

**Galutinis variantas**  
2019 m. gruodis

*315-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS  
(2019 M. PERSVARSTYTAS)*

---

**315-asis TAS (2019 m.  
persvarstytas)**

ir

**Atitinkami su 315-uoju TAS  
(2019 m. persvarstytu) susiję  
kitų tarptautinių standartų  
pakeitimai**

## Apie IAASB

Šį dokumentą parengė ir patvirtino Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (čia – *IAASB*, toliau šio TKVS tekste – TAUSV).

*IAASB* tikslas – tenkinti viešąjį interesą rengiant aukštos kokybės audito, užtikrinimo ir kitus susijusius standartus ir skatinant tarptautinių bei nacionalinių audito ir užtikrinimo standartų konvergenciją, taip didinant visame pasaulyje taikomos praktikos kokybę ir suderinamumą bei visuomenės pasitikėjimą pasauline audito ir kitų užtikrinimo paslaugų profesija.

*IAASB* kartu su Viešojo intereso priežiūros taryba, prižiūrinčia *IAASB* veiklą, ir *IAASB* konsultacine patariamąja grupe, kuri atstovauja visuomenės nuomonę dėl standartų ir gairių kūrimo, pagal bendrą standartų rengimo procesą rengia audito ir užtikrinimo standartus bei gaires, kuriuos gali naudoti buhalteriai profesionalai. Tarptautinė buhalterių federacija (čia – *IFAC*, toliau šio TKVS tekste – *TBF*) remia struktūras ir procesus, kurie yra *IAASB* veiklos pagrindas.

Informaciją apie autorių teises, prekių ženklus ir leidimus rasite [201 puslapyje](#).

ISA.

2 puslapis iš

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

## TURINYS

---

Puslapis

315-asis TAS (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“ .....	4
Atitinkami susiję kitų tarptautinių standartų pakeitimai.....	120

---

## 315-ASIS TARPTAUTINIS AUDITO STANDARTAS (2019 M. PERSVARSTYTAS)

### REIŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS NUSTATYMAS IR ĮVERTINIMAS

(Galiauja 2021 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių  
laikotarpių finansinių ataskaitų auditui)

#### TURINYS

	Dalis
<b>Įžanga</b>	
Šio TAS taikymo sritis .....	1
Šio TAS pagrindinės koncepcijos .....	2
Apimties keičiamumas .....	9
Įsigaliojimo data .....	10
<b>Tikslas</b> .....	11
<b>Apibrėžtys</b> .....	12
<b>Reikalavimai</b> .....	
Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla .....	13–18
Subjekto ir jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas .....	19–27
Reiškmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas .....	28–37
Dokumentavimas .....	38
<b>Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga</b>	
Apibrėžtys .....	A1–A10
Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla .....	A11–A47
Subjekto, jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas .....	A48–A183
Reiškmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas .....	A184–A236
Dokumentavimas .....	A237–A241

- 1 priedas. Svarstymai, siekiant suprasti subjektą ir jo aplinką
  - 2 priedas. Įgimtos rizikos veiksnių supratimas
  - 3 priedas. Subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas
  - 4 priedas. Svarstymai, siekiant suprasti subjekto vidaus audito funkciją
  - 5 priedas. Svarstymai, siekiant suprasti informacines technologijas (IT)
  - 6 priedas. Svarstymai, siekiant suprasti bendrąsias IT kontrolės priemones
- 

315-asis tarptautinis audito standartas (TAS) (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“ turėtų būti skaitomas kartu su 200-uoju TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

315-asis TAS (2019 m. persvarstytas) buvo patvirtintas Viešojo intereso priežiūros tarybos (angl. *Public Interest Oversight Board, PIOB*), kuri padarė išvadą, kad rengiant standartą buvo laikomasi reikiamo proceso ir tinkamai atsižvelgiant į viešąjį interesą.

## Įžanga

### Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) nagrinėjama auditoriaus pareiga nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinėse ataskaitose.

### Šio TAS pagrindinės koncepcijos

2. 200-ajame TAS nagrinėjami bendrieji auditoriaus tikslai, kurių jis siekia atlikdamas finansinių ataskaitų auditą<sup>1</sup>, įskaitant pakankamų tinkamų audito įrodymų, reikalingų sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio<sup>2</sup>, rinkimą. Audito rizika yra reikšmingo iškraipymo ir neaptikimo rizikos veiksmių išraiška<sup>3</sup>. 200-ajame TAS paaiškinta, kad reikšmingo iškraipymo rizika gali egzistuoti dviem lygmenimis<sup>4</sup>: visų finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleidžiamą informaciją lygmeniu.
3. Pagal 200-ąjį TAS reikalaujama, kad auditorius, planuodamas ir atlikdamas auditą, priimtų profesinį sprendimą, o auditą planuotų ir atliktų, laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos<sup>5</sup>.
4. Rizika finansinių ataskaitų lygmeniu plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. Reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu sudaro dvi dalys – įgimta rizika ir kontrolės rizika:
  - įgimta rizika apibūdinama kaip tvirtinimo apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumas iškraipymui, kuris gali būti reikšmingas pats savaime arba kartu su kitais iškraipymais, prieš atsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones;
  - kontrolės rizika apibūdinama kaip rizika, kad subjekto vidaus kontrolės sistema laiku neužkirs kelio iškraipymui arba nenustatys ir neištaisys iškraipymo, kuris galėjo atsirasti tvirtinime apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją ir kuris galėjo būti reikšmingas pats savaime arba kartu su kitais iškraipymais.
5. 200-ajame TAS paaiškinta, kad reikšmingo iškraipymo rizika įvertinama tvirtinimų lygmeniu, siekiant nustatyti tolesnių audito procedūrų, reikalingų pakankamiems tinkamiems audito įrodymams surinkti, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį<sup>6</sup>. Pagal šį TAS, nustatytai reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu įgimtą riziką ir kontrolės riziką būtina įvertinti atskirai. Kaip paaiškinta 200-ajame TAS, įgimta rizika vieno tvirtinimų ir susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos atžvilgiu gali būti didesnė negu kitų. Įgimtos rizikos kintamumo laipsnis šiame TAS vadinamas „įgimtos rizikos spektru“.

<sup>1</sup> 200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“

<sup>2</sup> 200-ojo TAS 17 dalis

<sup>3</sup> 200-ojo TAS 13 dalies c punktas

<sup>4</sup> 200-ojo TAS A36 dalis

<sup>5</sup> 200-ojo TAS 15–16 dalys

<sup>6</sup> 200-ojo TAS A43a dalis ir 330-ojo TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“ 6 dalis.

6. Auditoriaus nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika apima riziką dėl klaidos ir riziką dėl apgaulės. Nors abiejų rūšių rizika nagrinėjama šiame TAS, apgaulė yra tokia reikšminga, kad į 240-ąjį TAS<sup>7</sup> buvo įtraukti papildomi reikalavimai ir gairės dėl rizikos įvertinimo procedūrų ir susijusios veiklos, siekiant surinkti informacijos, naudojamos nustatant, įvertinant ir reaguojant į reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.
7. Auditoriaus atliekamo rizikos nustatymo ir įvertinimo procesas yra iteracinis ir dinamiškas. Auditoriaus supratimas apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą yra neatsiejamas nuo reikalavimų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką koncepcijų. Siekdamas suprasti pagal šį TAS reikalaujamus dalykus, auditorius gali nustatyti pradinis lūkesčius dėl rizikos ir juos toliau tikslinti rizikos nustatymo ir įvertinimo proceso metu. Be to, pagal šį TAS ir 330-ąjį TAS reikalaujama, kad auditorius peržiūrėtų rizikos įvertinimus ir keistų tolesnius bendruosius atsakus ir tolesnes audito procedūras remdamasis audito įrodymais, surinktais atliekant tolesnes audito procedūras pagal 330-ąjį TAS, arba gavęs naujos informacijos.
8. Pagal 330-ąjį TAS reikalaujama, kad auditorius parengtų ir įgyvendintų bendruosius atsakus į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu<sup>8</sup>. 330-ajame TAS taip pat paaiškinta, kad auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos finansinių ataskaitų lygmeniu įvertinimui ir auditoriaus bendriesiems atsakams įtaką daro tai, kaip auditorius supranta kontrolės aplinką. Pagal 330-ąjį TAS taip pat reikalaujama, kad auditorius parengtų ir atliktų tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis yra grindžiami įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir yra jai pritaikyti<sup>9</sup>.

#### Apimties keičiamumas

9. 200-jame TAS nurodyta, kad kai kurie TAS apima apimties keičiamumo nuostatas, iliustruojančias reikalavimų taikymą visiems subjektams, nepaisant to, ar jų pobūdis ir aplinkybės yra mažiau ar daugiau sudėtingos<sup>10</sup>. Šis TAS taikomas visų subjektų auditui, neatsižvelgiant į jų dydį ar sudėtingumą, todėl taikomoji medžiaga apima konkrečius aspektus, susijusius su mažiau ar daugiau sudėtingais subjektais (jeigu tai taikoma). Nors subjekto dydis gali būti jo sudėtingumo požymiu, kai kurie mažesni subjektai gali būti sudėtingi, o kai kurie didesni subjektai gali būti mažiau sudėtingi.

### Įsigaliojimo data

10. Šis TAS galioja 2021 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui.

### Tikslas

11. Auditoriaus tikslas – nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu, taip suteikiant pagrindą parengti ir įgyvendinti atsakus į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką.

<sup>7</sup> 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“

<sup>8</sup> 330-ojo TAS 5 dalis

<sup>9</sup> 330-ojo TAS 6 dalis

<sup>10</sup> 200-ojo TAS A65a dalis

## Apibrėžtys

12. Tarptautiniuose audito standartuose terminai vartojami toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

- a) *tvirtinimai* – aiškūs ar kitokio pobūdžio pareiškimai, kurie susiję su pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir informacijos atskleidimu finansinėse ataskaitose ir kurie būdingi vadovybei, pareiškiančiai, kad finansinės ataskaitos parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Auditorius naudoja tvirtinimus, norėdamas įvertinti galimus skirtingų rūšių iškraipymus, kurie gali atsirasti nustatant, įvertinant ir reaguojant į reikšmingo iškraipymo riziką (žr. A1 dalį);
- b) *verslo rizika* – rizika, kuri kyla dėl reikšmingų sąlygų, įvykių, aplinkybių, veiksmų ar neveikimo, galinčių pakenkti subjekto gebėjimui pasiekti savo tikslus ir įgyvendinti savo strategijas, arba rizika, kuri kyla dėl nustatytų netinkamų tikslų ir strategijų;
- c) *kontrolės priemonės* – subjekto nustatytos politikos arba procedūros, skirtos pasiekti vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų kontrolės tikslus. Šiame kontekste (žr. A2–A5 dalis):
  - (i) politikos – tai pareiškimai apie tai, kas turėtų arba neturėtų būti padaryta subjekte vykdant kontrolę. Tokie pareiškimai gali būti įforminti dokumentais, aiškiai įvardyti komunikacijoje arba numanomi dėl atliekamų veiksmų ir priimamų sprendimų;
  - (ii) procedūros – tai politikų įdiegimo veiksmai;
- d) *bendrosios informacinių technologijų (IT) kontrolės priemonės* – subjekto IT procesų, kuriais užtikrinamas nuolatinis ir tinkamas IT aplinkos veikimas, kontrolės priemonės, įskaitant nuolatinį efektyvų informacijos apdorojimo kontrolės priemonių veikimą ir subjekto informacinės sistemos informacijos vientisumą (t. y. informacijos išsamumą, tikslumą ir pagrįstumą). Taip pat žr. apibrėžtį „IT aplinka“;
- e) *informacijos apdorojimo kontrolės priemonės* – kontrolės priemonės, kurios susijusios su informacijos apdorojimu IT taikomose programose arba rankiniu būdu subjekto informacinėje sistemoje ir kuriomis siekiama tiesiogiai reaguoti į informacijos vientisumui kylančią riziką (t. y. ūkinių operacijų ir kitos informacijos išsamumas, tikslumas ir pagrįstumas) (žr. A6 dalį);
- f) *įgimtos rizikos veiksniai* – tai ypatybės, būdingos įvykiams arba sąlygoms, veikiantiems tvirtinimo apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumą iškraipymui dėl apgaulės ar klaidos, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones. Tai gali būti kokybiniai arba kiekybiniai veiksniai, kuriems būdingas sudėtingumas, subjektyvumas, kintamumas, neapibrėžtumas arba jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių<sup>11</sup>, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai (žr. A7–A8 dalis);
- g) *IT aplinka* – IT taikomosios programos ir susijusi IT infrastruktūra, taip pat IT procesai ir šiuose procesuose dalyvaujantys darbuotojai, kuriuos subjektas pasitelkia verslo veiklai vykdyti ir verslo strategijoms įgyvendinti. Šio TAS tikslais:

<sup>11</sup> 240-ojo TAS A24–A27 dalys



- i) IT taikomoji programa – tai programa arba rinkinys programų, kurios naudojamos inicijuoti, apdoroti ir įrašyti ūkinės operacijas arba informaciją ir jas pateikti ataskaitose; IT taikomosios programos apima duomenų saugyklas ir ataskaitų rengyklas (angl. *report writers*);
  - ii) IT infrastruktūrą sudaro tinklas, operacinės sistemos ir duomenų bazės bei su jais susijusi techninė ir programinė įranga;
  - iii) IT procesai yra subjekto procesai, skirti valdyti prieigą prie IT aplinkos, valdyti programų arba IT aplinkos pakeitimus ir valdyti IT operacijas;
- h) *svarbūs tvirtinimai* – tvirtinimas apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją yra svarbus, jei jam nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika. Tai, ar tvirtinimas yra svarbus, nustatoma prieš atsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones (t. y. įgimtą riziką) (žr. A9 dalį);
- i) *su IT naudojimu susijusi rizika* – informacijos apdorojimo kontrolės priemonių jautrumas neefektyviai parengtoms ar taikomoms kontrolės priemonėms arba subjekto informacinės sistemos informacijos vientisumui kylančiai rizikai (t. y. ūkinių operacijų ir kitos informacijos išsamumas, tikslumas ir pagrįstumas) neefektyviai taikomų kontrolės priemonių (žr. „IT aplinka“);
- j) *rizikos įvertinimo procedūros* – audito procedūros, parengtos ir atliekamos, siekiant nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar dėl klaidos riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu;
- k) *reikšminga ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija* – ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija, susiję su vienu ar daugiau svarbių tvirtinimų;
- l) *reikšminga rizika* – nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika (žr. A10 dalį):
- i) kai įgimtos rizikos įvertinimas yra artimas įgimtos rizikos spektro viršutinei ribai atsižvelgiant į tai, kiek įgimtos rizikos veiksniai kartu veikia tikimybę, kad iškraipymas atsiras, ir galimo iškraipymo mastą, jei toks iškraipymas atsirastų; arba
  - ii) kuri pagal kitų TAS reikalavimus<sup>12</sup> turi būti laikoma reikšminga rizika;
- m) *vidaus kontrolės sistema* – tai už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų sukurta, įdiegta ir taikoma sistema, siekiant suteikti pakankamą užtikrinimą, kad bus pasiekti subjekto tikslai dėl finansinės atskaitomybės patikimumo, veiksmų efektyvumo ir veiksmingumo, taip pat taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų laikymosi. Remiantis TAS, vidaus kontrolės sistemą sudaro penki tarpusavyje susiję komponentai:
- i) kontrolės aplinka;
  - ii) subjekto rizikos įvertinimo procesas;
  - iii) subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas;
  - iv) informacinė sistema ir komunikacija; ir

<sup>12</sup> 240-ojo TAS 27 dalis ir 550-ojo TAS „Susijusios šalys“ 18 dalis

- v) kontrolės veiksmai.

## Reikalavimai

### Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla

13. Auditorius turi parengti ir atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kad surinktų audito įrodymų, tinkamai pagrindžiančių (žr. A11–A18 dalis):
- reikšmingo iškreipimo rizikos dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu nustatymą ir įvertinimą; ir
  - tolesnių audito procedūrų parengimą pagal 330-ąjį TAS.
- Auditorius turi parengti ir atlikti rizikos įvertinimo procedūras taip, kad jos nebūtų orientuotos į audito įrodymų, kurie gali būti patvirtinantys, rinkimą arba audito įrodymų, kurie gali būti priešaringi, atmetimą (žr. A14 dalį).
14. Rizikos įvertinimo procedūros turi apimti (žr. A19–A21 dalis):
- paklausimus subjekto vadovybei ir kitiems atitinkamiems subjekto asmenims, įskaitant vidaus audito funkciją atliekančius asmenis (jeigu tokia funkcija yra) (žr. A22–A26 dalis);
  - analitines procedūras (žr. A27–A31 dalis);
  - stebėjimą ir tikrinimą (žr. A32–A36 dalis).

### Informacija iš kitų šaltinių

15. Auditorius, norėdamas surinkti audito įrodymų pagal 13 dalį, turi apsvarstyti informaciją, kuri gauta (žr. A37–A38 dalis):
- atlikus auditoriaus procedūras, susijusias su santykių su klientu arba audito užduoties prisiėmimu ar tęsimu; ir
  - iš kitų užduočių, kurias subjektui atliko užduoties partneris (jei taikoma).
16. Jeigu auditorius ketina naudoti informaciją iš ankstesnio darbo su subjektu ir ankstesnių auditų procedūrų, jis turi įvertinti, ar tokia informacija išlieka svarbi ir patikima kaip audito įrodymas dabartinio audito metu (žr. A39–A41 dalis).

### Aptarimas užduoties grupėje

17. Užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai turi aptarti taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto finansinių ataskaitų jautrumą reikšmingiems iškreipymams (žr. A42–A47 dalis).
18. Jeigu yra užduoties grupės narių, kurie nedalyvauja užduoties grupės aptarime, užduoties partneris turi nustatyti, kurie dalykai turi būti komunikuojami šiems nariams.

**Subjekto ir jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas** (žr. A48–A49 dalis)

*Subjekto ir jo aplinkos bei taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos supratimas* (žr. A50–A55 dalis)

19. Auditorius turi atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kad galėtų suprasti:
- a) šiuos subjekto ir jo aplinkos aspektus:
    - i) subjekto organizacinę struktūrą, nuosavybės formą ir valdyseną bei jo verslo modelį, įskaitant tai, kiek verslo modelyje numatytas IT naudojimas (žr. A56–A67 dalis);
    - ii) veiklos sritį, priežiūros ir kitus išorės veiksnius (žr. A68–A73 dalis); ir
    - iii) subjekto naudojamas finansinių rezultatų vertinimo vidaus ir išorės priemonės (žr. A74–A81 dalis);
  - b) taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto apskaitos politiką bei jos keitimo priežastis (žr. A82–A84 dalis); ir
  - c) kaip ir kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui, kai finansinės ataskaitos rengiamos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, remiantis supratimu apie a ir b punktuose nurodytus dalykus (žr. A85–A89 dalis).
20. Auditorius turi įvertinti, ar subjekto apskaitos politika yra tinkama ir atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

*Subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų supratimas* (žr. A90–A95 dalis)

Kontrolės aplinka, subjekto rizikos įvertinimo procesas ir subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėseną (žr. A96–A98 dalis).

Kontrolės aplinka

21. Auditorius turi suprasti kontrolės aplinką, susijusią su finansinių ataskaitų rengimu, atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir tuo metu (žr. A99–A100 dalis):	
<p>a) suprasdamas kontrolės priemones, procesus ir struktūras, kurie apima tokius dalykus (žr. A101–A102 dalis):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i) kaip vadovybė vykdo priežiūros pareigas, pvz., subjekto kultūrą ir vadovybės įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi;</li> <li>ii) už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumą ir jų vykdomą subjekto vidaus kontrolės sistemos priežiūrą, kai už valdymą atsakingi asmenys yra kiti nei vadovybė;</li> <li>iii) kaip subjektas priskiria viršenybę ir atsakomybę;</li> <li>iv) kaip subjektas pritraukia, ugdo ir išlaiko kompetentingus asmenis; ir</li> </ol>	<p>ir</p> <p>b) įvertindamas, ar (žr. A103–A108 dalis):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i) vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, sukūrė ir puoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą;</li> <li>ii) kontrolės aplinka suteikia tinkamą pagrindą kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą; ir</li> </ol>

v) kaip subjektas užtikrina, kad asmenys būtų atskaitingi už savo pareigų įgyvendinimą siekiant vidaus kontrolės sistemos tikslų;	iii) kontrolės aplinkoje nustatyti kontrolės trūkumai nekenkia kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams.
---	---

## Subjekto rizikos įvertinimo procesas

22. Auditorius turi suprasti subjekto rizikos įvertinimo procesą, susijusį su finansinių ataskaitų rengimu, atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir tuo metu:	
a) suprasdamas subjekto procesą, skirtą (žr. A109–A110 dalis): i) nustatyti verslo riziką, susijusią su finansinės atskaitomybės tikslais (žr. A62 dalį); ii) įvertinti tokios rizikos reikšmingumą, įskaitant jos atsiradimo tikimybę; ir iii) reaguoti į tokią riziką;	ir b) įvertindamas, ar subjekto rizikos įvertinimo procesas yra tinkamas pagal subjekto aplinkybes atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą (žr. A111–A113 dalis).

23. Jeigu auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nenustatė, jis turi:

- a) nustatyti, ar tai yra tokios rūšies rizika, kuri, kaip auditorius galėtų tikėtis, turėtų būti nustatyta subjekto rizikos įvertinimo proceso metu, ir, jeigu taip, suprasti, kodėl tokia reikšmingo iškraipymo rizika nebuvo nustatyta subjekto rizikos įvertinimo proceso metu; ir
- b) apsvarstyti poveikį 22 dalies b punkte nurodytam auditoriaus atliekamam įvertinimui.

## Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas

24. Auditorius turi suprasti vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, susijusį su finansinių ataskaitų rengimu, atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir tuo metu (žr. A114–A115 dalis):	
a) suprasdamas tokius subjekto proceso aspektus, kurie apima: i) nuolatinius ir atskirus kontrolės priemonių veiksmingumo stebėsenos vertinimus, kontrolės trūkumų nustatymą ir nustatytų kontrolės trūkumų taisymą (žr. A116–A117 dalis); ir ii) subjekto vidaus audito funkciją (jei tokia yra), įskaitant jos pobūdį, pareigas ir veiksmus (žr. A118 dalį); b) suprasdamas informacijos šaltinius, naudojamus subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, ir pagrindą, kuriuo remdamasi vadovybė tokią informaciją laiko pakankamai patikima tam tikslui (žr. A119–A120 dalis);	ir c) įvertindamas, ar subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas yra tinkamas pagal subjekto aplinkybes atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą (žr. A121–A122 dalis).

Informacinė sistema ir komunikacija bei kontrolės veiksmai (žr. A123–A130 dalis)

Informacinė sistema ir komunikacija

25. Auditorius turi suprasti subjekto informacinę sistemą ir komunikaciją, susijusias su finansinių ataskaitų rengimu, atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir tuo metu (žr. A131 dalį):	
<p>a) suprasdamas subjekto informacijos apdorojimo veiklą, įskaitant jo duomenis ir informaciją, tokiai veiklai naudojamus išteklius ir politikas, kuriose apibūdinami su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija susiję šie dalykai (žr. A132–A143 dalis):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) kaip informacija perduodama subjekto informacinėje sistemoje, įskaitant kaip: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. inicijuojamos ūkinės operacijos ir kaip informacija apie jas registruojama, apdorojama, koreguojama (jei būtina), įtraukiama į didžiąją knygą ir pateikiama finansinėse ataskaitose; ir</li> <li>b. informacija apie įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkines operacijas, fiksuojama, apdorojama ir atskleidžiama finansinėse ataskaitose;</li> </ul> </li> <li>ii) apskaitos įrašai, specifinės finansinių ataskaitų sąskaitos ir kiti pagrindžiantys įrašai, susiję su informacijos perdavimu informacinėje sistemoje;</li> <li>iii) finansinės atskaitomybės procesas, kuriuo remiantis rengiamos subjekto finansinės ataskaitos, įskaitant atskleidžiamą informaciją; ir</li> <li>iv) subjekto ištekliai, įskaitant IT aplinką, susiję su pirmiau a punkto i–iii papunkčiuose nurodytais dalykais;</li> </ul> <p>b) suprasdamas, kaip subjektas komunikuoja reikšmingus dalykus, kurie praverčia rengiant finansines ataskaitas ir kurie susiję su ataskaitų rengimo pareigomis informacinėje sistemoje ir kituose vidaus kontrolės sistemos komponentuose (žr. A144–A145 dalis):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) asmenims subjekto viduje, įskaitant tai, kaip komunikuojama apie finansinių ataskaitų rengimo vaidmenis ir pareigas;</li> <li>ii) vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims; ir</li> <li>iii) išorės šalims, pvz., priežiūros institucijoms;</li> </ul>	<p>ir</p> <p>c) įvertindamas, ar subjekto informacinė sistema ir komunikacija tinkamai padeda rengiant subjekto finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. A146 dalį).</p>

## Kontrolės veiksmai

26. Auditorius turi suprasti kontrolės veiksmų komponentus atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir tuo metu (žr. A147–A157 dalis):	
<p>a) kontrolės veiksmų komponente nustatydamas šias kontrolės priemones, skirtas reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu:</p> <p>i) kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, kuri nustatoma kaip reikšminga rizika (žr. A158–A159 dalis);</p> <p>ii) apskaitos įrašų, įskaitant nestandartinius apskaitos įrašus, skirtus nepasikartojančioms, neįprastoms ūkinėms operacijoms ar koregavimams registruoti, kontrolės priemones (žr. A160–A161 dalis);</p> <p>iii) kontrolės priemones, kurių veikimo efektyvumo testus auditorius planuoja atlikti, kad nustatytų pagrindinių testų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, ir kurios apima kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų neįmanoma surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (žr. A162–A164 dalis); ir</p> <p>iv) kitas kontrolės priemones, kurios, auditoriaus manymu, yra tinkamos pasiekti 13 dalyje nurodytus tikslus, susijusius su rizika tvirtinimų lygmeniu, remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu (žr. A165 dalį);</p> <p>b) nustatydamas IT taikomąsias programas ir kitus subjekto IT aplinkos aspektus, kuriems kyla rizika dėl IT naudojimo, remdamasis a punkte nurodytomis kontrolės priemonėmis (žr. A166–A172 dalis);</p> <p>c) tokioms IT taikomosioms programoms ir kitiems subjekto IT aplinkos aspektams, nurodytiems b punkte, nustatydamas (žr. A173–A174 dalis):</p> <p>i) susijusią riziką, kylančią dėl IT naudojimo; ir</p> <p>ii) subjekto bendrąsias IT kontrolės priemones, skirtas reaguoti į tokią riziką;</p>	<p>ir</p> <p>d) kiekvienai kontrolės priemonei, nurodytai a punkte arba c punkto ii papunktyje (žr. A175–A181 dalis):</p> <p>i) įvertindamas, ar kontrolės priemonė parengta efektyviai ir reaguoja į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu arba parengta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms; ir</p> <p>ii) nustatydamas, ar kontrolės priemonė buvo įdiegta, ne tik pateikdamas paklausimus subjekto darbuotojams, bet ir atlikdamas papildomas procedūras</p>

*Kontrolės priemonių trūkumai subjekto vidaus kontrolės sistemoje*

27. Auditorius, remdamasis savo atliktu kiekvieno subjekto vidaus kontrolės sistemos komponento įvertinimu, turi nustatyti, ar buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (žr. A182–A183 dalis).

## **Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas (žr. A184–A185 dalis)**

### *Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas*

28. Auditorius turi nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką ir įsitikinti, ar ji yra (žr. A186–A192 dalis):
- finansinių ataskaitų lygmeniu (žr. A193–A200 dalis); arba
  - ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos lygmeniu (žr. A201 dalį).
29. Auditorius turi nustatyti svarbius tvirtinimus ir su jais susijusias reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją (žr. A202–A204 dalis).

### *Reikšmingo iškraipymo rizikos finansinių ataskaitų lygmeniu įvertinimas*

30. Nustatęs reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, auditorius turi įvertinti šią riziką ir (žr. A193–A200 dalis):
- nustatyti, ar tokia rizika turi įtakos rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu; ir
  - įvertinti jos paplitimo poveikio finansinėms ataskaitoms pobūdį ir apimtį.

### *Reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu*

Įgimtos rizikos įvertinimas (žr. A205–A217 dalis)

31. Nustatęs reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu auditorius, įvertindamas iškraipymo tikimybę ir mastą, turi įvertinti įgimtą riziką. Tai atlikdamas auditorius turi atsižvelgti į tai, kaip ir kiek:
- įgimtos rizikos veiksniai veikia svarbių tvirtinimų jautrumą iškraipymui; ir
  - reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu veikia įgimtos rizikos įvertinimą, siekiant nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu (žr. A215–A216 dalis).
32. Auditorius turi nustatyti, ar kuri nors įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika yra reikšminga rizika (žr. A218–A221 dalis).
33. Auditorius turi nustatyti, ar pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl reikšmingos iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu galima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (žr. A222–A225 dalis).

### *Kontrolės rizikos įvertinimas*

34. Jei auditorius planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testą, jis turi įvertinti kontrolės riziką. Jei auditorius neplanuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testo, auditoriaus atliekamas kontrolės rizikos įvertinimas turi būti toks, kad reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas būtų toks pat kaip ir įgimtos rizikos įvertinimas (žr. A226–A229 dalis).

### *Audito įrodymų, surinktų atliekant rizikos įvertinimo procedūras, įvertinimas*

35. Auditorius turi įvertinti, ar atliekant rizikos įvertinimo procedūras surinkti audito įrodymai tinkamai pagrindžia reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Jeigu nėra, auditorius turi atlikti papildomas rizikos įvertinimo procedūras, kol surinks audito įrodymų, suteikiančių tokį pagrindą. Auditorius, nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, turi atsižvelgti į visus atliekant

rizikos įvertinimo procedūras surinktus audito įrodymus, patvirtinančius vadovybės tvirtinimus arba jiems prieštaraujančius (žr. A230–A232 dalis).

*Ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija, kurie nėra reikšmingi, tačiau svarbūs*

36. Jeigu auditorius nustatė, kad svarbios ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ar atskleidžiama informacija nėra reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ar atskleidžiama informacija, auditorius turi įvertinti, ar toks jo nustatymas tebėra tinkamas (žr. A233–A235 dalis).

*Rizikos įvertinimo peržiūra*

37. Jeigu auditorius sužino naujos informacijos, kuri neatitinka audito įrodymų, kuriais auditorius iš pradžių grindė reikšmingos iškraipymo rizikos nustatymą ar įvertinimą, auditorius turi peržiūrėti tokį nustatymą ar įvertinimą (žr. A236 dalį).

## **Dokumentavimas**

38. Auditorius į audito dokumentus turi įtraukti<sup>13</sup> (žr. A237–A241 dalis):

- a) užduoties grupėje vykusius aptarimus ir priimtus reikšmingus sprendimus;
- b) pagrindinius auditoriaus suprastus aspektus pagal 19, 21, 22, 24 ir 25 dalis, informacijos, kuria auditorius grindė savo supratimą, šaltinius, atliktas rizikos įvertinimo procedūras;
- c) įvertintų nustatytų kontrolės priemonių parengimą ir įsitikintų, ar šios kontrolės priemonės buvo įdiegtos pagal 26 dalies reikalavimus; ir
- d) nustatytą ir įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu, įskaitant reikšmingą riziką ir riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, taip pat priimtų reikšmingų sprendimų pagrindimą.

## **Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga**

**Apibrėžtys** (žr. 12 dalį)

*Tvirtinimai* (žr. 12 dalies a punktą)

A1. Skirtingų kategorijų tvirtinimus auditoriai naudoja, siekdami apsvarstyti įvairių tipų galimus iškraipymus, kurie gali atsirasti nustatant, įvertinant ar reaguojant į reikšmingo iškraipymo riziką. Šių tvirtinimų kategorijų pavyzdžiai apibūdinti A190 dalyje. Tvirtinimai skiriasi nuo pagal 580-ąjį TAS<sup>14</sup> reikalaujamų rašytinių pareiškimų, skirtų patvirtinti tam tikrus dalykus arba pagrįsti kitus audito įrodymus.

*Kontrolės priemonės* (žr. 12 dalies c punktą)

<sup>13</sup> 230-ojo TAS „Audito dokumentavimas“ 8–11 ir A6–A7 dalys

<sup>14</sup> 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“



- A2. Kontrolės priemonės yra integruotos į vidinės kontrolės sistemos komponentus.
- A3. Politikas įgyvendina subjekto darbuotojai imdamiesi veiksmų arba susilaikydami nuo veiksmų, prieštaraujančių tokioms politikoms.
- A4. Įpareigojimas vykdyti procedūras gali būti įforminamas dokumentais arba kitomis komunikacijos priemonėmis, kurias naudoja vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys, arba gali būti įtvirtinamas elgesiu, kuris yra ne privalomas, bet veikiau sąlygojamas subjekto puoselėjamos kultūros. Procedūros gali būti įtvirtinamos veiksmais, kuriuos galima atlikti naudojantis subjekto IT taikomosiomis programomis arba kitais subjekto IT aplinkos aspektais.
- A5. Kontrolės priemonės gali būti tiesioginės arba netiesioginės. Tiesioginės kontrolės priemonės yra tokios kontrolės priemonės, kuriomis pakankamai tiksliai reaguojama į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu. Tiesioginės kontrolės priemonės veikia palaikomos netiesioginių kontrolės priemonių.

*Informacijos apdorojimo kontrolės priemonės (žr. 12 dalies e punktą)*

- A6. Rizika informacijos vientisumui kyla dėl jautrumo neefektyviam subjekto informacijos politikų įdiegimui, t. y. politikų, apibrėžiančių informacijos perdavimo, registravimo ir ataskaitų rengimo procesus subjekto informacinėje sistemoje. Informacijos apdorojimo kontrolės priemonės yra procedūros, kuriomis remiantis efektyviai įdiegiamos subjekto informacijos politikos. Informacijos apdorojimo kontrolės priemonės gali būti automatizuotos (t. y. integruotos į IT taikomas programas) arba rankinės (pvz., informacijos įvedimo ir generavimo kontrolės priemonės). Jos gali veikti palaikomos kitų kontrolės priemonių, įskaitant kitas informacijos apdorojimo kontrolės priemones arba bendrąsias IT kontrolės priemones.

*Įgimtos rizikos veiksniai (žr. 12 dalies f punktą)*

**2 priede** pateikiami tolesni svarstymai, susiję su įgimtos rizikos veiksnių supratimu.

- A7. Įgimtos rizikos veiksniai gali būti kokybiniai arba kiekybiniai ir veikti tvirtinimų jautrumą iškraipymui. Kokybiniai įgimtos rizikos veiksniai, susiję su informacijos, kurią reikalaujama parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, yra šie:
- sudėtingumas;
  - subjektyvumas;
  - kintamumas;
  - neapibrėžtumas; arba
  - jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių, jeigu jie veikia įgimtą riziką.

A8. Kiti įgimtos rizikos veiksniai, kurie veikia tvirtinimo apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumą iškraipymui, gali būti:

- kiekybinis arba kokybinis ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumas; arba
- straipsnių, kurie turi būti parodyti ūkinių operacijų grupėje ar atskiroje sąskaitoje, nurodant jos likutį, arba kurie turi būti atskleisti, dydis arba nevienodumas.

*Svarbūs tvirtinimai* (žr. 12 dalies h punktą)

A9. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti susijusi su daugiau nei vienu tvirtinimu. Tokiu atveju visi tvirtinimai, su kuriais tokia rizika yra susijusi, yra svarbūs tvirtinimai. Jeigu tvirtinimui nenustatoma reikšmingo iškraipymo rizika, jis nelaikomas svarbiu tvirtinimu.

*Reikšminga rizika* (žr. 12 dalies l punktą)

A10. Reikšmingumą galima apibūdinti kaip santykinę dalyko svarbą. Jį auditorius vertina atsižvelgdamas į kontekstą, kuriame dalykas yra svarstomas. Įgimtos rizikos atveju, reikšmingumas gali būti vertinamas atsižvelgiant į tai, kaip ir kiek įgimtos rizikos veiksniai paveiktų iškraipymo atsiradimo tikimybę ir tokio galimo iškraipymo (jei jis atsirastų) mastą kaip derinį.

**Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla** (žr. 13–18 dalis)

A11. Reikšmingo iškraipymo rizika, kurią reikia nustatyti ir įvertinti, apima riziką tiek dėl apgaulės, tiek dėl klaidos, ir abiejų rūšių rizika patenka į šio TAS taikymo sritį. Tačiau apgaulė yra tokia reikšminga, kad į 240-ąjį TAS buvo įtraukti papildomi reikalavimai ir gairės dėl rizikos įvertinimo procedūrų ir susijusios veiklos, siekiant surinkti informacijos, naudojamos nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės<sup>15</sup>. Be to, toliau šiuose TAS pateikti tolesni reikalavimai ir gairės, kaip nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su konkrečiais dalykais ir aplinkybėmis:

- 540-ajame TAS (persvarstytame)<sup>16</sup> dėl apskaitinių įverčių;
- 550-ajame TAS<sup>22</sup> dėl susijusių šalių santykių ir ūkinių operacijų;
- 570-ajame TAS (persvarstytame)<sup>17</sup> dėl veiklos tęstinumo; ir
- 600-ajame TAS<sup>18</sup> dėl grupės finansinių ataskaitų.

A12. Siekiant kritiškai įvertinti audito įrodymus, surinktus atliekant rizikos įvertinimo procedūras, būtina laikytis profesinio skepticizmo principo. Taip auditorius išliks budrus dėl audito įrodymų, kurie nėra orientuoti vien tik į rizikos buvimo patvirtinimą arba kurie gali paneigti rizikos buvimą. Profesinis skepticizmas yra požiūris, kurį taiko auditorius priimdamas profesinius sprendimus, kurie, savo

<sup>15</sup> 240-ojo TAS 12–27 dalys

<sup>16</sup> 540-asis TAS (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir su jais susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“

<sup>17</sup> 570-asis TAS „Veiklos tęstinumas“

<sup>18</sup> 600-asis TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“

ruožtu, yra jo veiksmų pagrindas. Auditorius priima profesinį sprendimą, siekdamas nustatyti, kada jis turi audito įrodymų rizikos įvertinimui tinkamai pagrįsti.

A13. Laikydamasis profesinio skepticizmo principo auditorius gali:

- kvestionuoti prieštarinę informaciją ir dokumentų patikimumą;
- apsvarstyti atsakymus į paklausimus ir kitą informaciją, gautus iš vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų;
- atsargiai vertinti sąlygas, galinčias rodyti galimą iškraipymą dėl apgaulės ar klaidos; ir
- apsvarstyti, ar remdamasis surinktais audito įrodymais auditorius gali nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką atsižvelgdamas į subjekto pobūdį ir aplinkybes.

*Kodėl svarbu nešališkai rinkti audito įrodymus (žr. 13 dalį)*

A14. Rengiant ir atliekant rizikos įvertinimo procedūras, skirtas nešališkai surinkti audito įrodymų, pagrindžiančių reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą, auditorius galės nustatyti galimai prieštarinę informaciją, kuri gali praversti auditoriui laikantis profesinio skepticizmo principo reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo metu.

*Audito įrodymų šaltiniai (žr. 13 dalį)*

A15. Rengiant ir atliekant rizikos įvertinimo procedūras, skirtas nešališkai surinkti audito įrodymų, gali tekti įrodymus rinkti iš kelių subjekto vidaus ir išorės šaltinių. Tačiau auditorius neprivalo atlikti išsamios paieškos, kad nustatytų visus galimus audito įrodymų šaltinius. Be informacijos, gautos iš kitų šaltinių<sup>19</sup>, rizikos įvertinimo procedūroms atlikti reikiamos informacijos šaltiniais gali būti:

- bendravimas su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir kitais pagrindiniais subjekto darbuotojais, tokiais kaip vidaus auditoriai;
- tam tikros išorės šalys, tokios kaip priežiūros institucijos, iš kurių informacija gaunama tiesiogiai arba netiesiogiai;
- viešai prieinama informacija apie subjektą, tokia kaip subjekto pranešimai spaudai, analitikų ar investuotojų grupių susitikimų medžiaga, analitikų ataskaitos arba informacija apie prekybos veiklą.

Auditorius, neatsižvelgdamas į informacijos šaltinį, apsarsto informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymas, tinkumą ir patikimumą pagal 500-ąjį TAS<sup>20</sup>.

*Apimties keičiamumas (žr. 13 dalį)*

A16. Rizikos įvertinimo procedūrų pobūdis ir apimtis skirsis priklausomai nuo subjekto pobūdžio ir aplinkybių (pvz., subjekto politikų ir procedūrų bei procesų ir sistemų formalumo). Auditorius, nustatydamas rizikos įvertinimo procedūrų, kurios turi būti atliekamos laikantis šio TAS reikalavimų, pobūdį ir apimtį, priima profesinį sprendimą.

<sup>19</sup> Žr. A37 ir A38 dalis.

<sup>20</sup> 500-ojo TAS „Audito įrodymai“ 7 dalis

- A17. Nors subjekto politikų ir procedūrų bei procesų ir sistemų formalumo lygis gali skirtis, auditorius vis tiek privalo suprasti 19, 21, 22, 24, 25 ir 26 dalyse nurodytus dalykus.

**Pavyzdžiai.**

Kai kurie subjektai, įskaitant paprastesnius subjektus, ypač tokius, kurių vadovais yra jų savininkai, gali neturėti nustatytų struktūrizuotų procesų ir sistemų (pvz., rizikos įvertinimo proceso ar vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso) arba gali turėti nustatytus procesus arba sistemas, kurie yra iš dalies dokumentuoti arba įgyvendinami nenuosekliai. Jei tokios sistemos ir procesai yra nepakankamai formalūs, auditorius vis tiek gali atlikti tokias rizikos įvertinimo procedūras stebėdamas ir teikdamas paklausimus.

Kiti, paprastai sudėtingesni, subjektai, tikėtina, turės formalesnes ir daugiau dokumentuotas politikas ir procedūras. Auditorius gali naudotis tokiais dokumentais atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras.

- A18. Pirmą kartą prisiėmus užduotį atliekamos rizikos įvertinimo procedūros gali būti platesnio pobūdžio ir apimties nei pasikartojančios užduoties procedūros. Vėlesniais laikotarpiais auditorius gali sutelkti dėmesį į pokyčius, įvykusius nuo ankstesnio laikotarpio.

*Rizikos įvertinimo procedūrų tipai (žr. 14 dalį)*

- A19. 500-ajame TAS<sup>21</sup> paaiškinta, kokio tipo audito procedūros gali būti atliekamos, siekiant surinkti audito įrodymų rizikos įvertinimo procedūrų ir tolesnių audito procedūrų metu. Audito procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai įtakos gali turėti tai, kad kai kurie apskaitos duomenys ir kiti įrodymai gali būti prieinami tik elektronine forma arba tik tam tikrais laiko momentais<sup>22</sup>. Auditorius gali atlikti pagrindines procedūras arba kontrolės priemonių testus pagal 330-ąjį TAS kartu su rizikos įvertinimo procedūromis, jei tai yra efektyvu. Surinkti audito įrodymai, kuriais remiami nustatoma ir įvertinama reikšmingo iškreipimo rizika, taip pat gali praversti nustatant iškreipimus tvirtinimų lygmeniu arba įvertinant kontrolės procedūrų efektyvumą.
- A20. Nors auditorius, siekdamas suprasti reikalaujamus dalykus apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą (žr. 19–26 dalis), privalo atlikti visas 14 dalyje aprašytas rizikos įvertinimo procedūras, auditorius neprivalo atlikti visų jų pagal kiekvieną tokio suprantamo dalyko aspektą. Kitos procedūros gali būti atliekamos, kai reikia gauti informacijos, kuri gali būti naudinga nustatant reikšmingo iškreipimo riziką. Tokių procedūrų pavyzdžiais gali būti paklausimų pateikimas subjekto išorės teisininkui ar išorės priežiūros institucijoms arba vertinimo ekspertams, kurių paslaugomis pasinaudojo subjektas.

*Automatiniai įrankiai ir būdai (žr. 14 dalį)*

- A21. Naudodamas automatinius įrankius ir būdus, auditorius gali atlikti rizikos įvertinimo procedūras su dideliais kiekiais duomenų (iš didžiosios knygos, žurnalų, arba su kitais veiklos duomenimis), įskaitant analizę, perskaičiavimą, pakartotinį atlikimą ar suderinimą.

<sup>21</sup> 500-ojo TAS A14–A17 ir A21–A25 dalys.

<sup>22</sup> 500-ojo TAS A12 dalis

*Paklausimai subjekto vadovybei ir kitiems subjekto asmenims (žr. 14 dalies a punktą)*

Kodėl paklausimai pateikiami subjekto vadovybei ir kitiems subjekto asmenims

- A22. Informaciją, kurią auditorius renka, siekdamas tinkamai pagrįsti rizikos nustatymą ir įvertinimą bei tolesnių audito procedūrų parengimą, auditorius gali surinkti pateikdamas paklausimus vadovybei ir už finansinę atskaitomybę atsakingiems asmenims.
- A23. Pateikęs paklausimus vadovybei ir už finansinę atskaitomybę atsakingiems asmenims bei kitiems atitinkamiems subjekto asmenims ir kitiems darbuotojams, kuriems priskirta skirtingo lygmens viršenybė, auditorius gali įvairiais aspektais nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

**Pavyzdžiai.**

- Remdamasis už valdymą atsakingiems asmenims pateiktais paklausimais auditorius gali suprasti, kiek už valdymą atsakingi asmenys prižiūri vadovybės finansinių ataskaitų rengimo procesą. 260-ajame TAS (persvarstyame)<sup>23</sup> nurodyta, kodėl efektyvus abipusis komunikavimas yra svarbi priemonė auditoriui, siekiančiam gauti iš už valdymą atsakingų asmenų informacijos šiuo klausimu.
- Remdamasis paklausimais darbuotojams, atsakingiems už sudėtingų ar neįprastų ūkinių operacijų inicijavimą, apdorojimą ar registravimą, auditorius gali įvertinti tam tikrų apskaitos politikų pasirinkimo ir taikymo tinkamumą.
- Remiantis paklausimais subjekto teisininkui galima gauti informacijos apie tokius dalykus kaip bylinėjimasis, įstatymų ir kitų teisės aktų laikymasis, žinių apie subjektui įtakos turinčią apgaulę ar įtariamą apgaulę, garantijas, įsipareigojimus po pardavimo, susitarimus (pvz., dėl bendrų įmonių) su verslo partneriais ir sutarties sąlygų reikšmę.
- Remiantis paklausimais rinkodaros ar pardavimo personalui galima gauti informacijos apie subjekto rinkodaros strategijų, pardavimo tendencijų ar sutartinių susitarimų su savo klientais pokyčius.
- Remiantis paklausimais rizikos valdymo funkcijai (arba tokias funkcijas atliekantiems asmenims) galima gauti informacijos apie veiklos ir priežiūros riziką, kuri gali turėti įtakos finansinei atskaitomybei.
- Remiantis paklausimais IT personalui galima gauti informacijos apie sistemos pakeitimus, sistemos ar kontrolės trūkumus ar kitą su IT susijusią riziką.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

- A24. Pateikdami paklausimus asmenims, kurie gali turėti informacijos, galinčios praversti nustatant reikšmingo iškraipymo riziką, viešojo sektoriaus subjektų auditoriai gali gauti informacijos iš tokių papildomų šaltinių kaip auditoriai, kurie dalyvauja atliekant veiklos ar kitus su subjektu susijusius auditus.

<sup>23</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“ 4 dalies b punktas

Paklausimai vidaus audito funkcijai

**4 priede** nurodyti su vidaus audito funkcijos supratimu susiję svarstymai.

Kodėl paklausimai pateikiami vidaus audito funkcijai (jei yra tokia funkcija)

A25. Jei subjekte yra vidaus audito funkcija, paklausimai atitinkamiems šią funkciją vykdančioms asmenims gali praversti auditoriui, kad jis galėtų suprasti subjektą ir jo aplinką bei subjekto vidaus kontrolės sistemą ir tuo remdamasis nustatyti ir įvertinti riziką.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A26. Viešojo sektoriaus subjektų auditoriai dažnai turi papildomų pareigų, susijusių su vidaus kontrole bei taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų laikymusi. Paklausimai atitinkamiems vidaus audito funkciją atliekantiems asmenims gali praversti auditoriui, kai jis nustato reikšmingo galiojančių įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo riziką bei kontrolės trūkumų, susijusių su finansine atskaitomybe, riziką.

*Analitinės procedūros* (žr. 14 dalies b punktą)

Kodėl analitinės procedūros atliekamos kaip rizikos įvertinimo procedūros

A27. Atliekant analitines procedūras galima nustatyti nesuderinamumus, neįprastas ūkines operacijas ar įvykius, sumas, rodiklius ir tendencijas, rodančius, kad yra įtakos auditui galinčių turėti dalykų. Informacija apie nustatytus neįprastus ar netikėtus santykius gali praversti auditoriui, kai jis nustato reikšmingo išskraipymo riziką, ypač reikšmingo išskraipymo riziką dėl apgaulės.

A28. Todėl analitinės procedūros, atliekamos kaip rizikos įvertinimo procedūros, gali praversti nustatant ir įvertinant reikšmingo išskraipymo riziką, nes galima nustatyti tokius aspektus apie subjektą, apie kuriuos auditorius nežinojo, arba suprasti, kaip įgimti rizikos veiksniai, tokie kaip kintamumas, veikia tvirtinimų jautrumą išskraipymui.

Analitinių procedūrų tipai

A29. Analitinės procedūros, atliekamos kaip rizikos įvertinimo procedūros, gali:

- apimti tiek finansinę, tiek ir nefinansinę informaciją, pvz., ryšį tarp pardavimo pajamų ir prekybos ploto arba parduotų prekių kiekio (nefinansinė informacija);
- naudoti labai agreguotus duomenis. Atitinkamai, šių analitinių procedūrų rezultatai gali suteikti bendro pobūdžio pirminių duomenų apie reikšmingo išskraipymo tikimybę.

**Pavyzdys.**

Atlikdamas daugelio subjektų auditą, įskaitant tų, kurių verslo modeliai ir procesai bei informacinė sistema yra paprastesni, auditorius gali atlikti paprastą informacijos palyginimą, pavyzdžiui, nustatyti tarpinio laikotarpio ar mėnesio sąskaitų likučių pasikeitimą juos lygindamas su ankstesnių laikotarpių likučiais, kad sužinotų, ar yra galimai didesnės rizikos sričių.

A30. Šiame TAS nagrinėjamos auditoriaus atliekamos analitinės procedūros kaip rizikos įvertinimo procedūros. 520-ajame TAS<sup>24</sup> nagrinėjamos auditoriaus atliekamos analitinės procedūros kaip pagrindinės procedūros („pagrindinės analitinės procedūros“) ir auditoriaus pareiga atlikti analitines procedūras audito pabaigoje. Todėl atliekant analitines procedūras kaip rizikos įvertinimo procedūras neprivaloma laikytis 520-ojo TAS reikalavimų. Tačiau 520-ojo TAS reikalavimai ir taikymo medžiaga gali būti vertingomis gairėmis auditoriui, kai jis atlieka analitines procedūras kaip dalį rizikos įvertinimo procedūrų.

Automatiniai įrankiai ir būdai

A31. Analitinės procedūros gali būti atliekamos naudojant keletą įrankių ar būdų, kurie gali būti automatizuoti. Duomenims taikomos automatizuotos analitinės procedūros gali būti vadinamos duomenų analize.

**Pavyzdys.**

Naudodamas skaičiuoklę auditorius gali palyginti faktines užregistruotas sumas su numatytais biudžeta arba atlikti sudėtingesnę procedūrą eksportuodamas duomenis iš subjekto informacinės sistemos ir toliau analizuodamas šiuos duomenis remdamasis vizualizacijos metodais, kad nustatytų ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleidžiamą informaciją, kuriems būtų tikslinga atlikti tolesnes specialias rizikos įvertinimo procedūras.

*Stebėjimas ir tikrinimas (žr. 14 dalies c punktą)*

Kodėl stebėjimas ir tikrinimas atliekami kaip rizikos įvertinimo procedūros

A32. Atliekant stebėjimą ir tikrinimą galima pagrįsti, patvirtinti arba paneigti vadovybės ir kitų asmenų atsakymus į paklausimus, taip pat gauti informacijos apie subjektą ir jo aplinką.

Apimties keičiamumas

A33. Tais atvejais, kai politikos arba procedūros nėra dokumentuotos arba subjektas naudoja ne tokias formalias kontrolės priemones, auditorius, stebėdamas arba tikrindamas kontrolės vykdymą, vis tiek gali surinkti šiek tiek audito įrodymų, pagrindžiančių reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą.

**Pavyzdžiai.**

- Auditorius gali suprasti atsargų inventorizacijai taikomas kontrolės priemones ją tiesiogiai stebėdamas, net jei subjektas nėra tokių kontrolės priemonių sudokumentavęs.
- Auditorius gali stebėti, ar pareigos yra atskiriamos.
- Auditorius gali stebėti, ar slaptažodžiai yra įvedami.

<sup>24</sup> 520-asis TAS „Analitinės procedūros“

Stebėjimas ir tikrinimas kaip rizikos vertinimo procedūros

A34. Rizikos vertinimo procedūros gali apimti šių dalykų stebėjimą ir tikrinimą:

- subjekto veiklos;
- vidaus dokumentų (pvz., verslo planų ir strategijų), įrašų ir vidaus kontrolės vadovų;
- vadovybės parengtų ataskaitų (pvz., ketvirčio valdymo ataskaitų ir tarpinių finansinių ataskaitų) ir už valdymą atsakingų asmenų ataskaitų (pvz., valdybos posėdžių protokolų);
- subjekto tarnybinių ir gamybos patalpų;
- informacijos, gautos iš išorės šaltinių, pvz., prekybos ir ekonomikos žurnalų; analitikų, bankų ar reitingų agentūrų ataskaitų; norminių ar finansinių leidinių arba kitų išorės dokumentų apie subjekto finansinius rezultatus (pavyzdžiui, nurodytus A79 dalyje);
- vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų elgesio ir veiksmų (pavyzdžiui, audito komiteto posėdžio stebėjimas).

Automatiniai įrankiai ir būdai

A35. Automatiniai įrankiai arba būdai, pavyzdžiui, nuotolinės stebėsenos įrankiai (pvz., dronas), taip pat gali būti naudojami stebėjimui ar tikrinimui (ypač turto) atlikti.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A36. Viešojo sektoriaus subjektų auditorių atliekamos rizikos įvertinimo procedūros taip pat gali apimti stebėjimą ir vadovybės parengtų teisinės galios turinčių dokumentų, pvz., dokumentų, susijusių su privalomomis veiklos ataskaitomis, tikrinimą.

*Informacija iš kitų šaltinių (žr. 15 dalį)*

Kodėl auditorius svarsto informaciją iš kitų šaltinių

A37. Informacija, gauta iš kitų šaltinių, gali būti svarbi, siekiant nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, nes suteikia informacijos ir įžvalgų apie:

- subjekto pobūdį ir jo verslo riziką bei tai, kas galėjo pasikeisti nuo ankstesnių laikotarpių;
- vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumą ir etines vertybes, kurie taip pat gali būti svarbūs auditoriui, kad jis galėtų suprasti kontrolės aplinką;
- taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir jos tinkamumą atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir aplinkybes.



Kiti svarbūs šaltiniai

A38. Kiti svarbūs informacijos šaltiniai yra:

- auditoriaus procedūros, taikomos prisiimant arba tęsiant santykius su klientais arba audito užduotis pagal 220-ąjį TAS, bei šiuo atžvilgiu padarytos išvados<sup>25</sup>;
- kitos užduotys, kurias subjektui atlieka užduoties partneris. Užduoties partneris, atlikdamas subjektui kitas užduotis, gali surinkti auditui svarbių žinių, įskaitant apie subjektą ir jo aplinką. Tokiomis užduotimis gali būti sutartų procedūrų užduotys arba kitos audito ar užtikrinimo užduotys, įskaitant užduotis, susijusias su jurisdikcijos reikalavimais parengti papildomas ataskaitas.

Informacija iš ankstesnio auditoriaus darbo su subjektu ir ankstesnių auditų (žr. 16 dalį)

Kodėl ankstesnių auditų informacija svarbi dabartiniam auditui

A39. Ankstesnė auditoriaus darbo su subjektu patirtis ir ankstesnių auditų metu atliktos audito procedūros gali suteikti auditoriui svarbios informacijos, kad jis galėtų nustatyti rizikos įvertinimo procedūrų pobūdį ir apimtį bei nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Ankstesnių auditų informacijos pobūdis

A40. Ankstesnė auditoriaus darbo su subjektu patirtis ir ankstesnių auditų metu atliktos audito procedūros gali suteikti auditoriui informacijos apie šiuos dalykus:

- ankstesnius iškraipymus ir apie tai, ar jie buvo laiku ištaisyti;
- subjekto ir jo aplinkos pobūdį bei subjekto vidaus kontrolės sistemą (įskaitant kontrolės trūkumus);
- galimus reikšmingus subjekto ar jo veiklos pokyčius nuo ankstesnio ataskaitinio laikotarpio;
- tokių konkrečių tipų ūkinės operacijas ir kitus įvykius arba sąskaitų likučius (ir susijusią atskleidžiamą informaciją), su kuriais auditoriui buvo sunku atlikti būtinas audito procedūras, pavyzdžiui, dėl jų sudėtingumo.

A41. Auditorius privalo nustatyti, ar informacija, gauta iš ankstesnės auditoriaus darbo su subjektu patirties ir audito procedūrų, atliktų ankstesnių auditų metu, išlieka svarbi ir patikima, jei auditorius ketina naudoti šią informaciją dabartinio audito tikslais. Pasikeitus subjekto pobūdžiui ar aplinkybėms arba gavus naujos informacijos, ankstesnių laikotarpių informacija gali būti nebesvarbi arba nepatikima dabartinio audito tikslais. Siekdamas nustatyti, ar įvyko pokyčių, galinčių turėti įtakos tokios informacijos svarbai ar patikimumui, auditorius gali pateikti paklausimus ir atlikti kitas tinkamas audito procedūras, tokias kaip atitinkamų sistemų nuoseklios peržiūros testai. Jei informacija nėra patikima, auditorius gali nuspręsti atlikti papildomas procedūras, kurios yra tinkamos pagal aplinkybes.

<sup>25</sup> 220-ojo TAS „Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė“ 12 dalis.

*Užduoties grupės aptarimas (žr. 17–18 dalis)*

Kodėl užduoties grupė privalo aptarti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos taikymą ir subjekto finansinių ataskaitų jautrumą reikšmingam iškraipymui

A42. Per finansinės atskaitomybės tvarkos taikymo ir subjekto finansinių ataskaitų jautrumo reikšmingiems iškraipymams aptarimą užduoties grupėje:

- labiau patyrę užduoties grupės nariai, įskaitant užduoties partnerį, gali pasidalyti savo įžvalgomis, pagrįstomis jų žiniomis apie subjektą. Dalijantis informacija gerėja visų užduoties grupės narių supratimas;
- užduoties grupės nariai gali keistis informacija apie verslo riziką, su kuria subjektas susiduria, apie tai, kaip įgimtos rizikos veiksniai gali paveikti ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos jautrumą iškraipymui ir apie tai, kaip ir kur finansinės ataskaitos gali būti jautrios reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės ar klaidos;
- užduoties grupės nariai gali geriau suprasti, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos konkrečiose jiems priskirtose srityse, ir tai, kaip jų atliekamų audito procedūrų rezultatai gali paveikti kitus audito aspektus; įskaitant sprendimus dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties. Toks aptarimas ypač praverčia užduoties grupės nariams, kai jie toliau svarsto prieštarinę informaciją remdamiesi kiekvieno nario supratimu apie subjekto pobūdį ir aplinkybes;
- sukuriamas pagrindas, kuriuo remiantis užduoties grupės nariai komunikuoja ir dalijasi audito metu gauta nauja informacija, kuri gali turėti įtakos reikšmingų iškraipymų rizikos įvertinimui arba audito procedūroms, skirtoms reaguoti į šią riziką.

Pagal 240-ąjį TAS reikalaujama, kad užduoties grupės aptarimuose ypatingas dėmesys būtų skiriamas tam, kaip ir kur subjekto finansinės ataskaitos gali būti jautrios reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės, įskaitant tai, kaip apgaulė gali įvykti<sup>26</sup>.

A43. Siekiant kritiškai įvertinti audito įrodymus, būtina laikytis profesinio skepticizmo principo, o nuodugniai ir atvirai aptarus užduoties grupėje, įskaitant pasikartojančių auditų metu, galima būtų pagerinti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Kitas aptarimo rezultatas gali būti tai, kad auditorius nustato konkrečias audito sritis, kuriose gali būti ypač svarbu laikytis profesinio skepticizmo principo ir dėl kurių gali tekti įtraukti labiau patyrusius užduoties grupės narius, turinčius reikiamos kvalifikacijos dalyvauti atliekant su tokiomis sritimis susijusias audito procedūras.

#### Apimties keičiamumas

A44. Kai užduotį atlieka vienas asmuo, pavyzdžiui, atskiras praktikuojantis asmuo (t. y. aptarimas užduoties grupėje nebūtų įmanomas), A42 ir A46 dalyse nurodytų dalykų svarstymas būtų naudingas auditoriui, kad galėtų nustatyti, kur gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika.

A45. Kai užduotį, tokią kaip grupės finansinių ataskaitų auditas, atlieka didelė užduoties grupė, ne visada būtina ar įmanoma įtraukti visus narius į vieną aptarimą (pavyzdžiui, atliekant auditą keliose vietose),

<sup>26</sup> 240-ojo TAS 16 dalis

taip pat nebūtina visus užduoties grupės narius informuoti apie visus aptarimo metu priimtus sprendimus. Užduoties partneris gali aptarti dalykus su pagrindiniais užduoties grupės nariais, įskaitant, jei mano, kad tai tinkama, su asmenimis, turinčiais konkrečių įgūdžių ar žinių, ir asmenimis, atsakingais už komponentų auditą, o aptarimus su kitais asmenimis deleguoti atsižvelgdamas į komunikavimo, kuris laikomas būtinu visoje užduoties grupėje, apimtį. Gali praversti su užduoties partneriu suderintas komunikavimo planas.

Informacijos atskleidimo taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje aptarimas

A46. Aptarimo užduoties grupėje metu apsvarsčius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus dar audito pradžioje galima nustatyti, kur gali kilti su atskleidžiama informacija susijusi reikšmingo iškraipymo rizika net ir tais atvejais, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujamas tik supaprastintas informacijos atskleidimas. Užduoties grupė gali aptarti šiuos dalykus:

- finansinės atskaitomybės reikalavimų pasikeitimus, į kuriuos atsižvelgiant gali būti atskleista reikšminga nauja arba patikslinta informacija;
- subjekto aplinkos, finansinės būklės ar veiklos pokyčius, į kuriuos atsižvelgiant gali būti atskleista reikšminga nauja arba patikslinta informacija, pavyzdžiui, reikšmingas verslo jungimas audituojamu laikotarpiu;
- atskleidžiamą informaciją, dėl kurios anksčiau galėjo būti sunku surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų; ir
- atskleidžiamą informaciją apie sudėtingus dalykus, įskaitant dalykus, susijusius su reikšmingu vadovybės sprendimu dėl to, kokią informaciją atskleisti.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A47. Viešojo sektoriaus subjektų auditorių aptarimų užduoties grupėje metu taip pat gali būti svarstomi papildomi platesni tikslai ir susijusi rizika, kylantys iš įgaliojimų ar pareigų atliekant viešojo sektoriaus subjekto auditą.

**Subjekto, jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas** (žr. 19–27 dalis)

**1–6 prieduose** išdėstyti tolesni svarstymai, susiję su subjekto, jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimu.

*Reikiamas supratimas* (žr. 19–27 dalis)

A48. Supratimas apie subjektą, jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą yra dinamiškas ir iteracinis viso audito metu vykstantis informacijos rinkimo, atnaujinimo ir analizavimo procesas. Todėl auditoriaus lūkesčiai gali pasikeisti, kai tik jis gauna naujos informacijos.

A49. Remdamasis savo supratimu apie subjektą, jo aplinką ir taikomą finansinės atskaitomybės tvarką auditorius taip pat gali nustatyti pradinius lūkesčius dėl ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos, kurie gali būti reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija. Remdamasis tokiomis tikėtinais reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija auditorius gali nustatyti, kiek jis turi suprasti subjekto informacinę sistemą.

*Kodėl privaloma suprasti subjektą, jo aplinką ir taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (žr. 19–20 dalis)*

A50. Suprasdamas subjektą, jo aplinką ir taikomą finansinės atskaitomybės tvarką auditorius supras ir subjektui svarbius įvykius ir sąlygas bei nustatys, kaip ir koku mastu įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui rengiant finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Tokia informacija laikoma orientyru, kuriuo remdamasis auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką. Šis orientyras taip pat praverčia auditoriui, kai jis planuoja auditą ir priima profesinį sprendimą bei laikosi profesinio skepticizmo principo viso audito metu, pavyzdžiui, kai:

- nustatoma ir įvertinama reikšminga finansinių ataskaitų iškraipymo rizika pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) arba kitus atitinkamus standartus (pvz., susijusius su apgaulės rizika pagal 240-ąjį TAS arba nustatant ar įvertinant riziką, susijusią su apskaitiniais įverčiais pagal su 540-ąjį TAS (persvarstyta));
- atliekamos procedūros pagal 250-ąjį TAS<sup>27</sup>, siekiant nustatyti įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus, kurie gali turėti reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms;
- vertinama, ar informacija tinkamai atskleista finansinėse ataskaitose pagal 700-ąjį TAS (persvarstyta)<sup>28</sup>;
- nustatomas reikšmingumas arba darbinis reikšmingumas pagal 320-ąjį TAS<sup>29</sup>; arba
- svarstomas apskaitos politikos pasirinkimo ir taikymo tinkamumas bei finansinėse ataskaitose atskleistos informacijos tinkamumas.

A51. Tai, kaip auditorius supranta subjektą, jo aplinką ir taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, taip pat parodo, kaip auditorius planuoja ir atlieka tolesnes audito procedūras, pvz., kai:

- nustato tikimybes, kurios naudojamos atliekant analitines procedūras pagal 520-ąjį TAS<sup>30</sup>;
- rengia ir atlieka tolesnes audito procedūras, skirtas surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, pagal 330-ąjį TAS; ir
- vertina surinktų audito įrodymų (pvz., susijusių su prielaidomis arba vadovybės žodiniais ir rašytiniais pareiškimais) pakankamumą ir tinkamumą.

<sup>27</sup> 250-ojo TAS (persvarstyto) „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 14 dalis.

<sup>28</sup> 700-ojo TAS (persvarstyto) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ 13 dalies e punktas

<sup>29</sup> 320-ojo TAS „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“ 10–11 dalys

<sup>30</sup> 520-ojo TAS 5 dalis

## Apimties keičiamumas

A52. Reikiamo supratimo pobūdis ir apimtis priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo ir kiekvieno subjekto atveju skirsis atsižvelgiant į jo pobūdį ir aplinkybes, įskaitant:

- subjekto dydį ir sudėtingumą, taip pat jo IT aplinką;
- auditoriaus ankstesnio darbo su subjektu patirtį;
- subjekto sistemų ir procesų pobūdį, taip pat tai, ar jie yra formalūs ar ne; ir
- subjekto dokumentavimo pobūdį ir formą.

A53. Norėdamas suprasti reikiamus dalykus, paprastesnių subjektų audito metu auditorius gali atlikti mažesnės, o sudėtingesnių subjektų – didesnės apimties rizikos įvertinimo procedūras. Iš auditoriaus nesitikima tokio išsamaus supratimo, kokį turi subjektą valdanti vadovybė.

A54. Pagal kai kurias finansinės atskaitomybės tvarkas mažesniems subjektams leidžiama finansinėse ataskaitose atskleisti paprastesnę ir ne tokią išsamią informaciją. Tačiau tai neatleidžia auditoriaus nuo atsakomybės suprasti subjektą ir jo aplinką bei subjektui taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

A55. Subjekto IT naudojimas ir IT aplinkos pokyčių pobūdis bei apimtis taip pat gali turėti įtakos tam, kokių specializuotų įgūdžių reikia, kad galima būtų suprasti reikiamus dalykus.

*Subjektas ir jo aplinka* (žr. 19 dalies a punktą)

Subjekto organizacinė struktūra, nuosavybės forma ir valdymas bei verslo modelis (žr. 19 dalies a punkto i papunktį)

## Subjekto organizacinė struktūra ir nuosavybės forma

A56. Jei auditorius supranta subjekto organizacinę struktūrą ir nuosavybės formą, jis galės suprasti ir šiuos dalykus:

- subjekto struktūros sudėtingumą;

**Pavyzdys.**

Subjektas gali būti pavienis subjektas arba jo struktūrą gali sudaryti patronuojamosios įmonės, padaliniai ar kiti komponentai keliuose vietose. Be to, teisinė struktūra gali skirtis nuo veiklos struktūros. Dažnai sudėtingos struktūros lemia veiksnius, dėl kurių gali padidėti jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai. Tuomet gali kilti klausimai, ar prestižas, bendros įmonės, investicijos ar specialiosios paskirties įmonės yra tinkamai apskaitomos ir ar informacija apie tokius klausimus buvo tinkamai atskleista finansinėse ataskaitose.

- nuosavybės formą ir savininkų tarpusavio santykius ir santykius su kitais asmenimis ar subjektais, įskaitant susijusias šalis. Supratus tokius dalykus galima nustatyti, ar susijusių šalių sandoriai buvo tinkamai nustatyti, apskaityti ir tinkamai atskleisti finansinėse ataskaitose<sup>31</sup>;

<sup>31</sup> 550-asis TAS nustato reikalavimus ir pateikia gaires dėl auditoriaus svarstymų, susijusių su susijusiomis šalimis.

- savininkų, už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės funkcijų atskyrimą;

**Pavyzdys.**

Paprastesnių subjektų savininkai gali dalyvauti subjekto valdyme, todėl funkcijų atskyrimas yra mažas arba jo visai nėra. Tuo tarpu kai kuriuose subjektuose, tokiuose kaip įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, gali būti aiškus vadovybės, subjekto savininkų ir už valdymą atsakingų asmenų funkcijų atskyrimas<sup>32</sup>.

- subjekto IT aplinkos struktūrą ir sudėtingumą.

**Pavyzdys.**

Subjektas gali:

- įvairiose veiklose naudoti pasenusias ir tinkamai neintegruotas IT sistemas, dėl kurių susiformuoja sudėtinga IT aplinka;
- savo IT aplinkos aspektus pavesti išorės arba vidaus paslaugų teikėjams (pvz., naudotis trečiosios šalies teikiamomis užsakomosiomis IT aplinkos priežiūros paslaugomis arba centralizuotą IT procesų valdymą grupėje patikėti bendrajam paslaugų centrui).

#### Automatiniai įrankiai ir būdai

A57. Auditorius, siekdamas suprasti ūkinių operacijų perdavimą ir jų apdorojimą, gali naudoti automatizuotus įrankius ir būdus kaip dalį auditoriaus procedūrų, kad galėtų suprasti informacinę sistemą. Atlikęs šias procedūras, auditorius gali gauti informacijos apie subjekto organizacinę struktūrą arba tuos, su kuriais subjektas vykdo verslą (pvz., tiekėjus, pirkėjus, susijusias šalis).

#### Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A58. Viešojo sektoriaus subjekto nuosavybės formos svarba gali skirtis nuo privataus sektoriaus subjektų, nes su subjektu susiję sprendimai gali būti priimami už subjekto ribų priklausomai nuo politinių procesų. Todėl vadovybė gali nekontroliuoti tam tikrų priimamų sprendimų. Dalykai, kurie gali būti svarbūs, apima supratimą apie subjekto gebėjimą priimti vienašalius sprendimus ir kitų viešojo sektoriaus subjektų gebėjimą kontroliuoti arba daryti įtaką subjekto įgaliojimams ir strateginei kryptčiai.

**Pavyzdys.**

Viešojo sektoriaus subjektui gali būti taikomi įstatymai ar kiti valstybės institucijų nurodymai, kuriais remiantis jis turi gauti išorės šalių pritarimą prieš įgyvendindamas savo strategiją ir tikslus. Todėl būtini suprasti dalykai apie subjekto teisinę struktūrą gali apimti taikomus įstatymus ir kitus teisės

<sup>32</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) A1 ir A2 dalyse pateiktos gairės, kaip nustatyti už valdymą atsakingus asmenis, ir paaiškinta, kad tam tikrais atvejais kai kurie arba visi už valdymą atsakingi asmenys gali dalyvauti subjekto valdyme.

aktus bei subjekto klasifikaciją (t. y. tai, ar subjektas yra ministerija, departamentas, agentūra ar kito tipo subjektas).

#### Valdysena

Kodėl auditorius įgyja supratimą apie valdyseną

A59. Subjekto valdysenos supratimas gali praversti auditoriui, siekiančiam išsiaiškinti, ar subjektas gali užtikrinti tinkamą savo vidaus kontrolės sistemos priežiūrą. Kita vertus, remiantis tokiu supratimu galima surinkti įrodymų apie trūkumus, kurie gali rodyti padidėjusį subjekto finansinių ataskaitų jautrumą reikšmingo iškraipymo rizikai.

#### Subjekto valdysenos supratimas

A60. Auditoriui, norinčiam suprasti subjekto valdyseną, vertėtų apsvarstyti šiuos dalykus:

- ar kuris nors iš už valdymą atsakingi asmenų arba jie visi dalyvauja subjekto valdyme;
- ar yra vykdymo įgaliojimų neturinti Valdyba, kuri (jei ji yra) veikia atskirai nuo vykdymo įgaliojimų turinčios vadovybės;
- ar už valdymą atsakingi asmenys eina pareigas, kurios yra neatskiriama subjekto organizacinės teisinės struktūros dalis, pvz., direktoriaus pareigas;
- ar yra už valdymą atsakingų asmenų pogrupių, pvz., audito komitetas, ir tokių grupių pareigos;
- už valdymą atsakingiems asmenims pavestos finansinės atskaitomybės priežiūros, įskaitant finansinių ataskaitų tvirtinimą, pareigos.

#### Subjekto verslo modelis

**1 priede** pateikiami papildomi svarstymai apie subjekto ir jo verslo modelio supratimą, taip pat papildomi svarstymai apie specialiosios paskirties įmonių auditą.

Kodėl auditorius įgyja supratimą apie subjekto verslo modelį

A61. Subjekto tikslų, strategijos ir verslo modelio supratimas praverčia auditoriui, siekiančiam suprasti subjektą strateginiu lygmeniu ir verslo riziką, kurią subjektas prisiima ir su kuria susiduria. Supratęs, kokia verslo rizika turi įtakos finansinėms ataskaitoms, auditorius gali nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, nes daugelio rūšių verslo rizika galiausiai turės finansinių pasekmių, taigi ir poveikį finansinėms ataskaitoms.

**Pavyzdys.**

Subjekto verslo modelis gali būti paremtas IT naudojimu įvairiais būdais:

- subjektas parduoda avalynę fizinėje parduotuvėje ir naudoja pažangią atsargų bei pardavimo vietos sistemą avalynės pardavimui registruoti; arba
- subjektas parduoda avalynę internetu, todėl visos pardavimo operacijos yra apdorojamos IT aplinkoje, įskaitant pardavimo operacijų inicijavimą interneto svetainėje.

Abu subjektai susidurs su iš esmės skirtinga verslo rizika, kylančia dėl pasirinkto labai skirtingo verslo modelio, nors abu jie parduoda avalynę.

## Subjekto verslo modelio supratimas

A62. Auditoriui nėra svarbu suprasti visų verslo modelio aspektų. Verslo rizika yra platesnio pobūdžio nei finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika, nors verslo rizika apima ir pastarąją. Auditorius nėra įpareigotas suprasti arba nustatyti visų rūšių verslo riziką, nes ne visų rūšių verslo rizika sukelia reikšmingo iškraipymo riziką.

A63. Verslo rizika, dėl kurios didėja jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai, gali kilti dėl:

- netinkamų tikslų ar strategijos, neefektyvaus strategijų įgyvendinimo, pokyčių ar sudėtingumo;
- nepavykus atpažinti pokyčių poreikio taip pat gali kilti verslo rizika, pavyzdžiui, dėl:
  - naujų gaminių ar paslaugų, kurie gali būti nesėkmingi, kūrimo;
  - rinkos, kurioje gaminyje ar paslauga negali išsilaikyti, net jei tokia rinka yra sėkmingai išvystyta; arba
  - gaminio ar paslaugos trūkumų, dėl kurių gali kilti teisinė atsakomybė ar rizika reputacijai.
- vadovybei skirtų paskatų ir daromo spaudimo, dėl kurių gali atsirasti tyčinis arba netyčinis vadovybės šališkumas, galintis turėti įtakos reikšmingų prielaidų ir vadovybės arba už valdymą atsakingų asmenų lūkesčių pagrįstumui.

A64. Siekdamas suprasti subjekto verslo modelį, tikslus, strategijas ir susijusią verslo riziką, dėl kurių gali kilti finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika, auditorius gali apsvarstyti tokius dalykus, kaip, pavyzdžiui:

- pokyčiai sektoriuje, kai, pavyzdžiui, trūksta darbuotojų ar kompetencijos, kad galima būtų prisitaikyti prie pokyčių sektoriuje;
- nauji gaminiai ir paslaugos, dėl kurių gali padidėti atsakomybė už gaminius;
- netiksliai įvertinta subjekto verslo plėtra ir paklausa;
- nauji apskaitos reikalavimai, kurie buvo nevisiškai arba netinkamai įgyvendinti;
- priežiūros reikalavimai, dėl kurių padidėja teisinio priežiūros poveikis;



- esamo ir būsimo finansavimo reikalavimai, pavyzdžiui, subjektas netenka finansavimo, nes nepajėgus atitikti reikalavimų;
- IT naudojimas, pavyzdžiui, įdiegiama nauja IT sistema, kuri turės įtakos tiek veiklai, tiek finansinei atskaitomybei; arba
- strategijos įgyvendinimo poveikis, ypač toks poveikis, dėl kurio kils naujų apskaitos reikalavimų.

A65. Paprastai vadovybė nustato verslo riziką ir parengia metodus, kaip į ją reaguoti. Toks rizikos vertinimo procesas yra subjekto vidaus kontrolės dalis. Jis plačiau aptartas 22 ir A109–A113 dalyse.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A66. Viešajame sektoriuje veikiantys subjektai gali kurti ir teikti vertę kitais būdais nei tie, kurie kuria savininkams turtą, tačiau jie vis tiek turės „verslo modelį“ su konkrečiu tikslu. Viešojo sektoriaus auditoriai gali suprasti toliau nurodytus dalykus, kurie yra susiję su subjekto verslo modeliu:

- atitinkamą vyriausybės veiklą, įskaitant susijusias programas;
- programos tikslus ir strategijas, įskaitant viešosios politikos elementus.

A67. Atliekant viešojo sektoriaus subjektų auditą, „vadovybės tikslams“ gali turėti įtakos reikalavimai parodyti atskaitingumą visuomenei, be to, jie gali apimti tikslus, įtvirtintus įstatymuose, teisės aktuose ar kituose reikalavimuose.

Veiklos srities, priežiūros ir kiti išorės veiksniai (žr. 19 dalies a punkto ii papunktį)

Veiklos srities veiksniai

A68. Svarbūs veiklos srities veiksniai apima tokias veiklos srities sąlygas, kaip konkurencinė aplinka, santykiai su tiekėjais ir klientais bei technologijų plėtra. Auditorius gali įvertinti šiuos dalykus:

- rinką ir konkurenciją, įskaitant paklausą, pajėgumus ir kainų konkurenciją;
- veiklos ciklišumą ir sezoniškumą;
- su subjekto gaminiais susijusią gamybos technologiją;
- energijos tiekimą ir sąnaudas.

A69. Ūkio subjekto veiklos srityje gali kilti specifinė reikšmingo iškraipymo rizika dėl subjekto veiklos pobūdžio ar jos priežiūros masto.

**Pavyzdys.**

Statybų sektoriuje ilgalaikės sutartys gali būti susijusios su reikšmingais pajamų ir sąnaudų įverčiais, dėl kurių kyla reikšmingo iškraipymo rizika. Tokiais atvejais svarbu, kad į užduoties grupę būtų įtraukiami pakankamai atitinkamų žinių ir patirties turintys nariai<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> 220-ojo TAS 14 dalis

## Priežiūros veiksniai

A70. Svarbūs su priežiūra susiję veiksniai apima priežiūros aplinką. Priežiūros aplinka, be kita ko, apima taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, teisinę ir politinę aplinką ir bet kokius jos pokyčius. Auditorius gali įvertinti šiuos dalykus:

- priežiūros veiklos srities priežiūros sistemą, pavyzdžiui, rizikos ribojimo reikalavimus, įskaitant susijusią atskleistą informaciją;
- įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie daro didelę įtaką subjekto veiklai, pavyzdžiui, darbo įstatymus ir kitus teisės aktus;
- mokesčių įstatymus ir kitus teisės aktus;
- vyriausybės politiką, šiuo metu darančią įtaką subjekto verslui, tokią kaip pinigų politiką, įskaitant užsienio valiutų kurso kontrolės priemones, fiskalines ir finansines paskatas (pavyzdžiui, vyriausybės pagalbos programas) ir tarifų ar prekybos apribojimų politiką;
- aplinkos apsaugos reikalavimus, darančius įtaką veiklos sričiai ir subjekto verslui.

A71. 250-jame TAS (persvarstyame) pateikti tam tikri specifiniai reikalavimai, susiję su veiklos sričiai ar sektoriui, kuriuose subjektas veikia, taikoma teisine ar priežiūros sistema<sup>34</sup>.

## Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A72. Atliekant viešojo sektoriaus subjektų auditą, įtaką subjekto veiklai gali daryti tam tikri įstatymai ar kiti teisės aktai. Šie elementai gali būti esminiu svarstytinu dalyku, siekiant suprasti subjektą ir jo aplinką.

## Kiti išorės veiksniai

A73. Kiti įtaką subjektui darantys išorės veiksniai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti, yra bendrosios ekonominės sąlygos, palūkanų normos, finansavimo prieinamumas ir infliacija ar valiutos revalvavimas.

Rodikliai, kuriuos vadovybė naudoja subjekto finansiniams veiklos rezultatams įvertinti (žr. 19 dalies a punkto iii papunktį)

## Kodėl auditoriaus įgyja supratimą apie vadovybės naudojamus rodiklius

A74. Remdamasis supratimu apie subjekto rodiklius, auditorius gali įvertinti, ar dėl tokių rodiklių, naudojamų išorėje ar viduje, subjektas nepatiria spaudimo pasiekti tikslinių veiklos rezultatų. Šis spaudimas gali tapti vadovybei motyvu imtis veiksmų, dėl kurių didėja jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės (pvz., pagerinti finansinius veiklos rezultatus arba tyčia iškraipyti finansines ataskaitas) (žr. 240-ojo TAS reikalavimus ir gaires dėl apgaulės rizikos).

A75. Rodikliai taip pat gali auditoriui rodyti susijusios finansinių ataskaitų informacijos reikšmingo iškraipymo rizikos tikimybę. Pavyzdžiui, veiklos rodikliai gali rodyti, kad subjekto augimas arba pelningumas yra neįprastai greitas, palyginti su kitų to paties sektoriaus subjektų augimu.

<sup>34</sup> 250-ojo TAS (persvarstyto) 13 dalis

## Vadovybės naudojami rodikliai

A76. Vadovybė ir kiti asmenys paprastai vertina ir peržiūri tuos dalykus, kuriuos laiko svarbiais. Paklausimai vadovybei gali atskleisti, kad vertindama finansinius veiklos rezultatus ir imdamasi veiksmų ji remiasi tam tikrais viešai arba neviešai skelbiamais pagrindiniais rodikliais. Tokiais atvejais auditorius, atsižvelgdamas į informaciją, kurią subjektas naudoja savo verslui valdyti, gali nustatyti atitinkamus vidaus arba išorės veiklos rodiklius. Jei remiantis toliais paklausimais nustatoma, kad rezultatai nėra vertinami ar peržiūrimi, rizika, kad iškraipymai nebus aptikti ir ištaisyti, gali padidėti.

A77. Pagrindiniai rodikliai, naudojami finansiniams veiklos rezultatams įvertinti, gali būti:

- pagrindiniai veiklos rodikliai (finansiniai ir nefinansiniai) ir pagrindiniai koeficientai, tendencijos ir veiklos statistiniai duomenys;
- periodiškose finansinių veiklos rezultatų analizėse;
- biudžetai, prognozės, nukrypimų analizės, segmentų informacija ir skyrių, padalinių ar kito lygmens struktūrinių vienetų veiklos rezultatų ataskaitos;
- darbuotojų darbo rezultatų rodikliai ir priedų prie darbo užmokesčio mokėjimo politikos;
- subjekto ir konkurentų veiklos rezultatų palyginimai.

Apimties keičiamumas (žr. 19 dalies a punkto iii papunktį)

A78. Procedūros, kurios atliekamos, siekiant suprasti subjekto rodiklius, gali skirtis priklausomai nuo subjekto dydžio ar sudėtingumo, taip pat nuo savininkų arba už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimo subjekto valdyme.

**Pavyzdys.**

- Kai kurių paprastesnių subjektų skolinimosi iš banko sąlygos (t. y. bankų sutarčių sąlygos) gali būti susietos su konkrečiais veiklos rodikliais, susijusiais su subjekto finansiniais veiklos rezultatais arba finansine būkle (pvz., didžiausia apyvartinio kapitalo suma). Supratimas apie banko naudojamus veiklos rodiklius gali praversti auditoriui, kad jis galėtų nustatyti sritis, kuriose yra didesnis jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai.
- Kai kurių subjektų, kurių pobūdis ir aplinkybės yra sudėtingesnės, pavyzdžiui, veikiančių draudimo ar bankininkystės srityse, finansiniai veiklos rezultatai arba finansinė būklė gali būti vertinami atsižvelgiant į priežiūros institucijų reikalavimus (pvz., kapitalo pakankamumo ir likvidumo rodikliai turi būti ne mažesni nei priežiūros institucijų nustatyti rodikliai). Supratimas apie šiuos veiklos rodiklius gali praversti auditoriui, kad jis galėtų nustatyti sritis, kuriose yra didesnis jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai.

Kitos nuostatos

A79. Išorės šalys taip pat gali peržiūrėti ir išanalizuoti subjekto finansinius veiklos rezultatus, ypač subjektų, kurių finansinė informacija yra viešai prieinama. Norėdamas geriau suprasti verslą arba nustatyti prieštarą informaciją, auditorius taip pat gali atsižvelgti į viešai prieinamą informaciją, gautą iš:

- analitikų ar kredito reitingų agentūrų;
- naujienų ir kitų rūšių žiniasklaidos, įskaitant socialinę žiniasklaidą;
- mokesčių institucijų;
- priežiūros institucijų;
- profesinių sąjungų;
- finansavimo teikėjų.

Tokią finansinę informaciją dažnai galima gauti iš audituojamo subjekto.

A80. Subjekto finansinių rezultatų vertinimas ir peržiūra yra ne tas pats, kas kontrolės priemonių stebėseną (ji, kaip vidaus kontrolės sudedamoji dalis, aptarta A114–A122 dalyse), nors jų tikslai gali ir sutapti:

- vertinant ir peržiūrint veiklą, nustatoma, ar subjekto veiklos rezultatai atitinka vadovybės (ar trečiųjų šalių) iškeltus tikslus;
- tuo tarpu vidaus kontrolės sistemos stebėseną yra susijusi su kontrolės priemonių, įskaitant su vadovybės atliekamu finansinių veiklos rezultatų vertinimu ir peržiūra susijusių kontrolės priemonių, efektyvumo stebėseną.

Tačiau kai kuriais atvejais veiklos rodikliai taip pat suteikia informacijos, kuria remdamasi vadovybė gali nustatyti kontrolės trūkumus.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A81. Viešojo sektoriaus subjektų auditoriai, vertindami subjekto finansinius veiklos rezultatus, gali ne tik įvertinti atitinkamus viešojo sektoriaus subjekto naudojamus rodiklius, bet ir nefinansinę informaciją, tokią kaip visuomenei naudingų rezultatų (pvz., pagal specialią programą paramą gaunančių žmonių skaičius) pasiekimas.

*Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka* (žr. 19 dalies b punktą)

Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir subjekto apskaitos politikos supratimas

A82. Siekdamas suprasti subjekto taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir tai, kaip subjektas ją taiko atsižvelgdamas į savo aplinkos pobūdį ir aplinkybes, auditorius gali įvertinti šiuos dalykus:

- subjekto finansinės atskaitomybės praktiką remiantis taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, tokią kaip:
  - apskaitos principai ir konkrečiai verslo sričiai būdinga praktika, įskaitant konkrečiai verslo sričiai būdingas reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir susijusią finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją (pavyzdžiui, paskolos ir investicijos bankininkystės srityje arba moksliniai tyrimai ir plėtra farmacijos srityje);
  - pajamų pripažinimas;
  - finansinių priemonių apskaita, įskaitant susijusius kredito nuostolius;
  - turtas, įsipareigojimai ir ūkinės operacijos užsienio valiuta;

- neįprastų ar sudėtingų ūkinių operacijų apskaita, įskaitant tas, kurios vykdomos prieštaringai vertinamose arba besivystančiose srityse (pavyzdžiui, kriptovaliutų apskaita);
- supratimą apie tai, kaip subjektas pasirenko ir taiko apskaitos politiką, įskaitant bet kokius jos pakeitimus ir jų priežastis, ir toks supratimas gali apimti šiuos dalykus:
  - metodus, kuriuos subjektas naudoja reikšmingoms ir neįprastoms ūkinėms operacijoms pripažinti, įvertinti, pateikti ir atskleisti;
  - svarbių apskaitos metodų poveikį prieštaringai vertinamose arba besivystančiose srityse, kurios nėra autoritetinių gairių ar sutarimo;
  - aplinkos pokyčius, pvz., taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos pokyčius arba mokesčių reformos, dėl kurių gali tekti keisti subjekto apskaitos politiką;
  - finansinės atskaitomybės standartus ir įstatymus bei reglamentus, kurie yra nauji subjektui, taip pat tai, kada ir kaip subjektas pradės taikyti tokius reikalavimus arba jų laikytis.

A83. Subjekto ir jo aplinkos supratimas gali praversti auditoriui svarstant, kur galima tikėtis pasikeitimų subjekto finansinėje atskaitomybėje (pvz., palyginti su ankstesniais laikotarpiais).

**Pavyzdys.**

Jei subjektas per laikotarpį dalyvavo reikšmingame verslo jungime, auditorius, greičiausiai, tikėtis ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos pasikeitimų dėl tokio verslo jungimo. Bet jei per laikotarpį finansinės atskaitomybės tvarka reikšmingai nesikeitė, remdamasis turimu supratimu auditorius gali patvirtinti, kad tai, ką jis suprato ankstesniame laikotarpyje, taikytina ir toliau.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A84. Viešojo sektoriaus subjekte taikoma finansinės atskaitomybės tvarka nustatoma remiantis teisine ir priežiūros sistema, taikytina pagal atskirą jurisdikciją arba kiekvienoje geografinėje srityje. Dalykai, kuriuos galima būtų apsvarstyti vertinant subjekto taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir tai, kaip ji taikoma atsižvelgiant į subjekto ir jo aplinkos pobūdį bei aplinkybes, apima tai, ar subjektas taiko vien tik kaupimo ar pinigų apskaitos principą pagal tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus ar mišrų apskaitos principą.

Kaip įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui (žr. 19 dalies c punktą)

**2 priede** pateikiami įvykių ir sąlygų, dėl kurių gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, pavyzdžiai, suskirstyti pagal įgimtos rizikos veiksnius.

Kodėl auditorius, suprasdamas subjektą ir jo aplinką bei taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įsigilina į įgimtos rizikos veiksnius

- A85. Supratęs subjektą ir jo aplinką bei taikomą finansinės atskaitomybės tvarką auditorius gali nustatyti įvykius arba sąlygas, kurių ypatybės gali turėti poveikį tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleidžiamą informaciją jautrumui iškraipymui. Šios ypatybės yra įgimtos rizikos veiksniai. Įgimtos rizikos veiksniai gali paveikti tvirtinimų jautrumą iškraipymui veikdami iškraipymo atsiradimo tikimybę arba iškraipymo (jei jis atsirastų) mastą. Supratęs, kaip įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui, auditorius gali preliminariai numanyti iškraipymų tikimybę arba mastą ir tuo remdamasis nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu pagal 28 dalies b punktą. Supratęs, kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui, auditorius taip pat gali įvertinti galimo iškraipymo tikimybę ir mastą, kai jis įvertina įgimtą riziką pagal 31 dalies a punktą. Atitinkamai, supratęs įgimtos rizikos veiksnius auditorius taip pat gali parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras pagal 330-ąjį TAS.
- A86. Auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui tvirtinimų lygmeniu ir įgimtos rizikos įvertinimui taip pat gali turėti įtakos audito įrodymai, kuriuos auditorius surinko atlikdamas kitas rizikos įvertinimo procedūras, tolesnes audito procedūras arba vykdydamas kitus TAS reikalavimus (žr. A95, A103, A111, A121, A124 ir A151 dalis).

Įgimtos rizikos veiksnių įtaka ūkinių operacijų grupei, sąskaitos likučiui arba atskleidžiamai informacijai

- A87. Ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio arba atskleidžiamos informacijos jautrumo iškraipymui mastas dėl sudėtingumo ar subjektyvumo dažnai labai priklauso nuo to, kiek jis gali keistis ar būti neapibrėžtas.

**Pavyzdys.**

Jei subjekte daromas apskaitinis įvertis, pagrįstas prielaidomis, kurios pasirenkamos remiantis reikšmingu sprendimu, apskaitinio įverčio vertinimui gali turėti įtakos tiek subjektyvumas, tiek neapibrėžtumas.

- A88. Kuo ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija yra jautresni iškraipymui dėl sudėtingumo ar subjektyvumo, tuo labiau auditoriui reikia laikytis profesinio skepticizmo principo. Be to, kai ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis arba atskleidžiama informacija yra jautrus iškraipymui dėl sudėtingumo, subjektyvumo, kintamumo ar neapibrėžtumo, šie įgimtos rizikos veiksniai gali sudaryti galimybę atsirasti netyčiam ar tyčiam vadovybės šališkumui ir veikti jautrumą iškraipymui dėl vadovybės šališkumo. Įgimtos rizikos veiksnių tarpusavio ryšiai taip pat turi įtakos tam, kaip auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką ir įvertina įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu.
- A89. Įvykiai arba sąlygos, kurie gali veikti jautrumą iškraipymui dėl vadovybės šališkumo, taip pat gali veikti jautrumą iškraipymui dėl kitų apgaulės rizikos veiksnių. Atitinkamai, tokia informacija gali praversti įgyvendinant 240-ojo TAS 24 dalies reikalavimus dėl to, kad auditorius įvertintų, ar informacija, gauta atliekant kitas rizikos įvertinimo procedūras ir susijusią veiklą, rodo, kad yra vienas ar keli apgaulės rizikos veiksniai.

*Subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas (žr. 21–27 dalis)*

**3 priede** pateikiamas išsamus subjekto vidaus kontrolės sistemos pobūdžio ir įgimtų vidaus kontrolės apribojimų apibūdinimas. 3 priede taip pat pateikiamas išsamus vidaus kontrolės sistemos elementų paaiškinimas TAS taikymo tikslais.

- A90. Auditorius įgyja supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemą atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras, skirtas suprasti ir įvertinti kiekvieną vidaus kontrolės sistemos komponentą, kaip nurodyta 21–27 dalyse.
- A91. Subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentai šio TAS taikymo tikslais nebūtinai atspindi tai, kaip subjektas parengia, įdiegia ir naudoja savo vidaus kontrolės sistemą arba kaip jis gali klasifikuoti bet kurį konkretų komponentą. Įvairiems vidaus kontrolės sistemos aspektams apibūdinti subjektai gali naudoti skirtingas formuluotes arba tvarkas. Atlikdami auditą auditoriai taip pat gali naudoti skirtingas formuluotes arba tvarkas, su sąlyga, kad bus įtraukti visi šiame TAS apibūdinti komponentai.

*Apimties keičiamumas*

- A92. Subjekto dydis ir sudėtingumas lemia tai, kaip subjekto vidaus kontrolės sistema yra parengiama, įdiegiama ir naudojama. Pavyzdžiui, paprastesni subjektai gali naudoti mažiau struktūrizuotas arba paprastesnes kontrolės priemones (t. y. politikas ir procedūras) savo tikslams pasiekti.

*Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos*

- A93. Viešojo sektoriaus subjektų auditoriai dažnai turi papildomų pareigų, susijusių su vidaus kontrole, pavyzdžiui, teikti ataskaitas apie nustatyto praktikos kodekso laikymąsi arba ataskaitas apie biudžeto vykdymą. Viešojo sektoriaus subjektų auditoriai taip pat gali būti įpareigoti pranešti apie įstatymų, teisės aktų ar kitų reikalavimų laikymąsi. Dėl to jie gali svarstyti vidaus kontrolės sistemą plačiau ir išsamiau.

*Informacinės technologijos subjekto vidaus kontrolės komponentuose*

**5 priede** pateiktos papildomos gairės, skirtos suprasti, kaip ūkio subjektas naudoja IT vidaus kontrolės sistemos komponentuose.

- A94. Bendrasis audito tikslas ir apimtis nesikeičia nuo to, ar subjekto veikla pagrįsta daugiausia rankinėmis procedūromis, ar visiškai automatinėmis procedūromis, ar tam tikru rankinių ir automatinių procedūrų deriniu (t. y. rankinėmis ir automatinėmis kontrolės priemonėmis bei kitais subjekto vidaus kontrolės sistemoje naudojamais ištekliais).

*Subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų pobūdžio supratimas*

- A95. Jei auditorius supranta kiekvieną subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentą, vertindamas kontrolės priemonių parengimo efektyvumą ir tai, ar jos buvo įdiegtos (žr. A175–A181 dalis), auditorius gali preliminariai suprasti, kaip subjektas nustato verslo riziką ir į ją reaguoja. Tai taip pat gali turėti skirtingą poveikį auditoriaus atliekamam reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir

įvertinimui (žr. A86 dalį). Tuo remdamasis auditorius gali parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, taip pat suplanuoti kontrolės priemonių efektyvumo testus. Pavyzdžiui:

- auditoriaus supratimas apie subjekto kontrolės aplinką, subjekto rizikos įvertinimo procesą ir subjekto kontrolės komponentų stebėsenos procesą, labai tikėtina, turės įtakos reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir įvertinimui finansinių ataskaitų lygmeniu;
- auditoriaus supratimas apie subjekto informacinę sistemą ir komunikaciją bei subjekto kontrolės veiksmų komponentą, labai tikėtina, turės įtakos reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir vertinimui tvirtinimų lygmeniu.

Kontrolės aplinka, subjekto rizikos įvertinimo procesas ir subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas (žr. 21–24 dalis)

A96. Kontrolės priemonės, naudojamos kontrolės aplinkoje, subjekto rizikos įvertinimo procese ir subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, daugiausia yra netiesioginės kontrolės priemonės (t. y. kontrolės priemonės, kurios nėra pakankamai tikslios tam, kad galima būtų išvengti iškraipymų tvirtinimų lygmeniu, juos aptikti arba ištaisyti, tačiau kurios palaiko kitas kontrolės priemones, todėl gali turėti netiesioginį poveikį tikimybei, kad iškraipymas bus laiku aptiktas arba kad jo galima būtų išvengti). Tačiau kai kurios šiuose komponentuose naudojamos kontrolės priemonės taip pat gali būti tiesioginės.

Kodėl auditorius privalo suprasti kontrolės aplinką, subjekto rizikos įvertinimo procesą ir subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą

A97. Kontrolės aplinka sukuria pagrindą veikti kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams. Kontrolės aplinka tiesiogiai neužkertama kelio iškraipymams arba jų neaptinka ir neištaiso. Tačiau ji gali turėti įtakos kontrolės priemonių kitų vidaus kontrolės sistemos komponentuose efektyvumui. Be to, subjekto rizikos įvertinimo procesas ir jo vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas yra sukurti taip, kad juos naudojant būtų užtikrinamas visos vidaus kontrolės sistemos veikimas.

A98. Kadangi šie komponentai yra subjekto vidaus kontrolės sistemos pagrindas, bet kokie jų veikimo trūkumai gali turėti paplitusį poveikį finansinių ataskaitų parengimui. Todėl auditoriaus supratimas ir šių komponentų vertinimai turi įtakos auditoriaus atliekamam reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir įvertinimui finansinių ataskaitų lygmeniu, taip pat gali turėti įtakos reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir įvertinimui tvirtinimų lygmeniu. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu turi įtakos tam, kaip auditorius parengs bendruosius atsakus, įskaitant, kaip paaiškinta 330-jame TAS, įtaką tolesnių auditoriaus procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai<sup>35</sup>.

Kontrolės aplinkos supratimas (žr. 21 dalį)

Apimties keičiamumas

A99. Tikėtina, kad paprastesnio subjekto ir sudėtingesnio subjekto kontrolės aplinkos pobūdis skirsis. Pavyzdžiui, paprastesniuose subjektuose už valdymą atsakingų asmenų grupėje gali nebūti nepriklausomo ar išorės nario, o savininkas vadovas gali tiesiogiai vykdyti valdysenos funkciją, jei

<sup>35</sup> 330-ojo TAS A1–A3 dalys



nėra kitų savininkų. Atitinkamai, kai kurie svarstymai apie subjekto kontrolės aplinką gali ne tokie svarbūs arba netaikomi.

A100. Be to, gali nebūti dokumentuotų audito įrodymų apie paprastesnių subjektų kontrolės aplinkos komponentus, ypač kai komunikavimas tarp vadovybės ir kitų darbuotojų yra neformalus, tačiau tokie įrodymai vis tiek gali būti pakankamai svarbūs ir patikimi šiomis aplinkybėmis.

**Pavyzdys.**

- Paprastesnio subjekto organizacinė struktūra greičiausiai bus paprastesnė ir gali apimti nedidelį skaičių darbuotojų, vykdančių su finansine atskaitomybe susijusias funkcijas.
- Jei savininkas vadovas tiesiogiai vykdo valdysenos funkciją, auditorius gali nustatyti, kad už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumas nėra svarbus.
- Paprastesni subjektai gali neturėti rašytinio elgesio kodekso, o vietoj to puoselėti kultūrą, kurioje pabrėžiama sąžiningumo ir etiško elgesio svarba, remdamiesi žodinę komunikaciją ir vadovybės pavyzdžiu. Tokiu atveju vadovybės arba savininko vadovo požiūriai, informuotumas ir veiksmai yra ypač svarbūs auditoriui, kad jis galėtų suprasti paprastesnio subjekto kontrolės aplinką.

Kontrolės aplinkos supratimas (žr. 21 dalies a punktą)

A101. Audito įrodymų, pagrindžiančių auditoriaus supratimą apie kontrolės aplinką, galima surinkti teikiant paklausimus ir kartu atliekant kitas rizikos įvertinimo procedūras (t. y. atsakymai į paklausimus patvirtinami atliekant stebėjimą arba dokumentų patikrą).

A102. Svarstydamas, kiek vadovybė demonstruoja įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi, auditorius gali suprasti teikdamas paklausimus vadovybei ir darbuotojams bei svarstydamas iš išorės šaltinių gautą informaciją apie tai:

- kaip vadovybė komunikuoja darbuotojams savo požiūrį į verslo praktiką ir etišką elgesį ir
- tikrindamas vadovybės rašytinį elgesio kodeksą ir stebėdamas, ar vadovybė veikia taip, kaip numatyta kodekse.

Kontrolės aplinkos vertinimas (žr. 21 dalies b punktą)

Kodėl auditorius vertina kontrolės aplinką

A103. Įvertinęs, kaip subjektas demonstruoja elgesį, atitinkantį subjekto įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi, ar kontrolės aplinka sudaro tinkamą pagrindą kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams, ir ar nustatyti kontrolės trūkumai nekenkia kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams, auditorius gali nustatyti galimas problemas kituose vidaus kontrolės sistemos komponentuose. Taip yra todėl, kad kontrolės aplinka yra kitų subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų pagrindas. Atlikęs šį įvertinimą auditorius taip pat gali suprasti riziką, su kuria susiduria subjektas, taigi ir nustatyti bei įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu (žr. A86 dalį).

Auditoriaus atliekamas kontrolės aplinkos vertinimas

A104. Auditoriaus atliekamas kontrolės aplinkos vertinimas grindžiamas supratimu apie dalykus pagal 21 dalies a punktą.

A105. Kai kuriuose subjektuose gali dominuoti vienas asmuo, galintis turėti didelę veiksmų laisvę. Tokio asmens veiksmai ir požiūriai gali turėti paplitusį poveikį subjekto kultūrai, o tai savo ruožtu gali turėti paplitusį poveikį kontrolės aplinkai. Toks poveikis gali būti teigiamas arba neigiamas.

**Pavyzdys.**

Tiesioginis vieno asmens dalyvavimas gali būti esminiu veiksniumi subjektui, siekiančiam įgyvendinti savo augimo ir kitus tikslus, taip pat gali gerokai padidinti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą. Kita vertus, toks žinių ir viršenybės sutelkimas vienose rankose taip pat gali lemti didesnę jautrumą iškraipymui, kai vadovybė nepaiso kontrolės priemonių.

A106. Auditorius gali apsvarstyti, kaip aukščiausio lygmens vadovybės filosofija ir veiklos stilius gali paveikti skirtingus kontrolės aplinkos komponentus, atsižvelgdamas į nepriklausomų už valdymą atsakingų asmenų grupės narių dalyvavimą.

A107. Nors kontrolės aplinka gali būti tinkamu vidaus kontrolės sistemos pagrindu ir gali padėti sumažinti apgaulės riziką, tinkama kontrolės aplinka nebūtinai yra efektyvi atgrasymo nuo apgaulės priemonė.

**Pavyzdys.**

Laikantis personalo politikų ir procedūrų, skirtų samdyti kompetentingus finansų, apskaitos ir IT darbuotojus, galima sumažinti klaidų riziką apdorojant ir registruojant finansinę informaciją. Tačiau tokios politikos ir procedūros gali nesumažinti to, kad aukščiausio lygmens vadovybė nepaisys kontrolės priemonių (pvz., parodydama per dideles pajamų sumas), pavojaus.

A108. Auditoriaus atliekamas su subjekto IT naudojimu susijusios kontrolės aplinkos vertinimas gali apimti šiuos dalykus:

- ar IT valdymas atitinka subjekto ir jo verslo operacijų, vykdomų naudojant IT, pobūdį ir sudėtingumą, įskaitant subjekto technologijų platformos ar architektūros sudėtingumą arba brandą ir tai, kiek subjektas pasikliauna IT taikomosiomis programomis rengdamas finansinę atskaitomybę;
- valdymo organizacinę struktūrą, susijusią su priskirtomis IT ir ištekliais (pvz., ar subjektas investavo į tinkamą IT aplinką ir būtinus patobulinimus, ar buvo įdarbinta pakankamai tinkamos kvalifikacijos asmenų, įskaitant atvejus, kai subjektas naudoja komercinę programinę įrangą (nemodifikuotą arba iš dalies modifikuotą).

Subjekto rizikos įvertinimo proceso supratimo įgijimas (žr. 22–23 dalis)

Subjekto rizikos įvertinimo proceso supratimas (žr. 22 dalies a punktą)

A109. Kaip paaiškinta A62 dalyje, ne visų rūšių verslo rizika kelia reikšmingo iškraipymo riziką. Norėdamas suprasti, kaip vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys nustatė verslo riziką, svarbią finansinių

ataskaitų rengimui, ir nusprendė, kokių veiksmų imsis reaguodami į tokią riziką, auditorius gali apsvarstyti, kaip vadovybė arba, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys:

- pakankamai tiksliai ir aiškiai apibrėžė subjekto tikslus, kad galima būtų nustatyti ir įvertinti su tikslais susijusią riziką;
- nustatė riziką, kad nebus pasiekti subjekto tikslai, ir išanalizavo riziką kaip pagrindą rizikos valdymo būdams nustatyti; ir
- svarstydami, kokia kyla rizika, kad subjekto tikslai nebus pasiekti, kartu apsvarstė galimos apgaulės tikimybę<sup>36</sup>.

A110. Auditorius gali apsvarstyti tokios verslo rizikos poveikį subjekto finansinių ataskaitų rengimui ir kitiems jo vidaus kontrolės sistemos aspektams.

Subjekto rizikos įvertinimo proceso vertinimas (žr. 22 dalies b punktą)

Kodėl auditorius vertina, ar subjekto rizikos įvertinimo procesas yra tinkamas

A111. Remdamasis atliktu subjekto rizikos įvertinimo proceso vertinimu, auditorius gali suprasti, kur subjektas nustatė galimą riziką ir kaip reagavo į tokią riziką. Vertindamas, kaip subjektas nustato savo verslo riziką ir kaip jis įvertina ir reaguoja į šią riziką, auditorius gali suprasti, ar rizikos, su kuria susiduria subjektas, nustatymo, įvertinimo ir reagavimo būdas atitiko subjekto pobūdį ir sudėtingumą. Remdamasis tokiu vertinimu, auditorius taip pat gali nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu (žr. A86 dalį).

Subjekto rizikos įvertinimo proceso tinkamumo vertinimas (žr. 22 dalies b punktą)

A112. Auditoriaus atliktas subjekto rizikos įvertinimo proceso tinkamumo vertinimas grindžiamas pagal 22 dalies a punktą suprastais dalykais.

Apimties keičiamumas

A113. Norėdamas nuspręsti, ar subjekto rizikos įvertinimo procesas, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą, yra tinkamas subjekto aplinkybėmis, auditorius turi priimti profesinį sprendimą.

**Pavyzdys.**

Kai kuriuose paprastesniuose subjektuose, ypač savininko valdomuose, tinkamas rizikos įvertinimas gali būti atliktas tiesiogiai dalyvaujant vadovybei arba savininkui vadovui (pvz., vadovas arba savininkas vadovas, siekdamas nustatyti kylančią verslo riziką, gali skirti laiko reguliariai konkurentų veiklos ir kitų pokyčių rinkoje stebėsenai). Per šį rizikos įvertinimą tokio tipo subjektuose surinkti įrodymai dažnai nėra formaliai dokumentuojami, tačiau per auditoriaus ir vadovybės aptarimus gali paaiškėti, kad vadovybė iš tikrųjų atlieka rizikos įvertinimo procedūras.

<sup>36</sup> 240-ojo TAS 19 dalis

Subjekto naudojamo vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso supratimas (žr. 24 dalį)

Apimties keičiamumas

A114. Siekdamas suprasti paprastesnių subjektų, ypač turinčių savininką vadovą, naudojamą subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, auditorius dažnai orientuojasi į tai, kaip vadovybė arba savininkas vadovas tiesiogiai dalyvauja veikloje, nes kitos rūšies stebėsenos gali nebūti.

**Pavyzdys.**

Vadovybė gali gauti klientų skundų dėl netikslumų jos mėnesinėse ataskaitose ir tai gali būti įspėjimu savininkui vadovui apie problemas, susijusias su klientų mokėjimų pripažinimu apskaitoje netinkamu laikotarpiu.

A115. Siekiant suprasti subjektų, kuriuose nėra formalaus vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso, vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą galima išsiaiškinti apie periodines valdymo apskaitos informacijos peržiūras, kuriomis remdamasis subjektas nustato, kaip jis užkerta kelią iškraipymams arba juos aptinka.

Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso supratimas (žr. 24 dalies a punktą)

A116. Auditorius, siekdamas suprasti, kaip subjektas vykdo savo vidaus kontrolės sistemos stebėseną, galėtų apsvarstyti šiuos susijusius dalykus:

- stebėsenos parengimą, pavyzdžiui, ar tai yra periodinė ar nuolatinė stebėseną;
- stebėsenos atlikimas ir dažnumas;
- laiku atliekamas stebėsenos rezultatų įvertinimas, siekiant nustatyti, ar kontrolės priemonės buvo efektyvios; ir
- kaip buvo reaguojama į nustatytus trūkumus atliekant atitinkamus taisomuosius veiksmus, įskaitant tokių trūkumų komunikavimą laiku asmenims, atsakingiems už taisomųjų veiksmų atlikimą.

A117. Auditorius taip pat gali apsvarstyti, kaip subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso metu reaguojama į stebėsenos informacijos apdorojimo kontrolės priemones, taikomas naudojant IT. Tai gali būti, pavyzdžiui:

- sudėtingų IT aplinkų stebėsenos kontrolės priemonės, kurios:
  - vertina, ar parengtos informacijos apdorojimo kontrolės priemonės tebėra efektyvios, ir, pasikeitus sąlygoms, atitinkamai jas pakeičia; arba
  - vertina informacijos apdorojimo kontrolės priemonių efektyvumą;
- kontrolės priemonės, skirtos stebėti automatizuoto informacijos apdorojimo kontrolės priemonėms taikomus leidimus, užtikrinančius pareigų atskyrimą;
- kontrolės priemonės, skirtos stebėti, kaip nustatomos klaidos arba kontrolės trūkumai, susiję su finansinės atskaitomybės automatizavimu, ir kaip į juos reaguojama.

Subjekto vidaus audito funkcijos supratimas (žr. 24 dalies a punkto ii papunktį)

**4 priede** pateikiami tolesni svarstymai, susiję su subjekto vidaus audito funkcijos supratimu.

A118. Remdamasis paklausimais atitinkamiems vidaus audito funkciją atliekantiems asmenims auditorius gali suprasti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų pareigų pobūdį. Jeigu auditorius nustato, kad šią funkciją atliekančių asmenų pareigos yra susijusios su subjekto finansine atskaitomybe, jis gali praplėsti savo supratimą apie veiklą, kurią vykdo ar turi vykdyti vidaus audito funkciją atliekantis asmenys, peržiūrėdamas laikotarpio vidaus audito funkcijos audito planą (jeigu toks yra) ir jį aptardamas su atitinkamais šią funkciją atliekančiais asmenimis. Šis supratimas kartu su informacija, gauta iš auditoriaus pateiktų paklausimų, taip pat gali suteikti informacijos, kuri yra tiesiogiai susijusi su auditoriaus atliekamu reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymu ir įvertinimu. Jei, remdamasis preliminariu savo supratimu apie vidaus audito funkciją, auditorius tikisi naudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą, kad pakeistų numatytą atlikti audito procedūrų pobūdį arba atlikimo laiką, arba sumažintų jų apimtį, taikomas 610-asis TAS (2013 m. persvarstytas)<sup>37</sup>.

Kiti informacijos šaltiniai, naudojami subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese

Informacijos šaltinių supratimas (žr. 24 dalies b punktą)

A119. Vykdydama stebėseną, vadovybė gali naudoti iš išorės šalių gautą informaciją, pavyzdžiui, iš klientų skundų ar priežiūros institucijų pastabų, kurie gali rodyti, kad yra problemų, arba atkreipti dėmesį į sritis, kurias reikia tobulinti.

Kodėl auditorius privalo suprasti informacijos šaltinius, naudojamus subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese

A120. Supratęs informacijos šaltinius, kuriuos subjektas naudoja subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenai, įskaitant tai, ar naudojama informacija yra svarbi ir patikima, auditorius gali įvertinti, ar subjekto vykdomos vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas yra tinkamas. Jei vadovybė nepagrįstai daro prielaidą, kad stebėsenai naudojama informacija yra svarbi ir patikima, dėl klaidų, kurių gali būti tokioje informacijoje, vadovybė, remdamasi stebėseną, gali padaryti neteisingas išvadas.

Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso vertinimas (žr. 24 dalies c punktą)

Kodėl auditorius vertina, ar subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas yra tinkamas

A121. Įvertinęs, kaip subjektas vykdo nuolatinį ir atskirą kontrolės priemonių efektyvumo stebėsenos vertinimą, auditorius gali suprasti, ar yra kitų funkcionuojančių subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų, bei taip pat suprasti kitus subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus. Remdamasis tokiu vertinimu, auditorius taip pat gali nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu (žr. A86 dalį).

<sup>37</sup> 610-asis TAS (2013 m. persvarstytas) „Vidus auditorių darbo naudojimas“

Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso tinkamumo vertinimas (žr. 24 dalies c punktą dalį)

A122. Auditoriaus vertinimas, ar subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas tinkamas, yra pagrįstas auditoriaus supratimu apie subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą.

Informacinė sistema ir komunikacija bei kontrolės veiksmai (žr. 25–26 dalis)

A123. Informacinės sistemos ir komunikacijos kontrolės priemonės bei kontrolės veiksmų komponentai daugiausia yra tiesioginės kontrolės priemonės (t. y. kontrolės priemonės, kurios yra pakankamai tikslios tam, kad galima būtų išvengti iškraipymų tvirtinimų lygmeniu, juos aptikti arba ištaisyti).

Kodėl auditorius privalo suprasti informacinę sistemą ir komunikaciją bei kontrolės priemones kontrolės veiksmų komponente

A124. Auditorius privalo suprasti subjekto informacinę sistemą ir komunikaciją, nes remdamasis supratimu apie subjekto politikas, kuriose apibrėžiamas ūkinių operacijų perdavimas ir kiti subjekto informacijos apdorojimo veiklos aspektai, svarbūs rengiant finansines ataskaitas, ir vertinimu to, ar šis komponentas tinkamai pagrindžia subjekto finansinių ataskaitų rengimą, auditorius gali nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu. Remiantis šiuo supratimu ir vertinimu taip pat galima nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, kai auditoriaus atliktų procedūrų rezultatai neatitinka lūkesčių dėl subjekto vidaus kontrolės sistemos, jei lūkesčiai galėjo būti nustatyti remiantis informacija, gauta užduoties prisiėmimo arba tęsimo proceso metu (žr. A86 dalį).

A125. Auditorius privalo kontrolės veiksmų komponente identifikuoti specifines kontrolės priemones, įvertinti jų parengimą ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos, nes taip jis galės suprasti vadovybės reagavimo į tam tikrą riziką metodus bei, tuo remdamasis, parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, pritaikytas tokiai rizikai, kaip to reikalaujama pagal 330-ąjį TAS. Kuo aukštesnis rizikos įvertinimas įgimtos rizikos spektre, tuo patikimesni turi būti audito įrodymai. Net kai auditorius neplanuoja atlikti nustatytų kontrolės priemonių efektyvumo testų, jo supratimas vis tiek gali turėti įtakos tam, kokio pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pagrindines audito procedūras, pritaikytas susijusiai reikšmingo iškraipymo rizikai, auditorius parengs.

Informacinės sistemos ir komunikacijos bei kontrolės veiksmų supratimo ir vertinimo iteracinis pobūdis

A126. Kaip paaiškinta A49 dalyje, remdamasis savo supratimu apie subjektą ir jo aplinką bei taikomą finansinės atskaitomybės tvarką auditorius gali nustatyti pradinis lūkesčius dėl ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos, kurie gali būti reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija. Siekdamas suprasti informacinės sistemos ir komunikacijos komponentą pagal 25 dalies a punktą, auditorius gali pasinaudoti šiais pradiniais lūkesčiais, kad nustatytų, kiek jam reikia įsigilinti į subjekto informacijos apdorojimo veiklą.

A127. Auditoriaus supratimas apie informacinę sistemą apima supratimą apie politikas, kuriose apibrėžiamas perdavimas informacijos, susijusios su reikšmingomis subjekto ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija bei kitais susijusiais subjekto informacijos apdorojimo veiklos aspektais. Ši ir kita informacija, gauta auditoriui įvertinus informacinę sistemą, gali

patvirtinti arba toliau veikti auditoriaus pradinius lūkesčius dėl nustatytų reikšmingų ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos (žr. A126 dalį).

A128. Siekdamas suprasti, kaip informacija, susijusi su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija, perduodama į subjekto informacinę sistemą, joje apdorojama ir iš jos perduodama, auditorius taip pat gali kontrolės veiksmų komponente identifikuoti kontrolės priemones, kurios turi būti identifikuotos pagal 26 dalies a punktą. Auditorius, nustatydamas ir įvertindamas kontrolės priemones kontrolės veiksmų komponente, pirmiausia gali sutelkti dėmesį į apskaitos įrašų kontrolės priemones ir tokias kontrolės priemones, kurių efektyvumą auditorius planuoja testuoti, kad galėtų nustatyti pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

A129. Auditoriaus atliktas įgimtos rizikos įvertinimas taip pat gali turėti įtakos kontrolės priemonių nustatymui kontrolės veiksmų komponente. Pavyzdžiui, auditorius gali identifikuoti kontrolės priemones, susijusias su reikšminga rizika, tik tada, kai jis įvertina įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu pagal 31 dalį. Be to, kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į riziką, dėl kurios, auditorius vertinimu, pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (pagal 33 dalį), taip pat gali būti nustatomos tik tada, kai auditorius atlieka įgimtos rizikos įvertinimus.

A130. Tam, kaip auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, įtakos turi:

- auditoriaus supratimas apie subjekto politikas, susijusias su informacijos apdorojimo veikla informacinės sistemos ir komunikacijos komponente; ir
- kontrolės priemonių nustatymas ir įvertinimas kontrolės veiksmų komponente.

Informacinės sistemos ir komunikacijos supratimas (žr. 25 dalį)

**3 priedo** 15–19 dalyse išdėstyti tolesni su informacine sistema ir komunikacija susiję svarstymai.

Apimties keičiamumas

A131. Tikėtina, kad paprastesnių subjektų informacinė sistema ir susiję verslo procesai yra ne tokie sudėtingi nei didesniuose subjektuose ir, tikėtina, veikia ne tokioje sudėtingoje IT aplinkoje, tačiau informacinės sistemos vaidmuo yra toks pat svarbus. Paprastesniems subjektams, kurių veikloje vadovybė dalyvauja tiesiogiai, gali neprireikti išsamių apskaitos procedūrų aprašymų, sudėtingų apskaitos įrašų ar rašytinių politikų. Todėl atliekant paprastesnio subjekto auditą gali pririekti mažiau pastangų suprasti svarbius subjekto informacinės sistemos aspektus, be to, gali būti pateikiama daugiau paklausimų nei atliekama stebėjimo procedūrų ar dokumentų patikrų. Tačiau supratimas išlieka svarbus kaip pagrindas rengiant tolesnes audito procedūras pagal 330-ąją TAS, be to, auditorius galės juo toliau remtis nustatydamas arba įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką (žr. A86 dalį).

Informacinės sistemos supratimas (žr. 25 dalies a punktą)

A132. Subjekto vidaus kontrolės sistema apima aspektus, susijusius su subjekto ataskaitų, įskaitant finansinių ataskaitų, teikimo tikslais, bet taip pat gali apimti aspektus, susijusius su jo veiklos arba atitikties tikslais, kai tokie aspektai yra svarbūs rengiant finansines ataskaitas. Siekdamas suprasti subjekto informacinę sistemą, auditorius aiškinasi, kaip subjektas inicijuoja sandorius ir fiksuoja

informaciją. Kartu jis gali apimti informaciją apie subjekto sistemas (jo politikas), skirtas atitikties ir veiklos tikslams siekti, nes tokia informacija yra svarbi rengiant finansines ataskaitas. Be to, kai kurie subjektai gali turėti glaudžiai integruotas informacines sistemas, todėl kontrolės priemonės gali būti parengtos taip, kad vienu metu galima būtų pasiekti finansinės atskaitomybės, atitikties ir veiklos tikslus bei kelis tikslus vienu metu.

A133. Supratimas apie subjekto informacinę sistemą taip pat apima supratimą apie išteklius, kurie bus naudojami subjekto informacijos apdorojimo veikloje. Siekiant suprasti informacinės sistemos vientisumui kylančią riziką, gali būti svarbi tokia informacija apie susijusius darbuotojus:

- darbą atliekančių asmenų kompetencija;
- ar yra pakankamai išteklių; ir
- ar pareigos yra tinkamai atskirtos.

A134. Siekdamas suprasti politikas, kuriose apibrėžiamas su reikšmingomis subjekto ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija susijęs informacijos perdavimas informacinės sistemos ir komunikacijos komponente, auditorius gali apsvarstyti šiuos dalykus kaip:

- a) duomenys arba informacija, kurie susiję su sandoriais, kitais įvykiais ir sąlygomis ir kurie turi būti apdorojami;
- b) informacijos apdorojimas, siekiant išlaikyti tokių duomenų arba informacijos vientisumą; ir
- c) informaciniai procesai, darbuotojai ir kiti išteklių, naudojami informacijos apdorojimo procese.

A135. Suprasdamas subjekto verslo procesus, įskaitant sandorių sudarymą, auditoriui gali tiek įsigilinti į subjekto informacinę sistemą, kiek reikia pagal subjekto aplinkybes.

A136. Auditorius gali įsigilinti į informacinę sistemą įvairiais būdais, tokiais kaip:

- pateikdamas atitinkamiems darbuotojams paklausimus apie procedūras, naudojamas ūkinėms operacijoms inicijuoti, registruoti, apdoroti ir pateikti ataskaitas, arba apie subjekto finansinės atskaitomybės procesą;
- tikrindamas politikas ar procesų vadovus arba kitą subjekto informacinės sistemos dokumentaciją;
- stebėdamas, kaip subjekto darbuotojai laikosi politikų ar procedūrų; arba
- atrinkdamas ūkines operacijas ir atsekdamas jas per visą informacinėje sistemoje taikomą procesą (t. y. atlikdamas nuoseklios peržiūros testą).

Automatiniai įrankiai ir būdai

A137. Auditorius taip pat gali naudoti automatinius būdus, kad gautų tiesioginę prieigą prie subjekto informacinės sistemos duomenų bazių, kuriose saugomi ūkinių operacijų apskaitos įrašai, arba kad skaitmeniniu būdu iš jų atsisiųstų. Šiai informacijai taikydamas automatinius įrankius ar būdus, auditorius gali patvirtinti įgytą supratimą apie tai, kaip ūkinės operacijos perduodamos informacinėje sistemoje, atsekdamas apskaitos ar kitus skaitmeninius įrašus, susijusius su konkrečia ūkine operacija arba visa ūkinių operacijų visuma nuo apskaitos įrašų inicijavimo iki registravimo didžiojoje



knygoje. Remiantis išsamių ar didelių ūkinių operacijų rinkinių analize taip pat galima nustatyti nukrypimus nuo įprastų arba tikėtinų šių ūkinių operacijų apdorojimo procedūrų, taigi ir reikšmingo iškraipymo riziką.

Informacija, gauta ne iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų

A138. Finansinėse ataskaitose gali būti pateikta informacija, gauta ne iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų. Tokia informacija, kurią auditorius gali apsvarstyti, gali būti, pavyzdžiui:

- informacija, gauta iš nuomos sutarčių, kurias svarbu atskleisti finansinėse ataskaitose;
- finansinėse ataskaitose atskleista informacija, kurią parengė subjekto rizikos valdymo sistema;
- tikrosios vertės informacija, kurią parengė vadovybės ekspertai ir kuri buvo atskleista finansinėse ataskaitose;
- finansinėse ataskaitose atskleista informacija, gauta remiantis modeliais arba atliekant kitus skaičiavimus, naudojamus rengiant apskaitinius įverčius, pripažintus arba atskleistus finansinėse ataskaitose, įskaitant informaciją, susijusią su tuose modeliuose naudojamais pagrindiniais duomenimis ir prielaidomis, pavyzdžiui:
  - viduje padarytos prielaidos, kurios gali turėti įtakos turto naudingo tarnavimo laikui; arba
  - duomenys, tokie kaip palūkanų normos, kuriems įtakos turi veiksniai, kurių subjektas nekontroliuoja;
- finansinėse ataskaitose atskleista informacija apie jautrumo analizes, gautas iš finansinių modelių, parodanti, kad vadovybė apsvarstė alternatyvias prielaidas;
- finansinėse ataskaitose pripažinta arba atskleista informacija, gauta iš subjekto mokesčių deklaracijų ir dokumentų;
- finansinėse ataskaitose atskleista informacija, gauta iš analizių, parengtų kaip vadovybės vertinimo dėl subjekto gebėjimo tęsti veiklą pagrindimas, pavyzdžiui, atskleista informacija, jei tokia yra, susijusi su nustatytais įvykiais arba sąlygomis, dėl kurių gali kilti reikšmingų abejonių dėl subjekto gebėjimo tęsti veiklą<sup>38</sup>.

A139. Finansinėse ataskaitose pateiktos tam tikros sumos arba tam tikra atskleista informacija (pvz., apie kredito, likvidumo ir rinkos riziką) gali būti pagrįsti informacija, gauta iš subjekto rizikos valdymo sistemos. Tačiau auditorius neprivalo suprasti visų rizikos valdymo sistemos aspektų ir todėl priima profesinį sprendimą, kad galėtų nustatyti, ką būtina suprasti.

Subjekto informacinių technologijų naudojimas informacinėje sistemoje

Kodėl auditorius įgyja supratimą apie informacinei sistemai svarbią IT aplinką

A140. Siekdamas suprasti informacinę sistemą, auditorius kartu aiškinasi IT aplinką, svarbią ūkinių operacijų perdavimui ir informacijos apdorojimui subjekto informacinėje sistemoje, nes dėl subjekto

<sup>38</sup> 570-ojo TAS (persvarstyto) 19–20 dalys

naudojamų IT taikomųjų programų arba kitų IT aplinkos aspektų gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika.

A141. Subjekto verslo modelio ir to, kaip į jį integruotas IT naudojimas, supratimas taip pat gali praversti, siekiant išsiaiškinti, kokio pobūdžio IT galima tikėtis informacinėje sistemoje ir kiek tokios IT naudojamos.

#### Subjekto IT naudojimo supratimas

A142. Siekdamas suprasti IT aplinką, auditorius gali skirti dėmesio tam, kad nustatytų specialias IT taikomas programas ir kitus IT aplinkos veiksnius, susijusius su ūkinių operacijų perdavimu ir informacijos apdorojimu informacinėje sistemoje, ir kad išsiaiškintų jų pobūdį bei naudojimo mastą. Ūkinių operacijų perdavimo arba informacijos informacinėje sistemoje pasikeitimai gali atsirasti dėl IT taikomųjų programų pakeitimų arba tiesioginių duomenų pasikeitimų duomenų bazėse, kurios yra susijusios su šių ūkinių operacijų ar informacijos apdorojimu ar saugojimu.

A143. Auditorius gali nustatyti IT taikomas programas ir pagalbinę IT infrastruktūrą tuo pat metu, kai auditorius aiškinasi, kaip informacija, susijusi su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija, perduodama į subjekto informacinę sistemą, joje apdorojama ir iš jos perduodama.

#### Subjekto komunikacijos supratimas (žr. 25 dalies b punktą)

##### Apimties keičiamumas

A144. Didesniuose, sudėtingesniuose subjektuose informacija, kurią auditorius gali apsvarstyti, norėdamas suprasti subjekto komunikaciją, gali būti gauta iš politikų vadovų ir finansinių ataskaitų rengimo vadovų.

A145. Paprastesniuose subjektuose komunikacija gali būti mažiau struktūrizuota (pvz., gali būti nenaudojami formalūs vadovai) dėl mažesnio skaičiaus pareigybių lygių ir didesnio vadovybės matomumo bei pasiekiamumo. Nepriklausomai nuo subjekto dydžio, atvirais komunikacijos kanalais lengviau pranešti apie nukrypimus ir į juos reaguoti.

Įvertinimas, ar svarbūs informacinės sistemos aspektai suteikia pagrindą rengti subjekto finansines ataskaitas (žr. 25 dalies c punktą)

A146. Auditoriaus įvertinimas, ar subjekto informacinė sistema ir komunikacija tinkamai padeda rengiant finansines ataskaitas, yra pagrįstas 25 dalies a–b punktuose nurodytais suprastais dalykais.

#### Kontrolės veiksmai (žr. 26 dalį)

##### Kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente

**3 priedo 20 ir 21 dalyse pateikti tolesni svarstymai, susiję su kontrolės veikla.**

A147. Kontrolės veiksmų komponentas apima kontrolės priemones, skirtas užtikrinti tinkamą politikų (kurios taip pat yra kontrolės priemonės) taikymą visuose kituose subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentuose, taip pat apima tiesiogines ir netiesiogines kontrolės priemones.

**Pavyzdys.**

Kontrolės priemonės, kurias subjektas nustatė siekdamas užtikrinti, kad jo darbuotojai tinkamai skaičiuotų ir registruotų atsargas per metinę fizinę inventorizaciją, yra tiesiogiai susijusios su reikšmingo iškraipymo rizika, būdinga tvirtinimams apie atsargų sąskaitos likučio buvimą ir išsamumą.

A148. Auditorius, nustatydamas ir įvertindamas kontrolės priemones kontrolės veiksmų komponente, dėmesį sutelkia į informacijos apdorojimo kontrolės priemones, kurios yra kontrolės priemonės, taikomos subjekto informacinėje sistemoje apdorojant informaciją, kaip tiesioginį atsaką į riziką informacijos vientisumui (t. y. ūkinių operacijų ir kitos informacijos išsamumui, tikslumui ir pagrįstumui). Tačiau auditorius neprivalo nustatyti ir įvertinti visų informacijos apdorojimo kontrolės priemonių, susijusių su subjekto politikomis, kuriose apibrėžiamas ūkinių operacijų perdavimas ir kiti subjekto informacijos apdorojimo veiklos aspektai, ir apimančių reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją.

A149. Taip pat kontrolės aplinkoje, subjekto rizikos įvertinimo procese arba subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese gali būti tiesioginių kontrolės priemonių, kurios gali būti nustatytos pagal 26 dalį. Tačiau kuo didesnis netiesioginis ryšys tarp kontrolės priemonių, užtikrinančių kitų kontrolės priemonių ir nagrinėjamos kontrolės veikimą, tuo mažiau efektyvios gali būti šios kontrolės priemonės siekiant užkirsti kelią susijusiems iškraipymams arba jiems nustatyti ir ištaisyti.

**Pavyzdys.**

Pardavimo vadybininko atliekama konkrečių parduotuvių pardavimo veiklos suvestinės pagal regionus peržiūra paprastai yra tik netiesiogiai susijusi su reikšmingo iškraipymo rizika, svarbia tvirtinimui apie pardavimo pajamų išsamumą. Atitinkamai, ji gali būti ne tokia efektyvi kaip atsakas į šią riziką nei su ja tiesiogiai susijusios kontrolės priemonės, pvz., gabenimo dokumentų palyginimas su atsiskaitymo dokumentais.

A150. 26 dalyje taip pat reikalaujama, kad auditorius nustatytų ir įvertintų bendrąsias IT kontrolės priemones, taikomas IT taikomosioms programoms ir kitiems IT aplinkos aspektams, kuriems, kaip nustatė auditorius, kyla su IT naudojimu susijusi rizika, nes bendrosios IT kontrolės priemonės užtikrina tolesnę efektyvų informacijos apdorojimo kontrolės priemonių veikimą. Vien bendrosios IT kontrolės priemonės paprastai nėra pakankamas atsakas į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu.

A151. Kontrolės priemonės, kurias auditorius privalo identifikuoti ir kurių parengimą turi įvertinti bei kurių įdiegimą turi nustatyti pagal 26 dalį yra:

- kontrolės priemonės, kurių efektyvumą auditorius planuoja testuoti, norėdamas nustatyti pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Remdamasis tokių kontrolės priemonių įvertinimu, auditorius gali parengti kontrolės procedūrų testą pagal 330-ąją TAS. Šios kontrolės priemonės taip pat apima kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras;

- tokias kontrolės priemones, kurios skirtos reaguoti į reikšmingą riziką, ir apskaitos įrašų kontrolės priemones. Auditoriaus atliktas tokių kontrolės priemonių nustatymas ir įvertinimas taip pat gali turėti įtakos auditoriaus supratimui apie reikšmingo iškraipymo riziką, įskaitant įtaką papildomos reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui (žr. A95 dalį). Tokiu auditoriaus supratimu taip pat gali būti grindžiama tai, kokio pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pagrindines audito procedūras, pritaikytas susijusiai įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai, auditorius parengs;
- kitos kontrolės priemonės, kurias auditorius, remdamasis savo profesiniu sprendimu, laiko tinkamomis pasiekti 13 dalyje nurodytus tikslus dėl rizikos tvirtinimų lygmeniu.

A152. Reikalaujama identifikuoti kontrolės priemones kontrolės veiksmų komponente, kai tokios kontrolės priemonės atitinka vieną ar daugiau 26 dalies a punkte nurodytų kriterijų. Tačiau kai daugybė kontrolės priemonių atskirai pasiekia tą patį tikslą, nebūtina nustatyti kiekvienos su tokiu tikslu susijusios kontrolės priemonės.

Kontrolės priemonių kontrolės veiksmų komponente tipai (žr. 26 dalį)

A153. Kontrolės priemonėmis kontrolės veiksmų komponente gali būti, pavyzdžiui, leidimai ir patvirtinimai, suderinimai, patikrinimai (pvz., ištaisymo ir patvirtinimo patikros arba automatiniai skaičiavimai), pareigų atskyrimas ir fizinės arba loginės kontrolės priemonės, įskaitant su turto apsauga susijusias kontrolės priemones.

A154. Kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente taip pat gali apimti vadovybės nustatytas kontrolės priemones, kaip atsaką į reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su atskleidžiama informacija, kuri nėra parengta pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Tokios kontrolės priemonės gali būti susijusios su finansinėse ataskaitose pateikta informacija, kuri gauta ne iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų.

A155. Neatsižvelgiant į tai, ar kontrolės priemonės yra IT aplinkoje ar rankinėse sistemose, jos turi įvairių tikslų ir gali būti taikomos įvairiais organizaciniais ir funkciniais lygmenimis.

Apimties keičiamumas (žr. 26 dalį)

A156. Paprastesnių subjektų kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente, tikėtina, bus panašios į didesnių subjektų kontrolės priemones, tačiau formalumas, kurio reikia laikytis jas įgyvendinant, gali skirtis. Be to, paprastesniuose subjektuose gali būti daugiau kontrolės priemonių, kurias vadovybė taiko tiesiogiai.

**Pavyzdys.**

Esant vadovybės išskirtinei viršenybei suteikti kreditą klientams ir patvirtinti reikšmingus pirkimus gali būti užtikrinta griežta svarbių sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų kontrolė.

A157. Paprastesniuose subjektuose, kuriose dirba mažiau darbuotojų, gali nepavykti atskirti pareigų. Tačiau savininko valdomame subjekte, palyginti su dideliu subjektu, savininkas vadovas gali vykdyti efektyvesnę priežiūrą dalyvaudamas tiesiogiai ir taip kompensuoti gerokai apribotas galimybes

atskirti pareigas. Nors, kaip paaiškinta 240-jame TAS, vieno vadovo dominavimas gali būti potencialus vidaus kontrolės trūkumas, nes vadovas turi galimybę nepaisyti kontrolės priemonių<sup>39</sup>.

Kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu (žr. 26 dalies a punktą)

Kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į riziką, kuri nustatoma kaip reikšminga rizika (žr. 26 dalies a punkto i papunktį)

A158. Nepriklausomai nuo to, ar auditorius planuoja atlikti kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į reikšmingą riziką, efektyvumo testus, remdamasis supratimu apie vadovybės taikomą reagavimo į tokią riziką požiūrį, auditorius gali parengti ir atlikti pagrindines audito procedūras, pritaikytas tokiai reikšmingai rizikai, kaip to reikalaujama pagal 330-ąjį TAS<sup>40</sup>. Nors dažniausiai mažai tikėtina, kad rizikai, susijusiai su reikšmingais neįprastais ar sprendimu grindžiamais dalykais, bus taikomos įprastos kontrolės priemonės, vadovybė gali būti numačiusi kitokius atsakus į tokią riziką. Atitinkamai, auditoriaus, siekdamas suprasti, ar subjektas parengė ir įdiegė reikšmingos rizikos, kylančios dėl neįprastų ar sprendimu grindžiamų dalykų, kontrolės priemonės, gali išsiaiškinti, ar ir kaip vadovybė reaguoja į riziką. Reagavimui į riziką ji gali naudoti šiuos atsakus:

- kontrolės priemonės, tokias kaip aukštesnio lygmens vadovybės arba ekspertų atliekama prielaidų peržiūra;
- dokumentuoti apskaitinių įverčių procesai;
- už valdymą atsakingų asmenų patvirtinimas.

**Pavyzdys.**

Jei įvykiai yra vienkartiniai, pvz., gautas pranešimas apie reikšmingą ieškinį, svarstymai dėl subjekto atsako gali apimti tokius dalykus kaip tai, ar jis buvo perduotas tinkamiems ekspertams (pvz., vidaus ar išorės teisininkams), ar buvo atliktas galimo poveikio vertinimas ir kaip siūloma šias aplinkybes atskleisti finansinėse ataskaitose.

A159. Pagal 240-ąjį TAS<sup>41</sup> reikalaujama, kad auditorius suprastų kontrolės priemones, susijusias su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės (kuri laikoma reikšminga rizika), ir išsamiau paaiškinama, kad auditoriui svarbu suprasti, kokias kontrolės priemones, skirtas užkirsti kelią apgaulėi ir ją nustatyti, vadovybė parengė, įdiegė ir naudoja.

Apskaitos įrašų kontrolės priemonės (žr. 26 dalies a punkto ii papunktį)

A160. Kontrolės priemonės, kurios skirtos reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu ir kurias tikimasi nustatyti visų auditų metu, yra apskaitos įrašų kontrolės priemonės, nes subjektas, perkeldamas ūkinių operacijų apdorojimo informaciją į didžiąją knygą, paprastai daro standartinius arba nestandartinius automatinius arba rankinius apskaitos įrašus. Tai, kiek kitų kontrolės priemonių

<sup>39</sup> 240-ojo TAS A28 dalis

<sup>40</sup> 330-ojo TAS 21 dalis

<sup>41</sup> 240-ojo TAS 28 ir A33 dalys

bus nustatyta, priklauso nuo subjekto pobūdžio ir auditoriaus planuojamo laikytis požiūrio į tolesnes audito procedūras.

**Pavyzdys.**

Paprastesnio subjekto audito metu, auditorius gali neplanuoti pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu, nes tokio subjekto informacinė sistema gali būti nesudėtinga. Be to, auditorius gali nenustatyti jokios reikšmingos rizikos ar kitos reikšmingo iškraipymo rizikos, dėl kurios auditorius turi įvertinti kontrolės priemonių parengimą ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos. Tokio audito metu auditorius gali nustatyti, kad nėra nustatytų kitų kontrolės priemonių, išskyrus subjekto naudojamas apskaitos įrašų kontrolės priemones.

Automatiniai įrankiai ir būdai

A161. Rankiniu būdu pildomos didžiosios knygos sistemose, nestandartiniai apskaitos įrašai gali būti nustatomi tikrinant didžiąsias knygas, žiniaraščius ir patvirtinamuosius dokumentus. Kai didžiąjai knygai pildyti ir finansinėms ataskaitoms rengti naudojamos automatinės procedūros, tokie įrašai gali būti tik elektroniniu formatu, todėl juos lengviau nustatyti naudojant automatinius būdus.

**Pavyzdys.**

Paprastesnio subjekto audito metu auditorius gali eksportuoti visus apskaitos įrašus didžiojoje knygoje į paprastą MS „Excel“ skaičiuoklę. Tuomet auditorius gali surūšiuoti apskaitos įrašus juos filtruodamas, pavyzdžiui, pagal valiutą, įrašus padariusio ar juos peržiūrėjusio asmens varą ir pavardę, apskaitos įrašus, kurie patenka tik į balansą ir pelno (nuostolių) ataskaitą, arba juos visus peržiūrėti pagal įrašymo į didžiąją knygą datą, kad galėtų parengti atsakus į nustatytą riziką, susijusią su apskaitos įrašais.

Kontrolės priemonės, kurių efektyvumo testus auditorius planuoja atlikti (žr. 26 dalies a punkto iii papunktį)

A162. Auditorius nustato, ar tvirtinimų lygmeniu yra reikšmingo iškraipymo rizika, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Pagal 330-ąjį TAS<sup>42</sup> auditorius turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių, skirtų tokiai reikšmingo iškraipymo rizikai sumažinti, testus, kai pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygių negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Todėl, jei yra tokios kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į šią riziką, jos turi būti nustatytos ir įvertintos.

A163. Kitais atvejais, kai auditorius, pagal 330-ąjį TAS nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, ketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu, jis taip pat privalo nustatyti tokias kontrolės priemones, nes pagal 330-ąjį TAS<sup>43</sup> reikalaujama, kad auditorius parengtų ir atliktų tokių kontrolės priemonių testus.

<sup>42</sup> 330-ojo TAS 8 dalies b punktas

<sup>43</sup> 330-ojo TAS 8 dalies a punktas

**Pavyzdžiai.**

Auditorius gali suplanuoti efektyvumo testus tokių kontrolės priemonių, kurios:

- taikomos įprastinėms ūkinių operacijų grupėms, nes toks testavimas gali būti efektyvesnis arba veiksmingesnis, kai pasirenkamas didelis kiekis vienuarūšių ūkinių operacijų;
- taikomos subjekto parengtos informacijos išsamumui ir tikslumui (pvz., ataskaitų rengimo sistemoje kontrolės priemonės), siekiant nustatyti, ar tokia informacija yra patikima, jeigu auditorius, rengdamas ir atlikdamas tolesnes audito procedūras, ketina pasikliauti tokių kontrolės priemonių efektyvumu;
- susijusios su veiklos ir atitikties tikslais, jeigu jie susiję su duomenimis, kuriuos auditorius vertina arba naudoja atlikdamas audito procedūras.

A164. Auditoriaus planuojamiems atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testams taip pat gali turėti įtakos nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu. Pavyzdžiui, jei nustatomi su kontrolės aplinka susiję trūkumai, tai gali turėti įtakos bendriesiems auditoriaus lūkesčiams dėl tiesioginių kontrolės priemonių efektyvumo.

Kitos kontrolės priemonės, kurias auditorius vertina kaip tinkamas (žr. 26 dalies a punkto iv papunktį)

A165. Kitos kontrolės priemonės, kurios, auditoriaus vertinimu, yra tinkamos, kad jas galima būtų identifikuoti kontrolės priemonės, įvertinti jų parengimą ir nustatyti jų įdiegimą, gali būti:

- kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į riziką, kuri įgimtos rizikos spektre yra įvertinta kaip aukštesnė, bet nėra nustatyta kaip reikšminga rizika;
- kontrolės priemonės, susijusios su išsamių įrašų suderinimu su didžiąja knyga; arba
- papildomos vartotojo subjekto kontrolės priemonės, jei naudojama paslaugų organizacija<sup>44</sup>.

IT taikomųjų programų ir kitų IT aplinkos aspektų, su IT naudojimu susijusios rizikos ir bendrųjų IT kontrolės priemonių nustatymas (žr. 26 dalies b–c punktus)

**5 priede** pateikti IT taikomųjų programų ypatybių pavyzdžiai ir kiti IT aplinkos aspektai bei su šiomis ypatybėmis susijusios gairės, kurios gali būti svarbios nustatant IT taikomąsias programas ir kitus IT aplinkos aspektus, kuriems kyla su IT naudojimu susijusi rizika.

IT taikomųjų programų ir kitų IT aplinkos aspektų nustatymas (žr. 26 dalies b punktą)

Kodėl auditorius nustato su IT naudojimu susijusią riziką ir bendrąsias IT kontrolės priemones, susijusias su nustatytomis IT taikomosiomis programomis ir kitais IT aplinkos aspektais

A166. Supratimas apie su IT naudojimu susijusią riziką ir bendrąsias IT kontrolės priemones, kurias subjektas įdiegė reaguodamas į šią riziką, gali turėti įtakos:

<sup>44</sup> 402-asis TAS „Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančiu subjektu“

- auditoriaus sprendimui, ar atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus, siekiant reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu;

**Pavyzdys.**

Kai bendrosios IT kontrolės priemonės nėra efektyviai parengtos arba tinkamai įdiegtos, siekiant reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką (pvz., kontrolės priemonės tinkamai neužkerta kelio arba nenustato neleistinių programų pakeitimų arba neteisėtos prieigos prie IT taikomųjų programų), tai gali turėti įtakos auditoriaus sprendimui pasikliauti automatizuotomis kontrolės priemonėmis paveiktose IT taikomose programose.

- auditoriaus atliktam kontrolės rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu;

**Pavyzdys.**

Nuolatinis informacijos apdorojimo kontrolės priemonių efektyvumas gali priklausyti nuo tam tikrų bendrųjų IT kontrolės priemonių, kurios užkerta kelią arba nustato neleistinus IT informacijos apdorojimo kontrolės priemonių programinius pakeitimus (t. y. susijusių IT taikomųjų programų programinių pakeitimų kontrolės priemonių). Tokiomis aplinkybėmis tikėtinas bendrosios IT kontrolės priemonės efektyvumas (arba neefektyvumas) gali turėti įtakos auditoriaus atliekamam kontrolės rizikos įvertinimui (pvz., kontrolės rizika gali būti didesnė, jei tikimasi, kad tokios bendrosios IT kontrolės priemonės bus neefektyvios, arba jei auditorius neplanuoja testuoti bendrųjų IT kontrolės priemonių).

- auditoriaus strategijai dėl skirtingo testavimo, apimančio subjekto informaciją, kurią jis parengia naudodamas savo IT taikomas programas arba kuri apima informaciją, gautą iš subjekto IT taikomųjų programų;

**Pavyzdys.**

Kai subjekto informacija, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, yra parengiama naudojant IT taikomas programas, auditorius gali nuspręsti testuoti sistemos parengtų ataskaitų kontrolės priemones, įskaitant bendrųjų IT kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į netinkamų ar neleistinių programos pakeitimų arba tiesioginio duomenų pakeitimo ataskaitose riziką, nustatymą ir testavimą.

- auditoriaus atliktam įgimtos rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu; arba

**Pavyzdys.**

Kai atliekami reikšmingi arba esminiai IT taikomosios programos programiniai pakeitimai atsižvelgiant į naujus arba persvarstytus taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, tai gali rodyti, kad nauji reikalavimai yra sudėtingi ir turi įtakos subjekto finansinėms ataskaitoms. Kai atliekami tokie esminiai programiniai ar duomenų pakeitimai, IT taikomajai programai taip pat gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika.



- tolesnių audito procedūrų parengimui;

**Pavyzdys.**

Jei informacijos apdorojimo kontrolės priemonės priklauso nuo bendrųjų IT kontrolės priemonių, auditorius gali nuspręsti atlikti bendrųjų IT kontrolės priemonių efektyvumo testus. Tokiu atveju jis turės parengti tokių bendrųjų IT kontrolės priemonių testus. Jei tomis pačiomis aplinkybėmis auditorius nusprendžia neatlikti bendrųjų IT kontrolės priemonių efektyvumo testų arba yra tikėtina, kad bendrosios IT kontrolės priemonės bus neefektyvios, gali tekti reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką parengiant pagrindines procedūras. Tačiau gali būti neįmanoma pašalinti su IT naudojimu susijusios rizikos, kai tokia rizika yra susijusi su rizika, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Tokiomis aplinkybėmis auditoriui gali tekti apsvarstyti įtaką auditoriaus nuomonei.

IT taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, nustatymas

A167. Informacinei sistemai svarbių IT taikomųjų programų atveju, supratęs konkrečių subjekte įdiegtų IT procesų ir bendrųjų IT kontrolės priemonių pobūdį ir sudėtingumą, auditorius gali nustatyti, kokiomis IT taikomosiomis programomis subjektas pasikliauna, siekdamas tiksliai apdoroti informaciją ir užtikrinti jos vientisumą savo informacinėje sistemoje. Tokioms IT taikomosioms programoms gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika.

A168. Siekiant nustatyti IT taikomąsias programas, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, reikia atsižvelgti į auditoriaus nustatytas kontrolės priemones, nes tokios kontrolės priemonės gali būti taikomos naudojant IT arba jomis pasikliaunant. Auditorius gali sutelkti dėmesį į tai, ar IT taikomojoje programoje yra automatinių kontrolės priemonių, kuriomis pasikliauna vadovybė ir kurias auditorius nustatė, įskaitant kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Auditorius taip pat gali apsvarstyti tai, kaip informacinėje sistemoje saugoma ir apdorojama informacija, susijusi su reikšmingomis ūkiniu operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija, ir tai, ar vadovybė, siekdama išlaikyti šios informacijos vientisumą, pasikliauna bendrosiomis IT kontrolės priemonėmis.

A169. Auditoriaus nustatytos kontrolės priemonės gali priklausyti nuo sistemos parengtų ataskaitų, todėl tokias ataskaitas rengiančioms IT taikomosioms programoms gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika. Kitais atvejais auditorius gali planuoti ne pasikliauti sistemos rengiamų ataskaitų kontrolės priemonėmis, bet tiesiogiai testuoti tokių ataskaitų įvesties ir išvesties duomenis. Tokiu atveju auditorius gali nenustatyti susijusių IT taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika.

Apimties keičiamumas

A170. Tai, kiek auditoriaus supranta apie IT procesus, įskaitant tai, kiek subjektas taiko bendrąsias IT kontrolės priemones, priklauso nuo subjekto ir jo IT aplinkos pobūdžio bei aplinkybių, taip pat nuo auditoriaus nustatytų kontrolės priemonių pobūdžio ir apimties. IT taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, skaičius taip pat priklausys nuo šių veiksnių.

**Pavyzdžiai.**

- Subjektas, kuris naudoja komercinę programinę įrangą ir neturi prieigos prie pirminio programos teksto, kad galėtų atlikti programinius pakeitimus, greičiausiai, neturės programinių pakeitimų proceso, tačiau gali turėti programinės įrangos konfigūravimo (pvz., sąskaitų plano, ataskaitų parametrų ar ribinių verčių) procesą arba procedūras. Be to, subjektas gali turėti prieigos prie taikomosios programos valdymo procesą arba procedūras (pvz., paskirti asmenį, turintį administratoriaus prieigos prie komercinės programinės įrangos teises). Esant tokioms aplinkybėms mažai tikėtina, kad subjektas turės formalias bendrąsias IT kontrolės priemones ar kad jam jų reikės.
- Priešingai, didesnis subjektas gali daug pasikliauti IT, jo IT aplinką gali sudaryti kelios IT taikomosios programos ir IT aplinkai valdyti jis gali naudoti sudėtingus IT procesus (pvz., gali būti įsteigtas specialus IT skyrius, kuris rengia ir vykdo programų pakeitimus bei valdo prieigos teises), įskaitant tai, kad subjektas savo IT procesams taiko formalias bendrąsias kontrolės priemones.
- Kai vadovybė, apdorodama ūkinės operacijas ar tvarkydama duomenis nepasikliauna automatinėmis arba bendrosiomis IT kontrolės priemonėmis, ir kai auditorius nenustato automatinių ar kitų informacijos apdorojimo kontrolės priemonių (arba kitų, kurios priklauso nuo bendrųjų IT kontrolės priemonių), auditorius gali suplanuoti tiesioginius informacijos, kurią subjektas parengė naudodamas IT, testus ir gali nenustatyti IT taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika.
- Kai vadovybė apdorodama ar saugodama duomenims, kurių apimtis yra didelė, pasikliauna IT taikomąja programa, ir vadovybė, taikydama automatines kontrolės priemones, kurias taip pat nustatė auditorius, pasikliauna IT taikomąja programa, tikėtina, kad IT taikomajai programai kyla su IT naudojimu susijusi rizika.

A171. Jei subjekto IT aplinka yra sudėtingesnė, tikėtina, prireiks komandos narių, turinčių specialių IT įgūdžių, pagalbos, siekiant nustatyti IT taikomąsias programas ir kitus IT aplinkos aspektus, su IT naudojimu susijusią riziką ir bendrąsias IT kontrolės priemones. Tokių asmenų įsitraukimas, tikėtina, bus neišvengiamas, o kartais ir aktyvus, esant sudėtingoms IT aplinkoms.

Kitų IT aplinkos aspektų, kuriems kyla su IT naudojimu susijusi rizika, nustatymas

A172. Kiti IT aplinkos aspektai, kuriems gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika, apima tinklą, operacinę sistemą, duomenų bazes ir, tam tikromis aplinkybėmis, IT taikomųjų programų sąsajas. Kiti IT aplinkos aspektai paprastai nenustatomi, jei auditorius nenustato IT taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika. Kai auditorius nustato IT taikomąsias programas, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, tikėtina, kad bus nustatyti kiti IT aplinkos aspektai (pvz., duomenų bazė, operacinė sistema, tinklas), nes tokie aspektai palaiko nustatytų IT taikomųjų programų veikimą ir sąveiką su jomis.

Su IT naudojimu susijusios rizikos ir bendrųjų IT kontrolės priemonių nustatymas (žr. 26 dalies c punktą)

**6 priede** pateikti su bendrųjų IT kontrolės priemonių supratimu susiję svarstymai.

A173. Nustatydamas su IT naudojimu susijusią riziką, auditorius gali atsižvelgti į nustatytos IT taikomosios programos pobūdį ar kitą IT aplinkos aspektą ir į tai, kodėl jiems kyla su IT naudojimu susijusi rizika. Kai kurioms nustatytoms IT taikomosioms programoms ar kitiems IT aplinkos aspektams auditorius gali nustatyti taikytiną su IT naudojimu susijusią riziką, kuri pirmiausia yra susijusi su neteisėta prieiga arba neteisėtais programiniais pakeitimais, kartu atsižvelgiant į riziką, susijusią su netinkamais duomenų pakeitimais (pvz., netinkamų duomenų pakeitimų rizika dėl tiesioginės prieigos prie duomenų bazės arba galimybės tiesiogiai manipuliuoti informacija).

A174. Taikytinos su IT naudojimu susijusios rizikos mastas ir pobūdis skiriasi priklausomai nuo nustatytų IT taikomųjų programų pobūdžio ir ypatybių bei kitų IT aplinkos aspektų. Taikytina IT rizika gali kilti, kai nustatytus savo IT aplinkos aspektus subjektas paveda išorės arba vidaus paslaugų teikėjams (pvz., naudojami trečiosios šalies teikiamomis užsakomosiomis IT aplinkos priežiūros paslaugomis arba centralizuotą IT procesų valdymą grupėje patiki bendrajam paslaugų centrui). Taip pat gali būti nustatyta taikytina su IT naudojimu susijusi rizika, siejama su kibernetiniu saugumu. Su IT naudojimu susijusi rizika yra labiau tikėtina, kai automatinių taikomųjų programų kontrolės priemonių kiekis arba sudėtingumas yra didesnis ir vadovybė labiau pasikliauna tokiomis kontrolės priemonėmis, kad galėtų efektyviai apdoroti ūkinės operacijas arba efektyviai užtikrinti pagrindinės informacijos vientisumą.

Nustatytų kontrolės priemonių parengimo įvertinimas ir įdiegimo nustatymas kontrolės veiksmų komponente (žr. 26 dalies d punktą)

A175. Vertindamas nustatytos kontrolės priemonės parengimą, auditorius apsvarsto, ar kontrolės priemonė atskirai arba kartu su kitomis kontrolės priemonėmis gali efektyviai užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams arba juos nustatyti ir ištaisyti (t. y. pasiekti kontrolės priemonių tikslą).

A176. Auditorius įsitikina, kad nustatyta kontrolės priemonė yra įdiegta, nustatydamas, kad kontrolės priemonė yra ir subjektas ją naudoja. Nėra prasmės auditoriui vertinti, kaip įdiegta neefektyviai parengta kontrolės priemonė. Todėl auditorius pirmiausia vertina kontrolės priemonės parengimą. Netinkamai parengta kontrolės priemonė gali rodyti, kad yra kontrolės trūkumas.

A177. Siekiant surinkti audito įrodymų apie kontrolės veiksmų komponente nustatytų kontrolės priemonių parengimą ir įdiegimą, gali būti atliekamos šios rizikos įvertinimo procedūros:

- paklausimų pateikimas subjekto darbuotojams;
- specifinių kontrolės priemonių taikymo stebėseną;
- dokumentų ir ataskaitų tikrinimas.

Tačiau vien tik paklausimų šiems tikslams pasiekti nepakanka.

A178. Auditorius, remdamasis ankstesnio audito patirtimi arba einamojo laikotarpio rizikos įvertinimo procedūromis, gali tikėtis, kad vadovybė efektyviai neparengė arba neįdiegė kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į reikšmingą riziką. Tokiais atvejais atliekant procedūras pagal 26 dalies d punkto

reikalavimus gali būti nustatoma, kad tokios kontrolės priemonės nebuvo efektyviai parengtos arba įdiegtos. Jei procedūrų rezultatai rodo, kad kontrolės priemonės buvo naujai parengtos arba įdiegtos, auditorius privalo atlikti 26 dalies b–d punktuose nurodytas procedūras naujai parengtomis arba įdiegtoms kontrolės priemonėms.

A179. Auditorius gali padaryti išvadą, kad būtų tikslinga testuoti kontrolės priemonę, kuri buvo efektyviai parengta ir įdiegta, jei auditorius nori atsižvelgti į jos efektyvumą rengdamas pagrindines procedūras. Tačiau neverta testuoti kontrolės priemonių, kurios nėra efektyviai parengtos arba įdiegtos. Kai auditorius planuoja testuoti kontrolės priemones, gauta informacija apie tai, kiek kontrolės priemonė reaguoja į reikšmingo iškraipymo riziką (ar kelių rūšių riziką), įtraukiama į auditoriaus kontrolės rizikos įvertinimą tvirtinimų lygmeniu.

A180. Kontrolės priemonių efektyvumui patikrinti nepakanka vien tik įvertinti kontrolės priemonių, nustatytų kontrolės veiksmų komponente, parengimą ir įdiegimą. Tačiau automatinį kontrolės priemonių atvejų, auditorius gali suplanuoti, kad automatinį kontrolės priemonių efektyvumą jis patikrins nustatydamas ir testuodamas bendrąsias IT kontrolės priemones, kurios užtikrina nuoseklų automatinį kontrolės priemonių veikimą, o ne tiesiogiai atlikdamas automatinį kontrolės priemonių efektyvumo testus. Surinkti audito įrodymai apie tam tikru metu įdiegtą rankinę kontrolės priemonę nesuteikia audito įrodymų apie kontrolės priemonės efektyvumą bet kuriuo kitu metu per audituojamą laikotarpį. Kontrolės priemonių efektyvumo testai, įskaitant netiesioginių kontrolės priemonių testus, išsamiau apibūdinti 330-jame TAS<sup>45</sup>.

A181. Kai auditorius neplanuoja atlikti nustatytų kontrolės priemonių efektyvumo testų, auditoriaus supratimas vis dar gali būti naudingas rengiant pagrindinių audito procedūrų, pritaikytų susijusiai reikšmingo iškraipymo rizikai, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

**Pavyzdys.**

Auditorius, sudarydamas audito imtį, gali remtis šių rizikos įvertinimo procedūrų rezultatais galimiems nukrypimams visumoje apsvarstyti.

*Kontrolės trūkumai subjekto vidaus kontrolės sistemoje (žr. 27 dalį)*

A182. Vertindamas kiekvieną subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentą <sup>46</sup>, auditorius gali nustatyti, kad tam tikrame komponente taikomos konkrečios subjekto politikos neatitinka subjekto pobūdžio ir aplinkybių. Tokiu nustatymu auditorius gali remtis kaip rodikliu kontrolės trūkumams aptikti. Jei auditorius nustato vieną ar daugiau kontrolės trūkumų, auditorius gali apsvarstyti tokių kontrolės trūkumų poveikį tolesnių audito procedūrų parengimui pagal 330-ąjį TAS.

A183. Jei auditorius nustato vieną ar daugiau kontrolės trūkumų, pagal 265-ąjį TAS<sup>47</sup> reikalaujama, kad auditorius nustatytų, ar tokie trūkumai atskirai ar kartu su kitais trūkumais yra reikšmingi trūkumai.

<sup>45</sup> 330-ojo TAS 8–11 dalys

<sup>46</sup> 21 dalies b punktas, 22 dalies b punktas, 24 dalies c punktas, 25 dalies c punktas ir 26 dalies d punktas

<sup>47</sup> 265-ojo TAS „Komunikavimas už valdymą atsakingiems asmenims ir vadovybei apie vidaus kontrolės trūkumus“ 8 dalis.

Siekdamas nustatyti, ar trūkumas yra reikšmingas kontrolės trūkumas, auditorius priima profesinį sprendimą<sup>48</sup>.

**Pavyzdys.**

Aplinkybės, kurios gali rodyti reikšmingą kontrolės trūkumą, apima šiuos dalykus:

- nustatyta bet kokio dydžio apgaulė, susijusi su aukščiausio lygmens vadovybe;
- nustatyti vidaus procesai, kurie nėra tinkami ataskaitų teikimui ir komunikavimui apie vidaus audito metu pastebėtus trūkumus;
- anksčiau komunikuoti trūkumai, kurių vadovybė laiku neištaisė;
- vadovybė nereagavo į reikšmingą riziką, pavyzdžiui, vadovybė neįdiegė reikšmingos rizikos kontrolės priemonių; ir
- anksčiau išleistų finansinių ataskaitų koregavimas.

**Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas (žr. 28–37 dalis)**

*Kodėl auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką*

A184. Reikšmingo iškraipymo riziką auditorius nustato ir įvertina, siekdamas nustatyti tolesnių audito procedūrų, reikalingų pakankamiems tinkamiems audito įrodymams surinkti, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Remdamasis tokiais įrodymais auditorius gali pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas esant priimtina žemo lygio audito rizikai.

A185. Informacija, surinkta atliekant rizikos įvertinimo procedūras, yra naudojama kaip audito įrodymas reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir įvertinimui pagrįsti. Pavyzdžiu, audito įrodymai, surinkti vertinant nustatytą kontrolės priemonių parengimą ir nustatant, ar tokios kontrolės priemonės buvo įdiegtos kontrolės veiksmų komponente, yra naudojami kaip audito įrodymai rizikos įvertinimui pagrįsti. Remdamasis tokiais įrodymais, auditorius taip pat parengia bendruosius atsakus į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu bei pagal 330-ąjį TAS parengia ir atlieka tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis pritaikytas įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu.

*Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas (žr. 28 dalį)*

A186. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas atliekamas prieš atsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones (t. y. įgimtą riziką) ir remiantis auditoriaus preliminariai apsvarstytais iškraipymais, kurie gali pagrįstai atsirasti ir, jei atsiranda, būti reikšmingais<sup>49</sup>.

A187. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas taip pat suteikia pagrindą auditoriui nustatyti svarbius tvirtinimus, kuriais remdamasis auditorius gali nustatyti reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją.

<sup>48</sup> 265-ojo TAS A6–A7 dalyse nustatyti reikšmingų trūkumų požymiai ir dalykai, kuriuos reikia apsvarstyti, siekiant nustatant, ar vidaus kontrolės trūkumas ar keli trūkumai yra reikšmingi.

<sup>49</sup> 200-ojo TAS A15a dalis

*Tvirtinimai*

Kodėl auditorius naudoja tvirtinimus

A188. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius naudoja tvirtinimus įvairių tipų galimiems iškraipymams, kurie gali atsirasti, apsvarstyti. Tvirtinimai, kuriems auditorius nustato susijusią reikšmingo iškraipymo riziką, laikomi svarbiais.

## Tvirtinimų naudojimas

A189. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius gali remtis tvirtinimų kategorijomis, apibūdintomis toliau A190 dalies a–b punktuose, arba gali išreikšti juos kitaip, jei įtraukiami visi anksčiau nurodyti aspektai. Auditorius gali nuspręsti sujungti tvirtinimus apie ūkinių operacijų ir įvykių grupes bei susijusią atskleidžiamą informaciją su tvirtinimais apie sąskaitų likučius ir susijusia atskleidžiama informacija.

A190. Tvirtinimai, kuriuos auditorius naudoja svarstydamas įvairių tipų galimus iškraipymus, kurie gali atsirasti, gali būti skirstomi į šias kategorijas:

- a) tvirtinimai apie ūkinių operacijų ir įvykių grupes bei susijusią atskleidžiamą informaciją audituojamu laikotarpiu:
  - i) įvykimas – ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie yra užregistruoti arba atskleisti, įvyko ir tokios ūkinės operacijos bei įvykiai yra susiję su subjektu;
  - ii) išsamumas – visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti užregistruoti, yra užregistruoti, ir visa susijusi atskleidžiama informacija, kuri turėjo būti įtraukta į finansines ataskaitas, yra įtraukta;
  - iii) tikslumas – sumos ir kiti duomenys, susiję su užregistruotomis ūkinėmis operacijomis ir įvykiais, buvo tinkamai užregistruoti, o susijusi atskleidžiama informacija buvo tinkamai įvertinta ir apibūdinta;
  - iv) priskyrimas ataskaitiniam laikotarpiui – ūkinės operacijos ir įvykiai yra užregistruoti tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu;
  - v) klasifikavimas – ūkinės operacijos ir įvykiai yra užregistruoti tinkamose sąskaitose;
  - vi) pateikimas – ūkinės operacijos ir įvykiai yra tinkamai apibendrinti arba detalizuoti ir aiškiai apibūdinti, o susijusi atskleidžiama informacija yra svarbi ir suprantama atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
- b) tvirtinimai apie sąskaitų likučius ir susijusią atskleidžiamą informaciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:
  - i) egzistavimas – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė egzistuoja;
  - ii) teisės ir įsipareigojimai – subjektas turi teises į turtą arba jį kontroliuoja, o įsipareigojimai yra subjekto įsipareigojimai;

- iii) išsamumas – visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė, kurie turėjo būti užregistruoti, yra užregistruoti, ir visa susijusi atskleidžiama informacija, kuri turėjo būti įtraukta į finansines ataskaitas, yra įtraukta;
- iv) tikslumas, vertinimas ir priskyrimas – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė nurodyti finansinėse ataskaitose tinkamomis sumomis, o atsiradę vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai užregistruoti, o susijusi atskleidžiama informacija buvo tinkamai įvertinta ir apibūdinta;
- v) klasifikavimas – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė yra užregistruoti tinkamose sąskaitose;
- vi) pateikimas – turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė yra tinkamai apibendrinti arba detalizuoti ir aiškiai apibūdinti, o susijusi atskleidžiama informacija yra svarbi ir suprantama atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.

A191. Auditorius taip pat gali naudoti A190 dalies a–b punktuose apibūdintus tvirtinimus (atitinkamai pritaikytus) svarstydamas įvairių tipų iškraipymus, kurie gali atsirasti atskleidžiamoje informacijoje, tiesiogiai nesusijusioje su užregistruotomis ūkinių operacijų grupėmis, įvykiais ar sąskaitų likučiais.

**Pavyzdys.**

Gali būti atskleidžiama informacija apie tai, kad, pavyzdžiui, pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką subjektas privalo apibūdinti riziką, kuri jam kyla dėl finansinių priemonių, įskaitant tai, kaip ši rizika kyla, rizikos valdymo tikslus, politikas ir procesus bei rizikos vertinimo metodus.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A192. Pateikdama tvirtinimus apie viešojo sektoriaus subjektų finansines ataskaitas, be A190 dalies a–b punktuose nurodytų tvirtinimų, vadovybė dažnai gali tvirtinti, kad ūkinės operacijos ir įvykiai atitinka įstatymus, teisės aktus ar kitus reikalavimus. Tokie tvirtinimai gali tapti finansinių ataskaitų audito objektu.

*Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu (žr. 28 dalies a punktą ir 30 dalį)*

Kodėl auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu

A193. Auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, siekdamas nustatyti, ar rizika turi paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms, todėl reikėtų parengti bendrąjį atsaką pagal 330-ąjį TAS <sup>50</sup>.

A194. Be to, reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu taip pat gali turėti įtakos atskiriems tvirtinimams, todėl nustatęs tokią riziką auditorius gali įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu ir parengti tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į nustatytą riziką.

<sup>50</sup> 330-ojo TAS 5 dalis

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas finansinių ataskaitų lygmeniu

A195. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu yra rizika, kuri yra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. Tokio pobūdžio rizika nebūtinai tapatinama su konkrečiais tvirtinimais ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ar atskleidžiamos informacijos lygmeniu (pvz., rizika, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių). Tokia rizika parodo aplinkybes, dėl kurių reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu gali padidėti ir paplisti. Remdamasis įvertinimu, ar nustatyta rizika yra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis, auditorius gali pagrįsti reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimą finansinių ataskaitų lygmeniu. Kitais atvejais keli tvirtinimai taip pat gali būti nustatyti kaip jautrūs rizikai, todėl gali turėti įtakos auditoriaus atliekamam rizikos nustatymui ir reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu.

**Pavyzdys.**

Subjektas susiduria su veiklos nuostoliais ir likvidumo problemomis, be to, pasikliauna finansavimu, kuris dar nėra patvirtintas. Tokiomis aplinkybėmis auditorius gali nustatyti, kad dėl veiklos tęstinumo principo kyla reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu. Tokiu atveju apskaita turi būti tvarkoma remiantis likvidavimo pagrindu, kuris, tikėtina, turės paplitusį poveikį visiems tvirtinimams.

A196. Tam, kaip auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, įtakos turi auditoriaus supratimas apie subjekto vidaus kontrolės sistemą, ypač auditoriaus supratimas apie kontrolės aplinką, subjekto rizikos vertinimo procesą ir subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, ir:

- susijusių vertinimų, reikalaujamų pagal 21 dalies b punktą, 22 dalies b punktą, 24 dalies c punktą ir 25 dalies c punktą, rezultatai; ir
- kontrolės trūkumai, nustatyti pagal 27 dalį.

Rizika finansinių ataskaitų lygmeniu visų pirma gali kilti dėl kontrolės aplinkos trūkumų arba dėl išorės įvykių arba sąlygų, tokių kaip blogėjančios ekonominės sąlygos.

A197. Reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės gali būti ypač svarbi auditoriui, kai jis svarsto reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu.

**Pavyzdys.**

Remdamasis vadovybei pateiktais paklausimais auditorius išsiaiškina, kad subjekto finansinės ataskaitos skirtos naudoti aptarimuose su skolintojais, siekiant gauti apyvartiniam kapitalui užtikrinti būtiną tolesnį finansavimą. Todėl auditorius gali nustatyti, kad yra didesnis jautrumas reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės rizikos veiksnių, turinčių įtakos įgimtai rizikai (t. y. finansinių ataskaitų jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, pvz., turto ir pajamų vertės padidinimas, įsipareigojimų ir sąnaudų vertės sumažinimas, siekiant užtikrinti, kad bus gautas finansavimas).



A198. Auditoriaus supratimas apie kontrolės aplinką ir kitus vidaus kontrolės sistemos komponentus, įskaitant susijusius vertinimus, gali sukelti abejonių dėl auditoriaus gebėjimo surinkti audito įrodymų, skirtų pagrįsti auditoriaus nuomonę, arba gali būti priežastimi atsisakyti užduoties, jei tą galima padaryti pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus.

**Pavyzdys.**

- Jei įvertinęs subjekto kontrolės aplinką, auditorius turi abejonių dėl subjekto vadovybės sąžiningumo ir abejonės tokios rimtos, kad auditorius gali padaryti išvadą, jog rizika, kad vadovybė tyčia iškreipė finansines ataskaitas, yra tokia didelė, jog auditas negali būti atliekamas.
- Je įvertinęs subjekto informacinę sistemą ir komunikaciją, auditorius nustato, kad reikšmingi IT aplinkos pokyčiai buvo prastai valdomi, menkai prižiūrint vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims. Auditorius padaro išvadą, kad yra rimtų abejonių dėl subjekto apskaitos įrašų būklės ir patikimumo. Tokiomis aplinkybėmis auditorius gali nuspręsti, kad mažai tikėtina, jog bus pakankamų tinkamų audito įrodymų nemodifikuotai nuomonei apie finansines ataskaitas pagrįsti.

A199. 705-jame TAS (persvarstyame)<sup>51</sup> nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės dėl to, ar auditorius privalo pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę, arba, kaip gali būti reikalaujama kai kuriais atvejais, atsisakyti užduoties, jeigu atsisakymas galimas pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A200. Nustatant riziką finansinių ataskaitų lygmeniu viešojo sektoriaus subjektuose gali būti svarstomi dalykai, susiję su politiniu klimatu, viešuoju interesu ir programos jautrumu.

*Reikšmingo iškreipimo rizika tvirtinimų lygmeniu (žr. 28 dalies b punktą)*

**2 priede** pateikiami įvykių arba sąlygų, galinčių rodyti jautrumą iškreipymui, kuris gali būti reikšmingas, pavyzdžiai atsižvelgiant į įgimtos rizikos veiksnius.

A201. Reikšmingų iškreipimų rizika, kuri nėra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis, yra reikšmingo iškreipimo rizika tvirtinimų lygmeniu.

*Svarbūs tvirtinimai ir reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija (žr. 29 dalį)*

Kodėl nustatomi svarbūs tvirtinimai ir reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija

A202. Nustatęs svarbius tvirtinimus ir reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją, auditorius gali suprasti, kiek jis turi įsigilinti į subjekto informacinę sistemą, kaip to

<sup>51</sup> 705-asis TAS (persvarstytas) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“

reikalaujama pagal 25 dalies a punktą. Remdamasis tokiu supratimu auditorius gali nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką (žr. A86 dalį).

Automatiniai įrankiai ir būdai

A203. Auditorius gali naudoti automatinius būdus, kurie jam pravers nustatant reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją.

**Pavyzdys.**

- Visa ūkinių operacijų visuma gali būti analizuojama naudojant automatinius įrankius ir būdus, taip siekiant suprasti jų pobūdį, šaltinį, dydį ir apimtį. Taikydamas automatinius būdus, auditorius gali, pavyzdžiui, nustatyti, kad sąskaitoje, kurios likutis laikotarpio pabaigoje lygus nuliui, buvo tarpusavyje užskaityta daugybė per laikotarpį įvykusių ūkinių operacijų ir padarytų apskaitos įrašų, o tai rodo, kad sąskaitos likutis arba ūkinių operacijų grupė gali būti reikšminga (pvz., darbo užmokesčio suvestinė sąskaita). Toje pačioje darbo užmokesčio suvestinėje sąskaitoje taip pat gali būti nurodytas vadovybei (ir kitiems darbuotojams) mokamas atlygis, kuris gali būti laikomas svarbia atskleidžiama informacija dėl tokių mokėjimų susijusioms šalims.
- Analizuodamas visos imties pajamų ūkinių operacijų perdavimą, auditorius gali lengviau nustatyti reikšmingą ūkinių operacijų grupę, kuri anksčiau nebuvo nustatyta.

Atskleidžiama informacija, kuri gali būti reikšminga

A204. Reikšminga atskleidžiama informacija apima tiek kiekybinę, tiek kokybinę atskleidžiamą informaciją, su kuria susijęs vienas ar keli svarbūs tvirtinimai. Atskleidžiama informacija, kuriai būdingi kokybiniai aspektai ir su kuria gali būti susiję svarbūs tvirtinimai, ir todėl auditoriaus gali būti laikoma reikšminga, apima atskleidžiamą informaciją apie:

- finansinių sunkumų patiriančio subjekto likvidumą ir paskolų sąlygas;
- įvykius ar aplinkybes, dėl kurių buvo pripažinti nuostoliai dėl vertės sumažėjimo;
- pagrindinius įvertinimo neapibrėžtumo šaltinius, įskaitant su ateitimi susijusias prielaidas;
- apskaitos politikos keitimo pobūdį ir kitą svarbią informaciją, kurią reikalaujama atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kai, pavyzdžiui, tikimasi, kad nauji finansinės atskaitomybės reikalavimai turės reikšmingos įtakos subjekto finansinei būklei ir finansiniams veiklos rezultatams;
- susitarimus dėl mokėjimo akcijomis, įskaitant informaciją apie tai, kaip buvo nustatytos pripažintos sumos, ir kitą svarbią atskleidžiamą informaciją;
- susijusias šalis ir susijusių šalių sandorius;
- jautrumo analizę, įskaitant prielaidų, kurias subjektas naudojo atlikdamas vertinimus, pasikeitimų įtaką, kad vartotojai galėtų suprasti užregistruotai arba atskleistai sumai būdingą vertinimo neapibrėžtumą.

*Reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu*

Įgimtos rizikos įvertinimas (žr. 31–33 dalis)

Iškraipymo tikimybės ir masto įvertinimas (žr. 31 dalį)

Kodėl auditorius įvertina iškraipymo tikimybę ir mastą

A205. Auditorius įvertina nustatytos reikšmingo iškraipymo rizikos tikimybę ir mastą, nes nuo iškraipymo įvykimo tikimybės ir galimo iškraipymo, jei toks iškraipymas atsirastų, masto derinio reikšmingumo priklauso tai, koks bus nustatytos rizikos įvertinimas įgimtos rizikos spektre, ir suteikia auditoriui informacijos, kad tuo remdamasis auditorius parengtų tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į riziką.

A206. Atlikdamas nustatytos reikšmingo iškraipymo rizikos įgimtos rizikos įvertinimą auditorius taip pat gali lengviau nustatyti reikšmingą riziką. Auditorius nustato reikšmingą riziką, nes pagal 330-ąjį TAS ir kitus TAS reikalaujama parengti specialius atsakus į reikšmingą riziką.

A207. Įgimtos rizikos veiksniai turi įtakos auditoriaus atliekamam iškraipymo, susijusio su reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu, tikimybės ir ir masto įvertinimui. Kuo ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija jautresni reikšmingiems iškraipymams, tuo bus aukštesnis įgimtos rizikos įvertinimas. Atsižvelgdamas į tai, kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui, auditorius gali tinkamai įvertinti įgimtą riziką reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu ir parengti kuo tikslesnį atsaką į tokią riziką.

Įgimtos rizikos spektras

A208. Įvertindamas įgimtą riziką, auditorius priima profesinį sprendimą, skirtą nustatyti iškraipymo tikimybės ir iškraipymo masto derinio reikšmingumą.

A209. Įvertinta įgimta rizika, susijusi su konkrečia reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu, yra susijusi su sprendimu įgimtos rizikos spektro diapazone nuo žemiausio ir aukščiausio taško. Sprendimas dėl įgimtos rizikos įvertinimo spektro diapazone gali skirtis priklausomai nuo subjekto pobūdžio, dydžio ir sudėtingumo, be to, jis priimamas atsižvelgiant į įvertintą iškraipymo tikimybę ir mastą bei įgimtos rizikos veiksnius.

A210. Svarstydamas iškraipymo tikimybę, auditorius atsižvelgia į galimybę, kad iškraipymas gali įvykti, remdamasis įgimtos rizikos veiksnių svarstymu.

A211. Svarstydamas iškraipymo mastą, auditorius atsižvelgia į kokybinius ir kiekybinius galimo iškraipymo aspektus (t. y. tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleidžiamą informaciją iškraipymai gali būti vertinami kaip reikšmingi dėl jų dydžio, pobūdžio ar aplinkybių).

A212. Remdamasis galimo iškraipymo atsiradimo tikimybės ir iškraipymo masto derinio reikšmingumu, auditorius nustato, kurioje įgimtos rizikos spektro (t. y. diapazono) dalyje yra įgimtos rizikos įvertinimas. Kuo didesnė tikimybė ir kartu mastas, tuo aukštesnis įgimtos rizikos įvertinimas; kuo mažesnė tikimybė ir kartu mastas, tuo žemesnis įgimtos rizikos įvertinimas.

A213. Siekiant rizikai priskirti aukštesnį įvertinimą įgimtos rizikos spektre nebūtina, kad tiek mastas, tiek ir tikimybė būtų įvertinti kaip dideli. Veikiau reikšmingo iškraipymo masto ir tikimybės susikirtimas

įgimtos rizikos spektre lems tai, ar įvertinta įgimta rizikai bus priskirtas aukštesnis arba žemesnis įvertinimas įgimtos rizikos spektre. Įgimtai rizikai taip pat gali būti priskirtas aukštesnis įvertinimas dėl skirtingų tikimybės ir masto derinių, pavyzdžiui, įgimtai rizikai gali būti priskirtas aukštesnis įvertinimas dėl mažesnės tikimybės, bet labai didelio masto.

A214. Siekdamas parengti tinkamas reagavimo į reikšmingo iškraipymo riziką strategijas, auditorius gali suskirstyti reikšmingo iškraipymo riziką pagal kategorijas įgimtos rizikos spektre remdamasis jų įgimtos rizikos įvertinimu. Šios kategorijos gali būti apibūdintos įvairiais būdais. Nepriklausomai nuo naudojamo skirstymo į kategorijas metodo, auditoriaus atliktas įgimtos rizikos įvertinimas laikomas tinkamu, kai tolesnės audito procedūros, skirtos reaguoti į nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, parengiamos ir įdiegiamos tinkamai jas pritaikant pagal įgimtos rizikos įvertinimą ir tokio įvertinimo priežastis.

Paplitusi reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu (žr. 31 dalies b punktą)

A215. Įvertindamas nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, auditorius gali padaryti išvadą, kad kai kurių rūšių reikšmingo iškraipymo rizika yra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. Tokiu atveju auditorius gali atnaujinti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą finansinių ataskaitų lygmeniu.

A216. Tais atvejais, kai reikšmingo iškraipymo rizika yra nustatoma kaip rizika finansinių ataskaitų lygmeniu dėl jos paplitusio poveikio daugeliui tvirtinimų ir yra tapatinama su konkrečiais tvirtinimais, auditorius, vertindamas įgimtą riziką reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu, privalo atsižvelgti į tokią riziką.

Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A217. Priimdami profesinį sprendimą dėl reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo, viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti į reglamentų ir direktyvų sudėtingumą bei į institucijų reikalavimų nesilaikymo riziką.

Reikšminga rizika (žr. 32 dalį)

Kodėl nustatoma reikšminga rizika ir jos pasekmės auditui

A218. Nustatęs reikšmingą riziką auditorius gali daugiau dėmesio skirti tokiai rizikai, kurios įvertinimas yra artimas įgimtos rizikos spektro viršutinei ribai, taikydamas tam tikrus reikalaujamus atsakus, įskaitant:

- pagal 26 dalies a punkto i papunktį reikalaujama nustatyti kontrolės priemones, kurios skirtos reaguoti į reikšmingą riziką, kartu įvertinant, ar kontrolės priemonė buvo efektyviai parengta ir įdiegta pagal 26 dalies d punktą;
- pagal 330-ąjį TAS reikalaujama, kad kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į reikšmingą riziką, būtų testuojamos einamuoju laikotarpiu (kai auditorius ketina pasikliauti tokių kontrolės priemonių efektyvumu) ir būtų parengiamos bei atliekamos pagrindinės procedūros, kurios specialiai pritaikytos nustatytai reikšmingai rizikai<sup>52</sup>;

<sup>52</sup> 330-ojo TAS 15 ir 21 dalys

- pagal 330-ąjį TAS reikalaujama, kad auditorius surinktų tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo yra aukštesnė auditoriaus įvertinta rizika<sup>53</sup>;
- pagal 260-ąjį TAS (persvarstyta) reikalaujama komunikuoti atsakingiems už valdymą asmenis apie auditoriaus nustatytą reikšmingą riziką<sup>54</sup>;
- pagal 701-ąjį TAS reikalaujama, kad auditorius, nustatydamas dalykus, kuriems jis turi skirti daug dėmesio ir kurie gali būti laikomi pagrindiniais audito dalykais, atsižvelgtų į reikšmingą riziką<sup>55</sup>;
- jeigu užduoties partneris laiku ir atitinkamai audito etapais peržiūri audito dokumentus, tuomet reikšmingus dalykus, įskaitant didelę riziką, galima išspręsti laiku ir užduoties partnerį tenkinančiu būdu auditoriaus išvados datą arba anksčiau<sup>56</sup>;
- pagal 600-ąjį TAS reikalaujama didesnio grupės užduoties partnerio dalyvavimo, jei reikšminga rizika yra susijusi su grupės audito komponentu, taip pat reikalaujama, kad grupės užduoties grupės vadovautų komponente būtinam atlikti komponento auditoriaus darbui<sup>57</sup>.

#### Reikšmingos rizikos nustatymas

A219. Siekdamas nustatyti reikšmingą riziką, auditorius gali pirmiausia nustatyti tokią įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kuri įgimtos rizikos spektre yra įvertinta kaip aukštesnė, kad tuo remdamasis galėtų apsvarstyti, kurios rizikos įvertinimas gali būti artimas spektro viršutinei ribai. Tai, kiek įvertinimas priartės prie įgimtos rizikos spektro viršutinės ribos, skirsis priklausomai nuo subjekto, be to, jis nebūtinai bus vienodas tam pačiam subjektui skirtingais laikotarpiais. Tai gali priklausyti nuo subjekto, kurio rizika yra vertinama, pobūdžio ir aplinkybių.

A220. Siekiant nustatyti, kuri įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika yra artima viršutinei įgimtos rizikos spektro ribai, ir kuri dėl to yra reikšminga rizika, būtina priimti profesinį sprendimą, nebent ji yra tokio tipo rizika, kuri pagal kitų TAS reikalavimus turi būti laikoma reikšminga rizika. 240-jame TAS pateikiami tolesni reikalavimai ir gairės, susiję su reikšmingo iškraipymo rizikos dėl apgaulės nustatymu ir įvertinimu<sup>58</sup>.

---

<sup>53</sup> 330-ojo TAS 7 dalies b punktas

<sup>54</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) 15 dalis

<sup>55</sup> 701-ojo TAS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ 9 dalis

<sup>56</sup> 220-ojo TAS 17 ir A19 dalys

<sup>57</sup> 600-ojo TAS 30 ir 31 dalys

<sup>58</sup> 240-ojo TAS 26–28 dalys

**Pavyzdys.**

- Mažmeninės prekybos tinklų gryniesiems pinigams paprastai nustatoma didelė galimo iškraipymo tikimybė (dėl grynųjų pinigų pasisavinimo rizikos), tačiau mastas paprastai yra labai mažas (dėl mažo parduotuvėse naudojamų fizinių grynųjų pinigų kiekio). Mažai tikėtina, kad dėl šių dviejų veiksnių derinio įgimtos rizikos spektre grynųjų pinigų buvimas būtų pripažintas reikšminga rizika.
- Subjektas derasi dėl verslo segmento pardavimo. Auditorius apsvarsto įtaką prestižo vertės sumažėjimui ir gali nustatyti, kad galimo iškraipymo tikimybė ir mastas yra didesni dėl įgimtos rizikos veiksnių, tokių kaip subjektyvumas, neapibrėžtumas ir jautrumas vadovybės šališkumui, ar kitų apgaulės rizikos veiksnių. Dėl to prestižo vertės sumažėjimas gali būti pripažintas reikšminga rizika.

A221. Vertindamas įgimtą riziką, auditorius taip pat atsižvelgia į santykinį įgimtos rizikos veiksnių poveikį. Kuo mažesnis įgimtos rizikos veiksnių poveikis, tuo, tikėtina, bus mažesnė įvertinta rizika. Reikšmingo iškraipymo rizika, kuri gali būti įvertinta kaip turinti didesnę įgimtą riziką ir todėl gali būti pripažinta reikšminga rizika, gali kilti dėl šių dalykų:

- ūkinių operacijų, kurios apskaitomos keliais galimais būdais, dėl to atsiranda subjektyvumas;
- apskaitinių įverčių, kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas arba kurie yra sudėtingo modelio;
- duomenų, skirtų pagrįsti sąskaitų likučius, rinkimo ir tvarkymo sudėtingumo;
- sąskaitų likučių arba atskleistos kiekybinės informacijos, susijusių su sudėtingais skaičiavimais;
- apskaitos principų, kurie gali būti skirtingai aiškinami;
- subjekto veiklos pokyčių, apimančių apskaitos pokyčius, pvz., susijungimai ir įsigijimai.

Rizika, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (žr. 33 dalį)

Kodėl reikia nustatyti riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras

A222. Dėl reikšmingo iškraipymo rizikos pobūdžio ir kontrolės veiksnių, skirtų reaguoti į tokią riziką, tam tikromis aplinkybėmis vienintelis būdas surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų yra kontrolės priemonių efektyvumo testai. Atitinkamai, auditorius turi nustatyti tokią riziką dėl pasekmių tolesnių audito procedūrų parengimui ir atlikimui pagal 330-ąjį TAS, siekiant reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu.

A223. 26 dalies a punkto iii papunktyje taip pat reikalaujama identifikuoti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik

pagrindines procedūras, nes pagal 330-ąjį TAS<sup>59</sup> auditorius privalo parengti ir atlikti tokių kontrolės priemonių testus.

Rizikos, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, nustatymas

A224. Kai įprastiniai verslo sandoriai yra apdorojami itin automatizuoto proceso metu, atliekant mažai rankinių veiksmų arba visiškai jų neatliekant, dėl tokios rizikos gali būti neįmanoma atlikti vien tik pagrindinių procedūrų. Tai taikytina ir tais atvejais, kai didelė dalis subjekto informacijos inicijuojama, registruojama, apdorojama arba pateikiama ataskaitose tik elektronine forma, pavyzdžiui, informacinėje sistemoje, kuriai būdingas didelis IT taikomųjų programų integracijos laipsnis. Tokiais atvejais:

- audito įrodymai gali būti prieinami tik elektronine forma, o jų pakankamumas ir tinkamumas paprastai priklauso nuo jų tikslumo ir išsamumo kontrolės priemonių efektyvumo.
- tikimybė, kad informacija bus netinkamai įvesta arba pakeista ir kad tai nebus nustatyta, gali būti didesnė, jei tinkamos kontrolės priemonės yra neefektyvios.

#### **Pavyzdys.**

Paprastai pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl telekomunikacijų paslaugas teikiančio subjekto pajamų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Taip yra todėl, kad skambučių ar duomenų naudojimo įrodymai neprieinami tokia forma, kuria būtų galima stebėti. Vietoj to paprastai atliekami kontrolės testai, siekiant nustatyti, ar skambučių inicijavimas ir užbaigimas bei duomenų naudojimas yra teisingai užfiksuotas (pvz., skambučio trukmė minutėmis arba atsisiųstos informacijos kiekis) ir teisingai įrašytas į subjekto sąskaitų išrašymo sistemą.

A225. 540-jame TAS (persvarstytame) pateikiamos išsamesnės gairės dėl su apskaitiniais įverčiais susijusios rizikos, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras<sup>60</sup>. Apskaitinių įverčių atveju, tai gali būti taikoma ne tik automatiniam apdorojimui, bet ir sudėtingiems modeliams.

Kontrolės rizikos įvertinimas (žr. 34 dalį)

A226. Auditoriaus planai dėl kontrolės priemonių efektyvumo testų yra pagrįsti lūkesčiu, kad kontrolės priemonės yra efektyvios, ir sudaro pagrindą auditoriui atlikti kontrolės rizikos įvertinimą. Pradiniai lūkesčiai dėl kontrolės priemonių efektyvumo yra pagrįsti auditoriaus atliktu kontrolės priemonių, nustatytų kontrolės veiksmų komponente, parengimo įvertinimu ir įdiegimo nustatymu. Atlikęs kontrolės priemonių efektyvumo testus pagal 330-ąjį TAS, auditorius galės patvirtinti pradinius lūkesčius dėl kontrolės priemonių efektyvumo. Jei kontrolės priemonės veikia ne taip efektyviai, kaip buvo tikėtasi, auditorius turės peržiūrėti kontrolės rizikos įvertinimą pagal 37 dalį.

<sup>59</sup> 330-ojo TAS 8 dalis

<sup>60</sup> 540-ojo TAS (persvarstyto) A87–A89 dalys

A227. Auditorius gali įvertinti kontrolės riziką įvairiais būdais, atsižvelgdamas į pasirinktus audito būdus ar metodikas bei ją išreikšdamas įvairiais būdais.

A228. Jei auditorius planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus, jam gali prireikti testuoti kelias kontrolės priemones, kad patvirtintų savo lūkesčius dėl kontrolės priemonių efektyvumo. Auditorius gali suplanuoti tiek tiesioginių, tiek netiesioginių kontrolės priemonių testus, įskaitant bendrųjų IT kontrolės priemonių testus, o jei tą padaro – atsižvelgti į bendrą numatomą kontrolės priemonių poveikį, kai atlieka kontrolės rizikos įvertinimą. Jei ketinama testuoti kontrolės priemonė nevisiškai reaguoja į įvertintą įgimtą riziką, auditorius nustato pasekmes tolesnių audito procedūrų, skirtų sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio, parengimui.

A229. Jeigu auditorius planuoja atlikti automatinės kontrolės priemonės efektyvumo testą, jis taip pat gali suplanuoti atitinkamos bendrosios IT kontrolės priemonės, kuri užtikrina tolesnį tokios automatinės kontrolės priemonės veikimą, efektyvumo testą, siekdamas reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką ir pagrįsti savo lūkesčiams, kad automatinė kontrolė efektyviai veikė per visą laikotarpį. Jeigu auditorius tikisi, kad susijusios bendrosios IT kontrolės priemonės bus neefektyvios, tai gali turėti įtakos auditoriaus atliekamam kontrolės rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu, ir todėl į tolesnes auditoriaus procedūras gali tekti įtraukti pagrindines procedūras, skirtas reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką. 330-jame TAS<sup>61</sup> pateiktos tolesnės gairės dėl procedūrų, kurias auditorius gali atlikti tokiomis aplinkybėmis.

*Audito įrodymų, surinktų atliekant rizikos įvertinimo procedūras, vertinimas (žr. 35 dalį)*

Kodėl auditorius vertina audito įrodymus, surinktus atliekant rizikos įvertinimo procedūras

A230. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, yra reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo pagrindas. Tuo remdamasis auditorius pagal 330-ąjį TAS parengia tokio pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pagrindines audito procedūras, kurios pritaikytos įvertinti reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu. Atitinkamai, audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, naudojami kaip pagrindas nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu.

Audito įrodymų vertinimas

A231. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, apima informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams<sup>62</sup>.

Profesinis skepticizmas

A232. Vertindamas audito įrodymus, surinktus atliekant rizikos įvertinimo procedūras, auditorius atsižvelgia į tai, ar jis pakankamai gerai supranta subjektą, jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, kad galėtų nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, taip pat į tai, ar yra kokių nors prieštarų įrodymų, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo riziką.

<sup>61</sup> 330-ojo TAS A29–A30 dalys

<sup>62</sup> 500-ojo TAS A1 dalis



*Ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiama informacija, kurie yra nereikšmingi, bet svarbūs (žr. 36 dalį)*

A233. Kaip paaiškinta 320-jame TAS<sup>63</sup>, į reikšmingumą ir audito riziką atsižvelgiama nustatant ir įvertinant ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo riziką. Nustatydamas svarbą auditorius priima profesinį sprendimą veikiamas to, kaip jis supranta finansinių ataskaitų vartotojų finansinės informacijos poreikius<sup>64</sup>. Šiame TAS ir 330-tojo TAS 18 dalyje nurodoma, kad ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai arba atskleidžiama informacija yra reikšmingi, jei būtų galima pagrįstai tikėtis, kad praleidus, klaidingai ar neaiškiai pateikus informaciją apie juos, bus padaryta įtaka vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis kaip visuma.

A234. Gali būti ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos, kurie yra svarbūs, bet nėra laikomi reikšmingomis ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiais ar atskleidžiama informacija (t. y. nėra nustatytų svarbių tvirtinimų).

**Pavyzdys.**

Subjektas gali atskleisti informaciją apie vadovams išmokėtą atlygį, kurio reikšmingo iškraipymo rizikos auditorius nenustatė. Tačiau auditorius, remdamasis A233 dalimi, gali nuspręsti, kad tokia atskleidžiama informacija yra svarbi.

A235. Audito procedūros, taikomos ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ar atskleidžiamai informacijai, kurie yra svarbūs, bet nėra laikomi reikšmingais, nagrinėjamos 330-jame TAS<sup>65</sup>. Kai nustatoma, kad ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis arba atskleidžiama informacija yra reikšmingi, kaip reikalaujama 29 dalyje, ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis arba atskleidžiama informacija taip pat laikoma svarbia ūkinių operacijų grupe, sąskaitos likučiu arba atskleidžiama informacija pagal 330-ojo TAS 18 dalies nuostatas.

*Rizikos įvertinimo peržiūra (žr. 37 dalį)*

A236. Audito metu auditorius gali sužinoti naujos ar kitokios informacijos, kuri labai skiriasi nuo informacijos, kuria remdamasis jis atliko rizikos įvertinimą.

**Pavyzdys.**

Subjekto rizikos įvertinimas gali būti pagrįstas lūkesčiais, kad tam tikros kontrolės priemonės yra efektyvios. Atlikdamas tokių kontrolės priemonių testus, auditorius gali surinkti audito įrodymų, kad atitinkamu metu atliekant auditą jos nebuvo efektyvios. Panašiai, atlikdamas pagrindines procedūras, auditorius gali nustatyti iškraipymus, kurių sumos arba dažnumas yra didesni nei atitinkamas auditoriaus rizikos įvertinimas. Tokiomis aplinkybėmis rizikos įvertinimas gali tinkamai neatspindėti tikrųjų subjekto aplinkybių, o tolesnės suplanuotos audito procedūros gali būti

<sup>63</sup> 320-ojo TAS A1 dalis

<sup>64</sup> 320-ojo TAS 4 dalis

<sup>65</sup> 330-ojo TAS 18 dalis

neefektyvios nustatant reikšmingus iškraipymus. 330-ojo TAS 16 ir 17 dalyse pateikiamos papildomos gairės, kaip įvertinti kontrolės priemonių efektyvumą.

### Dokumentavimas (žr. 38 dalį)

A237. Atliekant pasikartojančius auditus, tam tikri dokumentai, atitinkamai atnaujinti atsižvelgiant į subjekto veiklos ar procesų pokyčius, gali būti naudojami kitam auditui.

A238. 230-jame TAS (be kitų dalykų) pažymima, kad gali ir nebūti vienintelio būdo auditoriaus profesiniam skepticizmui dokumentuoti, tačiau audito dokumentuose gali būti pateikiama įrodymų, kad jis vadovavosi profesinio skepticizmo principu<sup>66</sup>. Pavyzdžiui, kai audito įrodymai, kurie surenkami atliekant rizikos įvertinimo procedūras, apima įrodymus, kurie patvirtina vadovybės tvirtinimus ir kartu jiems prieštarauja, dokumentuodamas auditorius gali nurodyti, kaip jis įvertino šiuos įrodymus, įskaitant profesinius sprendimus, priimtus vertinant, ar audito įrodymai tinkamai pagrindžia auditoriaus atliktą reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Kiti šio TAS reikalavimai, kurių įgyvendinimą auditorius, laikydamasis profesinio skepticizmo principo, pagrindžia dokumentais, pateikti:

- 13 dalyje, pagal kurią reikalaujama, kad auditorius parengtų ir atliktų rizikos įvertinimo procedūras taip, kad jos nebūtų orientuotos į audito įrodymų, kurie gali būti patvirtinantys, rinkimą arba audito įrodymų, kurie gali būti prieštaringi, atmetimą;
- 17 dalyje, pagal kurią reikalaujama, kad pagrindiniai užduoties grupės nariai aptartų taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto finansinių ataskaitų jautrumą reikšmingiems iškraipymams;
- 19 dalies b punkte ir 20 dalyje, pagal kurias reikalaujama, kad auditorius suprastų subjekto apskaitos politikos pakeitimų priežastis ir įvertintų, ar subjekto apskaitos politika yra tinkama ir atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- 21 dalies b punkte, 22 dalies b punkte, 23 dalies b punkte, 24 dalies c punkte, 25 dalies c punkte, 26 dalies d punkte ir 27 dalyje, pagal kurias reikalaujama, kad auditorius, remdamasis reikiamu supratimu, įvertintų, ar subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentai yra tinkami pagal subjekto aplinkybes atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą, ir nustatytų, ar buvo aptiktas vienas ar daugiau kontrolės trūkumų;
- 35 dalyje, pagal kurią reikalaujama, kad auditorius atsižvelgtų į visus atliekant rizikos įvertinimo procedūras surinktus audito įrodymus, patvirtinančius vadovybės tvirtinimus arba jiems prieštaraujančius, ir įvertintų, ar rizikos įvertinimo procedūrų metu surinkti audito įrodymai tinkamai pagrindžia reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą; ir
- 36 dalyje, pagal kurią reikalaujama, kad auditorius (kai taikoma) įvertintų, ar jo nustatymas to, kad nėra reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ar atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo rizikos, tebėra tinkamas.

<sup>66</sup> 230-ojo TAS A7 dalis

## Apimties keičiamumas

A239. Auditorius, spręsdamas, kaip dokumentuoti 38 dalies reikalavimų laikymąsi, turi priimti profesinį sprendimą.

A240. Priimtų sudėtingų sprendimų esmei pagrįsti gali prireikti išsamesnių dokumentų, kurių pakaktų patyrusiam, subjekto audito anksčiau neatlikusiam auditoriui suprasti atliktų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

A241. Atliekant paprastesnių subjektų auditą, dokumentavimas gali būti paprastos formos ir gana glaustas. Auditoriaus dokumentų formai ir apimčiai įtakos turi subjekto ir jo vidaus kontrolės sistemos pobūdis, dydis ir sudėtingumas, subjekto informacijos prieinamumas ir audito metu naudojama audito metodika bei technologija. Nebūtina dokumentuoti visko, ką auditoriaus suprato apie subjektą, ir su tuo susijusių dalykų. Auditorius gali dokumentuoti tokius pagrindinius supratimo aspektus<sup>67</sup>, kuriais remdamasis jis atliko reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimą. Tačiau auditorius neprivalo dokumentuoti kiekvieno įgimtos rizikos veiksnio, į kurį jis atsižvelgė nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu.

**Pavyzdys.**

Atliekant paprastesnių subjektų auditą, audito dokumentai gali būti pateikiami kartu su auditoriaus sudokumentuota bendrąja strategija ir audito planu<sup>68</sup>. Analogiškai, rizikos įvertinimo rezultatai gali būti, pavyzdžiui, pateikiami atskiruose dokumentuose arba kartu su tolesnių procedūrų dokumentais<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> 230-ojo TAS 8 dalis

<sup>68</sup> 300-ojo TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“ 7, 9 ir A11 dalys

<sup>69</sup> 330-ojo TAS 28 dalis

**1 priedas**

(žr. A61–A67 dalį).

**Svarstymai, siekiant suprasti subjektą ir jo verslo modelį**

Šiame priede paaiškinti subjekto verslo modelio tikslai ir apimtis bei pateikti pavyzdžiai dalykų, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti, siekdamas suprasti subjekto veiklą, kuri gali būti įtraukta į verslo modelį. Remdamasis supratimu apie subjekto verslo modelį ir tai, kaip jį veikia jo verslo strategija ir verslo tikslai, auditorius gali nustatyti verslo riziką, galinčią turėti įtakos finansinėms ataskaitoms. Be to, auditorius gali tuo remtis nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką.

**Subjekto verslo modelio tikslai ir apimtis**

1. Subjekto verslo modelyje apibūdinama, kaip subjektas vertina, pavyzdžiui, savo organizacinę struktūrą, operacijas ar veiklos sritį, verslo linijas (įskaitant konkurentus ir jų klientus), procesus, augimo galimybes, globalizaciją, priežiūros reikalavimus ir technologijas. Subjekto verslo modelyje apibūdinama, kaip subjektas kuria, išsaugo ir įtvirtina finansinę ar platesnio masto vertę savo suinteresuotosioms šalims.
2. Strategijos – tai metodai, kuriuos naudodama vadovybė planuoja pasiekti subjekto tikslus, įskaitant tai, kaip subjektas planuoja reaguoti į riziką ir galimybes, su kuriomis jis susiduria. Laikui bėgant vadovybė keičia subjekto strategijas, taip reaguodama į savo tikslų ir vidaus bei išorės aplinkybių, kuriomis ji veikia, pokyčius.
3. Verslo modelio apibūdinime paprastai nurodoma:
  - subjekto veiklos sritis ir kodėl jis ją vykdo;
  - subjekto struktūra ir jo veiklos mastas;
  - rinkos arba geografinės ar demografinės sritys, taip pat vertės grandinės, kurioje jis veikia, dalys, kaip jis dalyvauja tokiose rinkose ar srityse (pagrindiniai gaminiai, klientų segmentai ir platinimo metodai) ir konkuravimo pagrindas;
  - subjekto verslo ar veiklos procesai (pvz., investicinės, finansinės ir pagrindinės veiklos procesai), naudojami veiklai vykdyti, sutelkiant dėmesį į tas verslo procesų dalis, kurios yra svarbios kuriant, išsaugant ir įtvirtinant vertę;
  - ištekliai (pvz., finansiniai, žmogiškieji, intelektiniai, aplinkosaugos ir technologiniai) ir kiti ištekliai bei santykiai (pvz., su klientais, konkurentais, tiekėjais ir darbuotojais), kurie yra būtini arba svarbūs jo sėkmei;
  - kaip subjekto verslo modelyje numatoma pasitelkti IT ryšiams su klientais, tiekėjais, skolintojais ir kitomis suinteresuotosiomis šalimis palaikyti naudojant IT sąsajas ir kitas technologijas.
4. Verslo rizika gali turėti tiesioginį poveikį ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu arba finansinių ataskaitų lygmeniu. Pavyzdžiui, verslo rizika dėl reikšmingo nekilnojamojo turto rinkos vertės sumažėjimo gali padidinti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su vidutinės trukmės nekilnojamojo turto užtikrintų skolintojo paskolų vertinimo tvirtinimu. Tačiau ta pati rizika gali turėti ilgalaikių padarinių, ypač esant dideliam

ekonomikos nuosmukiui, dėl kurio einamuoju laikotarpiu didėja jo paskolų pagrindinė galiojimo laikotarpio kredito nuostolių rizika. Dėl to atsiradusi grynoji kredito nuostolių rizikos pozicija gali sukelti didelių abejonių dėl subjekto gebėjimo tęsti veiklą. Jei taip, tai gali turėti įtakos vadovybės ir auditoriaus išvadai dėl subjekto apskaitoje naudojamo veiklos tęstinumo principo tinkamumo ir nustatymui, ar yra reikšmingas neapibrėžtumas. Todėl svarstant, ar verslo rizika gali lemti reikšmingo iškraipymo riziką, atsižvelgiama į subjekto aplinkybes. Įvykių ir sąlygų, dėl kurių gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, pavyzdžiai nurodyti **2 priede**.

### Subjekto veikla

5. Siekdamas suprasti subjekto veiklą (įtrauktą į subjekto verslo modelį), auditorius gali apsvarstyti, pavyzdžiui, šiuos dalykus:
  - a) verslo sandorius:
    - pajamų šaltinių, gaminių ar paslaugų ir rinkų pobūdis, įskaitant dalyvavimą elektroninėje prekyboje, pavyzdžiui, pardavimo internetu ir rinkodaros veikla;
    - operacijų vykdymas (pavyzdžiui, gamybos etapai ir metodai arba veikla, kuri kelia pavojų aplinkai);
    - verslo junginiai, bendros įmonės ir užsakomosios paslaugos;
    - geografinė sklaida ir sektoriaus segmentavimas;
    - gamybos patalpų, sandėlių ir biurų vieta bei atsargų vieta ir kiekiai;
    - pagrindiniai klientai ir svarbūs prekių ir paslaugų teikėjai, įdarbinimo tvarka (įskaitant profesinių sąjungų sutarčių, pensijų ir kitų išmokų pasibaigus tarnybai, akcijų pasirinkimo sandorių ar susitarimų dėl paskatinimų ir premijų bei vyriausybės nutarimų, reglamentuojančių įdarbinimo dalykus, buvimas);
    - mokslinių tyrimų ir plėtros veikla bei išlaidos;
    - sandoriai su susijusiomis šalimis;
  - b) investicijas ir investicinę veiklą:
    - planuojami arba naujausi įsigijimai ar perleidimai;
    - investavimas į vertybinius popierius ir paskolas, jų perleidimas;
    - kapitalo investavimo veikla;
    - investicijos į nekonsoliduotus subjektus, įskaitant nekontroliuojamas bendrijas, bendras įmones ir nekontroliuojamas specialios paskirties įmones;
  - c) finansavimą ir finansinę veiklą:
    - pagrindinių patronuojamųjų įmonių ir asocijuotųjų įmonių nuosavybės struktūra, įskaitant konsoliduotąsias ir nekonsoliduotas struktūras;
    - skolos struktūra ir susijusios sąlygos, įskaitant nebalansinius finansavimo susitarimus ir nuomos susitarimus;

- naudos gavėjai (pvz., vietiniai, užsienio, verslo reputacija ir patirtis) ir susijusios šalys;
- išvestinių finansinių priemonių naudojimas.

### **Specialiosios paskirties įmonių pobūdis**

6. Specialiosios paskirties įmonė – tai toks subjektas, kuris paprastai yra įsteigtas siauram ir tiksliai apibrėžtam tikslui, pavyzdžiui, sudaryti nuomos sutartį ar finansinį turtą paversti akcijomis arba vykdyti mokslinių tyrimų ir plėtros veiklą. Tokiu subjektu gali būti korporacija, patikos fondas, bendrija arba jungtinė įmonė. Subjektas, kurio vardu steigiama specialiosios paskirties įmonė, dažnai gali pervesti savo turtą pastarajai (pvz., kaip finansinio turto pripažinimo nutraukimo ūkinę operaciją), įgyti teisę naudotis pastarosios turtu ar teikti jai paslaugas, o kitos šalys gali teikti pastarajai finansavimą. Kaip nurodyta 550-ajame TAS, tam tikromis aplinkybėmis specialiosios paskirties įmonė gali būti su subjektu susijusia šalimi<sup>70</sup>.
7. Finansinės atskaitomybės tvarkose dažnai išsamiai apibrėžiamos sąlygos, prilyginamos kontrolei, arba sąlygos, kurioms esant turėtų būti svarstoma galimybė specialiosios paskirties įmonę konsoliduoti. Aiškinant tokios tvarkos reikalavimus, dažnai būtina žinoti atitinkamus su specialiosios paskirties įmone susijusius susitarimus.

---

<sup>70</sup> 550-ojo TAS A7 dalis

## 2 priedas

(Žr. 12 dalis f punktą, 19 dalies c punktą, A7–A8, A85–A89 dalis)

### Išimtos rizikos veiksnių supratimas

Šiame priede išsamiau paaiškinti išimtos rizikos veiksniai, taip pat dalykai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti suprasdamas ir taikydamas išimtos rizikos veiksnius, nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo išskraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu.

### Išimtos rizikos veiksniai

1. Išimtos rizikos veiksniai – tai ypatybės, būdingos įvykiams arba sąlygoms, veikiantiems tvirtinimo apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumą išskraipymui dėl apgaulės ar klaidos, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones. Tai gali būti kokybiniai arba kiekybiniai veiksniai, kuriems būdingas sudėtingumas, subjektyvumas, kintamumas, neapibrėžtumas arba jautrumas išskraipymams dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių<sup>71</sup>, jei jie turi įtakos išimtai rizikai. Siekdamas suprasti subjektą, jo aplinką ir taikomą finansinės atskaitomybės tvarką bei apskaitos politiką pagal 19 dalies a–b punktus, auditorius taip pat išsiaiškina, kaip išimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą išskraipymui rengiant finansines ataskaitas.
2. Išimtos rizikos veiksniai, susiję su informacijos, kurios reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (toliau šioje dalyje – reikalaujama informacija), rengimu, yra šie:
  - *sudėtingumas* – jį lemia informacijos pobūdis arba reikalaujamos informacijos paruošimo būdas, įskaitant tuos atvejus, kai tokius rengimo procesus yra iš esmės sudėtingiau taikyti. Pavyzdžiui, sudėtingumas gali atsirasti:
    - skaičiuojant atidėjinius tiekėjų nuolaidoms, nes gali tekti atsižvelgti į skirtingas komercines sąlygas, taikomas daugeliui skirtingų tiekėjų, arba į daugybę tarpusavyje susijusių komercinių sąlygų, kurios visos yra svarbios apskaičiuojant gautinas nuolaidas; arba
    - kai yra daug galimų duomenų šaltinių, kuriems būdingos skirtingos ypatybės, į kurias atsižvelgiama atliekant apskaitinį įvertį, tokie duomenys apdorojami keliais tarpusavyje susijusiais etapais ir todėl juos iš esmės sunkiau identifikuoti, užfiksuoti, pasiekti, suprasti ar apdoroti;
  - *subjektyvumas* – jį lemia gebėjimo objektyviai parengti reikalaujamą informaciją apribojimai, žinių ar informacijos prieinamumo apribojimai, todėl vadovybei gali tekti pasirinkti arba priimti subjektyvų sprendimą dėl tinkamo požiūrio, kuriuo reikės vadovautis, ir dėl gautos informacijos, kurią reikės įtraukti į finansines ataskaitas. Siekiant tinkamai įgyvendinti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus gali būti gauti skirtingi rezultatai dėl skirtingų požiūrių į reikalaujamos informacijos rengimą. Padidėjus žinių ar duomenų prieinamumo apribojimams, taip pat padidės sprendimų, kuriuos galėtų priimti pakankamai žinių turintys nepriklausomi asmenys, subjektyvumas ir galimų tų sprendimų rezultatų įvairovė;

<sup>71</sup> 240-ojo TAS A24–A27 dalys

- *kintamumas* – jį lemia įvykiai arba sąlygos, kurie laikui bėgant veikia subjekto veiklą arba ekonominius, apskaitos, priežiūros, veiklos srities ar kitus aplinkos, kurioje jis veikia, aspektus, kai tų įvykių arba sąlygų poveikis atspindimas reikalaujamoje informacijoje. Tokie įvykiai arba sąlygos gali pasireikšti per finansinės atskaitomybės laikotarpius arba tarp jų. Pavyzdžiui, kintamumas gali pasireikšti dėl taikomų finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų arba subjekto ir jo verslo modelio arba aplinkos, kurioje subjektas veikia, pokyčių. Toks kintamumas gali turėti įtakos vadovybės prielaidoms ir sprendimams, įskaitant tuos, kurie susiję su vadovybės apskaitos politikos parinkimu, arba tuo, kaip atliekami apskaitiniai įverčiai ar nustatoma susijusi atskleidžiama informacija;
  - *neapibrėžtumas* – jis atsiranda, kai reikalaujamos informacijos negalima parengti remiantis tik pakankamai tiksliais ir išsamiais duomenimis, kuriuos galima patikrinti tiesioginio stebėjimo būdu. Tokiomis aplinkybėmis gali tekti taikyti metodą, pagal kurį informacija rengiama remiantis turimomis žiniomis ir naudojant pakankamai tikslus ir išsamius stebimus duomenis (kiek tai įmanoma) bei pagrįstas prielaidas, paremtas tinkamiausiais turimais duomenimis (kai jos nėra pagrįstos). Žinių ar duomenų prieinamumo apribojimai, kurių vadovybė nekontroliuoja (dėl sąnaudų apribojimų, jei tokių yra), yra neapibrėžtumo veiksniai, kurių poveikio reikalaujamos informacijos rengimui negalima eliminuoti. Pavyzdžiui, įvertinimo neapibrėžtumas atsiranda, kai reikalaujamos piniginės sumos negalima tiksliai nustatyti ir jos įvertinimo rezultatas nėra žinomas iki finansinių ataskaitų užbaigimo datos;
  - *jautrumas iškreipymui dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai* – jautrumą vadovybės šališkumui lemia sąlygos, dėl kurių atsiranda jautrumas tyčiniam ar netyčiniam vadovybės veikimui nesilaikant neutralumo principo informacijos rengimo metu. Vadovybės šališkumas dažnai siejamas su tam tikromis sąlygomis, kurioms esant vadovybė, priimdama sprendimus, galimai negalės išlikti neutrali (galimo vadovybės šališkumo požymiai), todėl informacija gali būti reikšmingai iškreipta ir, jei tai būtų padaryta tyčia, laikoma apgaulinga. Tokiais požymiais gali būti paskatos arba spaudimas, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai (pavyzdžiui, dėl motyvacijos siekti norimo rezultato, tokio kaip, tikslinis pelno rodiklis ar kapitalo santykis), ir galimybė veikti nesilaikant neutralumo principo. Veiksniai, susiję su jautrumu iškreipymui dėl apgaulės, pasireiškiančios kaip apgaulinga finansinė atskaitomybė arba turto pasisavinimas, apibūdinti 240-ojo TAS A1–A5 dalyse.
3. Kai sudėtingumas yra įgimtos rizikos veiksny, kyla poreikis pasirinkti iš esmės sudėtingesnius informacijos rengimo procesus, kuriuos iš esmės yra sunkiau taikyti. Dėl to, norint juos taikyti, gali prireikti specialių įgūdžių ar žinių, taip pat gali tekti pasitelkti vadovybės ekspertą.
  4. Kai vadovybės sprendime yra daugiau subjektyvumo, gali padidėti ir jautrumas iškreipymui dėl netyčinio ar tyčinio vadovybės šališkumo. Pavyzdžiui, reikšmingi vadovybės sprendimai gali būti priimami atliekant apskaitinius įverčius, kurie buvo nustatyti kaip turintys didelį įvertinimo neapibrėžtumą, o išvados dėl metodų, duomenų ir prielaidų gali atspindėti netyčinį arba tyčinį vadovybės šališkumą.



**Įvykių ar sąlygų, dėl kurių gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, pavyzdžiai**

5. Toliau pateikti pavyzdžiai įvykių (įskaitant sandorius) ir sąlygų, kurie gali rodyti finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų arba tvirtinimų lygmeniu. Pavyzdžiai, pateikti pagal įgimtos rizikos veiksnius, apima įvairius įvykius ir sąlygas, tačiau ne visi įvykiai ir sąlygos yra svarbūs kiekvienai audito užduočiai, be to, pavyzdžių sąrašas nėra laikomas išsamiu. Įvykiai ir sąlygos buvo suskirstyti į kategorijas pagal įgimtos rizikos veiksnį, kuris tam tikromis aplinkybėmis gali turėti didžiausią poveikį. Svarbu tai, kad dėl įgimtos rizikos veiksnių tarpusavio ryšių, iliustruojami įvykiai ir sąlygos taip pat gali priklausyti nuo kitų įgimtos rizikos veiksnių arba būti jų veikiami skirtingu mastu.

Svarbus įgimtos rizikos veiksnys	Įvykių ar sąlygų, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu buvimą, pavyzdžiai:
Sudėtingumas	<p>Reguliuojama veikla:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• itin sudėtingai reguliuojama veikla.</li> </ul> <p>Verslo modelis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sudaromi sudėtingi verslo junginiai ir bendros įmonės.</li> </ul> <p>Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• su sudėtingais procesais susiję vertinimai apskaitoje.</li> </ul> <p>Sandoriai:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• finansavimo, kuris neparodomas balanse, ir specialiosios paskirties įmonių naudojimas bei kiti sudėtingi susitarimai dėl finansavimo.</li> </ul>
Subjektyvumas	<p>Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• platus galimų apskaitinio įverčio vertinimo kriterijų spektras. Pavyzdžiui, vadovybės nusidėvėjimo sąnaudų arba statybos pajamų ir sąnaudų pripažinimas;</li> <li>• vadovybės pasirinktas ilgalaikio turto, tokio kaip investicinis turtas, vertinimo metodas arba modelis.</li> </ul>
Kintamumas	<p>Ekonominės sąlygos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• veikla ekonomiškai nestabiliuose regionuose, pavyzdžiui, šalyse, kuriose didelis pinigų devalvavimas arba didelė infliacija.</li> </ul> <p>Rinkos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• veikla nestabiliuose rinkose, pavyzdžiui, prekyba sudarant ateities sandorius.</li> </ul> <p>Klientų praradimas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• veiklos tęstinumo ir likvidumo problemos, įskaitant svarbių klientų praradimą.</li> </ul>

Svarbus įgimtos rizikos veiksnys	Įvykių ar sąlygų, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu buvimą, pavyzdžiai:
	<p>Veiklos srities modelis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pokyčiai subjekto veiklos srityje.</li> </ul> <p>Verslo modelis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tiekimo grandinės pokyčiai;</li> <li>• naujų gaminių ar paslaugų kūrimas arba siūlymas, arba perėjimas prie naujos rūšies verslo.</li> </ul> <p>Geografija:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• plėtra į naujas vietas.</li> </ul> <p>Subjekto struktūra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pokyčiai subjekte, pavyzdžiui, dideli įsigijimai, reorganizacija ar kiti neįprasti įvykiai;</li> <li>• subjekto arba verslo segmentai, kurie greičiausiai bus parduoti.</li> </ul> <p>Personalo kompetencija:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pagrindinių darbuotojų kaita, įskaitant pagrindinių vadovų pasitraukimą.</li> </ul> <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IT aplinkos pokyčiai;</li> <li>• su finansine atskaitomybe susijusių svarbių naujų IT sistemų įdiegimas.</li> </ul> <p>Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• naujų pareiškimų apskaitos klausimais taikymas;</li> </ul> <p>kapitalas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nauji galimybių gauti kapitalo ir kreditų apribojimai.</li> </ul> <p>Reguliuojama veikla:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• priežiūros ar vyriausybės institucijų inicijuojami subjekto veiklos ar finansinių rezultatų patikrinimai;</li> <li>• naujų teisės aktų, susijusių su aplinkos apsauga, poveikis.</li> </ul>
Neapibrėžtumas	<p>Ataskaitų teikimas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• įvykiai ar ūkinės operacijos, kuriems būdingas reikšmingas vertinimo neapibrėžtumas, įskaitant apskaitinius įverčius ir susijusią atskleidžiamą informaciją;</li> <li>• nebaigtas bylinėjimasis ir neapibrėžtieji įsipareigojimai, pavyzdžiui,</li> </ul>

Svarbus įgimtos rizikos veiksnys	Įvykių ar sąlygų, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu buvimą, pavyzdžiai:
	pardavimo garantijos, finansinės garantijos ir aplinkos gerinimo įsipareigojimai;
Jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai.	<p>Ataskaitų teikimas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>galimybės vadovybei ir darbuotojams užsiimti apgaulingų finansinių ataskaitų rengimo veikla, įskaitant tokią veiklą, kai svarbi informacija yra neatskleidžiama arba atskleidžiama taip, kad būtų užgožta.</li> </ul> <p>Sandoriai:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis;</li> <li>didelis neįprastų arba nesistemingų sandorių skaičius, įskaitant tarpusavio sandorius ir didelius pajamų sandorius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;</li> <li>vadovybės sprendimu registruojami sandoriai, pavyzdžiui, skolos refinansavimas, parduotinas turtas ir rinkoje paklausių vertybinių popierių klasifikavimas.</li> </ul>

*Kiti įvykiai ar sąlygos, galintys rodyti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu:*

- darbuotojų, turinčių tinkamų apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo įgūdžių, trūkumas;
- kontrolės trūkumai – ypač kontrolės aplinkoje, rizikos įvertinimo procese ir stebėsenos procese, ir ypač tie trūkumai, į kuriuos vadovybė nereaguoja;
- ankstesni iškraipymai, klaidos arba reikšmingų sumų koregavimai laikotarpio pabaigoje.

**3 priedas**

(Žr. 12 dalies m punktą, 21–26, A90–A181 dalis)

**Subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas**

1. Subjekto vidaus kontrolės sistema, įgyvendinamą žmonių, gali atspindėti politikų ir procedūrų vadovai, sistemos ir formos bei juose pateikta informacija. Subjekto vidaus kontrolės sistema įgyvendina vadovybė, už valdymą atsakingi asmenys ir, priklausomai nuo subjekto struktūros, kiti darbuotojai. Subjekto vidaus kontrolės sistema gali būti taikoma subjekto veiklos modeliui, struktūrai arba abiem kartu, remiantis vadovybės, už valdymą atsakingų asmenų ar kitų darbuotojų sprendimais ir atsižvelgiant į teisinius ar priežiūros reikalavimus.
2. Šiame priede išsamiau paaiškinti subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentai ir apribojimai, kaip tai nustatyta 12 dalies m punkte, 21–26 ir A90–A181 dalyse, nes jie yra susiję su finansinių ataskaitų auditu.
3. Subjekto vidaus kontrolės sistema apima aspektus, susijusius su subjekto ataskaitų teikimo tikslais, įskaitant finansinių ataskaitų rengimo tikslus, tačiau ji taip pat gali apimti aspektus, susijusius su jo veikla arba atitikties tikslais, kai tokie aspektai yra svarbūs rengiant finansines atskaitas.

**Pavyzdys.**

Įstatymų ir kitų teisės aktų laikymosi kontrolės priemonės gali būti svarbios rengiant finansinę atskaitomybę, jei tokios kontrolės priemonės yra svarbios rengiant subjekto finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją apie neapibrėžtumus.

**Subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentai***Kontrolės aplinka*

4. Kontrolės aplinka apima už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės valdysenos ir valdymo funkcijas bei jų požiūrį, informuotumą ir veiksmus, susijusius su subjekto vidaus kontrolės sistema ir jos svarba subjekte. Kontrolės aplinka diktuoja organizacijoje toną, turintį įtakos tam, kiek darbuotojai žino apie kontrolę, ir sudaro bendrą pagrindą veikti kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams.
5. Tai, kiek subjekte yra žinoma apie kontrolę, lemia už valdymą atsakingi asmenys, kadangi viena iš jų funkcijų yra atsverti vadovybei tenkantį su finansine atskaitomybe susijusį spaudimą, kuris gali atsirasti dėl rinkos poreikių ar atlyginimo sistemų. Todėl kontrolės aplinkos struktūros efektyvumui, priklausomai nuo už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimo, įtakos turi šie veiksniai:
  - už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumas nuo vadovybės ir jų galimybė vertinti vadovybės veiksmus;
  - tai, ar jie supranta subjekto verslo sandorius;
  - tai, koku mastu jie vertina, ar finansinės ataskaitos sudarytos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įskaitant tai, ar finansinėse ataskaitose atskleista tinkama informacija.

## 6. Kontrolės aplinką sudaro šie elementai:

- a) *kaip vadovybė vykdo savo pareigas, pavyzdžiui, kaip kuria ir puoselėja subjekto kultūrą bei demonstruoja įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi.* Kontrolės priemonių efektyvumas negali būti svarbesnis už sąžiningumą ir etines vertybes tų žmonių, kurie jas kuria, administruoja ir stebi. Sąžiningumas ir etiškas elgesys priklauso nuo subjekto moralinių ir elgesio normų, nuo to, kaip jos komunikuojamos (pvz., skelbiant politikos pareiškimus) ir taikomos praktikoje (pvz., vadovams imantis veiksmų, skirtų užkirsti kelią pagundoms arba sumažinti pagundas, galinčias skatinti darbuotojus imtis nesąžiningų, neteisėtų ar neetiškų veiksmų). Subjekto sąžiningumo ir etinių vertybių politika gali būti deklaruojama supažindinant darbuotojus su elgesio kodeksais, skelbiant politikos pareiškimus ir rodant pavyzdį;
- b) *kai už valdymą atsakingi asmenys yra kiti nei vadovybė, kaip už valdymą atsakingi asmenys demonstruoja nepriklausomumą nuo vadovybės ir vykdo subjekto vidaus kontrolės sistemos priežiūrą.* Tai, kiek subjekte yra žinoma apie kontrolę, daug lemia už valdymą atsakingi asmenys. Gali būti svarstoma, ar yra pakankamai asmenų, kurie yra nepriklausomi nuo vadovybės ir yra objektyvūs vertindami bei priimdami sprendimus, kaip tokie už valdymą atsakingi asmenys nustato ir prisiima priežiūros pareigas, taip pat tai, ar už valdymą atsakingi asmenys išlieka atsakingi už vadovybės vykdomo subjekto vidaus kontrolės sistemos rengimo, įdiegimo ir vykdymo proceso priežiūrą. Už valdymą atsakingų asmenų atsakomybės svarba pripažįstama veiklos kodeksuose ir kituose įstatymuose ar teisės aktuose arba už valdymą atsakingiems asmenims skirtose gairėse. Kitos už valdymą atsakingų asmenų pareigos – pranešimo apie pažeidimus procedūrų rengimo ir efektyvaus veikimo priežiūra;
- c) *kaip subjekte suteikiama viršenybė ir įgaliojimai siekiant jo tikslų.* Tai gali apimti svarstymus apie:
- pagrindines viršenybės ir įgaliojimų sritis ir atitinkamus pavaldumo ryšius;
  - politiką, apibrėžiančią tinkamą verslo praktiką, pagrindinių darbuotojų žinias ir patirtį bei pareigoms atlikti būtinus išteklius; ir
  - politikas ir komunikaciją, skirtas užtikrinti, kad visi darbuotojai suprastų subjekto tikslus, žinotų, kaip kiekvieno iš jų veiksmai susiję su tais tikslais ir padeda jų siekti, taip pat suprastų, kaip ir už ką jie atsako;
- d) *kaip subjektas pritraukia, ugdo ir išlaiko kompetentingus asmenis atsižvelgdamas į savo tikslus.* Tai apima tai, kaip subjektas užtikrina, kad asmenys turėtų žinių ir įgūdžių, būtinų užduotims, susijusioms su tam tikru darbu, atlikti, pavyzdžiui:
- aukščiausios kvalifikacijos darbuotojų įdarbinimo standartai, daugiausia dėmesio skiriant išsilavinimui, ankstesnei darbo patirčiai, pasiekimams, sąžiningo ir etiško elgesio įrodymams;
  - mokymo politika, pagal kurią komunikuojama apie būsimas pareigas ir atsakomybę, įskaitant tokią praktiką kaip mokymai ir seminarai, taip siekiant parodyti, kokio lygio darbo rezultatų ir elgesio yra tikimasi; ir

- pakėlimai pareigose remiantis periodiškais darbuotojų darbo rezultatų vertinimais, taip siekiant parodyti subjekto siekį kvalifikuotus darbuotojus pakelti į aukštesnes vadovaujamas pareigas;
- e) *kaip subjektas užtikrina, kad asmenys būtų atskaitingi už savo pareigų įgyvendinimą siekiant vidaus kontrolės sistemos tikslų.* Tai galima padaryti, pavyzdžiui, naudojant:
- mechanizmus, skirtus komunikuoti asmenims apie jų su kontrolės priemonėmis susijusias pareigas ir užtikrinti, kad jie bus atskaitingi už tokių pareigų vykdymą ir, prireikus, imsis taisomųjų veiksmų;
  - darbo rezultatų įvertinimus, paskatas ir atlygius asmenims, atsakingiems už subjekto vidaus kontrolės sistemą, įskaitant tai, kaip rezultatai yra vertinami ir primenama apie jų svarbą;
  - tai, kaip spaudimas, susijęs su kontrolės tikslų pasiekimu, veikia asmens pareigas ir darbo rezultatų įvertinimus; ir
  - tai, kaip asmenims taikomos drausminės priemonės (kai to reikia).

Minėtų dalykų tinkamumas kiekvienam subjektui skirsis priklausomai nuo jo dydžio, struktūros sudėtingumo ir veiklos pobūdžio.

#### *Subjekto rizikos įvertinimo procesas*

7. Subjekto rizikos įvertinimo procesas yra iteracinis procesas, skirtas nustatyti ir išanalizuoti riziką, taip siekiant įgyvendinti subjekto tikslus. Juo remdamasi vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys gali nustatyti riziką, kurią reikia valdyti.
8. Finansinės atskaitomybės tikslais subjekto rizikos įvertinimo procesas apima tokius dalykus: kaip vadovybė nustato verslo riziką, susijusią su finansinių ataskaitų rengimu pagal subjekto taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įvertina rizikos dydį, nustato jos svarbą, įvertina atsiradimo tikimybę ir priima sprendimą dėl veiksmų, skirtų užkirsti jai kelią, ir tokių veiksmų rezultatų. Pavyzdžiui, subjekto rizikos įvertinimo metu nustatoma, kaip subjektas vertina tikimybę, kad ūkinės operacijos gali būti neįregistruotos, arba nustato ir išanalizuoja į finansines ataskaitas įtrauktus reikšmingus įverčius.
9. Patikimai finansinei atskaitomybei svarbi rizika apima subjekto vidaus bei išorės įvykius, ūkinės operacijas ar aplinkybes, kurie gali įvykti ir neigiamai paveikti subjekto galimybes inicijuoti, registruoti, apdoroti ir ataskaitose parodyti svarbią finansinę informaciją, atitinkančią vadovybės tvirtinimus apie finansinėse ataskaitose. Vadovai gali inicijuoti planus, programas ar veiksmus konkreitiems rizikos veiksniams šalinti arba dėl išlaidų ar kitų priežasčių gali nuspręsti riziką laikyti priimtina. Rizika gali kilti arba pasikeisti dėl šių aplinkybių:
  - *veiklos aplinkos pasikeitimas.* Pasikeitus priežiūros, ekonominei ar veiklos aplinkai gali keistis konkurencinis spaudimas ir atsirasti kitokia rizika;
  - *nauji darbuotojai.* Nauji darbuotojai gali kitaip vertinti ar suprasti subjekto vidaus kontrolės sistemą;

- *naujos ar atnaujintos informacinės sistemos*. Dideli ir spartūs informacinių sistemų pokyčiai gali pakeisti su subjekto vidaus kontrolės sistema susijusią riziką;
- *sparti plėtra*. Didelė ir sparti verslo plėtra gali apsunkinti kontrolės priemonių taikymą ir padidinti kontrolės priemonių trikdžių riziką;
- *naujos technologijos*. Į gamybos procesą ar informacines sistemas įdiegus naujas technologijas, gali pakisti su subjekto vidaus kontrolės sistema susijusi rizika;
- *nauji verslo modeliai, gaminiai ar veikla*. subjektui pradėjus veikti veiklos srityse ar sudarius sandorius, su kuriais subjektas neturi daug patirties, gali kilti naujų su subjekto vidaus kontrolės sistema susijusių rizikos veiksnių;
- *subjekto restruktūrizavimas*. Dėl restruktūrizavimo gali sumažėti darbuotojų skaičius, keistis priežiūros lygis ir pareigų atskyrimas, o tai gali keisti riziką, susijusią su subjekto vidaus kontrolės sistema;
- *veiklos užsienyje plėtra*. Dėl veiklos plėtojimo arba subjektų įsigijimo kitose šalyse kyla nauja ir dažnai specifinė rizika, pavyzdžiui, papildoma arba kintama rizika dėl ūkinių operacijų užsienio valiuta;
- *nauji pareiškimai apskaitos klausimais*. Pradėjus taikyti naujus apskaitos principus ar juos pakeitus, gali iškilti su finansinių ataskaitų rengimu susijusi rizika;
- *IT naudojimas*. Rizika susijusi su:
  - duomenų ir informacijos apdorojimo vientisumo užtikrinimu;
  - subjekto verslo strategija, kai tokia rizika kyla, jei subjekto IT strategija efektyviai nepalaiko subjekto verslo strategijos; arba
  - subjekto IT aplinkos pokyčiais, trikdžiais arba IT darbuotojų kaita, arba kai subjektas nevykdo būtinų IT aplinkos naujinimų arba tokie naujinimai atliekami ne laiku.

#### *Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas*

10. Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėseną yra nuolatinis procesas, skirtas vertinti subjekto vidaus kontrolės sistemos efektyvumą ir laiku imtis būtinų taisomųjų veiksmų. Subjekto vykdomą subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėseną gali sudaryti nuolatinė veikla, atskiri vertinimai (atliekami periodiškai) arba tam tikras jų derinys. Nuolat vykdoma stebėseną yra laikoma įprastine, pasikartojančia subjekto veikla ir apima įprastinius valdymo bei priežiūros veiksmus. Tikėtina, kad šis subjekto procesas, priklausomai subjekto atlikto rizikos įvertinimo, skirsis apimtimi ir dažnumu.
11. Vidaus audito funkcijų tikslai ir apimtis paprastai susiję su veikla, skirta subjekto vidaus kontrolės sistemos efektyvumui įvertinti arba stebėti<sup>72</sup>. Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas gali apimti tokią veiklą kaip vadovybės atliekama peržiūra, siekiant nustatyti, ar duomenys su bankais suderinami laiku, vidaus auditorių atliekamas pardavimo darbuotojų vertinimas, siekiant nustatyti, ar jų veikla atitinka subjekto nustatytą politiką dėl pardavimo sutarčių sąlygų, teisės

<sup>72</sup> 610-jame TAS (2013 m. persvarstyta) ir šio TAS 4 priede pateikiama daugiau gairių, susijusių su vidaus auditu.

padalinio vykdoma subjekto elgesio normų ar verslo praktikos laikymosi priežiūra. Stebėseną taip pat atliekama siekiant užtikrinti nuolatinį kontrolės priemonių efektyvumą. Pavyzdžiui, jei nebūtų stebimas duomenų su bankais suderinimų laikas ir tikslumas, darbuotojai gali nustoti juos rengti.

12. Kontrolės priemonės, susijusios su subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesu, įskaitant skirtas stebėti pagrindines automatines kontrolės priemones, gali būti automatinės arba rankinės, arba abiejų derinys. Pavyzdžiui, subjektas gali naudoti automatines prieigos prie tam tikrų technologijų stebėsenos priemones su automatiniais pranešimais apie neįprastą veiklą vadovybei, kuri rankiniu būdu tiria nustatytas anomalijas.
13. Vertinant stebėseną atskirai nuo su informacine sistema susijusios kontrolės, atsižvelgiama į esmines tokios veiklos detales, ypač kai ji apima tam tikro lygio priežiūros peržiūrą. Priežiūros peržiūros nėra automatiškai klasifikuojamos kaip stebėseną, todėl gali tekti priimti sprendimą dėl to, ar peržiūra yra klasifikuojama kaip kontrolė, susijusi su informacine sistema, ar stebėseną. Pavyzdžiui, mėnesinė išsamumo kontrolės priemonė skirta aptikti ir ištaisyti klaidas, tuo tarpu atliekant stebėseną siekiama sužinoti, kodėl atsiranda klaidos, ir priskirti vadovybei atsakomybę už proceso ištaisymą, kad ateityje klaidų būtų išvengta. Paprasčiau tariant, su informacine sistema susijusi kontrolės priemonė reaguoja į specifinę riziką, o stebėseną įvertina, ar kontrolės priemonės visuose penkiuose subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentuose veikia taip, kaip numatytos.
14. Stebėsenai atlikti gali būti naudojama išorės šalių komunikuojama informacija, kuri gali rodyti, kad yra problemų, arba atkreipti dėmesį į tobulintinas sritis. Klientai, apmokėdami sąskaitas arba pateikdami skundus dėl jiems priskaičiuotų sumų, netiesiogiai patvirtina sąskaitų duomenis. Be to, priežiūros institucijos gali komunikuoti su subjektu dėl dalykų, kurie turi įtakos subjekto vidaus kontrolės sistemos veikimui, pavyzdžiui, komunikuoti apie bankų priežiūros tarnybų atliekamus patikrinimus. Be to, vykdydama stebėseną, vadovybė gali atsižvelgti į išorės auditorių komunikaciją, susijusią su subjekto vidaus kontrolės sistema.

#### *Informacinė sistema ir komunikacija*

15. Finansinių ataskaitų rengimui svarbią informacinę sistemą sudaro procedūros ir politikos, apskaitos ir patvirtinamieji dokumentai, parengti ir skirti:
  - inicijuoti, registruoti ir apdoroti subjekto ūkinės operacijas (taip pat fiksuoti, apdoroti ir atskleisti informaciją apie įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkinės operacijas) ir užtikrinti atskaitingumą už susijusį turtą, įsipareigojimus ir nuosavybę;
  - neteisingai apdorotoms ūkinėms operacijoms ištaisyti, pavyzdžiui, automatinio apdorojimo sustabdymo bylos ir sustabdymo veiksmų pašalinimo laiku procedūros;
  - sistemos apėjimo ir kontrolės priemonių nepaisymo atvejams tvarkyti ir už juos atsiskaityti;
  - ūkinių operacijų tvarkymo sistemų informacijai perkelti į didžiąją knygą; (pvz., sukauptų ūkinių operacijų perkėlimas iš apskaitos žurnalų);



- registruoti ir apdoroti finansinių ataskaitų rengimui svarbią informaciją apie įvykius ir sąlygas (išskyrus sandorius), pavyzdžiui, turto nusidėvėjimas ir amortizacija ar turto atstatymo galimybės pasikeitimas; ir
- užtikrinti, kad informacija, kuri turi būti atskleista pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, būtų kaupiama, registruojama, apdorojama, apibendrinama ir tinkamai pateikiama finansinėse ataskaitose.

16. Subjekto verslo procesai apima veiklą, skirtą:

- kurti, pirkti, gaminti, parduoti ir platinti subjekto gaminius ir paslaugas;
- užtikrinti įstatymų ir kitų teisės aktų laikymąsi; ir
- registruoti informaciją, įskaitant apskaitos ir finansinės atskaitomybės informaciją.

Įgyvendinant verslo procesus, informacinė sistema registruoja bei apdoroja ūkinės operacijas ir teikia apie jas ataskaitas.

17. Informacijos kokybė turi įtakos vadovybės gebėjimui priimti tinkamus sprendimus dėl subjekto veiklos valdymo ir kontrolės bei parengti patikimas finansines ataskaitas.
18. Komunikacija, reikalinga suprasti su subjekto vidaus kontrolės sistema susijusias atskiras funkcijas ir pareigas, gali būti vykdoma naudojant politikos vadovus, apskaitos ar finansinės atskaitomybės vadovus ir memorandumus. Be to, komunikacija gali būti vykdoma ir elektroninėmis priemonėmis, žodžiu arba vadovybės veiksmais.
19. Komunikuodamas apie su finansine atskaitomybe susijusias funkcijas ir pareigas ir svarbius su finansine atskaitomybe susijusius dalykus, subjektas išaiškina atskiras funkcijas ir pareigas, susijusias su finansinių ataskaitų rengimui svarbia subjekto vidaus kontrolės sistema. Komunikuojant gali būti nurodomi tokie dalykai, kaip darbuotojų supratimas apie tai, kaip jų veikla informaciniame sistemoje yra susijusi su kitų darbuotojų darbu, ir subjekto atitinkamo aukštesnio lygio darbuotojų informavimo apie išimtis būdai.

*Kontrolės veiksmai*

20. Kontrolės priemonės nustatomos kontrolės veiksmų komponente remiantis 26 dalimi. Tokios kontrolės priemonės apima informacijos apdorojimo kontrolės priemones ir bendrąsias IT kontrolės priemones, kurios gali būti tiek rankinės, tiek automatinės. Kuo daugiau automatinė kontrolė priemonių arba kontrolės priemonių su automatiniais elementais vadovybė naudoja ir kuo labiau jomis pasikliauna rengdama finansines ataskaitas, tuo subjektui gali būti svarbiau įdiegti bendrąsias IT kontrolės priemones, skirtas užtikrinti nuolatinį automatinę informacijos apdorojimo kontrolės elementų veikimą. Kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente gali būti susiję su toliau nurodytais dalykais:

- *sankcionavimas ir patvirtinimai.* Sankcionavimas atliekamas siekiant pripažinti sandorį galiojančiu (t. y. kad jis yra faktinis ekonominis įvykis arba kad jis atitinka subjekto politiką). Sankcionavimą paprastai atlieka aukštesnio lygmens vadovybė pateikdama patvirtinimą arba patikrindama ir nustatydamas, kad sandoris yra galiojantis. Pavyzdžiui, vadovas patvirtina išlaidų ataskaitą, kai patikrina sąnaudų pagrįstumą ir atitiktį politikai. Automatinis patvirtinimas

gali būti, kai, pavyzdžiui, sąskaitoje nurodyta vieneto kaina automatiškai palyginama su susijusiame pirkimo užsakyme nurodyta vieneto kaina nustatyto leistino nuokrypio ribose. Sąskaitos, kuriose kaina yra leistino nuokrypio ribose, automatiškai patvirtinamos apmokėti. Sąskaitos, kuriose kaina viršija leistino nuokrypio ribą, pažymimos kaip papildomam tikrinamos;

- *suderinimai* – atliekant suderinimą lyginami du ar daugiau duomenų elementų. Jei nustatomi skirtumai, imamasi veiksmų duomenims suderinti. Suderinimai paprastai skirti reaguoti į tvirtinimus apie ūkinių operacijų apdorojimo išsamumą arba tikslumą;
- *patikrinimai* – atliekant patikrinimus lyginami du ar daugiau elementų tarpusavyje arba atskiri elementai lyginami su politika. Paprastai kartu imamasi tolesnių veiksmų, jei du elementai nesutampa arba atskiras elementas neatitinka politikos. Patikrinimai paprastai skirti reaguoti į tvirtinimus apie ūkinių operacijų apdorojimo išsamumą, tikslumą arba pagrįstumą;
- *fizinės arba loginės kontrolės priemonės, įskaitant susijusias su turto apsauga nuo neteisėtos prieigos, įsigijimo, naudojimo ar sunaikinimo*. Kontrolės priemonės, kurias sudaro:
  - fizinė turto apsauga, įskaitant tinkamas apsaugos priemones, tokias kaip prieigos prie turto ir įrašų apsauga;
  - kompiuterinių programų ir duomenų bylų prieigos leidimai (t. y. loginė prieiga);
  - periodinė inventORIZACIJA ir palyginimas su kontroliniais įrašais (pavyzdžiui, pinigų, vertybinių popierių ir atsargų inventORIZACIJOS rezultatai palyginimas su apskaitos įrašais).

Fizinės kontrolės priemonių, skirtų apsaugoti nuo turto vagystės, svarba patikimos finansinės atskaitomybės sudarymui ir atitinkamai auditui priklauso nuo aplinkybių, pavyzdžiui, kurioms esant kyla didelė neteisėto turto pasisavinimo grėsmė;

- *pareigų atskyrimas*. Atskiriems darbuotojams skiriamos ūkinių operacijų tvirtinimo, ūkinių operacijų registravimo ir turto apsaugos pareigos. Atskiriant pareigas siekiama sumažinti bet kurio asmens galimybes vykdyti apgaulę, daryti klaidas arba jas slėpti įprasto jam priskirto darbo metu.

Pavyzdžiui, vadovas, suteikiantis leidimą parduoti į skolą, nėra atsakingas už gautinų sumų registravimą ar grynujų pinigų priėmimą. Jei vienas asmuo turi galimybę vykdyti visą šią veiklą, jis gali, pavyzdžiui, sukurti fiktyvų pirkimą, kuris gali likti nepastebėtas. Taip pat pardavėjams neturi būti suteikiama galimybė keisti gaminių kainų failų ar komisinių tarifų.

Kartais pareigų atskyrimas gali būti praktiškai neįgyvendinamas, neefektyvus ar neįmanomas. Pavyzdžiui, mažesni ir paprastesni subjektai gali neturėti pakankamai išteklių tinkamai atskirti pareigas, o papildomų darbuotojų samdymo išlaidos gali būti pernelyg didelės. Tokiais atvejais vadovybė gali įdiegti alternatyvias kontrolės priemones. Jei pardavėjas turi galimybę keisti gaminių kainų failus (žr. ankstesnį pavyzdį), gali būti imamasi tiriamųjų kontrolės veiksmų (angl. *detective*), kai su pardavimo funkcija nesusiję darbuotojai periodiškai peržiūri, ar pardavėjas keitė kainas ir kokiomis aplinkybėmis tą darė.

21. Tam tikros kontrolės priemonės gali priklausyti nuo atitinkamų priežiūros kontrolės priemonių, kurias nustato vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys. Pavyzdžiui, sankcionavimo kontrolės

priemonės gali būti perduodamos remiantis nustatytais gairėmis, pavyzdžiui, už valdymą atsakingų asmenų nustatytais investavimo kriterijais, arba neįprastiems sandoriams, pavyzdžiui, dideliems įsigijimams ar perleidimams, gali prireikti specialaus aukšto lygmens darbuotojų, o kai kuriais atvejais ir akcininkų, patvirtinimo.

### **Vidaus kontrolės apribojimai**

22. Kad ir kokia efektyvi būtų vidaus kontrolė, ji subjektui gali suteikti tik pakankamą užtikrinimą, jog bus pasiekti subjekto finansinės atskaitomybės tikslai. Tikslų pasiekimo tikimybei įtaką daro įgimti vidaus kontrolės apribojimai. Šie įgimti apribojimai gali būti dėl žmonių priimamų klaidingų sprendimų ar subjekto vidaus kontrolės sistemos trikdžių, kurie gali atsirasti dėl žmogaus klaidos. Pavyzdžiui, gali būti kontrolės parengimo ar jos keitimo klaida. Arba kontrolė gali būti neefektyvi, pavyzdžiui, jeigu subjekto vidaus kontrolės sistemos tikslais rengiama informacija (pvz., išimties ataskaita) panaudojama neefektyviai, kadangi už tokios informacijos peržiūrą atsakingas asmuo nesupranta jos paskirties arba nesiima reikiamų veiksmų.
23. Be to, kontrolės priemonės gali būti apeinamos susitarus dviem ar daugiau darbuotojų arba kai vadovybė nepaiso kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, vadovybė su klientais gali sudaryti šalutinius susitarimus, kurie neatitinka subjekto standartinių pardavimo sutarčių sąlygų ir aplinkybių, dėl ko gali būti netinkamai pripažįstamos pajamos. Be to, vadovybė gali koreguoti arba išjungti IT taikomosios programos vykdomą patikrą, skirtą ūkinėms operacijoms, viršijančioms nustatytus kredito limitus, nustatyti ir apie jas pranešti.
24. Be to, rengdama ir įdiegdama kontrolės priemones, vadovybė gali priimti sprendimus dėl kontrolės priemonių, kurias ji nusprendžia įdiegti, ir rizikos, kurią jis nusprendžia prisiimti, pobūdžio ir apimties.

**4 priedas**

(Žr. 14 dalies a punktą, 24 dalies a punkto ii papunktį, A25–A28, A118 dalis)

**Svarstymai, siekiant suprasti subjekto vidaus audito funkciją**

Šiame priede pateikti svarstymai, skirti suprasti subjekto vidaus audito funkciją, kai subjektas turi tokią funkciją.

**Vidaus audito funkcijos tikslai ir veiklos apimtis**

1. Vidaus audito funkcijos tikslai ir apimtis, ją atliekančių asmenų atsakomybės pobūdis ir statusas organizacijoje, įskaitant jų viršenybę ir atskaitingumą, gali būti labai nevienodas ir priklausyti nuo subjekto dydžio, sudėtingumo ir struktūros, taip pat nuo vadovybės ir, jeigu taikoma, už valdymą atsakingų asmenų reikalavimų. Šie dalykai gali būti nurodyti vidaus audito statute arba techninėje užduotyje.
2. Vidaus audito funkciją atliekančių asmenų pareigos gali būti: procedūrų atlikimas ir rezultatų vertinimas siekiant pateikti vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims užtikrinimą dėl rizikos valdymo, subjekto vidaus kontrolės sistemos ir valdysenos procesų parengimo bei efektyvumo. Tokiu atveju vidaus audito funkciją atliekantys asmenys gali vaidinti svarbų vaidmenį atliekant subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėseną. Tačiau vykdydami savo pareigas vidaus audito funkciją atliekantys asmenys daugiausia dėmesio gali skirti veiklos ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo vertinimui, ir todėl funkciją atliekančių asmenų darbas gali būti nesusijęs tiesiogiai su subjekto finansine atskaitomybe.

**Paklausimai vidaus audito funkcijai**

3. Jei subjekte yra vidaus audito funkcija, paklausimai atitinkamiems šią funkciją atliekantiems asmenims gali suteikti informacijos, kuri auditoriui naudinga suprantant subjektą ir jos aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, taip pat nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Tikėtina, kad vidaus audito funkciją atliekantys asmenys savo darbo metu įsigilino į subjekto veiklos ir verslo riziką bei turi pastebėjimų, kurie pagrįsti atliktu darbu, tokių kaip aptikti kontrolės trūkumai arba rizika, ir kurie gali būti svarbūs auditoriaus supratimui apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, taip pat auditoriaus rizikos įvertinimui ar kitiems audito aspektams. Todėl auditorius teikia paklausimus neatsižvelgdamas į tai, ar jis planuoja naudoti audito funkciją atliekančių asmenų darbą, kad pakeistų būtinų atlikti audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar sumažinti jų apimtį<sup>73</sup>. Ypač svarbūs paklausimai gali būti apie dalykus, kuriuos vidaus audito funkciją atliekantys asmenys nurodė už valdymą atsakingiems asmenims, ir apie gautus tokių asmenų atlikto rizikos įvertinimo proceso rezultatus.
4. Jei, remiantis atsakymais į auditoriaus paklausimus nustatoma, kad yra pastebėjimų, kurie gali būti svarbūs subjekto finansinei atskaitomybei ir finansinių ataskaitų auditui, auditorius gali nuspręsti, kad būtų tinkama perskaityti susijusias vidaus audito funkciją atliekančių asmenų ataskaitas. Svarbiomis

<sup>73</sup> Atitinkami reikalavimai nurodyti 610-jame TAS (2013 m. persvarstytime)

vidaus audito funkciją atliekančių asmenų ataskaitomis gali būti, pavyzdžiui, vidaus audito funkcijos strategija ir planavimo dokumentai bei ataskaitos, kurios parengtos vadovybei arba už valdymą atsakingiems asmenims ir kuriose pateikiami vidaus audito funkciją atliekančių asmenų tyrimų pastebėjimai.

5. Be to, pagal 240-ąją TAS<sup>74</sup>, jei vidaus audito funkciją atliekantis asmenys teikia auditoriui informaciją apie faktinę, įtariamą arba numanomą apgaulę, auditorius į tai atsižvelgia nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.
6. Atitinkami vidaus audito funkciją atliekantis asmenys, kuriems pateikiami paklausimai, yra tokie asmenys, kurie auditoriaus sprendimu turi tinkamų žinių, patirties ir viršenybę, tokie kaip vyriausiasis vidaus auditorius arba, priklausomai nuo aplinkybių, kiti šią funkciją atliekantis darbuotojai. Auditorius taip pat gali nuspręsti, kad būtų tikslinga rengti periodinius susitikimus su šiais asmenimis.

### **Vidaus audito funkcijos svarstymas, siekiant suprasti kontrolės aplinką**

7. Siekdamas suprasti kontrolės aplinką, auditorius gali apsvarstyti, kaip vadovybė reagavo į vidaus audito funkciją atliekančių asmenų išvadas ir rekomendacijas dėl nustatytų kontrolės trūkumų, svarbių finansinių ataskaitų rengimui, įskaitant tai, ar ir kaip tokie atsakai buvo įgyvendinti bei tai, ar vidaus audito funkciją atliekantis asmenys vėliau juos įvertino.

### **Vidaus audito funkcijos vaidmens subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese supratimas**

8. Jei vidaus audito funkciją atliekančių asmenų pareigų ir užtikrinimo veiklos pobūdis yra susijęs su subjekto finansine atskaitomybe, auditorius taip pat gali naudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą, kad pakeistų audito procedūrų, kurias auditorius, siekdamas surinkti audito įrodymų, atliks tiesiogiai, pobūdį, atlikimo laiką arba sumažintų jų apimtį. Labiau tikėtina, kad auditoriai galės naudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą tais atvejais, kai paaiškėja, kad, pavyzdžiui, remiantis ankstesnių auditų patirtimi arba auditoriaus rizikos įvertinimo procedūromis, subjektas turi vidaus audito funkciją, kuri, atsižvelgiant į subjekto dydį ir jo veiklos pobūdį, yra pakankamai ir tinkamai aprūpinta ištekliais ir tiesiogiai atsiskaito už valdymą atsakingiems asmenims.
9. Jei, remdamasis preliminariu savo supratimu apie vidaus audito funkciją, auditorius tikisi naudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą, kad pakeistų būtinų atlikti audito procedūrų pobūdį arba atlikimo laiką, arba sumažintų jų apimtį, taikomas 610-asis TAS (2013 m. persvarstytas).
10. Kaip toliau nagrinėjama 610-ajame TAS (2013 m. persvarstytame), vidaus audito funkciją atliekančių asmenų veikla skiriasi nuo kitų stebėsenos kontrolės priemonių, kurios gali būti svarbios finansinei atskaitomybei, tokių kaip vadovybės apskaitos informacijos peržiūros, skirtos padėti subjektui užkirsti kelią iškraipymams ar juos nustatyti.
11. Dalytis informacija gali būti lengviau ir paprasčiau, kai komunikavimo ryšys su atitinkamais subjekto vidaus audito funkciją atliekančiais asmenimis užmezgamas užduoties pradžioje ir palaikomas per visą užduoties laikotarpį. Taip sukuriama aplinka, kurioje auditorius gali sužinoti apie reikšmingus vidaus audito funkciją atliekančių asmenų pastebėtus dalykus, jei jie gali turėti įtakos auditoriaus

---

<sup>74</sup> 240-ojo TAS 19 dalis

darbui. 200-ajame TAS aptariama auditoriaus planavimo ir audito atlikimo laikantis profesinio skepticizmo principo svarba<sup>75</sup>, įskaitant būtinybę auditoriui atkreipti dėmesį į informaciją, dėl kurios jis suabejotų dokumentų ir atsakymų į paklausimus, kurie naudojami kaip audito įrodymai, patikimumu. Atitinkamai, komunikuodamas su vidaus audito funkciją atliekančiais asmenimis visos užduoties metu, auditorius gali atkreipti dėmesį į tokią informaciją. Tokiu atveju auditorius gali atsižvelgti į tokią informaciją nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką.

---

<sup>75</sup> 200-ojo TAS 7 dalis

**5 priedas**

(Žr. 25 dalies a punktą, 26 dalies b–c punktus, A94, A166–A172 dalis)

**Svarstymai, siekiant suprasti informacines technologijas (IT)**

Šiame priede toliau nagrinėjami dalykai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti, siekdamas suprasti, kaip subjektas naudoja IT savo vidaus kontrolės sistemoje.

**Supratimas, kaip subjektas naudoja informacines technologijas savo vidaus kontrolės sistemos komponentuose**

1. Subjekto vidaus kontrolės sistemą sudaro rankiniai ir automatiniai elementai (t. y. rankinės ir automatinės kontrolės priemonės ir kiti ištekčiai, naudojami subjekto vidaus kontrolės sistemoje). Subjekto rankinių ir automatinėlių elementų derinys skiriasi priklausomai nuo subjekto IT naudojimo pobūdžio ir sudėtingumo. IT naudojimas subjekte turi įtakos tam, koku būdu informacija, svarbi rengiant finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, yra apdorojama, saugoma ir komunuojama, todėl tai turi įtakos tam, kaip subjekto vidaus kontrolės sistema yra parengta ir įdiegta. IT gali būti tam tikru mastu naudojamo kiekviename subjekto vidaus kontrolės sistemos komponente.

Apskritai IT pagerina subjekto vidaus kontrolės sistemą, kadangi suteikia subjektui galimybę:

- nuosekliai taikyti nustatytas verslo taisykles ir atlikti sudėtingus skaičiavimus tvarkant didelį kiekį ūkinių operacijų ar duomenų;
  - padidinti informacijos prieinamumą, tikslumą ir galimybes pateikti ją laiku;
  - lengviau atlikti papildomą informacijos analizę;
  - padidinti galimybes stebėti, kaip vykdoma subjekto veikla, įgyvendinamos politikos ir procedūros;
  - sumažinti riziką, kad kontrolės priemonės bus apeitos; ir
  - padidinti galimybes efektyviau atskirti pareigas įdiegiant apsaugos kontrolės priemones IT taikomosiose programose, duomenų bazėse ir operacinėse sistemose.
2. Rankinių ar automatinėlių elementų ypatybės yra svarbios auditoriaus atliekamam reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir įvertinimui bei tuo grindžiamoms tolesnėms audito procedūroms. Automatinės kontrolės priemonės gali būti patikimesnės už rankines kontrolės priemones, nes jų negalima taip lengvai apeiti, ignoruoti ar nepaisyti, be to, joms mažiau būdingos paprastos klaidos ir apsirikimai. Automatinės kontrolės priemonės gali būti efektyvesnės už rankines kontrolės priemones šiais atvejais:
    - kai vykdomos didelės apimties pasikartojančios ūkinės operacijos arba kai tikėtinų arba numatomų klaidų galima išvengti arba jas nustatyti ir ištaisyti taikant automatines kontrolės priemones;
    - taikant kontrolės priemones, kai galima tinkamai parengti ir automatizuoti konkrečius kontrolės vykdymo būdus.

*Supratimas, kaip subjektas naudoja informacines technologijas informacinėje sistemoje (žr. 25 dalies a punktą)*

3. Subjekto informacinėje sistemoje gali būti naudojami rankiniai ir automatiniai elementai, kurie taip pat turi įtakos tam, kaip ūkinės operacijos inicijuojamos, registruojamos ir apdorojamos bei kaip rengiamos ataskaitos apie jas. Visų pirma, ūkinių operacijų inicijavimo, registravimo, apdorojimo ir ataskaitų apie jas rengimo procedūros gali būti vykdomos subjekte naudojamomis IT taikomosiomis programomis atsižvelgiant į tai, kaip subjektas tokias taikomąsias programas sukonfigūravo. Be to, įrašai skaitmeninės informacijos forma gali pakeisti arba papildyti įrašus popierinių dokumentų forma.
4. Siekdamas suprasti IT aplinką, svarbią ūkinių operacijų perdavimui ir informacijos apdorojimui informacinėje sistemoje, auditorius renka informaciją apie naudojamų IT taikomųjų programų pobūdį ir ypatybes, taip pat pagalbinę IT infrastruktūrą ir IT. Toliau pateiktoje lentelėje pateikti pavyzdžiai dalykų, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti, siekdamas suprasti IT aplinką, įskaitant IT aplinkai būdingas ypatybes, atsižvelgiant į informacinėje sistemoje naudojamų IT taikomųjų programų sudėtingumą. Tačiau tokios ypatybės yra kryptinės ir gali skirtis priklausomai nuo konkrečių subjekto naudojamų IT taikomųjų programų pobūdžio.

	Būdingų ypatybių pavyzdžiai		
	Nesudėtinga komercinė programinė įranga	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga ar IT taikomios programos	Didelės arba sudėtingos IT taikomios programos (pvz., SIP sistemos)
Dalykai, susiję su automatizavimo mastu ir duomenų naudojimu:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Automatinių apdorojimo procedūrų mastas ir šių procedūrų sudėtingumas, įskaitant tai, ar procesas yra labai automatizuotas ir įgyvendinamas nenaudojant popieriaus.</li> </ul>	Netaikoma	Netaikoma	Išsamios ir dažnai sudėtingos automatinės procedūros
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Subjekto pasiklivimo sistemos parengtomis ataskaitomis informacijos apdorojimo procese mastas.</li> </ul>	Paprasta automatinių ataskaitų logika	Paprasta svarbi automatinių ataskaitų logika	Sudėtinga automatinių ataskaitų logika; ataskaitų rengyklė



	Būdingų ypatybių pavyzdžiai		
	Nesudėtinga komercinė programinė įranga	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga ar IT taikomosios programos	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kaip duomenys yra įvedami (t. y. įvedami rankiniu būdu, įveda klientai arba pardavėjai, įvedami įkeliant failus).</li> </ul>	Rankinės duomenų įvestys	Nedidelis duomenų įvesčių skaičius arba paprastos sąsajos	Didelis duomenų įvesčių skaičius arba sudėtingos sąsajos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kaip IT palengvina komunikaciją tarp taikomųjų programų, duomenų bazių ar kitų IT aplinkos (atitinkamai, jos viduje ir išorėje) aspektų per sistemos sąsajas.</li> </ul>	Automatinių sąsajų nėra (tik rankinės įvestys)	Nedidelis duomenų įvesčių skaičius arba paprastos sąsajos	Didelis duomenų įvesčių skaičius arba sudėtingos sąsajos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informacinės sistemos apdorojamų skaitmeninių duomenų kiekis ir sudėtingumas, įskaitant tai, ar apskaitos įrašai arba kita informacija yra saugomi skaitmenine forma, ir duomenų saugojimo vieta.</li> </ul>	Mažas duomenų kiekis arba paprasti duomenys, kuriuos galima patikrinti rankiniu būdu; duomenys prieinami vietoje	Mažas duomenų kiekis arba paprasti duomenys	Didelis duomenų kiekis arba sudėtingi duomenys; duomenų saugyklos <sup>76</sup> ; naudojamos vidaus ar išorės IT paslaugų teikėjų paslaugos (pvz., trečiosios šalies duomenų saugykla arba priegloba)
Dalykai, susiję su IT taikomosiomis programomis ir IT infrastruktūra			

<sup>76</sup> Duomenų saugykla paprastai apibūdinama kaip centrinė integruotų duomenų, gautų iš vieno ar kelių skirtingų šaltinių (pavyzdžiui, kelių duomenų bazių), saugykla, kurios duomenis subjektas gali naudoti ataskaitoms rengti arba kitai duomenų analizės veiklai. Ataskaitų rengyklė yra IT taikomoji programa, kuri naudojama duomenims iš vieno ar kelių šaltinių (pvz., duomenų saugyklos, duomenų bazės ar IT taikomosios programos) eksportuoti ir pateikti nurodytu formatu.

	Būdingų ypatybių pavyzdžiai		
	Nesudėtinga komercinė programinė įranga	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga ar IT taikomosios programos	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Taikomosios programos tipas (pvz., mažai pritaikyta arba nepritaikyta komercinė taikomoji programa, arba labai pritaikyta ar labai integruota taikomoji programa, kuri galėjo būti įsigyta ir pritaikyta arba sukurta subjekto viduje).</li> </ul>	Įsigyta mažai pritaikyta arba nepritaikyta taikomoji programa	Įsigyta taikomoji programa arba paprastos pasenusios arba žemos klasės SIP taikomosios programos, kurios yra mažai pritaikytos arba nepritaikytos	Pagal užsakymą sukurtos taikomosios programos arba sudėtingesnės SIP, kurios yra iš esmės pritaikytos
<ul style="list-style-type: none"> <li>IT taikomųjų programų pobūdžio ir pagrindinės IT infrastruktūros sudėtingumas</li> </ul>	Mažas, paprastas nešiojamasis kompiuteris arba kliento serverio naudojimu pagrįstas sprendimas	Gerai apgalvotas ir stabilus centrinis kompiuteris, mažas arba paprastas kliento serveris, programinė įranga kaip paslaugų debesis	Sudėtingas centrinis kompiuteris, didelis arba sudėtingas kliento serveris, prisijungimas naudojant internetą (angl. <i>web-facing</i> ), infrastruktūra kaip paslaugų debesis
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ar naudojamos tinklaviečių prieglobos arba užsakomosios IT paslaugos.</li> </ul>	Jei naudojamos užsakomosios paslaugos, kompetentingas, ilgą veiklos patirtį turintis, patikrintas teikėjas (pvz., debesijos paslaugų teikėjas)	Jeif naudojamos užsakomosios paslaugos, kompetentingas, ilgą veiklos patirtį turintis, patikrintas teikėjas (pvz., debesijos paslaugų teikėjas)	Kompetentingas, ilgą veiklos patirtį turintis ir patikrintas teikėjas pasirenkamas tam tikroms taikomosioms programoms, o naujas paslaugų teikėjas arba startuolis – kitoms

	Būdingų ypatybių pavyzdžiai		
	Nesudėtinga komercinė programinė įranga	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga ar IT taikomosios programos	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ar subjektas naudoja naujausias technologijas, kurios turi įtakos jos finansinei atskaitomybei.</li> </ul>	Besiformuojančios technologijos nenaudojamos	Ribotas besiformuojančių technologijų naudojimas kai kuriose taikomosiose programose	Mišrus besiformuojančių technologijų naudojimas įvairiose platformose
Dalykai, susiję su IT procesais			
<ul style="list-style-type: none"> <li>IT aplinkos priežiūrą vykdančios darbuotojai (IT palaikymo specialistų, valdančių saugumą ir IT aplinkos pokyčius, skaičius ir įgūdžių lygis).</li> </ul>	Keletas darbuotojų, turinčių ribotą kiekį IT žinių, reikalingų atlikti tiekėjų naujovinius ir valdyti prieigą	Ribotas IT įgūdžių turinčių darbuotojų (kuriems priskirtos IT) skaičius	Specialieji IT skyriai su kvalifikuotais, programavimo įgūdžių turinčiais darbuotojais
<ul style="list-style-type: none"> <li>Prieigos teisių valdymo procesų sudėtingumas.</li> </ul>	Vienas asmuo, turintis administracinę prieigą, valdo prieigos teises	Keli asmenys, turintys administracinę prieigą, valdo prieigos teises	IT skyriaus valdomi sudėtingi prieigos teisių procesai
<ul style="list-style-type: none"> <li>Sudėtinga IT aplinkos apsauga, įskaitant IT taikomųjų programų, duomenų bazių ir kitų IT aplinkos aspektų pažeidžiamumą dėl kibernetinės rizikos, ypač kai ūkinės operacijos vykdomos naudojant internetą arba išorės sąsajas.</li> </ul>	Paprasta vietinė prieiga nenaudojant prisijungimo per internetą	Kai kurios internetinės taikomosios programos ir pirminė paprasta, vaidmenimis pagrįsta sauga	Kelios platformos su internetine prieiga ir sudėtingais apsaugos modeliais
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ar buvo atlikti informacijos apdorojimo būdo programiniai pakeitimai ir</li> </ul>	Įdiegta komercinė programinė įranga be pirminio	Kai kurios komercinės programos be pirminio programos	Nauji arba dideli ar sudėtingi pakeitimai, keli

	Būdingų ypatybių pavyzdžiai		
	Nesudėtinga komercinė programinė įranga	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga ar IT taikomosios programos	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos)
tokių pakeitimų mastas per laikotarpį	programos teksto (angl. <i>source code</i> )	teksto ir kitos pažangios (angl. <i>mature</i> ) taikomosios programos su nedideliu kiekiu pakeitimų arba paprastais pakeitimais; tradicinis sistemų vystymo ciklas	vystymo ciklai kiekvienais metais
<ul style="list-style-type: none"> <li>IT aplinkos pokyčių mastas (pvz., nauji IT aplinkos aspektai arba reikšmingi IT taikomųjų programų arba pagrindinės IT infrastruktūros pokyčiai).</li> </ul>	Pakeitimai apsiriboja komercinės programinės įrangos versijų naujovinimais	Pakeitimus sudaro komercinės programinės įrangos naujovinimai, SIP versijos naujovinimai arba pasenusios įrangos patobulinimai	Nauji, dideli ar sudėtingi pakeitimai, keli vystymo ciklai kiekvienais metais, intensyvus SIP pritaikymas
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ar per laikotarpį daugybė duomenų buvo konvertuota ir, jei taip, atliktų pakeitimų pobūdis ir reikšmė, ir kaip buvo atliktas konvertavimas.</li> </ul>	Tiekėjo pateikti programinės įrangos naujovinimai; nėra duomenų konvertavimo funkcijai naujovinti	Nežymūs komercinių programų versijų naujovinimai konvertuojant ribotą kiekį duomenų	Esminis versijos naujovinimas, nauja versija, platformos pakeitimas

#### *Besiformuojančios technologijos*

5. Subjektai gali naudoti besiformuojančias technologijas (pvz., blokų grandinę, robotiką ar dirbtinį intelektą), nes naudojant tokias technologijas gali atsirasti tam tikrų galimybių padidinti veiklos efektyvumą arba pagerinti finansinę atskaitomybę. Kai subjekto informacinėje sistemoje naudojamos besiformuojančios technologijos, svarbios finansinių ataskaitų rengimui, auditorius gali pasinaudoti tokiomis technologijomis identifikuodamas IT taikomąsias programas ir kitus IT aplinkos aspektus, kuriems kyla su IT naudojimu susijusi rizika. Nors besiformuojančios technologijos gali būti laikomos pažangesnėmis ar sudėtingesnėmis nei esamos technologijos, 26 dalies b–c punktuose numatytos

auditoriaus pareigos, susijusios su IT taikomosiomis programomis ir identifikuotomis bendrosiomis IT kontrolės priemonėmis, nesikeičia.

#### *Apimties keičiamumas*

6. Suprasti subjekto IT aplinką gali būti lengviau paprastesniame subjekte, kuris naudoja komercinę programinę įrangą ir kuris neturi prieigos prie pirminio programos teksto, kad galėtų atlikti bet kokius programos pakeitimus. Tokie subjektai gali neturėti tam skirtų IT išteklių, bet priskirti administratoriaus pareigas tam tikram asmeniui, siekiant darbuotojui suteikti prieigą prie IT taikomųjų programų arba įdiegti tiekėjo pateiktus naujinius. Toliau pateikti konkretūs dalykai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti, siekdamas suprasti komercinės apskaitos programinės įrangos paketo, kuris gali būti vienintelė paprastesnio subjekto informacinėje sistemoje naudojama IT taikomoji programa, pobūdį:
  - kaip gerai programinė įranga yra žinoma ir turi patikimos programinės įrangos reputaciją;
  - kiek subjektas gali modifikuoti programinės įrangos pirminį programos tekstą, kad galėtų įtraukti papildomus modulius (t. y. papildinius) į bazinę programinę įrangą arba atlikti tiesioginius duomenų pakeitimus;
  - programinės įrangos modifikacijų pobūdis ir mastas. Nors subjektas gali neturėti galimybės modifikuoti programinės įrangos pirminio programos teksto, daugelį programinės įrangos paketų galima konfigūruoti (pvz., nustatyti arba keisti ataskaitų rengimo parametrus). Paprastai tai neapima pirminio programos teksto modifikacijų, tačiau auditorius gali atsižvelgti į tai, kiek subjektas gali konfigūruoti programinę įrangą, svarstydamas programinės įrangos parengtos informacijos, kuri naudojama kaip audito įrodymas, išsamumą ir tikslumą; ir
  - kiek galima tiesiogiai prieiti prie duomenų, susijusių su finansinių ataskaitų rengimu (t. y. tiesioginė prieiga prie duomenų bazės nenaudojant IT taikomosios programos), ir apdorojamų duomenų kiekis. Kuo didesnis duomenų kiekis, tuo labiau tikėtina, kad subjektui gali prireikti kontrolės priemonių, skirtų duomenų vientisumui palaikyti, įskaitant neteisėtos prieigos ir duomenų pakeitimų bendrąsias IT kontrolės priemones.
7. Sudėtingose IT aplinkose gali būti naudojamos itin pritaikytos arba itin integruotos IT taikomosios programos, todėl jas suprasti gali prireikti daugiau pastangų. Finansinės atskaitomybės procesai arba IT taikomosios programos gali būti integruotos su kitomis IT taikomosiomis programomis. Integruojamos tokios IT taikomosios programos, kurios naudojamos subjekto verslo veikloje ir kurios teikia IT taikomosioms programoms informaciją, svarbią ūkinių operacijų perdavimui ir informacijos apdorojimui subjekto informacinėje sistemoje. Tokiomis aplinkybėmis tam tikros IT taikomosios programos, naudojamos subjekto verslo veikloje, taip pat gali būti svarbios finansinių ataskaitų rengimui. Esant sudėtingoms IT aplinkoms, taip pat gali prireikti specialiųjų IT skyrių su struktūrizuotais IT procesais, kurių veikimą užtikrina darbuotojai, turintys programinės įrangos vystymo ir IT aplinkos priežiūros įgūdžių. Kitais atvejais subjektas gali pasitelkti vidaus arba išorės paslaugų teikėjus, kurie valdytų tam tikrus jo IT aplinkos aspektus arba IT procesus (pvz., teikiančių tinklaviečių prieglobos paslaugą).

IT taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, nustatymas

8. Supratęs subjekto IT aplinkos pobūdį ir sudėtingumą, įskaitant informacijos apdorojimo kontrolės pobūdį ir apimtį, auditorius gali nustatyti, kuriomis IT taikomosiomis programomis subjektas pasikliauna, siekdamas tiksliai apdoroti finansinę informaciją ir išlaikyti jos vientisumą. Jei auditorius nustato IT taikomąsias programas, kuriomis subjektas pasikliauna, jos gali turėti įtakos auditoriaus sprendimui atlikti tokių IT taikomųjų programų automatinųjų kontrolės priemonių testus, darant prielaidą, kad tokios automatinės kontrolės priemonės reaguoja į nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką. Ir atvirkščiai, jei subjektas nepasikliauna IT taikomąja programa, mažai tikėtina, kad tokios IT taikomąsios programos automatinės kontrolės priemonės bus tinkamos ar pakankamai tikslios efektyvumo testų tikslais. Automatinės kontrolės priemonės, kurios gali būti nustatytos pagal 26 dalies b punktą, gali apimti, pavyzdžiui, automatinės skaičiavimų arba įvesties, apdorojimo ir išvesties kontrolės priemones, tokias kaip trijų dokumentų – pirkimo užsakymo, tiekėjo važtaraščio ir tiekėjo sąskaitos faktūros – duomenų suderinimo kontrolės priemones. Kai auditorius identifikuoja automatinės kontrolės priemones ir, naudodamasis supratimu apie IT aplinką, nustato, kad subjektas pasikliauna IT taikomąja programa, apimančia tokias automatinės kontrolės priemones, gali būti labai tikėtina, kad auditorius identifikuota IT taikomoji programa bus tokia, kuriai kyla su IT naudojimu susijusi rizika.
9. Svarstydamas, ar IT taikomosioms programoms, kurioms taikomas automatizuotas kontrolės priemonės auditorius identifikavo, kyla su IT naudojimu susijusi rizika, auditorius gali apsvarstyti, ar subjektas turi prieigą prie pirminio programos teksto, skirto atlikti tokių kontrolės priemonių arba IT taikomųjų programų programinius pakeitimus, ir kokio masto prieigą jis turi. Taip pat gali būti svarbu apsvarstyti, kiek subjektas keičia programą ar konfigūraciją ir kiek su tokiais pakeitimais susiję IT procesai yra formalūs. Tikėtina, kad auditorius taip pat įvertins netinkamos prieigos prie duomenų arba netinkamo duomenų pakeitimo riziką.
10. Sistemos parengtos ataskaitos, kurias auditorius gali ketinti naudoti kaip audito įrodymus, gali būti, pavyzdžiui, prekybos gautinų sumų senėjimo analizė arba atsargų vertinimo ataskaita. Tokių ataskaitų atveju auditorius, atlikdamas ataskaitos įvesties ir išvesties pagrindinius testus, gali surinkti audito įrodymų apie ataskaitų išsamumą ir tikslumą. Kitais atvejais auditorius gali suplanuoti ataskaitos rengimo ir priežiūros kontrolės priemonių efektyvumo testus. Tokiu atveju IT taikomajai programai, kurią naudojant ji buvo parengta, gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika. Be ataskaitos išsamumo ir tikslumo testų auditorius gali suplanuoti bendrųjų IT kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į riziką, susijusią su netinkamais arba neleistiniais ataskaitos programiniais arba duomenų pakeitimais, efektyvumo testus.
11. Kai kuriose IT taikomosiuose programose gali būti įdiegta ataskaitų rengimo funkcija, o kai kurie subjektai taip pat gali naudoti atskiras ataskaitų rengimo taikomąsias programas (t. y. ataskaitų rengyklės). Tokiais atvejais auditoriui gali tekti nustatyti sistemos parengtų ataskaitų šaltinius (t. y. taikomąją programą, kuri rengia ataskaitą, ir ataskaitoje naudojamų duomenų šaltinius), kad nustatytų IT taikomąsias programas, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika.
12. IT taikomųjų programų naudojamais duomenų šaltiniais gali būti duomenų bazės, prie kurių prieiga suteikiama tik, pavyzdžiui, jungiantis per IT taikomąją programą arba IT darbuotojams, turintiems duomenų bazės administravimo teises. Kitais atvejais duomenų šaltiniu gali būti duomenų saugykla, kuri pati gali būti laikoma IT taikomąja programa, kuriai kyla su IT naudojimu susijusi rizika.

13. Auditorius gali nustatyti riziką, dėl kurios nepakanka atlikti vien tik pagrindinių procedūrų, nes subjektas naudoja labai automatizuotą ir nepopierinį ūkinių operacijų apdorojimo procesą, į kurį gali būti integruotos kelios IT taikomosios programos. Tokiomis aplinkybėmis tikėtina, kad auditoriaus identifikuotos kontrolės priemonės apims automatines kontrolės priemones. Be to, subjektas gali pasikliauti bendromis IT kontrolės priemonėmis, kad užtikrintų apdorotų ūkinių operacijų ir kitos apdorojimui naudojamos informacijos vientisumą. Tokiais atvejais tikėtina, kad IT taikomosioms programoms, susijusioms su informacijos apdorojimu ir saugojimu, kyla su IT naudojimu susijusi rizika.

#### *Galutinio vartotojo skaičiavimai*

14. Nors audito įrodymais taip pat gali būti sistemos parengti duomenys, kuriuos galutinis vartotojas naudoja atlikdamas skaičiavimus savo skaičiavimo įrankiais (tokiais kaip skaičiuoklių programinė įranga ar paprastos duomenų bazės), tokie įrankiai paprastai nėra laikomi IT taikomosioms programoms remiantis 26 dalies b punkto nuostatomis. Rengiant ir įdiegiant kontrolės priemones, taikomas prieigai prie galutinio vartotojo skaičiavimo įrankių ir jų keitimui, gali iškilti sunkumų, be to, tokios kontrolės priemonės retai būna lygiavertės bendrosioms IT kontrolės priemonėms arba tokios pat veiksmingos. Vietoj to auditorius gali apsvarstyti kelias informacijos apdorojimo kontrolės priemones atsižvelgdamas į naudojamų galutinio vartotojo skaičiavimų tikslą ir sudėtingumą, pavyzdžiui:
- pradinių duomenų inicijavimui ir apdorojimui taikomas informacijos apdorojimo kontrolės priemonės, įskaitant atitinkamas automatines arba sąsajos kontrolės priemones iki to taško, iš kur duomenys yra eksportuojami (t. y. duomenų saugykla);
  - kontrolės priemonės, skirtas tikrinti, ar logikos funkcijos veikia taip, kaip numatyta, pvz., kontrolės priemonės, kurios „įrodo“ duomenų eksportavimą, pavyzdžiui, ataskaitos suderinimas su duomenimis, kuriuos naudojant ji buvo parengta, atskirų ataskaitos duomenų palyginimas su šaltiniu ir atvirkščiai, ir kontrolės priemonės, skirtas tikrinti formules arba makrokomandas; arba
  - patvirtinimo programinės įrangos priemonių, kurios sistemingai tikrina formules arba makrokomandas, naudojimas, pavyzdžiui, skaičiuoklės vientisumo įrankiai.

#### **Apimties keičiamumas**

15. Subjekto gebėjimas užtikrinti informacinėje sistemoje saugomos ir apdorojamos informacijos vientisumą gali skirtis priklausomai nuo susijusių ūkinių operacijų ir kitos informacijos sudėtingumo ir kiekio. Kuo sudėtingesni duomenys ir kuo daugiau duomenų, kurie pagrindžia reikšmingą ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją, tuo mažesnė tikimybė, kad subjektas užtikrins tokios informacijos vientisumą naudodamas vien tik informacijos apdorojimo kontrolės priemones (pvz., įvesties ir išvesties kontrolės priemones arba peržiūros kontrolės priemones). Taip pat mažėja tikimybė, kad auditorius galės surinkti audito įrodymų apie tokios informacijos išsamumą ir tikslumą vien tik atlikdamas pagrindinius testus, kai tokia informacija naudojama kaip audito įrodymai. Tam tikromis aplinkybėmis, kai ūkinių operacijų yra mažiau ir jos yra paprastesnės, vadovybė gali naudoti informacijos apdorojimo kontrolės priemonę, kurios pakanka duomenų tikslumui ir išsamumui patikrinti (pvz., atskirus pardavimo užsakymus, kurie buvo apdoroti ir už

kuriuos sąskaitos buvo išsiųstos, galima sutikrinti su pradiniu popieriniu dokumentu, kurio duomenys buvo suvesti į IT taikomąją programą). Kai subjektas pasikliauna bendrosiomis IT kontrolės priemonėmis, kad užtikrintų tam tikros IT taikomųjų programų naudojamos informacijos vientisumą, auditorius gali nustatyti, kad IT taikomosioms programoms, kurios naudoja tokią informaciją, kyla su IT naudojimu susijusi rizika.

IT taikomosios programos, kuriai, tikėtina, nekyla su IT naudojimu susijusi rizika, ypatybių pavyzdžiai	IT taikomosios programos, kuriai, tikėtina, kyla su IT naudojimu susijusi rizika, ypatybių pavyzdžiai
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atskiros taikomosios programos.</li> <li>• Duomenų (ūkinių operacijų) kiekis nėra reikšmingas.</li> <li>• Taikomosios programos funkcijos nėra sudėtingos.</li> <li>• Kiekviena ūkinė operacija pagrindžiama originaliais popieriniais dokumentais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taikomosios programos turi sąsajas.</li> <li>• Duomenų (ūkinių operacijų) kiekis yra reikšmingas.</li> <li>• Taikomosios programos funkcijos yra sudėtingos, nes: <ul style="list-style-type: none"> <li>– taikomoji programa automatiškai inicijuoja ūkines operacijas; ir</li> <li>– yra daugybė sudėtingų skaičiavimų, pagrindžiančių automatinius įrašus.</li> </ul> </li> </ul>
<p>IT taikomajai programai nekyla su IT naudojimu susijusi rizika, nes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• duomenų kiekis nėra reikšmingas, todėl vadovybė nepasikliauna bendrosiomis IT kontrolės priemonėmis duomenims apdoroti ir saugoti;</li> <li>• vadovybė nepasikliauna automatinėmis kontrolės priemonėmis ar kitomis automatinėmis funkcijomis; auditorius nenustatė automatinių kontrolės priemonių pagal 26 dalies a punktą;</li> <li>• nors vadovybė savo kontrolės priemonėms naudoja sistemos parengtas ataskaitas, ji šiomis ataskaitomis nepasikliauna. Vietoj to, ji suderina ataskaitas su popieriniais dokumentais ir patikrina ataskaitose pateiktus skaičiavimus;</li> <li>• auditorius tiesiogiai testuos subjekto parengtą informaciją, naudojamą kaip audito įrodymai.</li> </ul>	<p>IT taikomajai programai kyla su IT naudojimu susijusi rizika, nes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• vadovybė pasikliauna taikomosios programos sistema duomenims apdoroti arba saugoti, nes duomenų kiekis yra reikšmingas;</li> <li>• vadovybė pasikliauna taikomosios programos sistema įgyvendinti tam tikras automatines kontrolės priemones, kurias auditorius taip pat identifikavo.</li> </ul>



*Kiti IT aplinkos aspektai, kuriems kyla su IT naudojimu susijusi rizika*

16. Kai auditorius nustato IT taikomąsias programas, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, kitiems IT aplinkos aspektams taip pat paprastai kyla su IT naudojimu susijusi rizika. IT infrastruktūra apima duomenų bazes, operacinę sistemą ir tinklą. Duomenų bazėse saugomi IT taikomųjų programų naudojami duomenys. Jos gali būti sudaryti iš daugybės tarpusavyje susijusių duomenų lentelių. Duomenų bazėse esančius duomenis taip pat gali tiesiogiai per duomenų bazių valdymo sistemas pasiekti IT ar kiti darbuotojai, turintys duomenų bazių administravimo teises. Operacinė sistema yra atsakinga už komunikacijos tarp techninės įrangos, IT taikomųjų programų ir kitos tinkle naudojamos programinės įrangos valdymą. Todėl IT taikomosios programos ir duomenų bazės gali būti pasiekiamos tiesiogiai per operacinę sistemą. Tinklas naudojamas IT infrastruktūroje duomenims perduoti ir dalytis informacija, ištekliams bei paslaugomis per bendrą ryšio kanalą. Tinklas taip pat paprastai nustato loginio saugumo (aktyvinamo per operacinę sistemą), taikomam prieigai prie pagrindinių išteklių, lygį.
17. Kai auditorius nustato, kad IT taikomosioms programoms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, paprastai taip pat identifikuojama (-os) duomenų bazė (-ės), kurioje (-iose) saugomi identifikuotos IT taikomosios programos apdoroti duomenys. Kadangi tai, ar IT taikomoji programa veiks, dažnai priklauso nuo operacinės sistemos, ir tai, kad IT taikomosios programos bei duomenų bazės gali būti pasiekiamos tiesiogiai per operacinę sistemą, operacinei sistemai paprastai kyla su IT naudojimu susijusi rizika. Tinklas gali būti nustatomas, kai jis yra centrinis prieigos prie nustatytų IT taikomųjų programų ir susijusių duomenų bazių taškas arba kai IT taikomoji programa palaiko ryšį su pardavėjais ar išorės šalimis per internetą, arba kai auditorius nustato identifikuoja IT taikomąsias programas su prisijungimu per internetą.

*Su IT naudojimu susijusios rizikos nustatymas ir bendrosios IT kontrolės priemonės*

18. Su IT naudojimu susijusia rizika gali kilti dėl netinkamo pasikliovimo IT taikomosiomis programomis, kurios netiksliai apdoroja duomenis, apdoroja netikslūs duomenis arba netiksliai apdoroja netikslūs duomenis. Tokios rizikos pavyzdžiai gali būti:
- neteisėta prieiga prie duomenų, dėl kurios duomenys gali būti sunaikinti arba netinkamai pakeisti, taip pat gali būti registruojamos nepatvirtintos ar nesamos ūkinės operacijos ar jos gali būti netinkamai registruojamos. Tokia rizika gali kilti, kai keli vartotojai turi prieigą prie bendros duomenų bazės;
  - galimybė IT darbuotojams gauti didesnes prieigos teises, nei būtina jų tiesioginėms pareigoms vykdyti, todėl pažeidžiama pareigų atskyrimo tvarka;
  - nesankcionuoti pagrindinių bylų duomenų pakeitimai;
  - nesankcionuoti IT taikomųjų programų ar kitų IT aplinkos aspektų pakeitimai;
  - neatliekami būtini IT taikomųjų programų ar kitų IT aplinkos aspektų pakeitimai;
  - netinkamas įsikišimas rankiniu būdu;
  - galimas duomenų praradimas arba negalėjimas pasiekti duomenų, kai tai yra būtina.

19. Svarstydamas nesankcionuotą prieigą, auditorius gali atsižvelgti į riziką, susijusią su nesankcionuota vidaus ar išorės šalių prieiga (dažnai vadinama kibernetinio saugumo rizika). Tokia rizika nebūtinai gali turėti įtakos finansinei atskaitomybei, nes subjekto IT aplinka taip pat gali apimti IT taikomas programas ir susijusius duomenis, kurių reikia veiklos ar atitikties tikslais. Svarbu pažymėti, kad kibernetiniai incidentai dažniausiai pirmiausia įvyksta per perimetrą ir vidinius tinklo sluoksnius, kurie, dažniausiai, toliau būna pašalinti iš IT taikomųjų programų, duomenų bazės ir operacinių sistemų, turinčių įtakos finansinių ataskaitų rengimui. Atitinkamai, jei identifikuojama informacija apie saugumo pažeidimą, auditorius paprastai svarsto, kiek toks pažeidimas galėjo turėti įtakos finansinei atskaitomybei. Jei jis galėjo turėti įtakos finansinei atskaitomybei, auditorius gali nuspręsti išsiaiškinti susijusias kontrolės priemones ir atlikti jų testus, kad nustatytų galimą finansinių ataskaitų galimo išskraipymo poveikį ar mastą, arba gali nuspręsti, kad subjektas atskleidė pakankamai informacijos apie tokį saugumo pažeidimą.
20. Be to, įstatymai ir kiti teisės aktai, galintys turėti tiesioginės ar netiesioginės įtakos subjekto finansinėms ataskaitoms, gali apimti duomenų apsaugos teisės aktus. Svarstant tai, kaip subjektas laikosi tokių įstatymų ar kitų teisės aktų, pagal 250-ąjį TAS (persvarstyta)<sup>77</sup> gali prireikti suprasti subjekto IT procesus ir bendrąsias IT kontrolės priemones, kurias subjektas įdiegė atsižvelgdamas į atitinkamus įstatymus ar kitus teisės aktus.
21. Įdiegtos bendros IT kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką. Atitinkamai, auditorius naudojasi supratimu apie identifikuotas IT programas ir kitus IT aplinkos aspektus bei taikomą su IT naudojimu susijusią riziką nustatydamas identifikuotinas bendrąsias IT kontrolės priemones. Kai kuriais atvejais subjektas gali naudoti bendrus IT procesus visoje savo IT aplinkoje arba tam tikrose IT taikomose programose. Tokiu atveju gali būti identifikuota bendra su IT naudojimu susijusi rizika ir bendros IT kontrolės priemonės.
22. Apskritai tikėtina, kad bus identifikuota daugiau bendrųjų IT kontrolės priemonių, susijusių su IT taikomosiomis programomis ir duomenų bazėmis, nei su kitais IT aplinkos aspektais. Taip yra todėl, kad šie aspektai yra labiausiai susiję su informacijos apdorojimu ir saugojimu subjekto informacinėje sistemoje. Siekdamas nustatyti bendrąsias IT kontrolės priemones, auditorius gali apsvarstyti tiek galutinių vartotojų, tiek subjekto IT darbuotojų ar IT paslaugų teikėjų veiksmų kontrolės priemones.
23. **6 priede** išsamiau paaiškintos bendrosios IT kontrolės priemonės, kurios paprastai įdiegiamos įvairiems IT aplinkos aspektams. Be to, jame pateikti įvairių IT procesų bendrųjų IT kontrolės priemonių pavyzdžiai.

---

<sup>77</sup> 250-asis TAS (persvarstyta)

**6 priedas**

(žr. 25 dalies c punkto ii papunktį, A173–A174 dalis)

**Svarstymai, siekiant suprasti bendrąsias IT kontrolės priemones**

Šiame priede pateikta daugiau dalykų, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti, siekdamas suprasti bendrąsias IT kontrolės priemones.

1. Bendrųjų IT kontrolės priemonių, paprastai įdiegiamų kiekvienam IT aplinkos aspektui, pobūdis:
  - a) Taikomosios programos
 

Bendrosios IT kontrolės priemonės IT taikomųjų programų lygmeniu priklauso nuo taikomosios programos pobūdžio ir funkcionalumo apimties bei technologijose galimų naudoti kreipties kelių. Pavyzdžiui, daugiau kontrolės priemonių prireiks itin integruotoms IT taikomosioms programoms su sudėtingomis saugos parinktimis nei pasenusioms IT taikomosioms programoms, palaikančioms nedidelį kiekį sąskaitų likučių, prie kurių prieigą galima gauti tik apdorojant ūkines operacijas.
  - b) Duomenų bazė
 

Bendrosios IT kontrolės priemonės duomenų bazės lygmeniu paprastai skirtos reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką dėl neteisėto finansinės atskaitomybės informacijos atnaujinimo duomenų bazėje naudojant tiesioginę prieigą prie duomenų bazės arba vykdant scenarijų ar programą.
  - c) Operacinė sistema
 

Bendrosios IT kontrolės priemonės operacinės sistemos lygmeniu paprastai skirtos reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką dėl administracinės prieigos, dėl kurios yra paprasčiau nepaisyti kontrolės priemonių. Tai apima veiksmus, pvz., grėsmės kitų vartotojų prisijungimo duomenų saugumui kėlimas, naujų neleistinių vartotojų įtraukimas, kenkėjiškų programų įkėlimas arba scenarijų ar kitų neleistinių programų vykdymas.
  - d) Tinklas
 

Bendrosios IT kontrolės priemonės tinklo lygmeniu paprastai skirtos reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką dėl tinklo segmentavimo, nuotolinės prieigos ir autentiškumo patvirtinimo. Tinklo kontrolės priemonės gali būti svarbios, kai subjektas naudoja finansinės atskaitomybės taikomąsias programas su prisijungimu per internetą. Tinklo kontrolės priemonės taip pat gali būti svarbios subjektui, turinčiam svarbių verslo ryšių arba naudojančiam trečiųjų šalių užsakomąsias paslaugas, dėl kurių gali padidėti perduodamų duomenų kiekis ir poreikis naudoti nuotolinę prieigą.
2. Galimų bendrųjų IT kontrolės priemonių atsižvelgiant į IT procesą pavyzdžiai:
  - a) Prieigos valdymo procesas:
    - *Autentiškumo patvirtinimas*

Kontrolės priemonės, užtikrinančios, kad vartotojas, siekiantis gauti prieigą prie IT taikomosios programos ar kito IT aplinkos aspekto, naudotų savo paties prisijungimo duomenis (t. y. kad vartotojas nenaudotų kito vartotojo prisijungimo duomenų).

- *Sankcionavimas*

Kontrolės priemonės, kurios užtikrina, kad vartotojams būtų suteikta prieiga vien tik prie jų darbo pareigoms būtinos informacijos. Tokiu būdu paprasčiau tinkamai atskirti pareigas.

- *Suteikimas (angl. provisioning)*

Kontrolės priemonės, skirtos suteikti prieigos teisę naujiems vartotojams ir modifikuoti esamų vartotojų prieigos teises.

- *Sustabdymas (angl. deprovisioning)*

Kontrolės priemonės, skirtos panaikinti darbuotojui suteiktą vartotojo prieigos teisę jam išėjus iš darbo ar jį perkėlus.

- *Privilegijuota prieiga*

Administratoriaus ar išplėstines teises turinčių vartotojų prieigos kontrolės priemonės.

- *Vartotojų prieigos peržiūros*

Kontrolės priemonės, skirtos pakartotinai suteikti arba įvertinti vartotojo prieigos sankcionavimo, nuolat vykdomo praėjus laikui, tikslais.

- *Saugos konfigūravimo kontrolės priemonės*

Kiekviena technologija paprastai turi pagrindines konfigūravimo nuostatas, skirtas apriboti prieigą prie aplinkos.

- *Fizinė prieiga*

Fizinės prieigos prie duomenų centro ir techninės įrangos kontrolės priemonės, nes tokia prieiga gali būti naudojama nepaisyti kitų kontrolės priemonių.

b) Programos ar kitų IT aplinkos pakeitimų valdymo procesas:

- *Pakeitimų valdymo procesas*

Vystymo, programavimo, testavimo ir pakeitimų perkėlimo į parengiamąją (t. y. galutinio vartotojo) aplinką proceso kontrolės priemonės.

- *Asmenų, atsakingų už pakeitimų perkėlimą, pareigų atskyrimas*

Kontrolės priemonės, kuriomis atskiriama prieiga, kad būtų galima atlikti pakeitimus ir juos perkelti į parengiamąją aplinką.

- *Sistemų vystymas, įsigijimas arba diegimas*

Pradinio IT taikomosios programos vystymo ar diegimo proceso (ar kitų susijusių IT aplinkos aspektų) kontrolės priemonės.

- *Duomenų konvertavimas*  
Duomenų konvertavimo IT aplinkos vystymo, diegimo ar naujovinio metu kontrolės priemonės.
- c) IT operacijų valdymo procesas
  - *Darbo planavimas*  
Prieigos prie darbų arba programų, kurie gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms, planavimo ir inicijavimo kontrolės priemonės.
  - *Darbo stebėseną*  
Kontrolės priemonės, skirtos stebėti finansinių ataskaitų rengimo darbus arba programas ir užtikrinti sėkmingą įvykdymą.
  - *Atsarginis kopijavimas ir atkūrimas*  
Kontrolės priemonės, skirtos užtikrinti finansinės atskaitomybės duomenų atsarginių kopijų darymą kaip suplanuota ir šių duomenų prieinamumą, kad, įvykus gedimui ar atakai, juos būtų galima laiku atkurti.
  - *Įsibrovimo aptikimas*  
Kontrolės priemonės, skirtos stebėti, ar IT aplinkoje nėra pažeidžiamų vietų ir (arba) įsibrovimų.

Toliau lentelėje pateikti bendrųjų IT kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką, pavyzdžiai ir skirtingų rūšių rizikos pavyzdžiai, įskaitant įvairias IT taikomas programas priklausomai nuo jų pobūdžio.

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
			Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrųjų IT kontrolės priemonių pavyzdys			
Prieigos valdymas	Vartotojo prieigos privilegijos:	Vadovybė patvirtina vartotojo prieigos privilegijų, taikomų	Taip – vietoj toliau nurodytų vartotojo	Taip	Taip

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
	<p> vartotojai turi daugiau prieigos teisių nei jiems būtina priskirtoms pareigoms atlikti, todėl pareigos gali būti netinkamai atskirtos. </p>	<p> naujai suteikiamoms ir modifikuojamoms vartotojo prieigoms, pobūdį ir apimtį, įskaitant standartinius taikomųjų programų profilius / vaidmenis, svarbias finansinės atskaitomybės rengimo operacijas ir pareigų atskyrimą </p>	<p> prieigos teisių peržiūrų </p>		
		<p> Vartotojo prieigos teisė laiku panaikinama arba modifikuojama darbuotojui išėjus iš darbo arba jį perkėlus </p>	<p> Taip – vietoj toliau nurodytų vartotojo prieigos teisių peržiūrų </p>	<p> Taip </p>	<p> Taip </p>
		<p> Vartotojo prieigos teisės periodiškai peržiūrimos </p>	<p> Taip – vietoj suteikimo / sustabdymo kontrolės priemonių, </p>	<p> Taip – tam tikroms taikomosioms programoms </p>	<p> Taip </p>

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
			nurodytų pirmiau		
		Vykdoma pareigų atskyrimo stebėseną, o viena kitai prieštaraujančios prieigos teisės pašalinamos arba susisiejamoms su prieštaravimus mažinančiomis kontrolės priemonėmis, kurios yra dokumentuojamos ir bandomos	Netaikoma – nėra sistema pagrįsto atskyrimo	Taip – tam tikroms taikomosioms programoms	Taip
		Privilegijuoto lygmens prieiga (pvz., konfigūravimo, duomenų ir saugos administratoriai) yra sankcionuota ir tinkamai apribota	Taip – tikėtina tik IT taikomosios programos lygmeniu	Taip – IT taikomosios programos ir tam tikrais platformai skirtos IT aplinkos lygmenimis	Taip – visuose platformai skirtos IT aplinkos lygmenimis

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
			Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
Prieigos valdymas	Tiesioginė prieiga prie duomenų: netinkami tiesioginiai finansinių duomenų pakeitimai vykdant ne ūkines operacijas taikomosiose programose, bet kitu būdu.	Prieiga prie taikomųjų programų duomenų failų arba duomenų bazių objektų / lentelių / duomenų suteikiama tik įgaliotiems darbuotojams, atsižvelgiant į jų pareigas ir priskirtą vaidmenį. Vadovybė patvirtina tokias suteiktas prieigos teises	Netaikoma	Taip – tam tikroms taikomosioms programoms ir duomenų bazėms	Taip
Prieigos valdymas	Sistemos nuostatos: sistemos nėra tinkamai sukonfigūruotos arba atnaujintos, kad prieigą prie sistemos galima būtų suteikti tik tinkamai įgaliotiems	Prieigos teisės autentiškumas patvirtinamas naudojant unikalius vartotojo ID ir slaptažodžius arba kitus metodus, tokius kaip vartotojų teisės gauti prieigą prie sistemos sankcionavimo	Taip – autentiškumas patvirtinamas tik slaptažodžiu	Taip – autentiškumas patvirtinamas slaptažodžiu ir keliais veiksniais	Taip



Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
	atitinkamiems vartotojams.	mechanizmas. Slaptažodžio parametrai atitinka subjekto ar veiklos srities standartus (pvz., minimalus slaptažodžio ilgis ir sudėtingumas, galiojimo laikas, paskyros blokavimas)			
		Pagrindiniai saugos konfigūracijos atributai yra tinkamai įdiegti	Netaikoma – nėra techninių saugos konfigūracijų	Taip – tam tikroms taikomosioms programoms ir duomenų bazėms	Taip
Pakeitimų valdymas	Taikomųjų programų pakeitimai: atliekami netinkami taikomųjų programų sistemų ar	Taikomųjų programų pakeitimai yra tinkamai išbandomi ir patvirtinami prieš perkeliant juos į parengiamąją aplinką	Netaikoma – turėtų patikrinti, ar pirminis programos tekstas nėra įdiegtas	Taip – nekomercinei programinei įrangai	Taip

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
	programų, kuriose yra atitinkamų automatinių kontrolės priemonių (t. y. konfigūruojamų nuostatų, automatinių algoritmų, automatinių skaičiavimų ir automatinio duomenų eksportavimo), arba ataskaitų logikos pakeitimai.	Prieiga diegti pakeitimus taikomosios programos parengiamojoje aplinkoje yra tinkamai apribota ir atskirta nuo vystymo aplinkos	Netaikoma	Taip – nekomercinei programinei įrangai	Taip
Pakeitimų valdymas	Duomenų bazių pakeitimai: atliekami netinkami duomenų bazių struktūros ir sąsajų tarp duomenų pakeitimai.	Duomenų bazių pakeitimai yra tinkamai išbandomi ir patvirtinami prieš perkeltant juos į parengiamąją aplinką	Netaikoma – subjekte duomenų bazių pakeitimai neatliekami	Taip – nekomercinei programinei įrangai	Taip

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
			Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
Pakeitimų valdymas	Sistemos programinės įrangos pakeitimai: atliekami netinkami sistemos programinės įrangos (pvz., operacinės sistemos, tinklo, pakeitimų valdymo programinės įrangos, prieigos valdymo programinės įrangos) pakeitimai.	Sistemos programinės įrangos pakeitimai yra tinkamai išbandomi ir patvirtinami prieš perkeliant juos į parengiamąją aplinką	Netaikoma – subjekte sistemos programinės įrangos pakeitimai neatliekami	Taip	Taip
Pakeitimų valdymas	Duomenų konvertavimas: duomenis konvertuojant iš pasenusių arba ankstesnių versijų sistemų atsiranda	Vadovybė tvirtina duomenų konvertavimo (pvz., likučių sutikrinimo ir derinimo veiklos) iš senosios taikomųjų programų sistemos ar duomenų	Netaikoma – reaguojama naudojant rankines kontrolės priemones	Taip	Taip

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
	duomenų klaidų, jei konvertuojant perduodami neišsamūs, pertekliniai, pasenę arba netikslūs duomenys.	struktūros į naują taikomųjų programų sistemą arba duomenų struktūrą rezultatus ir stebi, kad konvertavimas būtų atliktas pagal nustatytas konvertavimo politikas ir procedūras			
IT operacijos	Tinklas: tinklas tinkamai neužkerta kelio neteisėtiems vartotojams gauti netinkamą prieigą prie informacinių sistemų.	Prieigos teisės autentiškumas patvirtinamas naudojant unikalius vartotojo ID ir slaptažodžius arba kitus metodus, tokius kaip vartotojų teisės gauti prieigą prie sistemos sankcionavimo mechanizmas. Slaptažodžio parametrai atitinka	Netaikoma – nėra atskiro tinklo autentiškumo nustatymo metodo	Taip	Taip

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
		subjekto arba profesines politikas ir standartus (pvz., minimalus slaptažodžio ilgis ir sudėtingumas, galiojimo laikas, paskyros blokavimas)			
		Tinklas suprojektuotas taip, kad taikomosios programos su prisijungimu per internetą būtų atskirtos nuo vidinio tinklo, per kurį pasiekiamos finansinės atskaitomybės vidaus kontrolei svarbios taikomosios programos	Netaikoma – nenaudojamas tinklo segmentavimas	Taip – priėmus sprendimą	Taip – priėmus sprendimą
		Tinklo valdymo komanda, siekdama nustatyti	Netaikoma	Taip – priėmus sprendimą	Taip – priėmus sprendimą

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
		pažeidžiamas sritis, periodiškai skenuoja tinklo perimetrą, taip pat tiria galimai pažeidžiamas sritis			
		Periodiškai generuojami įspėjimai, kuriais pranešama apie įsibrovimų aptikimo sistemų nustatytas grėsmes. Šias grėsmes tiria tinklo valdymo komanda	Netaikoma	Taip – priėmus sprendimą	Taip – priėmus sprendimą
		Įdiegtos kontrolės priemonės, siekiant suteikti prieigą prie virtualaus privataus tinklo ( <i>angl. Virtual Private Network, VPN</i> ) tik įgaliotiems ir tinkamiems vartotojams	Netaikoma – nėra VPN	Taip – priėmus sprendimą	Taip – priėmus sprendimą

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
			Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
IT operacijos	Duomenų atsarginių kopijų darymas ir atkūrimas: praradus duomenis, finansinių duomenų negalima laiku atkurti arba pasiekti.	Finansinių duomenų atsarginės kopijos daromos reguliariai pagal nustatytą grafiką ir dažnumą	Netaikoma – pasikliaunama finansų komandos rankiniu būdu padarytomis atsarginėmis kopijomis	Taip	Taip
IT operacijos	Darbo planavimas: gamybos sistemų, programų arba darbo rezultatai apdorojami netiksliai, neišsamiai arba nesankcionuoti.	Tik prieigos teisę turintys vartotojai gali atnaujinti paketines užduotis (įskaitant sąsajas užduotis) darbų planavimo programinėje įrangoje	Netaikoma – nėra paketinių užduočių	Taip – tam tikroms taikomosioms programoms	Taip
		Svarbios sistemos, programos ar užduotys yra stebimos, o apdorojimo klaidos taisomos, siekiant	Netaikoma – darbų stebėsena nevykdoma	Taip – tam tikroms taikomosioms programoms	Taip

Procesas	Rizika	Kontrolės priemonės	IT taikomosios programos		
IT procesas	Su IT naudojimu susijusios rizikos pavyzdys	Bendrujų IT kontrolės priemonių pavyzdys	Nesudėtinga komercinė programinė įranga – Taikoma (Taip / Ne)	Vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga komercinė programinė įranga arba IT taikomosios programos – Taikoma (Taip / Ne)	Didelės arba sudėtingos IT taikomosios programos (pvz., SIP sistemos) – Taikoma (Taip / Ne)
		užtikrinti sėkmingą įvykdymą.			



## ATITINKAMI SUSIJĘ KITŲ TARPTAUTINIŲ STANDARTŲ PAKEITIMAI

**Pastaba.** Patvirtinus 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), buvo atlikti toliau nurodyti atitinkami susiję kitų tarptautinių standartų pakeitimai. Šie pakeitimai įsigalios vienu metu kaip ir 315-asis TAS (2019 m. persvarstytas) ir yra parodyti kaip matomi paskutinių patvirtintų tarptautinių audito standartų versijų pakeitimai. Šių pakeitimų išnašų numeriai nesutampa su pakeistų tarptautinių standartų išnašų numeriais, todėl būtina pateikti nuorodas į šiuos tarptautinius standartus. Šiuos atitinkamus pakeitimus patvirtino PIOB, kuri padarė išvadą, kad rengiant atitinkamus pakeitimus buvo laikomasi reikiamo proceso ir tinkamai atsižvelgiant į viešąjį interesą.

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

#### Šio TAS taikymo sritis

...

#### Finansinių atskaitų auditas

...

7. TAS apibrėžiami tikslai, reikalavimai, taikymas ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga, skirta padėti auditoriui gauti pakankamą užtikrinimą. TAS reikalaujama, kad auditorius vadovautųsi profesiniu sprendimu ir laikytųsi profesinio skepticizmo principo planuodamas ir atlikdamas auditą, ir, be kitų dalykų:

- nustatytų ir įvertintų reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos remdamasis savo supratimu apie subjektą ir jo aplinką, taikoma finansinės atskaitomybės tvarką ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės sistemą;
- surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų, ar yra reikšmingų iškraipymų, rengdamas ir įgyvendindamas tinkamą atsaką į įvertintą riziką;
- susidarytų nuomonę apie finansines ataskaitas remdamasis išvadomis, padarytomis pagal surinktus audito įrodymus.

...

#### Įsigaliojimo data

...

#### Bendrieji auditoriaus tikslai

...

#### Apibrėžtys

13. Tarptautiniuose audito standartuose terminai vartojami toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

...

- n) reikšmingo iškraipymo rizika – rizika, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos prieš atliekant auditą. Reikšmingų iškraipymų riziką tvirtinimų lygmeniu sudaro dvi dalys (žr. A15a dalį):
- i) įgimta rizika – tvirtinimo apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumas informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais informacijos iškraipymais prieš atsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones;
  - ii) kontrolės rizika – rizika, kad subjekto ~~vidaus~~ kontrolės priemonės laiku neužkirs kelio arba nenustatys ir neištaisys iškraipymo, kuris galėjo atsirasti tvirtinime apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį arba atskleidžiamą informaciją ir kuris galėjo būti reikšmingas pats savaime arba kartu su kitais iškraipymais;

...

### **Reikalavimai**

#### **Finansinių ataskaitų auditui taikomi etikos reikalavimai**

...

#### **Profesinis skepticizmas**

...

#### **Profesinis sprendimas**

...

#### **Pakankami tinkami audito įrodymai ir audito rizika**

17. Norėdamas gauti pakankamą užtikrinimą, auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, reikalingų sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio, kad galėtų padaryti tinkamas išvadas savo nuomonei pagrįsti (žr. A30–A54 dalis).

#### **Audito atlikimas pagal TAS**

*TAS, susijusių su auditu, laikymasis*

...

19. Kad galėtų suprasti TAS tikslus ir tinkamai taikyti TAS reikalavimus, auditorius turi suprasti visą TAS tekstą, įskaitant nuostatas dėl taikymo ir kitą aiškinamąją medžiagą (žr. A60–A68 dalis).

...

*Atskiruose TAS apibrėžti tikslai*

...

*Atitinkamų reikalavimų laikymasis*

...

*Negalėjimas pasiekti tikslo*

...

## **Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga**

### **Finansinių ataskaitų auditas**

*Audito apimtis* (žr. 3 dalį)

...

*Finansinių ataskaitų rengimas* (žr. 4 dalį)

...

Viešojo sektoriaus subjektų auditui taikomos nuostatos

...

*Auditoriaus nuomonės forma* (žr. 8 dalį)

...

### **Apibrėžtys**

*Finansinės ataskaitos* (žr. 13 dalies f punktą)

...

*Reikšmingo iškraipymo rizika* (žr. 13 dalies n punktą)

A15a. TAS laikyosi tikslais, reikšmingo iškraipymo rizika egzistuoja, jei yra pagrįsta galimybė, kad:

- a) atsiras iškraipymas (t. y. jo tikimybė); ir
- b) jis bus reikšmingas, jei atsiras (t. y. jo mastas).

**Finansinių ataskaitų auditui taikomi etikos reikalavimai** (žr. 14 dalį)

...

**Profesinis skepticizmas** (žr. 15 dalį)

...

**Profesinis sprendimas** (žr. 16 dalį)

...

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

*Audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas*

A30. Audito įrodymai reikalingi auditoriaus nuomonei ir išvadai pagrįsti. Jie yra kaupiamojo pobūdžio ir pirmiausia renkami audito metu atliekant audito procedūras. Tačiau audito įrodymai gali apimti ir informaciją, gautą iš kitų šaltinių, tokių kaip ankstesni auditai (tik jeigu auditorius nustatė, ar po

ankstesnio audito neįvyko kokių nors pokyčių, kurie gali daryti reikšmingą įtaką dabartiniam auditui<sup>78</sup>) ar audito įmonės kontrolės procedūros, taikomos prisiimant klientą ir tęsiant su juo santykius. Be kitų pačiam subjektui priklausančių ir jam nepriklausančių šaltinių, svarbus audito įrodymų šaltinis yra pačio subjekto apskaitos įrašai. Be to, informacija, kuri gali būti naudojama kaip audito įrodymai, gali būti parengta subjekto pasamdyto ar pagal susitarimą su subjektu dirbančio eksperto. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, apima informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams. Tam tikrais atvejais auditorius vertina ir tai, kad nėra informacijos (pavyzdžiui, vadovybei atsisakius pateikti prašomą pareiškimą), nes tai taip pat yra audito įrodymas. Audito įrodymų rinkimas ir vertinimas sudaro didžiąją dalį auditoriaus darbo formuojant auditoriaus nuomonę.

...

#### *Audito rizika*

...

#### Reikšmingo iškraipymo rizika

...

A40. Įgimtai rizikai įtakos turi reikšmingos rizikos veiksniai. vienu tvirtinimų ir susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos atžvilgiu gali būti didesnė negu kitų Priklausomai nuo to, kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimo jautrumą iškraipymui, įgimtos rizikos lygis kinta skalėje, kuri vadinama įgimtos rizikos spektru. Auditorius nustato reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją bei svarbius tvirtinimus apie juos kaip reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo proceso dalį. Pavyzdžiui, didesnė rizika būdinga sudėtingiems apskaičiavimams ar sąskaitėms likučiai, kuriuos sudaro sumos, apskaičiuotos remiantis apskaitiniais įverčiais, kuriems būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumas, gali būti nustatyti kaip reikšmingi sąskaitų likučiai, todėl auditoriaus nustatytas susijusių rūšių rizikos tvirtinimų lygmeniu įgimtos rizikos įvertinimas gali būti didesnis dėl didelio įvertinimo neapibrėžtumo.

A40a. Įgimtai rizikai taip pat gali daryti įtaką išorės aplinkybės, nulemiančios verslo riziką. Pavyzdžiui, dėl technologinės pažangos tam tikras gaminyje gali pasenti, ir dėl to atsargų vertė gali būti nepagrįstai padidinta. Su keliomis ar visomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ar atskleidžiama informacija susiję subjekto ir jo aplinkos veiksniai gali daryti įtaką su tam tikru tvirtinimu susijusiai įgimtai rizikai. Šie veiksniai gali būti, pavyzdžiui, subjekto veiklai tęsti reikalingo apyvartinio kapitalo trūkumas arba tam tikros veiklos srities, kuriai būdinga daug verslo bankrotų, nuosmukis.

A41. Kontrolės rizika yra vadovybės taikomų ~~vidaus~~ kontrolės priemonių rengimo, įdiegimo ir naudojimo, siekiant reaguoti į nustatytą riziką, keliančią grėsmę, kad subjektas nepasieks su finansinių ataskaitų rengimu susijusių tikslų, efektyvumo funkcija. Tačiau dėl įgimtų ~~vidaus~~ kontrolės priemonių apribojimų, vidaus kontrolė, neatsižvelgiant į tai, kaip gerai parengta ir įdiegta, gali tik sumažinti, o ne pašalinti reikšmingo finansinių ataskaitų iškraipymo riziką. Tokie apribojimai, pavyzdžiui, gali būti

<sup>78</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas suprantant įmonę ir jos aplinką“ 169 dalis

žmogiškos klaidos ar apsirikimai, kontrolės priemonių nepaisymas sudarius sąmokslą arba netinkamas vadovybės naudojimas tarnybine padėtimi. Taigi, tam tikra kontrolės rizika visada bus. TAS apibrėžtos sąlygos, kurioms esant auditorius privalo arba gali nuspręsti atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus, kad galėtų nustatyti atliktinų pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį<sup>79</sup>.

A42<sup>80</sup>. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti išreikšta kiekybine išraiška, pavyzdžiui, procentais, arba nekiekybine išraiška. Visais atvejais auditoriaus atliekamas tinkamas rizikos įvertinimas yra daug svarbesnis negu būdai, kuriais jį galima atlikti. ~~Dažniausiai Paprastai TAS įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos — jos dažniausiai bendrai vadinamos~~ vartojamas terminas „reikšmingo iškraipymo rizika“ ~~neatskiriant įgimtos rizikos nuo kontrolės rizikos.~~ Tačiau pagal 540-ąjį 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>81</sup> reikalaujama, ~~atskiro įgimtos rizikos įvertinime kad įgimta rizika būtų įvertinta atskirai nuo~~ ir kontrolės rizikos, jog būtų galima parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras ir taip reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką ~~tvirtinimų lygmeniu, įskaitant reikšmingą riziką, apskaitiniams įverčiams tvirtinimų lygmeniu pagal 330-ąjį TAS<sup>82</sup>. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais arba atskleidžiama informacija, išskyrus apskaitinius įverčius, auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali įvertinti atskirai arba kartu, atsižvelgdamas į pasirinktus audito būdus ar metodiką bei į praktines aplinkybes.~~

A43a. Reikšmingo iškraipymo rizika įvertinama tvirtinimų lygmeniu, siekiant nustatyti tolesnių audito procedūrų, reikalingų surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį<sup>83</sup>.

Neaptikimo rizika

...

*Įgimti audito apribojimai*

...

Finansinės atskaitomybės pobūdis

...

Audito procedūrų pobūdis

...

Finansinių ataskaitų pateikimas laiku ir naudos bei sąnaudų pusiausvyra

...

<sup>79</sup> 330-ojo TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“ 7–17 dalys.

<sup>80</sup> Atkreiptinas dėmesys, kad 200-ojo TAS A42 dalis pažymėta kaip atnaujinta pastraipa, pateikta atskirai kaip atitinkamas pakeitimas, susijęs su 540-uoju TAS (persvarstytu) ir jo atitinkamais pakeitimais.

<sup>81</sup> 315-asis TAS (2019 m. persvarstyta) 540-ojo TAS (persvarstyto), „Apskaitinis įvertinimas ir informacijos atskleidimas“ 15 dalis „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“.

<sup>82</sup> 330-ojo TAS 7 dalies b punktas

<sup>83</sup> 330-ojo TAS 6 dalis

A52. Atsižvelgiant į A51 dalyje aprašytus būdus, TAS nustatyti audito planavimo bei atlikimo reikalavimai, be to, juose reikalaujama, kad auditorius, be kitų dalykų:

- apibrėžtų reikšmingo iškraipymo rizikos finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu nustatymo ir įvertinimo pagrindą, atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir susijusią veiklą<sup>84</sup>;
- taikytų testavimą ir kitas visumos vertinimo priemones taip, kad būtų užtikrintas pakankamas pagrindas auditoriui padaryti išvadas dėl visumos<sup>85</sup>.

Kiti dalykai, darantys įtaką įgimtiems audito apribojimams

...

### **Audito atlikimas pagal TAS**

*TAS pobūdis* (žr. 18 dalį)

...

Viešojo sektoriaus subjektų auditui taikomos nuostatos

...

*TAS turinys* (žr. 19 dalį)

A60. TAS apibrėžti tikslai ir nustatyti reikalavimai (TAS reikalavimai apibrėžti vartojant „turi“), be to, juose pateiktos susijusios gairės, išdėstytos kaip taikymo ir kita aiškinamoji medžiaga. Be to, TAS gali būti pateikta įvadinė medžiaga, kuria remiantis galima tinkamai suprasti atitinkamą TAS, ir apibrėžtys. Todėl visas TAS tekstas yra svarbus, siekiant suprasti TAS išdėstytus tikslus ir tinkamai taikyti TAS nustatytus reikalavimus.

A61. Jeigu reikia, taikymo ir kitoje aiškinamojoje medžiagoje išsamiau paaiškinami atitinkamo TAS reikalavimai ir pateikiamos gairės dėl tokių reikalavimų vykdymo. Taigi gali būti:

- tiksliau paaiškinta, ką reikalavimas reiškia ar kam jis turėtų būti taikomas, įskaitant kai kurių TAS, tokių kaip 315-asis TAS (2019 m. persvarstyta), paaiškinimą, kodėl reikalaujama atlikti tam tikrą procedūrą;
- pateikti tokiomis aplinkybėmis tinkamų taikyti procedūrų pavyzdžiai. Kai kuriuose TAS, tokiuose kaip 315-asis TAS (2019 m. persvarstyta), pavyzdžiai pateikiami lentelėse.

Nors pačios gairės nelaikytinos reikalavimais, jos svarbios siekiant tinkamai taikyti TAS nustatytus reikalavimus. Taikymo ir kitoje aiškinamojoje medžiagoje taip pat gali būti pateikta pagrindinė informacija apie atitinkamame TAS nagrinėjamus dalykus.

~~Mažesnėms įmonėms taikomos nuostatos~~ Apimties keičiamumo nuostatos

A65a | kai kuriuos TAS (pvz., į 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) buvo įtrauktos apimties keičiamumo nuostatos, iliustruojančios reikalavimų taikymą visiems subjektams, neatsižvelgiant tai, ar jų pobūdis

<sup>84</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 175–2240 dalys

<sup>85</sup> 330-asis TAS, 500-asis TAS, 520-asis TAS „Analitinės procedūros“ ir 530-asis TAS „Audito atranka“

ir aplinkybės yra mažiau ar daugiau sudėtingos. Paprastesni subjektai – tai tokie subjektai, kuriems gali būti būdingos A66 dalyje nurodytos ypatybės.

A65b. „Mažesniems subjektams taikomos nuostatos“, įtrauktos į kai kuriuos TAS, buvo kuriamos pirmiausia atsižvelgiant į įmones, kurių vertybiniais popieriais nėra prekiaujama viešojoje rinkoje. Tačiau kai kurios iš jų gali būti naudingos ir atliekant mažesnių įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, auditą.

A66. Apibrėžiant mažesnių subjektų auditams taikomas nuostatas, „mažesniu subjektu“ vadinamas subjektas, kuriam paprastai būdingos tokios kokybinės ypatybės:

- a) nuosavybės ir valdymo teisės priklauso nedidelei asmenų grupei (dažnai vienam asmeniui – fiziniam asmeniui ar kitam subjektui, kuris valdo šį subjektą, jeigu tik savininkui būdingos atitinkamos kokybinės ypatybės);
- b) vienas ar daugiau šių požymių:
  - i) paprastos ir nesudėtingos ūkinės operacijos;
  - ii) paprasta apskaita;
  - iii) mažai verslo sričių ir nedaug kiekvienos iš jų produktų;
  - iv) paprastesnė ~~nedaug~~ vidaus kontrolės ~~priemonių sistema~~;
  - v) nedaug vadovybės lygių ir vadovybė atsakinga už daugybę kontrolės priemonių; arba
  - vi) nedaug darbuotojų, daugelis iš jų turintys daugybę pareigų.

Šis kokybinių ypatybių sąrašas nėra baigtinis; jos nėra būdingos vien tik mažesniems subjektams, o ir mažesniems subjektams nebūtinai būdingos visos šios ypatybės.

A67. [*Perkeltas – dabar A65b dalis*]

Konkrečios su automatiniiais įrankiais ir būdais susijusios nuostatos

A67a. Konkrečios su „automatiniais įrankiais ir būdais“ susijusios nuostatos buvo parengtos ir įtrauktos į kai kuriuos TAS (pavyzdžiui, į 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), siekiant paaiškinti, kaip auditorius, naudodamas automatinius įrankius ir būdus audito procedūroms atlikti, gali taikyti tam tikrus reikalavimus.

*Atskiruose TAS apibrėžti tikslai (žr. 21 dalį)*

...

Tikslų naudojimas nustatant, ar būtina atlikti papildomas audito procedūras (žr. 21 dalies a punktą)

...

Tikslų naudojimas vertinant, ar buvo gauta pakankamų tinkamų audito įrodymų (žr. 21 dalies b punktą)

...

*Atitinkamų reikalavimų laikymasis*

Atitinkami reikalavimai (žr. 22 dalį)

...

Nukrypimas nuo reikalavimo (žr. 23 dalį)

...

*Negalėjimas pasiekti tikslo* (žr. 24 dalį)...

## **210-asis TAS „Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų“**

**Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga**

...

**Būtinios sąlygos auditui atlikti**

...

*Susitarimas dėl vadovybės pareigų*

...

Vidaus kontrolė

...

A18. Vadovybė privalo nustatyti, kokia vidaus kontrolės tvarka reikalinga finansinėms ataskaitoms parengti. Sąvoka „vidaus kontrolė“ apima įvairaus pobūdžio veiklą vidaus kontrolės sistemos komponentuose, kurie gali būti apibūdinti kaip kontrolės aplinka, subjekto rizikos vertinimo procesas, subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas, informacinė sistema, ~~įskaitant su finansine atskaitomybe susijusius verslo procesus~~, ir komunikavimas bei kontrolės veiksmams ir kontrolės ~~priemonių stebėsenai~~. Tačiau toks suskirstymas nebūtinai parodo, kaip konkretus subjektas gali parengti, įdiegti ir naudoti savo vidaus kontrolę ir kaip gali klasifikuoti konkretų komponentą<sup>86</sup>. Subjekto vidaus kontrolė (ypač jo apskaitos registrai ir dokumentai ar apskaitos sistemos) nustatoma atsižvelgiant į vadovybės poreikius, verslo sudėtingumą, subjektui kylančios rizikos pobūdį ir atitinkamus įstatymus arba kitus teisės aktus.

## **230-asis TAS „Audito dokumentavimas“**

**Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga**

...

---

<sup>86</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) A9159 dalis ir 34 priedas



## Atliktų audito procedūrų ir surinktų audito įrodymų dokumentavimas

...

*Konkrečių tikrinamų straipsnių ar dalykų bei rengėjo ir peržiūrą atliekančio asmens identifikavimas (žr. 9 dalį)*

...

Mažesniems subjektams taikomos nuostatos (žr. 8 dalį)

...

A17. Kai auditorius rengia mažesnio subjekto audito dokumentus, jam gali pasirodyti tikslinga ir pravartu nurodyti įvairius audito aspektus viename dokumente pateikiant kryžmines nuorodas į patvirtinančius darbo dokumentus. Dalykų, kuriuos atliekant mažesnio subjekto auditą dokumentuose galima nurodyti kartu, pavyzdžiai: supratimas apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, bendroji audito strategija ir audito planas, reikšmingumas, nustatytas pagal 320-ąją TAS<sup>87</sup>, įvertinta rizika, audito metu nustatyti reikšmingi dalykai ir padarytos išvados

...

## **250-asis TAS (persvarstytas) „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą“**

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

...

### **Audito procedūros, kai nustatomas ar įtariamas nesilaikymas**

...

*Nustatyto ar įtariamo nesilaikymo poveikio vertinimas (žr. 22 dalį)*

A23. Kaip reikalaujama 22 dalyje, auditorius vertina nesilaikymo poveikį kitiems audito aspektams, įskaitant auditoriaus atliekamą rizikos įvertinimą ir rašytinių pareiškimų patikimumą. Kai kurių auditoriaus nustatytų ar įtariamų nesilaikymo atvejų poveikis priklausys nuo nusizengimo padarymo bei jo slėpimo (jei tai daroma) sąryšio su konkrečiais kontrolės veiksmis priemonėmis ir vadovybės bei darbuotojų, dirbančių subjekto, susijusio su nesilaikymu, naudai arba jam vadovaujant, einamų pareigų lygmenis, ypač poveikis, kuris atsiranda dėl aukščiausio lygmenis vadovų dalyvavimo. Kaip pažymėta 9 dalyje, auditorius, laikydamasis įstatymų, kitų teisės aktų ar atitinkamų etikos reikalavimų, gali gauti papildomos informacijos, kuri yra svarbi auditoriui, kad jis galėtų įvykdyti savo pareigas pagal 22 dalį.

...

---

<sup>87</sup> 320-asis TAS „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“

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

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

### Komunikuotini dalykai

...

*Planuojama audito apimtis ir audito atlikimo laikas (žr. 15 dalį)*

...

A12. Gavę iš auditoriaus informacijos apie jo nustatytą reikšmingą riziką, už valdymą atsakingi asmenys gali geriau suprasti tokius dalykus ir tai, kodėl jie nustatomi kaip reikšminga rizika specialiu audito svarstymu būtinybe. Komunikavimas apie reikšmingą riziką gali būti naudingas už valdymą atsakingiems asmenims vykdant savo pareigą – prižiūrėti finansinės atskaitomybės procesą.

A13. Dalykai, apie kuriuos komunikuojama, gali būti: ...

- kaip auditorius planuoja reaguoti į reikšmingą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos;
- kaip auditorius planuoja reaguoti į didesnės įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos sritis;
- auditoriaus požiūris į auditu svarbią subjekto vidaus kontrolės sistemą;
- reikšmingumo principo taikymas atliekant auditą;
- ...

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

### Kokybiniai apskaitos praktikos aspektai

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

...

### Apskaitos įverčiai

- Įvairūs klausimai, kuriems apskaitiniai įverčiai yra reikšmingi, aptarti 540-ajame TAS<sup>1</sup>, pavyzdžiui:
  - kaip vadovybė nustato ūkines operacijas, įvykius ir arba sąlygas, dėl kurių gali kilti apskaitinių įverčių pripažinimo ar atskleidimo finansinėse ataskaitose poreikis;

...

## 265-asis TAS „Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus“

### Ižanga

#### Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptarta auditoriaus pareiga tinkamai komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims ir vadovybei apie finansinių ataskaitų audito metu auditoriaus nustatytus vidaus kontrolės trūkumus. Šiame TAS auditoriui nenumatyta daugiau pareigų, susijusių su subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimu ir kontrolės priemonių testų parengimu bei atlikimu, negu apibrėžta 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyjame) ir 330-ajame TAS. 260-ajame TAS (persvarstyjame) nustatyti papildomi reikalavimai ir nurodyta auditoriaus pareiga komunikuoti su už valdymą atsakingais asmenimis audito klausimais.
2. Auditorius privalo suprasti ~~audito svarbią~~ subjekto vidaus kontrolės sistemą nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką<sup>4</sup>. Įvertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į subjekto vidaus kontrolės sistemą, kad galėtų parengti aplinkybes atitinkančias audito procedūras, bet ne tam, kad pareikštų nuomonę apie vidaus kontrolės efektyvumą. Auditorius gali nustatyti su vidaus kontrole susijusius kontrolės trūkumus ne tik vertindamas riziką, bet ir bet kuriame kitame audito etape. Šiame TAS nurodyta, apie kuriuos nustatytus kontrolės trūkumus auditorius privalo komunikuoti už valdymą atsakingiems asmenims ir vadovybei.

...

#### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

##### Sprendimas, ar buvo nustatyta vidaus kontrolės trūkumų (žr. 7 dalį)

...

##### Mažesniems subjektams taikomos nuostatos

- A3. Nors koncepcijos, kuriomis grindžiamos kontrolės priemonės mažesnių subjektų kontrolės veiksmų komponente, tikėtina, bus panašios į didesnių subjektų koncepcijas, kontrolės priemonių formalizavimo mastas skirsis. Be to, mažesni subjektai gali nuspręsti, kad kai kurie kontrolės veiksmai priemonės joms nereikalingos dėl pačios vadovybės taikomų kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, išimtiniai vadovybės įgaliojimai suteikti kreditą klientams ir tvirtinti reikšmingus pirkimo sandorius gali užtikrinti efektyvią svarbių sąskaitų likučių ir sandorių kontrolę, todėl išsamesnių kontrolės veiksmų priemonių reikia mažiau arba apskritai jų nereikia.

...

##### Reikšmingi vidaus kontrolės trūkumai (žr. 6 dalies b punktą, 8 dalį)

- A8. Kontrolės priemonės gali būti taikomos atskirai arba kartu, siekiant veiksmingai nustatyti ir ištaisyti iškraipymus arba užkirsti jiems kelią Pavyzdžiui, gautinoms sumoms taikomas kontrolės priemonės gali sudaryti kartu taikomas automatinės ir rankinės kontrolės priemonės, skirtos užkirsti kelią

sąskaitos likučių iškraipymams ar jiems nustatyti ir ištaisyti. Pavienis vidaus kontrolės trūkumas gali ir nebūti toks svarbus, kad būtų laikomas reikšmingu trūkumu. Tačiau keli trūkumai, darantys įtaką tam pačiam sąskaitos likučiui ar atskleidžiamai informacijai, ~~svarbiam~~ tvirtinimui ar subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentui, gali padidinti iškraipymo riziką tiek, kad atsiras reikšmingas trūkumas.

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

### **Įžanga**

#### **Šio TAS taikymo sritis**

...

#### **Apgaulės požymiai**

...

#### **Atsakomybė už apgaulės prevenciją ir nustatymą**

...

#### ***Auditoriaus pareigos***

...

7. Be to, rizika, kad auditorius neaptiks dėl vadovybės apgaulės atsiradusio reikšmingo iškraipymo, yra didesnė už darbuotojų apgaulės neaptikimo riziką, kadangi vadovybė dažnai turi galimybių tiesiogiai arba netiesiogiai klastoti apskaitos įrašus, pateikti apgaulingą finansinę informaciją ar nepaisyti kontrolės priemonių procedūrų, skirtų užkirsti kelią panašioms kitų darbuotojų apgaulės veiksmams.

...

#### **Įsigaliojimo data**

...

#### **Tikslai**

...

#### **Apibrėžtys**

...

## Reikalavimai

### Profesinis skepticizmas

12. Pagal 200-ąjį TAS<sup>88</sup> profesinio skepticizmo principo auditorius turi laikytis viso audito metu, pripažindamas, kad gali būti reikšmingas iškraipymas dėl apgaulės, net jei jo ankstesnė patirtis rodo, kad vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys yra sąžiningi ir principingi (žr. A7–A8 dalis).
13. Įrašus ir dokumentus auditorius paprastai priima kaip autentiškus, nebent jis turi pagrindo manyti priešingai. Jeigu audito metu nustatytos aplinkybės verčia auditorių manyti, kad dokumentas gali būti netikras arba kad dokumente nurodytos sąlygos buvo pakeistos ir tai nebuvo atskleista auditoriui, jis turi tai išsamiau ištirti (žr. A9 dalį).
14. Jeigu vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų atsakymai į paklausimus yra nesuderinti, auditorius turi tirti tokius nesuderinamumus.

### Aptarimai užduoties grupėje

15. Pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) užduoties grupės nariai privalo rengti aptarimus, o užduoties partneris privalo nuspręsti, kokie dalykai turi būti komunikuojami aptarime nedalyvavusiems užduoties grupės nariams<sup>89</sup>. Tokių aptarimų metu ypatingas dėmesys turi būti skiriamas tam, kaip ir kur subjekto finansinės ataskaitos gali būti jautrios reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės, įskaitant tai, kaip apgaulė gali įvykti. Aptarimas turi vykti taip, kad būtų neatsižvelgiama į galimus grupės narių įsitikinimus, kad vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys yra dori ir sąžiningi (žr. A10–A11 dalis).

### Rizikos įvertinimo procedūros ir susiję veiksmai

16. Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras ir susijusią veiklą, kad suprastų subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės systemą, kaip reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>90</sup>, auditorius turi atlikti 2347–4324 dalyse nurodytas procedūras, kad gautų informacijos, kuria pasinaudos nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.

### **Subjekto vadovybė ir kiti asmenys**

...

### **Už valdymą atsakingi asmenys**

20. Išskyrus atvejus, kai visi už valdymą atsakingi asmenys dalyvauja valdant subjektą<sup>91</sup>, auditorius turi suprasti, kaip už valdymą atsakingi asmenys prižiūri vadovybės veiksmus apgaulės rizikai nustatyti

<sup>88</sup> 200-ojo TAS 15 dalis

<sup>89</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 17–18 40 dalys

<sup>90</sup> 315-ojo TAS (persvarstyto) 5–24 dalys

<sup>91</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) „Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis“ 13 dalis.

ir į ją reaguoti ir kokiąs vidaus kontrolės priemones vadovybė taiko šiai rizikai mažinti (žr. A19–A21 dalis).

...

### ***Nustatytos neįprastos ar netikėtos sąsajos***

...

### ***Kita informacija***

23. Auditorius turi apsvarstyti, ar kokia nors kita auditoriaus gauta informacija rodo reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės (žr. A22 dalį).

### ***Apgaulės rizikos veiksnių vertinimas***

24. Auditorius turi įvertinti, ar atliekant kitas rizikos įvertinimo procedūras ir susijusią veiklą gauta informacija rodo, kad yra vienas ar daugiau apgaulės rizikos veiksnių. Nors apgaulės rizikos veiksniai nebūtinai rodo, kad apgaulė yra vykdoma, jie dažnai veikia tokiomis aplinkybėmis, kurioms esant pasitaikė apgaulės atvejų, todėl jie gali būti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės požymiais (žr. A23–A27 dalis).

### ***Reikšmingo iškraipymo rizikos dėl apgaulės nustatymas ir įvertinimas***

25. Pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) auditorius turi nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją lygmeniu<sup>92</sup>.
26. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės, auditorius, remdamasis prielaida, kad pripažįstant pajamas egzistuoja apgaulės rizika, turi įvertinti, kurios pajamų rūšys, pajamų sandoriai ar tvirtinimai apie pajamas sukelia tokią riziką. 47 dalyje nurodyta, kokie dokumentai reikalingi tais atvejais, kai auditorius padaro išvadą, kad, atsižvelgus į užduoties aplinkybes, prielaida netaikytina, todėl jis nenustatė, kad pripažįstant pajamas egzistuoja reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės (žr. A28–A30 dalis).
27. Įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės auditorius turi laikyti reikšminga rizika ir atitinkamai, jeigu dar to nėra padaręs, auditorius turi ~~siekti perprasti subjekto taikomas susijusias nustatyti subjekto kontrolės priemones, įskaitant atitinkamos rizikos atžvilgiu atliekamus kontrolės veiksmus~~ skirtas reaguoti į tokią riziką, įvertinti jų parengimą ir įsitikinti, ar jos buvo įdiegtos<sup>93</sup> (žr. A31–A32 dalis).

### ***Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės***

#### ***Bendrieji atsakai***

...

<sup>92</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 282 dalis

<sup>93</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punkto i papunktis ir 26 dalies d punktas

***Audito procedūros, pritaikytos įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai dėl apgaulės tvirtinimų lygmeniu***

...

*Audito procedūros, pritaikytos rizikai, susijusiai su tuo, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių*

...

32. Neatsižvelgdamas į savo atliekamą rizikos, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, įvertinimą, auditorius turi parengti ir atlikti audito procedūras, skirtas:

- a) patikrinti apskaitos įrašų didžiojoje knygoje ir kitų koregavimų, atliktų rengiant finansines ataskaitas, tinkamumą. Rengdamas ir atlikdamas tokiam patikrinimui reikalingas procedūras, auditorius turi:
  - i) pateikti paklausimus asmenims, dalyvaujantiems rengiant finansines ataskaitas, apie netinkamus ar neįprastus veiksmus, susijusius su apskaitos įrašų apdorojimu ir kitais koregavimais;
  - ii) pasirinkti apskaitos įrašus ir kitus koregavimus, atliktus ataskaitinio laikotarpio pabaigoje; ir
  - iii) apsvarstyti būtinybę patikrinti viso laikotarpio apskaitos įrašus ir kitus koregavimus (žr. A41–A44 dalis).

...

**Audito įrodymų vertinimas (žr. A49 dalį)**

...

**Auditoriaus negalėjimas tęsti audito užduoties**

...

**Rašytiniai pareiškimai**

...

**Komunikavimas vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims**

...

**Komunikavimas priežiūros ir teisėsaugos institucijoms**

...

## Dokumentavimas

44. Audito dokumentuose<sup>94</sup>, kuriuose auditorius dokumentuoja ~~supratimą apie subjektą bei jo aplinką~~ reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės nustatymą ir įvertinimą, kaip to reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), auditorius turi nurodyti<sup>95</sup>:
- a) užduoties grupės aptarimų metu priimtus svarbius sprendimus dėl subjekto finansinių ataskaitų jautrumo reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės; ir
  - b) nustatytą ir įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl klaidos finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu; ir
  - c) kontrolės veiksmų komponente nustatytas kontrolės priemonės, skirtas reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.

...

## Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Apgaulės požymiai (žr. 3 dalį)

...

## *Profesinis skepticizmas (žr. 12–14 dalis)*

- A7. Laikydamasis profesinio skepticizmo principo auditorius nuolat kelia klausimą, ar surinkta informacija ir audito įrodymai leidžia daryti prielaidą, kad gali būti reikšmingas iškraipymas dėl apgaulės. Tuo tikslu auditorius vertina informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, ir, ~~kaip tinka, kontrolės veiksmų komponente (jei toks yra) nustatytų kontrolės priemonių, taikytų rengiant ir apdorojant tokią informaciją, patikimumą.~~ Dėl apgaulės požymių auditoriaus profesinis skepticizmas yra ypač svarbus svarstant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.

...

## *Aptarimai užduoties grupėje (žr. 15 dalį)*

...

## Rizikos įvertinimo procedūros ir susiję veiksmai

*Paklausimai vadovybei*

Vadovybės atliekamas reikšmingo iškraipymo rizikos dėl apgaulės įvertinimas (žr. 17 dalies a punktą)

...

*Paklausimai vidaus audito funkcijai (žr. 19 dalį)*

<sup>94</sup> 230-ojo TAS „Audito dokumentavimas“ 8–11 ir A6 dalys

<sup>95</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3832 dalis



A18. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyta) ir 610-ajame TAS (2013 m. persvarstyta) nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės dėl subjektų, kuriose yra vidaus audito funkcija, audito<sup>96</sup>. Pagal šių TAS reikalavimus vertindamas apgaulę, auditorius gali teikti paklausimus apie konkretų vidaus audito funkcijos darbą, pavyzdžiui:

- apie per metus vidaus audito funkcijos atliktas procedūras apgaulėi nustatyti;
- ar vadovybė tinkamai reagavo į tokių procedūrų metu gautus pastebėjimus.

*Už valdymą atsakingų asmenų atliekamos priežiūros supratimas (žr. 20 dalį)*

A19. Už subjekto valdymą atsakingi asmenys vykdo subjekto rizikos, finansų kontrolės ir įstatymų laikymosi stebėsenos sistemų priežiūrą. Daugelyje šalių laikomasi gerai išplėtotos subjektų valdymo praktikos ir už valdymą atsakingi asmenys aktyviai dalyvauja vykdant apgaulės rizikos įvertinimo ir į tokią riziką skirtų reaguoti kontrolės priemonių ~~ir susijusios vidaus kontrolės~~ priežiūrą. Kadangi už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės pareigos gali skirtis priklausomai nuo subjekto ir šalies, auditoriui labai svarbu suprasti jų atitinkamas pareigas ir kartu, kaip priežiūros funkcijas vykdo atitinkami asmenys<sup>97</sup>.

A20. Supratimas apie už valdymą atsakingų asmenų vykdomą priežiūrą suteikia įžvalgų apie subjekto jautrumą vadovybės apgaulėi, ~~vidaus kontrolės priemonių~~, skirtų reaguoti į apgaulės riziką, pakankumą, ir vadovybės kompetenciją bei sąžiningumą. Šį supratimą įgyti auditorius gali keliais būdais, pavyzdžiui, dalyvaudamas susitikimuose, kuriuose vyksta tokie aptariaimi, peržiūrėdamas šių susitikimų protokolus arba teikdamas paklausimus už valdymą atsakingiems asmenims.

Mažesniems subjektams taikomos nuostatos

...

*Kitos informacijos svarstymas (žr. 23 dalį)*

A22. Be informacijos, gautos taikant analitines procedūras, auditorius vertina ir kitą informaciją apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, kuria remiantis galima nustatyti, ar yra reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės. Šių klausimų aptarimas tarp grupės narių gali suteikti informacijos, kuri praverstų nustatant tokią riziką. Be to, nustatant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės gali būti svarbi informacija, gauta iš santykių su klientais prisiėmimo ir jų tęsimo proceso, ir patirtis, įgyta atliekant subjektui kitas užduotis, pavyzdžiui, tarpinės finansinės informacijos peržiūros užduotis.

<sup>96</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 14 dalies a punktas ir 24 dalies a punkto ii papunktis 6 ir 23 ir 610-asis TAS (2013 m. persvarstyto) „Vidaus auditorių darbo naudojimas“

<sup>97</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) A1–A8 dalyse aptariama, su kuo auditorius komunikuoja, kai subjekto valdymo struktūra nėra tinkamai apibrėžta.

*Apgaulės rizikos veiksnių įvertinimas (žr. 24 dalį)*

...

A25. Apgaulės rizikos veiksnių, susijusių su apgaulinga finansine atskaitomybe ir turto pasisavinimu, pavyzdžiai pateikti 1 priede. Šie aiškinimo tikslu pateikti rizikos veiksniai sugrupuoti pagal tris sąlygas, kurios paprastai yra, kai vykdoma apgaulė:

- paskata ar spaudimas įvykdyti apgaulę;
- suprasta galimybė įvykdyti apgaulę; ir
- galimybė pateisinti įvykdytus apgaulės veiksmus.

Apgaulės rizikos veiksniai gali būti susiję su paskatomis, spaudimu ar galimybėmis esant sąlygoms, dėl kurių atsiranda jautrumas iškreipimui, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones. Apgaulės rizikos veiksniai, įskaitant tyčinį vadovybės šališkumą, yra įgimtos rizikos veiksniai, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai<sup>98</sup>. Apgaulės rizikos veiksniai taip pat gali būti susiję su subjekto vidaus kontrolės sistemoje esančiomis sąlygomis, dėl kurių susidaro galimybė įvykdyti apgaulę arba kurios gali turėti įtakos vadovybės požiūriui į apgaulingus veiksmus ar galimybei imtis tokių veiksmų. Auditorius gali ir nepastebėti apgaulės rizikos veiksnių, rodančių, kad laikomasi apgaulingus veiksmus pateisinančio požiūrio. Nepaisant to, auditorius gali sužinoti, kad yra tokios informacijos, kai jis, pavyzdžiui, išsiaiškina reikiamus dalykus apie subjekto kontrolės aplinką<sup>99</sup>. Nors 1 priede aprašyti apgaulės rizikos veiksniai apima daugybę situacijų, su kuriomis auditoriai gali susidurti, tačiau jie tėra tik pavyzdžiai, be to, gali būti ir kitų rizikos veiksnių.

...

**Reikšmingo iškreipimo rizikos dėl apgaulės nustatymas ir įvertinimas**

Su pajamų pripažinimu susijusi apgaulės rizika (žr. 26 dalį)

...

*Reikšmingo iškreipimo dėl apgaulės rizikos nustatymas bei įvertinimas ir susijusių subjekto kontrolės priemonių supratimas (žr. 27 dalį)*

A31. Vadovybė gali savo nuožiūra pasirinkti jos įdiegtų kontrolės priemonių pobūdį ir apimtį bei jai priimtinos rizikos pobūdį ir apimtį. Spręsdama, kokiomis kontrolės priemonėmis galima būtų užkirsti kelią apgaulėi ir ją aptikti, vadovybė įvertina riziką, kad finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškreiptos dėl apgaulės. Tai svarstydamas vadovybė gali padaryti išvadą, kad jai yra ekonomiškai neefektyvu taikyti ir palaikyti konkrečias kontrolės priemones, kuriomis galima būtų sumažinti reikšmingo iškreipimo riziką dėl apgaulės.

A32. Todėl auditoriui svarbu suprasti, kokias kontrolės priemones, skirtas užkirsti kelią apgaulėi ir jai aptikti, vadovybė parengė, įdiegė ir naudoja. ~~Tai darydamas~~ Nustatydamas kontrolės priemones, skirtas reaguoti į reikšmingo iškreipimo riziką dėl apgaulės, auditorius gali sužinoti kad, pavyzdžiui,

<sup>98</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 12 dalies f punktas

<sup>99</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 21 dalis

vadovybė sąmoningai nusprendė prisiimti riziką, susijusią su nepakankamu pareigų atskyrimu. Informacija, gauta ~~susipažįstant su subjektu~~, identifikavus šias kontrolės priemones, įvertinus jų parengimą ir įsitikinus, ar jos buvo įdiegtos, taip pat gali būti naudinga nustatant apgaulės rizikos veiksnius, kurie gali turėti įtakos auditoriaus atliekamam rizikos, kad finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų išskraipymų dėl apgaulės, įvertinimui.

### **Atsakas į įvertintą reikšmingo išskraipymo riziką dėl apgaulės**

*Bendras atsakas (žr. 28 dalį)*

...

*Darbuotojų paskyrimas ir jų darbo priežiūra (žr. 29 dalies a punktą)*

...

*Nenuspėjamumas parenkant audito procedūras (žr. 29 dalies c punktą)*

...

*Audito procedūros, pritaikytos reikšmingo išskraipymo rizikai dėl apgaulės tvirtinimų lygmeniu (žr. 30 dalį)*

...

Audito procedūros, pritaikytos rizikai, susijusiai su tuo, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių

Apskaitos įrašai ir kiti koregavimai (žr. 32 dalies a punktą)

...

A42. Be to, labai svarbu, kad auditorius tinkamai įvertintų reikšmingo išskraipymo riziką, kylančią dėl apskaitos įrašams<sup>100</sup> taikomų kontrolės priemonių nepaisymo, kadangi automatiniai procesai ir kontrolės priemonės gali sumažinti netyčinių klaidų riziką, tačiau negali sumažinti rizikos dėl atskirų asmenų galimo mėginimo netinkamai tokius automatinius procesus panaudoti, pavyzdžiui, pakeičiant sumas, kurios yra automatiškai perkeliamos į didžiąją knygą ar į finansinės atskaitomybės sistemą. Be to, kai tokiam automatiniam informacijos perdavimui naudojamos IT priemonės, toks įsikišimas į informacinių sistemų darbą gali būti beveik arba visiškai nepastebimas.

A43. Nustatant ir atrenkant testuoti skirtus apskaitos įrašus ir kitus koregavimus, taip pat nustatant tinkamą atrinktų straipsnių pagrįstumo patikrinimo metodą, būtina atsižvelgti į tokius dalykus kaip:

- *reikšmingo išskraipymo rizikos dėl apgaulės nustatymas ir įvertinimas*. Nustatyti apgaulės rizikos veiksniai ir kita informacija, kurią auditorius gauna nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo išskraipymo riziką dėl apgaulės, gali praversti auditoriui, kai jis nustato tam tikras apskaitos įrašų grupes ir kitus koregavimus, kuriuos reikia testuoti;
- *apskaitos įrašams ir kitiems koregavimams taikomos kontrolės priemonės*. Esant efektyvioms apskaitos įrašų ir kitų koregavimų rengimo ir registravimo kontrolės priemonėms galima sumažinti būtinų pagrindinių testų apimtį, jeigu tik auditorius atliko kontrolės priemonių efektyvumo testus;

<sup>100</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punkto ii papunktis

- *subjekto finansinės atskaitomybės procesas ir galimų surinkti įrodymų pobūdis.* Daugelyje subjektų ūkinės operacijos apdorojamos derinant rankinius ir automatinius būdus ir procedūras kontrolės priemones. Panašiai, apskaitos įrašai ir kiti koregavimai gali būti tvarkomi taikant ir rankines, ir automatines procedūras bei kontrolės priemones. Jei finansinės atskaitomybės procese naudojamos informacinės technologijos, apskaitos įrašai ir kiti koregavimai gali būti tik elektroninės formos;
- *apgaulingų apskaitos įrašų ir kitų koregavimų požymiai.* Netinkami apskaitos įrašai arba kiti koregavimai dažnai turi unikalius skiriamuosius požymius. Tokie požymiai gali būti: a) įrašai nesusijusiose, neįprastose arba retai naudojamose sąskaitose; b) įrašai, padaryti asmenų, kurie paprastai tokių įrašų nedaro; c) apskaitos įrašai, kurie padaryti laikotarpio pabaigoje arba laikotarpiui pasibaigus ir kurie yra mažai pagrįsti ar paaiškinti arba apskritai nepagrįsti ar nepaaiškinti; d) apskaitos įrašai, kurie padaryti prieš rengiant finansines ataskaitas arba jas rengiant ir nenurodant sąskaitų numerių arba e) apskaitos įrašai, kuriuos sudaro suapvalinti arba vienodai pasibaigiantys skaičiai;
- *sąskaitų pobūdis ir sudėtingumas.* Netinkami apskaitos įrašai arba koregavimai gali būti daromi tokiose sąskaitose: a) kuriose registruojami sudėtingi arba neįprasti sandoriai; b) kuriose pateikiami svarbūs įverčiai ir laikotarpio pabaigos koregavimai; c) kurioms ir anksčiau buvo būdingi reikšmingi iškraipymai; d) kurios nebuvo laiku suderintos arba kuriose yra nesuderintų skirtumų; e) kuriose registruojami sandoriai tarp grupės įmonių arba f) kurios yra kitaip susijusios su nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės. Atliekant subjektų, kurie veikia keliose vietose arba turi keletą komponentų, auditą, svarstoma, ar būtina atrinkti apskaitos įrašus iš kelių vietų;
- *įprastinei veiklai nebūdingi apskaitos įrašai ir koregavimai.* Netipiniams apskaitos įrašams gali būti taikoma kitokio lygmens pobūdžio ir apimties vidaus kontrolės priemonės nei taikomos periodiškai daromiems įrašams, skirtiems registruoti mėnesio pardavimus, įsigijimus ir pinigų išmokas.

...

Apskaitiniai įverčiai (žr. 32 dalies b punktą)

...

Verslo požiūriu svarbių sandorių pagrindimas (žr. 32 dalies c punktą)

...

**Audito įrodymų įvertinimas** (žr. 34–37 dalis)

...

Analinės procedūros, atliekamos audito pabaigoje, formuojant bendrą išvadą (žr. 34 dalį)

...

Nustatytų iškraipymų svarstymas (žr. 35–37 dalis)

...

**Auditoriaus negalėjimas tęsti audito užduoties** (žr. 38 dalį)

...

**Rašytiniai pareiškimai** (žr. 39 dalį)

...

**Komunikavimas vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims**

*Komunikavimas vadovybei* (žr. 40 dalį)

...

*Komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis* (žr. 41 dalį)

...

*Kiti su apgaulė susiję dalykai* (žr. 42 dalį)

...

**Komunikavimas priežiūros ir teisėsaugos institucijoms** (žr. 43 dalį)

...

**1 priedas**

(žr. A25 dalį).

**Apgaulės rizikos veiksnių pavyzdžiai**

Šiame priede pateikti nustatytų apgaulės rizikos veiksnių, su kuriais auditoriai gali susidurti įvairiose situacijose, pavyzdžiai. Atskirai pateikti veiksnių, susijusių su auditoriui svarbiomis dviejų rūšių apgaulė, t. y. apgaulingos finansinės atskaitomybės ir turto pasisavinimo, pavyzdžiai. Kiekvienos apgaulės rūšies veiksniai yra smulkiau grupuojami pagal tris sąlygas, kurios paprastai yra esant reikšmingiems informacijos iškraipymams dėl apgaulės: a) paskatos (spaudimas), b) galimybės ir c) požiūris (pateisinimas). Nors rizikos veiksniai tinka daugeliui įvairių situacijų, tačiau tai yra tik pavyzdžiai, todėl atitinkamai auditorius gali nustatyti papildomus arba kitokius rizikos veiksnius. Ne visi šie pavyzdžiai tinkami visoms situacijoms – kai kurie gali būti labiau ar mažiau reikšmingi priklausomai nuo subjekto dydžio, nuosavybės struktūros ypatumų ar kitų aplinkybių. Be to, rizikos veiksnių pavyzdžių pateikimo eilės tvarka nerodo jų sąlyginės svarbos ar susidarymo dažnumo.

Apgaulės rizikos veiksniai gali būti susiję su paskatomis, spaudimu ar galimybėmis esant sąlygoms, dėl kurių atsiranda jautrumas iškraipymui, prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones (t. y. įgimta rizika). Tokie veiksniai yra įgimtos rizikos veiksniai, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai, ir gali būti nulemti vadovybės šališkumo. Su galimybėmis susiję apgaulės rizikos veiksniai taip pat gali atsirasti dėl kitų nustatytos įgimtos rizikos veiksnių (pavyzdžiui, dėl sudėtingumo ar neapibrėžtumo gali atsirasti jautrumas iškraipymui dėl apgaulės). Su galimybėmis susiję apgaulės rizikos veiksniai taip pat gali būti susiję su subjekto vidaus kontrolės sistemos sąlygomis, pavyzdžiui, tokios galimybės gali susidaryti dėl subjekto vidaus kontrolės apribojimų ar trūkumų. Su požiūriu arba pateisinimu susiję apgaulės rizikos veiksniai pirmiausia gali atsirasti dėl subjekto kontrolės aplinkos apribojimų ar trūkumų.

### **Rizikos veiksniai, susiję su iškraipymais, atsirandančiais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės**

Toliau pateikiami rizikos veiksnių, kurie susiję su iškraipymais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, pavyzdžiai.

#### *Paskatos (spaudimas)*

Finansiniam stabilumui arba pelningumui grėsmę kelia ekonominės, veiklos srities arba subjekto veiklos sąlygos, tokios kaip (nurodytos toliau):

...

Vadovybei daromas didelis spaudimas įvykdyti reikalavimus arba pateisinti trečiųjų šalių lūkesčius, tokius kaip:

...

Turima informacija rodo, kad vadovybės arba už valdymą atsakingų asmenų asmeninė finansinė padėtis priklauso nuo subjekto finansinių veiklos rezultatų, kadangi:

...

#### *Galimybės*

Sektoriaus ar subjekto veiklos pobūdis sudaro galimybes rengti apgaulingas finansines ataskaitas, kai tokios galimybės gali nulemti:

...

Vadovybės vykdoma stebėseną yra neefektyvi, kadangi:

...

Sudėtinga arba nepastovi organizacinė struktūra, kurią parodo tai, kad:

...

~~Tam tikri vidaus kontrolės komponentai turi trūkumų~~ Vidaus kontrolės trūkumai dėl šių priežasčių:

- netinkamas ~~kontrolės priemonių stebėseną~~, subjekto vidaus kontrolės sistemos, įskaitant automatines kontrolės priemones ir tarpinei finansinei atskaitomybei taikomas kontrolės priemones, stebėsenos procesas (kai privaloma teikti ataskaitas išorės šalims);
- dažna, todėl ir neefektyvi, apskaitos, informacinių technologijų ar vidaus audito specialistų kaita arba samdymas;
- apskaitos ir informacinės sistemos yra neefektyvios, įskaitant situacijas, susijusias su reikšmingais vidaus kontrolės trūkumais.

#### *Požiūriai (pateisinimas)*

...

## Rizikos veiksniai, susiję su iškraipymais dėl turto pasisavinimo

Rizikos veiksniai, susiję su informacijos iškraipymais dėl turto pasisavinimo, taip pat grupuojami atsižvelgiant į tris sąlygas, kurios paprastai yra esant apgaulėi: paskatos (spaudimas), galimybės ir požiūris (pateisinimas). Kai kurie rizikos veiksniai, susiję su iškraipymais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, gali atsirasti ir tais atvejais, kai iškraipymas atsiranda dėl turto pasisavinimo. Pavyzdžiui, vadovybės stebėseną gali būti neefektyvi ir gali būti kitų vidaus kontrolės trūkumų, jei yra iškraipymų dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės arba dėl turto pasisavinimo. Toliau pateikiami rizikos veiksniai, susijusių su informacijos iškraipymais dėl turto pasisavinimo, pavyzdžiai.

### *Paskatos (spaudimas)*

...

### *Galimybės*

Turto pasisavinimo tikimybė gali padidėti dėl tam tikrų turto ypatybių ar aplinkybių. Pavyzdžiui, galimybės pasisavinti turtą padidėja tokiais atvejais, kai:

...

Dėl netinkamųjų turtui taikomųjų vidaus kontrolės priemonių gali padidėti tokio turto pasisavinimo tikimybė. Pavyzdžiui, turtas gali būti pasisavintas dėl to, kad:

- nėra tinkamo pareigų atskyrimo arba nepriklausomų patikrinimų;
- vykdoma netinkama aukštesnio lygmens vadovybės išlaidų, tokių kaip kelionių ir kitų kompensuojamųjų išlaidų, priežiūra;
- vadovybė nevykdo tinkamos darbuotojų, atsakingų už turtą, darbo priežiūros, pavyzdžiui, nevykdo tinkamos toliau esančių padalinių priežiūros ir stebėsenos;
- netinkamai vykdoma darbuotojų, turinčių prieigą prie turto, atranka;
- neužtikrinama tinkama turto apskaita;
- nėra tinkamos sandorių (pavyzdžiui, pirkimo) sankcionavimo ir tvirtinimo sistemos;
- neužtikrinama tinkama pinigų, investicijų, atsargų ar ilgalaikio turto fizinė apsauga;
- nėra išsamaus ir laiku atliekamo turto suderinimo;
- nėra laiku ir tinkamai atliekamo sandorių dokumentavimo, pavyzdžiui, kreditų už prekes grąžinimų;
- pagrindines kontrolės funkcijas atliekantys darbuotojai neišleidžiami privalomų atostogų;
- vadovybė tinkamai neišmano informacinių technologijų, todėl informacinių technologijų darbuotojai gali siekti pasisavinti turtą;
- netinkamos prieigos prie automatinių įrašų kontrolės priemonės, įskaitant įvykių registravimo kompiuterinėje sistemoje kontrolės priemones ir peržiūrą.

*Požūriai (pateisinimas)*

- Neatsižvelgiama į poreikį vykdyti su turto pasisavinimu susijusią stebėseną arba mažinti turto pasisavinimo riziką.
- Neatsižvelgiama į turto pasisavinimui taikomas ~~vidaus kontrolės~~ vidaus kontrolės priemones nepaisant esamų kontrolės priemonių arba nesiimant veiksmų žinomiems vidaus kontrolės trūkumams ištaisyti.
- Elgsena, rodanti apmaudą ar nepasitenkinimą subjektu arba jo elgesiu su darbuotojais.
- Elgesio arba gyvenimo būdo pokyčiai, galintys rodyti turto pasisavinimą.
- Toleruojamos smulkios vagystės.

**2 priedas**

(žr. A40 dalį).

**Galimų audito procedūrų, skirtų reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės, pavyzdžiai**

Toliau, kaip pavyzdžiai, pateiktos audito procedūros, skirtos reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo, atsiradusio tiek dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, tiek dėl turto pasisavinimo, riziką. Nors šios procedūros tinka daugeliui situacijų, tačiau tai yra tik pavyzdžiai, todėl negali būti laikomos tinkamiausiomis ar būtinomis visais atvejais. Be to, procedūrų pateikimo eilės tvarka nerodo jų santykinės svarbos.

**Svarstymas tvirtinimų lygmeniu**

Konkretus atsakas į auditoriaus atliktą reikšmingo iškraipymo rizikos dėl apgaulės įvertinimą priklauso nuo nustatytų apgaulės rizikos veiksnių rūšių ir jų derinių ar sąlygų, taip pat nuo sąskaitų likučių, sandorių grupių, atskleidžiamos informacijos ir tvirtinimų, kuriems jie gali daryti įtaką.

Toliau pateikti konkretūs atsakų pavyzdžiai:

...

- jei eksperto darbas dėl finansinių ataskaitų straipsnio, kuriam būdinga didelė įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės, tampa ypač svarbus, būtina atlikti su kai kuriomis ar visomis eksperto prielaidomis, metodais ar pastebėjimais susijusias papildomas procedūras, siekiant nustatyti, kad pastebėjimai nėra nepagrįsti, arba šiam tikslui pasitelkti kitą ekspertą;

...



### **Specialūs atsakais – iškraipymas dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės**

Toliau pateikti atsakų į auditoriaus įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės pavyzdžiai.

...

### **3 priedas**

(žr. A49 dalį).

### **Aplinkybių, rodančių galimą apgaulę, pavyzdžiai**

Toliau pateikti aplinkybių, kurios gali rodyti, kad finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės, pavyzdžiai.

...

### **300-asis TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“**

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

...

#### **Dokumentavimas (žr. 12 dalį)**

...

#### *Mažesniems subjektams taikomos nuostatos*

A21. Kaip jau aptarta A11 dalyje, tinkamas trumpas memorandumas gali atstoti mažesnio subjekto audito strategijos dokumentą. Standartinės audito programos arba audito kontroliniai klausimynai (žr. A19 dalį) gali būti naudojami kaip audito planas, jeigu jie sudaryti laikantis prielaidos, kad yra mažai atitinkamų kontrolės priemonių veiksmų<sup>101</sup> (kas yra tikėtina mažesniame subjekte), su sąlyga, kad jie bus pritaikyti atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, įskaitant auditoriaus rizikos įvertinimus.

...

---

<sup>101</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punktas

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

### Ižanga

#### Šio TAS taikymo sritis

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptariama vartotojo auditoriaus pareiga surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kai vartotojo subjektas naudojasi vienos ar kelių paslaugų organizacijų paslaugomis. Konkrečiai šiame TAS detalizuota, kaip vartotojo auditorius taiko 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) ir 330-ąjį TAS, susipažindamas su vartotojo subjektu, įskaitant ~~auditu svarbią~~ vidaus kontrolę, kuri svarbi rengiant finansines ataskaitas, taip, kad galėtų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką ir parengti bei atlikti tokiai rizikai pritaikytas tolesnes audito procedūras.
- ...
3. Paslaugų organizacijų teikiamos paslaugos yra svarbios vartotojo subjekto finansinių ataskaitų auditui, kai tokios paslaugos ir joms taikomos kontrolės priemonės yra sudedamoji vartotojo subjekto informacinės sistemos, ~~apimančios susijusius verslo procesus~~, dalis, svarbi finansinei atskaitomybei rengiant finansines ataskaitas. Nors dauguma paslaugų organizacijoje taikomų kontrolės priemonių dažniausiai yra ~~susijusios su finansine atskaitomybe~~, vartotojo subjekto informacinės sistemos, kuri svarbi rengiant finansines ataskaitas, arba gali būti ir kitokių auditui svarbių susijusių kontrolės priemonių, tokių kaip turto apsaugos kontrolės priemonės, dalis. Paslaugų organizacijos paslaugos yra dalis vartotojo subjekto informacinės sistemos, apimančios susijusius verslo procesus, dalis, svarbi finansinei atskaitomybei, jeigu tokios paslaugos turi įtakos šiems dalykams:
    - a) kaip informacija, susijusi su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija, perduodama per vartotojo subjekto informacinę sistemą rankiniu būdu ar naudojant IT, ir ar ji gaunama iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų ar kitų apskaitos registru, vartotojo įmonės veiklos ūkinių operacijų grupės, reikšmingos vartotojo įmonės finansinėms ataskaitoms; Tai apima atvejus, kai paslaugų organizacijos teikiamos paslaugos turi įtakos tam, kaip:
      - i) ~~b) informacinių technologijų (IT) ir rankinės procedūros vartotojo subjekto ūkinėms operacijoms inicijuoti, registruoti, tvarkyti, prireikus koreguoti, perkelti į didžiąją knygą ir rodyti finansinėse ataskaitose; inicijuojami vartotojo subjekto sandoriai ir kaip informacija apie juos registruojama, apdorojama, prireikus koreguojama, įtraukiama į didžiąją knygą ir pateikiama finansinėse ataskaitose; ir~~
      - ii) informacija apie įvykius arba sąlygas, išskyrus sandorius, fiksuojama, apdorojama ir atskleidžiama vartotojo subjekto finansinėse ataskaitose;
  - b) ~~c) elektroniniu ar rankiniu būdu tvarkomi susiję apskaitos įrašai, pagrindžianti informacija ir tam tikros sąskaitos vartotojo subjekto finansinėse ataskaitose ir kiti pagrindžiantys įrašai, susiję su 3 punkto a papunktyje nurodytu informacijos perdavimu, kurie naudojami vartotojo subjekto sandoriams inicijuoti, registruoti, tvarkyti ir rodyti ataskaitose; taip pat klaidingų įrašų taisymas ir informacijos perkėlimo į didžiąją knygą būdas;~~

- ~~d) kaip į vartotojo subjekto informacinę sistemą patenka kiti nei sandoriai įvykiai ir sąlygos, reikšmingi finansinėms ataskaitoms;~~
- ce) finansinės atskaitomybės procesas, naudojamas sudarant vartotojo subjekto finansines ataskaitas remiantis įrašais, apibūdintais 3 punkto b papunktyje, nes tai susiję su atskleidžiama informacija ir apskaitiniais įverčiais, susijusiais su reikšmingomis ūkinių operacijų grupėmis, sąskaitų likučiais ir atskleidžiama informacija įskaitant svarbiausius apskaitinius įverčius ir atskleidžiamą informaciją; ir
- ~~d) subjekto IT aplinka, susijusi su a–c papunkčiuose nurodytais dalykais.~~
- ~~f) kontrolės priemonės, taikomos apskaitos įrašams, įskaitant nestandartinius apskaitos įrašus, naudojamus nepasikartojantiems, neįprastiems sandoriams ar koregavimams registruoti.~~

...

### Tikslai

7. Jeigu vartotojo subjektas naudojami paslaugų organizacijos paslaugomis, vartotojo auditoriaus tikslai yra šie:
  - a) suprasti paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų pobūdį bei reikšmę ir jų poveikį ~~auditui svarbiai~~ vartotojo subjekto vidaus kontrolei es sistemai taip, kad toks supratimas būtų pakankamas ir tinkamas ~~nustatyti ir įvertinti~~ reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo pagrindas; ir
  - b) parengti ir atlikti audito procedūras, pritaikytas tokiai rizikai.

...

### Reikalavimai

#### Supratimas apie paslaugų organizacijos teikiamas paslaugas, įskaitant vidaus kontrolę

...

10. Siekdamas suprasti ~~auditui svarbią~~ subjekto vidaus kontrolei es sistemą pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>102</sup>, vartotojo auditorius turi identifikuoti kontrolės priemones įvertinti, kaip vartotojo subjekto kontrolės veiksmų komponente<sup>103</sup> ~~atitinkamos kontrolės priemonės planuojamos ir taikomos atskirai nuo~~ su paslaugų organizacijos teikiamomis paslaugomis susijusių kontrolės priemonių, įskaitant paslaugų organizacijos apdorojamoms ūkinėms operacijoms taikomų kontrolės priemonių, įvertinti jų parengimą ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos<sup>104</sup> (žr. A12–A14 dalis).
11. Vartotojo auditorius turi nustatyti, ar jis pakankamai suprato paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų pobūdį ir reikšmingumą bei jų poveikį vartotojo subjekto ~~auditui svarbiai~~ vidaus kontrolei es

<sup>102</sup> 315-ojo TAS (persvarstyto) 12 dalis

<sup>103</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punktas

<sup>104</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies d punktas

sistemai taip, kad galėtų tinkamai pagrįsti atlikti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą.

12. Jeigu vartotojo auditorius negali gauti pakankamam supratimui pagrįsti būtinos informacijos iš vartotojo subjekto, jis turi gauti tokią informaciją atlikdamas vieną ar daugiau šių procedūrų:

...

- c) apsilankydamas paslaugų organizacijoje ir atlikdamas procedūras, kurios suteiks reikiamos informacijos apie atitinkamas paslaugų organizacijoje taikomas kontrolės priemones; arba
- d) pasitelkdamas kitą auditorių atlikti procedūras, kurios suteiks reikiamos informacijos apie ~~atitinkamas~~ paslaugų organizacijoje taikomas kontrolės priemones (žr. A15–A20 dalis).

*1-ojo ar 2-ojo tipo išvados naudojimas vartotojo auditoriaus supratimui apie paslaugų organizaciją pagrįsti*

...

14. Jeigu vartotojo auditorius numato remtis 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada kaip audito įrodymu pagrįsti savo supratimą apie paslaugų organizacijos kontrolės priemonių parengimą ir įdiegimą, vartotojo auditorius turi:

...

- b) įvertinti, ar išvadoje esantys įrodymai yra pakankami ir tinkami ~~auditui svarbiai vartotojo~~ subjekto vidaus paslaugų organizacijos kontrolės priemonėms suprasti; ir

...

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

#### **Supratimas apie paslaugų organizacijos teikiamas paslaugas, įskaitant vidaus kontrolę**

...

*Tolesnės procedūros, kai iš vartotojo subjekto neįmanoma gauti pakankamam supratimui pagrįsti būtinos informacijos (žr. 12 dalį)*

...

- A19. Procedūroms, kurios suteiks reikiamo informacijos apie atitinkamas paslaugų organizacijoje taikomas atitinkamas kontrolės priemones, susijusias su vartotojo subjektui teikiamomis paslaugomis, atlikti galima pasitelkti kitą auditorių. Jeigu 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada yra pateikta, vartotojo auditorius gali pasitelkti paslaugų auditorių šioms procedūroms atlikti, kadangi paslaugų auditorius palaiko santykius su paslaugų organizacija. Vartotojo auditoriui, kuris naudojasi kito auditoriaus darbu, gali būti naudingos 600-ajame TAS pateiktos gairės, kadangi jos yra susijusios su kito auditoriaus pažinimu (įskaitant auditoriaus nepriklausomumą ir jo profesinę kompetenciją), dalyvavimu kitam auditoriui planuojant darbo pobūdį, apimtį ir jo atlikimo laiką, vertinant surinktų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą.

...

1-ojo ar 2-ojo tipo išvados naudojimas vartotojo auditoriaus supratimui apie paslaugų organizaciją pagrįsti (žr. 13–14 dalis)

...

A22. Remdamasis informacija apie vartotojo subjektą kartu su 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada, vartotojo auditorius gali suprasti:

- a) tuos paslaugų organizacijos kontrolės priemonių aspektus, kurie gali daryti įtaką vartotojo subjekto ūkinių operacijų apdorojimui, įskaitant tai, kaip pasitelkiamos pagalbinės paslaugų organizacijos;
- b) svarbių ūkinių operacijų perdavimą paslaugų organizacijoje, kad galėtų nustatyti ūkinių operacijų perdavimo vietas, kuriose galėtų atsirasti reikšmingų vartotojo subjekto finansinių ataskaitų iškreipymų;
- c) paslaugų organizacijos kontrolės tikslus, kurie yra svarbūs tvirtinimams apie vartotojo subjekto finansines ataskaitas; ir
- d) ar paslaugų organizacijos kontrolės priemonės yra tinkamai parengtos ir įdiegtos, kad galima būtų užkirsti kelią apdorojimo klaidoms, dėl kurių vartotojo subjekto finansinėse ataskaitose galėtų atsirasti reikšmingų iškreipymų, arba jas nustatyti ir ištaisyti.

Remdamasis 1-ojo ar 2-ojo tipo išvada vartotojo auditorius gali gauti pakankamai informacijos pagrįsti supratimą, kaip nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškreipimo riziką. Tačiau 1-ojo tipo išvada nepateikia jokių įrodymų dėl ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių efektyvumo.

### Reagavimas į įvertintą reikšmingo iškreipimo riziką

...

#### *Kontrolės priemonių testai*

A29. Pagal 330-ąjį TAS vartotojo auditorius privalo parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių efektyvumo tam tikromis aplinkybėmis. Paslaugų organizacijai šis reikalavimas taikomas, kai:

...

A30. Jeigu 2-ojo tipo išvados nėra, vartotojo auditorius, padedamas vartotojo subjekto, gali kreiptis į paslaugų organizaciją ir prašyti, kad paslaugų auditorius būtų pasamdytas parengti 2-ojo tipo išvadą, kurią rengiant būtų atlikti ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių efektyvumo testai, arba vartotojo auditorius gali pasitelkti kitą auditorių, kuris paslaugų organizacijoje atliktų tokių kontrolės priemonių efektyvumo testus. Vartotojo auditorius taip pat gali apsilankyti paslaugų organizacijoje ir atlikti ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių testus, jeigu paslaugų organizacija su tuo sutinka. Vartotojo auditoriaus atliekami rizikos įvertinimai yra grindžiami bendrais įrodymais, gautais naudojant kito auditoriaus darbą ir pačiam vartotojo auditoriui atlikus procedūras.

2-ojo tipo išvados naudojimas kaip audito įrodymo, kad paslaugų organizacijos kontrolės priemonės yra efektyvios

...

A33. Vartotojo auditoriui taip pat gali prireikti surinkti papildomų audito įrodymų dėl reikšmingų ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių pokyčių, įvykusių paslaugų organizacijoje kitu nei 2-ojo tipo išvados apimamu laikotarpiu, arba nustatyti, kokios papildomos audito procedūros turėtų būti atliktos. Nustatant, kokius papildomus audito įrodymus reikėtų surinkti apie paslaugų organizacijos kontrolės priemones, taikytas kitu nei paslaugų auditoriaus išvados apimamu laikotarpiu, gali būti atsižvelgiama į tokius veiksnius:

...

- kontrolės aplinkos ir vartotojo subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso kontrolės priemonių stebėsenos, taikomos vartotojo subjekte, efektyvumas

A34. Papildomų audito įrodymų galima surinkti, pavyzdžiui, atlikus kontrolės priemonių testus, apimančius likusio laikotarpio dalį, arba vartotojo subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso ~~kontrolės priemonių stebėsenos~~ testus.

...

A39. Vartotojo auditorius privalo laiku raštu informuoti tiek vadovybę, tiek už valdymą atsakingus asmenis apie svarbiausius audito metu nustatytus trūkumus<sup>11</sup>. Vartotojo auditorius taip pat privalo laiku informuoti atitinkamo atsakomybės lygmens vadovybę apie kitus audito metu nustatytus vidaus kontrolės trūkumus, kurie, profesiniu auditoriaus sprendimu, yra pakankamai svarbūs, kad būtų verti vadovybės dėmesio<sup>12</sup>. Dalykai, kuriuos audito metu gali nustatyti vartotojo auditorius bei apie juos informuoti vadovybę ir už valdymą atsakingus asmenis, gali būti:

- kontrolės priemonės, kurios naudojamos subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese kontrolės priemonių stebėsenai, kurią ir kurias vartotojo subjektas gali įdiegti, įskaitant procedūras, nustatytas gavus 1-ojo ar 2-ojo tipo išvadas;

...

### **330-asis TAS „Auditoriaus atsakai į įvertintą riziką“**

#### **Įžanga**

#### **Šio TAS taikymo sritis**

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptariama auditoriaus atsakomybė rengiant ir įgyvendinant atsakus į reikšmingo iškraipymo riziką, kurią jis nustatė ir įvertino pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>105</sup> finansinių ataskaitų audito metu.

#### **Įsigaliojimo data**

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

<sup>105</sup> 315-asis TAS (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas ~~susipažįstant su subjektu ir jo aplinka~~“

### Tikslas

3. Auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos rengiant ir įgyvendinant tinkamus atsakus į šią riziką.

### Apibrėžtys

4. Tarptautiniuose audito standartuose terminai vartojami toliau apibrėžtomis reikšmėmis:
  - (a) a) pagrindinė procedūra – audito procedūra, skirta nustatyti reikšmingus iškraipymus tvirtinimų lygmeniu. Pagrindinės procedūros apima:
    - (i) detaliuosius (ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos) testus; ir
    - (ii) pagrindines analitines procedūras.
  - (b) Kontrolės priemonių testas – audito procedūra, skirta kontrolės priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu arba juos nustatyti ir ištaisyti, efektyvumui įvertinti.

### Reikalavimai

#### Bendrieji atsakai

5. Auditorius turi parengti ir įgyvendinti bendruosius atsakus į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu (žr. A1–A3 dalis).

#### Audito procedūros, pritaikytos įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu

6. Auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas bei apimtis yra grindžiami įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir yra jai pritaikyti (žr. A4–A8, A42-A52 dalis).
7. Rengdamas atliktinas tolesnes audito procedūras, auditorius turi:
  - a) apsvarstyti kiekvienos reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ar atskleidžiamos informacijos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimo priežastis, įskaitant:
    - i) reikšmingo iškraipymo tikimybę ir mastą dėl konkrečių svarbių reikšmingų ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos ypatybių (t. y. įgimtos rizikos); ir
    - ii) tai, ar rizikos įvertinimas apima atitinkamas kontrolės priemones, skirtas reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką (t. y. kontrolės riziką), ir dėl to auditorius turi surinkti audito įrodymų, kad galėtų nustatyti, ar kontrolės priemonės yra efektyvios (t. y. ar auditorius ketina pasitikėti planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį) (žr. A9–A18 dalis); ir
  - b) surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo yra didesnė auditoriaus įvertinta rizika (žr. A19 dalį).

*Kontrolės priemonių testai*

8. Auditorius turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių efektyvumo, jei:
  - a) auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad kontrolės priemonės yra efektyvios (t. y. auditorius ~~ketina pasitikėti~~ planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį); arba
  - b) pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (žr. A20–A24 dalis).
9. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasikliauna kontrolės priemonių efektyvumu (žr. A25 dalį).

Kontrolės priemonių testų pobūdis ir apimtis

10. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi:
  - a) pateikti paklausimus ir kartu atlikti kitas audito procedūras, kad surinktų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, įskaitant:
    - i) kaip kontrolės priemonės buvo taikomos atitinkamu metu audituojamu laikotarpiu;
    - ii) kaip nuosekliai kontrolės priemonės buvo taikytos;
    - iii) kas ir kokiais būdais taikė šias kontrolės priemones (žr. A26–A29 dalis);
  - b) nustatyti, ar kontrolės priemonės, kurios turi būti testuojamos, priklauso nuo kitų kontrolės priemonių (netiesioginių) ir, jei taip, ar būtina surinkti audito įrodymų, patvirtinančių šių netiesioginių kontrolės priemonių efektyvumą, jei visa tai dar nebuvo padaryta (žr. A30–A31 dalis).

Kontrolės priemonių testų atlikimo laikas

11. Auditorius turi atlikti atitinkame etape ar laikotarpyje, kuriame taikytomis kontrolės priemonėmis auditorius ketina pasikliauti pagal toliau 12 ir 15 dalyse nustatytus reikalavimus, taikytų kontrolės priemonių testus, kad galėtų tinkamai pagrįsti savo numatytą pasiklovimą (žr. A32 dalį).

Tarpiniu laikotarpiu surinktų audito įrodymų naudojimas

12. Jei auditorius tarpiniu laikotarpiu surenka audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi:
  - a) surinkti audito įrodymų dėl šių kontrolės priemonių reikšmingų pokyčių po tarpinio laikotarpio; ir
  - b) nustatyti, kokių papildomų audito įrodymų reikia surinkti likusiu laikotarpiu (žr. A33–A34 dalis).

Ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų naudojimas



13. Siekdamas nustatyti, ar būtų tinkama naudoti ankstesnių auditų metu surinktus kontrolės priemonių efektyvumo įrodymus, ir, jei taip, siekdamas nustatyti laikotarpį iki pakartotinio kontrolės priemonių testo atlikimo, auditorius turi įvertinti:
- kitų subjekto vidaus kontrolės sistemos elementų komponentų efektyvumą, įskaitant kontrolės aplinką, subjekto vidaus kontrolės priemonių sistemos stebėseną ir procesą ir subjekto rizikos įvertinimo procesą;
  - riziką, kuri atsiranda dėl kontrolės priemonės ypatybių, įskaitant tai, ar ši kontrolė yra fizinė ar automatinė;
  - bendrųjų IT kontrolės priemonių efektyvumą;
  - kontrolės priemonės efektyvumą ir tai, kaip subjektas ją taiko, įskaitant ankstesnių auditų metu nustatytų kontrolės priemonės taikymo nuokrypių pobūdį bei apimtį, ir tai, ar įvyko darbuotojų kaita, kuri turi reikšmingos įtakos šios kontrolės priemonės taikymui;
  - ar nesikeičiant konkrečioms kontrolės priemonėms kyla rizika dėl besikeičiančių aplinkybių; ir
  - reikšmingo iškraipymo riziką ir pasiklovimo kontrole apimtį (žr. A35 dalį).
14. Jei auditorius planuoja naudoti ankstesnio audito metu surinktus audito įrodymus dėl specifinių kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi nustatyti, ar šie įrodymai tebėra svarbūs ir patikimi, surinkdamas audito įrodymus dėl to, ar po ankstesnio audito įvyko reikšmingų šių kontrolės priemonių pokyčių. Auditorius turi surinkti šiuos įrodymus pateikdamas paklausimus ir kartu atlikdamas stebėjimą arba tikrinimą, kad galėtų patvirtinti, jog supranta šias specifines kontrolės priemones, ir:
- jei įvyko pokyčių, dėl kurių ankstesnio audito metu surinkti audito įrodymai tebėra svarbūs, auditorius turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinio audito metu (žr. A36 dalį);
  - jei tokių pokyčių nėra, auditorius turi atlikti kontrolės priemonių testus bent vieną kartą kas tris auditus, o kai kurių kontrolės priemonių testus – kiekvieno audito metu, kad netektų testuoti visų kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasitikėti vienu audito laikotarpiu, ir nereikėtų testuoti jokių kontrolės priemonių per kitų dviejų auditų laikotarpius (žr. A37–A39 dalis).

#### Reikšmingos rizikos kontrolės priemonės

15. Jei auditorius ~~planuoja~~ ketina pasitikėti rizikos, kurią nustatė esant reikšmingą, kontrolės priemonėmis, jis turi atlikti šių kontrolės priemonių testus einamuoju laikotarpiu.

#### Kontrolės priemonių efektyvumo įvertinimas

16. Įvertindamas ~~atitinkamų~~ atitinkamų kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasikliauti, efektyvumą, auditorius turi įvertinti tai, ar pagrindinių procedūrų metu nustatyti iškraipymai parodo, kad kontrolės priemonės yra neefektyvios. Tai, kad iškraipymai nėra nustatomi pagrindinių procedūrų metu, nėra audito įrodymas, jog kontrolės priemonės, susijusios su testuojamu tvirtinimu, yra efektyvios (žr. A40 dalį).

17. Jei nustatoma nuokrypių nuo kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasikliauti, jis turi pateikti specifinius paklausimus, kad suprastų šiuos dalykus ir jų galimus padarinius, ir turi nustatyti, ar (žr. A41 dalį):
- atlikti kontrolės priemonių testai tinkamai pagrindžia pasiklovimą šiomis kontrolės priemonėmis;
  - yra būtini papildomi kontrolės priemonių testai; arba
  - reikia reaguoti į ~~galimą~~ reikšmingo iškraipymo riziką atliekant pagrindines procedūras.

#### *Pagrindinės procedūros*

18. Nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, auditorius turi parengti ir atlikti pagrindines procedūras, apimančias kiekvieną reikšmingą ūkinių operacijų grupę, sąskaitų likutį ir atskleidžiamą informaciją (žr. A42–A47 dalis).
19. Auditorius turi įvertinti, ar išorės patvirtinimo procedūros turi būti atliekamos kaip pagrindinės audito procedūros (žr. A48–A51 dalis).

#### *Pagrindinės procedūros, susijusios su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu*

20. Auditoriaus pagrindinės procedūros turi apimti šias audito procedūras, susijusias su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu:
- finansinių ataskaitų sutikrinimą ar suderinimą su pagrindiniais apskaitos įrašais, įskaitant atskleidžiamos informacijos sutikrinimą ar suderinimą, neatsižvelgiant į tai, ar ši informacija gauta iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų ar kitų apskaitos registru; ir
  - reikšmingų apskaitos įrašų ir kitų finansinių ataskaitų rengimo metu atliktų koregavimų tikrinimą (žr. A52 dalį).

#### *Pagrindinės procedūros, pritaikytos reikšmingai rizikai*

21. Jei auditorius nustatė, kad įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu yra reikšminga, jis turi atlikti pagrindines procedūras, pritaikytas tokiai rizikai. Jei kaip atsakas į reikšmingą riziką taikomos tik pagrindinės procedūros, jos turi apimti detaliuosius testus (žr. A53 dalį).

#### *Pagrindinių procedūrų atlikimo laikas*

22. Jei pagrindinės procedūros atliekamos tarpiniu laikotarpiu, auditorius turi atsižvelgti į likusį laikotarpį, atlikdamas:
- to laikotarpio pagrindines procedūras ir kontrolės priemonių testus; arba
  - jei auditorius nustato, kad to pakanka, – tik tolesnes pagrindines procedūras,
- kurios suteikia pakankamą pagrindą tarpinio laikotarpio audito išvadas taikyti iki laikotarpio pabaigos (žr. A54–A57 dalis).

23. Jei iškraipymai, kurių auditorius nesitikėjo vertindamas reikšmingų iškraipymų riziką, nustatomi tarpiniu laikotarpiu, jis turi įvertinti, ar susijęs rizikos įvertinimas ir planuotas pagrindinių procedūrų, kurios apima likusį laikotarpį, pobūdis, atlikimo laikas ar apimtis turi būti keičiami (žr. A58 dalį).

### Finansinių ataskaitų pateikimo tinkamumas

24. Auditorius turi atlikti audito procedūras, kad įvertintų, ar bendras finansinių ataskaitų pateikimas atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Atlikdamas šį vertinimą, auditorius turi apsvarstyti, ar finansinės ataskaitos pateiktos tokiu būdu, kuris atspindi tinkamą:
- finansinės informacijos, taip pat pagrindinių sandorių, įvykių ir sąlygų klasifikavimą ir apibūdinimą; ir
  - finansinių ataskaitų pateikimą, struktūrą ir turinį (žr. A59 dalį).

### Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas

25. Remdamasis atliktomis audito procedūromis ir surinktais audito įrodymais, auditorius, prieš užbaigdamas auditą, turi įvertinti, ar reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimai tvirtinimų lygmeniu vis dar tinkami (žr. A60–A61 dalis).
26. Auditorius turi padaryti išvadą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų. Norėdamas suformuoti nuomonę, auditorius turi įvertinti visus tinkamu audito įrodymus neatsižvelgdamas į tai, ar jie patvirtina, ar prieštarauja tvirtinimams apie finansines ataskaitas (žr. A62 dalį).
27. Jei auditorius nesurinko pakankamų tinkamų audito įrodymų, susijusių su dėl svarbiu reikšmingo tvirtinimų apie finansines ataskaitas apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją, auditorius turi stengtis surinkti daugiau audito įrodymų. Jei auditorius nesugeba surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsakyti pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas.

### Dokumentavimas

28. Į audito dokumentus<sup>106</sup> auditorius turi įtraukti:
- a) bendruosius atsakus, skirtus reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, ir atliktų tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką bei apimtį;
  - b) įvertintos rizikos tvirtinimų lygmeniu sąsają su šiomis procedūromis; ir
  - c) audito procedūrų rezultatus, įskaitant išvadas, kai tokie rezultatai nėra aiškūs (žr. A63 dalį).
29. Jei auditorius planuoja naudoti ankstesnių auditų metu surinktus audito įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo, į audito dokumentus jis turi įtraukti padarytas išvadas dėl pasitikėjimo šiomis kontrolės priemonėmis, kurių testai buvo atlikti ankstesnio audito metu.
30. Auditoriaus dokumentai turi parodyti, kad finansinės ataskaitos sutikrintos arba suderintos su pagrindiniais apskaitos įrašais, įskaitant atskleidžiamos informacijos sutikrinimą ar suderinimą,

<sup>106</sup> 230-ojo TAS „Audito dokumentavimas“, 8–11 ir A6 dalys

neatsižvelgiant į tai, ar ši informacija gauta iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų ar kitų apskaitos registų.

## Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

### Bendras atsakas (žr. 5 dalį)

A1. Bendrieji atsakai, skirti reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, gali būti:

- Akcentavimas audito grupei, kad būtina laikytis profesinio skepticizmo principo.
- Labiau patyrusių ar specialių įgūdžių turinčių darbuotojų skyrimas ar ekspertų darbo naudojimas.
- Didesnė priežiūra Vadovavimo užduoties grupės nariams, jų atliekamo darbo priežiūros ir atlikto darbo priežiūros pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties keitimas.
- Papildomų nenuspėjamumo atrenkant tolesnes audito procedūras, kurios bus atliekamos, elementų įtraukimas.
- Pagal 300-ąjį TAS reikalaujamos bendrosios audito strategijos arba planuojamų audito procedūrų pakeitimai, įskaitant galimus šiuos pakeitimus:
  - auditoriaus darbinio reikšmingumo nustatymo pagal 320-ąjį TAS;
  - auditoriaus planų dėl kontrolės priemonių efektyvumo testavimo ir audito įrodymų, reikalingų pagrįsti planuotą pasiklovimą kontrolės priemonių efektyvumu, įtikinamumo, ypač kai nustatomi kontrolės aplinkos arba subjekto stebėsenos trūkumai;
  - pagrindinių procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties. Pavyzdžiui, gali būti tikslinga atlikti pagrindines procedūras finansinių ataskaitų sudarymo arba jai artimą datą, kai įvertinama, kad reikšmingo iškraipymo rizika yra didesnė.
- ~~Bendrų audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pakeitimas, pavyzdžiui, pagrindinių procedūrų atlikimas laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu laikotarpiu; arba audito procedūrų pobūdžio pakeitimas siekiant surinkti įtikinamesnių audito įrodymų.~~

A2. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui finansinių ataskaitų lygmeniu ir bendrajam auditoriaus atsakui daro įtaką tai, kaip auditorius supranta kontrolės aplinką. Jei kontrolės aplinka efektyvi, auditorius gali labiau pasitikėti vidaus kontrole ir audito įrodymų, sukurtų subjekto viduje, patikimumu, todėl, pavyzdžiui, auditorius gali atlikti kai kurias audito procedūras tarpiniu laikotarpiu, o ne laikotarpio pabaigoje. Tačiau kontrolės aplinkos trūkumai daro priešingą įtaką, pavyzdžiui, į neefektyvią kontrolės aplinką auditorius gali reaguoti:

- atlikdamas daugiau audito procedūrų laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu laikotarpiu;
- iš pagrindinių procedūrų surinkdamas daugiau audito įrodymų;
- padidindamas vietų, kurios turi būti įtrauktos į audito apimtį, skaičių.

- A3. Tokie įvertinimai daro reikšmingą poveikį bendram auditoriaus metodui, pavyzdžiui, daugiausia dėmesio skiriama pagrindinėms procedūroms (pagrindinis metodas), arba metodui, kuris apima kontrolės priemonių testus ir pagrindines procedūras (mišrus metodas).

### **Audito procedūros, pritaikytos įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu**

*Tolesnių audito procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis (žr. 6 dalį)*

- A4. Auditoriaus nustatytos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimas suteikia pagrindą įvertinti tinkamą audito metodą, skirtą parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras. Pavyzdžiui, auditorius gali nustatyti, kad:
- a) tik atlikdamas kontrolės priemonių testus auditorius gali efektyviai reaguoti į įvertintą konkretaus tvirtinimo reikšmingo iškraipymo riziką;
  - b) tik pagrindinės procedūros yra tinkamos konkretiems tvirtinimams, todėl į ~~atitinkamos reikšmingo iškraipymo~~ rizikos įvertinimą auditorius neįtraukia kontrolės priemonių poveikio. Taip gali būti dėl to, kad ~~atlikdamas rizikos vertinimo procedūras auditorius nenustatė nė vienos kontrolės priemonės, susijusios su konkrečiu tvirtinimu, arba dėl to, kad auditorius nenustatė rizikos, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, todėl nereikalaujama testuoti kontrolės priemonių efektyvumo. kontrolės priemonių testų atlikimas būtų neefektyvus, ir t~~ Todėl auditorius, nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, ~~neketina pasitikėti~~ gali nesuplanuoti kontrolės priemonių efektyvumo testų; arba
  - c) mišrus metodas, kai atliekami kontrolės priemonių testai ir pagrindinės procedūros, yra efektyvus.

Auditorius neprivalo parengti ir atlikti tolesnių audito procedūrų, kai įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika yra mažesnė už priimtą lygį. Tačiau, kaip nustatyta 18 dalyje, nepriklausomai nuo pasirinkto metodo ir įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, auditorius parengia ir atlieka pagrindines procedūras, apimančias kiekvieną reikšmingą ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ir atskleidžiamą informaciją.

- A5. Audito procedūros pobūdis siejasi su jos tikslu (kontrolės priemonių testas ar pagrindinė procedūra) ir jos rūšimi (tikrinimas, stebėjimas, paklausimų pateikimas, patvirtinimas, perskaičiavimas, pakartotinis atlikimas ar analitinė procedūra). Audito procedūrų pobūdis yra svarbiausias rengiant atsaką į įvertintą riziką.
- A6. Audito procedūros atlikimo laikas – tai laikas, kada ji atliekama, arba laikotarpis ar data, su kuriuo yra susiję renkami audito įrodymai.
- A7. Audito procedūros apimtis susijusi su tuo, kiek procedūrų reikia atlikti, pavyzdžiui, imties dydžiu ar kontrolės ~~veiksme~~ stebėjimų skaičiumi.
- A8. Rengiant ir atliekant tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis yra pagrįsti įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir kurie yra jai pritaikyti, užtikrinama aiški sąsaja tarp auditoriaus tolesnių audito procedūrų ir rizikos įvertinimo.

Atsakas į įvertintą riziką tvirtinimų lygmeniu (žr. 7 dalies a punktą)

Pobūdis

- A9. Pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) reikalaujama, kad auditorius, įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, įvertintų įgimtą riziką ir kontrolės riziką. Įgimtos rizikos vertinimo metu auditorius įvertina iškraipymo tikimybę ir mastą atsižvelgdamas į tai, kaip ir kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia svarbių tvirtinimų jautrumą iškraipymui<sup>107</sup>. Auditoriaus įvertinta rizika, įskaitant tokios įvertintos rizikos priežastis, gali daryti įtaką ir audito procedūrų, kurias būtina atlikti, rūšims, ir jų deriniui. Pavyzdžiui, jei įvertinta rizika yra didelė, auditorius gali ne tik patikrinti dokumentus, bet ir paprašyti kitos sandorio šalies patvirtinti, kad buvo įvykdytos visos sutarties sąlygos. Be to, tam tikros audito procedūros gali būti tinkamesnės vieniems tvirtinimams negu kitiems. Pavyzdžiui, analizuojant pajamas, kontrolės priemonių testai gali būti tinkamiausias atsakas į įvertintą išsamumo tvirtinimo reikšmingo iškraipymo riziką, o pagrindinės procedūros gali būti labiausiai pritaikytos įvertintai įvykimo tvirtinimo reikšmingo iškraipymo rizikai.
- A10. Vertinimo priežastys analizuojant riziką susijusias su audito procedūrų pobūdžio nustatymu. Pavyzdžiui, jei įvertinta rizika yra mažesnė dėl tam tikrų ūkinių operacijų grupių ypatybių, neatsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones, auditorius gali nustatyti, kad pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Kita vertus, jei įvertinta rizika yra mažesnė, ~~dėl vidaus~~ nes auditorius planuoja testuoti kontrolės priemonių efektyvumą ir auditorius ketina pagrįsti pagrindines procedūras remdamasis nedidelės rizikos vertinimu, auditorius atlieka tų kontrolės priemonių testus, kaip tai nustatyta 8 dalies a punkte. Tai įmanoma tais atvejais, kai, pavyzdžiui, tam tikros grupės pakankamai vienu metu, nesudėtingų ypatybių ūkinės operacijos atliekamos įprastai ir kai jas kontroliuoja subjekto informacinė sistema.

Atlikimo laikas

- A11. Auditorius gali atlikti kontrolės priemonių testus ar pagrindines procedūras tarpiniu laikotarpiu ar laikotarpio pabaigoje. Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo didesnė tikimybė, kad auditorius gali nuspręsti, jog pagrindines procedūras efektyviau atlikti artėjant laikotarpio pabaigai ar laikotarpio pabaigoje, o ne anksčiau, arba jas atlikti iš anksto nepranešus ar neprognozuojamu metu (pavyzdžiui, audito procedūros gali būti atliekamos pasirinktose vietose iš anksto nepranešus). Tai ypač svarbu svarstant atsaką į apgaulės riziką. Pavyzdžiui, nustačius tyčinio iškraipymo ar manipuliacijos riziką, auditorius gali nuspręsti, kad būtų neefektyvu taikyti audito procedūras, kuriomis remiantis tarpinio laikotarpio audito išvados taikomos ir laikotarpio pabaigai.
- A12. Kita vertus, atlikdamas audito procedūras prieš laikotarpio pabaigą auditorius gali nustatyti reikšmingų dalykų pradiniam audito etape ir juos išspręsti kartu su vadovybe arba parengti efektyvų audito metodą tokiems dalykams spręsti.
- A13. Be to, tam tikros audito procedūros gali būti atliekamos tik laikotarpio pabaigoje arba pasibaigus laikotarpiui, pavyzdžiui:

<sup>107</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 ir 34 dalys

- finansinių ataskaitų informacijos sutikrinimas arba suderinimas su pagrindiniais apskaitos įrašais, įskaitant atskleidžiamos informacijos sutikrinimą ar suderinimą, neatsižvelgiant į tai, ar ši informacija gauta iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų ar kitų apskaitos registru;
- koregavimų, kurie buvo atlikti finansinių ataskaitų rengimo metu, patikrinimas; ir
- procedūros, skirtos reaguoti į riziką, kad laikotarpio pabaigoje subjektas galėjo sudaryti neteisingas pardavimų sutartis arba ūkinės operacijos galėjo būti neužbaigtos.

A14. Kiti atitinkami veiksniai, kurie turi įtakos auditoriaus svarstymui, kada atlikti audito procedūras, yra:

- kontrolės aplinka;
- laikas, kada susijusi informacija yra prieinama (pavyzdžiui, elektroninės bylos vėliau gali būti papildytos arba procedūros, kurias reikia stebėti, gali būti atliekamos tik tam tikru metu);
- rizikos pobūdis (pavyzdžiui, jei yra rizika, kad, sudarant fiktyvias pardavimų sutartis, pajamos buvo padidintos tam, kad atitiktų lūkesčius dėl pajamų, auditorius gali pageidauti patikrinti turimas sutartis laikotarpio pabaigoje);
- laikotarpis ar data, su kuriais yra susiję audito įrodymai;
- finansinių ataskaitų parengimo laikas, ypač atskleistos informacijos, kurioje išsamiau paaiškintos sumos, nurodytos finansinės būklės ataskaitoje, bendrųjų pajamų ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje arba pinigų srautų ataskaitoje.

#### Apimtis

A15. Audito procedūros, kuri yra laikoma būtina, apimtis nustatoma po to, kai apsvarstomas reikšmingumas, įvertinta rizika ir užtikrinimo, kurį auditorius planuoja įgyti, lygis. Jei vienas tikslas yra pasiekiamas atliekant kelias procedūras, kiekvienos procedūros apimtis įvertinama atskirai. Apskritai audito procedūros apimtis didėja, jei didėja reikšmingo iškraipymo rizika. Pavyzdžiui, reaguojant į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės gali būti tikslinga padidinti imties dydį arba atlikti pagrindines analitines procedūras detalesniu lygiu. Tačiau audito procedūros apimties didinimas yra efektyvus tik tuo atveju, jei pati audito procedūra taikoma specifinei rizikai.

A16. Taikant kompiuterinius audito būdus atsiranda daugiau galimybių išsamiau patikrinti elektronines operacijas ir apskaitos bylas, o tai gali būti naudinga auditoriui, kai jis priima sprendimą pakeisti testavimo apimtį, pavyzdžiui, reaguodamas į reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės. Tokie būdai gali būti taikomi iš pagrindinių elektroninių bylų atrenkant operacijų imtį, skirstant operacijas pagal specifines ypatybes arba atliekant visos visumos, o ne imties testus.

#### Su viešojo sektoriaus subjektais susijusios nuostatos

A17. Atliekant viešojo sektoriaus subjektų auditą, įgaliojimai atlikti auditą ir visi kiti specifiniai audito atlikimo reikalavimai gali daryti įtaką auditoriaus svarstymams dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties.

Mažesniems subjektams taikomos nuostatos

A18. Atlikdamas labai mažų subjektų auditą auditorius gali nustatyti, kad juose ~~atliekama~~ taikoma nedaug kontrolės ~~veiksmų~~ priemonių, arba subjekto parengtas šių ~~veiksmų~~ priemonių ar jų taikymo dokumentavimas gali būti ribotas. Tokiais atvejais efektyviau atlikti tolesnes audito procedūras, kurios iš esmės yra pagrindinės procedūros. Tačiau tam tikrais retais atvejais, kai nėra kontrolės ~~veiksmų~~ priemonių ar kitų vidaus kontrolės sistemos komponentų, surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų gali būti neįmanoma.

Didesnės rizikos įvertinimas (žr. 7 dalies b punktą)

A19. Siekdamas surinkti įtikinamesnių audito įrodymų dėl didesnės rizikos įvertinimo, auditorius gali surinkti daugiau arba tokių įrodymų, kurie yra tinkamesni ar patikimesni, pavyzdžiui, daugiau dėmesio skirdamas įrodymų iš trečiųjų šalių rinkimui arba gaudamas patvirtinančių įrodymų iš keleto nepriklausomų šaltinių.

### *Kontrolės priemonių testai*

Kontrolės priemonių testų rengimas ir atlikimas (žr. 8 dalį)

A20. Kontrolės priemonių testai atliekami tik toms kontrolės priemonėms, kurios, auditoriaus vertinimu, yra skirtos užkirsti kelią reikšmingam svarbaus tvirtinimo iškreipymui arba jį nustatyti ir ištaisyti, ir kai auditorius planuoja atlikti tokių kontrolės priemonių testus. Jei audituojamo laikotarpio metu įvairiais etapais buvo taikomos iš esmės skirtingos kontrolės priemonės, kiekvieną iš jų reikia įvertinti atskirai.

A21. Kontrolės priemonių efektyvumo testų atlikimas skiriasi nuo supratimo apie kontrolės priemonių rengimą ir taikymą įgijimo bei jų įvertinimo. Tačiau tam naudojamos tokių pačių rūšių audito procedūros. Todėl auditorius gali priimti sprendimą, kad kontrolės priemonių efektyvumo testus efektyvu atlikti tuo pačiu metu, kai vertinama, kaip jos buvo parengtos, ir nustatoma, ar jos buvo įdiegtos.

A22. Be to, nors kai kurios rizikos įvertinimo procedūros galbūt nebuvo specialiai sukurtos kaip kontrolės priemonių testai, jos vis dėlto gali suteikti audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo ir, atitinkamai, atlieka kontrolės priemonių testų funkciją. Pavyzdžiui, auditoriaus rizikos įvertinimo procedūros gali apimti:

- paklausimus dėl vadovybės naudojimosi biudžetais;
- vadovybės atliekamo biudžete numatytų ir faktinių mėnesio išlaidų palyginimo stebėseną;
- ataskaitų, susijusių su nukrypimų tarp numatytų ir faktinių sumų tyrimu, tikrinimą.

Atliekant šias audito procedūras gaunama žinių apie subjekto biudžeto sudarymo politiką ir apie tai, ar ji buvo įgyvendinta, bet taip pat gali suteikti audito įrodymų dėl biudžeto politikos efektyvumo, siekiant užkirsti kelią reikšmingiems išlaidų grupavimo iškreipymams arba juos nustatyti.

A23. Be to, auditorius gali parengti kontrolės priemonių testus, kuriuos reikia atlikti tuo pačiu metu kaip ir tos pačios ūkinės operacijos detaliuosius testus. Nors kontrolės priemonių testo tikslas skiriasi nuo detaliojo testo tikslo, juos abu galima pasiekti kartu atliekant tos pačios ūkinės operacijos kontrolės priemonių testą ir detalųjį testą. Tai vadinama dvejojo tikslo testu. Pavyzdžiui, auditorius gali parengti



testą, kurio paskirtis – patikrinti sąskaitą faktūrą, siekiant nustatyti, ar ji buvo patvirtinta, ir surinkti pakankamai šios ūkinės operacijos audito įrodymų bei įvertinti to testo rezultatus. Dvejopo tikslo testas rengiamas ir vertinamas atsižvelgiant atskirai į kiekvieno testo tikslą.

- A24. Kai kuriais atvejais auditoriui gali būti neįmanoma parengti efektyvių pagrindinių procedūrų, kurios savaime suteiktų pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu<sup>108</sup>. Taip gali įvykti tada, kai subjektas savo veikloje naudoja IT, ir jokių operacijų dokumentų, išskyrus per IT sistemą, nerengia ir nesaugo. Tokiais atvejais taikomi 8 dalies b punkte nustatyti reikalavimai auditoriui testuoti susijusias kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras.

Audito įrodymai ir ketinimas pasikliauti (žr. 9 dalį)

- A25. Didesnio kontrolės priemonių efektyvumo užtikrinimo lygio galima siekti, kai taikomi kontrolės priemonių testai, ypač jei negalima ar praktiškai neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų tik iš pagrindinių procedūrų.

Kontrolės priemonių testų pobūdis ir apimtis

Kitos audito procedūros kartu su paklausimais (žr. 10 dalies a punktą)

- A26. Kontrolės priemonių efektyvumui patikrinti vien paklausimo nepakanka. Todėl atliekant kitas audito procedūras kartu pateikiami ir paklausimai. Šiuo atžvilgiu paklausimai kartu su tikrinimu ar pakartotiniu atlikimu gali suteikti daugiau užtikrinimo nei paklausimai ir stebėjimas, kadangi stebėjimas yra tinkamas tik tuo metu, kada jis yra atliekamas.
- A27. Konkrečios kontrolės priemonės pobūdis daro įtaką tam, kokios rūšies procedūrą būtina atlikti, siekiant surinkti audito įrodymų apie kontrolės efektyvumą. Pavyzdžiui, jei efektyvumą įrodo dokumentai, auditorius gali nuspręsti juos patikrinti, kad surinktų audito įrodymų dėl efektyvumo. Tačiau kitų kontrolės priemonių atveju dokumentai gali būti neprieinami arba netinkami. Pavyzdžiui, gali nebūti dokumentų, pagrindžiančių tam tikrus kontrolės aplinkos veiksnius, kaip antai įgaliojimų ir atsakomybės priskyrimas, arba tam tikrus kontrolės veiksmus priemones, kaip antai automatizuotas kompiuteriu atliekami kontrolės priemonės veiksmai. Tokiomis aplinkybėmis audito įrodymai dėl efektyvumo gali būti surenkami teikiant paklausimus ir kartu atliekant kitas audito procedūras, tokias kaip stebėjimas ar kompiuterinių audito metodų taikymas.

Kontrolės priemonių testų apimtis

- A28. Kai reikalingi įtikinamesni audito įrodymai dėl kontrolės priemonės efektyvumo, gali prireikti padidinti kontrolės priemonių testų apimtį. Auditorius, nustatydamas kontrolės priemonių testų apimtį, kaip ir pasiklovimo kontrolės priemonėmis lygį, gali įvertinti šiuos dalykus:

- subjekto kontrolės priemonių taikymo per laikotarpį dažnumą;
- audito laikotarpio, kurio kontrolės priemonių efektyvumu auditorius pasikliauna, dalį;
- tikėtiną nuokrypio nuo kontrolės rodiklį;

<sup>108</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3330 dalis

- audito įrodymų, kuriuos reikia surinkti dėl kontrolės priemonių efektyvumo tvirtinimų lygmeniu, svarbumą ir patikimumą;
- tai, kiek audito įrodymų surenkama iš kitų kontrolės priemonių, susijusių su tvirtinimu, testų.

530-jame TAS<sup>109</sup> pateiktos tolesnės gairės dėl testų atlikimo apimties.

A29. Dėl IT procesams būdingo nuoseklumo gali neprireikti didinti automatinių kontrolės priemonių testų atlikimo apimties. Galima tikėtis, kad automatinė kontrolės priemonė funkcionuos nuosekliai, išskyrus tuos atvejus, kai IT taikomoji programa (įskaitant lenteles, bylas ar kitus nuolatinius IT taikomosios programos naudojamus duomenis) yra keičiama. Kai auditorius nustato, kad automatinė kontrolės priemonė funkcionuoja taip, kaip buvo suplanuota (tai galima padaryti pradinio kontrolės priemonės taikymo metu arba kitu metu), auditorius gali apsvarstyti galimybę atlikti testus, skirtus tolesniam kontrolės priemonės efektyvumui nustatyti. ~~Tokiais testais galima nustatyti, kad apimti bendrųjų IT kontrolės priemonių sąsajos su IT taikomąja programa testus.~~

- ~~• programos pakeitimai daromi tik taikant atitinkamas programos pakeitimų kontrolės priemones;~~
- ~~• ūkinėms operacijoms atlikti naudojama sankcionuota programos versija; ir~~
- ~~• kitos susijusios bendrosios kontrolės priemonės yra efektyvios.~~

~~Tokiais testais taip pat galima nustatyti, kad programų pakeitimai nebuvo padaryti; taip gali būti tada, kai subjektas naudoja standartinę programinę įrangą be modifikacijų arba be atnaujinimų. Pavyzdžiui, auditorius gali patikrinti IT saugumo administravimo įrašus, kad surinktų audito įrodymų, jog per laikotarpį nebuvo nesankcionuotos prieigos atveju.~~

A29a. Be to, auditorius gali atlikti kontrolės priemonių testus, skirtus nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su subjekto duomenų vientisumu arba subjekto sistemos rengiamu ataskaitų išsamumu ir tikslumu, arba reikšmingo iškraipymo riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Šie kontrolės priemonių testai gali apimti bendrųjų IT kontrolės priemonių testus, skirtus reaguoti į 10 dalies a punkte nurodytus dalykus. Tokiu atveju auditoriui gali nereikėti atlikti jokių tolesnių testų, kad surinktų audito įrodymų apie 10 dalies a punkte nurodytus dalykus.

A29b. Kai auditorius nustato, kad bendroji IT kontrolės priemonė turi trūkumų, auditorius gali apsvarstyti su IT naudojimu susijusios rizikos (kelių rūšių rizikos), kuri buvo nustatyta pagal 315-ąją TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>110</sup>, pobūdį, kad tuo remdamasis galėtų parengti papildomas procedūras, skirtas reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką. Tokios procedūros gali būti skirtos nustatyti, ar:

- iškilo su IT naudojimu susijusi rizika (kelių rūšių rizika). Pavyzdžiui, jei vartotojai turi nesankcionuotą prieigą prie IT taikomosios programos (bet neturi prieigos prie sistemos žurnalų, kuriuose fiksuojama prieiga, arba jų keisti), auditorius gali patikrinti sistemos žurnalus, kad surinktų audito įrodymų, jog šie vartotojai per laikotarpį nesinaudojo prieiga prie IT taikomosios programos;

<sup>109</sup> 530-asis TAS „Audito atranka“

<sup>110</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies c punkto i papunktis

- yra alternatyvių ar perteklinių bendrųjų IT kontrolės priemonių arba bet kokių kitų kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į su IT naudojimu susijusią riziką (kelių rūšių riziką). Tokiu atveju auditorius gali identifikuoti tokias kontrolės priemones (jei jos dar neidentifikuotos), įvertinti jų parengimą ir nustatyti, ar jos yra įdiegtos, bei atlikti jų efektyvumo testus. Pavyzdžiui, jei bendrosios IT kontrolės priemonės, susijusios su vartotojų prieiga, turi trūkumų, subjektas gali turėti alternatyvių kontrolės priemonių, kuriomis naudodamiesi IT skyriaus vadovai laiku peržiūri galutinių vartotojų prieigos ataskaitas. Aplinkybės, kai naudojant taikomosios programos kontrolės priemonę galima pašalinti su IT naudojimu susijusią riziką, gali būti, pavyzdžiui, kai informaciją, kuriai įtakos gali turėti bendrosios IT kontrolės priemonės trūkumas, galima sutikrinti su išorės šaltiniais (pvz., banko išrašu) arba vidaus šaltiniais, kuriems bendrosios IT kontrolės priemonės trūkumas neturi įtakos (pvz., atskira IT taikomoji programa arba duomenų šaltinis).

Netiesioginių kontrolės priemonių testų atlikimas (žr. 10 dalies b punktą)

A30. Tam tikromis aplinkybėmis gali būti būtina surinkti audito įrodymų, kurie patvirtintų netiesioginių kontrolės priemonių efektyvumą (pvz., bendrųjų IT kontrolės priemonių). Kaip paaiškinta A29–A29b dalyse, bendrosios IT kontrolės priemonės gali būti nustatytos pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) dėl to, kad jos patvirtina automatizuotų kontrolės priemonių efektyvumą arba subjekto finansinėms ataskaitoms, įskaitant sistemos parengtas ataskaitas, rengti naudojamos informacijos vientisumo išlaikymą. 10 dalies b punkto reikalavime nurodoma, kad auditorius jau gali būti atlikęs tam tikrų netiesioginių kontrolės priemonių testus, skirtus reaguoti į 10 dalies a punkte nurodytus dalykus. ~~Pavyzdžiui, kai auditorius nusprendžia atlikti vartotojų išimčių ataskaitų, kuriose detalizuojami pardavimai virš patvirtinto kredito limito, peržiūros efektyvumo testus, vartotojų peržiūra ir paskesnis įvertinimas yra kontrolė, kuri yra svarbi auditoriui. Informacijos tikslumo ataskaitose kontrolės priemonės (pavyzdžiui, bendrosios IT kontrolės priemonės) yra laikomos „netiesioginėmis“ kontrolės priemonėmis.~~

~~A31. Dėl IT procesams būdingo nuoseklumo audito įrodymai dėl automatiškai taikomos kontrolės įdiegimo kartu su audito įrodymais dėl subjekto bendrųjų kontrolės priemonių (ypač pokyčių kontrolės priemonių) efektyvumo taip pat gali suteikti pakankamą audito įrodymų dėl jos efektyvumo.~~

Kontrolės priemonių testų atlikimo laikas

Numatytas pasiklojimo laikotarpis (žr. 11 dalį)

A32. Audito įrodymai, kurie yra aktualūs tik tam tikru momentu, gali būti pakankami auditoriaus tikslams, pavyzdžiui, kai jis atlieka subjekto atsargų fizinės inventorizacijos kontrolės priemonių testus laikotarpio pabaigoje. Jei, kita vertus, auditorius ketina pasitikėti kontrolės priemonėmis viso laikotarpio metu, testai, kurie suteikia audito įrodymų, kad kontrolės priemonės buvo efektyvios atitinkamai visu laikotarpiu, yra tinkami. Tokie testai gali apimti subjekto kontrolės priemonių vidaus kontrolės priemonių stebėsenos procese testus.

Tarpiniu laikotarpiu surinktų audito įrodymų naudojimas (žr. 12 dalies b punktą)

A33. Nustatant, kokių papildomų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių, kurios buvo taikomos po tarpinio laikotarpio iki laikotarpio pabaigos, būtina surinkti, reikia atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu reikšmingumą;
- specifines kontrolės priemones, kurių testai buvo atlikti tarpiniu laikotarpiu, ir reikšmingus jų pokyčius po to, kai buvo atlikti jų testai, įskaitant informacinės sistemos, procesų pokyčius ir darbuotojų kaitą;
- tai, kiek buvo surinkta šių kontrolės priemonių efektyvumo audito įrodymų;
- likusio laikotarpio trukmę;
- tai, kiek auditorius ketina sumažinti tolesnių pagrindinių procedūrų, pagrįstų pasikliovimu kontrolės priemonėmis, apimtį;
- kontrolės aplinką.

A34. Papildomų audito įrodymų galima surinkti, pavyzdžiui, kontrolės priemonių testus atliekant likusiu laikotarpiu arba atliekant subjekto kontrolės priemonių stebėsenos testus.

Ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų naudojimas (žr. 13 dalį)

A35. Tam tikromis aplinkybėmis audito įrodymai, surinkti ankstesnių auditų metu, gali būti tinkami audito įrodymai, jei auditorius atlieka audito procedūras siekdamas nustatyti jų tolesnę svarbą ir patikimumą. Pavyzdžiui, atlikdamas ankstesnį auditą, auditorius galėjo nustatyti, kad automatinės kontrolės priemonės funkcionavo taip, kaip ir buvo suplanuota. Siekdamas nustatyti, ar buvo atlikti automatinė kontrolės priemonių pakeitimai, kurie darė įtaką jų tolesniam efektyviam funkcionavimui, auditorius gali surinkti audito įrodymų, pavyzdžiui, teikdamas paklausimus vadovybei ir tikrindamas sistemos žurnalus, kad nustatytų, kurios kontrolės priemonės buvo pakeistos. Įvertinus šių pakeitimų audito įrodymus galima nuspręsti surinkti daugiau arba mažiau nei planuota audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo einamuoju laikotarpiu.

Po ankstesnių auditų pakeistos kontrolės priemonės (žr. 14 dalies a punktą)

A36. Pakeitimų poveikis ankstesnių auditų metu surinktų audito įrodymų svarbai ir patikimumui gali būti toks, kad gali nebelikti pagrindo jais toliau pasikliauti. Pavyzdžiui, sistemos pakeitimai, siekiant suteikti subjektui galimybę gauti naują ataskaitą iš sistemos, tikriausiai neturi įtakos audito įrodymų, surinktų ankstesnio audito metu, svarbai; tačiau pakeitimas, dėl kurio duomenys kaupiami arba skaičiuojami kitaip, ją veikia.

Po ankstesnių auditų nepakeistos kontrolės priemonės (žr. 14 dalies b punktą)

A37. Auditoriaus sprendimas dėl to, ar pasitikėti ankstesnių auditų metu surinktais audito įrodymais dėl kontrolės priemonių, kurios:

- a) nepakeistos nuo to laiko, kai paskutinį kartą buvo atlikti jų testai; ir
- b) nėra kontrolės priemonės, kuriomis mažinama reikšminga rizika;

priklauso nuo profesinio auditoriaus sprendimo. Be to, laikotarpio tarp pakartotinių tokių kontrolės priemonių testų atlikimo trukmė priklauso nuo profesinio auditoriaus sprendimo, tačiau 14 dalies b punkte nustatytas reikalavimas, kad tokie testai būtų atliekami bent vieną kartą per trejus metus.

A38. Apskritai, kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika arba kuo didesnis pasiklojimas kontrolės priemonėmis, tuo labiau tikėtina, kad praėjęs laikotarpis bus trumpesnis. Veiksniai, dėl kurių gali sutrumpėti pakartotinio kontrolės priemonės testo atlikimo laikotarpis arba gali būti nuspręsta visiškai nepasitikėti ankstesnių auditų metu surinktais audito įrodymais, yra tokie:

- trūkumų turinti kontrolės aplinka;
- trūkumų turintis vidaus kontrolės sistemos priemonių stebėsenos procesas;
- reikšmingas ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių elementas yra žmogaus atliekami veiksmai;
- darbuotojų kaita, kuri daro reikšmingą įtaką kontrolės priemonių taikymui;
- besikeičiančios aplinkybės, kurios parodo poreikį keisti kontrolės priemones;
- trūkumų turinčios bendrosios IT kontrolės priemonės.

A39. Jei auditorius ketina pasikliauti daugeliu kontrolės priemonių, apie kurias audito įrodymai buvo surinkti ankstesnių auditų metu, kiekvieno audito metu testuojant kai kurias iš šių kontrolės priemonių galima gauti informacijos, kuri patvirtina, kad kontrolės aplinka išlieka efektyvi. Tuo remdamasis auditorius gali priimti sprendimą, ar būtų tinkama pasikliauti audito įrodymais, kurie buvo surinkti ankstesnių auditų metu.

Kontrolės priemonių efektyvumo įvertinimas (žr. 16–17 dalis)

A40. Reikšmingas iškraipymas, kurį auditorius nustato atlikdamas procedūras, yra aiškus reikšmingo vidaus kontrolės trūkumo požymis.

A41. Pagal kontrolės priemonių efektyvumo koncepciją pripažįstama, kad gali atsirasti kai kurių nuokrypių nuo subjekto taikomų kontrolės priemonių. Nuokrypiai nuo nustatytų kontrolės priemonių gali atsirasti dėl tokių veiksnių kaip pagrindinių darbuotojų kaita, reikšmingi sezoniniai operacijų kiekio svyravimai ir žmogaus klaidos. Nustatytas nuokrypių rodiklis, ypač palyginus su tikėtiniu rodikliu, gali parodyti, jog negalima pasikliauti tuo, kad kontrolė sumažins riziką tvirtinimų lygmeniu iki auditoriui priimtino lygio.

*Pagrindinės procedūros* (žr. 6, 18 dalis)

A42. Pagal 18 dalį reikalaujama, kad auditorius parengtų ir atliktų pagrindines procedūras, apimančias kiekvieną reikšmingos ūkinių operacijų grupę, sąskaitų likutį ir atskleidžiamą informaciją, ~~nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos. Pagrindinės procedūros, apimančios reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją, gali būti jau atliktos, nes pagal 6 dalį reikalaujama, kad auditorius parengtų ir atliktų tolesnes audito procedūras, pritaikytas įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu. Atitinkamai, pagal 18 dalį reikalaujama, kad pagrindinės procedūros būtų parengtos ir atliktos:~~

- kai į tolesnes audito procedūras, kurios apima reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleidžiamą informaciją ir kurios parengiamos bei atliekamos pagal 6 dalį, nėra įtraukiamos pagrindinės procedūros; arba

- kiekvienai ūkinių operacijų grupei, sąskaitos likučiui ar atskleidžiamai informacijai, kurie nėra reikšminga ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis arba atskleidžiama informacija, bet kurie pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) buvo nustatyti kaip svarbūs<sup>111</sup>.
- Šis reikalavimas parodo tai, kad: a) auditoriaus atliekamas rizikos įvertinimas yra subjektyvus, todėl jo metu gali būti nustatyta ne visų rūšių reikšmingo iškraipymo rizika, ir b) yra daug įgimtų ~~vidaus~~ kontrolės priemonių apribojimų, įskaitant tai, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių.

A42a. Ne visus tvirtinimus apie reikšmingą ūkinių operacijų grupę, sąskaitų likutį ar atskleidžiamą informaciją reikia testuoti. Priešingai, rengdamas atliktinas pagrindines procedūras, auditorius galėtų apsvarstyti, kurio (-ių) tvirtinimo (-ų) iškraipymas pagrįstai tikėtina bus reikšmingas (jei bus iškraipytas (-i), ir tuo remdamasis nustatyti tinkamą atliktinų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir mastą.

Pagrindinių procedūrų pobūdis ir apimtis

A43. Priklausomai nuo aplinkybių auditorius gali nustatyti, kad:

- siekiant sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio, pakaks atlikti tik pagrindines analitines procedūras. Pavyzdžiui, jei auditoriaus rizikos įvertinimą patvirtina kontrolės priemonių testų audito įrodymai;
- tik detalieji testai yra tinkami;
- pagrindinės analitinės procedūros ir detalieji testai yra labiausiai pritaikytos įvertintai rizikai.

A44. Pagrindinės analitinės procedūros paprastai dažniau taikomos dideliame skaičiuje ūkinių operacijų, kurios laikui bėgant tampa nuspėjamos. 520-ajame TAS<sup>112</sup> nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės dėl analitinių procedūrų taikymo audito metu.

A45. Rengiant detaliuosius testus svarbus rizikos įvertinimas ir arba tvirtinimo pobūdis. Pavyzdžiui, detalieji testai, susiję su buvimo ar įvykimo tvirtinimu, gali apimti atranką iš tų vienetų, kurie įtraukti į finansinių ataskaitų sumą, ir tinkamų audito įrodymų surinkimą. Kita vertus, detalieji testai, susiję su išsamumo tvirtinimu, gali apimti atranką iš tų vienetų, kurie, tikėtina, gali būti įtraukti į atitinkamą finansinių ataskaitų sumą, ir patikrinimą, ar jie yra įtraukti.

A46. Kadangi vertinant reikšmingo iškraipymo riziką atsižvelgiama į vidaus kontrolės priemones, kurias auditorius planuoja testuoti, pagrindinių procedūrų apimtį gali tekti didinti, jei kontrolės priemonių testų rezultatai netenkina. Tačiau audito procedūrų apimtį didinimas yra tinkamas tik tuo atveju, jei pati audito procedūra yra susijusi su konkrečia rizika.

A47. Rengiant detaliuosius testus, testuojama apimtis paprastai yra suvokiama kaip imties dydis. Tačiau svarbūs ir kiti dalykai, įskaitant tai, ar efektyviau yra taikyti kitas testų atlikimo atrankos priemones. Žr. 500-ąjį TAS<sup>113</sup>.

<sup>111</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 36 dalis

<sup>112</sup> 520-asis TAS „Analitinės procedūros“

<sup>113</sup> 500-ojo TAS „Audito įrodymai“ 10 dalis

Įvertinimas, ar turi būti atliekamos išorės patvirtinimo procedūros (žr. 19 dalį)

A48. Išorės patvirtinimo procedūros dažnai yra svarbios nagrinėjant tvirtinimus, kurie yra susiję su sąskaitų likučiais ir jų elementais, tačiau taikomos ne tik jiems. Pavyzdžiui, auditorius gali paprašyti pateikti susitarimų, sutarčių ar sandorių tarp subjekto ir kitų šalių sąlygų išorės patvirtinimus. Išorės patvirtinimo procedūros taip pat gali būti atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų, kad tam tikrų sąlygų nėra. Pavyzdžiui, gali būti siekiama gauti patvirtinimą, kad nėra „šalutinių susitarimų“, susijusių su subjekto pajamų pripažinimo tinkamame laikotarpyje tvirtinimu. Kitos situacijos, kai išorės patvirtinimo procedūros gali suteikti tinkamų audito įrodymų rengiant atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką:

- banko likučiai ir kita informacija, susijusi su santykiais su banku;
- gautinų sumų likučiai ir sąlygos;
- trečiųjų šalių bendruose sandėliuose gamybai arba konsignacijos pagrindu laikomos atsargos;
- nuosavybės patvirtinimo dokumentai, kuriuos saugumo tikslais ar kaip užstatą saugo teisininkai arba finansininkai;
- investicijos, kurias saugo trečiosios šalys arba kurios yra įsigytos iš vertybinių popierių brokerių, tačiau nėra gautos balanso data;
- skolintojams mokėtinos sumos, įskaitant susijusias skolos grąžinimo sąlygas ir ribojančius susitarimus;
- mokėtinų sumų likučiai ir sąlygos.

A49. Nors išorės patvirtinimai gali suteikti tinkamų audito įrodymų, susijusių su tam tikrais tvirtinimais, yra tam tikrų tvirtinimų, kuriems išorės patvirtinimai suteikia mažiau tinkamų audito įrodymų. Pavyzdžiui, išorės patvirtinimai pateikia mažiau tinkamų audito įrodymų dėl gautinų sumų likučių atgavimo nei dėl jų buvimo.

A50. Auditorius gali nustatyti, kad išorės patvirtinimo procedūros, atliekamos vienu tikslu, suteikia galimybę surinkti audito įrodymų apie kitus dalykus. Pavyzdžiui, banko likučių patvirtinimo prašymai dažnai apima prašymus pateikti informaciją, susijusią su kitais finansinių ataskaitų tvirtinimais. Tokie įvertinimai gali daryti įtaką auditoriaus sprendimui dėl to, ar būtina atlikti išorės patvirtinimo procedūras.

A51. Veiksniai, kuriais remdamasis auditorius gali nuspręsti, ar išorės patvirtinimo procedūros turi būti atliekamos kaip pagrindinės audito procedūros, gali būti:

- patvirtinančiosios šalies dalyko žinios – atsakymai gali būti patikimesni, jei juos pateikia patvirtinančiosios šalies asmuo, kuris turi būtinų žinių apie būtiną patvirtinti informaciją;
- numatytos patvirtinančiosios šalies gebėjimas arba noras pateikti atsakymą, pavyzdžiui, patvirtinančioji šalis:
  - gali neprisiimti atsakomybės už atsakymą į patvirtinimo prašymą;
  - gali manyti, kad atsakymas per brangus arba jam reikia per daug laiko;
  - gali nerimauti dėl galimos teisinės atsakomybės, kuri atsiranda dėl atsakymo pateikimo;

- gali apskaityti ūkines operacijas skirtingomis valiutomis; arba
- gali veikti aplinkoje, kurioje atsakymas į patvirtinimo prašymą nėra reikšmingas kasdienių operacijų aspektas.

Esant tokioms situacijoms, patvirtinančiosios šalys gali nepateikti atsakymo, gali atmestinau jį pateikti arba gali siekti apriboti pasiklovimą atsakymu.

- Numatytos patvirtinančiosios šalies objektyvumas – jei patvirtinančioji šalis yra su subjektu susijusi šalis, atsakymai į patvirtinimo prašymus gali būti mažiau patikimi.

Pagrindinės procedūros, susijusios su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu (žr. 20 dalį)

A52. Auditoriaus atliekamų pagrindinių procedūrų, kurios apima apskaitos įrašus bei kitus koregavimus ir kurios susijusios su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu, pobūdis ir apimtis priklauso nuo subjekto finansinės atskaitomybės proceso pobūdžio bei sudėtingumo bei susijusios reikšmingo iškraipymo rizikos.

*Pagrindinės procedūros, pritaikytos reikšmingai rizikai (žr. 21 dalį)*

A53. Šio TAS 21 dalyje nustatyti reikalavimai auditoriui atlikti pagrindines procedūras, kurios yra specialiai pritaikytos rizikai, kurią auditorius nustatė kaip reikšmingą. Remdamasis audito įrodymais išorės patvirtinimų, kuriuos auditorius tiesiogiai gavo iš tinkamų patvirtinančiųjų šalių, forma, auditorius gali surinkti itin patikimų audito įrodymų, kurie auditoriui yra reikalingi, kad jis galėtų reaguoti į reikšmingą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos. Pavyzdžiui, jei auditorius nustato, kad vadovybė patiria spaudimą pateisinti pajamų lūkesčius, gali būti rizika, kad ji didina pardavimo sumas neteisingai pripažindama pajamas, susijusias su pardavimo sutartimis, pagal kurių sąlygas pajamų pripažinimas yra negalimas, arba išrašydama sąskaitas faktūras prieš išsiunčiant prekes pirkėjui. Šiomis aplinkybėmis auditorius gali, pavyzdžiui, parengti išorės patvirtinimo procedūras, kurios skirtos ne tik neapmokėtoms sumoms patvirtinti, bet ir pardavimo sutarčių detalėms, įskaitant datą, visas gražinimo teises ir prekių pristatymo sąlygas, patvirtinti. Be to, auditorius gali nustatyti, kad, be šių išorės patvirtinimo procedūrų, būtų efektyvu pateikti su finansais nesusijusiems subjekto darbuotojams paklausimus dėl pardavimo susitarimų ir pristatymo sąlygų pakeitimų.

Pagrindinių procedūrų atlikimo laikas (žr. 22–23 dalis)

A54. Daugeliu atvejų audito įrodymai iš ankstesnio audito pagrindinių procedūrų suteikia mažai arba nesuteikia jokių audito įrodymų einamojo laikotarpio auditui. Tačiau yra išimčių, pavyzdžiui, ankstesnio audito metu gauta teisinė nuomonė, susijusi su pakeitimo vertybiniais popieriais sandorio struktūra, jei neįvyko jokių pokyčių, gali būti svarbi einamuoju laikotarpiu. Tokiais atvejais gali būti tinkama naudoti ankstesnio audito pagrindinių procedūrų audito įrodymus, jei šie įrodymai bei susijęs dalykas nebuvo iš esmės pakeisti ir einamuoju laikotarpiu buvo atliktos audito procedūros, skirtos nustatyti jų tolesnę svarbą.

Tarpiniu laikotarpiu surinktų audito įrodymų naudojimas (žr. 22 dalį)



A55. Tam tikromis aplinkybėmis auditorius gali nustatyti, kad būtų efektyvu pagrindines procedūras atlikti tarpiniu laikotarpiu ir informaciją, susijusią su laikotarpio pabaigos likučiais, palyginti bei suderinti su lyginamąja tarpinio laikotarpio informacija, siekiant:

- a) nustatyti sumas, kurios atrodo neįprastos;
- b) patikrinti visas šias sumas; ir
- c) atlikti pagrindines analitines procedūras arba detaliuosius testus, siekiant patikrinti likusį laikotarpį.

A56. Atliekant pagrindines procedūras tarpiniu laikotarpiu, bet neatliekant papildomų procedūrų vėlesniu laikotarpiu, didėja rizika, kad auditorius nenustatys iškraipymų, kurie gali atsirasti laikotarpio pabaigoje. Ši rizika padidėja tuo atveju, jei pailgėja likęs laikotarpis. Tokie toliau nurodyti veiksniai gali turėti įtakos sprendimui, ar reikia atlikti pagrindines procedūras tarpiniu laikotarpiu:

- kontrolės aplinka ir kitos atitinkamos kontrolės priemonės;
- galimybė vėliau gauti informacijos, kuri būtina auditoriaus procedūroms;
- pagrindinės procedūros tikslas;
- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika;
- ūkinių operacijų grupės ar sąskaitų likučių ir susijusių tvirtinimų pobūdis;
- galimybė auditoriui atlikti tinkamas pagrindines procedūras arba pagrindines procedūras kartu su kontrolės priemonių testais, kurie apimtų likusį laikotarpį, siekiant sumažinti riziką, kad iškraipymai, kurie gali egzistuoti laikotarpio pabaigoje, gali būti nenustatyti.

A57. Šie veiksniai gali turėti įtakos sprendimui, ar reikia atlikti pagrindines analitines procedūras laikotarpiu nuo tarpinės datos iki laikotarpio pabaigos:

- ar tam tikrų ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų laikotarpio pabaigos likučiai yra pagrįstai prognozuojami, atsižvelgiant į sumas, susijusį reikšmingumą ir jų sudėtį;
- ar tokių subjekto ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių analizės ir koregavimo tarpinėmis datomis procedūros ir registravimo apskaitoje tinkamu laikotarpiu procedūros yra tinkamos;
- ar finansinei atskaitomybei svarbi informacinė sistema suteiks pakankamai informacijos apie likučius laikotarpio pabaigoje ir ūkines operacijas likusiu laikotarpiu, kad būtų galima iširti:
  - a) reikšmingas neįprastas ūkines operacijas ar įrašus (įskaitant tuos, kurie yra beveik arba pačioje laikotarpio pabaigoje);
  - b) kitas reikšmingų svyravimų priežastis ar tikėtinus svyravimus, kurie neįvyko; ir
  - c) ūkinių operacijų grupių ar sąskaitų likučių sudėties pokyčius.

Tarpiniu laikotarpiu nustatyti iškraipymai (žr. 23 dalį)

A58. Jei auditorius padaro išvadas, kad būtina keisti suplanuotą pagrindinių procedūrų, kurios apima likusį laikotarpį, pobūdį, atlikimo laiką ar apimtį dėl tarpiniu laikotarpiu netikėtai nustatytų iškraipymų,

atliekant tokius pakeitimus galima pratęsti tarpiniu laikotarpiu atliktų procedūrų atlikimo laiką arba jas pakartoti laikotarpio pabaigoje.

### **Finansinių ataskaitų pateikimo tinkamumas** (žr. 24 dalį)

A59. Vertinant finansinių ataskaitų pateikimą, tvarką ir turinį gali būti, pavyzdžiui, svarstoma vartojama terminologija, reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, detalumo lygis, sumų apibendrinimas ir išskaidymas bei pateiktų sumų pagrindas.

### **Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas** (žr. 25–27 dalis)

A60. Finansinių ataskaitų auditas yra kaupiamojo ir iteracinio pobūdžio procesas. Auditorius, atlikdamas suplanuotas audito procedūras, gali pakeisti kitų suplanuotų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar apimtį dėl surinktų audito įrodymų. Auditorius gali pastebėti informaciją, kuri reikšmingai skiriasi nuo tos informacijos, kuria buvo pagrįstas rizikos įvertinimas. Pavyzdžiui:

- iškraipymų, kuriuos auditorius nustato atlikdamas pagrindines procedūras, mastas gali lemti auditoriaus sprendimo dėl rizikos įvertinimų pasikeitimą ir rodyti reikšmingą vidaus kontrolės trūkumą;
- auditorius gali sužinoti apie apskaitos įrašų neatitikimus arba prieštaraujančius ar trūkstamus įrodymus;
- audito bendrosios peržiūros etapo metu atliktos analitinės procedūros gali parodyti anksčiau neaptiktą reikšmingo iškraipymo riziką;

Tokiomis aplinkybėmis auditoriui gali tekti pakartotinai įvertinti suplanuotas audito procedūras pagal peržiūrėtą įvertintą reikšmingo iškraipymo rizikos ir poveikio visoms ar kai kurioms reikšmingoms ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ar atskleidžiamai informacijai ir susijusių jų atitinkamiems tvirtinimams įvertinimą. Tolesnės gairės dėl auditoriaus rizikos įvertinimo peržiūros pateiktos 315-ajame TAS (2019 m. persvarstytime)<sup>114</sup>.

A61. Auditorius negali daryti prielaidos, kad apgaulės ar klaidos atvejis yra pavienis. Todėl sprendžiant, ar įvertinimas tebėra tinkamas, svarbu įvertinti, kokią įtaką iškraipymo nustatymas daro įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai.

A62. Auditoriaus sprendimui dėl to, kas yra pakankami tinkami audito įrodymai, daro įtaką tokie veiksniai kaip:

- galimo tvirtinimo iškraipymo reikšmingumas ir tikimybė, kad jis turės reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms pats savaime arba kartu su kitais galimais iškraipymais;
- vadovybės atsako ir kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į riziką, efektyvumas;
- ankstesnių auditų metu įgyta patirtis, susijusi su panašiais galimais iškraipymais;
- atliktų audito procedūrų rezultatai, įskaitant tai, ar atliekant tokias audito procedūras galima buvo nustatyti konkrečius apgaulės ar klaidos atvejus;

<sup>114</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 5334 dalis

- esamos informacijos šaltiniai ir patikimumas;
- audito įrodymų įtikinamumas;
- subjekto ir jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės sistemos, supratimas.

#### **Dokumentavimas** (žr. 28 dalį)

A63. Audito dokumentų forma ir apimtis priklauso nuo profesinio sprendimo, jiems įtaką daro subjekto pobūdis, dydis bei sudėtingumas ir jo vidaus kontrolės sistema, galimybė iš subjekto gauti informacijos ir audito metu taikoma audito metodika bei naudojamos technologijos.

### **500-asis TAS „Audito įrodymai“**

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

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

A1. Audito įrodymai reikalingi auditoriaus nuomonei ir išvadai pagrįsti. Jie yra kaupiamojo pobūdžio ir pirmiausia renkami audito metu atliekant audito procedūras. Tačiau audito įrodymus gali sudaryti ir informacija, surinkta iš kitų šaltinių, pavyzdžiui, iš ankstesnių auditų (jeigu auditorius įvertino, ar tokia informacija tebėra svarbi ir patikima kaip audito įrodymas dabartiniam auditui ~~nustatė, ar nuo ankstesnio audito įvyko pokyčių, kurie gali būti reikšmingi dabartiniam auditui~~) arba iš audito įmonės kokybės kontrolės procedūrų, taikomų prisiimant klientą ir tęsiant su juo santykius. Be kitų pačiam subjektui priklausančių ir jam nepriklausančių šaltinių, svarbus audito įrodymų šaltinis yra pačio subjekto apskaitos įrašai. Be to, informacija, kuri gali būti naudojama kaip audito įrodymai, galėjo būti parengta naudojant vadovybės eksperto darbą. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, apima informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams. Be to, kai kuriais atvejais auditorius naudoja informacijos nebuvimo faktą kaip audito įrodymą (pavyzdžiui, jei subjekto vadovybė atsisako pateikti vadovybės pareiškimą).

...

##### *Audito įrodymų rinkimo audito procedūros*

...

##### **Stebėjimas**

A17. Stebėjimas – tai veiksmas, kurio metu stebimas kitų asmenų atliekamas procesas ar procedūra, pavyzdžiui, auditorius stebi subjekto darbuotojų atliekamą atsargų inventorizaciją arba kontrolės ~~veiksmus priemonių vykdymą~~. Stebėjimas suteikia proceso ar procedūros atlikimo audito įrodymų, tačiau yra apribotas laiko, kuriuo jis atliekamas, ir to fakto, kad stebėjimas gali daryti įtaką tam, kaip procesas ar procedūra yra atliekami. 501-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės dėl atsargų inventorizacijos stebėsenos.

...

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

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

#### **Atsargos**

*Dalyvavimas atsargų inventorizacijoje* (žr. 4 dalies a punktą)

...

Vadovybės nurodymų ir procedūrų vertinimas (žr. 4 dalies a punkto i papunktį)

- A4. Vertinant vadovybės nurodymus ir procedūras dėl atsargų fizinės inventorizacijos įrašų ir kontrolės atsižvelgiama į tai, ar juose numatyta, pavyzdžiui:
- tinkamų kontrolės ~~veiksmų~~ priemonių taikymas, pavyzdžiui, panaudotų atsargų fizinės inventorizacijos aprašų surinkimas, atsiskaitymas už nepanaudotus atsargų fizinės inventorizacijos aprašus, skaičiavimo ir perskaičiavimo procedūros;

...

## **530-asis TAS „Audito dokumentavimas“**

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

...

#### **Imties sudarymas, dydis ir vienetų atrinkimas testams atlikti**

*Imties sudarymas* (žr. 6 dalį)

...

- A7. Svarstydamas visumos, kurios kontrolės priemonių testai bus atliekami, ypatybes, auditorius, remdamasis ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių supratimu ar nedidelio visumos vienetų skaičiaus patikrinimu, įvertina tikėtiną nuokrypio rodiklį. Įvertinama tam, kad būtų sudaryta audito imtis ir būtų nustatytas imties dydis.

...

### **2 priedas (žr. A11 dalį)**

#### **Veiksnių, darančių įtaką imties dydžiui atliekant kontrolės priemonių testus, pavyzdžiai**

Toliau pateikti veiksniai, kuriuos auditorius gali apsvarstyti priimdamas sprendimą dėl kontrolės priemonių testų imties dydžio. Šiuos veiksnius būtina apsvarstyti visus kartu, darant prielaidą, kad auditorius

nekeičia kontrolės priemonių testų pobūdžio ar atlikimo laiko arba kitaip nekeičia požiūrio į pagrindines procedūras, kaip atsako į įvertintą riziką.

1 veiksnys Padidėjimas priklauso nuo to, kiek auditorius vertindamas riziką atsižvelgia į ~~atitinkamas planus atlikti kontrolės priemones~~ efektyvumo testus.

...

## **550-asis TAS „Susijusios šalys“**

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

...

### **Rizikos įvertinimo procedūros ir susiję veiksmai**

...

#### *Su subjektu susijusių šalių ir sandorių supratimas*

Aptarimai užduoties grupėje (žr. 12 dalį)

A9. Dalykai, kurie galėtų būti aptarti užduoties grupėje, yra tokie:

- ...
- vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų dėmesys, kurį jie skiria susijusių šalių santykiams ir sandoriams nustatyti, tinkamai įtraukti į apskaitą ir atskleisti (jei pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti reikalavimai dėl susijusių šalių), ir susijusi rizika, kad vadovybė nepaisys ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių.

...

Subjekto susijusių šalių nustatymas (žr. 13 dalies a punktą)

...

A12. Tačiau, kai pagal tvarką nenustatyti reikalavimai dėl susijusių šalių, subjektas gali neturėti tokios informacinės sistemos. Tokiomis aplinkybėmis tikėtina, kad vadovybė gali nežinoti apie visų susijusių šalių egzistavimą. Vis dėlto auditorius turi pateikti paklausimus, kaip nurodyta 13 dalyje, kadangi vadovybė gali žinoti apie šalis, atitinkančias šiame TAS pateiktą susijusių šalių apibrėžtį. Tačiau tokiais atvejais tikėtina, kad auditoriaus paklausimai, skirti nustatyti subjekto susijusias šalis, sudarys dalį auditoriaus rizikos vertinimo procedūrų ir susijusios veiklos, atliekamų pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), siekiant surinkti informacijos apie: subjekto organizacinę struktūrą, nuosavybės formą, valdyseną ir verslo modelį.

- ~~įmonės nuosavybės formą ir valdysenos struktūrą;~~
- ~~investicijas, kurias subjektas atlieka ar planuoja atlikti, rūšių; ir~~
- ~~subjekto struktūrą ir jo finansavimo būdus.~~

Esant bendros kontrolės santykiams, kadangi labiau tikėtina, kad vadovybė žinos apie tokius santykius, jei jie subjektui turi ekonominės svarbos, auditoriaus paklausimai greičiausiai bus veiksmingesni, jei juose ypač daug dėmesio bus skirta tam, ar šalys, su kuriomis subjektas sudaro reikšmingus sandorius ar dideliu mastu dalijasi ištekliais, yra susijusios šalys.

...

Mažesniems subjektams taikomos nuostatos

A20. Tikėtina, kad kontrolės ~~veiksmai~~ priemonės mažesniuose subjektuose bus mažiau formalios, be to, mažesni subjektai gali neturėti dokumentuotų susijusių šalių santykių ir sandorių apskaitos procesų. Mažesnio subjekto savininkas vadovas gali sumažinti arba padidinti tam tikrą riziką, kylančią dėl susijusių šalių sandorių, jei jis aktyviai dalyvauja sprendžiant visus pagrindinius sandorių klausimus. Auditorius gali suprasti tokių subjektų susijusių šalių santykius ir sandorius bei kontrolės priemones, kurios gali būti jiems taikomos, pateikdamas vadovybei paklausimus ir kartu atlikdamas kitas procedūras, pavyzdžiui, stebėdamas vadovybės vykdomą priežiūrą ir atliekamas peržiūras bei tikrindamas prieinamus susijusius dokumentus.

...

*Dalijimasis informacija apie susijusias šalis su užduoties grupe (žr. 17 dalį)*

A28. Užduoties grupės nariai gali dalytis tokia atitinkama informacija apie susijusias šalis kaip, pavyzdžiui:

- subjekto susijusių šalių tapatybė;
- susijusių šalių santykių ir sandorių pobūdis;

reikšmingi ar sudėtingi susijusių šalių santykiai ar sandoriai, kurie gali būti nustatomi kaip keliantys reikšmingą riziką kuriems gali prireikti ypatingo dėmesio atliekant auditą, ypač sandoriai, kuriuose finansiškai dalyvauja subjekto vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys.

...

**Atsakai į reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, riziką (žr. 20 dalį)**

...

A34. Atsižvelgdamas į auditoriaus rizikos įvertinimo procedūrų rezultatus auditorius gali nuspręsti surinkti audito įrodymų neatlikdamas subjekto susijusių šalių santykių ir sandorių kontrolės priemonių testų. Tačiau tam tikrais atvejais gali būti neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos atliekant vien tik pagrindines audito procedūras. Pavyzdžiui, jei sandoriai tarp subjekto ir jo komponentų įmonių grupės viduje yra dažni, didelė dalis šių sandorių informacijos yra inicijuojama, registruojama, apdorojama ar pateikiama elektroniniu būdu integruotoje sistemoje, auditorius gali nuspręsti, kad nėra įmanoma parengti veiksmingų pagrindinių audito procedūrų, kurios savaime sumažintų reikšmingo iškraipymo, siejamo su šiais sandoriais, riziką iki priimtina žemo lygio. Tokiu atveju, siekdamas pagal 330-ojo TAS reikalavimą surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl atitinkamų

kontrolės priemonių efektyvumo<sup>115</sup>, auditorius privalo atlikti subjekto susijusių šalių santykių ir sandorių registravimo išsamumo ir tikslumo kontrolės priemonių testus.

...

## **540-asis TAS (persvarstytas) „Apskaitinių įverčių ir su jais susijusios atskleidžiamos informacijos auditas“**

### **Įžanga**

#### **Šio TAS taikymo sritis**

1. Šiame tarptautiniame audito standarte (TAS) aptariama auditoriaus atsakomybė, susijusi su apskaitiniais įverčiais ir susijusia atskleidžiama informacija atliekant finansinių ataskaitų auditą. Jame pateikiami reikalavimai ir gairės, nurodantys arba paaiškinantys, kaip 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto)<sup>116</sup>, 330-ojo TAS<sup>117</sup>, 450-ojo TAS<sup>118</sup>, 500-ojo TAS<sup>119</sup> ir kitų susijusių TAS nuostatos turi būti taikomos apskaitiniams įverčiams ir susijusiai atskleidžiamai informacijai. Jame taip pat pateikiami reikalavimai ir gairės dėl apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos iškraipymo įvertinimo bei galimo vadovybės šališkumo požymių.

#### **Apskaitinių įverčių pobūdis**

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

<sup>115</sup> 330-ojo TAS 8 dalies b punktas

<sup>116</sup> 315-asis TAS (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas suprantant subjektą ir jos aplinką“

<sup>117</sup> 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“

<sup>118</sup> 450-asis TAS „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“

<sup>119</sup> 500-asis TAS „Audito įrodymai“

kad tokios procedūros bus labiau išplėstinės. Šiame TAS pateikiamos gairės dėl šio TAS reikalavimų taikymo priklausomai nuo apimties keičiamumo (žr. A7 dalį).

#### Pagrindinės šio TAS sąvokos

4. Šiame 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyta) reikalaujama atskirai įvertinti įgimtą riziką nustatyti reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu<sup>120</sup>, ~~siekiant įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygiu apskaitiniams įvertinimams.~~ Atsižvelgiant į 540-ojo TAS (persvarstyto) nuostatas ir konkretaus apskaitinio įverčio pobūdį, tvirtinimo jautrumas iškraipymui, kuris gali būti reikšmingas, gali priklausyti nuo įverčio neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių ir jų tarpusavio sąveikos arba gali būti jų veikiamas. Kaip paaiškinta 200-ajame TAS<sup>121</sup>, įgimta rizika vienu tvirtinimų ir susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos atžvilgiu gali būti didesnė negu kitų. Atitinkamai, įgimtos rizikos įvertinimas priklauso nuo to, kiek įgimtos rizikos veiksniai veikia iškraipymo tikimybę ar mastą, o jos lygis kinta skalėje, kuri šiame TAS vadinama įgimtos rizikos spektru (žr. A8–A9, A65–A66 dalis, 1 priedą).
5. Šiame TAS nurodyti atitinkami 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) ir 330-ojo TAS reikalavimai ir pateiktos susijusios gairės, siekiant pabrėžti auditoriaus sprendimų dėl kontrolės priemonių, susijusių su apskaitiniais įverčiais, svarbą, įskaitant sprendimus dėl to, ar:
  - yra ~~auditi svarbių~~ kontrolės priemonių, kurias auditorius turi identifikuoti pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), taip pat įvertinti jų parengimą bei nustatyti, kad jos buvo įdiegtos;
  - atlikti ~~atitinkamų~~ kontrolės priemonių efektyvumo testus.
6. Pagal šį 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) taip pat reikalaujama atskirai įvertinti kontrolės riziką įvertinant ~~apskaitinių įverčių~~ reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu. Įvertindamas kontrolės riziką, auditorius atsižvelgia į tai, ar tolesnėse audito procedūrose numatomas planuotas pasiklojimas kontrolės priemonių efektyvumu. Jei auditorius ~~netaike~~ neplanuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testų arba neketina pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu, auditoriaus atliekamas ~~reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu~~ kontrolės rizikos įvertinimas negali būti sumažintas, kad kontrolė būtų veiksminga, atsižvelgiant į konkretų tvirtinimą yra toks, kad reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas yra toks pat kaip ir įgimtos rizikos įvertinimas<sup>122</sup> (žr. A10 dalį).
7. Šiame TAS pabrėžiama, kad auditoriaus atliekamos tolesnės audito procedūros (įskaitant, kai tinkama, kontrolės priemonių testus) turi būti pritaikytos pagal reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimo priežastis, atsižvelgiant į vieno ar daugiau įgimtos rizikos veiksnių poveikį ir auditoriaus atliktą kontrolės rizikos įvertinimą.
8. Profesiniam skepticizmui dėl apskaitinių įverčių įtakos turi auditoriaus atliktas įgimtos rizikos veiksnių svarstymas. Profesinio skepticizmo svarba padidėja, jei apskaitiniams įverčiams būdingas didesnis įvertinimo neapibrėžtumas arba jei jiems didesnės įtakos turi sudėtingumas, subjektyvumas ar kiti įgimtos rizikos veiksniai. Be to, profesinio skepticizmo principo svarbu laikytis tuomet, kai yra didesnis

<sup>120</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 dalis

<sup>121</sup> 200-ojo TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ A40 dalis

<sup>122</sup> 530-ojo TAS „Audito atranka“ 3 priedas



jautrumas iškreipimams dėl vadovybės šališkumo ar ~~apgaulės~~ kitų apgaulės rizikos veiksnių, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai (žr. A11 dalį).

...

...

### Tikslas

...

### Apibrėžtys

...

### Reikalavimai

#### Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla

13. Siekdamas suprasti subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės sistemą, kaip to reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>123</sup>, auditorius turi suprasti toliau nurodytus dalykus, susijusius su subjekto apskaitiniais įverčiais. Siekdamas suprasti, auditorius turi atlikti tiek procedūrų, kiek būtina surinkti audito įrodymų, tinkamai pagrindžiančių reikšmingo iškreipimo rizikos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu nustatymą ir įvertinimą (žr. A19–A22 dalis).

#### *Subjektas ir jo aplinkos bei jo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos supratimas*

- a) Subjekto ūkinės operacijos ir kiti įvykiai ~~arba bei~~ sąlygos, dėl kurių gali tekti pripažinti arba atskleisti apskaitinius įverčius ar jų pakeitimus finansinėse ataskaitose (žr. A23 dalį).
- b) Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimai, susiję su apskaitiniais įverčiais (įskaitant pripažinimo kriterijus, vertinimo pagrindus ir susijusius pateikimo bei atskleidimo reikalavimus); ir kaip jie taikomi atsižvelgiant į subjekto ir jo aplinkos pobūdį ir aplinkybes, įskaitant tai, kaip ~~ūkinės operacijos ir kiti įvykiai ar sąlygos priklauso nuo ar yra veikiami~~ įgimtos rizikos veiksnių veikia tvirtinimų jautrumą iškreipimui (žr. A24–A25 dalis).
- c) Priežiūros veiksniai, susiję su subjekto apskaitiniais įverčiais, įskaitant, kai taikoma, priežiūros sistemas, susijusias su rizikos ribojimo priežiūra (žr. A26 dalį).
- d) Apskaitinių įverčių ir susijusios atskleidžiamos informacijos, kuri, auditorius tikisi, bus įtraukta į subjekto finansines ataskaitas, pobūdis, remiantis auditoriaus supratimu apie 13 dalies a–c punktuose nurodytus dalykus (žr. A27 dalį).

#### *Subjekto vidaus kontrolės sistemos supratimas*

- e) Subjekte įdiegtos vadovybės finansinės atskaitomybės proceso, susijusio su apskaitiniais įverčiais, priežiūros ir valdysenos pobūdis ir mastas (žr. A28–A30 dalis).

<sup>123</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 ir 20–21–27 dalys

- f) Kaip vadovybė nustato, kad reikia specialių įgūdžių ar žinių, susijusių su apskaitiniais įverčiais, ir jais naudojasi, įskaitant vadovybės eksperto darbo naudojimą (žr. A31 dalį).
- g) Kaip subjekto rizikos įvertinimo proceso metu nustatoma su apskaitiniais įverčiais susijusi rizika ir kaip į ją reaguojama (žr. A32–A33 dalis).
- h) Subjekto informacinė sistema, susijusi su apskaitiniais įverčiais, įskaitant:
- i) kaip subjekto informacinėje sistemoje perduodama informacija, susijusi su apskaitiniais įverčiais ir atskleidžiama informacija apie reikšmingas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar kita atskleidžiama informacija Ūkinių operacijų grupės, įvykiai ir sąlygos, kurie yra svarbūs finansinėms ataskaitoms ir dėl kurių reikia padaryti apskaitinius įverčius ar atskleisti informaciją arba juos pakeisti (žr. A34–A35 dalis); ir
  - ii) kaip vadovybė tokiems apskaitiniams įverčiams ir susijusiai atskleidžiamai informacijai:
    - a. nustato atitinkamus metodus, prielaidas ar duomenų šaltinius ir jų keitimo poreikį, kurie yra tinkami atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įskaitant tai, kaip vadovybė (žr. A36–A37 dalis):
      - i. pasirenka arba parengia ir taiko naudojamus metodus, įskaitant modelių naudojimą (žr. A38–A39 dalis);
      - ii. pasirenka naudotinas prielaidas, įskaitant svarstymą naudoti alternatyvias prielaidas, ir nustato reikšmingas prielaidas (žr. A40–A43 dalis); ir
      - iii. atrenka naudotinus duomenis (žr. A44 dalį);
    - b. supranta įvertinimo neapibrėžtumo lygį, be kita ko, atsižvelgdamas į galimų vertinimo rezultatų diapazoną (žr. A45 dalį); ir
    - c. reaguoja į įverčio neapibrėžtumą, įskaitant įverčio pasirinkimą ir susijusią atskleidžiamą informaciją, kurie turi būti įtraukti į finansines ataskaitas (žr. A46–A49 dalis);
  - i) ~~Auditui svarbi kontrolės veikla~~ Nustatytos kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente<sup>124</sup>, taikomaos vadovybės atliekamų apskaitos įverčių procesui, kaip aprašyta 13 dalies h punkto ii papunktyje (žr. A50–A54 dalis).
  - j) kaip vadovybė peržiūri anksčiau atliktų apskaitinių įverčių duomenis ir reaguoja į tokios peržiūros rezultatus.
14. Auditorius turi peržiūrėti anksčiau atliktų apskaitinių įverčių rezultatus arba, jei taikytina, jų vėlesnį pakartotinį įvertinimą, kad tuo galima būtų remtis nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką einamuoju laikotarpiu. Nustatydamas tokios peržiūros pobūdį ir apimtį, auditorius turi atsižvelgti į apskaitinių įverčių ypatybes. Atliekant tokią peržiūrą nesiekama kvestionuoti ankstesnio laikotarpio apskaitinių įverčių, kurie buvo tinkami atsižvelgiant į tuo metu, kai jie buvo atliekami, turimą informaciją (žr. A55–A60 dalis).

<sup>124</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punkto i-iv papunkčiai

...

### Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas

16. Nustatydamas ir įvertindamas su apskaitiniu įverčiu ir susijusia atskleidžiama informacija susijusią reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, įskaitant atskirą įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimą, kaip to reikalaujama pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>125</sup>, auditorius turi, ~~atskirai įvertinti įgimtą riziką ir kontrolės riziką. Auditorius, nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką ir įvertindamas įgimtą riziką, turi atsižvelgti į tai (žr. A64–A71 dalis):~~

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

17. Auditorius turi nustatyti, ar kurios nors rūšies reikšmingo iškraipymo rizika, nustatyta ir įvertinta pagal 16 dalį, auditoriaus nuomone, yra reikšminga rizika<sup>126</sup>. Jei auditorius nustato, kad egzistuoja reikšminga rizika, jis turi identifikuoti kontrolės priemones, suprasti subjekto kontrolės priemones, įskaitant kontrolės veiklą, susijusią su skirtas reaguoti į tokia rizika<sup>127</sup>, ir įvertinti, ar tokios kontrolės priemonės buvo parengtos efektyviai, ir nustatyti, ar jos buvo įdiegtos<sup>128</sup> (žr. A80 dalį).

...

19. Kaip reikalaujama pagal 330-ąjį TAS<sup>129</sup>, auditorius turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus, kad surinktų pakankamų 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) pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras.

Apskaitinių įverčių atveju, auditoriaus atliekami tokių kontrolės priemonių testai turi būti pritaikyti pagal reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo priežastis. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasikliauna kontrolės priemonių efektyvumu<sup>130</sup> (žr. A85–A89 dalis).

...

<sup>125</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 25 ir 2631 ir 34 dalys

<sup>126</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3227 dalis

<sup>127</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 2629 dalies a punktas i papunktis

<sup>128</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 26 dalies a punktas

<sup>129</sup> 330-ojo TAS 8 dalis

<sup>130</sup> 330-ojo TAS 9 dalis

*Kiti su audito įrodymais susiję svarstymai*

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

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

...

**Dokumentavimas**

39. Į audito dokumentus<sup>131</sup> auditorius turi įtraukti: (žr. A149–A152 dalį).
- a) pagrindinius auditoriaus supratimo apie subjekto ir jo aplinką elementus, įskaitant subjekto vidaus kontrolę, susijusią su subjekto apskaitiniais įverčiais;
  - b) auditoriaus tolesnių audito procedūrų susiejimą su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu<sup>132</sup> atsižvelgiant į tokios rizikos įvertinimo priežastis (susijusias su įgimta rizika ar su kontrolės rizika);
  - c) auditoriaus atsakas (-ai), kai vadovybė nesiima tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ir į jį reaguotų;
  - d) galimo vadovybės šališkumo, susijusio su apskaitiniais įverčiais, požymius, jei tokių yra, ir auditoriaus atliktą poveikio auditui vertinimą, kaip to reikalaujama 32 dalyje; ir
  - e) reikšmingus sprendimus, kuriuos auditorius priima nustatęs, ar apskaitiniai įverčiai ir susijusi atskleidžiama informacija yra pagrįsti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos kontekste, ar jie yra iškraipyti.

**Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga**

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

*Apskaitinių įverčių pavyzdžiai*

...

*Metodai*

- A2. Metodas – tai vertinimo būdas, kurį vadovybė naudoja apskaitiniam įverčiui atlikti pagal reikalaujamą vertinimo pagrindą. Pavyzdžiui, vienas iš pripažintų metodų, taikomų apskaitiniams įverčiams,

<sup>131</sup> 230-ojo TAS „Audito dokumentavimas“ 8–11, A6, A7 ir A10 dalys

<sup>132</sup> 330-ojo TAS 28 dalies b punktas

susijusiems su mokėjimo akcijomis sandoriais, yra teorinės pasirinkimo sandorio pirkimo kainos nustatymas pagal *Black-Scholes* pasirinkimo sandorio kainos nustatymo formulę. Metodas taikomas naudojant skaičiavimo įrankį arba procesą, kartais vadinamą modeliu, ir pasitelkiant prielaidas ir duomenis bei atsižvelgiant į jų tarpusavio ryšius.

*Prielaidos ir duomenys*

- A3. Prielaidos yra susijusios su turima informacija apie tokius dalykus kaip palūkanų normos, diskonto normos pasirinkimas arba sprendimai dėl būsimų sąlygų ar įvykių. Vadovybė gali pasirinkti prielaidą iš daugelio tinkamų alternatyvų. Prielaidos, kurias gali padaryti arba nustatyti vadovybės ekspertas, tampa vadovybės prielaidomis, kai vadovybė jomis naudojasi apskaitiniams įverčiams atlikti.
- A4. Šiame TAS, duomenys – tai informacija, kurią galima gauti tiesiogiai stebint arba iš subjekto išorės šalies. Informacija, gauta taikant duomenų analizės ar aiškinimo būdus, laikoma išvestiniais duomenimis, kai tokie metodai turi nusistovėjusį teorinį pagrindą ir todėl mažiau reikia vadovybės sprendimo. Kitais atvejais tokia informacija laikoma prielaida.
- A5. Duomenų pavyzdžiai yra:
- kainos, dėl kurių susitarta rinkos sandoriuose;
  - gamybinės mašinos veikimo laikas arba pagamintos produkcijos kiekiai;
  - ankstesnių laikotarpių kainos ar kitos sutartyse numatytos sąlygos, pavyzdžiui, sutartinė palūkanų norma, mokėjimo grafikas ir paskolos sutartyje numatytas terminas;
  - į ateitį orientuota informacija, pvz., ekonominės ar pelno prognozės, gautos iš išorės informacijos šaltinio, arba
  - būsima palūkanų norma, nustatyta išankstinių sandorių palūkanų normos (išvestiniai duomenys) interpoliacijos būdu.
- A6. Duomenų galima gauti iš įvairių šaltinių. Pavyzdžiui, duomenis galima:
- parengti organizacijoje ar išorėje;
  - gauti iš sistemos, kuri yra didžiojoje knygoje ir apskaitos žurnaluose arba kituose apskaitos registruose;
  - rasti sutartyse; arba
  - rasti įstatymuose ar priežiūros institucijų reikalavimuose.

*Apimties keičiamumas (žr. 3 dalį)*

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

## Pagrindinės šio TAS sąvokos

### *Igimtos rizikos veiksniai* (žr. 4 dalį)

- A8. ~~Igimtos rizikos veiksniai – tai sąlygoms ir įvykiams ir arba sąlygoms būdingos ypatybės, galinčios veikti~~ veikiančios tvirtinimo apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumą iškraipymui dėl ~~apgaulės ar klaidos~~ prieš atsižvelgiant į kontrolės priemones<sup>133</sup>. 1 priede išsamiau paaiškintas šių igimtos rizikos veiksnių pobūdis ir jų tarpusavio ryšiai atliekant apskaitinius įverčius ir juos pateikiant finansinėse ataskaitose.
- A9. ~~Be tokių igimtos rizikos veiksnių kaip įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas ar subjektyvumas, kiti igimtos rizikos veiksniai, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti nustatydamas ir įvertindamas~~ reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu<sup>134</sup>, auditorius, be įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo ir subjektyvumo, taip pat atsižvelgia į tai, kiek igimtos rizikos veiksniai, nurodyti 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame) (išskyrus įvertinimo neapibrėžtumą, sudėtingumą ir subjektyvumą), veikia tvirtinimų dėl apskaitinių įverčių jautrumą iškraipymui. ~~priklauso ar yra veikiamas~~ Šiais papildomais igimtos rizikos veiksniais yra:
- atitinkamų finansinių ataskaitų straipsnių pobūdžio ar aplinkybių arba taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų pasikeitimas, dėl kurio gali tekti keisti metodą, prielaidas ar duomenis, naudotus darant apskaitinį įvertį;
  - jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo arba kitų apgaulės rizikos veiksnių, jeigu jie turi įtakos igimtai rizikai, atliekant apskaitinį įvertį;
  - neapibrėžtumas, išskyrus įvertinimo neapibrėžtumą.

### *Kontrolės rizika* (žr. 6 dalį)

- A10. Auditoriui, vertinančiam kontrolės riziką tvirtinimų lygmeniu pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta), svarbu ~~apsvarstyti kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasikliauti, efektyvumą~~ reikia atsižvelgti į tai, ar jis planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus, ir tai, kiek kontrolės priemonės reaguoja į igimtą riziką tvirtinimų lygmeniu. Kai auditorius svarsto, ar atlikti kontrolės efektyvumo testus, Auditoriaus įvertinimas, kad kontrolės priemonės yra efektyviai parengtos ir yra įdiegtos, pagrindžia jo lūkesčius dėl kontrolės priemonių efektyvumo, siekiant ~~nuspręsti, ar atlikti~~ suplanuoti jų testus.

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

....

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

...

<sup>133</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 12 dalies f punktas

<sup>134</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 dalis

## Rizikos įvertinimo procedūros ir susijusi veikla

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

A19. 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 1944–2724 dalyse reikalaujama, kad auditorius suprastų tam tikrus dalykus apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės sistemą. Šio TAS 13 dalies reikalavimai yra konkrečiau susiję su apskaitiniais įverčiais ir grindžiami platesniais 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) reikalavimais.

Apimties keičiamumas

A20. Auditoriaus procedūrų, kurias jis atlieka siekdamas suprasti subjektą ir jo aplinką, įskaitant taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, susijusius su subjekto apskaitiniais įverčiais, pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis gali daugiau ar mažiau priklausyti nuo to, koku mastu atskiras (-i) dalykas (-i) yra taikomas (-i) konkrečiomis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, jeigu subjektas gali būti sudaręs keletą sandorių arba gali būti kitų įvykių ir ar sąlygų, dėl kurių reikia atlikti apskaitinius įverčius, gali būti paprasta taikyti taikomus finansinės atskaitomybės reikalavimus ir gali nebūti svarbių priežiūros veiksnių. Be to, apskaitiniai įverčiai gali būti daromi nepriimant reikšmingų sprendimų ir toks jų procesas gali būti ne toks sudėtingas. Tokiomis aplinkybėmis apskaitiniai įverčiai gali būti mažiau priklausomi nuo įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių arba gali būti jų veikiami, be to, kontrolės veiksmų komponente gali būti mažiau auditui svarbių nustatytų kontrolės priemonių. Tokiu atveju auditoriaus atliekamos rizikos nustatymo ir įvertinimo procedūros greičiausiai bus ne tokios išplėstinės ir atliekamos pirmiausia pateikiant paklausimus vadovybei, kuriai priskirta atitinkama atsakomybė už finansines ataskaitas, pavyzdžiui, ir atliekant paprastas vadovybės atliekamų apskaitinių įverčių proceso nuoseklias peržiūras (taip pat ir tada, kai vertinama, ar nustatytos šio proceso kontrolės priemonės yra parengtos efektyviai, ir nustatant, ar jos buvo įdiegtos).

A21. Priešingu atveju, kai apskaitiniai įverčiai gali būti atliekami vadovybei priimant reikšmingus sprendimus, todėl toks jų procesas gali būti sudėtingas ir jo metu gali tekti naudoti sudėtingus modelius. Be to, subjektas gali turėti pažangesnę informacinę sistemą ir naudoti labiau išplėstinę apskaitinių įverčių kontrolės priemones. Tokiomis aplinkybėmis apskaitiniai įverčiai gali labiau priklausyti nuo įverčio neapibrėžtumo, subjektyvumo, sudėtingumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių arba gali būti jų veikiami. Tokiu atveju auditoriaus atliekamų rizikos įvertinimo procedūrų pobūdis ar atlikimo laikas gali skirtis arba jos gali būti labiau išplėstinės nei A20 dalyje nurodytomis aplinkybėmis atliekamos rizikos įvertinimo procedūros.

A22. Subjektams, tarp kurių gali būti daug mažesnių subjektų, vykdančiams tik paprastą verslą, gali būti svarbios šios aplinkybės:

- apskaitiniams įverčiams svarbūs procesai gali būti nesudėtingi, nes verslo veikla yra paprasta, arba reikalingiems įverčiams gali būti būdingas mažesnis įvertinimo neapibrėžtumas;
- apskaitiniai įverčiai gali būti atliekami kituose nei didžioji knyga ir apskaitos žurnalai registruose, jų parengimo kontrolės priemonės gali būti ribotos ir juos rengiant savininkas vadovas gali turėti didelę įtaką. Auditoriui gali tekti atsižvelgti į savininko vadovo vaidmenį

atliekant apskaitinius įverčius tiek, kai nustatoma reikšmingo iškraipymo rizika, tiek kai svarstoma vadovybės šališkumo rizika.

Subjektas ir jo aplinka

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

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

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

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

A24. Auditorius gali remtis supratimu apie taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus pasitarimuose su vadovybe ir, jei taikytina, su už valdymą atsakingais asmenimis apie tai, kaip vadovybė įgyvendino ~~šiuos taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos~~ reikalavimus, kurie susiję su apskaitiniais įverčiais, ir apie tai, ar auditorius nustatė, kad jie buvo tinkamai įgyvendinami. Toks supratimas taip pat gali praversti auditoriui komunikuojant su už valdymą atsakingais asmenimis, kai auditorius svarsto svarbią apskaitos praktiką, kuri yra priimtina pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, tačiau nėra tinkamiausia subjekto aplinkybėmis<sup>135</sup>.

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

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

Priežiūros veiksniai (žr. 13 dalies c punktą)

...

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

...

---

<sup>135</sup> 260-ojo TAS (persvarstyto) 16 dalies a punktas



*Auditu svarbi ~~s~~Subjekto vidaus kontrolės sistema*

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

A28. Taikant 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>136</sup>, auditoriaus supratimas apie subjekte įdiegtos vadovybės finansinės atskaitomybės proceso, susijusio su apskaitiniais įverčiais, priežiūros ir valdysenos pobūdį ir mastą gali būti svarbus auditoriui, kad jis galėtų atlikti reikiamą įvertinimą, ~~kuris susijęs su tuo~~, to, ar:

- vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, sukūrė ir puoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą; ir
- ~~subjekte kontrolės aplinkosa elementų stipriosios savybės bendrai~~ suteikia tinkamą pagrindą veikti kitiems vidaus kontrolės systemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir dydį; ir ~~ar~~
- ~~toms kitoms kontrolės sudedamosioms dalims veikti netrukdo~~ kontrolės trūkumai, nustatyti kontrolės aplinkoje nekenkia kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams.

...

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

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

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

...

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

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

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

<sup>136</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 21.44 dalies a punktas

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

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

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

A34. Reikšmingos ūkinių operacijų grupės, įvykiai ir sąlygos, kuriems taikomas 13 straipsnio h punktas, yra tokie patys kaip reikšmingos ūkinių operacijų grupės, įvykiai ir sąlygos, susiję su apskaitiniais įverčiais ir atskleidžiama informacija, kuriems taikomas 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 25 dalies a punktas~~18 dalies a ir d punktai~~. Siekdamas suprasti subjekto informacinę sistemą, susijusią su apskaitiniais įverčiais, auditorius gali apsvarstyti tai:

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

A35. Audito metu auditorius gali nustatyti ūkinių operacijų grupes, įvykius ~~ir~~ arba sąlygas, dėl kurių išskyla būtinybė atlikti apskaitinius įverčius ir atskleisti susijusią informaciją ir kurių vadovybė nenustatė. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyto) aptartos aplinkybės, kai auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nenustatė, įskaitant ~~nustatymą, ar yra reikšmingų vidaus kontrolės trūkumų, atsižvelgiant į pasekmes auditoriaus atliekamam~~ subjekto rizikos įvertinimo proceso vertinimui<sup>137</sup>.

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

...

<sup>129</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 2243 dalies b punktas

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

...

Modeliai

A39. Vadovybė gali parengti ir įdiegti konkrečias kontrolės priemones, susijusias su modeliais, naudojamais apskaitiniams įverčiams atlikti, neatsižvelgiant į tai, ar tai yra vadovybės, ar išorės modeliai. Kai pačiam modeliui būdingas didesnis sudėtingumas ar subjektyvumas, pavyzdžiui, tikėtinų kredito nuostolių modeliui arba tikrosios vertės modeliui, kuriame naudojami 3 lygmens duomenys, gali būti taikomos kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į tokį sudėtingumą ar subjektyvumą. Kai modeliai yra siejami su sudėtingumu, duomenų vientisumo kontrolės priemonės greičiausiai taip pat bus ~~auditu svarbios~~ pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta) identifikuotos kontrolės priemonės. Veiksniai, į kuriuos auditoriui būtų tikslinga atsižvelgti, kad jis galėtų suprasti modelį ir su juo susijusias nustatytas auditui svarbią kontrolės priemones veiklą, yra šie:

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

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

...

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

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

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

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

...

~~Auditui svarbūs~~ Kontrolės priemonės veiksmai, taikomios vadovybės atliekamų apskaitinių įverčių procesui (žr. 13 dalies i punktą)

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

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

- kaip vadovybė nustato duomenų, naudojamų apskaitiniams įverčiams parengti, tinkamumą, įskaitant tai atvejais, kai vadovybė naudoja išorės informacijos šaltinį arba duomenis, gautus ne iš didžiosios knygos ir apskaitos žurnalų;
- atitinkamo lygmens vadovybės ir, jei reikia, už valdymą atsakingų asmenų atliktų apskaitinių įverčių, įskaitant jiems rengti naudotų prielaidų ar duomenų peržiūrą ir patvirtinimą;
- asmenų, atsakingų už apskaitinių įverčių atlikimą, ir asmenų, sudarančių susijusius subjekto sandorius, pareigų atskyrimą, įskaitant tai, ar priskiriant atsakomybę tinkamai atsižvelgiama į subjekto ir jo gaminių ar paslaugų pobūdį. Pavyzdžiui, didelės finansų įstaigos atveju atskiriant pareigas gali būti numatyta nepriklausoma funkcija, kuriai priskiriama atsakomybė už subjekto finansinių produktų tikrosios vertės nustatymą ir patvirtinimą, atliekamą asmenų, kurių darbo apmokėjimas nesusijęs su tokiais produktais;
- Kontrolės ~~veiksmų priemonių~~ parengimo efektyvumą. Paprastai vadovybei gali būti sunkiau parengti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į subjektyvumą ir įvertinimo neapibrėžtumą taip, kad būtų efektyviai užkirstas kelias reikšmingiems iškraipymams arba jie būtų nustatyti ir ištaisyti, nei parengti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į sudėtingumą. Kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į subjektyvumą ir įvertinimo neapibrėžtumą, gali apimti daugiau rankinių elementų, kurie gali būti mažiau patikimi nei automatizuotos kontrolės priemonės, nes vadovybė juos gali lengviau apeiti, ignoruoti ar nepaisyti. Kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į

sudėtingumą, parengimo efektyvumas gali skirtis priklausomai nuo priežasčių, lemiančių sudėtingumą, ir sudėtingumo pobūdžio. Pavyzdžiui, gali būti lengviau parengti efektyvesnes kontrolės priemones, susijusias su įprastai naudojamu metodu arba su duomenų vientisumu.

A52. Kai vadovybė, atlikdama apskaitinį įvertį, plačiai naudoja informacines technologijas, ~~auditui svarbias~~ identifikuotas kontrolės priemones kontrolės veiksmų komponente, tikėtina, apims bendrąsias IT kontrolės priemones ir ~~taikomosios programos informacijos apdorojimo~~ kontrolės priemones. Tokios kontrolės priemonės gali reaguoti į riziką, susijusią su:

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

A53. Kai kuriose veiklose srityse, tokiose kaip bankininkystė ar draudimas, terminas „valdysena“ gali būti vartojamas apibūdinti veiklai kontrolės aplinkoje, subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesui kontrolės priemonių stebėsenai ir kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams, kaip apibūdinta 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>138</sup>.

A54. Subjektuose, turinčiuose vidaus audito funkciją atliekančių asmenų, auditoriui gali būti ypač naudinga juos pasitelkti, kad jis galėtų suprasti:

- vadovybės naudojamų apskaitinių įverčių pobūdį ir mastą;
- kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į riziką, susijusią su apskaitiniams įverčiams atlikti naudojamais duomenimis, prielaidomis ir modeliais, parengimą ir įdiegimą;

<sup>138</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3 priedas A77 dalis

- subjekto informacinės sistemos, kuria naudojantis parengiami duomenys, kuriais grindžiami apskaitiniai įverčiai, aspektus; ir
- kaip nustatoma, įvertinama ir valdoma nauja rizika, susijusi su apskaitiniais įverčiais.

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

...

- A58. Remdamasis ankstesniu auditoriaus atliktu reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimu, pavyzdžiui, jei vienos ar kelių rūšių rizika įvertinta kaip aukštesnė įgimta rizika, auditorius gali nuspręsti, kad reikia atlikti išsamesnę retrospektyvinę peržiūrą. Atlikdamas išsamią retrospektyvinę peržiūrą, auditorius, jei įmanoma, gali skirti ypatingą dėmesį duomenų ir reikšmingų prielaidų, naudotų atliekant ankstesnius apskaitinius įverčius, poveikiui. Kita vertus, pavyzdžiui, apskaitinių įverčių, kurie atsiranda registruojant įprastines ir pasikartojančias operacijas, atveju auditorius gali nuspręsti, kad analitinių procedūrų, kaip rizikos įvertinimo procedūrų, pakanka peržiūros tikslais.
- A59. Tikrosios vertės ir kitų apskaitinių įverčių nustatymo tikslas, pagrįstas dabartinėmis sąlygomis nustatymo dieną, susijęs su vertės atitinkamu laiko momentu supratimu, jis gali reikšmingai ir sparčiai kisti, kadangi aplinka, kurioje subjektas veikia, taip pat keičiasi. Todėl atlikdamas peržiūrą auditorius daugiausia dėmesio gali skirti informacijos, susijusios su reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymu ir įvertinimu, rinkimui. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais supratimas apie rinkos dalyvių prielaidų, turėjusių įtakos praėjusio laikotarpio tikrosios vertės apskaitinių įverčių rezultatams, pakeitimus gali nesuteikti svarbių audito įrodymų. Tokiu atveju audito įrodymus galima surinkti išsiaiškinant tiek prielaidų rezultatus (pavyzdžiui, pinigų srautų prognozes), tiek tai, kiek efektyvus ankstesnis vadovybės įvertinimo procesas, kuriuo remiantis nustatoma ir įvertinama reikšmingo iškraipymo rizika einamuoju laikotarpiu.
- A60. Skirtumas tarp apskaitinio įvertinimo rezultatų ir praėjusio laikotarpio finansinėse ataskaitose pripažintos sumos nebūtinai yra praėjusio laikotarpio finansinių ataskaitų iškraipymas. Tačiau toks skirtumas gali būti laikomas iškraipymu, jei, pavyzdžiui, skirtumas atsiranda dėl informacijos, kurios turėjo vadovybė, kai buvo rengiamos praėjusio laikotarpio finansinės ataskaitos, arba informacijos, kuri, kaip galima pagrįstai tikėtis, galėjo būti gauta ir tinkamai panaudota atsižvelgiant į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką<sup>139</sup>. Toks skirtumas gali kelti abejonių dėl vadovybės proceso, skirto atsižvelgti į informaciją atliekant apskaitinį įvertį. Dėl to auditorius gali iš naujo įvertinti bet kokį planą atlikti susijusių kontrolės priemonių testus ir susijusį kontrolės rizikos įvertinimą ir arba gali nuspręsti, kad dėl šio dalyko reikia surinkti įtikinamesnių audito įrodymų. Daugelyje finansinės atskaitomybės tvarkų pateikiamos gairės, kaip atskirti apskaitinių įverčių pakeitimus, kurie yra iškraipymai, nuo pakeitimų, kurie nėra iškraipymai, ir kokios apskaitos tvarkos laikytis kiekvienu atveju.

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

...

<sup>139</sup> 560-ojo TAS „Pobalansiniai įvykiai“ 14 dalis

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

A64. Reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su apskaitiniais įverčiais, nustatymas ir įvertinimas tvirtinimų lygmeniu yra svarbus visiems apskaitiniams įverčiams, įskaitant ne tik tuos, kurie pripažįstami finansinėse ataskaitose, bet ir tuos, kurie yra atskleidžiami finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

A65. 200-ojo TAS A42 dalyje teigiama, kad ~~paprastai TAS įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos TAS dažniausiai nurodoma „reikšmingo iškraipymo rizika“, o ne atskirai įgimta rizika ir kontrolės rizika. Tačiau šiame 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame) reikalaujama įgimtą riziką ir kontrolės riziką įvertinti atskirai, kad būtų galima parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu<sup>140</sup>, įskaitant reikšmingą riziką tvirtinimų apie apskaitinius įverčius lygmeniu pagal 330-ąjį TAS<sup>141</sup>.~~

A66. Nustatydamas reikšmingo iškraipymo riziką ir įvertindamas apskaitinių įverčių įgimtą riziką pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyta)<sup>142</sup>, auditorius turi atsižvelgti į tai, ~~kiek apskaitiniam įverčiui taikomi arba jam įtakos turi įgimtos rizikos veiksniai, kurie veikia jautrumą tvirtinimų iškraipymui, ir tai, kaip jie veikia įvertinimo neapibrėžtumą, sudėtingumą, subjektyvumą ar kiti įgimtos rizikos veiksniai.~~ Auditorius, svarstydamas įgimtos rizikos veiksniai, taip pat gali gauti informacijos, kurią galima panaudoti nustatant:

- įvertinant iškraipymo tikimybę ir mastą (t. y. Kąai įgimta rizika vertinama įgimtos rizikos spektre); ir
- nustatant reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimo priežastis ir tai, kad atlikdamas tolesnes procedūras pagal 18 dalį auditorius atsižvelgia į tokias priežastis.

Įgimtų rizikos veiksnių tarpusavio ryšiai išsamiau paaiškinti 1 priede.

A67. Priežastis, dėl kurių auditorius įvertina įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu, gali lemti vienas arba keli tokie įgimtos rizikos veiksniai kaip įvertinimo neapibrėžtumą, sudėtingumą, subjektyvumą ar kiti įgimtos rizikos veiksniai. Pavyzdžiui:

- a) gali būti sunku atlikti tikėtinų kredito nuostolių apskaitinį įvertinimą, nes tikėtinų kredito nuostolių negalima tiesiogiai stebėti, todėl gali tekti taikyti sudėtingą modelį. Modelyje gali būti naudojamas rinkinys sudėtingų istorinių duomenų ir prielaidų apie būsimus pokyčius pagal įvairius konkrečiam subjektui būdingus scenarijus, kuriuos gali būti sunku numatyti. Tikėtinų kredito nuostolių apskaitiniai įverčiai taip pat gali būti susiję su dideliu įvertinimo neapibrėžtumu ir reikšmingu subjektyvumu priimant sprendimus dėl būsimų įvykių ar sąlygų. Panašios nuostatos taikomos ir draudimo sutarčių įsipareigojimams;
- b) subjektui, turinčiam daug įvairių rūšių atsargų, gali prireikti sudėtingų sistemų ir procesų atlikti pasenusių atsargų vertės sumažėjimo apskaitinį įvertį, tačiau, atsižvelgiant į atsargų pobūdį, jis gali būti susijęs su nedideliu subjektyvumu ir įvertinimo neapibrėžtumu;

<sup>140</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 ir 34 dalys

<sup>141</sup> 330-ojo TAS 7 dalies b punktas

<sup>142</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 31 dalies a punktas

- c) kiti apskaitiniai įverčiai gali būti nesudėtingi, bet susiję su dideliu įvertinimo neapibrėžtumu ir būtinybe priimti reikšmingą sprendimą, pavyzdžiui, apskaitinis įvertis, kurį atliekant reikia priimti vieną svarbų sprendimą dėl įsipareigojimo, kurio suma priklauso nuo teismo ginčo baigties.
- A68. Skirtingų įverčių įgimtos rizikos veiksnių svarba ir reikšmingumas gali būti nevienodas. Atitinkamai, įgimtos rizikos veiksniai atskirai arba kartu gali daryti mažesnę poveikį paprastiesiems apskaitiniams įverčiams, o auditorius gali nustatyti mažesnę riziką arba įvertinti įgimtą riziką ~~pr~~ arčiau žemesniosios įgimtos rizikos spektro ribos.
- A69. Ir atvirkščiai, įgimtos rizikos veiksniai atskirai arba kartu gali daryti didesnę poveikį sudėtingiems apskaitiniams įverčiams ir dėl to auditorius gali įvertinti įgimtą riziką arčiau aukštesniosios įgimtos rizikos spektro ribos. Tokių apskaitinių įverčių atveju, auditoriaus svarstymas dėl įgimtos rizikos veiksnių poveikio, tikėtina, turės tiesioginės įtakos nustatytos reikšmingo iškraipymo rizikos rūšių skaičiui ir jos pobūdžiui, tokios rizikos įvertinimui ir galiausiai audito įrodymų, reikalingų reaguoti į įvertintą riziką, įtikinamumui. Be to, tokių apskaitinių įverčių atveju, auditoriui gali būti ypač svarbu laikytis profesinio skepticizmo principo.
- A70. Įvykiai, įvykę po finansinių ataskaitų datos, gali suteikti papildomos informacijos, kuri yra svarbi auditoriaus atliekamam reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimui. Pavyzdžiui, apskaitinio įverčio atlikimo rezultatas gali paaiškėti audito metu. Tokiais atvejais auditorius gali įvertinti arba peržiūrėti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu įvertinimą<sup>143</sup>, neatsižvelgdamas į tai, ~~kaip įgimtos rizikos veiksniai veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui, susijusiam su kiek apskaitinisu įvertisčiu buvo priklausomas nuo ar veikiamas įvertinimo neapibrėžtumo, sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių.~~ Įvykiai, įvykę po finansinių ataskaitų datos, taip pat gali turėti įtakos tam, kokį apskaitinio įverčio testavimo metodą auditorius pasirenks pagal 18 dalį. Pavyzdžiui, paprasto premijų kaupimo atveju, kai premijos pasirinktiems darbuotojams skaičiuojamos tiesiogiai kaip procentinis dydis nuo darbo užmokesčio, auditorius gali padaryti išvadą, kad apskaitinis įvertis yra sąlyginai mažai sudėtingas ar subjektyvus, todėl gali įvertinti įgimtą riziką ~~pr~~ arčiau žemesniosios įgimtos rizikos spektro ribos. Jei premijos mokamos pasibaigus laikotarpiui, tai gali būti pakankamu tinkamu audito įrodymu dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygmeniu.
- A71. Auditorius kontrolės riziką gali įvertinti įvairiais būdais, priklausomai nuo pageidaujamų audito būdų ar metodikų. Kontrolės rizikos įvertinimas gali būti išreikštas kokybiniais kriterijais (pavyzdžiui, kontrolės rizika įvertinta kaip didžiausia, vidutinė, mažiausia) arba auditoriaus lūkesčiais dėl kontrolės priemonės (-ių) efektyvumo reaguojant į nustatytą riziką, t. y. planuojamą pasiklovimą kontrolės priemonių efektyvumu. Pavyzdžiui, jei kontrolės rizika įvertinta kaip didžiausia, auditorius nenumato pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu. Jei kontrolės rizika įvertinta kaip mažesnė nei maksimali, auditorius numato pasikliauti kontrolės priemonių efektyvumu.

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

- A72. Atsižvelgdamas į tai, kiek apskaitiniam įverčiui būdingas įvertinimo neapibrėžtumas, auditorius gali apsvarstyti:

<sup>143</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 3734 dalis



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

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

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

A75. Kai kuriais atvejais su apskaitiniu įverčiu susijęs neapibrėžtumas gali sukelti rimtų abejonių dėl subjekto gebėjimo tęsti veiklą. 570-ajame TAS (persvarstyame)<sup>144</sup> TAS nustatyti reikalavimai ir pateiktos gairės, taikytini šiomis aplinkybėmis.

<sup>144</sup> 570-asis TAS (persvarstyta) „Veiklos tęstinumas“

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

Sudėtingumo poveikio metodo pasirinkimui ir taikymui mastas

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

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

Sudėtingumo poveikio duomenų atrankai ir naudojimui mastas

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

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

Subjektyvumo poveikio metodo, prielaidų ar duomenų pasirinkimui ir taikymui mastas

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

- kiek taikomoje finansinės atskaitomybės tvarkoje nėra nurodoma naudoti vertinimo metodus, koncepcijas, būdus ir veiksnius taikant įvertinimo metodą;
- neapibrėžtumą, susijusį su suma ar laiku, įskaitant prognozės laikotarpio trukmę. Suma ir laikas lemia įgimtą įvertinimo neapibrėžtumą, todėl vadovybei, siekiančiai pasirinkti įvertį, gali tekti priimti sprendimą, o tai, savo ruožtu, sudaro galimybę vadovybei būti šališkai. Pavyzdžiui, apskaitiniam įverčiui, apimančiam į ateitį orientuotas prielaidas, gali būti būdingas didelis subjektyvumas, lemiantis jautrumą vadovybės šališkumui.

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

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

*Reikšminga rizika (žr. 17 dalį)*

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

...

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

A85. ~~Atitinkamų k~~ Kontrolės priemonių efektyvumo testai gali būti tinkami, kai įgimta rizika vertinama kaip didesnė įgimtos rizikos spektre, įskaitant reikšmingą riziką. Taip gali būti, kai apskaitinis įvertis priklauso nuo arba yra veikiamas didelio lygmens sudėtingumo. Kai apskaitinis įvertis yra veikiamas didelio lygmens subjektyvumo ir todėl vadovybė turi priimti reikšmingą sprendimą, auditoriui, dėl įgimtų kontrolės priemonių efektyvaus parengimo apribojimų, gali tekti daugiau dėmesio skirti pagrindinėms procedūroms, o ne kontrolės priemonių efektyvumo testams.

...

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

...

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

...

## 600-asis TAS „Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą)“

### Reikalavimai

#### Grupės, jos komponentų ir jų aplinkų supratimas

17. Auditorius privalo nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką. Norėdamas tą padaryti, auditorius turi suprasti subjektą, jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir vidaus kontrolės sistemą<sup>7</sup>. Grupės užduoties grupė turi:

a) ...

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

### Apibrėžtys

...

*Reikšmingas komponentas* (žr. 9 dalies m punktą)

...

A6. Grupės užduoties grupė taip pat gali nustatyti komponentą, kuris dėl savo specifinio pobūdžio ar su juo susijusių aplinkybių gali kelti grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką (~~tai rizikos veiksniai, kuriems auditorius turi skirti ypač daug dėmesio~~<sup>145</sup>). Pavyzdžiui, komponentas gali būti atsakingas už prekybą valiutomis ir dėl to grupei kelti reikšmingo iškraipymo riziką, nors kitais atžvilgiais komponentas neturi grupei atskiros finansinės svarbos.

...

### Grupės, jos komponentų ir jų aplinkos supratimas

Dalykai, kuriuos turi suprasti grupės užduoties grupė (žr. 17 dalį)

A23. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame) pateiktos gairės dėl dalykų, į kuriuos auditorius gali atsižvelgti siekdamas suprasti veiklos sritį, priežiūros ir kitus išorės veiksnius, kurie subjektui turi įtakos, įskaitant taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, subjekto pobūdį, tikslus, strategijas ir susijusią verslo riziką bei subjekto finansinės veiklos rezultatų vertinimą ir peržiūrą<sup>146</sup>. Šio TAS 2 priede pateiktos gairės dėl grupei būdingų dalykų, įskaitant konsolidavimo procesą.

<sup>145</sup> 315-ojo TAS (persvarstyto) 27–29 dalys

<sup>146</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) A6225–A6449 dalys ir 1 priedas

**2 priedas**

**Dalykų, su kuriuos turi suprasti grupės užduoties grupė, pavyzdžiai**

...

Grupėje naudojamos kontrolės priemonės

1. Grupėje naudojamos kontrolės priemonės gali sudaryti derinys tokių dalykų:
  - reguliarūs grupės ir komponento vadovybės susitikimai verslo klausimams aptarti ir veiklos rezultatams peržiūrėti;
  - ...
  - kontrolės ~~veiksmai~~ priemonės, ~~atliekami~~ taikomos IT sistemoje, kuri būdinga visiems ar kai kuriems komponentams;
  - kontrolės priemonės, naudojamos grupės vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, kontrolės priemonių, įskaitant vidaus auditą ir savęs vertinimo programas, stebėseną;
  - ...

**5 priedas**

**Grupės užduoties grupės instrukcijoje nurodomi privalomi ir papildomi dalykai**

Dalykai, svarbūs planuojant komponento auditoriaus darbą:

- ...
- ...

Dalykai, svarbūs atliekant komponento auditoriaus darbą:

- grupės užduoties grupės pastebėjimai, atlikus visų ar kai kurių komponentų naudojamos apdorojimo sistemos kontrolės ~~veiksmy~~ priemonių testus, ir komponento auditoriaus numatomi atlikti kontrolės priemonių testai;
- ...

**610-asis TAS (2013 m. persvarstytas) „Vidaus auditorių darbo naudojimas“**

**Ižanga**

...

**Ryšys tarp 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) ir 610-ojo TAS (2013 m. persvarstyto)**

...

7. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame) nurodyta, kaip vidaus audito funkcijos žinios ir patirtis gali papildyti išorės auditoriaus supratimą apie subjektą ir jo aplinką, taikoma finansinės atskaitomybės tvarka ir subjekto vidaus kontrolės sistema bei padėti nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką. Taip pat 315-ajame (2019 m. persvarstyame)<sup>3</sup> paaiškinta, kaip veiksmingai bendraudami vidaus ir išorės auditoriai gali sukurti aplinką, kurioje išorės auditorius gali gauti informacijos apie reikšmingus dalykus, turinčius įtakos išorės auditoriaus darbui.

...

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

#### Vidaus audito funkcijos apibrėžtis (žr. 2 dalį, 14 dalies a punktą)

...

- A3. Paprastai asmenų, kurie subjekte turi veiklos ir valdymo pareigų pareigų ir atsakomybės, nesusijusių su vidaus audito funkcija, objektyvumui kyla grėsmė, dėl kurios jie negali būti laikomi vidaus audito funkcijos dalimi šio TAS įgyvendinimo tikslais, net jei jie gali vykdyti kontrolės priemones veiklą, kurios gali būti testuojamos remiantis 330-uuju TAS<sup>12</sup>. Todėl savininko vadovo vykdoma stebėsenos kontrolė nebus laikoma lygiaverte vidaus audito funkcijai.

...

#### Vidaus audito funkcijos įvertinimas

...

#### Sisteminio ir disciplinuoto požiūrio laikymasis (žr. 15 dalies c punktą)

- A10. Jeigu planuodami, atlikdami, prižiūrėdami, peržiūrėdami ir dokumentuodami savo veiklą vidaus audito funkciją atliekantys asmenys laikosi sisteminio ir disciplinuoto požiūrio, jų veikla skiriasi nuo bet kuriesu kitėsu stebėsenos kontrolės veiklos priemonių, kurios gali būti ~~vykdoma~~ įgyvendinamos subjekte.

...

- A21. Kaip paaiškinta 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyame)<sup>147</sup>, ~~esant~~ reikšmingai rizikai būtinai specialūs audito svarstymai yra rizika, kurios įvertinimas yra artimas viršutinei įgimtos rizikos spektro ribai, todėl išorės auditoriaus galimybės naudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą dėl reikšmingos rizikos bus apribotos procedūromis, kurias atliekant reikia priimti ribotą sprendimą. Taip pat, jeigu reikšmingo iškraipymo rizika yra bet kokia, išskyrus mažą, nėra tikėtina, kad, naudojant vien tik vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą, bus įmanoma sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio ir išorės auditoriui nebereikės tiesiogiai atlikti kai kurių testų.

...

<sup>147</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyta) 124 dalies ~~le~~ punktas.

## 620-asis TAS „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

### Poreikio naudoti auditoriaus eksperto darbą nustatymas (žr. 7 dalį)

A4. Auditoriaus ekspertas gali būti reikalingas padėti auditoriui atlikti vieną ar daugiau šių užduočių:

- suprasti subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės sistemą;
- ...

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

### Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

### Pagrindinių audito dalykų nustatymas (žr. 9–10 dalis)

...

*Svarstymai nustatant dalykus, kuriems auditorius privalo skirti daug dėmesio* (žr. 9 dalį)

...

Didesnės įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos sritys arba pagal 315-ąjį TAS (2019 m. persvarstyto) nustatyta reikšminga rizika (žr. 9 dalies a punktą)

...

A20. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyta) reikšminga rizika apibrėžta, kaip nustatyta ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, kai įgimtos rizikos įvertinimas yra artimas įgimtos rizikos spektro viršutinei ribai atsižvelgiant į tai, kiek įgimtos rizikos veiksniai kartu veikia tikimybę, kad iškraipymas atsiras, ir galimo iškraipymo mastą, jei toks iškraipymas atsirastų kuriai, auditoriaus nuomone, reikia skirti ypač daug dėmesio<sup>148</sup>. Dažniausiai laikomasi prielaidos, kad reikšminga rizika kyla srityse, susijusiose su svarbiais vadovybės sprendimais ir reikšmingais neįprastais sandoriais. Todėl dažniausiai reikšminga rizika kyla tose srityse, kurioms auditorius turi skirti daug dėmesio.

...

## 720-asis TAS (persvarstytas) „Auditoriaus atsakomybė, susijusi su kita informacija“.

<sup>148</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) 12 dalies I punktas

## Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

### Kitos informacijos skaitymas ir nagrinėjimas (žr. 14–15 dalis)

...

*Svarstymai, ar kita informacija ir auditoriaus per auditą įgytos žinios yra reikšmingai nesuderintos (žr. 14 dalies b punktą)*

...

A31. Auditoriaus per auditą įgytos žinios apima auditoriaus supratimą apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir įskaitant subjekto vidaus kontrolės sistemą remiantis 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) reikalavimais<sup>149</sup>. 315-ajame TAS (2019 m. persvarstyto) nurodyta, kad auditorius privalo suprasti šiuos dalykus:

- a) subjekto organizacinę struktūrą, nuosavybės formą ir valdyseną bei jo verslo modelį, įskaitant tai, kiek verslo modelyje numatytas IT naudojimas;
- b) atitinkamas veiklos sritis, priežiūros ir kitus išorės veiksnius;
- c) subjekto naudojamos finansinių rezultatų vertinimo ir vidaus ir išorės priemonės vertinimas ir peržiūra; ir
- b) ~~subjekto pobūdis;~~
- e) ~~subjekto pasirinkti ir taikomi apskaitos metodai;~~
- d) ~~subjekto tikslai ir strategijos;~~

...

### Atsakas, kai finansinėse ataskaitose yra reikšmingas iškraipymas arba kai auditorius turi atnaujinti supratimą apie subjektą ir jo aplinką (žr. 20 dalį)

A51. Skaitydamas kitą informaciją auditorius gali sužinoti naują informaciją, kuri turi įtakos:

- auditoriaus supratimui apie subjektą ir jo aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą o tai, atitinkamai, gali būti požymis, kad auditorius turi peržiūrėti rizikos vertinimą;
- ...

...

---

<sup>149</sup> 315-ojo TAS (2019 m. persvarstyto) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas suprantant subjektą ir jo aplinką“ 1941–2742 dalys



Tarptautinė buhalterijų federacija (toliau – IFAC®, angl. *International Federation of Accountants*®) remia struktūras ir procesus, kurie yra IESBA 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*, diskusinius projektus, konsultacijų dokumentus ir kitus IAASB leidinius bei jai priklauso visų šių leidinių autorių teisės.

2019 m. gruodis. Autoriaus teisės © priklauso IFAC. Visos teisės saugomos. Šį leidinį galima atsisiųsti adresu [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) ir naudoti asmeninėms ir nekomercinėms (t. y. profesinėms ar tyrimo) reikmėms. Būtina gauti raštišką leidimą šį dokumentą versti, kopijuoti, saugoti arba perduoti, arba naudoti kitais panašiais tikslais.

*International Auditing and Assurance Standards Board*, *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*, IAASB, ISA, ISAE, ISRE, ISRS, ISQC, IAPN ir IAASB logotipai yra IFAC prekių ženklai arba JAV ir kitose šalyse įregistruoti IFAC prekių ir paslaugų ženklai.

Informaciją apie autorių teises, prekių ženklus ir leidimus rasite paspaudę [permissions](#) arba susisiekę el. pašto adresu [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Šis *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* parengtas 315-asis tarptautinis audito standartas (TAS) (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“, kurį 2019 m. gruodį anglų kalba išleido *International Federation of Accountants (IFAC)* ir kurį 2023 m. sausį į lietuvių kalbą išvertė Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, yra platinamas gavus *IFAC* leidimą. 315-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“ vertimo procesas buvo apsvarstytas *IFAC* ir vertimas atliktas remiantis *Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants* (liet. „Politikos pareiškimas – *IFAC* išleistų standartų vertimo ir platinimo politika“). Visas patvirtintas *IAASB* parengto 315-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“ tekstas yra *IFAC* išleistas anglų kalba. *IFAC* neprisiima atsakomybės už vertimo tikslumą ir išsamumą arba veiksmus, kurių gali būti dėl to imamasi.

© 2019 m. 315-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“ teksto anglų kalba autorių teisės priklauso *IFAC*. Visos teisės saugomos.

© 2023 m. 315-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) (2019 m. persvarstytas) „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas“ teksto lietuvių kalba autorių teisės priklauso *IFAC*. Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*

Susisiekite adresu [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org), jei norite gauti leidimą šį dokumentą kopijuoti, saugoti arba perduoti, arba naudoti kitais panašiais tikslais.