Galutinis variantas
2016 m. sausis

ISA™

Tarptautinis Audito Standartas™ (TAS™)

805-asis TAS (persvarstytas) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditas“ ir Susiję 700-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ pakeitimai

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

Šį dokumentą parengė ir patvirtino *International Auditing and Assurance Standards Board* (*IAASB*®).

IAASB kartu su Viešojo intereso priežiūros taryba, prižiūrinčia *IAASB* veiklą, ir *IAASB* konsultacine patariamąja grupe, kuri atstovauja visuomenės nuomonei dėl standartų ir gairių kūrimo, rengia audito ir užtikrinimo standartus bei gaires, kuriuos gali naudoti buhalteriai profesionalai, pagal bendrą standartų rengimo procesą.

IAASB tikslas – parengti aukštos kokybės audito, užtikrinimo ir kitus susijusius standartus, taip pat palengvinti tarptautinių ir nacionalinių audito ir užtikrinimo standartų konvergenciją atsižvelgiant į visuomenės interesus. dėl šių priežasčių būtina padidinti praktikos kokybę ir suderinamumą pasaulyje bei sustiprinti visuomenės pasitikėjimą pasauline audito ir užtikrinimo profesija.

International Federation of Accountants® *(IFAC®)* remia struktūras ir procesus, kurie yra *IAASB* veiklos pagrindas.

© 2016 m. sausis, autorių teisės priklauso *IFAC*®.

IAASB logotipas, pavadinimas ir trumpinys, *IAASB* leidinių pavadinimai ir susiję trumpiniai yra prekių ženklai, todėl informaciją apie leidimus juos naudoti rasite 31 puslapyje.

TURINYS

	Puslapis
805-asis TAS (persvarstytas) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditas“	4
Susiję 700-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ pakeitimai.....	30

Pastaba skaitytojams: Šiame tekste pažymėtos tos vietos, kurios yra patvirtinti 805-ojo TAS turinio pakeitimai. Pakeitimai dėl 720-ojo TAS (persvarstyto) patvirtinimo ir Atskleidimų projekto taip pat buvo įtraukti į reikiamas teksto vietas. Tokiu pateikimu siekiama parodyti tolesnių TAUSV atliktų pakeitimų pobūdį ir mastą ir padėti tarptautinių audito standartų vertėjams. Šio dokumento išnašų numeracija nebūtinai atitinka kitų tarptautinių audito standartų išnašų numeraciją.

805-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS (PERSVARSTYTAS)

SPECIALŪS SVARSTYMAI – ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ IR KONKREČIŲ FINANSINĖS ATASKAITOS ELEMENTŲ, SĄSKAITŲ AR STRAIPSNIŲ AUDITAS

(Galioja 20~~09~~ 16 m. gruodžio 15 d. ar vėliau ~~prasidedančių~~ pasibaigusių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui)

[SU PAŽYMĖTAIS PAKEITIMAIS]

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1–3
Įsigaliojimo data	4
Tikslas	**5**
Apibrėžtys	6
Reikalavimai	
Svarstymai prisiimant užduotį	7–9
Svarstymai planuojant ir atliekant auditą	10
Nuomonės susidarymas ir svarstymai dėl išvados	11–17
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Šio TAS taikymo sritis	A1–A4
Svarstymai prisiimant užduotį	A5–A9
Svarstymai planuojant ir atliekant auditą	A10–A15~~14~~
Nuomonės susidarymas ir svarstymai dėl išvados	A~~15~~16–A~~18~~28
1 priedas. Konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių pavyzdžiai	
2 priedas. Auditorių išvados dėl atskiros finansinės ataskaitos ir konkretaus finansinės ataskaitos elemento pavyzdžiai	

805-asis tarptautinis audito standartas (TAS) (persvarstytas) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas“ turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į 200-ąjį TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

Įžanga

Šio TAS taikymo sritis

1. 100–700-osios serijų tarptautiniai audito standartai (TAS) taikomi finansinių ataskaitų auditui ir turi būti atitinkamai pritaikyti atsižvelgiant į aplinkybes, kai atliekami kitos istorinės informacijos auditai. Šiame TAS aptariami specialūs svarstymai tuos tarptautinius audito standartus taikant atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento, sąskaitos ar straipsnio auditui. Atskira finansinė ataskaita ar konkretus finansinės ataskaitos elementas, sąskaita ar straipsnis gali būti parengti pagal bendros ar specialios paskirties finansinės atskaitomybės tvarką. Jeigu jie rengiami pagal specialios paskirties tvarką, auditui taip pat taikomas 800-asis TAS (persvarstytas)[1] (žr. A1–A4 dalis).

2. Šis TAS netaikomas komponento auditoriaus išvadai, kuri teikiamai įmonių grupės finansinių ataskaitų auditą atliekančios įmonių grupės užduoties grupės prašymu, patikrinus komponento finansinę informaciją (žr. 600-ajį TAS)[2].

3. Šis TAS neturi viršenybės kitų TAS reikalavimų atžvilgiu; taip pat šiuo standartu nesiekiama aptarti visų specialių svarstymų, kurie gali būti svarbūs atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.

Įsigaliojimo data

4. Šis TAS galioja ~~2009~~ 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau ~~prasidedančių~~ pasibaigusių laikotarpių atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių elementų, sąskaitų ar straipsnių auditams. Atliekant konkrečiąos datąos ~~parengtų~~ atskirų finansinių ataskaitų ar konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditą, šis TAS galioja ~~2010~~ 2016 m. gruodžio ~~14~~15 d. ar vėliau prasidedančiaisų laikotarpiaisų ~~parengtos~~ tokios informacijos auditams.

Tikslas

5. Kai auditorius taiko tarptautinius audito standartus atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento, sąskaitos ar straipsnio auditui, jo tikslas yra tinkamai atlikti specialius svarstymus, susijusius su:

   a) užduoties prisiėmimu;

   b) užduoties planavimu ir atlikimu; ir

   c) nuomonės formavimu ir išvados dėl atskiros finansinės ataskaitos arba atskiro finansinės ataskaitos elemento, sąskaitos ar straipsnio pateikimu.

Apibrėžtys

6. Šiame TAS vartojamos tokios terminų reikšmės:

   a) „finansinės ataskaitos elementas“ arba „elementas“ reiškia „finansinės ataskaitos elementą, sąskaitą ar straipsnį“,

---

[1] 800-asis TAS (persvarstytas) „Specialūs svarstymai – pagal specialiosios paskirties tvarką parengtų finansinių ataskaitų auditas“.

[2] 600-asis TAS „ Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“.

b) „tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai“ reiškia Tarptautinių apskaitos standartų valdybos išleistus tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS); ir

c) atskira finansinė ataskaita arba konkretus finansinės ataskaitos elementas apima ~~susijusį aiškinamąjį raštą~~ susijusią atskleistą informaciją (žr. A2 dalį). ~~Aiškinamajame rašte paprastai pateikiama svarbių apskaitos metodų santrauka ir kita su finansine ataskaita ar elementu susijusi aiškinamoji informacija.~~

Reikalavimai

Svarstymai prisiimant užduotį

Tarptautinių audito standartų taikymas

7. Pagal 200-ąjį TAS auditorius turi laikytis visų su auditu susijusių tarptautinių audito standartų[3]. Atliekant atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą, šis reikalavimas taikomas nepriklausomai nuo to, ar auditorius įsipareigojo atlikti viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio auditą. Jeigu auditorius neįsipareigojo atlikti viso įmonės finansinių ataskaitų audito, auditorius turi nustatyti, ar yra tikslinga atlikti atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus tų finansinių ataskaitų elemento auditą pagal tarptautinius audito standartus (žr. A5–A6 dalis).

Finansinės atskaitomybės tvarkos priimtinumas

8. Pagal 210-ąjį TAS auditorius privalo nustatyti, ar taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra tinkama finansinėms ataskaitoms rengti[4]. Atliekant atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą taip pat turi būti nustatoma, ar taikant finansinės atskaitomybės tvarką finansinės ataskaitos bus atskleista pakankamai informacijos, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti finansinėje ataskaitoje ar elemente pateiktą informaciją, reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikį finansinėje ataskaitoje ar elemente pateiktai informacijai (žr. A7 dalį).

Nuomonės forma

9. Pagal 210-ąjį TAS reikalaujama, kad sutartose audito užduoties sąlygose būtų nurodyta numatoma bet kokių išvadų, kurias auditorius ketina išleisti, forma[5]. Atlikdamas atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą, auditorius turi apsvarstyti, ar atsižvelgus į aplinkybes numatoma auditoriaus nuomonės forma yra tinkama (žr. A8–A9 dalis).

Svarstymai planuojant ir atliekant auditą

10. 200-ajame TAS teigiama, kad tarptautiniai audito standartai yra taikomi auditoriui atliekant finansinių ataskaitų auditą; kai taikomi kitos istorinės informacijos auditui, standartai pritaikomi atsižvelgiant į aplinkybes[6,7]. Planuodamas ir atlikdamas atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą, auditorius turi pritaikyti visus su auditu susijusius

---

3 200-ojo TAS „ Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ 18 dalis.

4 210-ojo TAS „Susitarimas dėl užduoties sąlygų“ 6 dalies a punktas.

5 210-ojo TAS 10 dalies e punktas.

6 200-ojo TAS 2 dalis.

7 200-ojo TAS 13 dalies f punkte aiškinama, kad terminas „finansinės ataskaitos“ dažniausiai reiškia visą finansinių ataskaitų rinkinį, kaip nustatyta pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.

tarptautinius audito standartus atsižvelgdamas į užduoties aplinkybes (žr. A10–A1415 dalis).

Nuomonės susidarymas ir svarstymai dėl išvados

11. Formuodamas nuomonę ir teikdamas auditoriaus išvadą dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditorius turi taikyti 700-ojo TAS (persvarstyto)[8], ir, kai taikytina, 800-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus, pritaikytus atsižvelgiant į užduoties aplinkybes (žr. A1516–A1622 dalis).

Išvados dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio ir atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus tokių finansinių ataskaitų elemento pateikimas

12. Jeigu auditorius imasi užduoties pateikti išvadą dėl atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento kartu vykdydamas užduotį atlikti įmonės viso finansinių ataskaitų rinkinio auditą, auditorius turi pareikšti atskirą nuomonę pagal kiekvieną užduotį.

13. Atskira audituota finansinė ataskaita arba konkretus audituotas finansinės ataskaitos elementas gali būti paskelbtas kartu su visu audituotu įmonės finansinių ataskaitų rinkiniu. Jeigu auditorius padaro išvadą, kad atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento pateikimas juos nepakankamai išskiria iš viso finansinių ataskaitų rinkinio, auditorius turi prašyti vadovybės ištaisyti tokią padėtį. Laikydamasis 15 ir 16 dalies reikalavimų auditorius taip pat turi atskirti nuomonę apie atskirą finansinę ataskaitą arba konkretų finansinės ataskaitos elementą nuo nuomonės apie visą finansinių ataskaitų rinkinį. Auditorius turi paskelbti auditoriaus išvadą su nuomone apie atskirą finansinę ataskaitą arba konkretų finansinės ataskaitos elementą tik įsitikinęs, kad ji yra pakankamai atskirta nuo nuomonės apie visą finansinių ataskaitų rinkinį.

Konkrečių dalykų, įtrauktų į ~~Modifikuota nuomonė, „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa arba „Kitų dalykų“ pastraipa~~ auditoriaus išvadojeą dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio, įtakos atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui ir auditoriaus išvadai dėl jų įvertinimas

14. Jeigu auditoriaus ~~nuomonė jo~~ išvadojea dėl įmonės viso finansinių ataskaitų rinkinio ~~yra modifikuota~~ apima:

    a) modifikuotą nuomonę pagal 705-ąjį TAS (persvarstytą)[9];

    b) ~~arba tokioje išvadoje įrašoma~~ pastraipaą „Dalyko pabrėžimas“ arba pastraipaą „Kiti dalykai“ pagal 706-ąjį TAS (persvarstytą)[10];

    c) reikšmingą neapibrėžtumą, susijusį su veiklos tęstinumu pagal 570-ąjį TAS (persvarstytą)[11];

    d) pagrindinių audito dalykų pateikimą pagal 701-ąjį TAS[12]; arba

    e) pareiškimą dėl neištaisyto reikšmingo kitos informacijos iškraipymo pagal 720-ąjį TAS (persvarstytą)[13];

[8] 700-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“

[9] 705-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

[10] 706-asis TAS (persvarstytas)„Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje.

[11] 570-ojo TAS (persvarstyto) „Veiklos tęstinumas“ 22 dalis .

[12] 701-ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 13 dalis.

[13] 720-ojo TAS (persvarstyto) „Auditoriaus atsakomybė, susijusi su kita informacija“ 22 dalies e punkto ii papunktis.

auditorius turi ~~nustatyti~~ įvertinti tokių dalykų poveikį, jei toks yra, ~~tai gali turėti~~ atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui bei auditoriaus išvadai dėl jų. ~~apie atskirą finansinę ataskaitą arba konkretų finansinės ataskaitos elementą. Jeigu tinkama, auditorius turi modifikuoti savo nuomonę apie atskirą finansinę ataskaitą ar konkretų finansinės ataskaitos elementą, arba, atitinkamai, į auditoriaus išvadą įrašyti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą arba „Kitų dalykų“ pastraipą~~ (žr. A~~17~~23–A27 dalis).

Neigiama nuomonė ar atsisakymas pareikšti nuomonę auditoriaus išvadoje dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio

15. Jeigu auditorius nusprendžia, kad reikia pareikšti neigiamą nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę apie visą įmonės finansinių ataskaitų rinkinį pagal 705-ąjį TAS (persvarstytą), auditorius negali toje pačioje auditoriaus išvadoje pareikšti nemodifikuotą nuomonę apie atskirą tas finansines ataskaitas sudarančią finansinę ataskaitą arba apie konkretų tų finansinių ataskaitų elementą[14]. Taip yra todėl, kad tokia nemodifikuota nuomonė prieštarautų neigiamai nuomonei arba atsisakymui pareikšti nuomonę apie visą finansinių ataskaitų rinkinį (žr. A~~1~~28 dalį).

16. Jeigu auditorius nutaria, kad būtina pareikšti neigiamą nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę apie visą įmonės finansinių ataskaitų rinkinį, tačiau atlikdamas konkretaus tokių finansinių ataskaitų elemento auditą auditorius vis dėlto nusprendžia apie konkretų tokių finansinių ataskaitų elementą~~,~~ ~~įtrauktą į tokias finansines ataskaitas,~~ pareikšti nemodifikuotą nuomonę, auditorius tokią nemodifikuotą nuomonę turi pareikšti tik, jeigu:

    a) įstatymas ar teisės aktas nedraudžia auditoriui to daryti;

    b) tokia auditoriaus išvadoje pareikšta nuomonė nėra skelbiama kartu su auditoriaus išvada, kurioje pareikšta neigiama nuomonė arba atsisakymas pareikšti nuomonę; ir

    c) ~~konkretus~~ elementas nesudaro didžiosios įmonės visų finansinių ataskaitų rinkinio dalies.

17. Auditorius negali pareikšti nemodifikuotos nuomonės apie viso finansinių ataskaitų rinkinio atskirą finansinę ataskaitą, jeigu auditorius yra pareiškęs neigiamą nuomonę arba atsisakęs pareikšti nuomonę apie visą finansinių ataskaitų rinkinį. Šis reikalavimas taikomas net jeigu auditoriaus išvada dėl atskiros finansinės ataskaitos nėra skelbiama kartu su auditoriaus išvada, kurioje pareikšta neigiama nuomonė arba atsisakymas pareikšti nuomonę. Taip yra todėl, kad laikoma, kad atskira finansinė ataskaita sudaro didžiąją tokių finansinių ataskaitų dalį.

****

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Šio TAS taikymo sritis (žr. 1 dalį ir 6 dalies c punktą)

A1. 200-ajame TAS terminas „istorinė finansinė informacija“ apibrėžtas kaip finansine išraiška išreikšta su konkrečia įmone susijusi informacija, pirmiausia gaunama iš įmonės apskaitos sistemos, apie praėjusiais laikotarpiais įvykusius ūkinius įvykius arba apie tam tikru metu buvusias ekonomines sąlygas ar aplinkybes[15].

[14] 705-ojo TAS (persvarstyto) ~~„Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“~~ 15 dalis.

[15] 200-ojo TAS 13 dalies g punktas.

A2. 200-ajame TAS terminas „finansinės ataskaitos“ apibrėžtas kaip struktūrizuotai pateikta istorinė finansinė informacija, įskaitant atskleistą informaciją ~~aiškinamąjį raštą~~, skirta informuoti apie tam tikru momentu įmonės turimus ekonominius išteklius ar įsipareigojimus arba jų pasikeitimus per apibrėžtą laikotarpį pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Sąvoka „finansinės ataskaitos“ paprastai reiškia visą finansinių ataskaitų rinkinį, nustatomą pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, tačiau taip pat gali reikšti ir atskirą finansinę ataskaitą. Atskleista informacija apima aiškinamąją ar aprašomąją informaciją, kuri pateikiama finansinėse ataskaitose arba aiškinamajame rašte, arba į jį įtraukiama naudojant kryžminę nuorodą[16], kaip to reikalauja, tą leidžia ar kitaip nedraudžia taikoma finansinės atskaitomybės tvarka. Kaip nurodyta 6 dalies c punkte, atskira finansinė ataskaita ar konkretus finansinės ataskaitos elementas apima susijusią atskleistą informaciją.

A3. Tarptautiniai audito standartai parengti finansinių ataskaitų auditui atlikti[17]; jie turi būti pritaikomi kaip būtina atsižvelgiant į aplinkybes, kai taikomi kitos istorinės finansinės informacijos, tokios kaip atskiros finansinės ataskaitos arba atskiro finansinės ataskaitos elemento auditui. Šis TAS skirtas padėti tai padaryti. (1 priede pateikti tokios kitos istorinės finansinės informacijos pavyzdžiai.)

A4. Kitos, nei istorinės finansinės informacijos auditas, pakankamo užtikrinimo užduotys atliekamos pagal 3000-ąjį tarptautinį užtikrinimo užduočių standartą (TUUS) (persvarstytą)[18].

Svarstymai prisiimant užduotį

Tarptautinių audito standartų taikymas (žr. 7 dalį)

A5. Pagal 200-ąjį auditorius privalo laikytis: a) atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant reikalavimų užtikrinti nepriklausomumą atliekant finansinių ataskaitų audito užduotis, ir b) visų su auditu susijusių tarptautinių audito standartų. Pagal šį TAS taip pat reikalaujama, kad auditorius laikytųsi visų TAS reikalavimų, nebent, atsižvelgus į konkrečias atliekamo audito aplinkybes, visas TAS nėra taikytinas, arba atskiras reikalavimas nėra aktualus, kadangi jis yra sąlyginis, o atitinkama sąlyga neegzistuoja. Išimtinėmis aplinkybėmis auditorius gali nuspręsti, kad būtina nukrypti nuo atitinkamų konkretaus TAS reikalavimų ir atlikti alternatyvias audito procedūras to reikalavimo tikslams pasiekti[19].

A6. Laikytis atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui taikomų tarptautinių audito standartų reikalavimų gali būti nepraktiška, jeigu auditorius tuo pat metu nėra susitaręs atlikti viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio audito. Tokiais atvejais auditorius gali būti ne taip išsamiai susipažinęs su įmone ir jos aplinka, įskaitant jos vidaus kontrolę, kaip auditorius, kuris taip pat atlieka viso finansinių ataskaitų rinkinio auditą. Auditorius taip pat neturi audito įrodymų apie bendrą apskaitos dokumentų ar kitos apskaitos informacijos kokybę, kokius galima būtų gauti atliekant viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio auditą. Todėl auditoriui gali prireikti papildomų įrodymų patvirtinti iš apskaitos dokumentų gautus audito įrodymus. Atliekant konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą pagal kai kuriuos tarptautinius audito standartus reikalaujama atlikti audito darbą, kuris savo apimtimi gali būti neproporcingas audituojamam

[16] 200-ojo TAS 13 dalies f punktas.

[17] 200-ojo TAS 2 dalis.

[18] 3000-asis TUUS (persvarstytas) „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas“.

[19] 200-ojo TAS 14, 18 ir 22–23 dalys.

elementui. Pavyzdžiui, nors 570-ojo TAS (persvarstyto)[~~20~~] reikalavimai dažniausiai yra aktualūs atliekant gautinų sumų lentelės auditą, laikytis tokių reikalavimų gali būti praktiškai neįmanoma dėl tuo tikslu būtinų audito pastangų. Jeigu auditorius nusprendžia, kad atlikti atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą pagal tarptautinius audito standartus yra netikslinga, auditorius gali pasitarti su vadovybe, ar nebūtų tikslingiau numatyti kitokios rūšies užduotį.

Finansinės atskaitomybės tvarkos priimtinumas (žr. 8 dalį)

A7. Atskira finansinė ataskaita arba konkretus finansinės ataskaitos elementas gali būti parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, grindžiamą įgaliotos ir pripažintos, standartus nustatančios organizacijos patvirtinta visam finansinių ataskaitų rinkiniui taikoma finansinės atskaitomybės tvarka (pavyzdžiui, ~~tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais~~ TFAS). Tokiu atveju nustatant taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos priimtinumą gali prireikti įvertinti, ar tokia tvarka apima visus tvarkos, kuria ji grindžiama, reikalavimus, kurie yra svarbūs atskiros finansinės ataskaitos arba atskiro finansinės ataskaitos elemento pateikimui, užtikrinančiam pakankamą atskleistą informaciją.

Nuomonės forma (žr. 9 dalį)

A8. Auditoriaus pareikštos nuomonės forma priklauso nuo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir nuo taikomo įstatymo ar teisės akto[21]. Pagal 700-ąjį TAS (persvarstytą)[22]:

a) pareikšdamas nemodifikuotą nuomonę apie visą finansinių ataskaitų rinkinį, parengtą pagal teisingo pateikimo tvarką, jeigu kitaip nėra reikalaujama pagal įstatymą ar teisės aktą, auditorius turi auditoriaus nuomonėje vartoti vieną iš šių frazių:

(i) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia pagal [taikoma finansinės atskaitomybės tvarka]; arba

(ii) finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal [taikoma finansinės atskaitomybės tvarka]; ir

b) kai pareiškiama nemodifikuota nuomonė apie visą finansinių ataskaitų rinkinį, parengtą vadovaujantis atitikties tvarka, turi būti pateikta auditoriaus nuomonė, kad finansinės ataskaitos yra parengtos visais reikšmingais atžvilgiais pagal [taikoma finansinės atskaitomybės tvarka].

A9. Sudarant atskirą finansinę ataskaitą arba konkretų finansinės ataskaitos elementą taikoma finansinės atskaitomybės tvarka gali nepateikti išsamaus paaiškinimo dėl finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento pateikimo. Tai gali būti tais atvejais, kai taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra grindžiama įgaliotos ir pripažintos, standartus nustatančios organizacijos patvirtinta visam finansinių ataskaitų rinkiniui taikoma finansinės atskaitomybės tvarka (pavyzdžiui, ~~tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais~~ TFAS). Todėl auditorius turi nuspręsti, ar atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką numatyta nuomonės forma yra priimtina. Nuspręsdamas, ar auditoriaus nuomonėje naudoti tokias frazes, kaip „visais reikšmingais

[~~20~~] ~~570-asis TAS „Veiklos tęstinumas“.~~

[21] 200-ojo TAS 8 dalis.

[22] 700-ojo TAS (persvarstyto) ~~35~~25–~~36~~26 dalys.

atžvilgiais teisingai atspindi“ arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“, auditorius atsižvelgia į tokius veiksnius:

- ar yra tiesiogiai arba netiesiogiai nurodyta, kad taikoma finansinės atskaitomybės tvarka taikoma tik rengiant visą finansinių ataskaitų rinkinį;
- ar atskira finansinė ataskaita arba konkretus finansinės ataskaitos elementas:
    - atitinka visus tvarkos reikalavimus, taikomus atskirai finansinei ataskaitai ar konkrečiam elementui, ir pateikiant finansinę ataskaitą ar konkretų finansinės ataskaitos elementą yra įtraukiamas susijusi atskleista informacija ~~aiškinamasis raštas~~;
    - jeigu būtina užtikrinti teisingą pateikimą, pateikia papildomą atskleistą informaciją prie reikalaujamų pagal finansinių ataskaitų parengimo tvarką, arba, išskirtinėmis aplinkybėmis, nukrypsta nuo tvarkos reikalavimų.

Auditoriaus sprendimas dėl numatomos nuomonės formos priklauso nuo jo profesinio sprendimo. Tokiam sprendimui įtakos gali turėti ir tai, ar pagal konkrečią jurisdikciją yra apskritai priimta auditoriaus nuomonėje dėl atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento, parengtų pagal teisingo pateikimo tvarką, vartoti tokias frazes kaip „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi“ arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“.

Svarstymai planuojant ir atliekant auditą (žr. 10 dalį)

A10. Kiekvieno tarptautinio audito standarto aktualumą reikia atidžiai apsvarstyti. Netgi jeigu audito objektu yra tik konkretus finansinės ataskaitos elementas, tokie tarptautiniai audito standartai kaip 240-asis TAS[23], 550-asis TAS[24] ir 570-asis TAS (persvarstytas) iš principo yra svarbūs. Taip yra todėl, kad elementas gali būti iškraipytas dėl apgaulės, susijusių šalių ūkinių operacijų poveikio arba pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką neteisingai pritaikius veiklos tęstinumo apskaitos principą ~~prielaidą~~.

A11. Pagal 260-ąjį TAS (persvarstytą) reikalaujama, kad auditorius nustatytų atitinkamą valdymo struktūroje esantį asmenį (-is), su kuriuo (kuriais) bus bendraujama[25]. 260-ajame TAS (persvarstytame) nurodoma, kad kai kuriais atvejais visi už valdymą atsakingi asmenys yra susiję su vadovavimu įmonei, todėl reikalavimai teikti informaciją yra keičiami atsižvelgiant į tokią poziciją[26]. Jeigu įmonė taip pat rengia visą finansinių ataskaitų rinkinį, toks (tokie) asmuo (asmenys), atsakingas (-i) už atskiros finansinės ataskaitos ar jos elemento rengimo priežiūrą, gali būti kiti nei už valdymą atsakingi asmenys, atsakingi už viso finansinių ataskaitų rinkinio rengimo priežiūrą.

A12~~11~~. Tarptautiniai audito standartai parengti atsižvelgiant į finansinių ataskaitų auditą, todėl jie turi būti pritaikomi atsižvelgiant į aplinkybes, kai jie taikomi atskiros finansinės ataskaitos[27] arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui.[~~28~~] Pavyzdžiui, rašytiniai vadovybės pareiškimai apie visą

---

[23] 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės*, atliekant finansinių ataskaitų auditą*“.

[24] 550-asis TAS „Susijusios šalys“.

[25] 260-ojo TAS (persvarstyto) „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“ 11 dalis.

[26] 260-ojo TAS (persvarstyto) 10 dalies b punktas, 13 dalis, A1 (3 punktas), A2 ir A8 dalys.

[27] 200-ojo TAS 2 dalis.

[~~28~~] ~~200-ojo TAS 2 dalis.~~

finansinių ataskaitų rinkinį keičiami rašytiniais pareiškimais apie finansinės ataskaitos arba jos elemento pateikimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A13~~12~~.Auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio pateikti dalykai gali turėti įtakos atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui (žr. 14 dalį). Planuodamas ir atlikdamas ~~Atlikdamas~~ atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą kartu su viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio auditu, auditorius gali naudoti viso finansinių ataskaitų rinkinio audito metu surinktus audito įrodymus atskiros finansinės ataskaitos ar elemento auditui. Tačiau pagal tarptautinius audito standartus auditorius privalo planuoti ir atlikti finansinės ataskaitos ar elemento auditą taip, kad surinktų pakankamus tinkamus audito įrodymus nuomonei apie finansinę ataskaitą ar elementą pagrįsti.

A14~~13~~. Atskiros finansinės ataskaitos, sudarančios visą finansinių ataskaitų rinkinį, ir dauguma konkrečių tokių finansinių ataskaitų elementų, įskaitant susijusią~~ius~~ atskleistą informaciją ~~aiškinamuosius raštus~~, yra tarpusavyje susiję. Atitinkamai, atlikdamas atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditą, auditorius gali neturėti galimybės atskirai vertinti tokią finansinę ataskaitą ar tokį elementą. Todėl audito tikslams pasiekti auditoriui gali prireikti taikyti procedūras susijusiems straipsniams.

A15~~14~~. Atskirai finansinei ataskaitai ar konkrečiam finansinės ataskaitos elementui nustatytas reikšmingumo lygis gali būti žemesnis nei visam įmonės finansinių ataskaitų rinkiniui nustatytas reikšmingumas, todėl tai turi reikšmės audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai bei neištaisytų iškraipymų vertinimui.

Nuomonės susidarymas ir svarstymai dėl išvados (žr. 11 dalį)

A16~~15~~. Pagal 700-ąjį TAS (persvarstytą) reikalaujama, kad susidarydamas nuomonę auditorius įvertintų, ar finansinėse ataskaitose atskleista tinkama informacija, kuria remdamiesi numatomi vartotojai galėtų suprasti reikšmingų sandorių ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai[29]. Atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento atveju labai svarbu, kad finansinėje ataskaitoje arba elemente, ~~įskaitant susijusį aiškinamąjį raštą,~~ atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, būtų pateikta tinkamai atskleista informacija, kuria remdamiesi numatomi vartotojai galėtų suprasti finansinėje ataskaitoje ar elemente pateiktą informaciją ir reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikį finansinėje ataskaitoje ar elemente pateiktai informacijai.

A17~~16~~. ~~Šio TAS~~ 2 priede pateikti nepriklausomo auditoriaus~~ų~~ išvadų dėl atskiros finansinės ataskaitos ir konkretaus finansinės ataskaitos elemento pavyzdžiai. Kiti auditoriaus išvadų pavyzdžiai gali būti tinkami naudoti teikiant auditoriaus išvadą dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento (žr., pavyzdžiui, 700-ojo TAS (persvarstyto), 705-ojo TAS (persvarstyto), 570-ojo TAS (persvarstyto), 720-ojo TAS (persvarstyto)ir 706-ojo TAS (persvarstyto) priedus).

700-ojo TAS (persvarstyto) taikymas teikiant auditoriaus išvadą dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento

[29] 700-ojo TAS (persvarstyto) 13 punkto e dalis.

A18. Šio TAS 11 dalyje paaiškinta, kad susidarydamas nuomonę ir teikdamas auditoriaus išvadą dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento, auditorius turi taikyti 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus, kurie pritaikomi atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Tą darydamas auditorius taip pat turi laikytis kituose TAS nustatytų reikalavimų auditoriaus išvadai ir juos pritaikyti atsižvelgdamas į užduoties aplinkybes. Todėl jam gali būti naudingi toliau A19–A21 dalyse pateikti svarstymai.

Veiklos tęstinumas

A19. Priklausomai nuo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, kuria vadovaujamasi rengiant atskirą finansinę ataskaitą ar konkretų finansinės ataskaitos elementą, vadovybės atsakomybės[30], susijusios su veiklos tęstinumu, apibūdinimas auditoriaus išvadoje gali būti adaptuojamas. Auditoriaus atsakomybės[31] apibūdinimas auditoriaus išvadoje taip pat gali būti adaptuojamas remiantis tuo, kaip 570-asis TAS (persvarstytas) taikomas užduoties aplinkybėmis.

Pagrindiniai audito dalykai

A20. Pagal 700-ąjį TAS (persvarstytą) reikalaujama, kad auditorius, atlikdamas įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, visų bendrosios paskirties finansinių ataskaitų auditą, pateiktų visus pagrindinius audito dalykus pagal 701-ąjį TAS[32]. Atliekant atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinių ataskaitų elemento auditą, 701-asis TAS taikomas tik tais atvejais, kai pagrindinius audito dalykus reikalaujama pateikti auditoriaus išvadoje pagal įstatymą ar teisės aktą arba kai auditorius pats nusprendžia juos pateikti. Kai auditoriaus išvadoje dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento pateikiami pagrindiniai audito dalykai, turi būti taikomos visos 701-ojo TAS nuostatos[33].

Kita informacija

A21. 720-ajame TAS (persvarstytame) nagrinėjama auditoriaus atsakomybė, susijusi su kita informacija. Šis TAS numato, kad ataskaitos, kuriose yra atskira finansinė ataskaita ar konkretus finansinės ataskaitos elementas arba kurios pridedamos prie atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento ir kurių tikslas yra pateikti savininkams (ar panašioms suinteresuotosioms šalims) informaciją apie dalykus, pateiktus atskiroje finansinėje ataskaitoje ar konkrečiame finansinės ataskaitos elemente, pagal 720-ojo TAS (persvarstyto) nuostatas laikomos metinėmis ataskaitomis. Kai auditorius nustato, kad įmonė ketina išleisti tokią ataskaitą, atskiros finansinės ataskaitos ar elemento auditui taikomi 720-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimai.

Užduoties partnerio vardas ir pavardė

A22. 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimas auditoriui nurodyti užduoties partnerio vardą ir pavardę auditoriaus išvadoje, taip pat taikomas ir atliekant įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, atskirų finansinių ataskaitų ar konkrečių finansinių ataskaitų elementų auditus[34].

[30] Žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 34 dalies b punktą ir A48 dalį.

[31] Žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 39 dalies b punkto iv papunktį.

[32] 700-ojo TAS (persvarstyto) 30 dalis.

[33] 700-ojo TAS (persvarstyto) 31 dalis.

[34] Žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 46 ir A61–A63 dalis.

Pagal įstatymą ar teisės aktą gali būti reikalaujama, kad auditorius nurodytų užduoties partnerio vardą ir pavardę auditoriaus išvadoje, arba auditorius gali pats nuspręsti tą padaryti teikdamas auditoriaus išvadą dėl įmonių, kurių vertybiniais popieriais neprekiaujama viešojoje rinkoje, atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento.

~~*Modifikuota nuomonė, „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos arba „Kitų dalykų“ pastraipos auditoriaus išvadoje dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio*~~ *Auditoriaus išvados dėl įmonės viso finansinių ataskaitų rinkinio ir atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento pateikimas* (žr. 14~~–15~~ dalį)

Tam tikrų dalykų, įtrauktų į auditoriaus išvadą dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio, įtakos atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui ir auditoriaus išvadai dėl jų įvertinimas

A23. Pagal 14 dalį reikalaujama, kad auditorius įvertintų tam tikrų dalykų, įtrauktų į auditoriaus išvadą dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio, įtaką atskiros finansinės ataskaitos arba konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui ir auditoriaus išvadai dėl jų. Vertinant, ar auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio pateikti dalykai gali turėti įtakos užduočiai pateikti auditoriaus išvadą dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento, būtina priimti profesinį sprendimą.

A24. Vertinant tokią įtaką gali būti remiamasi tokiais veiksniais:

- auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio apibūdinto (-ų) dalyko (-ų) pobūdis ir mastas kiek jis (jie) yra susijęs (-ę) su tuo, kas yra įtraukta į atskirą finansinę ataskaitą ar konkretų finansinės ataskaitos elementą;
- auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio apibūdinto (-ų) dalyko (-ų) paplitimas;
- taikomų finansinės atskaitomybės tvarkų pobūdis ir jų skirtumų mastas;
- kiek laikotarpis (-ie), kuris (-ie) apima visą finansinių ataskaitų rinkinį, skiriasi nuo atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento laikotarpio (-ių) arba datos;
- kiek laiko praėjo nuo auditoriaus išvados dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio datos.

A25. Pavyzdžiui, jeigu auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio modifikuojama auditoriaus nuomonė apie gautinas sumas ir atskira finansinė ataskaita apima gautinas sumas arba konkretus finansinės ataskaitos elementas yra susijęs su gautinomis sumomis, tikėtina, kad tai turės įtakos auditui. Antra vertus, jeigu auditoriaus nuomonė apie visą finansinių ataskaitų rinkinį modifikuojama dėl ilgalaikių skolų klasifikacijos, mažiau tikėtina, kad tai turės įtakos atskiros finansinė ataskaitos, kuri yra pelno (nuostolių) ataskaita, auditui, arba kai konkretus finansinės ataskaitos elementas yra susijęs su gautinomis sumomis.

A26. Auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio pateikti pagrindiniai audito dalykai gali turėti įtakos atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditui. Skyriuje „Pagrindiniai audito dalykai“ pateikta informacija apie tai, kaip dalykas buvo sprendžiamas viso finansinių ataskaitų rinkinio audito metu, gali būti naudinga auditoriui, kuris svarsto, kaip išspręsti dalyką, susijusį su atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento auditu.

Nuoroda į auditoriaus išvadą dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio

A27~~17.~~ Netgi jeigu konkretūs dalykai, pateikti auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio, neturi įtakos auditui ar auditoriaus išvadai dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento, ~~modifikuota nuomonė apie visą įmonės finansinių ataskaitų rinkinį, „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa arba „Kitų dalykų“ pastraipa nėra taikoma audituojamai finansinei ataskaitai ar audituojamam elementui,~~ auditorius ~~vis tiek~~ gali nuspręsti pateikti nuorodą į dalyką (-us) ~~modifikuoti~~ auditoriaus išvadosą dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento pastraipoje „Kiti dalykai“ ~~tai pažymėdamas , jeigu auditoriaus nuomone tai svarbu vartotojams suprantant audituotą finansinę ataskaitą, ar audituotą elementą ar susijusią auditoriaus išvadą~~ (žr. 706-ąjį TAS (persvarstytą))[35]. Pavyzdžiui, auditorius gali nuspręsti auditoriaus išvadoje dėl atskiros finansinės ataskaitos ar konkretaus finansinės ataskaitos elemento pateikti nuorodą į auditoriaus išvados dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio skyrių „Su veiklos tęstinumu susijęs reikšmingas neapibrėžtumas“.

Neigiama nuomonė ar atsisakymas pareikšti nuomonę auditoriaus išvadoje dėl viso įmonės finansinių ataskaitų rinkinio (žr. 15 dalį)

A28~~18~~. Auditoriaus išvadoje dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio leidžiama pateikti atsisakymą pareikšti nuomonę dėl veiklos rezultatų ir, jeigu reikia, pinigų srautų, ir nemodifikuotą nuomonę apie finansinę būklę, kadangi atsisakymas pareikšti nuomonę teikiamas tik dėl veiklos rezultatų ir pinigų srautų, o ne dėl finansinių ataskaitų kaip visumos[36].

[35] 706-ojo TAS (persvarstyto) ~~*„Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 6 dalis*~~10–11 dalys.

[36] 510-ojo TAS „Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai“ A8 dalis, ir 705-ojo TAS (persvarstyto) A16 dalis.

1 priedas

(žr. A3 dalį)

Konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių pavyzdžiai

- Gautinos sumos, atidėjiniai abejotinoms gautinoms sumoms, atsargos, sukauptų privataus pensijų plano išmokų įsipareigojimai, apskaityta nustatyto nematerialiojo turto vertė arba įsipareigojimai dėl „įvykusių, bet nepraneštų“ žalų, nurodytų draudimo portfelyje, įskaitant susijusias aiškinamojo rašto pastabas.
- Valdomo kitų įmonių turto ir privataus pensijų plano pajamų lentelė, įskaitant susijusias aiškinamojo rašto pastabas.
- Grynojo materialiojo turto lentelė, įskaitant susijusias aiškinamojo rašto pastabas.
- Išmokų už išnuomotą turtą lentelė, įskaitant aiškinamąjį raštą.
- Pelno dalies arba darbuotojų premijų lentelė, įskaitant aiškinamąjį raštą.

2 priedas

(žr. A16~~6~~7 dalį)

Nepriklausomo auditoriausų~~ų~~ išvados dėl atskiros finansinės ataskaitos ir konkretaus finansinės ataskaitos elemento pavyzdžiai

- 1 pavyzdys. Auditoriaus išvada dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais neprekiaujama viešojoje rinkoje, atskiros finansinės ataskaitos, parengtos pagal bendrosios paskirties tvarką (šiame pavyzdyje pagal teisingo pateikimo tvarką).
- 2 pavyzdys. Auditoriaus išvada dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais neprekiaujama viešojoje rinkoje, atskiros finansinės ataskaitos, parengtos pagal specialios paskirties tvarką (šiame pavyzdyje pagal teisingo pateikimo tvarką).
- 3 pavyzdys. Auditoriaus išvada dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, konkretaus finansinės ataskaitos elemento, ~~sąskaitą ar straipsnį,~~ parengto pagal specialios paskirties tvarką (šiame pavyzdyje pagal atitikties tvarką).

1 pavyzdys. Auditoriaus išvada dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais neprekiaujama viešojoje rinkoje, atskiros finansinės ataskaitos, parengtos pagal bendrosios paskirties tvarką (šiame pavyzdyje pagal teisingo pateikimo tvarką).

Ši pavyzdinė auditoriaus išvada parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes ~~Aplinkybės gali būti tokios~~**:**

- Įmonės, kurios vertybiniais popieriais neprekiaujama viešojoje rinkoje, balanso (t. y., atskiros finansinės ataskaitos) auditas.
- Balansą parengė įmonės vadovybė pagal balanso rengimui taikomus X jurisdikcijos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.
- Pagal 210-ąjį TAS reikalaujamas atsakomybės už finansinės ataskaitas apibūdinimas pateiktas audito užduoties sąlygose.
- Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra teisingo pateikimo tvarka, skirta tenkinti plataus vartotojų rato bendro pobūdžio finansinės informacijos poreikius.
- Auditorius nustatė, kad auditoriaus nuomonėje būtų tikslinga vartoti tokią frazę kaip „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo“.
- Atitinkami etikos reikalavimai – auditui pagal jurisdikciją taikomi reikalavimai.
- Remdamasis surinktais audito įrodymais, auditorius padarė išvadą, kad yra su įvykiais ar sąlygomis susijęs reikšmingas neapibrėžtumas, dėl kurio gali kilti reikšmingų abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą, kaip tai nurodyta 570-ajame TAS (persvarstytame). Reikšmingas neapibrėžtumas atskiroje finansinėje ataskaitoje atskleistas tinkamai.
- Atlikdamas balanso auditą, auditorius neprivalo ir jis kitaip nenusprendžia pateikti pagrindinių audito dalykų pagal 701-ąjį TAS.
- Auditorius nustatė, kad nėra kitos informacijos (t. y. 720-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimai netaikomi).
- Asmenys, atsakingi už finansinės ataskaitos priežiūrą, nėra tie patys asmenys, kurie atsako už finansinės ataskaitos parengimą.
- Auditorius neturi kitų pagal vietos įstatymą ar teisės aktą nustatytų išvados pateikimo pareigų.

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Atitinkamas adresatas]

Nuomonė

Atlikome ABC įmonės (toliau – Įmonė) 20X1 m. gruodžio 31 d. balanso ir finansinės ataskaitos aiškinamojo rašto, įskaitant reikšmingų apskaitos metodų santrauką~~os bei kitos aiškinamosios informacijos~~ (kartu vadinami „finansinė ataskaita“), auditą.

Mūsų nuomone, čia pridėta finansinė ataskaita visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo ~~ABC~~ Įmonės finansinę būklę 20X1 m. gruodžio 31 d. pagal X jurisdikcijoje taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, taikomus rengiant tokią finansinę ataskaitą. [Pagal 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus pirma pateikiamas nuomonės skyrius.]

Nuomonės pagrindas

Auditą atlikome pagal tarptautinius audito standartus (TAS). Mūsų atsakomybė pagal šiuos standartus išsamiai apibūdinta mūsų auditoriaus išvados skyriuje „Auditoriaus atsakomybė už finansinės ataskaitos auditą“. Esame nepriklausomi nuo Įmonės pagal etikos reikalavimus, kurie taikomi mūsų atliekamam finansinės ataskaitos auditui pagal [*jurisdikciją*], ir įvykdėme kitus etikos reikalavimus, susijusius su šiais reikalavimais. Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti. [Pirmasis ir paskutinis šio skyriaus sakiniai anksčiau buvo skyriuje „Auditoriaus atsakomybė“. Taip pat pagal 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus skyrius „Nuomonės pagrindas“ pateikiamas iš karto po skyriaus „Nuomonė“.]

Su veiklos tęstinumu susijęs reikšmingas neapibrėžtumas

Atkreipiame dėmesį į finansinės ataskaitos 6 pastabą, kurioje nurodoma, kad Įmonė per metus, kurie pasibaigė 20X1 m. gruodžio 31 d., patyrė ZZZ gryną nuostolį, ir nuo tos dienos Įmonės trumpalaikiai įsipareigojimai YYY suma viršija bendrą turto vertę. Kaip nurodyta 6 pastaboje, šie įvykiai ar sąlygos kartu su kitais 6 pastaboje pateiktais dalykais, parodo, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, kuris gali sukelti reikšmingų abejonių dėl Įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Dėl šio dalyko savo nuomonės nemodifikuojame.

Vadovybės[1] ir už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė už finansinę ataskaitą[2]

Vadovybė yra atsakinga už ~~šios~~ finansinės ataskaitos parengimą ir teisingą patikimą pagal X jurisdikciją taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, kurių privaloma laikytis rengiant tokią finansinę ataskaitą, ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinei ataskaitai parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Rengdama finansinę ataskaitą vadovybė privalo įvertinti Įmonės gebėjimą tęsti veiklą ir atskleisti (jei būtina) dalykus, susijusius su veiklos tęstinumu ir veiklos tęstinumo apskaitos principo taikymu, išskyrus tuos atvejus, kai vadovybė ketina likviduoti Įmonę ar nutraukti veiklą arba turi kitų realių alternatyvų taip pasielgti.

Už valdymą atsakingi asmenys privalo prižiūrėti Įmonės finansinių ataskaitų rengimo procesą.

Auditoriaus atsakomybė už finansinės ataskaitos auditą

Mūsų ~~atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu~~ tikslas yra gauti pakankamą užtikrinimą dėl to, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti auditoriaus išvadą, kurioje pateikiama mūsų nuomonė. Pakankamas užtikrinimas – tai aukšto lygio užtikrinimas, o ne garantija, kad reikšmingą iškraipymą, jeigu jis yra, visada galima nustatyti per auditą, kuris atliekamas pagal tarptautinius audito standartus. Iškraipymai, kurie gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos, laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis šia finansine ataskaita.

[1] ~~Arba kitas terminas, tinkamas pagal konkrečios jurisdikcijos teisinę tvarką.~~

[2] Visuose auditoriaus išvados pavyzdžiuose terminai „vadovybė“ ir „už valdymą atsakingi asmenys“ gali būti keičiami į kitą terminą, kuris tinkamas vartoti konkrečios jurisdikcijos teisinėje sistemoje.

700-ojo TAS (persvarstyto) 41 dalies b punkte paaiškinta, kad toliau pateiktas pilka spalva pažymėtas tekstas gali būti įtrauktas į auditoriaus išvados priedą. 700-ojo TAS (persvarstyto) 41 dalies c punkte paaiškinta, kad, jeigu įstatymas, teisės aktas ar nacionaliniai audito standartai aiškiai leidžia pateikti nuorodą į atitinkamos institucijos svetainę, kurioje apibūdinta auditoriaus atsakomybė, o ne įtraukti tokią medžiagą į auditoriaus išvadą, jeigu svetainėje pateiktas apibūdinimas apima toliau pateiktą auditoriaus atsakomybės aprašymą ir nėra su juo nesuderintas.

~~Mes atlikome~~ Atlikdami auditą pagal tarptautinius audito standartus, viso audito metu priėmėme profesinius sprendimus ir laikėmės profesinio skepticizmo principo. ~~Pagal šiuos standartus reikalaujama laikytis profesinės etikos reikalavimų ir auditą planuoti ir atlikti taip, kad būtų gautas pakankamas užtikrinimas, jog finansinėje ataskaitoje nėra reikšmingų iškraipymų. Auditas apima~~ Mes taip pat:

- ~~procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinės ataskaitos sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant~~ nustatėme ir įvertinome finansinės ataskaitos reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką, suplanavome ir atlikome audito procedūras kaip atsaką į tokią riziką ir surinkome pakankamų tinkamų audito įrodymų mūsų nuomonei pagrįsti ~~vertinimą~~. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidų neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti sukčiavimas, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidingas aiškinimas arba vidaus kontrolių nepaisymas;
- ~~Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į~~ supratome vidaus kontrolę, susijusią su ~~bendrovės finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu~~ auditu, kad galėtume suplanuoti konkrečiomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, o ne tam, kad galėtume pareikšti nuomonę apie ~~bendrovės~~ Įmonės vidaus kontrolės efektyvumą[3].
- ~~Auditas taip pat apima~~ įvertinome taikomų apskaitos metodų tinkamumą ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų (jei tokių buvo) ir vadovybės atskleistos susijusios informacijos pagrįstumą.
- padarėme išvadą dėl vadovybės taikomo veiklos tęstinumo apskaitos principo tinkamumo ir dėl to, ar, remiantis surinktais įrodymais, egzistuoja su įvykiais ar sąlygomis susijęs reikšmingas neapibrėžtumas, dėl kurio gali kilti reikšmingų abejonių dėl Įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Jeigu padarome išvadą, kad toks reikšmingas neapibrėžtumas egzistuoja, auditoriaus išvadoje privalome atkreipti dėmesį į susijusius atskleidimus finansinėse ataskaitose arba, jeigu tokių atskleidimų nepakanka, turime modifikuoti savo nuomonę. Mūsų išvados pagrįstos audito įrodymais, kuriuos surinkome iki auditoriaus išvados datos. Tačiau būsimi įvykiai ar sąlygos gali lemti, kad Įmonė negalės toliau tęsti savo veiklos;
- ~~taip pat įvertinti~~ įvertinome bendrą finansinės ataskaitos pateikimą, struktūrą ir turinį, įskaitant atskleidimus, ir tai, ar pagrindžiantys sandoriai ir įvykiai finansinėje ataskaitoje yra pateikti taip, kad atitiktų teisingo pateikimo koncepciją. ~~Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti.~~

[3] ~~Tais atvejais, kai auditorius taip pat turi su finansinės ataskaitos auditu susijusią pareigą pareikšti nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą, šis sakinys būtų formuluojamas taip: „Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinės ataskaitos rengimu ir teisingu pateikimu, kad pasirinktų tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras.“~~ Šį sakinį galima atitinkamai keisti tais atvejais, kai auditorius privalo pareikšti nuomonę dėl vidaus kontrolės, susijusios su finansinės ataskaitos auditu, efektyvumo.

Mes, be visų kitų dalykų, informavome už valdymą atsakingus asmenis dėl suplanuotos audito apimties ir atlikimo laiko bei reikšmingų audito pastebėjimų, įskaitant svarbius vidaus kontrolės trūkumus, kuriuos nustatėme audito metu.

[*~~Auditoriaus p~~P*arašas *audito įmonės vardu arba asmeniškai auditoriaus vardu, arba abu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją.*]

[*Auditoriaus adresas*] [Pasikeitė datos ir adreso pateikimo vieta]

[*~~Auditoriaus išvados~~ Data*]

2 pavyzdys. Auditoriaus išvada dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais neprekiaujama vertybinių popierių rinkoje, atskiros finansinės ataskaitos, parengtos pagal specialiosios paskirties tvarką.

Ši pavyzdinė auditoriaus išvada parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes ~~Aplinkybės gali būti tokios~~:

- Įmonės, kurios vertybiniais popieriais neprekiaujama viešojoje rinkoje, pinigų įplaukų ir išmokų ataskaitos (t. y., atskiros finansinės ataskaitos) auditas.
- Auditoriaus išvada dėl viso finansinių ataskaitų rinkinio nebuvo išleista.
- Įmonės vadovybė parengė finansinę ataskaitą pagal apskaitoje taikomą pinigų įplaukų ir išmokų principą, siekdama patenkinti kreditorių prašymą pateikti informaciją apie pinigų srautus. Vadovybė gali pasirinkti, kurią finansinės atskaitomybės tvarką taikyti.
- Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra teisingo pateikimo tvarka, skirta tenkinti konkrečių finansinės informacijos vartotojų poreikius[4].
- Auditorius pareikšta nemodifikuota (t. y. „švari“) nuomonė yra tinkama atsižvelgiant į surinktus audito įrodymus.
- Auditorius nustatė, kad auditoriaus nuomonėje būtų tikslinga vartoti tokią frazę kaip „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai parodo“.
- Atitinkami etikos reikalavimai – auditui pagal jurisdikciją taikomi reikalavimai.
- Auditoriaus išvada gali būti platinama be jokių apribojimų.
- Remdamasis surinktais audito įrodymais auditorius padarė išvadą, kad nėra su įvykiais ar sąlygomis susijusio reikšmingo neapibrėžtumo, dėl kurio gali kilti reikšmingų abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą, kaip tai nurodyta 570-ajame TAS (persvarstytame).
- Atlikdamas pinigų įplaukų ir išmokų ataskaitos auditą, auditorius neprivalo ir jis kitaip nenusprendžia pateikti pagrindinių audito dalykų pagal 701-ąjį TAS.
- Auditorius nustatė, kad nėra kitos informacijos (t. y. 720-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimai netaikomi).
- Vadovybė yra atsakinga už finansinės ataskaitos parengimą ir finansinės atskaitomybės proceso, kurio metu rengiama ši finansinė ataskaita, priežiūrą.
- Auditorius neturi kitų pagal vietos įstatymą ar teisės aktą nustatytų išvados pateikimo pareigų.

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[Atitinkamas adresatas]

Nuomonė

Atlikome ~~pridėtos~~ ABC įmonės (toliau – Įmonė) 20X1 m. gruodžio 31 d. pasibaigusių metų pinigų įplaukų ir išmokų ataskaitos ir pinigų įplaukų ir išmokų ataskaitos aiškinamojo rašto, įskaitant reikšmingų apskaitos metodų santrauk~~os bei kitos aiškinamosios informacijos~~ (kartu vadinami „finansinė ataskaita“), auditą. ~~Finansinę ataskaitą parengė vadovybė pinigų įplaukų ir išmokų apskaitos pagrindu, kuris aprašytas X pastaboje.~~

Mūsų nuomone, pridėta finansinė ataskaita visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi ~~ABC į~~Įmonės pinigų įplaukas ir išmokas per 20X1 m. gruodžio 31 d. pasibaigusius metus pinigų įplaukų ir išmokų

[4] 800-ajame TAS (persvarstytame) išdėstyti reikalavimai ir pateiktos gairės dėl finansinių ataskaitų, rengiamų pagal specialios paskirties tvarką, formos ir turinio.

apskaitos pagrindu, kuris yra aprašytas X pastaboje. [Pagal 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus pirma pateikiamas nuomonės skyrius.]

Nuomonės pagrindas

Auditą atlikome pagal tarptautinius audito standartus (TAS). Mūsų atsakomybė pagal šiuos standartus išsamiai apibūdinta mūsų auditoriaus išvados skyriuje „Auditoriaus atsakomybė už finansinės ataskaitos auditą“. Esame nepriklausomi nuo Įmonės pagal etikos reikalavimus, kurie taikomi mūsų atliekamam finansinės ataskaitos auditui pagal [*jurisdikciją*], ir įvykdėme kitus etikos reikalavimus, susijusius su šiais reikalavimais. Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti. [Pirmasis ir paskutinis šio skyriaus sakiniai anksčiau buvo skyriuje „Auditoriaus atsakomybė“. Taip pat pagal 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus skyrius „Nuomonės pagrindas“ pateikiamas iš karto po skyriaus „Nuomonė“.]

„Dalyko pabrėžimas“ – apskaitos pagrindas

~~Nemodifikavome savo išvados, tačiau~~ Atkreipiame dėmesį į finansinių ataskaitų X pastabą, kurioje aprašytas apskaitos principas. Finansinė informacija buvo parengta, siekiant ją pateikti XYZ kreditoriui. Todėl finansinė ataskaita gali būti netinkama naudoti kitais tikslais. Dėl šio dalyko savo nuomonės nemodifikuojame.

Vadovybės[5] ir už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė už finansinę ataskaitą[6]

Vadovybė yra atsakinga už ~~šios~~ finansinės ataskaitos parengimą ir teisingą pateikimą pinigų įplaukų ir išmokų apskaitos pagrindu, kuris apibūdintas X pastaboje, todėl būtina nustatyti, kad pinigų įplaukų ir išmokų apskaitos pagrindas, atsižvelgiant į aplinkybes, yra tinkamas pagrindas parengti šią finansinę ataskaitą, ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinei ataskaitai parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Rengdama finansinę ataskaitą vadovybė privalo įvertinti Įmonės gebėjimą tęsti veiklą ir atskleisti (jei būtina) dalykus, susijusius su veiklos tęstinumu ir veiklos tęstinumo apskaitos principo taikymu, išskyrus tuos atvejus, kai vadovybė ketina likviduoti Įmonę ar nutraukti veiklą arba turi kitų realių alternatyvų taip pasielgti.

Auditoriaus atsakomybė už finansinės ataskaitos auditą

~~Mūsų atsakomybė – apie šią finansinę ataskaitą pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu.~~ Mūsų tikslas yra gauti pakankamą užtikrinimą dėl to, ar finansinė ataskaita nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti auditoriaus išvadą, kurioje pateikiama mūsų nuomonė. Pakankamas užtikrinimas – tai aukšto lygio užtikrinimas, o ne garantija, kad reikšmingą iškraipymą, jeigu jis yra, visada galima nustatyti per auditą, kuris atliekamas pagal tarptautinius audito standartus. Iškraipymai, kurie gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos, laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis šia finansine ataskaita.

[5] ~~Arba kitas terminas, tinkamas pagal konkrečios jurisdikcijos teisinę tvarką.~~

[6] Arba kit~~as~~i terminai~~s~~, tinkami~~as~~ pagal konkrečios jurisdikcijos teisinę tvarką.

700-ojo TAS (persvarstyto) 41 dalies b punkte paaiškinta, kad toliau pateiktas pilka spalva pažymėtas tekstas gali būti įtrauktas į auditoriaus išvados priedą. 700-ojo TAS (persvarstyto) 41 dalies c punkte paaiškinta, kad, jeigu įstatymas, teisės aktas ar nacionaliniai audito standartai aiškiai leidžia pateikti nuorodą į atitinkamos institucijos svetainę, kurioje apibūdinta auditoriaus atsakomybė, o ne įtraukti tokią medžiagą į auditoriaus išvadą, jeigu svetainėje pateiktas apibūdinimas apima toliau pateiktą auditoriaus atsakomybės aprašymą ir nėra su juo nesuderintas.

~~Mes atlikome~~ Atlikdami auditą pagal tarptautinius audito standartus, viso audito metu priėmėme profesinius sprendimus ir laikėmės profesinio skepticizmo principo. ~~Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų. Auditas apima~~ Mes taip pat:

- ~~procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinės ataskaitos sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant~~ nustatėme ir įvertinome finansinės ataskaitos reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką, suplanavome ir atlikome audito procedūras kaip atsaką į tokią riziką ir surinkome pakankamų tinkamų audito įrodymų mūsų nuomonei pagrįsti ~~vertinimą~~. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidų neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti sukčiavimas, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidingas aiškinimas arba vidaus kontrolių nepaisymas;
- ~~Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į~~ supratome vidaus kontrolę, susijusią su ~~bendrovės finansinės ataskaitos rengimu ir teisingu pateikimu~~ auditu, kad galėtume suplanuoti konkrečiomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, o ne tam, kad galėtume pareikšti nuomonę apie ~~bendrovės~~ Įmonės vidaus kontrolės efektyvumą[7].
- padarėme išvadą dėl vadovybės taikomo veiklos tęstinumo apskaitos principo tinkamumo ir dėl to, ar, remiantis surinktais įrodymais, egzistuoja su įvykiais ar sąlygomis susijęs reikšmingas neapibrėžtumas, dėl kurio gali kilti reikšmingų abejonių dėl Įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Jeigu padarome išvadą, kad toks reikšmingas neapibrėžtumas egzistuoja, auditoriaus išvadoje privalome atkreipti dėmesį į susijusius atskleidimus finansinėje ataskaitoje arba, jeigu tokių atskleidimų nepakanka, turime modifikuoti savo nuomonę. Mūsų išvados pagrįstos audito įrodymais, kuriuos surinkome iki auditoriaus išvados datos. Tačiau būsimi įvykiai ar sąlygos gali lemti, kad Įmonė negalės toliau tęsti savo veiklos;
- ~~Auditas taip pat apima~~ įvertinome taikomų apskaitos metodų tinkamumą ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų (jei tokių buvo) ir vadovybės atskleistos susijusios informacijos pagrįstumą.
- ~~taip pat įvertinti~~ įvertinome bendrą finansinės ataskaitos pateikimą, struktūrą ir turinį, įskaitant atskleidimus, ir tai, ar pagrindžiantys sandoriai ir įvykiai finansinėje ataskaitoje yra pateikti taip, kad atitiktų teisingo pateikimo koncepciją. ~~Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti.~~

Mes, be visų kitų dalykų, informavome už valdymą atsakingus asmenis dėl suplanuotos audito apimties ir atlikimo laiko bei reikšmingų audito pastebėjimų, įskaitant svarbius vidaus kontrolės trūkumus, kuriuos nustatėme audito metu.

[*~~Auditoriaus p~~Parašas audito įmonės vardu arba asmeniškai auditoriaus vardu, arba abu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją.*]

[7] Šį sakinį galima atitinkamai keisti tais atvejais, kai auditorius privalo pareikšti nuomonę dėl vidaus kontrolės, susijusios su finansinės ataskaitos auditu, efektyvumo.

[*Auditoriaus adresas*] [Pasikeitė datos ir adreso pateikimo vieta]

[~~*Auditoriaus išvados*~~ *Data*]

3 pavyzdys. Auditoriaus išvada dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama vertybinių popierių rinkoje, konkretaus finansinės ataskaitos, parengtos pagal specialiosios paskirties tvarką, elemento.

Ši pavyzdinė auditoriaus išvada parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes~~Aplinkybės gali būti tokios~~:

- ~~Įsipareigojimų dėl „įvykusių, bet nepranešty “ žalų, nurodytų draudimo portfelyje~~ gautinų sumų lentelės (t. y., finansinės ataskaitos elemento, sąskaitos ar straipsnio) auditas.
- Finansinę informaciją parengė įmonės vadovybė pagal priežiūros institucijos patvirtintas nuostatas dėl finansinės atskaitomybės, taip siekiant įvykdyti tos priežiūros institucijos reikalavimus. Vadovybė negali rinktis, kurią finansinės atskaitomybės tvarką taikyti.
- Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra atitikties tvarka, skirta tenkinti konkrečių finansinės informacijos vartotojų poreikius[8].
- Pagal 210-ąjį TAS reikalaujamas atsakomybės už finansinės ataskaitas apibūdinimas pateiktas audito užduoties sąlygose.
- Auditorius pareikšta nemodifikuota (t. y. „švari“) nuomonė yra tinkama atsižvelgiant į surinktus audito įrodymus.
- Atitinkami etikos reikalavimai – auditui pagal jurisdikciją taikomi reikalavimai.
- Auditoriaus išvados platinimas yra apribotas.
- Remdamasis surinktais audito įrodymais auditorius padarė išvadą, kad nėra su įvykiais ar sąlygomis susijusio reikšmingo neapibrėžtumo, dėl kurio gali kilti reikšmingų abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą, kaip tai nurodyta 570-ajame TAS (persvarstytame).
- Atlikdamas gautinų sumų lentelės auditą, auditorius neprivalo ir jis kitaip nenusprendžia pateikti pagrindinių audito dalykų pagal 701-ąjį TAS.
- Auditorius nustatė, kad nėra kitos informacijos (t. y. 720-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimai netaikomi).
- Asmenys, atsakingi už finansinės ataskaitos parengimo priežiūrą, nėra tie patys asmenys, kurie atsako už finansinių ataskaitų parengimą.
- Auditorius neturi kitų pagal vietos įstatymą ar teisės aktą nustatytų išvados pateikimo pareigų.

NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA

[ABC įmonės akcininkams ar kitam atitinkamam adresatui]

Nuomonė

Atlikome ABC ~~draudimo~~ įmonės (toliau – Įmonė) ~~toliau pateikiamos~~ 20X1 m. gruodžio 31 d. gautinų sumų ~~įsipareigojimų dėl „įvykusių, bet nepranešty “ žalų~~ lentelės (toliau – lentelė) auditą. ~~Lentelę parengė vadovybė pagal [apibūdinti priežiūros institucijos patvirtintas nuostatas dėl finansinės atskaitomybės].~~

Mūsų nuomone, ~~ABC draudimo įĮ~~monės 20X1 m. gruodžio 31 d.~~ įsipareigojimų dėl „įvykusių, bet nepranešty“ žalų~~ lentelėje pateikta finansinė informacija visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal

[8] 800-ajame TAS (persvarstytame) išdėstyti reikalavimai ir pateiktos gairės dėl finansinių ataskaitų, rengiamų pagal specialios paskirties tvarką, formos ir turinio.

[apibūdinti priežiūros institucijos patvirtintas nuostatas dėl finansinės atskaitomybės]. [Pagal 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus pirma pateikiamas nuomonės skyrius.]

Nuomonės pagrindas

Auditą atlikome pagal tarptautinius audito standartus (TAS). Mūsų atsakomybė pagal šiuos standartus išsamiai apibūdinta mūsų auditoriaus išvados skyriuje „Auditoriaus atsakomybė už lentelės auditą“. Esame nepriklausomi nuo Įmonės pagal etikos reikalavimus, kurie taikomi mūsų atliekamam lentelės auditui pagal [*jurisdikciją*], ir įvykdėme kitus etikos reikalavimus, susijusius su šiais reikalavimais. Mes tikime, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti. [Pirmasis ir paskutinis šio skyriaus sakiniai anksčiau buvo skyriuje „Auditoriaus atsakomybė“. Taip pat pagal 700-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimus skyrius „Nuomonės pagrindas“ pateikiamas iš karto po nuomonės skyriaus.]

„Dalyko pabrėžimas“ – apskaitos principas ir platinimo apribojimas

~~Nemodifikavome savo išvados, tačiau~~ Atkreipiame dėmesį į lentelės X pastabą, kurioje aprašytas apskaitos principas. Ši lentelė yra parengta siekiant padėti ~~ABC draudimo įį~~monei įvykdyti DEF priežiūros institucijos reikalavimus. Todėl lentelė gali būti netinkama naudoti kitais tikslais. Mūsų išvada skirta tik ~~ABC draudimo įį~~monei ir DEF priežiūros institucijai, ir neturėtų būti platinama jokioms kitoms šalims, išskyrus ~~ABC draudimo įį~~monę ar DEF priežiūros instituciją. Dėl šio dalyko savo nuomonės nemodifikuojame.

Vadovybės[9] ir už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė už lentelę[10]

Vadovybė yra atsakinga už lentelės parengimą pagal [apibūdinti priežiūros institucijos patvirtintas nuostatas dėl finansinės atskaitomybės], ir tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina lentelei parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Rengdama lentelę, vadovybė privalo įvertinti Įmonės gebėjimą tęsti veiklą ir atskleisti (jei būtina) dalykus, susijusius su veiklos tęstinumu ir veiklos tęstinumo apskaitos principo taikymu, išskyrus tuos atvejus, kai vadovybė ketina likviduoti Įmonę ar nutraukti veiklą arba turi kitų realių alternatyvų taip pasielgti.

Už valdymą atsakingi asmenys privalo prižiūrėti Įmonės finansinių ataskaitų rengimo procesą.

Auditoriaus atsakomybė už lentelės auditą

~~Mūsų atsakomybė – apie šią lentelę pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu.~~ Mūsų tikslas yra gauti pakankamą užtikrinimą dėl to, ar lentelė nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti auditoriaus išvadą, kurioje pateikiama mūsų nuomonė. Pakankamas užtikrinimas – tai aukšto lygio užtikrinimas, o ne garantija, kad reikšmingą iškraipymą, jeigu jis yra, visada galima nustatyti per auditą, kuris atliekamas pagal tarptautinius audito standartus. Iškraipymai, kurie gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos, laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis šia lentele.

[9] ~~Arba kitas terminas, tinkamas pagal konkrečios jurisdikcijos teisinę tvarką.~~

[10] Arba kit~~as~~i terminai~~s~~, tinkami~~as~~ pagal konkrečios jurisdikcijos teisinę tvarką.

700-ojo TAS (persvarstyto) 41 dalies b punkte paaiškinta, kad toliau pateiktas pilka spalva pažymėtas tekstas gali būti įtrauktas į auditoriaus išvados priedą. 700-ojo TAS (persvarstyto) 41 dalies c punkte paaiškinta, kad, jeigu įstatymas, teisės aktas ar nacionaliniai audito standartai aiškiai leidžia pateikti nuorodą į atitinkamos institucijos svetainę, kurioje apibūdinta auditoriaus atsakomybė, o ne įtraukti tokią medžiagą į auditoriaus išvadą, jeigu svetainėje pateiktas apibūdinimas apima toliau pateiktą auditoriaus atsakomybės aprašymą ir nėra su juo nesuderintas.

~~Mes atlikome~~ Atlikdami auditą pagal tarptautinius audito standartus, viso audito metu priėmėme profesinius sprendimus ir laikėmės profesinio skepticizmo principo. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes laikytumėmės etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų. ~~Auditas apima~~ Mes taip pat:

- ~~procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl lentelės sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant~~ nustatėme ir įvertinome lentelės reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką, suplanavome ir atlikome audito procedūras kaip atsaką į tokią riziką ir surinkome pakankamų tinkamų audito įrodymų mūsų nuomonei pagrįsti ~~vertinimą~~. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidų neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti sukčiavimas, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidingas aiškinimas arba vidaus kontrolių nepaisymas;
- ~~Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į~~ supratome vidaus kontrolę, susijusią su ~~įmonės lentelė rengimu ir teisingu pateikimu~~ auditu, kad galėtume suplanuoti konkrečiomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, o ne tam, kad galėtume pareikšti nuomonę apie ~~bendrovės~~ Įmonės vidaus kontrolės efektyvumą[11].
- padarėme išvadą dėl vadovybės taikomo veiklos tęstinumo apskaitos principo tinkamumo ir dėl to, ar, remiantis surinktais įrodymais, egzistuoja su įvykiais ar sąlygomis susijęs reikšmingas neapibrėžtumas, dėl kurio gali kilti reikšmingų abejonių dėl Įmonės gebėjimo tęsti veiklą. Jeigu padarome išvadą, kad toks reikšmingas neapibrėžtumas egzistuoja, auditoriaus išvadoje privalome atkreipti dėmesį į susijusius atskleidimus lentelėje arba, jeigu tokių atskleidimų nepakanka, turime modifikuoti savo nuomonę. Mūsų išvados pagrįstos audito įrodymais, kuriuos surinkome iki auditoriaus išvados datos. Tačiau būsimi įvykiai ar sąlygos gali lemti, kad Įmonė negalės toliau tęsti savo veiklos;
- ~~Auditas taip pat apima~~ įvertinome taikomų apskaitos metodų tinkamumą~~o~~, vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų (jei tokių buvo) ~~racionalumo ir bendros lentelės pateikimo įvertinimą~~ ir vadovybės atskleistos susijusios informacijos pagrįstumą.

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

Mes, be visų kitų dalykų, informavome už valdymą atsakingus asmenis dėl suplanuotos audito apimties ir atlikimo laiko bei reikšmingų audito pastebėjimų, įskaitant svarbius vidaus kontrolės trūkumus, kuriuos nustatėme audito metu.

Taip pat pateikėme už valdymą atsakingiems asmenims pareiškimą, kad laikėmės atitinkamų etikos reikalavimų dėl nepriklausomumo, ir juos informavome apie visus santykius ir kitus dalykus, kurie, kaip pagrįstai manome, gali turėti įtakos mūsų nepriklausomumui, ir, jei reikia, apie susijusias apsaugos priemones.

[11] Šį sakinį galima atitinkamai keisti tais atvejais, kai auditorius privalo pareikšti nuomonę dėl vidaus kontrolės, susijusios su lentelės auditu, efektyvumo.

Audito, kurį atlikus išleidžiama ši nepriklausomo auditoriaus išvada, užduoties partneris yra [*vardas ir pavardė*].

[~~Auditoriaus p~~*Parašas audito įmonės vardu arba asmeniškai auditoriaus vardu, arba abu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją*.]

[*Auditoriaus adresas*] [Pasikeitė datos ir adreso pateikimo vieta]

[~~*Auditoriaus išvados d*~~Data]

SUSIJĘS 700-OJO TAS (PERSVARSTYTO) „NUOMONĖS APIE FINANSINES ATASKAITAS SUSIDARYMAS IR PATEIKIMAS“ PAKEITIMAS

Pastaba. Patvirtinus 805-ąjį TAS (persvarstytą), buvo atlikti toliau nurodyti atitinkami 700-ojo TAS (persvarstyto) pakeitimai. Šie pakeitimai įsigalios tuo pačiu metu, kai įsigalios 805-asis TAS (persvarstytas) ir kiti nauji bei persvarstyti tarptautiniai audito standartai.

Pakeitimai dėl 720-ojo TAS (persvarstyto) ir Atskleidimų projekto taip pat buvo įtraukti į reikiamas teksto vietas, kadangi TAUSV patvirtino ir išleido šiuos standartus. Tekste šie pakeitimai nepažymėti.

Toliau pateiktuose pakeitimuose nurodytų išnašų numeriai nesutampa su pakeistų tarptautinių audito standartų išnašų numeriais, todėl būtina pateikti nuorodas į šiuos tarptautinius audito standartus.

700-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“

Reikalavimai

Užduoties partnerio vardas ir pavardė

45. Užduoties partnerio vardas ir pavardė turi būti nurodyti įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, ~~bendrosios paskirties~~ finansinių ataskaitų ~~rinkinio~~ auditoriaus išvadoje, išskyrus, kai, labai retais atvejais, pagrįstai tikima, kad tokia atskleista informacija gali sukelti grėsmę asmens saugumui. Jeigu labai retais atvejais auditorius nusprendžia auditoriaus išvadoje nenurodyti užduoties partnerio vardo ir pavardės, tokį ketinimą jis turi aptarti su už valdymą atsakingais asmenimis, kad galėtų juos informuoti apie auditoriaus atliktą reikšmingos grėsmės asmens saugumui tikimybės ir sunkumo įvertinimą (žr. A56–A58 dalis).

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Partnerio vardas ir pavardė (žr. 45 dalį)

A56. Pagal 1-ąjį TKKS reikalaujama, kad audito įmonė įdiegtų politiką ir procedūras, skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, kad užduotys yra atliekamos pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius bei priežiūros reikalavimus. Nepaisant šių 1-ojo TKKS reikalavimų, auditoriaus išvadoje reikėtų nurodyti užduoties partnerio vardą ir pavardę, kad auditoriaus išvados vartotojams pateiktos įmonės, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, ~~visas bendrosios paskirties~~ finansini~~ų~~ės ataskait~~ų~~os ~~rinkinys~~ būtų skaidresni~~ė~~s.

A57. Pagal įstatymą, teisės aktą ar nacionalinius audito standartus gali būti reikalaujama, kad auditoriaus išvadoje būtų nurodytas užduoties partnerio, atsakingo už ~~viso bendrosios paskirties~~ finansinių ataskaitų ~~rinkinio~~, išskyrus įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, auditą, vardas ir pavardė. Taip pat pagal įstatymą, teisės aktą ar nacionalinius audito standartus gali būti reikalaujama, arba auditorius gali pats nuspręsti, auditoriaus išvadoje pateikti ne tik užduoties partnerio vardą ir pavardę, bet ir papildomą informaciją, skirtą išsamiau apibūdinti užduoties partnerį, pavyzdžiui, nurodyti užduoties partnerio profesinės veiklos licencijos numerį, kuris būtinas pagal tam tikras auditoriaus veiklos jurisdikcijas.

---

[31] 1-ojo TKKS „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“ 32 dalis.

IFAC išleido *International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes*, diskusinius projektus, konsultacijų dokumentus ir kitus *IAASB* leidinius bei jai priklauso visų šių leidinių autorių teisės.

IAASB ir *IFAC* neprisiima atsakomybės už asmens patirtus nuostolius, jeigu jis ėmėsi arba nesiėmė veiksmų remdamasis šio leidinio medžiaga, neatsižvelgiant į tai, ar tokie nuostoliai susidarė dėl aplaidumo arba kitų priežasčių.

Tokie pavadinimai kaip *International Auditing and Assurance Standards Board, International Standards on Auditing, International Standard on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Note, International Federation of Accountants*, taip pat tokie trumpiniai kaip *IAASB, ISA, ISAE, ISRE, ISRS, ISQC, IAPN, IFAC ir IAASB* logotipai yra *IFAC* prekių ženklai arba JAV ir kitose šalyse įregistruoti *IFAC* prekių ir paslaugų ženklai.

© 2016 m. sausis, autorių teisės priklauso *IFAC*®. Visos teisės saugomos. Šį dokumentą galima kopijuoti, saugoti, perduoti ar kitaip naudoti tik gavus raštišką *IFAC* leidimą, jeigu įstatymai nenustato kitaip. Susisiekite permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-261-2

Šis *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* parengtas 805-asis tarptautinis audito standartas (ISA) (persvarstytas) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas“, kurį 2016 m. sausį anglų kalba išleido *International Federation of Accountants (IFAC)* ir kurį 2016 m. gruodį į lietuvių kalbą išvertė Lietuvos auditorių rūmai, yra platinamas gavus *IFAC* leidimą. 805-ojo tarptautinio audito standarto (ISA) (persvarstyto) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas“ vertimo procesas buvo apsvarstytas *IFAC* ir vertimas atliktas remiantis „Politikos pareiškimu – *IFAC* išleistų standartų vertimo ir platinimo politika“. Patvirtintas 805-ojo tarptautinio audito standarto (ISA) (persvarstyto) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas“ tekstas yra *IFAC* išleistas anglų kalba.

© 2016 m. 805-ojo tarptautinio audito standarto (ISA) (persvarstyto) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas“ teksto anglų kalba autorių teisės priklauso *International Federation of Accountants (IFAC)*. Visos teisės saugomos.

© 2016 m. 805-ojo tarptautinio audito standarto (ISA) (persvarstyto) „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas“ teksto lietuvių kalba autorių teisės priklauso *International Federation of Accountants (IFAC)*. Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *ISA™ 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*. ISBN: 978-1-60815-261-2

Paskelbė: International Federation of Accountants®

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org