naudoti ataskaitiniu laikotarpiu. Pavyzdžiui, jei ankstesniojo audito metu auditorius galėjo nustatyti, jog automatinė kontrolės procedūra veikė taip, kaip buvo numatyta. Tai auditorius renka audito įrodymus, kad nustatytų, ar buvo kokių nors automatinės kontrolės procedūros pokyčių, galinčių paveikti kontrolės procedūrų veikimo efektyvumui, pavyzdžiui, apklausdamas vadovus ir tikrindamas žurnalus, kuriuose nurodyta pakeistos kontrolės procedūros. Auditorius, apsvarstęs audito įrodymus apie šiuos pokyčius, gali arba didinti, arba ataskaitiniu laikotarpiu renkamus audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą.

40. **Jei auditorius planuoja remtis kontrolės procedūromis, kurios pakito nuo to laiko, kai buvo tikrintos paskutinį kartą, tuomet šių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą jis turi patikrinti dabartinio audito metu.** Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais surinkti audito įrodymai dėl pokyčių gali nebetikti ir nebebūti svarbūs. Pavyzdžiui, pokyčiai sistemoje, sudarantys galimybę įmonei gauti naujas ataskaitas iš sistemos, įtakos ankstesnių audito įrodymų svarbai greičiausiai neturi, tačiau pokyčiai, dėl kurių duomenys kaupiami ar skaičiuojami kitokiu būdu, yra svarbūs.

41. **Jei auditorius planuoja remtis kontrolės procedūromis, kurios nepakito nuo to laiko, kai buvo tikrintos paskutinį kartą, tuomet šių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą jis turi patikrinti bent kas trečio audito metu.** Kaip nurodyta 40 ir 44 pastraipose, auditorius gali ir nesiremti ankstesnių auditų metu surinktais audito įrodymais apie kontrolės procedūras, kurios pakito nuo to laiko, kai buvo tikrinamos paskutinį kartą, arba įrodymais apie kontrolės procedūras, kurios mažina didelę riziką. Auditoriaus sprendimas remtis ar nesiremti ankstesnių auditų metu gautais audito įrodymais priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo. Be to, laiko tarpas tarp šių kontrolės procedūrų tikrinimų taip pat priklauso nuo profesinio sprendimo, bet negali būti ilgesnis nei dveji metai.

42. Svarstydamas, ar tikslinga naudoti ankstesniųjų auditų metu surinktus audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą, ir jei taip, nustatydamas laikotarpį, kuris gali prabėgti iki kontrolės procedūra bus dar kartą patikrinta, auditorius taip pat apsvarsto:
    - kitų vidaus kontrolės dalių efektyvumą, įskaitant kontrolės aplinką, įmonės vykdomą kontrolės stebėseną ir įmonės rizikos vertinimo procesą;

- riziką, kylančią dėl kontrolės savybių, įskaitant tai, ar kontrolės procedūros yra rankinės, ar automatinės (žr. 34-ojo NAS 57 – 63 pastraipas, kur aptariama specifinė rizika, kylanti dėl rankinių ar automatinių kontrolės elementų);
- bendrųjų IT kontrolės procedūrų efektyvumą.
- kontrolės veiksmingumą ir jos taikymą įmonėje, įskaitant kontrolės taikymo pobūdžio ir apimties skirtumus nuo ankstesnių auditų metu nustatyto veiklos efektyvumo;
- ar dėl nepakeistos konkrečios kontrolės kyla rizika pasikeitus aplinkybėms;
- reikšmingo iškraipymo rizika ir pasitikėjimo kontrole laipsnis.

Paprastai kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika arba kuo didesnis pasitikėjimas kontrole, tuo trumpesnis laiko tarpas tarp kontrolės procedūrų tikrinimų. Veiksniai, dėl kurių trumpinamas laiko tarpas tarp kontrolės procedūrų tikrinimų arba dėl kurių nebegalima remtis ankstesnių auditų metu gautais audito įrodymais, yra:

- silpna kontrolės aplinka;
- silpna kontrolės stebėsena;
- svarbus rankinis elementas svarbioje kontrolėje;
- personalo pasikeitimas, kuris žymiai veikia kontrolės taikymą;
- sąlygų pasikeitimas, rodantis poreikį keisti kontrolę;
- silpnos bendrosios IT kontrolės procedūros.

43. **Jei auditorius nustato, kad yra keletas kontrolės procedūrų, kurioms tinka ankstesnių auditų metu gauti audito įrodymai, kiekvieno audito metu jis turi patikrinti kai kurių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą.** Šio reikalavimo tikslas – išvengti galimybės, jog auditorius gali taikyti 41 pastraipoje aprašytą būdą visoms kontrolės procedūroms, kuriomis ketina remtis, visas šias kontrolės procedūras patikrinti vieno audito metu, bet netikrinti jų kitų dviejų auditų metu. Dabartinio audito metu atliekami testai suteikia audito įrodymų ne tik apie tikrinamų kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą, bet ir papildomus įrodymus apie kontrolės aplinkos pastovų veiksmingumą ir todėl padeda nuspręsti, ar galima pasitikėti ankstesnių auditų metu gautais audito įrodymais. Todėl auditoriui nusprendus, kaip tai aprašyta 39 – 42 pastraipose, jog galima naudoti ankstesniųjų auditų metu apie daugelį kontrolės procedūrų surinktus audito įrodymus, kiekvieno audito metu jis suplanuoja patikrinti pakankamą toje visumoje esančių kontrolės procedūrų skaičių, taip kad, kiekviena kontrolės procedūra turi būti tikrinama bent kas trečio audito metu.

44. **Jei, kaip tai nurodyta 34-ojo NAS 108 pastraipoje, auditorius nustato, kad įvertinta reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizika yra didelė, o jis planuoja pasikliauti kontrolės procedūrų, kurios yra skirtos mažinti didelę riziką, veiksmingumu, tuomet atlikdamas kontrolės testus ataskaitinio laikotarpio metu auditorius turi surinkti įrodymus apie šių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą.** Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo auditorius surenka daugiau audito įrodymų, patvirtinančių, jog svarbios kontrolės procedūros veikia efektyviai. Taigi nors auditorius dažnai atsižvelgia į ankstesniųjų auditų metu surinktą informaciją, numatant kontrolės testus, kurie mažina didelę riziką, jis ne pasikliauja ankstesnio audito metu surinktais audito įrodymais apie šių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą šios rizikos atžvilgiu, bet renka audito įrodymus apie šiai rizikai taikomų kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą ataskaitinio laikotarpio metu.

Kontrolės testų apimtis

45. Kontrolės testus auditorius numato tam, kad surinktų pakankamus audito įrodymus, jog tam tikru tikrintu laikotarpiu kontrolės procedūros veikė efektyviai. Klausimai, į kuriuos auditorius turi atsižvelgti, nustatydamas kontrolės testų apimtį, gali būti šie:
    - kaip dažnai įmonė vykdo kontrolę per laikotarpį;
    - laiko trukmė audituojamu laikotarpiu, kuomet auditorius pasikliauja kontrolės veikimo efektyvumu;
    - gautinų audito įrodymų tinkamumas ir patikimumas, siekiant pagrįsti tai, jog kontrolės procedūros nustato ir ištaiso reikšmingus iškraipymus tvirtinimų lygyje bei vykdo jų prevenciją;
    - audito įrodymų, surenkamų iš kitų kontrolės testų susijusių su tvirtinimu, kiekis;
    - auditoriaus pasitikėjimo kontrolės veikimo efektyvumu laipsnis, vertinant riziką (ir kartu detalių procedūrų sumažinimas, atsižvelgiant į kontrolės patikimumą);
    - tikėtinas nukrypimas nuo kontrolės.

46. Kuo labiau auditorius, vertindamas riziką, remiasi kontrolės procedūrų veikimo efektyvumu, tuo didesnė auditoriaus atliekamų kontrolės testų apimtis. Didėjant tikėtinam nukrypimui nuo kontrolės, auditorius taip pat didina kontrolės testų apimtį. Tačiau auditorius apsvarsto, ar tikėtino nukrypimo lygis rodo, kad kontrolė nebus pakankama, jog galėtų sumažinti reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje riziką iki auditoriaus nustatyto lygio. Jei auditorius tikisi, kad nukrypimas bus didelis, jis gali nuspręsti, jog kai kurie konkrečiam tvirtinimui taikomi kontrolės testai gali būti neveiksmingi.

47. Kadangi apdorojimui IT būdingas nuoseklumas, auditoriui gali būti nebūtina didinti automatinės kontrolės procedūros testų apimtį. Automatinė kontrolė turi veikti nuosekliai, nebent yra pakeista programa (įskaitant lenteles, bylas ar kitus pastovius programoje naudojamus duomenis). Auditoriui nustačius, jog automatinė kontrolė veikia taip, kaip buvo numatyta (tai galima nustatyti pradiniu kontrolės taikymo metu arba kitu metu), jis apsvarsto testų būtinybę, kad galėtų nustatyti, jog kontrolė ir toliau veikia efektyviai. Šių testų metu auditorius gali nustatyti, jog programos pokyčiai nebuvo atliekami nepritaikius tinkamų programos keitimo kontrolės procedūrų, kad ūkinių operacijų apdorojimui yra naudojama legali programa ir kad kitos svarbios bendrosios kontrolės procedūros yra veiksmingos. Šių testų metu taip pat gali būti nustatyta, jog programose nėra pokyčių, ypač kai įmonė programinės įrangos paketus naudoja jų nekeisdama ar neremontuodama. Pavyzdžiui, IT saugumo administravimo įrašus auditorius gali patikrinti tam, kad gautų audito įrodymus, jog per laikotarpį nebuvo neįgaliotos prieigos.

Detalios procedūros

48. Detalios procedūros yra atliekamos siekiant nustatyti reikšmingus iškraipymus tvirtinimuose. Detalios procedūros apima ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir atskleidimų informacijos tikrinimą bei detalias analitines procedūras. Detalias procedūras auditorius planuoja ir atlieka atsižvelgdamas į susijusį reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą.

49. **Nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos auditorius kiekvienai reikšmingai ūkinių operacijų grupei, sąskaitų likučiui ir atskleidimui turi numatyti ir atlikti detalias procedūras.** Šis reikalavimas atspindi tą faktą, jog auditoriaus rizikos vertinimas priklauso nuo sprendimo ir gali būti nepakankamai tikslus, kad galėtų padėti nustatyti visas reikšmingų iškraipymų rizikas. Be to, vidaus kontrolėje yra įgimtų apribojimų, įskaitant vadovų galimybę nepaisyti vidaus kontrolės. Todėl atitinkamai, nors auditorius gali nustatyti, jog reikšmingo iškraipymo rizika gali būti sumažinta iki priimtino lygio atliekant vien konkretaus tvirtinimo, susijusio su ūkinių operacijų grupe, sąskaitų likučiu ar atskleidimu, kontrolės testus (žr. 8 pastraipą), auditorius visada atlieka detalias procedūras, susijusias su kiekviena reikšminga ūkinių operacijų grupe, sąskaitų likučiais ir atskleidimais.

50. **Auditoriaus atliekamos detalios procedūros turi apimti žemiau nurodytas audito procedūras, susijusias su finansinės atskaitomybės užbaigimo procesu:**
    - **finansinės atskaitomybės sulyginimą su pagrindžiančiais apskaitos įrašais, ir**
    - **reikšmingų įrašų žurnaluose ir kitų pakeitimų, atliktų finansinės atskaitomybės sudarymo metu, tyrimą.**

    Auditoriaus atliekamo įrašų žurnaluose ir kitų pakeitimų tikrinimo pobūdis ir apimtis priklauso nuo įmonės finansinės atskaitomybės proceso sudėtingumo ir susijusios reikšmingo iškraipymo rizikos.

51. **Jei, kaip tai nurodyta 34-ojo NAS 108 pastraipoje, auditorius nustato, kad įvertinta reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizika yra didelė, jis turi atlikti detalias procedūras, atsižvelgiant būtent tą riziką.** Pavyzdžiui, jei auditorius pastebi, kad vadovams daromas spaudimas gauti laukiamą pelną, gali kilti rizika, jog vadovai padidins pardavimus, neteisingai pripažindami pajamas, susijusias su pardavimų sutartimis, kurios neleidžia pripažinti pajamas arba išrašydami sąskaitas prieš krovinių gabenimą. Tokiais atvejais auditorius gali, pavyzdžiui, panaudoti ir gauti išorinius patvirtinimus, pagrindžiančius ne tik neapmokėtas sumas, bet ir pardavimų sutarčių detales, įskaitant datą, grąžinimo teisę ir pristatymo sąlygas. Be to, šiuos išorinius patvirtinimus apie pardavimo sutarčių ir pristatymo sąlygų pasikeitimus auditorius gali papildyti apklausdamas su finansais nesusijusius įmonės darbuotojus.

52. Kai didelė rizika sprendžiama tik detaliomis procedūromis, o audito procedūras, atitinkančias šią didelę riziką, sudaro tik detalūs testai arba detalių testų ir detalių analitinių procedūrų derinys. Auditorius atsižvelgia į 53 – 64 pastraipose pateiktas nuorodas, kaip nustatyti detalių procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį, esant didelei rizikai. Tam, kad būtų surinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai, dažnai planuojamos su didele rizika susijusios detalios procedūros, kurios suteikia labai patikimus audito įrodymus.

Detalių procedūrų pobūdis

53. Detalios analitinės procedūros paprastai dažniau taikomos dideliam numatomam ūkinių operacijų kiekiui. Detalūs testai paprastai labiau tinka, siekiant surinkti audito įrodymus apie tam tikrus sąskaitų likučių tvirtinimus, įskaitant buvimą ir įvertinimą. Tam, kad reikšmingo iškraipymo rizika būtų sumažinta iki priimtino lygio, kai kuriais atvejais auditorius gali nustatyti, jog pakanka vien tik detalių analitinių procedūrų. Pavyzdžiui, jis gali nustatyti, jog pakanka vien tik detalių analitinių procedūrų, skirtų reikšmingo iškraipymo ūkinių operacijų grupėje įvertintai rizikai sumažinti, kai auditoriaus atliktą rizikos vertinimą pagrindžia ir audito įrodymai, surinkti atliekant kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo testus. Kitais atvejais auditorius gali nuspręsti, jog reikalingi tik detalūs testai arba, kad įvertintai rizikai sumažinti tinka detalių analitinių procedūrų ir detalių testų derinys.

54. Tam, kad pasiektų planuotą užtikrinimą tvirtinimų lygyje, detalius testus auditorius parengia atsižvelgdamas į įvertintą riziką ir siekdamas surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus. Rengdamas detalias procedūras, susijusias su buvimu ar įvykimo tvirtinimu, auditorius atlieka atranką finansinės atskaitomybės sumų straipsniuose ir gauna tinkamus audito įrodymus. Kita vertus, rengdamas audito procedūras, susijusias su pilnumo tvirtinimu, auditorius pasirenka audito įrodymus, kurie rodo, jog straipsnis turėtų būti įtrauktas į atitinkamą finansinės atskaitomybės sumą ir patikrina, ar šis straipsnis yra įtrauktas. Pavyzdžiui, tam, kad nustatytų ar pinigų išlaidose yra nenurodytų pirkimo atvejų, auditorius gali patikrinti vėlesnes mokėtinas sąskaitas.

55. Planuodamas detalias analitines procedūras auditorius apsvarsto tokius dalykus, kaip:
    - ar detalias analitines procedūras tinka naudoti tam tikriems tvirtinimams;
    - tiek vidinių, tiek išorinių duomenų, kuriais remiantis grindžiamos laukiamos užfiksuotos sumos ar santykis, patikimumas;
    - ar laukiami rezultatai yra pakankamai tikslūs, kad nustatyti reikšmingą iškraipymą pageidaujamame užtikrinimo lygyje;
    - skirtumų suma tarp užregistruotų ir laukiamų sumų yra priimtina.

    Auditorius apsvarsto kontrolės tikrinimą, jei per įmonės informacijos ruošimą buvo naudojamas, taikant analitines procedūras. Jei kontrolės procedūros yra veiksmingos, auditorius gali labiau pasitikėti informacija ir atitinkamai – analitinių procedūrų rezultatais. Kita vertus, auditorius gali atsižvelgti į tai, ar informacija einamuoju ar praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu buvo audito tikrinama. Auditorius, nustatydamas audito procedūras, taikomas informacijai, kuri bus panaudota analitinėms audito procedūroms, atsižvelgia į 8-ojo NAS 11 pastraipos nuorodas.

Detalių procedūrų laikas

56. **Jei auditorius detalias procedūras atlieka tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu, jis turi atlikti tolimesnes detalias procedūras arba detalias procedūras derinti su kontrolės testais tam, kad apimtų likusį ataskaitinį laikotarpį, dėl ko audito išvados pagrįstai galėtų apimti laikotarpį nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos.**

57. Kai kuriais atvejais detalios procedūros gali būti atliekamos tarpiniu metu. Tai didina riziką, jog auditorius neaptiks ataskaitinio laikotarpio pabaigoje galinčių pasitaikyti reikšmingų iškraipymų. Jei likęs ataskaitinis laikotarpis yra ilgas, rizika didėja. Svarstydamas, ar detalias procedūras atlikti tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu, auditorius atsižvelgia į šiuos veiksnius:
    - kontrolės aplinką ir kitas susijusias kontrolės procedūras;
    - auditoriaus atliekamoms procedūroms būtinos informacijos prieinamumą vėlesniu laikotarpiu;
    - detalių procedūrų tikslą;
    - įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką;
    - ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių ir susijusių tvirtinimų pobūdį;
    - auditoriaus galimybes atlikti tinkamas detalias procedūras ar detalias procedūras kartu su kontrolės testais, apimančias likusį laikotarpį, kad būtų sumažinta rizika, jog egzistuojantys ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikšmingi iškraipymai yra neaptikti.

58. Nors auditoriaus ir nereikalaujama surinkti audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą tam, kad audito išvados pagrįstai galėtų apimti nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio iki laikotarpio pabaigos, jis apsvarsto, ar užtenka atlikti vien tik detalias procedūras, kad būtų apimtas likęs laikotarpis. Jei auditorius nusprendžia, jog vien tik

detalių procedūrų nepakanka, jis atlieka susijusių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo testus arba detalias procedūras atlieka ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

59. Tuo atveju, jei auditorius nustato reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką, reaguodamas į šią riziką jis gali keisti audito procedūrų laiką. Pavyzdžiui, auditorius gali padaryti išvadą, jog, atsižvelgiant į tyčinio iškraipymo ar klastotės riziką, audito procedūros audito išvadoms išplėsti nuo tarpinio ataskaitinio laikotarpio iki laikotarpio pabaigos gali būti neveiksmingos. Tokiais atvejais auditorius gali padaryti išvadą, jog detalias procedūras reikia atlikti arti ataskaitinio laikotarpio pabaigos arba jo pabaigoje tam, kad būtų išspręsta nustatyta reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika (žr. 11-ąjį NAS).

60. Tam, kad nustatytų neįprastas sumas, ištirtų šias sumas ir kad patikrintų tarpinį laikotarpį, atlikdamas detalius testus arba analitines detalias procedūras, informaciją apie likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje auditorius paprastai lygina ir derina su tarpinio ataskaitinio laikotarpio informacija. Planuodamas atlikti detalias analitines procedūras, susijusias su tarpiniu ataskaitiniu laikotarpiu, auditorius apsvarsto, ar ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių sumos, jų santykinė svarba ir sudėtis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra pakankamai nuspėjamos. Auditorius apsvarsto, ar įmonės procedūros, atliekamos analizuoti ir reguliuoti tokias ūkinių operacijų grupes ar sąskaitų likučius tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu bei nustatytas operacijų priskyrimas apskaitos laikotarpiui, yra tinkami. Be to, auditorius apsvarsto, ar su finansine atskaitomybe susijusioje informacinėje sistemoje yra pakankamai informacijos apie likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir ūkines operacijas likusiuoju laikotarpiu, kad būtų galima ištirti pagrindines neįprastas ūkines operacijas ar įrašus (įskaitant atliktus arti ataskaitinio laikotarpio pabaigos arba jo pabaigoje), kitas žymių svyravimų priežastis arba svyravimus, kurių buvo tikėtasi, bet kurie neįvyko, bei pokyčius ūkinių operacijų grupėse arba sąskaitų likučiuose. Detalios procedūros, susijusios su likusiuoju ataskaitiniu laikotarpiu, priklauso nuo to, ar auditorius atliko kontrolės testus.

61. Jei auditorius nustato iškraipymus ūkinių operacijų grupėse arba sąskaitų likučiuose tarpinio ataskaitinio laikotarpio metu, tuomet jis paprastai keičia rizikos vertinimą bei likusiam laikotarpiui šioms ūkinių operacijų grupėms ar sąskaitų likučiams suplanuotų detalių procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį arba tokias audito procedūras pakartotinai atlieka ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

62. Reikšmingo iškraipymo rizikai spręsti ataskaitiniu laikotarpiu nepakanka naudoti ankstesniojo audito metu detaliomis procedūromis surinktus audito įrodymus. Ankstesniojo audito metu atliktos audito procedūros audito įrodymų apie ataskaitinį laikotarpį dažniausiai suteikia nedaug arba nesuteikia jokių. Tam, kad ankstesniojo audito metu surinkti audito įrodymai ataskaitiniu laikotarpiu galėtų būti naudojami kaip detalūs audito įrodymai, audito įrodymai ir susijęs nagrinėjamas dalykas negali būti labai pakitę. Audito įrodymų, gautų atliekant detalias procedūras praėjusio ataskaitinio laikotarpio metu, kurie gali tikti ataskaitinio laikotarpiu, pavyzdys yra oficiali nuomonė apie apsaugos struktūrą, kuri nebuvo keista ataskaitiniu laikotarpiu. Kaip reikalaujama 8-ojo NAS 23 pastraipoje, jei auditorius planuoja panaudoti audito įrodymus, gautus atliekant detalias procedūras ankstesniojo audito metu, jis turi atlikti audito procedūras ataskaitiniu laikotarpiu tam, kad nustatytų, jog audito įrodymai tebėra tinkami.

Detalių procedūrų apimtis

63. Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo didesnė detalių procedūrų apimtis. Kadangi reikšmingo iškraipymo rizika yra susijusi su vidaus kontrole, detalių procedūrų apimtis gali būti didinama dėl nepatenkinamų kontrolės procedūrų veikimo efektyvumo testų rezultatų. Tačiau didinti audito procedūrų apimtį tinka tik tuomet, jei pati audito procedūra tinka konkrečiai rizikai.

64. Rengdamas detalius testus auditorius paprastai nustato tikrinimo apimtį, atsižvelgdamas į atrankos, kuriuos veikia reikšmingo iškraipymo rizika, dydį. Tačiau auditorius taip pat apsvarsto ir kitus dalykus, įskaitant ir tai, ar veiksmingiau būtų taikyti kitus atrankinio tikrinimo būdus, kaip pavyzdžiui, iš visumos atrinkti didelius arba neįprastus straipsnius, o ne daryti pavyzdžių atranką ar skaidyti visumą į vienodas povisumes. 19-ame NAS pateiktos nuorodos apie atrankos naudojimą ir kitus objektų parinkimo tikrinimui būdus. Rengdamas detalias analitines procedūras auditorius apsvarsto priimtinus nukrypimus nuo laukiamų rezultatų, dėl kurių nebūtina atlikti tolesnio tyrimo. Šiems svarstymams visų pirma įtaką daro reikšmingumas ir pageidaujamas užtikrinimo lygis. Nustatydamas nukrypimus auditorius atsižvelgia į galimybę, jog iškraipymai konkrečiuose sąskaitų likučiuose, ūkinių operacijų grupėse ar atskleidimuose gali visi bendrai sudaryti nepriimtiną sumą. Jei reikšmingo iškraipymo rizika didėja, auditorius, numatydamas detalias analitines procedūras, didina pageidaujamo užtikrinimo lygį. 12-ame NAS „Analitinės procedūros“ pateiktos nuorodos, kaip audito metu taikyti analitines procedūras.

Pateikimo ir atskleidimo pakankamumas

65. **Auditorius turi atlikti procedūras tam, kad įvertintų, ar visa finansinė atskaitomybė, įskaitant susijusius atskleidimus, yra pateikta pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.** Auditorius apsvarsto, ar konkreti finansinė atskaitomybė yra taip pateikta, jog tinkamai atspindi finansinės informacijos grupavimą ir apibūdinimą. Finansinės atskaitomybės pateikimas pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką taip pat apima pakankamą reikšmingų dalykų atskleidimą. Šie dalykai yra susiję su finansinės atskaitomybės forma, išdėstymu ir turiniu ir aiškinamosiomis pastabomis, įskaitant vartojamas sąvokas, išskaidytas sumas, finansinės atskaitomybės straipsnių grupavimą, nurodytų sumų pagrindimą. Auditorius apsvarsto, ar vadovai turėjo atskleisti tam tikrus dalykus, atsižvelgiant į tuo metu auditoriui žinomas aplinkybes ir faktus. Vertindamas visos finansinės atskaitomybės, įskaitant susijusių atskleidimų, pateikimą auditorius apsvarsto įvertintą reikšmingo iškraipymo tvirtinimuose riziką. 8-ojo NAS 17 pastraipoje pateiktas tvirtinimų, susijusių su pateikimu ir atskleidimu, aprašymas.

Surinktų audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo vertinimas

66. **Auditorius, atsižvelgdamas į atliktas audito procedūras ir surinktus audito įrodymus, turi nustatyti, ar reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygyje rizikos vertinimas tebėra tinkamas.**

67. Finansinės atskaitomybės auditas yra kaupiamasis ir aktyvus procesas, kuriam būdingos procedūrų tarpusavio sąsajos. Auditoriui atliekant suplanuotas audito procedūras, surinkti audito įrodymai auditorių gali priversti keisti kitų suplanuotų audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį. Auditorius gali aptikti tokią informaciją, kuri žymiai skiriasi nuo informacijos, kuria buvo pagrįstas rizikos vertinimas. Pavyzdžiui, auditorius, detaliomis procedūromis nustatęs iškraipymų kiekį, nuomonę apie rizikos vertinimą gali keisti. Šie iškraipymai gali rodyti reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus. Be to, bendrosios audito peržiūros metu atliktos analitinės procedūros gali atkreipti dėmesį į anksčiau nepastebėtą reikšmingo iškraipymo riziką. Tokiais atvejais auditoriui gali prireikti iš naujo įvertinti suplanuotas audito procedūras, atsižvelgiant į naujai įvertintą riziką visose ar kai kuriose ūkinių operacijų grupėse, sąskaitų likučiuose arba atskleidimuose ir susijusiuose tvirtinimuose. 34-ojo NAS 119 pastraipoje pateikta daugiau nuorodų dėl auditoriaus atliekamo rizikos vertinimo peržiūrėjimo.

68. Efektyvaus kontrolės procedūrų veikimo koncepcija pripažįsta, jog nukrypimų gali pasitaikyti dėl to, kaip įmonė taiko kontrolės procedūras. Patvirtintų kontrolės procedūrų nukrypimus gali lemti tokie veiksniai, kaip pagrindinių darbuotojų pasikeitimas, žymūs sezoniniai ūkinių operacijų apimties svyravimai ir žmonių klaidos. Šiuos nukrypimus nustatęs kontrolės testų metu auditorius vykdo konkrečius paklausimus tam, kad išsiaiškintų šiuos dalykus ir jų galimas pasekmes; pavyzdžiui, auditorius išsiaiškina, kada pasikeitė personalas, vykdęs svarbias vidaus kontrolės funkcijas. Jis nustato, ar atlikti kontrolės testai suteikia deramą pasitikėjimą kontrolės procedūromis, ar būtina atlikti papildomus kontrolės testus, ar būtina spręsti galimą iškraipymo riziką detaliomis procedūromis.

69. Auditorius negali daryti prielaidos, jog apgaulė ar klaida yra pavienis atvejis, ir todėl apsvarsto, kaip iškraipymo aptikimas paveikia reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Prieš audito pabaigą auditorius nustato, ar audito rizika sumažėjo iki priimtino lygio ir ar būtina keisti audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį. Pavyzdžiui, auditorius iš naujo peržiūri:
    - detalių procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį;
    - audito įrodymus apie susijusių kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą, įskaitant įmonės rizikos vertinimo procesą.

70. **Auditorius turi nuspręsti, ar yra surinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai, kad iki priimtino lygio būtų sumažinta reikšmingo iškraipymo rizika finansinės atskaitomybės lygyje.** Susidarydamas nuomonę auditorius atsižvelgia į visus svarbius audito įrodymus – nepriklausomai nuo to, ar jie patvirtina, ar prieštarauja tvirtinimams finansinėje atskaitomybėje.

71. Audito įrodymų, kuriais grindžiamos auditoriaus išvados viso audito metu, pakankamumas ir tinkamumas priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo. Auditoriaus sprendimui apie tai, kas sudaro pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, įtaką daro šie veiksniai:
    - galimo iškraipymo tvirtinimuose tikimybė, jog iškraipymas vienas pats ar kartu su kitais galimais iškraipymais gali turėti žymų poveikį finansinei atskaitomybei;
    - vadovų veiksmų ir kontrolės procedūrų rizikai spręsti efektyvumas;
    - ankstesniųjų auditų metu įgyta patirtis, susijusi su panašiais galimais iškraipymais;

- atliktų audito procedūrų rezultatai, ar šios audito procedūros padėjo nustatyti konkrečius apgaulės ar klaidos atvejus;
- prieinamos informacijos šaltiniai ir patikimumas;
- audito įrodymų įtikinamumas;
- įmonės ir jos aplinkos supratimas, įskaitant įmonės vidaus kontrolę.

72. **Jei pakankamų ir tinkamų audito įrodymų apie svarbius finansinės atskaitomybės tvirtinimus auditoriui surinkti nepavyko, jis turi stengtis surinkti papildomus audito įrodymus. Jei surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų jis negali, turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba turi atsisakyti pareikšti nuomonę.** Daugiau nuorodų yra pateikta 13-ame NAS „Auditoriaus išvada apie finansinę atskaitomybę".

Dokumentai

73. **Auditorius darbo dokumentuose turi nurodyti bendruosius veiksmus reikšmingo iškraipymo finansinės atskaitomybės lygyje rizikai spręsti, taip pat nurodyti tolimesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį, šių procedūrų sąsajas su įvertinta rizika tvirtinimų lygyje bei audito procedūrų rezultatus. Be to, jei auditorius planuoja panaudoti ankstesniųjų auditų metu surinktus audito įrodymus apie kontrolės procedūrų veikimo efektyvumą, dokumentuose jis turi pateikti padarytas išvadas apie šių kontrolės procedūrų, kurios buvo patikrintos ankstesniojo audito metu, patikimumą.** Šių klausimų dokumentavimo būdas priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo. 9-ame NAS „Darbo dokumentai" nustatyti standartai ir pateiktos nuorodos dėl finansinės atskaitomybės audito dokumentų.

Santykis su Tarptautiniais audito standartais

74. Šio Standarto pagrindiniai principai ir nuorodos visais reikšmingais atžvilgiais atitinka 330-ąjį Tarptautinį audito standartą „Auditoriaus procedūros atliekamos atsižvelgiant įvertintą riziką", galiojusį 2005 m. sausio 1 d.

Įsigaliojimo data

75. Šis Standartas galioja atliekant finansinės atskaitomybės auditą už laikotarpius, prasidedančius nuo 2006 m. sausio 1 d.