

Galutinis variantas
2018 m. spalio

540-asis tarptautinis audito standartas
(persvarstytas)

540-asis TAS (persvarstytas)

ir

**Atitinkami su 540-uoju TAS
(persvarstytu) susiję kitų
tarptautinių standartų pakeitimai**

TURINYS

	Puslapis
540-asis TAS (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“	3
Atitinkami susiję kitų tarptautinių standartų pakeitimai	60

540-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS (PERSVARSTYTAS)

APSKAITINIŲ ĮVERČIŲ IR SUSIJUSIOS ATSKLEIDŽIAMOS INFORMACIJOS AUDITAS

(Galiauja 2019 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui)

TURINYS

	Dalis
Įžanga	
Šio TAS taikymo sritis	1
Apskaitinių įverčių pobūdis	2–3
Pagrindinės šio TAS sąvokos	4–9
Įsigaliojimo data	10
Tikslas	11
Apibrėžtys	12
Reikalavimai	
Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla	13–15
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas	16–17
Atsakai į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką	18–30
Su apskaitiniais įverčiais susijusi atskleidžiama informacija	31
Galimo vadovybės šališkumo požymiai	32
Bendras vertinimas remiantis atliktomis audito procedūromis	33–36
Rašytiniai pareiškimai	37
Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis, vadovybe ar kitomis atitinkamomis šalimis	38
Dokumentavimas	39
Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga	
Apskaitinių įverčių pobūdis	A1–A7
Pagrindinės šio TAS sąvokos	A8–A13
Apibrėžtys	A14–A18
Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla	A19–A63
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas	A64–A80
Atsakai į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką	A81–A132
Galimo vadovybės šališkumo požymiai	A133–A136

Bendras vertinimas remiantis atliktomis audito procedūromis	A137–A144
Rašytiniai pareiškimai	A145
Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis, vadovybe ar kitomis atitinkamomis šalimis	A146–A148
Dokumentavimas	A149–A152
1 priedas. Įgimtos rizikos veiksniai	
2 priedas. Komunikavimai su už valdymą atsakingais asmenimis	

540-asis tarptautinis audito standartas (TAS) (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“ turėtų būti skaitomas kartu su 200-uoju TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

540-asis TAS (persvarstytas) buvo patvirtintas Viešojo intereso priežiūros tarybos (angl. *Public Interest Oversight Board, PIOB*), kuri padarė išvadą, kad rengiant standartą buvo laikomasi reikiamo proceso ir tinkamai atsižvelgiant į viešąjį interesą.

Ižanga

Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptariama auditoriaus atsakomybė, susijusi su apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija atliekant finansinių ataskaitų auditą. Jame pateikiami reikalavimai ir gairės, nurodantys arba paaiškinantys, kaip 315-ojo TAS (persvarstyto)¹, 330-ojo TAS², 450-ojo TAS³, 500-ojo TAS⁴ ir kitų susijusių TAS nuostatos turi būti taikomos apskaitiniams įverčiams ir susijusiai atskleidžiamai informacijai. Jame taip pat pateikiami reikalavimai ir gairės dėl apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos iškreipimų įvertinimo bei galimo vadovybės šališkumo požymių.

Apskaitinių įverčių pobūdis

2. Apskaitiniai įverčiai gali būti labai skirtingo pobūdžio, todėl vadovybė turi juos nustatyti, kai piniginės sumos negali būti tiesiogiai stebimos. Šių piniginių sumų vertinimas susijęs su įvertinimo neapibrėžtumu dėl būdingų žinių ar duomenų apribojimų. Dėl tokių apribojimų pasireiškia vertinimo rezultatams būdingas subjektyvumas ir kintamumas. Nustatant apskaitinius įverčius, pasirenkamas ir taikomas metodas, naudojantis prielaidas ir duomenis, dėl kurių vadovybė turi priimti sprendimą ir dėl kurių gali būti sudėtinga atlikti vertinimą. Sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių poveikis šių piniginių sumų vertinimui veikia jų jautrumą iškreipimui (žr. A1–A6 dalis, 1 priedą).
3. Nors šis TAS taikomas visiems apskaitiniams įverčiams, tai, kiek atskiro apskaitinio įverčio įvertinimas bus neapibrėžtas, labai skiriasi. Rizikos įvertinimo ir tolesnių audito procedūrų, kurių reikalaujama pagal šį TAS, pobūdis, atlikimo laikas ir mastas priklausys nuo įvertinimo neapibrėžtumo ir susijusios reikšmingo iškreipimo rizikos įvertinimo. Kai kurių apskaitinių įverčių įvertinimo neapibrėžtumas, atsižvelgiant į jų pobūdį, gali būti labai mažas, taip pat gali būti labai mažas su jų nustatymu susijęs sudėtingumas ir subjektyvumas. Tikėtina, kad tokių apskaitinių įverčių rizikos įvertinimo procedūros ir tolesnės audito procedūros, kurių reikalaujama pagal šį TAS, nebus išplėstinės. Kai įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas ar subjektyvumas yra labai didelis, tikėtina, kad tokios procedūros bus labiau išplėstinės. Šiame TAS pateikiamos gairės dėl šio TAS reikalavimų taikymo priklausomai nuo apimties keičiamumo (žr. A7 dalį).

Pagrindinės šio TAS sąvokos

4. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyjame) reikalaujama atskirai įvertinti įgimtą riziką nustatytai reikšmingo iškreipimo rizikai tvirtinimų lygmeniu⁵. Atsižvelgiant į 540-ojo TAS (persvarstyto) nuostatas ir konkretaus apskaitinio įverčio pobūdį, tvirtinimo jautrumas iškreipimui, kuris gali būti reikšmingas, gali priklausyti nuo įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių ir jų tarpusavio sąveikos arba gali būti jų veikiamas. Kaip paaiškinta 200-ajame TAS⁶, įgimta rizika vienu tvirtinimų ir susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir

¹ 315-asis TAS ((2019 m. persvarstyjamas) „Reikšmingo iškreipimo rizikos nustatymas ir įvertinimas“

² 330-asis TAS „Auditoriaus atsakai į įvertintą riziką“

³ 450-asis TAS „Audito metu nustatytų iškreipimų vertinimas“

⁴ 500-asis TAS „Audito įrodymai“

⁵ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 dalis

⁶ 200-ojo TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ A40 dalis

atskleidžiamos informacijos atžvilgiu gali būti didesnė negu kitų. Atitinkamai, įgimtos rizikos įvertinimas priklauso nuo to, kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia iškraipymo tikimybę ar mastą, o jos lygis kinta skalėje, kuri šiame TAS vadinama įgimtos rizikos spektru (žr. A8–A9, A65–A66 dalis, 1 priedą).

5. Šiame TAS nurodyti atitinkami 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) ir 330-ojo TAS reikalavimai ir pateiktos susijusios gairės, siekiant pabrėžti auditoriaus sprendimų dėl kontrolės priemonių, susijusių su apskaitiniais įverčiais, svarbą, įskaitant sprendimus dėl to, ar:
 - yra kontrolės priemonių, kurias auditorius turi identifikuoti pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), taip pat įvertinti jų parengimą bei nustatyti, kad jos buvo įdiegtos;
 - būtina atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus.
6. Pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) taip pat reikalaujama atskirai įvertinti kontrolės riziką įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu. Įvertindamas kontrolės riziką, auditorius atsižvelgia į tai, ar tolesnėse audito procedūrose numatomas planuotas pasiklojimas kontrolės priemonių efektyvumu. Jei auditorius neplanuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testų arba neketina pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu, auditoriaus atliekamas kontrolės rizikos įvertinimas yra toks, kad reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas yra toks pat kaip ir įgimtos rizikos įvertinimas (žr. A10 dalį).
7. Šiame TAS pabrėžiama, kad auditoriaus atliekamos tolesnės audito procedūros (įskaitant, kai tinkama, kontrolės priemonių testus) turi būti pritaikytos pagal įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu priežastis, atsižvelgiant į vieno ar daugiau įgimtos rizikos veiksnių poveikį ir auditoriaus atliktą kontrolės rizikos įvertinimą.
8. Profesinio skepticizmo principo dėl apskaitinių įverčių laikymuisi įtakos turi auditoriaus atliktas įgimtos rizikos veiksnių svarstymas. Profesinio skepticizmo svarba padidėja, jei apskaitiniams įverčiams būdingas didesnis įvertinimo neapibrėžtumas arba jei jiems didesnės įtakos turi sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai. Be to, profesinio skepticizmo principo svarbu laikytis tuomet, kai yra didesnis jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai (žr. A11 dalį).
9. Pagal šį TAS auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir surinktais audito įrodymais, turi įvertinti tai, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti⁷ atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, arba tai, ar jie yra iškraipyti. Šio TAS tikslais, „pagrįstas“ atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reiškia, kad atitinkami taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai buvo taikomi tinkamai, įskaitant tuos, kurie reglamentuoja (žr. A12–A13, A139–A144 dalis):
 - apskaitinio įverčio nustatymą, įskaitant metodo, prielaidų ir duomenų pasirinkimą atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį ir subjekto faktus bei aplinkybes;
 - vadovybės įverčio pasirinkimą; ir
 - informacijos apie apskaitinį įvertį atskleidimą, įskaitant informacijos apie tai, kaip buvo nustatytas apskaitinis įvertis, atskleidimą, taip paaiškinant įvertinimo neapibrėžtumo pobūdį, mastą ir šaltinius.

⁷ 700-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės apie finansines atskaitas susidarymas ir pateikimas“ 13 dalies c punktas

Įsigaliojimo data

10. Šis TAS galioja 2019 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui.

Tikslas

11. Auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie tai, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija finansinėse ataskaitose yra pagrįsti atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Apibrėžtys

12. Tarptautiniuose audito standartuose terminai vartojami toliau apibrėžtomis reikšmėmis:
- apskaitinis įvertis – tai piniginė suma, kurios vertinimui pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus būdingas įvertinimo neapibrėžtumas (žr. A14 dalį);
 - auditoriaus įvertis arba auditoriaus įverčių intervalas – tai atitinkama suma arba sumų intervalas, kuriuos auditorius nustato vertindamas vadovybės įvertį (žr. A15 dalį);
 - įvertinimo neapibrėžtumas – jautrumas įgimtai vertinimo tikslumo stoka (žr. A16 dalį, 1 priedą);
 - vadovybės šališkumas – vadovybės neutralumo rengiant informaciją stoka (žr. A17 dalį);
 - vadovybės įvertis – vadovybės pasirinkta suma, kuri finansinėse ataskaitose pripažįstama arba atskleidžiama kaip apskaitinis įvertis;
 - apskaitinio įverčio rezultatas – faktinė piniginė suma, kuri gaunama įvykus sandoriui (-iams), įvykiui (-iams) ar sąlygai (-oms), į kuriuos atsižvelgiama nustatant apskaitinį įvertį (žr. A18 dalį).

Reikalavimai**Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla**

13. Siekdamas suprasti subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, kaip to reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)⁸, auditorius turi suprasti toliau nurodytus dalykus, susijusius su subjekto apskaitiniais įverčiais. Siekdamas suprasti, auditorius turi atlikti tiek procedūrų, kiek būtina surinkti audito įrodymų, tinkamai pagrindžiančių reikšmingo iškraipymo rizikos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmenimis nustatymą ir įvertinimą (žr. A19–A22 dalis).

Subjekto ir jo aplinkos bei jo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos supratimas

- Subjekto ūkinės operacijos ir kiti įvykiai arba sąlygos, dėl kurių gali tekti pripažinti arba atskleisti apskaitinius įverčius ar jų pakeitimus finansinėse ataskaitose (žr. A23 dalį).
- Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai, susiję su apskaitiniais įverčiais (įskaitant pripažinimo kriterijus, vertinimo pagrindus ir susijusius pateikimo bei atskleidimo reikalavimus); ir kaip jie taikomi atsižvelgiant į subjekto ir jo aplinkos pobūdį ir aplinkybes, įskaitant tai, kaip įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui (žr. A24–A25 dalis).

⁸ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 19–27 dalys

- c) Priežiūros veiksniai, susiję su subjekto apskaitiniais įverčiais, įskaitant, kai taikoma, priežiūros sistemas, susijusias su rizikos ribojimo priežiūra (žr. A26 dalį).
- d) Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos, kuri, auditorius tikisi, bus įtraukta į subjekto finansines ataskaitas, pobūdis remiantis auditoriaus supratimu apie 13 dalies a–c punktuose nurodytus dalykus (žr. A27 dalį).

Subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas

- e) Subjekte įdiegtos vadovybės finansinės atskaitomybės proceso, susijusio su apskaitiniais įverčiais, priežiūros ir valdysenos pobūdis ir mastas (žr. A28–A30 dalis).
 - f) Kaip vadovybė nustato, kad reikia specialių įgūdžių ar žinių, susijusių su apskaitiniais įverčiais, ir jais naudojasi, įskaitant vadovybės eksperto pasitelkimą (žr. A31 dalį).
 - g) Kaip subjekto rizikos įvertinimo proceso metu nustatoma su apskaitiniais įverčiais susijusi rizika ir kaip į ją reaguojama (žr. A32–A33 dalis).
 - h) Subjekto informacinė sistema, susijusi su apskaitiniais įverčiais, įskaitant:
 - i) kaip subjekto informacinėje sistemoje perduodama informacija, susijusi su apskaitiniais įverčiais ir atskleidžiama informacija apie reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar kita atskleidžiama informacija (žr. A34–A35 dalis); ir
 - ii) kaip vadovybė tokiems apskaitiniams įverčiams ir susijusiai atskleidžiamai informacijai:
 - a. nustato atitinkamus metodus, prielaidas ar duomenų šaltinius ir jų keitimo poreikį, kurie yra tinkami atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įskaitant tai, kaip vadovybė (žr. A36–A37 dalis):
 - i. pasirenka arba parengia ir taiko naudojamus metodus, įskaitant modelių naudojimą (žr. A38–A39 dalis);
 - ii. pasirenka naudotinas prielaidas, įskaitant svarstymą naudoti alternatyvias prielaidas, ir nustato reikšmingas prielaidas (žr. A40–A43 dalis); ir
 - iii. atrenka naudotinus duomenis (žr. A44 dalį);
 - b. supranta įvertinimo neapibrėžtumo lygį, be kita ko, atsižvelgdama į galimų vertinimo rezultatų diapazoną (žr. A45 dalį); ir
 - c. reaguoja į įvertinimo neapibrėžtumą, įskaitant įverčio pasirinkimą ir susijusią atskleidžiamą informaciją, kurie turi būti įtraukti į finansines ataskaitas (žr. A46–A49 dalis).
 - i) Nustatytos kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente⁹, taikomos vadovybės nustatomų apskaitinių įverčių procesui, kaip aprašyta 13 dalies h punkto ii papunktyje (žr. A50–A54 dalis).
 - j) Kaip vadovybė peržiūri anksčiau nustatytų apskaitinių įverčių rezultatą (-us) ir reaguoja į tokios peržiūros rezultatus.
14. Auditorius turi peržiūrėti anksčiau nustatytų apskaitinių įverčių rezultatus arba, jei taikytina, jų vėlesnį pakartotinį įvertinimą, kad tuo galima būtų remtis nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką

⁹ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punkto i-iv papunkčiai

einamuoju laikotarpiu. Nustatydamas tokios peržiūros pobūdį ir apimtį, auditorius turi atsižvelgti į apskaitinių įverčių ypatybes. Atliekant tokią peržiūrą nesiekama kvestionuoti ankstesnio laikotarpio apskaitinių įverčių, kurie buvo tinkami atsižvelgiant į tuo metu, kai jie buvo nustatomi, turimą informaciją (žr. A55–A60 dalis).

15. Nustatydamas apskaitinius įverčius, auditorius privalo nustatyti, ar užduoties grupės nariams reikia specialių įgūdžių ar žinių atlikti rizikos vertinimo procedūras, nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, parengti ir atlikti audito procedūras kaip atsaką į šias rizikas arba įvertinti surinktus audito įrodymus (žr. A61–A63 dalis).

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas

16. Nustatydamas ir įvertindamas su apskaitiniu įverčiu ir susijusia atskleidžiama informacija susijusią reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, įskaitant atskirą įgimtą riziką ir kontrolės riziką tvirtinimų lygmeniu įvertinimą, kaip to reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)¹⁰, auditorius, nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką ir įvertindamas įgimtą riziką, turi atsižvelgti į tai (žr. A64–A71 dalis):

- a) kiek apskaitiniam įverčiui būdingas įvertinimo neapibrėžtumas (žr. A72–A75 dalis); ir
- b) kiek sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtą riziką veiksniai veikia (žr. A76–A79 dalis):
 - i) metodo, prielaidų ir duomenų pasirinkimą ir naudojimą nustatant apskaitinį įvertį; arba
 - ii) pasirinkimą, kokį vadovybės įvertį ir susijusią atskleidžiamą informaciją įtraukti į finansines ataskaitas.

17. Auditorius turi nustatyti, ar kurios nors rūšies reikšmingo iškraipymo rizika, nustatyta ir įvertinta pagal 16 dalį, auditoriaus nuomone yra reikšminga rizika¹¹. Jei auditorius nustato, kad egzistuoja reikšminga rizika, jis turi identifikuoti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į tokią riziką¹² ir įvertinti, ar tokios kontrolės priemonės buvo parengtos efektyviai, ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos¹³ (žr. A80 dalį).

Atsakai į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką

18. Kaip to reikalaujama pagal 330-ąjį TAS¹⁴, auditorius turi atlikti tolesnes audito procedūras atsižvelgdamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu¹⁵ ir į tų rizikų įvertinimo priežastis. Atlikdamas tolesnes audito procedūras auditorius turi laikytis vieno ar kelių šių metodų:

- a) surinkti audito įrodymų iš įvykių, kurie įvyksta iki auditoriaus išvados datos (žr. 21 dalį);
- b) testuoti, kaip vadovybė nustatė apskaitinius įverčius (žr. 22–27 dalis); arba
- c) nustatyti auditoriaus įvertį ar intervalą (žr. 28–29 dalis).

Atlikdamas tolesnes audito procedūras auditorius turi atsižvelgti į tai, kad kuo didesnė įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, tuo įtikinamesnių audito įrodymų reikia surinkti¹⁶. Auditorius turi parengti

¹⁰ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 ir 34 dalys

¹¹ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 32 dalis

¹² 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punkto i papunktis

¹³ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punktas

¹⁴ 330-ojo TAS 6–15 ir 18 dalys

¹⁵ 330-ojo TAS 6–7 ir 21 dalys

¹⁶ 330-ojo TAS 7 dalies b punktas

ir atlikti tolesnes audito procedūras taip, kad jos nebūtų orientuotos į audito įrodymų, kurie gali būti patvirtinantys, rinkimą arba audito įrodymų, kurie gali būti prieštaringi, atmetimą (žr. A81–A84 dalį).

19. Kaip reikalaujama pagal 330-ąjį TAS¹⁷, auditorius turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus, kad surinktų pakankamą tinkamų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jei:
- auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad kontrolės priemonės yra efektyvios; arba
 - pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras.

Apskaitinių įverčių atveju, auditoriaus atliekami tokių kontrolės priemonių testai turi būti pritaikyti pagal reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo priežastis. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasikliauna kontrolės priemonių efektyvumu¹⁸ (žr. A85–A89 dalis).

20. Auditoriaus tolesnės audito procedūros, taikomos reikšmingai rizikai, susijusiai su apskaitiniu įverčiu, turi apimti einamuju laikotarpiu atliekamus kontrolės priemonių testus, jei auditorius planuoja pasikliauti tokiomis kontrolės priemonėmis. Jei pagrindinės procedūros taikomos tik kaip atsakas į reikšmingą riziką, tokios procedūros turi apimti detaliuosius testus¹⁹ (žr. A90 dalį).

Audito įrodymų rinkimas iš įvykių, kurie įvyksta iki auditoriaus išvados datos

21. Kai auditoriaus atliekamos tolesnės audito procedūros apima audito įrodymų rinkimą iš įvykių, kurie įvyksta iki auditoriaus išvados datos, auditorius turi įvertinti, ar tokie audito įrodymai yra pakankami ir tinkami reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniu įverčiu, atsižvelgiant į tai, kad aplinkybių ir kitų susijusių sąlygų pasikeitimai tarp įvykio ir vertinimo datos gali turėti įtakos tokių audito įrodymų tinkamumui pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A91–A93 dalis).

Testavimas, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį

22. Testuodamas, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį, auditorius turi į tolesnes audito procedūras įtraukti procedūras, kurios rengiamos ir atliekamos pagal 23–26 dalis, siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su (žr. A94 dalį):
- metodų, reikšmingų prielaidų ir duomenų, kuriuos vadovybė naudojo apskaitiniam įverčiui nustatyti, parinkimu ir taikymu; ir
 - tuo, kaip vadovybė pasirinko įvertį ir parengė susijusią atskleidžiamą informaciją apie įvertinimo neapibrėžtumą.

Metodai

23. Auditorius, taikydamas 22 dalies reikalavimus, susijusius su metodais, tolesnėse audito procedūrose turi atsižvelgti:
- ar pasirinktas metodas yra tinkamas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikoma, ar ankstesniais laikotarpiais taikyto metodo pakeitimai yra tinkami (žr. A95, A97 dalis);

¹⁷ 330-ojo TAS 8 dalis

¹⁸ 330-ojo TAS 9 dalis

¹⁹ 330-ojo TAS 15 ir 21 dalys

- b) ar sprendimuose dėl metodo pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių (žr. A96 dalį);
- c) ar skaičiavimai yra atlikti pagal metodą ir ar jie yra matematiškai tikslūs;
- d) jei vadovybės taikomas metodas yra susijęs su sudėtingu modeliavimu, ar sprendimai buvo taikomi nuosekliai ir ar, kai taikoma (žr. A98–A100 dalis):
 - i) modelio parengimas atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos vertinimo tikslus, yra tinkamas pagal aplinkybes ir, jei taikoma, ankstesniais laikotarpiais taikyto metodo pakeitimai yra tinkami pagal aplinkybes; ir
 - ii) ar modelio rezultatų koregavimai atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos vertinimo tikslus ir yra tinkami pagal aplinkybes; ir
- e) ar taikant metodą buvo išlaikytas reikšmingų prielaidų ir duomenų vientisumas (žr. A101 dalį).

Reikšmingos prielaidos

24. Auditorius, taikdamas 22 dalies reikalavimus, susijusius su reikšmingomis prielaidomis, tolesnėse audito procedūrose turi atsižvelgti:
- a) ar reikšmingos prielaidos yra tinkamos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikoma, ar jų pasikeitimai nuo ankstesnių laikotarpių yra tinkami (žr. A95, A102–A103 dalis);
 - b) ar sprendimuose dėl reikšmingų prielaidų pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių (žr. A96 dalį);
 - c) ar reikšmingos prielaidos yra suderintos tarpusavyje ir su tomis, kurios naudojamos nustatant kitus apskaitinius įverčius, arba su susijusiomis prielaidomis, kurios naudojamos kitose subjekto veiklos srityse remiantis žiniomis, kurias auditorius įgijo audito metu (žr. A104 dalį); ir
 - d) jei taikoma, ar vadovybė ketina imtis konkrečių veiksmų ir turi galimybę tai padaryti (žr. A105 dalį).

Duomenys

25. Auditorius, taikdamas 22 dalies reikalavimus, susijusius su duomenimis, tolesnėse audito procedūrose turi atsižvelgti:
- a) ar duomenys yra tinkami pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikoma, ar jų pasikeitimai nuo ankstesnių laikotarpių yra tinkami (žr. A95, A106 dalis);
 - b) ar sprendimuose dėl duomenų pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių (žr. A96 dalį);
 - c) ar duomenys yra tinkami ir patikimi pagal aplinkybes (žr. A107 dalį); ir
 - d) ar vadovybė tinkamai suprato ar aiškino duomenis, įskaitant tai, ar ji tą darė atsižvelgdama į sutarties sąlygas (žr. A108 dalį).

Vadovybės įverčio bei susijusios atskleidžiamos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą pasirinkimas

26. Auditorius, taikdamas 22 dalies reikalavimus, tolesnėse audito procedūrose turi atsižvelgti, ar vadovybė pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ėmėsi tinkamų veiksmų, kuriais siekė:
- a) suprasti įvertinimo neapibrėžtumą (žr. A109 dalį); ir

- b) reaguoti į įvertinimo neapibrėžtumą pasirinkdama tinkamą įvertį ir parengdama susijusią atskleidžiamą informaciją apie įvertinimo neapibrėžtumą (žr. A110–A114 dalis).
27. Jei, auditoriaus sprendimu, pagrįstu gautais audito įrodymais, vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, siekdama suprasti ar reaguoti į įvertinimo neapibrėžtumą, auditorius turi (žr. A115–A117 dalis):
- a) paprašyti vadovybės atlikti papildomas procedūras, kad auditorius galėtų suprasti įvertinimo neapibrėžtumą arba į jį reaguoti pakartotinai apsvarstydama vadovybės įverčio pasirinkimą arba galimybę pateikti papildomą su įvertinimo neapibrėžtumu susijusią atskleidžiamą informaciją, ir įvertinti vadovybės atsaką (-us) pagal 26 dalį;
- b) nustatyti (jei tai įmanoma) auditoriaus įvertį arba įverčių intervalą pagal 28–29 dalis, jei auditorius nustato, kad vadovybės atsakas į įvertinimo neapibrėžtumą reaguojant į auditoriaus prašymą yra nepakankamas; ir
- c) įvertinti, ar nėra vidaus kontrolės trūkumų, ir komunikuoti apie juos (jei yra) pagal 265-ąją TAS²⁰;

Auditoriaus įverčio ar įverčių intervalo nustatymas

28. Kai auditorius nustato įvertį ar įverčių intervalą, kad galėtų įvertinti vadovybės įvertį ir susijusią atskleidžiamą informaciją apie įvertinimo neapibrėžtumą, įskaitant, jei to reikalaujama pagal 27 dalies b punktą, auditoriaus atliekamos tolesnės audito procedūros turi apimti procedūras, skirtas įvertinti, ar naudojami metodai, prielaidos ar duomenys yra tinkami pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Nepriklausomai nuo to, ar auditorius naudoja vadovybės, ar savo paties metodus, prielaidas ar duomenis, šios tolesnės audito procedūros turi būti parengtos ir atliekamos reaguojant į 23–25 dalyse nurodytus dalykus (žr. A118–A123 dalis).
29. Jei auditorius nustato savo įverčių intervalą, jis privalo:
- a) nustatyti, kad intervalą sudaro tik tos sumos, kurios pagrįstos pakankamais tinkamais audito įrodymais ir kurias auditorius įvertino kaip tinkamas atsižvelgiant į vertinimo tikslus ir kitus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus (žr. A124–A125 dalis); ir
- b) parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų apie įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su finansinėse ataskaitose atskleista informacija, kurioje apibūdintas įvertinimo neapibrėžtumas.

Kiti su audito įrodymais susiję svarstymai

30. Siekdamas surinkti audito įrodymų dėl reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, auditorius, neatsižvelgdamas į tai, kokie informacijos šaltiniai bus naudojami kaip audito įrodymai, turi laikytis atitinkamų 500-ojo TAS reikalavimų.

Jei auditorius naudojami vadovybės eksperto darbu, šio TAS 21–29 dalių reikalavimai jam praverstų vertinant eksperto darbo, kaip audito įrodymų, tinkamumą atitinkamam tvirtinimui pagal 500-ojo TAS 8 dalies c punktą. Vertinant vadovybės eksperto darbą, tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį lemia auditoriaus atliktas eksperto kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo įvertinimas, auditoriaus supratimas apie eksperto atlikto darbo pobūdį ir tai, kiek jis susipažinęs su eksperto kompetencijos sritimi (žr. A126–A132 dalis).

²⁰ 265-asis TAS „Vidaus kontrolės trūkumų komunikavimas už valdymą atsakingiems asmenims ir vadovybei“

Su apskaitiniais įverčiais susijusi atskleidžiama informacija

31. Auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras dėl atskleistos informacijos, susijusios su apskaitiniu įverčiu, išskyrus su 26 dalies b punkte ir 29 dalies b punkte nurodytu įvertinimo neapibrėžtumu susijusią atskleistą informaciją, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų apie įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu.

Galimo vadovybės šališkumo požymiai

32. Auditorius turi įvertinti, ar vadovybės sprendimuose ir nutarimuose dėl apskaitinių įverčių, įtrauktų į finansines ataskaitas, galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių, net jei kiekvienas atskiras toks apskaitinis įvertis yra pagrįstas. Nustatęs galimo vadovybės šališkumo požymių, auditorius įvertina jų poveikį auditui. Vadovybės šališkumas turi apgaulės požymių, kai yra siekiama suklaidinti (žr. A133–A136 dalis).

Bendras vertinimas remiantis atliktomis audito procedūromis

33. Taikydamas 330-ojo TAS reikalavimus²¹ apskaitiniams įverčiams auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir surinktais audito įrodymais, turi vertinti, ar (žr. A137–A138 dalis):
- reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu tebėra tinkamas, įskaitant, kai nustatomi galimo vadovybės šališkumo požymiai;
 - vadovybės nutarimai, susiję su šių apskaitinių įverčių pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose, atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; ir
 - buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų.
34. Atlikdamas vertinimą pagal 33 dalies c punktą auditorius turi atsižvelgti į visus surinktus tinkamus audito įrodymus – tiek patvirtinančius, tiek prieštaraujančius²². Jei auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, jis turi įvertinti poveikį auditui arba auditoriaus nuomonei apie finansines ataskaitas pagal 705-ąjį TAS (persvarstyta)²³.

Apskaitinių įverčių pagrįstumo arba iškraipymo nustatymas

35. Auditorius turi nustatyti tai, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką arba tai, ar jie yra iškraipyti. 450-ajame TAS²⁴ pateiktos rekomendacijos, kaip auditorius gali atskirti iškraipymus (faktinius, vertinimo ar numatomus), kad galėtų įvertinti neištaisytų iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms (žr. A12–A13, A139–A144 dalis).
36. Apskaitinių įverčių atveju auditorius turi vertinti:
- kai taikoma teisingo pateikimo tvarka – ar vadovybė įtraukė atskleidžiamą informaciją (be tos, kurios specialiai reikalaujama pagal šią tvarką), kuri yra būtina, kad finansinės atskaitos kaip visuma būtų teisingai pateiktos²⁵; arba

²¹ 330-ojo TAS 25–26 dalys

²² 500-ojo TAS 11 dalis

²³ 705-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“

²⁴ 450-ojo TAS A6 dalis

²⁵ taip pat žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 14 dalį

- b) kai taikoma atitikties tvarka – ar atskleista informacija yra ta, kuri būtina, kad finansinės ataskaitos nebūtų klaidinančios²⁶.

Rašytiniai pareiškimai

37. Auditorius turi paprašyti vadovybės²⁷ ir, jei taikytina, už valdymą atsakingų asmenų pateikti rašytinius pareiškimus apie tai, ar metodai, reikšmingos prielaidos ir duomenys, naudoti nustatant apskaitinius įverčius ir atskleidžiant susijusią informaciją, yra tinkami, kad pripažinimas, įvertinimas ar informacijos atskleidimas atitiktų taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Auditorius taip pat turi apsvarstyti poreikį gauti rašytinius pareiškimus apie specifinius apskaitinius įverčius, įskaitant susijusius su naudotais metodais, prielaidomis ar duomenimis (žr. A145 dalį).

Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis, vadovybe ar kitomis atitinkamomis šalimis

38. Taikydamas 260-ąją TAS (persvarstyta)²⁸ ir 265-ąją TAS²⁹, auditorius privalo komunikuoti su už valdymą atsakingais asmenimis arba vadovybe apie tam tikrus dalykus, įskaitant reikšmingus kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus ir, atitinkamai, reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus. Tai darydamas auditorius turi apsvarstyti, ar reikia komunikuoti dalykus, jei tokių yra, apie apskaitinius įverčius ir atsižvelgti į tai, ar reikšmingo iškraipymo rizikos priežastys yra susijusios su įvertinimo neapibrėžtumu ar su sudėtingumu, subjektyvumu ar kitų įgimtos rizikos veiksnių poveikiu nustatant apskaitinius įverčius ir atskleidžiant susijusią informaciją. Be to, esant tam tikroms aplinkybėms, pagal įstatymą ar kitus teisės aktus reikalaujama, kad auditorius komunikuotų apie tam tikrus dalykus su kitomis atitinkamomis šalimis, tokiomis kaip reguliuojančiosios ar veiklos rizikos ribojimo priežiūros institucijos (žr. A146–A148 dalis).

Dokumentavimas

39. Į audito dokumentus³⁰ auditorius turi įtraukti: (žr. A149–A152 dalis):
- pagrindinius auditoriaus supratimo apie subjekto ir jo aplinką elementus, įskaitant subjekto vidaus kontrolę, susijusią su subjekto apskaitiniais įverčiais;
 - auditoriaus tolesnių audito procedūrų susiejimą su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu³¹ atsižvelgiant į tokios rizikos įvertinimo priežastis (susijusias su įgimta rizika ar su kontrolės rizika);
 - auditoriaus atsaką (-us), kai vadovybė nesiima tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ir jį reaguotų;
 - galimo vadovybės šališkumo, susijusio su apskaitiniais įverčiais, požymius, jei tokių yra, ir auditoriaus atliktą poveikio auditui vertinimą, kaip to reikalaujama 32 dalyje; ir
 - reikšmingus sprendimus, kuriuos auditorius priima nustatęs, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos kontekste, ar jie yra iškraipyti.

²⁶ taip pat žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 19 dalį

²⁷ 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“

²⁸ 260-ojo TAS (persvarstyto) „Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis“ 16 dalies a punktas

²⁹ 265-ojo TAS 9 dalis

³⁰ 230-ojo TAS „Audito dokumentavimas“ 8–11, A6, A7 ir A10 dalys

³¹ 330-ojo TAS 28 dalies b punktas

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Apskaitinių įverčių pobūdis (žr. 2 dalį)

Apskaitinių įverčių pavyzdžiai

A1. Apskaitinių įverčių, susijusių su ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija, pavyzdžiai:

- atsargų senėjimas;
- ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas;
- infrastruktūros turto vertinimas;
- finansinių priemonių vertinimas;
- besitęsiančių teisminių ginčų rezultatas;
- atidėjiniai tikėtiniems kredito nuostoliams;
- draudimo sutarčių įsipareigojimų vertinimas;
- garantiniai įsipareigojimai;
- pensijų išmokų darbuotojams įsipareigojimai;
- mokėjimai akcijomis;
- turto ar įsipareigojimų, įgytų verslo sujungimo metu, tikroji vertė, įskaitant prestižo ir nematerialiojo turto nustatymą;
- ilgalaikio turto ar nekilnojamojo turto ar įrangos, skirtų parduoti, vertės sumažėjimas;
- nepiniginiai turto ar įsipareigojimų mainai tarp nepriklausomų šalių;
- pajamos, pripažintos pagal ilgalaikes sutartis.

Metodai

A2. Metodas – tai vertinimo metodika, kurią vadovybė naudoja apskaitiniam įverčiui nustatyti pagal reikalaujamą vertinimo pagrindą. Pavyzdžiui, vienas iš pripažintų metodų, taikomų apskaitiniams įverčiams, susijusiems su mokėjimo akcijomis sandoriais, yra teorinės pasirinkimo sandorio pirkimo kainos nustatymas pagal *Black-Scholes* pasirinkimo sandorio kainos nustatymo formulę. Metodas taikomas naudojant skaičiavimo įrankį arba procesą, kartais vadinamą modeliu, ir pasitelkiant prielaidas ir duomenis bei atsižvelgiant į jų tarpusavio ryšius.

Prielaidos ir duomenys

A3. Prielaidos yra susijusios su turima informacija apie tokius dalykus kaip palūkanų normos, diskonto normos pasirinkimas arba sprendimai dėl būsimų sąlygų ar įvykių. Vadovybė gali pasirinkti prielaidą iš daugelio tinkamų alternatyvų. Prielaidos, kurias gali padaryti arba nustatyti vadovybės ekspertas, tampa vadovybės prielaidomis, kai vadovybė jomis naudojasi apskaitiniams įverčiams nustatyti.

A4. Šiame TAS, duomenys – tai informacija, kurią galima gauti tiesiogiai stebint arba iš subjekto išorės šalies. Informacija, gauta taikant duomenų analizės ar aiškinimo būdus, laikoma išvestiniais

duomenimis, kai tokie metodai turi nusistovėjusį teorinį pagrindą ir todėl mažiau reikia vadovybės sprendimo. Kitais atvejais tokia informacija laikoma prielaida.

A5. Duomenų pavyzdžiai yra:

- kainos, dėl kurių susitarta rinkos sandoriuose;
- gamybinės mašinos veikimo laikas arba pagamintos produkcijos kiekiai;
- ankstesnių laikotarpių kainos ar kitos sutartyse numatytos sąlygos, pavyzdžiui, sutartinė palūkanų norma, mokėjimo grafikas ir paskolos sutartyje numatytas terminas;
- į ateitį orientuota informacija, pvz., ekonominės ar pelno prognozės, gautos iš išorės informacijos šaltinio, arba
- būsima palūkanų norma, nustatyta išankstinių sandorių palūkanų normos (išvestiniai duomenys) interpoliacijos būdu.

A6. Duomenų galima gauti iš įvairių šaltinių. Pavyzdžiui, duomenis galima:

- parengti organizacijoje ar išorėje;
- gauti iš sistemos, kurioje yra didžioji knyga ar kiti apskaitos registrai, arba iš kitų sistemų;
- rasti sutartyse; arba
- rasti įstatymuose ar reguliuojančiųjų institucijų reikalavimuose.

Apimties keičiamumas (žr. 3 dalį)

A7. A20–A22, A63, A67 ir A84 dalyse pateikiamos gairės dėl šio TAS reikalavimų taikymo priklausomai nuo apimties keičiamumo.

Pagrindinės šio TAS sąvokos

Įgimtos rizikos veiksniai (žr. 4 dalį)

A8. Įgimtos rizikos veiksniai – tai įvykiams arba sąlygoms būdingos ypatybės, veikiančios tvirtinimo apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumą iškraipymui dėl apgaulės ar klaidos prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones³². 1 priede išsamiau paaiškintas šių įgimtos rizikos veiksnių pobūdis ir jų tarpusavio ryšiai nustatant apskaitinius įverčius ir juos pateikiant finansinėse ataskaitose.

A9. Įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu³³, auditorius, be įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo ir subjektyvumo, taip pat atsižvelgia į tai, kiek, įgimtos rizikos veiksniai, nurodyti 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame) (išskyrus įvertinimo neapibrėžtumą, sudėtingumą ir subjektyvumą), veikia tvirtinimų dėl apskaitinių įverčių jautrumą iškraipymui. Šiais papildomais įgimtos rizikos veiksniais yra:

- atitinkamų finansinių ataskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių arba taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų pasikeitimas, dėl kurio gali tekti keisti metodą, prielaidas ar duomenis, naudotus nustatant apskaitinį įvertį;

³² 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 12 dalies f punktas

³³ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 dalis

- jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo arba kitų apgaulės rizikos veiksnių, jeigu jie turi įtakos įgimtai rizikai, nustatant apskaitinį įvertį;
- neapibrėžtumas, išskyrus įvertinimo neapibrėžtumą.

Kontrolės rizika (žr. 6 dalį)

A10. Auditoriui, vertinančiam kontrolės riziką tvirtinimų lygmeniu pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), reikia atsižvelgti į tai, ar jis planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus. Kai auditorius svarsto, ar atlikti kontrolės efektyvumo testus, auditoriaus įvertinimas, kad kontrolės priemonės yra efektyviai parengtos ir yra įdiegtos, pagrindžia jo lūkesčius dėl kontrolės priemonių efektyvumo, siekiant suplanuoti jų testus.

Profesinis skepticizmas (žr. 8 dalį)

A11. A60, A95, A96, A137 ir A139 dalys yra dalių, kuriose apibūdinama, kaip auditorius gali laikytis profesinio skepticizmo principo, pavyzdžiai. A152 dalyje pateikiamos gairės dėl to, kaip galima būtų dokumentuoti, kaip auditorius laikosi profesinio skepticizmo principo, ir pateikiami šio standarto specifinių dalių pavyzdžiai, kurių dokumentavimas gali pateikti įrodymų apie profesinio skepticizmo principo laikymąsi.

Sąvoka „pagrįstas“ (žr. 9, 35 dalis)

A12. Kiti svarstyti dalykai, kurie gali būti svarbūs auditoriui, kai jis svarsto, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, yra šie:

- ar duomenys ir prielaidos, naudojami nustatant apskaitinį įvertį, yra suderinti tarpusavyje ir su tais, kurie naudojami nustatant kitus apskaitinius įverčius arba kurie naudojami kitose verslo srityse; ir
- ar nustatant apskaitinį įvertį atsižvelgiama į tinkamą informaciją, kaip to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A13. 9 dalyje vartojamas terminas „taikomi tinkamai“ reiškia taikymą tokiu būdu, kuris ne tik atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, bet ir atspindi sprendimus, kurie yra suderinti su vertinimo pagrindo, numatyto tokioje tvarkoje, tikslu.

Apibrėžtys

Apskaitinis įvertis (žr. 12 dalies a punktą)

A14. Apskaitiniai įverčiai – tai piniginės sumos, kurios gali būti susijusios su finansinėse ataskaitose pripažintomis ar atskleistomis ūkinių operacijų grupėmis ar sąskaitų likučiais. Apskaitiniai įverčiai taip pat apima pinigines sumas, įtrauktas į atskleidžiamą informaciją arba naudojamas priimant sprendimus dėl pripažinimo ar atskleidimo, susijusio su ūkinių operacijų grupe ar sąskaitos likučiu.

Auditoriaus įvertis arba auditoriaus įverčių intervalas (žr. 12 dalies b punktą)

A15. Auditoriaus įvertis arba įverčių intervalas gali būti naudojami apskaitiniam įverčiui įvertinti tiesiogiai (pavyzdžiui, atidėjinys vertės sumažėjimo nuostoliams ar įvairių rūšių finansinių priemonių tikroji vertė) arba netiesiogiai (pavyzdžiui, suma, kuri turi būti naudojama kaip reikšminga apskaitinio įverčio prielaida). Auditorius gali taikyti panašų principą nustatydamas sumas ar sumų intervalą, kad galėtų

įvertinti nepiniginį duomenų straipsnį ar prielaidą (pavyzdžiui, numatomą turto naudingo tarnavimo laiką).

Įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 12 dalies c punktą)

A16. Ne visiems apskaitiniams įverčiams būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas. Pavyzdžiui, tam tikri finansinių ataskaitų straipsniai gali turėti aktyvią ir atvirą rinką, suteikiančią lengvai gaunamą ir patikimą informaciją apie faktinių sandorių kainas. Tačiau įvertinimo neapibrėžtumas gali būti net ir tuo atveju, kai vertinimo metodas ir duomenys yra tinkamai apibrėžti. Pavyzdžiui, vertybinių popierių, kotiruojamų aktyvioje ir atviroje rinkoje, vertinimą rinkos kaina gali reikėti koreguoti, jei turimas akcijų paketas yra reikšmingas arba jam taikomi prekybos apribojimai. Be to, įvertinimo neapibrėžtumui įtakos gali turėti konkrečiu metu vyraujančios bendros ekonominės sąlygos, pavyzdžiui, nelikvidumas tam tikroje rinkoje.

Vadovybės šališkumas (žr. 12 dalies d punktą)

A17. Finansinės atskaitomybės tvarkose dažnai reikalaujama neutralumo, t. y. atsisakyti šališkumo. Įvertinimo neapibrėžtumas lemia subjektyvumą nustatant apskaitinį įvertį. Esant subjektyvumui, iškyla būtinybė vadovybei priimti sprendimą ir atsiranda jautrumas tyčiniam ar netyčiniam vadovybės šališkumui (pavyzdžiui, dėl motyvacijos siekti norimo tikslinio pelno rodiklio ar kapitalo santykio). Apskaitinio įverčio jautrumas vadovybės šališkumui didėja priklausomai nuo to, kiek subjektyviai nustatomas apskaitinis įvertis.

Apskaitinio įverčio rezultatas (žr. 12 dalies f punktą)

A18. Kai kurie apskaitiniai įverčiai, priklausomai nuo pobūdžio, neduoda rezultato, kuris būtų svarbus auditoriaus darbui, atliekamam pagal šį TAS. Pavyzdžiui, apskaitinis įvertis gali būti pagrįstas rinkos dalyvių suvokimu tam tikru laiko momentu. Todėl kaina, už kurią parduodamas turtas ar perduodami įsipareigojimai, gali skirtis nuo susijusio apskaitinio įverčio, nustatyto finansinių ataskaitų datą, nes laikui bėgant rinkos dalyvių vertės supratimas keičiasi.

Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla

Subjekto ir jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas (žr. 13 dalį)

A19. 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 19–27 dalyse reikalaujama, kad auditorius suprastų tam tikrus dalykus apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą. Šio TAS 13 dalies reikalavimai yra konkrečiau susiję su apskaitiniais įverčiais ir grindžiami platesniais 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) reikalavimais.

Apimties keičiamumas

A20. Auditoriaus procedūrų, kurias jis atlieka siekdamas suprasti subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, susijusius su subjekto apskaitiniais įverčiais, pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis gali daugiau ar mažiau priklausyti nuo to, koku mastu atskiras (-i) dalykas (-i) yra taikomas (-i) pagal aplinkybes. Pavyzdžiui, jeigu subjektas gali būti sudaręs kelis sandorius arba gali būti kitų įvykių ar sąlygų, dėl kurių reikia nustatyti apskaitinius įverčius, gali būti paprasta taikyti taikomus finansinės atskaitomybės reikalavimus ir gali nebūti svarbių priežiūros veiksmų. Be to, apskaitiniai įverčiai gali būti nustatomi nepriimant reikšmingų sprendimų ir toks jų procesas gali būti ne toks sudėtingas. Tokiomis aplinkybėmis apskaitiniai įverčiai

gali būti mažiau priklausomi nuo įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių arba gali būti mažiau jų veikiami, be to, kontrolės veiksmų komponente gali būti mažiau nustatytų kontrolės priemonių. Tokiu atveju auditoriaus atliekamos rizikos nustatymo ir įvertinimo procedūros greičiausiai bus ne tokios išplėstinės ir atliekamos pirmiausia pateikiant paklausimus vadovybei, kuriai priskirta atitinkama atsakomybė už finansines ataskaitas, pavyzdžiui, atliekant paprastas vadovybės nustatomų apskaitinių įverčių proceso nuoseklias peržiūras (taip pat ir tada, kai vertinama, ar nustatytos šio proceso kontrolės priemonės yra parengtos efektyviai, ir nustatant, ar jos buvo įdiegtos).

- A21. Priešingu atveju, apskaitiniai įverčiai gali būti nustatomi vadovybei priimant reikšmingus sprendimus, todėl toks jų procesas gali būti sudėtingas ir jo metu gali tekti naudoti sudėtingus modelius. Be to, subjektas gali turėti pažangesnę informacinę sistemą ir naudoti labiau išplėstines apskaitinių įverčių kontrolės priemones. Tokiomis aplinkybėmis apskaitiniai įverčiai gali labiau priklausyti nuo įvertinimo neapibrėžtumo, subjektyvumo, sudėtingumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių arba gali būti jų veikiami. Tokiu atveju auditoriaus atliekamų rizikos įvertinimo procedūrų pobūdis ar atlikimo laikas gali skirtis arba jos gali būti labiau išplėstinės nei A20 dalyje nurodytomis aplinkybėmis atliekamos rizikos įvertinimo procedūros.
- A22. Subjektų, tarp kurių gali būti daug mažesnių subjektų, vykdančių tik paprastą verslą, atveju gali būti svarbūs šie svarstymai:
- apskaitiniams įverčiams svarbūs procesai gali būti nesudėtingi, nes verslo veikla yra paprasta, arba reikalingiems įverčiams gali būti būdingas mažesnis įvertinimo neapibrėžtumas;
 - apskaitiniai įverčiai gali būti nustatomi kitur nei didžioji knyga ir apskaitos registrai, jų parengimo kontrolės priemonės gali būti ribotos ir juos rengiant savininkas vadovas gali turėti didelę įtaką. Auditoriui gali tekti atsižvelgti į savininko vadovo vaidmenį nustatant apskaitinius įverčius tiek, kai nustatoma reikšmingo iškraipymo rizika, tiek, kai svarstoma vadovybės šališkumo rizika.

Subjektas ir jo aplinka

Subjekto sandoriai ir kiti įvykiai arba sąlygos (žr. 13 dalies a punktą)

A23. Aplinkybių pokyčiai, dėl kurių gali tekti nustatyti apskaitinius įverčius arba juos keisti, gali būti kai:

- subjektas sudaro naujo tipo sandorius;
- pasikeičia sandorių sąlygos; arba
- įvyksta nauji įvykiai ar atsiranda naujos sąlygos.

Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai (žr. 13 dalies b punktą)

A24. Auditoriaus turimas supratimas apie taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus suteikia pagrindą aptarimams su vadovybe ir, jei taikytina, su už valdymą atsakingais asmenimis apie tai, kaip vadovybė įgyvendino taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, kurie susiję su apskaitiniais įverčiais, ir apie tai, ar auditorius nustatė, kad jie buvo tinkamai įgyvendinami. Toks supratimas taip pat gali praversti auditoriui komunikuojant su už valdymą atsakingais asmenimis, kai auditorius svarsto svarbią apskaitos praktiką, kuri yra priimtina pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, tačiau nėra tinkamiausia subjekto aplinkybėmis³⁴.

³⁴ 260-ojo TAS (persvarstyto) 16 dalies a punktas

A25. Siekdamas tą suprasti, auditorius gali stengtis išsiaiškinti, ar:

- taikoma finansinės atskaitomybės tvarka:
 - nustato tam tikrus apskaitinių įverčių pripažinimo kriterijus arba vertinimo metodus;
 - apibrėžia tam tikrus kriterijus, pagal kuriuos leidžiama arba reikalaujama vertinti tikraja verte, pavyzdžiui, atsižvelgiant į vadovybės ketinimus imtis atitinkamų su turtu ar įsipareigojimais susijusių veiksmų; arba
 - apibrėžia reikalaujamą arba siūlomą atskleisti informaciją, įskaitant atskleidžiamą informaciją apie sprendimus, prielaidas ar kitus su apskaitiniais įverčiais susijusius įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius; ir
- pasikeitus taikomai finansinės atskaitomybės tvarkai taip pat reikia pakeisti subjekto apskaitos politiką, susijusią su apskaitiniais įverčiais.

Priežiūros veiksniai (žr. 13 dalies c punktą)

A26. Priežiūros veiksniai (jei tokių yra), kurie yra svarbūs apskaitiniams įverčiams, supratimas gali praversti auditoriui nustatant taikomas priežiūros tvarkas (pavyzdžiui, priežiūros tvarkas, kurias bankų ar draudimo sektoriuose nustato veiklos rizikos ribojimo priežiūros institucijos) ir tai, ar tokia (-ios) priežiūros tvarka (-os):

- nurodo apskaitinių įverčių pripažinimo sąlygas arba vertinimo metodus, arba pateikia su jais susijusias gaires;
- be taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, nurodo arba pateikia gaires apie tai, kokią informaciją atskleisti;
- nurodo sritis, kuriose galimas vadovybės šališkumas, siekiant įvykdyti priežiūros reikalavimus; arba
- apima priežiūros tikslais keliamus reikalavimus, kurie neatitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, ir tai gali rodyti galimą reikšmingo iškraipymo riziką. Pavyzdžiui, kai kurios reguliuojančiosios institucijos gali siekti paveikti minimalius atidėjinių tikėtiniems kredito nuostoliams lygius, kurie viršija pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujamus lygius.

Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos, kuri, auditorius tikisi, bus įtraukta į subjekto finansines ataskaitas, pobūdis (žr. 13 dalies d punktą)

A27. Turėdamas supratimą apie apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos, kurie, auditorius tikisi, bus įtraukti į subjekto finansines ataskaitas, pobūdį auditorius galės suprasti tokių apskaitinių įverčių vertinimo pagrindą ir atskleidžiamos informacijos, kuri gali būti svarbi, pobūdį ir apimtį. Auditorius gali remtis tokiu supratimu pasitarimuose su vadovybe apie tai, kaip vadovybė nustato apskaitinius įverčius.

Subjekto vidaus kontrolės sistema

Priežiūros ir valdysenos pobūdis bei apimtis (žr. 13 dalies e punktą)

A28. Taikant 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)³⁵, auditoriaus supratimas apie subjekte įdiegtos vadovybės finansinės atskaitomybės proceso, susijusio su apskaitiniais įverčiais, priežiūros ir valdysenos pobūdį ir apimtį gali būti svarbus auditoriui, kad jis galėtų atlikti reikiamą įvertinimą, ar:

- vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, sukūrė ir puoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą; ir
- kontrolės aplinka suteikia tinkamą pagrindą veikti kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir dydį; ir
- kontrolės trūkumai, nustatyti kontrolės aplinkoje nekenkia kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams.

A29. Auditorius gali išsiaiškinti tai, ar už valdymą atsakingi asmenys:

- turi įgūdžių ar žinių suprasti tam tikro metodo ar modelio, taikomo apskaitiniams įverčiams nustatyti, ypatybes, arba su apskaitiniu įverčiu susijusią riziką, pavyzdžiui, su metodu ar informacinėmis technologijomis, naudojamomis apskaitiniams įverčiams nustatyti, susijusią riziką;
- turi įgūdžių ir žinių suprasti, ar vadovybė nustatė apskaitinius įverčius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- yra nepriklausomi nuo vadovybės, turi informacijos, reikalingos laiku įvertinti, kaip vadovybė nustatė apskaitinius įverčius, ir galių kvestionuoti vadovybės veiksmus, kai, paaiškėja, kad šie veiksmai yra nepakankami ar netinkami;
- prižiūri vadovybės apskaitinių įverčių nustatymo procesą, įskaitant modelių taikymą; arba
- prižiūri vadovybės vykdomą stebėseną. Tai gali apimti priežiūros ir peržiūros procedūras, skirtas aptikti ir ištaisyti bet kokius apskaitinių įverčių kontrolės priemonių parengimo ar veikimo efektyvumo trūkumus.

A30. Už valdymą atsakingų asmenų vykdomos priežiūros supratimas gali būti svarbus, kai yra apskaitinių įverčių:

- dėl kurių vadovybė privalo priimti reikšmingą sprendimą, taip reaguodama į subjektyvumą;
- kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas;
- kuriuos sudėtinga nustatyti, pavyzdžiui, dėl plataus informacinių technologijų taikymo, didelių duomenų kiekių arba naudojamų kelių duomenų šaltinių, arba prielaidų su sudėtingais tarpusavio ryšiais;
- kurių, palyginti su ankstesniais laikotarpiais, metodas, prielaidos ar duomenys pasikeitė arba turėjo pasikeisti; arba
- kurie susiję su reikšmingomis prielaidomis.

³⁵ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 21 dalies a punktas

Vadovybės specialių įgūdžių ar žinių taikymas, įskaitant vadovybės ekspertų pasitelkimą (žr. 13 dalies f punktą)

A31. Auditorius gali apsvarstyti, ar esant toliau nurodytoms aplinkybėms didėja tikimybė, kad vadovybei gali tekti pasitelkti ekspertą³⁶:

- dalyko, kurį reikia įvertinti, specifinis pobūdis, pavyzdžiui, apskaitinis įvertis gali būti mineralų ar angliavandenilių išteklių matavimai gavybos pramonėje arba sudėtingų sutarties sąlygų taikymo tikėtinų rezultatų vertinimas;
- sudėtingo pobūdžio modeliai, kuriuos reikia taikyti, siekiant laikytis atitinkamų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, pavyzdžiui, tai gali būti taikytina 3 lygio tikrųjų verčių nustatymo atvejais³⁷.
- neįprasto pobūdžio ar retai pasitaikančios sąlygos, sandoriai ar įvykiai, dėl kurių būtina nustatyti apskaitinį įvertį.

Subjekto rizikos įvertinimo procesas (žr. 13 dalies g punktą)

A32. Supratęs, kaip subjekto rizikos įvertinimo procese nustatoma su apskaitiniais įverčiais susijusi rizika ir kaip į ją reaguojama, auditorius gali apsvarstyti šiuos pakeitimus:

- taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, susijusių su apskaitiniais įverčiais;
- duomenų šaltinių, kurie yra svarbūs nustatant apskaitinius įverčius arba kurie gali turėti įtakos naudojamų duomenų patikimumui, prieinamumo ar pobūdžio;
- subjekto informacinių sistemų arba IT aplinkos; ir
- pagrindinių darbuotojų.

A33. Dalykai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti, siekdamas suprasti tai, kaip vadovybė nustatė jautrumą iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės nustatant apskaitinius įverčius ir kaip į jį reaguoja, apima tai, ar vadovybė nustatė ir, jei taip, kaip ji:

- skiria ypatingą dėmesį metodų, prielaidų ir duomenų, naudojamų nustatant apskaitinius įverčius, pasirinkimui ar taikymui;
- stebi pagrindinius veiklos rodiklius, kurie gali rodyti neįprastus ar nenuoseklius veiklos rezultatus, palyginti su ankstesniais ar biudžete numatytais rezultatais arba kitais žinomais veiksniais;
- nustato finansines ar kitas paskatas, kurios gali būti šališkumo motyvu;
- stebi, ar reikia keisti metodus, reikšmingas prielaidas ar duomenis, naudojamus nustatant apskaitinius įverčius;
- nustato tinkamą modelių, taikomų nustatant apskaitinius įverčius, priežiūrą ir peržiūrą;
- reikalauja dokumentuoti reikšmingų sprendimų dėl apskaitinių įverčių pagrindimą arba nepriklausomą jų peržiūrą.

³⁶ 500-ojo TAS 8 dalis

³⁷ Žr., pavyzdžiui, 13-ąjį tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (TFAS) „Tikrosios vertės nustatymas“

Subjekto informacinė sistema, susijusi su apskaitiniais įverčiais (žr. 13 dalies h punkto i papunktį)

A34. Reikšmingos ūkinių operacijų grupės, įvykiai ir sąlygos, kuriems taikomas 13 dalies h punktas, yra tokie patys kaip ūkinių operacijų grupės, įvykiai ir sąlygos, susiję su apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija, kuriems taikomas 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 25 dalies a punktas. Siekdamas suprasti subjekto informacinę sistemą, susijusią su apskaitiniais įverčiais, auditorius gali apsvarstyti tai:

- ar apskaitiniai įverčiai atsiranda registruojant įprastines ir pasikartojančias ūkines operacijas ar dėl neįprastų ar nepasikartojančių ūkinių operacijų;
- kaip informacinė sistema užtikrina apskaitinių įverčių, ypač susijusių su įsipareigojimais, ir susijusios atskleidžiamos informacijos išsamumą.

A35. Audito metu auditorius gali nustatyti ūkinių operacijų grupes, įvykius arba sąlygas, dėl kurių iškyla būtinybė nustatyti apskaitinius įverčius ir atskleisti susijusią informaciją, kurių vadovybė nenustatė. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyto) aptartos aplinkybės, kai auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nenustatė, įskaitant pasekmes auditoriaus atliekamam subjekto rizikos įvertinimo proceso vertinimui³⁸.

Vadovybės atliekamas atitinkamų metodų, prielaidų ir duomenų šaltinių identifikavimas (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio a pastraipą)

A36. Jei vadovybė pakeitė apskaitinio įverčio nustatymo metodą, gali būti svarstoma, ar naujasis metodas yra, pavyzdžiui, tinkamesnis, ar jis pats yra atsakas į subjektą veikiančius aplinkos ar aplinkybių pokyčius arba į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų ar priežiūros aplinkos pokyčius, taip pat tai, ar vadovybė turi kitą pagrįstą priežastį.

A37. Jei vadovybė nepakeitė apskaitinio įverčio nustatymo metodo, gali būti svarstoma, ar atsižvelgiant į esamą aplinką ar aplinkybes būtų tinkama toliau naudoti ankstesnius metodus, prielaidas ir duomenis.

Metodai (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio a pastraipos i paragrafą)

A38. Taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje gali būti nurodytas metodas, taikytinas apskaitiniam įverčiui nustatyti. Tačiau dažnai taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje nėra nurodomas vienas metodas arba pagal reikalaujamą vertinimo pagrindą yra numatoma arba leidžiama naudoti alternatyvius metodus.

Modeliai

A39. Vadovybė gali parengti ir įdiegti specifines kontrolės priemones, susijusias su modeliais, naudojamais apskaitiniams įverčiams nustatyti, neatsižvelgiant į tai, ar tai yra vadovybės, ar išorės modeliai. Kai pačiam modeliui būdingas didesnis sudėtingumas ar subjektyvumas, pavyzdžiui, tikėtinų kredito nuostolių modeliui arba tikrosios vertės modeliui, naudojančiam 3 lygmens duomenis, yra didesnė tikimybė, kad kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į tokį sudėtingumą ar subjektyvumą, bus nustatomos kaip svarbios auditui. Kai modeliams būdingas sudėtingumas, taip pat yra didesnė tikimybė, kad duomenų vientisumą užtikrinančios kontrolės priemonės bus pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyto) identifikuotos kontrolės priemonės. Veiksniai, į kuriuos auditoriui būtų tikslinga atsižvelgti, kad jis galėtų suprasti modelį ir su juo susijusias nustatytas kontrolės priemones, yra šie:

³⁸ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 22 dalies b punktas

- kaip vadovybė nustato, kad modelis yra tinkamas ir tikslus;
- modelio patvirtinimas arba grįžtamasis testavimas (angl. *back testing*), įskaitant tai, ar modelis yra patvirtinamas prieš pradėdant jį naudoti ir ar jis reguliariai pakartotinai patvirtinamas, siekiant nustatyti, ar jį galima toliau naudoti pagal paskirtį. Subjekto atliekamo modelio patvirtinimo metu gali būti vertinama:
 - modelio formalus patikimumas;
 - modelio matematinis vientisumas; ir
 - duomenų tikslumas ir išsamumas bei modelyje naudojamų duomenų ir prielaidų tinkamumas;
- kaip modelis yra tinkamai ir laiku keičiamas bei modifikuojamas atsižvelgiant į rinkos ar kitų sąlygų pokyčius, taip pat ar yra laikomasi tinkamos modelio keitimo kontrolės politikos;
- ar modelio rezultatai koreguojami ir ar tokie koregavimai (tam tikrose veiklos srityse jie vadinami perdengimais (angl. *overlays*) yra tinkami esamomis aplinkybėmis pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Kai koregavimai nėra tinkami, jie gali būti galimo vadovybės šališkumo rodikliais; ir
- ar modelis yra tinkamai dokumentuotas, įskaitant jo numatytą taikymą, apribojimus, pagrindinius parametrus, reikalingus duomenis ir prielaidas, bet kokio atlikto patvirtinimo rezultatus ir bet kokių modelio rezultatų koregavimų pobūdį ir pagrindą.

Prielaidos (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio a pastraipos ii paragrafą)

A40. Auditorius, siekdamas suprasti, kaip vadovybė pasirinko prielaidas apskaitiniams įverčiams nustatyti, gali, pavyzdžiui, apsvarstyti šiuos dalykus:

- pagrindą, kuriuo remdamasi vadovybė pasirinko prielaidas, ir tokį pasirinkimą pagrindžiančius dokumentus. Taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje gali būti nurodyti prielaidų pasirinkimo kriterijai ar gairės;
- vadovybės vertinimą, ar prielaidos yra tinkamos ir išsamios;
- kai taikoma, kaip vadovybė nustato, kad prielaidos yra suderintos tarpusavyje, su tomis, kurios taikomos nustatant kitus apskaitinius įverčius arba kitose subjekto veiklos srityse, ar su kitais dalykais, kurie yra:
 - vadovybės kontroliuojami (pavyzdžiui, prielaidos dėl remonto planų, kurie turi įtakos nustatant turto naudingo tarnavimo laiką), ir tai, ar jie atitinka subjekto verslo planus bei išorės aplinką; ir
 - vadovybės nekontroliuojami (pavyzdžiui, prielaidos dėl palūkanų normų, mirtingumo rodiklių, galimų teisinių ir priežiūros veiksmų);
- taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, susijusius su prielaidų atskleidimu.

A41. Prielaidos dėl tikrosios vertės apskaitinių įverčių skiriasi priklausomai nuo duomenų šaltinių ir jas pagrindžiančių sprendimų pagrindo, pavyzdžiui:

- a) nuo tų, kurie parodo, ką rinkos dalyviai naudotų nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą, parengtą pagal rinkos duomenis, surinktus iš nuo subjekto nepriklausomų šaltinių;

- b) nuo tų, kurie atspindi subjekto priimtus sprendimus dėl to, kokias prielaidas naudotų rinkos dalyviai nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą, parengtą remiantis geriausiais tam tikromis aplinkybėmis prieinamais duomenimis.

Tačiau praktikoje a ir b skirtumai ne visada gali būti akivaizdūs, o norint juos atskirti reikia suprasti duomenų šaltinius ir prielaidą pagrindžiančių sprendimų pagrindą. Be to, vadovybei gali tekti pasirinkti iš daugelio skirtingų prielaidų, kurias naudoja skirtingi rinkos dalyviai.

- A42. Prielaidos, taikomos nustatant apskaitinius įverčius, šiame TAS nurodomos kaip reikšmingos prielaidos, jei pagrįstas prielaidos pasikeitimas gali daryti reikšmingą poveikį apskaitinio įverčio vertinimui. Siekiant parodyti, kiek vertinimas kinta priklausomai nuo vienos ar daugiau prielaidų, naudotų nustatant apskaitinį įvertį, gali būti naudojama jautrumo analizė.

Neaktyvios arba nelikvidžios rinkos

- A43. Kai rinkos yra neaktyvios arba nelikvidžios, auditoriaus supratimas apie tai, kaip vadovybė pasirenka prielaidas, gali apimti supratimą, ar vadovybė:

- įgyvendino tinkamas metodo pritaikymo tokiomis aplinkybėmis strategijas. Toks pritaikymas gali apimti modelio pakeitimus arba naujų pagal aplinkybes tinkamų modelių sukūrimą;
- turi reikiamų įgūdžių ar žinių turinčių išteklių, kurie, prireikus, skubiai pritaikytų ar parengtų modelį, įskaitant tokioms aplinkybėms tinkamos vertinimo metodikos parinkimą;
- turi išteklių, kurie nustato rezultatų intervalą atsižvelgdami į susijusius neapibrėžtumus, pavyzdžiui, atlikdami jautrumo analizę;
- turi priemonių, skirtų įvertinti (kai taikoma), kaip pablogėjusios rinkos sąlygos paveikė subjekto veiklą, aplinką ir susijusią verslo riziką, taip pat įvertinti poveikį subjekto apskaitiniams įverčiams tokiomis aplinkybėmis; ir
- tinkamai supranta, kaip tokiomis aplinkybėmis gali skirtis kainų duomenys, gauti iš konkrečių išorės informacijos šaltinių, ir jų svarba.

Duomenys (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio a pastraipos iii paragrafą)

- A44. Auditorius, siekdamas suprasti, kaip vadovybė atrenka duomenis, kuriais grindžiami apskaitiniai įverčiai, gali apsvarstyti šiuos dalykus:

- duomenų pobūdį ir šaltinius, įskaitant informaciją, gautą iš išorės informacijos šaltinio;
- kaip vadovybė įvertina, ar duomenys yra tinkami;
- duomenų tikslumą ir išsamumą;
- naudojamų duomenų suderinamumą su ankstesnių laikotarpių duomenimis;
- IT taikomųjų programų ar kitų subjekto IT aplinkos aspektų, naudojamų duomenims gauti ir apdoroti, sudėtingumą, įskaitant, kai tai susiję su didelio kiekio duomenų tvarkymu;
- kaip duomenys gaunami, perduodami ir apdorojami ir kaip užtikrinamas jų vientisumas.

Kaip vadovybė supranta įvertinimo neapibrėžtumą ir kaip į jį reaguoja (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio b–c pastraipas)

A45. Auditoriui būtų tinkama atsižvelgti į tokius dalykus, kaip tai, ar vadovybė supranta įvertinimo neapibrėžtumo lygį ir kaip tai supranta, pavyzdžiui:

- ar ir, jei taip, kaip vadovybė nustatė alternatyvius metodus, reikšmingas prielaidas ar duomenų šaltinius, kurie yra tinkami atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- ar ir, jei taip, kaip vadovybė apsvarstė alternatyvius rezultatus, pavyzdžiui, atlikdama jautrumo analizę, kad nustatytų reikšmingų prielaidų ar duomenų, naudotų nustatant apskaitinį įvertį, pokyčių poveikį.

A46. Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimuose gali būti nurodyta, kaip pasirinkti vadovybės įvertį iš pagrįstai galimų vertinimo rezultatų. Finansinės atskaitomybės tvarkose gali būti pripažįstama, kad tinkama suma yra ta, kuri yra tinkamai pasirinkta iš pagrįstai galimų vertinimo rezultatų, o kai kuriais atvejais jose gali būti nurodoma, kad tinkamiausia suma gali būti šio intervalo viduryje.

A47. Pavyzdžiui, 13-ame TFAS nurodyta³⁹, kad jei tikroji vertė nustatoma taikant kelias vertinimo metodikas, gauti rezultatai (t. y. atitinkami tikrosios vertės duomenys) įvertinami atsižvelgiant į tuose rezultatuose pateiktų verčių intervalo pagrįstumą. Nustatoma tikroji vertė – tai tam intervalui priklausanti vertė, kuri labiausiai atitinka tikrąją vertę tam tikromis aplinkybėmis. Kitais atvejais taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje gali būti nurodoma naudoti pagrįstai galimų vertinimo rezultatų vidurkį, pasvertą dėl visų tikimybių, arba vertinimo sumą, kuri yra labai tikėtina arba kuri yra labiau tikėtina, nei netikėtina.

A48. Taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje gali būti nurodyti reikalavimai dėl informacijos atskleidimo ar informacijos atskleidimo tikslai, susiję su apskaitiniais įverčiais. Kai kurie subjektai gali pasirinkti atskleisti papildomą informaciją. Tokia atskleidžiama informacija ar informacijos atskleidimo tikslai gali, pavyzdžiui, apimti:

- naudotą įvertinimo metodą, įskaitant bet kokį taikomą modelį ir jo pasirinkimo pagrindą;
- informaciją, gautą remiantis modeliais arba atliekant kitus skaičiavimus, naudojamus nustatyti įverčius, pripažintus arba atskleistus finansinėse ataskaitose, įskaitant informaciją, susijusią su tuose modeliuose naudojamais pagrindiniais duomenimis ir prielaidomis, pavyzdžiui:
 - viduje padarytas prielaidas; arba
 - duomenis, tokius kaip palūkanų normos, veikiamos veiksmų, kurių subjektas nekontroliuoja;
- bet kokio įvertinimo metodo pasikeitimo, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, rezultatus;
- įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius;
- informaciją apie tikrąją vertę;
- informaciją apie jautrumo analizes, gautas iš finansinių modelių, kai tokia informacija parodo, kad vadovybė apsvarstė alternatyvias prielaidas.

A49. Kai kuriais atvejais pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti

³⁹ 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 63 dalis

specifinę su įvertinimo neapibrėžtumu susijusią informaciją, pavyzdžiui:

- informaciją apie prielaidas dėl būsimų ir kitų pagrindinių įvertinimo neapibrėžtumo šaltinių, kai dėl tokio neapibrėžtumo padidėja turto ir įsipareigojimų balansinių verčių reikšmingo koregavimo pasibaigus laikotarpiui tikimybė ar mastas. Tokie reikalavimai gali būti apibūdinami tokiomis sąvokomis kaip *pagrindiniai įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai* arba *labai svarbūs apskaitiniai įverčiai*. Jie gali būti susiję su apskaitiniais įverčiais, dėl kurių vadovybė turi priimti sunkiausius, subjektyviausius ar sudėtingiausius sprendimus. Daugėjant duomenų ir prielaidų, nuo kurių priklauso būsimasis įvertinimo neapibrėžtumas išsprendimas, tokie sprendimai gali tapti subjektyvesni ir sudėtingesni, o dėl to kylančių turto ir įsipareigojimų balansinių verčių reikšmingų koregavimų tikimybė gali išaugti. Gali būti atskleista, pavyzdžiui, tokia informacija:
 - prielaidos arba kito įvertinimo neapibrėžtumo pobūdis;
 - balansinių sumų jautrumas naudotiems metodams ir prielaidoms, įskaitant tokio jautrumo priežastis;
 - numatomas neapibrėžtumo išsprendimas, taip pat pagrįstai galimų padarinių atitinkamo turto ir įsipareigojimų balansinėms vertėms mastas; ir
 - ankstesnių prielaidų dėl šio turto ir įsipareigojimų keitimo paaiškinimas, jeigu neapibrėžtumas lieka neišspręstas;
- galimų padarinių intervalas ir prielaidos, naudotos nustatyti intervalą;
- specifinė informacija, tokia kaip:
 - informacija apie tikrosios vertės apskaitinių įverčių reikšmingumą subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams; ir
 - informacija apie rinkos neaktyvumą ar nelikvidumą;
- kokybinė atskleidžiama informacija, tokia kaip rizikos poveikis ir jos atsiradimo būdas, subjekto tikslai, rizikos valdymo politikos ir procedūros, rizikos įvertinimo metodai ir visi šių kokybinių parametrų pokyčiai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu;
- kiekybinė informacija, tokia kaip rizikos poveikio subjektui mastas, atskleidžiama remiantis informacija, pateikta subjekto viduje pagrindiniams vadovaujantiems darbuotojams, įskaitant kredito riziką, likvidumo riziką ir rinkos riziką.

Kontrolės priemonės, taikomos vadovybės nustatomų apskaitinių įverčių procesui (žr. 13 dalies i punktą)

A50. Auditoriaus sprendimas, kurį jis priima siekdamas identifikuoti kontrolės priemones kontrolės veiksmų komponente, kaip ir būtinybė įvertinti tokių kontrolės priemonių parengimą ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos, yra susiję su vadovybės procesu, apibūdintu 13 dalies h punkto ii papunktyje. Auditorius gali neidentifikuoti kontrolės priemonių, susijusių su visais 13 dalies h punkto ii papunktyje nurodytais aspektais.

A51. Siekdamas identifikuoti kontrolės priemones ir įvertinti jų parengimą bei nustatyti, ar jos buvo įdiegtos, auditorius gali apsvarstyti:

- kaip vadovybė nustato duomenų, naudojamų apskaitiniams įverčiams parengti, tinkamumą, įskaitant tais atvejais, kai vadovybė naudoja išorės informacijos šaltinį arba duomenis, gautus ne iš didžiosios knygos ir apskaitos registru;

- atitinkamo lygmens vadovybės ir, jei reikia, už valdymą atsakingų asmenų nustatytų apskaitinių įverčių, įskaitant jiems rengti naudotų prielaidų ar duomenų, peržiūrą ir patvirtinimą;
- asmenų, atsakingų už apskaitinių įverčių nustatymą, ir asmenų, sudarančių susijusius subjekto sandorius, pareigų atskyrimą, įskaitant tai, ar priskiriant atsakomybę tinkamai atsižvelgiama į subjekto ir jo gaminių ar paslaugų pobūdį. Pavyzdžiui, didelės finansų įstaigos atveju atskiriant pareigas gali būti numatyta nepriklausoma funkcija, kuriai priskiriama atsakomybė už subjekto finansinių produktų tikrosios vertės nustatymą ir patvirtinimą, atliekamą asmenų, kurių darbo apmokėjimas nesusijęs su tokiais produktais;
- kontrolės priemonių parengimo efektyvumą. Paprastai vadovybei gali būti sunkiau parengti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į subjektyvumą ir įvertinimo neapibrėžtumą taip, kad būtų efektyviai užkirstas kelias reikšmingiems iškreipimams arba jie būtų nustatyti ir ištaisyti, nei parengti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į sudėtingumą. Kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į subjektyvumą ir įvertinimo neapibrėžtumą, gali apimti daugiau rankinių elementų, kurie gali būti mažiau patikimi nei automatizuotos kontrolės priemonės, nes vadovybė juos gali lengviau apeiti, ignoruoti ar nepaisyti. Kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į sudėtingumą, parengimo efektyvumas gali skirtis priklausomai nuo priežasčių, lemiančių sudėtingumą, ir sudėtingumo pobūdžio. Pavyzdžiui, gali būti lengviau parengti efektyvesnes kontrolės priemones, susijusias su įprastai naudojamu metodu arba su duomenų vientisumu.

A52. Kai vadovybė, nustatydamą apskaitinį įvertį, plačiai naudoja informacines technologijas (IT), identifikuotos kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente, tikėtina, apims bendrąsias IT kontrolės priemones ir informacijos apdorojimo kontrolės priemones. Tokios kontrolės priemonės gali būti atsakas į riziką, susijusią su:

- tuo, ar IT taikomosios programos ar kiti IT aplinkos aspektai yra pakankamai pajėgūs ir tinkamai sukonfigūruoti apdoroti didelius duomenų kiekius;
- sudėtingais skaičiavimais taikant metodą. Kai sudėtingoms operacijoms apdoroti reikalingos IT taikomosios programos, jos yra reguliariai derinamos, ypač kai tarp IT taikomųjų programų nėra automatinų sąsajų arba kai jos gali būti reguliuojamos rankiniu būdu;
- tuo, ar modelių parengimas ir kalibravimas yra vertinamas periodiškai;
- tuo, ar išsamūs ir tikslūs duomenys apie apskaitinius įverčius eksportuojami iš subjekto dokumentų arba išorinių informacijos šaltinių;
- duomenimis, įskaitant išsamų ir tikslų duomenų perdavimą subjekto informacinėje sistemoje, bet kokių duomenų, naudojamų nustatant apskaitinius įverčius, pakeitimų tinkamumą, duomenų vientisumo ir saugumo užtikrinimą;
- rizika, susijusia su duomenų apdorojimu ar registravimu, kai naudojami išorės informacijos šaltiniai;
- tuo, ar vadovybė taiko prieigos prie atskirų modelių, jų keitimo ir priežiūros kontrolės priemones, siekdama išlaikyti griežtą akredituotų modelių versijų audito seką ir apsaugoti nuo neleistinos prieigos prie šių modelių arba jų keitimo; ir
- tuo, ar yra tinkamų informacijos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, perkėlimo į didžiąją knygą kontrolės priemonių, įskaitant tinkamas apskaitos įrašų kontrolės priemones.

A53. Kai kuriose veiklos srityse, tokiose kaip bankininkystė ar draudimas, terminas „valdysena“ gali būti vartojamas apibūdinti veiklai kontrolės aplinkoje, subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos

procesui ir kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams, kaip apibūdinta 315-jame TAS (2019 m. persvarstyame)⁴⁰.

- A54. Subjektuose, turinčiuose vidaus audito funkciją atliekančių asmenų, auditoriui gali būti ypač naudinga juos pasitelkti, kad jis galėtų suprasti:
- vadovybės naudojamų apskaitinių įverčių pobūdį ir mastą;
 - kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į riziką, susijusią su apskaitiniams įverčiams nustatyti naudojamais duomenimis, prielaidomis ir modeliais, parengimą ir įdiegimą;
 - subjekto informacinės sistemos, naudojamos parengti duomenis, kuriais grindžiami apskaitiniai įverčiai, aspektus; ir
 - kaip nustatoma, įvertinama ir valdoma nauja rizika, susijusi su apskaitiniais įverčiais.

Ankstesnių apskaitinių įverčių nustatymo rezultatų peržiūra arba pakartotinis jų įvertinimas (žr. 14 dalį)

- A55. Atliekant ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų peržiūrą arba pakartotinį įvertinimą (retrospektyvinė peržiūra) galima nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, kai ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatai gaunami einamuoju laikotarpiu perleidus arba realizavus turtą arba įsipareigojimus, arba tokie rezultatai yra pakartotinai įvertinami einamojo laikotarpio tikslais. Atlikdamas retrospektyvinę peržiūrą auditorius gali:
- gauti informacijos apie vadovybės ankstesnio įvertinimo proceso efektyvumą, kai remdamasis tokiu procesu auditorius gali surinkti audito įrodymų apie tikėtiną vadovybės dabartinio įvertinimo proceso efektyvumą;
 - surinkti audito įrodymų apie dalykus, pavyzdžiui, pakeitimų, kuriuos gali reikėti atskleisti finansinėse ataskaitose, priežastis;
 - gauti informacijos apie su apskaitiniais įverčiais susijusį sudėtingumą ar įvertinimo neapibrėžtumą;
 - gauti informacijos apie apskaitinių įverčių jautrumą galimam vadovybės šališkumui arba informacijos, kuri gali būti tokio šališkumo požymiu. Remdamasis profesinio skepticizmo principu auditorius gali identifikuoti tokias aplinkybes ar sąlygas ir nustatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.
- A56. Atliekant retrospektyvinę peržiūrą galima surinkti audito įrodymų, pagrindžiančių reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą einamuoju laikotarpiu. Tokia retrospektyvinė peržiūra gali apimti apskaitinius įverčius, kurie buvo nustatyti praėjusio laikotarpio finansinės atskaitomybės tikslais, arba kelis laikotarpius arba trumpesnį laikotarpį (pavyzdžiui, pusmetį ar ketvirtį). Kai kuriais atvejais, kai apskaitinio įverčio rezultatas nustatomas per ilgesnį laikotarpį, gali būti tikslinga atlikti retrospektyvinę kelių laikotarpių peržiūrą.
- A57. Retrospektyvinė vadovybės sprendimų ir prielaidų, susijusių su reikšmingais apskaitiniais įverčiais, peržiūra yra privaloma pagal 240-ąjį TAS⁴¹. Praktiniu požiūriu, ankstesnių apskaitinių įverčių peržiūrą, kaip rizikos įvertinimo procedūrą, pagal šį TAS auditorius gali atlikti kartu su peržiūra, kuri privaloma pagal 240-ąjį TAS.

⁴⁰ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3 priedas

⁴¹ 240-ojo TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 32 dalies b punkto ii papunktis

- A58. Auditorius, remdamasis ankstesniu savo atliktu reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimu, pavyzdžiui, jei vienos ar kelių rūšių rizika įvertinta kaip aukštesnė įgimta rizika, gali nuspręsti, kad reikia atlikti išsamesnę retrospektyvinę peržiūrą. Atlikdamas išsamią retrospektyvinę peržiūrą, auditorius, jei įmanoma, gali skirti ypatingą dėmesį duomenų ir reikšmingų prielaidų, naudotų nustatant ankstesnius apskaitinius įverčius, poveikiui. Kita vertus, pavyzdžiui, apskaitinių įverčių, kurie atsiranda registruojant įprastines ir pasikartojančias operacijas, atveju auditorius gali nuspręsti, kad analitinių procedūrų, kaip rizikos įvertinimo procedūrų, pakanka peržiūros tikslais.
- A59. Tikrosios vertės ir kitų apskaitinių įverčių nustatymo tikslas, pagrįstas dabartinėmis sąlygomis nustatymo dieną, susijęs su vertės atitinkamu laiko momentu supratimu, jis gali reikšmingai ir sparčiai kisti, kadangi aplinka, kurioje subjektas veikia, taip pat keičiasi. Todėl atlikdamas peržiūrą auditorius daugiausia dėmesio gali skirti informacijos, susijusios su reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymu ir įvertinimu, rinkimui. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais supratimas apie rinkos dalyvių prielaidų, turėjusių įtakos praėjusio laikotarpio tikrosios vertės apskaitinių įverčių rezultatams, pakeitimus gali nesuteikti tinkamų audito įrodymų. Tokiu atveju audito įrodymus galima surinkti išsiaiškinant tiek prielaidų rezultatus (pavyzdžiui, pinigų srautų prognozes), tiek tai, kiek efektyvus ankstesnis vadovybės įvertinimo procesas, kuriuo remiantis nustatoma ir įvertinama reikšmingo iškraipymo rizika einamuoju laikotarpiu.
- A60. Skirtumas tarp apskaitinio įvertinimo rezultatų ir praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose pripažintos sumos nebūtinai yra praėjusio laikotarpio finansinių ataskaitų iškraipymas. Tačiau toks skirtumas gali būti laikomas iškraipymu, jei, pavyzdžiui, skirtumas atsiranda dėl informacijos, kurios turėjo vadovybė, kai buvo rengiamos praėjusio laikotarpio finansinės ataskaitos, arba informacijos, kuri, kaip galima pagrįstai tikėtis, galėjo būti gauta ir tinkamai panaudota atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką⁴². Toks skirtumas gali kelti abejonių dėl vadovybės proceso, skirto atsižvelgti į informaciją nustatant apskaitinį įvertį. Dėl to auditorius gali iš naujo įvertinti bet kokį planą atlikti susijusių kontrolės priemonių testus ir susijusį kontrolės rizikos įvertinimą arba gali nustatyti, kad dėl šio dalyko reikia surinkti įtikinamesnių audito įrodymų. Daugelyje finansinės atskaitomybės tvarkų pateikiamos gairės, kaip atskirti apskaitinių įverčių pakeitimus, kurie yra iškraipymai, nuo pakeitimų, kurie nėra iškraipymai, ir kokios apskaitos tvarkos laikytis kiekvienu atveju.

Specialieji įgūdžiai arba žinios (žr. 15 dalį)

- A61. Dalykai, kurie gali turėti įtakos auditoriaus apsisprendimui, ar užduoties grupė privalo turėti specialių įgūdžių arba žinių, yra, pavyzdžiui⁴³:
- tam tikro verslo ar veiklos srities apskaitinių įverčių pobūdis (pavyzdžiui, naudingųjų iškasenų telkiniai, žemės ūkio paskirties turtas, sudėtingos finansinės priemonės, draudimo sutarties įsipareigojimai);
 - įvertinimo neapibrėžtumo lygis;
 - naudoto metodo ar modelio sudėtingumas;
 - taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, reikalavimų sudėtingumas, įskaitant tai, ar yra sričių, kurios yra skirtingo aiškinimo ar skirtingos praktikos objektu, arba sričių, kuriose apskaitiniai įverčiai yra nenuosekliai nustatomi;

⁴² 560-ojo TAS „Pobalansiniai įvykiai“ 14 dalis

⁴³ 220-ojo TAS „Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė“ 14 dalis ir 300-ojo TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“ 8 dalies e punktas

- procedūros, kurias auditorius ketina atlikti reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką;
- poreikis priimti sprendimus dėl dalykų, kurie nėra nurodyti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- sprendimo, kurį reikia priimti, siekiant pasirinkti duomenis ir prielaidas, lygis;
- subjekto informacinių technologijų naudojimo nustatant apskaitinius įverčius sudėtingumas ir mastas.

Asmenų, turinčių specialių įgūdžių ir žinių, dalyvavimo pobūdis, laikas ir mastas audito metu gali skirtis.

- A62. Auditorius gali neturėti specialių įgūdžių ar žinių, kurių reikia, kai dalykas nėra susijęs su apskaitos ar audito sritimi (pavyzdžiui, vertinimo įgūdžių), todėl jis gali pasitelkti auditoriaus ekspertą⁴⁴.
- A63. Daugumai apskaitinių įverčių nustatyti nebūtina turėti specialių įgūdžių ar žinių. Pavyzdžiui, specialių įgūdžių ar žinių gali neprireikti paprastam atsargų senėjimui apskaičiuoti. Tačiau, auditorius gali nuspręsti, kad, pavyzdžiui, bankų sektoriaus įstaigos tikėtiniems kredito nuostoliams ar draudimo bendrovės įsipareigojimams pagal draudimo sutartį nustatyti būtina turėti specialių įgūdžių ar žinių.

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas (žr. 4, 16 dalis)

- A64. Reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, nustatymas ir įvertinimas tvirtinimų lygmeniu yra svarbus visiems apskaitiniams įverčiams, įskaitant ne tik tuos, kurie pripažįstami finansinėse ataskaitose, bet ir tuos, kurie yra atskleidžiami finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.
- A65. 200-ojo TAS A42 dalyje teigiama, kad TAS dažniausiai nurodoma „reikšmingo iškraipymo rizika“, o ne atskirai įgimta rizika ir kontrolės rizika. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame) reikalaujama įgimtą riziką ir kontrolės riziką įvertinti atskirai, kad būtų galima parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu⁴⁵, įskaitant reikšmingą riziką pagal 330-ąjį TAS.
- A66. Nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką ir įvertindamas apskaitinių įverčių įgimtą riziką pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)⁴⁶, auditorius turi atsižvelgti įgimtos rizikos veiksnius, kurie veikia įautrumą tvirtinimų iškraipimui, ir tai, kaip jie veikia. Auditorius, svarstydamas įgimtos rizikos veiksnius, taip pat gali gauti informacijos, kurią galima panaudoti:
- įvertinant iškraipymo tikimybę ir mastą (t. y. kai įgimta rizika vertinama įgimtos rizikos spektre); ir
 - nustatant reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimo priežastis ir tai, kad atlikdamas tolesnes procedūras pagal 18 dalį auditorius atsižvelgia į tokias priežastis.
- Įgimtų rizikos veiksnių tarpusavio ryšiai išsamiau paaiškinti 1 priede.
- A67. Priežastis, dėl kurių auditorius įvertina įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu, gali lemti vienas arba keli tokie įgimtos rizikos veiksniai kaip įvertinimo neapibrėžtumai, sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai. Pavyzdžiui:

⁴⁴ 620-asis TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“

⁴⁵ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 ir 34 dalys

⁴⁶ 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 dalies a punktas

- a) gali būti sunku atlikti tikėtinų kredito nuostolių apskaitinį įvertinimą, nes tikėtinų kredito nuostolių negalima tiesiogiai stebėti, todėl gali tekti taikyti sudėtingą modelį. Modelyje gali būti naudojamas rinkinys sudėtingų istorinių duomenų ir prielaidų apie būsimus pokyčius pagal įvairius konkrečiam subjektui būdingus scenarijus, kuriuos gali būti sunku numatyti. Tikėtinų kredito nuostolių apskaitiniai įverčiai taip pat gali būti susiję su dideliu įvertinimo neapibrėžtumu ir reikšmingu subjektyvumu priimant sprendimus dėl būsimų įvykių ar sąlygų. Panašios nuostatos taikomos ir draudimo sutarčių įsipareigojimams;
 - b) subjektui, turinčiam daug įvairių rūšių atsargų, gali prireikti sudėtingų sistemų ir procesų nustatyti pasenusių atsargų vertės sumažėjimo apskaitinį įvertį, tačiau, atsižvelgiant į atsargų pobūdį, jis gali būti susijęs su nedideliu subjektyvumu ir įvertinimo neapibrėžtumu;
 - c) kiti apskaitiniai įverčiai gali būti nesudėtingi, bet susiję su dideliu įvertinimo neapibrėžtumu ir būtinybe priimti reikšmingą sprendimą, pavyzdžiui, apskaitinis įvertis, kurį nustatant reikia priimti vieną svarbų sprendimą dėl įsipareigojimo, kurio suma priklauso nuo teismo ginčo baigties.
- A68. Skirtingų įverčių įgimtos rizikos veiksnių svarba ir reikšmingumas gali būti nevienodas. Atitinkamai, įgimtos rizikos veiksniai atskirai arba kartu gali daryti mažesnę poveikį paprastiesiems apskaitiniams įverčiams, o auditorius gali nustatyti mažesnę riziką arba įvertinti įgimtą riziką arčiau žemesniosios įgimtos rizikos spektro ribos.
- A69. Ir atvirkščiai, įgimtos rizikos veiksniai atskirai arba kartu gali daryti didesnę poveikį sudėtingiems apskaitiniams įverčiams ir dėl to auditorius gali įvertinti įgimtą riziką arčiau aukštesniosios įgimtos rizikos spektro ribos. Tokių apskaitinių įverčių atveju, auditoriaus svarstymas dėl įgimtos rizikos veiksnių poveikio, tikėtina, turės tiesioginės įtakos nustatytos reikšmingo iškraipymo rizikos rūšių skaičiui ir jos pobūdžiui, tokios rizikos įvertinimui ir galiausiai audito įrodymų, reikalingų reaguoti į įvertintą riziką, įtikinamumui. Be to, tokių apskaitinių įverčių atveju, auditoriui gali būti ypač svarbu laikytis profesinio skepticizmo principo.
- A70. Įvykiai, įvykę po finansinių ataskaitų datos, gali suteikti papildomos informacijos, kuri yra svarbi auditoriaus atliekamam reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimui. Pavyzdžiui, apskaitinio įverčio nustatymo rezultatas gali paaiškėti audito metu. Tokiais atvejais auditorius gali įvertinti arba peržiūrėti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimą⁴⁷, neatsižvelgdamas į tai, kaip įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui, susijusiam su apskaitinių įverčių. Įvykiai, įvykę po finansinių ataskaitų datos, taip pat gali turėti įtakos tam, kokį apskaitinio įverčio testavimo metodą auditorius pasirinks pagal 18 dalį. Pavyzdžiui, paprasto premijų kaupimo atveju, kai premijos pasirinktiems darbuotojams skaičiuojamos tiesiogiai kaip procentinis dydis nuo darbo užmokesčio, auditorius gali padaryti išvadą, kad apskaitinis įvertis yra sąlyginai mažai sudėtingas ar subjektyvus, todėl gali įvertinti įgimtą riziką arčiau žemesniosios įgimtos rizikos spektro ribos. Jei premijos mokamos pasibaigus laikotarpiui, tai gali būti pakankamu tinkamu audito įrodymu dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu.
- A71. Auditorius kontrolės riziką gali įvertinti įvairiais būdais, priklausomai nuo pageidaujamo audito būdų ar metodikų. Kontrolės rizikos įvertinimas gali būti išreikštas kokybiniais kriterijais (pavyzdžiui, kontrolės rizika įvertinta kaip didžiausia, vidutinė, mažiausia) arba auditoriaus lūkesčiais dėl kontrolės priemonės (-ių) efektyvumo reaguojant į nustatytą riziką, t. y. planuojamą pasiklovimą kontrolės priemonių efektyvumu. Pavyzdžiui, jei kontrolės rizika įvertinta kaip didžiausia, auditorius nenumato

⁴⁷ 315-ojo TAS (persvarstyto) 31 dalis

pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu. Jei kontrolės rizika įvertinta kaip mažesnė nei maksimali, auditorius numato pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu.

Įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 16 dalies a punktą)

A72. Atsižvelgdamas į tai, kiek apskaitinis įvertis priklauso nuo įvertinimo neapibrėžtumo, auditorius gali apsvarstyti:

- ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujama:
 - nustatant apskaitinį įvertį taikyti metodą, kuris iš esmės pasižymi dideliu įvertinimo neapibrėžtumu. Pavyzdžiui, pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama naudoti nestebimus duomenis;
 - naudoti prielaidas, kurios iš esmės pasižymi dideliu įvertinimo neapibrėžtumu, pavyzdžiui, prielaidas, kurių prognozavimo laikotarpis yra ilgas, ar prielaidas, kurios grindžiamos nestebimais duomenimis, ir todėl, kurias vadovybei yra sunku parengti, arba naudoti įvairias tarpusavyje susijusias prielaidas;
 - atskleisti informaciją apie įvertinimo neapibrėžtumą.
- verslo aplinką. Subjektas gali veikti rinkoje, kurioje yra sumaištis ar galimų sutrikimų (pavyzdžiui, dėl didelių valiutų kursų pokyčių ar neaktyvių rinkų), todėl apskaitinis įvertis gali priklausyti nuo duomenų, kuriuos nėra lengva stebėti;
- ar vadovybė turi galimybę (arba vadovybei praktiškai įmanoma, kiek tai leidžiama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką):
 - tiksliai ir patikimai numatyti praeityje sudaryto sandorio realizavimą ateityje (pavyzdžiui, sumą, kuri bus sumokėta pagal neapibrėžtą sutarties sąlygą) arba būsimų įvykių ar sąlygų įvykimą ir poveikį (pavyzdžiui, būsimų kredito nuostolių sumą arba draudimo žalos sureguliuavimo sumą ir laiką); arba
 - gauti tikslią ir išsamią informaciją apie dabartinę būklę (pavyzdžiui, informaciją apie vertinimo požymius, kurie atspindėtų rinkos dalyvių požiūrį finansinių ataskaitų datą, siekiant nustatyti tikrąją vertę).

A73. Finansinėse ataskaitose pripažintos ar atskleistos apskaitinio įverčio sumos dydis pats savaime nėra jautrumo iškraipymui rodiklis, nes, pavyzdžiui, apskaitinis įvertis gali būti sumažintas.

A74. Kai kuriomis aplinkybėmis įvertinimo neapibrėžtumas gali būti per didelis pagrįstam apskaitiniam įverčiui nustatyti. Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti draudžiama pripažinti straipsnį finansinėse ataskaitose arba jį vertinti tikrąja verte. Tokiais atvejais gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi ne tik su tuo, ar apskaitinis įvertis turėtų būti pripažintas, ar jis turėtų būti įvertintas tikrąja verte, bet ir su atskleidžiamos informacijos pagrįstumu. Jei yra tokių apskaitinių įverčių, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti apskaitinius įverčius ir su jais susijusį įvertinimo neapibrėžtumą (žr. A112–A113, A143–A144 dalis).

A75. Kai kuriais atvejais su apskaitiniu įverčiu susijęs įvertinimo neapibrėžtumas gali sukelti rimtų abejonų dėl subjekto gebėjimo tęsti veiklą. 570-ajame TAS (persvarstytame)⁴⁸ nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės, taikytini šioms aplinkybėms.

⁴⁸ 570-asis TAS (persvarstytas) „Veiklos tęstinumas“

Sudėtingumas arba subjektyvumas (žr. 16 dalies b punktą)

Sudėtingumo poveikio metodo pasirinkimui ir taikymui mastas

A76. Atsižvelgdamas į tai, kiek sudėtingumas veikia metodo, skirto apskaitiniam įverčiui nustatyti, pasirinkimą ir taikymą, auditorius gali apsvarstyti:

- ar vadovybei reikia specialių įgūdžių ar žinių, kurie gali rodyti, kad metodas, taikytas apskaitiniam įverčiui nustatyti, iš esmės yra sudėtingas ir todėl apskaitiniam įverčiui gali būti būdingas didesnis jautrumas reikšmingam iškraipymui. Jautrumas reikšmingam iškraipymui gali būti didesnis, jei vadovybė sukūrė modelį subjekto viduje neturėdama tam pakankamai patirties arba jei taiko modelį, kuris nėra pripažintas arba plačiai naudojamas konkrečioje veiklos srityje ar aplinkoje;
- pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujamą vertinimo pagrindo pobūdį, dėl kurio gali tekti taikyti sudėtingą metodą, kuriam reikia kelių istorinių ir į ateitį orientuotų duomenų šaltinių ar prielaidų, tarpusavyje susietų daugybės ryšių. Pavyzdžiui, nustatant atidėjinius tikėtiniams kredito nuostoliams gali tekti priimti sprendimą dėl būsimų kredito grąžinimų ir kitų pinigų srautų remiantis praeities duomenimis ir į ateitį orientuotomis prielaidomis. Panašiai, vertinant draudimo sutarties įsipareigojimą, gali tekti priimti sprendimą dėl būsimų draudimo sutarties mokėjimų, kurie turi būti prognozuojami remiantis ankstesne patirtimi ir dabartinėmis bei tikėtinomis ateities tendencijomis.

Sudėtingumo poveikio duomenų atrankai ir naudojimui mastas

A77. Atsižvelgdamas į tai, kiek sudėtingumas veikia duomenų, skirtų apskaitiniam įverčiui nustatyti, pasirinkimą ir naudojimą, auditorius gali apsvarstyti:

- duomenų gavimo proceso sudėtingumą, atsižvelgdamas į duomenų šaltinio tinkamumą ir patikimumą. Duomenys iš tam tikrų šaltinių gali būti patikimesni nei iš kitų. Be to, konfidencialumo ar nuosavybės apsaugos tikslais kai kurie išorės informacijos šaltiniai neatskleidžia informacijos (arba atskleidžia tik jos dalį), kuri gali būti svarbi svarstant jų teikiamų duomenų patikimumą, pavyzdžiui, naudojamų pagrindinių duomenų šaltiniai arba tai, kaip jie buvo kaupiami ir apdorojami;
- būdingą duomenų vientisumo užtikrinimo sudėtingumą. Kai yra didelis duomenų kiekis ir keli duomenų šaltiniai, gali būti sudėtinga išlaikyti duomenų, skirtų apskaitiniam įverčiui nustatyti, vientisumą;
- poreikį aiškinti sudėtingas sutarties sąlygas. Pavyzdžiui, pinigų įplaukos ar išmokos, susidaranti dėl taikomų komercinio tiekėjo ar kliento nuolaidų, gali būti nustatomos atsižvelgiant į labai sudėtingas sutarties sąlygas, kurioms suprasti ar aiškinti reikia specifinės patirties ar kompetencijos.

Subjektyvumo poveikio metodo, prielaidų ar duomenų pasirinkimui ir taikymui mastas

A78. Atsižvelgdamas į tai, kiek subjektyvumas veikia metodų, prielaidų ar duomenų pasirinkimą ir taikymą, auditorius gali apsvarstyti:

- kiek taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje nėra nurodoma naudoti vertinimo būdus, koncepcijas, metodikas ir veiksnius taikant įvertinimo metodą;

- neapibrėžtumą, susijusį su suma ar laiku, įskaitant prognozės laikotarpio trukmę. Suma ir laikas lemia įgimtą įvertinimo neapibrėžtumą, todėl vadovybei, siekiančiai pasirinkti įvertį, gali tekti priimti sprendimą, o tai, savo ruožtu, sudaro galimybę vadovybei būti šališkai. Pavyzdžiui, apskaitiniam įverčiui, apimančiam į ateitį orientuotas prielaidas, gali būti būdingas didelis subjektyvumas, lemiantis jautrumą vadovybės šališkumui.

Kiti įgimtos rizikos veiksniai (žr. 16 dalies b punktą)

A79. Su apskaitiniu įverčiu susijęs subjektyvumo lygis veikia apskaitinio įverčio jautrumą iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai. Pavyzdžiui, kai apskaitiniam įverčiui būdingas didelis subjektyvumas, tikėtina, kad apskaitinis įvertis bus jautresnis iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės, o tai gali lemti daugybę galimų vertinimo rezultatų. Iš jų vadovybė gali atrinkti tokį įvertį, kuris yra netinkamas pagal aplinkybes arba kuriam netinkamą įtaką daro netyčinis ar tyčinis vadovybės šališkumas, ir dėl to jis gali būti iškraipytas. Atliekant tęstinius auditus, galimo vadovybės šališkumo požymiai, kurie buvo nustatyti ankstesnių laikotarpių auditų metu, gali turėti įtakos einamojo laikotarpio planavimo ir rizikos įvertinimo procedūroms.

Reikšminga rizika (žr. 17 dalį)

A80. Auditorius, atlikęs įgimtos rizikos įvertinimą atsižvelgdamas į tai, kiek apskaitinis įvertis priklauso nuo įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių arba yra jų veikiamas, gali nustatyti, ar kurios nors rūšies nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika yra reikšminga rizika.

Atsakai į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką

Auditoriaus tolesnės audito procedūros (žr. 18 dalį)

A81. Rengdamas ir atlikdamas tolesnes audito procedūras auditorius gali naudoti bet kurį iš trijų testavimo būdų (atskirai arba kartu), išvardytų 18 dalyje. Pavyzdžiui, kai apskaitiniam įverčiui nustatyti naudojamoms kelios prielaidos, auditorius gali nuspręsti kiekvienai testuojamai prielaidai taikyti skirtingą testavimo būdą.

Tinkamų audito įrodymų – tiek patvirtinančių, tiek prieštaraujančių – rinkimas

A82. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, apima informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams⁴⁹. Siekiant nešališkai surinkti audito įrodymų, gali tekti įrodymus rinkti iš kelių subjekto vidaus ir išorės šaltinių. Tačiau auditorius neprivalo atlikti išsamios paieškos, kad nustatytų visus galimus audito įrodymų šaltinius.

A83. Pagal 330-ąjį TAS reikalaujama, kad auditorius surinktų tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo yra aukštesnė auditoriaus įvertinta rizika⁵⁰. Todėl audito įrodymų pobūdžio ar kiekio įvertinimas gali būti svarbesnis, kai su apskaitiniu įverčiu susijusi įgimta rizika yra įvertinama arčiau aukštesniosios įgimtos rizikos spektro ribos.

Apimties keičiamumas

A84. Auditoriaus tolesnių audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai turi įtakos, pavyzdžiui:

⁴⁹ 500-ojo TAS A1 dalis

⁵⁰ 330-ojo TAS 7 dalies b punktas ir A19 dalis

- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, turinti įtakos reikalingų audito įrodymų įtikinamumui ir veikianti auditoriaus pasirinktą apskaitinio įverčio audito metodą. Pavyzdžiui, įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su buvimo ar vertinimo tvirtinimais, gali būti mažesnė premijų, kurios tiesiogiai kaupiamos ir kurios išmokamos darbuotojams iš karto pasibaigus laikotarpiui, atveju. Tokiu atveju auditoriui būtų paprasčiau rinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus atliekant įvykių, kurie įvyko iki auditoriaus išvados datos, vertinimą, o ne naudojant kitus testavimo būdus;
- įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastys.

Kai auditorius ketina pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu (žr. 19 dalį)

- A85. Kontrolės priemonių efektyvumo testai gali būti tinkami, kai įgimta rizika vertinama kaip didesnė įgimtos rizikos spektre, įskaitant reikšmingą riziką. Taip gali būti, kai apskaitinis įvertis priklauso nuo arba yra veikiamas didelio sudėtingumo. Kai apskaitinis įvertis yra veikiamas didelio subjektyvumo ir todėl vadovybė turi priimti reikšmingą sprendimą, auditoriui, dėl įgimtų kontrolės priemonių efektyvaus parengimo apribojimų, gali tekti daugiau dėmesio skirti pagrindinėms procedūroms, o ne kontrolės priemonių efektyvumo testams.
- A86. Nustatydamas su apskaitiniais įverčiais susijusių kontrolės priemonių efektyvumo testų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, auditorius gali atsižvelgti į tokius veiksnius:
- sandorių pobūdį, dažnį ir apimtį;
 - kontrolės priemonių parengimo efektyvumą, įskaitant tai, ar kontrolės priemonės yra tinkamai parengtos reaguoti į įvertintą įgimtą riziką, ir valdysenos tvirtumą;
 - tam tikrų kontrolės priemonių svarbą bendriems kontrolės tikslams ir subjekte vykstantiems procesams, įskaitant ūkinių operacijų palaikymo informacinės sistemos sudėtingumą;
 - kontrolės priemonių stebėseną ir nustatytus vidaus kontrolės trūkumus;
 - rizikos, į kurią reaguoti skirtos kontrolės priemonės, pobūdis, pavyzdžiui, kontrolės priemonės, susijusios su sprendimo priėmimu, palyginti su pagrindžiančių duomenų kontrolės priemonėmis;
 - kontrolės veikloje dalyvaujančių asmenų kompetencija;
 - kontrolės veiksmų atlikimo dažnis; ir
 - kontrolinės veiksmų atlikimo įrodymai.

Kai pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras

- A87. Kai kuriose veiklos srityse, pavyzdžiui, finansinių paslaugų srityje, vadovybė plačiai naudoja IT verslo veiklai vykdyti. Todėl labiau tikėtina, kad kyla su apskaitiniais įverčiais susijusi rizika, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras.
- A88. Aplinkybės, kai kyla rizika, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, gali, pavyzdžiui, susidaryti:
- kai kontrolės priemonės yra būtinos sušvelninti riziką, susijusią su informacijos, gautos ne iš didžiosios knygos ir apskaitos registru, inicijavimu, registravimu, apdorojimu ar pateikimu;

- kai informacija, pagrindžianti vieną ar daugiau tvirtinimų, inicijuojama, registruojama, apdorojama arba pateikiama elektroniniu būdu. Tikėtina, kad toks atvejis gali būti, kai yra atliekama daug sandorių ar yra didelis kiekis duomenų, arba kai yra taikomas sudėtingas modelis, pagal kurį informacijos tikslumui ir išsamumui užtikrinti būtina plačiai naudoti informacines technologijas. Finansų įstaigai ar komunalinių paslaugų subjektui gali reikėti suformuoti kompleksinį atidėjinį tikėtiniams kredito nuostoliams. Pavyzdžiui, komunalinių paslaugų subjekto duomenys, naudojami formuojant atidėjinį tikėtiniams kredito nuostoliams, gali apimti daugybę nedideles likučių sumas, kurios susidaro dėl didelio sandorių skaičiaus. Esant tokioms aplinkybėms auditorius gali padaryti išvadą, kad netestuojant kontrolės priemonių, taikomų modeliui, pagal kurį formuojamas atidėjinys tikėtiniams kredito nuostoliams, nebus galima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų.

Tokiais atvejais audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas gali priklausyti nuo informacijos tikslumo ir išsamumo kontrolės priemonių efektyvumo.

- A89. Pagal įstatymą ar kitus teisės aktus gali būti reikalaujama, kad auditorius kai kurių subjektų (pvz., bankų ar draudimo bendrovių) finansinių ataskaitų audito metu atliktų papildomas procedūras, susijusias su vidaus kontrole, arba pateiktų užtikrinimo išvadą dėl jos. Šiomis ir kitomis panašiomis aplinkybėmis auditorius gali naudoti informaciją, gautą atliekant tokias procedūras, kaip audito įrodymą, nustatydamas, ar įvyko vėlesnių pokyčių, kurie gali turėti įtakos jos svarbai auditui.

Reikšminga rizika (žr. 20 dalį)

- A90. Kai auditoriaus tolesnės audito procedūros kaip atsakas į reikšmingą riziką susideda tik iš pagrindinių procedūrų, pagal 330-ąjį TAS⁵¹ reikalaujama, kad šios procedūros apimtų detaliuosius testus. Tokie detalieji testai gali būti parengti ir atlikti kiekvienu iš būdų, aprašytų šio standarto 18 dalyje, remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu tomis aplinkybėmis. Reikšmingos rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, detaliųjų testų pavyzdžiai yra šie:

- patikrinimai, pavyzdžiui, sutarčių patikrinimai, siekiant patvirtinti sąlygas ar prielaidas;
- perskaičiavimai, pavyzdžiui, modelio matematinio tikslumo patikrinimas;
- naudojamų prielaidų suderinimas su pagrindžiančiais dokumentais, pavyzdžiui, trečiųjų šalių paskelbta informacija.

Audito įrodymų rinkimas iš įvykių, kurie įvyksta iki auditoriaus išvados datos (žr. 21 dalį)

- A91. Tam tikromis aplinkybėmis audito įrodymai, renkami iš įvykių, kurie įvyksta iki auditoriaus išvados datos, gali būti pakankamais tinkamais audito įrodymais, siekiant reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką. Pavyzdžiui, visų nutrauktos gamybos produkto atsargų pardavimas iš karto pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui gali būti pakankamu tinkamu audito įrodymu, susijusiu su šio produkto grynosios galimo realizavimo vertės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įverčiu. Kitais atvejais gali reikėti naudoti šį testavimo būdą kartu su kitu 18 dalyje nurodytu būdu.

- A92. Kai kurių apskaitinių įverčių atveju mažai tikėtina, kad pakankamų tinkamų audito įrodymų apie apskaitinį įvertį galima bus surinkti iš įvykių, kurie įvyksta iki auditoriaus išvados datos. Pavyzdžiui, sąlygos arba įvykiai, susiję su kai kuriais apskaitiniais įverčiais, paaiškėja tik per ilgą laikotarpį. Be to, informacija gauta tikrosios vertės apskaitinių įverčių vertinimo tikslu pasibaigus ataskaitiniam

⁵¹ 330-ojo TAS 21 dalis

laikotarpiui gali neatspindėti įvykių ar sąlygų, kurie buvo balanso data, ir todėl gali būti nesusijusi su tikrosios vertės apskaitinio įverčio vertinimu.

A93. Auditorius privalo laikytis 560-ojo TAS, net jei jis nusprendžia netaikyti šio testavimo būdo konkreitiems apskaitiniams įverčiams. Pagal 560-ąjį TAS auditorius turi atlikti audito procedūras, skirtas surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, kad visi įvykiai, kurie įvyko nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos ir dėl kurių turi būti pakoreguotos finansinės ataskaitos arba kurie turi būti jose atskleisti, buvo nustatyti⁵² ir tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose⁵³. Daugumos apskaitinių įverčių, išskyrus tikrosios vertės apskaitinius įverčius, vertinimas paprastai priklauso nuo ateities sąlygų, sandorių ar įvykių rezultatų, todėl ypač svarbus auditoriaus pagal 560-ąjį TAS atliekamas darbas.

Testavimas, kaip vadovybė nustatė apskaitinius įverčius (žr. 22 dalį)

A94. Testavimą, kaip vadovybė nustatė apskaitinius įverčius, gali būti tinkama atlikti, pavyzdžiui, kai:

- auditorius, peržiūrėjęs panašius apskaitinius įverčius, nustatytus praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose, padaro išvadą, kad vadovybės einamuoju laikotarpiu taikomas procesas yra tinkamas;
- apskaitinis įvertis pagrįstas didele vienetų, kurie yra panašaus pobūdžio ir kurie atskirai nėra reikšmingi, visuma;
- taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje nurodoma, kaip vadovybė turėtų nustatyti apskaitinį įvertį. Pavyzdžiui, tai gali būti taikoma atidėjinio tikėtiniems kredito nuostoliams atveju;
- apskaitinis įvertis gaunamas apdorojant duomenis įprastu būdu.

Testavimas, kaip vadovybė nustatė apskaitinius įverčius, taip pat gali būti tinkamu metodu, kai praktiškai neįmanoma taikyti nė vieno iš kitų testavimo metodų, arba, kai jis yra derinamas su vienu iš kitų testavimo metodų.

Metodų, reikšmingų prielaidų ir duomenų pasikeitimai nuo ankstesnių laikotarpių (žr. 23 dalies a punktą, 24 dalies a punktą, 25 dalies a punktą)

A95. Kai metodo, reikšmingos prielaidos arba duomenų pasikeitimas nuo ankstesnių laikotarpių nėra pagrįstas naujomis aplinkybėmis arba nauja informacija, ar kai reikšmingos prielaidos yra nesuderintos tarpusavyje ir su tomis, kurios taikomos nustatant kitus apskaitinius įverčius, arba su susijusiomis prielaidomis, kurios naudojamos kitose subjekto veiklos srityse, auditoriui gali tekti papildomai aptarti aplinkybes su vadovybe ir, tokių aptarimų metu, kvestionuoti vadovybės naudotų prielaidų tinkamumą.

Vadovybės šališkumo požymiai (žr. 23 dalies b punktą, 24 dalies b punktą, 25 dalies b punktą)

A96. Kai auditorius nustato galimo vadovybės šališkumo požymius, jam gali prireikti papildomų aptarimų su vadovybe ir iš naujo apsvastyti, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, kad naudotas metodas, prielaidos ir duomenys buvo tinkami ir pagrįsti pagal aplinkybes. Vadovybės šališkumo dėl tam tikro apskaitinio įverčio požymis gali pasireikšti, pavyzdžiui, jei vadovybė parengė

⁵² 560-ojo TAS 6 dalis

⁵³ 560-ojo TAS 8 dalis

tinkamą kelių skirtingų prielaidų intervalą ir kiekvienu atveju naudojo intervalo ribos prielaidą, kuri lėmė palankiausią vertinimo rezultata.

Metodai

Metodo pasirinkimas (žr. 23 dalies a punktą)

A97. Svarbūs auditoriaus svarstymai dėl pasirinkto metodo tinkamumo pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikytina, pasikeitimų nuo ankstesnio laikotarpio tinkamumo, gali apimti:

- ar vadovybės metodo pasirinkimo loginis pagrindas yra tinkamas;
- ar metodas yra tinkamas pagal aplinkybes, atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, kitas galimas vertinimo koncepcijas ar metodikas, priežiūros reikalavimus ir verslą, veiklos sritį ir aplinką, kurioje subjektas veikia;
- jei vadovybė nustatė, kad taikant skirtingus metodus gaunami labai skirtingi įverčiai, kaip vadovybė ištyrė šių skirtumų priežastis; ir
- ar pasikeitimas yra pagrįstas naujomis aplinkybėmis arba nauja informacija. Priešingu atveju pasikeitimas gali būti nepagrįstas arba neatitikti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Dėl savavališkų pakeitimų laikui bėgant finansinės atskaitos gali tapti nenuosekliomis ir dėl to gali atsirasti finansinių ataskaitų iškreipimų arba tai gali būti galimo vadovybės šališkumo požymiu (taip pat žr. A133–A136 dalis).

Šie dalykai yra svarbūs, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nėra nurodomas vertinimo metodas arba leidžiama taikyti kelis metodus.

Sudėtingas modeliavimas (žr. 23 dalies d punktą)

A98. Labai tikėtina, kad modelis ir susijęs metodas bus sudėtingi, kai:

- modeliui suprasti ir jį taikyti, taip pat modeliui parengti ir tinkamiems duomenims bei prielaidoms parinkti ir naudoti, reikia specialių įgūdžių arba žinių;
- sunku surinkti modeliui taikyti reikalingų duomenų, nes galimybė jais pasinaudoti, juos stebėti ar gauti yra apribota; arba
- naudojant modelį sunku užtikrinti duomenų ir prielaidų vientisumą (pvz., tikslumą, nuoseklumą ar išsamumą) dėl daugybės vertinimo požymių, įvairių tarpusavio sąsajų ar daugkartinių skaičiavimo pasikartojimų.

A99. Dalykai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti, kai vadovybė naudoja sudėtingą modelį, yra, pavyzdžiui, ar:

- modelis yra patvirtinamas prieš jo naudojimą ar po jo pakeitimų bei periodiškai peržiūrimas, siekiant įsitikinti, kad modelis vis dar tinkamas naudoti pagal paskirtį. Subjekto atliekamo patvirtinimo proceso metu gali būti vertinama:
 - modelio formalus patikimumas;
 - modelio matematinis vientisumas;
 - modelio duomenų ir prielaidų tikslumas bei išsamumas; ir
 - modelio rezultatai, palyginti su faktiniais sandoriais;

- yra tinkamos pokyčių kontrolės politikos ir procedūros;
- vadovybė, taikydama modelį, naudojami tinkamais įgūdžiais ir žiniomis.

Šiuos dalykus taip pat gali būti naudinga apsvarstyti taikant metodą, kuris neapima sudėtingo modeliavimo.

A100. Vadovybė gali koreguoti modelio rezultatus taip, kad jie atitiktų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Šie koregavimai kai kuriose veiklos srityse vadinami persidengimais. Tikrosios vertės apskaitinių įverčių atveju gali būti svarbu apsvarstyti, ar modelio rezultatų koregavimai (jei daromi) atspindi prielaidas, kurias rinkos dalyviai naudotų panašiomis aplinkybėmis.

Reikšmingų prielaidų ir duomenų, naudotų taikant metodą, vientisumo išlaikymas (žr. 23 dalies e punktą)

A101. Reikšmingų prielaidų ir duomenų, naudojamų taikant metodą, vientisumo išlaikymas reiškia duomenų ir prielaidų tikslumo bei išsamumo išlaikymą visuose informacijos apdorojimo etapuose. Nepavykus išlaikyti tokio vientisumo, duomenys ir prielaidos gali būti sugadinti ir gali atsirasti iškraipymų. Tokiu atveju svarbūs auditoriaus svarstymai gali apimti tai, ar duomenys ir prielaidos gali būti keičiami visais vadovybės numatytais būdais ir ar jie negali būti keičiami nenumatytais būdais tokios veiklos metu kaip duomenų įvedimas, saugojimas, paieška, perdavimas ar apdorojimas.

Reikšmingos prielaidos (žr. 24 dalį)

A102. Svarbūs auditoriaus svarstymai dėl reikšmingų prielaidų tinkamumo pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikytina, pasikeitimų nuo ankstesnio laikotarpio tinkamumo, gali apimti:

- kokių pagrindų vadovybė pasirinko prielaidą;
- ar prielaida yra tinkama pagal aplinkybes, atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir verslą, veiklos sritį ir aplinką, kurioje subjektas veikia; ir
- ar prielaidos pasirinkimo pasikeitimas nuo praėjusių laikotarpių yra pagrįstas naujomis aplinkybėmis arba nauja informacija. Priešingu atveju pasikeitimas gali būti nepagrįstas ir neatitikti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Dėl savavališkų apskaitinio įverčio pakeitimų gali atsirasti reikšmingų finansinių ataskaitų iškraipymų arba tai gali būti galimo vadovybės šališkumo požymiu (žr. A133–A136 dalis).

A103. Vadovybė gali įvertinti alternatyvias apskaitinių įverčių prielaidas ar rezultatus, ir tą, priklausomai nuo aplinkybių, ji gali padaryti įvairiais būdais. Jautrumo analizė yra vienas iš galimų būdų. Ją atliekant gali būti nustatoma, kaip keičiasi apskaitinio įverčio piniginė suma esant skirtingoms prielaidoms. Net ir tikrąja verte vertinamų apskaitinių įverčių suma gali keistis, nes įvairūs rinkos dalyviai naudoja skirtingas prielaidas. Atlikus jautrumo analizę galimi įvairūs rezultatų scenarijai, kurie kartais apibūdinami kaip vadovybės rezultatų intervalas ir kurie apima „pesimistinį“ ir „optimistinį“ scenarijus.

A104. Auditorius, remdamasis žiniomis, kurių jis gauna atlikdamas auditą, gali išsiaiškinti apie kitose subjekto veiklos srityse naudojamas prielaidas arba jas suprasti. Tokios prielaidos gali būti, pavyzdžiui, verslo perspektyvos, prielaidos strategijos dokumentuose ir prielaidos dėl būsimųjų pinigų srautų. Be to, jei užduoties partneris subjektui atliko kitas užduotis, pagal 315-ąjį TAS (persvarstyta)⁵⁴ užduoties partneris privalo įvertinti, ar informacija, gauta atliekant tokias kitas užduotis, yra svarbi reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti. Į šią informaciją taip pat vertėtų atsižvelgti

⁵⁴ 315-ojo TAS (persvarstyto) 8 dalis

sprendžiant, ar reikšmingos prielaidos yra suderintos tarpusavyje ir su tomis, kurios naudojamos nustatant kitus apskaitinius įverčius.

A105. Vadovybės ketinimai arba gebėjimas atlikti tam tikrus veiksmus gali turėti įtakos tam, ar reikšmingos prielaidos yra tinkamos pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Vadovybė dažnai dokumentuoja savo planus ir ketinimus, susijusius su konkrečiu turtu ar įsipareigojimais, be to, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama, kad vadovybė tą darytų. Audito įrodymų, kuriuos reikia surinkti apie vadovybės ketinimus ir gebėjimus, pobūdis ir apimtis priklauso nuo profesinio sprendimo. Jei taikoma, auditoriaus gali atlikti šias procedūras:

- peržiūrėti, kaip vadovybė anksčiau įgyvendino pareikštus ketinimus;
- patikrinti rašytinius planus ir kitus dokumentus, įskaitant, jei taikoma, oficialiai patvirtintus biudžetus, leidimus ar susirinkimų protokolus;
- pateikti paklausimus vadovybei dėl tam tikrų veiksmų priežasčių;
- peržiūrėti įvykius, įvykusius po finansinių ataskaitų datos ir iki auditoriaus išvados datos;
- įvertinti subjekto gebėjimą atlikti tam tikrus veiksmus atsižvelgiant į subjekto ekonomines sąlygas, įskaitant prisiimtus įsipareigojimus ir teisinius, priežiūros ar sutarčių apribojimus, kurie gali turėti įtakos vadovybės galimybėms imtis veiksmų;
- apsvarstyti, ar vadovybė įvykdė taikomus dokumentavimo reikalavimus, jei tokių yra, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Tačiau pagal tam tikras finansinės atskaitomybės tvarkas gali būti neleidžiama remtis vadovybės ketinimais arba planais nustatant apskaitinį įvertį. Tai dažniausiai taikoma tikrosios vertės apskaitiniams įverčiams, kadangi siekiant vertinimo tikslo būtina, kad reikšmingos prielaidos atspindėtų rinkos dalyvių naudojamas prielaidas.

Duomenys (žr. 25 dalies a punktą)

A106. Svarbūs auditoriaus svarstymai dėl pasirinktų duomenų tinkamumo pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikytina, pasikeitimų nuo ankstesnio laikotarpio tinkamumo, gali apimti:

- kokių pagrindų vadovybė pasirinko duomenis;
- ar duomenys yra tinkami pagal aplinkybes, atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir verslą, veiklos sritį ir aplinką, kurioje subjektas veikia; ir
- ar pasirinktų duomenų šaltinių ar elementų arba pasirinktų duomenų pasikeitimas nuo praėjusių laikotarpių yra pagrįstas naujomis aplinkybėmis arba nauja informacija. Priešingu atveju tikėtina, kad jis bus nepagrįstas ir neatitiks taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Dėl savavališkų apskaitinio įverčio pakeitimų laikui bėgant finansinės atskaitos gali tapti nenuosekliomis ir dėl to gali atsirasti finansinių ataskaitų iškraipymų arba tai gali būti galimo vadovybės šališkumo požymiu (žr. A133–A136 dalis).

Duomenų tinkamumas ir patikimumas (žr. 25 dalies c punktą)

A107. Jei auditorius naudoja subjekto parengtą informaciją, pagal 500-ąjį TAS jis privalo įvertinti, ar informacija yra pakankamai patikima auditoriaus tikslams, įskaitant, jei būtina esant tam tikroms

aplinkybėms, surinkti audito įrodymų dėl informacijos tikslumo ir išsamumo bei įvertinti, ar ta informacija yra pakankamai tiksli ir išsamūs auditoriaus tikslams⁵⁵.

Sudėtingos teisinės ar sutarties sąlygos (žr. 25 dalies d punktą)

A108. Kai apskaitinis įvertis yra pagrįstas sudėtingomis teisinėmis ar sutarties sąlygomis, auditorius gali nuspręsti atlikti šias procedūras:

- apsvarstyti, ar reikia specialių įgūdžių ar žinių sutarčiai suprasti arba paaiškinti;
- pateikti paklausimą subjekto teisininkui dėl teisinių ar sutarties sąlygų; ir
- patikrinti pagrindines sutartis, kad galėtų:
 - įvertinti pagrindinį sandorio ar sutarties verslo tikslą; ir
 - apsvarstyti, ar sutarčių sąlygos atitinka vadovybės paaiškinimus.

Vadovybės įverčio bei susijusios atskleidžiamos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą pasirinkimas
Vadovybės veiksmai, kuriais jis siekia suprasti įvertinimo neapibrėžtumą ir į jį reaguoti (žr. 26 dalies a punktą)

A109. Svarbūs svarstymai dėl to, ar vadovybė ėmėsi tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ir į jį reaguotų, gali apimti tai, ar vadovybė:

- a) suprato įvertinimo neapibrėžtumą nustatydamas šaltinius ir įvertindama vertinimo rezultatams būdingą kintamumo lygį bei dėl to susidarantį pagrįstai galimų vertinimo rezultatų intervalą;
- b) nustatė, kiek vertinimo proceso metu sudėtingumas ar subjektyvumas veikia reikšmingo iškraipymo riziką, ir reagavo į galimą iškraipymą:
 - i) naudodamasi tinkamais įgūdžiais ir žiniomis apskaitiniams įverčiams nustatyti; ir
 - ii) priimdama profesinius sprendimus, taip pat nustatydamas ir reaguodamas į jautrumą vadovybės šališkumui; ir
- c) reagavo į įvertinimo neapibrėžtumą tinkamai parinkdama vadovybės įvertį ir susijusią atskleidžiamą informaciją, apibūdinančią įvertinimo neapibrėžtumą.

Vadovybės įverčio ir susijusios atskleidžiamos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą parinkimas (žr. 26 dalies b punktą)

A110. Dalykai, kurie gali būti svarbūs dėl vadovybės įverčio pasirinkimo ir susijusios atskleidžiamos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą parengimo, yra šie:

- naudoti metodai ir duomenys buvo tinkamai parinkti, taip pat ir tais atvejais, kai galima naudoti alternatyvius apskaitinio įverčio nustatymo metodus ir alternatyvius duomenų šaltinius;
- naudoti vertinimo požymiai buvo tinkami ir išsamūs;
- naudotos prielaidos buvo parinktos iš pagrįstai galimų sumų intervalo ir buvo pagrįstos duomenimis, kurie yra svarbūs ir patikimi;
- naudoti duomenys buvo tinkami, svarbūs ir patikimi, be to, buvo išlaikytas tokių duomenų vientisumas;

⁵⁵ 500-ojo TAS 9 dalis

- skaičiavimai buvo atlikti pagal metodą ir jie buvo matematiškai tikslūs;
- vadovybės įvertis yra tinkamai parinktas iš pagrįstai galimų vertinimo rezultatų;
- susijusioje atskleistoje informacijoje suma tinkamai apibūdinta kaip įvertis ir paaiškintas įvertinimo proceso pobūdis bei apribojimai, įskaitant pagrįstai galimų vertinimo rezultatų kintamumą.

A111. Svarbūs auditoriaus svarstymai dėl vadovybės įverčio tinkamumo gali apimti tai, ar:

- vadovybė laikėsi taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, kai pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus nustatomas įvertis, kuris turi būti naudojamas įvertinus alternatyvius rezultatus ir prielaidas, arba nustatomas konkretus vertinimo metodas;
- vadovybė priėmė sprendimą laikydamosi taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nėra nurodoma, kaip pasirinkti sumą iš pagrįstai galimų vertinimo rezultatų.

A112. Svarbūs auditoriaus svarstymai dėl vadovybės atskleistos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą apima taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, pagal kuriuos gali būti privaloma atskleisti informaciją:

- kurioje suma apibūdinama kaip įvertis ir paaiškinamas įvertinimo proceso pobūdis bei jo apribojimai, įskaitant pagrįstai galimų vertinimo rezultatų kintamumą. Pagal tvarką atskleidimo tikslais gali būti reikalaujama atskleisti papildomą informaciją⁵⁶.
- apie reikšmingus apskaitos metodus, susijusius su apskaitiniais įverčiais. Priklausomai nuo aplinkybių, atitinkami apskaitos metodai gali apimti tokius dalykus kaip konkretūs principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, taikomi rengiant apskaitinius įverčius ir juos pateikiant finansinėse ataskaitose;
- apie reikšmingus arba labai svarbius sprendimus (pavyzdžiui, tuos, kurie turėjo reikšmingą poveikį finansinėse ataskaitose pripažintoms sumoms), taip pat apie reikšmingas į ateitį orientuotas prielaidas ar kitus įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius.

Tam tikromis aplinkybėmis gali prireikti atskleisti daugiau papildomos informacijos, nei aiškiai reikalaujama pagal finansinės atskaitomybės tvarką, kad finansinės ataskaitos būtų teisingai pateiktos arba, kai taikoma atitiktis tvarka, nebūtų klaidinančios.

A113. Kuo labiau apskaitinis įvertis priklauso nuo įvertinimo neapibrėžtumo, tuo didesnė tikimybė, kad reikšmingo iškraipymo rizika bus įvertinta kaip aukšta rizika, ir todėl reikės įtikinamesnių audito įrodymų, kad pagal 35 straipsnį būtų galima nustatyti tai, ar vadovybės įvertis ir susijusi atskleidžiama informacija apie įvertinimo neapibrėžtumą yra pagrįsti atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, arba tai, ar jie yra iškraipyti.

A114. Jei auditoriaus svarstomas su apskaitiniu įverčiu susijęs įvertinimo neapibrėžtumas ir su juo susijusi atskleidžiama informacija yra dalykas, kuriam auditorius turėjo skirti daug dėmesio, tai gali būti pagrindiniu audito dalyku⁵⁷.

⁵⁶ 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 92 dalis

⁵⁷ 701-asis TAS „Pagrindinių audito dalykų komunikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“

Kai vadovybė nesiima tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ir į jį reaguotų (žr. 27 dalį)

A115. Kai auditorius nustato, kad vadovybė nesiima tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ir į jį reaguotų, auditorius gali nurodyti vadovybei atlikti papildomas procedūras, kad ji suprastų įvertinimo neapibrėžtumą. Auditorius gali, pavyzdžiui, nurodyti apsvarstyti alternatyvias prielaidas arba atlikti jautrumo analizę.

A116. Dalykai, į kuriuos auditoriui gali tekti atsižvelgti, kai jis svarsto, ar vertėtų parengti įvertį ar įverčių intervalą, yra galimybė auditoriui tą padaryti nepažeidžiant nepriklausomumo reikalavimų. Tai gali apimti atitinkamus etikos reikalavimus, susijusius su draudimais prisiimti vadovybės lygmens atsakomybę.

A117. Jei apsvarstęs vadovybės atsaką auditorius nusprendžia, kad nevertėtų nustatyti auditoriaus įverčio ar įverčių intervalo, auditorius privalo įvertinti poveikį auditui arba auditoriaus nuomonei apie finansines ataskaitas pagal 34 dalį.

Auditoriaus įverčio parengimas arba auditoriaus įverčių intervalo naudojimas (žr. 28–29 dalis)

A118. Auditoriaus įvertį ar intervalą, skirtą įvertinti vadovybės įvertį ir susijusią atskleidžiamą informaciją apie įvertinimo neapibrėžtumą, gali būtų tinkama parengti, kai, pavyzdžiui:

- auditorius, peržiūrėjęs panašius apskaitinius įverčius, nustatytus praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose, padaro išvadą, kad nėra tikėtina, jog vadovybės einamuoju laikotarpiu taikomas procesas bus efektyvus;
- subjekto kontrolės priemonės, taikomos vadovybės apskaitinių įverčių nustatymo procesui, nėra gerai parengtos ar tinkamai įgyvendintos;
- nebuvo tinkamai atsižvelgta į įvykius ar sandorius, įvykusius nuo laikotarpio pabaigos iki auditoriaus išvados datos, kai vadovybei būtų tinkama tai padaryti ir kai tokie įvykiai ar sandoriai prieštarauja vadovybės įverčiui;
- yra tinkamų alternatyvių prielaidų ar svarbių duomenų šaltinių, kurie gali būti naudojami auditoriaus įverčiui ar intervalui parengti;
- vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ar į jį reaguotų (žr. 27 dalį).

A119. Sprendimui parengti įvertį ar intervalą taip pat gali turėti įtakos taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, kurioje gali būti nurodytas įvertis, būtinas naudoti apsvarsčius alternatyvius rezultatus ir prielaidas, arba gali būti nurodytas konkretus vertinimo metodas (pavyzdžiui, nurodoma naudoti diskontuotą tikėtiną vertę, pasvertą dėl visų tikimybių, arba labiausiai tikėtiną rezultatą).

A120. Auditoriaus apsisprendimas parengti įvertį, o ne intervalą, gali priklausyti nuo įverčio pobūdžio ir auditoriaus sprendimo tomis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, įvertis gali būti tokio pobūdžio, kad yra tikėtina, jog pagrįstai galimi rezultatai bus mažiau kintami. Esant tokioms aplinkybėms, būtų tinkama parengti įvertį, ypač, jei jis gali būti parengtas didesniu tikslumu.

A121. Auditorius gali parengti įvertį ar intervalą keliais būdais, pavyzdžiui:

- taikydamas kitą nei vadovybės modelis, pavyzdžiui, tokį, kurį galima įsigyti ir taikyti konkrečiame sektoriuje ar veiklos srityje, arba subjektui priklausantį ar auditoriaus sukurtą modelį;

- taikydamas vadovybės modelį, bet parengdamas prielaidas ar duomenų šaltinius, kurie būtų alternatyvūs vadovybės naudojamiems;
- taikydamas auditoriaus metodą, bet parengdamas prielaidas, kurios būtų alternatyvios vadovybės naudojamoms;
- įdarbindamas arba pasitelkdamas asmenį, turintį specialios ekspertinės patirties rengti ar taikyti modelį arba daryti atitinkamas prielaidas;
- apsvarstydamas kitas palyginamąsias sąlygas, sandorius ar įvykius arba, kai taikoma, palyginamo turto ar įsipareigojimų rinkas.

A122. Auditorius taip pat gali parengti įvertį arba intervalą tik daliai apskaitinių įverčių (pavyzdžiui, tam tikrai prielaidai arba tam tikrai apskaitinio įverčio daliai, dėl kurios kyla reikšmingo iškraipymo rizika).

A123. Taikydamas auditoriaus metodus, prielaidas ar duomenis įverčiui ar intervalui parengti, auditorius gali surinkti įrodymų apie vadovybės metodų, prielaidų ar duomenų tinkamumą. Pavyzdžiui, jei auditorius, remdamasis savo paties prielaidomis parengia intervalą vadovybės įverčio pagrįstumui įvertinti, auditorius taip pat gali susidaryti nuomonę apie tai, ar vadovybės sprendimuose dėl reikšmingų prielaidų, naudojamų apskaitiniam įverčiui nustatyti, pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių.

A124. 29 dalies a punkte nurodytas reikalavimas auditoriui nustatyti, kad įverčio intervalą sudaro tik tos sumos, kurios pagrįstos pakankamais tinkamais audito įrodymais, nereiškia, kad yra tikimasi, jog auditorius surinks audito įrodymų, kurie atskirai pagrįstų kiekvieną galimą rezultatą tame intervale. Labiau tikėtina, kad auditorius surinks įrodymų, kad nustatytų, ar reikšmės abiejose intervalo ribose yra pagrįstos tomis aplinkybėmis, ir kad tokiu būdu patvirtintų, jog sumos tarp tokių dviejų reikšmių taip pat yra pagrįstos.

A125. Auditoriaus intervalo dydis gali kelis kartus viršyti finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytą reikšmingumo lygį, ypač kai reikšmingumas yra pagrįstas veiklos rezultatais (pvz., pajamos prieš apmokestinimą) ir jo įvertinimas, palyginti su turto ar kitų balansinių straipsnių įvertinimais, yra sąlyginai nedidelis. Ši situacija labiau tikėtina esant tokioms aplinkybėms, kai su apskaitiniu įverčiu susijęs įvertinimo neapibrėžtumas pats savaime kelis kartus viršija reikšmingumą, o tai dažniau pasitaiko tam tikrų rūšių apskaitiniams įvertinimams arba tam tikrose veiklos srityse, tokiose kaip draudimas ar bankininkystė, kur būdingesnis yra didelis įvertinimo neapibrėžtumas, todėl pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti keliami specifiniai reikalavimai. Remdamasis atliktomis procedūromis ir pagal šio TAS reikalavimus surinktais audito įrodymais, auditorius gali padaryti išvadą, kad reikšmingumą keliskart viršijantis intervalas, auditoriaus sprendimu, yra tinkamas tomis aplinkybėmis. Tokiu atveju tampa vis svarbiau, kad auditorius įvertintų atskleidžiamos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą pagrįstumą, ypač tai, ar tokia atskleidžiama informacija tinkamai atspindi aukštą įvertinimo neapibrėžtumą ir galimų rezultatų intervalą. A139–A144 dalys apima papildomus dalykus, kuriuos gali būti svarbu apsvarstyti tokiomis aplinkybėmis.

Kiti su audito įrodymais susiję svarstymai (žr. 30 dalį)

A126. Informacija, naudotina kaip audito įrodymai dėl reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, gali būti sukurta paties subjekto, parengta naudojantis vadovybės eksperto darbu arba pateikta išorės informacijos šaltinio.

Išorės informacijos šaltiniai

A127. Kaip paaiškinta 500-ajame TAS⁵⁸, informacijos, gautos iš išorės informacijos šaltinio, patikimumui turi įtakos jos šaltinis, pobūdis ir aplinkybės, kuriomis ji buvo surinkta. Taigi auditoriaus tolesnių audito procedūrų, skirtų įvertinti informacijos, naudojamos apskaitiniam įverčiui nustatyti, patikimumą, pobūdis ir apimtis gali skirtis priklausomai nuo šių veiksnių pobūdžio. Pavyzdžiui:

- kai rinkos ar veiklos srities duomenys, kainos ar su kainodara susiję duomenys yra gaunami iš vieno išorės informacijos šaltinio, kurio specializacija – tokia informacija, auditorius palyginimo tikslais gali ieškoti kainos alternatyviame nepriklausomame šaltinyje;
- kai rinkos ar veiklos srities duomenys, kainos arba su kainodara susiję duomenys yra gaunami iš kelių nepriklausomų išorės informacijos šaltinių ir parodo tokių šaltinių suderinamumą, auditoriui gali reikėti surinkti mažiau įrodymų apie duomenų iš atskiro šaltinio patikimumą;
- kai iš kelių informacijos šaltinių gauta informacija parodo rinkoje vyraujančias skirtingas nuomones, auditorius gali stengtis išsiaiškinti nuomonių skirtumų priežastis. Skirtingas nuomones gali lemti taikomi skirtingi metodai, prielaidos ar duomenys. Pavyzdžiui, vienas šaltinis gali naudoti dabartines kainas, o kitas – būsimas kainas. Kai tokia įvairovė yra susijusi su įvertinimo neapibrėžtumu, pagal 26 dalies b punktą reikalaujama, kad auditorius surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų apie tai, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką finansinėse ataskaitose atskleidžiama informacija, kurioje apibūdintas įvertinimo neapibrėžtumas, yra pagrįsta. Tokiais atvejais svarstant informaciją apie taikomus metodus, prielaidas ar duomenis taip pat svarbu priimti profesinį sprendimą;
- kai informaciją, gautą iš išorės informacijos šaltinio, parengė tas šaltinis pagal savo modelį (-ius). 500-ojo TAS A33 dalies f punkte yra pateiktos susijusios gairės.

A128. Papildomi svarstymai, ar tikrosios vertės apskaitinių įverčių informacija, gauta iš išorės informacijos šaltinių, yra svarbi ir patikima, gali apimti:

- a) ar tikroji vertė pagrįsta tos pačios priemonės prekybos sandoriais ar aktyviojoje rinkoje kotiruojamomis kainomis;
- b) kai tikroji vertė grindžiama palyginamo turto ar įsipareigojimų sandoriais, kaip šie sandoriai yra nustatomi ir laikomi palyginamais;
- c) kai nėra turto ar įsipareigojimų arba palyginamo turto ar įsipareigojimų sandorių, kaip buvo rengiama informacija, įskaitant tai, ar parengti ir naudojami įvesties duomenys atspindi prielaidas, kurias rinkos dalyviai taikytų nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą (kai taikoma); ir
- d) kai tikroji vertė nustatoma remiantis tarpininko kaina, ar tokia tarpininko kaina:
 - i) yra rinkos formuotojo, kuris vykdo sandorius su tos pačios rūšies finansinėmis priemonėmis, kaina;
 - ii) yra įpareigojanti arba neįpareigojanti, didesnę reikšmę teikiant įpareigojančiais pasiūlymais pagrįstoms kainoms; ir
 - iii) atspindi rinkos sąlygas nuo finansinių ataskaitų datos, kai to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

⁵⁸ 500-ojo TAS A31 dalis

A129. Kai išorės informacijos šaltinio informacija yra naudojama kaip audito įrodymas, auditoriui svarbu apsvarstyti, ar informaciją galima gauti, ar informacija yra pakankamai išsami, kad būtų galima suprasti išorės informacijos šaltinio taikomus metodus, prielaidas ir kitus duomenis. Kai kuriais atžvilgiais tai gali būti apribota ir daryti įtaką auditoriaus svarstymams dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties. Pavyzdžiui, kainodaros paslaugų teikėjai dažnai pateikia informaciją apie metodus ir prielaidas pagal turto klases, o ne apie atskirus vertybinius popierius. Tarpininkai, pateikdami orientacines atskirų vertybinių popierių kainas, dažnai pateikia tik ribotą informaciją apie naudotus įvesties duomenis ir prielaidas. 500-ojo TAS A33 dalies g punkte pateikta gairių dėl išorės informacijos šaltinio nustatytų pagrindžiančios informacijos teikimo apribojimų.

Vadovybės ekspertas

A130. Prielaidos dėl apskaitinių įverčių, kuriuos nustato vadovybės ekspertas, tampa vadovybės prielaidomis, kai vadovybė jomis naudojasi apskaitiniams įverčiams nustatyti. Todėl auditorius tokioms prielaidoms taiko atitinkamus šio TAS reikalavimus.

A131. Jei vadovybės ekspertas savo darbe naudoja metodus ar duomenų šaltinius, susijusius su apskaitiniais įverčiais, arba rengia ar teikia pastebėjimus ar išvadas dėl įverčio ar susijusios atskleidžiamos informacijos, būtinos įtraukti į finansines ataskaitas, šio TAS 21–29 dalių reikalavimai gali praversti auditoriui taikant 500-ojo TAS 8 dalies c punktą.

Paslaugų organizacijos

A132. 402-asis TAS⁵⁹ nagrinėjamas auditoriaus supratimas apie paslaugų organizacijos teikiamas paslaugas, įskaitant vidaus kontrolę, bei atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką. Kai subjektas naudojasi paslaugų organizacijos paslaugomis apskaitiniams įverčiams nustatyti, 402-ojo TAS reikalavimai ir gairės gali praversti auditoriui taikant šio TAS reikalavimus.

Galimo vadovybės šališkumo požymiai (žr. 32 dalį)

A133. Vadovybės šališkumą gali būti sunku aptikti sąskaitos lygmeniu, o auditorius jį gali nustatyti tik svarstydamas apskaitinių įverčių grupes arba visus apskaitinius įverčius kartu, arba, kai jie yra stebimi kelis atskaitinius laikotarpius. Pavyzdžiui, jei kiekvienas atskiras apskaitinis įvertis, įtrauktas į finansines ataskaitas, yra laikomas pagrįstu, tačiau vadovybės įverčiai nuolat krypta prie vienos iš auditoriaus nustatyto pagrįstų rezultatų intervalo ribos, užtikrinančios vadovybei palankesnę finansinės atskaitomybės rezultatą, tokios aplinkybės gali rodyti galimą vadovybės šališkumą.

A134. Galimo vadovybės šališkumo dėl apskaitinių įverčių požymiais, gali būti, pavyzdžiui:

- apskaitinio įverčio arba jo nustatymo metodo pakeitimai, kai vadovybė subjektyviai įvertina, kad aplinkybės pasikeitė;
- reikšmingų prielaidų arba duomenų, kuriuos taikant gaunamas vadovybės tikslams palankus įvertis, pasirinkimas ar parengimas;
- įverčio, kuris gali atskleisti polinkį į optimizmą ar pesimizmą, pasirinkimas.

Nustačius tokius požymius gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų arba finansinių atskaitų lygmeniu. Galimo vadovybės šališkumo požymiai savaime nėra iškraipymai, siekiant padaryti išvadas

⁵⁹ 402-asis TAS „Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančiu subjektu“

dėl atskirų apskaitinių įverčių pagrįstumo. Tačiau kai kuriais atvejais audito įrodymai gali rodyti iškraipymą, o ne tik vadovybės šališkumo požymį.

A135. Galimo vadovybės šališkumo požymiai gali turėti įtakos auditoriaus išvadai dėl to, ar auditoriaus rizikos įvertinimas ir susiję atsakai tebėra tinkami. Auditoriui taip pat gali reikėti apsvarstyti poveikį kitiems audito aspektams, įskaitant būtinybę papildomai kvestionuoti vadovybės sprendimų tinkamumą apskaitiniams įverčiams nustatyti. Be to, galimo vadovybės šališkumo požymiai gali turėti įtakos auditoriaus išvadai dėl to, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, kaip aptarta 700-ajame TAS (persvarstyame)⁶⁰.

A136. Be to, taikydamas 240-ąjį TAS auditorius privalo įvertinti, ar vadovybės priimti sprendimai dėl apskaitinių įverčių, įtrauktų į finansines ataskaitas, nustatymo rodo galimą šališkumą, kuris gali reikšti reikšmingą iškraipymą dėl apgaulės⁶¹. Apgaulinga finansinė atskaitomybė dažnai rengiama tyčia iškraipant apskaitinius įverčius, t. y. apskaitinius įverčius tyčia sumažinant arba padidinant. Auditorius, dėl galimo vadovybės šališkumo požymių, kurie taip pat gali būti apgaulės rizikos veiksnys, gali būti priverstas iš naujo įvertinti tai, ar auditoriaus rizikos (ypač apgaulės rizikos) įvertinimas ir susijęs atsakas tebėra tinkami.

Bendras įvertinimas, pagrįstas atliktomis audito procedūromis (žr. 33 dalį)

A137. Auditorius, atlikdamas suplanuotas audito procedūras, gali pakeisti kitų suplanuotų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar apimtį dėl surinktų audito įrodymų⁶². Auditorius, atlikdamas procedūras audito įrodymams dėl apskaitinių įverčių surinkti, gali pastebėti informaciją, kuri reikšmingai skiriasi nuo tos informacijos, kuria buvo pagrįstas rizikos įvertinimas. Pavyzdžiui, auditorius galėjo nustatyti, kad vienintelė įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastis yra subjektyvumas nustatant apskaitinį įvertį. Tačiau atlikdamas procedūras, skirtas reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius gali nustatyti, kad apskaitinis įvertis yra sudėtingesnis nei buvo numatyta iš pradžių, dėl ko galima suabejoti reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimu (pavyzdžiui, įgimtą riziką dėl sudėtingumo poveikio gali tekti iš naujo įvertinti prie aukštesniosios įgimtos rizikos spektro ribos), todėl auditoriui gali tekti atlikti papildomas tolesnes audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų⁶³.

A138. Vertindamas apskaitinius įverčius, kurie nebuvo pripažinti, auditorius galėtų ypatingą dėmesį skirti tam, ar iš tikrųjų buvo laikomasi taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo kriterijų. Kai apskaitinis įvertis nėra pripažįstamas, bet auditorius padaro išvadą, kad toks traktavimas yra tinkamas, pagal kai kurias finansinės atskaitomybės tvarkas gali būti reikalaujama tokias aplinkybes atskleisti finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Apskaitinių įverčių pagrįstumo arba iškraipymo nustatymas (žr. 9, 35 dalis)

A139. Nustatant, ar, remiantis atliktomis audito procedūromis ir surinktais įrodymais, vadovybės įvertis ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsta ar iškraipyta:

- kai audito įrodymai pagrindžia įverčio intervalą, toks intervalas gali būti platus ir tam tikromis aplinkybėmis gali keliskart viršyti finansinės atskaitomybės kaip visumos reikšmingumą (taip pat žr. A125 punktą). Nors platus intervalas gali būti tinkamas tokiomis aplinkybėmis, tačiau tai

⁶⁰ 700-ojo TAS (persvarstyto) 11 dalis

⁶¹ 240-ojo TAS 32 dalies b punktas

⁶² 330-ojo TAS A60 dalis

⁶³ taip pat žr. 315-ojo TAS (persvarstyto) 31 dalį

gali reikšti, kad auditoriui svarbu iš naujo apsvarstyti, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl intervalo sumų pagrįstumo;

- audito įrodymai gali pagrįsti įvertį, kuris skiriasi nuo vadovybės įverčio. Tokiais atvejais skirtumas tarp auditoriaus ir vadovybės įverčių yra laikomas iškraipymu;
- audito įrodymai gali pagrįsti intervalą, kuris neapima vadovybės įverčio. Tokiais atvejais skirtumas tarp vadovybės įverčio ir artimiausios auditoriaus intervalo ribos yra laikomas iškraipymu.

A140. A110–A114 dalyse pateiktos gairės, kuriomis remdamasis auditorius vertina vadovybės įverčio pasirinkimą ir susijusią atskleidžiamą informaciją, būtinus įtraukti į finansines ataskaitas.

A141. Kai auditoriaus atliekamos tolesnės audito procedūros apima vadovybės apskaitinio įverčio nustatymo testavimą arba auditoriaus įverčio ar intervalo parengimą, auditorius privalo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie atskleidžiamą informaciją, kurioje apibūdintas įvertinimo neapibrėžtumas pagal 26 dalies b punktą ir 29 dalies b punktą, bei kitą atskleidžiamą informaciją pagal 31 dalį. Tada auditorius, atlikdamas bendrą įvertinimą pagal 35 dalį, apsvarsto surinktus audito įrodymus apie atskleidžiamą informaciją, kad nustatytų, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ar jie yra iškraipyti.

A142. 450-ajame TAS taip pat pateikiamos gairės dėl kokybinės atskleidžiamos informacijos⁶⁴ ir to, kada atskleidžiamos informacijos iškraipymai gali būti laikomi apgaulės požymiu⁶⁵.

A143. Kai finansinės ataskaitos yra rengiamos pagal teisingo pateikimo tvarką, auditorius, vertindamas, ar finansinės ataskaitos yra pateiktos teisingai⁶⁶, apsvarsto bendrą finansinių ataskaitų pateikimą, struktūrą ir turinį, ir tai, ar finansinės ataskaitos, įskaitant aiškinamąjį raštą, parodo sandorius ir įvykius taip, kad jie būtų teisingai pateikti. Pavyzdžiui, kai apskaitiniam įverčiui būdingas didesnis įvertinimo neapibrėžtumas, auditorius gali nuspręsti, kad reikia atskleisti teisingam pateikimui būtiną papildomą informaciją. Jei vadovybė neatskleidžia tokios papildomos informacijos, auditorius gali padaryti išvadą, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos.

A144. 705-ajame TAS (persvarstyame)⁶⁷ pateiktos gairės apie poveikį auditoriaus nuomonei, kai, auditoriaus nuomone, vadovybės finansinėse atskaitose atskleista informacija yra netinkama ar klaidinanti, įskaitant, pavyzdžiui, informaciją dėl įvertinimo neapibrėžtumo.

Rašytiniai pareiškimai (žr. 37 dalį)

A145. Rašytiniai pareiškimai dėl konkrečių apskaitinių įverčių gali apimti pareiškimus:

- kad priimant reikšmingus sprendimus dėl apskaitinių įverčių nustatymo buvo atsižvelgta į visą svarbią informaciją, kuri vadovybei yra žinoma;
- dėl metodų, prielaidų ir duomenų, kuriuos vadovybė naudoja apskaitiniams įverčiams nustatyti, pasirinkimo ar taikymo nuoseklumo ir tinkamumo;

⁶⁴ 450-ojo TAS A17 dalis

⁶⁵ 450-ojo TAS A22 dalis

⁶⁶ 700-ojo TAS (persvarstyto) 14 dalis

⁶⁷ 705-ojo TAS (persvarstyto) 22–23 dalys

- kad prielaidos tinkamai atspindi vadovybės ketinimą ir gebėjimą subjekto vardu imtis konkrečių veiksmų, kai tai susiję su apskaitiniais įverčiais ir atskleidžiama informacija;
- kad su apskaitiniais įverčiais susijusi atskleidžiama informacija, įskaitant atskleidžiamą informaciją, kurioje apibūdinamas įvertinimo neapibrėžtumas, yra išsami ir pagrįsta pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- kad apskaitiniams įverčiams nustatyti buvo naudojami tinkami specialūs įgūdžiai arba ekspertinė patirtis;
- kad dėl pobalansinių įvykių nereikia koreguoti finansinėse ataskaitose pateiktų apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos;
- dėl vadovybės sprendimo nesilaikyti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo ar atskleidimo kriterijų tinkamumo, kai apskaitiniai įverčiai nepripažįstami ar neatskleidžiami finansinėse ataskaitose.

Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis, vadovybe ar kitomis atitinkamomis šalimis
(žr. 38 dalį)

A146. Taikydamas 260-ąjį TAS (persvarstyta) auditorius komunikuoja su už valdymą atsakingais asmenimis apie savo požiūrį į svarbius kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija⁶⁸. 2 priede pateikti apskaitos įverčiams būdingi dalykai, kuriuos auditorius gali komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims.

A147. Pagal 265-ąjį TAS auditorius privalo raštu komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims apie audito metu nustatytus reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus⁶⁹. Tokie reikšmingi trūkumai gali būti susiję su kontrolės priemonėmis, kurios taikomos:

- a) reikšmingų apskaitos metodų pasirinkimui ir taikymui bei metodų, prielaidų ir duomenų parinkimui ir taikymui;
- b) rizikos valdymui ir susijusioms sistemoms;
- c) duomenų vientisumui, įskaitant duomenis, gaunamus iš išorės informacijos šaltinio; ir
- d) modelių, įskaitant iš išorės tiekėjo įsigytų modelių, naudojimui, parengimui ir patvirtinimui bei bet kokiems būtiniais koregavimams.

A148. Be komunikavimo su už valdymą atsakingais asmenimis, auditorius gali arba turi tiesiogiai komunikuoti su reguliuojančiosiomis ar rizikos ribojimo priežiūros institucijomis. Toks komunikavimas gali būti naudingas viso audito arba tam tikrų jo etapų metu, pavyzdžiui, planuojant auditą ar baigiant rengti auditoriaus išvadą. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose finansų įstaigų reguliuojančiosios institucijos siekia bendradarbiauti su auditoriais, kad pasidalytų informacija apie finansinių priemonių kontrolės priemonių veikimą ir taikymą, finansinių priemonių vertinimo neaktyviosiose rinkose sunkumus, tikėtinus kredito nuostolius ir draudimo techninius atidėjinius, o kitos priežiūros institucijos gali bandyti suprasti auditoriaus požiūrį į reikšmingus subjekto veiklos aspektus, įskaitant subjektų išlaidų sąmatas. Tokia komunikacija gali būti naudinga auditoriui nustatant, vertinant ir reaguojant į reikšmingo iškraipymo riziką.

⁶⁸ 260-ojo TAS (persvarstyto) 16 dalies a punktas

⁶⁹ 265-ojo TAS 9 dalis

Dokumentavimas (žr. 39 dalį)

A149. 315-ajame TAS (persvarstytas)⁷⁰ ir 330-ajame TAS⁷¹ pateikti reikalavimai ir rekomendacijos, kaip dokumentuoti auditoriaus supratimą apie subjektą, rizikos įvertinimus ir atsakus į įvertintą riziką. Šios gairės yra pagrįstos 230-ojo TAS⁷² reikalavimais ir gairėmis. Auditorius, atlikdamas apskaitinių įverčių auditą, privalo parengti audito dokumentus apie pagrindinius auditoriaus supratimo apie subjekto ir jo aplinką elementus, susijusius su apskaitiniais įverčiais. Be to, auditoriaus sprendimai dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, ir auditoriaus atsakai gali būti papildomai pagrįsti komunikavimo su už valdymą atsakingais asmenimis ir vadovybe dokumentais.

A150. Dokumentuodamas tolesnių audito procedūrų sąsają su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu, kaip to reikalaujama 330-ajame TAS, pagal šį TAS auditorius privalo atsižvelgti į nurodytas reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu priežastis. Šios priežastys gali būti susijusios su vienu ar daugiau įgimtos rizikos veiksnių arba auditoriaus atliktu kontrolės rizikos įvertinimu. Tačiau auditorius neprivalo dokumentuoti, kaip jis atsižvelgė į kiekvieną įgimtos rizikos veiksnių nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniu įverčiu.

A151. Auditorius taip pat gali nuspręsti dokumentuoti šiuos dalykus:

- kai vadovybės taikomas metodas apima sudėtingą modeliavimą – tai, ar vadovybės sprendimai buvo taikomi nuosekliai ir, kai taikoma, ar modelio parengimas atitinka finansinės atskaitomybės tvarkos vertinimo tikslus;
- kai sudėtingumas turi daugiau įtakos metodų, reikšmingų prielaidų ar duomenų pasirinkimui ir taikymui – auditoriaus sprendimus nustatant, ar specialūs įgūdžiai arba žinios yra būtini, siekiant atlikti rizikos įvertinimo procedūras, parengti ir atlikti procedūras, skirtas reaguoti į tokią riziką, arba įvertinti surinktus audito įrodymus. Tokiais atvejais taip pat gali būti dokumentuojama, kaip būtini įgūdžiai ar žinios buvo taikomi.

A152. 230-ojo TAS A7 dalyje pažymima, kad gali ir nebūti vienintelio būdo auditoriaus profesiniam skepticizmui dokumentuoti, tačiau audito dokumentuose gali būti pateikiama įrodymų, kad jis laikėsi profesinio skepticizmo principo. Pavyzdžiui, kai audito įrodymai dėl apskaitinių įverčių apima įrodymus, kurie patvirtina vadovybės tvirtinimus ir kartu jiems prieštarauja, dokumentuodamas auditorius gali nurodyti, kaip jis įvertino šiuos įrodymus, įskaitant profesinius sprendimus, priimtus formuojant išvadą dėl surinktų audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo. Kiti šio TAS reikalavimai, kurių įgyvendinimą auditorius, laikydamasis profesinio skepticizmo principo, pagrindžia dokumentais, pavyzdžiui, apima:

- 13 straipsnio d punktą dėl to, kaip auditorius rėmėsi savo supratimu nustatydamas lūkesčius dėl apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos, kurie turi būti įtraukti į subjekto finansines ataskaitas, ir kaip tokie lūkesčiai vertintini, palyginti su vadovybės parengtomis subjekto finansinėmis ataskaitomis;
- 18 dalį, pagal kurią reikalaujama, kad tolesnės audito procedūros, skirtos pakankamiems tinkamiems įrodymams surinkti, būtų parengtos ir atliktos taip, kad jos nebūtų orientuotos į audito įrodymų, kurie gali būti patvirtinantys, rinkimą arba audito įrodymų, kurie gali būti priešaringi, atmetimą;

⁷⁰ 315-ojo TAS (persvarstyto) 32 dalis ir A152–A155 dalys

⁷¹ 330-ojo TAS 28 ir A63 dalys

⁷² 230-ojo TAS 8 dalies c punktas

- 23 dalies b punktą, 24 dalies b punktą 25 dalies b punktą ir 32 dalį dėl galimo vadovybės šališkumo požymių; ir
- 34 dalį, kurioje nagrinėjama, kaip auditorius svarsto visus tinkamus audito įrodymus – tiek patvirtinančius, tiek prieštaraujančius.

1 priedas

(Žr. 2, 4 dalis, 12 dalies c punktą, A8, A66 dalis)

Įgimtos rizikos veiksniai**Įžanga**

1. Pagal šį TAS auditorius nustatydamas, vertindamas ir reaguodamas į apskaitinio įverčio ir susijusios atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu privalo atsižvelgti į tai, kiek apskaitinis įvertis priklauso nuo įvertinimo neapibrėžtumo, ir į tai, kiek sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai veikia metodų, prielaidų ir duomenų, skirtų apskaitiniam įverčiui nustatyti, pasirinkimą ir naudojimą, ir vadovybės įverčio bei susijusios atskleidžiamos informacijos, kurie įtraukiami į finansines ataskaitas, pasirinkimą.
2. Įgimta rizika, susijusi su apskaitiniu įverčiu, yra tvirtinimo apie apskaitinį įvertį jautrumas reikšmingam iškraipymui, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones. Įgimtą riziką lemia įgimtos rizikos veiksniai, dėl kurių sunku tinkamai nustatyti apskaitinį įvertį. Šiame priede papildomai paaiškinamas įvertinimo neapibrėžtumui, subjektyvumui ir sudėtingumui būdingos įgimtos rizikos veiksnių pobūdis ir jų tarpusavio ryšiai nustatant apskaitinius įverčius bei pasirenkant vadovybės įvertį ir susijusią atskleidžiamą informaciją, įtraukiamus į finansines ataskaitas.

Vertinimo pagrindas

3. Atitinkami vertinimo požymiai priklauso nuo vertinimo pagrindo ir finansinių ataskaitų straipsnio pobūdžio, sąlygų ir aplinkybių. Kai straipsnio savikainos ar kainos negalima tiesiogiai stebėti, apskaitinį įvertį būtina nustatyti pagal tinkamą metodą, naudojant tinkamus duomenis ir prielaidas. Toks metodas gali būti nurodytas taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje arba jį gali pasirinkti vadovybė, kad atspindėtų turimas žinias apie tai, kokią įtaką atitinkami vertinimo požymiai turėtų daryti straipsnio savikainai ar kainai priklausomai nuo vertinimo pagrindo.

Įvertinimo neapibrėžtumas

4. Jautrumas apskaičiavimo tikslumo stokai apskaitos tvarkose dažnai vadinamas vertinimo neapibrėžtumu. Įvertinimo neapibrėžtumas šiame TAS apibrėžiamas kaip jautrumas įgimto apskaičiavimo tikslumo stokai. Jis atsiranda, kai finansinės atskaitomybės straipsnio, kuris yra pripažintas ar atskleistas finansinėse ataskaitose, reikalaujama pinigine suma negali būti tiksliai įvertinta tiesiogiai stebint savikainą ar kainą. Kai tiesioginis stebėjimas neįmanomas, kita alternatyvi tiksliausio vertinimo strategija yra taikyti metodą, atspindintį turimas žinias apie straipsnio savikainą ar kainą priklausomai nuo atitinkamo vertinimo pagrindo, naudojant stebimus duomenis apie atitinkamus vertinimo požymius.
5. Tačiau tokių žinių ar duomenų prieinamumo suvaržymai gali apriboti galimybę patvirtinti tokius vertinimo procese naudojamus įvesties duomenis, todėl vertinimo rezultatų tikslumas bus ribotas. Be to, daugumoje apskaitos sistemų pripažįstama, kad informacijai, į kurią reikia atsižvelgti, yra taikomi praktinio pobūdžio suvaržymai, pavyzdžiui, kai jos gavimo išlaidos viršija naudą. Dėl šių suvaržymų atsirandanti apskaičiavimo tikslumo stoka yra įgimta, nes jos vertinimo procese neįmanoma išvengti. Atitinkamai tokie suvaržymai yra įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai. Kitų vertinimo neapibrėžtumo šaltinių, kurie gali atsirasti nustatymo procese, galima (bent jau iš principo) išvengti, jei metodas yra taikomas tinkamai. Todėl jie yra galimo iškraipymo, o ne įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai.

6. Kai įvertinimo neapibrėžtumas yra susijęs su neapibrėžtomis būsimomis ekonominės naudos įplaukomis ar išmokomis, kurios galiausiai bus gautos iš pagrindinio turto ar įsipareigojimų, šių srautų rezultatai galima bus stebėti tik po finansinių ataskaitų datos. Priklausomai nuo taikomo vertinimo pagrindo pobūdžio ir finansinių ataskaitų straipsnio pobūdžio, būklės ir aplinkybių, šis rezultatas galės būti tiesiogiai stebimas prieš baigiant rengti finansines atskaitas arba galės būti tiesiogiai stebimas tik vėlesnę datą. Gali iš viso nebūti kai kurių apskaitinių įverčių tiesiogiai stebimų rezultatų.
7. Kai kuriuos atskirų straipsnių neapibrėžtus rezultatus gali būti gana lengva tiksliai nuspėti, pavyzdžiui, gali būti lengva nuspėti gamybos mašinos naudingą tarnavimo laiką, jei yra pakankamai techninės informacijos apie jos vidutinį naudingą tarnavimo laiką. Kai neįmanoma pakankamai tiksliai nuspėti būsimą rezultatą, pavyzdžiui, asmens gyvenimo trukmės remiantis aktuarinėmis prielaidomis, vis tiek gali būti įmanoma didesniu tikslumu nuspėti tokį rezultatą asmenų grupei. Kai kuriais atvejais vertinimo pagrinduose portfelio lygis gali būti laikomas atitinkamu vertinimo tikslais naudojamu apskaitos vienetu, o dėl to gali sumažėti įgimtas įvertinimo neapibrėžtumas.

Sudėtingumas

8. Sudėtingumas (t. y. apskaitinio įverčio nustatymo procesui, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones, būdingas sudėtingumas) sukelia įgimtą riziką. Įgimtas sudėtingumas gali atsirasti, kai:
 - yra daugybė vertinimo požymių, tarpusavyje susietų daugybės arba netiesinių ryšių;
 - reikia kelių duomenų rinkinių tinkamoms vieno ar kelių vertinimo požymių reikšmėms nustatyti;
 - reikia daugiau prielaidų apskaitiniam įverčiui nustatyti arba, kai būtinos prielaidos yra tarpusavyje susijusios;
 - naudojamus duomenis yra iš esmės sudėtinga nustatyti, užfiksuoti, pasiekti ar suprasti.
9. Sudėtingumas gali būti susijęs su metodo ir skaičiavimo proceso ar modelio, naudojamo metodui taikyti, sudėtingumu. Pavyzdžiui, kai modelio taikymas yra sudėtingas, gali tekti naudoti tikimybę pagrįstas vertinimo koncepcijas ar metodikas, pasirinkimo sandorių kainų nustatymo formules ar modeliavimo metodikas neapibrėžtiems būsimiems rezultatams ar hipotetiniam elgesiui nuspėti. Panašiai skaičiavimo procese gali prireikti duomenų iš kelių šaltinių arba kelių duomenų rinkinių, kad būtų galima daryti prielaidą arba taikyti sudėtingas matematinės ar statistinės koncepcijas.
10. Kuo didesnis sudėtingumas, tuo didesnė tikimybė, kad vadovybė turės pasinaudoti specialiais įgūdžiais ar žiniomis apskaitiniams įverčiams nustatyti arba turės pasitelkti vadovybės ekspertą, pavyzdžiui, dėl:
 - vertinimo koncepcijų ir metodikų, kurios galėtų būti naudojamos atsižvelgiant į vertinimo pagrindą ir tikslus arba kitus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, ir dėl to, kaip šias koncepcijas ar metodikas taikyti;
 - pagrindinių vertinimo požymių, kurie gali būti svarbūs atsižvelgiant į vertinimo pagrindo pobūdį ir finansinių ataskaitų straipsnių, dėl kurių apskaitiniai įverčiai buvo nustatomi, pobūdį, sąlygas ir aplinkybes; arba
 - nustatymo, kurie vidaus duomenų šaltiniai (įskaitant kitus nei didžioji knyga ar apskaitos registrai) arba išorės informacijos šaltiniai yra tinkami, nustatymo, kaip spręsti galimus duomenų gavimo iš tokių šaltinių ar jų vientisumo išlaikymo taikant metodą sunkumus, arba supratimo apie tų duomenų tinkamumą ir patikimumą.

11. Su duomenimis susijęs sudėtingumas gali atsirasti, pavyzdžiui, esant tokioms aplinkybėms:
- kai duomenis gauti sunku arba kai jie yra susiję su sandoriais, kurie nėra visuotinai prieinami. Net tada, kai tokie duomenys yra prieinami, pavyzdžiui, iš išorės informacijos šaltinio, gali būti sunku įvertinti duomenų tinkamumą ir patikimumą, nebent išorės informacijos šaltinis atskleidžia atitinkamą informaciją apie naudojamus pagrindinius duomenų šaltinius ir apie bet kokį atliekamą duomenų tvarkymą;
 - kai duomenis, atspindinčius išorės informacijos šaltinio požiūrį, kuris gali būti svarbus rengiant prielaidos pagrindimą, į būsimas sąlygas ar įvykius, sunku suprasti dėl loginio pagrindimo ir informacijos, į kuriuos buvo atsižvelgta formuojant tokį požiūrį, skaidrumo stokos;
 - kai tam tikrų tipų duomenis iš esmės sunku suprasti, nes būtina išmanyti techniškai sudėtingos veiklos ar teisines koncepcijas, pavyzdžiui, siekiant tinkamai suprasti duomenis, apimančius teisinių susitarimų dėl sandorių sudėtingomis finansinėmis priemonėmis ar draudimo produktais sąlygas.

Subjektyvumas

12. Subjektyvumas (t. y. apskaitinio įverčio nustatymo procesui, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones, būdingas subjektyvumas) atspindi įgimtus žinių ar duomenų, kuriuos galima gauti apie vertinimo požymius, apribojimus. Kai yra tokių apribojimų, taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje nustačius reikalaujamą pagrindą tam tikriems sprendimams priimti galima sumažinti subjektyvumo lygį. Gali būti reikalaujama, pavyzdžiui, nustatyti aiškius ar numanomas tikslus, susijusius su vertinimu, informacijos atskleidimu, apskaitos vienetu ar išlaidų apribojimo taikymu. Taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje taip pat gali būti akcentuojama tokių sprendimų svarba reikalaujant atskleisti tokius sprendimus.
13. Vadovybės sprendimo paprastai reikia nustatant kai kuriuos arba visus toliau nurodytus dalykus, kurie dažnai yra subjektyvūs:
- tinkamus vertinimo metodus, koncepcijas, metodikas ir veiksnius, kuriuos reikia naudoti (priklausomai nuo turimų žinių) taikant įvertinimo metodą, jei nenurodyta pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
 - tinkamus naudoti duomenų šaltinius, jei vertinimo požymiai yra stebimi, kai yra įvairių galimų duomenų šaltinių;
 - tinkamas prielaidas, kurias reikia padaryti, ar prielaidų intervalą atsižvelgiant į geriausius prieinamus duomenis, įskaitant, pavyzdžiui, rinkos nuomones, jei vertinimo požymiai nėra stebimi;
 - pagrįstai galimų rezultatų intervalą, iš kurio galima pasirinkti vadovybės įvertį, ir santykinę tikimybę, kad tam tikri to intervalo įverčiai atitiks vertinimo pagrindo, kuris privalomas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, tikslus; ir
 - pasirinkimą, kokį vadovybės įvertį ir susijusią atskleidžiamą informaciją įtraukti į finansines ataskaitas.
14. Darant prielaidas apie būsimus įvykius ar sąlygas reikia priimti sprendimą, kurio sudėtingumas kinta priklausomai nuo to, kiek tie įvykiai ar sąlygos yra neapibrėžti. Tikslumas, kuriuo galima nuspėti neapibrėžtus būsimus įvykius ar sąlygas, priklauso nuo to, kiek tuos įvykius ar sąlygas galima

nustatyti remiantis žiniomis, įskaitant žinias apie praeities sąlygas, įvykius ir susijusius rezultatus. Kaip apibūdinta pirmiau, tikslumo stoka taip pat prisideda prie įvertinimo neapibrėžtumo.

15. Būsimų rezultatų atveju, prielaidas reikės daryti tik dėl tų rezultatų požymių, kurie yra neaiškūs. Pavyzdžiui, vertinant galimą gautinos sumos iš prekių pardavimo vertės sumažėjimo balanso datą dydį, gautiną sumą galima aiškiai nustatyti ir tiesiogiai stebėti remiantis susijusio sandorio dokumentais. Nuostoliai (jei tokių yra) dėl vertės sumažėjimo gali būti ta neapibrėžta suma. Tokiu atveju prielaidas gali reikėti daryti tik dėl nuostolių tikimybės ir tokių nuostolių dydžio bei laiko.
16. Tačiau kitais atvejais pinigų srautų, kurie yra su turtu susijusių teisių neatskiriama dalis, sumos gali būti neapibrėžtos. Tokiais atvejais gali tekti daryti prielaidas tiek dėl pagrindinių teisių į pinigų srautus, tiek dėl galimų nuostolių dėl vertės sumažėjimo.
17. Vadovybei gali prireikti svarstyti informaciją apie praeities sąlygas ir įvykius kartu su dabartinėmis tendencijomis ir lūkesčiais dėl būsimų pokyčių. Praeities sąlygos ir įvykiai suteikia istorinės informacijos, galinčios išryškinti pasikartojančius praeities modelius, kurie taip pat gali būti ekstrapoliuojami vertinant būsimus rezultatus. Tokia istorinė informacija taip pat gali rodyti, kad laikui bėgant tokios elgsenos modeliai (ciklai ar tendencijos) keičiasi. Tai gali reikšti, kad pagrindiniai elgsenos praeities modeliai keitėsi iš dalies nuspėjamais būdais, kurie taip pat gali būti ekstrapoliuojami vertinant būsimus rezultatus. Taip pat gali būti kitų rūšių informacijos, nurodančios galimus tokios elgsenos praeities modelių ar susijusių ciklų ar tendencijų pokyčius. Gali prireikti priimti sunkius sprendimus dėl tokios informacijos prognozuojamos vertės.
18. Priklausomai nuo sprendimų, priimtų nustatant apskaitinius įverčius, masto ir pobūdžio (įskaitant būdingo subjektyvumo lygį), gali atsirasti galimybė vadovybei būti šališkai, kai ji sprendžia dėl veiksmų, kurie, vadovybės nuomone, yra tinkami nustatant apskaitinį įvertį. Esant aukštam sudėtingumo arba įvertinimo neapibrėžtumo (arba abiejų kartu) lygiui, taip pat gali padidėti vadovybės šališkumo ar apgaulės rizika bei galimybė.

Įvertinimo neapibrėžtumo ryšys su subjektyvumu ir sudėtingumu

19. Įvertinimo neapibrėžtumas lemia neatsiejamą galimų metodų, duomenų šaltinių ir prielaidų, kurie gali būti naudojami apskaitiniam įverčiui nustatyti, įvairovę. Dėl to atsiranda subjektyvumas, taigi ir būtinybė priimti sprendimą nustatant apskaitinį įvertį. Tokie sprendimai turi būti priimami renkantis tinkamus metodus ir duomenų šaltinius, darant prielaidas ir renkantis vadovybės įvertį bei susijusią atskleidžiamą informaciją, būtinus įtraukti į finansines ataskaitas. Šie sprendimai priimami pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo, vertinimo, pateikimo ir informacijos atskleidimo reikalavimus. Tačiau tokie sprendimai yra subjektyvaus pobūdžio, nes juos pagrindžiančių žinių ar informacijos prieinamumas yra apribotas.
20. Dėl tokiems sprendimams būdingo subjektyvumo susidaro galimybė atsirasti netyčiniam ar tyčiniam vadovybės šališkumui priimant tokius sprendimus. Pagal daugumą apskaitos tvarkų reikalaujama, kad rengiama informacija, kuri įtraukiama į finansines ataskaitas, būtų neutrali (t. y. nešališka). Atsižvelgiant į tai, kad šališkumo galima (bent jau iš principo) išvengti įvertinimo proceso metu, sprendimų, priimtų reaguojant į subjektyvumą, galimo šališkumo šaltiniai yra galimo iškraipymo, o ne įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai.
21. Neatsiejama galimų metodų, duomenų šaltinių ir prielaidų, kurie gali būti naudojami apskaitiniam įverčiui nustatyti, įvairovė (žr. 19 dalį) taip pat lemia galimų matavimo rezultatų įvairovę. Pagrįstai galimų vertinimo rezultatų intervalo dydis priklauso nuo įvertinimo neapibrėžtumo lygio ir dažnai vadinamas apskaitinio įverčio jautrumu. Įvertinimo proceso metu ne tik nustatomi vertinimo rezultatai,

bet ir analizuojamas neatsiejamų galimų metodų, duomenų šaltinių ir prielaidų įvairovės poveikis pagrįstai galimų vertinimo rezultatų intervalui (vadinama jautrumo analize).

22. Rengiant pateikti apskaitinį įvertį finansinėse ataskaitose, kurios, kai to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, pateikiamos teisingai (t. y. jos yra išsamios, neutralios ir be klaidų), priimami tinkami sprendimai dėl vadovybės įverčio, kuris yra tinkamai pasirenkamas iš pagrįstai galimų vertinimo rezultatų intervalo, ir susijusios atskleidžiamos informacijos, kuri tinkamai apibūdina įvertinimo neapibrėžtumą, pasirinkimo. Šie sprendimai, priklausomai nuo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, taikomų tokiems dalykams, pobūdžio, jau gali būti subjektyvūs. Pavyzdžiui, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama, kad vadovybės įvertis būtų pasirenkamas remiantis konkrečiu pagrindu (pvz., pagrįstai galimų vertinimo rezultatų vidurkiu, pasvertu dėl visų tikimybių, ar geriausiu įverčiu). Taip pat pagal ją gali būti reikalaujama atskleisti konkrečią informaciją arba informaciją, kuri atitinka nustatytus atskleidimo tikslus, arba papildomą informaciją, kuri tam tikromis aplinkybėmis reikalaujama teisingo pateikimo tikslais.
23. Nors apskaitinis įvertis, kuriam būdingas didesnis įvertinimo neapibrėžtumas, gali būti ne taip tiksliai nustatytas nei tas, kuriam būdingas mažesnis įvertinimo neapibrėžtumas, apskaitinis įvertis vis tiek gali būti pakankamai svarbus finansinių ataskaitų vartotojams, kad būtų pripažintas finansinėse ataskaitose, jei taip galima įgyvendinti straipsnio sąžiningo pateikimo tikslą (kai to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką). Kai kuriais atvejais neapibrėžtumas gali būti toks didelis, kad pripažinimo kriterijai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nebus tenkinami, kad apskaitinis įvertis būtų pripažintas finansinėse ataskaitose. Net tokiomis aplinkybėmis vis dar gali būti taikomi reikalavimai atskleisti atitinkamą informaciją, pavyzdžiui, atskleisti įvertį ar pagrįstai galimų matavimo rezultatų intervalą ir informaciją, kurioje apibūdinti įvertinimo neapibrėžtumas ir straipsnio pripažinimo apribojimai. Tokiomis aplinkybėmis taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai gali būti nurodomi daugiau ar mažiau tiksliai. Atitinkamai tokioms aplinkybėms gali būti priimami papildomi sprendimai, kuriems būdingas subjektyvumas.

2 priedas

(žr. A146 dalį)

Komunikavimai su už valdymą atsakingais asmenimis

Auditorius gali nuspręsti komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims dalykus, apimančius jo požiūrį į reikšmingus kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija. Tokie dalykai apima:

- a) kaip vadovybė identifikuoja sandorius, kitus įvykius ir sąlygas, dėl kurių gali tekti pripažinti arba pakeisti apskaitinius įverčius ir susijusią atskleidžiamą informaciją;
- b) reikšmingo iškraipymo riziką;
- c) santykinį apskaitinių įverčių reikšmingumą finansinėms ataskaitoms kaip visumai;
- d) vadovybės supratimą (arba jo nebuvimą) apie apskaitinių įverčių pobūdį ir mastą bei su jais susijusią riziką;
- e) ar vadovybė pritaikė tinkamus specialius įgūdžius arba žinias, ar pasitelkė tinkamus ekspertus;
- f) auditoriaus nuomonę apie skirtumus tarp auditoriaus įverčio ar jo intervalo ir vadovybės įverčio;
- g) auditoriaus nuomonę apie apskaitos politikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais ir apskaitinių įverčių pateikimu finansinėse ataskaitose, pasirinkimo tinkamumu;
- h) galimo vadovybės šališkumo požymius;
- i) ar, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, buvo arba turėjo būti apskaitinių įverčių nustatymo metodų pakeitimų;
- j) jei, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, buvo apskaitinių įverčių nustatymo metodų pakeitimų, – paaiškinimą, kodėl pasikeitė, taip pat ir ankstesnių laikotarpių apskaitinių įverčių rezultatus;
- k) ar vadovybės taikomi apskaitinių įverčių nustatymo metodai, įskaitant tai, kada vadovybė taikė modelį, yra tinkami atsižvelgiant į vertinimo tikslus, pobūdį, sąlygas ir aplinkybes bei kitus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
- l) reikšmingų prielaidų, naudotų apskaitiniams įverčiams nustatyti, pobūdį ir pasekmes bei subjektyvumo, kuriuo tokios prielaidos buvo parengtos, lygį;
- m) ar reikšmingos prielaidos yra suderintos tarpusavyje ir su tomis, kurios naudojamos nustatant kitus apskaitinius įverčius, arba su prielaidomis, kurios naudojamos kitose subjekto veiklos srityse;
- n) ar vadovybė turi ketinimų ir galimybių imtis konkrečių veiksmų, kai to reikia, kad reikšmingos prielaidos būtų tinkamos arba kad taikoma finansinės atskaitomybės tvarka būtų tinkamai taikoma;
- o) kaip vadovybė apsvarstė alternatyvias prielaidas ar rezultatus ir kodėl juos atmetė, arba kaip vadovybė, nustatydama apskaitinį įvertį, kitaip reagavo į įvertinimo neapibrėžtumą;
- p) ar vadovybės naudojami duomenys ir reikšmingos prielaidos apskaitiniams įverčiams nustatyti yra tinkami pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- q) informacijos, gautos iš išorės informacijos šaltinio, tinkamumą ir patikimumą;

- r) reikšmingus sunkumus, patirtus renkant pakankamus tinkamus audito įrodymus, susijusius su duomenimis, gautais iš išorės informacijos šaltinio, arba vadovybės ar vadovybės eksperto atliktais vertinimais;
- s) reikšmingus skirtumus tarp sprendimų, kuriuos auditorius ir vadovybė ar vadovybės ekspertas priėmė dėl vertinimo;
- t) galimą reikšmingos rizikos poveikį subjekto finansinėms ataskaitoms ir pozicijas, būtinas atskleisti finansinėse ataskaitose, įskaitant įvertinimo neapibrėžtumą, susijusį su apskaitiniais įverčiais;
- u) finansinėse ataskaitose atskleidžiamos informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą pagrįstumą;
- v) ar vadovybės nutarimai, susiję su apskaitinių įverčių pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir susijusios informacijos atskleidimu finansinėse ataskaitose, atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

ATITINKAMI SUSIJĘ KITŲ TARPTAUTINIŲ STANDARTŲ PAKEITIMAI

Pastaba. Patvirtinus 540-ąjį TAS (persvarstyta), buvo atlikti toliau nurodyti atitinkami susiję kitų tarptautinių standartų pakeitimai. Šie pakeitimai įsigalios vienu metu kaip ir 540-asis TAS (persvarstytas) ir yra parodyti kaip matomi paskutinių patvirtintų tarptautinių audito standartų versijų pakeitimai. Šių pakeitimų išnašų numeriai nesutampa su pakeistų tarptautinių standartų išnašų numeriais, todėl būtina pateikti nuorodas į šiuos tarptautinius standartus. Šiuos atitinkamus pakeitimus patvirtino PIOB, kuri padarė išvadą, kad rengiant atitinkamus pakeitimus buvo laikomasi reikiamo proceso ir tinkamai atsižvelgiant į viešąjį interesą.

200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Pakankami tinkami audito įrodymai ir audito rizika (žr. 5 ir 17 dalis)

...

Audito rizika

...

Reikšmingo iškraipymo rizika

...

A42. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti išreikšta kiekybine išraiška, pavyzdžiui, procentais, arba nekiekybine išraiška. Visais atvejais auditoriaus atliekamas tinkamas rizikos įvertinimas yra daug svarbesnis negu būdai, kuriais ji galima atlikti. Dažniausiai tarptautiniuose audito standartuose įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos – jos dažniausiai bendrai vadinamos vartojamas terminas „reikšmingo iškraipymo rizika“. Tačiau 540-ajame (persvarstytame)⁷³ TAS reikalaujama įgimtą riziką ir kontrolės riziką įvertinti atskirai, kad būtų galima parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, įskaitant reikšmingą riziką, tvirtinimų apie apskaitinius įverčius lygmeniu pagal 330-ąjį TAS⁷⁴. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais arba atskleidžiama informacija, išskyrus apskaitinius įverčius, auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali įvertinti atskirai arba kartu, atsižvelgdamas į pasirinktus audito būdus ar metodiką bei į praktines aplinkybes. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti išreikšta kiekybine išraiška, pavyzdžiui, procentais, arba nekiekybine išraiška. Visais atvejais auditoriaus atliekamas tinkamas rizikos įvertinimas yra daug svarbesnis negu būdai, kuriais ji galima atlikti.

...

⁷³ 540-ojo TAS (persvarstyto) „Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“ 16 dalis

⁷⁴ 330-ojo TAS 7 dalies b punktas

230-asis TAS „Audito dokumentavimas“

...

Reikalavimai

...

Atliktų audito procedūrų ir surinktų audito įrodymų dokumentavimas

Audito dokumentų forma, turinys ir apimtis

8. Auditorius turi parengti pakankamus audito dokumentus, kad patyręs auditorius, anksčiau nesusijęs su auditu, galėtų suprasti (žr. A2–A5, A16–A17 dalis):
- a) audito procedūrų, atliktų pagal TAS ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį (žr. A6–A7 dalis);
 - b) audito procedūrų rezultatus ir surinktus audito įrodymus; ir
 - c) reikšmingus audito metu pastebėtus dalykus, dėl jų padarytas išvadas ir reikšmingus profesinius sprendimus, kuriais remiantis tokios išvados buvo padarytos (žr. A8–A11 dalis)

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Atitikties TAS reikalavimams dokumentavimas (žr. 8 dalies a punktą)

...

- A7. Audito dokumentai įrodo, kad auditas atliekamas pagal TAS reikalavimus. Tačiau auditoriui nėra būtina ir tikslinga dokumentuoti kiekvieno audito metu apsvarstyto dalyko ar priimto profesinio sprendimo. Be to, auditoriui nebūtina atskirai dokumentuose nurodyti (pavyzdžiui, kontroliniame klausimyne) atitikties dalykams, jeigu atitiktį jiems įrodo į audito bylą įtraukti dokumentai. Pavyzdžiui:
- tinkamai sudarytas audito planas parodo, kad auditorius planavo auditą;
 - prie audito bylos pridėta pasirašyta sutartis dėl užduoties įrodo, kad auditorius yra susitaręs dėl audito užduoties sąlygų su vadovybe arba, jei būtina, su už valdymą atsakingais asmenimis;
 - auditoriaus išvada, kurioje pareikšta sąlyginė nuomonė apie finansines atskaitas, parodo, kad jis įvykdė reikalavimą pareikšti sąlyginę nuomonę atsižvelgdamas į TAS apibrėžtas aplinkybes;
 - yra ne vienas būdas audito bylą sudarančiuose dokumentuose parodyti, kad auditorius įvykdė visam audito procesui taikomus reikalavimus:
 - pavyzdžiui, gali ir nebūti vienintelio būdo auditoriaus profesiniam skepticizmui dokumentuoti, tačiau audito dokumentuose gali būti pateikiama įrodymų, kad jis vadovavosi profesiniu skepticizmo principu pagal TAS. Pavyzdžiui, kai audito įrodymai dėl apskaitinių įverčių apima įrodymus, kurie patvirtina vadovybės tvirtinimus ir kartu jiems prieštarauja, dokumentuodamas, kaip jis įvertino šiuos įrodymus, įskaitant profesinius sprendimus, priimtus formuojant išvadą dėl surinktų audito įrodymų

~~pakankamumo ir tinkamumo. Tokie įrodymai gali būti ir konkrečios procedūros, atliekamos siekiant patvirtinti vadovybės atsakymus į auditoriaus paklausimus;~~

- panašiai yra daug būdų audito dokumentuose parodyti, kad užduoties partneris yra atsakingas už vadovavimą auditui, jo priežiūrą ir atlikimą pagal TAS. Dokumentuose gali būti pažymėta, kad užduoties partneris laiku įsitraukė į konkrečius audito aspektus, tokius kaip dalyvavimas grupiniuose aptarimuose, kaip to reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (persvarstyta)⁷⁵.

...

Reikšmingų dalykų ir susijusių reikšmingų profesinių sprendimų dokumentavimas (žr. 8 dalies c punktą)

...

A10. Aplinkybės, kurioms esant yra tikslinga pagal 8 dalį rengti su priimamais profesiniais sprendimais susijusius audito dokumentus, esant reikšmingiems dalykams ir priimant svarbius sprendimus, gali būti tokios:

- auditoriaus išvados loginis pagrindimas tais atvejais, kai pagal reikalavimą jis „turi įvertinti“ tam tikrą informaciją ar veiksnius, o toks įvertinimas yra labai svarbus atliekant konkrečią užduotį;
- auditoriaus išvados dėl sričių, kuriose vadovybė priimami subjektyvūs sprendimai, pagrįstumo pagrindas ~~(pavyzdžiui, svarbių apskaitinių įvertinimų pagrindimas);~~
- pagrindas, kuriuo auditorius remiasi vertindamas tai, ar apskaitinis įvertis ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, arba tai, ar jie yra iškraipyti.
- auditoriaus išvados dėl dokumento tikrumo pagrindas, jeigu pradedamas papildomas tyrimas (pavyzdžiui, siekiant tinkamai pasinaudoti eksperto nuomone ar patvirtinimo procedūromis) įvertinus audito metu nustatytas aplinkybes, dėl kurių jis padarė išvadą, kad dokumentas gali būti netikras.
- Kai taikomas 701-asis TAS⁷⁶, būtina komunikuoti tai, kad auditorius nustatė, jog yra arba nėra pagrindinių audito dalykų.

...

⁷⁵ 315-ojo TAS (persvarstyto) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas suprantant subjektą ir jo aplinką“ 10 dalis

⁷⁶ 701-asis TAS „Pagrindinių audito dalykų komunikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“

Specialūs kituose TAS nustatyti audito dokumentams taikomi reikalavimai

...

- 540-ojo TAS „Apskaitinių įverčių, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“ 23 39 dalis

...

240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ Apskaitiniai įverčiai

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

A47. Retrospektyvią peržiūrą atlikti reikalaujama ir 540-ajame TAS (persvarstyame). Tokia peržiūra atliekama kaip rizikos įvertinimo procedūra, siekiant gauti informacijos apie vadovybės praėjusį laikotarpį ~~taikyto vertinimo procese~~ nustatytų apskaitinių įverčių efektyvumą, audito įrodymus apie praėjusio laikotarpio apskaitinių įvertinimų rezultatą arba, jeigu taikytina, jų vėlesnį pakartotinį įvertinimą, ~~susijusį su einamojo laikotarpio apskaitiniais įvertinimais~~, ir siekiant nustatyti ir įvertinti ~~apskaitinių įverčių~~ reikšmingo iškreipimo riziką einamuju laikotarpiu, taip pat gauti audito įrodymų apie tokius dalykus kaip įvertinimo neapibrėžtumas, kurį gali būti reikalaujama atskleisti finansinėse ataskaitose. Praktiškai vadovybės sprendimų ir prielaidų, kurie pagal šį TAS gali būti reikšmingo iškreipimo dėl apgaulės požymiai, peržiūrą dėl šališkumo auditorius gali atlikti kartu su 540-ajame (persvarstyame) TAS nustatyta peržiūra.

...

260-asis TAS (persvarstytas) „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“

...

Reikalavimai

...

Komunikuotini dalykai

...

Reikšmingi audito pastebėjimai

16. Auditorius turi komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims apie (žr. A17–A18 dalis):

- a) auditoriaus požiūrį į svarbiausius kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus, įskaitant apskaitos metodus, apskaitinius įverčius ir finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją. Kai reikia, auditorius turi paaiškinti už valdymą atsakingiems asmenims, kodėl, auditoriaus nuomone, svarbi apskaitos praktika, kuri yra priimtina pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, nėra pati tinkamiausia atsižvelgiant į konkrečias subjekto aplinkybes (žr. A19–A20 dalis);
- b) didelius sunkumus, jeigu tokių buvo, su kuriais susidurta audito metu (žr. A21 dalį);
- c) išskyrus atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys dalyvauja subjekto valdyme:
svarbius audito metu iškilusius klausimus, jei tokių buvo, kuriuos jis aptarė su vadovybe arba dėl kurių su ja susirašinėjo (žr. A22 dalį); ir
 - ii) auditoriaus prašomus pateikti rašytinius pareiškimus;
- d) aplinkybes (jei tokių yra), kurios turi įtakos auditoriaus išvados formai ir turiniui (žr. A23–A25 dalis); ir
- e) kitus dalykus, jeigu tokių buvo, pastebėtus audito metu, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, yra svarbūs atliekant finansinės atskaitomybės proceso priežiūrą (žr. A26–A28 dalis).

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Komunikuotini dalykai

...

Reikšmingi audito pastebėjimai

...

Reikšmingi kokybiniai apskaitos praktikos aspektai (žr. 16 dalies a punktą)

A19. Pagal taikomas finansinės atskaitomybės tvarkas subjektas dažniausiai gali nustatyti apskaitinius įverčius ir priimti sprendimus dėl apskaitos metodų bei finansinėse ataskaitose atskleidžiamos

informacijos, pavyzdžiui, atsižvelgdama į pagrindines apskaitinių įverčių, kai egzistuoja reikšmingas įvertinimo neapibrėžtumas, nustatymo prielaidas. Be to, pagal įstatymą, kitus teisės aktus ar finansinės atskaitomybės tvarkas gali būti reikalaujama atskleisti svarbių apskaitos metodų santrauką arba pateikti nuorodą į „labai svarbius apskaitinius įverčius“ ar „labai svarbius apskaitos metodus ir praktikos aspektus“, kad galima būtų nustatyti ir pateikti vartotojams papildomą informaciją apie vadovybės sunkiausių, subjektyviausių ar sudėtingiausių sprendimus, kuriuos ji priima rengdama finansines ataskaitas.

- A20. Todėl auditoriaus nuomonė apie subjektyvius finansinių ataskaitų aspektus gali būti labai svarbi už valdymą atsakingiems asmenims, kad jie galėtų įvykdyti savo pareigą – prižiūrėti finansinės atskaitomybės procesą. Pavyzdžiui, atsižvelgiant į A19 dalyje aprašytus dalykus, už valdymą atsakingiems asmenims gali būti įdomus nustatė, ar buvo atskleista pakankamai informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą, susijusį su apskaitiniais įvertinimais, dėl kurių kyla reikšminga rizika. auditoriaus požiūris į tai, kiek sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti rizikos veiksniai veikia metodų, prielaidų ir duomenų, kurie naudojami reikšmingam apskaitiniam įverčiui nustatyti, parinkimą ar taikymą, taip pat auditoriaus vertinimas to, ar vadovybės įvertis ir finansinėse ataskaitose atskleidžiama susijusi informacija yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Atvirai ir konstruktyviai komunikuojant apie pagrindinius kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus, gali būti teikiamos pastabos apie svarbios apskaitos praktikos priimtinumą ir atskleidžiamos informacijos kokybę. Tai gali (jei taikoma) apimti ir tai, ar su apskaitiniais įverčiais susijusi reikšminga subjekto apskaitos praktika, auditoriaus nuomone, nėra tinkamiausia konkrečiomis subjekto aplinkybėms, pavyzdžiui, kai, auditoriaus nuomone, alternatyvus priimtinas apskaitinio įverčio nustatymo metodas būtų tinkamesnis. 2 priede išvardyti dalykai, kurie gali būti nurodomi tokia pranešime.

...

Specialūs 1-ajame TKKS ir kituose TAS apibrėžti komunikavimo su už valdymą atsakingais asmenimis reikalavimai

Šiame priede nurodytos 1-ojo TKKS⁷⁷ ir kitų tarptautinių audito standartų dalys, pagal kurias reikalaujama apie konkrečius dalykus komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims. Šis sąrašas nepakeičia kituose TAS apibrėžtų reikalavimų ir susijusios taikymo ir kitos aiškinamosios medžiagos.

- 1-ojo TKKS „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras bei kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės kontrolė“ 30 dalies a punktas
- 240-ojo TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 21 dalis, 38 dalies c punkto i papunktis ir 40–42 dalys
- 250-ojo TAS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 14, 19 ir 22–24 dalys
- 265-ojo TAS „Komunikavimas už valdymą atsakingiems asmenims ir vadovybei apie vidaus kontrolės trūkumus“ 9 dalis
- 450-ojo TAS „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“ 12–13 dalys
- 505-ojo TAS „Išorės šalių patvirtinimai“ 9 dalis
- 510-ojo TAS „Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai“ 7 dalis
- 540-ojo TAS (persvarstyto) „Apskaitinių įverčių ir su jais susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“ 38 dalis
- 550-ojo TAS „Susijusios šalys“ 27 dalis
- 560-ojo TAS „Pobalansiniai įvykiai“ 7 dalies b–c punktai, 10 dalies a punktas, 13 dalies b punktas, 14 dalies a punktas ir 17 dalis
- 570-ojo TAS (persvarstyto) „Veiklos tęstinumas“ 25 dalis
- 600-ojo TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“ 49 dalis
- 610-ojo TAS (2013 m. persvarstyto) „Vidaus auditorių darbo naudojimas“ 20 ir 31 dalys
- 700-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ 46 dalis
- 701-ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 17 dalis
- 705-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 12, 14, 23 ir 30 dalys
- 706-ojo TAS (persvarstyto) „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ (persvarstyto) 12 dalis
- 710-ojo TAS „Lyginamoji informacija – atitinkami duomenys ir lyginamosios finansinės ataskaitos“ 18 dalis
- 720-ojo TAS (persvarstyto) „Auditoriaus atsakomybė, susijusi su kita informacija“ (persvarstytas) 17–19 dalys

⁷⁷ 1-asis TKKS „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras bei kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės kontrolė“

Kokybiniai apskaitos praktikos aspektai

Komunikuojant pagal 16 dalies a punktą reikalaujamą ir A19–A20 dalyse aptartą informaciją, gali būti nurodomi tokie dalykai:

Apskaitos metodai

...

Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas

Įvairūs klausimai, kuriems apskaitiniai įverčiai yra reikšmingi, aptarti 540-ajame TAS⁷⁸, pavyzdžiui: 540-ojo TAS (persvarstyto) 2 priede aptarti auditoriaus svarstomi komunikuoti dalykai apie reikšmingus kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija.

- kaip vadovybė nustato ūkines operacijas, įvykius ir sąlygas, dėl kurių gali kilti apskaitinių įverčių pripažinimo ar atskleidimo finansinėse ataskaitose poreikis;
- aplinkybių pokyčiai, dėl kurių gali prireikti atlikti naujus arba iš naujo peržiūrėti esamus apskaitinius įverčius;
- vadovybės sprendimas pripažinti apskaitinius įverčius finansinėse ataskaitose ar jų nepripažinti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- ar apskaitinių įverčių metodai buvo arba turėjo būti pakeisti, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, ir jeigu buvo pakeisti, kodėl taip buvo padaryta ir praėjusių laikotarpių apskaitinių įverčių rezultatas;
- vadovybės vykdomas apskaitinių įverčių nustatymo procesas (pvz., kai vadovybė taiko modelį), įskaitant tai, ar pasirinktas apskaitinių įverčių nustatymo pagrindas atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
- ar vadovybės naudojamos reikšmingos apskaitinių įverčių nustatymo prielaidos yra pagrįstos;
- kai aktualu vadovybės naudojamų reikšmingų prielaidų pagrįstumui arba tinkamam finansinės atskaitomybės tvarkos taikymui, ar vadovybė ketina ir gali imtis atitinkamų veiksmų;
- reikšmingo iškraipymo rizika;
- galimo vadovybės šališkumo požymiai;
- kaip vadovybė įvertino alternatyvias prielaidas ar rezultatus ir kodėl juos atmetė, arba kaip kitaip vadovybė atsižvelgė į įvertinimo neapibrėžtumą atlikdama apskaitinį įvertį;
- įvertinimo neapibrėžtumo finansinėse ataskaitose atskleidimo pakankamumas.

Finansinėse ataskaitose atskleidžiama informacija

⁷⁸ 540-asis TAS „Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“

500-ASIS TAS „AUDITO ĮRODYMAI“

Įžanga

Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) išaiškinta, kas sudaro audito įrodymus atliekant finansinių ataskaitų auditą, ir išnagrinėta auditoriaus atsakomybė rengiant ir atliekant audito procedūras, kuriomis siekiama surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad būtų galima padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė.
2. Šis standartas taikomas visiems audito įrodymams, kurie surenkami audito metu. Kituose standartuose išnagrinėti konkretūs audito aspektai (pavyzdžiui, 315-asis TAS (persvarstytas)⁷⁹), su tam tikru dalyku susiję audito įrodymai, kuriuos reikia surinkti (pavyzdžiui, 570-asis TAS (persvarstytas)⁸⁰), konkrečios procedūros, atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų (pavyzdžiui, 520-asis TAS⁸¹), ir įvertinimas, ar surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų (200-asis TAS⁸² ir 330-asis TAS⁸³).

Įsigaliojimo data

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

Tikslas

4. Auditoriaus tikslas yra parengti ir atlikti audito procedūras taip, kad jis sugebėtų surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų ir kad būtų galima padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė.

Apibrėžtys

5. Šiame TAS Tarptautiniuose audito standartuose terminai vartojami toliau apibrėžtomis reikšmėmis:
 - a) apskaitos dokumentai – pirminių įrašų ir papildomi dokumentai, tokie kaip čekiai ir elektroninio lėšų pervedimo dokumentai; sąskaitos faktūros; sutartys; įvairūs apskaitos registrai; apskaitos įrašai ir kiti finansinių ataskaitų koregavimai, kurie neparodyti oficialiuose apskaitos įrašuose; tokie dokumentai kaip darbo laiko apskaitos žiniaraščiai, lentelės ir skaičiuoklės sąnaudoms paskirstyti, apskaičiuoti, derinti ir atskleisti;
 - b) tinkamumas (audito įrodymų tinkamumas) – audito įrodymų kokybės matas, t. y. tokių įrodymų tinkamumas ir patikimumas darant išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė;
 - c) audito įrodymai – informacija, kuria remdamasis auditorius daro išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. Audito įrodymus sudaro apskaitos dokumentuose esanti informacija, kuria remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kita informacija;

cA) išorės informacijos šaltinis – išorės asmuo ar organizacija, teikiantys informaciją, kurią subjektas naudojo rengdamas finansines ataskaitas arba kurią auditorius įgijo kaip audito įrodymą, kai tokia informacija tinkama naudoti plačiam vartotojų ratui. Kai informaciją pateikia

⁷⁹ 315-asis TAS (persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas suprantant subjektą ir jo aplinką“

⁸⁰ 570-asis TAS (persvarstytas) „Veiklos tęstinumas“

⁸¹ 520-asis TAS „Analitinės procedūros“

⁸² 200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“

⁸³ 330-asis TAS „Auditoriaus atsakai į įvertintą riziką“

asmuo ar organizacija, veikiantis kaip vadovybės ekspertas, paslaugų organizacija⁸⁴ arba auditoriaus ekspertas⁸⁵, asmuo arba subjektas nėra laikomi tos konkrečios informacijos išorės šaltiniu (žr. A1A–A1C dalis);

- d) vadovybės ekspertas – asmuo ar organizacija, kurie turi kompetencijos kitoje nei apskaitos ar audito srityje ir kurių darbu subjektas naudojasi kaip pagalba rengiant finansines ataskaitas;
- e) pakankamumas (audito įrodymų pakankamumas) – audito įrodymų kiekio matas. Reikiamas audito įrodymų kiekis priklauso nuo auditoriaus įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos ir nuo tokių audito įrodymų kokybės.

Reikalavimai

Pakankami tinkami audito įrodymai

- 6. Auditorius turi parengti ir atlikti audito procedūras, kurios tinka tam tikromis aplinkybėmis, siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų (žr. A1–A25 dalis).

Informacija, naudotina kaip audito įrodymai

- 7. Rengdamas ir atlikdamas audito procedūras, auditorius turi įvertinti informacijos, naudotinos kaip audito įrodymai, įskaitant iš išorės informacijos šaltinio gautą informaciją, tinkamumą ir patikimumą (žr. nuo A26 dalies iki A33 dalies g punkto).
- 8. Jei informacija, naudotina kaip audito įrodymai, parengta remiantis vadovybės eksperto veikla, auditorius tiek, kiek būtina, ir atsižvelgęs į šio eksperto veiklos reikšmę auditoriaus tikslams, turi (žr. A34–A36 dalis):
 - (a) įvertinti eksperto kompetenciją, gebėjimus ir objektyvumą (žr. A37–A43 dalis);
 - (b) suprasti tokio eksperto veiklą (žr. A44–A47 dalis); ir
 - (c) įvertinti eksperto veiklos, kaip audito įrodymų, tinkamumą atitinkamam tvirtinimui (žr. A48 dalį).
- 9. Naudodamasis subjekto parengta informacija, auditorius turi įvertinti, ar ji yra pakankamai patikima auditoriaus tikslams, įskaitant, jei būtina, ir esamas atitinkamas aplinkybes:
 - (a) audito įrodymų dėl informacijos tikslumo ir išsamumo surinkimą (žr. A49–A50 dalis); ir
 - (b) įvertinimą, ar auditoriaus tikslams ši informacija yra pakankamai tiksli ir išsami. (žr. A51 dalį).

Elementų atranka testavimui, siekiant surinkti audito įrodymų

- 10. Rengdamas kontrolės priemonių ir detaliuosius testus, auditorius turi nustatyti elementų atrankos testavimui priemones, kurios yra veiksmingos audito procedūros tikslui pasiekti (žr. A52–A56 dalis).

Audito įrodymų neatitikimas ar abejonės dėl jų patikimumo

- 11. Jei:
 - a) audito įrodymai, kurie buvo surinkti iš vieno šaltinio, neatitinka įrodymų, surinktų iš kitų šaltinių; arba
 - b) auditorius abejoja dėl informacijos, naudotinos kaip audito įrodymai, patikimumo;

⁸⁴ 402-ojo TAS „Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizacija naudojančiu subjektu“ 8 dalis

⁸⁵ 620-ojo TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“ 6 dalis

jis turi nuspręsti, kokie audito procedūrų pakeitimai ar papildymai būtini sprendžiant šį klausimą, ir turi įvertinti šio klausimo poveikį, jei toks yra tikėtinas, kitiems audito aspektams (žr. A57 dalį).

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Išorės informacijos šaltinis (žr. 5 dalies cA dalį)

A1a. Išorės informacijos šaltiniais gali būti kainų nustatymo paslaugas teikiančios organizacijos, vyriausybės organizacijos, centriniai bankai ar pripažintos vertybinių popierių biržos. Informacijos, kurią galima gauti iš išorės informacijos šaltinių, pavyzdžiai yra:

- duomenys apie kainas ir kainodarą;
- makroekonominiai duomenys, tokie kaip praeities ir prognozuojami nedarbo lygiai bei ekonomikos augimo tempai arba surašymo duomenys;
- kredito istorijos duomenys;
- konkretūs veiklos srities duomenys, tokie kaip tam tikrų gavybos pramonės išlaidų indeksas arba informacija apie žiūrovų auditoriją arba reitingus, naudojamus pramogų srities reklamos pajamoms nustatyti; ir
- mirtingumo lentelės, naudojamos gyvybės draudimo ir pensijų sektorių įsipareigojimams nustatyti.

A1b. Labiau tikėtina, kad tam tikras informacijos rinkinys bus tinkamas naudoti plačiam vartotojų ratui, ir mažiau tikėtina, kad tam tikras vartotojas turės jam įtakos, jei išorės asmuo ar organizacija teikia informaciją visuomenei nemokamai arba suteikia galimybę ja naudotis plačiam vartotojų ratui už mokestį. Nustatant, ar informacija yra tinkama naudoti plačiam vartotojų ratui, gali tekti priimti sprendimą, atsižvelgiant į subjekto galimybes daryti įtaką išorės informacijos šaltiniui.

A1c. Išorės asmuo ar organizacija, konkretaus informacijos rinkinio atžvilgiu, negali būti ir išorės informacijos šaltiniu, ir vadovybės ekspertu arba paslaugas teikiančia organizacija ar auditoriaus ekspertu.

A1d. Tačiau išorės asmuo ar organizacija, teikdami tam tikrą informacijos rinkinį, gali veikti, pavyzdžiui, kaip vadovybės ekspertas, tačiau teikdami kitą informacijos rinkinį jie gali veikti kaip išorės informacijos šaltinis. Tam tikromis aplinkybėmis gali tekti priimti profesinį sprendimą, kad galima būtų nustatyti, ar išorės asmuo ar organizacija, teikdami tam tikrą informacijos rinkinį, veikia kaip išorės informacijos šaltinis ar vadovybės ekspertas. Kitais atvejais skirtumas gali būti aiškus. Pavyzdžiui:

- išorės asmuo ar organizacija gali teikti plačiam vartotojų ratui tinkamą naudoti informaciją apie nekilnojamojo turto kainas, pavyzdžiui, visuotinai prieinamą informaciją, susijusią su geografiniu regionu, ir gali būti laikomi išoriniu informacijos šaltiniu tokio informacijos rinkinio atžvilgiu. Ta pati išorės organizacija taip pat gali veikti kaip vadovybės ar auditoriaus ekspertas, teikiantis subjekto nekilnojamojo turto portfelio užsakomuosius vertinimus, specialiai pritaikytus pagal subjekto faktus ir aplinkybes;
- kai kurios aktuarinių paslaugų organizacijos skelbia bendram naudojimui skirtas mirtingumo lenteles, kurios, kai jas naudoja subjektas, paprastai būtų laikomos informacija iš išorės informacijos šaltinio. Tos pačios aktuarinių paslaugų organizacijos taip pat gali būti laikomos vadovybės ekspertu atsižvelgiant į skirtingą informaciją, specialiai pritaikytą pagal konkrečias subjekto aplinkybes, kad vadovybė galėtų nustatyti pensijų įsipareigojimus pagal kelis subjekto

pensijų planus:

- išorės asmuo ar organizacija gali turėti ekspertinės patirties taikant modelius, skirtus nustatyti vertybinių popierių, kurių stebimos rinkos nėra, tikrąją vertę. Jei išorės asmuo ar organizacija naudojami tokia ekspertine patirtimi konkrečiai subjektui skirtiems įverčiams nustatyti, o vadovybė tokiu darbu naudojami rengdama finansines ataskaitas, tikėtina, kad išorės asmuo ar organizacija bus laikomi vadovybės ekspertu tokios informacijos atžvilgiu. Kita vertus, jei toks išorės asmuo ar organizacija pateikia visuomenei tik su kainomis ar rinkodara susijusius duomenis apie privačių asmenų sandorius ir subjektas naudoja šią informaciją taikydamos savo vertinimo metodus, tikėtina, kad išorės asmuo ar organizacija bus laikomi išorės informacijos šaltiniu tokios informacijos atžvilgiu.
- išorės asmuo ar organizacija gali skelbti plačiam vartotojų ratui tinkamą informaciją apie sektoriaus riziką ar sąlygas. Jei subjektas ją naudoja informacijai apie riziką atskleisti (pavyzdžiui, laikydamasis 7-ojo TFAS⁸⁶), tokia informacija paprastai būtų laikoma informacija iš išorės informacijos šaltinio. Tačiau jei tos pačios rūšies informacija buvo specialiai užsakyta subjekto, kad jis, naudodamasis savo ekspertine patirtimi, parengtų subjekto aplinkybėms pritaikytą informaciją apie šią riziką, tikėtina, kad išorės asmuo ar organizacija veikia kaip vadovybės ekspertas.
- išorės asmuo ar organizacija gali pritaikyti savo ekspertinę patirtį teikti informaciją apie dabartines ir būsimas rinkos tendencijas bei padaryti tokią informaciją prieinamą ir tinkamą naudoti plačiam vartotojų ratui. Jei subjektas naudoja tokią informaciją priimdamos sprendimus dėl prielaidų, kurios turi būti naudojamos apskaitiniams įverčiams nustatyti, tikėtina, kad ji bus laikoma informacija iš išorės informacijos šaltinio. Jei tos pačios rūšies informacija buvo užsakyta subjekto, siekiant reaguoti į dabartines ar būsimas tendencijas, susijusias su konkrečiais subjekto faktais bei aplinkybėmis, tikėtina, kad išorės asmuo ar organizacija veikia kaip vadovybės ekspertas.

Pakankami tinkami audito įrodymai (žr. 6 dalį)

- A1. Audito įrodymai reikalingi auditoriaus nuomonei ir išvadai pagrįsti. Jie yra kaupiamojo pobūdžio ir pirmiausia renkami audito metu atliekant audito procedūras. Tačiau audito įrodymai gali apimti ir informaciją, gautą iš kitų šaltinių, tokių kaip ankstesni auditai (tik jeigu auditorius nustatė, ar po ankstesnio audito neįvyko kokių nors pokyčių, kurie gali daryti reikšmingą įtaką dabartiniam auditui⁸⁷) ar audito įmonės kontrolės procedūros, taikomos prisiimant klientą ir tęsiant su juo santykius. Be to, subjekto apskaitos dokumentai, taip pat kaip ir kiti subjekto vidaus ir išorės informacijos šaltiniai, ir kiti subjekto vidaus šaltiniai yra svarbūs audito įrodymų šaltiniai. Be to, Informacija, kuri gali būti naudojama kaip audito įrodymai, galėjo būti parengta naudojant vadovybės eksperto darbą arba gauta iš išorės informacijos šaltinio. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, apima informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams. Tam tikrais atvejais auditorius vertina ir tai, kad nėra informacijos (pavyzdžiui, vadovybei atsisakius pateikti prašomą pareiškimą), nes tai taip pat yra audito įrodymas.
- A2. Audito įrodymų rinkimas ir vertinimas sudaro didžiąją dalį auditoriaus darbo formuojant auditoriaus nuomonę. Audito procedūros, kurias atliekant renkami audito įrodymai, gali būti: tikrinimas, stebėseną, patvirtinimas, perskaiciavimas, pakartotinis atlikimas ir analitinės procedūros. Dažnai

⁸⁶ 7-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas (TFAS) „Finansinės priemonės. Atskleidimas“

⁸⁷ 315-ojo TAS (persvarstyto) 9 dalis

naudojamos kelios iš išvardytų procedūrų, taip pat ir paklausimas. Nors paklausimai gali suteikti svarbių audito įrodymų, taip pat ir dėl iškraipymo, vien tik paklausimas nesuteikia pakankamų audito įrodymų dėl reikšmingų iškraipymų tvirtinimų lygmeniu ar dėl kontrolės priemonių efektyvumo.

- A3. Kaip paaiškinta 200-ajame TAS⁸⁸, pakankamas užtikrinimas gaunamas, kai auditorius surenka pakankamų tinkamų audito įrodymų audito rizikai (rizikai, kad auditorius pareikš neteisingą nuomonę, kai finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų) sumažinti iki priimtina žemo lygio.
- A4. Audito įrodymų pakankumas ir tinkamumas tarpusavyje susiję. Pakankumas yra audito įrodymų kiekio matas. Reikalingas audito įrodymų kiekis priklauso nuo auditoriaus atlikto reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo (kuo didesnė įvertinta rizika, tuo daugiau reikės audito įrodymų) ir nuo tokių audito įrodymų kokybės (kuo kokybiškesni audito įrodymai, tuo jų reikės mažiau). Tačiau didesnis audito įrodymų kiekis gali nekompensuoti jų prastos kokybės.
- A5. Tinkamumas yra audito įrodymų kokybės matas, t. y. audito įrodymų tinkamumas ir patikimumas patvirtinant išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo audito įrodymų šaltinio bei pobūdžio ir nuo konkrečių aplinkybių, kurioms esant audito įrodymai buvo renkami.
- A6. 330-ajame TAS reikalaujama, kad auditorius padarytų išvadą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų⁸⁹. Auditorius priima profesinį sprendimą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad iki priimtina žemo lygio būtų sumažinta audito rizika ir būtų galima padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. 200-ajame TAS aptarti tokie dalykai kaip audito procedūrų pobūdis, finansinės atskaitomybės savalaikiškumas, naudos ir išlaidų santykis – tai svarbūs veiksniai auditoriui priimant profesinį sprendimą, ar surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų.

Audito įrodymų šaltiniai

- A7. Kai kurie audito įrodymai surenkami atliekant audito procedūras, kurių metu tikrinami apskaitos dokumentai, pavyzdžiui, atliekant jų analizę ir peržiūrą, pakartotinai atliekant procedūras, kurių buvo laikomasi rengiant finansines ataskaitas, ir sutikrinant tos pačios informacijos rūšį ir taikymą. Atlikdamas tokias audito procedūras auditorius gali nuspręsti, kad apskaitos dokumentai yra nuoseklūs ir atitinka finansinių ataskaitų duomenis.
- A8. Paprastai daugiau užtikrinimo suteikia nuoseklūs audito įrodymai, gauti iš skirtingų šaltinių, arba skirtingo pobūdžio audito įrodymai negu audito įrodymai, vertinami atskirai. Pavyzdžiui, iš nuo subjekto nepriklausomo šaltinio gauta patvirtinanti informacija gali padidinti užtikrinimą, kurį auditorius gauna iš subjekto pateiktų audito įrodymų, pavyzdžiui, audito įrodymų, esančių apskaitos dokumentuose, susirinkimų protokoluose ar vadovybės pareiškimuose.
- A9. Iš nuo subjekto nepriklausomų šaltinių gauta informacija, kurią auditorius gali naudoti kaip audito įrodymus, gali būti trečiosios šalies patvirtinimai ir informacija iš išorės informacijos šaltinio, įskaitant analitikų ataskaitas ir lyginamuosius duomenis apie konkurentus (lyginamosios analizės duomenys).

Audito įrodymų rinkimo audito procedūros

- A10. Kaip reikalaujama ir aiškinama 315-ajame TAS ir 330-ajame TAS, audito įrodymai, siekiant padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė, renkami atliekant:

⁸⁸ 200-ojo TAS 5 dalis

⁸⁹ 330-ojo TAS 26 dalis

- a) rizikos įvertinimo procedūras; ir
- b) tolesnes audito procedūras, kurias sudaro:
 - i) kontrolės priemonių testai, kai to reikalaujama TAS arba kai auditorius priėmė sprendimą juos atlikti; ir
 - ii) pagrindinės procedūras, įskaitant detaliuosius testus ir pagrindines analitines procedūras.

A11. A14–A25 dalyse aprašytos audito procedūros gali būti atliekamos kaip rizikos įvertinimo procedūros, kontrolės priemonių testai arba pagrindinės procedūros priklausomai nuo aplinkybių, kuriomis auditorius jas taiko. Kaip paaiškinta 330-ajame TAS, tam tikromis aplinkybėmis audito įrodymai, surinkti ankstesnių auditų metu, gali būti tinkami audito įrodymai, jei auditorius atlieka audito procedūras, siekdamas nustatyti, ar jie vis dar tinkami⁹⁰.

A12. Tai, kad tam tikri apskaitos duomenys ir kita informacija gali būti pasiekiami tik elektroniniu būdu arba tik tam tikrais laiko momentais arba laikotarpiais, gali turėti įtakos audito procedūrų pobūdžiui ir audito procedūrų atlikimo laiko pasirinkimui. Pavyzdžiui, pirminiai dokumentai, tokie kaip pirkimo užsakymai ir sąskaitos faktūros, gali būti tik elektroninio formato, kai subjektas taiko elektroninės prekybos sistemą; arba duomenys gali būti sunaikinti po skenavimo, kai subjektas naudoja dokumentų skenavimo sistemą, siekdamas palengvinti duomenų saugojimo ir nuorodų į juos pateikimo procesus.

A13. Tam tikra elektroninė informacija gali būti nepasiekama po tam tikro laiko, pavyzdžiui, jei elektroninės rinkmenos buvo pakeistos ir jei nėra atsarginių rinkmenų kopijų. Taigi, prirėikus ir remdamasis subjekto duomenų išsaugojimo politika, auditorius gali prašyti išsaugoti tam tikrą informaciją auditoriaus peržiūrai arba atlikti audito procedūras tuo metu, kai reikiama informacija pasiekama.

Tikrinimas

A14. Tikrinimas apima vidaus ar išorės popierinio ar elektroninio formato arba kitoje laikmenoje saugomų įrašų ar dokumentų patikrinimą, taip pat turto objekto įvertinimą natūra. Įrašų ir dokumentų tikrinimo metu surenkami įvairaus patikimumo lygio audito įrodymai priklausomai nuo jų pobūdžio ir šaltinio, o vidaus įrašų ir dokumentų atveju – priklausomai nuo jų parengimo kontrolės priemonių efektyvumo. Tikrinimo, taikomo kaip kontrolės priemonių testas, pavyzdys yra įrašų tikrinimas, siekiant įsitikinti, ar jie yra tinkamai patvirtinti.

A15. Kai kurie dokumentai, pavyzdžiui, finansinių priemonių dokumentai, tokie kaip akcijos ar obligacijos, atitinka tiesioginius turto egzistavimo audito įrodymus. Tikrinant tokius dokumentus, ne visada gaunama audito įrodymų dėl jų nuosavybės ar vertės. Be to, įvykdytos sutarties tikrinimas gali atskleisti audito įrodymų, susijusių su subjekto apskaitos metodų taikymu, pavyzdžiui, pajamų pripažinimu.

A16. Materialiojo turto tikrinimas gali atskleisti patikimų audito įrodymų dėl jo egzistavimo, tačiau ne visada dėl subjekto teisių ir įsipareigojimų arba šio turto įvertinimo. Atsargų vienetai gali būti tikrinami stebint inventurizaciją.

Stebėjimas

A17. Stebėjimas yra veiksmas, kurio metu stebimas kitų asmenų atliekamas procesas ar procedūra, pavyzdžiui, auditorius stebi įmonės darbuotojų atliekamą inventurizaciją arba kontrolės veiksmus.

⁹⁰ 330-ojo TAS A35 dalis

Stebėjimas suteikia proceso ar procedūros atlikimo audito įrodymų, tačiau yra apribotas laiko, kuriuo jis atliekamas, ir to fakto, kad stebėjimas gali daryti įtaką tam, kaip procesas ar procedūra yra atliekami. 501-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės dėl atsargų inventorizacijos stebėjimo⁹¹.

Išorės patvirtinimas

A18. Išorės patvirtinimas – tai audito įrodymai, kuriuos auditorius gauna kaip tiesioginį rašytinį trečiosios (patvirtinančiosios) šalies popierinio ar elektroninio formato ar kitoje laikmenoje pateikiamą atsakymą. Išorės patvirtinimo procedūros dažniausiai taikomos, kai nagrinėjami tvirtinimai dėl atitinkamų sąskaitų likučių ir jų elementų. Tačiau išorės patvirtinimai neturėtų apsiriboti tik sąskaitų likučiais. Pavyzdžiui, auditorius gali paprašyti sutarties sąlygų arba sandorių su trečiosioms šalims patvirtinimo; patvirtinimo prašymas gali būti suformuluotas klausiant, ar buvo kokių nors sutarties pakeitimų, ir, jei jų buvo, kokia yra susijusi detali informacija apie šiuos pakeitimus. Be to, išorės patvirtinimo procedūros atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų, kad tam tikros aplinkybės neegzistuoja, pavyzdžiui, nėra šalutinių susitarimų, kurie gali turėti įtakos pajamų pripažinimui. 505-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės⁹².

Perskaičiavimas

A19. Perskaičiavimas – tai dokumentų ar įrašų matematinio tikslumo patikrinimas. Perskaičiavimas gali būti atliekamas rankiniu arba elektroniniu būdu.

Pakartotinis atlikimas

A20. Pakartotinis atlikimas reiškia, kad auditorius nepriklausomai atlieka procedūras arba taiko kontrolės priemones, kurias kaip vidaus kontrolės veiksmus subjektas jau yra atlikęs ar taikęs.

Analitinės procedūros

A21. Analitinės procedūros apima finansinės informacijos įvertinimą analizuojant patikimas finansinio ir nefinansinio pobūdžio duomenų sąsajas. Be to, analitinės procedūros apima nustatytų svyravimų ar sąsajų, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos arba gerokai nukrypsta nuo prognozuojamų sumų, tyrimą. 520-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės.

Paklausimas

A22. Paklausimuose auditorius prašo nusimanančių asmenų, tiek priklausančių subjektui, tiek jai nepriklausančių, kad jie pateiktų finansinio ir nefinansinio pobūdžio informaciją. Kaip ir kitos audito procedūros, paklausimai plačiai taikomi audito metu. Jie gali būti įvairaus pobūdžio – nuo oficialių rašytinių paklausimų iki neoficialių žodinių. Atsakymų į paklausimus įvertinimas yra neatskiriama paklausimų proceso dalis.

A23. Atsakymai į paklausimus auditoriui gali suteikti informacijos, kurios jis prieš tai neturėjo arba kuri patvirtina audito įrodymus. Atsakymuose taip pat gali būti informacijos, kuri labai skiriasi nuo anksčiau auditoriaus surinktos informacijos, pavyzdžiui, informacijos, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės priemonių. Tam tikrais atvejais atsakymai į paklausimus turi įtakos auditoriaus sprendimui pakeisti ar atlikti papildomas audito procedūras.

A24. Nors dažnai atsakymai į paklausimus suteikia ypač reikšmingos informacijos, kuri patvirtina audito

⁹¹ 501-asis TAS „Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių“

⁹² 505-asis TAS „Išorės šalių patvirtinimai“

įrodymus, tačiau, teikiant paklausimą dėl vadovybės ketinimų, turima informacija, pagrindžianti vadovybės ketinimus, gali būti ribota. Šiais atvejais informacijos, kuri patvirtintų įrodymus, gautus iš atsakymo į paklausimą, gali suteikti žinios apie vadovybės išsakytų ketinimų įgyvendinimą praeityje, vadovybės nurodytas konkrečius veiksmų plano pasirinkimo priežastis ir vadovybės gebėjimą įvykdyti atitinkamą veiksmų planą.

A25. Nagrinėdamas tam tikrus klausimus, auditorius gali nuspręsti prašyti vadovybės ir, jei būtina, už valdymą atsakingų asmenų pateikti rašytinį pareiškimą ir patvirtinti atsakymus į žodinius paklausimus. 580-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės⁹³.

Informacija, naudotina kaip audito įrodymai

Tinkamumas ir patikimumas (žr. 7 dalį)

A26. Kaip nurodyta A1 dalyje, nors audito įrodymai dažniausiai surenkami audito metu atliekant audito procedūras, audito įrodymus gali sudaryti ir informacija, surinkta iš kitų šaltinių, pavyzdžiui, tam tikromis aplinkybėmis – iš ankstesnių auditų arba iš audito įmonės kokybės kontrolės procedūrų, skirtų kliento prisiėmimui ir išlaikymui bei tam tikrų papildomų įsipareigojimų pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar atitinkamus etikos reikalavimus vykdymui (pvz., dėl to, kad subjektas nesilaiko įstatymų ir kitų teisės aktų). Surinktos informacijos tinkamumas ir patikimumas turi įtakos visų ja pagrįstų audito įrodymų kokybei.

Tinkamumas

A27. Tinkamumas yra loginiais ryšiais susijęs su arba pagrįstas audito procedūros tikslu ir, jei tinka, svarstomais tvirtinimais. Testų atlikimo tikslas gali turėti įtakos informacijos, naudotos kaip audito įrodymai, tinkamumui. Pavyzdžiui, jei audito procedūra siekiama testuoti mokėtinas sumas dėl buvimo fakto ar vertinimo atspindėjimo per didelėmis sumomis, tinkamiausia audito procedūra šiuo atveju būtų į apskaitą įtrauktų mokėtinų sumų testas. Kita vertus, kai mokėtinos sumos testuojamos dėl buvimo fakto ar vertinimo atspindėjimo per mažomis sumomis, į apskaitą įtrauktų mokėtinų sumų testas nebūtų tinkama audito procedūra. Šiuo atveju vertėtų analizuoti vėlesnius mokėjimus, neapmokėtas sąskaitas faktūras, tiekėjų apskaitos žiniaraščius ir įvertinti informacijos, pateiktos šiuose dokumentuose, neatitiktį.

A28. Naudojant tam tikrą audito procedūrų rinkinį galima gauti audito įrodymų, tinkamų tam tikriems tvirtinimams, bet netinkamų kitiems. Pavyzdžiui, tikrindamas dokumentus, susijusius su po atitinkamo laikotarpio gautinų sumų apmokėjimu, auditorius gali surinkti audito įrodymų, susijusių su šių gautinų sumų buvimu ir vertinimu, tačiau nebūtinai su šių sumų įtraukimu į apskaitą tinkamu laikotarpiu. Panašiai audito įrodymai, gauti dėl vieno tvirtinimo, pavyzdžiui, dėl prekių atsargų buvimo, negali pakeisti audito įrodymų, gautų dėl kito tvirtinimo, pavyzdžiui, dėl tų prekių atsargų įvertinimo. Kita vertus, iš skirtingų šaltinių surinkti ar skirtingo pobūdžio audito įrodymai gali būti tinkami tam pačiam tvirtinimui.

A29. Kontrolės priemonių testų paskirtis – įvertinti kontrolės priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu arba juos nustatyti ir ištaisyti, efektyvumui įvertinti. Rengiant kontrolės priemonių testus, kuriais siekiama surinkti tinkamų audito įrodymų, nustatomos sąlygos (ypatybės arba požymiai), parodančios kontrolės rezultatyvumą, ir nuokrypio sąlygos, parodančios nuokrypius nuo adekvačios veiklos. Po to auditorius gali patikrinti, ar tokios sąlygos egzistuoja ar ne.

⁹³ 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“

A30. Pagrindinės procedūros yra skirtos reikšmingiems išskrypimams nustatyti tvirtinimų lygmeniu. Jos susideda iš detaliųjų testų ir pagrindinių analitinių procedūrų. Rengiant pagrindines procedūras reikia nustatyti testo tikslais svarbias sąlygas, kurios parodo tam tikro tvirtinimo išskrypimą.

Patikimumas

A31. Informacijos, naudotinos kaip audito įrodymai, taigi ir pačių audito įrodymų, patikimumui turi įtakos informacijos šaltinis, pobūdis ir aplinkybės, kuriomis ji buvo surinkta, įskaitant, kur tinkama, ir tokios informacijos parengimo ir priežiūros kontrolės priemonės. Taigi apibendrinimams apie įvairių rūšių audito įrodymų patikimumą būdingos svarbios išimtys. Net tais atvejais, kai informacija, naudotina kaip audito įrodymai, yra gauta iš išorės šaltinių, gali egzistuoti tam tikros sąlygos, kurios galėtų paveikti patikimumą. Pavyzdžiui, informacija, gauta iš nuo subjekto nepriklausomo išorės šaltinio, gali būti nepatikima, jei šis šaltinis nėra kompetentingas arba jei vadovybės ekspertas nėra pakankamai objektyvus. Nors ir pripažįstant, kad yra išimčių, gali būti vertingi tokie audito įrodymų patikimumo apibendrinimai:

- audito įrodymų patikimumas didėja, kai audito įrodymai surenkami iš nuo subjekto nepriklausomų išorės šaltinių;
- audito įrodymų, kurie surenkami subjekto viduje, patikimumas didėja, kai taikomos kontrolės priemonės, kurias subjektas taiko ir jų paruošimui, ir priežiūrai, yra efektyvios;
- audito įrodymai, kuriuos auditorius surinko tiesiogiai (pavyzdžiui, stebėdamas kontrolės priemonės taikymą), yra patikimesni už įrodymus, surinktus netiesiogiai arba padarius išvadas (pavyzdžiui, pateikus paklausimą dėl kontrolės priemonės taikymo);
- audito įrodymai, užfiksuoti dokumentuose (popieriuje, elektroninėje ar kitoje laikmenoje), yra patikimesni už žodžiu surinktus įrodymus (pavyzdžiui, susitikimo metu surašytas protokolas yra patikimesnis negu po jo įvykęs pokalbis apie susirinkime aptartus dalykus);
- audito įrodymai, surinkti iš dokumentų originalų, yra patikimesni už audito įrodymus, surinktus iš dokumentų kopijų ar faksimilinių pranešimų, arba už dokumentus, įrašytus į skaitmeninę laikmeną ar kitaip transformuotus į elektroninį formatą, kurių patikimumas gali priklausyti nuo šių dokumentų parengimo ir priežiūros kontrolės priemonių.

A32. 520-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės dėl duomenų, naudojamų rengiant analitines procedūras kaip pagrindines procedūras, patikimumo⁹⁴.

A33. 240-ajame TAS išnagrinėtos aplinkybės, kurioms esant auditorius gali daryti prielaidą, kad dokumentas nėra autentiškas arba kad šis dokumentas buvo pakeistas, o auditoriui šie pakeitimai nebuvo atskleisti⁹⁵.

A33a dalyje pateikiami atitinkami susiję 500-ojo TAS pakeitimai dėl 250-ojo TAS (persvarstyto) patvirtinimo.

A33a. 250-ajame TAS (pataisytame)⁹⁶ pateikiamos tolesnės gairės dėl auditoriaus papildomų pareigų, kurias jis privalo vykdyti pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar atitinkamus etikos reikalavimus, susijusius su nustatytu ar įtariamu subjekto įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymu, kuris gali suteikti

⁹⁴ 520-ojo TAS 5 dalies a punktas

⁹⁵ 240-ojo TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 13 dalis

⁹⁶ 250-ojo TAS (persvarstyto) „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 9 dalis.

papildomos informacijos, svarbios auditoriaus darbui pagal TAS, taip pat papildomos gairės dėl tokio nesilaikymo poveikio kitiems audito aspektams įvertinimo.

Išorės informacijos šaltiniai

A33b. Pagal 7 dalį auditorius privalo apsvarstyti iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos, naudotinos kaip audito įrodymai, svarbą ir patikimumą, neatsižvelgiant į tai, ar subjektas naudojo šią informaciją rengdamas finansines ataskaitas, ar ją gavo auditorius. Kai informacija gaunama iš išorės informacijos šaltinio, tam tikrais atvejais toks svarstymas gali apimti audito įrodymus apie išorės informacijos šaltinį arba išorės informacijos šaltinio vykdomą informacijos parengimą, kai tokie audito įrodymai yra surenkami planuojant ir atliekant tolesnes audito procedūras pagal 330-ąjį TAS arba, jei taikoma, 540-ąjį TAS (persvarstyta)⁹⁷.

A33c. Supratimas, kodėl vadovybė arba, kai taikoma, vadovybės ekspertas naudojasi išorės informacijos šaltiniu ir kaip buvo apsvarstyta informacijos tinkamumas ir patikimumas (įskaitant jos tikslumą ir išsamumą), gali praversti auditoriui, kai jis svarsto tos informacijos tinkamumą ir patikimumą.

A33d. Toliau nurodyti veiksniai gali būti svarbūs vertinant iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos tinkamumą ir patikimumą, įskaitant jos tikslumą ir išsamumą, atsižvelgiant į tai, kad kai kurie iš šių veiksnių gali būti svarbūs tik tada, kai vadovybė naudoja tokią informaciją rengdama finansines ataskaitas arba auditorius ją gavo:

- išorės informacijos šaltinio pobūdis ir įgaliojimai. Pavyzdžiui, centrinis bankas arba valstybės duomenų agentūra, turintys teisinį pagrindą teikti visuomenei informaciją apie veiklos sritį, greičiausiai bus laikomi autoritetingu tam tikros rūšies informacijos šaltiniu;
- gebėjimas daryti įtaką gautai informacijai per ryšius tarp subjekto ir informacijos šaltinio;
- išorės informacijos šaltinio kompetencija ir reputacija teikiant informaciją, įskaitant tai, ar auditoriaus profesiniu sprendimu, informaciją reguliariai teikia šaltinis, turintis patikimos informacijos teikimo patirties;
- ankstesnė auditoriaus patirtis dėl išorės informacijos šaltinio teikiamos informacijos patikimumo;
- įrodymai, kad vartotojai visuotinai pripažįsta, jog iš išorės informacijos šaltinio gauta informacija yra svarbi arba patikima, naudojant ją tam pačiam tikslui, kuriam informaciją naudojo vadovybė ar auditorius;
- ar subjekte yra įgyvendintos kontrolės priemonės gautos ir naudojamos informacijos tinkamumui bei patikimumui nustatyti;
- ar išorės informacijos šaltinis kaupia bendrą rinkos informaciją, ar tiesiogiai dalyvauja „nustatant“ rinkos sandorius;
- ar informacija tinkama naudoti tokiu būdu, koku ji naudojama, ir, jei taikytina, ar ji buvo parengta pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- alternatyvi informacija, kuri gali prieštarauti naudojamai informacijai;
- atsakomybės atsisakymo ar kitų griežtų pasisakymų, susijusių su gauta informacija, pobūdis ir taikymo sritis;

⁹⁷ 540-asis TAS (persvarstyta) „Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“

- informacija apie informacijai rengti taikomus metodus, metodų taikymą, įskaitant, kai taikoma, kaip modeliai buvo naudojami taikant tokius metodus ir metodų kontrolės priemones; ir
- jei įmanoma, informacija, reikalinga prielaidų ir kitų duomenų, kuriuos išorės informacijos šaltiniai taikė rengdami gautą informaciją, tinkamumo įvertinimui.

A33e. Auditorius savo svarstymuose atsižvelgia į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, kuriame išorės informacijos naudojimas yra tinkamas, į tai, kiek tokios informacijos naudojimas yra tinkamas pagal įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastis, ir galimybę, kad iš išorės informacijos šaltinio gauta informacija gali būti nepatikima (pavyzdžiui, ar ji yra gauta iš patikimo šaltinio). Remdamasis apsvarstytais dalykais, aprašytais A33b dalyje, auditorius gali nuspręsti, kad pagal 315-ąjį TAS reikia geriau suprasti subjektą ir jo aplinką, įskaitant jo vidaus kontrolę, arba, kai taikoma, pagal 330-ąjį TAS⁹⁸ ir 540-ąjį TAS (persvarstyta)⁹⁹ atitinkamomis aplinkybėmis būtų tinkama atlikti tolesnes audito procedūras, siekiant reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su iš išorės šaltinio gauta informacija. Tokios procedūros gali apimti:

- iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos palyginimą su informacija, gauta iš alternatyvaus nepriklausomo informacijos šaltinio;
- supratimą apie vadovybės įdiegtas kontrolės priemones, skirtas iš išorės informacijos šaltinių gautos informacijos patikimumui įvertinti, ir galimai patikrinti tokių kontrolės priemonių veikimo efektyvumą, atsižvelgiant į tai, kad vadovybė naudoja išorės informacijos šaltinį;
- informacijos iš išorės informacijos šaltinio gavimo procedūras, siekiant suprasti jo procesus, metodus ir prielaidas, bei tokiu būdu nustatyti, suprasti ir, prireikus, atlikti jo kontrolės priemonių efektyvumo testus.

A33f. Kai kuriais atvejais gali būti tik vienas tam tikros informacijos teikėjas, pavyzdžiui, informaciją apie infliacijos lygį gali teikti, pavyzdžiui, centrinis bankas ar vyriausybė, arba viena veiklos sektoriuje pripažinta įstaiga. Tokiais atvejais auditoriaus sprendimui dėl audito procedūrų pobūdžio ir apimties, kurios gali būti tinkamos esant tokioms aplinkybėms, turi įtakos informacijos šaltinio pobūdis ir patikimumas, įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, su kuria tokia išorės informacija yra susijusi, ir tai, kiek šios informacijos naudojimas yra tinkamas pagal įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastis. Pavyzdžiui, kai informacija yra gauta iš patikimo autoritetingo šaltinio, auditoriaus tolesnės audito procedūros gali būti ne tokios išsamios, pavyzdžiui, jis gali patvirtinti informaciją remdamasis šaltinio interneto svetaine arba paskelbta informacija. Kitais atvejais, jei šaltinis įvertinamas kaip nepatikimas, auditorius gali nuspręsti, kad būtų tinkama atlikti išsamesnes procedūras, ir, jei nėra jokio alternatyvaus nepriklausomo informacijos šaltinio, su kuriuo būtų galima palyginti, auditorius gali apsvarstyti, ar informacijos gavimo iš išorės informacijos šaltinio procedūros atlikimas, jei tikslinga, yra tinkamas, siekiant surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų.

A33g. Kai auditorius neturi pakankamo pagrindo iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos tinkamumui ir patikimumui įvertinti, auditoriaus darbo apimtis gali būti apribota, jei pakankamų tinkamų audito įrodymų nepavyksta surinkti atliekant alternatyvias procedūras. Bet kokie taikomi apimties apribojimai yra vertinami pagal 705-ojo TAS (persvarstyto)¹⁰⁰ reikalavimus.

⁹⁸ 330-ojo TAS 6 dalis

⁹⁹ 540-ojo TAS (persvarstyto) 30 dalis

¹⁰⁰ 705-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 13 dalis

Vadovybės eksperto pateiktos informacijos patikimumas (žr. 8 dalį)

- A34. Subjekto finansinėms ataskaitoms parengti gali prireikti ekspertinės patirties kitose nei apskaita ar auditas srityse, pavyzdžiui, statistiniai skaičiavimai, verčių nustatymas ar techniniai duomenys. Subjektas gali įdarbinti ar pasitelkti šių sričių specialistus, siekdamas įgyti atitinkamos kompetencijos rengiant finansines ataskaitas. To nepadarius atsiradus tokios ekspertinės patirties būtinybei, didėja reikšmingų iškraipymų rizika.
- A35. Kai informacija, naudotina kaip audito įrodymai, buvo parengta naudojant vadovybės eksperto darbą, taikomi šio standarto 8 dalyje nurodyti reikalavimai. Pavyzdžiui, asmuo ar organizacija gali turėti ekspertinės patirties taikant modelius, skirtus nustatyti vertybinių popierių, kurių stebimos rinkos nėra, tikrąją vertę. Jei asmuo ar organizacija naudojami tokia ekspertine patirtimi įverčiams nustatyti, kuriuos vadovybė naudoja rengdama finansines ataskaitas, asmuo ar organizacija bus laikomi vadovybės ekspertu ir taikoms 8 dalis. Kita vertus, jei toks asmuo ar organizacija pateikia tik sandorių su privačiais asmenimis kainas, kurių subjektas negali gauti kitais būdais ir kurias subjektas naudoja savo įvertinimo metuose, tokiai informacijai, jei ji naudojama kaip audito įrodymai, taikoma šio TAS 7 dalis, ir šis atvejis nes ji yra informacija, gauta iš išorės informacijos šaltinio, o ne subjektui pasitelkus vadovybės ekspertą.
- A36. Audito procedūrų, susijusių su šio standarto 8 dalies reikalavimais, pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai įtakos gali turėti tokie dalykai:
- dalykas, su kuriuo vadovybės ekspertas yra susijęs, pobūdis ir sudėtingumas;
 - dalyko reikšmingo iškraipymo rizika;
 - alternatyvių audito įrodymų šaltinių buvimas;
 - vadovybės eksperto darbo pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis;
 - ar vadovybės ekspertas yra subjekto pasamdytas, ar jo pasitelktas teikti tam tikras paslaugas;
 - kiek vadovybė gali kontroliuoti vadovybės eksperto veiklą ar daryti jai įtaką;
 - ar vadovybės ekspertas veikia vadovaudamasis techniniais veiklos standartais ar kitais profesiniais arba tam tikros veiklos srities reikalavimais;
 - bet kokių vadovybės eksperto darbo kontrolės priemonių subjekto viduje pobūdis ir apimtis;
 - auditoriaus žinios ir patirtis vadovybės eksperto kompetencijos srityje;
 - auditoriaus ankstesnė patirtis dėl šio eksperto darbo.

Vadovybės eksperto kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas (žr. 8 dalies a punktą)

- A37. Kompetencija yra susijusi su vadovybės eksperto patirties pobūdžiu ir lygiu. Gebėjimas – tai vadovybės eksperto sugebėjimas naudotis savo kompetencija atitinkamomis aplinkybėmis. Gebėjimui gali daryti įtaką tokie veiksniai, kaip, pavyzdžiui, geografinė aplinka, laiko ir išteklių prieinamumas. Objektyvumas yra susijęs su šališkumo, interesų konflikto arba kitų asmenų įtakos galimu poveikiu vadovybės eksperto profesiniams ar verslo sprendimams. Vadovybės eksperto kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas bei bet kokios vadovybės eksperto darbo kontrolės priemonės subjekte yra svarbūs vadovybės eksperto parengtos informacijos patikimumo veiksniai.
- A38. Informaciją apie vadovybės eksperto kompetenciją, gebėjimus ir objektyvumą galima gauti iš įvairių šaltinių, tokių kaip:

- ankstesnė asmeninė patirtis dėl šio eksperto darbo;
- aptarimai su šiuo ekspertu;
- aptarimai su kitais, kurie yra susipažinę su tokio eksperto veikla;
- žinios apie eksperto kvalifikaciją, narystę profesinėse organizacijose ar veiklos srities asociacijose, licenciją verstis praktika ar kitas išorinio pripažinimo formas;
- eksperto paskelbti moksliniai veikalai ar išleistos knygos;
- auditoriaus ekspertas, jei toks yra, kuris padėjo auditoriui surinkti pakankamą tinkamų audito įrodymų apie vadovybės eksperto parengtą informaciją.

A39. Vadovybės eksperto kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo įvertinimui turi įtakos tai, ar ekspertas vykdo veiklą vadovaudamasis techniniais veiklos standartais ar kitais profesiniais arba tam tikros veiklos srities reikalavimais, pavyzdžiui, etikos standartais ir kitais narystės profesinėse organizacijose ar veiklos srities asociacijose reikalavimais, licencijavimo įstaigos išleistais akreditavimo standartais arba įstatymuose ar teisės aktuose numatytais reikalavimais.

A40. Kiti svarbūs dalykai gali būti:

- vadovybės eksperto kompetencijos aktualumas dalyko srityje, kurioje jis bus pasitelktas, įskaitant visas šio eksperto specializacijos sritis. Pavyzdžiui, tam tikras aktuarijus gali specializuotis nekilnojamojo turto ar nelaimingų atsitikimų srityje, tačiau gali turėti ribotą patirtį pensijų skaičiavimo srityje;
- vadovybės eksperto kompetencija atitinkamų apskaitos reikalavimų srityje, pavyzdžiui, jo žinios apie prielaidas ir metodus, įskaitant, kai taikoma, modelius, kurie atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- ar nenumatyti įvykiai, pasikeitusios sąlygos arba audito įrodymai, surinkti audito procedūrų metu, parodo, kad audito eigoje būtina iš naujo peržiūrėti vadovybės eksperto kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo pirminį įvertinimą.

A41. Daugybė aplinkybių gali kelti grėsmę objektyvumui, pavyzdžiui, savanaudiškų interesų grėsmės, tarpininkavimo grėsmės, familiarumo grėsmės, savikontrolės grėsmės ir įbauginimo grėsmės. Tokias grėsmes galima sumažinti apsaugos priemonėmis, kurias gali sukurti išorės struktūros (pavyzdžiui, vadovybės eksperto profesija, įstatymai ar kiti teisės aktai) arba vadovybės eksperto darbo aplinka (pavyzdžiui, kokybės kontrolės politikos ir procedūros).

A42. Nors apsaugos priemonės negali pašalinti visų grėsmių, kurios iškyla vadovybės eksperto objektyvumui, tačiau tokios grėsmės kaip įbauginimo grėsmės gali būti mažiau reikšmingos subjekto pasitelktam ekspertui nei subjekte dirbančiam ekspertui, o tokių apsaugos priemonių kaip subjekto kokybės kontrolės politikos ir procedūros gali būti efektyvesnės. Nors asmens objektyvumui visada kils grėsmė dėl to, kad jis yra subjekto darbuotojas, subjekto pasamdytas ekspertas paprastai negali būti laikomas labiau linkusiu būti objektyviu nei kiti subjekto darbuotojai.

A43. Vertinant subjekto pasitelkto eksperto objektyvumą, gali būti svarbu su vadovybe ir ekspertu aptarti visus susijusius interesus ir santykius, dėl kurių galėtų kilti grėsmės eksperto objektyvumui, ir taikytinas apsaugos priemonės, įskaitant profesinius reikalavimus, taikomus ekspertui, taip pat įvertinti, ar apsaugos priemonės yra tinkamos. Interesai ir santykiai, dėl kurių gali kilti grėsmės eksperto objektyvumui, gali būti tokie:

- finansiniai interesai;

- verslo ir asmeniniai santykiai;
- kitų paslaugų teikimas.

Vadovybės eksperto darbo supratimas (žr. 8 dalies b punktą)

- A44. Vadovybės eksperto darbo supratimas apima atitinkamos ekspertinės srities supratimą. Atitinkamos ekspertinės srities supratimą auditorius gali įgyti nustatydamas, ar jis turi ekspertinės patirties vertinti vadovybės eksperto darbą, ar jam tam tikslui reikalingas auditoriaus ekspertas¹⁰¹.
- A45. Vadovybės eksperto darbo srities aspektai, kuriuos auditoriui svarbu suprasti, gali būti tokie:
- ar toks ekspertas savo darbe specializuojasi srityse, kurios svarbios auditui;
 - ar šiai sričiai taikomi profesiniai ar kitokie standartai ir priežiūros ar teisiniai reikalavimai;
 - kokias prielaidas bei metodus taiko vadovybės ekspertas, ar jie yra bendrai priimti šio eksperto darbo srityje, ar jie yra tinkami finansinės atskaitomybės tikslams;
 - auditoriaus eksperto naudojamų išorės ir vidaus duomenų arba informacijos pobūdis.
- A46. Tuo atveju, kai subjektas pasitelkia vadovybės ekspertą, paprastai tarp subjekto ir šio eksperto sudaroma sutartis dėl užduoties arba kitoks rašytinis susitarimas. Tokio susitarimo įvertinimas, siekiant suprasti vadovybės eksperto veiklą, gali praversti auditoriui nustatant toliau pateiktų veiksmų tinkamumą auditoriaus tikslams:
- eksperto veiklos pobūdis, apimtis ir tikslai;
 - atitinkamos vadovybės ir šio eksperto pareigų ir atsakomybės sritys; ir
 - vadovybės ir eksperto komunikavimo pobūdis, laikas ir apimtis, įskaitant visų ataskaitų, kurias privalo pateikti ekspertas, formą.
- A47. Jei vadovybės ekspertas dirba subjekte, mažai tikėtina, kad tarp jo ir šio subjekto bus sudarytas tokios rūšies rašytinis susitarimas. Tokiu atveju paklausimas ekspertui ar kitiems vadovybės nariams galėtų būti tinkamiausiu būdu auditoriui gauti būtiną informaciją.

Vadovybės eksperto darbo tinkamumo įvertinimas (žr. 8 dalies c punktą)

- A48. Vertinant, ar vadovybės eksperto darbas yra tinkamas kaip audito įrodymai dėl tam tikro tvirtinimo, gali būti svarstomi šie dalykai:
- eksperto pastebėjimų ar išvadų tinkamumas ir pagrįstumas, jų ir kitų audito įrodymų atitikimas ir tai, ar jie buvo tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose;
 - jei šio eksperto veikla apima reikšmingų prielaidų ir metodų taikymą, šių prielaidų ir metodų tinkamumas ir priimtinumai; ir
 - jei šio eksperto darbas apima reikšmingą pirminių duomenų naudojimą, šių duomenų tinkamumas, išsamumas ir tikslumas; ir
 - jei toks ekspertas darbe naudoja informaciją iš išorės informacijos šaltinio, tokios informacijos tinkamumas ir patikimumas.

Subjekto parengta ir auditoriaus tikslams naudojama informacija (žr. 9 dalies a–b punktus)

¹⁰¹ 620-ojo TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“ 7 dalis

- A49. Tam, kad auditorius galėtų surinkti patikimų audito įrodymų, informacija, kurią parengė subjektas ir kuri naudojama audito procedūroms atlikti, turi būti pakankamai išsami ir tiksli. Pavyzdžiui, pajamų, apskaičiuotų taikant standartines kainas ir naudojant pardavimų apimties įrašus, audito veiksmingumui įtakos turi informacija apie prekių bei paslaugų kainą ir pardavimų apimties duomenų išsamumas ir tikslumas. Be to, jei auditorius ketina atlikti pasirinktos visumos (pavyzdžiui, mokėjimų) tam tikrų charakteristikų (pavyzdžiui, patvirtinimo) testą, šio testo rezultatai bus mažiau patikimi, jei visuma, iš kurios bus parinkti atrankos elementai testavimui, yra neišsami.
- A50. Audito įrodymai dėl tokios informacijos tikslumo ir išsamumo gali būti renkami tuo pačiu metu, kai informacijai rinkti taikomos faktinės audito procedūros, jei tokių audito įrodymų surinkimas yra neatskiriama audito procedūros dalis. Kitais atvejais auditorius gali surinkti audito įrodymų dėl tokios informacijos tikslumo ir išsamumo, atlikdamas informacijos parengimo ir priežiūros kontrolės priemonių testus. Tačiau tam tikrais atvejais auditorius gali priimti sprendimą, kad būtinos papildomos audito procedūros.
- A51. Tam tikrais atvejais auditorius gali planuoti panaudoti informaciją, kurią parengė subjektas, kitiems audito tikslams. Pavyzdžiui, auditorius gali numatyti panaudoti subjekto veiklos rodiklius analitinėms procedūroms arba pasinaudoti subjekto informacija, parengta stebėsenos tikslams, pavyzdžiui, vidaus audito funkcijos ataskaitomis. Šiuo atveju surinktų audito įrodymų tinkamumui turi įtakos tai, ar auditoriaus tikslams surinkta informacija yra pakankamai tiksli ar detali. Pavyzdžiui, veiklos rodikliai, kuriuos naudoja vadovybė, gali būti nepakankamai tikslūs reikšmingiems iškraipymams nustatyti.

Elementų atranka testavimui, siekiant surinkti audito įrodymų (žr. 10 dalį)

- A52. Efektyvaus testo metu surenkama tiek tinkamų audito įrodymų, kad kartu su kitais surinktais ar surinktiniais audito įrodymais jų pakanka auditoriaus tikslams. Atrinkdamas elementus testavimui, auditorius turi įsitikinti informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, tinkamumu ir patikimumu, kaip to reikalaujama 7 dalyje. Kitas efektyvumo (pakankamumo) aspektas yra svarstymas atrenkant elementus testavimui. Atrinkdamas elementus testavimui, auditorius gali naudotis šiomis priemonėmis:

- (a) visų elementų pasirinkimas (100 proc. patikra);
- (b) tam tikrų elementų atranka; ir
- (c) audito atranka.

Tai, ar būtų tinkama taikyti vieną iš šių priemonių ar jų derinį, priklauso nuo konkrečių aplinkybių, pavyzdžiui, nuo reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su testuojamu tvirtinimu, ir įvairių priemonių taikymo praktiškumo ir efektyvumo.

Visų elementų pasirinkimas

- A53. Auditorius gali nuspręsti, kad būtų tinkamiausia patikrinti visą elementų, kurie sudaro ūkinių operacijų grupę arba sąskaitų likutį, visumą (arba jos dalį). 100 procentų atrankos elementų tikrinimas yra mažai tikėtinas atliekant kontrolės priemonių testus – jis dažniau būdingas detaliesiems testams. Rekomenduojama patikrinti 100 procentų atrankos elementų, jei, pavyzdžiui:

- visumą sudaro nedidelis didelės vertės elementų skaičius;
- kyla reikšminga rizika, o kitomis priemonėmis negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų;

- dėl pasikartojančio skaičiavimo ar kito proceso, kurį informacinė sistema atlieka automatiškai, pobūdžio 100 procentų patikrinimas yra ekonomiškai efektyviausias.

Tam tikrų elementų atranka

A54. Auditorius gali nuspręsti atrinkti tam tikrus visumos elementus. Tokiam sprendimui priimti svarbiais veiksniais gali būti auditoriaus supratimas apie subjektą, įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika ir testuojamos visumos charakteristikos. Auditoriaus sprendimu atrenkant specifinius elementus gali kilti ne atrankos rizika. Atrinkti specifiniai elementai gali būti tokie:

- *didelės vertės ar pagrindiniai elementai.* Auditorius gali nuspręsti atrinkti specifinius visumos elementus, kadangi jie yra didelės vertės arba išsiskiria kitomis savybėmis, pavyzdžiui, elementus, kurie kelia įtarimų, yra neįprasti, ypač rizikingi arba jei anksčiau juose buvo nustatytos klaidos;
- *visi elementai, kurių vertė didesnė už atitinkamą sumą.* Auditorius gali priimti sprendimą patikrinti tuos elementus, kurių apskaitinė vertė yra didesnė už tam tikrą sumą, siekdamas patikrinti didelę bendros ūkinių operacijų grupės arba sąskaitos likučio dalį;
- *elementai, kurie suteiks informacijos.* Auditorius gali patikrinti tuos elementus, kurie jam suteiks informacijos apie tokius dalykus kaip subjekto pobūdis arba sandorių pobūdis.

A55. Nors specifinių ūkinių operacijų grupės arba sąskaitos likučio elementų atrankinis tikrinimas dažnai yra efektyvi priemonė rinkti audito įrodymams, tai nėra audito atranka. Audito procedūrų, taikomų šiuo būdu atrinktiems elementams, rezultatai negali būti taikomi visai visumai; atitinkamai atrankinis specifinių elementų tikrinimas nesuteikia audito įrodymų dėl visos visumos.

Audito atranka

A56. Audito atrankos būdu auditorius gali padaryti išvadas apie visumą, iš kurios testams atrinkta imtis. Audito atranka aptarta 530-ajame TAS¹⁰².

Audito įrodymų neatitikimas ar abejonės dėl jų patikimumo (žr. 11 dalį)

A57. Skirtingo pobūdžio arba iš skirtingų šaltinių surinkti audito įrodymai gali parodyti, kad atskiras audito įrodymų elementas yra nepatikimas, pavyzdžiui, kai audito įrodymai, surinkti iš vieno šaltinio, neatitinka audito įrodymų, surinktų iš kito šaltinio. Taip gali būti tuo atveju, kai, pavyzdžiui, vadovybės, vidaus auditorių ir kitų atsakymai į paklausimus neatitinka vienas kito arba kai už valdymą atsakingų asmenų atsakymai į paklausimus, kurių tikslas – patvirtinti vadovybės atsakymus į paklausimus, neatitinka vadovybės atsakymų. 230-ajame TAS pateikti konkretūs dokumentavimo reikalavimai, kai auditorius nustatė informaciją, kuri neatitinka auditoriaus galutinės išvados dėl reikšmingų dalykų¹⁰³.

¹⁰² 530-asis TAS „Audito atranka“

¹⁰³ 230-ojo TAS „Audito dokumentai“ 11 dalis

580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“

...

1 priedas

(žr. 2 dalį)

TAS, kuriuose nustatyti rašytinių pareiškimų reikalavimai, sąrašas

Šiame priede pateiktos kitų TAS, kuriose aptarti su jų turiniu susiję rašytiniai pareiškimai. Šis sąrašas nepakeičia kituose TAS apibrėžtų reikalavimų ir susijusios taikymo ir kitos aiškinamosios medžiagos.

- 240-ojo TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 39 dalis
- 250-ojo TAS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 16 dalis
- 450-ojo TAS „Audito metu nustatytų iškreipimų vertinimas“ 14 dalis
- 501-ojo TAS „Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių“ 12 dalis
- 540-ojo TAS (persvarstyta) „Apskaitinių įverčių, ~~įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas~~“ ~~22~~ 37 dalis
- 550-ojo TAS „Susijusios šalys“ 26 dalis
- 560-ojo TAS „Pobalansiniai įvykiai“ 9 dalis
- 570-ojo TAS (persvarstyto) „Veiklos tęstinumas“ 16 dalies e punktas
- 710-ojo TAS „Lyginamoji informacija – atitinkami duomenys ir lyginamosios finansinės ataskaitos“ 9 dalis
- 720-ojo TAS (persvarstyto) „Auditoriaus atsakomybė, susijusi su kita informacija“ (persvarstyta) 13 dalies c punktas

2 priedas

(žr. A21 dalį)

Pareiškimo laiško pavyzdys

Toliau pateiktas pareiškimo laiškas apima rašytinius pareiškimus, privalomus pagal šį ir kitus TAS. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, kad 570-ojo TAS (persvarstyto) reikalavimai¹⁰⁴ gauti rašytinius patvirtinimus nėra taikomi ir kad prašomuose rašytiniuose pareiškimuose nėra išimčių. Jei juose būtų išimčių, rašytinius pareiškimus būtų privaloma pakeisti, kad jie tinkamai parodytų šias išimtis.

(Subjekto rekvizitai)

(Auditoriui)

(Data)

Šis pareiškimo laiškas pateikiamas dėl Jūsų atliekamo įmonės ABC 20XX m. gruodžio 31 d.¹⁰⁵ pasibaigiančio laikotarpio finansinių ataskaitų audito. Jo tikslas – pareikšti nuomonę dėl to, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra teisingai pateiktos (arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“) pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

Patvirtiname, kad (mūsų žiniomis ir įsitikinimu, pateikus paklausimus, kuriuos laikėme būtinais, kad galėtume tinkamai surinkti informaciją):

Finansinės ataskaitos

- mes įvykdėme savo pareigas, kurios numatytos [įterpti datą] audito užduoties sąlygose ir kurios yra susijusios su finansinių ataskaitų parengimu pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus; konkrečiai – finansinės ataskaitos pateiktos teisingai (arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“) pagal tuos standartus;
- metodai, duomenys ir reikšmingos prielaidos, naudojamos nustatant apskaitinius įverčius, ~~įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus~~, ir su jais susijusi atskleidžiama informacija yra tinkami, kad pripažinimas, įvertinimas ar informacijos atskleidimas būtų tinkami pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką 540-asis TAS (persvarstytas);
- susijusių šalių santykiai ir sandoriai buvo tinkamai užregistruoti ir atskleisti pagal tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus (550-asis TAS);

¹⁰⁴ 570-asis TAS (persvarstytas) „Veiklos tęstinumas“

¹⁰⁵ Jei auditoriaus išvada apima daugiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį, auditorius koreguoja šią datą taip, kad laiškas apimtų visus auditoriaus išvadoje aptariamus laikotarpius.

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

...

Reikalavimai

...

Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas

13. Labai svarbu, kad auditorius įvertintų, ar, atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus:
- a) finansinėse ataskaitose tinkamai atskleisti pasirinkti ir taikyti reikšmingi apskaitos metodai; Siekdamas tą įvertinti, auditorius turi apsvarstyti apskaitos metodų tinkamumą subjektui ir tai, ar jie buvo suprantamai pateikti (žr. A4 dalį);
 - b) pasirinkti ir pritaikyti apskaitos metodai atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir yra tinkami;
 - c) vadovybės nustatyti apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti;
 - d) finansinėse ataskaitose pateikta informacija yra svarbi, patikima, palyginama ir suprantama. Siekdamas tą įvertinti, auditorius turi apsvarstyti, ar:
 - informacija, kuri turėjo būti įtraukta, buvo įtraukta, ir ar tokia informacija yra tinkamai suklasifikuota, agreguota arba išskaidyta ir apibūdinta;
 - bendras finansinių ataskaitų pateikimas pablogėjo dėl to, kad buvo įtraukta informacija, kuri nėra svarbi arba trukdo tinkamai suprasti atskleistus dalykus (žr. A5 dalį);
 - e) finansinėse ataskaitose atskleidžiama tinkama informacija, kuria remdamiesi numatomi vartotojai gali suprasti reikšmingų sandorių ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai (žr. A6 dalį); ir
 - f) finansinėse ataskaitose vartojami tinkami terminai, įskaitant visų finansinių ataskaitų pavadinimus.

...

701-asis TAS „Pagrindinių audito dalykų komunikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“

...

Reikalavimai

...

Pagrindinių audito dalykų nustatymas

9. Auditorius turi nustatyti, kuriems dalykams, apie kuriuos informavo už valdymą atsakingus asmenis, audito metu turėtų skirti daug dėmesio. Siekdamas nustatyti tokius dalykus, auditorius turi atsižvelgti į (žr. A9–A18 dalis):
- a) didesnės įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos sritis ar reikšmingą riziką, kurią nustatė pagal 315-ąjį TAS (persvarstyta) (žr. A19–A22 dalis);
 - b) reikšmingus auditoriaus sprendimus, susijusius su finansinių ataskaitų sritimis, dėl kurių vadovybė priėmė svarbius sprendimus, įskaitant apskaitinius įverčius, kuriems buvo įvertinti kaip labai neapibrėžti būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas (žr. A23–A24 dalis);
 - c) reikšmingų įvykių ar sandorių, kurie įvyko per laikotarpį, įtaką auditui (žr. A25–A26 dalis).

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Reikšmingi auditoriaus sprendimai, susiję su finansinių ataskaitų sritimis, dėl kurių vadovybė priėmė svarbius sprendimus, įskaitant apskaitinius įverčius, kuriems buvo įvertinti kaip labai neapibrėžti būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 9 dalies b punktą)

- A71. Pagal 260-ąjį TAS (persvarstyta) reikalaujama, kad auditorius komunikuotų su už valdymą atsakingais asmenimis apie savo požiūrį į svarbius kokybinius subjekto apskaitos praktikos aspektus, įskaitant apskaitos metodus, apskaitinius įverčius ir finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją¹⁰⁶. Daugeliu atveju tai susiję su svarbiais apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija, kurie, tikėtina, bus tokios sritys, kurioms auditorius turėtų skirti daug dėmesio ir kurios taip pat gali būti laikomos reikšminga rizika.
- A72. Tačiau finansinių ataskaitų vartotojai parodė ypatingą dėmesį apskaitiniams įverčiams, kuriems pagal (žr. 540-ąjį TAS (persvarstyta)¹⁰⁷) buvo pripažinti turinčiais būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas, kuris galėjo būti nelaikomas reikšminga rizika. Be visų kitų dalykų, tokie įverčiai labai priklauso nuo vadovybės sprendimo, todėl dažniausiai jie yra sudėtingiausios finansinių ataskaitų sritys, dėl kurių turėtų būti pasitelkiami tiek vadovybės, tiek auditoriaus ekspertai. Vartotojams taip pat labai svarbūs apskaitos metodai (ir reikšmingi tokių metodų pakeitimai), kurie turi didelės įtakos finansinėms ataskaitoms, kad jie galėtų suprasti finansines ataskaitas, ypač tai atvejais, kai subjekto praktika neatitinka kitų jo veiklos srityje praktikos.

¹⁰⁶ 260-ojo TAS (persvarstyto) 16 dalies a punktas

¹⁰⁷ Žr. 540-ojo TAS (persvarstyto) „Apskaitinių įverčių, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“ 160–174 dalis