

200-asis TAAIS

Finansinio audito principai

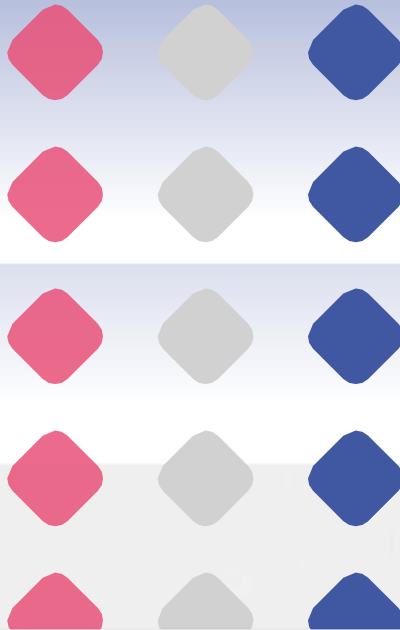
INTOSAI standartai parengti
Tarptautinės aukščiausiųjų audito
institucijų organizacijos (INTOSAI)
kaip INTOSAI profesinių nutarimų
sistemos dalis. Daugiau
informacijos galima rasti adresu
www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI 2020 m.

- 1) Patvirtinti kaip bendrieji valstybinio audito standartai ir etikos požiūriu svarbūs standartai 2001 m.
- 2) Turinys performuluotas ir dokumentas patvirtintas kaip pagrindiniai finansinio audito principai 2013 m.
- 3) Turinys performuluotas ir dokumentas patvirtintas kaip finansinio audito principai 2020 m.

200-asis TAAIS yra skelbiamas visomis oficialiomis INTOSAI kalbomis: anglų, arabų, ispanų, prancūzų ir vokiečių.



TURINYS

1. ĮŽANGA	5
2. 200-OJO TAAIS GALIA	7
3. FINANSINIO AUDITO SISTEMA	8
Finansinio audito apibrėžtis	8
Išankstinės sąlygos finansiniam auditui atlikti pagal TAAIS	8
Finansinės atskaitomybės tvarka	9
Finansinės atskaitomybės tvarkos vertinimas	10
4. FINANSINIO AUDITO ELEMENTAI	11
Finansinio audito objektas	11
Trys finansinio audito šalys	11
Kriterijai, taikomi atliekant finansinį auditą	12
Pakankamo užtikrinimo užduotis	12
5. FINANSINIO AUDITO PRINCIPAI	13
Susitarimas dėl audito užduoties sąlygų	13
Planavimas	14
Reikšmingumas	14
Susipažinimas su audituojamu subjektu	14
Rizikos nustatymas ir vertinimas	15
Atsakas į įvertintą riziką	15
Svarstymai, susiję su apgaule	16
Svarstymai, susiję su veiklos tęstinumu	16
Svarstymai, susiję su įstatymais ir teisės aktais, atliekant finansinių ataskaitų auditą	16

Audito įrodymai	17
Iškraipymų vertinimas	17
Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas	18
Nuomonės modifikavimas auditoriaus išvadoje	18
„Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos auditoriaus išvadoje	19
Svarstymai, susiję su pobalansiniais įvykiais	19
Lyginamoji informacija – atitinkami duomenys ir lyginamosios finansinės ataskaitos	20
Auditoriaus atsakomybė už kitą informaciją dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos	20
Svarstymai, susiję su konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditais	21

- 1) Viešojo sektoriaus finansinis auditorius tarnauja viešajam interesui, teikdamas finansinio audito paslaugas. Tai reiškia, kad auditorius suteikia užtikrinimą dėl viešojo sektoriaus institucijų ar įstaigų parengtos finansinės informacijos apie viešųjų lėšų ir turto naudojimą ir valdymą. Rezultatas – audito nuomonių ir (arba) ataskaitų forma – gali būti naudojamas siekiant užtikrinti, kad atsakingi asmenys atsiskaitytų. Todėl finansinis auditas yra svarbus viešųjų finansų atskaitomybės proceso elementas.
- 2) Profesiniai standartai ir gairės skatina gerinti viešojo sektoriaus audito kokybę ir profesionalumą ir taip sustiprina auditoriaus profesijos ir darbo patikimumą. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) parengtais tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais (TAAIS) siekiama skatinti nepriklausomą ir veiksmingą auditą ir tapti pagrindu INTOSAI nariams plėtoti savo individualius profesinius metodus pagal turimus įgaliojimus ir nacionalinius įstatymus bei teisės aktus. Šių standartų principai nėra svarbesni už nacionalinius įstatymus, teisės aktus ar įgaliojimus.
- 3) 100-asis TAAIS *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai* nustato pagrindinius principus, taikomus visoms viešojo sektoriaus audito užduotims. Pagrindinius 100-ojo TAAIS principus papildė 200-asis TAAIS, kuriame pateiktas specifinis finansinių ataskaitų audito kontekstas. Kartu jie sudaro viso INTOSAI profesinių nutarimų rinkinio šioje srityje pagrindą ir jų abiejų turi būti laikomasi.
- 4) Pagrindinis finansinio audito standartų tikslas – pateikti INTOSAI nariams išsamų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų (arba kitų formų finansinės informacijos) audito principų ir standartų rinkinį. Todėl 200-ajame TAAIS nustatyti principai sudaro konkretesnių finansinio audito standartų (2000–2899 TAAIS) ir jų taikymo gairių (2900–2999 GUID) pagrindą. Standartuose pateikta INTOSAI parengta taikymo medžiaga apima atitinkamų Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos (IAASB) parengtų tarptautinių audito standartų (TAS) taikymo gaires. Aukščiausiosios audito institucijos kartais derina finansinį

auditą su atitiktis ir (arba) veiklos audito elementais; tokiu atveju konkretiems audito tipams taikomi jiems skirti principai.

- 5) 200-asis TAAIS nurodo pagrindinius atskirų ar konsoliduotųjų finansinių ataskaitų audito principus arba konkrečius jų elementus. Jis apima:
- 200-ojo TAAIS galią;
 - finansinio audito sistemą;
 - finansinio audito elementus; ir
 - finansinio audito principus.

2

200-OJO TAAIS GALIA

- 6) 200-asis TAAIS nurodo finansinių ataskaitų ar kitomis formomis pateikiamos finansinės informacijos audito principus. Remiantis šiais principais nustatomi minimalūs reikalavimai, taikomi valstybinio audito standartams, nustatytiems nacionaliniu lygmeniu, arba standartams, taikomiems AAI, kurie parengti jos pačios arba kitų institucijų. Standartų galia apibrėžta 100-ajame TAAIS.

FINANSINIO AUDITO APIBRĖŽTIS

- 7) Finansinio audito metu, surinkus audito įrodymus, nustatoma, ar subjekto finansinė informacija pateikta jo finansinėse ataskaitose pagal taikomą finansinės atskaitomybės ir priežiūros tvarką. Teisingo pateikimo tvarkos atveju auditorius vertina, ar informacija yra pateikta teisingai. Atitikties tvarkos atveju auditorius vertina, kokios apimties atitiktis pasiekta.
- 8) Finansinio audito tikslas – surinkus pakankamus tinkamus įrodymus, audito nuomonėje ir (arba) ataskaitoje pateikti vartotojams pakankamą užtikrinimą, kad finansinės ataskaitos arba kitomis formomis pateikta finansinė informacija yra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal taikomą finansinės atskaitomybės ir priežiūros tvarką.

IŠANKSTINĖS SĄLYGOS FINANSINIAM AUDITUI ATLIKTI PAGAL TAAIS

- 9) Prieš pradėdamas finansinio audito užduotį, auditorius turi:
 - įvertinti audituojamo subjekto finansinės atskaitomybės tvarkos priimtinumą; ir
 - užtikrinti, kad subjekto vadovybė pripažįsta ir supranta savo atsakomybę už:
 - » finansinių ataskaitų parengimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
 - » vidaus kontrolę, kuri, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškreipimų dėl apgaulės ar klaidos; ir

- » galimybę auditoriui susipažinti su informacija ir bendrauti su asmenimis, kurie yra būtini siekiant atlikti auditą.

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TVARKA

- 10) Finansinės atskaitomybės tvarka yra:
 - bendrosios paskirties, kurios tikslas yra tenkinti didelės vartotojų grupės informacijos poreikius; arba
 - specialiosios paskirties, kurios tikslas yra tenkinti konkretaus vartotojo ar vartotojų grupės poreikius (pavyzdžiui, finansinės atskaitomybės nuostatos, kurias nustato tarptautinė finansavimo organizacija, valdymo organas, teisės aktų leidėjas arba sutartis).
- 11) 200-ojo TAAIS principai yra svarbūs atliekant įvairių tipų finansinių ataskaitų auditą, pvz., ataskaitų, kurios parengtos ir pagal bendrosios paskirties (pvz., IPSAS, TFAS arba nacionalinės finansinės atskaitomybės tvarkas), ir pagal specialiosios paskirties tvarkas.
- 12) Be to, finansinės atskaitomybės tvarka gali būti:
 - atitikties tvarka, nustatanti taisykles ir reikalavimus, kuriais reikia griežtai vadovautis visais atvejais; arba
 - teisingo pateikimo tvarka, pagal kurią pripažįstama, kad, siekiant užtikrinti teisingą subjekto finansinių ataskaitų pateikimą, rengėjams gali reikėti nukrypti nuo tvarkos reikalavimų arba atskleisti papildomų dalykų.
- 13) 200-ojo TAAIS principai taip pat taikomi auditui kitų viešojo sektoriaus subjektų, kurie rengia finansinę informaciją (įskaitant atskiras finansines ataskaitas ar konkrečius elementus, sąskaitas ar finansinės ataskaitos straipsnius) kitoms šalims, pavyzdžiui, valdymo organams, teisės aktų leidėjui ar kitiems priežiūros funkciją atliekantiems viešojo sektoriaus subjektams.
- 14) Kai reikalaujama, kad auditorius atliktų biudžeto vykdymo auditą, jo metu tikrinamas biudžeto operacijų teisėtumas ir faktiniai duomenys lyginami su biudžeto duomenimis. Tai gali būti susiję su konkrečiomis arba individualiomis finansinės atskaitomybės tvarkomis. Atliekant tokio pobūdžio audito užduotį, gali nebūti TAAIS nustatytų išankstinių sąlygų finansiniam auditui atlikti, tačiau jų principus reikėtų taikyti tiek, kiek tai yra įmanoma.

FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TVARKOS VERTINIMAS

- 15) Finansinės atskaitomybės tvarka turi būti taikoma, atsižvelgiant į audituojamo subjekto aplinkybes, visų pirma siekiant tinkamai pateikti finansinius rezultatus ir būklę, kai tai reikalinga. Taikoma finansinės atskaitomybės tvarka paprastai nustatoma įstatymu, reglamentu ar kitu atitinkamu teisės aktu. Jei to nėra, tai daroma vadovybės nuožiūra.
- 16) Auditorius turi įvertinti taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos priimtinumą. Šiuo metu nėra jokio objektyvaus ir autoritetingo pagrindo, kuris būtų visuotinai pripažintas visame pasaulyje sprendžiant, ar bendrosios paskirties tvarkos yra priimtinos. Nesant tokio pagrindo, laikoma, kad finansinės atskaitomybės standartai, nustatyti pripažintų ar turinčių leidimą standartizacijos organizacijų (pvz., IPSAS, TFAS), kuriuos turi taikyti tam tikrų rūšių subjektai, yra priimtini tokių subjektų parengtoms bendro pobūdžio finansinėms ataskaitoms, jeigu organizacijos laikosi nustatyto ir skaidraus proceso, suteikiančio galimybę atsižvelgti į daugelio įvairių suinteresuotųjų subjektų nuomones ir jas apsvarstyti. Kad finansinės atskaitomybės tvarka būtų priimtina, ji turi užtikrinti, kad finansinėse ataskaitose pateikta informacija yra naudinga numatomiems vartotojams – aktuali, išsami, patikima, objektyvi ir suprantama.
- 17) Jeigu tvarka laikoma nepriimtina, auditorius turi įvertinti finansinėms ataskaitoms daromą poveikį, susijusį su trūkstama informacija, arba jos poveikį finansiniams rezultatams ar būklei:
 - kai vadovybė savo nuožiūra pasirenka atskaitomybės tvarką, auditorius turi pasiūlyti tvarką pakeisti, arba
 - kai tvarkos pakeisti negalima, pavyzdžiui, kai tai įtvirtinta įstatymuose ar teisės aktuose, auditorius turi informuoti audituojamą subjektą apie būtinybę atskleisti papildomus dalykus finansinėse ataskaitose, siekiant, kad jos nebūtų klaidinančios.
- 18) Atsižvelgdamas į audituojamo subjekto atsakymą, auditorius turi nustatyti poveikį audito nuomonei arba nuspręsti įrašyti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, paaiškindamas finansinės atskaitomybės tvarkos poveikį rezultatams, turtui ir įsipareigojimams ar kitiems aspektams. Auditorius taip pat gali nuspręsti įrašyti „Kitų dalykų“ pastraipą, pavyzdžiui, apie teisės aktų leidėjo informavimą arba atsisakymą atlikti audito užduotį, jei AAI turi galimybę tą daryti.

4

FINANSINIO AUDITO ELEMENTAI

- 19) Viešojo sektoriaus finansinio audito elementai, aprašyti 100-ajame TAAIS (objektas, auditorius, atsakingoji šalis, numatomi vartotojai ir kriterijai), skirtingiems audituojamiems subjektams gali būti nevienodi. Auditoriai turi aiškiai apibrėžti šiuos elementus kiekvienam auditui ir analizuoti padarinius.

FINANSINIO AUDITO OBJEKTAS

- 20) Finansinio audito objektas yra subjekto apskaitos ir su ja susiję duomenys, paprastai pateikiami finansinėse ataskaitose (jos vadinamos objekto informacija).

TRYS FINANSINIO AUDITO ŠALYS

- 21) Auditorius atsakingas už audito planavimą ir atlikimą pagal taikomus audito standartus ir įgaliojimus bei informavimą apie rezultatus.
- 22) Atsakingoji šalis yra atsakinga už objekto informaciją ir už ją pagrindžiantį objektą.
- 23) Finansinių ataskaitų „numatomas vartotojas“ viešajame sektoriuje yra pirmiausia įstatymų leidėjas, atstovaujantis piliečiams (galutiniams vartotojams). Įstatymų leidėjas reikalauja vyriausybės atsiskaityti už viešųjų lėšų panaudojimą, daugiausia grindžiamą informacija, kurią pateikia vyriausybė. Šios informacijos patikimumo užtikrinimas atliekant finansinį auditą yra pagrindinė šio proceso dalis. Kiti numatomi vartotojai gali būti ministerijos tuo atveju, kai audituojamos joms atskaitingų viešojo sektoriaus subjektų finansinės ataskaitos.

KRITERIJAI, TAIKOMI ATLIEKANT FINANSINĮ AUDITĄ

- 24) Kriterijai yra lyginamosios gairės, matai ar savybės, pagal kuriuos vertinamos audito dalys, siekiant pateikti išvadą dėl audito tikslų įgyvendinimo. Kriterijai, taikomi atliekant finansinį auditą, paprastai yra grindžiami finansinės atskaitomybės tvarka, naudojama atsakingosios šalies rengiant finansines ataskaitas.

PAKANKAMO UŽTIKRINIMO UŽDUOTIS

- 25) Finansinių ataskaitų auditai, atliekami pagal TAAIS, yra patvirtinamosios užduotys, kuriomis siekiama suteikti pakankamą užtikrinimą. Pakankamas užtikrinimas yra aukštas, bet ne absoliutus užtikrinimo lygis, o tai reiškia, kad tai nėra garantija, kad audito metu bus nustatyti visi reikšmingų iškreipymų atvejai.
- 26) Apskritai pakankamo užtikrinimo auditas yra skirtas tam, kad būtų pateikta teigiamos formos išvada, pvz.: „mūsų nuomone, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia... finansinę būklę, jo finansinius rezultatus ir pinigų srautus (arba parodo tikrą ir teisingą... finansinės būklės, finansinių rezultatų bei pinigų srautų vaizdą ...)“ arba atitikties tvarkos atveju – „mūsų nuomone, finansinės ataskaitos yra parengtos visais reikšmingais atžvilgiais pagal...“.
- 27) Riboto užtikrinimo užduotys, pavyzdžiui, kai kurios peržiūros užduotys, nėra šio finansinio audito TAAIS objektas.

- 28) Bendrieji viešojo sektoriaus audito principai yra apibrėžti 100-ajame TAAIS¹ ir etikos, kokybės kontrolės ir bendrosios auditoriaus atsakomybės atliekant finansinių ataskaitų auditą standartuose. Jie apima:
- etiką ir nepriklausomumą;
 - profesinį sprendimą, reikiamą atidumą ir skepticizmą;
 - kokybės kontrolę;
 - vadovavimą audito grupei ir įgūdžius;
 - audito riziką;
 - reikšmingumą;
 - dokumentavimą;
 - ataskaitų teikimą ir veiksmus po audito, ir
 - informavimą.
- 29) Tolesniuose punktuose išdėstyti konkretūs su viešojo sektoriaus finansiniu auditu susiję principai.

» SUSITARIMAS DĖL AUDITO UŽDUOTIES SĄLYGŲ

- 30) Viešojo sektoriaus audito užduoties sąlygos paprastai nustatomos teisės aktais. Viešojo sektoriaus auditorius ir vadovai arba už valdymą atsakingi asmenys turi pasiekti bendrą supratimą, pageidautina – raštu, dėl atitinkamų funkcijų ir atsakomybės atliekant kiekvieną audito užduotį.

Kai audito užduotis atliekama dėl vadovybės, už valdymą atsakingų asmenų ar teisės aktų leidėjo kreipimosi, dėl tokios užduoties sąlygų turi susitarti visos šalys.

¹100-ojo TAAIS 34–43 punktai.

» PLANAVIMAS

- 31) Auditorius turi taip planuoti auditą, kad užtikrintų, jog jis bus atliekamas efektyviai ir rezultatyviai, nustatydamas apimtį, laiką, metodą ir praktinius veiksmus, kurių reikia imtis.
- 32) Detalus planavimas yra labai svarbus, siekiant efektyviai ir rezultatyviai atlikti auditą. Reikiamo planavimo pobūdis ir apimtis priklausys nuo to, ar tai yra pirmasis subjekto auditas, ar pasikartojanti užduotis, nuo subjekto dydžio ir sudėtingumo, taip pat nuo audito grupės narių ankstesnės patirties dirbant su subjektu. Planavimą reikėtų atnaujinti jau atliekant audito užduotį, kad būtų galima atsižvelgti į netikėtus klausimus ar įvykius, galinčius turėti įtakos rizikos vertinimui ar audito atlikimui.

» REIŠMINGUMAS

- 33) Auditorius turi taikyti reikšmingumo sąvoką tiek kiekybiniu (pagal sumą), tiek kokybiniu (pagal pobūdį) aspektais, planuodamas ir atlikdamas auditą, vertindamas nustatytus faktus ir pranešdamas apie rezultatus.
- 34) Planuodamas auditą auditorius turi nustatyti bendrą finansinių ataskaitų, kaip visumos, reikšmingumo lygį, atsižvelgdamas į iškraipymo, galinčio turėti įtakos tų ataskaitų vartotojų sprendimams, lygį. Tada auditorius turi sumažinti šį reikšmingumo lygį, nustatydamas audito darbą, kurį reikia atlikti, siekiant sumažinti riziką iki priimtino lygio, kad nenustatytų ir neištaisytų iškraipymų visuma neviršytų bendro reikšmingumo.
- 35) Šis žemesnis reikšmingumo lygis (kartais vadinamas darbinio reikšmingumu) turi būti naudojamas audito procedūrų pobūdžiui, laikui ir apimčiai nustatyti ir šių procedūrų rezultatams įvertinti. Neištaisytų iškraipymų apimtis finansinėse ataskaitose turi būti palyginama su bendru reikšmingumu, atsižvelgiant į jų kokybinę įtaką ir pobūdį, formuojant nuomonę audito ataskaitoje. Taikomą reikšmingumą gali tekti peržiūrėti, lyginant su reikšmingumu, nustatytu planavimo metu, priklausomai nuo subjekto galutinių rezultatų ar kitų veiksnių.

» SUSIPAŽINIMAS SU AUDITUOJAMU SUBJEKTU

- 36) Auditorius turi gauti pakankamai žinių apie audituojamą subjektą ir aplinką, kurioje jis veikia, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką. Subjekto vidaus kontrolės sistemą sudaro penki komponentai: kontrolės

aplinka, subjekto rizikos vertinimo procesas, subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas, subjekto informacinė sistema ir kontrolės veikla (įskaitant IT kontrolę).

» RIZIKOS NUSTATYMAS IR VERTINIMAS

- 37) Nustatydamas ir vertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius atsižvelgia ir į įgimtą riziką (riziką, kad tam tikroje apskaitos pozicijoje arba sandorių klasėje bus padaryta klaidų arba iškraipymų), ir į kontrolės riziką (riziką, kad vidaus kontrolė neužkirs kelio konkrečioms klaidoms ar iškraipymams arba jų neaptiks ir neištaisys).
- 38) Auditorius nustato ir įvertina įgimtą riziką, neatsižvelgdamas į jokių su ja susijusių kontrolės priemonių poveikį, ir nustato, ar įgimta rizika yra didelė. Auditorius turi įvertinti auditui svarbių kontrolės priemonių planavimą (ypač atsižvelgdamas į didelę įgimtą riziką) ir apsvarstyti, ar tikėtina, kad jos bus įgyvendintos praktikoje.
- 39) Auditorius turi nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų, kaip visumos, lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu, kad nustatytų tinkamiausias audito procedūras reaguojant į šią riziką.
- 40) Rizikos vertinimo procedūros padeda nustatyti audito veiklos, kurią reikia atlikti, pobūdį ir mastą, tačiau pačios savaime nepateikia pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais remiantis būtų galima pagrįsti audito nuomonę.

» ATSAKAS Į ĮVERTINTĄ RIZIKĄ

- 41) Auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, susijusių su įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, planuodamas ir įgyvendindamas tinkamą atsaką į šią riziką. Kuo didesnė rizika, tuo platesnės apimties procedūras gali reikėti atlikti ir tuo labiau įtikinami turėtų būti audito įrodymai.
- 42) Auditorius turi planuoti ir įgyvendinti bendrą atsaką į rizikas finansinių ataskaitų lygmeniu ir tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, laikas ir apimtis leistų atsižvelgti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu. Tokios audito procedūros paprastai apima kontrolės priemonių testus ir pagrindines procedūras (analitines procedūras ir (arba) detaliuosius testus).
- 43) Jei tikėtina, kad kontrolės priemonės yra efektyvios, auditorius gali nuspręsti jas patikrinti. Jei patikrinimas rodo, kad kontrolės priemonės veikia efektyviai, tai gali sumažinti pagrindinių procedūrų, reikalingų reaguoti į nustatytą riziką, kiekį. Kontrolės priemonės turi būti testuojamos tomis aplinkybėmis, kai vien tik pagrindinės procedūros nėra pakankamos.

» SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU APGAULE

- 44) Nustatydamas ir vertindamas reikšmingų iškraipymų riziką, auditorius turi nuspręsti, ar reikšmingi iškraipymai gali atsirasti dėl apgaulės, ir imtis tinkamo atsako į šią riziką.
- 45) Pagrindinė atsakomybė už apgaulės prevenciją ir nustatymą tenka subjekto vadovybei arba už valdymą atsakingiems asmenims. Auditorius yra atsakingas už tai, kad būtų pateiktas pakankamas užtikrinimas dėl to, kokia apimtimi finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų. Jų gali atsirasti dėl klaidos ar apgaulės. Dėl apgaulės pobūdžio auditoriui labai sunku juos nustatyti, todėl nėra jokios garantijos, kad bus nustatyti visi dėl apgaulės atsiradę reikšmingi iškraipymai. Todėl auditorius turi apsvarstyti, kokių audito procedūrų reikia imtis prireikus, kai sukčiavimo rizika yra reikšminga. Auditorius turi apsvarstyti galimybę atkreipti atitinkamų institucijų dėmesį į visus audito metu nustatytus apgaulės arba įtariamos apgaulės atvejus.

» SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU VEIKLOS TĘSTINUMU

- 46) Auditorius turi apsvarstyti ir padaryti išvadą, ar yra įvykių ar sąlygų, rodančių, jog egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas dėl audituojamo subjekto ketinimo ir gebėjimo tęsti veiklą.
- 47) Audituojamo subjekto veiklos tęstinumas yra esminis principas, darantis įtaką finansinėms ataskaitoms, nes jis daro poveikį apskaitos pagrindui, kuris turi būti naudojamas ypač turto ir įsipareigojimų balansinei vertei.
- 48) Auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad galėtų padaryti išvadą, jog vadovybė, rengdama finansines ataskaitas, taiko veiklos tęstinumo prielaidą, ir prireikus pateikti ataskaitą.

» SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU ĮSTATYMAIS IR TEISĖS AKTAIS, ATLIEKANT FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ

- 49) Auditorius turi nustatyti reikšmingų iškraipymų riziką dėl įstatymų ir teisės aktų nesilaikymo ir tinkamai reaguoti.
- 50) Auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, ar laikomasi tų įstatymų ir teisės aktų, kurie turi tiesioginį poveikį nustatant reikšmingas sumas ir atskleidžiamą informaciją finansinėse ataskaitose, nuostatų. Auditorius taip pat turi atlikti audito procedūras, kurios padėtų nustatyti atvejus, kai

nesilaikoma kitų įstatymų ir teisės aktų, kurie netiesiogiai gali daryti reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms.

- 51) Viešajame sektoriuje gali būti taikoma papildoma audito atsakomybė dėl įstatymų ir teisės aktų, susijusių su finansinių ataskaitų auditu arba kitais subjekto veiklos aspektais, laikymosi. Tokiais atvejais auditorius turi atskirti darbą, atliekamą siekiant patikrinti, ar laikomasi įstatymų ir teisės aktų, kad būtų galima pareikšti nuomonę dėl finansinių ataskaitų, nuo audito darbo, atliekamo siekiant patikrinti kitus atitikties klausimus, susijusius su atitikties audito nuomonės pareiškimu ir (arba) ataskaita.
- 52) Auditorius turi gauti tinkamų žinių apie teisinę ir priežiūros sistemą, taikomą konkrečiai audituojamo subjekto veiklos aplinkai, įskaitant tai, kaip subjektas laikosi sistemos reikalavimų.
- 53) Kai kurių įstatymų ar teisės aktų nuostatos turi tiesioginį poveikį finansinėms ataskaitoms, nes jie nustato ataskaitose pateiktas sumas ir atskleidžiamą informaciją. Kiti įstatymai ar teisės aktai, kurių subjektas turi laikytis arba kuriuose įtvirtintos nuostatos, pagal kurias subjektas veikia, turi tik netiesioginį poveikį jo finansinėms ataskaitoms.

» AUDITO ĮRODYMAI

- 54) Auditorius turi planuoti ir atlikti audito procedūras, kad gautų pakankamų tinkamų audito įrodymų (kiekybinių ir kokybinių), kuriais galėtų pagrįsti audito išvadą ir nuomonę.
- 55) Išvadai pagrįsti reikalingų audito įrodymų kiekis priklauso nuo auditoriaus atlikto reikšmingų iškraipymų rizikos vertinimo ir nuo šių įrodymų kokybės. Audito įrodymų kokybė yra susijusi su jų tinkamumu ir patikimumu. Įrodymų patikimumui įtakos turi jų šaltinis, pobūdis ir aplinkybės, kuriomis jie gaunami.

» IŠKRAIPYMŲ VERTINIMAS

- 56) Auditorius turi registruoti audito metu nustatytus iškraipymus, pranešti apie juos vadovybei arba už valdymą atsakingiems asmenims. Auditorius turi įvertinti, ar dėl iškraipymų reikės atlikti papildomą audito darbą, ir nustatyti iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms, jei jie nebus ištaisyti.
- 57) Auditorius turi įvertinti, ar neištaisyti iškraipymai yra reikšmingi atskirai, ar bendrai, kad būtų galima nustatyti, kokį poveikį jie gali turėti audito nuomonei.

» NUOMONĖS APIE FINANSINES ATASKAITAS SUSIDARYMAS IR PATEIKIMAS

- 58) Remdamasis surinktais audito įrodymais, auditorius turi susidaryti nuomonę, ar finansinės ataskaitos buvo parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir ar jose nėra reikšmingų iškraipymų.
- 59) Kad susidarytų nuomonę, auditorius turi pirmiausiai nuspręsti, ar yra gautas pakankamas užtikrinimas, kad finansinės ataskaitos, kaip visuma, nėra reikšmingai iškraipytos.
- 60) Auditorius turi pareikšti nemodifikuotą audito nuomonę, jeigu surinkti audito įrodymai rodo, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais buvo parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
- 61) Jeigu auditorius nustato, kad, remiantis surinktais audito įrodymais, finansinės ataskaitos, kaip visuma, yra reikšmingai iškraipytos, arba jeigu auditorius negali gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad galėtų nustatyti, ar finansinės ataskaitos, kaip visuma, yra reikšmingai iškraipytos, jis turi modifikuoti audito nuomonę auditoriaus išvadoje pagal skyriuje „Nuomonės modifikavimas auditoriaus išvadoje“ pateiktą informaciją.
- 62) Be nuomonės dėl finansinių ataskaitų, auditoriui gali reikėti, kai to reikalauja įstatymas ar teisės aktas, pranešti apie pastabas ir nustatytus faktus, kurie nepadarė įtakos nuomonei dėl finansinių ataskaitų, ir apie dėl jų pateiktas rekomendacijas. Šiuos elementus reikia aiškiai atskirti nuo nuomonės.

» NUOMONĖS MODIFIKAVIMAS AUDITORIAUS IŠVADOJE

- 63) Auditorius turi modifikuoti nuomonę auditoriaus išvadoje, kai padaro išvadą, kad, remiantis gautais audito įrodymais, finansinės ataskaitos, kaip visuma, yra reikšmingai iškraipytos, arba jeigu negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais remdamasis galėtų padaryti išvadą.
- 64) Auditoriai gali pareikšti trijų tipų modifikuotą nuomonę:
 - sąlyginę nuomonę – kai auditorius padaro išvadą arba negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra reikšmingi, bet nėra paplitę finansinėse ataskaitose;
 - neigiamą nuomonę – kai auditorius, surinkęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, padaro išvadą, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra ir reikšmingi ir paplitę finansinėse ataskaitose; arba

- atsisakymą pareikšti nuomonę – kai auditorius dėl neapibrėžtumo arba apimties ribojimo negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl iškraipymų, kurie yra ir reikšmingi ir paplitę finansinėse ataskaitose.

65) Sprendimas, kuris nuomonės tipas yra tinkamas, priklauso nuo šių veiksnių:

- dalyko, nulemiančio modifikavimą, pobūdžio, t. y. ar finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos arba, jei negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, gali būti reikšmingai iškraipytos; ir
- auditoriaus sprendimo dėl dalyko poveikio paplitimo arba galimo poveikio finansinėms ataskaitoms.

» „DALYKO PABRĖŽIMO“ IR „KITŲ DALYKŲ“ PASTRAIPOS AUDITORIAUS IŠVADOJE

66) Jeigu, auditoriaus nuomone, būtina atkreipti vartotojų dėmesį į finansinėse ataskaitose pateiktą ar atskleistą dalyką, kuris, jo nuomone, yra toks svarbus, kad turi esminės reikšmės vartotojams suprantant finansines ataskaitas, ir jeigu jis yra gavęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad toks dalykas finansinėse ataskaitose nėra reikšmingai iškraipytas, auditorius į auditoriaus išvadą turi įrašyti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą.

67) Jeigu, auditoriaus nuomone, būtina informuoti apie kitą nei finansinėse ataskaitose pateiktą ar atskleistą dalyką, kuris, jo nuomone, yra svarbus vartotojams suprantant auditą, auditoriaus atsakomybę ar auditoriaus išvadą, ir tai nėra draudžiama pagal įstatymą ar teisės aktą, auditorius turi tai padaryti auditoriaus išvados pastraipoje įrašydamas „Kitų dalykų“ ar kitą atitinkamą antraštę.

» SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU POBALANSINIAIS ĮVYKIAIS

68) Auditorius turi surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad visi įvykiai, kurie įvyksta nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos, dėl kurių būtina koreguoti finansines ataskaitas ar atskleisti informaciją, yra nustatyti ir tinkamai parodyti finansinėse ataskaitose.

69) Auditorius turi tinkamai reaguoti į faktus, kuriuos sužinojo po auditoriaus išvados datos ir dėl kurių, jei būtų žinojęs šiuos faktus auditoriaus išvados datą, būtų turėjęs pakeisti auditoriaus išvadą.

» LYGINAMOJI INFORMACIJA – ATITINKAMI DUOMENYS IR LYGINAMOSIOS FINANSINĖS ATASKAITOS

- 70) Auditorius turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų, ar finansinėse ataskaitose esanti lyginamoji informacija visais reikšmingais atžvilgiais buvo pateikta pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, keliamus lyginamajai informacijai, ir pateikti išvadą pagal auditoriaus išvados teikimo reikalavimus.
- 71) Lyginamoji informacija – su vienu ar daugiau praėjusių laikotarpių susijusios finansinėse ataskaitose pateiktos sumos ir atskleista informacija pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Atitinkami duomenys – lyginamoji informacija, kurią teikiant praėjusio atskaitinio laikotarpio sumos ir kita atskleista informacija įtraukiamos į einamojo atskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas ir yra skirtos vertinti tik kartu su einamojo laikotarpio sumomis ir kita atskleista informacija.
- 72) Auditorius turi įvertinti, ar lyginamoji informacija atitinka praėjusį laikotarpį pateiktas sumas ir kitą atskleistą informaciją arba, jei reikia, yra atitinkamai patikslinta. Auditorius taip pat turi įvertinti, ar apskaitos metodai, kuriais remiantis pateikta lyginamoji informacija, atitinka einamuoju laikotarpiu taikytus apskaitos metodus arba, jeigu apskaitos metodai buvo keičiami, ar tokie pakeitimai buvo teisingai įtraukti į apskaitą, tinkamai paaiškinti ir atskleisti.
- 73) Jeigu pateikiami atitinkami duomenys, auditoriaus nuomonėje dėl finansinių ataskaitų nurodomas tik einamasis laikotarpis. Kai teikiamos lyginamosios finansinės ataskaitos, auditoriaus išvadoje dėl finansinių ataskaitų turi būti nurodomi visi laikotarpiai, kurių finansinės ataskaitos teikiamos.

» AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ UŽ KITĄ INFORMACIJĄ DOKUMENTUOSE, Į KURIUOS ĮTRAUKTOS AUDITUOTOS FINANSINĖS ATASKAITOS

- 74) Auditorius turi nagrinėti kitą informaciją subjekto metinėje ataskaitoje ir nuspręsti, ar yra reikšmingų neatitikimų arba reikšmingų faktų iškraipymų audituotose finansinėse ataskaitose ar kitoje informacijoje, surinktoje atliekant auditą. Jei nagrinėdamas kitą informaciją auditorius nustato reikšmingą neatitikimą arba reikšmingą faktų iškraipymą, jis turi nuspręsti, ar būtina peržiūrėti audituotas finansines ataskaitas.
- 75) Kita informacija – finansinė ir nefinansinė informacija (kita nei finansinės ataskaitos ir dėl jų pateikta auditoriaus išvada), kuri pateikiama subjekto metinėje ataskaitoje. Tai paprastai yra dokumentas ar dokumentų rinkinys, kurį

paprastai kasmet parengia vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys pagal įstatymus, teisės aktus arba pagal tradiciją ir kuris yra skirtas pateikti informaciją suinteresuotiesiems asmenims apie subjekto veiklą ir finansinius rezultatus bei finansinę būklę, pateiktus finansinėse ataskaitose.

- 76) Jei nustatomas reikšmingas neatitikimas, auditoriui gali prireikti imtis šių veiksmų: modifikuoti audito nuomonę, neteikti auditoriaus išvados, atsisakyti vykdyti užduotį (retais atvejais, kai tai įmanoma viešajame sektoriuje), apie tai informuojant už valdymą atsakingus asmenis ar įrašant „Kitų dalykų“ pastraipą auditoriaus išvadoje.
- 77) Jei auditorius nustato reikšmingą neatitikimą, o audituojamo subjekto vadovybė atsisako jį ištaisyti, auditorius turi apie tai informuoti už valdymą atsakingus asmenis. Auditoriui taip pat gali reikėti nuspręsti, ar, be asmenų, atsakingų už valdymą, reikia informuoti ir kitas šalis, pavyzdžiui, įstatymų leidėją.

» SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU KONSOLIDUOTŲJŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAIŠ

- 78) Auditoriai, kurie atlieka konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditą, turi gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl finansinės informacijos komponentų ir konsolidavimo proceso patikimumo, kad galėtų pareikšti nuomonę, ar konsoliduotosios finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
- 79) Šie principai taikytini visiems viešojo sektoriaus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditams. Tais atvejais, kai auditorius privalo atlikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditą, gali būti taikomi konkretūs reikalavimai ir nuostatos, įskaitant reikalavimą užtikrinti komponento auditorių darbo kokybę.