FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS

LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI








Kodėl pasirodė leidinys apie finansinių ataskaitų auditą?

Lietuvos auditorių rūmai (toliau – LAR) nusprendė parengti leidinį apie auditą, kuriame susisteminta informacija skirta ne auditoriams, supažindinanti ir apžvelgianti pagrindinius audito procesus, jo dalyvius ir dažniausiai kylančius klausimus. Leidinyje nemažai dėmesio skirta ir išryškėjusiems tam tikriems lūkesčių skirtumams, susijusiems su pakankamu, tačiau ne absoliučiu auditoriaus suteikiamu užtikrinimu dėl finansinių ataskaitų teisingumo bei auditoriaus atsakomybe, nustatant apgaulės audituojamoje įmonėje atvejus.

Leidinio apie auditą tikslas pažvelgti į audito atlikimo virtuvę, t.y. finansinių ataskaitų audito atlikimo procesą, kad skaitytojas geriau suprastų nepriklausomo auditoriaus darbą, kuris atliekamas prieš pateikiant nepriklausomo auditoriaus išvadas, taip pat tam tikrus įgimtus šio darbo apribojimus.

Šiame leidinyje rasite finansinių ataskaitų audito apibrėžimą, pagrindinių audito proceso dalyvių ir jų atsakomybės už finansines ataskaitas aprašymą. Toliau apžvelgiama audito įmonės vidaus kontrolės sistema – kokybiško finansinių ataskaitų audito pagrindas. Vėliau seka audito atlikimo žingsnių, kuriuos paprastai atlieka nepriklausomas auditorius atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, apžvalga chronologine tvarka: užduoties priėmimas ir tęsimas, planavimas, atlikimas bei užbaigimas.

Šį leidinį galima rasti LAR interneto svetainėje, adresu www.lar.lt.

Malonaus skaitymo!

Jurgita Kirvaitienė
LAR prezidentė

Kas yra finansinių ataskaitų auditas?



Nepriklausomas finansinių ataskaitų auditas yra į audito įmonių sąrašą įrašytos audito įmonės atliekamas auditas.

Audito metu testų pagrindu vertinamos įmonės finansinėse ataskaitose pateiktos sumos ir atskleista informacija, vadovybės taikomi apskaitos principai ir atlikti reikšmingi apskaitiniai įvertinimai, taip pat bendras finansinių ataskaitų pateikimas, siekiant susidaryti nuomonę, ar finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų.

Bendras nepriklausomo auditoriaus tikslas yra suteikti finansinių ataskaitų vartotojams pakankamą, bet ne absoliutų užtikrinimą, kad vadovybės sudarytos finansinės ataskaitos yra teisingai pateiktos. Tokį užtikrinimą auditorius suteikia parengdamas auditoriaus išvadą, kurioje jis pareiškia nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą.



Įmonė į audito įmonių sąrašą įrašoma LAR sprendimu. Pagal LR audito įstatymą, audito įmonei taikomi tokie pagrindiniai reikalavimai:

- *ne mažiau kaip 3/4 audito įmonės dalyvių turi būti auditoriai;*
- *audito įmonės vadovas turi būti auditorius;*
- *audito įmonė turi būti nepriekaištingos reputacijos.*

Audituojamos įmonės finansines ataskaitas sudaro vadovaudamosi LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu, verslo apskaitos standartais arba tarptautiniais apskaitos standartais ir kitais teisės aktais.

Jeigu audituojama įmonė pagal įstatymų reikalavimus turi rengti metinį pranešimą arba veiklos ataskaitą, auditorius taip pat pareiškia nuomonę, ar įmonės metiniame pranešime arba veiklos ataskaitoje pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų duomenis.

Kas yra pagrindiniai dalyviai?



Finansinių ataskaitų auditoriaus išvada yra audito kulminacija, tačiau auditas grindžiamas aiškiai išsiskiriančių, bet tarpusavyje susijusių grupių, kurios sudaro finansinės atskaitomybės grandinę, atliekamu darbu. Šie du procesai – auditas ir finansinių ataskaitų rengimas – yra neatsiejami ir jo dalyviai yra glaudžiai susiję.

Įmonės vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą. Ši atsakomybė apima:

- vidaus kontrolės sistemos, skirtos finansinių ataskaitų parengimui ir teisingam pateikimui be reikšmingų netikslumų, galinčių atsirasti dėl apgaulės ar klaidos, sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą;
- tinkamų apskaitos principų pasirinkimą ir taikymą;
- pagal aplinkybes tinkamų apskaitinių įvertinimų atlikimą.

Kadangi prielaida, jog vadovybė prisiima galutinę atsakomybę už finansines ataskaitas, yra nepaprastai svarbi atliekant auditą, pagal standartų reikalavimus auditorius privalo gauti iš vadovybės patvirtinimą, kad jie pripažįsta ir supranta šias savo pareigas.

Nepriklausomas auditorius atlikęs auditą išleidžia viešą auditoriaus išvadą apie finansines ataskaitas. Tokioje išvadoje auditorius pareiškia nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos kaip visuma yra teisingai pateiktos, ir visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą. Nepriklausomi auditoriai yra ne įmonės darbuotojai ir turi būti nepriklausomi nuo įmonės, kurios auditą jie atlieka, bei veikti pagal atitinkamas jų darbą reglamentuojančias taisykles.

Audito komitetas prižiūri:

- finansinių ataskaitų rengimo procesą;
- įmonės vidaus kontrolės, rizikos valdymo ir vidaus audito, jei jis įmonėje veikia, sistemų veiksmingumą;
- audito atlikimo procesą;
- kaip auditorius ir audito įmonė laikosi nepriklausomumo ir objektyvumo principų.

Nors daugelyje įmonių **vidaus audito tarnyba** nėra privaloma, yra bendrovių, įsteigusių savo vidaus audito padalinį. Pagal vidaus audito standartus, vidaus auditas tai nepriklausoma, objektyvi tyrimo ir konsultavimo veikla, skirta pridėtinei vertei kurti ir organizacijos veiklai gerinti. Vidaus audito funkcija – sistemingai ir visapusiškai vertinti ir skatinti gerinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų veiksmingumą ir taip padėti įgyvendinti organizacijai keliamus tikslus. Organizacijoje veikiančio vidaus audito padalinio veikla gali apimti ir tokias sritis, kaip veiklos efektyvumas, finansinės atskaitomybės patikimumas, apgaulės nustatymas ir jos prevencija, turto apsauga, ir atitikties įstatymams ar teisės aktams užtikrinimas.

Pagal LR audito įstatymą, Audito komitetas privalo būti sudarytas viešojo intereso įmonėse.

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS PAREIGOS: TARNAVIMAS VIEŠAJAM INTERESUI

Nepriklausomi auditoriai atlieka užduotis, vadovaudamiesi skeptišku požiūriu, ir nedvejodami tikrina vadovybės tvirtinimus, jeigu tokie tvirtinimai prieštarauja audito įrodymams ir paties auditoriaus sprendimams. Pakankamai dažnai nepriklausomo auditoriaus ir įmonės vadovybės požiūriai išsiskiria, pavyzdžiui, dėl konkrečių ūkinių operacijų apskaitos, tam tikros informacijos atskleidimo ar apskaitinių įvertinimų pagrįstumo. Tačiau visais atvejais nepriklausomas auditorius privalo elgtis atsižvelgdamas į viešąjį, o ne įmonės ar jos vadovybės interesą.

1-asis TKKS | Kokybės kontrolės sistema | Kokybiškas auditas

Kodėl svarbi audito įmonės kokybės kontrolės sistema?

Kokybiškai atliekamo finansinių ataskaitų audito prielaida ir pagrindas yra audito įmonės kokybės kontrolės sistema. Audito įmonės vadovybė atlieka pagrindinį vaidmenį, nustatydamos tinkamą „toną iš viršaus“, bei žodžiais ir veiksmais pabrėždama darbo kokybės svarbą.

Audito kokybės kontrolės sistemos reikalavimai išdėstyti 1-ajame tarptautiniame kokybės kontrolės standarte (toliau – TKKS), kurio reikalavimų auditoriai privalo laikytis. Jame aptarta ir audito įmonės pareiga sukurti bei taikyti savo audito užduočių kokybės kontrolės sistemą, kurią sudaro šie pagrindiniai elementai:

- audito įmonės politika, skirta užtikrinti profesinių standartų įdiegimą, įskaitant atitikimą auditoriaus objektyvumo, nepriklausomumo ir sąžiningumo reikalavimams;
- vadovavimas darbuotojams, t.y., politika ir procedūros, susijusios su darbuotojų samdymu ar jų skyrimu užduotims atlikti, jų mokymu, profesinės kvalifikacijos kėlimu ar skatinimu;
- audito įmonės politikos dėl susitarimo atlikti užduotis ar jas tęsti nustatymas;
- audito įmonės audito atlikimo būdų ir priemonių sukūrimas, įdiegimas ir taikymas;
- audito kokybės stebėsena, kurią vykdant yra atliekama įvairiapusė kiekvienos užduoties peržiūra, ir periodinis pačios įmonės darbo kokybės tikrinimas;
- periodinė kitų audito įmonės kokybės kontrolės sistemos elementų peržiūra.

Svarbų vaidmenį atliktų auditų kokybės užtikrinime vaidina nepriklausomos audito profesijos priežiūros funkciją atliekanti Audito ir apskaitos tarnyba (toliau – AAT) bei LAR.

LAR, prižiūrimi AAT, organizuoja periodines atlikto audito kokybės kontrolės peržiūras, kurių metu, tikrinant parinktus su auditu susijusius dokumentus, vertinama, kaip laikomasi TKKS ir tarptautinių audito standartų nuostatų, nepriklausomumo ir kitų profesinės etikos principų, įvertinama auditui panaudotų išteklių kokybė ir kiekybė, gautas atlyginimas už auditą.

Atlikto audito kokybės kontrolės peržiūros organizuojamos taip, kad ne rečiau kaip kartą per 6 metus būtų patikrinti visi auditoriai ir audito įmonės, o auditoriai ir audito įmonės, atliekantys viešojo intereso įmonių auditą – ne rečiau kaip kartą per 3 metus.

ETIKOS, TAIP PAT NEPRIKLAUSOMUMO REIKALAVIMAI

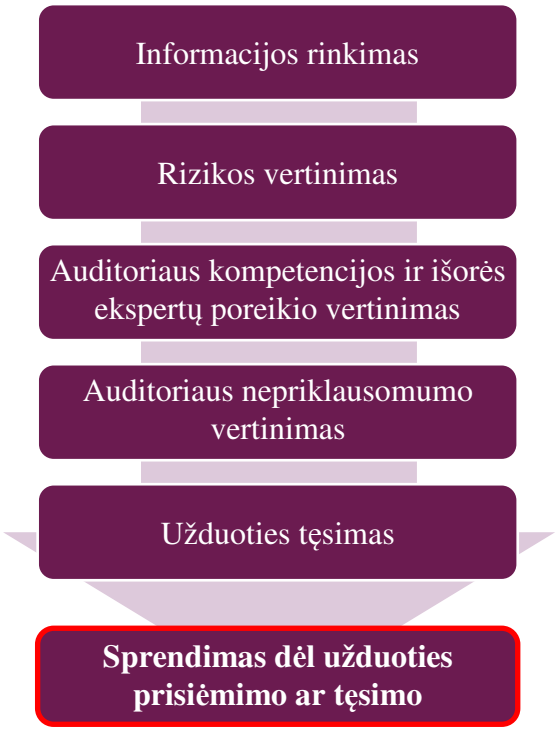
Etiška veikla yra ilgalaikės sėkmės pagrindas. Pagrindiniai auditorių etikos principai išdėstyti Buhalterių profesionalų etikos kodekse, kurio privalo laikytis auditoriai:

- sąžiningumas;
- objektyvumas;
- profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas;
- konfidencialumas;
- profesionalus elgesys.

Atliekamas auditas yra susijęs su visuomenės interesais, todėl auditorių etika reikalauja, kad auditorius, kiti su audito užduotimi susiję darbuotojai ir audito įmonė būtų nepriklausomi nuo audito kliento. Etika apima žinojimą, kada pasakyti „ne“, ir kada nutraukti santykius su klientu, darbuotojais ar netgi partneriu.

Kaip audito įmonės priima sprendimą vykdyti naują audito užduotį?

Prieš sutikdama atlikti naują audito užduotį, audito įmonė atlieka tam tikrus svarbius veiksmus, siekdama užtikrinti tinkamą savo pareigų įvykdymą ir apsaugoti savo reputaciją. Atsižvelgus į sutikimo atlikti ar tęsti užduotį proceso svarbą, audito įmonės vadovai aktyviai dalyvauja taikant atitinkamas procedūras ir priimant galutinį sprendimą.



Informacijos rinkimas

Prieš sutikdama atlikti naują audito užduotį, audito įmonė pirmiausia surenka informaciją apie įmonės veiklos pobūdį ir sudėtingumą, vadovų kvalifikaciją ir reputaciją, ir išsiaiškina, kokia reikalinga kvalifikacija atitinkamai audito užduočiai atlikti. Remdamasis šia informacija, nepriklausomas auditorius preliminariai įvertina su siūloma užduotimi susijusius rizikos veiksnius, ir nustato, ar įmonės vadovybė yra pajėgi tinkamai vykdyti su finansine atskaitomybe susijusias pareigas.

Rizikos vertinimas

Priimdama sprendimą dėl naujos užduoties, audito įmonė pirmiausia išsamiai įvertina įmonės vadovybės reputaciją ir sąžiningumą. Dažniausiai tuo tikslu audito įmonė tikrina pasirinktų įmonės vadovų duomenis, taip sumažindama riziką sudaryti susitarimą atlikti užduotį įmonei, kurios vadovai vykdo abejones keliančią ar neetišką veiklą.

Jeigu audito įmonė perima audito užduotį iš kitos audito įmonės, ji teikia paklausimus ankstesniajam auditoriui apie tokius dalykus, kaip vadovybės sąžiningumas, bet kokius ankstesniojo auditoriaus nesutarimus su vadovybe, taip pat paklausia ankstesnio auditoriaus nuomonės dėl to, kodėl, jo manymu, klientas keičia audito įmonę.

Auditoriaus kompetencijos ir išorės ekspertų poreikio vertinimas

Svarstydama, ar sutikti atlikti užduotį, audito įmonė įvertina, ar jai būtinos su konkrečiu sektoriumi susijusios žinios (pvz., žinios energetikos, biotechnologijų ar finansinių paslaugų srityje), ir ar ji turi pakankamų išteklių užduočiai atlikti kompetentingai ir su reikiamu profesiniu atidumu. Svarstydama, ar sutikti atlikti įmonės, kuri veikia pagal specializuotus veiklos standartus ar apskaitos principus, auditą, audito įmonė pirmiausia įsitikina, ar jos darbuotojai turi tinkamą profesinį pasirengimą ir patirties, susijusios su tokia specializuota veikla. Gali būti nuspręsta, kad audito metu bus reikalingi išorės ekspertai įvertinti tam tikrus specifinius aspektus, priklausomai nuo subjekto veiklos specifikos (energetika, biotechnologijos ir pan.).

Auditoriaus nepriklausomumo vertinimas

Audito įmonė peržiūri savo vadovų ir darbuotojų turimas investicijas, jų asmeninius ir verslo ryšius, ir kitus su audito įmone ir jos darbuotojais susijusius dalykus, siekdama įsitikinti, kad audito įmonė yra nepriklausoma ir neturi jokių ryšių, dėl kurių ji negalėtų objektyviai atlikti audito. Audito įmonei susitarus su klientu atlikti audito užduotį, audito įmonės nepriklausomumas turi būti užtikrinimas visos audito užduoties metu.

Užduoties tęsimas

Kiekvienais metais prieš pradėdama auditą įmonėje, kuri buvo audituota ankstesniais metais, audito įmonė atnaujina su užduotimi susijusias žinias, informaciją apie vadovybę, peržiūri savo pačios galimybes, taip siekdama objektyviai nustatyti, ar audito įmonė turėtų toliau teikti nepriklausomo auditoriaus paslaugas. Įmonės nuolat keičiasi, todėl labai svarbu nuolat iš naujo įvertinti, ar tikslinga tęsti santykius su konkrečiu klientu.



Kaip auditorius planuoja finansinių ataskaitų auditą?

Jeigu, įvertinęs, ar imtis atlikti ar tęsti audito užduotį, auditorius nusprendžia sutikti atlikti užduotį ar ją tęsti, ir įmonė nusprendžia pasamdyti ar pakartotinai paskirti nepriklausomą audito įmonę, audito įmonės užduoties grupės nariai paskiria papildomo laiko susitikimui su įmonės vadovais, siekdami suprasti audituojamos įmonės veiklą ir sektorių, kurioje ji veikia, ir įvertini reikšmingų iškraipymų riziką, tinkamai suplanuoti finansinių ataskaitų auditą bei apibrėžti jo apimtį. Suplanavę auditą ir apibrėžę jo apimtį, audito užduoties grupės nariai parengia audito planą, kurio laikosi atlikdami auditą. Audito planas gali būti atitinkamai koreguojamas, jeigu audito užduoties metu iškyla naujų aplinkybių.



Pakankamas užtikrinimas ir reikšmingumas

Visais atvejais atliekant auditą atsižvelgiama į du svarbius veiksnius – pakankamą užtikrinimą ir reikšmingumą. Šie du veiksniai daro įtaką auditoriaus metodams, kuriais jis tikrindamas vertina per audituojamą laikotarpį vykdytas ūkines operacijas ir taikytas kontrolės priemones. Testų atlikimo apimtį auditorius nustato, atsižvelgdamas į jo įvertintą riziką. Kadangi praktiškai nepriklausomas auditorius visų ūkinių operacijų, kontrolės priemonių ar įvykių įvertinti negali, nėra garantijos, kad jis nustatys visus reikšmingus iškraipymus, atsiradusius dėl apgaulės ar klaidos. Auditas yra atliekamas siekiant suteikti tam tikro lygio užtikrinimą, kuris yra pakankamas, bet ne absoliutus. Auditas niekada negali suteikti absoliutaus užtikrinimo. Nepriklausomas auditorius negali patikrinti visų, ar netgi didžiosios daugumos įmonės vykdytų ūkinių operacijų; bandymai tai padaryti sutrukdytų įmonei laiku pateikti finansines ataskaitas, be to, tai būtų labai brangu ir pareikalautų pernelyg didelių išteklių.

Reikšmingumo sąvoka yra naudojama tiek planuojant, tiek atliekant auditą, taip pat vertinant bet kokio nustatyto iškraipymo poveikį, bei formuluojant auditoriaus išvadoje pateikiamą auditoriaus nuomonę. Nustatant reikšmingumą,

atsižvelgiama į kokybinius ir kiekybinius veiksnius. Todėl nėra vieno konkretaus kiekybinio rodiklio, naudojamo nustatant reikšmingumą; šiuo tikslu yra vertinami įvairūs kokybiniai ir kiekybiniai veiksniai. Nustatydamas reikšmingumą auditorius remiasi profesiniu sprendimu ir atitinkamu situacijos vertinimu. Priimant sprendimą dėl reikšmingumo, atsižvelgiama į tokius veiksnius, kuriuos informuotas investuotojas laikytų svarbiais.

Tinkamos audito grupės sudarymas

Siekdama tinkamai vykdyti savo pareigas, audito įmonė sudaro nepriklausomų auditorių grupę, kurios nariai turi užduočiai atlikti reikalingų įgūdžių ir žinių. Tada, atsižvelgus į atskirų grupės narių gebėjimus, nustatomos sritys, už kurias jie yra atsakingi. Dažniausiai labiau patyrę audito grupės nariai yra skiriami atsakingais už audito planavimą, vadovavimą audito darbui, taip pat mažiau patyrusių grupės narių atliekamo darbo priežiūrą ir peržiūrą. Audito grupės vadovai taip pat seka, kad auditas būtų atliekamas pagal nustatytą grafiką, siekdami užtikrinti, kad auditas būtų atliktas laiku ir veiksmingai. Kai kuriais atvejais audito procedūros gali būti atliekamos ir metų bėgyje, nebūtinai metams pasibaigus.

Audituojant specializuotos veiklos sektoriuje veikiančią ar specialius apskaitos principus taikančią įmonę, į audito grupę skiriami atitinkamą pasirengimą ir tokios specializuotos veiklos žinių turintys nariai. Audito užduoties grupės dažniausiai sudaromos iš įvairaus lygio patirties turinčių narių, todėl, siekiant užtikrinti reikiamą audito kokybę, audito darbą turi prižiūrėti ir peržiūrėti vyresnieji auditoriai.

Tam tikrais atvejais, atliekant finansinių ataskaitų auditą, pagrindinės audito grupės narių darbą turi papildyti atitinkamos patirties turintys specialistai. Tokie specialistai gali būti pačios audito įmonės darbuotojai, arba tai gali būti samdomi nepriklausomi ekspertai, įtraukiami į audito grupę. Pavyzdžiui, į audito grupę gali būti įtraukiami informacinių technologijų specialistai, pajamų mokesčių specialistai, turto vertintojai, verslo vertinimo specialistai, aktuarijai, ar kitų sričių specialistai. Tokie specialistai ne tik praturtina audito grupės darbą nauja patirtimi, bet dažnai sudaro galimybę jos nariams įvertinti padėtį kitu požiūriu ir padeda jiems priimti tinkamus sprendimus. Tokio specialisto atliktą darbą peržiūri audito partneris.

Rizikos, kad įmonės finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos, vertinimas

Kiekviena audito užduotis – tai vis naujas ir kitoks iššūkis audito įmonei. Nėra dviejų vienodų įmonių, todėl auditorius kiekvieną audito užduotį privalo atlikti atsižvelgdamas į kliento ypatumus ir konkrečią auditoriaus įvertintą riziką.

Galimybė sudaryti veiksmingą audito planą priklauso nuo audito įmonės gebėjimo nustatyti ir įvertinti riziką, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dėl klaidos ar apgaulės. Vertinimo procese:

- auditorius susipažįsta su įmone ir aplinka, kurioje ji veikia. Tuo tikslu jis susipažįsta ir supranta įvykius ir sąlygas bei įmonės veiklą, kuri pagrįstu auditoriaus vertinimu gali turėti įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai. Siekdamas suprasti įmonę ir aplinką, kurioje ji veikia, auditorius dažnai vertina tokius dalykus kaip sektorius, kuriame įmonė veikia, įmonės veiklos priežiūros aspektai, verslo tikslai ir strategijos, apskaitos principų pasirinkimas ir taikymas;

AUDITO RIZIKA

Audito rizika – rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos. Pagrindiniai audito rizikos elementai yra tokie:

- **Įgimta rizika** yra rizika, kad finansinėse ataskaitose yra klaidų, nepaisant įmonėje taikomų vidaus kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, sumos, apskaičiuojamos, remiantis labai subjektyviai sudarytais apskaitiniais įvertinimais ar sudėtingais apskaitos standartais, yra dažniau reikšmingai iškraipomos, nei sumos, apskaičiuojamos objektyviau ir remiantis nesudėtingais ir pripažintais apskaitos standartais.
- **Kontrolės rizika** yra rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema nesugebės nustatyti ar ištaisyti reikšmingų finansinių ataskaitų iškraipymų, ar užkirsti jiems kelio.
- **Neaptikimo rizika** yra rizika, kad nepriklausomo auditoriaus taikomos procedūros nenustatys esamo iškraipymo, kuris gali būti reikšmingas (atskirai ar kartu su kitais). Nepriklausomas auditorius siekia sumažinti neaptikimo riziką, parinkdamas atliekamų audito testų pobūdį, laiką ir apimtį.

- vertinama sprendimo dėl užduoties prisiėmimo ar tęsimo proceso metu gauta informacija, taip pat duomenys, gauti planuojant auditą, informacija apie ankstesnius auditus;
- teikiami paklausimai vadovybei ir kitiems įmonės darbuotojams apie reikšmingo iškraipymo riziką;
- susipažįstama su finansinių ataskaitų rengimui taikoma vidaus kontrolės sistema;
- atliekamos analitinės procedūros, tokios kaip einamųjų metų finansinių ataskaitų likučių lyginimas su praėjusių metų finansinėmis ataskaitomis ir (arba) einamųjų metų svarbių finansinių rodiklių lyginimas su sektoriaus ar ankstesnių metų atitinkamais finansiniais rodikliais;
- organizuojamas aptarimas su audito grupės nariais apie galimą reikšmingo iškraipymo riziką. Aptardami galimą apgaulę, pagrindiniai grupės nariai, įskaitant užduoties partnerius, keičiasi nuomonėmis, apie tai, kaip ir kokiomis aplinkybėmis, jų nuomone, finansinės ataskaitos gali būti iškraipytos dėl apgaulės, kaip vadovybė galėjo bandyti apgaulingai tvarkyti apskaitą ir tai nuslėpti, kaip gali būti neteisėtai pasisavintas įmonės turtas, ir koks galėtų būti auditoriaus atsakas į įmonės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.

Vertindamas audito riziką, auditorius teikia paklausimus vadovybei, už valdymą atsakingiems asmenims bei įmonės darbuotojams apie apgaulės riziką, žinomus apgaulės arba tariamos apgaulės faktus ar įtarimus; taikomus procesus apgaulės rizikai nustatyti ir tinkamai į ją atsižvelgti.

Audito planavimo etape atlikto rizikos vertinimo rezultatai sukuria pagrindą, kuriuo remiantis yra nustatoma audito apimtis, ir nustatytų atlikti audito testų pobūdis, laikas ir apimtis. Audito planavimas yra tęstinis procesas, tačiau, audito apimtis gali būti koreguojama atliekant auditą, remiantis audito rezultatais, ar atsižvelgus į kitus veiksnius.

__Įgimta__ ir __kontrolės__ rizika yra susijusi su kliento įmone ir jos aplinka – priešingai nei __neaptikimo__ rizika, kuri yra susijusi su auditoriumi.



KOKIA YRA AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ UŽ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS APGAULĖS NUSTATYMĄ?

Už kontrolės priemonių, skirtų nustatyti ir ištaisyti finansinės atskaitomybės apgaulę ar užkirsti jai kelią, sukūrimą ir įgyvendinimą yra atsakinga vadovybė. Auditas yra atliekamas apgaulės rizikai nustatyti ir įvertinti bei nustatyti reikšmingus finansinės atskaitomybės apgaulės atvejus. Pagal tarptautinius audito standartus nepriklausomas auditorius turi suplanuoti ir atlikti auditą taip, kad gautų pakankamą užtikrinimą, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Tačiau absoliutaus užtikrinimo suteikti neįmanoma, todėl netgi tinkamai suplanuotas ir atliktas auditas gali nenustatyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės. Reikšmingas iškraipymas gali likti nenustatytas dėl audito įrodymų pobūdžio arba dėl to, kad dėl apgaulės pobūdžio nepriklausomas auditorius nesąmoningai remiasi audito įrodymais, kurie gali pasirodyti tikri, bet iš tikrųjų yra melagingi ar apgaulingi.







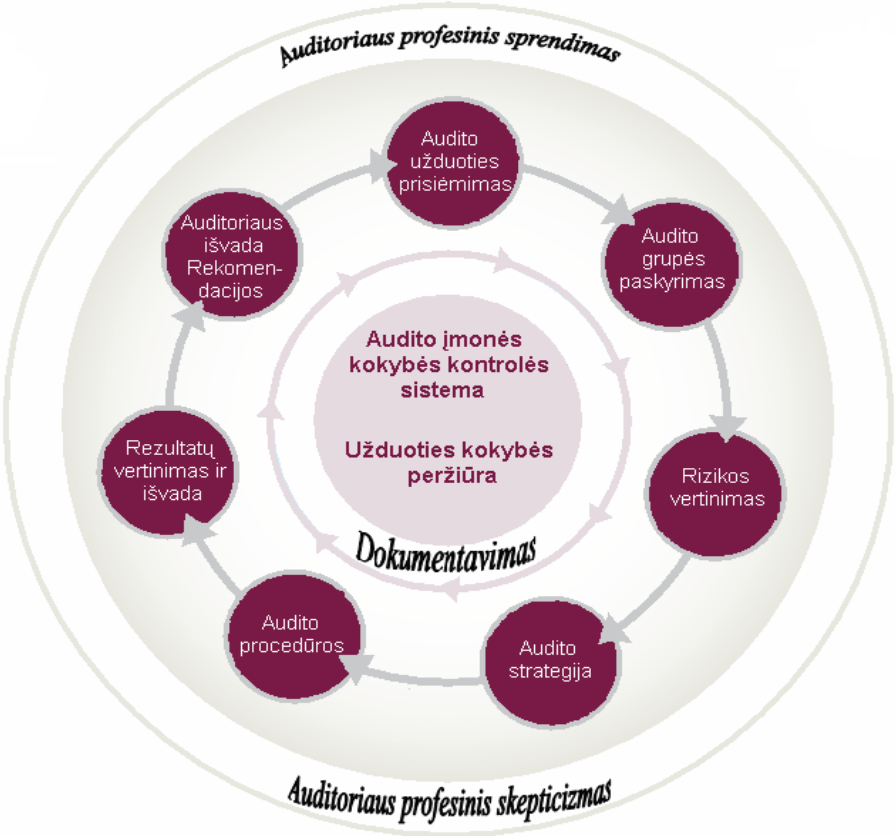
Kaip auditorius atlieka finansinių ataskaitų auditą?

Audito strategijos sukūrimas

Vadovaudamasis profesinio skepticizmo principu, nepriklausomas auditorius siekia surinkti pakankamus tinkamus įrodymus savo nuomonei apie finansines ataskaitas pagrįsti. Kadangi su skirtingų įmonių auditu susiję faktai ir aplinkybės gali būti labai skirtingi, standartuose aprašytas principais grindžiamas procesas ir pateikiamos gairės, padedančios nepriklausomiems auditoriams vadovautis savo sprendimu, taikant tokius principus, atliekant konkrečias užduotis.

Rengdamas audito strategiją, auditorius įvertina vidaus kontrolės priemones ir nusprendžia, ar tokiomis priemonėmis galima pasitikėti atliekant auditą. Nepriklausomas auditorius gali nuspręsti atlikti įmonės finansinei atskaitomybei taikomų vidaus kontrolės priemonių testus. Nepriklausomas auditorius vertina būtinybę taikyti tokią strategiją atsižvelgdamas į kaštų ar naudos analizę, vertindamas įmonės dydį ar praėjusių metų kontrolės priemonių testų rezultatus. Jeigu testų rezultatai parodo, kad įmonės vidaus kontrolės priemonės yra veiksmingos, auditorius gali nuspręsti sumažinti pagrindinių testų, kuriuos jis taiko savo nuomonei pagrįsti, lygį.

Nustatydamas, ar įmonės finansinės ataskaitos nėra reikšmingai iškraipytos, nepriklausomas auditorius negali remtis vien tik įmonės vidaus kontrolės priemonėmis. Pavyzdžiui, atlikdamas labai veiksmingas kontrolės priemones taikančios įmonės auditą, nepriklausomas auditorius vis tiek atlieka pagrindinius likučių, ūkinių operacijų ir atskleidžiamos informacijos testus, nors tokiu atveju testai atliekami mažesne apimtimi.



Nepriklausomai nuo auditoriaus supratimo apie įmonės vidaus kontrolės priemones, siekdamas surinkti audito įrodymus, reikalingus nuomonei apie finansines ataskaitas sudaryti, jis gali pasirinkti audito strategiją, kuri dideliu mastu ar išskirtinai remiasi pagrindiniais testais. Nepriklausomai nuo pasirinktos audito strategijos, nepriklausomas auditorius atlieka pakankamai pagrindinių audito procedūrų savo nuomonei, kad finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, pagrįsti.

Audito procedūrų pasirinkimas

Kuriant audito strategiją, priimami sprendimai dėl numatomų atlikti audito procedūrų (1 lentelė). Tuo tikslu nepriklausomas auditorius vertina tris veiksnius.

Pobūdis. Nepriklausomas auditorius gali pasirinkti taikyti įvairias audito procedūras. Kai kurių rizikos veiksnių atžvilgiu, kai kurios audito procedūros gali būti labiau tinkamos, nei kitos. Pavyzdžiui, fizinė turto apžiūra (pvz., žemės, pastatų) yra veiksminga procedūra nustatyti, kad įmonės balanse nurodytas turtas tikrai egzistuoja. Tačiau ši procedūra nėra veiksminga kaip atsakas į riziką, kad finansinės ataskaitos neatspindi tikrosios turto vertės (t.y., sumos, kuria turtas yra registruotas ataskaitose). Audito procedūros, kuri būtų veiksmingiausias atsakas į nustatytą riziką, pasirinkimas yra neabejotinai pats svarbiausias veiksnys planuojant ir pasirenkant veiksmingas audito procedūras. Nepriklausomas auditorius taip pat pripažįsta, kad kai kurios audito procedūros gali suteikti labiau patikimus audito įrodymus, nei kitos. Pavyzdžiui, nepriklausomo auditoriaus iš kitos šalies gautas sąskaitos likučio patvirtinimas gali būti patikimesnis įrodymas, nei pačios įmonės apskaitos dokumentų tikrinimas.

Atlikimo laikas. Kai kurie nepriklausomo auditoriaus testai yra atliekami „balanso data“. Pavyzdžiui, nepriklausomas auditorius gali gauti patvirtinimą apie paskolos likutį gruodžio 31 d. iš įmonės kreditoriaus. Dažnai nepriklausomas

1 lentelė. **Audito procedūros**

Nepriklausomas auditorius gali atlikti įvairias audito procedūras ar jų derinius, siekdamas surinkti įrodymus, reikalingus pagrįsti jo nuomonę apie finansines ataskaitas.

PROCEDŪRŲ RŪŠYS	APRAŠYMAS
Tikrinimas	Išorinių ar vidaus apskaitos įrašų ir dokumentų, elektroninės ar spausdintos formos, taip pat kitų laikmenų patikrinimas, ar fizinė turto apžiūra. Pavyzdžiui, sąskaitų faktūrų tikrinimas.
Stebėsena	Įmonės darbuotojų ar kitų asmenų atliekamų procedūrų ar procesų stebėjimas. Pavyzdžiui, įmonės atliekamos atsargų inventorizacijos stebėjimas, ar pakartotinis atsargų imties inventorizacijos atlikimas.
Paklausimas	Paklausimas gauti informacijos iš su dalyku susipažinusių, įmonėje dirbančių ar nepriklausomų asmenų, susijusių ar nesusijusių su finansine atskaitomybe.
Išorės patvirtinimas	Informacijos ar esamų sąlygų patvirtinimo gavimas tiesiogiai iš informuotų trečiųjų šalių.
Perskaičiavimas	Dokumentų ar apskaitos įrašų aritmetinio tikslumo tikrinimas.
Analitinės procedūros	Apskaitoje užregistruotų sumų, ar jų pagrindu apskaičiuotų rodiklių lyginimas su nepriklausomo auditoriaus įvertinimais (lūkesčiais).
Pakartotinas atlikimas	Auditorius savarankiškai atlieka procedūras ar taiko kontrolės priemones, kurios anksčiai buvo taikytos įgyvendinant įmonės finansinės atskaitomybės kontrolės priemones.

auditorius atlieka testus „iki balanso datos“. Pavyzdžiui, įmonė gali atlikti metinę atsargų inventorizaciją kitą nei gruodžio 31 d. dieną. Tokiu atveju nepriklausomas auditorius gali atlikti tam tikrus atsargoms taikomus testus inventorizacijos dieną, o vėliau atlikti tam tikrus testus tarp inventorizacijos dienos ir metų pabaigos, siekdamas padaryti išvadas apie atsargų likučius metų pabaigoje.

Apimtis. Nepriklausomas auditorius privalo nustatyti testų atlikimo apimtį. Pavyzdžiui, būtinybė taikyti pagrindines audito procedūras dažnai gali priklausyti nuo atskleistos informacijos ar ūkinės operacijos reikšmingumo, įvertintos reikšmingo iškraipyto rizikos ar reikalingo užtikrinimo, taikant tokią procedūrą, lygio.

Audito procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis nustatomi, vadovaujantis sprendimu, kuris priimamas, remiantis auditoriaus atliktais rizikos įvertinimo ir planavimo procesais.

Kontrolės priemonių testai

Įmonės finansinei atskaitomybei taikoma vidaus kontrolės sistema yra įmonės vadovybės sukurti procesai, skirti suteikti pakankamą užtikrinimą, kaip yra reikalaujama pagal įstatymą, kad jų finansinių ataskaitų sudarymo procesas yra patikimas ir kad išorės šalims parengtos finansinės ataskaitos buvo sudarytos pagal taikomą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką.

Jeigu nepriklausomas auditorius nusprendžia taikyti strategiją, pagal kurią yra remiamasi įmonės vidaus kontrolės priemonėmis, jis atlieka įmonės svarbiausių kontrolės sistemų testus, siekdamas įsitikinti tam tikrų vidaus kontrolės priemonių veiksmingumu. Vertindamas kontrolės priemonės veiksmingumą, nepriklausomas auditorius vertina nustatytus nukrypimus ar vadovybės taikomų vidaus kontrolės procedūrų trūkumus, tokius kaip dokumentai, kurie nėra tinkamai patvirtinti, nereguliariai atliekami suderinimai ar neįgyvendintas pareigų atskyrimas.

Kontrolės priemonių testavimas paprastai apima tokius veiksmus:

- ***dokumentų tikrinimas***, siekiant gauti įrodymus, kad jie buvo patvirtinti, arba kad buvo taikomos atitinkamos kontrolės procedūros;

- ***procedūrų stebėjimas***, siekiant nustatyti, ar yra taikomos atitinkamos procedūros, pavyzdžiui, pareigų atskyrimo užtikrinimas;

- ***pakartotinis procedūrų atlikimas***, siekiant įsitikinti, kad jos buvo tinkamai atliktos;

- ***testinių duomenų panaudojimas kompiuterinėse programose ar kitose procedūrose***, siekiant nustatyti, kad taikomosios kontrolės priemonės veikia tinkamai.

Patogumo ir veiksmingumo dėlei, kontrolės priemonių testavimas ir pagrindiniai testai dažnai atliekami vienu metu. Tokiais atvejais nepriklausomas auditorius daro prielaidas dėl kontrolės priemonių testų rezultatų. Jeigu tokie testai nepatvirtina, kad kontrolės priemonės veikia kaip numatyta, peržiūrima audito strategija ir koreguojamas pagrindinių procedūrų lygmuo (pobūdis, laikas ir apimtis).

PROFESINIS SKEPTICIZMAS

Profesinis skepticizmas yra pamatinė auditoriaus objektyvumo prielaida; tai požiūris, kuriuo vadovaudamasis auditorius abejoja audito įrodymais ir objektyviai juos vertina. Profesinio skepticizmo principas reikalauja, kad auditorius neprarastų atitinkamo budrumo viso audito metu. Nepriklausomas auditorius vadovaujasi savo žiniomis, įgūdžiais ir gebėjimais, siekdamas kruopščiai ir sąžiningai surinkti ir objektyviai įvertinti audito įrodymus. Audito metu surinkęs ir tinkamai įvertinęs audito įrodymus, nepriklausomas auditorius viso audito metu nepraranda profesinio skepticizmo.

Pagrindinių audito procedūrų atlikimas

Pagrindinės audito procedūros suteikia įrodymus apie tai, ar faktiniai sąskaitų likučiai yra teisingai pateikti. Šios procedūros naudojamos siekiant gauti audito įrodymus apie konkrečius vadovybės su finansinėmis ataskaitomis susijusius tvirtinimus. Su finansinėmis ataskaitomis susiję tvirtinimai gali būti suskirstyti į šias kategorijas:

Tvirtinimai apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu:

- ***įvykimas*** – registruotos ūkinės operacijos ir įvykiai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone;
- ***išsamumas*** – visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti;
- ***tikslumas*** – su registruotomis ūkinėmis operacijomis ir įvykiais susijusios sumos ir kiti duomenys yra tinkamai įregistruoti;
- ***priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui*** – ūkinės operacijos ir įvykiai į apskaitą įtraukti tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu;
- ***grupavimas*** – ūkinės operacijos ir įvykiai įregistruoti tinkamose sąskaitose;

Tvirtinimai apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:

- ***egzistavimas*** – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybės dalys egzistuoja;
- ***teisės ir įsipareigojimai*** – įmonė turi arba kontroliuoja teisę į turtą ir atsako už įmonės įsipareigojimus;
- ***išsamumas*** – visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti;
- ***vertinimas ir priskyrimas*** – finansinėse ataskaitose nurodytos teisingos turto, įsipareigojimų ir nuosavybės dalies sumos, o atsiradę vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai įregistruoti;

Tvirtinimai apie pateikimą ir atskleidimą:

- ***įvykimas, teisės ir įsipareigojimai*** – atskleisti įvykiai, ūkinės operacijos ir kiti dalykai tikrai įvyko ir yra susiję su įmone;
- ***išsamumas*** – visa informacija, kuri turėjo būti atskleista finansinėse ataskaitose, yra atskleista;
- ***grupavimas ir suprantamumas*** – finansinė informacija yra tinkamai pateikta ir apibūdinta, o atskleista informacija aiškiai išreikšta;
- ***tikslumas ir vertinimas*** – finansinė ir kita informacija atskleista teisingai ir tinkamomis sumomis.

Nepriklausomo auditoriaus taikomos pagrindinės procedūros yra tokios:

Pagrindinės analitinės procedūros

Atlikdamas tokius testus auditorius surenka įrodymus apie įvairius ryšius tarp apskaitos ir ne apskaitos duomenų, tokių kaip įmonės veiklos sektoriaus ar ekonominė informacija. Jeigu tokie ryšiai reikšmingai skiriasi nuo auditoriaus lūkesčių, nepriklausomas auditorius siekia suprasti priežastis ir atlieka papildomus tyrimo veiksmus, kol įsitikina, kad straipsniai nurodyti teisingai. Tokių duomenų nukrypimų pavyzdžiai gali būti konkrečios neįprastos ūkinės operacijos ar įvykiai, apskaitos pasikeitimai, verslo pobūdžio pokyčiai ar iškraipymai. Pavyzdžiui, jeigu tradiciškai įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje pardavimo sąnaudos sudarydavo 68%, o vieną laikotarpį 80%, auditorius vertina tokį nukrypimą, kol įsitikina, kad pakankamai gerai suprato tokio nukrypimo priežastis.

Sąskaitų likučių, ūkinių operacijų ir atskleistos informacijos pagrindiniai detalieji testai

Finansinių ataskaitų duomenis patvirtinanti informacija yra tikrinama testų pagalba, siekiant gauti užtikrinimą, kad nėra reikšmingų iškraipymų. Pagrindinės procedūros gali būti atliktos imties pagrindu, kuri sudaroma iš panašių ūkinių operacijų grupės. Atranka gali būti statistinė ir nestatistinė. Paprastas tokios tipo audito procedūros pavyzdys būtų tiekėjų sąskaitų faktūrų ar banko sąskaitų išrašų patikrinimas, siekiant patvirtinti apskaitoje užregistruotas sąnaudas. Nepriklausomas auditorius gali nuspręsti pasirinkti tikslines imtis, sudarytas pagal nustatytus rizikos kriterijus, arba tam tikrais atvejais daryti išvadas apie visą visumą, remdamasis imties testo rezultatais.



Testų rezultatų vertinimas ir išvadų darymas

Profesiniai standartai nustato reikalavimus ir pateikia išsamias gaires apie audito įrodymų vertinimą. Tačiau nepriklausomas auditorius, nustatydamas jo audito nuomonei pagrįsti reikalingą audito įrodymų apimtį ir pobūdį, vadovaujasi profesiniu sprendimu.

Atlikdama auditą, audito grupė atlieka testus ir vertina jų rezultatus. Dalis tokio vertinimo yra kokybinio pobūdžio, t.y., nepriklausomas auditorius vertina, ar testų rezultatai patvirtina ar paneigia vadovybės tvirtinimus, kad finansinės ataskaitos sudarytos pagal galiojančią finansinių ataskaitų sudarymo tvarką, ir kad finansinės atskaitomybės vidaus kontrolė veikia efektyviai.

Priklausomai nuo testų rezultatų, audito grupė gali nuspręsti koreguoti audito planą, modifikuoti testus, ar atlikti papildomas procedūras, atsižvelgiant į tokią atnaujintą informaciją.

Jeigu nepriklausomas auditorius nustato reikšmingų apskaitos dokumentų ar finansinių ataskaitų iškraipymų, jis privalo informuoti įmonės vadovybę, kuri priima sprendimą, ar reikia, ir kaip atlikti reikiamus koregavimus. Vadovybė yra atsakinga už finansines ataskaitas, ir gali nuspręsti, kad kai kurie iškraipymai, jų nuomone, nėra reikšmingi, ir nenumatyti jokių finansinių ataskaitų pakeitimų.

Audito grupė apibendrina visus neištaisytus iškraipymus ir nepriklausomai įvertina, ar dėl neištaisytų iškraipymų – atskirai ar kartu su kitais – gali atsirasti reikšmingų finansinių ataskaitų iškraipymų. Auditorius gali pareikšti besąlyginę nuomonę apie įmonės finansines ataskaitas, tik jeigu jis yra visiškai įsitikinęs, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų.

Dokumentavimas

Nepriklausomas auditorius dokumentuoja atliktas procedūras, surinktus įrodymus ir padarytas išvadas. Dokumentuojant būtina pateikti pakankamai informacijos taip, kad patyręs auditorius, anksčiau nesusijęs su užduotimi, suprastų atliktų audito procedūrų pobūdį, apimtį ir rezultatus, gautus įrodymus, padarytas išvadas, matytų, kas atliko darbą, tokio atlikto darbo datą, kas darbą peržiūrėjo ir matytų tokios peržiūros datą.

Užduoties kokybės peržiūra

Audito procesas apima kokybės kontrolės procedūras, kurios taikomos prieš audito įmonei skelbiant auditoriaus išvadą; taikytas audito procedūras peržiūri audito įmonės darbuotojas arba nepriklausomas asmuo – ši procedūra vadinama užduoties kokybės peržiūra. Užduoties kokybės peržiūrą atliekančio darbuotojo tikslas – siekiant įvertinti audito grupės darbą, susipažinti su audito grupės padarytais sprendimais ir išvadomis bei nustatyti, ar patvirtinti numatytą skelbti išvadą.

AUDITORIAUS PROFESINIS SPRENDIMAS

Nepriklausomo auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kurie sudarytų tinkamą pagrindą nuomonei apie finansines ataskaitas susidaryti. Kiek įrodymų galima laikyti pakankamais, ir kokie įrodymai turi būti renkami, priklauso nuo auditoriaus sprendimo. Auditorius taip pat vadovaujasi savo sprendimu, interpretuodamas audito testų rezultatus ir vertindamas audito įrodymus. Taip pat būtina vadovautis profesiniu sprendimu, audituojant finansinių ataskaitų apskaitinius įvertinimus, kurių vertinimo rodikliai yra neišvengiamai neaiškūs, ir kurie priklauso nuo ateities įvykių baigties. Vertindamas apskaitinių įvertinimų pagrįstumą, nepriklausomas auditorius vadovaujasi savo profesiniu sprendimu ir remiasi informacija, kokią jis gali pagrįstai tikėtis gauti iki audito pabaigos. Todėl vertindamas įmonės apskaitinius įvertinimus, nepriklausomas auditorius dažnai turi remtis įrodymais, kurie yra labiau įtikinamo nei sprendžiamojo pobūdžio.

Užduoties kokybės peržiūra reikalinga, atliekant įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, finansinių ataskaitų auditą ar vykdant kitas audito užduotis, kurių atžvilgiu, audito įmonės nuomone, yra reikalinga užduoties kokybės kontrolės peržiūra.

Kas yra auditoriaus išvada?

Atlikęs auditą, auditorius parengia auditoriaus išvadą. Šią auditoriaus išvadą sudaro trys pagrindinės dalys:

- **Įžanga.**
  Įvardijamos finansinės ataskaitos, kurių auditas atliekamas, toliau nurodomos nepriklausomo auditoriaus ir vadovybės atsakomybės ribos.

- **Audito aprašomoji dalis.**
  Aptariama užduoties apimtis, taip pat apibūdinamas audito pobūdis.

- **Nepriklausomo auditoriaus nuomonė apie finansines ataskaitas.**

Jeigu nepriklausomas auditorius daro išvadą, kad finansinės ataskaitos kaip visuma „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba *parodo tikrą ir teisingą vaizdą*) įmonės finansinę būklę, finansinius veiklos rezultatus ir pinigų srautus, vadovaujantis taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, nepriklausomas auditorius pareiškia besąlyginę audito nuomonę. Būtina nurodyti, kad nepriklausomas auditorius reiškia nuomonę apie finansines ataskaitas kaip apie visumą. Nepriklausomi auditoriai nereiškia nuomonės apie atskiras sąskaitas ar informacijos atskleidimus.

Priklausomai nuo audito užduoties rezultatų, standartinė nuomonė gali būti atitinkamai modifikuojama (žr. 2 lentelę).

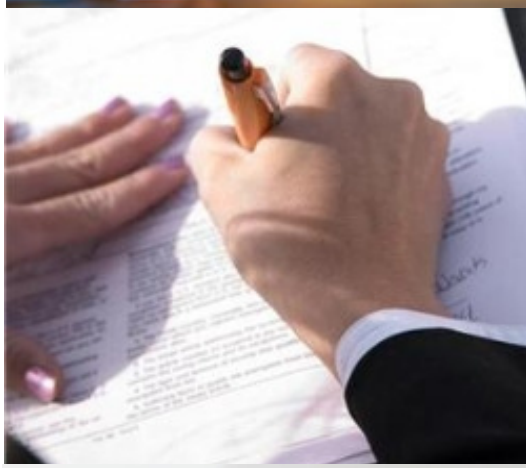
AUDITORIAUS NUOMONĖ: VEIKLOS TĘSTINUMAS

Auditoriui kilus abejonių dėl įmonės galimybių tęsti savo veiklą, ir kai šis aspektas tinkamai atskleistas finansinėse ataskaitose, jis gali nuspręsti įterpti aiškinamąją pastraipą „Dalyko pabrėžimas“, kurioje atkreipiamas dėmesys į abejones dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Tokiu atveju, jei egzistuoja labai daug reikšmingų neapibrėžtumų dėl įmonės veiklos tęstinumo, auditorius gali atsisakyti pareikšti nuomonę.

Auditoriui kilus abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti savo veiklą, ir kai šis aspektas nėra tinkamai atskleistas arba neatskleistas finansinėse ataskaitose, auditorius gali nuspręsti pareikšti sąlyginę nuomonę arba neigiamą nuomonę.











2 Lentelė. **Nepriklausomo auditoriaus nuomonės apie finansines ataskaitas tipai**

BESĄLYGINĖ NUOMONĖ	APRAŠYMAS
Standartinė besąlyginė nuomonė	Joje teigiama, kad finansinės ataskaitos kaip visuma „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba *parodo tikrą ir teisingą vaizdą*) įmonės finansinę būklę, finansinius veiklos rezultatus ir pinigų srautus, vadovaujantis taikoma finansinės atskaitomybės tvarka.
Įterpiamas aiškinamasis tekstas	Tam tikromis aplinkybėmis, nedarant įtakos besąlyginei nepriklausomo auditoriaus nuomonei, auditorius privalo įterpti į standartinę išvadą aiškinamojo teksto pastraipą „Dalyko pabrėžimas“, norėdamas atkreipti vartotojų dėmesį į dalyką, kuris, nors ir tinkamai pateiktas ar atskleistas finansinėse ataskaitose, yra toks svarbus, kad turi esminės reikšmės vartotojams suprantant finansines ataskaitas; arba, jeigu reikia, aiškinamojo teksto pastraipą „Kiti dalykai“, norėdamas atkreipti vartotojų dėmesį į bet kurį kitą dalyką, kuris yra svarbus vartotojams suprantant auditą, auditoriaus pareigas ar auditoriaus išvadą.
NUKRYPIMAI NUO BESĄLYGINĖS NUOMONĖS	**APRAŠYMAS**
Sąlyginė nuomonė	Sąlyginė nuomonė – standartinė nuomonė modifikuojama įtraukiant pastraipą „Sąlyginės nuomonės pagrindas“, kurioje aprašoma, kodėl pareikšta sąlyginė nuomonė. Sąlyginėje nuomonėje teigiama, kad, išskyrus pastraipoje „Sąlyginės nuomonės pagrindas“ aprašytų dalykų poveikį arba galimą poveikį atitinkamiems duomenims, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba *parodo tikrą ir teisingą vaizdą*) įmonės finansinę būklę, finansinius veiklos rezultatus ir pinigų srautus, vadovaujantis taikoma finansinės atskaitomybės tvarka.
Neigiama nuomonė	Neigiamoje nuomonėje teigiama, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba *neparodo tikro ir teisingo vaizdo*) įmonės finansinės būklės, finansinių veiklos rezultatų ir pinigų srautų, vadovaujantis taikoma finansinės atskaitomybės tvarka. Į išvadą įtraukiama pastraipa „Neigiamos nuomonės pagrindas“, kurioje aprašoma, kodėl buvo pareikšta neigiama nuomonė.
Atsisakymas pareikšti nuomonę	Atsisakyme pareikšti nuomonę nepriklausomas auditorius pareiškia, kad jis negalėjo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei pagrįsti, todėl atitinkamai nuomonės apie finansines ataskaitas jis nepareiškia. Tokiu atveju į auditoriaus išvadą įtraukiama pastraipa „Atsisakymo pareikšti nuomonę pagrindas“, kurioje nurodoma, kokių dalykų reikšmingumas neleido auditoriui surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų.

Išvada

Nepriklausomas auditas yra plataus masto sudėtinga veikla, kuriai vykdyti reikia ne tik techninių žinių ir patirties, bet ir skeptiško požiūrio, taip pat noro vadovautis savo profesiniu sprendimu.

Svarbu siekti, kad nepriklausomo auditoriaus atliekamas darbas ir teikiamos ataskaitos neprarastų aktualumo itin greitai besikeičiančioje verslo aplinkoje ir tenkintų pagrindinių finansinių ataskaitų vartotojų poreikius.





LIETUVOS AUDITORIŲ RŪMAI

LAR yra viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – vienyti visus atestuotus auditorius, koordinuoti jų veiklą, atstovauti jų interesams ir tenkinti kitus viešuosius interesus.

LAR yra Europos buhalterių federacijos (pranc. - FEE) ir Tarptautinės buhalterių federacijos (angl. - IFAC) tikrasis narys.

LAR veikla:

- **Tarptautinės buhalterių federacijos patvirtintų tarptautinių audito ir kitų profesinių standartų, Buhalterių profesionalų etikos kodekso vertimas bei aiškinimas ir audito atlikimo metodikos rengimas;**
- **kvalifikacinių auditoriaus egzaminų organizavimas. Auditoriaus pažymėjimų išdavimas;**
- **auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų ir auditoriaus padėjėjų mokymų organizavimas;**
- **auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūra;**
- **įmonių įrašymas į audito įmonių sąrašą, audito įmonių išbraukimas iš audito įmonių sąrašo;**
- **auditorių interesų gynimas ir atstovavimas valstybinės valdžios ir valdymo institucijose;**
- **pasiūlymų dėl teisės aktų, reglamentuojančių auditą ir apskaitą, teikimas.**






Ukmergės g. 369A, LT-12142 Vilnius, Lietuva
Tel. +370 5 203 2871 |Fax. +370 5 203 2870
lar@lar.lt | www.lar.lt

LIETUVOS
AUDITORIŲ RŪMAI

LITHUANIAN CHAMBER OF AUDITORS

2012, Vilnius

LIETUVOS
AUDITORIŲ RŪMAI

