PATVIRTINTA
Visuotinio Lietuvos auditorių rūmų
narių susirinkimo 2007 m. rugsėjo 14 d.
nutarimu Nr. 16.2.

38-asis nacionalinis audito standartas

TIKROSIOS VERTĖS ĮVERTINIMŲ IR ATSKLEIDIMŲ AUDITAS

Įžanga

1. Šio Nacionalinio audito standarto (NAS) tikslas – nustatyti standartus ir pateikti nuorodas dėl finansinėje atskaitomybėje pateiktos tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų audito. Šis NAS apima audito klausimus, susijusius su materialiojo turto, įsipareigojimų įvertinimu, pateikimu ir atskleidimu ir tam tikrų nuosavo kapitalo dalių pateikimu ir atskleidimu pagal tikrąją vertę finansinėje atskaitomybėje. Turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo dalių tikrosios vertės įvertinimas atliekamas tiek atliekant pirminį ūkinės operacijos registravimą, tiek įvykus vėlesniems vertės pokyčiams. Skirtingos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos tikrosios vertės įvertinimų pokyčius gali traktuoti skirtingai. Pavyzdžiui, pagal kai kurių finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkų reikalavimus, šie pokyčiai turi būti tiesiogiai parodyti per nuosavą kapitalą, kai tuo tarpu kitos tvarkos gali reikalauti, kad pokyčiai būtų parodyti per pajamas.

2. Nors šiame NAS pateikiamos nuorodos dėl tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų audito, tačiau audito įrodymai surinkti atliekant kitas audito procedūras taip pat gali suteikti audito įrodymų apie tikrosios vertės įvertinimą ir atskleidimą. Pavyzdžiui, tikrinimo procedūros, atliekamos siekiant patikrinti turto, įvertinto pagal tikrąją vertę, buvimą, taip pat gali suteikti svarbių audito įrodymų apie turto vertę (pavyzdžiui, investicinio turto fizinė būklė).

2a. 8-ojo NAS „Audito įrodymai“ 16 pastraipa reikalauja auditoriui remtis pakankamai išsamiais tvirtinimais tam, kad jis galėtų pagrįsti reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą, numatyti ir atlikti tolesnes audito procedūras. Tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai patys nėra tvirtinimai, bet gali būti svarbūs tam tikriems tvirtinimams, priklausomai nuo nustatytos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos.

3. **Auditorius turi surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, jog tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai atitinka įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.** 34-ojo NAS „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei iškraipymo rizikos vertinimas“ 22 pastraipa reikalauja auditoriui įgyti supratimą apie įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.

4. Vadovybė yra atsakinga už tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų parodymą finansinėje atskaitomybėje. Vykdydama šią pareigą vadovybė turi įdiegti apskaitos ir finansinės atskaitomybės procesą, padedantį nustatyti tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, parinkti tinkamus vertinimo metodus, nustatyti ir atitinkamai pagrįsti taikytas svarbias prielaidas, parengti vertinimą ir užtikrinti, kad tikrosios vertės įvertinimų pateikimas ir atskleidimas atitiktų įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.

5. Daugeliui vertinimais pagrįstų įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės įvertinimus, būdingi netikslumai. Tikrosios vertės įvertinimams, ypač tiems, kurie neapima sutartinių pinigų srautų arba apie kuriuos nėra rinkos informacijos, dažnai būdingas neapibrėžtumas dėl pinigų srautų dydžio ir laiko ateityje. Tikrosios vertės įvertinimai taip pat gali būti pagrįsti prielaidomis dėl ateities sąlygų, ūkinių operacijų arba įvykių, kurių rezultatas nėra aiškus ir laikui bėgant gali kisti. Svarstydamas tokias prielaidas auditorius remiasi audito metu turima informacija. Jis neprivalo numatyti ateities sąlygų, ūkinių operacijų arba įvykių, kurie, jei būtų buvę žinomi audito metu, būtų žymiai paveikę vadovybės veiksmus arba vadovybės prielaidas dėl tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų. Tikrosios vertės įvertinimuose naudojamos prielaidos savo pobūdžiu yra panašios į prielaidas, kurios yra būtinos rengiant apskaitinius įvertinimus. 26-ame NAS „Apskaitinių įvertinimų auditas“ pateiktos nuorodos dėl apskaitinių įvertinimų audito. Šis NAS apima klausimus, panašius į 26-ame NAS pateiktus klausimus, taip pat klausimus, susijusius su tikrosios vertės įvertinimais ir atskleidimais pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.

6. Skirtingos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalauja ar leidžia finansinėje atskaitomybėje pateikti įvairius tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus. Skiriasi ir tose tvarkose pateikiamų nuorodų dėl turto ir įsipareigojimų įvertinimo ar susijusio atskleidimo apimtis. Kai kuriose finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose pateikiamos nurodomosios nuorodos, kitose tvarkose – bendro

pobūdžio nuorodos, o kai kuriose jokių nuorodų nėra. Be to, tam tikroms ūkio šakoms būdingi specifiniai tikrosios vertės įvertinimo ir atskleidimo būdai. Nors šiame NAS pateikiamos nuorodos dėl tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų audito, tačiau konkretaus turto ar įsipareigojimų grupių, ūkinių operacijų arba ūkio šakai būdinga praktika jame nepateikiama. Šio NAS priede aptariami tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai esant skirtingoms finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkoms, taip pat vyraujantys tikrosios vertės įvertinimai, įskaitant tą faktą, jog skirtingose tvarkose gali būti naudojamas skirtingas „tikrosios vertės“ apibrėžimas. Pavyzdžiui, 39-ame Tarptautiniame apskaitos standarte „Finansinės priemonės: pripažinimas ir įvertinimas“ pateikiamas toks tikrosios vertės apibrėžimas: „Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba už kurią gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą pagal rinkos kainą“.

7. Daugelyje finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkų tikrosios vertės įvertinimo sąvoka yra grindžiama prielaida, jog įmonė tęs veiklą neturėdama jokių ketinimų ar poreikio likviduotis, žymiai sumažinti savo veiklos apimtį arba sudaryti sandorį nepalankiomis sąlygomis. Todėl suma, kurią įmonė gautų arba turėtų sumokėti esant priverstiniam sandoriui, likvidavimui arba pardavimui, nėra tikroji vertė, tačiau įmonei, nustatančiai savo turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę, gali prireikti atsižvelgti į esamą ekonominę ar veiklos situaciją, jei to reikalauja arba jei tai leidžia daryti įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka. Kaip tai daryti, tvarkoje gali būti apibrėžta, bet gali būti ir neapibrėžta. Pavyzdžiui, vadovybės sprendimas greičiau parduoti turtą tam, kad būtų pasiekti specifiniai verslo tikslai, gali būti svarbus nustatant to turto tikrąją vertę.

8. Tam tikro turto ar įsipareigojimų tikrosios vertės įvertinimas gali būti palyginti paprastas, pavyzdžiui, turto, kuris yra perkamas ir parduodamas aktyviojoje ir atviroje rinkoje, užtikrinančioje prieinamą ir patikimą informaciją apie kainą, už kurią buvo apsikeista turtu, tačiau kai kurio turto ar įsipareigojimų tikrosios vertės įvertinimas gali būti gerokai sudėtingesnis. Konkretus turtas gali neturėti aktyviosios rinkos arba pasižymėti tokiomis savybėmis, dėl kurių vadovybė būtų priversta nustatyti jo tikrąją vertę (pavyzdžiui, investicinis turtas arba sudėtinga išvestinė finansinė priemonė). Tikrosios vertės įvertinimas gali būti atliekamas taikant vertinimo modelį (pavyzdžiui, modelį, pagrįstą numatymu ir būsimų pinigų srautų diskontavimu) arba padedant tokiam ekspertui kaip nepriklausomas vertintojas.

9. Dėl su objektu susijusio neapibrėžtumo arba objektyvių duomenų trūkumo padaryti pagrįstą įvertinimą gali būti neįmanoma. Tokiu atveju auditorius apsvarsto, ar auditoriaus išvadą būtina modifikuoti pagal 13-ojo NAS „Auditoriaus išvada“ reikalavimus.

Įmonės taikomo tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų proceso bei susijusių kontrolės procedūrų supratimas ir rizikos vertinimas

10. **Įgydamas supratimą apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, auditorius turi įgyti supratimą apie įmonės taikomą tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų procesą bei susijusias kontrolės procedūras, pakankamas identifikuoti ir vertinti reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygiu ir numatyti bei atlikti tolesnes audito procedūras.**

11. Vadovybė yra atsakinga už apskaitos ir finansinės atskaitomybės proceso, skirto nustatyti tikrosios vertės įvertinimus, numatymą. Kai kuriais atvejais tikrosios vertės įvertinimas, taip pat ir vadovybės numatytas procesas tikrajai vertei nustatyti, gali būti paprastas ir patikimas. Pavyzdžiui, siekdama nustatyti tikrąją įmonės turimų vertybinių popierių vertę vadovybė gali atsižvelgti į paskelbtas rinkos kainas, tačiau kai kurie tikrosios vertės įvertinimai iš prigimties yra sudėtingesni. Jiems būdingas neapibrėžtumas dėl įvykių įvykimo ateityje arba jų rezultatų, ir todėl prielaidos, kurioms reikėtų naudoti sprendimą, turi būti įtrauktos į įvertinimo procesą. Auditoriaus supratimas apie įvertinimo procesą, įskaitant jo sudėtingumą, padeda identifikuoti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, siekiant numatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.

12. Įgydamas supratimą apie procesą, kurį įmonė taiko nustatydama tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, auditorius apsvarsto, pavyzdžiui:
    - kontrolės procedūrų, taikomų tikrosios vertės įvertinimų procesui, tinkamumą, įskaitant, pavyzdžiui, kontrolės procedūras, taikomas duomenims, ir darbuotojų, susijusių su įmonės sandorių sudarymu, bei darbuotojų, atsakingų už vertinimą, pareigų atskyrimu;
    - asmenų, kurie atlieka tikrosios vertės įvertinimus, žinias ir patirtį;
    - informacinių technologijų reikšmę procese;
    - sąskaitų ar ūkinių operacijų tipus, kuriems būtini tikrosios vertės įvertinimai ar atskleidimai (pavyzdžiui, ar sąskaitose registruojamos įprastos ir pasikartojančios ūkinės operacijos, ar neįprastos ir nepasikartojančios ūkines operacijos);

- iki kokio lygio įmonės procesas priklauso nuo apskaitos paslaugas teikiančios įmonės teikiant tikrosios vertės įvertinimus ar duomenis, kuriais šie įvertinimai remiasi. Jei įmonės apskaitą tvarko kita įmonė, kuri teikia paslaugas pagal sutartį, auditorius turi laikytis 16-ojo NAS „Įmonių, kurių apskaita tvarkoma pagal sutartį, auditas“ reikalavimų;
- kokia apimtimi įmonė naudoja ekspertų, kurie nustato tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, darbą (žr. šio standarto 29–32 pastraipas);
- svarbias vadovybės prielaidas, taikomas nustatant tikrąją vertę;
- dokumentus, pagrindžiančius vadovybės prielaidas;
- būdus, taikomus plėtojant ir naudojant vadovybės prielaidas ir stebint prielaidų pokyčius;
- kontrolės ir apsaugos procedūrų, taikomų vertinimo modeliams ir susijusioms informacinėms sistemoms, įskaitant tvirtinimo procesą, pokyčių vientisumą;
- kontrolės procedūras, taikomas vertinimo modeliuose naudojamų duomenų nuoseklumui, savalaikiškumui ir patikimumui.

13. 34-asis NAS reikalauja, kad auditorius įgytų supratimą apie vidaus kontrolės dalis. Pakankamą supratimą auditorius įgyja ypač apie kontrolės procedūras, susijusias su įmonės tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų nustatymu, kad būtų galima identifikuoti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką ir numatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.

14. **Įgijęs supratimą apie procesą, kurį įmonė taiko nustatydama tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, auditorius turi identifikuoti ir tvirtinimų lygiu vertinti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su tikrosios vertės įvertinimais ir atskleidimais finansinėje atskaitomybėje, numatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.**

15. Tikrosios vertės įvertinimo jautrumas iškraipymui yra įgimta rizika. Todėl tolesnių audito procedūrų pobūdis, laikas ir apimtis priklausys nuo tikrosios vertės įvertinimo jautrumo iškraipymui ir nuo to, ar tikrosios vertės įvertinimų nustatymo procesas yra paprastas, ar sudėtingas.

15a. Kai nustatoma, kad reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su tikrosios vertės įvertinimu ir atskleidimu, yra didelė rizika, jai būtina skirti ypatingą dėmesį, o auditorius vadovaujasi 34-uoju NAS.

16. 34-ajame NAS aptariami įgimti vidaus kontrolės apribojimai. Kadangi tikrosios vertės nustatymas dažnai apima subjektyvius vadovybės sprendimus, tai gali paveikti taikomų kontrolės procedūrų pobūdį. Tikrosios vertės įvertinimų jautrumas iškraipymui gali padidėti taip pat dėl to, kad apskaitos ir finansinės atskaitomybės reikalavimai tikrosios vertės įvertinimams tampa vis sudėtingesni. Vertindamas reikšmingo iškraipymo riziką auditorius apsvarsto tokiais atvejais būdingus kontrolės apribojimus.

Tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų tinkamumo vertinimas

17. **Auditorius turi įvertinti, ar tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai finansinėje atskaitomybėje atitinka įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.**

18. Vertindamas, ar tinkamai yra apskaitytas turtas ir įsipareigojimai, kuriems yra būtini tikrosios vertės įvertinimai, ir ar su tikrosios vertės įvertinimais susiję reikšmingi neapibrėžtumai yra tinkamai atskleisti pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, auditorius remiasi savo supratimu apie galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką ir žiniomis apie verslą ir ūkio šaką bei kitų audito procedūrų rezultatais.

19. Įmonės tikrosios vertės įvertinimų tinkamumo įvertinimas pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką bei audito įrodymų įvertinimas iš dalies priklauso nuo auditoriaus žinių apie verslo pobūdį. Tai ypač būdinga, kai turtas ar įsipareigojimai arba vertinimo metodai yra labai sudėtingi. Pavyzdžiui, išvestinės finansinės priemonės gali būti labai sudėtingos ir rizikingos, kad dėl skirtingų aiškinimų, kaip nustatyti tikrąją vertę, bus padarytos skirtingos išvados. Kai kurių straipsnių, pavyzdžiui, „tyrimų ir plėtros išlaidų“ arba nematerialiojo turto, įsigyto verslo jungimo metu, tikrosios vertės įvertinimas gali apimti ypatingus svarstymus, kuriems įtaką daro įmonės ir jos veiklos pobūdis, jei įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka tokius svarstymus leidžia. Auditoriaus žinios apie verslą kartu su kitų audito procedūrų rezultatais taip pat gali padėti nustatyti turtą, kurio nuvertėjimą vadovybė turi pripažinti, taikydama tikrosios vertės įvertinimą pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.

20. Jei tikrosios vertės įvertinimo metodas, pavyzdžiui, reikalavimas, kad paklausių vertybinių popierių tikroji vertė būtų matuojama atsižvelgiant į rinkoje paskelbtas kainas, o ne naudojant vertinimo modelį, yra nurodytas galiojančioje finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkoje, tada auditorius apsvarsto, ar tikrosios vertės įvertinimas tą metodą atitinka.

21. Kai kurios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos daro prielaidą, jog turto ar įsipareigojimų tikroji vertė patikimai įvertinta gali būti su sąlyga, jog reikalaujama arba leidžiama atlikti tikrosios vertės įvertinimus ar atskleidimus. Kai kuriais atvejais ši prielaida gali būti netaikoma, jei turto ar įsipareigojimų kaina nėra paskelbta aktyviojoje rinkoje, jei netinka taikyti kitus pagrįsto tikrosios vertės įvertinimo metodus arba jei šie metodai yra nepritaikomi. Jei vadovybė pareiškia, kad ji padarė prielaidą, jog tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, auditorius surenka pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, patvirtinančius vadovybės tvirtinimą ir tai, jog pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką straipsnis yra apskaitytas tinkamai.

22. **Auditorius turi surinkti audito įrodymus apie vadovybės ketinimus imtis tam tikrų veiksmų ir apsvarstyti vadovybės gebėjimą tai daryti, kuomet tai yra susiję su tikrosios vertės įvertinimais ir atskleidimais pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.**

23. Kai kuriose finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose nurodoma, kad vadovybės ketinimai, susiję su turtu ar įsipareigojimais, yra tikrosios vertės įvertinimo, pateikimo ir atskleidimo finansinėje atskaitomybėje reikalavimų kriterijai bei kaip apie tikrosios vertės pokyčius yra pranešama finansinėje atskaitomybėje. Tokiose finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose vadovybės ketinimai yra svarbūs nustatant įmonės tikrosios vertės naudojimo tinkamumą. planus ir ketinimus, susijusius su konkrečiu turtu ar įsipareigojimais, dokumentuose dažnai pateikia vadovybė, bet tai daryti gali reikalauti ir finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka. Nors audito įrodymų, surinktų apie vadovybės ketinimus, apimtis yra profesinio sprendimo reikalas, auditoriaus taikomos procedūros paprastai apima vadovybės apklausą bei tinkamą atsakymų patvirtinimą, pavyzdžiui, tokiais būdais:
    - svarstant vadovybės sugebėjimus praeityje įgyvendinti užsibrėžtus tikslus, susijusius su turtu ar įsipareigojimais;
    - peržiūrint raštiškus planus ir kitus dokumentus, įskaitant, jei tinkama, biudžetą, protokolus ir pan.;
    - svarstant vadovybės nurodytas tam tikros veiksmų eigos pasirinkimo priežastis;
    - svarstant vadovybės gebėjimą atlikti tam tikrus veiksmus, atsižvelgiant į įmonės ekonomines sąlygas, įskaitant sutartinių įsipareigojimų pasekmes.

    Auditorius taip pat apsvarsto vadovybės gebėjimą laikytis tam tikros veiksmų eigos, jei tas gebėjimas yra svarbus naudoti tikrosios vertės įvertinimui arba pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką nuo jo atleisti.

24. **Jei įmonės galiojanti finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka numato alternatyvius tikrosios vertės įvertinimo būdus arba vertinimo būdai nėra apibrėžti, auditorius turi įvertinti, ar įvertinimo būdai pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką yra tinkami.**

25. Vertindamas, ar tikrosios vertės įvertinimo metodas tam tikru atveju yra tinkamas, auditorius priima profesinį sprendimą. Kai iš įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkoje siūlomų alternatyvių metodų vadovybė pasirenka vieną konkretų vertinimo metodą, auditorius vadovybės logiką išsiaiškina su vadovybe aptardamas įvertinimo metodo pasirinkimo priežastis. Auditorius apsvarsto, ar:
    a) tam, kad galėtų pagrįsti pasirinktą metodą, vadovybė pakankamai įvertino ir tinkamai taikė kriterijus, jei tokie yra, numatytus finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkoje;
    b) atsižvelgiant į vertinamo turto ar įsipareigojimų pobūdį bei įmonės galiojančią finansinės sudarymo tvarką įvertinimo metodas tinka;
    c) įvertinimo metodas yra tinkamas atsižvelgiant į verslą, ūkio šaką ir aplinką, kurioje įmonė veikia.

26. Vadovybė gali būti nustačiusi, jog taikant skirtingus vertinimo metodus gaunami skirtingi tikrosios vertės įvertinimai. Tokiu atveju auditorius įvertina, kaip nustatydama savo tikrosios vertės įvertinimus įmonė išnagrinėjo šių skirtumų priežastis.

27. **Auditorius turi įvertinti, ar savo tikrosios vertės įvertinimų metodą įmonė taiko nuosekliai.**

28. Vadovybei pasirinkus konkretų vertinimo metodą, auditorius įvertina, ar atlikdama tikrosios vertės įvertinimą įmonė jį taikė nuosekliai, ir jei taip, ar toks nuoseklumas yra tinkamas atsižvelgiant į įmonę veikiančius galimus aplinkos ar sąlygų pokyčius arba įmonės galiojančios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalavimų pokyčius. Jei vertinimo metodą vadovybė pakeitė, auditorius svarsto, ar vadovybė gali atitinkamai įrodyti, jog naujasis vertinimo metodas yra tinkamesnis, ar šį pakeitimą nulėmė įmonės galiojančios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalavimų pokyčiai arba pasikeitusios sąlygos. Pavyzdžiui, atsiradus tam tikros rūšies turto ar įsipareigojimų aktyviajai rinkai, gali tapti aišku, jog nustatant tokio turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę naudoti diskontuotus pinigų srautus daugiau nebetinka.

Eksperto darbo naudojimas

29. **Auditorius turi nustatyti poreikį pasinaudoti eksperto darbu.** Auditorius pats gali turėti įgūdžių ir žinių, kurios yra būtinos audito procedūroms, susijusioms su tikrąja verte, planuoti ir atlikti, arba gali nuspręsti pasinaudoti eksperto darbu. Tai nuspręsdamas auditorius turi atsižvelgti į 18-ojo NAS 7 pastraipoje aptartus dalykus.

30. Jei ketinama pasitelkti ekspertą, auditorius surenka pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, patvirtinančius, jog eksperto darbas atitinka audito tikslus ir 18-ojo NAS reikalavimus.

31. Planuodamas pasinaudoti eksperto darbu auditorius apsvarsto tai, kaip ekspertas supranta tikrosios vertės apibrėžimą, ir ar eksperto naudojamas metodas tikrajai vertei nustatyti atitinka vadovybės supratimą ir galiojančios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalavimus. Pavyzdžiui, eksperto naudojamas metodas nekilnojamojo turto arba sudėtingos išvestinės finansinės priemonės tikrajai vertei įvertinti arba jo parengta metodika draudiminių įsipareigojimų, perdraudimo gautinų sumų ir panašių straipsnių tikrosios vertės įvertinimų apskaičiavimui gali neatitikti galiojančios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos vertinimo principų. Tokius klausimus auditorius atitinkamai apsvarsto, aptardamas, pateikdamas arba peržiūrėdamas ekspertui pateiktas instrukcijas arba nagrinėdamas eksperto ataskaitą.

32. Pagal 18-ąjį NAS auditorius vertina, ar eksperto darbą tinka panaudoti kaip audito įrodymus. Nors už prielaidų pagrįstumą, naudojamų metodų tinkamumą ir jų taikymą atsako pats ekspertas, auditorius įgyja supratimą apie svarbias prielaidas ir taikytus metodus ir, remdamasis savo žiniomis apie verslą ir kitų audito procedūrų rezultatais, apsvarsto, ar jie tinkami, išsamūs ir pagrįsti. Šiuos dalykus auditorius dažnai nagrinėja aptardamas juos su ekspertu. 39−49 pastraipose aptariama tai, kaip auditorius turi vertinti svarbias vadovybės naudojamas prielaidas, įskaitant prielaidas, kuriomis vadovybė pasikliauja atsižvelgdama į eksperto darbą.

Audito procedūros atliekamos atsižvelgiant į reikšmingo iškraipymo riziką dėl įmonės tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų

33. **Parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras auditorius turi atsižvelgdamas į tvirtinimų lygiu įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su įmonės tikrosios vertės įvertinimais ir atskleidimais.** 35-asis NAS „Auditoriaus procedūros atsižvelgiant į įvertintą riziką“ aptaria auditoriaus atsakomybę parengti ir numatyti tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, laikas ir apimtis numatoma atsižvelgiant į tvirtinimų lygiu įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką. Tokios tolesnės audito procedūros apima, jei tinkama, kontrolės testus ir detalias procedūras. 34−55 pastraipose pateikiamos papildomos konkrečios nuorodos dėl detalių procedūrų, kurios gali būti svarbios įmonės tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų kontekste.

34. Dėl didelės įvairovės galimų tikrosios vertės įvertinimų, kurių būna paprastų ir sudėtingų, auditoriaus taikomos procedūros gali skirtis dėl jų pobūdžio, laiko ir apimties. Pavyzdžiui, detalios procedūros dėl tikrosios vertės įvertinimų gali apimti: a) svarbių vadovybės prielaidų, vertinimo modelio ir pagrindžiančių duomenų tikrinimą (žr. 39−49 pastraipas), b) nepriklausomų tikrosios vertės įvertinimų išsiaiškinimą, siekiant patvirtinti tikrosios vertės įvertinimo tinkamumą (žr. 52 pastraipą) arba c) pobalansinių įvykių poveikio tikrosios vertės įvertinimui ir atskleidimui apsvarstymą (žr. 53−55 pastraipas).

35. Geriausias tikrosios vertės įrodymas paprastai yra aktyviojoje rinkoje paskelbtos kainos. Kai kurie tikrosios vertės įvertinimai iš prigimties yra sudėtingi. Įvertinimas tampa sudėtingas arba dėl pagal tikrąją vertę vertinamo straipsnio pobūdžio, arba dėl vertinimo metodo, reikalaujamo pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką ar pasirinkto vadovybės. Pavyzdžiui, jei kainos aktyviojoje rinkoje nėra paskelbtos, kai kurios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos leidžia, kad tikroji vertė būtų nustatyta remiantis alternatyviu metodu, tokiu kaip diskontuotų pinigų srautų analize arba sandorių palyginamuoju modeliu. Sudėtingiems tikrosios vertės įvertinimams dėl vertinimo proceso patikimumo paprastai yra būdingas didesnis neapibrėžtumas. Šis didesnis neapibrėžtumas kyla dėl:
    - prognozuojamo laikotarpio trukmės;
    - svarbių ir sudėtingų prielaidų, susijusių su procesu, skaičiaus;
    - padidėjusio proceso metu naudojamų prielaidų ir veiksnių subjektyvumo;
    - didesnio neapibrėžtumo, susijusio su prielaidas pagrindžiančių įvykių pasitaikymu ateityje ar rezultatais;
    - objektyvių duomenų trūkumo, kuomet naudojami itin subjektyvūs veiksniai.

36. Auditoriaus supratimas apie vertinimo procesą, įskaitant jo sudėtingumą, padeda jam nustatyti atliktinų audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį. Žemiau pateikiami klausimai, kuriuos, rengdamas audito procedūras, auditorius apsvarsto:

- naudojant rinkoje paskelbtą kainą surenkami audito įrodymai apie vertinimą gali reikalauti suprasti aplinkybes, kurioms esant kaina buvo nustatyta. Pavyzdžiui, kuomet vertybiniai popieriai, kuriais prekiaujama rinkoje, yra laikomi investiciniais tikslais, pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką gali prireikti patikslinti vertinimą, atliktą atsižvelgiant į rinkos kainą, jeigu turimas vertybinių popierių kiekis yra didelis arba jeigu jiems taikomi vertybinių popierių rinkos apribojimai;
- auditorius, naudodamas trečiosios šalies pateiktus įrodymus, įvertina jų patikimumą. Pavyzdžiui, jei informacija yra surenkama su trečiosios šalies patvirtinimų pagalba, auditorius apsvarsto respondento kompetenciją, nepriklausomumą, įgaliojimus atsakyti, žinias apie patvirtinamus dalykus bei objektyvumą – tam, kad įsitikintų įrodymų patikimumu. Tokių audito procedūrų apimtis priklauso nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su tikrosios vertės įvertinimais. Tokiais atvejais auditorius turi laikytis 37-ojo NAS „Išoriniai patvirtinimai“ reikalavimų;
- tikrosios vertės įvertinimus patvirtinantys įrodymai, pavyzdžiui, nepriklausomo vertintojo atliktas vertinimas, gali būti gauti nebūtinai tą pačią dieną, kuomet įmonė privalo vertinti ir šią informaciją pranešti savo finansinėje atskaitomybėje. Tokiu atveju auditorius surenka audito įrodymus, jog vadovybė atsižvelgė į įvykių, ūkinių operacijų ir sąlygų pasikeitimų, atsiradusių laikotarpiu nuo tikrosios vertės įvertinimo dienos iki atskaitomybės sudarymo dienos, įtaką;
- skolų dokumentuose tam tikros rūšies investicijoms dažnai numatomas užstatas, kuris arba turi būti įvertintas pagal tikrąją vertę, arba vertinamas atsižvelgiant į nuvertėjimą. Jeigu įvertinant tikrąją investicijos vertę arba nustatant jos apskaitinę vertę užstatas yra svarbus veiksnys, auditorius surenka pakankamus ir tinkamus įrodymus apie užstato buvimą, vertę, teises ir prieinamumą arba perdavimo galimybes, įskaitant tai, ar buvo numatytos teisės areštuoti skolininko turtą ir ar pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką tai buvo tinkamai atskleista;
- tam, kad auditorius galėtų surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus apie tikrosios vertės įvertinimo tinkamumą, kai kuriais atvejais jam būtina atlikti tokias papildomas audito procedūras kaip turto tikrinimas. Pavyzdžiui, investicinio turto tikrinimo gali reikėti siekiant gauti informacijos apie dabartinę turto fizinę būklę, kuri yra svarbi nustatant tikrąją vertę, arba vertybinių popierių tikrinimo metu gali būti atskleisti vertybinių popierių rinkos apribojimai, galintys turėti įtakos vertybinio popieriaus vertei.

Svarbių vadovybės prielaidų, vertinimo modelio ir pagrindžiančių duomenų tikrinimas

37. Auditoriaus supratimas apie vadovybės taikomo tikrosios vertės nustatymo proceso patikimumą yra labai svarbus patvirtinant gautas sumas ir todėl daro įtaką tolesnių audito procedūrų pobūdžiui, laikui ir apimčiai. Patikimas tikrosios vertės nustatymo procesas yra tas, su kurio pagalba, esant panašioms aplinkybėms, gaunami pakankamai nuoseklūs tikrosios vertės įvertinimai ir, jei tinka, tikrosios vertės pateikimas ir atskleidimas. Rinkdamas audito įrodymus apie įmonės tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus auditorius vertina, ar:
    a) vadovybė naudoja pagrįstas prielaidas;
    b) tikrosios vertės įvertinimas buvo nustatytas naudojant tinkamą modelį, jei taikoma;
    c) vadovybė naudojosi svarbia ir tuo metu prieinama informacija.

38. Įvertinimo metodai ir prielaidos bei auditoriaus atliekamas tikrosios vertės įvertinimų svarstymas ir dabartiniu ataskaitiniu laikotarpiu gautų rezultatų palyginimas su ankstesniųjų laikotarpių rezultatais, jei jų yra, gali suteikti audito įrodymų apie vadovybės proceso patikimumą. Auditorius taip pat apsvarsto, ar skirtumai atsirado dėl ekonominių sąlygų pokyčių.

39. **Jei auditorius nustato, kad didelės rizikos yra susijusios su tikrąja verte arba kitais atvejais, jei taikoma, jis turi įvertinti, ar svarbios prielaidos, kurias vadovybė naudoja įvertindama tikrąsias vertes, tiek pavieniui, tiek kartu suteikia pagrįstą pagrindą tikrosios vertės įvertinimams ir atskleidimams įmonės finansinėje atskaitomybėje.**

40. Tam, kad vadovybė galėtų atlikti tikrosios vertės įvertinimus, ji turi daryti prielaidas, įskaitant prielaidas, daromas atsižvelgiant į eksperto darbą. Šiuo tikslu vadovybės prielaidos apima ir prielaidas, padarytas už valdymą atsakingų asmenų. Prielaidos yra sudėtinė sudėtingesnių vertinimo metodų dalis, pavyzdžiui, vertinimo metodai, apimantys būsimųjų pinigų srautų įvertinimą ir turto arba įsipareigojimų vertės ateityje diskontavimą. Ypatingą dėmesį auditoriai skiria svarbioms prielaidoms, patvirtinančioms

vertinimo metodą, ir įvertina, ar tokios prielaidos yra pagrįstos. Tam, kad prielaidos deramai pagrįstų tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, jos turi būti susijusios, patikimos, neutralios, suprantamos ir išsamios.

41. Konkrečios prielaidos skiriasi priklausomai nuo vertinamo turto ar įsipareigojimų savybių ir naudojamo vertinimo metodo (pavyzdžiui, pakaitalo savikaina, rinkos kaina ar pajamomis pagrįstas vertinimo metodas). Pavyzdžiui, kuomet vertinimo metodas yra diskontuoti pinigų srautai (pajamomis pagrįstas metodas), daromos prielaidos apie pinigų srautus, laikotarpį ir diskonto normą.

42. Prielaidos paprastai yra grindžiamos įvairiais audito įrodymais iš vidinių ar išorinių šaltinių, kurie darytas prielaidas objektyviai patvirtina. Auditorius įvertina vadovybės prielaidas pagrindžiančių įrodymų šaltinius ir patikimumą, apsvarsto prielaidas, atsižvelgdamas į praeities informaciją, bei įvertina, ar prielaidos yra pagrįstos įmonės pajėgumų planais.

43. Audito procedūros, susijusios su vadovybės prielaidomis, yra atliekamos įmonės finansinės atskaitomybės audito metu, todėl audito procedūrų tikslas nėra surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus siekiant pareikšti nuomonę apie pačias prielaidas. Audito procedūras auditorius atlieka tam, kad nustatytų, ar prielaidos yra pagrįstos vertinant pagal tikrąją vertę visos finansinės atskaitomybės audito kontekste.

44. Tikrosios vertės įvertinimų svarbių prielaidų identifikavimas reikalauja vadovybės sprendimo. Auditorius atkreipia dėmesį į svarbias prielaidas. Svarbios prielaidos paprastai apima dalykus, kurie turi didelę įtaką tikrosios vertės įvertinimui. Tai gali būti:
    a) dalykai, priklausantys nuo kiekio arba pobūdžio pokyčių ir neapibrėžtumų. Pavyzdžiui, prielaidos apie trumpalaikių paskolų palūkanų normą pokyčiams gali būti ne tokios jautrios kaip prielaidos apie ilgalaikių paskolų palūkanų normą;
    b) netinkamam taikymui arba šališkumui jautrūs dalykai.

45. Auditorius apsvarsto svarbių prielaidų vertinimo jautrumą pokyčiams, įskaitant rinkos sąlygas, kurios gali padaryti įtaką vertei. Jei reikia, vadovybę jis paskatina naudoti tokius metodus kaip jautrumo analizė, padedanti identifikuoti ypač jautrias prielaidas. Jei vadovybė šios analizės neatlieka, auditorius svarsto, ar tokius metodus taikyti būtina. Jis taip pat apsvarsto, ar dėl tikrosios vertės įvertinimo neapibrėžtumo arba dėl objektyvių duomenų trūkumo gali nepavykti atlikti pagrįsto įvertinimo pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką (žr. 9 pastraipą).

46. Sprendžiant, ar tikrosios vertės įvertinimus prielaidos pagrindžia deramai, visos prielaidos yra svarstomos kartu bei kiekviena prielaida atskirai. Prielaidos tarpusavyje dažniausiai yra susijusios ir todėl turi derėti. Tam tikra prielaida, kuri atskirai atrodo pagrįsta, gali būti nepriimtina paėmus kartu su kitomis prielaidomis. Auditorius apsvarsto, ar svarbias prielaidas ir veiksnius, turinčius įtakos tikrosios vertės įvertinimui, vadovybė identifikavo.

47. Prielaidos, kuriomis grindžiami tikrosios vertės įvertinimai (pavyzdžiui, diskonto norma, naudojama skaičiuojant dabartinę būsimų pinigų srautų vertę) paprastai atspindi konkrečių tikslų rezultatus, kurių tikisi vadovybė, ir strategiją. Prielaidos turi būti priimtinos tiek paėmus kiekvieną atskirai, tiek visas kartu; visos kartu jos taip pat turi būti realistiškos ir atitikti:
    a) bendrąją ekonominę situaciją ir įmonės ekonomines sąlygas;
    b) įmonės planus;
    c) jei tinkama, ankstesniaisiais ataskaitiniais laikotarpiais padarytas prielaidas;
    d) įmonės patirtį arba praeityje patirtas sąlygas, kurios tinka ir dabartiniu laikotarpiu;
    e) kitus dalykus, susijusius su finansine atskaitomybe, pavyzdžiui, prielaidas, kurias vadovybė taiko finansinės atskaitomybės sąskaitų apskaitiniuose įvertinimuose, t. y. prielaidas, nesusijusias su tikrosios vertės įvertinimais ir atskleidimais;
    f) jei tinkama, su pinigų srautais susijusią riziką, įskaitant galimus pinigų srautų pokyčius ir susijusį poveikį diskonto normai.

    Jei prielaidos atspindi vadovybės ketinimus ir gebėjimus laikytis tam tikros veiksmų eigos, auditorius apsvarsto, ar jos atitinka įmonės planus ir patirtį (žr. 22 ir 23 pastraipas).

48. Jei darydama prielaidas vadovybė remiasi istorine finansine informacija, auditorius apsvarsto, kiek toks rėmimasis yra pagrįstas. Istorinė informacija būsimų sąlygų ar įvykių gali neatspindėti, pavyzdžiui, jei vadovybė ketina imtis naujos veiklos arba pasikeičia sąlygos.

49. Jei vadovybė taiko vertinimo modelį, keisti įmonės vadovybės priimto sprendimo auditorius neprivalo. Vietoj to auditorius modelį patikrina ir įvertina, ar jis yra tinkamas ir ar taikytos prielaidos yra pagrįstos. Pavyzdžiui, netinka naudoti diskontuotų pinigų srautų metodą vertinant investicijas naujai įsteigtoje

įmonėje, jei ji dar nėra uždirbusi pajamų, kuriomis remiantis būtų galima pagrįsti pajamas ateityje arba būsimus pinigų srautus.

50. **Auditorius turi atlikti audito procedūras dėl duomenų, naudotų nustatant tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, ir įvertinti, ar pagal tuos duomenis ir vadovybės prielaidas tikrosios vertės įvertinimai yra nustatyti teisingai.**

51. Auditorius įvertina, ar duomenys, įskaitant eksperto naudotus duomenis, kuriais yra pagrįsti tikrosios vertės įvertinimai, yra tikslūs, išsamūs ir susiję ir ar tikrosios vertės įvertinimai buvo tinkamai nustatyti taikant tuos duomenis ir vadovybės prielaidas. Auditoriaus atliekamos procedūros gali apimti tokias procedūras, kaip pavyzdžiui, duomenų šaltinio tikrinimą, matematinį perskaičiavimą ir informacijos peržvalgą, siekiant nustatyti nuoseklumą ir tai, ar ši informacija atitinka vadovybės ketinimus laikytis tam tikros veiksmų eigos, kaip tai aptarta 22 ir 23 pastraipose.

Nepriklausomi tikrosios vertės įvertinimai patvirtinimo tikslais

52. Tam, kad patvirtintų įmonės tikrosios vertės įvertinimą, auditorius gali atlikti nepriklausomą tikrosios vertės vertinimą (pavyzdžiui, naudodamas savo parengtą modelį). Formuodamas nepriklausomą vertinimą, pagrįstą vadovybės prielaidomis, tas prielaidas auditorius įvertina taip, kaip tai aprašyta 39–49 pastraipose. Užuot naudojęs vadovybės prielaidas, auditorius gali padaryti atskiras prielaidas – tam, kad palygintų jas su vadovybės tikrosios vertės įvertinimais. Nepaisant to, tokiu atveju jis supranta vadovybės prielaidas. Šį supratimą apie vadovybės prielaidas auditorius panaudoja siekdamas įsitikinti, ar jo modelis žymiai skiriasi, ir siekdamas įvertinti didelius skirtumus nuo vadovybės įvertinimų. Jis taip pat atlieka audito procedūras dėl duomenų, naudotų nustatant tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus, kaip tai aprašyta 50 ir 51 pastraipose. Atlikdamas šias procedūras audito metu auditorius vadovaujasi 12-ojo NAS „Analitinės procedūros“ nuorodomis.

Pobalansiniai įvykiai

53. **Auditorius turi atsižvelgti į pobalansinių įvykių poveikį tikrosios vertės įvertinimams ir atskleidimams finansinėje atskaitomybėje.**

54. Ūkinės operacijos ir įvykiai, įvykę pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, bet prieš audito pabaigą, gali suteikti tinkamų audito įrodymų apie vadovybės atliktus tikrosios vertės įvertinimus. Pavyzdžiui, investicinio turto pardavimas tik pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui gali suteikti audito įrodymų apie tikrosios vertės įvertinimą.

55. Tačiau sąlygos, buvusios ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, per laikotarpį po finansinės atskaitomybės ataskaitinio laikotarpio gali pasikeisti. Informacija apie tikrąją vertę po ataskaitinio laikotarpio gali atspindėti įvykius, buvusius pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, o ne įvykius, buvusius balanso datą. Pavyzdžiui, ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus pakitusi vertybinių popierių, kuriais aktyviai buvo prekiaujama vertybinių popierių rinkoje, kaina paprastai nėra tinkamas audito įrodymas apie vertybinių popierių vertę, buvusią ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Vertindamas su tokiais įvykiais susijusius audito įrodymus auditorius vadovaujasi 21-uoju NAS „Pobalansiniai įvykiai“.

Tikrosios vertės atskleidimai

56. **Auditorius turi įvertinti, ar įmonės atlikti tikrosios vertės atskleidimai atitinka jos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.**

57. Daugelyje finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkų tikrosios vertės informacijos atskleidimas yra svarbus finansinės atskaitomybės aspektas. Tikrosios vertės atskleidimas dažnai yra reikalaujamas, nes tai yra svarbu naudotojams, vertinantiems įmonės veiklos rezultatus ir finansinę būklę. Be finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalaujamos informacijos apie tikrąją vertę, finansinės atskaitomybės pastabose kai kurios įmonės savanoriškai atskleidžia papildomą informaciją apie tikrąją vertę.

58. Atlikdamas tikrosios vertės įvertinimų ir susijusių atskleidimų, įtrauktų į finansinės atskaitomybės pastabas, arba pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, arba savanoriškai auditą auditorius paprastai atlieka iš esmės tas pačias audito procedūras, kaip ir atlikdamas finansinėje atskaitomybėje pateikto tikrosios vertės įvertinimo auditą. Jis surenka pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, jog vertinimo principai įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką atitinka ir yra taikomi nuosekliai, o įvertinimo metodas ir svarbios prielaidos pagal įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką yra atskleistos tinkamai. Auditorius taip pat apsvarsto, ar savanoriškai pateikta informacija finansinės atskaitomybės atžvilgiu yra tinkama. Pavyzdžiui, turto dabartinę

pardavimo vertę vadovybė gali atskleisti nenurodydama, jog dėl sutarties sąlygose numatytų žymių apribojimų parduoti turto artimiausioje ateityje nebus įmanoma.

59. Auditorius įvertina, ar įmonė tinkamai padarė tikrosios vertės informacijos atskleidimus, kaip to reikalauja finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka. Jeigu straipsniui būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas, jis vertina, ar atskleidimų pakanka, kad naudotojai apie tokius neapibrėžtumus būtų informuoti. Pavyzdžiui, auditorius gali įvertinti, ar atskleidimai apie įvairių sumų grupę ir prielaidas, naudotas nustatant šią grupę, dėl tikrosios vertės yra tinkamos pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, kuomet vadovybė mano, jog vienos sumos neužtenka. Jei reikia, auditorius taip pat apsvarsto, ar įmonė laikėsi apskaitos ir atskleidimo reikalavimų, susijusių su vertinimo metodo, naudojamo nustatyti tikrosios vertės įvertinimams, pokyčiais.

60. Jei tikrosios vertės atskleidimas pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką yra praleistas, nes pakankamai patikimai nustatyti tikrosios vertės neįmanoma, auditorius įvertina tokiu atveju būtinų atskleidimų pakankamumą. Jei tikrosios vertės informacijos įmonė neatskleidė taip, kaip to reikalauja galiojanti finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka, auditorius įvertina, ar finansinė atskaitomybė yra reikšmingai iškraipyta dėl finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos nesilaikymo.

Audito procedūrų rezultatų vertinimas

61. **Darydamas galutinį vertinimą apie tai, ar tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai finansinėje atskaitomybėje įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką atitinka, auditorius turi įvertinti ir surinktų audito įrodymų pakankamumą, ir tinkamumą bei tai, ar šie įrodymai atitinka kitus audito metu surinktus ir įvertintus įrodymus.**

62. Nustatydamas, ar tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai finansinėje atskaitomybėje įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką atitinka, auditorius įvertina, ar informacija ir tikrosios vertės įvertinimų audito metu surinkti audito įrodymai atitinka kitus audito metu surinktus audito įrodymus visos finansinės atskaitomybės atžvilgiu. Pavyzdžiui, auditorius apsvarsto, ar yra, ar turėtų būti ryšys tarp palūkanų normų, kurios naudojamos įvertintiems būsimiems pinigų srautams diskontuoti, nustatant investicinio turto tikrąją vertę, ir tarp paskolų, kurias įmonė paėmė įsigydama investicinį turtą, palūkanų normų.

Vadovybės pareiškimai

63. **Auditorius turi gauti raštiškus vadovybės pareiškimus, pagrindžiančius svarbias prielaidas, įskaitant tai, ar jos tinkamai atspindi vadovybės ketinimus ir gebėjimus laikytis tam tikros įmonės veiksmų eigos, kuomet tai yra susiję su tikrosios vertės įvertinimais ir atskleidimais.**

64. 22-ame NAS „Vadovybės pareiškimai“ aptariamas vadovybės pareiškimų, kaip audito įrodymų, naudojimas. Priklausomai nuo tikrosios vertės pobūdžio, reikšmingumo ir sudėtingumo, vadovybės pareiškimai apie tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus finansinėje atskaitomybėje taip pat gali apimti pareiškimus apie:
    - vertinimo metodų tinkamumą, įskaitant susijusias prielaidas, kurias vadovybė naudojo nustatydama tikrąją vertę pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, bei šių metodų taikymo nuoseklumą;
    - tai, kuo remiantis vadovybė grindžia prielaidas, susijusias su tikrąja verte pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką;
    - tikrosios vertės atskleidimų išsamumą ir tinkamumą pagal įmonės galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką;
    - tai, ar tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai finansinėje atskaitomybėje turi būti pataisyti atsižvelgiant į pobalansinius įvykius.

Pranešimas už valdymą atsakingiems asmenims

65. 36-asis NAS „Audito klausimų pranešimas už valdymą atsakingiems asmenims“ reikalauja, kad už įmonės valdymą atsakingiems asmenims auditorius praneštų apie su valdymu susijusius audito klausimus. Dėl dažnai pasitaikančių neapibrėžtumų, susijusių su kai kuriomis tikrosios vertėmis, bet kokios didelės rizikos galimas poveikis finansinei atskaitomybei gali būti svarbus valdymui. Pavyzdžiui, auditorius apsvarsto pranešti svarbių prielaidų, kurios buvo naudojamos tikrosios vertės įvertinimuose, pobūdį, subjektyvumo lygį ir sąlyginį pagal tikrąją vertę įvertinamų straipsnių reikšmingumą visai finansinei atskaitomybei bendrai paėmus. Numatydamas pranešimo pobūdį ir formą auditorius vadovaujasi 36-ojo NAS nuorodomis.

Santykis su Tarptautiniais audito standartais

66. Šio Standarto pagrindiniai principai ir nuorodos visais reikšmingais atžvilgiais atitinka 545-ąjį Tarptautinį audito standartą „Tikrosios vertės matavimų ir atskleidimų auditas“, galiojusį 2007 m. sausio 1 d.

Įsigaliojimo data

67. Šis Standartas galioja atliekant finansinės atskaitomybės auditą už laikotarpius, prasidedančius nuo 2008 m. sausio 1 d. Standartas gali būti taikomas ir atliekant finansinės atskaitomybės auditą už laikotarpius, prasidedančius nuo 2007 m. sausio 1 d.

Priedas

Tikrosios vertės įvertinimai ir atskleidimai, esant skirtingoms finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkoms

1. Skirtingos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalauja arba leidžia finansinėje atskaitomybėje pateikti įvairius tikrosios vertės įvertinimus ir atskleidimus. Finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose pateikiamas nevienodas nuorodų kiekis dėl turto ir įsipareigojimų įvertinimo ar susijusių atskleidimų. Kai kuriose finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose pateikiamos nurodomosios nuorodos, kitose tvarkose – bendro pobūdžio nuorodos, o kai kuriose jokių nuorodų nėra. Be to, tam tikroms ūkio šakoms yra būdingi specifiniai tikrosios vertės įvertinimo ir atskleidimo metodai.

2. Skirtingi tikrosios vertės apibrėžimai gali būti naudojami skirtingose finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose arba toje pačioje tvarkoje gali būti skirtingai apibrėžiamas turtas, įsipareigojimai arba susiję atskleidimai. Pavyzdžiui, 39-ame Tarptautiniame apskaitos standarte „Finansinės priemonės: pripažinimas ir įvertinimas“ pateikiamas toks tikrosios vertės apibrėžimas: „Suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba už kurią gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą pagal rinkos kainą“. Tikrosios vertės sąvoka paprastai yra susijusi su dabartiniais sandoriais, o ne su praeityje įvykusiais ar ateityje įvyksiančiais sandoriais, todėl tikrosios vertės įvertinimas yra kainos, kuri bus taikoma sandorio metu, ieškojimas. Be to, skirtingose finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose gali būti naudojamos tokios sąvokos kaip „įmonės specifinė vertė“, „naudojama vertė“ arba panašios sąvokos, kurios vis tiek atitinka šio NAS apibrėžiamos tikrosios vertės reikšmę.

3. Skirtingos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos tikrosios vertės įvertinimų pokyčius, įvykusius laikui bėgant, gali traktuoti skirtingai. Pavyzdžiui, pagal kai kurių finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkų reikalavimus šie pokyčiai turi būti parodyti tiesiogiai per nuosavą kapitalą, kai tuo tarpu kitos tvarkos gali reikalauti, kad pokyčiai būtų parodyti per pajamas. Kai kurios tvarkos numato, jog sprendimas taikyti tikrosios vertės apskaitą arba tai, kaip tai daryti, priklauso nuo vadovybės ketinimų laikytis tam tikrų veiksmų eigos dėl konkretaus turto ar įsipareigojimų.

4. Skirtingos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos gali reikalauti tam tikrų konkrečių tikrosios vertės įvertinimų ir atskleidimų finansinėje atskaitomybėje ir nurodo, ar leidžia skirtingą jų kiekį. Finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos gali:

   - nurodyti tam tikros informacijos įvertinimo, pateikimo ir atskleidimo finansinėje atskaitomybėje reikalavimus arba reikalavimus dėl informacijos atskleidimo finansinės atskaitomybės pastabose arba dėl informacijos pateikimo papildomai;
   - leisti tam tikrus įvertinimus naudojant įmonės nuožiūra pasirinktas tikrąsias vertes arba tik tuomet, kai jie atitinka tam tikrus kriterijus;
   - nurodyti konkretų tikrosios vertės nustatymo metodą, pavyzdžiui, nepriklausomą įvertinimą, arba apibrėžtus diskontuotų pinigų srautų naudojimo metodus;
   - tikrosios vertės nustatymo metodą leisti pasirinkti iš kelių galimų (finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkoje pasirinkimo kriterijai gali būti pateikti arba jų gali nebūti);
   - nepateikti nuorodų dėl tikrosios vertės įvertinimų ar atskleidimų, tik jų naudojimą akivaizdžiai patvirtinančias tradicijas ir praktiką, pavyzdžiui, ūkio šakos praktiką.

5. Kai kurios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos daro prielaidą, jog turto ar įsipareigojimų tikroji vertė patikimai įvertinta gali būti arba reikalaujant, arba leidžiant atlikti tikrosios vertės įvertinimus ar atskleidimus. Kai kuriais atvejais ši prielaida gali būti netaikoma, jei turtas ar įsipareigojimai aktyviojoje rinkoje paskelbtos kainos neturi ir kuomet kiti pagrįstos tikrosios vertės įvertinimo metodai yra visiškai netinkami arba nepritaikomi.

6. Kai kurios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalauja, kad būtų atlikti tam tikri konkretūs vertinimo informacijos pataisymai ar pakeitimai arba konkrečiam turtui ar įsipareigojimams būdingi veiksniai. Apskaitant investicinį turtą gali reikėti atlikti pataisymus, atsižvelgiant į nustatytą rinkos vertę, pavyzdžiui, pataisymus dėl apskaičiuotos galutinės pardavimo kainos, pataisymus, susijusius su turto būkle ir vieta, bei kitus dalykus. Panašiai jei konkretaus turto rinka nėra aktyvioji, tam, kad būtų gautas tinkamesnis tikrosios vertės įvertinimas, paskelbtą rinkos kainą gali prireikti taisyti arba

modifikuoti. Pavyzdžiui, rinkoje paskelbtos kainos gali ir neatspindėti tikrosios vertės, jei rinka retai būna aktyvioji, jei ji nėra nusistovėjusi arba, lyginant su esamais dideliais kitais pardavimais, parduodamų vienetų kiekis yra nedidelis, todėl tokios rinkos kainos turi būti atitinkamai pataisomos arba keičiamos. Norint tokius pataisymus ar pakeitimus atlikti, gali prireikti pasinaudoti alternatyviais rinkos informacijos šaltiniais.

Tikrosios vertės įvertinimų paplitimas

7. Tikrąja verte pagrįsti įvertinimai ir atskleidimai finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkose ima vis labiau plisti. Tikrosios vertės gali atsirasti ir įvairiais būdais paveikti finansinės atskaitomybės apibrėžimą, įskaitant šių elementų įvertinimus pagal tikrąją vertę:

   - konkretaus turto ar įsipareigojimų tikrosios vertės įvertinimus, pavyzdžiui, vertybinių popierių rinkoje parduodamus vertybinius popierius arba įsipareigojimus įprastai arba periodiškai su finansinės priemonės pagalba apmokėti skolą;
   - konkrečių nuosavo kapitalo dalių tikrosios vertės įvertinimus, pavyzdžiui, apskaitant tam tikrų finansinių priemonių, turinčių nuosavybės bruožų, pripažinimą, įvertinimą ir pateikimą. Tai gali būti savininko obligacijos, iškeičiamos į emisijos leidėjo paprastąsias akcijas;
   - konkretaus turto ar įsipareigojimų, įsigytų verslo jungimo metu, tikrosios vertės įvertinimus. Pavyzdžiui, pradinis prestižo, atsirandančio įsigyjant įmonę verslo jungimo metu, nustatymas yra pagrįstas įsigyto identifikuoto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės įvertinimu;
   - konkretaus turto ar įsipareigojimų, pagal tikrąją vertę patikslintų vieną kartą, tikrosios vertės įvertinimus. Kai kurios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos gali reikalauti, kad tikrosios vertės įvertinimas būtų naudojamas siekiant nustatyti turto ar turto grupės tikslinimų kiekį, tokiu būdu nustatant turto nuvertėjimą, pavyzdžiui, prestižo, įgyto verslo jungimo metu, nuvertėjimo patikrinimas, pagrįstas konkrečios veikiančios įmonės arba padalinio tikrąja verte. Prestižo vertė įmonėje arba tarp padalinio turto ir įsipareigojimų grupių yra paskirstoma tam, kad būtų išvestas numanomas prestižas, kuris yra palyginamas su užregistruotu prestižu;
   - bendrą turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės įvertinimą. Kai kuriais atvejais dėl turto ar įsipareigojimų rūšies arba grupės reikia sujungti visas tokiai rūšiai ar grupei priklausančio turto ar įsipareigojimų tikrąsias vertes. Pavyzdžiui, pagal įmonės finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką diversifikuotų paskolų portfelio įvertinimas gali būti atliktas remiantis kai kurių portfelį sudarančių paskolų rūšių tikrąja verte;
   - sandorius, kurių metu nepriklausomos šalys pasikeičia turtu neatsiskaitydamos pinigais. Pavyzdžiui, skirtingų verslo krypčių padalinių nepiniginis pasikeitimas gamybinėmis patalpomis;
   - informaciją, atskleistą finansinės atskaitomybės pastabose, arba informaciją, pateiktą kaip papildomą, tačiau finansinėje atskaitomybėje neatvaizduotą.