

Galutinis variantas  
2018 m. spalio

540-asis tarptautinis audito standartas (TAS)  
(persvarstyta)

---

**540-asis tarptautinis audito standartas (TAS)  
(persvarstyta)**

**ir**

**patvirtinti kitų tarptautinių standartų pakeitimai,  
susiję su 540-uoju TAS (persvarstyta)**

## Apie TAUSV

Ši dokumentą parengė ir patvirtino *Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba* (*International Auditing and Assurance Standards Board*) (TAUSV).

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

TAUSV kartu su Viešojo intereso priežiūros taryba, prižiūrinčia TAUSV veiklą, ir TAUSV konsultacine patariamąja grupe, kuri atstovauja visuomenės nuomonei dėl standartų ir gairių kūrimo, rengia audito ir užtikrinimo standartus bei gaires, kuriuos turi naudoti buhalteriai profesionalai, pagal bendrą standartų rengimo procesą. Tarptautinė buhalterių federacija (*International Federation of Accountants*) (IFAC) remia struktūras ir procesus, kurie yra TAUSV veiklos pagrindas.

Informacija apie autorių teises, prekės ženklus ir leidimus pateikta 98 puslapyje.

ISA.

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## TURINYS

---

	Puslapis
540-asis TAS (persvarstytas). Apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų auditas .....	4
Patvirtinti kitų tarptautinių audito standartų pakeitimai .....	62

---

## 540-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS (PERSVARSTYTAS)

### APSKAITINIŲ ĮVERČIŲ IR SUSIJUSIŲ ATSKLEIDIMŲ AUDITAS

(Galiauja finansinių ataskaitų už laikotarpius, prasidedančius 2019 m. gruodžio 15 d. ar vėliau, auditams)

#### TURINYS

	Dalis
<b>Ižanga</b>	
Šio TAS taikymo sritis .....	1
Apskaitinių įverčių pobūdis .....	2-3
Pagrindinės šio TAS koncepcijos.....	4-9
Įsigaliojimo data .....	10
<b>Tikslai</b> .....	11
<b>Apibrėžtys</b> .....	12
<b>Reikalavimai</b>	
Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai .....	13-15
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas .....	16-17
Veiksmai įvertinus reikšmingo iškraipymo riziką .....	18-30
Su apskaitiniais įverčiais susiję atskleidimai .....	31
Galimo vadovybės šališkumo požymiai .....	32
Bendras įvertinimas, pagrįstas atliktomis audito procedūromis .....	33-36
Rašytiniai pareiškimai .....	37
Už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar kitų susijusių šalių informavimas .....	38
Dokumentavimas.....	39
<b>Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga</b>	
Apskaitinių įverčių pobūdis .....	A1-A7
Pagrindinės šio TAS koncepcijos .....	A8-A13
Apibrėžtys.....	A14-A18
Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai .....	A19-A63
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas .....	A64-A80
Veiksmai įvertinus reikšmingo iškraipymo riziką .....	A81- A132
Galimo vadovybės šališkumo požymiai.....	A133- A136

## 540-asis TAS (persvarstytas)

Bendras įvertinimas, pagrįstas atliktomis audito procedūromis .....	A137-A144
Rašytiniai pareiškimai .....	A145
Už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar kitų susijusių šalių informavimas.....	A146-A148
Dokumentavimas.....	A149-A152
1 priedas. Įgimtos rizikos veiksniai	
2 priedas. Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	

540-asis tarptautinis audito standartas (TAS) (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų auditas“ turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į 200-ąjį TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

540-ąjį TAS (persvarstyta) patvirtino Viešojo intereso priežiūros taryba, kuri nustatė, kad rengiant standartą buvo laikomasi nustatytos procedūros ir tinkamai atsižvelgta į visuomenės interesus.

## Ižanga

### Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptariama auditoriaus atsakomybė, susijusi su apskaitiniais įverčiais ir susijusiais atskleidimais atliekant finansinių ataskaitų auditą. Jame pateikiami reikalavimai ir gairės, nurodančios arba paaiškinančios kaip 315-asis TAS (persvarstytas)<sup>1</sup>, 330-asis TAS<sup>2</sup>, 450-asis TAS<sup>3</sup>, 500-asis TAS<sup>4</sup> ir kiti susiję TAS turi būti taikomi apskaitiniams įverčiams ir susijusiems atskleidimams. Jame taip pat pateikiami reikalavimai ir gairės kaip įvertinti apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų iškraipymus bei galimo vadovybės šališkumo požymius.

### Apskaitinių įverčių pobūdis

2. Pagal savo pobūdį apskaitiniai įverčiai yra labai skirtingi ir juos turi atlikti vadovybė, kai piniginės sumos negali būti tiesiogiai stebimos. Šioms piniginėms sumoms nustatyti būdingas įvertinimo neapibrėžtumas, kuris atspindi įgimtus žinių ar duomenų apribojimus. Šie apribojimai turi įtakos būdingam subjektyvumui ir vertinimo rezultatų įvairovei. Apskaitinių įverčių nustatymo procesas apima metodo parinkimą ir taikymą, prielaidų taikymą ir duomenų naudojimą, o tai reikalauja vadovybės sprendimo ir gali padidinti įverčio sudėtingumą. Sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtų rizikos veiksnių poveikis šioms piniginėms sumoms nustatyti, pasireiškia jų jautrumu iškraipymams (žr. 1 priedo A1 – A6 dalis).
3. Nors šis TAS taikomas visiems apskaitiniams įverčiams, apskaitinio įverčio įvertinimo neapibrėžtumo laipsnis labai skiriasi. Rizikos įvertinimo ir tolesnių audito procedūrų, kurias reikia atlikti pagal šį TAS, pobūdis, laikas ir apimtis skirsis atsižvelgiant į įvertinimo neapibrėžtumą ir susijusios reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Atsižvelgiant į apskaitinių įverčių pobūdį, įvertinimo neapibrėžtumas gali būti labai nedidelis, jų nustatymo sudėtingumas ir subjektyvumas taip pat gali būti labai nedidelis. Šiems apskaitiniams įverčiams šiame TAS reikalaujamos rizikos vertinimo procedūros ir tolesnės audito procedūros nebūtų išsamios. Jei įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas ar subjektyvumas yra labai didelis, tokios procedūros turėtų būti daug išsamesnės. Šiame TAS pateikiamos gairės, kaip šio TAS reikalavimai gali būti taikomi (žr. A7 dalį).

### Pagrindinės šio TAS sąvokos

4. Pagal šį TAS įgimtos rizikos įvertinimas turi būti atliktas atskirai, kad būtų galima įvertinti apskaitinių įverčių reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu. Atsižvelgiant į konkretaus apskaitinio įverčio pobūdį dėl informacijos iškraipymo, kuris gali būti reikšmingas, tvirtinimas gali būti nulemtas arba susijęs su įvertinimo neapibrėžtumu, sudėtingumu, subjektyvumu ar kitais įgimtos rizikos veiksniais ir jų tarpusavio ryšiais. 200-ajame TAS<sup>5</sup> yra paaiškinta, kad didesnė rizika yra būdinga tik kai kuriems tvirtinimams ir susijusioms sandorių grupėms, sąskaitų likučiams ir atskleidimams.

---

<sup>1</sup> 315-asis TAS (persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas suprantant įmonę ir jos aplinką“.

<sup>2</sup> 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

<sup>3</sup> 450-asis TAS „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“.

<sup>4</sup> 500-asis TAS „Audito įrodymai“.

<sup>5</sup> 200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“, A40 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

Atitinkamai, įgimtos rizikos įvertis priklauso nuo to, koku mastu įgimtos rizikos veiksniai daro įtaką iškraipymo tikimybei ar dydžiui, ir skiriasi pagal skalę, kuri šiame TAS minima kaip įgimtos rizikos spektras (žr. 1 priedo A8 – A9, A65 – A66 dalis).

5. Šiame TAS yra nurodyti susiję reikalavimai, pateikti 315-ajame TAS (persvarstytame) ir 330-ajame TAS, ir pateikiamos susijusios gairės, skirtos pabrėžti auditoriaus sprendimų, susijusių su apskaitinių įverčių kontrolės priemonėmis, svarbą įskaitant sprendimus dėl to:
  - ar yra su auditu susijusių kontrolės priemonių, kurias auditorius privalo įvertinti, ir nustatyti, ar jos buvo įgyvendintos;
  - ar testuoti atitinkamų kontrolės priemonių veikimo efektyvumą.
6. Šis TAS taip pat reikalauja atskiro kontrolės rizikos įvertinimo įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką apskaitinių įverčių tvirtinimų lygmeniu. Įvertindamas kontrolės riziką auditorius atsižvelgia į tai, ar tolesnės auditoriaus audito procedūros numato planuotą pasitikėjimą kontrolės priemonių veiksmingumu. Jei auditorius neatlieka kontrolės priemonių testų, auditoriaus atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu negali būti sumažintas dėl veiksmingų kontrolės priemonių veikimo konkretais tvirtinimo atžvilgiu<sup>6</sup> (žr. A10 dalį).
7. Šiame TAS pabrėžiama, kad tolesnių audito procedūrų (įskaitant, kai tinkama, kontrolės testų) metu auditoriaus turi atsižvelgti į įvertintas reikšmingo iškraipymo tvirtinimų lygmeniu rizikos priežastis atsižvelgiant į vieno ar kelių įgimtos rizikos veiksnių poveikį ir auditoriaus atliktą kontrolės rizikos vertinimą.
8. Profesiniam skepticizmui, susijusiam su apskaitiniais įverčiais, turi įtakos auditoriaus požiūris, kuris didėja, į įgimtos rizikos veiksnius, kai apskaitiniams įverčiams yra būdingas didesnis įvertinimo neapibrėžtumas arba juos labiau veikia sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai. Profesinis skepticizmas yra taip pat svarbus, kai yra didesnis jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar sukčiavimo (žr. A11 dalį).
9. Pagal šį TAS auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir gautais audito įrodymais, turi įvertinti, ar apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti<sup>7</sup> pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, ar jie nėra iškraipyti. Taikant šį TAS, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką pagrįsta informacija ir apskaitiniai įverčiai reiškia, kad atitinkami taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai buvo taikomi tinkamai, įskaitant tuos, kurie skirti (žr. A12 – A13, A139 – A144 dalis):
  - apskaitiniam įverčiui nustatyti, įskaitant metodo, prielaidų ir duomenų parinkimui pagal apskaitinio įverčio pobūdį ir įmonės faktus bei aplinkybes;
  - vadovybės taškiniam įverčiui parinkti ir
  - apskaitinio įverčio informacijos atskleidimui, įskaitant duomenis apie tai, kaip buvo nustatytas apskaitinis įvertis, ir kurie paaiškina įverčio neapibrėžties pobūdį, mastą ir šaltinius.

### Įsigaliojimo data

10. Šis TAS galioja finansinių ataskaitų už laikotarpius, prasidedančius 2019 m. gruodžio 15 d. ar vėliau, auditams.

### Tikslas

<sup>6</sup> 530-asis TAS „Audito atranka“, 3 priedas.

<sup>7</sup> Taip pat žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ 13 dalies c punktą.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

11. Auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų apie tai, ar apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai finansinėse ataskaitose yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

### Apibrėžtys

12. Tarptautiniuose audito standartuose sąvokos vartojamos toliau apibrėžtomis reikšmėmis:
- a) apskaitinis įvertis – tai pinigine suma, kurią nustatant pagal taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus atsižvelgiama į įvertinimo neapibrėžtumą (žr. A14 dalį),
  - b) auditoriaus nustatytas taškinis įvertis arba auditoriaus nustatytas įverčių intervalas – tai atitinkama suma arba sumų intervalas, auditoriaus nustatytas vertinant vadovybės taškinį įvertį (žr. A15 dalį),
  - c) įvertinimo neapibrėžtumas – įgimta apskaičiavimo tikslumo stoka (žr. A16 dalį, 1 priedą);
  - d) vadovybės šališkumas – vadovybės neutralumo stoka rengiant informaciją (žr. A17 dalį);
  - e) vadovybės taškinis įvertis – vadovybės pasirinkta suma, naudojama kaip apskaitinis įvertis pripažinimui ar atskleidimui finansinėse ataskaitose;
  - f) apskaitinio įverčio rezultatas – faktinė pinigine suma, kuri yra sandorio (-ų), įvykio (-ų) ar sąlygos (-ų) įvykdymo pasekmė, įvertinta apskaitiniu įverčiu (žr. A18 dalį).

### Reikalavimai

#### Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai

13. Įgydamas supratimą apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, kaip tai numatyta 315-ajame (persvarstytame) TAS<sup>8</sup>, auditorius turi įgyti supratimą apie įmonės apskaitinius įverčius. Auditorius turi atlikti šias procedūras tiek, kiek būtina norint nustatyti tinkamą pagrindą reikšmingo iškraipymo rizikai finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu įvertinti bei nustatyti (žr. A19 – A22 dalis).

#### *Įmonė ir jos aplinka*

- a) įmonės sandoriai ir kiti įvykiai bei sąlygos, kurios gali padidinti poreikį pripažinti apskaitinius įverčius ar juos pakeisti arba juos atskleisti finansinėse ataskaitose (žr. A23 dalį);
- b) su apskaitiniais įverčiais susijusios finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai (įskaitant pripažinimo kriterijus, vertinimo pagrindas ir susiję pateikimo ir atskleidimo reikalavimai) ir tai, kaip jie taikomi atsižvelgiant į įmonės ir jos aplinkos pobūdį bei aplinkybes, įskaitant tai, kaip sandorius ir kitus įvykius ar sąlygas gali veikti įgimtos rizikos veiksniai (žr. A24 – A25 dalis);
- c) priežiūros veiksniai, susiję su įmonės apskaitiniais įverčiais, įskaitant, kai taikoma, priežiūros tvarka, susijusi su riziką ribojančia priežiūra (žr. A26 dalį);
- d) apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų, kurie, kaip tikisi, auditorius, bus įtraukti į įmonės finansines ataskaitas, pobūdis, pagrįstas auditoriaus supratimu apie 13 (a) - (c) dalyse išdėstytus dalykus (žr. A27 dalį).

<sup>8</sup> 315-asis TAS (persvarstytas) 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 ir 20–21 dalys



*Įmonės vidaus kontrolė*

- e) įmonės vykdomos priežiūros ir valdymo pobūdis bei mastas, susijęs su vadovybės finansinės atskaitomybės procesu apskaitiniams įverčiams nustatyti (žr. A28 – A30 dalis);
- f) kaip vadovybė nustato specialiųjų įgūdžių ar žinių, susijusių su apskaitiniais įverčiais, poreikį ir juos taiko, įskaitant ir poreikį pasitelkti vadovybės ekspertą (žr. A31 dalį);
- g) kaip įmonės rizikos vertinimo proceso metu yra nustatoma ir šalinama su apskaitiniais įverčiais susijusi rizika (žr. A32 – A33 dalis);
- h) įmonės informacinė sistema, susijusi su apskaitiniais įverčiais, įskaitant:
  - i) sandorių, įvykių ir sąlygų, kurios yra reikšmingos finansinėms ataskaitoms ir dėl kurių gali prireikti pakeisti arba kurios pakeičia apskaitinius įverčius ir susijusius atskleidimus, grupės ir (žr. A34 – A35 dalis);
  - ii) kaip vadovybė šiems apskaitiniams įverčiams ir susijusiems atskleidimams:
    - a. nustato atitinkamus metodus, parenka prielaidas ar duomenų šaltinius ir poreikį juos pakeisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įskaitant tai, kaip vadovybė (žr. A36 – A37 dalis):
      - i. parenka arba kuria ir taiko naudojamus metodus, įskaitant modelių taikymą (žr. A38 – A39 dalis);
      - ii. parenka taikytinas prielaidas, įskaitant alternatyvų vertinimą, jas nagrinėja ir parenka reikšmingas prielaidas ir (žr. A40 – A43 dalis);
      - iii. parenka naudojamus duomenis (žr. A44 dalį);
    - b. supranta įvertinimo neapibrėžtumo laipsnį, įvertindama galimų vertinimo rezultatų intervalą; ir (žr. A45 dalį);
    - c. sprendžia įvertinimo neapibrėžtumą, įskaitant taškinio įverčio ir susijusių atskleidimų, kurie bus pateikti finansinėse ataskaitose, parinkimą (žr. A46 - A49 dalis);
  - i) auditui svarbios kontrolės priemonės, taikomos vadovybės procesuose siekiant nustatyti apskaitinius įverčius, kaip aprašyta 13 dalies h punkto ii papunktyje (žr. A50 – A54 dalis)
  - j) kaip vadovybė peržiūri ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatus ir reaguoja į šios peržiūros rezultatus.
- 14. Auditorius turi peržiūrėti ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatus arba, jei taikytina, jų vėlesnį pakartotinį įvertinimą, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką einamuoju laikotarpiu. Nustatydamas šios peržiūros pobūdį ir apimtį auditorius turi atsižvelgti į apskaitinių įverčių ypatybes. Peržiūra nėra skirta abejoti sprendimais dėl ankstesnio laikotarpio apskaitinių įverčių, kurie buvo tinkami remiantis tuo metu prieinama informacija, kai jie buvo nustatyti (žr. A55 - A60 dalis).
- 15. Atsižvelgdamas į apskaitinius įverčius auditorius nustato, ar užduoties grupės nariams reikalingi specialūs įgūdžiai ar žinios, kad būtų galima atlikti rizikos vertinimo procedūras, nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, parengti ir atlikti audito procedūras, kad reaguoti į šias rizikas arba įvertinti gautus audito įrodymus (žr. A61 - A63 dalis).

**Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas**

- 16. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniu įverčiu ir susijusiais atskleidimais tvirtinimų lygmeniu, kaip tai numatyta 315-ajame TAS

## 540-asis TAS (persvarstytas)

(persvarstytame)<sup>9</sup>, auditorius turi atskirai įvertinti įgimtą riziką ir kontrolės riziką. Nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką ir įvertindamas įgimtą riziką auditorius turi atsižvelgti į šiuos dalykus: (žr. A64 - A71 dalis):

- a) apskaitinio įverčio vertinimo neapibrėžtumo lygį ir (žr. A72 - A75 dalis);
- b) sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimos rizikos veiksnių poveikio lygį (žr. A76 - A79 dalis):
  - i) metodo, prielaidų ir duomenų pasirinkimą ir taikymą apskaitiniam įverčiui nustatyti arba
  - ii) vadovybės taškinio įverčio ir susijusių atskleidimų informacijos, kurią reikia įtraukti į finansines ataskaitas, pasirinkimą.

17. Auditorius turi nustatyti, ar kuri nors pagal 16 straipsnį nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, yra, jo nuomone, reikšminga.<sup>10</sup> Jei auditorius nustato, kad reikšminga rizika egzistuoja, jis turi įgyti supratimą apie su ta rizika susijusią įmonės kontrolę, įskaitant kontrolės veiklą<sup>11</sup> (žr. A80 dalį).

### Veiksmai įvertinus reikšmingo iškraipymo riziką

18. Kaip tai numatyta 330-ajame TAS<sup>12</sup>, auditoriaus tolesnės audito procedūros turi būti atliekamos, atsižvelgiant į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu<sup>13</sup> ir į tų rizikų įvertinimo priežastis. Tolesnės auditoriaus audito procedūros turi apimti vieną ar kelias iš šių procedūrų:

- a) surinkti audito įrodymus iš įvykių, įvykusių iki auditoriaus išvados datos (žr. 21 dalį);
- b) atlikti vadovybės nustatytų apskaitinių įverčių testus (žr. 22-27 dalis) arba
- c) nustatyti auditoriaus taškinį įvertį ar intervalą (žr. 28–29 dalis).

Atlikdamas tolesnes audito procedūras auditorius turi atsižvelgti į tai, kad kuo didesnė reikšmingo iškraipymo įvertinimo rizika, tuo audito įrodymai turi būti įtikinamesni.<sup>14</sup> Auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras taip, kad jos nedarytų įtakos audito įrodymams, kurie gali būti patvirtinantys arba prieštaringi, dėl ko audito įrodymai gali būti atmesti (žr. A81 - A84 dalis).

19. Kaip nustatyta 330-ajame TAS<sup>15</sup>, auditorius turi parengti ir atlikti testus, kad surinktų pakankamai tinkamų audito įrodymų dėl atitinkamų kontrolės priemonių efektyvumo, jei:

- a) auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad kontrolės priemonės yra efektyvios arba
- b) vien tik pagrindinės procedūros negali suteikti pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu.

<sup>9</sup> 315-asis TAS (persvarstytas). 25 ir 26 dalys.

<sup>10</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 27 dalis.

<sup>11</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 29 dalis.

<sup>12</sup> 330-asis TAS, 6-15 ir 18 dalys.

<sup>13</sup> 330-asis TAS, 6-7 ir 21 dalys.

<sup>14</sup> 330-asis TAS, 7 dalies b punktas.

<sup>15</sup> 330-asis TAS, 8 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

Auditoriaus atlikti tokie apskaitinių įverčių kontrolės priemonių testai turi atitikti priežastis, dėl kurių rizikos buvo įvertintos kaip reikšmingo iškraipymo. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus auditorius turi surinkti įtikinamesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasitiki kontrolės priemonių efektyvumu <sup>16</sup> (žr. A85 - A89 dalis).

20. Jei auditorius planuoja pasitikėti rizikos, kurią nustatė esant reikšminga, kontrolės priemonėmis, jo tolesnės audito procedūros turėtų apimti šių kontrolės priemonių testus dabartiniu laikotarpiu. Jei reikšmingo iškraipymo rizikai taikomos tik pagrindinės procedūros, jos turi apimti detaliuosius testus<sup>17</sup>(žr. A90 dalį).

*Audito įrodymų surinkimas iš įvykių, įvykusių iki auditoriaus išvados datos*

21. Kai tolesnės auditoriaus audito procedūros apima audito įrodymų rinkimą iš iki auditoriaus išvados datos įvykusių įvykių, auditorius turi įvertinti, ar tokie audito įrodymai yra pakankami ir tinkami reikšmingo iškraipymo, susijusio su apskaitiniu įverčiu, rizikai pašalinti 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).

*Testas kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį*

22. Atliekant testą, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį, į tolesnes auditoriaus audito procedūras turi būti įtrauktos procedūros, parengtos ir atliktos pagal 23-26 dalis, kad būtų surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų dėl reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su (žr. A94):
- a) metodų, svarbių prielaidų ir duomenų, kuriuos vadovybė naudojo apskaitiniam įverčiui nustatyti, parinkimu ir taikymu; ir
  - b) vadovybės taškinio įverčio parinkimu ir susijusių atskleidimų apie įvertinimo neapibrėžtumą parengimu.

Metodai

23. Taikant 22 dalies reikalavimus metodams, auditoriaus tolesnėse audito procedūrose turi būti atsižvelgta:
- a) ar pasirinktas metodas yra tinkamas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikomas, ar ankstesniais laikotarpiais taikyto metodo pakeitimai yra tinkami (žr. A95, A97 dalis);
  - b) ar sprendimai dėl metodo parinkimo sudaro prielaidas galimam vadovybės šališkumui atsirasti (žr. A96 dalį);
  - c) ar skaičiavimai atlikti pagal metodą yra matematiškai tikslūs;
  - d) ar sprendimai buvo taikomi nuosekliai, jei vadovybės taikomas metodas apėmė sudėtingą modeliavimą, ir ar, kai taikoma (žr. A98 - A100 dalis):

---

<sup>16</sup> 330-asis TAS, 9 dalis.

<sup>17</sup> 330-asis TAS, 15 ir 21 dalys.

#### 540-asis TAS (persvarstytas)

- i) modelis atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos nustatymo tikslus, yra tinkamas pagal esamas aplinkybes ir, jei taikoma, ankstesnio laikotarpio modelio pakeitimai yra tinkami pagal esamas aplinkybes ir
  - ii) ar modelio išvesties duomenų patikslinimai atitinka taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos nustatymo tikslus ir yra tinkami pagal esamas aplinkybes ir
- e) ar taikant metodą buvo išlaikytas reikšmingų prielaidų ir duomenų vientisumas (žr. A101 dalį).

#### Reikšmingos prielaidos

24. Taikydamas 22 dalies reikalavimus reikšmingoms prielaidoms, auditoriaus tolesnėse audito procedūrose turi būti atsižvelgta:
- a) ar reikšmingos prielaidos yra tinkamos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikomos, ar jų pakeitimai, palyginti su ankstesniais laikotarpiais, yra tinkami (žr. A95, A102 - A103 dalis);
  - b) ar sprendimai dėl reikšmingų prielaidų parinkimo sudaro prielaidas galimam vadovybės šališkumui atsirasti (žr. A96 dalį);
  - c) ar reikšmingos prielaidos yra suderintos tarpusavyje ir su tomis, kurios taikomos kitiems apskaitiniams įverčiams nustatyti, arba su susijusiomis prielaidomis, taikomomis kitose įmonės verslo srityse, remiantis auditoriaus žiniomis, gautomis atliekant auditą ir (žr. A104 dalį);
  - d) kai taikoma, ar vadovybė ketina atlikti konkrečius veiksmų planus ir ar turi galimybę tai padaryti (žr. A105 dalį).

#### Duomenys

25. Taikydamas duomenims 22 dalies reikalavimus, auditoriaus tolesnėse audito procedūrose turi būti įvertinta:
- a) ar duomenys yra tinkami atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikoma, ar ankstesnių laikotarpių pakeitimai tinkami (žr. A95, A106 dalis);
  - b) ar sprendimai dėl duomenų parinkimo sudaro prielaidas galimam vadovybės šališkumui atsirasti (žr. A96 dalį);
  - c) ar duomenys yra tinkami ir patikimi atsižvelgiant į aplinkybes ir (žr. A107 dalį);
  - d) ar duomenys buvo tinkamai suprasti ar vadovybės paaiškinti, atsižvelgiant į sutarties sąlygas (žr. A108 dalį).

#### Vadovybės taškinio įverčio bei susijusių atskleidimų apie įvertinimo neapibrėžtumą pasirinkimas

26. Auditorius, taikydamas 22 dalies reikalavimus, tolesnėse audito procedūrose turi atsižvelgti, ar taikydama finansinės atskaitomybės tvarką vadovybė ėmėsi tinkamų veiksmų, kad:
- a) suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ir (žr. A109 dalį);

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- b) atsižvelgtų į įvertinimo neapibrėžtumą pasirinkdama tinkamą taškinį įvertį ir parengdama susijusius atskleidimus apie įvertinimo neapibrėžtumą (žr. A110 - A114 dalis).
27. Jei gautais audito įrodymais pagrįstu auditoriaus sprendimu vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų ar pašalintų įvertinimo neapibrėžtumą, auditorius turi (žr. A115 – A117 dalis):
- a) paprašyti vadovybės atlikti papildomas procedūras, kad suprastų įverčio neapibrėžtumą arba tai išnagrinėtų iš naujo apsvarstydamas vadovybės taškinį įvertį, arba apsvarstytų galimybę pateikti papildomus su įvertinimo neapibrėžtumu susijusius atskleidimus ir įvertintų vadovybės atsakymą (-us) pagal 26 dalį;
- b) jei auditorius nustato, kad vadovybės atsakymas į auditoriaus prašymą nepakankamai paaiškina įvertinimo neapibrėžtumą, parengia, kiek tai įmanoma, auditoriaus taškinį įvertį arba intervalą pagal 28–29 dalis ir
- c) įvertinti, ar nėra vidaus kontrolės trūkumų, o, jei taip, informuoti apie tai pagal 265-ąjį TAS.<sup>18</sup>

*Auditoriaus taškinio įverčio ar intervalo nustatymas (žr. 13 dalies d punktą)*

28. Kai auditorius nustato taškinį įvertį ar intervalą, kad įvertintų vadovybės taškinį įvertį ir su įvertinimo neapibrėžtumu susijusius atskleidimus, įskaitant, kaip tai reikalaujama pagal 27 paragrafo b punktą, tolesnės audito procedūros turi apimti procedūras, skirtas įvertinti, ar taikomi metodai, prielaidos ar duomenys yra tinkami pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Nepriklausomai nuo to, ar auditorius taiko vadovybės, ar savo paties metodus, prielaidas ar duomenis, tolesnės audito procedūros turi būti parengtos ir vykdomos, kad išsiaiškinti 23–25 dalyse nurodytus dalykus (žr. A118 - A123 dalis).
29. Jei auditorius nustato savo įverčių intervalą, jis privalo:
- a) nustatyti, kad į intervalą įeitų tik tos sumos, kurios pagrįstos pakankamais tinkamais audito įrodymais ir kurias auditorius įvertino kaip tinkamus įverčio tikslams ir kitiems taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimams ir (žr. A124 - A125 dalis);
- b) parengti ir atlikti tolesnės audito procedūras, kad surinktų pakankamai tinkamų audito įrodymų apie reikšmingo iškraipymo įvertinimo riziką, susijusią su atskleidimais finansinėse ataskaitose, apibūdinančiose įvertinimo neapibrėžtumą.

*Kitos su audito įrodymais susijusios nuostatos*

30. Auditorius, rinkdamas audito įrodymus, susijusius su apskaitinių įverčių reikšmingo iškraipymo rizika, nepriklausomai nuo informacijos šaltinių, kurie turi būti naudojami kaip audito įrodymai, turi laikytis atitinkamų 500-ojo TAS reikalavimų.

Kai naudojamosi vadovybės eksperto darbu, šio TAS 21–29 dalių reikalavimai gali padėti auditoriui įvertinti eksperto darbo kaip audito įrodymą, tinkamumą atitinkamam tvirtinimui, kaip to reikalaujama pagal 500-ojo TAS 8 dalies c punktą. Vertinant vadovybės eksperto darbą tolesnių audito procedūrų pobūdžiui, laikui ir apimčiai turi įtakos auditoriaus atliktas eksperto kompetencijos, galimybių ir objektyvumo įvertinimas,

---

<sup>18</sup> 265-asis TAS „Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus“.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

auditoriaus supratimas apie eksperto atlikto darbo pobūdį ir auditoriaus susipažinimas su eksperto kompetencijos sritimi (žr. A126 – A132 dalis).

### Su apskaitiniais įverčiais susiję atskleidimai

31. Auditorius parengia ir atlieka tolesnes audito procedūras, kad surinktų pakankamai tinkamų audito įrodymų apie įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, susijusius su apskaitiniu įverčiu atskleidimus, išskyrus informaciją susijusią su įvertinimo neapibrėžtumu, nurodytu 26 dalies b punkte ir 29 dalies b punkte.

### Galimo vadovybės šališkumo požymiai

32. Auditorius įvertina, ar vadovybės nutarimai ir sprendimai dėl apskaitinių įverčių, įtrauktų į finansines ataskaitas, net jei jie ir yra pagrįsti, yra galimo vadovybės šališkumo požymiai. Nustatęs galimo vadovybės šališkumo požymius, auditorius įvertina jų pasekmes auditui. Jei ketinama suklaidinti, vadovybės šališkumas yra laikomas apgaulingu (žr. A133 - A136 dalis).

### Bendras įvertinimas, pagrįstas atliktomis audito procedūromis

33. Taikydamas 330-ojo TAS reikalavimus apskaitiniams įverčiams<sup>19</sup> auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir gautais audito įrodymais, įvertina ar (žr. A137 - A138 dalis):
- a) reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu išlieka tinkamas, įskaitant atvejus, kai buvo nustatyti galimo vadovybės šališkumo požymiai;
  - b) vadovybės sprendimai, susiję su šių apskaitinių įverčių pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose, atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir
  - c) buvo surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų.
34. Atlikdamas vertinimą pagal 33 dalies c punktą auditorius atsižvelgia į visus gautus audito įrodymus, nepriklausomai nuo to ar jie yra patvirtinantys ar prieštaraujantys<sup>20</sup>. Jei auditorius negali surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų, auditorius turi įvertinti šį poveikį auditui arba auditoriaus nuomonei apie finansines ataskaitas pagal 705-ąjį TAS (persvarstyta)<sup>21</sup>.

### Apskaitinių įverčių pagrįstumo ir iškraipymų nustatymas

35. Auditorius turi nustatyti, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti, ar juose yra iškraipymų. 450-ajame TAS<sup>22</sup> pateikiamos 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 įvertinti:

---

<sup>19</sup> 330-asis TAS, 25–26 dalys.

<sup>20</sup> 500-asis TAS, 11 dalis.

<sup>21</sup> 705-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

<sup>22</sup> 450-asis TAS, A6 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- a) teisingo pateikimo tvarkos atveju - ar vadovybė įtraukė pagal tvarką reikalaujamus atskleidimus, kurie yra būtini siekiant teisingo finansinių atskaitų pateikimo kaip visumos<sup>23</sup> ar
- b) atitikties tvarkos atveju - ar informacijos atskleidimas yra būtinas, kad finansinės ataskaitos nebūtų klaidinančios<sup>24</sup>.

### Rašytiniai pareiškimai

37. Auditorius turi paprašyti, kad vadovybė<sup>25</sup> ir, jei taikytina, už valdymą atsakingi asmenys, pateiktų rašytinius pareiškimus apie tai, ar metodai, reikšmingos prielaidos ir duomenys, taikomi apskaitiniams įverčiams nustatyti, ir susiję atskleidimai yra tinkami, kad juos būtų galima pripažinti, įvertinti ar atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Auditorius taip pat turi apsvarstyti poreikį gauti rašytinius pareiškimus apie konkrečius apskaitinius įverčius, įskaitant susijusius su taikomais metodais, prielaidomis ar duomenimis (žr. A145 dalį).

### Už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų susijusių šalių informavimas

38. Taikydamas 260-ąjį TAS (persvarstyta)<sup>26</sup> ir 265-ąjį TAS<sup>27</sup> auditorius privalo informuoti už valdymą atsakingus asmenis ar vadovybę apie tam tikrus dalykus, įskaitant svarbiausius kokybinius įmonės apskaitos praktikos aspektus ir reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus. Tai darydamas auditorius turi apsvarstyti su apskaitiniais įverčiais susijusius klausimus, jei tokių yra, ir pranešti apie juos, atsižvelgti į tai, ar reikšmingo iškraipymo rizikos priežastys yra susijusios su įvertinimo neapibrėžtumu ar su sudėtingumu, subjektyvumu ar kitų įgimtos rizikos veiksnių poveikiu apskaitiniams įverčiams nustatyti ir susijusiems atskleidimams. Be to, esant tam tikroms aplinkybėms, įstatymai ar kiti teisės aktai reikalauja, kad auditorius informuotų apie tam tikrus dalykus kitas susijusias šalis, tokias kaip reguliavimo institucijos ar veiklos rizikos priežiūros institucijos (žr. A146 – A148 dalis).

### Dokumentavimas

39. Auditorius į audito dokumentus turi įtraukti<sup>28</sup> (žr. A149 - A152 dalis):

- a) svarbiausius auditoriaus supratimo apie įmonę ir jos aplinką elementus, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, susijusią su įmonės apskaitiniais įverčiais;
- b) tolesnių auditoriaus audito procedūrų sąsają su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu<sup>29</sup> atsižvelgiant į tų rizikų įvertinimo priežastis (susijusias su įgimta rizika ar kontrolės rizika);
- c) auditoriaus veiksmą (us), jei vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų ir pašalintų įvertinimo neapibrėžtumą;
- d) galimo valdymo šališkumo, susijusio su apskaitiniais įverčiais, požymius, jei tokių yra, ir auditoriaus atlikto poveikio auditui vertinimą, kaip reikalaujama 32 punkte ir

<sup>23</sup> Taip pat žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 14 dalį.

<sup>24</sup> Taip pat žr. 700-ojo TAS (persvarstyto) 19 dalį.

<sup>25</sup> 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“.

<sup>26</sup> 260-asis TAS (persvarstyto) „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“ 16 dalies a punktas.

<sup>27</sup> 265-asis TAS, 9 dalis

<sup>28</sup> 230-asis TAS „Audito dokumentai“, 8–11 dalys, A6, A7 ir A10 dalys.

<sup>29</sup> 330-asis TAS, 28 dalies b punktas.

- e) reikšmingus sprendimus susijusius su auditoriaus nuomone, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką finansinių ataskaitų apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti, ar yra iškraipyti.

\*\*\*\*\*

## Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

### Apskaitinių įverčių pobūdis (žr. 2 dalį)

#### *Apskaitinių įverčių pavyzdžiai*

A1. Apskaitinių įverčių, susijusių su sandorių grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidimais, pavyzdžiai:

- atsargų senėjimas;
- nekilnojamojo turto ir įrangos nusidėvėjimas;
- infrastruktūros turto vertinimas;
- finansinių priemonių vertinimas;
- besitęsiančių teisminių ginčų rezultatas;
- numatomų kredito nuostolių atidėjiniai;
- draudimo sutarčių įsipareigojimų vertinimas;
- garantiniai įsipareigojimai;
- darbuotojų pensijų išmokų įsipareigojimai;
- mokėjimai akcijomis;
- turto ar įsipareigojimų, įgytų verslo sujungimo metu, tikroji vertė įskaitant prestižo ir nematerialiojo turto nustatymą;
- ilgalaikio turto ar turto ar įrangos, skirtų perleisti, vertės sumažėjimas;
- nepiniginiai apskaitiniai turtu ar įsipareigojimais tarp nepriklausomų šalių;
- ilgalaikių sutarčių pripažintos pajamos.

#### *Metodai*

A2. Metodas – tai vertės nustatymo metodas, kurį vadovybė naudoja apskaitiniam įverčiui nustatyti pagal reikiamą vertės nustatymo pagrindą. Pavyzdžiui, vienas pripažintas metodas, naudojamas su mokėjimais akcijomis susijusiems apskaitiniams įverčiams nustatyti, yra nustatyti teorinę pasirinkimo sandorio kainą naudojant *Black-Scholes* pasirinkimo sandorio įkainojimo formulę. Metodas yra taikomas naudojant skaičiavimo įrankį ar procesą, kartais vadinamą modeliu, ir jis apima prielaidų ir duomenų taikymą pagal santykių visumą.

#### *Prielaidos ir duomenys*

A3. Prielaidos apima sprendimus, pagrįstus turima informacija apie tokius dalykus, kaip palūkanų normos pasirinkimas, diskonto norma arba sprendimai dėl būsimų sąlygų ar įvykių. Vadovybė gali pasirinkti prielaidą iš tinkamų alternatyvų. Prielaidos, kurias gali taikyti vadovybės ekspertai, tampa vadovybės prielaidomis, kai vadovybė jas taiko apskaitiniam įverčiui nustatyti.

A4. Pagal šį standartą duomenys yra informacija, kurią galima gauti tiesiogiai stebint įmonę arba iš išorės šalių. Informacija, gauta duomenims taikant analitinius ar aiškinamuosius metodus, yra vadinama išvestiniais duomenimis, kai tokie metodai turi gerai



## 540-asis TAS (persvarstytas)

nusistovėjusį teorinį pagrindą ir dėl to vadovybės sprendimo poreikis nėra didelis. Priešingu atveju tokia informacija yra laikoma prielaida.

A5. Duomenų pavyzdžiai:

- kainos, dėl kurių susitarta sudarant rinkos sandorius;
- gamybos mašinų veikimo laikas arba produkcijos kiekis;
- istorinės kainos arba kitos sutarties sąlygos, tokios kaip sutartinė palūkanų norma, mokėjimų grafikai ir terminai, įtraukti į paskolos sutartis;
- į ateitį nukreipta informacija, pvz., ekonominės ar pajamų prognozės, gautos iš išorės informacijos šaltinio arba
- būsimų palūkanų norma, nustatoma naudojant išankstinių palūkanų normų interpoliacijos metodus (gauti duomenys).

A6. Duomenys gali būti gaunami iš įvairių šaltinių. Pvz., duomenys gali būti:

- generuojami organizacijos viduje ar išorėje;
- gauti iš įvairių apskaitos registru;
- stebimi sutartyse; arba
- stebimi įstatyminiuose ar norminiuose aktuose.

*Taikymo apimtis (žr. 3 dalį)*

A7. Dalių, kuriose pateikiamos gairės, kaip galima išplėsti šio standarto reikalavimus, pavyzdžiai pateikti A20 – A22, A63, A67 ir A84 dalyse.

### **Pagrindinės šio standarto sąvokos**

*Įgimtos rizikos veiksniai (žr. 4 dalį)*

A8. Įgimtos rizikos veiksniai yra sąlygų ir įvykių, kurie gali turėti įtakos tvirtinimo polinkiui iškraipymui prieš svarstant apie kontrolės priemones. 1 priede išsamiau paaiškinamas šių įgimtos rizikos veiksnių pobūdis ir jų tarpusavio santykiai, apskaitiniams įverčiams nustatyti ir pateikiant juos finansinėse atskaitose.

A9. Be įgimtos įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo ar subjektyvumo rizikos veiksnių, kiti įgimtos rizikos veiksniai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, gali apimti ir tai, kiek apskaitiniam įverčiui turi įtakos:

- atitinkamų finansinių atskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių pasikeitimas arba taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai, dėl kurių gali reikėti pakeisti metodą, prielaidas ar duomenis, taikomus apskaitiniam įverčiui nustatyti;
- jautrumas iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės apskaitiniam įverčiui nustatyti.

*Kontrolės rizika (žr. 6 dalį)*

A10. Vertinant kontrolės riziką tvirtinimų lygmeniu auditoriui yra svarbus kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina remtis, efektyvumas ir tai, koku mastu kontrolės priemonės pašalina įvertintą įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu. Auditoriaus įvertinimas, kad kontrolės priemonės yra efektyvios ir įdiegtos, patvirtina lūkesčius dėl kontrolės priemonių efektyvumo nustatant, ar jas reikia tikrinti.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

### *Profesinis skepticizmas (žr. 8 dalį)*

A11. A60, A95, A96, A137 ir A139 dalys yra auditoriaus profesinio skepticizmo požiūrį apibūdinančių dalių pavyzdžiai. A152 dalyje pateikiamos rekomendacijos, kaip auditoriaus naudojamas profesinis skepticizmas gali būti pagrįstas dokumentais, ir pateikiami šio standarto specifinių dalių pavyzdžiai, kurių dokumentai gali pateikti įrodymų apie taikomą profesinį skepticizmą.

### *Sąvoka „protingas“ (žr. 9, 35 dalis)*

A12. Kiti svarstymai, kurie gali būti svarbūs auditoriui nustatant ar apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, yra susiję su šiais dalykais:

- ar duomenys ir prielaidos, taikomi apskaitiniam įverčiui nustatyti, yra suderinami tarpusavyje ir su tais, kurie taikomi kituose apskaitiniuose įverčiuose ar įmonės verslo srityse ir
- ar apskaitiniame įvertyje atsižvelgiama į informaciją, tinkamą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A13. 9 dalyje vartojamas terminas „tinkamai taikytas“ reiškia taikytas tokiu būdu, kuris ne tik atitinka taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, bet ir atspindi sprendimus, kurie atitinka tos tvarkos nustatymo pagrindo tikslą.

## **Apibrėžtys**

### *Apskaitinis įvertis (žr. 12 dalies a punktą)*

A14. Apskaitiniai įverčiai - tai piniginės sumos, kurios gali būti susijusios su finansinėse ataskaitose pripažintomis ar atskleistomis sandorių grupėmis ar sąskaitų likučiais. Į apskaitinius įverčius taip pat įtraukiamos piniginės sumos, įtrauktos į atskleidimus arba naudojamos priimant sprendimus dėl sandorių grupės ar sąskaitos likučio pripažinimo ar atskleidimo.

### *Auditoriaus taškinis įvertis arba auditoriaus įverčio intervalas (žr. 12 dalies b punktą)*

A15. Auditoriaus taškinis įvertis arba įverčio intervalas gali būti naudojami apskaitiniam įverčiui įvertinti tiesiogiai (pavyzdžiui, sumažėjimo nuostata ar įvairių rūšių finansinių priemonių tikroji vertė) arba netiesiogiai (pavyzdžiui, suma, kuri turi būti taikoma kaip reikšminga apskaitinio įverčio prielaida). Auditorius gali taikyti panašų principą nustatydamas sumas ar sumų intervalą vertindamas nepiniginį duomenų straipsnį ar prielaidą (pavyzdžiui, numatomą turto naudingo tarnavimo laiką).

### *Įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 12 dalies c punktą)*

A16. Ne visiems apskaitiniams įverčiams būdingas aukštas neapibrėžtumo lygis. Pavyzdžiui, tam tikrų finansinių ataskaitų straipsnių atveju, kai yra aktyvioji ir atviroji rinka, suteikianti lengvai gaunamos ir patikimos informacijos apie faktines sandorių kainas. Tačiau įvertinimo neapibrėžtumas gali egzistuoti net ir tuo atveju, kai vertinimo metodai ir duomenys yra tinkamai apibrėžti. Pavyzdžiui, vertybinių popierių, kotiruojamų aktyviojoje ir atviroje rinkoje, vertinimą rinkos kaina gali reikėti koreguoti, jei turimas akcijų paketas yra reikšmingas arba jam daro įtaką rinkos

## 540-asis TAS (persvarstytas)

paklausos apribojimai. Be to, įvertinimo neapibrėžtumui įtaką gali daryti bendros ekonominės sąlygos, pavyzdžiui, nelikvidumas tam tikroje rinkoje.

*Vadovybės šališkumas (žr. 12 dalies d punktą)*

A17. Finansinės atskaitomybės tvarka dažnai reikalauja vadovybės neutralumo, tai yra, būti nešališkai. Dėl įvertinimo neapibrėžtumo apskaitinis įvertis gali būti nustatytas subjektyviai. Dėl subjektyvumo atsiranda vadovybės sprendimų poreikis ir netyčinio ar tyčinio vadovybės šališkumo galimybė (pavyzdžiui, tai gali būti motyvacijos pasiekti pelno tikslą ar kapitalo santykį padarinys). Vadovybės šališkumo įtaka apskaitiniam įverčiui didėja didėjant apskaitinio įverčio subjektyvumui.

*Apskaitinio įverčio rezultatas (žr. 12 dalies f punktą)*

A18. Pagal pobūdį kai kurių apskaitinių įverčių rezultatas nėra svarbus auditoriaus darbui, atliktam pagal šį standartą. Pavyzdžiui, apskaitinis įvertis gali būti pagrįstas rinkos dalyvių suvokimu atitinkamu laiko momentu. Atitinkamai, kaina, už kurią parduodamas turtas ar perduodami išipareigojimai, gali skirtis nuo susijusio apskaitinio įverčio, nustatyto išvados datą, nes laikui bėgant rinkos dalyvių vertės supratimas pasikeičia.

### **Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai**

*Supratimas apie įmonę ir jos aplinką (žr. 13 dalį)*

A19. Auditorius turi susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrole, kaip tai nustatyta 315-ojo TAS (persvarstyto) 11-24 dalyse. Šio TAS 13 dalies reikalavimai yra taikomi būtent apskaitiniams įverčiams ir grindžiami išplėstais 315 TAS (persvarstyto) reikalavimais.

*Taikymo apimtis*

A20. Auditoriaus procedūrų, skirtų susipažinti su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrole, susijusia su įmonės apskaitiniais įverčiais, pobūdis, laikas ir apimtis gali daugiau ar mažiau priklausyti nuo to, kokia apimtimi yra taikomos atskiros aplinkybės. Pavyzdžiui, įmonė gali būti sudariusi nedaug sandorių ar gali būti kitų įvykių ir sąlygų, suteikiančių pagrindą nustatyti apskaitinius įverčius, tokiu atveju taikyti finansinės atskaitomybės reikalavimus būti paprasta, o reikšmingų reguliavimo veiksnių galėtų nebūti. Be to, gali nereikėti priimti reikšmingų sprendimų dėl apskaitinių įverčių, o apskaitinių įverčių sudarymo procesas gali būti ne toks sudėtingas. Tokiomis aplinkybėmis apskaitiniai įverčiai gali priklausyti ar jiems gali daryti įtaką žemesnis įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių lygis, o auditui gali būti taikoma mažiau kontrolės priemonių. Tokiu atveju auditoriaus rizikos vertinimo procedūros greičiausiai nebus tokios išsamios ir gali būti atliktos pirmiausia pateikiant paklausimus vadovybei, atsakingai už atitinkamas finansines ataskaitas, ir atliekant paprastą vadovybės apskaitinio įverčio nustatymo proceso nuoseklią peržiūrą.

A21. Tačiau apskaitiniams įverčiams gali prireikti reikšmingų vadovybės sprendimų, o apskaitinių įverčių nustatymo procesas gali būti sudėtingas ir gali tekti taikyti sudėtingus modelius. Be to, įmonėje gali būti sudėtingesnė informacinė sistema ir taikomos išsamesnės apskaitinių įverčių kontrolės priemonės. Tokiomis aplinkybėmis apskaitiniai įverčiai gali priklausyti ar jiems gali daryti įtaką aukštesnis įvertinimo

## 540-asis TAS (persvarstytas)

neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių lygios. Tokiu atveju, auditoriaus rizikos vertinimo procedūrų pobūdis ar laikas gali skirtis arba jos gali būti išsamesnės nei A20 dalyje nurodytomis aplinkybėmis.

A22. Šie aspektai gali būti svarbūs įmonėms, užsiimančioms tik paprastu verslu, kuris gali apimti daug mažesnių įmonių:

- su apskaitiniais įverčiais susiję procesai gali būti nesudėtingi, nes verslo veikla yra nesudėtinga arba būtini įverčiai gali būti mažesnio įvertinimo neapibrėžtumo lygio,
- apskaitiniai įverčiai gali būti nustatomi ne pagal įvairius apskaitos registrus, jų pildymo kontrolė gali būti ribota, o savininkas-valdytojas gali turėti didelę įtaką jiems nustatyti. Auditoriui gali tekti atsižvelgti į savininko-vadovo vaidmenį apskaitiniams įverčiams nustatyti, nustatant reikšmingo iškraipymo riziką ir svarstant vadovybės šališkumo riziką.

Įmonė ir jos aplinka

Įmonės sandoriai ir kiti įvykiai bei sąlygos (žr. 13 dalies a punktą)

A23. Aplinkybių, dėl kurių gali kilti poreikis atlikti apskaitinių įverčių pakeitimus ar juos pakeisti, pavyzdžiai yra:

- įmonė atliko naujo tipo operacijas;
- pasikeitė operacijų sąlygos arba
- įvyko naujų įvykių ar atsirado naujų sąlygų.

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

A24. Susipažinimas su taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimais auditoriui suteikia pagrindą diskusijoms su vadovybe ir, kai taikoma, su už valdymą atsakingais asmenimis, apie tai, kaip vadovybė taikė šiuos reikalavimus apskaitiniam įverčiui ir apie tai, kaip auditorius nustato ar jie buvo tinkamai pritaikyti. Šis supratimas taip pat gali padėti auditoriui susisiekti su už valdymą atsakingais asmenimis, kai auditorius mano, kad reikšminga apskaitos praktika, kuri yra priimtina pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, nėra tinkamiausia atsižvelgiant į įmonės aplinkybes<sup>30</sup>.

A25. Įgydamas šį supratimą, auditorius gali bandyti suprasti, ar:

- taikoma finansinės atskaitomybės tvarka:
  - nustato tam tikrus apskaitinių įverčių pripažinimo kriterijus arba nustatymo metodus;
  - detalizuoja tam tikrus kriterijus, pagal kuriuos leidžiama ar reikalaujama nustatyti tikrąją vertę, pavyzdžiui, atsižvelgiant į vadovybės ketinimus įgyvendinti atitinkamus veiksmus turto ar įsipareigojimų atžvilgiu;

---

<sup>30</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) 16 dalies a punktas.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- detalizuoja informaciją, kurią reikia ar siūloma atskleisti įskaitant informaciją apie sprendimus, prielaidas ar kitus su apskaitiniais įverčiais susijusius įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius ir
- pakeitus taikomą finansinės atskaitomybės tvarką taip pat reikia pakeisti įmonės apskaitos politiką, susijusią su apskaitiniais įverčiais.

Priežiūros veiksniai (žr. 13 dalies c punktą)

A26. Susipažinimas su priežiūros veiksniais, jei tokių yra, kurie yra svarbūs apskaitiniams įverčiams, gali padėti auditoriui nustatyti taikytiną priežiūros tvarką (pavyzdžiui, bankų ar draudimo pramonės riziką ribojančių priežiūros institucijų nustatytą priežiūros tvarką) ir ar tokia priežiūros tvarka:

- nurodo apskaitinių įverčių pripažinimo ar nustatymo metodus arba pateikia su jais susijusias gaires;
- be taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, nurodo arba pateikia nurodymus dėl informacijos atskleidimo;
- nurodo sritis, kuriose galimas vadovybės šališkumas siekiant atitikti norminius reikalavimus arba
- apima reguliavimo tikslais keliamus reikalavimus, kurie neatitinka taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, kurie gali nurodyti galimą reikšmingo iškraipymo riziką. Pavyzdžiui, kai kurios reguliavimo institucijos gali bandyti paveikti minimalius numatomų kredito nuostolių atidėjinių lygius, viršijančius reikalaujamus pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų, kuriuos auditorius tikisi įtraukti į finansines ataskaitas, pobūdis (žr. 13 dalies d punktą)

A27. Supratimo apie apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų, kurie, kaip tikisi auditorius, bus įtraukti į įmonės finansines ataskaitas, pobūdį įgijimas padeda auditoriui suprasti tokių apskaitinių įverčių nustatymo pagrindą ir atskleidimų, kurie gali būti svarbūs, pobūdį ir mastą. Toks supratimas auditoriui suteikia pagrindą diskusijoms su vadovybe apie tai, kaip vadovybė nustato apskaitinius įverčius.

*Įmonės vidaus kontrolė susijusi su auditu*

*Priežiūros ir valdymo pobūdis bei mastas* (žr. 13 dalies e punktą)

A28. Taikydamas 315-ąjį TAS (persvarstyta)<sup>31</sup>, auditoriaus supratimas apie įmonės vadovybės nustatomų apskaitinių įverčių proceso priežiūros ir valdymo pobūdį bei mastą gali būti svarbus auditoriaus įvertinimui, nes jis susijęs su tuo, ar:

- vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, nustatė ir palaikė sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą; ir
- aplinkos kontrolės elementų stabilumas kartu suteikia tinkamą pagrindą kitiems vidaus kontrolės komponentams ir tai, ar tiems kitiems komponentams nepakenkia aplinkos kontrolės trūkumai.

---

<sup>31</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 14 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A29. Auditorius gali įgyti supratimą apie tai, ar už valdymą atsakingi asmenys:

- turi įgūdžių ar žinių, kad suprastų tam tikro metodo ar modelio ypatybes, kad būtų galima nustatyti apskaitinius įverčius arba su apskaitiniu įverčiu susijusią riziką, pavyzdžiui, su metodu ar informacinėmis technologijomis, naudojamomis apskaitiniams įverčiams, susijusiai rizikai nustatyti;
- turi įgūdžių ir žinių, kad suprastų, 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 suabejoti vadovybės veiksmais, kai šie veiksmai atrodo nepakankami ar netinkami;
- prižiūri vadovybės apskaitinių įverčių nustatymo procesą, įskaitant modelių taikymą; arba
- prižiūri vadovybės vykdomą stebėjimo veiklą. Tai gali būti priežiūros ir peržiūros procedūros, skirtos aptikti ir ištaisyti bet kokius apskaitinių įverčių kontrolės priemonių parengimo ar veikimo efektyvumo trūkumus.

A30. Supratimo apie priežiūrą, kurią atlieka už valdymą atsakingi asmenys, įgijimas gali būti svarbus, kai:

- apskaitiniams įverčiams nustatyti reikalingi reikšmingi vadovybės sprendimai, kad būtų pašalintas subjektyvumas;
- apskaitiniams įverčiams būdingas aukštas įvertinimo neapibrėžtumas;
- apskaitinius įverčius sudėtinga nustatyti, pavyzdžiui, dėl plačiai naudojamų informacinių technologijų, didelių duomenų kiekių ar dėl naudojimo kelių duomenų šaltinių ar prielaidų, turinčių sudėtingų tarpusavio ryšių;
- apskaitinių įverčių metodas, prielaidos ar duomenys, palyginti su ankstesniais laikotarpiais, buvo ar turėjo būti pakeisti; arba
- apskaitiniai įverčiai nustatomi taikant reikšmingas prielaidas.

*Vadovybės reikalavimai dėl specialiujų įgūdžių ar žinių, įskaitant vadovybės naudojimąs ekspertų darbu (žr. 13 dalies f punktą)*

A31. Auditorius gali apsvarstyti, ar šios aplinkybės padidina tikimybę, kad vadovybė gali pasamdyti ekspertą dėl<sup>32</sup>:

- specifinio klausimo, kurį reikia įvertinti, pobūdžio, pavyzdžiui, apskaitinis įvertis gali būti mineralų ar angliavandenilių išteklių matavimai gavybos pramonėje arba tikėtinų sudėtingų sutarties sąlygų taikymo rezultatų vertinimas;
- sudėtingo modelių, kurie turi atitikti atitinkamus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, pobūdžio, pavyzdžiui, tai gali būti taikytina 3 lygio tikrųjų verčių nustatymo atvejais<sup>33</sup>;

<sup>32</sup> 500-asis TAS, 8 dalis.

<sup>33</sup> Žr., pavyzdžiui, 13-ąjį tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (TFAS) „Tikrosios vertės nustatymas“.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- neįprastų ar retai pasitaikančių operacijų ar įvykių, kai būtina nustatyti apskaitinį įvertį, pobūdžio.

Įmonės rizikos vertinimo procesas (žr. 13 dalies g punktą)

A32. Supratimas, kaip įmonės rizikos vertinimo proceso metu yra nustatoma ir šalinama rizika, susijusi su apskaitiniais įverčiais, gali padėti auditoriui atsižvelgti į:

- su apskaitiniais įverčiais susijusios taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų pokyčius;
- duomenų šaltinių, kurie yra svarbūs apskaitiniams įverčiams nustatyti arba kurie gali turėti įtakos naudojamų duomenų patikimumui, pobūdžio pokyčius;
- įmonės informacinės sistemos arba IT aplinkos pokyčius ir
- pagrindinių darbuotojų pokyčius.

A33. Aspektai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti, įgydamas supratimą apie tai, kaip vadovybė nustatė ir pašalino apskaitinių įverčių iškreipimo galimybę dėl vadovybės šališkumo ar sukčiavimo, įskaitant ar vadovybė:

- skyrė ypatingą dėmesį metodų, prielaidų ir duomenų, naudojamų apskaitiniams įverčiams nustatyti, pasirinkimui ar taikymu;
- stebi pagrindinius veiklos rodiklius, kurie gali parodyti netikėtus ar nenuoseklius rezultatus, palyginti su ankstesniais ar planuotais rezultatais, ar kitais žinomais veiksniais;
- nustato finansines ar kitas paskatas, kurios gali būti šališkumo motyvas;
- stebi metodų, svarbių prielaidų ar duomenų, taikomų apskaitiniams įverčiams nustatyti, pokyčių poreikį;
- nustato tinkamą taikomų modelių priežiūrą ir peržiūrą apskaitiniams įverčiams nustatyti;
- reikalauja dokumentuoti svarbių sprendimų, priimtų apskaitiniams įverčiams nustatyti, pagrindimą arba nepriklausomą apžvalgą.

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

A34. Sandorių, įvykių ir sąlygų grupės, patenkančios į 13 straipsnio h punkto taikymo sritį, yra tokios pačios kaip sandorių, įvykių ir sąlygų grupės, susijusios su apskaitiniais įverčiais ir susijusiais atskleidimais, kurioms taikomi 315-ojo TAR (persvarstyto) 18 straipsnio a ir d punktų reikalavimai. Susipažindamas su įmonės informacine sistema, susijusia su apskaitiniais įverčiais, auditorius gali atsižvelgti į tai:

- ar apskaitiniai įverčiai atsiranda registruojant įprastas ir pasikartojančias operacijas, ar jie atsiranda dėl vienkartinų ar neįprastų operacijų;
- kaip informacinė sistema apdoroja apskaitinius įverčius ir susijusius atskleidimus, o ypač su apskaitiniais įverčiais susijusius įsipareigojimus.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A35. Atlikdamas auditą auditorius gali nustatyti sandorių, įvykių ir sąlygų grupes, kurios suteikia pagrindą apskaitiniams įverčiams ir susijusiems atskleidimams, kurių vadovybė nenustatė. 315-asis TAS (persvarstytas) aptaria aplinkybes, kai auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nenustatė, įskaitant tai, ar yra reikšmingų vidaus kontrolės trūkumų, susijusių su įmonės rizikos vertinimo procesu.<sup>34</sup>

Vadovybės pasirinkti atitinkami metodai, prielaidos ir duomenų šaltiniai (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio a dalį)

A36. Jei vadovybė pakeitė apskaitinio įverčio metodą, gali būti svarstoma, ar, pavyzdžiui, naujasis metodas yra tinkamesnis, ar tai yra veiksmai į aplinkos pokyčius ar aplinkybes, turinčias įtakos įmonei, ar į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų pokyčius, ar priežiūros aplinką, ar vadovybė turi kitą pagrįstą priežastį.

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

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

A38. Metodas, kuris turi būti naudojamas apskaitiniam įverčiui nustatyti, gali būti parinktas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Tačiau daugeliu atvejų pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nėra nurodomas vienas metodas arba reikiamas nustatymo pagrindas numato arba leidžia naudoti alternatyvius metodus.

Modeliai

A39. Vadovybė gali parengti ir įgyvendinti konkrečius valdymo priemones, taikomas apskaitinių įverčių nustatymo modeliams, nepriklausomai nuo to, ar tai vadovybės, ar išorės modelis. Kai pats modelis pasižymi padidėjusiu sudėtingumu ar subjektyvumu lygiu, pavyzdžiui, numatomo kredito nuostolių modelis arba tikrosios vertės modelis, taikomi 3 lygio duomenys, tikintis, kad tokio sudėtingumo ar subjektyvumo kontrolės priemonės gali būti pripažintos tinkamomis auditui. Kai modeliai yra sudėtingi, duomenų vientisumo kontrolės priemonės taip pat gali būti aktualios auditui. Veiksniai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti norėdamas susipažinti su modeliu ir su auditu susijusiais kontrolės veiksmais, yra šie:

- kaip vadovybė nustato modelio tinkamumą ir tikslumą;
- modelio patvirtinimas ar grįžtamasis testų atlikimas, įskaitant tai, ar modelis patvirtinamas prieš taikymą ir reguliariai pakartotinai patvirtinamas siekiant nustatyti, ar jis vis dar yra tinkamas taikyti pagal paskirtį. Patvirtinant įmonės modelį gali būti vertinamas:
  - o modelio teorinis pagrindumas;
  - o modelio matematinis vientisumas ir
  - o duomenų tikslumas ir išsamumas bei modelyje taikomų duomenų ir prielaidų tinkamumas;

---

<sup>34</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 17 dalis.



#### 540-asis TAS (persvarstytas)

- ar modelis tinkamu laiku keičiamas arba koreguojamas, atsižvelgiant į rinkos ar kitų sąlygų pokyčius ir ar modeliui yra taikoma atitinkama pokyčių kontrolės politika;
- ar modelio išvesties duomenys yra koreguojami, tai kai kuriose ekonominėse veiklose taip pat vadinama persidengimais, ir ar tokios korekcijos yra tinkamos, atsižvelgiant į aplinkybes pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Kai koregavimai nėra tinkami, tokie koregavimai gali būti galimo valdymo šališkumo po-žymiai ir
- ar modelis yra tinkamai aprašytas, įskaitant jo numatomą taikymą, apribojimus, pagrindinius parametrus, duomenis ir prielaidas, visų atliktų patvirtinimo analizių rezultatus ir jo duomenų pakeitimų pobūdį bei pagrindą;

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

A40. Įgydamas supratimą apie tai, kaip vadovybė pasirinko prielaidas apskaitiniams įverčiams nustatyti, auditorius gali, pavyzdžiui, atsižvelgti į:

- prielaidų pasirinkimo pagrindą ir pagrindžiančių dokumentų pasirinkimą. Finansinės atskaitomybės tvarka gali pateikti prielaidų pasirinkimo kriterijus ar gaires;
- vadovybės vertinimą, ar prielaidos yra susisijusios ir išsamios;
- jei taikytina, kaip vadovybė nustato, ar prielaidos yra suderinamos tarpusavyje su tomis, kurios naudojamos kituose apskaitiniuose įverčiuose ar įmonės verslo srityse, ar su kitais dalykais, kurie yra:
  - o vadovybės kontroliuojami (pavyzdžiui, prielaidos dėl remonto planų, kurie daro įtaką turto naudingo naudojimo laikotarpiui įvertinti) ir kaip jos atitinka įmonės verslo planus bei išorės aplinką ir
  - o vadovybės nekontroliuojami (pavyzdžiui, prielaidos dėl palūkanų normų, mirštamumo lygio, galimų teisinių ir priežiūros veiksmų);
- taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, susijusius su prielaidų atskleidimu.

A41. Tikrosios vertės apskaitinių įverčių atveju prielaidos skiriasi savo duomenų šaltiniais ir juos pagrindžiančių sprendimų pagrindu, pavyzdžiui:

- a) šaltiniai, kurie parodo, kokias prielaidas ar įvesties duomenis naudotų rinkos dalyviai nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą pagal rinkos duomenis, surinktus iš nuo įmonės nepriklausomų šaltinių;
- b) šaltiniai, kurie parodo įmonės nuomonę dėl to, kokias prielaidas taikytų rinkos dalyviai nustatydami turto ar įsipareigojimų kainą pagal atitinkamomis aplinkybėmis prieinamą patikimiausią informaciją.

Tačiau praktikoje a ir b skirtumai ne visada gali būti akivaizdūs, o norint juos atskirti reikės žinoti duomenų šaltinius ir prielaidas patvirtinančių sprendimų pagrindą. Be to, vadovybei gali tekti pasirinkti iš daugelio skirtingų prielaidų, kurias taiko skirtingi rinkos dalyviai.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A42. Prielaidos, taikomos apskaitiniams įverčiams nustatyti, šiame standarte nurodomos kaip reikšmingos prielaidos, jei pagrįstas prielaidos pakeitimas gali daryti reikšmingą poveikį apskaitinio įverčio nustatymui. Jautrumo analizė gali būti naudinga, siekiant parodyti, kokių lygiu skiriasi nustatymas, remiantis viena ar daugiau prielaidų, taikytų apskaitiniui įverčiui nustatyti.

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 modelių, tinkamų atsižvelgiant į aplinkybes, sukūrimą;
- turi reikiamų įgūdžių ar žinių žmonių, kurie prireikus skubiai pritaikytų ar vystytų modelį, įskaitant tokioms aplinkybėms tinkamo vertinimo metodo parinkimą;
- turi žmonių rezultatų intervalui nustatyti pagal susijusius neaiškumus, pavyzdžiui, atliekant jautrumo analizę;
- turi priemonių, skirtų įvertinti, esant poreikiui, kaip rinkos sąlygų pablogėjimas paveikė įmonės veiklą, aplinką ir susijusią verslo riziką bei poveikį įmonės apskaitiniams įverčiams tokiomis aplinkybėmis ir
- 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 punkto iii papunktį)

A44. Įgydamas supratimą apie tai, kaip vadovybė atrenka duomenis, kuriais grindžiami apskaitiniai įverčiai, auditorius gali atsižvelgti, pavyzdžiui, į:

- duomenų, įskaitant informacijos, gautos iš išorės informacijos šaltinio, pobūdį ir šaltinį;
- kaip vadovybė įvertina, ar duomenys yra tinkami;
- duomenų tikslumą ir išsamumą;
- duomenų suderinamumą su ankstesnių laikotarpių duomenimis;
- informacinių technologijų, naudojamų duomenims gauti ir apdoroti, sudėtingumą, įskaitant atvejus, kai tai susiję su didelio duomenų kiekio apdorojimu;
- kaip duomenys gaunami, perduodami ir apdorojami bei kaip užtikrinamas jų vientisumas.

Kaip vadovybė supranta ir nagrinėja įvertinimo neapibrėžtumą (žr. 13 dalies h punkto ii papunkčio b pastraipą – 13 dalies h punkto ii papunkčio c pastraipą).

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

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- ar ir jei taip, kaip vadovybė pasirinko alternatyvius metodus, reikšmingas prielaidas ar duomenų šaltinius, kurie yra tinkami pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- ar ir jei taip, kaip vadovybė svarstė alternatyvius rezultatus, pavyzdžiui, atlikdama jautrumo analizę, kad pasirinktų reikšmingų prielaidų ar duomenų, taikytų apskaitiniam įverčiui nustatyti pokyčių poveikį.

A46. Vadovybės taškinis įvertis gali būti pasirenkamas pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus iš pagrįstų galimų nustatymo rezultatų. Tinkama suma, kuri yra tinkamai parinkta iš pagrįstų galimų vertinimo rezultatų, gali būti pripažinta tinkama pagal finansinės atskaitomybės tvarką, o kai kuriais atvejais gali būti nurodyta, kad tinkamiausia suma gali būti to intervalo vidurinėje dalyje.

A47. Pavyzdžiui, 13-ame TFAS nurodyta<sup>35</sup>, kad jei tikrajai vertei nustatyti naudojami keli vertinimo metodai, rezultatai (t. y. atitinkami tikrosios vertės požymiai) turi būti įvertinti atsižvelgiant į tų rezultatų verčių intervalo pagrįstumą. Tikrajai vertei nustatyti naudojama ta intervalo vertė, kuri tinkamiausiai atspindi tikrąją vertę tokiomis aplinkybėmis. Kitais atvejais pagrįstai įmanomų nustatymo rezultatų tikėtino svartinio vidurkio arba labiausiai tikėtinos arba labiau tikėtinos, nei ne tikėtinos, nustatymo sumos naudojimas gali būti nurodytas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A48. Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti nustatyti su apskaitiniais įverčiais susiję atskleidimai ar atskleidimų tikslai, o papildoma informacija gali būti atskleista kai kurių įmonių pasirinkimu. Šie atskleidimai ar atskleidimo tikslai gali būti, pavyzdžiui:

- naudojamas vertinimo metodas, įskaitant bet kurį taikomą modelį ir jo pasirinkimo pagrindas;
- informacija, gauta iš modelių arba iš kitų skaičiavimų, naudojamų finansinėse ataskaitose pripažintiems ar atskleistiems įverčiams nustatyti, įskaitant informaciją apie pagrindinius duomenis ir prielaidas, taikomas tokiuose modeliuose, pavyzdžiui:
  - o vidinės prielaidos arba
  - o duomenys, tokie, kaip palūkanų normos, kuriems turi įtakos nuo įmonės nepriklausantys veiksniai;
- bet kokio įvertinimo metodo pakeitimo rezultatai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu;
- įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai ir reikšmė;
- informacija apie tikrąją vertę;
- informacija apie jautrumo analizę, gauta iš finansinių modelių, parodanti, kad vadovybė apsvaistė alternatyvias prielaidas.

---

<sup>35</sup> 13-asis TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“, 63 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A49. Kai kuriais atvejais pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti tam tikrą su neapibrėžtumu susijusią informaciją, pavyzdžiui:

- informaciją apie prielaidas dėl būsimų ir kitų pagrindinių įvertinimo neapibrėžtumo šaltinių, dėl kurių padidėja turto ir įsipareigojimų balansinių verčių reikšmingo koregavimo tikimybė ar mastas pasibaigus laikotarpiui. Tokie reikalavimai gali būti apibūdinami tokiomis sąvokomis kaip *pagrindiniai įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai* arba *kritiniai apskaitiniai įverčiai*. Jie gali būti susiję su apskaitiniais įverčiais, kurie reikalauja sunkiausių, subjektyvių ar sudėtingiausių vadovybės sprendimų. Tokie sprendimai gali būti subjektyvesni ir sudėtingesni, todėl reikšmingas turto ir įsipareigojimų balansinių verčių koregavimas gali atitinkamai padidėti kartu su duomenų ir prielaidų, darančių įtaką galimam įvertinimo neapibrėžtumui ateityje, straipsnių skaičiumi. Informacija, kuri gali būti atskleista, apima:
  - o prielaidos pobūdį ar kitus įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius;
  - o metodų balansinių verčių ir naudojamų prielaidų jautrumą, įskaitant jautrumo priežastis;
  - o numatomus neapibrėžtumo sprendimus ir pagrindai galimų rezultatų, susijusių su turto ir įsipareigojimų balansinėmis vertėmis, intervalus; ir
  - o ankstesnių prielaidų, susijusių su tuo turtu ir įsipareigojimais, pakeitimų paaiškinimus, jei neapibrėžtumas išlieka neišspręstas.
- galimų rezultatų intervalą ir intervalo nustatymui taikytas prielaidas;
- konkrečią informaciją, tokią kaip:
  - o tikrosios vertės apskaitinių įverčių reikšmingumas įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams; ir
  - o atskleidimai apie rinkos neveiklumą ar nelikvidumą;
- kokybinę informaciją, tokią kaip rizika ir kaip ji atsiranda, įmonės tikslai, rizikos valdymo politika ir procedūros bei metodai, naudojami rizikai įvertinti, ir visi šių kokybinių parametrų pokyčiai, palyginti su praėjusiu laikotarpiu;
- kiekybinę informaciją, pavyzdžiui, kiek įmonė yra rizikinga, remiantis informacija, pateikta įmonės pagrindiniam valdymo personalui, įskaitant kredito riziką, likvidumo riziką ir rinkos riziką.

Kontrolės veiksmai, susiję su vadovybės apskaitinių įverčių nustatymo proceso auditu (žr. 13 dalies i punktą)

A50. Auditoriaus sprendimas nustatyti su auditu susijusias kontrolės priemones ir poreikis įvertinti šių kontrolės priemonių modelį bei nustatyti, ar jos buvo įgyvendintos, susijęs su vadovybės procesu, aprašytu 13 dalies h punkto ii papunktyje. Auditorius, atsižvelgdamas į su apskaitiniu įverčiu susijusį sudėtingumą, gali nenustatyti atitinkamų kontrolės veiksmų, susijusių su visais 13 paragrafo h punkto ii papunkčio elementais.

A51. Įgydamas supratimą apie su auditu susijusius kontrolės veiksmus, auditorius gali atsižvelgti į tai:

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- kaip vadovybė nustato duomenų, naudojamų apskaitiniams įverčiams rengti, tinkamumą, įskaitant atvejus, kai vadovybė naudoja išorės informacinį šaltinį arba duomenis neįtrauktus į įvairius apskaitos registrus;
- į apskaitinių įverčių, įskaitant jiems rengti taikomų prielaidų ar duomenų, peržiūrą ir tvirtinimą, atitinkamų vadovybės ir, jei reikia, už valdymą atsakingų asmenų lygiu;
- į pagrindines įmonės operacijas vykdančių asmenų ir asmenų, atsakingų už apskaitinio įverčio nustatymą, pareigų atskyrimu, įskaitant tai, ar paskirstant atsakomybę tinkamai atsižvelgiama į įmonės ir jos produktų ar paslaugų pobūdį. Pavyzdžiui, didelėje finansų įstaigoje atskiriant pareigas gali būti numatyta nepriklausoma funkcija, kuriai priskiriama atsakomybė už įmonei nuosavybės teise priklausančių finansinių produktų tikrosios vertės nustatymą ir patvirtinimą, atliekamą asmenų, kurių darbo apmokėjimas nesusijęs su tokiais produktais;
- į kontrolės veiksmų parengimo efektyvumą. Apskritai vadovybei gali būti sunkiau parengti subjektyvumo ir įvertinimo neapibrėžtumo kontrolės priemonės, kurios veiksmingai užkirstų kelią arba nustatytų ir ištaisytų reikšmingus iškreipimus, nei parengti sudėtingumo kontrolės priemonės. Gali prireikti įtraukti daugiau rankinio darbo, kuris gali būti ne toks patikimas kaip automatinės kontrolės priemonės, į subjektyvumo ir įvertinimo neapibrėžtumo kontrolės priemonės, nes vadovybė jas gali lengviau apeiti, ignoruoti ar nepaisyti. Sudėtingumo kontrolės priemonių parengimo efektyvumas gali skirtis pagal sudėtingumo priežastį ir pobūdį. Pavyzdžiui, gali būti lengviau parengti efektyvesnes kontrolės priemonės, susijusias su įprastu metodu ar duomenų vientisumu.

A52. Kai vadovybė apskaitiniam įverčiui nustatyti dažnai naudojasi informacines technologijas tikėtina, kad su auditu susijusios kontrolės priemonės apims bendras IT kontrolės priemonės ir taikymo kontrolės priemonės. Tokios kontrolės priemonės gali pašalinti riziką, susijusią su:

- tuo, ar informacinių technologijų sistema gali ir yra tinkamai sukonfigūruota apdoroti didelius duomenų kiekius;
- sudėtingais skaičiavimais taikant metodą. Kai sudėtingoms operacijoms apdoroti reikalingos įvairios sistemos, jos yra reguliariai derinamos, ypač kai sistemos neturi automatinių sąsajų arba joms gali būti taikomas rankinis įsikišimas;
- tuo, ar modeliai ir jų kalibravimas periodiškai vertinami;
- išsamiu ir tiksliu apskaitinių įverčių duomenų atranka iš įmonės įrašų arba iš išorės informacijos šaltinių;
- duomenimis, įskaitant išsamiu ir tiksliu duomenų srautu per įmonės informacinę sistemą, duomenų, naudojamų apskaitiniams įverčiams nustatyti, pakeitimo tinkamumu, duomenų vientisumu ir saugumo palaikymu;
- rizika, susijusia su duomenų tvarkymu ar įrašymu naudojant išorės informacijos šaltinius;

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- tuo, ar vadovybė kontroliuoja prieigą prie atskirų modelių, jų pakeitimą ir peržiūrą, kad būtų išlaikytos stiprios akredituotų modelių versijų sekos ir būtų užkirstas kelias neteisėtai prieigai prie tų modelių ar jų pakeitimo ir
- tuo, ar yra tinkamos su apskaitiniais įverčiais susijusios informacijos perkėlimo į didžiąją knygą kontrolės priemonės, įskaitant tinkamas žurnalų įrašų kontrolės priemones.

A53. Kai kuriose ekonominėse veiklose, tokiose kaip bankininkystė ar draudimas, terminas „valdymas“ gali būti vartojamas apibūdinti kontroliuojamos aplinkos veiklą, kontrolės priemonių stebėseną ir kitus vidaus kontrolės komponentus, kaip aprašyta 315-ajame TAS (persvarstytame)<sup>36</sup>.

A54. Įmonėms, atliekančioms vidaus audito funkciją, jos darbas gali būti ypač naudingas auditoriui įgyjant supratimą apie:

- vadovybės naudojamų apskaitinių įverčių pobūdį ir mastą;
- rizikos kontrolės veiksmų, susijusių su duomenimis, prielaidomis ir modeliais, taikomais apskaitiniams įverčiams nustatyti, planavimą ir įgyvendinimą;
- įmonės informacinės sistemos aspektus, kurie generuoja duomenis, kuriais grindžiami apskaitiniai įverčiai ir
- tai, kaip nustatoma, vertinama ir valdoma nauja su apskaitiniais įverčiais susijusi rizika.

*Ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų arba pakartotino įverčio peržiūra (žr. 14 dalį)*

A55. Ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatų peržiūra arba pakartotinis įvertinimas (retrospektyvi peržiūra) padeda nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, kai ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatai atsiranda perleidus ar pardavus turtą ar įsipareigojimus einamuoju laikotarpiu arba yra pakartotinai įvertinami einamojo laikotarpio tikslais. Atlikdamas retrospektyvinį patikrinimą, auditorius gali gauti:

- informaciją apie ankstesnio vadovybės vertinimo proceso efektyvumą, iš kurio auditorius gali surinkti audito įrodymus apie galimą dabartinio vadovybės vertinimo proceso efektyvumą;
- audito įrodymus, susijusius, pavyzdžiui, su pakeitimų, kuriuos gali reikėti atskleisti finansinėse ataskaitose, priežastimis;
- informacija apie apskaitinių įverčių sudėtingumą ar įvertinimo neapibrėžtumą;
- informaciją apie apskaitinių įverčių polinkį galimam vadovybės šališkumui arba kuri gali būti vadovybės šališkumo požymis. Profesionalus auditoriaus skepticizmas padeda nustatyti tokias aplinkybes ar sąlygas ir nustatyti tolesnių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.

A56. Retrospektyvinė peržiūra gali pateikti audito įrodymų, patvirtinančių ir įvertinančių esminio iškraipymo riziką dabartiniu laikotarpiu. Tokia retrospektyvinė peržiūra gali būti atliekama atsižvelgiant į ankstesnio laikotarpio finansinės atskaitomybės

---

<sup>36</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), A77 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

apskaitinius įverčius, arba gali būti atliekama per kelis laikotarpius arba trumpesni 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. Retrospektyvinę vadovybės sprendimų ir prielaidų, susijusių su reikšmingais apskaitiniais įverčiais, peržiūrą reikia atlikti pagal 240-ojo TAS<sup>37</sup> reikalavimus. Praktiniu požiūriu auditoriaus ankstesnių apskaitinių įverčių, kaip rizikos vertinimo procedūros pagal šį TAS, peržiūra gali būti atliekama kartu su peržiūra, kurią reikia atlikti pagal 240-ąjį TAS.
- A58. Remiantis ankstesniu auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimu, pavyzdžiui, jei įgimta rizika įvertinama kaip didesnė vienai ar kelioms reikšmingo iškraipymo rizikoms, auditorius gali nuspręsti, kad reikalinga išsamesnė retrospektyvinė peržiūra. Vykdydamas išsamią retrospektyvinę peržiūrą auditorius, kai tai įmanoma, gali atkreipti ypatingą dėmesį į duomenų ir reikšmingų prielaidų, taikytų ankstesniems apskaitiniams įverčiams nustatyti poveikį. Kita vertus, pavyzdžiui, apskaitiniams įverčiams, atsirandantiems dėl įprastų ir pasikartojančių sandorių įrašymo, auditorius gali nuspręsti, kad peržiūros tikslams pakanka taikyti analitines procedūras kaip rizikos vertinimo procedūras.
- A59. Tikrosios vertės apskaitinių įverčių ir kitų apskaitinių įverčių nustatymo tikslas, pagrįstas dabartinėmis sąlygomis nustatymo dieną, susijęs su vertės nustatymu tam tikru momentu, kuris gali reikšmingai ir greitai pasikeisti, kai keičiasi įmonės veiklos aplinka. Todėl auditorius gali sutelkti dėmesį į informacijos gavimą, kuri gali būti svarbi reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti ir įvertinti. Pvz., kai kuriais atvejais, įgyjant supratimą apie rinkos dalyvių prielaidų pokyčius, kurie turėjo įtakos ankstesnio laikotarpio tikrosios vertės apskaitinių įverčiams, gali būti neįmanoma pateikti atitinkamus audito įrodymus. Tokiu atveju audito įrodymai gali būti surinkti suprantant prielaidų (tokių kaip pinigų srautų prognozės) rezultatus ir suprantant vadovybės išankstinio įvertinimo proceso, kuris padeda nustatyti ir įvertinti esminio iškraipymo riziką dabartiniu laikotarpiu, efektyvumą.
- A60. Skirtumas tarp apskaitinio įverčio rezultato ir ankstesnio laikotarpio finansinėse ataskaitose pripažintos sumos nebūtinai yra ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų iškraipymas. Tačiau toks skirtumas gali reikšti iškraipymą, jei, pavyzdžiui, šis skirtumas atsiranda dėl informacijos, kuria vadovybė disponavo, kai buvo sudarytos ankstesnio laikotarpio finansinės ataskaitos, arba informacijos, kurią buvo galima pagrįstai tikėtis gauti ir į ją atsižvelgti pagal taikytiną finansinės atskaitomybės tvarką.<sup>38</sup> Dėl tokio skirtumo gali kilti abejonių dėl informacijos, į kurią vadovybė atsižvelgė nustatydamas apskaitinį įvertį. Dėl to auditorius gali iš naujo įvertinti kontrolės riziką ir nuspręsti, kad reikia surinkti įtikinamesnius audito įrodymus. Dažnai pagal finansinės atskaitomybės tvarką nustatomos rekomendacijos, kaip atskirti apskaitinių įverčių pakeitimus, kurie yra iškraipymai, ir pakeitimus, kurie nėra iškraipymai, ir kokia šių pakeitimų apskaitos tvarka.

*Specialieji įgūdžiai arba žinios (žr. 15 dalį)*

<sup>37</sup> 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės atliekant finansinių ataskaitų auditą“, 32 dalies b punkto ii papunktis.

<sup>38</sup> 560-asis TAS „Pobalansiniai įvykiai“, 14 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A61. Dalykai, kurie gali turėti įtakos auditoriaus apsisprendimui, ar užduoties grupė turi turėti specialių įgūdžių ar žinių, yra, pavyzdžiui<sup>39</sup>:

- tam tikro verslo ar pramonės apskaitinių įverčių pobūdis (pavyzdžiui, mineraliniai ištekliai, žemės ūkio turtas, sudėtinės finansinės priemonės, draudimo sutarties įsipareigojimai);
- įvertinimo neapibrėžtumo lygis;
- taikyto metodo ar modelio sudėtingumas;
- taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, reikalavimų sudėtingumas, įskaitant tai, ar yra sričių, kurias galima skirtingai interpretuoti arba praktika ar sritys, kuriose apskaitos įverčiai yra nenuoseklūs;
- procedūros, kurias auditorius ketina atlikti reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką;
- poreikis priimti sprendimus tais klausimais, kurie nėra nurodyti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- sprendimo lygis, reikalingas duomenims ir prielaidoms parinkti;
- įmonės informacinių technologijų naudojimo sudėtingumas ir mastas apskaitiniams įverčiams nustatyti.

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

A62. Auditorius gali neturėti specialių įgūdžių ar žinių, kai dalykas nesusijęs su apskaitos ar audito sritimi (pavyzdžiui, vertinimo įgūdžiai), todėl jis gali pasitelkti į pagalbą auditoriaus ekspertą.<sup>40</sup>

A63. Daugumos apskaitinių įverčių atveju turėti specialių įgūdžių ar žinių nebūtina. Pavyzdžiui, specialių įgūdžių ar žinių gali neprireikti norint apskaičiuoti atsargų senėjimą. Tačiau, pavyzdžiui, tikėtinų bankų įstaigos kredito nuostolių ar draudimo sutarties įsipareigojimų draudimo įmonei atveju, auditorius gali nuspręsti, kad specialūs įgūdžiai ar žinios yra būtinos.

### **Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas (žr. 4, 16 dalis)**

A64. Reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, nustatymas ir įvertis tvirtinimų lygmeniu yra svarbus visiems apskaitiniams įverčiams, įskaitant ne tik tiems, kurie pripažįstami finansinėse ataskaitose, bet ir tiems, kurie yra įtraukti į finansinės atskaitomybės aiškinamuosius raštus.

A65. 200-ojo TAS A42 dalyje teigiama, kad tarptautiniai audito standartai paprastai neišskiria įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos. Tačiau šiam TAS reikalingas atskiras įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos vertinimas, kad galima būtų pateikti pagrindą tolesnėms

<sup>39</sup> 220-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė“, 14 dalis ir 300-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“, 8 dalies e punktas.

<sup>40</sup> 620-asis TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“.



## 540-asis TAS (persvarstytas)

audito procedūroms planuoti ir vykdyti, reaguojant į apskaitinių įverčių reikšmingo iškraipymo riziką, įskaitant reikšmingą riziką tvirtinimų lygmeniu pagal 330-ąjį TAS<sup>41</sup>.

A66. Nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką ir vertindamas įgimtą riziką auditorius privalo atsižvelgti į tai, kokių lygiu apskaitiniam įverčiui yra taikomi arba turi įtakos įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai. Auditoriaus apsvaistyti įgimtos rizikos veiksniai taip pat gali suteikti informacijos, kuri turi būti naudojama nustatant:

- kai įgimta rizika vertinama atsižvelgiant į įgimtos rizikos spektrą ir
- priešastis, dėl kurių pateikta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu, ir tai, kad tolesnės auditoriaus audito procedūros atliekamos pagal 18 straipsnį priklauso nuo tų priešasčių.

Įgimtų rizikos veiksnių tarpusavio ryšiai paaiškinti 1 priede.

A67. Priežastys, dėl kurių auditorius įvertina įgimtą riziką tvirtinimų lygiu, gali atsirasti dėl vieno ar kelių įgimtos rizikos veiksnių: įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių. Pavyzdžiui:

- a) tikėtini kredito nuostolių apskaitiniai įverčiai greičiausiai bus sudėtingi, nes tikėtinų kredito nuostolių negalima tiesiogiai stebėti ir gali reikėti naudoti sudėtingą modelį. Modelyje gali būti naudojamas sudėtingas istorinių duomenų rinkinys ir taikomos prielaidos dėl būsimų pokyčių atsižvelgiant į įvairius įmonei būdingus scenarijus, kuriuos gali būti sunku numatyti. Tikėtini kredito nuostolių apskaitiniai įverčiai taip pat gali turėti didelio įvertinimo neapibrėžtumo ir reikšmingo subjektyvumo priimant sprendimus dėl ateities įvykių ar sąlygų. Panašūs vertinimai taikomi ir draudimo sutarties įsipareigojimams;
- b) įmonės, turinčios daugybę skirtingų atsargų tipų, apskaitos įvertinimui, susijusiam su atsargų senėjimu, gali prireikti sudėtingų sistemų ir procesų, tačiau priklausomai nuo atsargų pobūdžio subjektyvumo ir įvertinimo neapibrėžtumo lygis gali būti mažas;
- c) kitus apskaitinius įverčius gali būti nesudėtinga nustatyti, tačiau jie gali pasižymėti dideliu įvertinimo neapibrėžtumu ir pareikalauti reikšmingų sprendimų, pavyzdžiui, apskaitiniam įverčiui, kuriam reikalingas vienas kritinis sprendimas dėl įsipareigojimų, kurių suma priklauso nuo bylinėjimosi baigties.

A68. Įgimtos rizikos veiksnių svarba ir reikšmė gali kisti nuo vieno įverčio prie kito. Atitinkamai, įgimtos rizikos veiksniai atskirai arba kartu gali paveikti paprastus apskaitinius įverčius žemesniu lygiu, o auditorius gali nustatyti mažiau rizikų arba įvertinti įgimtą riziką žemesniu lygiu pagal įgimtos rizikos spektrą.

A69. Atvirkščiai, įgimtos rizikos veiksniai atskirai arba kartu gali paveikti sudėtingus apskaitinius įverčius didesniu lygiu ir dėl to auditorius gali būti priverstas įvertinti įgimtą riziką aukštesniu lygiu pagal įgimtos rizikos spektrą. Šiems apskaitiniams įverčiams nustatyti, auditoriaus įvertintas įgimtos rizikos veiksnių poveikis gali tiesiogiai paveikti nustatytą reikšmingo iškraipymo rizikų skaičių ir pobūdį, tokių rizikų įvertį ir galiausiai audito įrodymų, reikalingų reaguoti į įvertintas rizikas. Taip pat šioms

---

<sup>41</sup> 330-asis TAS, 7 dalies b punktas.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

apskaitiniams įverčiams nustatyti, ypač svarbus gali būti auditoriaus profesinis skepticizmas.

- A70. Įvykiai, įvykę po finansinės atskaitomybės datos, gali suteikti papildomos informacijos, susijusios su auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimu tvirtinimų lygmeniu. Pavyzdžiui, apskaitinio įverčio rezultatas gali būti žinomas audito metu. Tokiais atvejais auditorius gali įvertinti arba patikslinti reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą tvirtinimų lygmeniu<sup>42</sup>, neatsižvelgdamas į tai, koks lygis buvo taikytas ar kokiu įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitos įgimtos rizikos lygiu apskaitinis įvertis buvo paveiktas. Įvykiai, įvykę po finansinės atskaitomybės datos, taip pat gali turėti įtakos auditoriaus pasirinktam apskaitinio įverčio metodui testuoti pagal 18 dalį. Pavyzdžiui, paprasto priemokų kaupimo atveju, kuris pagrįstas pasirinktų darbuotojų paprastu kompensavimu procentiniu dydžiu, auditorius gali padaryti išvadą, kad apskaitiniui įverčiui nustatyti yra gana mažas sudėtingumo ar subjektyvumo lygis, todėl jis gali įvertinti įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu mažesniu lygiu pagal įgimtos rizikos spektrą. Priemokų išmokėjimas pasibaigus laikotarpiui gali suteikti pakankamai tinkamų audito įrodymų apie įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu.
- A71. Auditorius gali įvertinti kontrolės riziką skirtingais būdais, atsižvelgdamas į pageidaujamus audito metodus ar metodikas. Kontrolės rizikos vertinimas gali būti išreikštas naudojant kokybines kategorijas (pavyzdžiui, kontrolės rizika įvertinta kaip maksimali, vidutinė, mažiausia) arba auditoriaus lūkesčius, kiek efektyvios identifikuotos rizikos kontrolės priemonės, t.y. planuojamas pasitikėjimas efektyviu kontrolės priemonių veikimu. Pavyzdžiui, jei kontrolės rizika įvertinta kaip maksimali, auditorius nepasitiki efektyviu kontrolės priemonių veikimu. Jei kontrolės rizika įvertinama kaip mažesnė nei maksimali, auditorius pasitiki efektyviu kontrolės priemonių veikimu.

*Įvertinimo neapibrėžtumas (žr. 16 dalies a punktą)*

A72. Atsižvelgdamas į tai, kokio lygio įvertinimo neapibrėžtumas taikomas apskaitiniam įverčiui, auditorius gali atsižvelgti į tai:

- ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką:
  - o apskaitiniam įverčiui nustatyti reikia naudoti metodą, kuriam iš esmės būdingas aukštas įvertinimo neapibrėžtumas. Pavyzdžiui, pagal finansinės atskaitomybės tvarką gali reikėti naudoti nestebimus duomenis;
  - o reikia taikyti prielaidas, kurios iš esmės turi aukštą įvertinimo neapibrėžtumą, pavyzdžiui, prielaidas, turinčias ilgą prognozavimo laikotarpį, prielaidas, pagrįstas duomenimis, kurie yra nestebimi ir todėl vadovybei sunku jas suformuoti, arba įvairias tarpusavyje susijusias prielaidas;
  - o reikia atskleisti informaciją apie neapibrėžtumą.
- Verslo aplinka. Įmonė gali būti aktyvi rinkoje, kuri patiria sumaištį ar galimą sutrikimą (pavyzdžiui, dėl didelių valiutų pokyčių ar neaktyviųjų rinkų), todėl apskaitinis įvertis gali priklausyti nuo duomenų, kurių negalima lengvai stebėti.

---

<sup>42</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 31 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- Ar vadovybė gali (ar tai įmanoma, jei tai leidžiama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką):
  - o tiksliai ir patikimai numatyti praeities sandorio įvykdymą ateityje (pavyzdžiui, sumą, kuri bus sumokėta per neapibrėžtą sutarties terminą) arba būsimų įvykių ar sąlygų paplitimą ir poveikį (pavyzdžiui, būsimos kredito nuostolio sumą arba draudimo reikalavimo padengimo sumą, jos apmokėjimo laiką) arba
  - o gauti tikslią ir išsamią informaciją apie esamą būklę (pavyzdžiui, informaciją apie vertinimo požymius, kurie atspindėtų rinkos dalyvių perspektyvas finansinių ataskaitų sudarymo dieną, nustatyti tikrosios vertės įvertį).

A73. Finansinėse atskaitose pripažintos ar atskleistos apskaitinio įverčio sumos dydis pats savaime nėra jautrumo iškraipymo rodiklis, nes, pavyzdžiui, gali būti nustatytas per mažas apskaitinis įvertis.

A74. Tam tikromis aplinkybėmis įvertinimo neapibrėžtumas gali būti toks didelis, kad negalima nustatyti pagrįsto apskaitinio įverčio. Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka gali užkirsti kelią pripažinti straipsnį finansinėse atskaitose arba jo įvertinimui tikrąja verte. Tokiais atvejais gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi ne tik su tuo, ar apskaitinis įvertis turi būti pripažintas, ar jis turi būti įvertintas tikrąja verte, bet ir su atskleidimų pagrįstumu. Tokiems apskaitiniams įverčiams nustatyti 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 neapibrėžtumas gali sukelti rimtų abejonių dėl įmonės galimybės tęsti veiklą. 570-asis TAS (persvarstytas)<sup>43</sup> nustato reikalavimus ir pateikia gaires tokiomis aplinkybėmis.

*Sudėtingumas arba subjektyvumas (žr. 16 dalies b punktą)*

Sudėtingumo įtaka metodo pasirinkimui ir taikymui

A76. Atsižvelgdamas į apskaitiniam įverčiui nustatyti naudojamo metodo parinkimui ir taikymui sudėtingumą, auditorius gali atsižvelgti į:

- vadovybės specialiųjų įgūdžių ar žinių poreikį, kuris gali parodyti, kad apskaitiniam įverčiui nustatyti naudojamas metodas yra savaime sudėtingas, todėl apskaitinis įvertis gali būti labiau linkęs į reikšmingą iškraipymą. Jautrumas reikšmingiems iškraipymams gali būti didesnis, jei vadovybė yra sukūrusi savo modelį ir turi palyginti mažai patirties tai darydama arba parenka modelį taikant metodą, kuris nėra nusistovėjęs ar paprastai naudojamas tam tikroje ūkio šakoje ar aplinkoje;
- pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujamo nustatymo pagrindo pobūdis, dėl kurio gali prireikti sudėtingo metodo, kuriam reikalingi keli istorinių ir į ateitį orientuotų duomenų ar prielaidų šaltiniai ir daugialypis jų tarpusavio ryšys. Pavyzdžiui, numatant atidėjimą kredito nuostoliams, gali reikėti priimti sprendimus dėl kredito gražinimo ateityje ir kitų pinigų srautų, remiantis istorinės patirties duomenimis ir taikant į ateitį orientuotas prielaidas. Panašiai, vertinant įsipareigojimus pagal draudimo sutartį, gali reikėti numatyti sprendimus dėl būsimų

<sup>43</sup> 570-asis TAS (persvarstytas) „Veiklos tęstinumas“.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

draudimo sutarčių mokėjimų, remiantis istorine patirtimi ir dabartinėmis bei numanomomis ateities tendencijomis.

Sudėtingumo įtaka duomenų pasirinkimui ir taikymui

A77. Atsižvelgdamas į sudėtingumo įtaką apskaitiniams įverčiams nustatyti naudojamų duomenų pasirinkimui ir taikymui, auditorius gali įvertinti:

- duomenų gavimo proceso sudėtingumą, atsižvelgiant į duomenų šaltinio tinkamumą ir patikimumą. Duomenys gauti iš kai kurių šaltinių gali būti patikimesni nei iš kitų šaltinių. Be to, dėl konfidencialumo ar nuosavybės prižasčių kai kurie išorės informacijos šaltiniai neatskleidžia (arba nevisiškai atskleidžia) informacijos, kuri gali būti svarbi teikiamų duomenų patikimumui, pvz., jų naudojamų pagrindinių duomenų šaltinius ar kaip jie buvo kaupiami ir apdorojami;
- duomenų vientisumo palaikymo būdingą sudėtingumą. Kai yra didelis duomenų kiekis ir keli duomenų šaltiniai, apskaitiniam įverčiui nustatyti naudojamų duomenų vientisumo palaikymas gali būti savaime sudėtingas;
- poreikį aiškinti sudėtingas sutarties sąlygas. Pavyzdžiui, grynujų pinigų įplaukų ar išmokų dėl komercinio tiekėjo ar pirkėjo nuolaidų nustatymas gali priklausyti nuo labai sudėtingų sutarties sąlygų, kurias suprasti ar aiškinti reikia specialios patirties ar kompetencijos.

Subjektyvumo įtaka metodo, prielaidų ar duomenų pasirinkimui ir taikymui

A78. Atsižvelgdamas į subjektyvumo įtaką metodo, prielaidų ar duomenų pasirinkimui ir taikymui, auditorius gali įvertinti:

- lygį, kai taikoma finansinės atskaitomybės tvarka nenurodo vertinimo metodų, sąvokų, metodų ir veiksmų, kuriuos reikia naudoti įvertinimo metode;
- sumos ar laiko neapibrėžtumą, įskaitant prognozavimo laikotarpio trukmę. Suma ir laikas yra įgimto įvertinimo neapibrėžtumo šaltinis, todėl norint pasirinkti taškinį įvertį reikalingas vadovybės sprendimas, o tai savo ruožtu sukuria galimybę vadovybės šališkumui atsirasti. Pavyzdžiui, apskaitinis įvertis, į kurį įtrauktos į ateitį orientuotos prielaidos, gali turėti didelį subjektyvumo laipsnį, kuris gali būti jautrus vadovybės šališkumui.

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

A79. Su apskaitiniu įverčiu susijęs subjektyvumas ir jo lygis turi įtakos apskaitinio įverčio polinkį iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar sukčiavimo. Pavyzdžiui, kai apskaitinio įverčio subjektyvumo lygis yra aukštas, tikėtina, kad apskaitinis įvertis bus labiau linkęs į iškraipymus dėl vadovybės šališkumo ar sukčiavimo, ir tai gali sukelti įvairius galimus nustatymo rezultatus. Vadovybė gali pasirinkti taškinį įvertį iš intervalo, kuris netinkamas tokiomis aplinkybėmis arba kuriam netinkamai daro įtaką netyčinis ar tyčinis vadovybės šališkumas, todėl jis yra netikslus. Tęsiant auditą, ankstesnių laikotarpių audito metu nustatyti galimo vadovybės šališkumo rodikliai gali turėti įtakos einamojo laikotarpio planavimo ir rizikos vertinimo procedūroms.

*Reikšminga rizika (žr. 17 dalį)*

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A80. Auditoriaus įgimtos rizikos vertinimas, kuriame jis atsižvelgia į tai, koku lygiu įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai daro įtaką apskaitiniam įverčiui, padeda auditoriui nustatyti, ar kuri nors nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika yra reikšminga rizika.

### **Veiksmai įvertinus reikšmingo iškraipymo riziką**

*Tolesnės auditoriaus audito procedūros (žr. 18 dalį)*

A81. Parengdamas ir vykdydamas tolesnes audito procedūras auditorius gali naudoti bet kurį iš trijų testų metodų (atskirai arba kartu), išvardytų 18 punkte. Pavyzdžiui, kai apskaitiniam įverčiui nustatyti taikomos kelios prielaidos, auditorius gali nuspręsti naudoti kitą kiekvienos išbandytos prielaidos testų metodą.

Atitinkamų patvirtinančių ar prieštarigų audito įrodymų rinkimas

A82. Audito įrodymams priskiriama tiek informacija, palaikanti ir patvirtinanti vadovybės tvirtinimus, tiek bet kokia kita informacija, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams.<sup>44</sup> Audito įrodymų nešališkam surinkimui gali reikėti surinkti įrodymus iš daugelio šaltinių įmonėje ir už jos ribų. Tačiau auditoriui nebūtina atlikti išsamią paiešką, kad nustatytų visus galimus audito įrodymų šaltinius.

A83. Kuo didesnę riziką auditorius įvertina, tuo pagal 330-ojo TAS reikalavimus įtikinamesnius audito įrodymus auditorius turi gauti.<sup>45</sup> Todėl audito įrodymų pobūdžio ar kiekio įvertinimas gali būti svarbesnis, kai su apskaitiniu įverčiu susijusi įgimta rizika pagal įgimtos rizikos spektrą yra vertinama aukštesniu lygiu.

Taikymo apimtis

A84. Tolesnių auditoriaus audito procedūrų pobūdžiui, laikui ir apimčiai turi įtakos, pavyzdžiui:

- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, daranti įtaką reikalingų audito įrodymų įtikinamumui ir paveikianti auditoriaus pasirinktą apskaitinio įverčio audito metodą. Pavyzdžiui, įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su vertinimo tvirtinimais, gali būti mažesnė paprasto kaupimo darbuotojams mokamų premijų iškart po laikotarpio pabaigos atveju. Šioje situacijoje auditoriui gali būti praktiškiau surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų vertinant įvykius, įvykius iki auditoriaus išvados datos, o ne naudojant kitus testų metodus;
- įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastys.

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

A85. Atitinkamų kontrolės priemonių efektyvumo testų atlikimas gali būti tikslingas, kai įgimta rizika įvertinama aukštesniu lygiu pagal įgimtos rizikos spektrą, įskaitant reikšmingą riziką. Tai gali būti atvejis, kai apskaitinis įvertis yra veikiamas dideliu sudėtingumo lygiu. Kai apskaitiniam įverčiui turi įtakos didelis subjektyvumo lygis ir todėl tam reikalingas reikšmingas vadovybės įvertinimas, kontrolės priemonių modelio efektyvumo būdingi apribojimai gali priversti auditorių daugiau dėmesio skirti esminėms procedūroms, o ne kontrolės priemonių efektyvumo testui.

<sup>44</sup> 500-asis TAS, A1 dalis.

<sup>45</sup> 330-asis TAS, 7 dalies b punktas ir A19 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A86. Nustatydamas su apskaitiniais įverčiais susijusių kontrolės priemonių efektyvumo testų pobūdį, laiką ir apimtį, auditorius gali atsižvelgti į tokius veiksnius:

- sandorių pobūdį, dažnį ir apimtį;
- kontrolės priemonių modelio efektyvumą, įskaitant tai, ar kontrolės priemonės yra tinkamai suprojektuotos reaguoti į įvertintą įgimtą riziką, ir valdymo tvirtumas;
- ypatingų kontrolės priemonių svarbą bendriems kontrolės tikslams ir įmonėje vykstantiems procesams, įskaitant sandorių informacinės sistemos sudėtingumą;
- kontrolės ir nustatytų vidaus kontrolės trūkumų stebėjimą;
- rizikos, kurią kontroliuoti skirtos kontrolės priemonės, pobūdis, pavyzdžiui, kontrolės priemonės susijusios su sprendimo vykdymu, palyginti su patvirtinamųjų duomenų kontrolės priemonėmis;
- kontrolės veikloje dalyvaujančių asmenų kompetencija;
- kontrolės veiksmų atlikimo dažnumas ir
- kontrolinės veiksmų atlikimo įrodymai.

Tik pagrindinės procedūros negali suteikti pakankamų tinkamų audito įrodymų.

A87. Kai kuriose ekonominėse veiklose, pavyzdžiui, finansinių paslaugų sektoriuje, vadovybė verslui plačiai naudoja IT. Todėl gali būti didesnė tikimybė, kad su apskaitiniais įverčiais susijusios rizikos atveju vien tik pagrindinės procedūros negali pateikti pakankamai tinkamų audito įrodymų.

A88. Aplinkybės, kai tik pagrindinės procedūros negali suteikti pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu rizikos atveju, gali būti:

- kai kontrolės priemonės reikalingos sušvelninti riziką, susijusią su priėmimu, registravimu, apdorojimu ar pateikimu informacijos, kuri gauta ne iš įvairių apskaitos registru,
- kai informacija, patvirtinanti vieną ar daugiau teiginių, gaunama, 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, reikalaujantis plataus informacinių technologijų naudojimo kad būtų užtikrintas informacijos tikslumas ir išsamumas. Finansų įstaigai ar komunalinei įmonei gali reikėti kompleksinio numatomo kredito nuostolių atidėjimo. Pavyzdžiui, komunalinės įmonės duomenys naudojami rengiant numatomą kredito nuostolių atidėjimą, gali apimti daugybę mažų likučių, atsirandančių dėl didelio sandorių skaičiaus. Esant tokioms aplinkybėms auditorius gali padaryti išvadą, kad surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų netestavus kontrolės priemonių modelio, taikomo numatomam kredito nuostolių atidėjimui sukurti, negalima.

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

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A89. Vykdamas kai kurių įmonių (pvz., bankų ar draudimo įmonių) finansinių ataskaitų auditą, vadovaujantis įstatymais ar kitais teisės aktais, auditoriui gali prireikti atlikti papildomų procedūrų, susijusių su vidaus kontrole arba užtikrinimo išvadų pateikimui. Šiomis ir kitomis panašiomis aplinkybėmis auditorius gali naudoti informaciją, gautą atliekant tokias procedūras, kaip audito įrodymą, jei reikia nustatyti, ar įvyko vėlesnių pokyčių, kurie gali turėti įtakos jos reikšmingumą auditui.

*Reikšminga rizika (žr. 20 dalį)*

A90. Kai auditoriaus tolesnės audito procedūros, susijusios su reikšminga rizika, susideda tik iš pagrindinių procedūrų, kaip reikalauja 330-asis TAS<sup>46</sup>, šios procedūros turi apimti detaliuosius testus. Tokie detalieji testai gali būti sumodeliuoti ir atlikti remiantis kiekvienu iš būdų, aprašytų šio standarto 18 punkte, ir remiantis auditoriaus profesiniu vertinimu atsižvelgiant į aplinkybes. Apskaitinių įverčių reikšmingos rizikos detaliųjų testų pavyzdžiai yra šie:

- patikrinimai, pavyzdžiui, sutarčių patikrinimai siekiant patvirtinti sąlygas ar prielaidas;
- perskaičiavimai, pavyzdžiui, modelio matematinio tikslumo patikrinimas;
- prielaidų, taikomų patvirtinamiesiems dokumentams, pavyzdžiui, trečiųjų šalių paskelbtai informacijai, suderinimas.

*Audito įrodymai gauti iš įvykių iki auditoriaus išvados datos (žr. 21 dalį)*

A91. Tam tikromis aplinkybėmis audito įrodymai gauti iš įvykių, įvykusių iki auditoriaus išvados datos, gali būti pakankami ir tinkami audito įrodymai, kad būtų pašalinta reikšmingo iškraipymo rizika. Pavyzdžiui, nutraukus produkto gamybą visų atsargų pardavimas iš karto po ataskaitinio laikotarpio pabaigos gali suteikti pakankamai tinkamų audito įrodymų dėl šio produkto gryniosios realizacinės vertės įverčio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Kitais atvejais gali reikėti naudoti šį testų metodą kartu su kitu 18 punkte nurodytu metodu.

A92. Kai kurių apskaitinių įverčių atveju mažai tikėtina, kad iki auditoriaus išvados datos įvykę įvykiai suteiks pakankamai tinkamų apskaitinio įverčio audito įrodymų. Pavyzdžiui, sąlygos ar įvykiai, susiję su kai kuriais apskaitiniais įverčiais, paaiškėja tik per ilgą laikotarpį. Be to, dėl tikrosios vertės apskaitinių įverčių nustatymo tikslo informacija po ataskaitinio laikotarpio pabaigos gali neparodyti tų įvykių ar sąlygų, kurie buvo balanso data, ir todėl gali būti nesusijusi su tikrosios vertės apskaitinio įverčio nustatymu.

A93. Nors nagrinėdamas specifinius apskaitinius įverčius auditorius gali nuspręsti nesilaikyti šio testų metodo, jis privalo laikytis 560-ojo TAS. Pagal 560-ąjį TAS auditorius turi atlikti audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, kad nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos buvo nustatyti visi įvykiai, dėl kurių būtinas finansinių ataskaitų koregavimas ar informacijos atskleidimas,<sup>47</sup> ir tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose<sup>48</sup>. Kadangi daugumos apskaitinių įverčių, išskyrus tikrosios vertės apskaitinius įverčius, nustatymas paprastai priklauso nuo

<sup>46</sup> 330-asis TAS, 21 dalis.

<sup>47</sup> 560-asis TAS, 6 dalis.

<sup>48</sup> 560-asis TAS, 8 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

ateities sąlygų, operacijų ar įvykių rezultatų, auditoriaus darbas pagal 560-ąjį TAS yra labai svarbus.

*Testų, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį, atlikimas (žr. 22 dalį)*

A94. Testai, kuriuos atliekant tikrinama, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį gali būti tinkamas metodas ir tuo atveju, jei, pavyzdžiui:

- auditoriaus atlikta nustatytų panašių apskaitinių įverčių praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose peržiūra parodo, kad einamojo laikotarpio vadovybės procesas greičiausiai yra efektyvus;
- apskaitinis įvertis pagrįstas didele atrankos vienetų, kurie yra panašaus pobūdžio ir pavieniui nėra reikšmingi, visuma;
- taikytina finansinės atskaitomybės tvarka nurodo, kaip vadovybė turėtų nustatyti apskaitinį įvertį. Pavyzdžiui, tai taip gali būti numatytų atidėjinių kredito nuostoliams atveju;
- apskaitinis įvertis parengtas įprastai apdorojant duomenis;

Testai, kuriuos atliekant tikrinama, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį, taip pat gali būti tinkamas metodas, kai nė vienas iš kitų testų metodų nėra praktiškas, arba gali būti tinkamas metodas derinant su vienu iš kitų testų metodų.

Metodų, reikšmingų prielaidų ir praėjusių laikotarpių duomenų pokyčiai (žr. 23 dalies a punktą, 24 dalies a punktą, 25 punkto a papunktį)

A95. Kai metodo pakeitimas, reikšminga prielaida arba duomenys, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, nėra pagrįsti naujomis aplinkybėmis ar nauja informacija, arba kai reikšmingos prielaidos nesuderinamos tarpusavyje ir su tomis, kurios taikomos kituose apskaitiniuose įverčiuose, arba su susijusiomis prielaidomis, taikomomis kitose įmonės verslo veiklos srityse, auditoriui gali tekti toliau aptarti aplinkybes su vadovybe ir tokiu būdu tikrinti ar vadovybė tinkamai taikė prielaidas.

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

A96. Kai auditorius nustato galimo vadovybės šališkumo požymių, jam gali prireikti tolesnių diskusijų su vadovybe ir gali tekti iš naujo apsvaistinti, ar buvo surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų, kad taikomas metodas, prielaidos ir duomenys buvo tinkami ir pagrįsti tokiomis aplinkybėmis. Tam tikro apskaitinio įverčio vadovybės šališkumo požymio pavyzdys gali būti tada, kai vadovybė yra parengusi tinkamą kelių skirtingų prielaidų intervalą ir kiekvienu atveju taikoma prielaida buvo paimta iš intervalo, kuris davė palankiausią nustatymo rezultata, galo.

Metodai

Metodo parinkimas (žr. 23 dalies a punktą)

A97. Atitinkami auditoriaus nagrinėjami aspektai, susiję su pasirinkto metodo tinkamumu pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikytina, pakeitimų, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, tinkamumu, gali apimti:

- ar vadovybės metodo pasirinkimo priežastys yra pagrįstos;



## 540-asis TAS (persvarstytas)

- ar taikomas metodas yra tinkamas tomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, kitas turimas vertinimo koncepcijas ar metodus, norminius reikalavimus ir verslą, ūkio šaką ir aplinką, kurioje įmonė veikia;
- kai vadovybė nustatė, kad skirtingi metodai lemia labai skirtingus įverčius, kaip vadovybė ištyrė šių skirtumų priežastis; ir
- ar pokytis yra pagrįstas naujomis aplinkybėmis, ar nauja informacija. Kai to nėra, pakeitimas gali būti nepagrįstas arba neatitikti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Dėl savavališkų pakeitimų laikui bėgant finansinės atskaitos gali būti nenuoseklios ir dėl to gali atsirasti finansinės atskaitos iškreipimų arba tai gali būti galimo vadovybės šališkumo požymis (taip pat žr. A133 – A136 dalis).

Šie dalykai yra svarbūs, kai taikoma finansinės atskaitomybės tvarka nenustato nustatymo metodo arba leidžia naudoti kelis metodus.

Sudėtingas modeliavimas (žr. 23 dalies d punktą)

A98. Tikėtina, kad modelis ir su juo susijęs metodas bus sudėtingi, kai:

- supratimui apie metodą ir jo taikymui, įskaitant modelio parengimui ir tinkamų duomenų bei prielaidų parinkimui nei naudojimui reikia specialių įgūdžių ar žinių;
- sunku gauti modeliui taikyti reikalingų duomenų, nes jų prieinamumas ar stebėjimas ar prieiga prie jų yra apriboti; arba
- taikant modelį sunku išlaikyti duomenų ir prielaidų vientisumą (pvz., tikslumą, nuoseklumą ar išsamumą) dėl daugybės vertinimo požymių, daugybės ryšių tarp jų ar kelių skaičiavimų pasikartojimų.

A99. Aspektai, kuriuos auditorius gali nagrinėti, kai vadovybė naudoja sudėtingą modelį, yra, pavyzdžiui, ar:

- prieš taikymą modelis buvo patvirtintas arba buvo pakeistas, atliekamos jo periodinės peržiūros, kurių tikslas – įsitikinti, kad jis vis dar tinkamas naudoti pagal paskirtį. Patvirtinant įmonės modelį gali būti vertinamas:
  - o modelio teorinis pagrindumas;
  - o modelio matematinis vientisumas;
  - o modelio duomenų ir prielaidų tikslumas bei išsamumas ir
  - o modelio išvesties duomenys, palyginti su realiomis operacijomis.
- įmonėje taikoma atitinkama pokyčių kontrolės politika ir procedūros;
- vadovybė, taikydama modelį, naudoja tinkamus įgūdžius ir žinias.

Šie argumentai taip pat gali būti naudingi metodui, kuris neapima sudėtingo modeliavimo.

A100. Vadovybė gali koreguoti modelio išvesties duomenis, kad jis atitiktų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Kai kuriose ekonominėse veiklose šie koregavimai vadinami persidengimais. Tikrosios vertės apskaitinių įverčių atveju gali

## 540-asis TAS (persvarstytas)

būti svarbu apsvaistyti, ar modelio išvesties duomenų koregavimai, jei tokių yra, atspindi prielaidas, kurias rinkos dalyviai taikytų panašiomis aplinkybėmis.

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

A101. Reikšmingų prielaidų ir duomenų vientisumo taikant metodą palaikymas nurodomas kaip duomenų ir prielaidų tikslumo bei išsamumo palaikymas visais informacijos apdorojimo etapais. Nepalaikant vientisumo duomenys ir prielaidos gali būti sugadinti ir iškraipyti. Šiuo atžvilgiu auditoriui gali būti svarbu, ar vadovybė gali keisti duomenis ir prielaidas, kaip buvo numatyta, ir neatlikti jokių nenumatytų pakeitimų duomenų įvedimo, saugojimo, gavimo, perdavimo ar tvarkymo metu.

Reikšmingos prielaidos (žr. 24 dalį)

A102. Auditoriaus nagrinėjami aspektai, susiję su reikšmingų prielaidų tinkamumu pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikoma, pakeitimų, susijusių su ankstesniu laikotarpiu, tinkamumas gali apimti:

- vadovybės pasirinktos prielaidos priežastis;
- ar prielaida yra tinkama esant tokioms aplinkybėms, atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir verslą, ūkio šaką ir aplinką, kurioje įmonė veikia; ir ar
- ar pokytis, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, pasirenkant prielaidą yra pagrįstas naujomis aplinkybėmis ar nauja informacija. Jei taip nėra, pakeitimas 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 požymis (žr. A133 – A136 paragrafus).

A103. Alternatyvias apskaitinių įverčių prielaidas ar rezultatus vadovybė gali įvertinti taikydama daug metodų, priklausančius nuo konkrečių aplinkybių. Vienas iš galimų vadovybės taikomų metodų yra jautrumo analizė. Ją atliekant gali būti nustatoma, kaip apskaitinio įverčio piniginė suma skiriasi taikant skirtingas prielaidas. Net ir tikrosios vertės apskaitinių įverčių suma gali skirtis, nes įvairūs rinkos dalyviai taiko nevienodas prielaidas. Atlikus jautrumo analizę galimi įvairūs rezultatų variantai, kurie kartais apibūdinami kaip vadovybės rezultatų intervalas, pavyzdžiui, pesimistinis ir optimistinis scenarijus.

A104. Atlikdamas auditą auditorius gali sužinoti ar įgyti supratimą apie tai, kokios prielaidos buvo taikomos kitose įmonės verslo srityse. Tokios prielaidos gali būti, pavyzdžiui, verslo perspektyvos, strategijos ir prielaidos dėl būsimųjų pinigų srautų. Be to, jei užduoties partneris yra atlikęs kitų įmonės užduočių, 49-ajame TAS (persvarstytame)<sup>49</sup> yra nustatyti reikalavimai, kad užduoties partneris įvertintų, ar informacija, gauta atliekant kitas užduotis, yra svarbi reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti. Ši informacija taip pat gali būti naudinga, norint nustatyti ar reikšmingos prielaidos yra suderintos tarpusavyje ir su tomis prielaidomis, kurios taikomos kituose apskaitiniuose įvertinimuose.

---

<sup>49</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 8 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A105. Reikšmingų prielaidų tinkamumas pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus gali priklausyti nuo vadovybės ketinimų ir sugebėjimo atlikti tam tikrus veiksmus. Vadovybė dažnai dokumentuoja savo planus ir ketinimus, susijusius su konkrečiu turtu ar įsipareigojimais, o pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ji tai turi atlikti. Audito įrodymų, kuriuos reikia surinkti apie vadovybės ketinimus ir galimybes, pobūdis ir apimtis yra profesinio sprendimo dalykas. Kai taikoma, auditoriaus procedūros gali apimti:

- vadovybės anksčiau pareikštų ketinimų įvykdymo peržiūrą;
- rašytinių planų ir kitų dokumentų, įskaitant, jei taikytina, oficialiai patvirtintus biudžetus, leidimus ar susirinkimų protokolus, patikrinimą;
- paklausimus vadovybei dėl konkrečių veiksmų priežasčių;
- peržiūrą įvykių, įvykusių po finansinių ataskaitų datos ir iki auditoriaus išvados datos;
- įmonės gebėjimo įgyvendinti atitinkamus veiksmus atsižvelgiant į įmonės ekonomines sąlygas, įskaitant priimtus įsipareigojimus ir teisinius, norminius ar sutartinius apribojimus, kurie gali turėti įtakos vadovybės veiksmams įgyvendinti, įvertinimą;
- svarstymus, ar vadovybė įvykdė dokumentams taikomus reikalavimus, jei tokių yra, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

Tačiau pagal tam tikrą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti neleidžiama įvertinti vadovybės ketinimų ar planų apskaitiniui įverčiui nustatyti. Taip dažnai būna tais atvejais, kai nustatomas tikrosios vertės apskaitinis įvertis, kadangi įgyvendinant vertės nustatymo tikslą, būtina, kad reikšmingos prielaidos atitiktų rinkos dalyvių daromas prielaidas.

Duomenys (žr. 25 dalies a punktą)

A106. Auditoriaus nagrinėjami aspektai, susiję su duomenų, atrinktų naudojimui pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, ir, jei taikytina, pokyčių, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, tinkamumu, gali apimti:

- vadovybės duomenų atrankos argumentus;
- ar duomenys yra tinkami esant tokioms aplinkybėms atsižvelgiant į apskaitinio įverčio pobūdį, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus ir verslą, ūkio šaką ir aplinką, kurioje įmonė veikia ir
- ar pasirinktų duomenų šaltinių ar duomenų straipsnių, ar duomenų pokytis, palyginti su praėjusiu laikotarpiu, yra pagrįstas naujomis aplinkybėmis ar nauja informacija. Jei taip nėra, pakeitimas 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 požymis (žr. A133 – A136 dalis).

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

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A107. Naudodamas įmonės pateiktą informaciją pagal 500-ojo TAS reikalavimus auditorius turi įvertinti, ar informacija yra pakankamai patikima, kad atitiktų auditoriaus tikslus, įskaitant, jei būtina, atitinkamomis aplinkybėmis surinkti audito įrodymus apie informacijos tikslumą ir išsamumą bei įvertinti, ar ta informacija yra pakankamai tiksli ir išsami, kad atitiktų auditoriaus tikslus.<sup>50</sup>

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

A108. Procedūros, į kurias auditorius gali atsižvelgti, kai apskaitinis įvertis grindžiamas sudėtingomis teisinėmis ar sutarties sąlygomis, apima:

- svarstymus, ar reikia specialių įgūdžių ar žinių norint suprasti ar aiškinti sutartį;
- pasiteiravimus įmonės teisės patarėjo dėl teisinių ar sutarties sąlygų; ir
- pagrindinių sutarčių tikrinimą siekiant:
  - o įvertinti pagrindinį verslo sandorio ar sutarties tikslą ir
  - o apsvastyti, ar sutarčių sąlygos atitinka vadovybės paaiškinimus.

Vadovybės taškinio įverčio ir susijusių atskleidimų apie įvertinimo neapibrėžtumą pasirinkimas

Vadovybės veiksmai, siekiant suprasti ir pašalinti įvertinimo neapibrėžtumą (žr. 26 dalies a punktą)

A109. Svarstymai, ar vadovybė ėmėsi tinkamų veiksmų, kad suprastų ir pašalintų įvertinimo neapibrėžtumą, gali apimti, ar vadovybė:

- a) suprato įvertinimo neapibrėžtumą, nustatydamą šaltinius ir įvertindama būdingą nustatymo rezultatų kintamumo lygį bei pagrįstai galimų nustatymo rezultatų intervalą;
- b) nustatė sudėtingumo ar subjektyvumo daromos įtakos reikšmingo iškraipymo rizikai nustatymo proceso metu lygį ir pašalino iškraipymo galimybę taikydama:
  - i) tinkamus įgūdžius ir žinias apskaitiniams įverčiams nustatyti ir
  - ii) profesinius vertinimus, įskaitant jautrumo vadovybės šališkumui nustatymą ir pašalinimą ir
- c) įvertino neapibrėžtumą, tinkamai parinkusi vadovybės taškinį įvertį ir susijusius atskleidimus, apibūdinančius įvertinimo neapibrėžtumą.

Vadovybės taškinio įverčio ir susijusių atskleidimų apie įvertinimo neapibrėžtumą parinkimas (žr. 26 dalies b punktą)

A110. Klausimai, kurie gali būti susiję su vadovybės taškinio įverčio parinkimu ir susijusiais atskleidimais apie įvertinimo neapibrėžtumą parengimu, yra šie:

- naudojami metodai ir duomenys buvo tinkamai parinkti, įskaitant atvejus, kai alternatyvūs apskaitos įverčio metodai ir alternatyvūs duomenų šaltiniai buvo taip pat prieinami;

---

<sup>50</sup> 500-asis TAS, 9 dalis

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- naudojami vertinimo požymiai buvo tinkami ir išsamūs;
- taikomos prielaidos buvo parinktos iš pagrįstai įmanomų sumų intervalo ir buvo pagrįstos duomenimis, kurie yra tinkami ir patikimi;
- naudojami duomenys buvo tinkami, svarbūs ir patikimi, be to, buvo išlaikytas tų duomenų vientisumas;
- skaičiavimai buvo atlikti pagal metodą ir buvo matematiškai tikslūs;
- vadovybės taškinis įvertis yra tinkamai parinktas iš pagrįstai įmanomų nustatymo rezultatų;
- su tuo susiję atskleidimai tinkamai apibūdina apskaitinio įverčio sumą ir paaiškina įverčio proceso pobūdį bei apribojimus, įskaitant pagrįstai galimų nustatymo rezultatų kintamumą.

A111. Auditoriaus nagrinėjami klausimai, susiję su vadovybės taškinio įverčio tinkamumu, gali apimti šiuos aspektus:

- ar vadovybė laikėsi taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų, kai taškinis įvertis, kuris turi būti naudojamas įvertinus alternatyvius rezultatus ir prielaidas, arba konkretus įverčio metodas yra numatomas pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
- kai taikoma finansinės atskaitomybės tvarka nenurodė, kaip pasirinkti sumą iš pagrįstai galimų nustatymo rezultatų, ar vadovybė priėmė sprendimą pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.

A112. Auditoriaus nagrinėjami klausimai, susiję su vadovybės atskleidimais apie įvertinimo neapibrėžtumą, apima taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, pagal kuriuos gali reikėti atskleisti:

- informaciją, kuri apibūdina apskaitinio įverčio sumą ir paaiškina jo sudarymo proceso pobūdį bei apribojimus, įskaitant pagrįstai galimų matavimo rezultatų kintamumą. Norint pasiekti atskleidimų tikslą, pagal tvarką taip pat gali reikėti atskleisti papildomą informaciją;<sup>51</sup>
- informaciją apie reikšmingą apskaitos politiką, susijusią su apskaitiniais įverčiais. Priklausomai nuo aplinkybių, į atitinkamą apskaitos politiką gali įeiti tokie klausimai kaip konkretūs principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, taikomi rengiant ir pateikiant apskaitinius įverčius finansinėse ataskaitose;
- informaciją apie reikšmingus ar kritinius sprendimus (pavyzdžiui, tuos, kurie turėjo didžiausią poveikį finansinėse ataskaitose pripažintoms sumoms), taip pat apie reikšmingas į ateitį orientuotas prielaidas ar kitus įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius.

Tam tikromis aplinkybėmis gali reikėti atskleisti papildomą informaciją, kuri nėra aiškiai reikalaujama pagal finansinės atskaitomybės tvarką, kad finansinės ataskaitos būtų teisingai pateiktos arba nebūtų klaidinančios pagal reikalavimų laikymosi tvarką.

---

<sup>51</sup> 13-ojo TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ 92 dalis.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A113. Kuo didesnis apskaitinio įvertinimo neapibrėžtumo lygis, tuo didesnė tikimybė, kad reikšmingo iškraipymo rizika bus įvertinta kaip didesnė rizika, todėl audito įrodymai turės būti įtikinamesni, kad pagal 35 straipsnį būtų galima nustatyti, ar vadovybės taškinis įvertis ir susiję atskleidimai apie įvertinimo neapibrėžtumą yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, ar iškraipyti.

A114. Jei auditoriaus nagrinėjamas įvertinimo neapibrėžtumas, susijęs su apskaitiniu įverčiu, ir su tuo susiję atskleidimai yra dalykas, kuriam reikėjo reikšmingo auditoriaus dėmesio, tai gali būti pagrindinis audito dalykas.<sup>52</sup>

Kai vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų ir atsižvelgtų į įvertinimo neapibrėžtumą (žr. 27 dalį)

A115. Kai auditorius nustato, kad vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų ir atsižvelgtų į įvertinimo neapibrėžtumą, papildomos procedūros, kurias auditorius gali paprašyti atlikti vadovybės, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą, gali būti, pavyzdžiui, alternatyvių prielaidų svarstymas arba jautrumo analizės atlikimas.

A116. Apsvarstydamas, ar įmanoma nustatyti taškinį įvertį ar intervalą, auditoriui gali tekti atsižvelgti į tai, ar jis galėtų tai padaryti nepakenkdamas nepriklausomumo reikalavimams. Tai gali apimti atitinkamus etinius reikalavimus, susijusius su draudimais prisiimti vadovybės pareigas.

A117. Jei įvertinęs vadovybės atsakymą auditorius nusprendžia, kad nustatyti auditoriaus taškinį įvertį ar intervalą nėra praktiška, auditoriui reikia įvertinti poveikį auditui arba auditoriaus nuomonei apie finansines ataskaitas pagal 34 dalį.

Auditoriaus taškinio įverčio nustatymas arba auditoriaus įverčio intervalo naudojimas (žr. 28–29 dalis)

A118. Auditoriaus taškinio įverčio ar intervalo nustatymas, siekiant įvertinti vadovybės taškinį įvertį ir susijusius atskleidimus apie įvertinimo neapibrėžtumą, gali būti tinkamas metodas, kai, pavyzdžiui:

- auditoriaus atlikta panašių apskaitinių įverčių, nustatytų ankstesnio laikotarpio finansinėse ataskaitose, apžvalga rodo, kad vadovybės dabartinio laikotarpio procesas bus efektyvus;
- įmonės vadovybės apskaitinių įverčių nustatymo proceso kontrolė nėra tinkamai suplanuota ar tinkamai įgyvendinta;
- į įvykius ar sandorius nuo laikotarpio pabaigos iki auditoriaus išvados datos nebuvo tinkamai atsižvelgta, kai vadovybė tai turėjo tinkamai atlikti ir šie įvykiai ar sandoriai prieštarauja vadovybės taškiniam įverčiui;
- yra tinkamų alternatyvių prielaidų ar tinkamų duomenų šaltinių, kurie gali būti naudojami auditoriaus taškiniam įverčiui ar intervalui nustatyti;
- vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų ar atsižvelgtų į įvertinimo neapibrėžtumą (žr. 27 dalį).

---

<sup>52</sup> 701-asis TAS „Informavimas apie pagrindinius audito dalykus auditoriaus išvadoje“.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- A119. Sprendimui nustatyti taškinį įvertį ar intervalą taip pat gali turėti įtakos taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, kuri gali nustatyti taškinį įvertį, kuris turi būti naudojamas įvertinus alternatyvius rezultatus ir prielaidas, arba gali būti nustatytas konkretus nustatymo metodas (pavyzdžiui, tikėtinos diskontuotos vertės įvertinus tikimybės svorį arba tikėtino rezultato panaudojimas).
- A120. Auditoriaus sprendimas nustatyti taškinį įvertį, o ne intervalą gali priklausyti nuo įverčio pobūdžio ir auditoriaus sprendimo atsižvelgiant į aplinkybes. Pavyzdžiui, įverčio pobūdis gali būti toks, kad pagrįstai įmanomi rezultatai būtų ne tokie kintami. Esant tokioms aplinkybėms, taškinio įverčio nustatymas gali būti efektyvus būdas, ypač kai jis gali būti nustatytas didesniu tikslumu.
- A121. Auditorius gali nustatyti taškinį įvertį ar intervalą keliais būdais, pavyzdžiui:
- taikyti kitokį modelį nei tas, kurį naudoja vadovybė, pavyzdžiui, tokį, kuris yra parduodamas rinkoje konkrečiame sektoriuje ar ūkio šakoje, arba įmonės ar auditoriaus sukurtą modelį;
  - naudoti vadovybės modelį, tačiau taikyti alternatyvias prielaidas ar duomenų šaltinius tiems modeliams, kuriuos naudoja vadovybė;
  - naudoti auditoriaus taikomą metodą, tačiau parinkti alternatyvias prielaidas tiems metodams, kuriuos naudoja vadovybė;
  - įdarbinti arba pasamdyti asmenį, turintį specialių žinių, kad jis parengtų ar taikytų modelį arba pateiktų susijusias prielaidas;
  - apsvarstytų kitas palyginamąsias sąlygas, operacijas ar įvykius arba, kai taikoma, rinkas palyginamam turtui ar įsipareigojimams.
- A122. Auditorius taip pat gali nustatyti taškinį įvertį arba intervalą tik daliai apskaitinių įverčių (pavyzdžiui, tam tikrai prielaidai arba tam tikrai apskaitinio įverčio daliai, kuri sukelia reikšmingo iškraipymo riziką).
- A123. Taikydamas paties auditoriaus metodus, prielaidas ar duomenis taškiniam įverčiui ar intervalui nustatyti, auditorius gali gauti įrodymų apie vadovybės metodų, prielaidų ar duomenų tinkamumą. Pavyzdžiui, jei auditorius, remdamasis savo paties prielaidomis nustato įverčių intervalą vadovybės taškinio įverčio pagrįstumui įvertinti, auditorius taip pat gali susidaryti nuomonę apie tai, ar vadovybės sprendimai, pasirenkant reikšmingas prielaidas apskaitiniam įverčiui nustatyti lemia galimo vadovybės šališkumo požymius.
- A124. 29 dalies a punkte nurodytas reikalavimas auditoriui nustatyti, kad į įverčio intervalą įeity tik tos sumos, kurios pagrįstos pakankamais tinkamais audito įrodymais, nereiškia, kad auditorius surinks audito įrodymus, patvirtinančius kiekvieną galimą rezultatą intervalo ribose. Atvirkščiai, auditorius greičiausiai surinks įrodymus, kad nustatytų, ar įverčiai intervalo ribose yra pagrįsti esamomis aplinkybėmis, ir tokiu būdu patvirtina, kad sumos, patenkančios į intervalų ribas, taip pat yra pagrįstos.
- A125. Auditoriaus intervalas gali apimti kelis reikšmingumo lygius finansinių ataskaitų kaip visumos atžvilgiu, ypač kai reikšmingumas grindžiamas veiklos rezultatais (pvz., pajamos prieš apmokestinimą) ir jo lygis yra nedidelis, palyginus su turto ar kitų balansinių straipsnių reikšmingumo lygiu. Ši situacija labiau tikėtina esant tokioms

## 540-asis TAS (persvarstytas)

aplinkybėms, kai pats su apskaitiniu įverčiu susijęs neapibrėžtumas reiškia reikšmingumą, o tai labiau būdinga tam tikriems apskaitinių įverčių tipams arba tam tikrose ekonominėse veiklose, tokiose kaip draudimas ar bankininkystė, kur būdingesnis yra didelis įvertinimo neapibrėžtumas, o šiuo atžvilgiu pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti keliami specialūs reikalavimai. Remdamasis atliktomis procedūromis ir pagal šio TAS reikalavimus surinktais audito įrodymais, auditorius gali padaryti išvadą, kad intervalas, t. y. reikšmingumas, auditoriaus nuomone yra tinkamas atsižvelgiant į aplinkybes. Tokiu atveju auditorius atskleidimų apie įvertinimo neapibrėžtumą pagrįstumo įvertis tampa vis svarbesnis, ypač ar tokie atskleidimai tinkamai perteikia aukštą įvertinimo neapibrėžtumą ir galimų rezultatų intervalą. A139 – A144 dalyse pateikta papildomų argumentų, kurie gali būti svarbūs tokiomis aplinkybėmis.

*Kitos su audito įrodymais susijusios aplinkybės (žr. 30 dalį)*

A126. Informaciją, naudojamą kaip audito įrodymas apie su apskaitiniais įverčiais susijusią reikšmingo iškraipymo riziką, gali pateikti įmonė, kuri ją parengė naudodamasi vadovybės eksperto darbu arba kuri buvo gauta iš išorės šaltinių.

Išorės informacijos šaltiniai

A127. Kaip paaiškinta 500-ajame TAS<sup>53</sup>, informacijos iš išorės šaltinio patikimumui turi įtakos jos šaltinis, pobūdis ir aplinkybės, kuriomis ji gaunama. Taigi auditoriaus tolesnių audito procedūrų pobūdis ir apimtis siekiant atsižvelgti į informacijos, naudojamos apskaitiniam įverčiui nustatyti, patikimumą, gali skirtis priklausomai nuo šių veiksnių pobūdžio. Pavyzdžiui:

- kai rinkos ar ūkio šakos duomenys, kainų ar su kainomis susiję duomenys yra gaunami iš vieno išorės informacijos šaltinio, kurio specializacija – tokia informacija, auditorius gali paprašyti kainos iš alternatyvaus nepriklausomo šaltinio, su kuria būtų galima palyginti;
- kai rinkos ar ekonominės veiklos duomenys, kainos arba su kainomis susiję duomenys yra gaunami iš kelių nepriklausomų išorės informacijos šaltinių ir nurodo tų šaltinių bendrą sutarimą, auditoriui gali tekti surinkti mažiau įrodymų apie duomenų patikimumą iš atskiro šaltinio;
- kai iš kelių informacijos šaltinių gauta informacija rodo skirtingą požiūrį į rinką, auditorius gali bandyti suprasti nuomonių įvairovės priežastis. Skirtingos nuomonės gali atsirasti dėl skirtingų metodų, prielaidų ar duomenų parinkimo. Pavyzdžiui, vienas šaltinis gali naudoti dabartines kainas, o kitas šaltinis - būsimas kainas. Kai nuomonių įvairovė yra susijusi su įvertinimo neapibrėžtumu, pagal 26 paragrafo b punktą reikalaujama, kad auditorius surinktų pakankamai tinkamų audito įrodymų apie tai, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką finansinėse ataskaitose atskleidimai, apibūdinantys įvertinimo neapibrėžtumą, yra pagrįsti. Tokiais atvejais profesinis vertinimas taip pat yra svarbus svarstant informaciją apie taikomus metodus, prielaidas ar duomenis;

---

<sup>53</sup> 500-asis TAS, A31 dalis.



## 540-asis TAS (persvarstytas)

- kai informacija, gauta iš išorinio informacijos šaltinio, buvo parengta pagal tą šaltinį, taikant savo modelį (-ius). 500-ojo TAS A33f dalyje yra pateikiamos atitinkamos 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 ar aktyviosios rinkos kainomis;
- b) kai tikroji vertė grindžiama palyginamojo turto ar įsipareigojimų sandoriais, kaip šie sandoriai yra identifikuojami ir laikomi palyginamais;
- c) kai nėra turto ar įsipareigojimų ar panašaus turto ar įsipareigojimų sandorių, kaip buvo rengiama informacija, įskaitant tai, ar parengti ir naudojami įvesties duomenys atspindi prielaidas, kurias rinkos dalyviai taikytų įkainodami turtą ar įsipareigojimą, jei taikoma ir
- d) kai tikrosios vertės nustatymas grindžiamas brokerio kainomis, ar brokerio kaina:
  - i) yra gauta iš rinkos formuotojo, kuris vykdo sandorius su tos pačios rūšies finansinėmis priemonėmis;
  - ii) yra įpareigojanti ar neįpareigojanti, o kainos, remiantis įpareigojančiais pasiūlymais, yra didesnės svarbos; ir
  - iii) atspindi rinkos sąlygas nuo finansinės ataskaitos datos, kai to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A129. Kai informacija, gauta iš išorės informacijos šaltinio, yra naudojama kaip audito įrodymas, auditoriui svarbu apsvarstyti, ar galima gauti informaciją, ar informacija yra pakankamai išsami, kad būtų galima suprasti išorės informacijos šaltinio taikomus metodus, prielaidas ir kitus duomenis. Tam tikrais atvejais tai gali būti ribojimų ir dėl to auditorius gali svarstyti atliktinų procedūrų pobūdį, laiką ir mastą. Pavyzdžiui, kainų nustatymas dažnai pateikia informaciją apie metodus ir prielaidas pagal turto klases, o ne apie atskirus vertybinius popierius. Brokieriai, teikdami orientacines atskirų vertybinių popierių kotiruotes, dažnai pateikia tik ribotą informaciją apie jų įvesties duomenis ir prielaidas. 500-ojo TAS A33g dalyje pateikiama rekomendacijų dėl apribojimų, kuriuos išorinis informacijos šaltinis nustato teikdamas papildomą informaciją.

Vadovybės ekspertas

A130. Prielaidos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, kuriuos nustatė arba identifikavo vadovybės ekspertas, tampa vadovybės prielaidomis, kai vadovybė jas taiko apskaitiniams įverčiams nustatyti. Auditorius toms prielaidoms taiko atitinkamus šio standarto reikalavimus.

A131. Jei vadovybės ekspertas savo darbe naudoja metodus ar duomenų šaltinius, susijusius su apskaitiniais įverčiais, arba rengia arba teikia išvadas, susijusias su taškiniu įverčiu ar susijusiais atskleidimais įtraukimui į finansines ataskaitas, šio TAS 21–29 dalyje pateikti reikalavimai gali padėti auditoriui taikyti 500-ojo TAS 8 dalies c punktą.

Paslaugų teikimo organizacijos

## 540-asis TAS (persvarstytas)

A132. 402-ajame TAS<sup>54</sup> nagrinėjamas auditoriaus supratimas apie paslaugų teikimo organizacijos teikiamas paslaugas, įskaitant vidaus kontrolę, taip pat auditoriaus atsakymai į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką. Kai įmonė apskaitiniams įverčiams nustatyti naudoja paslaugų teikimo organizacijos paslaugas, 402-ojo TAS reikalavimai ir gairės gali padėti auditoriui taikyti šio standarto reikalavimus.

### Galimo vadovybės šališkumo požymiai (žr. 32 dalį)

A133. Vadovybės šališkumą gali būti sunku nustatyti sąskaitos lygmeniu ir auditorius gali nustatyti jį tik kartu nagrinėdamas apskaitinių įverčių grupes ar visus apskaitinius įverčius, arba kai yra stebimi keli ataskaitiniai laikotarpiai. Pavyzdžiui, jei apskaitiniai įverčiai įtraukti į finansines ataskaitas yra laikomi pagrįstais, tačiau vadovybės taškiniai įverčiai nuosekliai krypta prie vieno iš pagrindų rezultatų pagal auditoriaus intervalą, teikiančio vadovybei palankesnę finansinės atskaitomybės rezultatą, tokios aplinkybės gali rodyti galimą vadovybės šališkumą.

A134. Galimo vadovybės šališkumo požymių, susijusių su apskaitiniais įverčiais, pavyzdžiai yra:

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

Nustačius tokius požymius, gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimo arba finansinės ataskaitos lygmeniu. Patys galimo vadovybės šališkumo požymiai nėra iškraipymai, norint padaryti išvadas dėl atskirų apskaitinių įverčių pagrįstumo. Tačiau kai kuriais atvejais audito įrodymai gali reikšti iškraipymą, o ne tik vadovybės šališkumo požymį.

A135. Galimo vadovybės šališkumo požymiai gali turėti įtakos auditoriaus išvadai, ar jo rizikos vertinimas ir susiję atsakymai yra tinkami. Auditoriui taip pat gali reikėti apsvarstyti poveikį kitiems audito aspektams, įskaitant abejones dėl vadovybės sprendimų tinkamumo apskaitiniams įverčiams nustatyti. Be to, galimo vadovybės šališkumo požymiai gali turėti įtakos auditoriaus išvadai, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, kaip aptarta 700-ajame TAS (persvarstytaime).<sup>55</sup>

A136. Be to, taikydamas 240-ąjį TAS auditorius privalo įvertinti, ar vadovybės atlikti įvertinimai ir priimti sprendimai į finansines ataskaitas įtrauktiems apskaitiniams įverčiams nustatyti rodo galimą šališkumą, kuris gali reikšti reikšmingą iškraipymą dėl sukčiavimo.<sup>56</sup> Apgaulinga finansinė atskaitomybė dažnai rengiama sąmoningai iškraipiant apskaitinius įverčius – sąmoningai juos sumažinant ar padidinant. Dėl galimo vadovybės šališkumo požymio, kuris taip pat gali būti sukčiavimo rizikos

<sup>54</sup> 402-asis TAS „Audito svarstymai, susiję su įmone, kuri naudojasi paslaugų teikimo organizacijos paslaugomis“.

<sup>55</sup> 700-asis TAS (persvarstyta), 11 dalis.

<sup>56</sup> 240-asis TAS, 32 dalies b punktas.

veiksny, auditorius gali būti priverstas iš naujo įvertinti, ar auditoriaus rizikos vertinimai, ypač sukčiavimo rizikos vertinimas ir susiję veiksmai, yra tinkami.

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

A137. Audito įrodymai, surinkti auditoriui atliekant suplanuotas audito procedūras, gali priversti auditorių pakeisti tolesnių suplanuotų audito procedūrų pobūdį, laiką ar apimtį.<sup>57</sup> Auditorius, atlikdamas apskaitinių įverčių procedūras, skirtas audito įrodymams gauti, gali atkreipti dėmesį į informaciją, kuri labai skiriasi nuo informacijos, kuria buvo grindžiamas rizikos vertinimas. Pavyzdžiui, auditorius galėjo nustatyti, kad vienintelė įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastis yra subjektyvumas apskaitinam įverčiui nustatyti. Tačiau atlikdamas procedūras, skirtas reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius gali pastebėti, kad apskaitinis įvertis yra sudėtingesnis nei buvo numatyta iš pradžių, dėl ko galima suabejoti reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimu (pavyzdžiui, įgimtą riziką gali tekti iš naujo įvertinti aukštesniu lygiu pagal įgimos rizikos spektrą dėl sudėtingumo poveikio), todėl auditoriui gali prireikti atlikti papildomų tolesnių audito procedūrų, kad būtų galima surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų.<sup>58</sup>

A138. Auditoriui atliekant vertinimą apskaitiniams įverčiams, kurie nebuvo pripažinti, nustatyti ypatingas dėmesys gali būti skiriamas tam, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką iš tikrųjų buvo laikomasi pripažinimo kriterijų. Kai apskaitinis įvertis nepripažįstamas, o auditorius daro išvadą, kad šis metodas yra tinkamas, finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte gali tekti atskleisti aplinkybes pagal kai kurias finansinės atskaitomybės tvarkas.

Apskaitinių įverčių pagrįstumo ar iškraipymų nustatymas (žr. 9, 35 dalis)

A139. Vadovybės taškinio įverčio ir susijusių atskleidimų pagrįstumo ar iškraipymo nustatymas, remiantis atliktomis audito procedūromis ir gautais įrodymais:

- jei audito įrodymai patvirtina įverčio intervalą, jis gali būti platus ir tam tikromis aplinkybėmis finansinės atskaitomybės visumos reikšmingumas gali būti kelių lygių (taip pat žr. A125 punktą). Nors tokiomis aplinkybėmis gali būti tinkamas platus intervalas, tačiau tai gali reikšti, kad auditoriui svarbu persvarstyti, ar buvo surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų dėl intervalo sumų pagrįstumo;
- audito įrodymai gali patvirtinti taškinį įvertį, kuris skiriasi nuo vadovybės nustatyto taškinio įverčio. Tokiomis aplinkybėmis skirtumas tarp auditoriaus ir vadovybės nustatytų taškinių įverčių yra iškraipytas;
- audito įrodymai gali patvirtinti intervalą, kuriame nėra vadovybės nustatyto taškinio įverčio. Tokiomis aplinkybėmis iškraipymas yra skirtumas tarp vadovybės taškinio įverčio ir artimiausio auditoriaus intervalo taško.

A140. A110 – A114 dalyse pateikiamos gairės, kaip padėti auditoriui įvertinti vadovybės pasirinktą taškinį įvertį ir su juo susijusius atskleidimus, kurie turi būti įtraukti į finansines ataskaitas.

---

<sup>57</sup> 330-asis TAS, A60 dalis.

<sup>58</sup> Taip pat žr. 315-ojo TAS (persvarstyto) 31 dalį.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- A141. Kai į tolesnes auditoriaus audito procedūras įeina testo atlikimas, kaip vadovybė nustatė apskaitinį įvertį, arba auditoriaus taškinio įverčio ar intervalo nustatymas, auditorius turi surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų apie atskleidimus, apibūdinančius įvertinimo neapibrėžtumą pagal 26 dalies b punktą ir 29 dalies b punktą, ir kitus atskleidimus pagal 31 dalį. Tada auditorius atsižvelgia į audito įrodymus apie atskleidimus, kaip bendro įverčio dalį pagal 35 dalį, ar apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ar jie yra iškraipyti.
- A142. 450-ajame TAS taip pat pateikiamos gairės dėl kokybinės informacijos atskleidimo<sup>59</sup> ir to, kada atskleidimų iškraipymai gali būti laikomi sukčiavimo požymiais.<sup>60</sup>
- A143. Kai finansinės ataskaitos yra parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, auditoriaus vertinimas, ar finansinės ataskaitos yra pateiktos pagal teisingo pateikimo tvarką<sup>61</sup>, apima bendrą finansinių ataskaitų pateikimą, struktūrą ir turinį, ir ar finansinėse ataskaitose ir aiškinamuosiuose raštuose sandoriai ir įvykiai pateikti taip, kad atitiktų teisingo pateikimo tvarką. Pavyzdžiui, kai apskaitiniam įverčiui taikomas didesnis įvertinimo neapibrėžtumas, auditorius gali nuspręsti, kad teisingam pateikimui būtini papildomi atskleidimai. Jei vadovybė neįtraukia tokių papildomų atskleidimų, auditorius gali padaryti išvadą, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos.
- A144. 705-asis TAS (persvarstytas)<sup>62</sup> pateikia gaires, kaip tai gali daryti įtaką auditoriaus nuomonei, jei jis mano, kad vadovybės pateikti atskleidimai finansinėse ataskaitose yra nepakankami ar klaidinantys, įskaitant, pavyzdžiui, įvertinimo neapibrėžtumą.

### Rašytiniai pareiškimai (žr. 37 dalį)

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

- kad apskaitiniams įverčiams nustatyti buvo atsižvelgta į visą svarbią informaciją, kuri yra žinoma vadovybei;
- dėl metodų, prielaidų ir duomenų, kuriuos vadovybė taiko apskaitiniams įverčiams nustatyti, pasirinkimo ar taikymo nuoseklumą ir tinkamumą;
- kad prielaidos tinkamai parodo vadovybės ketinimą ir galimybes įmonės vardu atlikti konkrečius veiksmų planus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir atskleidimais;
- kad su apskaitiniais įverčiais susiję atskleidimai, įskaitant atskleidimus, apibūdinančius įvertinimo neapibrėžtumą, yra išsamūs ir pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- kad apskaitiniams įverčiams nustatyti buvo panaudoti tinkami specialūs įgūdžiai ar kompetencija;
- kad dėl nė vieno pobalansinio įvykio nereikia taisyti finansinių ataskaitų apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų;

<sup>59</sup> 450-asis TAS, A17 dalis.

<sup>60</sup> 450-asis TAS, A22 dalis.

<sup>61</sup> 700-asis TAS (persvarstytas), 14 dalis.

<sup>62</sup> 705-asis TAS (persvarstytas), 22–23 dalys.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- kad kai apskaitiniai įverčiai nepripažįstami ar neatskleidžiami finansinėse ataskaitose, apie vadovybės sprendimo tinkamumą, kad apskaitinis įvertis neatitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pripažinimo ar atskleidimo kriterijų.

### **Už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar kitų susijusių šalių informavimas (žr. 38 dalį)**

A146. Taikydamas 260-ąjį TAS (persvarstyta) auditorius informuoja už valdymą atsakingus asmenis apie auditoriaus požiūrį į svarbiausius kokybinius įmonės apskaitos praktikos aspektus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir susijusiais atskleidimais.<sup>63</sup> 2 priede pateikiami apskaitos įverčiams būdingi dalykai, kuriuos auditorius gali perduoti už valdymą atsakingiems asmenims.

A147. 265-asis TAS reikalauja, kad auditorius raštu informuotų už valdymą atsakingus asmenis apie audito metu nustatytus reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus.<sup>64</sup> Tokie reikšmingi trūkumai gali apimti trūkumus, susijusius su:

- a) reikšmingos apskaitos politikos pasirinkimo ir taikymo, metodų, prielaidų ir duomenų parinkimo ir taikymo kontrolės priemonėmis;
- b) rizikos valdymo ir susijusias kontrolės priemones;
- c) duomenų vientisumu, įskaitant duomenis, gaunamus iš išorės informacijos šaltinio, kontrolės priemonėmis; ir
- d) modelių, įskaitant modelių, išgytų iš išorės tiekėjo, parengimo, patvirtinimo ir taikymo bei bet kokių reikalingų koregavimų kontrolės priemonėmis.

A148. Be informavimo už valdymą atsakingų asmenų, auditoriui gali būti leidžiama arba jo gali būti reikalaujama tiesiogiai informuoti priežiūros institucijas ar rizikos priežiūros institucijas. Toks informavimas gali būti naudingas viso audito metu arba tam tikrais etapais, pavyzdžiui, planuojant auditą ar baigiant auditoriaus išvadą. Pavyzdžiui, kai kuriose jurisdikcijose finansų įstaigų priežiūros institucijos siekia bendradarbiauti su auditoriais, kad pasidalytų informacija apie finansinių priemonių kontrolės priemonių veikimą ir taikymą, iššūkius vertinant finansines priemones neaktyviosiose rinkose, numatomus kredito nuostolius ir draudimo atsargas, o kitos priežiūros institucijos gali bandyti suprasti auditoriaus požiūrį į reikšmingus įmonės veiklos aspektus, įskaitant įmonės išlaidų sąmatas. Ši informacija gali būti naudinga auditoriui nustatant, vertinant ir reaguojant į reikšmingo iškraipymo riziką.

### **Dokumentavimas (žr. 39 dalį)**

A149. 315-ajame TAS (persvarstytas)<sup>65</sup> ir 330-ajame TAS<sup>66</sup> pateikiami reikalavimai ir rekomendacijos, kaip dokumentuoti auditoriaus supratimą apie įmonę, rizikos vertinimus ir veiksmus į įvertintą riziką. Šios rekomendacijos yra pagrįstos 230-ojo TAS<sup>67</sup> reikalavimais ir gairėmis. Apskaitinių įverčių audito tikslais auditorius turi parengti audito dokumentus apie pagrindinius auditoriaus supratimo apie įmonę ir jos

<sup>63</sup> 260-asis TAS (persvarstytas), 16 dalies a punktas.

<sup>64</sup> 265-asis TAS, 9 dalis.

<sup>65</sup> 315-asis TAS (persvarstytas) 32 ir A152 – A155 dalys.

<sup>66</sup> 330-asis TAS, 28 ir A63 dalys.

<sup>67</sup> 230-asis TAS, 8 dalies c punktas.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

aplinką elementus, susijusius su apskaitiniais įverčiais. Be to, auditoriaus sprendimai dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, ir auditoriaus atsakymai gali būti papildomai pagrįsti už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimo dokumentais.

A150. Dokumentuodamas tolesnių auditoriaus audito procedūrų sąsają su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu, remdamasis 330-uouju TAS, šis standartas reikalauja, kad auditorius turi 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 pateikti dokumentų, rodančių, kaip buvo atsižvelgta į kiekvieną įgimtos rizikos veiksnį, nustatant ir vertinant reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su kiekvienu apskaitiniu įverčiu.

A151. Auditorius taip pat gali apsvarstyti galimybę pagrįsti dokumentais šiuos dalykus:

- jei vadovybės taikomas metodas apima sudėtingą modeliavimą ar vadovybės sprendimai buvo taikomi nuosekliai ir, kai taikoma, ar modelis atitinka taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos nustatymo tikslą;
- kai pasirenkami ir taikomi metodai, svarbios prielaidos ar duomenys yra labiau paveikiami sudėtingumo, auditoriaus sprendimai nustatant, ar asmenims atliekantiems rizikos vertinimo procedūras, rengiant ir atliekant procedūras, reaguojančias į tas rizikas arba gautų audito įrodymų įvertinimui reikalingi specialūs įgūdžiai ar žinios. Tokiomis aplinkybėmis dokumentuose taip pat gali būti nurodoma, kaip buvo pritaikyti reikiami įgūdžiai ar žinios.

A152. 230-ojo TAS A7 dalyje pažymima, kad nors gali ir nebūti vienintelio būdo auditoriaus profesiniam skepticizmui dokumentuoti, tačiau audito dokumentuose vis dėlto gali būti pateikiama įrodymų, kad jis vadovavosi profesiniu skepticizmu. Pavyzdžiui, apskaitinių įverčių atveju, kai gauti audito įrodymai apima įrodymus, kurie patvirtina ir prieštarauja vadovybės tvirtinimams, dokumentuose gali būti nurodyta, kaip auditorius įvertino tuos įrodymus, įskaitant profesinius sprendimus, priimtus formuojant išvadą apie audito gautų įrodymų pakankamumą ir tinkamumą. Kitų šio TAS reikalavimų, kurių atžvilgiu dokumentai gali pateikti įrodymų, kad auditorius vadovavosi profesiniu skepticizmu, pavyzdžiai yra:

- 13 straipsnio d punktas susijęs su tuo, kaip auditorius pritaikė supratimą numatyti būsimus apskaitinius įverčius ir susijusius atskleidimus, kurie turi būti įtraukti į įmonės finansines ataskaitas, ir kaip jie gali būti palyginami su vadovybės parengtomis įmonės finansinėmis ataskaitomis;
- 18 dalis, kurioje reikalaujama, kad būtų parengtos ir atliktos tolesnės audito procedūros, norint gauti pakankamai tinkamų įrodymų tokiu būdu, kuris nėra šališkas siekiant gauti audito įrodymų, kurie gali būti patvirtinantys arba prieštaringi, siekiant pašalinti audito įrodymus;
- 23 dalies b punktas, 24 dalies b punktas, 25 dalies b punktas ir 32 dalis, kuriuose aptariami galimo vadovybės šališkumo požymiai ir
- 34 dalis, kurioje aptariama kaip auditorius atsižvelgia į visus susijusius patvirtinančius ar prieštaraujančius audito įrodymus.

**Priedas Nr. 1**

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

**Įgimtos rizikos veiksniai**

**Įžanga**

1. Šis TAS reikalauja, kad auditorius nustatydamas, vertindamas ir reaguodamas į apskaitinio įverčio ir susijusių atskleidimų reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, atsižvelgtų į apskaitiniam įverčiui taikomą įvertinimo neapibrėžtumo lygį ir į sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių įtakos lygį metodų, prielaidų ir duomenų atrinkimui ir taikymui, naudojamų apskaitinių įverčių nustatymui, ir vadovybės taškinio įverčio bei susijusių atskleidimų, kurią reikia įtraukti į finansines ataskaitas, pasirinkimui.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

2. Įgimta su apskaitiniu įvertinimu susijusi rizika yra apskaitinio įverčio jautrumas reikšmingiems iškraipymams prieš numatant kontrolės priemones. Įgimta rizika atsiranda dėl įgimtos rizikos veiksnių, dėl kurių kyla sunkumų tinkamai apskaitiniam įverčiui nustatyti. Šiame priede papildomai aprašomas įvertinimo neapibrėžtumo, subjektyvumo ir sudėtingumo įgimtos rizikos veiksnių pobūdis ir jų tarpusavio ryšius apskaitiniams įverčiams nustatyti ir parenkant vadovybės taškinį įvertį bei susijusius atskleidimus įtraukimui į finansines ataskaitas.

### Nustatymo pagrindas

3. Nustatymo pagrindas ir finansinių ataskaitų straipsnių pobūdis, sąlygos ir aplinkybės lemia atitinkamus vertinimo požymius. Kai prekės savikainos ar kainos negalima tiesiogiai pastebėti (tiksliai apskaičiuoti), reikia nustatyti apskaitinį įvertį taikant tinkamą metodą ir naudojant tinkamus duomenis ir prielaidas. Metodas gali būti nurodytas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką arba jį gali pasirinkti vadovybė, kad jis atspindėtų turimas žinias apie tai, kaip atitinkami vertinimo požymiai turėtų daryti įtaką prekės savikainai ar kainai, remiantis nustatymo pagrindu.

### Įvertinimo neapibrėžtumas

4. Jautrumas nustatymo netikslumui apskaitos sistemose dažnai vadinamas nustatymo neapibrėžtumu. Įvertinimo neapibrėžtumas šiame TAS apibrėžiamas kaip jautrumas būdingam nustatymo netikslumui. Jis atsiranda tada, kai pagal finansinės atskaitomybės straipsnį, kuris yra pripažintas ar atskleistas finansinėse ataskaitose, reikalaujama piniginė suma negali būti tiksliai nustatyta tiesiogiai stebint savikainą ar kainą. Kai tiesioginis stebėjimas neįmanomas, kita tiksli alternatyvi nustatymo strategija yra taikyti metodą, atspindintį turimas žinias apie prekės savikainą ar kainą, remiantis atitinkamu nustatymo pagrindu ir naudojant matomus duomenis apie svarbius vertinimo požymius.
5. Tačiau tokių žinių ar duomenų prieinamumo suvaržymas gali apriboti tokių įvesties duomenų nustatymo procese patikrinamumą ir dėl to apriboti nustatymo rezultatų tikslumą. Be to, daugumoje apskaitos sistemų pripažįstama, kad informacijai, į kurią reikia atsižvelgti, yra taikomi praktiniai apribojimai, pavyzdžiui, kai jos gavimo išlaidos viršija naudą. Dėl šių suvaržymų atsirandantis nustatymo tikslumas yra įgimtas, nes jo negalima pašalinti atliekant nustatymo procesą. Atitinkamai tokie apribojimai yra įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai. Kitus nustatymo neapibrėžtumo šaltinius, kurie gali atsirasti nustatymo procese, bent jau iš principo, galima pašalinti, jei metodas yra taikomas tinkamai, todėl yra galimo iškraipymo, o ne įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai.
6. Kai įvertinimo neapibrėžtumas yra susijęs su neapibrėžtos ekonominės naudos įplaukomis ar išmokomis, kurios bus susijusios su pagrindiniu turtu ar įsipareigojimais, šių srautų rezultatai bus matomi tik po finansinių ataskaitų datos. Atsižvelgiant į taikomo nustatymo pagrindo pobūdį ir finansinių ataskaitų straipsnio pobūdį, būklę ir aplinkybes, šis rezultatas gali būti tiesiogiai matomas prieš sudarant finansines ataskaitas arba gali būti tiesiogiai matomas vėliau. Kai kurių apskaitinių įverčių rezultatas gali būti tiesiogiai nematomas.
7. Kai kuriuos neapibrėžtus rezultatus galima palyginti nesunkiai nuspėti, kai atskiras straipsnis yra labai tikslus. Pavyzdžiui, gamybos mašinos naudingą tarnavimo laiką galima lengvai numatyti, jei yra pakankamai techninės informacijos apie vidutinį jos naudojimo laiką. Kai neįmanoma pakankamai tiksliai nuspėti būsimą rezultatą, pavyzdžiui, asmens gyvenimo trukmės, remiantis aktuarinėmis prielaidomis, vis tiek gali būti įmanoma tiksliau



## 540-asis TAS (persvarstytas)

nuspėti tą rezultatą asmenų grupei. Nustatymo pagrindai kai kuriais atvejais gali nurodyti portfelio lygį kaip atitinkamą apskaitos vienetą nustatymo tikslais, kas gali sumažinti įgimtą įvertinimo neapibrėžtumą.

### Sudėtingumas

8. Sudėtingumas (t. y. sudėtingumas, įgimtas apskaitinio įverčio nustatymo procesui prieš apsvarstant kontrolės priemones) sukelia įgimtą riziką. Įgimtas sudėtingumas gali atsirasti, kai:
  - yra daugybė vertinimo požymių, turinčių daugybę ar netiesinių ryšių;
  - reikia kelių duomenų rinkinių tinkamų vieno ar kelių vertinimo požymių reikšmėms nustatyti;
  - apskaitiniam įverčiui nustatyti reikia daugiau prielaidų arba kai yra būtinų prielaidų koreliacija;
  - sudėtinga yra identifikuoti, užfiksuoti, pasiekti ar suprasti naudojamus duomenis.
9. Sudėtingumas gali būti susijęs su metodo ir skaičiavimo proceso ar jį taikančio modelio sudėtingumu. Pavyzdžiui, modelio sudėtingumas gali atspindėti poreikį taikyti tikimybe pagrįstas vertinimo koncepcijas ar metodus, pasirinkimo sandorių kainų formules ar modeliavimo metodus, kad būtų galima numatyti neapibrėžtus ateities rezultatus ar hipotetinį elgesį. Kad būtų galima daryti prielaidą arba taikyti sudėtingas matematinės ar statistinės sąvokas, skaičiavimo procesui gali reikėti duomenų iš kelių šaltinių arba kelių duomenų rinkinių.
10. Kuo didesnis sudėtingumas, tuo didesnė tikimybė, kad vadovybė turės panaudoti specialius įgūdžius ar žinias apskaitiniams įverčiams nustatyti arba pasitelkti vadovybės ekspertą, pavyzdžiui, dėl:
  - vertinimo koncepcijos ir metodų, kurie galėtų būti naudojami nustatymo pagrindu ir tikslais ar pagal kitus taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, ir kaip šias sąvokas ar metodus taikyti;
  - pagrindinių vertinimo požymių, kurie gali būti svarbūs atsižvelgiant į nustatymo pagrindo pobūdį ir finansinių ataskaitų straipsnių pobūdį, būklę ir aplinkybes, kai nustatomi apskaitiniai įverčiai arba
  - tinkamų duomenų šaltinių iš vidaus šaltinių (tarp jų ir kitų nei didžioji ar papildoma knygos) arba išorinių informacijos šaltinių identifikavimo, nustatymo, kaip spręsti galimus sunkumus gaunant duomenis iš tokių šaltinių ar jo vientisumo išlaikymą taikant metodą, ar supratimo apie tų duomenų tinkamumą ir patikimumą.
11. Duomenų sudėtingumas gali atsirasti, pavyzdžiui, esant tokioms aplinkybėms:
  - a) kai duomenis gauti sunku arba kai jie yra susiję su operacijomis, kurios paprastai nėra prieinamos. Net tada, kai tokie duomenys yra prieinami, pavyzdžiui, iš išorinio informacijos šaltinio, gali būti sunku apsvarstyti duomenų tinkamumą ir patikimumą, nebent išorinis informacijos šaltinis atskleistų tinkamą informaciją apie naudojamus pagrindinius duomenų šaltinius ir bet kokius duomenis, kurie buvo apdoroti.

## 540-asis TAS (persvarstytas)

- b) kai išorinio informacijos šaltinio duomenys apie būsimas sąlygas ar įvykius, kurie gali būti svarbūs darant prielaidą, yra sunkiai suprantami, jei nėra skaidrumo dėl loginio pagrindimo ir informacijos, į kurią atsižvelgiama formuojant šiuos duomenis;
- c) kai tam tikrų tipų duomenis suprasti sunku, nes jiems reikia suprasti techniškai sudėtingas verslo ar teisinės sąvokas, pavyzdžiui, kurių gali prireikti norint tinkamai suprasti duomenis, kurie apima teisinių susitarimų dėl sandorių, susijusių su sudėtingomis finansinėmis priemonėmis ar draudimo produktais, sąlygas.

### Subjektyvumas

12. Subjektyvumas (t. y. subjektyvumas, kuris yra įgimtas apskaitinio įverčio nustatymo procesui prieš apsvarstant kontrolės priemones) atspindi įgimtus žinių ar duomenų apie vertinimo požymius apribojimus. Kai tokių apribojimų yra, taikytina finansinės atskaitomybės tvarka gali sumažinti subjektyvumo lyg suteikdama reikiamą pagrindą tam tikriems sprendimams priimti. Tokie reikalavimai gali, pavyzdžiui, nustatyti aiškius ar numanomus tikslus, susijusius su nustatymu, informacijos atskleidimu, apskaitos vienetu ar išlaidų apribojimo taikymu. Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka taip pat gali pabrėžti tokių sprendimų svarbą nustatydama reikalavimus atskleisti tuos sprendimus.
13. Vadovybės vertinimas paprastai reikalingas nustatant kai kuriuos ar visus šiuos dalykus, kurie dažnai susiję su subjektyvumu:
  - jei nenurodyta pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, atsižvelgiant į turimas žinias, tinkamus vertinimo metodus, koncepcijas, būdus ir veiksnius, kuriuos reikia naudoti įvertinimo metodą;
  - jei vertinimo požymiai yra matomi, kai yra įvairių galimų duomenų šaltinių, tinkamų naudoti duomenų šaltinių;
  - jei vertinimo požymiai nėra matomi, reikia suformuluoti tinkamas prielaidas ar prielaidų intervalą atsižvelgiant į geriausius prieinamus duomenis, įskaitant, pavyzdžiui, rinkos nuomones;
  - pagrįstai galimų rezultatų intervalas, iš kurio galima pasirinkti vadovybės taškinį įvertį, ir santykinė tikimybė, kad tam tikri to intervalo taškai atitiks nustatymo pagrindo tikslus, kurių reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir
  - vadovybės taškinio įverčio pasirinkimas ir susiję atskleidimai finansinėse ataskaitose;
14. Darant prielaidas apie būsimus įvykius ar sąlygas reikia remtis vertinimais, kurių sudėtingumas kinta priklausomai nuo to, kiek tie įvykiai ar sąlygos yra neaiškūs. Neapibrėžtų ateities įvykių ar sąlygų numatymas priklauso nuo to, kiek tuos įvykius ar sąlygas galima nustatyti remiantis žiniomis, įskaitant žinias apie praeities sąlygas, įvykius ir susijusius rezultatus. Kaip jau buvo rašyta, tikslumo trūkumas prisideda prie įvertinimo neapibrėžtumo.
15. Būsimų rezultatų atveju, prielaidas reikės daryti tik dėl tų rezultatų požymių, kurie yra neaiškūs. Pavyzdžiui, svarstant galimų gautinų sumų, susijusių su prekių pardavimu, vertės sumažėjimo balanso datą nustatymu, gautinų sumų suma gali būti nedviprasmiškai nustatyta ir tiesiogiai matoma susijusiuose sandorio dokumentuose. Neapibrėžta yra

## 540-asis TAS (persvarstytas)

nuostolių dėl vertės sumažėjimo suma, jei tokia yra. Tokiu atveju prielaidas gali reikėti daryti tik dėl nuostolių tikimybės ir tokių nuostolių dydžio bei laiko.

16. Tačiau kitais atvejais pinigų srautų sumos, susijusios su teisėmis į turta, gali būti neaiškios. Tokiais atvejais gali tekti daryti prielaidas tiek dėl pagrindinių teisių į pinigų srautų sumas, tiek dėl galimų nuostolių dėl vertės sumažėjimo.
17. Vadovybei gali prireikti apsvarstyti informaciją apie praeities sąlygas ir įvykius, taip pat dabartines tendencijas ir lūkesčius apie būsimus pokyčius. Praeities sąlygos ir įvykiai suteikia istorinės informacijos, kuri gali apibūdinti pasikartojančius istorinius modelius, kuriuos galima ekstrapoliuoti vertinant būsimus rezultatus. Tokia istorinė informacija taip pat gali rodyti, kad laikui bėgant tokios elgsenos modeliai (ciklai ar tendencijos) keičiasi. Tai gali suteikti pagrindą manyti, kad pagrindiniai istoriniai elgsenos modeliai pasikeitė nuspėjamais būdais, kurie taip pat gali būti ekstrapoliuoti vertinant būsimus rezultatus. Taip pat gali būti kitų rūšių informacijos, nurodančios galimus tokios elgsenos istorinių modelių ar susijusių ciklų ar tendencijų pokyčius. Gali dėl tokios informacijos numatomos vertės gali prireikti priimti sunkius sprendimus.
18. Sprendimų, priimtų apskaitiniams įverčiams nustatyti, mastas ir pobūdis (įskaitant susijusį subjektyvumo lygį) gali sudaryti vadovybės šališkumo galimybę priimant sprendimus dėl veiksmų, kurie, vadovybės manymu, yra tinkami apskaitiniam įverčiui nustatyti. Jei sudėtingumo arba įvertinimo neapibrėžtumo lygis yra aukštas (taip pat ir abiem atvejais), vadovybės šališkumo ar apgaulės rizika ir galimybė taip pat gali padidėti.

### **Įvertinimo neapibrėžtumo ryšys su subjektyvumu ir kompleksiskumu**

19. Dėl įvertinimo neapibrėžtumo atsiranda įgimtos galimų metodų, duomenų šaltinių ir prielaidų, kurios galėtų būti taikomos apskaitiniam įverčiui nustatyti, variacijų. Dėl to atsiranda subjektyvumas, taigi dėl apskaitinio įverčio nustatymo reikia priimti sprendimus. Tokie sprendimai reikalingi dėl tinkamiems metodams ir duomenų šaltiniams pasirinkti, prielaidoms padaryti ir vadovybės taškiniam įverčiui ir susijusiems atskleidimams, kurie bus įtraukti į finansines ataskaitas, parinkti. Šie sprendimai priimami pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos informacijos pripažinimo, įvertinimo, pateikimo ir atskleidimo reikalavimus. Tačiau kadangi šiems sprendimams pagrįsti žinių ar informacijos prieinamumas yra apribotas, todėl jie yra subjektyvaus pobūdžio.
20. Subjektyvumas sukuria galimybę netyčiniam ar tyčiniam vadovybės šališkumui atsirasti priimant tokius sprendimus. Daugelis apskaitos sistemų reikalauja, kad informacija, parengta įtraukimui į finansines ataskaitas, būtų neutrali (t. y., kad ji nebūtų šališka). Atsižvelgiant į tai, kad šališkumą bent jau iš esmės galima pašalinti įverčio nustatymo procese, galimo šališkumo šaltiniai sprendimuose, priimtuose siekiant įvertinti subjektyvumą, yra galimo iškraipymo, o ne įvertinimo neapibrėžtumo šaltiniai.
21. Įgimti galimų metodų, duomenų šaltinių ir prielaidų, kurios galėtų būti taikomos apskaitiniam įverčiui nustatyti, pakitimai (žr. 19 dalį) taip pat lemia galimų matavimo rezultatų pakitimą. Pagrįstai galimų matavimo rezultatų intervalas atsiranda dėl įvertinimo neapibrėžtumo lygio ir dažnai vadinamas apskaitinio įverčio jautrumu. Įvertinimo procesas apima ne tik nustatymo rezultatų, bet ir galimų metodų, duomenų šaltinių ir prielaidų įgimtos pokyčių įtakos pagrįstai galimų nustatymo rezultatų intervalui analizę (vadinamą jautrumo analize).

## 540-asis TAS (persvarstytas)

22. Ruošiant finansinių ataskaitų pateikimą apskaitiniam įvertinimui, kurios pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką turi būti teisingai pateiktos (t. y. išsamios, neutralios ir be klaidų), apima ir tinkamų sprendimų priėmimą parenkant vadovybės taškinį įvertį, kuris yra tinkamai pasirinktas iš pagrįstai įmanomų nustatymo rezultatų ir susijusių atskleidimų, tinkamai apibūdinančių įvertinimo neapibrėžtumą, intervalo. Šie sprendimai patys gali būti susiję su subjektyvumu pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarką, kuri nustato šiuos reikalavimus, pobūdį. Pavyzdžiui, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali reikėti specialaus pagrindo (pvz., tikimybės svertinio vidurkio ar geriausio įverčio), kai reikia pasirinkti vadovybės taškinį įvertį. Panašiai gali reikėti pateikti konkrečią atskleidimus ar atskleidimus, kurie atitinka nustatytus atskleidimų tikslus, arba papildomus atskleidimus, kurie reikalingi teisingam finansinių ataskaitų pateikimui esant tokioms aplinkybėms.
23. Nors apskaitinis įvertis, turintis aukštesnį įvertinimo neapibrėžtumą, gali būti ne taip tiksliai nustatytas nei tas, kuris yra mažesnio įvertinimo neapibrėžtumo, apskaitinis įvertis, kuris turi būti pripažintas finansinėse ataskaitose, jei teisingai nurodomas straipsnyje, kaip to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, vis dar gali turėti pakankamos reikšmės finansinių ataskaitų vartotojams. Kai kuriais atvejais neapibrėžtumas gali būti toks didelis, kad pripažinimo kriterijai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nebus tenkinami ir todėl apskaitinis įvertis nebūtų pripažintas finansinėse ataskaitose. Net tokiomis aplinkybėmis vis dar gali būti taikomi atitinkami informacijos atskleidimo reikalavimai, pavyzdžiui, norint atskleisti taškinį įvertį ar pagrįstai galimų matavimo rezultatų intervalą ir informaciją, apibūdinančią įvertinimo neapibrėžtumą ir apribojimus, susijusius su straipsnio atpažinimu. Finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai taikomi esant šioms aplinkybėms, gali būti daugiau ar mažiau apibrėžti. Taigi esant tokioms aplinkybėms gali būti priimami papildomi sprendimai, susiję su subjektyvumu.

**Už valdymą atsakingų asmenų informavimas**

Auditorius gali informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie savo požiūrį į reikšmingus kokybinius įmonės apskaitos praktikos aspektus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir su tuo susijusiais atskleidimais, kuris apima:

- a) kaip vadovybė nustato sandorius, kitus įvykius ir sąlygas, dėl kurių gali reikėti pakeisti apskaitinius įverčius ir susijusius atskleidimus;
- b) reikšmingo iškraipymo riziką;
- c) santykinį apskaitinių įverčių reikšmingumą finansinėms ataskaitoms kaip visumai;
- d) vadovybės supratimą (arba jo nebuvimas) apie apskaitinių įverčių pobūdį ir mastą bei su jais susijusias rizikas;
- e) ar vadovybė pritaikė tinkamus specialius įgūdžius ar žinias, ar pasamdė tinkamus ekspertus;
- f) auditoriaus nuomonę apie skirtumus tarp auditoriaus taškinio įverčio ar jo intervalo ir vadovybės taškinio įverčio požiūrio;
- 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 apskaitinių įverčių nustatymo metodai, palyginti su ankstesniu laikotarpiu, buvo ar turėjo būti pakeisti;
- j) jei apskaitinio įverčio metodai, palyginti su ankstesniu laikotarpiu, pasikeitė, tai kodėl pasikeitė, taip pat ir ankstesnių laikotarpių apskaitinių įverčių rezultatai;
- k) ar vadovybės taikomi apskaitinio įverčio metodai, įskaitant atvejus, kai vadovybė taiko modelį, yra tinkami atsižvelgiant į vertinimo tikslus, pobūdį, sąlygas ir aplinkybes bei kitus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
- l) reikšmingų prielaidų, taikomų apskaitiniams įverčiams nustatyti, pobūdį ir pasekmes bei subjektyvumo lygį, susijusį su prielaidų rengimu;
- m) ar reikšmingos prielaidos yra suderinamos tarpusavyje ir su tomis, kurios taikomos kitiems apskaitiniams įverčiams nustatyti, ar su prielaidomis, taikomomis kitose įmonės verslo srityse;
- n) kai vadovybė ketina atlikti konkrečius veiksmų planus ir ar turi galimybių tai padaryti, kai tai svarbu reikšmingų prielaidų tinkamumui ar tinkamam taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos taikymui;
- o) kaip vadovybė apsvairstė alternatyvias prielaidas ar rezultatus ir kodėl juos atmetė, arba kaip vadovybė, atsižvelgdama į apskaitinį įvertį, kitaip pašalino įvertinimo neapibrėžtumą;

#### 540-asis TAS (persvarstytas)

- p) ar vadovybės naudojami duomenys ir reikšmingos prielaidos apskaitiniams įverčiams nustatyti yra tinkami, atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- q) informacijos, gautos iš išorinio informacijos šaltinio, tinkamumą ir patikimumą;
- r) reikšmingus sunkumus, patiriamus gaunant pakankamai tinkamus audito įrodymus, susijusius su duomenimis, gautais iš išorinio informacijos šaltinio, arba vadovybės ar vadovybės eksperto atliktus vertinimus;
- s) reikšmingus auditoriaus ir vadovybės ar vadovybės eksperto priimtų sprendimų skirtumus dėl vertinimo;
- t) galimą reikšmingos rizikos ir polinkio į riziką, kurias reikia atskleisti finansinėje atskaitomybėje, poveikį įmonės finansinėms ataskaitoms, įskaitant įvertinimo neapibrėžtumą, susijusį su apskaitiniais įverčiais;
- u) atskleidimų apie įvertinimo neapibrėžtumą finansinėse ataskaitose pagrįstumą;
- v) ar vadovybės sprendimai, susiję su apskaitinių įverčių pripažinimu, įvertinimu, pateikimu ir atskleidimu, ir susiję atskleidimai finansinėse ataskaitose atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

**Pastaba.** Toliau nurodyti patvirtinti kitų tarptautinių audito standartų pakeitimai atlikti patvirtinus 540-ąjį TAS (persvarstyta). Šie pakeitimai įsigalios tuo pačiu metu kaip ir 540-asis TAS (persvarstytas) ir jie yra pateikti su pažymėtais pakeitimais pagal naujausias patvirtintas pakeistų tarptautinių standartų versijas. Šiuose pakeitimuose nurodytų išnašų numeriai nesutampa su pakeistų tarptautinių standartų išnašų numeriais, todėl reikėtų pateikti nuorodas į šiuos tarptautinius standartus. Viešojo intereso priežiūros taryba patvirtino šiuos reikalavimus atitinkančius pakeitimus ir padarė išvadą, kad rengiant atitinkamus pakeitimus buvo laikomasi nustatyto proceso ir buvo atsižvelgta į visuomenės interesą.

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

...

#### **Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga**

...

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

...

#### **Audito rizika**

...

#### **Reikšmingo iškraipymo rizika**

...

A42. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti išreikšta kiekybine išraiška, pavyzdžiui, procentais, arba ne kiekybine išraiška. Visais atvejais auditoriaus atliekamas tinkamas rizikos vertinimas yra daug svarbesnis negu būdai, kuriais jį galima atlikti. Paprastai TAS įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos – jos dažniausiai bendrai vadinamos „reikšmingų iškraipymų rizika“. Tačiau 540-ajame TAS (persvarstytaime)<sup>68</sup> reikalaujama, kad būtų pateiktas atskiras įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos įvertinimas, kuris sudarytų tolesnių audito procedūrų, skirtų reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, įskaitant reikšmingą riziką, planavimo ir vykdymo pagrindą apskaitiniams įverčiams nustatyti tvirtinimų lygmeniu pagal 330-ąjį TAS<sup>69</sup>. Nustatant ir vertinant reikšmingo iškraipymo riziką pagal reikšmingas sandorių klases, sąskaitų likučius arba atskleidimus, išskyrus apskaitinius įverčius, auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali vertinti kartu arba atskirai, atsižvelgdamas į pasirinktus audito metodus ar metodiką bei į praktines aplinkybes. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti išreikšta kiekybine išraiška, pavyzdžiui, procentais, arba ne kiekybine išraiška. Visais atvejais auditoriaus atliekamas tinkamas rizikos vertinimas yra daug svarbesnis negu būdai, kuriais jį galima atlikti.

<sup>68</sup> 540-asis TAS (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir atskleidimų auditas“, 16 dalis.

<sup>69</sup> 330 –asis TAS, 7 dalies b punktas.





## 230-asis TAS, „Audito dokumentai“

...

### Reikalavimai

...

### Atliktų audito procedūrų ir surinktų audito įrodymų dokumentai

*Audito dokumentų forma, turinys ir apimtis*

8. Auditorius turi parengti audito dokumentus taip, 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 svarbiausius profesinius sprendimus, kuriais remiantis tokios išvados buvo padarytos (žr. A8– A11 dalis).

...

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

*Atitiktis TAS reikalavimams dokumentavimas (žr. 8 dalies a punktą)*

...

A7. Audito dokumentai įrodo, kad auditas atliekamas pagal TAS reikalavimus. Tačiau atliekančiam auditą auditoriui nėra būtina ir tikslinga dokumentuoti visų apsvarstytų klausimų ar kiekvieno priimto profesinio sprendimo. Be to, jam nebūtina atskirai dokumentuose nurodyti (pavyzdžiui, kaip kontroliniame klausimyne) konkrečių reikalavimų atitikimą, jeigu atitikimas reikalavimams yra akivaizdus iš į audito bylą įtrauktų dokumentų. Pavyzdžiui:

- tinkamai sudarytas audito planas rodo, kad auditorius planavo auditą;
- prie audito bylos pridėta pasirašyta sutartis dėl užduoties rodo, kad auditorius yra susitaręs dėl audito užduoties sąlygų yra susitaręs su vadovybe arba, jei būtina, su už valdymą atsakingais asmenimis;
- auditoriaus išvada, kurioje pareikšta sąlyginė nuomonė apie finansines atskaitas, rodo, kad jis įvykdė reikalavimą pareikšti sąlyginę nuomonę atsižvelgdamas į TAS nurodytas 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

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

pagal TAS vadovavosi profesiniu skepticizmu. Pavyzdžiui, kai audito surinkti įrodymai apie apskaitinius įverčius apima įrodymus, kurie patvirtina ir prieštarauja vadovybės tvirtinimams, dokumentuose būtina nurodyti, kaip auditorius įvertino tuos įrodymus, įskaitant profesinius sprendimus, padarytus formuojant išvadą apie surinktų audito įrodymų pakankumą ir tinkamumą. 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 reikalavimus. 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.<sup>70</sup>

...

Reikšmingų dalykų ir susijusių reikšmingų profesinių sprendimų dokumentai (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 priimami subjektyvūs vadovybės sprendimai, pagrįstumo pagrindas (~~pavyzdžiui, svarbių apskaitinių įverčių pagrįstumas~~);
- auditoriaus įvertinimo pagrindas ar apskaitinis įvertis ir susiję atskleidimai yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką arba 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 TAS<sup>71</sup>, auditorius nustato pagrindinius audito dalykus arba kad pateiktinų pagrindinių audito dalykų nėra.

<sup>70</sup> 315-asis TAS (persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas, suprantant įmonę ir jos aplinką“, 10 dalis.

<sup>71</sup> 701 –asis TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

### **Specialūs kituose TAS nustatyti audito dokumentams taikomi reikalavimai**

...

- 540-asis TAS (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ~~įskaitant tikrosios vertės~~ ~~apskaitinius įverčius~~, ir susijusių atskleidimų auditas“, 39~~23~~ dalis

...

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

...

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

A47. Retrospektyvią peržiūrą atlikti reikalaujama ir 540-ajame TAS (persvarstytas). Tokia peržiūra atliekama kaip rizikos vertinimo procedūra, per kurią gaunama informacija apie vadovybės ankstesnių ~~praėjusių laikotarpį taikyto vertinimo procese~~ apskaitinių įverčių efektyvumą, gaunami audito įrodymai apie ~~praėjusio laikotarpio apskaitinių įverčių~~ rezultatą arba, jeigu taikytina, jų vėlesnį pakartotinį vertinimą, susijusį su einamuoju laikotarpiu ~~apskaitiniais įverčiais~~, ir gaunami audito įrodymai apie tokius dalykus kaip įvertinimo neapibrėžtumas, kurį gali būti reikalaujama parodyti finansinėse ataskaitose. Praktiškai vadovybės sprendimų ir prielaidų, kurie pagal šį TAS gali būti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės požymiai, peržiūrą dėl šališkumo auditorius gali atlikti kartu su 540-ajame TAS (persvarstytame) nustatyta peržiūra.

...

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

...

### **Reikalavimai**

...

### **Dalykai, apie kuriuos informuojama**

...

#### *Reikšmingi audito pastebėjimai*

16. Auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie (žr. A17–A18 dalis):

- a) auditoriaus požiūrį į svarbiausius kokybinius įmonės apskaitos praktikos aspektus, įskaitant apskaitos metodus, apskaitinius įverčius ir finansinėse ataskaitose pateiktus atskleidimus. 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 įmonės 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 yra susiję su vadovavimu įmonei:
  - i) 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**

...

### **Dalykai, apie kuriuos informuojama**

...

#### *Reikšmingi audito pastebėjimai*

...

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

A19. Pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką įmonė dažniausiai gali nustatyti apskaitinius įverčius ir priimti sprendimus dėl apskaitos metodų bei finansinėse

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

ataskaitose atskleidimų, pavyzdžiui, atsižvelgdama į ~~pagrindines~~ apskaitinių įverčių ~~kai egzistuoja reikšmingas įvertinimo neapibrėžtumas~~ nustatymo prielaidas. Be to, pagal įstatymą, kitą teisės aktą ar finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama pateikti svarbių apskaitos metodų santrauką arba nurodyti „svarbius apskaitinius įverčius“ ar „svarbius apskaitos metodus ir politiką“, kad galima būtų nustatyti ir pateikti vartotojams papildomą informaciją apie sunkiausius, subjektyviausius ar sudėtingiausius sprendimus, kuriuos vadovybė priėmė 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 įdomi ~~kaip auditoriaus nustatė, ar buvo atskleista pakankamai informacijos apie įvertinimo neapibrėžtumą, susijusį su apskaitiniais įverčiais, dėl kurių kyla reikšminga rizika~~ auditoriaus nuomonė apie sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimos rizikos veiksnių daromą įtaką pasirinktų ar taikomų metodų, prielaidų ir duomenų pasirinkimui ar taikymui reikšmingam apskaitiniam įverčiui ir auditoriaus vertinimui nustatyti, ar vadovybės nustatytas taškinis įvertis ir finansinėse ataskaitose susiję atskleidimai yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Atvirai ir konstruktyviai informuojant apie pagrindinius kokybinius įmonės apskaitos praktikos aspektus gali būti teikiamos pastabos apie svarbios apskaitos praktikos priimtinumą ir apie atskleidimų kokybę. Jei taikoma, tai gali apimti auditoriaus nuomonę, ar su apskaitiniais įverčiais susijusi reikšminga įmonės apskaitos praktika yra tinkamiausia esant konkrečioms įmonės aplinkybėms, pavyzdžiui, kai alternatyvus priimtinas apskaitinio įverčio nustatymo būdas, auditoriaus nuomone, būtų tinkamesnis. 2 priede išvardyti dalykai, kurie gali būti nurodomi tokia pranešime.

...

**Specialūs 1-ajame TKKS ir kituose TAS apibrėžti už valdymą atsakingų asmenų informavimo reikalavimai**

Šiame priede nurodytos 1-ojo TKKS<sup>72</sup> ir kitų tarptautinių audito standartų dalys, pagal kurias reikalaujama apie konkrečius klausimus informuoti už valdymą atsakingus asmenis. Šis sąrašas neatleidžia nuo pareigos vykdyti kituose tarptautiniuose audito standartuose apibrėžtus reikalavimus ir atsižvelgti į susijusią taikymo ir kitą aiškinamąją medžiagą.

- 1-ojo TKKS „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, 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 „Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas 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-asis TAS „Apskaitinių įverčių ir susijusių atskleidimų auditas“ (persvarstyto) 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 „Veiklos tęstinumas“ (persvarstyto) 25 dalis;
- 600-ojo TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“ 49 dalis;
- 610-ojo TAS „Vidaus auditorių darbo naudojimas“ (2013 m. persvarstyto) 20 ir 31 dalys;
- 700-ojo TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ (persvarstyto) 45 dalis;
- 701-ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 17 dalis;

---

<sup>72</sup> 1-ojo TKKS „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

- 705-ojo TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ (persvarstyto) 12, 14, 23 ir 30 dalys;
- 706-ojo TAS „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 „Auditoriaus atsakomybė susijusi su kita informacija“ (persvarstyti) 10, 13 ir 16 dalys.



(žr. 16 dalies a punktą, A19–A20 dalis)

**Kokybiniai apskaitos praktikos aspektai**

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

**Apskaitos metodai**

...

**Apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai**

~~Įvairūs klausimai, kuriems apskaitiniai įverčiai yra reikšmingi, aptarti 540 ajame TAS<sup>73</sup>, pavyzdžiui:~~

540-ojo TAS (persvarstyto) 2 priede aptarti dalykai apie reikšmingus kokybinius įmonės apskaitos metodų aspektus, susijusius su apskaitiniais įverčiais ir susijusiais atskleidimais, apie kuriuos auditorius gali nuspręsti informuoti.

- ~~○ kaip vadovybė nustato operacijas, įvykius ir sąlygas, dėl kurių gali kilti apskaitinių įverčių pripažinimo ar atskleidimo finansinėse ataskaitose poreikis;~~
- ~~○ aplinkybių pokyčiai, dėl kurių gali prireikti nustatyti 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;~~
- ~~○ 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;~~

<sup>73</sup> 540-asis TAS „Apskaitinių įverčių, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įverčius, ir susijusių atskleidimų auditas.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

- ~~○ kaip vadovybė įvertino alternatyvias prielaidas ar rezultatus ir kodėl juos atmetė, arba kaip kitaip vadovybė atsižvelgė į įvertinimo neapibrėžtumą nustatydamą apskaitinį įvertį;~~
- ~~○ įvertinimo neapibrėžtumo finansinėse ataskaitose atskleidimo pakankamumas.~~

**Finansinių ataskaitų atskleidimai**

...

## 500-asis TAS „Audito įrodymai“

### Ižanga

#### 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)<sup>74</sup>), su tam tikru dalyku susiję audito įrodymai, kuriuos reikia surinkti (pavyzdžiui, 570-asis TAS (persvarstytas)<sup>75</sup>), konkrečios procedūros, atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų (pavyzdžiui, 520-asis TAS (persvarstytas)<sup>76</sup>), ir įvertinimas, ar surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų (200-asis TAS<sup>77</sup> ir 330-asis TAS<sup>78</sup>).

#### Įsigaliojimo data

3. Šis TAS galioja finansinių ataskaitų už laikotarpius, prasidedančius 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau, auditams.

#### Tikslas

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

#### Apibrėžtys

5. Šiame TAS sąvokos vartojamos taip, kaip toliau jos apibrėžtos:
  - 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

<sup>74</sup> 315-asis TAS (persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“.

<sup>75</sup> 570-asis TAS „Veiklos tęstinumas“.

<sup>76</sup> 520-asis TAS „Analitinės procedūros“.

<sup>77</sup> 200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

<sup>78</sup> 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

esanti informacija, kuria remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kita iš išorinių šaltinių gauta informacija;

- (cA) išorės informacijos šaltinis - nepriklausomas asmuo ar įmonė, teikianti informaciją, kurią įmonė naudojo rengdama finansines ataskaitas arba kurią auditorius įgijo kaip audito įrodymą, kai tokia informacija tinkama naudoti daugeliui vartotojų. Kai informaciją pateikė asmuo ar įmonė, veikianti kaip vadovybės ekspertas, paslaugų organizacija<sup>79</sup> arba auditoriaus ekspertas<sup>80</sup>, asmuo ar įmonė tos konkrečios informacijos atžvilgiu nelaikomi išorės informacijos šaltiniu (žr. A1A – A1C dalis);
- d) vadovybės ekspertas – asmuo ar įmonė, kurie turi kompetencijos kitoje nei apskaitos ar audito srityje ir kurių darbu įmonė naudojasi siekdama gauti pagalbą 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.

#### Informacija naudotina kaip audito įrodymai

7. Rengdamas ir atlikdamas audito procedūras auditorius turi įvertinti informacijos, kuri yra naudotina kaip audito įrodymai, tinkamumą ir patikimumą, įskaitant informaciją, gautą iš išorės informacijos šaltinio (žr. A26–A33 A33g dalis).
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) įgyti supratimą apie eksperto veiklą (žr. A44–A47 dalis);
  - c) įvertinti eksperto veiklos, kaip audito įrodymų, tinkamumą atitinkamam tvirtinimui (žr. A48 dalį).
9. Naudodamasis įmonės 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);
  - b) įvertinimą, ar auditoriaus tikslams ši informacija yra pakankamai tiksli ir išsami. (žr. A51 dalį).

#### Duomenų atranka testo atlikimui siekiant gauti audito įrodymų

<sup>79</sup> 402-asis TAS „Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone“, 8 dalis.

<sup>80</sup> 620-asis TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“, 6 dalis.

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

### **Audito įrodymų neatitiktis ar abejonės dėl jų patikimumo**

11. Jei:

- a) audito įrodymai, surinkti iš vieno šaltinio, neatitinka įrodymų, surinktų iš kitų šaltinių, arba
- b) auditorius abejoja dėl informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, patikimumo, 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 įmonės, vyriausybinės 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 istorinis ir prognozuojamas nedarbo lygis bei ekonomikos augimo tempai arba surašymo duomenys;
- kredito istorijos duomenys;
- konkretūs ūkio 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 tikros informacijos rinkinys bus tinkamas naudoti daugeliui vartotojų, ir mažiau tikėtina, kad tam tikras vartotojas turės jam įtakos, jei nepriklausomas asmuo ar įmonė pateiks informaciją visuomenei nemokamai arba ji bus prieinama plačiam vartotojams už mokestį. Atsižvelgiant į įmonės galimybes daryti įtaką išorės informacijos šaltiniui dėl informacijos tinkamumo naudoti daugeliui vartotojų, gali tekti priimti atitinkamą sprendimą.

A1c. Nepriklausomas asmuo ar įmonė, teikiantys konkrečios informacijos rinkinį, negali būti ir išorės informacijos šaltiniu ir vadovybės ekspertu arba paslaugas teikiančia organizacija arba auditoriaus ekspertu.

A1d. Tačiau nepriklausomas asmuo ar įmonė gali veikti kaip vadovybės ekspertas, teikiant tam tikrą informacijos rinkinį, tačiau gali būti išorės informacijos šaltiniu, teikiant kita

informacijos rinkinį. Tam tikromis aplinkybėmis gali prireikti priimti profesinį sprendimą norint nustatyti, ar nepriklausomas asmuo ar įmonė, teikdami tam tikros informacijos rinkinį, veikia kaip išorės informacijos šaltinis ar vadovybės ekspertas. Kitais atvejais skirtumas gali būti aiškus. Pavyzdžiui:

- nepriklausomas asmuo ar įmonė gali teikti informaciją apie nekilnojamojo turto kainas, kuri tinkama naudoti daugeliui vartotojų, pavyzdžiui, informacija yra prieinama tam tikram geografiniam regionui ir atsižvelgiant į tą informacijos rinkinį gali būti laikoma išorės informacijos šaltiniu. Ta pati nepriklausoma įmonė taip pat gali veikti kaip vadovybės ar auditoriaus ekspertas, teikiantis įmonės nekilnojamojo turto portfelio užsakomuosius vertinimus, specialiai pritaikytus įmonės faktams ir aplinkybėms;
- kai kurios draudimo įmonės bendram naudojimui skelbia mirtingumo lenteles, kurios, jei jas naudoja įmonė, paprastai būtų laikomos informacija gaunama iš išorinio informacijos šaltinio. Ta pati draudimo įmonė taip pat gali būti laikoma vadovybės ekspertu atsižvelgiant į skirtingą informaciją specialiai parengtą pagal konkrečias įmonės aplinkybes, kuri padėtų vadovybei nustatyti pensijų išipareigojimus pagal kelis įmonės pensijų planus;
- nepriklausomas asmuo ar įmonė gali turėti patirties kaip taikyti tikrosios vertės nustatymo modelį vertybiniais popieriais, kuriems stebimos rinkos nėra. Jei nepriklausomas asmuo ar įmonė taiko tokią patirtį darydama įmonei vertinimus, o vadovybė juos panaudoja finansinėms ataskaitoms parengti, tikėtina, kad nepriklausomas asmuo ar įmonė bus traktuojama kaip tos informacijos vadovybės ekspertas. Kita vertus, jei šis nepriklausomas asmuo ar įmonė pateikia visuomenei tik duomenis apie kainas arba susijusius su kainomis ar privačiais sandoriais duomenis ir įmonė naudoja šią informaciją taikydama savo vertinimo metodus, tikėtina, kad remiantis tokia informacija nepriklausomas asmuo ar įmonė bus traktuojama kaip išorės informacijos šaltinis;
- nepriklausomas asmuo ar įmonė gali skelbti informaciją apie ūkio šakos riziką ar sąlygas, kuri yra tinkama plačiam vartotojų ratui. Jei įmonė ją naudoja rengdama apie riziką atskleidimus (pavyzdžiui, laikydamasi 7-ojo TFAS<sup>81</sup>), tokia informacija paprastai būtų laikoma informacija, gauta iš išorės informacijos šaltinio. Tačiau jei įmonė specialiai nurodė naudoti tos pačios rūšies informaciją, kad parengti informaciją apie riziką pagal konkrečias įmonės aplinkybes, tikėtina, kad nepriklausomas asmuo ar įmonė bus traktuojama kaip vadovybės ekspertas;
- nepriklausomas asmuo ar įmonė gali pritaikyti savo žinias ir patirtį teikiant informaciją apie dabartines ir būsimas rinkos tendencijas, kuri yra tinkama naudoti plačiajam vartotojų ratui. Jei įmonė naudoja tokią informaciją sprendimų dėl prielaidų, kurios turi būti naudojamos apskaitiniams įverčiams nustatyti, priėmimui, tikėtina, kad ji bus laikoma informacija, gauta iš išorės informacijos šaltinio. Jei įmonė pavedė išnagrinėti esamas ir būsimas su konkrečiais įmonės faktais bei aplinkybėmis susijusias tendencijas, naudojant tos pačios rūšies

---

<sup>81</sup> 7-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Finansinės priemonės. Atskleidimas“.

informacija, tikėtina, kad nepriklausomas asmuo ar įmonė veiks kaip vadovybės ekspertas.

**Pakankami tinkami audito įrodymai (žr. 6 dalį)**

- A1. Auditoriaus nuomonei pareikšti ir išvadai parengti būtini audito įrodymai. Jie yra kaupiamojo pobūdžio ir pirmiausia surenkami atliekant audito procedūras viso audito metu. Tačiau audito įrodymus gali sudaryti ir informacija, surinkta iš kitų šaltinių, pavyzdžiui, iš ankstesnių auditų (jeigu auditorius nustatė, ar nuo ankstesnio audito įvyko pokyčių, kurie gali būti reikšmingi dabartiniam auditui<sup>82</sup>) arba iš audito įmonės kokybės kontrolės procedūrų, kurios skirtos kliento prisiėmimui ir išlaikymui. Įmonės apskaitos dokumentai ~~taip pat kaip ir kiti įmonės vidaus ir išorės informacijos šaltiniai~~ ir kiti įmonės vidaus informacijos šaltiniai yra svarbūs audito įrodymų šaltiniai. ~~Be to, Informacija,~~ kuri gali būti naudojama kaip audito įrodymai, galėjo būti parengta naudojantis vadovybės eksperto veikla arba gauta iš išorės informacijos šaltinio. Audito įrodymus sudaro informacija, kuria grindžiami ir patvirtinami vadovybės tvirtinimai, ir informacija, kuri prieštarauja šiems tvirtinimams. Be to, kai kuriais atvejais auditoriai naudoja informacijos nebuvimo faktą kaip audito įrodymą (pavyzdžiui, jei įmonės vadovybė atsisako pateikti vadovybės pareiškimą).
- A2. Didžiausią auditoriaus darbo dalį formuojant auditoriaus nuomonę sudaro audito įrodymų rinkimas ir vertinimas. Audito procedūros, kurias atliekant renkami audito įrodymai, gali būti: tikrinimas, stebėseną, patvirtinimas, perskaičiavimas, pakartotinis atlikimas ir analitinės procedūros. Dažnai naudojamos kelios iš išvardytų procedūrų, taip pat ir paklausimas. Nors paklausimai gali suteikti tinkamų audito įrodymų, taip pat ir iškraipymo, vien tik paklausimas nesuteikia pakankamų audito įrodymų dėl reikšmingų iškraipymų tvirtinimų lygmeniu ar dėl kontrolės priemonių efektyvumo.
- A3. Kaip paaiškinta 200-ajame TAS<sup>83</sup>, 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 pakankamumas ir tinkamumas tarpusavyje susiję. Pakankamumas 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 įrodymų<sup>84</sup>. Auditorius priima profesinį sprendimą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad iki priimtina žemo lygio būtų

<sup>82</sup> 315-asis TAS (persvarstytas), 9 dalis.

<sup>83</sup> 200-asis TAS, 5 dalis.

<sup>84</sup> 330-asis TAS, 26 dalis.



## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

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 įmonės nepriklausomo šaltinio gauta patvirtinanti informacija gali padidinti užtikrinimą, kurį auditorius gauna iš įmonės pateiktų audito įrodymų, pavyzdžiui, audito įrodymų, esančių apskaitos dokumentuose, susirinkimų protokoluose ar vadovybės pareiškimuose.
- A9. Informacija iš nuo įmonės nepriklausomų šaltinių, kurią auditorius gali naudoti kaip audito įrodymus, gali būti trečiosios šalies patvirtinimai ir informacija gauta iš išorės informacijos šaltinio, analitikų ataskaitos ir lyginamieji duomenys apie konkurentus (lyginamosios analizės duomenys).

### *Audito įrodymų rinkimo audito procedūros*

- A10. Kaip reikalaujama ir aiškinama 315-ajame (persvarstyame) ir 330-ajame TAS, audito įrodymai, siekiant padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė, renkami atliekant:
- a) rizikos vertinimo procedūras;
  - b) tolesnes audito procedūras, kurias sudaro:
    - i) kontrolės priemonių testai, kai to reikalaujama TAS arba kai auditorius priėmė sprendimą juos atlikti;
    - ii) pagrindinės procedūros, įskaitant detaliuosius testus ir pagrindines analitines procedūras.
- A11. A14–A25 dalyse aprašytos audito procedūros gali būti atliekamos kaip rizikos vertinimo 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 tinkami<sup>85</sup>.
- 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

---

<sup>85</sup> 330-asis TAS, A35 dalis.

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 įmonė taiko elektroninės prekybos sistemą; arba duomenys gali būti sunaikinti po skenavimo, kai įmonė naudoja dokumentų skenavimo sistemą, siekdama palengvinti duomenų saugojimo ir nuorodų į juos pateikimo procesus.

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

#### *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 įmonės apskaitos metodų taikymu, pavyzdžiui, pajamų pripažinimu.

A16. Materialiojo turto tikrinimas gali atskleisti patikimų audito įrodymų dėl jo egzistavimo, tačiau ne visada dėl įmonės teisių ir įsipareigojimų arba šio turto įvertinimo. Atsargų vienetai gali būti tikrinami kartu atliekant atsargų skaičiavimo stebėseną.

#### *Stebėseną*

A17. Stebėseną yra veiksmas, kurio metu stebimas kitų asmenų atliekamas procesas ar procedūra, pavyzdžiui, auditorius stebi įmonės darbuotojų atliekamą atsargų skaičiavimo procedūrą arba kontrolės veiksmus. Stebėseną suteikia proceso ar procedūros atlikimo audito įrodymų, tačiau yra apribota laiko ir to fakto, kad stebėseną gali daryti įtaką stebimojo vykdomam procesui ar procedūrai. 501-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės dėl atsargų skaičiavimo stebėjimo<sup>86</sup>.

#### *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

---

<sup>86</sup> 501-asis TAS „Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių“.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

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 gairės.<sup>87</sup>

### *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 jau yra atlikusi ar taikiusi įmonė.

### *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 įmonei, tiek jai nepriklausančių, kad jie pateiktų finansinio ir nefinansinio pobūdžio informaciją. Kaip ir tolesnės 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 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 konkretaus veiksmų plano pasirinkimo priežastis ir vadovybės gebėjimą įvykdyti atitinkamą veiksmų planą.

---

<sup>87</sup> 505-asis TAS „Išorės šalių patvirtinimai“.

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 gairės.<sup>88</sup>

### **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, ir vykdymui tam tikrų papildomų pareigų pagal įstatymus, kitus teisės aktus arba atitinkamus etinius reikalavimus (pvz., dėl įmonės įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo). 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, kuri bus naudojama kaip audito įrodymas, tinkamumui. Pavyzdžiui, jei audito procedūra siekiama atlikti testą, ar yra mokėtinų sumų arba ar jų vertė nepadidinta, tinkamiausia audito procedūra šiuo atveju būtų į apskaitą įtrauktų mokėtinų sumų testas. Kita vertus, kai atliekami testai dėl esamų mokėtinų sumų arba nepakankamo jų įvertinimo, 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 ataskaitose, neatitikimą.

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 egzistavimu ir verte, tačiau nebūtinai su šių sumų įtraukimu į apskaitą tinkamu laikotarpiu. Panašiai audito įrodymai, gauti dėl vieno tvirtinimo, pavyzdžiui, dėl prekių atsargų egzistavimo, negali pakeisti audito įrodymų, gautų dėl kito tvirtinimo, pavyzdžiui, dėl tų prekių atsargų įverčio. Kita vertus, iš skirtingų šaltinių surinkti ar skirtingo pobūdžio audito įrodymai gali būti tinkami tam pačiam tvirtinimui.

A29. Kontrolės priemonių testų paskirtis – įvertinti kontrolės efektyvumą užkertant kelią reikšmingiems iškraipymams, juos nustatant ar koreguojant tvirtinimų lygmeniu. 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.

A30. Pagrindinės procedūros yra skirtos reikšmingiems iškraipymams nustatyti tvirtinimų lygmeniu. Jos susideda iš detaliųjų testų ir pagrindinių analitinių procedūrų. Rengiant

<sup>88</sup> 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

pagrindines procedūras reikia nustatyti sąlygas, tiesiogiai susijusias su testo tikslu, kurios parodo tam tikro tvirtinimo iškraipymą.

### *Patikimumas*

A31. Informacijos, kuri yra naudotina 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 palaikymo kontrolės priemonės. Taigi apibendrinimams apie įvairių rūšių audito įrodymų patikimumą įgimtos svarbios išimties. Net tais atvejais, kai informacija, naudotina kaip audito įrodymai, yra surinkta iš išorės šaltinių, gali egzistuoti tam tikros sąlygos, kurios galėtų paveikti patikimumą. Pavyzdžiui, informacija, gauta iš nuo įmonės nepriklausomo išorės šaltinio, gali būti nepatikima, jei šis šaltinis nėra patikimas 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 įmonės nepriklausomų išorės šaltinių;
- audito įrodymų, kurie surenkami įmonėje, patikimumas didėja, kai įmonėje esančios kontrolės priemonės, taikomos ir jų paruošimui, ir palaikymui, yra veiksmingos;
- audito įrodymai, kuriuos auditorius surinko tiesiogiai (pavyzdžiui, stebėdamas taikomą kontrolę), yra patikimesni už įrodymus, surinktus netiesiogiai arba padarius išvadas (pavyzdžiui, įvertinus atsakymą į paklausimą dėl kontrolės taikymo);
- audito įrodymai, užfiksuoti dokumentuose (popieriuje, elektroniniu formatu ar kitoje laikmenoje), yra patikimesni už žodžiu surinktus įrodymus (pavyzdžiui, susitikimo metu surašytas protokolas yra patikimesnis negu po jo įvykęs pokalbis apie susirinkime aptartus klausimus);
- 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 palaikymo kontrolės priemonių.

A32. 520-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės dėl duomenų, naudojamų rengiant analitines procedūras kaip pagrindines procedūras, patikimumo.<sup>89</sup>

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 atskleisti.<sup>90</sup>

A33a dalis atitinka 500-ojo TAS pakeitimus, padarytus patvirtinus 250-ąjį TAS (persvarstyta).

<sup>89</sup> 520-asis TAS, 5 dalies a punktas.

<sup>90</sup> 240-ojo TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 13 dalis.

A33a. 250-ajame TAS (persvarstyame)<sup>91</sup> pateiktos tolesnės gairės auditoriui, vykdančiam visus papildomus išipareigojimus pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar atitinkamus etinius reikalavimus, susijusius su įmonės nustatytu ar įtariamu įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymu, kurios gali pateikti papildomos auditoriaus darbui svarbios informacijos pagal tarptautinius audito standartus ir vertinant su kitais audito aspektais susijusius tokius neatitikimo padarinius.

*Išorės informacijos šaltiniai*

A33b. Kaip numatyta 7 dalyje, auditorius privalo apsvarstyti iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos, kuri būtų naudojama kaip audito įrodymas, svarbą ir patikimumą, neatsižvelgiant į tai, ar įmonė naudojo šią informaciją rengdama finansines ataskaitas, ar ją gavo auditorius. Jei ta informacija buvo gauta iš išorės informacijos šaltinio, tam tikrais atvejais auditoriaus svarstymai gali apimti audito įrodymus apie išorės informacijos šaltinį arba informacijos parengimą pagal išorės informacijos šaltinį, gautą planuojant ir atliekant tolesnes audito procedūras pagal 330-ąjį TAS arba, jei taikoma, 54-ąjį TAS (persvarstyta).<sup>92</sup>

A33c. Supratimas, kodėl vadovybė arba, kai taikoma, vadovybės ekspertas naudojasi išorės informacijos šaltiniu ir kaip buvo apsvarstyta informacijos svarba ir patikimumas (įskaitant jos tikslumą ir išsamumą), gali padėti auditoriui įvertinti tos informacijos svarbą ir patikimumą.

A33d. Šie veiksniai gali būti svarbūs vertinant iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos svarbą ir patikimumą, įskaitant jos tikslumą ir išsamumą, atsižvelgiant į tai, kad kai kurie iš šių veiksnių gali būti svarbūs tik tada, kai vadovybė naudojosi informacija rengdama finansines ataskaitas arba auditoriaus gavo informaciją:

- išorės informacijos šaltinio pobūdis ir reikšmė. Pavyzdžiui, centrinis bankas arba vyriausybės statistikos tarnyba, turinti visus įgaliojimus teikti visuomenei informaciją apie ūkio šaką, greičiausiai bus laikoma autoritetingu tam tikros rūšies informacijos šaltiniu;
- gebėjimas daryti įtaką gautai informacijai per ryšius tarp įmonės ir informacijos šaltinio;
- išorės informacijos šaltinio kompetencija ir reputacija, teikiant informaciją, įskaitant tai, ar auditoriaus profesiniame sprendime yra nurodyta, kad informaciją reguliariai teikia patikimą informaciją turintis šaltinis;
- ankstesnė auditoriaus patirtis, susijusi su išorės informacijos šaltinio teikiamos informacijos patikimumu;
- įrodymai, kad bendros rinkos vartotojai sutinka, kad informacija iš išorės informacijos šaltinio yra aktuali ir (arba) patikima, naudojant ją tam pačiam tikslui, kuriam informaciją naudojo vadovybė ar auditorius;
- ar įmonėje yra įgyvendintos kontrolės priemonės gautos ir naudojamos informacijos tinkamumui bei patikimumui nustatyti;

<sup>91</sup> 250-ojo TAS (persvarstyto) „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 9 dalis.

<sup>92</sup> 540-asis TAS (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir atskleidimų auditas“.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

- 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 panaudotai informacijai;
- atsisakymo ar kitų griežtų pasisakymų, susijusių su gauta informacija, pobūdis ir apimtis;
- informacija apie informacijos rengimo metodus, metodų taikymą, įskaitant, kai taikoma, kaip modeliai buvo taikomi tokiame taikyme ir metodų kontrolės priemonės; 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 ir lygi, kuriame 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 savo apsvaistytais dalykais, aprašytais A33b dalyje, auditorius gali nuspręsti, kad pagal 315-ąją TAS reikia papildomai analizuoti įmonę ir jos aplinką, įskaitant jos vidaus kontrolę, arba pagal 330-ąją TAS<sup>93</sup> ir 540-ąją TAS (persvarstyta)<sup>94</sup>, kai taikoma, tolesnės audito procedūros, kad būtų galima reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl iš išorės šaltinio gautos informacijos, yra tinkamos esant tokioms aplinkybėms. Tokios procedūros gali apimti:

- iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos palyginimą su informacija, gauta iš alternatyvaus nepriklausomo informacijos šaltinio;
- kai reikia atsižvelgti į tai, ar vadovybė naudojami išorės informacijos šaltiniu, susipažinti su vadovybės kontrolės priemonėmis, kad būtų galima įvertinti iš išorės informacijos šaltinių gautos informacijos patikimumą ir atlikti tokių kontrolės priemonių efektyvumo testus;
- informacijos iš išorės informacijos šaltinio gavimo procedūros, skirtos jo procesams, metodams ir prielaidoms suprasti, siekiant nustatyti, suprasti ir prireikus atlikti jo valdymo priemonių efektyvumo testus.

A33f. Kai kada gali būti tik vienas tam tikros informacijos teikėjas, pavyzdžiui, informaciją apie infliacijos lygį gali teikti, pavyzdžiui, centrinis bankas ar vyriausybė, arba viena pripažinta ūkio šakos įstaiga. Tokiais atvejais auditoriaus apsisprendimas dėl audito procedūrų pobūdžio ir apimties, kurios gali būti tinkamos esant tokioms aplinkybėms, turi įtakos informacijos šaltinio pobūdžiui ir patikimumui, įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai, kuriai ta išorinė informacija yra aktuali, ir tai, kiek šios informacijos naudojimas yra svarbus įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos priežastims. Pavyzdžiui, kai informacija yra gauta iš patikimo autoritetingo šaltinio, auditoriaus

<sup>93</sup> 330-asis TAS, 6 dalis.

<sup>94</sup> 540-asis TAS (persvarstyta), 30 dalis.

tolesnės audito procedūros gali būti ne tokios išsamios, pavyzdžiui, informacijos patvirtinimas pagal šaltinio svetainę arba paskelbtą informaciją. Kitais atvejais, jei šaltinis įvertinamas kaip nepatikimas, auditorius gali nuspręsti, kad reikia 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 norint surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų.

A33g. Kai auditorius neturi pakankamo pagrindo iš išorės informacijos šaltinio gautos informacijos tinkamumui ir patikimumui įvertinti, jis gali apriboti taikymo sritį, jei nepavyksta surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų taikant alternatyvias procedūras. Bet kokie taikomi apimties apribojimai yra vertinami pagal 705-ojo TAS (persvarstyto)<sup>95</sup> reikalavimus.

*Vadovybės eksperto pateiktos informacijos patikimumas (žr. 8 dalį)*

A34. Įmonės finansinėms ataskaitoms parengti gali prireikti kitų nei apskaita ar auditas sričių, tokių kaip statistiniai skaičiavimai, verčių nustatymas ar techniniai duomenys. Įmonė gali įdarbinti ar nusamdyti šių sričių ekspertų, siekdama įgyti atitinkamos kompetencijos rengiant finansines ataskaitas. Jei įmonė prireikus nesikreipia į šiuos specialistus, didėja reikšmingų iškraipymų rizika.

A35. Kai informacija, naudotina kaip audito įrodymai, buvo parengta remiantis vadovybės eksperto veikla, taikomi šio standarto 8 dalyje nurodyti reikalavimai. Pavyzdžiui, asmuo ar įmonė gali turėti kompetencijos taikyti tikrosios vertės nustatymo modelius vertybiniais popieriais, kuriems nėra stebimos rinkos. Jei asmuo ar organizacija taiko tokią patirtį darydama įmonei vertinimus, o įmonė juos panaudoja finansinėms ataskaitoms parengti, šis asmuo ar įmonė yra traktuojama kaip vadovybės ekspertas ir jam yra taikytina šio standarto 8 dalis. Kita vertus, jei šis asmuo ar organizacija pateikia tik tam tikrų sandorių kainas, kurios, nebendradarbiaujant su šiuo ekspertu, nebūtų įmonei žinomos ir kurias įmonė naudoja taikydama savo įverčio metodus, tokiai informacijai, jei ji naudojama kaip audito įrodymai, yra taikytina šio standarto 7 dalis, ir kuri yra informacija, gauta iš išorės šaltinio, ir šis atvejis nėra traktuojamas kaip vadovybės eksperto pagalba įmonei.

A36. Audito procedūrų, susijusių su šio standarto 8 dalies reikalavimais, pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai įtakos gali turėti tokie dalykai:

- srities, kurioje vadovybės ekspertas vykdo veiklą, pobūdis ir sudėtingumas;
- reikšmingo iškraipymo rizika šioje srityje;
- alternatyvių audito įrodymų šaltinių buvimas;
- vadovybės eksperto veiklos pobūdis, apimtis ir tikslai;
- faktas, ar vadovybės ekspertas dirba įmonėje, ar jis yra samdomas teikti tam tikras paslaugas;
- tai, kiek vadovybė gali kontroliuoti vadovybės eksperto veiklą ar daryti jai įtaką;

<sup>95</sup> 705-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, 13 dalis.



## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

- tai, ar vadovybės ekspertas veikia vadovaudamasis techniniais veiklos standartais ar kitais profesiniais arba tam tikros ūkio srities reikalavimais;
- bet kokių vadovybės eksperto darbo kontrolės priemonių įmonės viduje pobūdis ir apimtis;
- auditoriaus žinios ir patirtis vadovybės eksperto veiklos 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. Gebėjimai – tai vadovybės eksperto sugebėjimas panaudoti savo kompetenciją atitinkamomis aplinkybėmis. Gebėjimams gali daryti įtaką šie veiksniai, pavyzdžiui: geografinė aplinka, laikas ir išteklių. 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 įmonėje daro svarbią įtaką vadovybės eksperto parengtos informacijos patikimumui.

A38. Informaciją apie vadovybės eksperto kompetenciją, gebėjimus ir objektyvumą galima surinkti iš įvairių šaltinių, tokių kaip:

- asmeninės patirties apie ankstesnę šio vadovybės eksperto veiklą;
- aptarimų su šiuo ekspertu;
- aptarimų su tais asmenimis, kurie yra susipažinę su šio eksperto veikla;
- informacijos apie eksperto kvalifikaciją, dalyvavimą profesinėse asociacijose ar pan., veiklos leidimą ar kitas išorinio pripažinimo formas;
- eksperto parengtų mokslinių veikalų ar knygų;
- pokalbių su auditoriaus ekspertu, jei toks yra, kuris padėjo auditoriui surinkti pakankamą tinkamą 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 ūkio srities reikalavimais, pavyzdžiui, etikos kodeksais ir narystės kitose profesinėse ar ūkio srities organizacijose reikalavimais, licencijavimo įstaigos išleistais akreditavimo standartais arba įstatymuose ar teisės aktuose numatytais reikalavimais.

A40. Kiti susiję aspektai gali būti:

- vadovybės eksperto kompetencijos sąsaja su ta sritimi, kurioje jis atlieka užduotį, įskaitant visas šio eksperto specializacijos sritis. Pavyzdžiui, draudimo ekspertas gali specializuotis nekilnojamojo turto ar nelaimingų atsitikimų srityje, tačiau gali turėti tik ribotą patirtį pensijų draudimo srityje;
- vadovybės eksperto kompetencijos sąsaja su atitinkamais apskaitos reikalavimais, pavyzdžiui, jo žinios apie apskaitos principus ir metodus, įskaitant modelius, kurie atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;

- ar nenumatyti įvykiai, pasikeitusios sąlygos arba audito įrodymai, surinkti audito procedūrų metu, parodo, kad būtina iš naujo peržiūrėti vadovybės eksperto kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo pirminį įvertinimą.
- A41. Objektyvumui kelia grėsmę daug aplinkybių, pavyzdžiui, asmeninio suinteresuotumo grėsmė, atstovaujамų interesų grėsmė, familiarumo grėsmė, savo veiklos peržiūros grėsmė ir įbauginimo grėsmė. Šias grėsmes gali sumažinti atitinkamos apsaugos priemonės, kurias gali sukurti arba išorės institucijos (pavyzdžiui, vadovybės eksperto profesija, įstatyminė bazė ar reguliavimo priemonės), arba vadovybės eksperto darbo aplinka (pavyzdžiui, kokybės kontrolės politika ir procedūros).
- A42. Nors apsaugos priemonės negali visiškai pašalinti visų grėsmių, kurios iškyla vadovybės eksperto objektyvumui, tačiau tokia grėsmė kaip įbauginimo grėsmė gali būti mažiau reikšminga tais atvejais, kai įmonė samdo ekspertą, negu tuo atveju, kai šis ekspertas dirba įmonėje, o tokios apsaugos priemonės kaip įmonės kokybės kontrolės politika ir procedūros gali būti veiksmingesnės. Kadangi įmonės darbuotojo objektyvumui visada yra grėsmė, ekspertas, kuris dirba įmonėje, negali būti laikomas objektyvesniu už kitus įmonės darbuotojus.
- A43. Vertinant eksperto, kurį įmonė samdo atlikti užduotį, objektyvumą, svarbu su vadovybe ir ekspertu aptarti visus susijusius interesus ir santykius, kurie galėtų kelti grėsmę eksperto objektyvumui, visas taikytinas apsaugos priemones, įskaitant profesinius reikalavimus, taikomus ekspertui, ir įvertinti, ar apsaugos priemonės yra adekvačios. Interesai ir santykiai, dėl kurių gali iškilti grėsmė eksperto objektyvumui, gali būti tokie:
- finansiniai interesai;
  - verslo ir asmeniniai santykiai;
  - kitų paslaugų teikimas.

*Vadovybės eksperto veiklos supratimas (žr. 8 dalies b punktą)*

- A44. Vadovybės eksperto veiklos supratimas apima atitinkamos patirties šioje srityje supratimą. Auditorius gali įgyti atitinkamos patirties supratimą kartu su sprendimu, ar jis turi patirties vertinti vadovybės eksperto veiklą, ar jam tam tikslui reikalingas auditoriaus ekspertas.<sup>96</sup>
- A45. Vadovybės eksperto veiklos srities aspektai, kuriuos auditoriui svarbu suprasti, gali būti tokie:
- ar to eksperto veiklos sričiai priklauso su auditu susijusi specializacija;
  - 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 veiklos srityje, ar jie yra tinkami finansinės atskaitomybės tikslams;
  - auditoriaus eksperto naudojamų išorės ir vidaus duomenų arba informacijos pobūdis.

<sup>96</sup> 620-asis TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudosimas“, 7 dalis.

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

A46. Tuo atveju, kai įmonė samdo vadovybės ekspertą, paprastai tarp įmonės ir šio eksperto sudaroma sutartis dėl užduoties arba kitoks rašytinis susitarimas. Šios sutarties įvertinimas, siekiant suprasti vadovybės eksperto veiklą, gali padėti auditoriui nustatyti toliau pateiktų veiksnių tinkamumą auditoriaus tikslams:

- eksperto veiklos pobūdis, apimtis ir tikslai;
- atitinkamos vadovybės ir šio eksperto pareigų ir atsakomybės sritys;
- vadovybės ir eksperto bendravimo pobūdis, laikas ir apimtis, įskaitant visų ataskaitų, kurias privalo pateikti ekspertas, formą.

A47. Jei vadovybės ekspertas dirba įmonėje, mažai tikėtina, kad tarp jo ir šios įmonės bus pasirašyta tokio tipo sutartis. Tokiu atveju paklausimas ekspertui ar kitiems vadovybės nariams yra tinkamiausias būdas auditoriui gauti būtiną informaciją.

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

A48. Vertinant, ar vadovybės eksperto veiklos rezultatai yra tinkami tam tikro tvirtinimo audito įrodymai, galima atkreipti dėmesį į šiuos aspektus:

- eksperto pastebėjimų ar išvadų tinkamumas ir priimtinumai, 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 veikla apima reikšmingą pirminių duomenų naudojimą, šių duomenų tinkamumas, išsamumas ir tikslumas; ir
- jei eksperto veikla apima informacijos iš išorės informacijos šaltinio naudojimą, šios informacijos tinkamumas ir patikimumas.

*Įmonės parengta ir auditoriaus tikslams naudojama informacija (žr. 9 dalies a - b punktus)*

A49. Tam, kad auditorius galėtų surinkti patikimų audito įrodymų, informacija, kurią parengė įmonė ir kuri naudojama audito procedūroms atlikti, turi būti pakankamai detali, visapusiška 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, autorizavimo (teisių suteikimo)) testą, šio testo rezultatai bus mažiau patikimi, jei visuma, iš kurios bus parinkti atrankos elementai testui, yra nepilna.

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 įrodymus dėl tokios informacijos tikslumo ir išsamumo, atlikdamas informacijos parengimo ir palaikymo kontrolės priemonių testus. Tam tikrais atvejais auditorius gali priimti sprendimą, kad būtinos papildomos audito procedūros.

A51. Tam tikrais atvejais auditorius gali planuoti panaudoti informaciją, kurią parengė įmonė, kitiems audito tikslams. Pavyzdžiui, auditorius gali numatyti panaudoti įmonės veiklos

rodiklius analitinėms procedūroms arba pasinaudoti įmonės informacija, parengta stebėsenos tikslams, pavyzdžiui, vidaus auditoriaus išvadomis. 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, jei siekiama nustatyti reikšmingus išskrypimus.

**Duomenų atranka testui siekiant gauti audito įrodymų (žr. 10 dalį)**

A52. Efektyvus audito testas suteikia tiek tinkamų audito įrodymų, kad juos sujungus su kitais surinktais ar surinktinais audito įrodymais, jų pakaks auditoriaus tikslams pasiekti. Atrinkdamas elementus testui, auditorius turi įsitikinti informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, tinkamumu ir patikimumu, kaip reikalaujama 7 dalyje; kitas efektyvumo (pakankamumo) aspektas yra svarstymas, kuriuos elementus atrinkti testui. Atrinkdamas elementus testui, auditorius gali naudotis šiomis priemonėmis:

- a) visų elementų pasirinkimas (100 % atrankos elementų tikrinimas);
- b) tam tikrų elementų atranka; ir
- c) audito atranka.

Vienos ar kelių šių priemonių taikymas priklauso nuo konkrečių aplinkybių, pavyzdžiui, reikšmingo išskrypimo rizikos, susijusios su tvirtinimu, kurio testą ketinama atlikti, ir įvairių priemonių praktiniu taikymu ir veiksmingumu.

*Visų elementų pasirinkimas*

A53. Auditorius gali nuspręsti, kad būtina atlikti visos elementų, kurie sudaro sandorių grupę arba sąskaitų likučius, visumos (arba jos dalies) testus. 100 procentų atrankos elementų tikrinimas yra mažai tikėtinas atliekant kontrolės priemonių testus, tačiau, atliekant detaliuosius testus, jis yra dažnesnis. Rekomenduojama patikrinti 100 procentų atrankos elementų, jei, pavyzdžiui:

- visumą sudaro nedidelis didelės vertės elementų skaičius;
- gali iškilti reikšminga rizika, o kitomis priemonėmis negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų; arba
- dėl pasikartojančio skaičiavimo pobūdžio arba dėl kitų informacinės sistemos automatiškai atliekamų procesų 100 procentų atrankos elementų tikrinimas yra ekonomiškai efektyviausias.

*Tam tikrų elementų atranka*

A54. Auditorius gali nuspręsti atrinkti tam tikrus visumos elementus. Priimdamas tokį sprendimą, auditorius turi įvertinti savo supratimą apie įmonę, įvertintą reikšmingo išskrypimo riziką ir testuojamos visumos charakteristikas. Auditoriaus sprendimu atrenkant tam tikrus elementus gali kilti ne atrankos rizikos grėsmė. Atrinkti elementai gali būti tokie:

- *didelės vertės ar pagrindiniai elementai*. Auditorius gali priimti sprendimą atrinkti tam tikrus visumos elementus, kadangi jie yra didelės vertės arba išsiskiria kitomis

## PATVIRTINTI KITŲ TARPTAUTINIŲ AUDITO STANDARTŲ PAKEITIMAI

savybėmis, pavyzdžiui, elementai, kurie kelia įtarimų, yra neįprasti, 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 sandorių grupės arba sąskaitų likučių dalį;
- *elementai, kurie suteiks informacijos.* Auditorius gali patikrinti tuos elementus, kurie jam suteiks informacijos apie tokius dalykus kaip įmonės pobūdis arba sandorių pobūdis.

A55. Nors tam tikros sandorių grupės arba sąskaitų likučių atrankinis tikrinimas dažnai suteikia audito įrodymų, tačiau tai nėra audito atranka. Audito procedūrų, taikomų šiuo būdu atrinktiems atrankos elementams, rezultatai negali būti taikomi visai visumai; atitinkamai atrankinis tam tikrų 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 TAS.<sup>97</sup>

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

A57. Skirtingo pobūdžio arba iš skirtingų šaltinių surinkti audito įrodymai gali parodyti, kad tam tikras 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, atsakymai į paklausimus vadovybei, vidaus auditas ir pan. nesutampa vienas su kitu arba kai atsakymai į už valdymą atsakingiems asmenims pateiktus paklausimus, kurių tikslas – patvirtinti atsakymus į paklausimus vadovybei, neatitinka vadovybės atsakymų. 230-ajame TAS pateikti konkretūs dokumentavimo reikalavimai, kai auditorius nustatė informaciją, kuri neatitinka auditoriaus galutinės apibendrinančios išvados dėl reikšmingų dalykų.<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> 530-asis TAS „Audito atranka“.

<sup>98</sup> 230-asis 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 dalys, kuriose aptarti su jų turiniu susiję rašytiniai pareiškimai. Šis sąrašas nepakeičia pareigos atsižvelgti į TAS reikalavimus ir susijusią taikymo ir kitą aiškinamąją medžiagą.

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

**2 priedas**

(žr. A21 dalį)

**Pareiškimo laiško pavyzdys**

Toliau pateiktas pareiškimo laiškas apima rašytinius pareiškimus, numatytus šiame ir kituose TAS. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, kad 570-ojo TAS (persvarstyto)<sup>99</sup> reikalavimai 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.

(Įmonės rekvizitai)

(Auditoriui)

(Data)

Šis pareiškimo laiškas pateikiamas dėl Jūsų atliekamo įmonės ABC 20XX m. gruodžio 31 d.<sup>100</sup> 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 [įrašyti datą] audito užduoties sąlygose ir kurios yra susijusios su finansinių ataskaitų parengimu pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus; būtent ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai (arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“) pagal tuos standartus;
- ~~reikšmingi.~~ Metodai, duomenys ir reikšmingos prielaidos, taikomos apskaitiniams įverčiams nustatyti, ~~įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įverčius ir susiję atskleidimai~~ yra tinkami, kad būtų galima pripažinti, nustatyti ar atskleisti duomenis, kurie yra pagrįsti 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).

<sup>99</sup> 570-asis TAS (persvarstytas) „Veiklos tęstinumas“.

<sup>100</sup> Kai auditorius pateikia išvadą apie daugiau nei vieną laikotarpį, auditorius pakoreguoja datą taip, kad dokumentas apimtų visus laikotarpius, įtrauktus į auditoriaus išvadą.

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

...

### **Reikalavimai**

...

### **Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas**

13. Labai svarbu, kad auditorius įvertintų, ar pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus:

- a) finansinėse ataskaitose tinkamai atskleisti pasirinkti ir taikyti reikšmingi apskaitos metodai; Atlikdamas šį vertinimą, auditorius atsižvelgia į apskaitos metodų svarbą įmonei ir tai, ar jie buvo pateikti suprantamai (žr. A4 dalį);
- b) pasirinkti ir pritaikyti apskaitos metodai atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir yra tinkami;
- c) vadovybės nustatyti apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti;
- d) finansinėse ataskaitose pateikta informacija yra svarbi, patikima, palyginama ir suprantama. Atlikdamas šį vertinimą, auditorius atsižvelgia į tai, ar:
  - buvo įtraukta informacija, kuri turėjo būti įtraukta, ir ar ši informacija yra tinkamai klasifikuota, apibendrinta ar suskaidyta ir apibūdinta;
  - bendras finansinių ataskaitų pateikimas buvo pakeistas įtraukiant informaciją, kuri nėra aktuali arba kliudo tinkamai suprasti atskleistus dalykus (žr. A5 dalį);
- e) finansinių ataskaitų atskleidimai tinkami numatomiems vartotojams suprasti reikšmingų sandorių ir įvykių poveikį finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai (žr. A6 dalį);
- f) finansinėse ataskaitose vartojami tinkami terminai, įskaitant visų finansinių ataskaitų pavadinimus.



## 701-asis TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas 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, ~~kurie buvo įvertinti dideliu~~ kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumo lygis (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 auditorių sprendimai, susiję su finansinių ataskaitų sritimis, dėl kurių vadovybė priėmė reikšmingus sprendimus, įskaitant apskaitinius įverčius, ~~kurie buvo įvertinti dideliu~~ kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumo lygis (žr. 9 dalies b punktą).

- A71. Pagal 260-ąjį TAS (persvarstyta) reikalaujama, kad auditorius informuotų už valdymą atsakingus asmenis apie savo požiūrį į reikšmingus kokybinius įmonės apskaitos praktikos aspektus, įskaitant apskaitos metodus, apskaitinius įverčius ir finansinėse ataskaitose atskleidimus.<sup>101</sup> Daugeliu atveju tai susiję su svarbiais apskaitiniais įverčiais ir susijusiais atskleidimais, 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, ~~kurie buvo įvertinti dideliu~~ kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumo lygis (žr. 540-ąjį TAS (persvarstyta)<sup>102</sup>), kurie galėjo būti nelaikomi keliančiais reikšmingą riziką. Be visų kitų dalykų, tokie įverčiai labai priklauso nuo vadovybės sprendimo, todėl dažniausiai jie yra sudėtingiausios finansinių ataskaitų sritys, kurias turėtų vertinti tiek vadovybės, tiek ir 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 įmonės metodai neatitinka kitų jos ūkio šakoje veikiančių įmonių metodų.

<sup>101</sup> 260-asis TAS (persvarstytas), 16 dalies a punktas.

<sup>102</sup> Žr. 540-ojo TAS (persvarstyto) „Apskaitinių įverčių įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įverčius, ir susijusių atskleidimų auditas“ 160–174 dalis.

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

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

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

2018 m. spalio, autorių teisės priklauso International Federation of Accountants (IFAC). Visos teisės saugomos. Šį dokumentą galima atsisiųsti iš [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) asmeniniam ir nekomerciniam naudojimui (t.y. profesinėms rekomendacijoms ar tyrimams). Šį dokumentą galima išversti, atgaminti, saugoti, perduoti ar kitaip naudoti tik gavus raštišką leidimą.

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

Norėdami gauti informacijos apie autorių teises, prekių ženklus ir leidimus, eikite į „permissions“ arba susisiekite: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-377-0



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®**

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