



FINANSINIO AUDITO VADOVAS

TURINYS

1.	SĄVOKŲ ŽODYNAS	8
2.	FINANSINIO AUDITO SAMPRATA	22
2.1.	Finansinio audito apibrėžtis ir tikslas	22
2.1.1.	Auditui taikomi reikalavimai	22
2.1.2.	Apibrėžtis	22
2.1.3.	Apskaitai taikomi reikalavimai	23
2.1.4.	Finansinės atskaitomybės tvirtinimai	24
2.2.	Grupės auditas	25
2.3.	Finansinis auditas ir jungtiniai auditai	28
2.4.	Audito proceso apžvalga	29
3.	BENDRIEJI AUDITO REIKALAVIMAI	30
3.1.	Etika ir nepriklausomumas	30
3.2.	Profesinis sprendimas, skepticizmas ir reikiamas atidumas	31
3.2.1.	Profesinis sprendimas	31
3.2.2.	Profesinis skepticizmas ir reikiamas atidumas	32
3.3.	Audito rizika	32
3.3.1.	Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu	35
3.3.2.	Reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu	35
3.3.2.1.	Įgimta rizika	35
3.3.2.2.	Kontrolės rizika	37
3.3.3.	Neaptikimo rizika	38
3.3.3.1.	Agregavimo rizika	38
3.3.3.2.	Neaptikimo rizikos valdymas	39
3.3.4.	Audito rizikos modelis	40
3.3.5.	Audito patikimumas	42
3.3.6.	Audito patikimumo ir audito rizikos ryšiai	43
3.4.	Reikšmingumas	44
3.5.	Dokumentavimas	45
3.5.1.	Darbo dokumentų paskirtis	45
3.5.2.	Darbo dokumentų turinys	46

3.5.3.	Darbo dokumentų įforminimas, tvarkymas ir saugojimas	47
3.6.	Kokybės valdymas	48
3.7.	Bendravimas	48
3.8.	Audito grupės įgūdžiai	49
4.	AUDITO PLANAVIMAS	51
4.1.	Audito inicijavimas	51
4.1.1.	Audito tikslas	51
4.1.2.	Audituojamo subjekto informavimas apie pradedamą auditą	52
4.1.3.	Audito planavimo darbų grafiko parengimas	53
4.2.	Pradinis susipažinimas su audito objektu ir audituojamu subjektu ar jų grupe	54
4.3.	Reikšmingumo nustatymas planuojant auditą	54
4.3.1.	Kiekybinis reikšmingumas	55
4.3.2.	Kokybinis reikšmingumas	58
4.3.3.	(Grupės) darbinis reikšmingumas	59
4.3.4.	Grupės komponentų darbinis reikšmingumas	61
4.3.5.	Aiškliai nesvarbi riba	64
4.4.	Pirminė apskaitos sričių ir komponentų atranka	65
4.4.1.	Apskaitos sritis ir audito sritis	65
4.4.2.	Grupės komponentas	65
4.4.3.	Apskaitos sričių ir komponentų atranka	68
4.5.	Darbas su komponentų auditoriais	71
4.6.	Rizikos įvertinimo procedūros	74
4.6.1.	Ankstesnių auditų rezultatų apsvarstymas	77
4.6.2.	Audito objekto, grupės, subjekto ir jo aplinkos supratimas	77
4.6.3.	Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir apskaitos politikos supratimas	79
4.6.4.	Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir metinių ataskaitų jautrumo reikšmingiems iškraipymams aptarimai audito grupėje	80
4.6.5.	Vidaus kontrolės sistemos supratimas	82
4.6.5.1.	Kontrolės aplinka	84
4.6.5.2.	Rizikos įvertinimo procesas	87
4.6.5.3.	Informacinė sistema ir komunikacija	89
4.6.5.4.	Kontrolės veiksmai	92
4.6.5.5.	Susipažinimas su IT ir jų vertinimas	98

4.6.5.5.1. Auditui aktualių IS ir taikomųjų programų identifikavimas	99
4.6.5.5.2. Rizikos, kylančios dėl IT naudojimo, nustatymas ir IT bendrosios kontrolės vertinimas	100
4.6.5.5.3. Poreikio vertinti taikomųjų programų kontrolės priemones įvertinimas	102
4.6.5.5.4. IS sudėtingumo vertinimas	102
4.6.5.5.5. Taikomųjų programų kontrolės priemonių efektyvumo vertinimas	103
4.6.5.5.6. Vertinimo rezultatų panaudojimas	104
4.6.5.5.7. Kitų auditų metu atliktų vertinimų panaudojimas	104
4.6.5.6. Vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas	105
4.6.5.7. Vidaus kontrolės sistemos vertinimo rezultatų apibendrinimas	108
4.6.6. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas	110
4.6.6.1. RIR finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu nustatymas	110
4.6.6.2. RIR finansinių ataskaitų lygmeniu įvertinimas	111
4.6.6.3. RIR tvirtinimų lygmeniu įvertinimas: įgimta rizika	112
4.6.6.4. Reikšmingos rizikos nustatymas	114
4.6.6.4.1. Reikšmingos rizikos įvertinimas įgimtos rizikos spektre	115
4.6.6.4.2. Reikšminga rizika dėl apgaulės	118
4.6.6.4.3. Reikšminga rizika, susijusi su susijusių šalių santykiais ir sandoriais	119
4.6.6.5. Svarbių tvirtinimų ir svarbių apskaitos sričių nustatymas	121
4.6.6.6. Reikšmingų apskaitos sričių nustatymas	122
4.6.6.7. Rizikos, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines audito procedūras, nustatymas	123
4.6.6.8. Kontrolės rizikos įvertinimas	123
4.6.6.9. Rizikos įvertinimo procedūrų rezultatų apibendrinimas	124
4.6.7. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – papildomi reikalavimai	125
4.6.7.1. Reikalavimai dėl rizikos įvertinimo procedūrų	125
4.6.7.2. Procedūrų atlikimo laikas	127
4.6.7.3. Įrodymų šaltiniai	127

4.6.7.4. Audito įrodymų vertinimas	129
4.6.7.5. Dokumentavimo reikalavimai	130
4.6.8. Apskaitos sričių ir komponentų atranka – audito planavimo procedūrų apibendrinimas	131
4.7. Audito strategijos ir programų parengimas	133
4.7.1. Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas	133
4.7.1.1. Bendrasis atsakas	133
4.7.1.2. Specialusis atsakas	135
4.7.2. Kontrolės testai	137
4.7.3. Pagrindinės procedūros	141
4.7.3.1. Pagrindinės analitinės procedūros	141
4.7.3.2. Detalieji testai	143
4.7.3.3. Pagrindinių procedūrų atlikimo laikas	143
4.7.3.4. Išorės patvirtinimai	144
4.7.4. Tolesnės audito procedūros komponentuose	144
4.7.5. Atitikties teisės aktams vertinimas	146
4.7.5.1. Teisės aktai, kurie daro tiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms	147
4.7.5.2. Teisės aktai, darantys netiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms	147
4.7.6. Konsolidavimo proceso audito procedūros	148
4.7.7. Finansinės informacijos valstybės pažangos ataskaitoje vertinimo planavimas	148
4.7.8. Pirmasis auditas – pradiniai likučiai	150
4.7.9. Vidaus auditorių, specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių (ne komponentų auditorių) pasitelkimo planavimas	151
4.7.9.1. Poreikio naudoti specialisto (eksperto) darbą nustatymas	152
4.7.9.2. Specialisto (eksperto) kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas	152
4.7.9.3. Susitarimas su išorės specialistu (ekspertu)	152
4.7.9.4. Išorės auditorių (ne komponentų auditorių) pasitelkimas audito darbui atlikti	152
4.7.9.5. Išorės specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių atlikto darbo panaudojimas	153
4.7.9.6. Vidaus auditorių atlikto darbo panaudojimas	154
4.7.10. Elementų (audito pavyzdžių) atrankos procesas	155

4.7.10.1. Atrankos tikslo nustatymas	156
4.7.10.2. Susipažinimas su tiriama visuma	156
4.7.10.3. Tiriamos visumos suskaidymas (pagal poreikį)	156
4.7.10.4. Tinkamo atrankos būdo ir metodo pasirinkimas	157
4.7.10.4.1. Visų elementų pasirinkimas	157
4.7.10.4.2. Tam tikrų elementų pasirinkimas	158
4.7.10.4.3. Audito atranka	159
4.7.10.5. Imties dydžio nustatymas	160
4.7.10.5.1. Imties dydžio nustatymas kontrolės testams	161
4.7.10.5.2. Imties dydžio nustatymas detaliesiems testams	162
4.7.10.6. Imties vienetų atrinkimas	164
4.7.10.7. Reikiamų audito procedūrų su atrinktais elementais atlikimas ir rezultatų apibendrinimas	165
4.7.11. Audito strategijos ir programų sudarymas	165
4.7.11.1. Audito strategija	165
4.7.11.2. Audito programa	167
4.7.11.3. Audito strategijos ir programų tikslinimas	169
4.7.12. Audituojamo subjekto informavimas apie audito planavimo rezultatus	169
5. AUDITO ATLIKIMAS IR REZULTATŲ ĮVERTINIMAS	170
5.1. Audito įrodymai	170
5.1.1. Audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas	170
5.1.2. Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl tam tikrų sričių	173
5.1.2.1. Atsargos (2501-asis TAAIS)	173
5.1.2.2. Teisminiai ginčai ir ieškiniai (2501-asis TAAIS)	173
5.1.2.3. Išorės šalių patvirtinimai	174
5.1.2.4. Apskaitinių įverčių vertinimas	174
5.1.2.5. Pobalansiniai įvykiai	176
5.1.3. Rašytiniai pareiškimai	177
5.2. Darbas su komponentų auditoriais atliekant auditą	178
5.3. Audito procedūrų rezultatų įvertinimas ir apibendrinimas	179
5.3.1. Nustatytų iškraipymų ir pažeidimų kaupimas	181
5.3.2. Neištaisyty iškraipymų poveikio vertinimas	181

5.3.3.	Nustatytų teisės aktų nesilaikymo atvejų ir pažeidimų vertinimas	184
5.3.4.	Bendravimas su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) ir informavimas apie iškraipymus ar pažeidimus	185
5.3.5.	Audito rezultatų suvestinė	186
6.	AUDITO ATASKAITA IR IŠVADA	189
6.1.	Auditoriaus nuomonės susidarymas	189
6.2.	Valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų įvertinimo pateikimas audito išvadoje	190
6.3.	Audito ataskaitos ir audito išvados rengimas	193
6.3.1.	Audito ataskaitos projekto rengimas	194
6.3.2.	Audito išvados projekto rengimas	201
6.3.3.	Audito ataskaitos projekto derinimas ir galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas	205
6.3.3.1.	Audito ataskaitos projekto derinimas	205
6.3.3.2.	Galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas	207
6.3.4.	Audito rezultatų viešinimas	207
7.	VEIKSMAI PO AUDITO	208

1. SĄVOKŲ ŽODYNAS

AAI – aukščiausioji audito institucija

BVAR – (konsoliduotųjų) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys

CAAT – kompiuterizuotos audito priemonės

COSO – vidaus kontrolės sistemos vertinimo modelis, parengtas *Treadway* komisijos organizacijų rėmimo komiteto (*The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*)

FAR – (konsoliduotųjų) finansinių ataskaitų rinkinys

FAV – finansinio audito vadovas

GUID – INTOSAI gairės

INTOSAI – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (*angl.* International Organization of Supreme Audit Institutions)

IS – Informacinė sistema

ISACA – Tarptautinė profesinė organizacija, orientuota į informacinių technologijų valdymą (anksčiau žinoma kaip Informacinių sistemų audito ir kontrolės asociacija)

IT – Informacinės technologijos

IT kontrolės priemonės – IT bendrosios ir taikomųjų programų kontrolės priemonės

MFAR – metinių finansinių ataskaitų rinkinys

MBVAR – metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys

RIR – reikšmingo iškraipymo rizika

TAAIS – tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai, patvirtinti Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI)

TAS – Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleisti tarptautiniai audito standartai¹

ViPSIS – Veiklos planavimo ir stebėsenos informacinė sistema

Vadovas – Finansinio audito vadovas

VK – Valstybės kontrolė

VKP – valstybės kontrolieriaus pavaduotojas

VSAFAS – viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

VSS – viešojo sektoriaus subjektas

¹ Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleisti tarptautiniai audito standartai (Lietuvos auditorių rūmų (iki 2017-02-28) ir Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nuo 2017-03-01) išversti į lietuvių kalbą, prieiga per internetą: <https://avnt.lrv.lt/lt/teisine-informacija/teises-aktai/auditas>.

1. Šiame vadove vartojama sąvoka „audituojamos ataskaitos“, kai vadovo nuostatos taikomos vienodai bet kuriai audituojamojo viešojo sektoriaus subjekto finansinių ar biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio ataskaitai. Kai nuostatos skirtos konkrečiam finansinių ataskaitų, biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniui (rinkinio ataskaitai) ar valstybės pažangos ataskaitai – įvardijamas konkretus rinkinys ar konkreti ataskaita.
2. Toliau pateikiamos sąvokos, vartojamos tarptautiniuose aukščiausiųjų audito institucijų standartuose ir Valstybės kontrolės metodiniuose dokumentuose, kurios reikalingos suprantant standartų reikalavimus ir atliekant finansinį auditą.

1 lentelė. Tarptautiniuose aukščiausiųjų audito institucijų standartuose ir šiame vadove vartojamos sąvokos

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Agregavimo rizika	Tikimybė, kad agreguoti (apjungti, apibendrinti) grupės audito metu tarp komponentų išskaidyti neištaisyti ir nenustatyti iškraipymai viršys finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytą reikšmingumą.	2600-ojo TAAIS 14 dalies a punktas
Aiškiai nesvarbus iškraipymas	Suma, už kurią mažesni iškraipymai būtų aiškiai nesvarbūs ir kurių nereikėtų kaupiti, nes auditorius numato, kad tokių sumų kaupimas neturėtų reikšmingo poveikio finansinėms ar biudžeto vykdymo ataskaitoms nei vertinant juos pagal sumą, nei pagal kokybinius parametrus.	2450-ojo TAAIS A2 dalis
Analitinė procedūra	Finansinės informacijos įvertinimas atliekant tikėtinų finansinių ir nefinansinių duomenų sąsajų analizę. Analitinės procedūros taip pat apima tyrimą, kuris yra būtinas nustatant svyravimus ar sąsajas, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos arba reikšmingai skiriasi nuo tikėtinos vertės. Taip pat žiūrėti sąvoką „Pagrindinė analitinė procedūra“.	2520-ojo TAAIS 4 dalis
Ankstesnis auditorius	Kitos audito įmonės auditorius, kuris atliko įmonės ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų auditą ir kurį pakeitė dabartinis auditorius.	2510-ojo TAAIS 4 dalies c punktas
Anomalija	Iškraipymas ar nuokrypis, kuris aiškiai nėra reprezentatyvus visų iškraipymų ar nuokrypių visumos atžvilgiu.	2530-ojo TAAIS 5 dalies e punktas
Apgaulė	Vieno ar kelių vadovybei priklausančių asmenų, už valdymą atsakingų asmenų, darbuotojų ar trečiųjų šalių tyčinis veiksmas, kuriuo apgaule siekiama įgyti neteisėtą ar nepelnytą pranašumą.	2240-ojo TAAIS 11 dalies a punktas
Apskaitinio įverčio rezultatas	Faktinė piniginė suma, kuri yra sandorio (-ų), įvykio (-ų) ar sąlygos (-ų) įvykdymo pasekmė, įvertinta apskaitiniu įverčiu.	2540-ojo TAAIS 12 dalies f punktas
Apskaitinis įvertis	Piniginė suma, kurią nustatant pagal taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus atsižvelgiama į įvertinimo neapibrėžtumą.	2540-ojo TAAIS 12 dalies a punktas
Apskaitos dokumentai	Pirminių įrašų ir papildomi dokumentai, tokie kaip čekiai ir elektroninio lėšų pervedimo dokumentai; sąskaitos faktūros; sutartys; įvairūs apskaitos registrai; apskaitos įrašai ir kiti finansinių ataskaitų koregavimai, kurie neparodyti oficialiuose apskaitos įrašuose; tokie dokumentai kaip darbo laiko apskaitos žiniaraščiai, lentelės ir skaičiuoklės sąnaudoms paskirstyti, apskaičiuoti, derinti ir atskleisti. Taip pat žiūrėti sąvoką „Finansinės apskaitos dokumentas“.	2500-ojo TAAIS 5 dalies a punktas
Apskaitos sritis	Ši sąvoka atitinka TAAIS vartojamą sąvoką „ūkinių operacijų grupė, - sąskaitų likutis ar atskleidžiama informacija“.	
Atitikties auditas	Valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veiklos atitiktis teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams ir gali būti pareiškiami nepriklausoma auditoriaus nuomonė.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 1 dalis
Atitiktis	Audituojamo subjekto veiklos atitiktis teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams.	
Atranka (audito atranka)	Audito procedūrų taikymas mažiau kaip 100 proc. auditui svarbios visumos vienetų, kai visi atrankos vienetai turi galimybę būti atrinkti, taip sudarant auditoriui tinkamą pagrindą padaryti išvadas apie visą visumą.	2530-ojo TAAIS 5 dalies a punktas

² Kai pateikta nuoroda į TAAIS, sąvokos apibrėžimas pateikiamas toks, koks pateikiamas atitinkamame TAAIS punkte.

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Atrankos rizika	Rizika, kad auditoriaus apibendrinanti išvada, padaryta remiantis imties duomenimis, gali skirtis nuo išvados, jei tos pačios audito procedūros būtų taikomos visai visumai.	2530-ojo TAAIS 5 dalies c punktas
Atrankos vienetas	Atskiros dalys, sudarančios visumą.	2530-ojo TAAIS 5 dalies f punktas
Atsakingoji šalis	Subjektas, atsakingas už audito srities informaciją, audito srities valdymą ir (ar) rekomendacijų įgyvendinimą bei būtinų pokyčių taikymą.	100-ojo TAAIS 25 punktas
Atsisakymas pareikšti nuomonę	Modifikuotos nuomonės tipas, kai auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti savo nuomonę, ir padaro išvadą, kad galimas neaptiktų iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms, jeigu tokių iškraipymų yra, galėtų būti ir reikšmingas, ir paplitęs. Auditorius turi atsisakyti pareikšti nuomonę tada, kai nepaprastai retomis aplinkybėmis, esant keletui neapibrėžtumų, jis padaro išvadą, kad, nepaisant surinktų pakankamo kiekio tinkamų audito įrodymų dėl kiekvieno konkretaus neapibrėžtumo, yra neįmanoma suformuoti nuomonės apie finansines ataskaitas dėl potencialios šių neapibrėžtumų sąveikos ir jų galimo bendro poveikio finansinėms ataskaitoms.	2705-ojo TAAIS 9-10 dalys
Atskleidimas (sąskaitų likučiams)	Turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė yra užregistruoti tinkamose sąskaitose, tinkamai apibendrinti arba detalizuoti ir aiškiai apibūdinti, o susijusi atskleidžiama informacija yra svarbi ir suprantama atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus.	2315-ojo TAAIS A190 d. b(v) ir b(vi) punktai
Atskleidimas (ūkinėjų operacijų grupėms)	Ūkinės operacijos įregistruotos apskaitos registruose ir pateiktos finansinėse ataskaitose pagal apskaitos principus ir taisykles (priskirti tinkamam atskaitiniam laikotarpiui, tinkamose sąskaitose ir tinkamai apibendrinti bei detalizuoti)	2315-ojo TAAIS A190 d. a(iv)–a(vi) punktai
Audito darbas	Visų auditoriaus atliekamų procedūrų visuma: rizikos įvertinimo – procedūros, kontrolės testai ir pagrindinės procedūros, kurios, įgyvendinant TAAIS reikalavimus, turi būti atliktos konkrečioje apskaitos srityje.	-
Audito grupė	Audito departamento vadovas, audito grupės vadovas, kiti audito grupės nariai ir valstybinio auditoriaus padėjėjas (-ai).	Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadovo 3.1 punktas
Audito įmonė	Atskiras praktikuojantis auditorius, buhalterijų profesionalų bendrija, bendrovė arba lygiavertis viešajame sektoriuje veikiantis subjektas. TAAIS kontekste Valstybės kontrolė atitinka audito įmonės apibrėžimą.	2220-ojo TAAIS 12 dalies e punktas
Audito įrodymai	Informacija, kuria remdamasis auditorius daro išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. Audito įrodymus sudaro apskaitos dokumentuose esanti informacija, kuria remiantis rengiamos finansinės ataskaitos, ir kita informacija.	2500-ojo TAAIS 5 dalies c punktas
Audito kriterijus	Standartinis rodiklis, pagal kurį nuosekliai ir pagrįstai vertinama audito sritis. Finansiniame audite tai yra teisės akto nuostatos, kurių atitiktis vertinama vadovaujantis 2250-ojo TAAIS reikalavimais. Šis rodiklis vartojamas siekiant gauti teisėtumo tvirtinimą.	100-asis TAAIS 2250-asis TAAIS
Audito objektas	Audituojamas metinių ataskaitų rinkinys. Taip pat žiūrėti sąvoką „Finansinės ataskaitos“.	-
Audito pastebėjimas	Audito įrodymų vertinimo ir jų palyginimo su taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimais bei audito kriterijais rezultatas, apimantis ir nustatytų iškraipymų ir (ar) neatitiktinčių priežasčių ir pasekmių vertinimą.	-
Audito procedūros	Tam tikruose audito etapuose atliekami auditoriaus veiksmai – siekiant audito tikslų.	-
Audito procesas	Visi audito etapai, apimantys audito planavimą, atlikimą, ataskaitos ir išvados rengimą bei veiksmus po audito.	-
Audito planavimo darbų grafikas	Darbo dokumentas, kurio tikslas – suplanuoti konkrečius darbus, jų atlikimo terminus ir audito kokybės užtikrinimo procedūras audito planavimo metu iki parengiant audito strategiją.	-
Audito programa	Darbo dokumentas, kuriame nurodomos planuojamos atlikti audito procedūros (kontrolės testai, pagrindinės audito procedūros): jų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis.	-

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Audito rizika	Rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos. Audito rizika yra reikšmingo iškraipymo ir neaptikimo rizikos veiksnių išraiška.	2200-ojo TAAIS 13 dalies c punktas
Audito rizikos valdymas	Sisteminis valdymo procedūrų ir priemonių taikymas, siekiant nustatyti ir valdyti tikėtinus įvykius, kurie gali reikšmingai paveikti audito procesą, taip pat suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito tikslas bus pasiektas.	-
Audito sritis	Viena ar kelios apskaitos sritys, dėl kurių auditorius planuoja ir atlieka audito darbą. Paprastai sudaromos audito sričių audito programos. Apskaitos sritys į audito sritis gali būti grupuojamos pagal ekonominę prasmę ir kitas aplinkybes ar konkrečius auditoriaus tikslus. Pavyzdžiui, ilgalaikio materialiojo turto audito sritis gali apimti grupei reikšmingas infrastruktūros statinių, mašinų ir įrenginių, kultūros ir kitų vertybių bei susijusių nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudų apskaitos sritis.	-
Audito strategija	Darbo dokumentas, kuriame, atlikus audito planavimo procedūras, turi būti numatytas audito mastas, metodai ir atlikimo eiga.	-
Audito tikslas	Tiksliai formuluotė, ko siekiama auditu. Finansinio audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto metinių ataskaitų rinkinio duomenis ir pareikšti nepriklausomą auditoriaus nuomonę.	-
Auditoriaus ekspertas	Turintis kitų sričių nei apskaita ar auditas žinių asmuo ar organizacija, kurių šios srities darbą auditorius naudoja siekdamas surinkti pakankamą tinkamų audito įrodymų. Auditoriaus ekspertas gali būti arba auditoriaus vidaus ekspertas (jis yra auditoriaus audito įmonės arba tinklui priklausančios audito įmonės partneris arba darbuotojas, įskaitant laikinuosius darbuotojus), arba auditoriaus išorės ekspertas. VK – teisės, informacinių technologijų, metodologijos ar kitų struktūrinių padalinių darbuotojai arba išorės specialistas (ekspertas).	2620-ojo TAAIS 6 dalies a punktas
Auditoriaus išvados data	Data, kurią auditorius nurodo auditoriaus išvadoje dėl finansinių ataskaitų pagal 2700-ąjį TAAIS.	2560-ojo TAAIS 5 dalies c punktas
Auditoriaus nuomonė dėl finansinių ataskaitų	Auditorius turi susidaryti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taip pat žiūrėti sąvoką „Finansinės ataskaitos“.	2700-ojo TAAIS 10–15 dalys
Auditorius	Sąvoka „auditorius“ vartojama asmeniui ar asmenims, atliekantiems auditą, dažniausiai užduoties partneriams ar kitiems užduoties grupės nariams arba, kai tinka, audito įmonei apibūdinti. Kai TAAIS aiškiai nurodoma, kad reikalavimą vykdyti ar atsakomybę prisiimti privalo užduoties partneris, vartojama sąvoka „užduoties partneris“, o ne „auditorius“. Kur tinka, sąvokos „užduoties partneris“ ir „audito įmonė“ turi būti suprantamos kaip viešajame sektoriuje vartojamų sąvokų atitikmenys.	2200-ojo TAAIS 13 dalies d punktas
Audituojamas subjektas	Viešojo sektoriaus subjektas arba kitas juridinis asmuo, kuriam suteiktas ar perduotas valstybės turtas ir (ar) kuriam viešojo sektoriaus subjektas daro lemiamą poveikį, kuriame Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą. Taip pat žiūrėti sąvoką „Viešojo sektoriaus subjektas“.	-
Baigtumas (sąskaitų likučiams)	Visas turtas ir įsipareigojimai, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti.	2315-ojo TAAIS A190 d. b(iii) punktas
Baigtumas (ūkinų operacijų grupėms)	Užregistruotos visos ūkinės operacijos, kurios turėjo būti užregistruotos.	2315-ojo TAAIS A190 d. a(ii) punktas
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).	2315-ojo TAAIS 12 dalies d punktas
Besąlyginė (auditoriaus) nuomonė	Žiūrėti sąvoką „Nemodifikuota (auditoriaus) nuomonė“.	-
Buvimas (sąskaitų likučiams)	Turtas ir įsipareigojimai egzistuoja, subjektas turi teises į turtą arba jį kontroliuoja, o įsipareigojimai yra subjekto įsipareigojimai (apima tvirtinimą).	2315-ojo TAAIS A190 d. b(i) ir b(ii) punktai

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Darbinis reikšmingumas	Auditoriaus nustatyta suma ar sumos, mažesnės negu finansinių ataskaitų kaip visumos nustatytas reikšmingumo dydis, reikalingas tam, kad iki priimtina žemo lygio būtų sumažinta agregavimo rizika. Jeigu tinka, darbinis reikšmingumas taip pat reiškia auditoriaus nustatytą sumą ar sumas, mažesnes negu nustatytas tam tikrų ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informacijos reikšmingumo lygis ar lygiai.	2320-ojo TAAIS 9 dalies a punktas
Darbo dokumentai	Dokumentuota informacija apie atliktas audito procedūras, surinktus audito įrodymus ir auditoriaus padarytas išvadas. Kartais gali būti vartojama sąvoka „Audito dokumentai“.	2230-ojo TAAIS 6 dalies a punktas
Detalieji testai	Išsamios audito procedūros, kurių metu surenkami audito įrodymai apie ūkines operacijas, sąskaitų likučius ir atskleidžiamą informaciją, kurių pagrindu sudaromos finansinės ir biudžeto vykdymo ataskaitos.	-
Ekstrapoliavimas	Atrankos rezultatų įvertinimo būdas, kai nustatyti iškraipymai ir neatitiktys pritaikomi tiriamajai visumai	-
Finansinės apskaitos dokumentas	Ūkinę operaciją patvirtinanti tekstinė informacija, nepaisant jos parengimo ar pateikimo būdo, formos ir laikmenos. Taip pat žiūrėti sąvoką „Apskaitos dokumentai“.	Finansinės apskaitos įstatymas, 2 straipsnio 6 dalis
Finansinės ataskaitos	Struktūrizuoti pateikta istorinė finansinė informacija, įskaitant aiškinamąjį raštą, skirta informuoti apie tam tikru momentu įmonės turimus ekonominius išteklius ar įsipareigojimus arba jų pasikeitimus per apibrėžtą laikotarpį pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Aiškinamajame rašte dažniausiai pateikiama svarbiausių apskaitos metodų santrauka ir kita aiškinamoji informacija. Sąvoka „finansinės ataskaitos“ dažniausiai reiškia visą finansinių ataskaitų rinkinį, nustatomą pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus, tačiau taip pat gali reikšti ir atskirą finansinę ataskaitą. Finansinio audito vadove vartojama sąvoka „metinių ataskaitų rinkiniai“, kai kalbama bendrai apie visą audituojamą metinių ataskaitų rinkinį (kaip apibrėžta Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 6 str. 1 ir 2 dalyse: viešojo sektoriaus subjekto ir šių subjektų grupės atveju – metinė veiklos ataskaita ar valstybės pažangos ataskaita, metinių finansinių ataskaitų rinkinys ir metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, o fondų atveju – pagal konkrečiam fondui taikomą teisinį reguliavimą jo rengiamas metinis ataskaitų rinkinys. Jei metodikos nuostatos taikomos išimtinai kažkuriam konkrečiam rinkiniui ar ataskaitai – tai bus nurodyta konkrečiai toje nuostatoje.	2200-ojo TAAIS 13 dalies f punktas
Finansinės ataskaitos elementas	Reiškia finansinės ataskaitos elementą, sąskaitą ar straipsnį. Sąvoka taikytina ir biudžeto vykdymo ataskaitų elementams.	2805-ojo TAAIS 6 dalies a punktas
Finansinis auditas	Valstybinio audito tipas, kai vertinami audituojamo subjekto metinių ataskaitų rinkinių duomenys ir pareiškijama nepriklausoma auditoriaus nuomonė.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 3 dalis
Finansinių ataskaitų data	Vėliausio laikotarpio, kurio finansinės ataskaitos teikiamos, pabaigos data. Sąvoka taikytina ir metinių ataskaitų rinkiniui. Paprastai – audituojamųjų metų gruodžio 31 diena.	2560-ojo TAAIS 5 dalies a punktas
Finansinių ataskaitų paskelbimo data	Data, kurią auditoriaus išvada ir audituotos finansinės ataskaitos tampa prieinamos trečiosioms šalims. Sąvoka taikytina ir metinių ataskaitų rinkiniui.	2560-ojo TAAIS 5 dalies d punktas
Finansinių ataskaitų patvirtinimo data	Data, kada parengiamos visos ataskaitos, sudarančios finansines ataskaitas, įskaitant aiškinamąjį raštą, ir atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys patvirtina prisiimančios atsakomybę už šias finansines ataskaitas. Sąvoka taikytina ir metinių ataskaitų rinkiniui.	2560-ojo TAAIS 5 dalies b punktas
Finansinių ataskaitų naudotojai	Įstatymų leidėjai ir priežiūros institucijos (Seimas, Vyriausybė, asignavimų valdytojų steigėjai) – jie atstovauja piliečiams ir skiria finansavimą įvairioms programoms, veikloms ir funkcijoms. Valstybinio audito ataskaitos ir išvados visų pirma yra skirtos šiems vartotojams bei audituojamo subjekto vadovybei. Kiti vartotojai gali būti žiniasklaida ir visuomenė.	100-ojo TAAIS 25 punktas
Grupė	Finansines ataskaitas teikiantis subjektas, kurio grupės finansinės ataskaitos yra rengiamos. Kitaip tariant – viešojo sektoriaus subjektų grupė, kurių ataskaitų rinkinių duomenys konsoliduojami į vieną ataskaitų rinkinį ir teikiami kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto ataskaitų rinkinys.	2600-ojo TAAIS 14 dalies f punktas

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Grupės auditas	Grupės finansinių ataskaitų auditas.	2600-ojo TAAIS 14 dalies g punktas
Grupės auditoriaus nuomonė	Grupės auditoriaus nuomonė apie grupės finansines ataskaitas.	2600-ojo TAAIS 14 dalies i punktas
Grupės auditorius	Grupės užduoties partneris ir užduoties grupės nariai, kurie nėra komponento auditoriai. Grupės auditorius yra atsakingas už šiuos dalykus: i) bendros grupės audito strategijos ir grupės audito plano nustatymą; ii) vadovavimą komponento auditoriams, jų darbo priežiūrą ir peržiūrą; iii) išvadų, padarytų remiantis surinktais audito įrodymais, kurių pagrindu susidaroma nuomonė apie grupės finansines ataskaitas, vertinimą. VK kontekste – audito grupė ir audito procese dalyvaujantys asmenys, kurie atlieka atitinkamos grupės auditą.	2600-ojo TAAIS 14 dalies h punktas
Grupės audito užduoties grupė	Kai atliekamas grupės auditas – užduoties grupė apima grupės auditorių ir komponento auditorius. Taip pat žiūrėti sąvoką „Užduoties grupė“.	2600-ojo TAAIS A21 dalis
Grupės darbinis reikšmingumas	Grupės finansinėms ataskaitoms kaip visumai taikomas darbinis reikšmingumas, kurį nustato grupės auditorius.	2600-ojo TAAIS 14 dalies m punktas
Grupės finansinės ataskaitos	Finansinės ataskaitos, kuriose konsolidavimo proceso metu apjungta daugiau nei vieno subjekto ar verslo vieneto finansinė informacija. Konsolidavimo procesas apima: i) konsolidavimą, proporcingą konsolidavimą arba nuosavybės apskaitos metodą; ii) subjektų ar verslo vienetų, kurie neturi patronuojančiosios įmonės, bet yra bendrai kontroliuojami ar bendrai valdomi, finansinės informacijos pateikimą jungtinėse finansinėse ataskaitose; iii) subjektų ar verslo vienetų, tokių kaip filialai ar padaliniai, finansinės informacijos agregavimą. Sąvoka taikytina metinių ataskaitų rinkiniui.	2600-ojo TAAIS 14 dalies k punktas
Grupės užduoties partneris	Užduoties partneris, kuris prisiima atsakomybę už grupės auditą. VK – Audito departamento vadovas.	2600-ojo TAAIS 14 dalies j punktas
Grupės vadovybė	Vadovybė, atsakinga už grupės finansinių ataskaitų parengimą.	2600-ojo TAAIS 14 dalies l punktas
Imtis	Atrinkta visumos elementų dalis. Taikant statistinės atrankos metodus imtis yra atrinkta visumos elementų, reprezentuojančių visumą, dalis.	-
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). VK ši sąvoka atitinka taikomųjų programų kontrolės priemonių sąvoką.	2315-ojo TAAIS 12 dalies e punktas
Informacinė sistema	Strateginės, vadybinės ir operacinės veiklos, susijusios su informacijos rinkimu, apdorojimu, saugojimu, platinimu ir naudojimu, ir su ja siejamų technologijų deriniu. Informacinė sistema gali apimti keletą taikomųjų programų.	-
Informacinės technologijos	Ištekliai, reikalingi tam tikrai informacijai gauti, tvarkyti, saugoti ir skleisti: techninė, programinė, komunikacijos ir kita įranga, naudojama bet kokios formos duomenims įvesti, saugoti, apdoroti, perduoti ir išvesti. Informacinių technologijų sąvoka yra platesnė nei informacinės sistemos sąvoka, nes ji apima visus technologinius aspektus, kurie gali būti naudojami bet kurioje informacinėje sistemoje. Pvz., elektroninių ryšių tinklai yra dalis informacinių technologijų, kurie naudojami daugeliui skirtingų IS perduodant duomenis.	-
Informacinių technologijų auditas	Informacinių technologijų kontrolės priemonių vertinimas siekiant nustatyti nukrypimų nuo audito kriterijų atvejus, kurie buvo nustatyti atsižvelgiant į atliekamo audito tipą, t. y. finansinį, atitikties arba veiklos.	-
Informacinių technologijų bendroji kontrolė	Kontrolės priemonės, kurios taikomos visiems konkrečios organizacijos IT komponentams, procesams ir duomenims ar informacinių technologijų aplinkai. Šios kontrolės priemonių visuma turi užtikrinti tinkamą kompiuterizuotų taikomųjų programų plėtrą ir įgyvendinimą, taikomųjų programų, duomenų bylų ir kompiuterinių operacijų vientisumą.	-
Istorinė finansinė informacija	Finansinė išraiška išreikšta su konkrečia įmone susijusi informacija, daugiausia gaunama iš įmonės apskaitos sistemos, apie praėjusius	2200-ojo TAAIS 13 dalies g punktas

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
	laikotarpiais įvykusius ūkinius įvykius arba apie tam tikru metu buvusias ekonomines sąlygas ar aplinkybes.	
Išimtis išorės šalių patvirtinime	Atsakymas, kuriame nurodomas skirtumas tarp prašomos patvirtinti ar įmonės apskaitos įrašų informacijos ir patvirtinančiosios šalies pateiktos informacijos.	2505-ojo TAAIS 6 dalies e punktas
Iškraipymas	Skirtumas tarp pateikto finansinės ataskaitos straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo ir reikalaujamos to straipsnio sumos, grupavimo, pateikimo ar atskleidimo, kad straipsnis atitiktų taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus. Informacijos iškraipymų gali atsirasti dėl apgaulės ar dėl klaidos.	2200-ojo TAAIS 13 dalies i punktas; 2450-ojo TAAIS 4 dalies a punktas
Išorės šalių patvirtinimas	Procesas, kurio metu surenkami audito įrodymai, remiantis trečiosios šalies (patvirtinančiosios šalies) tiesioginiu rašytiniu atsakymu auditoriui popierine forma, elektronine ar kitokia laikmena.	2505-ojo TAAIS 6 dalies a punktas
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: i) IT taikomoji programa – tai programa arba rinkinys operacijų, kurios naudojamos inicijuoti, apdoroti ir įrašyti ūkines operacijas arba informaciją ir jas pateikti ataskaitose; IT taikomosios programos apima duomenų saugyklas ir ataskaitų rengyklas (<i>angl.</i> 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 priegią prie IT aplinkos, valdyti programų arba IT aplinkos pakeitimus ir valdyti IT operacijas.	2315-ojo TAAIS 12 dalies g punktas
IT ištekliai	Informacijos, kurią valdo informacinės visuomenės nariai ir kuri apdorojama informacinių technologijų priemonėmis, ir ją apdorojančių informacinių technologijų priemonių ir žmogiškųjų išteklių visuma (informacija; paslaugos, infrastruktūra ir taikomosios programos; žmonės, įgūdžiai ir kompetencija).	-
Įgimta rizika	Tvirtinimo apie ūkines operacijas grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumas informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais informacijos iškraipymais dar prieš vertinant bet kokias susijusias kontrolės priemones.	2200-ojo TAAIS 13 dalies a punktas; 2315-ojo TAAIS 4 dalis
Įgimtas patikimumas	Patikimumas, gaunamas planavimo metu įvertinus įgimtą riziką.	-
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, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai.	2315-ojo TAAIS 12 dalies f punktas
Įvertinimas (ūkinių operacijų grupėms)	Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai užregistruoti tinkama verte, o susijusi atskleidžiama informacija buvo tinkamai įvertinta ir apibūdinta.	2315-ojo TAAIS A190 d. a(iii)
Įvertinimas (sąskaitų likučiams)	Turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė nurodyti finansinėse ataskaitose tinkamomis sumomis, atsiradę vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai užregistruoti, o susijusi atskleidžiama informacija buvo tinkamai įvertinta ir apibūdinta.	2315 TAAIS A190 d. b(iv) punkte
Įvertinimo neapibrėžtumas	Įgimta apskaičiavimo tikslumo stoka.	2540-ojo TAAIS 12 dalies c punktas
Kiekybinis reikšmingumas	Reikšmingumas, apskaičiuotas tam tikra kiekybine išraiška. Tai skaitinė vertė, nustatoma taikant palyginamojo rodiklio (pvz., su audito objektu susijusios išlaidos ar pajamos) procentinę dalį. Kiekybinis reikšmingumas taip pat gali būti nustatytas kaip konkretus iškraipymų ar neatitiktųjų skaičius.	-
Kokybinis reikšmingumas	Tai kokybiniai veiksniai, kurie reikšmingi dėl savo pobūdžio, aplinkybių, konteksto ar kitų priežasčių	-
Komponentas	Subjektas, verslo vienetas, funkcija ar verslo veikla ar tam tikras jų derinys, kurį nustato grupės auditorius audito procedūry, atliekamų grupės audito metu, planavimo ir atlikimo tikslais.	2600-ojo TAAIS 14 dalies b punktas

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
	VK – tai viešojo sektoriaus subjektas (arba jų grupė), kuris rengia savo metinių ataskaitų rinkinį, kurio duomenys konsoliduojami į grupės metinių ataskaitų rinkinį.	
Komponento auditorius	Auditorius, kuris grupės audito tikslais atlieka su komponentu susijusį audito darbą. Komponento auditorius priklauso grupės audito užduoties grupei.	2600-ojo TAAIS 14 dalies c punktas
Komponento darbinis reikšmingumas	Suma, kurią nustato grupės auditorius, kad sumažintų agregavimo riziką iki priimtina žemo lygio audito procedūry, susijusių su komponentu, planavimo ir atlikimo tikslais.	2600-ojo TAAIS 14 dalies e punktas
Komponento vadovybė	Vadovybė, atsakinga už komponentą.	2600-ojo TAAIS 14 dalies d punktas
Kontrolės patikimumas	Patikimumas, gaunamas įvertinus vidaus kontrolę ir suformavus nuomonę, ar vidaus kontrolė laiku užkerta kelią klaidoms ir (ar) neatitiktims.	-
Kontrolės priemonės (procedūros / veiksmai)	Subjekto nustatytos politikos arba procedūros, skirtos pasiekti vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų kontrolės tikslus. Šiame kontekste: i) politikos – tai pareiškimai apie tai, kas turėtų arba neturėtų būti padaryta subjekte vykdamas kontrolę. Tokie pareiškimai gali būti įforminti dokumentais, aiškiai įvardyti komunikacijoje arba numanomi dėl atliekamų veiksmų ir priimamų sprendimų; ii) procedūros – tai politikų įdiegimo veiksmai.	2315-ojo TAAIS 12 dalies c punktas
Kontrolės (priemonių) testas	Audito procedūra, skirta kontrolės priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią reikšmingiems iškreipymams tvirtinimų lygmeniu ar neatitiktims arba juos nustatyti ir ištaisyti, efektyvumui įvertinti.	2330-ojo TAAIS 4 dalies b punktas
Kontrolės rizika	Rizika, kad subjekto kontrolės priemonės laiku neužkirs kelio arba nenustatys ir neištaisy iškreipimo, kuris galėjo atsirasti tvirtinime apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį arba atskleidžiamą informaciją ir kuris galėjo būti reikšmingas pats savaime arba kartu su kitais iškreipymais.	2200-ojo TAAIS 13 dalies n.ii punktas
Laukiamas audito poveikis	Tai aprašomojo pobūdžio informacija, apibūdinanti planuojamą audito poveikį ir apibendrinanti siekiamus pokyčius.	Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika
Metinių ataskaitų rinkinys	Žiūrėti sąvoką „Finansinės ataskaitos“.	-
Modifikuota (auditoriaus) nuomonė	Sąlyginė nuomonė, neigiama nuomonė arba atsakymas pareikšti nuomonę apie audito objektą.	2705-ojo TAAIS 5 dalies b punktas
Neaptikimo rizika	Rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks esamų iškreipimų ar neatitiktį, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškreipymais ar neatitiktimis.	2200-ojo TAAIS 13 dalies e punktas
Neatitiktis	Audituojamo subjekto veikla, kuri yra priešinga teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams. Neatitiktis, kuri lemia teisinės atsakomybės taikymą, laikoma pažeidimu. Taip pat žiūrėti sąvoką „Pažeidimas“.	-
Neatsakymas	Situacija, kai patvirtinančioji šalis nepateikia atsakymo ar nevisapusiškai atsako į teigiamo patvirtinimo prašymą arba patvirtinimo prašymas grąžinamas kaip nepristatytas adresatui (taikoma kalbant apie išorės šalių patvirtinimą).	2505-ojo TAAIS 6 dalies d punktas
Neigiama (auditoriaus) nuomonė	Auditorius turi pareikšti neigiamą nuomonę tada, kai, surinkęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, padaro išvadą, kad iškreipimai, atskirai arba visi kartu, yra ir reikšmingi, ir paplitę finansinėse ataskaitose.	2705-ojo TAAIS 8 dalis
Neigiamo išorės šalių patvirtinimo prašymas	Auditoriaus prašymas, kad patvirtinančioji šalis atsakytų tiesiogiai auditoriui tik tuo atveju, jei patvirtinančioji šalis nesutinka su prašyme pateikta informacija.	2505-ojo TAAIS 6 dalies c punktas
Nemodifikuota (auditoriaus) nuomonė	Auditoriaus išreikšta nuomonė, kai jis padaro išvadą, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.	2700-ojo TAAIS 7 dalies c punktas
Nesilaikymas	Tyčiniai ar netyčiniai įmonės veiksmai ar neveikimas, kurie prieštarauja galiojantiems įstatymams ar kitiems teisės aktams. Tokie veiksmai yra, pvz., subjekto ar už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar darbuotojų subjekto vykdomos ūkinės operacijos. Sąvoka „nesilaikymas“ neapima netinkamo už valdymą atsakingų	Parengta pagal 2250-ojo TAAIS 11 dalis

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
	<p>asmenų, vadovybės ar darbuotojų elgesio (nesusijusio su subjekto veikla).</p> <p>Priklausomai nuo situacijos gali būti vertinamas nesilaikymas teisės aktų, galiojusių audituojamuoju laikotarpiu, arba galiojančių (-usių) kitu laikotarpiu, kuris tinkamas pagal aplinkybes.</p> <p>Kaip sinonimas gali būti vartojama sąvoka „neatitiktis“.</p>	
Nestatistinė atranka	Atrankos būdas, kai imties vienetų atrinkimas nėra atsitiktinis ir kai tikimybių teorija nėra taikoma imties rezultatams, įskaitant atrankos riziką, įvertinti.	2530-ojo TAAIS 5 dalies g punktas
Numatomas naudotojas	Asmenys ir (ar) institucijos, kurioms auditorius rengia audito ataskaitą ir išvadą.	100-ojo TAAIS 25 punktas
Nuoseklios peržiūros testas	Nuoseklus tam tikros audituojamo subjekto ūkinės operacijos etapų ir juose taikomų procedūrų (apskaitos ir vidaus kontrolės) egzistavimo patikrinimas.	-
Pagrindinė (audito) 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.	2330-ojo TAAIS 4 dalies a punktas
Pagrindinė analitinė procedūra	Analitinė procedūra, kurią rengdamas ir atlikdamas auditorius turi: a) nustatyti, ar atitinkamos pagrindinės analitinės procedūros tinka konkrečioms tvirtinimams, atsižvelgdamas į įvertintą šių tvirtinimų reikšmingo iškraipymo riziką ir detaliuosius testus, jei jie buvo atlikti; b) įvertinti duomenų, kuriais remdamasis auditorius nustato tikėtinas apskaitytų sumų ar rodiklių vertes, patikimumą, atsižvelgdamas į turimos informacijos šaltinį, palyginamumą, pobūdį ir tinkamumą, taip pat duomenų parengimo kontrolės priemones; c) nustatyti tikėtinas apskaitytų sumų ar rodiklių vertes ir įvertinti, ar tikėtinos vertės yra pakankamai tikslios, kad būtų galima nustatyti iškraipymą, kuris atskirai ar kartu su kitais iškraipymais galėtų reikšmingai iškraipyti finansines ataskaitas; d) nustatyti, ar apskaitytų sumų skirtumas nuo tikėtinos vertės yra priimtinas be tolesnio tyrimo.	2520-ojo TAAIS 5 dalis
Pagrindinis patikimumas	Patikimumas, gaunamas atlikus pagrindines audito procedūras.	-
Pakankamas užtikrinimas	Aukštas, bet neabsolūtus užtikrinimo lygis atliekant finansinių ataskaitų auditą (paprastai pakankamu užtikrinimu laikytinas 95 proc. užtikrinimas).	2200-ojo TAAIS 13 dalies m punktas
Pakankamumas (audito įrodymų pakankamumas)	Audito įrodymų kiekio matas. Reikiamas audito įrodymų kiekis priklauso nuo auditoriaus įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos ir nuo tokių audito įrodymų kokybės.	2500-ojo TAAIS 5 dalies e punktas
Paplitęs	Sąvoka, vartojama kalbant apie iškraipymus, kad būtų galima apibūdinti iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms arba galimą iškraipymų (jei jų yra), neaptiktų dėl to, kad negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, poveikį finansinėms ataskaitoms. Paplitęs poveikis finansinėms ataskaitoms yra toks, kuris, auditoriaus nuomone: i) neapsiriboja konkrečiais finansinių ataskaitų elementais, sąskaitomis ar straipsniais; ii) jei tuo apsiriboja, apima arba galėtų apimti didelę finansinių ataskaitų dalį; arba iii) jei tai susiję su atskleidžiama informacija, yra esminis vartotojo finansinių ataskaitų supratimui.	2705-ojo TAAIS 5 dalies a punktas
Partneris	Asmuo, kuris turi įgaliojimų įsipareigoti audito įmonės vardu atlikti profesinių paslaugų užduotį. Valstybės kontrolėje tai būtų valstybės kontrolierius. Valstybės kontrolėje audito užduotys atliekamos tik remiantis metiniu veiklos planu.	2220-ojo TAAIS 12 dalies h punktas
Patyręs auditorius	Asmuo (dirbantis arba nedirbantis audito įmonėje), turintis praktinės audito darbo patirties ir pakankamai gerai suprantantis: i) audito procesus; ii) TAS ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus; iii) verslo aplinką, kurioje įmonė veikia; ir iv) įmonės veiklos sričiai būdingas audito ir finansinės atskaitomybės ypatybes.	2230-ojo TAAIS 6 dalies c punktas
Pažeidimas	Audituojamo subjekto veikla, kuri yra priešinga teisei (pažeidžiama teisės norma, principas) ir tai lemia teisinės atsakomybės taikymą. Pažeidimu laikytinas atvejis, kai teisės aktas aiškiai nustato elgesio taisyklės ir jų nesilaikoma. Atliekant finansinį auditą, vadovaujantis 250-ojo TAS reikalavimais, vertinama, kaip laikomasi teisės aktų.	-

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Pirmojo audito užduotis	Audito užduotis, kurios arba: i) ankstesnio laikotarpio finansinės ataskaitos nebuvo audituojamos; arba ii) ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų auditą atliko ankstesnis auditorius.	2510-ojo TAAIS 4 dalies a punktas
Pobalansiniai įvykiai	Įvykiai, įvykę nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos, ir faktai, kuriuos auditorius sužino po auditoriaus išvados datos.	2560-ojo TAAIS 5 dalies e punktas
Pradiniai likučiai	Sąskaitų likučiai laikotarpio pradžioje. Pradiniai likučiai pagrįsti ankstesnio laikotarpio pabaigos likučiais ir parodo ankstesnių laikotarpių ūkinių operacijų bei įvykių ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių taikytų apskaitos metodų poveikį. Pradiniai likučiai taip pat apima dalykus, kurie turi būti atskleisti ir kurie egzistavo laikotarpio pradžioje, tokius kaip neapibrėžtumai ir įsipareigojimai.	2510-ojo TAAIS 4 dalies b punktas
Profesinis skepticizmas	Atviras ir objektyvus požiūris, kurio laikydamasis auditorius nuolat abejoja ir stebi aplinkybes, galinčias rodyti iškraipymus, neatitiktis ar kitus svarbius dalykus. Profesinis skepticizmas yra svarbus vertinant audito įrodymus, prieštaraujančius kitiems, jau surinktiems, audito įrodymams ir informacijai, keliančiai klausimų dėl audito įrodymų patikimumo.	100-ojo TAAIS 37 punktas
Profesinis sprendimas	Apima bendrų žinių, įgūdžių ir patirties taikymą audito metu priimant kompetentingus sprendimus dėl audito aplinkybes atitinkančios veiksmų krypties. Tai reiškia, kad atliekant auditą laikomasi tinkamo atsargumo ir nuosekliai taikomi visi susiję profesiniai standartai ir etikos principai.	100-ojo TAAIS 37 punktas
Pokyčių vertinimo rodikliai	Kokybiniai ir kiekybiniai rodikliai, pagal kuriuos vertinami rekomendacijų įgyvendinimo paskatinti pokyčiai audituotoje srityje. Kokybiniai rodikliai – aprašomojo pobūdžio informacija, atskleidžianti pokyčių turinį, svarbą, kontekstą. Kiekybiniai rodikliai nurodo kiekį, kuris gali būti išreiškiamas skaičiumi, santykiu, dalimi ir pan.	Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika
Pokytis	Rekomendacijų įgyvendinimu paskatintas kokybinis ar kiekybinis situacijos pasikeitimas audituotoje srityje.	Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika
Rašytinis pareiškimas	Tai vadovybės auditoriui pateikta rašytinė informacija, kuri patvirtina tam tikrus dalykus ar patvirtina kitus audito įrodymus.	2580-ojo TAAIS 7 dalis
Reikšminga rizika	Nustatyta reikšmingo iškraipymo rizika: 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 (240-ojo TAS 27 dalis ir 550-ojo TAS „Susijusios šalys“ 18 dalis) turi būti laikoma reikšminga rizika.	2315-ojo TAAIS 12 dalies l punktas
Reikšmingas vidaus kontrolės trūkumas	Vidaus kontrolės trūkumas ar keli tokie trūkumai, kurie, remiantis profesiniu auditoriaus sprendimu, yra pakankamai svarbūs, kad būtų verti už valdymą atsakingų asmenų dėmesio. Taip pat žiūrėti sąvoką „Vidaus kontrolės trūkumas“.	2265-ojo TAAIS 6 dalies b punktas
Reikšmingo iškraipymo rizika	Rizika, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos prieš atliekant auditą. Reikšmingų iškraipymų riziką tvirtinimo lygmeniu sudaro dvi dalys: 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 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.	2200-ojo TAAIS 13 dalies n punktas
Reikšmingumas	Santykinė dalyko reikšmė (arba svarba) tomis aplinkybėmis, kuriomis jis nagrinėjamas; tam tikra suma, kiekybinis ar kokybinis kriterijus, kuris galėtų būti svarbus finansinių ataskaitų naudotojams.	100-ojo TAAIS 41 punktas
Rekomendacija	Valstybinio audito rezultatų pagrindu suformuluoti siūlymai, skirti valstybinio audito metu nustatytoms problemoms išspręsti, siekiant audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiklos gerinimo ir naudos visuomenei didinimo.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 9 dalis

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
Rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną	Procesas, kurio metu stebimas ir vertinamas rekomendacijų ir joms įgyvendinti suplanuotų priemonių įgyvendinimas, ar audituotas subjektas jas įgyvendino taip, kaip buvo suplanuota rekomendacijų įgyvendinimo plane.	Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika
Ribinė suma (aiškiai nesvarbiems iškraipymams nustatyti)	Auditoriaus nustatyta riba, kurią peržengus iškraipymai negali būti traktuojami kaip aiškiai nesvarbūs.	2450-ojo TAAIS A2 dalis; 2580-ojo A14 dalis
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.	2315-ojo TAAIS 12 dalies j punktas
Sąlyginė (auditoriaus) nuomonė	Auditorius turi pareikšti sąlyginę nuomonę tada, kai: a) surinkęs pakankamų tinkamų audito įrodymų padaro išvadą, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra reikšmingi, bet nėra paplitę finansinėse ataskaitose; arba b) auditorius negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti savo nuomonę, bet padaro išvadą, kad galimas neaptiktų iškraipymų poveikis finansinėms ataskaitoms, jeigu tokių iškraipymų yra, galėtų būti reikšmingas, bet nepaplitęs.	2705-ojo TAAIS 7 dalis
Specialios paskirties finansinės ataskaitos	Pagal specialios paskirties tvarką sudarytos finansinės ataskaitos.	2800-ojo TAAIS 6 dalies a punktas
Specialios paskirties finansinių ataskaitų sudarymo tvarka	Finansinės atskaitomybės tvarka, skirta tenkinti konkrečių vartotojų finansinės informacijos poreikius. Finansinės atskaitomybės tvarka gali būti sudaroma pagal teisingo pateikimo tvarką arba atitikties tvarką.	2800-ojo TAAIS 6 dalies b punktas
Statistinė atranka	Atrankos būdas, kuriam būdingas atsitiktinis imties vienetų atrinkimas ir tikimybių teorijos taikymas imties rezultatams, įskaitant atrankos riziką, įvertinti. Jei atranka nepasižymi nurodytomis charakteristikomis, ji laikoma nestatistine.	2530-ojo TAAIS 5 dalies g punktas
Stratifikacija	Procesas, kuriuo visuma suskirstoma į povisumes, kurių kiekviena yra – panašias charakteristikas turinčių atrankos vienetų grupė.	-
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. Taip pat žiūrėti sąvoką „IT aplinka“.	2315-ojo TAAIS 12 dalies i punktas
Sukčiavimas	Žiūrėti sąvoką „Apgaulė“.	-
Susijusi šalis	Šalis, kuri yra: i) susijusi šalis pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; arba ii) jei pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti minimalūs arba nenustatyti jokie reikalavimai dėl susijusių šalių: a. asmuo ar kita įmonė, tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų kontroliuojanti finansines ataskaitas rengiančią įmonę ar daranti jai reikšmingą įtaką; b. kita įmonė, kurią finansines ataskaitas rengianti įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų kontroliuoja ar daro jai reikšmingą įtaką; arba c. kita įmonė, kuri, kaip ir finansines ataskaitas rengianti įmonė, yra bendrai kontroliuojama: i. tų pačių kontroliuojančių savininkų; ii. savininkų, kurie yra artimi šeimos nariai; arba iii. bendros aukščiausiosios vadovybės. Tačiau įmonės, kurias bendrai kontroliuoja valstybė (vyriausybė, apskričių ar savivaldos institucijos), nėra laikomos susijusiomis šalimis, išskyrus tuos atvejus, kai jos sudaro reikšmingus sandorius arba dideliu mastu dalijasi ištekliais. Susijusioms šalims taip pat priskirtini asmenys ar įmonės arba institucijos, su kuriais susiję audituojamo subjekto vadovai ar kiti atsakingi darbuotojai, galintys turėti įtakos svarbių audituojamo subjekto sprendimų priėmimui bei vykdymui.	2550-ojo TAAIS 10 dalies b punktas
Svarbi ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija (apskaitos sritis)	Ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija (apskaitos sritis)	2315-ojo TAAIS 12 dalies k punktas
Svarbūs tvirtinimai	Tvirtinimas apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją yra svarbus, jei jam nustatyta reikšminga	Parengta pagal 2315-ojo TAAIS 12 dalies h punktą

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
	rizika. Tai, ar tvirtinimas yra svarbus, nustatoma prieš atsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones (t. y. įvertinus įgimtą riziką).	
Teigiamo išorės šalių patvirtinimo prašymas	Prašymas, kad patvirtinančioji šalis atsakytų tiesiogiai auditoriui, pareikšdama, ar patvirtinančioji šalis sutinka ar nesutinka su prašyme pateikta informacija, arba suteikdama prašomos informacijos.	2505-ojo TAAIS 6 dalies b punktas
Teisėtumas (tvirtinimas ūkinių operacijų grupėms)	Ūkinės operacijos atitinka teisės aktus ar kitus reikalavimus.	2315-ojo TAAIS A192 dalis
Tikrumas (ūkinių operacijų grupėms)	Užregistruotos ūkinės operacijos tikrai įvyko ir yra susijusios su audituojamu subjektu.	2315 TAAIS A190 d. a(i) punktas
Tinkamumas (audito įrodymų tinkamumas)	Audito įrodymų kokybės matas, t. y. tokių įrodymų tinkamumas ir patikimumas darant išvadą, kuriomis grindžiama auditoriaus ataskaita ir išvada (kai teikiama auditoriaus nuomonė).	-
Tiriamoji visuma	Visas duomenų rinkinys, iš kurio atrenkama imtis ir apie kurį auditorius siekia padaryti išvadą.	-
Toleruotinas iškraipymas	Auditoriaus nustatyta pinigų suma, kuriai auditorius siekia įgyti tinkamo lygio užtikrinimą, kad ši auditoriaus nustatyta suma neviršija faktinio iškraipymo visumoje.	2530-ojo TAAIS 5 dalies i punktas
Toleruotinas nuokrypio lygis	Auditoriaus nustatytas nuokrypio nuo taikomų vidaus kontrolės procedūrų lygis, kuriam auditorius siekia įgyti tinkamo lygio užtikrinimą, kad šis auditoriaus nustatytas nuokrypio lygis neviršija faktinio nuokrypio lygio visumoje.	2530-ojo TAAIS 5 dalies j punktas
Tvirtinimai	Paprastai labai aiškūs pareiškimai, susiję su informacijos pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose, kuriais remiasi vadovybė, tvirtindama, 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.	2315-ojo TAAIS 12 dalies a punktas
Užduoties grupė	Visi audito užduotį atliekantys partneriai ir specialistai bei kiti asmenys, kurie atlieka audito užduoties procedūras, išskyrus auditoriaus išorės ekspertą ir vidaus auditorius, kurie audito užduoties metu teikia tiesioginę pagalbą. Kai atliekamas grupės auditas – užduoties grupė apima grupės auditorių ir komponento auditorius. VK kontekste – tai audito grupė ir audito procese dalyvaujantys asmenys. Kai atliekamas grupės auditas – tai audito grupė, audito procese dalyvaujantys asmenys ir komponentų auditoriai. Taip pat žiūrėti sąvokas „Grupės auditorius“, „Audito grupė“ ir „Komponento auditorius“.	2220-ojo TAAIS 12 dalies d punktas 2600-ojo TAAIS A21
Užduoties partneris	Partneris arba kitas audito įmonės paskirtas asmuo, kuris yra atsakingas už audito užduotį, jos atlikimą ir už auditoriaus išvados išleidimą audito įmonės vardu bei kuriam, kai reikalaujama, atitinkamus įgaliojimus suteikia profesinės, teisinės arba reguliuojančios institucijos. Sąvokos „užduoties partneris“, „partneris“ ir „audito įmonė“ atitinkamais atvejais apima ir lygiavertes pareigas viešajame sektoriuje einančius asmenis. VK – audito departamento vadovas.	2220-ojo TAAIS 12 dalies a punktas
Užduotis	Finansinis auditas.	-
Už valdymą atsakingi asmenys	Tai asmuo (asmenys) ar organizacija (-os) (pvz., įmonės patikėtinis), atsakingi už įmonės strateginės krypties priežiūrą ir vykdančius su įmonės atskaitomybe susijusias pareigas. Šios pareigos apima ir pareigą prižiūrėti finansinės atskaitomybės procesą. Kai kuriose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiose įmonėse už valdymą atsakingais asmenimis gali būti ir vadovaujantys darbuotojai, pvz., privačiojo ar viešojo sektoriaus įmonės vykdomieji valdybos nariai arba įmonės savininkas vadovas. Audituojamo subjekto vadovas (vadovai). Kai audituojamas subjektas turi pavaldžių įstaigų, už jų valdymą atsakingas asmuo yra asignavimų valdytojo vadovas (-ai). Kai asignavimų valdytojas priklauso ministro valdymo sričiai, už jo valdymą atsakingas asmuo yra atitinkamos ministerijos vadovas (-ai).	2200-ojo TAAIS 13 dalies o punktas.; 2260-ojo TAAIS 10 dalies a punktas
Ūkinė operacija	Subjekto veikla arba nuo subjekto priklausantis ar nepriklausantis įvykis, keičiantis turto ir (arba) nuosavo kapitalo arba grynojo turto,	Finansinės apskaitos įstatymas, 2 straipsnio 18 dalis

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
	finansavimo sumų, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dydį ir (arba) struktūrą.	
Vadovybė	Asmuo (asmenys), prisiimantis (-ys) administracinę atsakomybę už įmonės veiklą. Kai kuriose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiose įmonėse vadovybei priskiriami kai kurie arba visi už valdymą atsakingi asmenys, pvz., vykdomieji valdybos nariai arba įmonės savininkas vadovas.	2200-ojo TAAIS 13 dalies h punktas; 2260-ojo TAAIS 10 dalies b punktas
Vadovybės ekspertas	Asmuo ar įmonė, kuris turi kompetencijos kitoje nei apskaitos ar audito srityje ir kurio darbu įmonė naudojami siekdama gauti pagalbą rengiant finansines ataskaitas.	2500-ojo TAAIS 5 dalies d punktas; 2620-ojo TAAIS 6 dalies c punktas
Vadovybės taškinis įvertis	Vadovybės pasirinkta suma, naudojama kaip apskaitinis įvertis pripažinimui ar atskleidimui finansinėse ataskaitose.	2540-ojo TAAIS 12 dalies e punktas
Valstybinis auditas	Nepriklausomas ir objektyvus vertinimas, atliekamas aukščiausiosios audito institucijos audituojamuose subjektuose.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 10 dalis
Valstybinio audito ataskaita	Valstybinio audito dokumentas, kuriame pateikiami atlikto valstybinio audito rezultatai.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 7 dalis
Valstybinio audito išvada	Valstybinio audito dokumentas, kuriame pareiškiami nepriklausoma auditoriaus nuomonė.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 8 dalis
Valstybinio audito poveikis	Tiesioginė ir netiesioginė nauda, kurią sukuria valstybiniai auditi ir aukščiausiosios audito institucijos veikla. Tiesioginis poveikis – tai nauda, kurią lemia konkretaus valstybinio audito rekomendacijų paskatintų pokyčių visuma. Netiesioginis poveikis – nauda, kurią lemia šalyje sukurta ir veikianti valstybinio audito sistema, aukščiausiosios audito institucijos veikla ir valstybinių auditų visuma.	Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika
Vartotojo auditorius	Auditorius, kuris atlieka vartotojo įmonės finansinių atskaitų auditą ir teikia apie jas išvadą. Kitaip – audituojamas subjektas, kuris naudojami paslaugų organizacijos paslaugomis.	2402-ojo TAAIS 8 dalies h punktas
Vartotojo įmonė (vartotojas)	Įmonė, kuri naudoja paslaugų organizaciją ir kurios finansinės ataskaitos yra audituojamos. Kitaip – audituojamas subjektas, kuris naudojami paslaugų organizacijos paslaugomis.	2402-ojo TAAIS 8 dalies i punktas
Veiklos auditas	Valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veikla ekonomiškumo, efektyvumo ir (ar) rezultatyvumo požiūriu.	Valstybės kontrolės įstatymas, 2 straipsnio 12 dalis
Veiksmai po audito	Procesas, apimantis audito metu pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir audito poveikio įvertinimą.	Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika
Vidaus kontrolė	Procesas, kurį sukuria ir įgyvendina viešojo sektoriaus subjekto vadovybė ir darbuotojai, siekdami užtikrinti subjekto tikslų pasiekimą, ataskaitų patikimumą ir veiklos atitiktį teisės aktų reikalavimams.	-
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 v) kontrolės veiksmai.	2315-ojo TAAIS 12 dalies m punktas
Vidaus kontrolės priemonės / procedūros	Žiūrėti sąvoką „Kontrolės priemonės (procedūros / veiksmai)“.	-
Vidaus kontrolės trūkumas	Kai: kontrolė yra suplanuota, įgyvendinta ar vykdoma taip, kad ji neužtikrina, jog bus laiku nustatyti ir ištaisyti iškreipimai finansinėse ataskaitose ar užkirstas jiems kelias; arba ii) nėra reikalingos kontrolės iškreipimams finansinėse ataskaitose laiku nustatyti ir ištaisyti ar užkirsti jiems kelią. Taip pat žiūrėti sąvoką „Reikšmingas vidaus kontrolės trūkumas“.	2265-ojo TAAIS 6 dalies a punktas
Viešojo sektoriaus subjektai	1) biudžetinės įstaigos; 2) pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, kuriems vienas ar keli (kartu) šios dalies 1 punkte nurodyti subjektai	Viešojo sektoriaus atskaitomybės

Sąvoka	Finansinio audito vadove taikomas šios sąvokos apibrėžimas	Nuoroda į TAAIS ² ir kitus šaltinius
	daro lemiamą poveikį; 3) pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, įstatymas, 2 kuriems vienas ar keli (kartu) šios dalies 1 ir 2 punktuose nurodyti straipsnio 20 dalis viešojo sektoriaus subjektai daro lemiamą poveikį; 4) išteklių fondai; 5) mokesčių fondai; 6) fondų fondai.	
Visuma	Žiūrėti sąvoką „Tiriamoji visuma“.	-

3. **Svarbu.** 2315-ajame TAAIS vartojamos sąvokos „significant classes of transactions, account balances or disclosures“ ir „material classes of transactions, account balances or disclosures“, kurių vertimai lietuvių kalba gali būti klaidinantys, nes abi jos skirtingose standarto vietose verčiamos kaip „reikšmingos“. Todėl šiame vadove:

- ✓ „Material classes of transactions, account balances or disclosures“ vartosime sąvoką **reikšmingos apskaitos sritys**, kuri būtų vartojama įprasta reikšme kaip reikšminga remiantis nustatytu kiekybiniu arba kokybiniu reikšmingumu ir taikysime šioms apskaitos sritims taikomus TAAIS reikalavimus.
- ✓ „Significant classes of transactions, account balances or disclosures“ apibūdinti vartosime sąvoką **svarbios apskaitos sritys**, kuri atitiks „significant classes of transactions, account balances or disclosures“, ir taikysime šioms apskaitos sritims taikomus TAAIS reikalavimus;

2 lentelė. Svarbios ir reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ar atskleidžiamos informacijos (apskaitos sričių) apibrėžimai

Sąvoka	Sąvoka originalo kalba	Sąvokos paaiškinimas
Reikšminga ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija (reikšminga apskaitos sritis)	Material class of transactions, account balance or disclosure	Tai ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija (apskaitos sritis), kuri yra reikšminga kiekybiškai arba kokybiškai. Reikšmingumą auditorius nustato priimdamas profesinį sprendimą ir tam įtakos turi jo supratimas apie finansinių ataskaitų vartotojų finansinės informacijos poreikius (2320-ojo TAAIS 4 d.)
Svarbi ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija (svarbi apskaitos sritis)	Significant class of transactions, account balance or disclosure	Tai ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija (apskaitos sritis), susijusi su vienu ar daugiau svarbių tvirtinimų (t. y. tvirtinimų, kuriems nustatyta reikšminga rizika).

2. FINANSINIO AUDITO SAMPRATA

2.1. Finansinio audito apibrėžtis ir tikslas

2.1.1. Auditui taikomi reikalavimai

4. Finansinis auditas atliekamas vadovaujantis TAAIS ir INTOSAI gairėmis (toliau – GUID)³.
5. 2019 m. įsigaliojus INTOSAI profesinių nutarimų sistemai, pagal oficialų INTOSAI susitarimą su Tarptautine buhalterijų federacija, tarptautiniai audito standartai įtraukti į šią sistemą ir yra taikomi tiesiogiai⁴. INTOSAI profesinių nutarimų sistemoje finansinio audito standartams suteikta TAAIS numeracija, prie Tarptautinių audito standartų (TAS) numerio pridodant „2“ (pvz., 230-asis TAS yra kartu ir 2230 TAAIS⁵), t. y. aukščiausiosios audito institucijos TAS taiko tiesiogiai. Šiame vadove pateikiamos nuorodos į atitinkamus TAAIS. TAAIS (2000–2899) nuostatos yra privalomos, o GUID (2900–2999) – rekomendacinio pobūdžio.
6. Šis vadovas paaiškina TAAIS, padeda juos taikyti praktikoje ir geriau suprasti finansinio audito procesą. TAAIS yra palyginti detalai apibrėžtas audito procesas, reikalavimai kiekvienam audito etapui, privalomos atlikti procedūros ir pan. Kadangi reikalavimų yra labai daug, svarbiausi jų yra perkelti į šį vadovą, pateikiami jų paaiškinimai, kurie yra papildyti audito teorija, ir atsižvelgta į audito praktiką.
7. Be to, šiame vadove nuosekliai dėstomas visas audito procesas, pateikiant su kiekvienu jo etapu susijusius TAAIS reikalavimus ir reikalingus paaiškinimus. Pateikiami reikalavimai taikomi tiek atliekant grupės, tiek atskiro subjekto auditus. Atliekant atskiro subjekto auditą netaikomi reikalavimai, kurie skirti grupės auditui.

2.1.2. Apibrėžtis

8. 100-ajame TAAIS⁶ yra paaiškinta, kad finansinis auditas atliekamas siekiant nustatyti, ar audituojamojo subjekto finansinė informacija yra pateikta vadovaujantis galiojančia finansinės atskaitomybės ir įstatymuose nustatyta tvarka. Tam tikslui renkami pakankami ir tinkami audito įrodymai, suteikiantys auditoriui galimybę susidaryti nuomonę apie tai, ar finansinėje informacijoje nėra reikšmingų iškreipimų dėl apgaulės ar klaidų.
9. Valstybės kontrolės įstatyme⁷ finansinis auditas apibrėžtas taip:

³ TAAIS skelbiami Valstybės kontrolės interneto svetainėje, prieiga per internetą <https://www.valstybeskontrolė.lt/LT/post/15649/>.

⁴ Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleisti tarptautiniai audito standartai lietuvių kalba skelbiami Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Finansų ministerijos (nuo 2017-03-01) svetainėje, prieiga per internetą: <https://avnt.lrv.lt/lt/teisine-informacija/teises-aktai/auditas>.

⁵ Audito metodiniuose dokumentuose, kitų šalių audito ataskaitose ir pan. susidūrus su nuorodomis į finansinio audito TAAIS, turi būti suprantama, kad tai yra nuoroda į atitinkamą TAS.

⁶ 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus principai“, 25 p.

⁷ Valstybės kontrolės įstatymas, 2 str. 3 d.

Finansinis auditas – valstybinio audito tipas, kai vertinami audituojamo subjekto metinių ataskaitų rinkinių duomenys ir pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė.

10. VK atliekamuose audituose audito objektas yra viešojo sektoriaus subjekto metinių ataskaitų rinkinys, o kai audituojama grupė – viešojo sektoriaus subjektų grupės ataskaitų rinkinys.
11. Auditorius, atlikęs finansinį auditą ir pateikęs nepriklausomą (-as) auditoriaus nuomonę (-es) apie vertintus metinių ataskaitų rinkinius, šių ataskaitų skaitytojui pateikia vertinimą, ar atitinkamas finansinių ataskaitų rinkinys visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus, grynojo turto pokyčius ir pinigų srautus pagal VSAFAS arba atitinkamas biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys visais reikšmingais atžvilgiais parengtas ir pateiktas pagal teisės aktus, reglamentuojančius šio rinkinio sudarymą. Kitaip tariant, kai teikiama besąlyginė nuomonė, auditorius pateikia patvirtinimą, kad audituose ataskaitos informacija yra tiksli, patikima, neklaidinanti, kad šių informaciją galima analizuoti ir ja remiantis priimti atitinkamus sprendimus. Arba priešingai, pateikdamas modifikuotą auditoriaus nuomonę nurodo, kokios informacijos ir dėl kokių priežasčių negali patvirtinti, kitus dalykus, kurie taip pat padeda skaitytojui priimant atitinkamus sprendimus.
12. Valstybės kontrolė kiekvienais metais atlieka šių teisės aktuose⁸ Valstybės kontrolei pavestų atlikti metinių ataskaitų rinkinių finansinius auditus:
 - ✓ nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio;
 - ✓ valstybės metinių ataskaitų rinkinio;
 - ✓ valstybės socialinių fondų metinių ataskaitų rinkinio;
 - ✓ Privalomojo sveikatos draudimo fondo metinių ataskaitų rinkinio;
 - ✓ Pensijų anuitetų fondo metinių ataskaitų rinkinio.

Be šių finansinių auditų gali būti atliekami ir kiti finansiniai auditai, kurie planuojami vadovaujantis Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu.

2.1.3. Apskaitai taikomi reikalavimai

13. Prieš atlikdamas auditą, auditorius turi būti susipažinęs su audituojamo subjekto apskaitai ir atskaitomybei taikomais reikalavimais.
14. Valstybės kontrolės audituojamų subjektų apskaitą ir atskaitomybę reglamentuoja šie dokumentai:
 - ✓ Finansinės apskaitos įstatymas;
 - ✓ Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas;
 - ✓ Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS), kurie yra tvirtinami finansų ministro įsakymu ir skelbiami Finansų ministerijos svetainėje;
 - ✓ Biudžeto sandaros įstatymas;

⁸ Valstybės kontrolės įstatymas, 8 str. 2 d.

- ✓ teisės aktai, reglamentuojantys biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudarymą.

Toliau šiame vadove visa visuma teisės aktų, reglamentuojančių finansinę apskaitą ir metinių ataskaitų rinkinio sudarymą, bus vadinama *finansinės atskaitomybės tvarka*.

2.1.4. Finansinės atskaitomybės tvirtinimai

15. Finansinės atskaitomybės tvirtinimai (toliau – tvirtinimai) – susiję su informacijos pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose, kuriais remiasi vadovybė, tvirtindama, kad jos parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Kai vadovybė pareiškia, kad „finansinės ataskaitos kaip visuma pateikiamos teisingai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“, iš tikrųjų ji pateikia patvirtinimą, susijusį su atitinkamų ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučių ar atskleidžiamos informaciją pripažinimu, vertinimu ir pateikimu.

16. Finansinės atskaitomybės tvirtinimai apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitų likutį ar atskleidžiamą informaciją skirstomi į kategorijas ir yra:

- ✓ tvirtinimai apie ūkinių operacijų grupes ir susijusią atskleidžiamą informaciją audituojamu laikotarpiu:

- **baigtumas** – užregistruotos visos ūkinės operacijos, kurios turėjo būti užregistruotos (atitinka 2315-ojo TAAIS A190 d. a(ii) punkte įvardintą išsamumo tvirtinimą);
- tikrumas – užregistruotos ūkinės operacijos tikrai įvyko ir yra susijusios su audituojamu subjektu (atitinka 2315-ojo TAAIS A190 d. a(i) punkte įvardintą įvykimo tvirtinimą);
- įvertinimas – ūkinės operacijos užregistruotos tinkama verte, o susijusi atskleidžiama informacija buvo tinkamai įvertinta ir apibūdinta (atitinka 2315-ojo TAAIS A190 d. a(iii) punkte įvardintą tikslumo tvirtinimą);
- atskleidimas – ūkinės operacijos įregistruotos apskaitos registruose ir pateiktos finansinėse ataskaitose pagal apskaitos principus ir taisykles (priskirtos tinkamam ataskaitiniam laikotarpiui, tinkamose sąskaitose ir tinkamai apibendrintos ir detalizuotos). Šis tvirtinimas apima 2315-ojo TAAIS A190 d. a(iv)–a(vi) punktuose išvardintus priskyrimo ataskaitiniam laikotarpiui, klasifikavimo ir pateikimo tvirtinimus;
- teisėtumas – ūkinės operacijos atitinka teisės aktus ar kitus reikalavimus (vadovaujantis 2315-ojo TAAIS A192 d.);

- ✓ tvirtinimai apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir susijusią atskleidžiamą informaciją ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:

- **baigtumas** – visas turtas, įsipareigojimai ir grynasis turtas, kurie turėjo būti registruoti, yra įregistruoti (atitinka 2315-ojo TAAIS A190 d. b(iii) punkte įvardintą išsamumo tvirtinimą);
- buvimas – turtas įsipareigojimai ir grynasis turtas egzistuoja, subjektas turi teises į turtą arba jį kontroliuoja, o įsipareigojimai yra subjekto įsipareigojimai (apima 2315-

ojo TAAIS A190 d. b(i) punkte įvardintą egzistavimo tvirtinimą ir b(ii) punkte įvardintą teisės ir įsipareigojimų tvirtinimą);

- įvertinimas – turtas, įsipareigojimais ir grynasis turtas nurodyti finansinėse ataskaitose tinkamomis sumomis, atsiradę vertinimo ar priskyrimo koregavimai buvo tinkamai užregistruoti, o susijusi atskleidžiama informacija buvo tinkamai įvertinta ir apibūdinta (atitinka 2315-ojo TAAIS A190 d. b(iv) punkte įvardintą tikslumo, vertinimo ir priskyrimo tvirtinimą);
- atskleidimas – turtas, įsipareigojimais ir grynasis turtas yra užregistruoti tinkamose sąskaitose, tinkamai apibendrinti arba detalizuoti ir aiškiai apibūdinti, o susijusi atskleidžiama informacija yra svarbi ir suprantama atsižvelgiant į taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus (apima 2315-ojo TAAIS A190 d. b(v) punkte įvardintą klasifikavimo tvirtinimą ir b(vi) punkte įvardintą pateikimo tvirtinimą).

Detalesnė informacija apie 2315-ajame TAAIS įvardintų įtvirtinimų atitiktį šiame vadove įvardintiems tvirtinimams pateikta audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („TAAIS ir FAV naudojami tvirtinimai“).

17. Auditorius naudoja finansinės atskaitomybės tvirtinimus planavimo etape, kad:

- ✓ tiksliau suklasifikuotų, kokio pobūdžio iškraipymus gali sukelti identifikuota reikšmingo iškraipymo rizika. Tvirtinimai, kuriems auditorius nustato susijusių reikšmingo iškraipymo riziką, laikomi svarbiais (apie tai plačiau 4.6.6 skirsnyje „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas“),
- ✓ suplanuotų tinkamą atsaką nustatytai reikšmingo iškraipymo rizikai ir svarbiems tvirtinimams (apie tai plačiau 4.7.1 skirsnyje „Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas“).

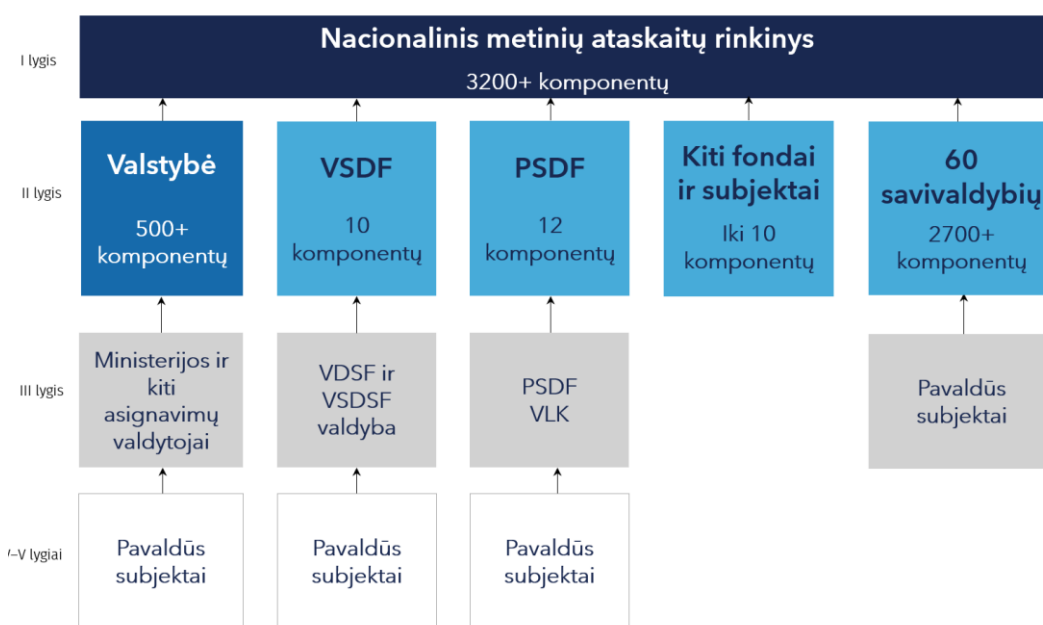
18. Pažymėtina, kad šiuos tvirtinimus (atitinkamai pritaikytus) auditorius taip pat gali naudoti svarstydamas įvairių tipų iškraipymus, kurių gali atsirasti atskleidžiamoje informacijoje, tiesiogiai nesusijusioje su užregistruotomis ūkinių operacijų grupėmis ar sąskaitų likučiais. Pavyzdžiui, taip tikrumo tvirtinimas gali būti naudojamas vertinant informaciją apie neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kurie neregistruojami apskaitoje ir nerodomi finansinės būklės ataskaitoje, o informacija apie juos pateikiama viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte. Auditorius gali naudoti tikrumo tvirtinimą vertindamas, ar tikrai yra sąlygos ir aplinkybės, kurios iš tikrųjų gali sukelti šiuos neapibrėžtuosius įsipareigojimus, ir ar subjektas teisingai nustatė savo neapibrėžtuosius įsipareigojimus, kylančius iš tokių aplinkybių. Pavyzdžiui, baigtumo ir atskleidimo tvirtinimai gali būti naudojami vertinant poataskaitinius įvykius ir jų atskleidimą aiškinamajame rašte – ar pateikta visa informacija ir ji tinkamai atskleista.

2.2. Grupės auditas

19. 2600-ojo TAAIS 14 d. g punkte grupės auditas apibrėžtas kaip grupės finansinių ataskaitų auditas. Grupė – tai viešojo sektoriaus subjektų grupė, kurių ataskaitų rinkinių duomenys konsoliduojami į vieną ataskaitų rinkinį ir teikiami kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto ataskaitų rinkinys.

20. Valstybės kontrolės atliekami nacionalinio, valstybės, valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo auditai yra grupės auditai, o Pensijų anuitetų, Ilgalaikio darbo išmokų ir Garantinio fondų – atskirų subjektų auditas. Šis vadovas skirtas grupės auditui, tačiau gali būti naudojamas ir ne grupės auditui atlikti, kadangi standartų reikalavimai vienodi visiems auditams. Atliekant grupės auditą keliama tam tikri papildomi ar specifiniai reikalavimai, kurie aptarti toliau šiame vadove.
21. Grupės struktūra gali būti įvairi – ją gali sudaryti skirtingos juridinės formos subjektai ir subjektai, kurie yra skirtingose geografinėse vietose. Šiame vadove ir TAAIS subjektai, sudarantys grupę, vadinami (grupės) komponentais. Komponentas – tai viešojo sektoriaus subjektas, kuris rengia savo metinių ataskaitų rinkinį, kurio duomenys konsoliduojami į grupės metinių ataskaitų rinkinį. Grupę visada sudaro daugiau nei vienas komponentas (plačiau 4.4.2 skirsnyje „Grupės komponentas“). 1 paveiksle kaip pavyzdys pateikta nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio sudarančios grupės struktūra.

1 pav. Nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio struktūra

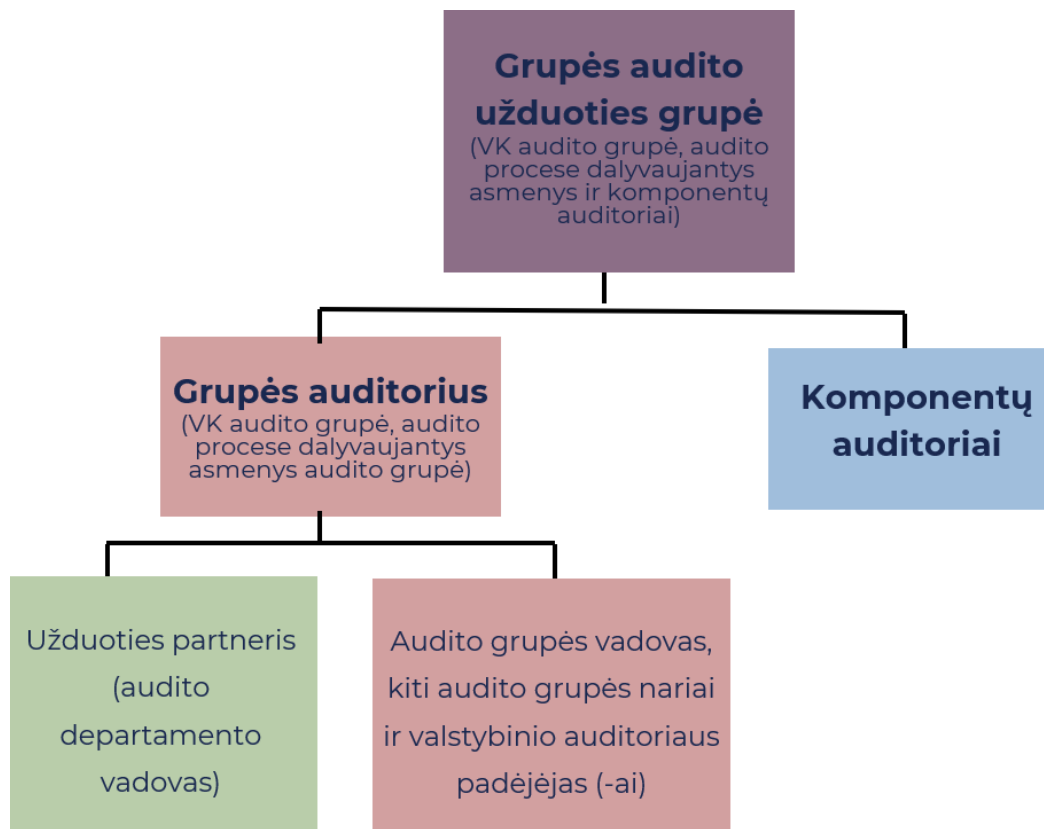


22. Už grupės metinių ataskaitų rinkinio parengimą atsakinga grupės vadovybė, t. y. viešojo sektoriaus subjekto darbuotojas, kuriam pavesta parengti ataskaitas, arba centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas arba, jo pavedimu, kitas vadovaujamas pareigas einantis asmuo.
23. Valstybės kontrolės audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateikta informacija apie visus Valstybės kontrolės finansinio audito metu audituojamus subjektus (grupes, jų komponentus ir ne grupės subjektus), jų rengiamų metinių ataskaitų rinkinių sudėtį ir atsakingus asmenis ar institucijas.
24. Grupės auditą atlieka grupės audito užduoties grupė, kurią sudaro grupės auditorius ir komponentų auditoriai. Vadovaujantis TAAIS, užduoties grupė apibrėžiama kaip visi audito užduotį atliekantys partneriai ir specialistai bei kiti asmenys, kurie atlieka audito užduoties procedūras, išskyrus auditoriaus išorės ekspertą ir vidaus auditorius, kurie audito užduoties metu teikia tiesioginę pagalbą. VK kontekste – tai audito grupė, audito procese dalyvaujantys

asmenys ir komponentų auditoriai. Detalus sąvokų ir jų atitikmuo VK atliekamuose audituose pateiktas 1 lentelėje.

25. Užduoties grupės nariai turi tam tikras atsakomybes, kurias aptarsime 4.5 poskyryje „Darbas su komponentų auditoriais“. Kad būtų aiškiau suprasti 2600-ajame TAAIS naudojamas sąvokas ir jų atitikmenis Valstybės kontrolės metodiniuose dokumentuose, toliau pateikiame grupės audito užduoties grupės sudėties schemą (2 pav.).

2 pav. Grupės audito užduoties grupės sudėtis



26. Kiekviena Valstybės kontrolės audito grupė, kuri atlieka grupės auditus, yra grupės auditorius ir vadovauja grupės audito užduoties grupei, t. y. prisiima atitinkamas pareigas ir atlieka papildomas procedūras, apie kurias plačiau skaitykite 4.5 poskyryje „Darbas su komponentų auditoriais“ ir 5.2 poskyryje „Darbas su komponentų auditoriais atliekant auditą“.
27. Nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio audito atveju šios grupės audito užduoties grupė – šio rinkinio auditą atliekanti audito grupė ir komponentų auditoriai, kurie audituoja į nacionalinį metinių ataskaitų rinkinį konsoliduojamų viešojo sektoriaus subjektų metinių ataskaitų rinkinius:
- ✓ visų kitų VK atliekamų finansinių auditų audito grupės (t. y. visų, išskyrus nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio audito grupę);
 - ✓ savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos ir
 - ✓ privatūs išorės auditoriai.
28. Atliekant valstybės metinių ataskaitų rinkinio auditą, **grupės audito užduoties** grupė yra šio rinkinio auditą atliekanti Valstybės kontrolės audito grupė (įskaitant ir išorės

auditorius, kuriuos pasitelkia Valstybės kontrolės audito grupė) ir komponentų auditoriai, t. y. kitos Valstybės kontrolės audito grupės ir visi privataus sektoriaus išorės auditoriai, kurie atlieka į valstybės metinių ataskaitų rinkinį konsoliduojamų viešojo sektoriaus subjektų metinių ataskaitų rinkinių finansinius auditus.

29. Nors Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo auditai yra grupės auditai, tačiau šios grupės visi komponentai (viešojo sektoriaus subjektai, kurie rengia metinių ataskaitų rinkinius) laikomi vienu komponentu, o kiekvieno jų auditas atliekamas kaip vieno subjekto auditas, atsižvelgiant į konkrečios grupės ypatybes (plačiau 4.4.2 skirsnyje „Grupės komponentas“).
30. Vadovaujantis 2600-ojo TAAIS 11 d., 14 d. j p. ir 16 d., grupės užduoties partneriui (audito departamento vadovui) tenka galutinė atsakomybė už grupės auditą, jis yra atskaitingas už 2600-ojo TAAIS reikalavimų vykdymą, taip pat turi prisiimti bendrą atsakomybę už grupės audito užduoties kokybės valdymą ir jos siekimą.
31. Valstybės kontrolė, kaip grupės auditorius, turi pasirinkti tinkamą pagal aplinkybes audito strategiją, kuri kiekvienos audituojamos grupės atveju gali būti skirtinga ir priklausyti nuo konkrečios grupės ypatybių. Grupės auditorius vadovaudamasis atitinkamų TAAIS reikalavimais turi priimti profesinius sprendimus, kuriuose grupės komponentuose konkrečiau audito metu bus atliekamas audito darbas (audito planavimo ir atlikimo procedūros), taip pat ar ir kokia apimtimi bus naudojamosi komponentų auditorių atliekamu darbu. Šis procesas ir TAAIS reikalavimai detaliam aptariami šiame vadove (4.5 ir 5.2 poskyriuose).

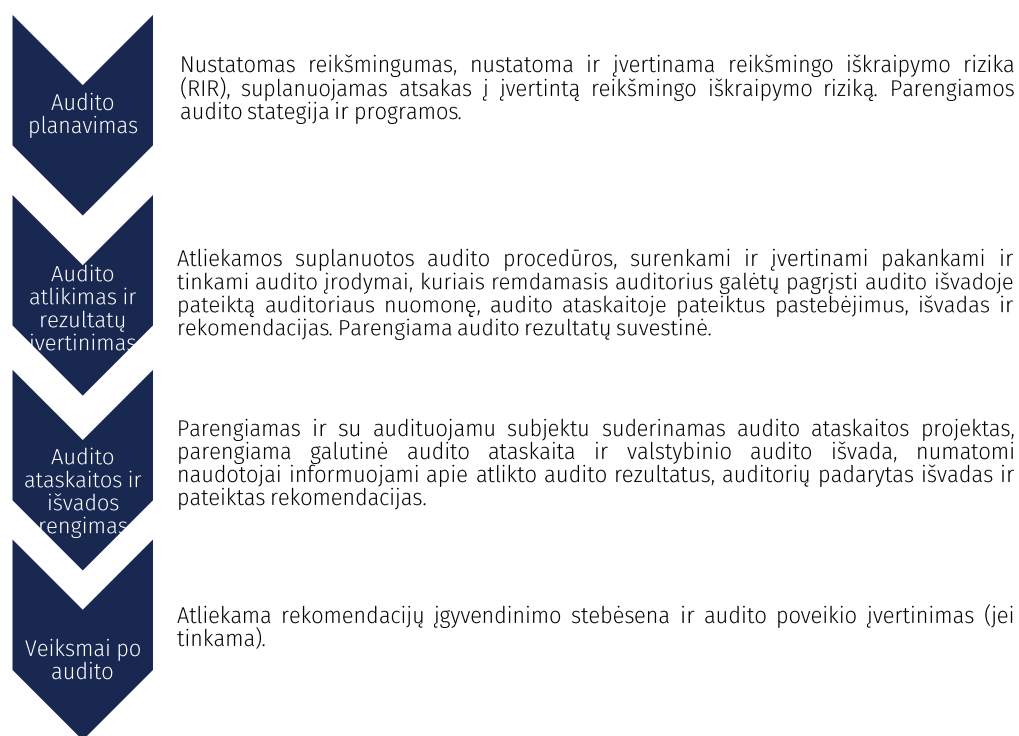
2.3. Finansinis auditas ir jungtiniai auditai

32. Finansinis auditas gali būti atliekamas:
 - ✓ kaip atskiras auditas;
 - ✓ kartu su atitikties auditu;
 - ✓ kartu su veiklos auditu.
33. Atliekant jungtinį finansinį ir atitikties auditą turėtų būti taikomi tiek finansinio (2000–2899-ųjų TAAIS), tiek atitikties audito TAAIS (4000-ojo TAAIS) reikalavimai bei atitinkamos šio vadovo ir Atitikties audito vadovo nuostatos. Teisės aktai ypač svarbūs abiejų auditų atveju. Kokie teisės aktai bus taikomi, priklausys nuo audito tikslo. Atliekant finansinį auditą, svarbiausi tie teisės aktai, kurie turi tiesioginės ir reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms; atitikties auditui gali būti svarbūs visi su audito objektu susiję teisės aktai. Pavyzdžiui, jei būtų pasirinkta kartu su finansiniu auditu įvertinti valstybės skolinimosi atitiktį nustatytiems reikalavimams, papildomai turėtų būti pasirinkti audito kriterijai iš teisės aktų ir (ar) kitų reikalavimų, reglamentuojančių valstybės skolinimąsi. Esant neaiškumų dėl TAAIS taikymo konkrečiaus audito atveju, rekomenduojama konsultuotis su metodologais.
34. Jei būtų atliekamas jungtinis finansinis ir veiklos auditas, turėtų būti taikomi tiek finansinio (2000–2899-ųjų TAAIS), tiek veiklos audito TAAIS (3000-ojo TAAIS) reikalavimai atitinkamoms šio audito dalims ir atitinkamos šio ir Veiklos audito vadovų nuostatos. Tokie jungtiniai auditai nėra dažnai atliekami. Kilus neaiškumų dėl TAAIS taikymo konkrečiaus jungtinio audito atveju, rekomenduojama konsultuotis su metodologais.

2.4. Audito proceso apžvalga

35. Atlikdamas auditą auditorius laikosi tam tikrų procedūrų ir veiksmų, kurie vadinami audito procesu. Audito procesas skirstomas į etapus:
- ✓ audito planavimą;
 - ✓ audito atlikimą ir rezultatų įvertinimą;
 - ✓ audito ataskaitos ir išvados parengimą;
 - ✓ veiksmus po audito.
36. Kiekvieną etapą sudaro skirtingi audito proceso elementai. 3 pav. pateikiama finansinio audito proceso schema, papildyta kiekvieno etapo pagrindiniais darbais. Vadove aptariamas kiekvienas etapas.

3 pav. Finansinio audito procesas



37. Audito procesas – dinamiškas, pasikartojantis, visi audito etapai yra tarpusavyje susiję, o finansiniam auditui, kaip ir kitiems audito tipams, reikalingas lankstus projekto valdymas, kuriam būdingas nuolatinis sugrįžimas patikrinti, ar gavus naujų žinių ir įrodymų tebegalioja anksčiau padarytos prielaidos ir vis dar tinkami jomis paremti profesiniai sprendimai. Pavyzdžiui, auditorius, atlikdamas suplanuotas audito procedūras, atsižvelgdamas į surinktus audito įrodymus, gali nuspręsti pakeisti kitų suplanuotų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar apimtį. Auditorius gali gauti informacijos, kuri reikšmingai skiriasi nuo tos, kuria buvo pagrįstas rizikos įvertinimas. Tokiomis aplinkybėmis gali tekti pakartotinai įvertinti suplanuotas audito procedūras, atsižvelgiant į peržiūrėtą reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą. Be to, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir surinktais audito įrodymais, auditorius, prieš užbaigdamas auditą, turi įvertinti, ar reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimai tvirtinimų lygmeniu vis dar tinkami.

3. BENDRIEJI AUDITO REIKALAVIMAI

38. Bendrieji visų audito tipų (atitikties, finansinio ir veiklos) reikalavimai numatyti 100-ajame TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ (4 pav.). Šie reikalavimai turėtų būti taikomi prieš pradėdant auditą ir viso audito proceso metu. Finansinio audito bendrieji reikalavimai detalizuojami 2000–2899-uosiuose TAAIS.

4 pav. Bendrieji audito reikalavimai (principai)



Šaltinis – 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“

3.1. Etika ir nepriklausomumas

TAAIS reikalavimai

Auditoriai turėtų laikytis atitinkamų etikos reikalavimų ir būti nepriklausomi.

(100-ojo TAAIS 37 punktas)

Auditorius turi laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant reikalavimą užtikrinti nepriklausomumą atliekant finansinių ataskaitų audito užduotis.

(2200-ojo TAAIS 14 punktas)

39. Auditorius turi elgtis sąžiningai, profesionaliai, išlikti nepriklausomas ir objektyvus, turėti reikalaujamą profesinę kompetenciją, išlaikyti profesinį konfidencialumą. 130-asis TAAIS „Etikos kodeksas“ nurodo, kad tai yra vertybės, kuriomis turi būti grindžiamas auditorių etiškas elgesys.
40. Auditorius turi užtikrinti, kad bendravimas su suinteresuotomis šalimis nepakenktų nepriklausomumui. Atlikdamas auditą, auditorius turi vengti netinkamos bet kurios suinteresuotos šalies įtakos ir išlaikyti objektyvumą, kad jo darbas ir ataskaitos būtų nešališki trečiosioms šalims. Nepriklausomumas leidžia auditoriui atlikti auditą nepatiriant jokios įtakos, galinčios sukompromituoti profesinį sprendimą, veikti

principingai, objektyviai ir laikantis profesinio skepticizmo. Turi būti užtikrinta, kad nėra aplinkybių, kurios priverstų pagrįstai suabejoti auditoriaus principingumu, objektyvumu ar profesiniu skepticizmu arba nuspręsti, kad auditorius yra sukompromituotas.

41. Audito grupė ir kiti audito procese dalyvaujantys asmenys privalo vadovautis 130-uosiu TAAIS ir Valstybės kontrolės darbuotojų etikos kodekse nustatytais etikos reikalavimais ir vertybėmis. Visi audito grupės nariai, pradėdami auditą ar prisijungę prie audito ir jo procese dalyvaujantys asmenys, pradėdami vykdyti pavestą užduotį, privalo pasirašyti nešališkumo ir nepriklausomumo deklaraciją, kaip tai numatyta Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove.
42. Išsamesnė informacija apie objektyvumą, nepriklausomumą, kitus etikos principus ir vertybes pateikta 10-ajame INTOSAI-P „Meksiko deklaracija dėl AAI nepriklausomumo“, 9030-osiose GUID „Su AAI nepriklausomumu susijusios INTOSAI gairės ir geroji praktika“ ir 130-ajame TAAIS „Etikos kodeksas“.

3.2. Profesinis sprendimas, skepticizmas ir reikiamas atidumas

TAAIS reikalavimai

Auditoriai turėtų nuolat tinkamai profesionaliai elgtis, audito metu laikydamiesi profesinio skepticizmo, profesinio sprendimo ir reikiamo atidumo principų.

(100-ojo TAAIS 38 punktas)

Auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų.

(2200-ojo TAAIS 15 punktas)

Planuodamas ir atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, auditorius turi priimti profesinius sprendimus.

(2200-ojo TAAIS 16 punktas)

3.2.1. Profesinis sprendimas

43. Profesinis sprendimas – tai žinių, įgūdžių ir patirties taikymas audito metu priimant kompetentingus sprendimus dėl audito aplinkybes atitinkančios veiksmų krypties. Taikant profesinį sprendimą svarbu laikytis tinkamo atsargumo ir nuosekliai taikyti visus susijusius profesinius standartus ir etikos principus.
44. Profesinio sprendimo principu auditorius privalo vadovautis viso audito metu. Profesinis sprendimas naudojamas vertinant problemas (rizikas), reikšmingumą, apibrėžiant audito objektą, tikslą, klausimus ir kriterijus, apimtį, apsisprendžiant dėl procedūrų, reikalingų surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus ir juos įvertinti. Jis taip pat naudojamas vertinant, kokius pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas teikti audito ataskaitoje ir kt. Šio sprendimo naudojimas labai svarbus analizuojant audito įrodymus ir formuojant jais pagrįstus pastebėjimus ir išvadas.

45. Labai svarbu, kad auditorius tinkamai dokumentuotų visus profesinius sprendimus, aiškiai įvardindamas, kokiais kriterijais, faktais, aplinkybėmis ir žiniomis rėmėsi priimdamas konkretų profesinį sprendimą, ir jį pagrįstų.

3.2.2. Profesinis skepticizmas ir reikiamas atidumas

46. Profesinis skepticizmas reiškia, kad viso audito metu, o ypač vertindamas surinktų įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, auditorius turi būti budrus ir kritiškas.
47. Laikydamasis profesinio skepticizmo principo auditorius turėtų, pavyzdžiui:
- ✓ kvestionuoti prieštaringą informaciją ir audito įrodymus bei dokumentų patikimumą;
 - ✓ apsvarstyti atsakymus į paklausimus ir kitą informaciją, gautus iš vadovybės ir asmenų, atsakingų už valdymą;
 - ✓ atsargiai vertinti sąlygas, galinčias rodyti galimą iškraipymą dėl apgaulės ar klaidos; ir
 - ✓ apsvarstyti, ar remdamasis surinktais audito įrodymais gali nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką atsižvelgdamas į subjekto pobūdį ir aplinkybes.
48. Profesinio sprendimo ir skepticizmo laikymasis padeda auditoriui įsigilinti į įvairius požiūrius ir argumentus, geriau apsvarstyti skirtingas pozicijas, išlaikyti objektyvumą ir įvertinti visus audito įrodymus. Be to, tai padeda išvengti sprendimo klaidų ar šališkumo ir pateikti objektyvias išvadas remiantis kritiniu visų surinktų audito įrodymų vertinimu.
49. Iš auditoriaus tikimasi, kad jis veiks laikydamasis reikiamo atidumo, kuris apima kruopštų darbą ir tinkamą rūpinimąsi audito planavimu, įrodymų rinkimu ir vertinimu, pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų pateikimu. Aukštus profesionalaus elgesio standartus reikia išlaikyti viso audito metu – nuo temos parinkimo iki audito ataskaitos pateikimo.

3.3. Audito rizika

TAAIS reikalavimai

Auditoriai turėtų valdyti riziką, susijusią su tuo, kad pateikta ataskaita neatitiks audito aplinkybių.

(100-ojo TAAIS 41 punktas)

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.

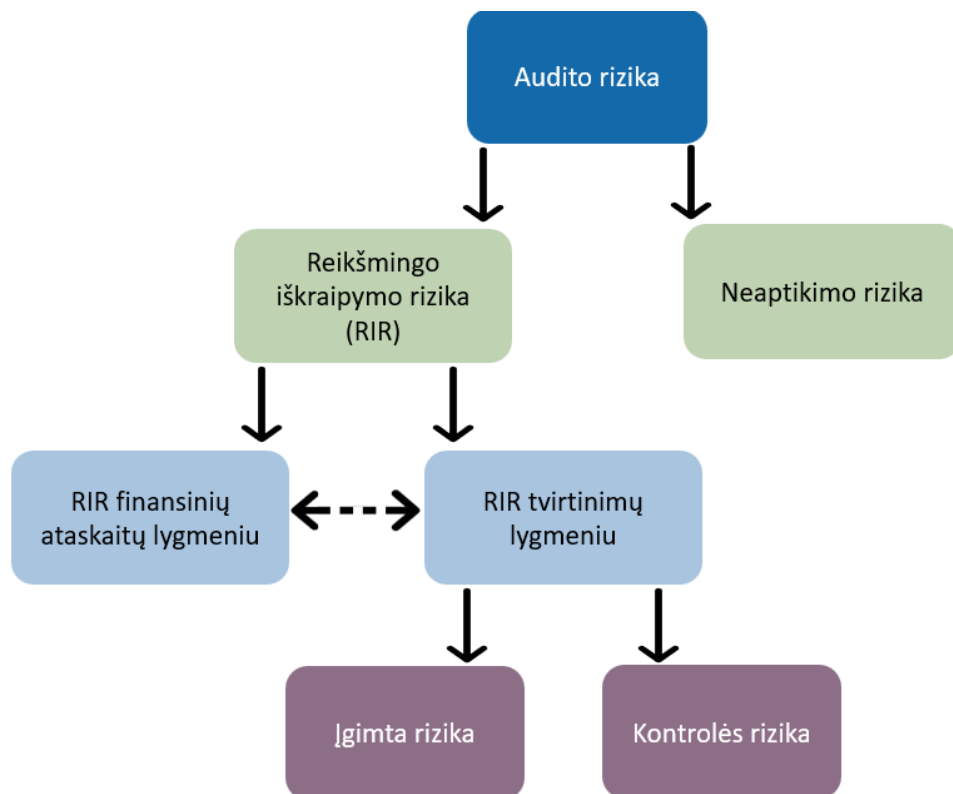
(2200-ojo TAAIS 17 punktas)

50. Audito rizika – tai rizika, kad auditorius pareikš netinkamą auditoriaus nuomonę, kai finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos. Audito rizika yra reikšmingo iškraipymo

ir neaptikimo rizikos veiksnių išraiška. Kuo didesnė bet kuri jų, tuo didesnė ir audito rizika, kad auditorius pareikš netinkamą nuomonę.

51. Audito rizikos vertinimas skatina auditorių sutelkti dėmesį į pagrindinius audito klausimus, atsižvelgiant į išteklių ir laiko apribojimus. Audito rizika turi būti vertinama ir valdoma viso audito metu. Aktyvus valdymas apima galimos ar žinomos rizikos numatymą, jos valdymo priemonių nustatymą ir dokumentavimą.
52. Reikšmingo iškraipymo rizika – tai rizika, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos prieš atliekant auditą. Ši rizika kyla iš paties audituojamojo subjekto veiklos, objekto sudėtingumo, ankstesnių auditų rezultatų ir pan.
53. Reikšmingo iškraipymo rizika gali egzistuoti ir yra vertinama dviem lygmenimis: finansinių ataskaitų ir tvirtinimų.
54. Rizika finansinių ataskaitų lygmeniu plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. Reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu yra susijusi su įgimta rizika ir kontrolės rizika.
55. Neaptikimo rizika – tai rizika, kylanti iš auditoriaus suplanuoto ir atlikto darbo (audito procedūrų). Tai yra rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks esamų iškraipymų ar neatitiktį, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais ar neatitiktimis. Ši rizika apima ir agregavimo riziką (kad agreguoti neištaisyti ir nenustatyti iškraipymai viršys finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytą reikšmingumą), kuri ypač aktuali atliekant grupės auditus.
56. Auditorius atlieka rizikos vertinimą, su nustatyta rizika susijusias audito procedūras, įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimą, taip sumažindamas audito riziką.
57. Audito rizikos sudėtinės dalys ir ryšiai tarp jų pavaizduoti 5 paveiksle.

5 pav. Audito rizika ir jos sudėtinės dalys



3 lentelėje pateikti visų rizikų apibrėžimai ir pateiktos nuorodos į TAAIS, kuriose detalčiau nagrinėjamas šių rizikų nustatymas ir vertinimas.

3 lentelė. Audito rizikos sudėtinių dalių apibrėžimai

Rizika	Rizikos apibrėžimas	Nuorodos
I. Reikšmingo iškraipymo rizika	Rizika, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos prieš atliekant auditą.	2200-ojo TAAIS 13 d. n. p.
I.1. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu	Tai yra rizika, kuri yra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma ir gali turėti įtakos daugeliui tvirtinimų. (Tai rizika, kylanti iš sąlygų ir veiksnių, kurie veikia finansinių ataskaitų sudarymo procesą ir pačias ataskaitas kaip visumą, pvz.: vadovybės nekompetencija, sudėtingos ekonominės sąlygos, netinkamos finansinės atskaitomybės metodų pasirinkimas ir taikymas ir pan.)	2315-ojo TAAIS A195 d.
I.2. Reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu	Tai yra reikšmingo iškraipymo rizika, kuri nėra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma, o susijusi su konkrečiais tvirtinimais tam tikrose apskaitos srityse.	2315-ojo TAAIS A201 d.
I.2.1. Įgimta rizika	Tai 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 dar prieš vertinant bet kokias susijusias kontrolės priemones.	2200-ojo TAAIS 13 d. a p.; 2315-ojo TAAIS 4 d.
I.2.2. Kontrolės rizika	Tai rizika, kad subjekto 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.	2200-ojo TAAIS 13 d. ii p.

Rizika	Rizikos apibrėžimas	Nuorodos
I. Reikšmingo iškraipymo rizika	Rizika, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos prieš atliekant auditą.	2200-ojo TAAIS 13 d. n. p.
II. Neaptikimo rizika	Rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks esamų iškraipymų ar neatitikčių, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais ar neatitiktimis. Neaptikimo rizika apima agregavimo riziką – tai yra riziką, kad agreguoti neištaisyti ir nenustatyti iškraipymai viršys finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytą reikšmingumą.	2200-ojo TAAIS 13 d. e p. 2600-ojo TAAIS 14 d. a p.

3.3.1. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu

58. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu galima apibūdinti kaip bendrą riziką, kad visas atitinkamas metinių ataskaitų rinkinys gali būti reikšmingai iškraipytas. Tokio pobūdžio rizika (pvz., rizika, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių) nebūtinai susijusi su konkrečiais tvirtinimais apskaitos srities lygmeniu. Tokia rizika parodo aplinkybes, dėl kurių reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu gali padidėti ar paplisti. Tais atvejais, kai auditorius nustato, kad keli tvirtinimai gali būti jautrūs nustatyta rizikai, j tai jis turi atsižvelgti nustatydamas ir vertindamas riziką tvirtinimų lygmeniu. Reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu vertinama siekiant nustatyti bendrąjį audito atsaką.

3.3.2. Reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu

3.3.2.1. Įgimta rizika

59. Kiekvienas bet kokią veiklą vykdamas subjektas susiduria su tam tikra rizika, kad jo ataskaitose atsirastų iškraipymų ar kad nebus išvengta neatitikimų. Įprastomis sąlygomis egzistuojanti rizika laikoma normalia ir ji egzistuoja visada. Paprastai didesnė įgimtos rizikos pasireiškimo tikimybė atsiranda ten, kur didesnę įtaką turi individualūs sprendimai, kur įvyksta nenumatytos aplinkybės, esminiai pasikeitimai, veikla susijusi su sudėtingais procesais ir transakcijomis ir pan.
60. Įgimtos rizikos vertinimas paprastai atliekamas audituojamo subjekto veiklos lygiu ir apskaitos ar audito sričių lygiu. Grupės audituose gali būti vertinama ir komponento lygiu. Paprastai įgimta rizika, egzistuojanti audituojamo subjekto lygiu, būdinga visoms arba beveik visoms apskaitos sritims. Įgimta rizika apskaitos srities ar komponento lygiu turi įtakos tik tai sričiai ar komponentui, su kuriuo yra susijusi.
61. Auditorius įgimtą riziką vertina priimdamas profesinius sprendimus. Atkreiptinas dėmesys, kad įgimtos rizikos vertinimas nepriklauso nuo to, ar audituojamame subjekte yra sukurtos tam tikros kontrolės priemonės, ji susijusi išskirtinai su audituojamo subjekto veiklos pobūdžiu ir aplinka. Kuo reikšmingesnė nustatyta įgimta rizika, tuo stipresnė turi būti audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistema, kad galėtų padėti užkirsti kelią iškraipymams, tikėtiniems dėl aukštos įgimtos rizikos. Tokiu atveju susipažindamas su kontrolės sistema auditorius turi atkreipti dėmesį į tai, ar yra sukurtos ir veikiančios kontrolės priemonės tose srityse, kuriose nustatyta reikšminga įgimta rizika.
62. Kita vertus, net jei reikšminga įgimta rizika nėra nustatyta, ir dėl kiekviename subjekte egzistuojančios normalios įgimtos rizikos gali atsirasti iškraipymų, todėl bet kuriame

audituojamame subjekte turi būti tinkamai funkcionuojanti vidaus kontrolės sistema. Todėl net ir nesant reikšmingos įgimtos rizikos, kontrolės patikimumas gali būti gautas tik tuo atveju, jei buvo įvertintas audituojamame subjekte veikiančios vidaus kontrolės sistemos efektyvumas.

63. Paprastai nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu auditorius įvertina, ar egzistuoja tam tikri įgimtos rizikos veiksniai (plačiau audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Įgimtos rizikos pavyzdžiai“). 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 iškraipymams dėl vadovybės šališkumo ar kitų apgaulės rizikos veiksnių⁹, jei jie turi įtakos įgimtai rizikai.
64. Įgimtos rizikos veiksniai, susiję su informacijos, kurios reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (toliau šioje dalyje – reikalaujama informacija), rengimu, gali būti grupuojami pagal tai, su kokiomis savybėmis jie yra susiję (2315 TAAIS 2 priedas):

- ✓ **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 kai yra daug galimų duomenų šaltinių, kuriems būdingos skirtingos ypatybės, į kurias atsižvelgiama atliekant apskaitinį įvertį (atidėjiniai, aktuariniai skaičiavimai ir pan.). Tokie duomenys apdorojami keliais tarpusavyje susijusiais etapais ir todėl juos iš esmės sunkiau identifikuoti, užfiksuoti, pasiekti, suprasti ar apdoroti. Jei buvo nustatyta įgimtos rizikos veiksnių, susijusių su sudėtingumu, gali kilti poreikis auditoriui pasirinkti ir taikyti iš esmės sudėtingesnius informacijos rengimo procesus, kuriuos yra sunkiau taikyti, todėl gali prireikti specialių įgūdžių ar žinių, gali tekti pasitelkti vadovybės ekspertą.

- ✓ **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, padidės sprendimų, kuriuos galėtų priimti pakankamai žinių turintys nepriklausomi asmenys, subjektyvumas ir galimų tų sprendimų rezultatų įvairovė.

Kai vadovybės sprendime yra daugiau subjektyvumo, gali padidėti ir jautrumas iškraipymui 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

- ✓ **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

⁹ 2240-ojo TAAIS A24–A27 dalys.

informacijoje. Tokie įvykiai arba sąlygos gali pasireikšti per finansinės atskaitomybės laikotarpį arba tarp jų.

Pavyzdžiui, kintamumas gali pasireikšti dėl taikomų finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų arba subjekto ir jo veiklos 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 tikslius 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 arba kai tam tikros turto grupės (pvz. kultūros vertybių), vienetai turi būti atvaizduoti tikrąja verte, bet dar nebuvo atlikti reikiami vertinimai;

- ✓ **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 jos šališkumo požymiai), todėl informacija gali būti reikšmingai iškreipyta ir, jei tai būtų padaryta tyčia, laikoma apgaulinga.

Tokiais požymiais gali būti paskatos arba spaudimas dėl taikomų motyvacijos priemonių ar galimų neigiamų pasekmių vengimo, kai pasiektas ar nepasiektas norimas rezultatas. Veiksniai, susiję su jautrumu iškreipymui dėl apgaulės, pasireiškiančios kaip apgaulinga finansinė atskaitomybė arba turto pasisavinimas, plačiau aptariami 4.6.6 skirsnyje „Reikšmingo iškreipimo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas“.

65. Kaip atliekamas įgimtos rizikos vertinimas, priklausomai nuo jos pasireiškimo tikimybės ir masto, kaip vertinamas jos reikšmingumas – apie tai plačiau 4.6.6 skirsnyje „Reikšmingo iškreipimo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas“, o įgimtos rizikos veiksnių pavyzdžiai pateikti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Įgimtos rizikos pavyzdžiai“).

3.3.2.2. Kontrolės rizika

66. Kontrolės rizika yra rizika, kad subjekto kontrolės priemonės laiku neužkirs kelio arba nenustatys ir neištays iškreipimo, kuris galėjo atsirasti tvirtinime apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį arba atskleidžiamą informaciją ir kuris galėjo būti reikšmingas pats savaime arba kartu su kitais iškreipymais.

67. Susipažindamas su vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis auditorius galės susidaryti išankstinę nuomonę apie galimybę gauti patikimus įrodymus iš vidaus kontrolės, t. y. preliminariai įvertinti kontrolės riziką. Jei auditorius tikisi, kad kontrolės procedūros bus veiksmingos, veiks nuosekliai visą audituojamą laikotarpį ir planuoja pasinaudoti kontrolės patikimumu, jis suplanuoja ir atlieka kontrolės testus. Jei auditorius preliminariai įvertina, kad vidaus kontrolė neatitinka jai keliamų reikalavimų, jis kontrolės testų neatlieka (t. y. neplanuoja gauti kontrolės patikimumo), o apie neatitiktį turi pranešti audituojamo subjekto vadovui. Tai detaliam aptariama toliau šiame Vadove.

3.3.3. Neaptikimo rizika

68. Auditorius negali sumažinti audito rizikos iki nulio ir iš jo to nesitikima, todėl jis negali gauti absoliutaus užtikrinimo, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos. Auditorius turi suplanuoti ir atlikti tokias audito procedūras, kad audito riziką sumažintų iki priimtina žemo lygio ir taip užtikrintų aukštą audito patikimumą.
69. Neaptikimo rizika – tai rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks esamų iškraipymų ar neatitiktį, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais ar neatitiktimis. Tai taip pat yra rizika, kad auditorius neaptiks iškraipymų ir neatitiktį, kurių nepašalina viešojo sektoriaus subjekto vidaus kontrolė.
70. Ši rizika kyla dėl įgimtų audito apribojimų. Šių apribojimų gali atsirasti dėl:
- ✓ finansinės atskaitomybės pobūdžio;
 - ✓ audito procedūrų pobūdžio;
 - ✓ poreikio auditą atlikti per priimtina laiką ir priimtinomis sąnaudomis.
71. Taigi, neaptikimo rizika yra susijusi su auditoriaus atliekamų procedūrų pobūdžiu, atlikimo laiku ir apimtimi. Tai rizika, kurią auditorius gali kontroliuoti. Ji priklauso ne tik nuo audito procedūros efektyvumo, bet ir nuo to, kaip ją auditorius taiko. Todėl neaptikimo rizikai įtakos turi tokie dalykai kaip tinkamas planavimas, tinkamas išteklių priskyrimas užduoties grupei, profesinio skepticizmo principo laikymasis ir atlikto audito darbo priežiūra ir peržiūra.
72. Neaptikimo riziką mažiname priimdami sprendimus dėl audito apimties: didindami audito procedūrų apimtį, atlikdami papildomas tinkamas pagal aplinkybes audito procedūras ir taip gaudami didesnį pagrindinį patikimumą.
73. Neaptikimo rizika apima ir agregavimo riziką, kuri ypač aktuali atliekant grupės auditus (t. y. agregavimo rizika yra dalis neaptikimo rizikos).

3.3.3.1. Agregavimo rizika

74. Agregavimo rizika – tai tikimybė, kad agreguoti grupės audito metu tarp komponentų išskaidyti neišstaisyti ir nenustatyti iškraipymai viršys finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatytą reikšmingumą. Auditorius, nustatydamas darbinį reikšmingumą, šią riziką sumažina iki priimtina žemo lygio (apie tai plačiau 4.3.3 skirsnyje „(Grupės) darbinis reikšmingumas“).

75. Agregavimo rizika kyla visų metinių ataskaitų rinkinių audito metu, bet ypač ją svarbu suprasti ir į ją reaguoti grupės audito metu.
76. Grupės audito metu audito procedūros paprastai apima tarp komponentų išskaidytas ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleistą informaciją, o audito procedūros atliekamos atskirai dėl kiekvieno grupės komponento finansinės informacijos. Dėl to šių audito metu gali būti didesnė tikimybė, kad agreguota neištaisytų ir neaptiktų iškraipymų suma gali viršyti grupės finansinių ataskaitų kaip visumos reikšmingumą.
77. Grupę gali sudaryti didelis skaičius komponentų, kurių kiekvieno finansinė informacija atskirai grupės atitinkamam metinių ataskaitų rinkiniui yra nereikšminga, o agregavus yra reikšminga. Esant tokioms aplinkybėms, kai reikšingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ar atskleista informacija išskaidyta tarp didelio skaičiaus komponentų, kuriuose atskirai kiekviename atliekamos audito procedūros, agregavimo rizika tuo didesnė, kuo daugiau komponentų.
78. Auditorius, nustatydamas komponento darbinį reikšmingumą, kuris turi būti mažesnis už grupės darbinį reikšmingumą, sumažina agregavimo riziką iki priimtina žemo lygio (apie tai plačiau 4.3.4 skirsnyje „Grupės komponentų darbinis reikšmingumas“).

3.3.3.2. Neaptikimo rizikos valdymas

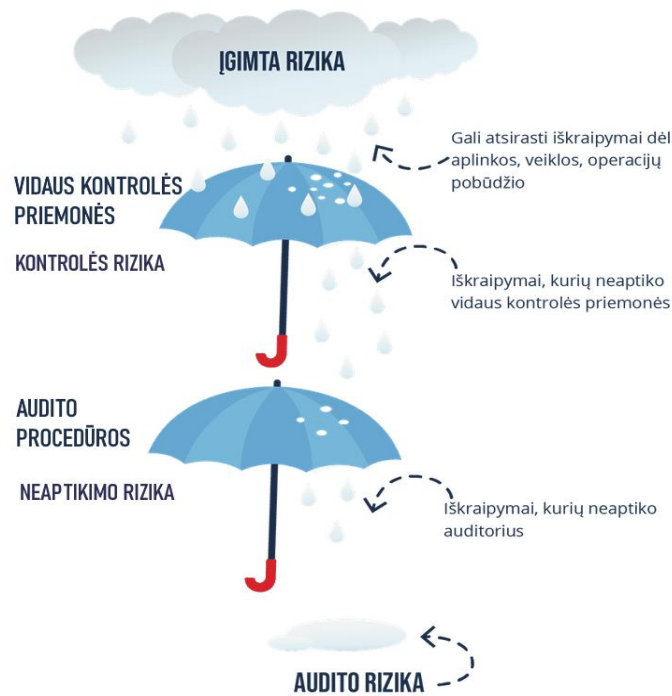
79. Tinkamas audito planavimas, audito grupės sudarymas, profesinio skepticizmo taikymas, audito darbo priežiūros vykdymas ir peržiūros atlikimas padidina audito procedūrų efektyvumą ir sumažina galimybę, kad auditorius gali pasirinkti netinkamą audito procedūrą, netinkamai pritaikyti tinkamą audito procedūrą arba klaidingai interpretuoti audito rezultatus.
80. Dėl įgimtų audito apribojimų neaptikimo riziką galima sumažinti, bet ne pašalinti – tam tikra neaptikimo rizikos tikimybė visada išlieka. Neaptikimo rizikos mažinimo būdai:
 - ✓ gerai suplanuoto, struktūrizuoto audito atlikimas kiek įmanoma aiškiau ir detaliau identifikuojant įgimtą ir kontrolės riziką – tinkamų ir pakankamų audito procedūrų numatymas ir atlikimas;
 - ✓ su audito valdymu susijusios neaptikimo rizikos (audito atlikimo rizikos) identifikavimas ir priemonių jai valdyti nustatymas.
81. Su audito valdymu susijusios neaptikimo rizikos veiksnių pavyzdžiai:
 - ✓ *Duomenų prieinamumas, pakankamumas, tinkamumas ir patikimumas.* Gali kilti rizika, kad audito metu nebus gauti arba bus gauti nepakankami, netinkami ir (ar) nepatikimi duomenys, reikalingi tinkamiems, pakankamiems audito įrodymams surinkti ir audito klausimams atsakyti. Tai gali įvykti dėl įvairių priežasčių, įskaitant skirtingų informacijos šaltinių prieinamumo trūkumą arba pateiktų duomenų kokybės ir patikimumo trūkumą. Taip pat yra rizika, kad dėl audituojamo subjekto veiksmų (pvz., netinkamo bendradarbiavimo) reikalinga informacija gali būti negauta laiku arba iš viso negauta. Yra rizika ir dėl galimo klaidingų duomenų pateikimo ar net apgaulės.
 - ✓ *Auditorių kompetencija ir patirtis.* Audito grupės nariai gali neturėti pakankamai žinių, profesinių įgūdžių, analitinių ar kitų gebėjimų, būtinų sėkmingam planuojamos audituoti srities įvertinimui. Nepakankama patirtis ar žinių trūkumas gali sumažinti audito kokybę ir turėti neigiamos įtakos audito rezultatų tinkamumui ir patikimumui.

- ✓ *Ištekliai.* Egzistuoja rizika, kad turimų žmogiškųjų, finansinių, materialinių ir (ar) laiko išteklių gali nepakakti audito tikslui pasiekti. Įvairūs veiksniai, pvz.: papildomų ekspertų poreikis, mokymai ar netikėtai išaugusios išlaidos technologinėms priemonėms, gali padidinti audito kainą ir taip viršyti planuotą biudžetą bei sumažinti tikėtiną audito pridėtinę vertę.
82. Jeigu auditoriai nustato audito valdymo riziką, turi būti nustatytos ir priemonės ją valdyti. Taip audito metu kylančios problemos bus sprendžiamos operatyviau ir efektyviau. Audito rizikos valdymas – sisteminis audito projekto valdymo procedūrų ir priemonių taikymas, siekiant nustatyti ir valdyti tikėtinus įvykius, kurie gali reikšmingai paveikti audito procesą, taip pat suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito tikslas bus pasiektas. Kylančios rizikos ir jų valdymo priemonės aptariamoms audito grupėje ir dokumentuojamos audito projekte Valstybės kontrolės Veiklos planavimo ir stebėsenos informacinėje sistemoje (toliau – ViPSIS), o audito strategijoje nurodomos pagal poreikį. Jeigu reikia, atliekami numatytų audito rizikos valdymo priemonių pakeitimai.
83. Apibendrinant galima pasakyti, kad audito grupė turi:
- ✓ nustatyti, kokių nesklaidumų galėtų kilti atliekant auditą (audito rizikos veiksnių nustatymas);
 - ✓ nustatyti, kokia tikimybė, kad tie nesklaidumai kils, ir koks būtų jų poveikis audito rezultatams ir kokybei (audito rizikos veiksnių įvertinimas);
 - ✓ nustatyti, ką galima padaryti, kad nesklaidumų atsiradimo tikimybė būtų mažesnė, ir kaip rizika galėtų būti valdoma, jeigu ji kiltų (audito rizikos valdymo priemonių nustatymas);
 - ✓ stebėti ir valdyti audito riziką viso audito metu ir, jeigu reikia pagal aplinkybes, atlikti reikiamus rizikos valdymo priemonių koregavimus.

3.3.4. Audito rizikos modelis

84. 6 paveiksle pateiktas vizualus audito rizikos modelio paaiškinimas, apimantis įgimtą riziką, kontrolės riziką, kylančią dėl vidaus kontrolės priemonių, skirtų valdyti įgimtą riziką, trūkumų ir neaptikimo riziką, kylančią dėl to, kad audito procedūros nesuteikia absoliutaus užtikrinimo, kad audito procedūromis bus aptikti visi iškraipymai.
85. Siekiant gauti pakankamą užtikrinimą, priklausomai nuo reikšmingo iškraipymo rizikos lygio, neaptikimo rizika turi būti sumažinta iki atitinkamai žemo lygio. Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo mažesnė turi būti neaptikimo rizika.

6 pav. Audito rizikos modelis



Paveikslėlio terminais aiškinant:

- ✓ Jei egzistuoja didesnė įgimta rizika, kad apskaitoje ir finansinėse ataskaitose bus iškraipymų (gausūs krituliai), reikalingos tokiai situacijai audituojamo subjekto tinkamai parinktos ir taikomos kontrolės priemonės (tvirtas ir pakankamo dydžio audituojamojo skėtis, kuris apsaugotų nuo kritulių).
- ✓ Jeigu audituojamas subjektas neparinko tinkamų kontrolės priemonių (audituojamojo parinktas skėtis yra per mažas) arba numatytos priemonės neveikia taip efektyviai, kaip turėtų (skėtis skylėtas), iškraipymai išlieka, nes netinkamos kontrolės priemonės neužkerta jiems kelio (krituliai prasiskverbia, nes skėtis jų nesustabdo) – taigi egzistuoja didesnė kontrolės rizika.
- ✓ Todėl auditorius turi numatyti tinkamą pagal aplinkybes audito atsaką – audito procedūras, audito grupę ir (ar) priemones auditui atlikti (taikyti pagal aplinkybes pakankamo dydžio auditoriaus skėtį – antrasis skėtis paveikslėlyje), kad identifikuotų likusius iškraipymus ir pateiktų tinkamą auditoriaus nuomonę (nesušlaptų). Jeigu auditorius neparenka pagal aplinkybes tinkamų audito procedūrų ar buvo suformuota per maža arba tinkamų įgūdžių neturinti audito komanda (taiko per mažą ar skylėtą skėtį) – jis neaptinka reikšmingų klaidų ir gali pateikti netinkamą auditoriaus nuomonę (didelė neaptikimo rizika).
- ✓ Svarbu suprasti, kad nėra tikslo užkirsti kelią arba identifikuoti absoliučiai visus iškraipymus (išlikti visiškai sausam), nes tai nerealu ir kainuotų per daug laiko, bet auditorius turi siekti, kad audito rizika, o kartu ir patikimumas (apsauga nuo kritulių) siektų priimtina lygį.

Pažymėtina, kad auditorius gali valdyti tik neaptikimo riziką – parinkti tinkamas audito procedūras, audito grupę ir (ar) priemones auditui atlikti. Taip pat svarbu, kad audito metu auditorius pakankamai tiksliai identifikuotų įgimtą riziką (kiek gausūs ir pavojingi

krituliai) ir kiek tinkamos yra audituojamojo parinktos ir taikomos kontrolės priemonės (audituojamojo taikomas skėtis), nes nuo to priklauso, ar auditorius numatys tinkamas ir pakankamas audito procedūras ir pajėgumus (parinks tinkamą auditoriaus skėtį).

86. Reikšmingos iškraipymo rizikos vertinimas – vienas pagrindinių auditoriaus atliekamų vertinimų audito planavimo etape. Jis detaliam aptartas 4.6.6 skirsnyje „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas“.

3.3.5. Audito patikimumas

87. Kad galėtų atlikti finansinį auditą pagal TAAIS reikalavimus ir susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas, auditorius privalo gauti pakankamą užtikrinimą, kad šiose ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos. Pakankamas užtikrinimas yra aukšto lygio, bet ne absoliutus užtikrinimas. Kadangi auditas paprastai turi apribojimų, jis negali suteikti visiško (100 proc.) užtikrinimo. Audito metu siekiama gauti aukštą 95 proc. patikimumą, kad bus nustatyti visi reikšmingi iškraipymai ir (ar) teisės aktų pažeidimai. Pakankamas užtikrinimas tiesiogiai susijęs su audito patikimumu. Šis užtikrinimas gaunamas, kai auditorius surenka pakankamų tinkamų audito įrodymų audito rizikai (rizikai, kad auditorius pareikš neteisingą nuomonę, kai finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų) sumažinti iki priimtina žemo lygio.
88. Audito patikimumo modelis yra struktūrizuotas metodas, kurį auditorius naudoja planuodamas ir atlikdamas auditą ir kuris apima išvardintus patikimumo šaltinius ir ryšius tarp jų. Pagrindinis audito patikimumo modelio tikslas – padėti auditoriui efektyviai planuoti ir vykdyti auditą, siekiant sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio.
89. Bendras audito patikimumas gaunamas iš:
- ✓ įgimto patikimumo – gaunamas planavimo metu įvertinus įgimtą riziką;
 - ✓ kontrolės patikimumo – gaunamas įvertinus audituojamo subjekto (-ų) vidaus kontrolės efektyvumą ir suformavus nuomonę, ar ji laiku užkerta kelią neatitiktims. Tai atliekama susipažinus su vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis bei atlikus kontrolės priemonių efektyvumo vertinimą (kontrolės testus);
 - ✓ pagrindinio patikimumo – gaunamas atlikus pagrindines audito procedūras. Kuo daugiau išsamesnių ir didesnės apimties tinkamų procedūrų auditorius atliks – tuo didesnį pagrindinį patikimumą jis gaus. Priklausomai nuo gauto įgimto ir kontrolės patikimumo teks atlikti daugiau ar mažiau pagrindinių audito procedūrų.
90. Šie trys patikimumo šaltiniai ir ryšiai tarp jų pavaizduoti schemeje (7 pav.)

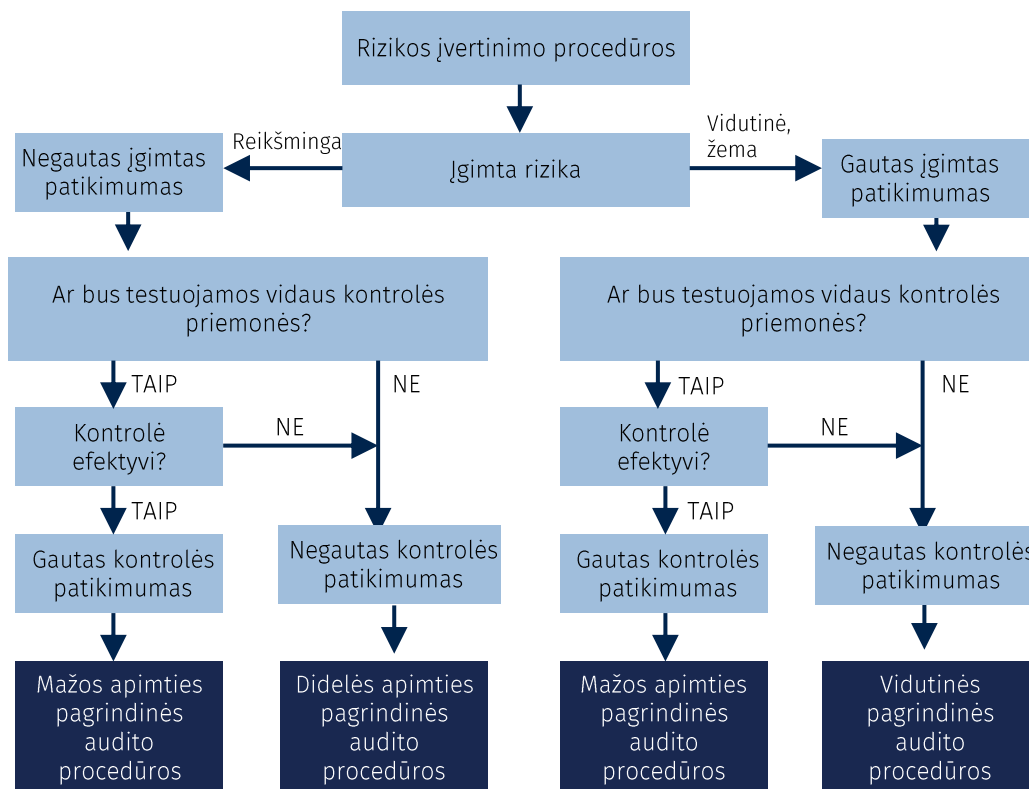
7 pav. Audito patikimumo šaltiniai



91. Detaliau ryšiai tarp šių trijų patikimumo lygių pavaizduoti 8 pav. pateiktoje schemeje. Schema rodo, kad, jei subjektas veikia rizikingesnėje aplinkoje, jis turi būti įsidiėgęs daugiau ir stipresnių vidaus kontrolės procedūrų, kurios užkirstų kelią dėl padidintos rizikos

atsirandančiam didesniai klaidų ar apgaulės atvejų skaičiui. Taigi, auditorius turėtų atlikti didesnės apimties procedūras, kad galėtų šiomis vidaus kontrolės procedūromis pasitikėti. Šis patikimumo modelis (pagrįstas statistinės matematikos metodais) ir jo taikymas detaliai pateiktas 4.7.1 skirsnyje „Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas“.

8 pav. Audito patikimumo schema



92. Audito patikimumo modelis finansiniame audite taikomas visada, t. y. nepriklausomai nuo to, kokio audito objekto, audituojamo subjekto finansinis auditas atliekamas ar kokia atranka bus atliekama – ar bus naudojami statistiniai, ar nestatistiniai atrankos metodai.

3.3.6. Audito patikimumo ir audito rizikos ryšiai

93. Pakankamas audito patikimumas gaunamas įvertinus audito riziką ir numčius tinkamą pagal aplinkybes audito atsaką taip, kad audito rizika būtų sumažinta iki priimtina žemo lygio.
94. Audito rizika ir audito patikimumas yra tarpusavyje susiję atvirkštine priklausomybe: kuo didesnė rizika, tuo mažesnis patikimumas atitinkamoje srityje gaunamas.
- ✓ Jei egzistuoja reikšminga įgimta rizika – negaunamas įgimtas patikimumas (pagal nustatytą riziką gali būti aktualu visam ataskaitų rinkiniui arba tik tam tikroms ūkinių operacijų, sąskaitų grupėms).

Jeigu reikšminga įgimta rizika nenustatyta – laikoma, kad įgimtas patikimumas gaunamas.

- ✓ Jei audituojamas subjektas nėra sukūręs tinkamos vidaus kontrolės sistemos ir numatęs pagal aplinkybes tinkamų kontrolės priemonių arba jos neveikia taip, kaip numatytos, egzistuoja didelė kontrolės rizika ir negaunamas kontrolės patikimumas.

Jei audituojamas subjektas yra sukūręs tinkamą vidaus kontrolės sistemą ir numatęs pagal aplinkybes tinkamas kontrolės priemones, kurias auditorius ištestavo ir įsitikino, kad jos veikia taip, kaip numatyta, – kontrolės rizika yra maža ir gaunamas kontrolės patikimumas.

- ✓ Jei auditorius parinko netinkamą pagal aplinkybes atsaką (neparinko tinkamų audito procedūrų ir kt.), egzistuoja didesnė neaptikimo rizika ir negaunamas reikiamas pagrindinis patikimumas. Atitinkamai suplanavus tinkamą pagal aplinkybes atsaką bus iki reikiamo lygio sumažinta neaptikimo rizika ir gautas pagrindinis patikimumas.

95. Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo mažesnė turi būti neaptikimo rizika. Kuo mažesnė reikšmingo iškraipymo rizika, tuo mažesnė neaptikimo rizika ir galima atlikti mažesnės apimties audito procedūras gaunant reikiamą pagrindinį audito patikimumą. Ir atvirkščiai – kuo reikšmingo iškraipymo rizika didesnė, tuo didesnis turi būti gaunamas pagrindinis patikimumas (didesnė neaptikimo rizika ir reikia atlikti didesnės apimties pagrindines audito procedūras).
96. Šiuos ryšius svarbu suprasti, nes nuo to, kaip vertiname atitinkamas rizikas, priklauso, kokį patikimumą turime gauti ir kokios apimties audito procedūras tam turime atlikti.

3.4. Reikšmingumas

TAAIS reikalavimai

Auditoriai turėtų atsižvelgti į reikšmingumą viso audito proceso metu.

(100-ojo TAAIS 42 punktas)

Reikšmingumo sampratą auditorius taiko tiek planuodamas, tiek atlikdamas auditą, taip pat vertindamas nustatytų iškraipymų įtaką auditui ir, jeigu yra, neištaisytų iškraipymų įtaką finansinėms ataskaitoms bei nuomonės susidarymui auditoriaus išvadoje.

(2320-ojo TAAIS 5 punktas; kiti detalūs reikalavimai dėl reikšmingumo išdėstyti visame 2320-ajame TAAIS)

97. Reikšmingumas gali būti apibrėžtas kaip santykinė dalyko reikšmė (arba svarba) tomis aplinkybėmis, kuriomis jis nagrinėjamas. Į reikšmingumą auditoriai turėtų atsižvelgti viso audito proceso metu. Reikšmingumas yra viena pagrindinių sąvokų atliekant finansinį auditą.
98. Reikšmingumas gali paveikti audito ataskaitos naudotojų, tokių kaip įstatymų leidžiamoji ar vykdomoji valdžia, sprendimų priėmimą. Jis gali būti vertinamas atsižvelgiant į kiekybinius ir kokybinius veiksnius. Kokybiniai veiksniai gali apimti tokius aspektus kaip: ar pastebėjimas atsirado dėl tyčinio (apgaulės) ar netyčinio veiksmo; ar tam tikras audituojamo subjekto veiklos aspektas yra reikšmingas atsižvelgiant į veiklos pobūdį, daromą poveikį, numatomų naudotojų poreikius, socialinę ar politinę svarbą ir kt.; ar pastebėjimas susijęs su skaidrumu ir atskaitomybe ir pan. Kiekybiniai veiksniai yra susiję su pastebėjimų svarba, kuri išreiškiama skaičiais.

99. Reikšmingumo nustatymas atliekant konkretų auditą pateiktas vadovo 4.3 poskyryje „Reikšmingumo nustatymas planuojant auditą“.

3.5. Dokumentavimas

TAAIS reikalavimas

Auditoriai turėtų parengti audito dokumentus, kurie būtų pakankamai išsamūs, kad suteiktų galimybę suprasti atliktą darbą, surinktus įrodymus ir padarytas išvadas.

(100-ojo TAAIS 43 punktas)

Auditoriaus tikslas yra parengti dokumentus, kuriuose:

pakankamai ir tinkamai dokumentuojamas pagrindas auditoriaus išvadai; ir pateikiami įrodymai, kad auditas buvo suplanuotas ir atliktas pagal TAS bei taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus.

(2230-ojo TAAIS 5 punktas; kiti detalūs reikalavimai dėl audito dokumentavimo išdėstyti visame 2230-ajame TAAIS)

100. Tinkamas dokumentavimas padeda susidaryti aiškią nuomonę apie atliktą audito darbą, leidžia apie auditą išankstinių žinių neturinčiam patyrusiam auditoriui suprasti atlikto audito pobūdį, laiko paskirstymą, apimtį ir rezultatus, gautus audito įrodymus, kuriais grindžiami audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos, ir visų svarbių dalykų, kuriems būtina taikyti profesinį sprendimą, priežastis.

3.5.1. Darbo dokumentų paskirtis

101. Darbo dokumentai – dokumentuota informacija apie atliktas audito procedūras, surinktus audito įrodymus ir auditoriaus padarytas išvadas. Visas audito procesas nuo planavimo iki audito ataskaitos parengimo turi būti dokumentuojamas. Darbo dokumentai jungia auditoriaus darbą, atliekamą viso audito proceso metu renkant ir vertinant informaciją ir duomenis, ir audito ataskaitą.

102. Darbo dokumentai yra svarbūs, nes:

- ✓ palengvina audito planavimą;
- ✓ pagrindžia ir patvirtina auditoriaus sprendimus, nuomones, pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas;
- ✓ yra informacijos šaltinis rengiant audito ataskaitą ir atsakant į audituojamo subjekto ar kitų subjektų klausimus (padeda apsiginti nuo pretenzijų, teisminių bylų ir kitų teisinių procesų atveju);
- ✓ yra pagrindas prižiūrėti audito procesą ir atlikti audito peržiūrą, užtikrinti audito kokybę;
- ✓ parodo auditoriaus kompetenciją, fiksuoja jo atliktą darbą;
- ✓ užtikrina atlikto darbo atsekamumą.

3.5.2. Darbo dokumentų turinys

103. Yra skirtingo tipo darbo dokumentų:

- ✓ audito planavimo dokumentai: audito planavimo darbų grafikas, audito strategija ir programos;
- ✓ rezultatų apibendrinimo dokumentai: audito rezultatų suvestinė;
- ✓ darbo dokumentai, kuriuose dokumentuojamos atliekamos audito procedūros, pateikiami audito įrodymai ir kt.;
- ✓ kiti darbo dokumentai, kuriuose, pavyzdžiui, dokumentuojami auditorių profesiniai sprendimai, kurie turi įtakos audito planavimui, vykdymui ir audito rezultatų pateikimui (pvz., sprendimai dėl subjektų ar vertinamų vienetų atrankos, reikšmingumo ir kt.), arba dokumentuojama kita svarbi informacija, turinti įtakos audito metu priimamiems sprendimams (pvz., informacija, gauta įvairių susitikimų, aptarimų metu, ir kt.).

104. Reikalavimai audito planavimo ir rezultatų apibendrinimo dokumentų struktūrai ir turiniui pateikti tolesniuose šio vadovo skyriuose. Darbo dokumentai, kuriuose dokumentuojamos atliekamos procedūros ir pateikiami audito įrodymai, turi būti analitinio pobūdžio, t. y. juose turi būti ne tik pateikiama surinkta informacija ir duomenys, bet ir atlikta jų analizė, pateikti vertinimai, išvados. Šiuose darbo dokumentuose turi būti pateikta:

- ✓ bendroji informacija apie darbo dokumentą: dokumento sudarytojo (institucijos ir departamento) pavadinimas, numeris, dokumento pavadinimas ir data, audito ID, darbo dokumento rengėjas;
- ✓ darbo dokumento tikslas;
- ✓ atlikto darbo aprašymas: pateikiami surinkti įrodymai, pagrindžiantys auditoriaus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas;
- ✓ išvada ir, esant poreikiui, preliminarios rekomendacijos, galimi pokyčių vertinimo rodikliai;
- ✓ priedai, kuriuose pateikiama su audito įrodymais susijusi, taip pat auditoriaus pastebėjimus ir išvadas patvirtinanti informacija ir dokumentai.

105. Audito dokumentuose turi būti dokumentuojami auditorių profesiniai sprendimai, kurie turi įtakos audito planavimui, vykdymui ir audito rezultatų pateikimui (pvz., sprendimai dėl audito rizikos valdymo priemonių, reikšmingumo, subjektų ar vertinamų elementų atrankos ir kt.) arba kita svarbi informacija, turinti įtakos audito metu priimamiems sprendimams (pvz., informacija, gauta įvairių susitikimų, aptarimų metu, ir kt.).

106. Darbo dokumentuose pateikta informacija turi būti pakankama, patikima ir tinkama pagrįsti auditoriaus padarytas išvadas ir pateiktas rekomendacijas. Šie dokumentai turi būti suprantami, išsamūs, tikslūs, glausti, tvarkingi, jų rengimo sąnaudų neturėtų viršyti teikiamos naudos.

107. Kad būtų galima greitai susipažinti su audito įrodymais ir surasti reikiamą informaciją, dokumento struktūra turi būti logiška. Darbo dokumentuose, kuriuose vertinami audito metu surinkti duomenys ir gauta informacija, reikia pateikti nuorodas į informacijos

šaltinius (audituojamo subjekto ar kitų subjektų, asmenų pateikta informacija) ar į konkrečius dokumentus (nurodyti jų pavadinimus, datas, rengėjus ir pan.), kad, prireikus, būtų galima juos surasti. Daugiau informacijos apie nuorodų teikimą galima rasti Atmintinėje, kaip nurodyti teisės aktus, teisės aktų projektus ar teismų sprendimus galutiniuose Valstybės kontrolės veiklos produktų dokumentuose.

108. Jeigu darbo dokumente fiksuojamas iškraipymas ar neatitiktis, darbo dokumente ar prieduose privaloma pateikti ne tik nuorodas į šaltinius, bet ir visus su šiuo iškraipymu ar neatitiktimi susijusius audito įrodymus, įskaitant visus reikiamus audituojamojo subjekto pateiktus ar iš kitų šaltinių gautus dokumentus.
109. Jeigu dalis įrodymų ar įrodymams vertinti reikalingų dokumentų, duomenų ar informacijos yra pateikiama kituose to paties audito darbo dokumentuose, darbo dokumente reikia pateikti nuorodas į tuos susijusius darbo dokumentus.
110. Audito planavimo darbo dokumentai turi būti parengti ne vėliau nei audito strategijos ir programų projektai yra pateikiami peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas.
111. Audito atlikimo etapo darbo dokumentai turi būti parengti ne vėliau nei yra patvirtinama audito rezultatų suvestinė.
112. Audito rezultatų suvestinė turi būti patvirtinta audito departamento vadovo iki audito ataskaitos projekto pateikimo peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas.
113. Esant poreikiui, darbo dokumentai gali būti patikslinti, bet ne vėliau kaip iki audito ataskaitos ir išvados pasirašymo (išsamiau apie tai šio vadovo 6.3 poskyryje „Audito ataskaitos ir audito išvados rengimas“).
114. Audito priežiūros ir vidinės peržiūros procedūros plačiau išdėstytos *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

3.5.3. Darbo dokumentų įforminimas, tvarkymas ir saugojimas

115. Auditas dokumentuojamas ViPSIS. Detalesnė informacija pateikiama ViPSIS naudotojo vadovuose.
116. Jeigu organizuojamas susitikimas su audituojamu subjektu (pvz., siekiant gauti tam tikros informacijos ar aptarti valstybinio audito ataskaitos projektus), Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamento nustatyta tvarka gali būti daromas susitikimo garso įrašas, kuris, parengus susitikimo protokolą, sunaikinamas.
117. Auditorius turėtų vengti audito darbo dokumentuose ar jų prieduose atskleisti asmens duomenis¹⁰. Kaip tvarkyti asmens duomenis ir užtikrinti jų saugumą siekiant įgyvendinti

¹⁰ Asmens duomenys – bet kokia informacija apie fizinį asmenį, kurio tapatybė nustatyta arba kurio tapatybę galima nustatyti (duomenų subjektas); fizinis asmuo, kurio tapatybę galima nustatyti, yra asmuo, kurio tapatybę tiesiogiai arba netiesiogiai galima nustatyti, visų pirma pagal identifikatorių, kaip antai vardą ir pavardę, asmens identifikavimo numerį, buvimo vietos duomenis ir interneto identifikatorių arba pagal vieną ar kelis to fizinio asmens fizinės, fiziologinės, genetinės, psichinės, ekonominės, kultūrinės ar socialinės tapatybės požymius.

Bendrojo duomenų apsaugos reglamento ¹¹ nuostatas, pateikta Asmens duomenų, reikalingų atliekant valstybinį auditą, ES investicijų auditą ir biudžeto politikos stebėsenos vertinimus, gavimo ir tvarkymo gairėse. Kilus klausimų dėl asmens duomenų naudojimo ir tvarkymo, auditorius turėtų konsultuotis su Valstybės kontrolės atitikties pareigūnu.

118. Darbo dokumentai tvarkomi ir saugomi vadovaujantis Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamentu ir ViPSIS naudotojo vadovais. Valstybinių auditorių veiksmus, susipažįstant su įslaptinta informacija ir ją naudojant valstybinio audito metu, kai šie veiksmai būtini siekiant išvengti įslaptintos informacijos praradimo ar neteisėto atskleidimo, nustato Paslapčių subjektų ir Valstybės kontrolės įslaptintos informacijos naudojimo ir apsaugos tvarkos aprašas.
119. Rengiami oficialūs dokumentai (raštai, audito ataskaitos ir kt.), pateiktys (prezentacijos), infografikai ir siunčiamų el. laiškų parašai turi atitikti Valstybės kontrolės Vizualinio stiliaus gide pateiktas rekomendacijas dėl šrifto, teksto formatavimo ir spalvų naudojimo.
120. Išsamesni dokumentavimo reikalavimai, susiję su kiekvienu audito etapu, pateikti atitinkamose šio vadovo audito proceso dalyse.

3.6. Kokybės valdymas

TAAIS reikalavimas

Auditoriai auditą turėtų atlikti vadovaudamiesi profesiniais kokybės kontrolės standartais.

(100-ojo TAAIS 39 punktas)

Auditoriaus tikslas yra valdyti kokybę užduoties lygmeniu, siekiant gauti pakankamą užtikrinimą, kad buvo pasiekta kokybė, parodanti, jog:

- a) auditorius įvykdė savo pareigas ir atliko auditą pagal profesinius standartus bei taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus; ir
- b) išleista auditoriaus išvada yra tinkama, atsižvelgus į aplinkybes.

(2220-ojo TAAIS 11 punktas; kiti detalūs reikalavimai dėl kokybės kontrolės išdėstyti visame 2220-ajame TAAIS)

121. Kokybės valdymo sistema apima tvarkas ir procedūras, sukurtas tam, kad AAI būtų pagrįstai užtikrinta, jog ji ir jos personalas laikosi profesinių standartų ir taikomų teisės aktų nustatytų reikalavimų. Šios sistemos tikslas yra užtikrinti, kad visi atliekami auditai išlaikytų aukštą kokybės lygį. Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo nuostatos pateiktos *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*, parengtame pagal 140-qjj TAAIS „AAI kokybės valdymas“.

3.7. Bendravimas

¹¹ Europos Parlamento ir Tarybos 2016 m. balandžio 27 d. reglamentas (ES) 2016/679 dėl fizinių asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo ir kuriuo panaikinama Direktyva 95/46/EB (Europos Sąjungos oficialusis leidinys L 119/1).

TAAIS reikalavimai

Auditoriai turėtų užtikrinti veiksmingą bendravimą viso audito proceso metu.

(100-ojo TAAIS 44 punktas)

Auditoriaus tikslai yra tokie:

- aiškiai informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie auditoriaus pareigas atliekant finansinių ataskaitų auditą ir apžvelgti planuojamą audito apimtį bei jo atlikimo laiką;
- gauti iš už valdymą atsakingų asmenų auditui reikalingą informaciją;
- laiku informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie audito metu pastebėtus dalykus, kurie yra svarbūs ir reikalingi tam, kad už valdymą atsakingi asmenys galėtų atlikti savo pareigą prižiūrėti finansinės atskaitomybės procesą; ir
- skatinti efektyvų abipusį auditoriaus ir už valdymą atsakingų asmenų informavimą.

(2260-ojo TAAIS 9 punktas; kiti detalūs reikalavimai dėl audito dokumentavimo išdėstyti visame 2260-ajame ir 2265-ajame TAAIS)

122. Efektyvus bendravimas yra svarbus, nes, palaikant gerą abipusį bendravimą su audituojamu subjektu ir suinteresuotais šalimis, galima pagerinti auditoriaus prieigą prie informacijos ir duomenų, be to, tai gali padėti auditoriui geriau suprasti audituojamo subjekto ir suinteresuotųjų šalių požiūrį.
123. Svarbu, kad auditorius palaikytų gerus profesinius santykius su suinteresuotais šalimis, skatintų laisvą ir atvirą keitimąsi informacija, nepažeistų konfidencialumo reikalavimų, diskutuotų laikydamasis abipusės pagarbos, suprasdamas kiekvienos suinteresuotosios šalies atliekamas atitinkamas funkcijas ir įsipareigojimus. Visgi toks bendravimas neturi paveikti auditoriaus nepriklausomumo ir nešališkumo.
124. Bendravimas vyksta viso audito metu. Apie bet kokias reikšmingas kliūtis, su kuriomis buvo susidurta audito metu, ir bet kokias reikšmingas neatitiktis ar kitus audito metu nustatytus dalykus (pvz.: apgaulės, korupcijos, teisės aktų nesilaikymo atvejai ir kitos situacijos, kai audituojamas subjektas privalo imtis skubių veiksmų, siekdamas išvengti potencialios žalos) derėtų kuo anksčiau pranešti audituojamo subjekto atitinkamo lygio vadovams ar asmenims, atsakingiems už valdymą:
- ✓ jeigu auditorius nustato apgaulės ar korupcijos atvejus arba kitus, jo vertinimu, reikšmingus dalykus, jis apie tai audituojamą subjektą informuoja oficialiu raštu;
 - ✓ kitais atvejais audito grupė nusprendžia, ar audituojamą subjektą informuoti oficialiu raštu ar el. paštu.
125. Išsamiau bendravimas ir bendradarbiavimas su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) skirtingais audito proceso etapais aprašomas atitinkamuose vadovo skyriuose.

3.8. Audito grupės įgūdžiai

TAAIS reikalavimai

Auditoriai turėtų turėti reikalingų įgūdžių arba galimybę jais naudotis.

(100-ojo TAAIS 40 punktas)

Užduoties partneris turi nustatyti, kad pakankami ir tinkami ištekliai, reikalingi užduočiai atlikti, yra užduoties grupei paskirti ar leidžiami naudoti laiku, atsižvelgdamas į audito užduoties pobūdį ir aplinkybes, audito įmonės politikas arba procedūras ir pokyčius, kurių gali atsirasti užduoties metu.

(2220-ojo TAAIS 25 punktas)

Užduoties partneris turi nustatyti, kad užduoties grupės nariai, auditoriaus išorės ekspertai ir vidaus auditoriai, kurie teikia tiesioginę pagalbą ir kurie nėra užduoties grupės nariai, kartu turi tinkamos kompetencijos ir gebėjimų, įskaitant pakankamai laiko, atlikti audito užduotį.

(2220-ojo TAAIS 26 punktas)

126. Audito grupė turi būti sudaryta taip, kad jos nariai visi kartu turėtų žinių, įgūdžių ir kvalifikacijos, reikalingos sėkmingai atlikti auditą. Tai reiškia, kad jie turi suprasti to tipo auditą, kuris yra atliekamas, būti susipažinę su taikomais standartais ir įstatymais, audituojamo subjekto veikla ir sugebėti priimti profesinius sprendimus, turėti patirties juos priimant. Auditorius turi būti profesionalus, kad galėtų atlikti visas jam pavestas užduotis. Auditoriai turėtų kelti savo profesinę kompetenciją nuolat dalyvaudami profesinio tobulinimosi programose.
127. Audito metu gali kilti sudėtingų ir (ar) ginčytinų klausimų, reikalaujančių kompetencijos ir patirties, kurių audito grupė neturi. Tai gali būti klausimai, susiję su konkrečia audito sritimi, teisine, metodine ar kt. kompetencijomis. Prireikus pagalbos, galima kreiptis į teisės, informacinių technologijų (toliau – IT), metodologijos ar kitų struktūrinių padalinių darbuotojus arba pasitelkti išorės specialistus (ekspertus) ir (ar) auditorius, kurie pasidalintų žiniomis, atliktų konkrečias užduotis ar suteiktų kitą reikiamą pagalbą.
128. Visi auditoriaus sprendimai dėl išorės specialisto (eksperto) ir (ar) išorės auditoriaus darbo įvertinimo ir panaudojimo turi būti dokumentuoti. Išsamiau apie išorės auditorių, vidaus auditorių ir (ar) išorės specialistų (ekspertų) pasitelkimo planavimą ir jų atlikto darbo panaudojimą žiūrėti 4.7.9 skirsnyje „Vidaus auditorių, specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių (ne komponentų auditorių) pasitelkimo planavimas“.
129. Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai) ir (ar) išorės auditoriai pasitelkiami vadovaujantis Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu.
130. Išsamesnė informacija apie auditoriaus profesines kompetencijas ir joms keliamus reikalavimus pateikta 150-ajame TAAIS „Auditoriaus kompetencija“, 1950-osiose GUID „Auditorių kompetencijų sistemos kūrimo gairės“ ir 1951-osiose GUID „Auditorių profesinio tobulėjimo kelių kūrimo gairės“.

4. AUDITO PLANAVIMAS

4.1. Audito inicijavimas

131. Audito tikslui, vizijai, lūkesčiams ir ištekliams aptarti iki audito inicijavimo audito departamento vadovas organizuoja susitikimą su vadovybe. Susitikime sutariama, ar valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, planuoja dalyvauti susitikime su audituojamu subjektu pradėdant auditą.
132. Inicijuojant auditą reikia įsitikinti, kad audito grupė turi reikiamų kompetencijų, įskaitant projekto valdymo žinių, kaip to reikalauja 2220-ojo TAAIS 25–26 d., o auditui numatyti ištekliai yra pakankami.
133. Auditas pradėdamas ViPSIS patvirtinus jo pradžių. Detalesnė informacija, kaip inicijuoti ir dokumentuoti auditą ViPSIS, pateikiama ViPSIS naudotojo vadovuose.
134. Viešajame sektoriuje 2210-ojo TAAIS reikalavimai yra naudingi nustatant, kaip visuotinai ir oficialiai bus suprantamos vadovybės ir auditoriaus funkcijos ir pareigos. Todėl pradėjus auditą audituojamas subjektas raštu informuojamas apie audito tikslus, apimtį ir atlikimo laiką.
135. Viešajame sektoriuje audito užduoties sąlygos paprastai yra privalomos, todėl subjekto vadovybė negali teikti jokių prašymų dėl šių sąlygų keitimo, taip pat šios sąlygos su vadovybe nėra derinamos, auditorius neturi galimybės atsisakyti atlikti arba atsisakyti tęsti auditą – šios nuostatos VK atliekamuose audituose netaikomos.
136. Visuose TAAIS minimus nurodymus atsisakyti atlikti arba atsisakyti tęsti auditą reikėtų suprasti kaip poreikį apsvarstyti tokios informacijos įtaką toliau planuojant auditą ir vertinant riziką. Taip pat apsvarstyti, ar apie padėtį, dėl kurios reikėtų atsisakyti atlikti arba atsisakyti tęsti auditą, reikėtų informuoti aukštesnę instituciją ar įstatymų leidėjus.

4.1.1. Audito tikslas

137. ViPSIS turi būti nurodyti (jeigu iki tol nebuvo nurodyti) su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, suderinti audito objektas, tikslas, pagrindinis (-iai) audituojamas subjektas (-ai).
138. Audito tikslas – tiksliai formuluotė, ko siekiama auditu.

Įprastai VK atliekamo finansinio audito tikslas turėtų būti formuluojamas taip: „Audito tikslas – įvertinti (nurodomas audituojamo objekto pavadinimas) 20XX metų ataskaitų rinkinio (-ių) duomenis ir pareikšti nepriklausomą (-as) auditoriaus nuomonę (-es).“

Pavyzdžiui: Audito tikslas – įvertinti Privalomojo sveikatos draudimo fondo 2025 metų ataskaitų rinkinio duomenis ir pareikšti nepriklausomą auditoriaus nuomonę.

139. Rekomenduojamos Valstybės kontrolei teisės aktais pavestų atlikti auditų tikslo formuluotės, kurios konkrečiau atliekamo audito metu gali būti patikslintos, priklausomai

nuo įvykusių pokyčių ir (ar) audituojamo subjekto audituojamu laikotarpiu teiktų ataskaitų ypatumų:

- ✓ **nacionaliniam metinių ataskaitų rinkiniui:** įvertinti nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio duomenis ir pareikšti nepriklausomą nuomonę;
- ✓ **valstybės metinių ataskaitų rinkiniui:** įvertinti valstybės metinių ataskaitų rinkinio duomenis ir pareikšti nepriklausomas nuomones dėl valstybės metinių finansinių ir valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių bei įvertinti, ar valstybės pažangos ataskaitoje pateikti finansiniai duomenys atitinka valstybės metinių finansinių ir valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis;
- ✓ **valstybės socialinių fondų metinių ataskaitų rinkiniui:** įvertinti valstybės socialinių fondų ataskaitų rinkinio (kurį sudaro Valstybinio socialinio draudimo, Garantinio ir Ilgalaikio darbo išmokų fondų metinių ataskaitų rinkiniai) duomenis ir pareikšti nepriklausomas nuomones;
- ✓ **Privalomojo sveikatos draudimo fondo metinių ataskaitų rinkiniui:** įvertinti Privalomojo sveikatos draudimo fondo ataskaitų rinkinio duomenis ir pareikšti nepriklausomas nuomones;
- ✓ **Pensijų anuitetų fondui:** įvertinti Pensijų anuitetų fondo metinių ataskaitų rinkinio duomenis ir pareikšti nepriklausomą nuomonę.

4.1.2. Audituojamo subjekto informavimas apie pradedamą auditą

140. Audituojamas subjektas turi būti informuotas oficialiu raštu apie pradedamą auditą ne vėliau kaip per 2 savaites nuo jo pradžios. Informavimo tikslas – suteikti audituojamam subjektui pagrindinę informaciją apie numatomą auditą (objektą, tikslą, apimtį ir atlikimo terminą, grupės narių ir audituojamo subjekto atsakomybę) ir paaiškinti, ko iš jo tikimasi, siekiant, kad auditas vyktų sklandžiai (pvz., gali būti prašoma paskirti kontaktinius asmenis, pateikti svarbius duomenis ir pan.). Raštą dėl pradedamo audito galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“).
141. Pradėjus auditą, kuo anksčiau turėtų būti inicijuojamas susitikimas su audituojamojo subjekto vadovais, jeigu tokį poreikį išreiškia jo atsakingi asmenys arba auditoriai. Šiame susitikime turi dalyvauti audito grupės vadovas ir audito departamento vadovas. Jeigu lūkesčių aptarimo susitikime su vadovybe buvo taip sutarta, į pirmą susitikimą arba į atskirai organizuojamą susitikimą kviečiamas dalyvauti valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas. Dalyvauti susitikime gali būti kviečiami visi audito grupės nariai.
142. Audituojamasis subjektas apie planuojamą pradėti auditą gali būti informuojamas iš anksto (ne anksčiau nei 4 savaitės iki jo pradžios ir ne anksčiau negu įvyko lūkesčių aptarimas su vadovybe). Šį informavimo būdą rekomenduojame rinktis tada, kai yra naudinga iki audito pradžios su audituojamu subjektu susitarti dėl atsakingo asmens už bendradarbiavimą su auditoriais skyrimo, paprašyti, kad iki audito pradžios būtų paruošti auditui (planavimo etapui) reikalingi duomenys ir informacija, kurių parengimas gali užtrukti dėl jų didelių apimčių ar pan., taip pat, jeigu reikia suderinti susitikimą su aukšto lygio audituojamojo subjekto vadovais, kurių darbotvarkė paprastai būna labai užimta, ar kitų priežasčių. Siunčiamas tas pats raštas, kaip ir pradėjus auditą.

143. Audituojamas subjektas taip pat turi būti informuojamas oficialiu raštu ar el. paštu, jei audito planavimo metu pasikeitė audito grupės nariai ar kita reikšminga informacija (pvz.: audito atlikimo terminas, apimtis, numatytas laikinas audito sustabdymas ir kt.).

4.1.3. Audito planavimo darbų grafiko parengimas

144. Ne vėliau kaip per 2 savaites nuo audito pradžios parengiamas audito planavimo darbų grafikas. Jo tikslas – suplanuoti reikiamus darbus, jų atlikimo terminus, audito kokybės užtikrinimo procedūras audito planavimo metu, išteklius ir kt. Kai atliekamas grupės auditas, šis grafikas turi būti peržiūrėtas ir papildytas atlikus pirminę apskaitos sričių ir komponentų atranką.

145. Audito planavimo darbų grafikas rengiamas vadovaujantis 2300-ojo TAAIS 8 ir 11 dalių reikalavimais, kiek tai susiję su audito planavimo etapu, ir 9 dalies a ir c punktų reikalavimais. Jame nurodoma (žr. audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“):

- ✓ *Santrumpos ir sąvokos.* Pateikiamos audito planavimo darbų grafike vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodomi sąvokų paaiškinimo šaltiniai).
- ✓ *Pagrindinė informacija apie auditą:* audito ID, audito objektas, audituojamas (-i) subjektas (-ai), audituojamas laikotarpis, apribojimai, vidinę peržiūrą atliekantis asmuo.
- ✓ *Planuojamos atlikti audito planavimo procedūros:* konkrečios procedūros aprašymas, ją atliekantis asmuo, procedūros (užduoties) atlikimo pradžios ir pabaigos terminai, pateikimo vidinei peržiūrai terminas, planuojamas darbo dienų skaičius. Jeigu vidinę peržiūrą atlieka ne tik audito grupės vadovas, bet ir srities vadovas (-ai), vidinę peržiūrą atliekantis asmuo nurodomas prie atitinkamos procedūros.
- ✓ *Audito strategijos ir programų rengimo grafikas:* numatomi darbai, pradžios ir pabaigos terminai, atsakingas asmuo.
- ✓ Planuojami ištekliai:
 - kiekvieno audito grupės nario planuojamas darbo dienų skaičius;
 - kitos išlaidos, kiek tai susiję su audito planavimo grafike numatytais darbais, nurodant išlaidų pavadinimą (pvz., komandiruotės, išorės specialistų (ekspertų) pasitelkimo), trumpą aprašymą ir preliminarias išlaidas. Jeigu šiame etape žinoma, nurodomos ir kitos išlaidos, kurios bus reikalingos atliekant auditą. Planuojant komandiruotes, ekspertų pasitelkimą arba kitas auditui reikalingas išlaidas, turi būti vadovaujamosi *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos apraše* ir kituose atitinkamuose teisės aktuose numatytais reikalavimais.
- ✓ Kita reikšminga informacija.

146. Už audito planavimo darbų grafiko parengimą yra atsakingas audito grupės vadovas. Išsamiau audito grupės narių atsakomybė ir veiksmai rengiant šį grafiką aprašyti Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove.

147. Paaiškėjus naujų aplinkybių (pvz., įtraukiamas naujas audituojamas subjektas, kuris nebuvo identifikuotas audito pradžioje), dėl kurių reikalingos papildomos audito planavimo darbų grafike nenumatytos procedūros, šis grafikas turi būti patikslintas ir nurodyta tikslinimo priežastis.

4.2. Pradinis susipažinimas su audito objektu ir audituojamu subjektu ar jų grupe

148. Siekiant, kad auditas būtų tinkamai suplanuotas, auditorius turi įgyti pakankamai žinių apie audito objektą ir audituojamą subjektą ar jų grupę. Auditorius turi atlikti pradinę informacijos apie audituojamą subjektą ar jų grupę ir turimų auditoriaus žinių apie juos analizę.

149. Šiame etape auditorius visų pirma susipažįsta su:

- ✓ Grupės sudėtimi (kai atliekamas grupės auditas) (kasmet finansų ministro įsakymu tvirtinama konsolidavimo schema, kurioje pateikiama viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėtis ir atsakingi už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą viešojo sektoriaus subjektai) ir ryšiais tarp grupės komponentų (t. y. grupių sudėtimi);
- ✓ Ankstesnio laikotarpio metiniu ataskaitų rinkiniu;
- ✓ Valstybinio audito ataskaita ir išvada dėl ankstesnio metinio ataskaitų rinkinio (kadangi finansiniai auditai atliekami kasmet, kiekvieno audito metu reikia atsižvelgti į ankstesnio audito rezultatus, dažnai veiksmy po audito procedūros yra susijusios su kito audituojamojo laikotarpio audito planavimo procedūromis) (plačiau apie ankstesnio audito rezultatų vertinimą 4.6.1 skirsnyje „Ankstesnių auditų rezultatų apsvaistymas“).

150. Remdamasis išvardyta informacija, auditorius gali nustatyti pradinius lūkesčius dėl to, kurios ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ir atskleidžiamos informacija gali būti priskirti reikšmingiems ir (ar) svarbiems bei apsispręsti dėl tam tikrų prielaidų, kurios reikalingos toliau nusistatant pradinį reikšmingumo dydį ir atliekant preliminarią audito sričių ir komponentų atranką.

151. Svarbu prisiminti, kad viso planavimo metu atlikdamas šį ir kitus darbus auditorius turi mėginti identifikuoti, ar nagrinėjami dalykai yra susiję su tam tikromis padidintomis rizikomis, t. y. lygiagrečiai nuolat atlikti rizikos identifikavimo procedūras.

4.3. Reikšmingumo nustatymas planuojant auditą

152. Reikšmingumas finansiniame audite – tai tam tikra suma, kiekybinis ar kokybinis kriterijus, kuris galėtų būti svarbus finansinių ataskaitų vartotojams. Iškraipymai, įskaitant tą informaciją, kuri finansinėse ataskaitose neatskleista, laikomi reikšmingais, jei atskirai paėmus arba bendrai gali būti tikimasi, kad jie paveiks vartotojų ekonominius sprendimus, priimtus atsižvelgus į finansinę atskaitomybę.

153. Reikšmingumą auditorius taiko viso audito metu – tiek planuodamas, tiek atlikdamas auditą, taip pat vertindamas nustatytų iškraipymų, arba, jeigu yra, neištaisyty iškraipymų poveikį auditui.

154. Auditorius priima profesinį sprendimą dėl reikšmingumo, atsižvelgdamas į:

- ✓ audituojamo subjekto apskaitoje ir (ar) finansinės atskaitomybės tvarkoje taikomą reikšmingumą (apskaitą reglamentuojančiuose standartuose, teisės aktuose,

apskaitos politikoje, finansinėse ataskaitose ir pan.) (pvz., nacionaliniame, valstybės, Valstybinio socialinio draudimo fondo finansinių ataskaitų rinkiniuose gali būti nurodyta, kad reikšminga suma laikoma tokia suma, kuri viršija 0,1 proc. finansinės būklės ataskaitoje nurodytos turto vertės);

- ✓ savo supratimą apie finansinių ataskaitų vartotojų kaip grupės bendrosios finansinės informacijos poreikius, t. y. auditorius daro prielaidą, koks ataskaitose atskleidžiamos informacijos iškraipymas gali būti svarbus šios informacijos vartotojams;
- ✓ susijusias aplinkybes, kurioms įtaką daro iškraipymo mastas ir pobūdis arba abi šios aplinkybės (pvz., tokio pat dydžio (sumos) iškraipymai susiję su apgaule ar korupcija paprastai laikomi reikšmingesniais nei tokio pat dydžio (sumos) dėl klaidos atsiradę iškraipymai).

155. Reikšmingumas nustatomas planavimo etape, tačiau auditoriai turi prisiminti, kad audito metu pasikeitus aplinkybėms, apskaitos duomenims, kurių pagrindu reikšmingumas apskaičiuotas, nustačius tam tikrus iškraipymus ar kitus neatitikimus bei vidaus kontrolės trūkumus, nustatytą reikšmingumą reikia peržiūrėti ir esant poreikiui patikslinti.

156. Svarbu. Reikšmingumas (kaip ir rizika) lemia auditoriaus darbo apimtį – kuo mažesnis reikšmingumo lygis ir mažesnė reikšmingumo suma (t. y. net ir maži iškraipymai yra svarbūs), tuo daugiau audito procedūrų teks atlikti. Bet auditorius neturi spręsti apie reikšmingumą pagal darbo, kurį ketina atlikti, apimtį, t. y. negali pasirinkti didesnio nei priimtinas reikšmingumo lygio, norėdamas susimąžinti darbo apimtį.

157. Auditorius audito metu nustato ir taiko:

- ✓ bendrą kiekybinį (grupės) reikšmingumą (ir atskirai ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ar atskleidžiamai informacijai taikomą reikšmingumą, jei reikia),
- ✓ kokybinį reikšmingumą (gali būti nenustatomas audito planavimo etape),
- ✓ (grupės) darbinį reikšmingumą,
- ✓ komponento darbinį reikšmingumą (kai atliekamas grupės auditas),
- ✓ aiškiai nesvarbią ribą.

Toliau aptarsime čia minimas sąvokas ir procesą detaliau.

4.3.1. Kiekybinis reikšmingumas

158. Kiekybinis reikšmingumas – tai reikšmingumas, išreikštas tam tikra kiekybine išraiška. Tai gali būti nustatytų iškraipymų skaičius arba jų suminė vertė. Jis nustatomas audituojamoms ataskaitoms kaip visumai. Kai atliekamas grupės auditas, auditorius turi nustatyti grupės, kaip visumos, reikšmingumą.

159. Kiekybinis reikšmingumas, kaip iškraipymų skaičiaus išraiška (pvz., skaičius atvejų, kai nesuveikė planuojamos kontrolės priemonės), paprastai naudojamas kontrolės priemonių testavimo metu, siekiant įvertinti, ar tam tikros kontrolės priemonės veikė efektyviai viso audituojamo laikotarpio metu, t. y. kiek nustatyta nuokrypių (pvz., 2 iš 15), neatsižvelgiant į jų vertę. Plačiau apie tai vadovo 4.7.2 skirsnyje „Kontrolės testai“ ir 4.7.10 skirsnyje „Elementų (audito pavyzdžių) atrinkimas testavimui“.

160. Kiekybinis reikšmingumas, kaip suminė išraiška, yra naudojamas vertinant, ar finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos. Tai yra tam tikra auditoriaus nustatyta suma piniginiiais vienetais (eurais) (paprastai apskaičiuojama remiantis pasirinktu palyginamuoju rodikliu), kurią viršijęs iškraipymas (ar jų suma) laikomas reikšmingai iškraipančiu finansines ataskaitas.

161. Kalbant apie reikšmingumą svarbu atskirti sąvokas „reikšmingumo lygis“ ir „reikšmingumo suma“. Reikšmingumo lygis išreiškiamas procentais ir jo dydis pasirenkamas vadovaujantis 168–169 punktais. Reikšmingumo suma – tai apskaičiuota reikšmingumo vertė eurais. Reikšmingumo lygis gali nekisti viso audito metu, o reikšmingumo suma gali kisti, pavyzdžiui, kai audito pabaigoje perskaičiuojama reikšmingumo suma pagal faktinius audituojamojo laikotarpio palyginamuosius rodiklius. Vadovo 170 p. nurodyta, kada auditorius turi persvarstyti pasirinktą reikšmingumo lygį.

162. Nustatydamas kiekybinį reikšmingumą (kurio suma išreiškiama eurais), auditorius turėtų:

1) nuspręsti, keli reikšmingumo lygiai turi būti nustatomi

163. Atsižvelgdamas į audituojamo metinių ataskaitų rinkinio sudėtį, auditorius turi priimti sprendimus dėl jo sudedamųjų dalių reikšmingumo nustatymo. Jei metinį ataskaitų rinkinį sudaro metinis finansinių ataskaitų rinkinys ir metinis biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, turi būti nustatomi ir taikomi atskiri reikšmingumo lygiai kiekvienam šiam ataskaitų rinkiniui.

164. Taip pat auditorius turi įvertinti, ar reikalinga nustatyti specifinį (paprastai žemesnį) reikšmingumą tam tikrai rinkinį sudarančiai ataskaitai ar apskaitos sričiai. Jeigu, atsižvelgus į konkrečias su audituojamu subjektu susijusias aplinkybes, yra viena ar daugiau apskaitos sričių, kurių atžvilgiu tikėtina, kad ir mažesnio negu finansinėms ataskaitoms kaip visumai nustatyto reikšmingumo iškraipymai gali daryti įtaką finansinių ataskaitų pagrindu vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams, auditorius taip pat turi nustatyti tokių apskaitos sričių reikšmingumo lygį ar lygius.

165. Ar yra tokių apskaitos sričių, kurioms turėtų būti nustatomas atskiras (specifinis) reikšmingumas, auditorius sprendžia pagal šiuos veiksnius:

- ✓ ar įstatymai, teisės aktai ar taikoma finansinės atskaitomybės tvarka daro įtaką vartotojų lūkesčiams dėl tam tikrų straipsnių vertinimo ar atskleidimo (pvz., susijusių šalių sandoriai, vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų atlyginimai); paprastai specifinis reikšmingumas nustatomas sandoriams tarp susijusių šalių vertinimui;
- ✓ jeigu yra specifinė atskleidžiama informacija, susijusi su audituojamo subjekto veikla, arba daugiausia dėmesio skiriama konkrečiam veiklos aspektui, kuris atskirai atskleidžiamas finansinėse ataskaitose;
- ✓ vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės nuomonės ar lūkesčiai dėl konkrečios informacijos.

2) nustatyti palyginamąjį rodiklį

166. Norėdamas apskaičiuoti reikšmingumo sumą, auditorius turi pasirinkti palyginamąjį rodiklį, nuo kurio skaičiuojama ši suma. Palyginamasis rodiklis pasirenkamas kiekvienam reikšmingumo lygiui (pavyzdžiui, metinį ataskaitų rinkinį sudaro metinis finansinių ataskaitų rinkinys ir metinis biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys ir nustatomi atskiri reikšmingumo

lygiai kiekvienam šiam rinkiniui, kiekvienam jų turi būti pasirinkti palyginamieji rodikliai). Atliekant auditus rekomenduojame rinktis iš toliau išvardintų palyginamųjų rodiklių:

- ✓ Audituojamam subjektui skirtų ar panaudotų metinių asignavimų suma
Planavimo etape naudojama atitinkamu teisės aktu patvirtinta biudžeto asignavimų suma.
- ✓ Turto vertė finansinės būklės ataskaitoje
Planavimo etape, kol dar neturima audituojamojo laikotarpio duomenų, naudojama turto ar įsipareigojimų suma audituojamo laikotarpio pradžioje, kuri pateikta ankstesnių metų (konsoliduotoje, kai audituojama grupė) finansinės būklės ataskaitoje.
- ✓ Sąnaudų vertė veiklos rezultatų ataskaitoje
Planavimo etape naudojama atitinkamai ankstesnių (konsoliduotoje, kai audituojama grupė) veiklos rezultatų ataskaitoje pateikta ankstesnio laikotarpio pajamų arba sąnaudų suma.

167. Gali būti naudojami ir kiti palyginamieji rodikliai, bet visais atvejais šis auditoriaus profesinis sprendimas argumentuotai pateikiamas darbo dokumentuose. Šis pasirinkimas priklauso nuo audituojamos grupės (ar subjekto) veiklos pobūdžio. Pasirinkdamas, kurį palyginamąjį rodiklį turėtų taikyti reikšmingumo apskaičiavimui, auditorius turėtų atsižvelgti į tai, kokių tikslų jis nustatomas ir kuriai ataskaitai.

3) pasirinkti kiekybinio reikšmingumo lygį

168. Kiekybinis reikšmingumo lygis nustatomas procentais ir turėtų būti pasirenkamas 0,5–2 proc. ribose. Konkretus procentas turėtų būti pasirenkamas atsižvelgiant į toliau išvardintus veiksnius. Kuo ataskaitų informacijos vartotojai jautresni galimiems iškreipymams ir nėra linkę toleruoti net ir mažesnės vertės iškreipimų, tuo reikšmingumo lygis turėtų būti nustatytas mažesnis, artimesnis 0,5 proc.

169. Kiti veiksniai, į kuriuos turėtų atsižvelgti auditorius, pasirinkdamas reikšmingumo lygį:

- ✓ Audituojamo subjekto ar grupės aplinka. Kuo veikla stabilesnė arba labiau rutininė, tuo reikšmingumo lygis gali būti nustatomas artimesnis 2 proc., ir atvirkščiai, kuo labiau kintanti – tuo artimesnis 0,5 proc.
- ✓ Veiklos sudėtingumas. Jei veikla sudėtinga, susijusi su rizika – reikšmingumas artimesnis 0,5 proc., ir atvirkščiai, jei nesudėtinga – artimesnis 2 proc.
- ✓ Finansavimo šaltiniai. Jeigu subjekto veikla finansuojama iš šaltinių, kurie yra svarbūs visuomenei, politikams ar kitoms institucijoms, jei suinteresuotos šalys labai jautriai reaguotų į bet kokius iškreipimus – reikšmingumo lygis turėtų būti nustatomas artimesnis 0,5 proc., ir atvirkščiai, jei finansavimo šaltiniai, atsižvelgiant į kitus veiksnius, yra pastovūs, ne pirmus metus, ir suinteresuotos pusės ne taip jautriai reaguotų į bet kokį iškreipimą – reikšmingumo lygis gali būti nustatomas artimesnis 2 proc.
- ✓ Prognozuojami pokyčiai. Situacijose ar srityse, kur planuojami svarbūs pokyčiai veikloje, reikšmingumo lygis turėtų būti nustatomas artimesnis 0,5 proc.
- ✓ Priežiūros institucijų ar prižiūrimų rodiklių jautrumas iškreipymams. Jeigu tam tikri finansinių ataskaitų duomenys tiesiogiai ar per kitus rodiklius naudojami priežiūrai

vykdančių (pvz., finansų institucijų, už aplinkosaugą atsakingų institucijų) institucijų veiklos, teisės aktų reikalavimų laikymosi vertinimams, reikšmingumo lygis turėtų būti nustatomas artimesnis 0,5 proc.

170. Kiekybinio reikšmingumo lygio pasirinkimas turi būti persvarstytas, jeigu auditorius atlikdamas auditą sužino informaciją, dėl kurios iš pradžių būtų nustatęs kitokį reikšmingumo lygį (pvz., dėl įvykusių pokyčių auditorius nusprendžia taikyti ne 2 proc., bet 1 proc. reikšmingumo lygį). Jeigu auditorius nusprendžia, kad turėtų būti taikomas mažesnis reikšmingumo lygis, nei buvo nustatytas audito planavimo metu, jis turi peržiūrėti darbinį reikšmingumą ir tolesnių audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

4) apskaičiuoti reikšmingumo sumą

171. Reikšmingumo dydis apskaičiuojamas taip:

$$(\text{Palyginamasis rodiklis}) \times (\text{Reikšmingumo lygis}) / 100$$

Pavyzdžiui, audituojamo subjekto FBA nurodyta turto suma yra 2 500 000 tūkst. Eur, o pasirinktas reikšmingumo lygis 0,5 proc., taigi reikšmingumo dydis bus:

$$2\,500\,000 \times 0,5 / 100 = 12\,500 \text{ tūkst. Eur.}$$

5) perskaiciuoti reikšmingumo dydį pagal faktinius duomenis

172. Rekomenduojama reikšmingumo sumą perskaiciuoti audito eigoje, gavus patikslintus ar preliminarius metinius duomenis, kad audito pabaigoje būtų išvengta situacijų, kai perskaiciavus reikšmingumo sumas gali reikšmingai keistis audito procedūrų apimtį ar reikšmingos apskaitos sritys.

173. Audito pabaigoje reikšmingumas turi būti perskaiciuotas pagal audituotų metinių ataskaitų rinkinių atitinkamų ataskaitų duomenis.

174. Visi profesiniai sprendimai, susiję su reikšmingumo palyginamojo rodiklio, lygio ir taikomų reikšmingumų kiekiu (įskaitant atvejus, kai pasirenkama taikyti vieną reikšmingumą), turi būti su atitinkamai sprendimą paremiančiais argumentais pateikti darbo dokumentuose.

4.3.2. Kokybinis reikšmingumas

175. Vertindamas kiekvieno dalyko reikšmingumą, auditorius vertina ne tik kiekybinius rodiklius, bet ir kokybinius aspektus – nustato ir vertina kokybinį reikšmingumą.

176. Kaip nurodyta 2320-ojo TAAIS 6 dalyje, konkretūs iškraipymai gali būti nereikšmingi pagal savo vertę, bet reikšmingi dėl pobūdžio, aplinkybių ar konteksto, kuriems esant jie atsirado.

177. Planavimo etape neprivaloma nustatyti kokybinį reikšmingumą, tačiau jei auditorius jį nustato, jis nėra tiesiogiai naudojamas pavyzdžių skaičiui apskaičiuoti, o tik sričių, kuriose turi būti atliekamos tam tikros planavimo procedūros bei esant poreikiui suplanuojamos ir atliekamos pagrindinės audito procedūros, identifikavimui. T.y. jeigu tam tikroje apskaitos srityje yra svarbios ir mažesnės klaidos, nei nustatytas bendras audituojamo subjekto reikšmingumas, specialiai nėra privaloma didinti imties tokiems iškraipymams nustatyti (tai įvyks netiesiogiai per darbinio reikšmingumo nustatymą, apie kurį skaitykite toliau), tiesiog tokia sritis priskiriama prie reikšmingų sričių (plačiau apie šių sričių atranką skaitykite 4.4.3 skirsnyje „Apskaitos sričių ir komponentų atranka“).

178. Kokybinis reikšmingumas naudojamas nustatytų iškraipymų reikšmingumui vertinti, todėl svarbu jį identifikuoti audito rezultatų vertinimo etape ir nurodyti, dėl kokios priežasties iškraipymai, mažesni už kiekybinį reikšmingumą, laikomi reikšmingais ir turinčiais įtakos auditoriaus nuomonei.
179. Neįmanoma pateikti išsamaus sąrašo klausimų, kurių pobūdis turėtų būti reikšmingas, nes jie labai skiriasi atsižvelgiant į kiekvieną audituojamą subjektą. Vertindamas, ar audituojamam klausimui taikytinas kokybinis reikšmingumas, auditorius turi žinoti (numanyti) su audituojamu subjektu susijusius specifinius klausimus, kurie domina valstybinio audito ataskaitos ir išvados naudotojus.
180. Dažniausiai šie klausimai bus susiję su atitikties teisės aktams vertinimu, sisteminių trūkumų vertinimu, korupcijos ir apgaulės atvejais. Nepaisant to, negalima manyti, kad visi tokie pažeidimai ar nesilaikymo atvejai yra kokybiškai reikšmingi. Auditorius privalo nagrinėti kiekvieną atvejį atskirai.
181. Nustatydamas, ar konkreči ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis, atskleidžiama informacija ar kitas tvirtinimas, kuris yra finansinės atskaitomybės tvarkos dalis, reikšmingas dėl savo prigimties, auditorius atsižvelgia į tokius kokybinius aspektus (sąrašas nebaigtinis):
- ✓ nagrinėjamo dalyko kontekstą, pvz., ar nagrinėjamam dalykui turi būti taikomi įgaliojimai, įstatymai ar taisyklės, arba ar įstatymas, ar taisyklė draudžia valstybės lėšų pereikvojimą, nesvarbu kokiomis sumomis;
 - ✓ įvairių suinteresuotų šalių poreikius ir kaip jos naudoja finansines ataskaitas;
 - ✓ didesnės rizikos ūkines operacijas;
 - ✓ visuomenės lūkesčius, viešąjį interesą ir konkrečius klausimus, svarbius atitinkamiems Seimo komitetams, pvz., Audito, ir būtinybę atskleisti tam tikrą informaciją;
 - ✓ konkrečių sritį reguliuojančius teisės aktus;
 - ✓ atvirumo ir skaidrumo poreikį, pvz., jei yra tam tikri reikalavimai atskleisti su sukčiavimu susijusią informaciją ar informaciją apie kitus nuostolius.

4.3.3. (Grupės) darbinis reikšmingumas

182. **Darbinis** reikšmingumas – auditoriaus nustatyta suma ar sumos, mažesnės negu finansinių ataskaitų kaip visumos nustatytas reikšmingumo dydis, reikalingas tam, kad iki priimtina žemo lygio būtų sumažinta agregavimo rizika ir būtų užtikrinta tam tikra saugumo zona, užtikrinanti, kad kuo daugiau reikšmingų iškraipymų bus nustatyta audito metu.
183. Jeigu buvo nustatytas atskiras reikšmingumas tam tikroms apskaitos sritims, jiems nustatomas ir atskiras darbinis reikšmingumas.
184. Darbinio reikšmingumo pagrindas – nustatytas kiekybinis reikšmingumas. Ryšys tarp kiekybinio ir darbinio reikšmingumų pateiktas 9 paveiksle.

188. Audito planavimo etape darbinis reikšmingumas naudojamas nustatant grupės komponentų darbinį reikšmingumą ir planuojant audito atranką.
189. Svarbu paminėti, kad, kaip ir kiekybinis, darbinis reikšmingumas turi būti peržiūrėtas audito eigoje ir atitinkamai pakeistas, jeigu reikia. Pavyzdžiui, jei audito metu persvarsčius kiekybinio reikšmingumo nustatymą pasirinktas mažesnis kiekybinio reikšmingumo lygis, darbinis reikšmingumas turi būti perskaičiuotas. Arba, pavyzdžiui, jei nustatyti nauji reikšmingo iškraipymo rizikos veiksniai, reikšmingi vidaus kontrolės trūkumai, gauta kitos naujos informacijos, atliekant pagrindines procedūras nustatoma daug klaidų ir kt., turėtų būti įvertinta, ar darbinio reikšmingumo lygis neturėtų būti atitinkamai peržiūrėtas ir darbinio reikšmingumo suma perskaičiuota.

4.3.4. Grupės komponentų darbinis reikšmingumas

190. Siekdamas suvaldyti agregavimo riziką, atlikdamas grupės auditą auditorius turi nustatyti komponento darbinį reikšmingumą, kuris turi būti mažesnis negu grupės, kaip visumos, darbinis reikšmingumas. Kai atliekamas grupės auditas, komponentui nustatomas tik jo darbinis reikšmingumas, o bendras kiekybinis reikšmingumas konkrečiam komponentui gali būti nenustatomas, kadangi auditoriaus nuomonė atskirai dėl komponento finansinių ataskaitų nereiškia – atitinkamai komponente nustatyti iškraipymai bus vertinami tik grupės kontekste kartu su visų kitų komponentų iškraipymais.
191. Komponento darbinis reikšmingumas turi būti mažesnis už grupės kaip visumos reikšmingumą dėl panašios priežasties, kuri minėta aukščiau, kalbant apie darbinį reikšmingumą, kad iki priimtina žemo lygio būtų sumažinta tikimybė, kad nenustatytų ir neištaisytų iškraipymų suma grupės komponentuose viršys grupės kaip visumos reikšmingumą.
192. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kuo grupėje daugiau komponentų, tuo didesnė yra agregavimo rizika. Kuo didesnis finansinės informacijos išskaidymo tarp komponentų mastas, tuo mažesnę komponento darbinio reikšmingumo sumą paprastai būtų tinkama nustatyti reaguojant į agregavimo riziką.
193. Kai agregavimo rizika yra mažesnė (pvz., kai vieno komponento finansinė informacija sudaro reikšmingą grupės finansinės informacijos dalį), gali būti nustatytas toks komponento darbinis reikšmingumas, kurio suma būtų artima grupės darbiniam reikšmingumui.
194. Nustatydamas komponento darbinį reikšmingumą kontroliuojamo subjekto nuosavybės daliai, apskaitomai nuosavybės metodu, grupės auditorius gali atsižvelgti į grupės valdomą nuosavybės dalį ir jai priklausančią investicijų objekto pelno ir nuostolių dalį.
195. Komponento darbinis reikšmingumas nustatomas priimant profesinį sprendimą, atsižvelgiant į kiekybinius ir kokybinius veiksnius, tokius kaip:
- ✓ finansinės informacijos išskaidymo tarp komponentų mastą (pvz., kuo didesnis šis mastas, tuo mažesnę komponento darbinį reikšmingumą paprastai būtų tinkama nustatyti reaguojant į agregavimo riziką); santykinę komponento svarbą grupei, nes ji gali turėti įtakos išskaidymo mastui (pvz., jeigu vienas komponentas sudaro didelę grupės dalį, tikėtina, kad išskaidymas tarp komponentų bus mažesnis);

- ✓ lūkesčius dėl iškraipymų komponento finansinėje informacijoje pobūdį, dažnį ir dydį, pavyzdžiui:
 - ar kyla rizika, kuri būdinga tik komponento finansinei informacijai (pvz., konkretiems komponentams būdingi apskaitos dalykai, neįprasti ir sudėtingi sandoriai);
 - ankstesnių laikotarpių auditų metu komponente nustatytų iškraipymų pobūdis ir apimtis.

196. Rekomenduojama taikyti modelį, kai komponento darbinis reikšmingumas nustatomas atsižvelgiant į komponento dydį (lyginamąjį svorį grupėje) ir reikšmingo iškraipymo riziką vertinamame komponente.

10 pav. pateikta lentelė, kuria vadovaujantis nustatomas komponentų darbinis reikšmingumas. Komponento lyginamojo svorio grupėje apskaičiavimui turi būti taikomas tas pats palyginamasis rodiklis, kuris buvo naudotas nustatant grupės kiekybinį reikšmingumą (pvz., skirtų asignavimų, turto, sąnaudų sumos). Priklausimai nuo komponento lyginamojo dydžio proc. ir reikšmingo iškraipymo rizikos jame pasirenkamas komponento darbinio reikšmingumo lygis proc. Komponento darbinis reikšmingumas apskaičiuojamas nuo grupės darbinio reikšmingumo sumos. Pavyzdžiui, grupės darbinis reikšmingumas nustatytas nuo grupės turto vertės – 100 000 tūkst. Eur; komponento, kuriam nustatomas jo darbinis reikšmingumas, lyginamasis svoris grupėje – 83 proc., auditoriaus įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika šiame komponente – vidutinė, todėl auditorius priima profesinį sprendimą, kad darbinis reikšmingumas šiame komponente bus 85 proc. nuo grupės darbinio reikšmingumo ir apskaičiuoja 85 000 tūkst. Eur komponento darbinį reikšmingumą.

10 pav. Komponento darbinio reikšmingumo lygiai, pasirenkami atsižvelgiant į komponento lyginamąjį svorį ir reikšmingo iškraipymo riziką jame

Komponento lyginamasis svoris grupėje	Reikšmingo iškraipymo rizika	Komponento darbinis reikšmingumas
100–90	žema	100–95
100–90	vidutinė	95–90
100–90	aukšta	90–85
90–80	žema	95–90
90–80	vidutinė	90–85
90–80	aukšta	85–80
80–70	žema	90–85
80–70	vidutinė	85–80
80–70	aukšta	80–75
70–60	žema	85–80
70–60	vidutinė	80–75
70–60	aukšta	75–67
60–50	žema	80–75
60–50	vidutinė	75–67
60–50	aukšta	67–60
50–40	žema	75–67
50–40	vidutinė	67–60
50–40	aukšta	60–50
40–30	žema	67–60
40–30	vidutinė	60–50
40–30	aukšta	50–40
30–20	žema	60–50
30–20	vidutinė	50–40
30–20	aukšta	40–30
20–10	žema	50–40
20–10	vidutinė	40–30
20–10	aukšta	30–20
10–5	žema	40–30
10–5	vidutinė	30–20
10–5	aukšta	20–10

197. Atkreiptinas dėmesys, kad tuose audituose, kuriuose taikomas daugiau nei vienas reikšmingumo lygis, atitinkamai vykdomos dvi ar daugiau skirtingos komponentų atrankos, o komponentų lyginamasis svoris apskaičiuojamas ir darbinis reikšmingumas priskiriamas atskirai pagal palyginamuosius rodiklius, naudotus grupės reikšmingumo dydžiams apskaičiuoti.

198. Kadangi metinio finansinių ataskaitų rinkinio vertinimui paprastai taikomas reikšmingumas, kuris apskaičiuotas nuo turto vertės finansinės būklės ataskaitoje, o biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio vertinimui taikomas reikšmingumas, kuris apskaičiuotas nuo metinių asignavimų, reikės atskirai apskaičiuoti darbinis reikšmingumus komponentams, kurie konsoliduojami į finansinės būklės ataskaitą, ir komponentams, kurie konsoliduojami į BVAR (net jeigu abiem atvejais komponentai yra tie patys).

199. Nustatytas komponento darbinis reikšmingumas bus panaudotas nustatant komponente atliekamų procedūrų pobūdį ir apimtį finansinių ataskaitų vertinimo srityje.
200. Jeigu komponento darbinį reikšmingumą nustato ne grupės auditorius, o komponento auditorius (auditorius, kuris grupės audito tikslais atlieka su komponentu susijusį audito darbą), grupės auditorius turi įvertinti, ar komponento auditoriaus nustatytas darbinis reikšmingumas yra nustatytas tinkamai ir atitinka grupės auditoriaus tikslus (nes komponento auditorius priklauso grupės audito užduoties grupei):
- ✓ ar komponento auditoriaus nustatytasis darbinis reikšmingumas yra mažesnis nei grupės darbinis reikšmingumas (paprastai, jei komponento finansinis auditas yra privalomas, individualus konkretaus komponento darbinis reikšmingumas bus mažesnis nei bendras grupės darbinis reikšmingumas),
 - ✓ ar komponento auditoriaus nustatytasis darbinis reikšmingumas yra tinkamo dydžio (nedidesnis) atsižvelgiant į tai, koks jis būtų, jei jį nustatytų grupės auditorius, vadovaudamasis savo taikoma metodika,
 - ✓ ar pasirinkti tinkami palyginamieji rodikliai, pagal kuriuos nustatomas komponento darbinis reikšmingumas,
 - ✓ ar komponento auditoriaus profesiniai sprendimai tinkamai pagrįsti ar atitinka visai grupei taikomą sprendimų logiką (jeigu ne – ar grupės auditorius supranta ir priima komponento auditoriaus sprendimų pagrindimą).
201. Jei grupės auditorius įvertina, kad komponento auditoriaus nustatytas darbinis reikšmingumas neatitinka grupės auditoriaus tikslų, jis turi bendradarbiauti su komponento auditoriumi ir grupės audito tikslais gauti reikiamą informaciją bei prašyti atlikti atitinkamas audito procedūras tokiose srityse ir tokia apimtimi, kuri atitiktų grupės audito tikslus.
202. Jei grupės reikšmingumas ar darbinis reikšmingumas audito metu peržiūrimas ir keičiamas, auditorius turi įvertinti, ar ir komponento darbinis reikšmingumas turėtų būti peržiūrėtas ir pakeistas.

4.3.5. Aiškiai nesvarbi riba

203. Auditorius gali nustatyti sumą, už kurią mažesni išskaiptymai būtų aiškiai nesvarbūs ir kurių nereikėtų kaupti, kadangi auditorius numato, kad tokių sumų kaupimas neturėtų reikšmingo poveikio audituojamoms finansinės ataskaitoms. „Aiškiai nesvarbus“ nėra kitas būdas pasakyti „nereikšmingas“. Aiškiai nesvarbūs dalykai yra dalykai, kurie yra visiškai kitokio (gerokai mažesnio) dydžio nei nustatytas reikšmingumas, ir tai yra dalykai, kurie kiekvienas atskirai ar visi kartu aiškiai nesukelia padarinių vertinant pagal bet kurį dydžio, pobūdžio ar aplinkybių kriterijų. Kai yra neapibrėžtumas ar kyla abejonių dėl to, ar vienas ar daugiau dalykų yra aiškiai nesvarbūs, laikoma, kad dalykas nėra aiškiai nesvarbus (2450-ojo TAAIS A2 d.).
204. VK atliekamuose audituose aiškiai nesvarbi riba nustatytų išskaiptymų vertinimui yra 100 Eur, išskyrus valstybės ir nacionalinio metinių ataskaitų rinkinių audito atvejus, kai gali būti naudojama aiškiai nesvarbi riba, kuri yra ne didesnė nei 0,0005 proc. atitinkamo kiekybinio reikšmingumo. Tai reiškia, kad nustatyti išskaiptymai, kurie mažesni nei 100 Eur ir yra atsitiktiniai (nėra sisteminiai, susiję su teisės aktų nesilaikymo atvejais, apgaule ar

kokybiniu reikšmingumu), gali būti nekaupiami, t. y. neagreguojami audito rezultatų suvestinėje.

205. Atliekant grupės auditą aiškiai nesvarbi riba gali būti nenustatoma atskirai kiekvienam komponentui – jiems taikoma grupei nustatyta aiškiai nesvarbi riba.

206. Atkreiptinas dėmesys, kad jei nustatyti išskrypimai yra pasikartojantys, sisteminiai ir tais atvejais, kai buvo taikyta atsitiktinė atranka ir nebuvo tikrinta visa su tokiais išskrypimais susijusi tiriamaoji visuma, reikėtų įvertinti numatomą (ekstrapoliuotą) išskrypimą ir jį (o ne konkrečių nustatytų (žinomų) išskrypimų sumą) lyginti su aiškiai nesvarbia riba.

4.4. Pirminė apskaitos sričių ir komponentų atranka

4.4.1. Apskaitos sritis ir audito sritis

207. Šiame vadove apskaitos sritimi vadinama ūkinių operacijų grupė, sąskaitų likutis ar atskleidžiama informacija, kurios identifikuojamos vadovaujantis vadovo 4.4.3 skirsnio „Apskaitos sričių ir komponentų atranka“ nuostatomis. Audito sritis – tai apskaitos sritis arba kelios sritys, dėl kurių auditorius planuoja ir atlieka audito darbą. Audito darbas – rizikos įvertinimo procedūros, kontrolės testai, pagrindinės procedūros, kurios, įgyvendinant TAAIS reikalavimus, turi būti atliktos konkrečioje apskaitos srityje.

208. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 18 d., nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo išskrypimo rizikos auditorius turi parengti ir atlikti kiekvienos reikšmingos ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučio ir atskleidžiamos informacijos (kitaip apskaitos srities) pagrindines procedūras (plačiau žiūrėti 4.7.1 skirsnyje „Atsako į reikšmingo išskrypimo riziką nustatymas“).

4.4.2. Grupės komponentas

209. Komponentas – tai viešojo sektoriaus subjektas, kuris rengia savo metinių ataskaitų rinkinį, kurio duomenys konsoliduojami į grupės metinių ataskaitų rinkinį.

210. Remdamasis supratimu apie grupės sudėtį ir auditui aktualią informacinę sistemą, grupės auditorius gali nustatyti, kad audito procedūrų planavimo ir atlikimo tikslais tam tikrų subjektų finansinė informacija gali būti nagrinėjama kartu. Profesinis sprendimas daugiau nei vieną viešojo sektoriaus subjektą laikyti vienu komponentu turi būti pagrįstas. Auditorius turėtų apsvarstyti dalykus, kurių visuma užtikrina, kad šių subjektų rengiami metinių ataskaitų rinkiniai gali būti parengti vienodomis arba labai panašiomis aplinkybėmis, dėl kurių subjektų finansinė informacija gali būti nagrinėjama kartu. Dalykai, kuriuos auditorius turėtų apsvarstyti:

- ✓ subjektų teisinė forma;
- ✓ bendri pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys subjektų vykdomą veiklą;
- ✓ bendri subjektų vidaus kontrolės sistemos elementai;
- ✓ bendros auditui aktualios informacinės sistemos;

- ✓ vadovybės ir personalo bendrumas;
- ✓ bendros įdiegtos vidaus kontrolės procedūros.

211. Pavyzdžiui, grupę gali sudaryti trys juridiniai subjektai, turintys panašių ypatybių, veikiantys toje pačioje geografinėje vietovėje, turintys tą pačią vadovybę ir naudojančios bendrą vidaus kontrolės sistemą, įskaitant informacinę sistemą. Tokiomis aplinkybėmis grupės auditorius gali nuspręsti laikyti šiuos tris subjektus vienu komponentu.

Pavyzdžiui, VSDF ir PSDF audito atveju, nors šių grupių komponentai yra skirtingose geografinėse vietose, bet atsižvelgiant į grupės sudėtį, valdymo organizavimą, visų komponentų ypatybes ir panašumus, naudojamą bendrą vidaus kontrolės sistemą, informacines sistemas, priimtas profesinis sprendimas atitinkamos grupės visus komponentus laikyti vienu komponentu.

212. Arba analogiškai, jei grupę sudaro daugiau subjektų, bet dalis jų turi panašių ypatybių, veikia toje pačioje geografinėje vietovėje, turi tą pačią vadovybę ir naudoja bendrą vidaus kontrolės sistemą, įskaitant informacinę sistemą, šie subjektai gali būti laikomi vienu komponentu, o likusieji subjektai sudarantys grupę – atskirais komponentais.

213. Grupė taip pat gali centralizuotai vykdyti veiklą ar procesus (ar jų dalį), kurie susiję su daugiau nei vienu grupę sudarančiu subjektu, pvz., naudodama bendrų paslaugų centrą (kuris formaliai gali nebūti grupės komponentas ir nebūti konsoliduojamas). Jei tokia centralizuotai vykdoma veikla ar paslaugos yra svarbios grupės finansinės atskaitomybės procesui, grupės auditorius gali nustatyti, kad bendrų paslaugų centras yra komponentas (jei tokias paslaugas teikiantis subjektas nėra audituojamos grupės subjektas).

214. Svarbu atkreipti dėmesį, kad, vadovaujantis 2600-ojo TAAIS A20 d., grupės auditorius yra atsakingas už grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą, kuris turi apimti visus subjektus, kurių informacija yra įtraukta į grupės finansines ataskaitas. Tai reiškia, kad pradinis susipažinimas su audituojama grupe turi apimti visus grupės komponentus.

215. Siekdamas nustatyti komponentus, kuriuose turi būti atliekamas audito darbas, auditorius turi priimti profesinį sprendimą. Dalykai, kurie gali turėti įtakos šiam grupės auditoriaus profesiniam sprendimui, gali būti, pavyzdžiui:

- ✓ įvykių ar sąlygų, dėl kurių gali kilti grupės finansinių ataskaitų, susijusių su komponentu, reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimo lygmeniu, pobūdis, pavyzdžiui:
 - įsteigti nauji subjektai;
 - subjektai, kuriuose įvyko reikšmingų pokyčių;
 - reikšmingi susijusių šalių sandoriai;
 - reikšmingi sandoriai neįprastomis sąlygomis;
 - neįprasti svyravimai, nustatyti grupės lygmeniu atlikus planavimo analitines procedūras;
- ✓ tai, kaip svarbios apskaitos sritys išskaidytos tarp grupės komponentų, atsižvelgiant jiems tenkančią svarbių turto, įsipareigojimų ir (ar) sandorių dalį, dydį ir (ar) pobūdį;

- ✓ ar atliekant nustatytų komponentų finansinės informacijos audito procedūras tikimasi surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie visas svarbias ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ir atskleistą informaciją grupės finansinėse ataskaitose;
- ✓ ankstesnių laikotarpių auditų metu komponente nustatytų iškraipymų ar kontrolės trūkumų pobūdis ir apimtis;
- ✓ tai, kiek grupėje taikomos kontrolės priemonės yra bendros visiems komponentams, ir tai, ar grupė su finansine atskaitomybe susijusią veiklą vykdo centralizuotai, o jei taip – kaip ją vykdo.

216. Priimti ir pagrįsti profesinį sprendimą, kuriuose komponentuose ir kokios apimties audito darbas turėtų būti atliktas, gali padėti komponentų suskirstymas į grupes pagal tam tikras charakteristikas. Komponentų atranką auditorius gali atlikti atsižvelgdamas į šių charakteristikų visumą ir atlinkti juos taip, kad galėtų surinkti tinkamus pakankamus audito įrodymus savo išvadoms pagrįsti optimaliu būdu. Grupės komponentai pagal charakteristikas gali būti klasifikuojami į 4 lentelėje siūlomas grupes. Auditorius gali pasirinkti kitas charakteristikas, pagal kurias klasifikuos komponentus.

4 lentelė. Kriterijai, pagal kuriuos komponentai gali būti klasifikuojami

Kriterijus	Grupė	Paaiškinimas
Kas atlieka komponento finansinį auditą	Komponentai, kuriuose audito procedūras atlieka grupės auditorius (Valstybės kontrolės audito grupė)	Apima visus komponentus, kuriuose auditą atlieka Valstybės kontrolės auditoriai) ir komponentus, kuriuose atlikti tam tikras audito procedūras grupės auditorius pasitelkia išorės auditorius
	Komponentai, kurių finansinį auditą atlieka išorės auditorius (komponento auditorius)	Apima komponentus, kuriuose, vadovaujantis teisės aktais, išorės auditoriai turi atlikti finansinį auditą (pvz., auditą atlieka savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba arba samdomas nepriklausomas išorės auditorius)
Komponento dydis ir svarba	<i>Didžiausi komponentai</i>	Komponentai, reikšmingi pagal dydį. Tokiu laikomas komponentas, kurio dalis grupėje pagal atitinkamą palyginamąjį rodiklį viršija 5 proc.
	<i>Svarbūs komponentai</i>	Komponentai, kurie yra reikšmingi dėl nustatytos reikšmingos rizikos arba kuriuose yra grupei reikšminga apskaitos sritis
	<i>Svarbiausi komponentai</i>	Komponentai, reikšmingi ir pagal dydį, ir dėl nustatytos reikšmingos rizikos arba turintys reikšmingas apskaitos sritis
	<i>Kiti komponentai</i>	Visi kiti komponentai, kurie nepatenka į aukščiau minėtas tris kategorijas
Audito darbo atlikimo laikas	<i>Komponentai, kuriuose audito procedūros buvo atliekamos paskutiniojo audito metu (n-1 laikotarpis)</i>	Komponentai, kuriuose audito darbas buvo atliktas paskutinio audito metu
	<i>Komponentai, kuriuose audito procedūros buvo atliekamos (n-2) – (n-5) audituojamųjų laikotarpiu</i>	Komponentai, kuriuose audito darbas buvo atliekamas prieš 2–5 metus

Kriterijus	Grupė	Paiškinimas
	<i>Komponentai, kuriuose audito procedūros buvo atliekamos ankstesniu nei (n-5) audituojamuoju laikotarpiu arba nebuvo atliekamos iš viso</i>	Visi likę komponentai, kuriuose audito darbas buvo atliekamas anksčiau nei prieš 5 metus arba kurie nebuvo audituoti nuo jų įsteigimo

Priimto sprendimo pavyzdys

Auditorius priėmė sprendimą, kad rizikos įvertinimo procedūroms atlikti tikslinga atrinkti komponentus, kuriuose finansinio audito neatlieka kitas išorės auditorius ir kurie yra didžiausi tam tikroje apskaitos srityje bei nebuvo audituoti paskutiniojo audito metu.

217. Apskaitos sričių ir komponentų atranką auditoriui gali padėti atlikti darbo dokumentas „Apskaitos sritys, komponentai ir audito atsakas“, pateikiamas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“, kuris pradedamas pildyti šiame etape ir turės būti baigtas pildyti atlikus visas rizikos įvertinimo procedūras (apie tai plačiau 4.6.8 skirsnyje „Apskaitos sričių ir komponentų atranka – audito planavimo procedūrų apibendrinimas“).

4.4.3. Apskaitos sričių ir komponentų atranka

218. Apskaitos sričių ir komponentų atranka vykdoma taip:

1. Identifikuojamos visos grupei reikšmingos apskaitos sritys

219. Paprastai šiame etape analizuojami ankstesnio nei audituojamas laikotarpis (n-1) finansinių ataskaitų ir audituojamojo laikotarpio patvirtinto biudžeto duomenys.

220. Išanalizavęs grupės finansines ataskaitas ir patvirtintą biudžetą (kai nėra audituojamojo laikotarpio biudžeto vykdymo ataskaitų), auditorius turi identifikuoti visas grupei reikšmingas apskaitos sritis. Reikšmingos apskaitos sritys nustatomos pagal audituojamus metinių ataskaitų rinkinius sudarančias ataskaitas:

- ✓ finansinių ataskaitų rinkinį – finansinės būklės ir veiklos rezultatų ataskaitas,
- ✓ biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį – biudžeto pajamų ir išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitas (ar atitinkamas išteklių fondų ataskaitas, kuriuose pateikiami duomenys apie pajamas ir išlaidas).

Atkreiptinas dėmesys, kad, jei atliekamas grupės auditas, analizuojami atitinkamų **konsoliduotųjų** ataskaitų duomenys.

221. Reikšmingos apskaitos sritys turėtų būti identifikuojamos:

- ✓ finansinių ataskaitų rinkinio aukštesniojo lygio finansinės būklės ataskaitoje – pagal kiekvieną straipsnio detalumą, t.y. tuos straipsnius, kurie žymimi raide (pvz., A Ilgalaikis turtas, B Biologinis turtas ir t.t.), raide ir romėnišku skaitmeniu (pvz., A.I Nematerialusis turtas, C.V Pinigai) bei raide, romėnišku ir arabišku skaitmenimis (pvz., A.II.2 Pastatai, A.III.5 Kitas ilgalaikis finansinis turtas, C.III.6 Kitos gautinos sumos ir t. t.) (jei tokio detalumo straipsniai yra išskirti);

- ✓ veiklos rezultatų ataskaitoje – pagal kiekvieną pirmojo ir antrojo lygio straipsnį (pvz. A Pagrindinės veiklos pajamos ir A.I Finansavimo pajamos). Sąnaudos turėtų būti analizuojamos pagal žemesniojo lygio veiklos rezultatų ataskaitų klasifikaciją (t. y. pagal ekonominę klasifikaciją, pvz., B.I Darbo užmokesčio ir socialinio draudimo, B.II Nusidėvėjimo ir amortizacijos), tačiau audito pabaigoje būtina įvertinti, ar pakankama apimtimi audituotos visos reikšmingos konsoliduotoje veiklos rezultatų ataskaitoje pateiktos sąnaudų sritys pagal valstybės funkcijas (pvz., B.I Bendrų valstybės paslaugų, B.II Gynybos);
- ✓ biudžeto išlaidų plano vykdymo ataskaitoje – pagal kiekvieną straipsnį, kuris žymimas dviem skaitmenimis (pvz., 2.7 Socialinės išmokos (pašalpos)), trimis skaitmenimis (pvz. 2.7.1 Socialinio draudimo išmokos (pašalpos) ir 2.7.2 Socialinė parama (socialinės paramos pašalpos) ir rentos) ir šešiais skaitmenimis (pvz., 2.7.2.1.1.1 Socialinė parama pinigais, 2.7.2.1.1.2 Socialinė parama natūra, 2.7.2.2.1.1 Rentos; 2.1.1.1.1.1 Darbo užmokestis pinigais, 2.2.1.1.1.16 Kvalifikacijos kėlimo išlaidos);
- ✓ pajamų plano vykdymo ataskaitai (jei rengiama) – pagal kiekvieną straipsnio detalumą.

222. Grupei reikšmingos apskaitos sritys nustatomos naudojant grupės kiekybinį reikšmingumą (plačiau žr. 4.3 poskyryje „Reikšmingumo nustatymas planuojant auditą“).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad gavus atitinkamus audituojamo laikotarpio ataskaitų rinkinius, reikšmingumo sumos turi būti perskaičiuotos ir ši reikšmingų apskaitos sričių analizė turi būti atlikta su faktiniais audituojamojo laikotarpio duomenimis. Plačiau apie tai 5.3 skirsnyje „Audito procedūrų rezultatų įvertinimas ir apibendrinimas“.

223. Auditorius, atsižvelgdamas į turimas žinias apie audituojamą grupę, jau gali preliminariai identifikuoti ir svarbias apskaitos sritis, tačiau to daryti šiame etape dar neprivalo.

2. Identifikuojama kiekvienos apskaitos srities sudėtis pagal komponentus

224. Auditorius turi išanalizuoti grupės struktūrą ir kiekvienos apskaitos srities sudėtį pagal komponentus, t. y. kokių komponentų finansinė informacija sudaro kiekvienoje audituojamoje ataskaitoje pateikiamą apskaitos sritį. Šiam darbui gali būti panaudotas ankstesnio audito metu atliktas darbas – metinių finansinių ataskaitų rinkinio atveju būtų analizuojama ankstesnio laikotarpio finansinėse ataskaitose pateikta informacija. Metinių biudžeto vykdymo ataskaitų audito tikslais turėtų būti analizuojami patvirtinti audituojamojo laikotarpio rodikliai, jeigu būtų galimybė – atitinkamo vėliausio tarpinio laikotarpio ataskaitų duomenys (pvz., gali būti analizuojami I pusm. ataskaitų duomenys, jei auditorius, atsižvelgdamas į patvirtintus planuojamus rodiklius, gali pagrįstai tikėtis, kad analizuojamų ataskaitų struktūra iš esmės atitiks metinių ataskaitų struktūrą).

Rekomenduojama šią analizę atlikti išdėstant komponentus pagal dydį (nuo didžiausią dalį iki mažiausią dalį sudarančio komponento kiekvienoje reikšmingoje ir svarboje apskaitos srityje), nes ši informacija bus naudinga toliau atliekant komponentų atranką.

3. Atrenkami komponentai, kuriuose bus atliekamos rizikos įvertinimo procedūros

225. Atsižvelgdamas į šiame audito planavimo etape turimą informaciją, auditorius turi priimti profesinį sprendimą, kuriuose komponentuose bus atliekamos rizikos įvertinimo procedūros, kurios ir kokios apimties rizikos įvertinimo procedūros bus atliekamos

konkrečiuose komponentuose: grupės lygiu ir (ar) komponento lygiu. Detali informacija apie rizikos įvertinimo procedūras pateikta vadovo 4.6 poskyryje „Rizikos įvertinimo procedūros“.

226. Visos apimties rizikos įvertinimo procedūros visada turi būti atliekamos:

- ✓ komponentuose, kurie yra svarbūs grupės lygiu – tai yra komponentai, kurie yra atsakingi už audituojamo metinių ataskaitų rinkinio pateikimą ir kurių veikla bei kontrolės aplinka, kiek tai susiję su audituojamu metinių ataskaitų rinkiniu, daro įtaką ne tik jo paties veiklai, bet ir kitų grupės komponentų veiklai ir kontrolės aplinkai (pvz., atliekant valstybės metinių ataskaitų rinkinio auditą vienas tokių subjektų yra Finansų ministerija). Šiuose komponentuose rizikos įvertinimo procedūros turi būti atliekamos ir grupės lygiu, ir komponento lygiu;
- ✓ didžiausiuose komponentuose – visuose, kurių dalis viršija 5 proc. palyginamojo rodiklio, nuo kurio skaičiuojamas reikšmingumas (t. y. FBA, VRA, BVAR ir kt.).
- ✓ komponentuose, kurie sudaro daugiau nei 50 proc. konkrečios grupei reikšmingos apskaitos srities (kiekvienas atskirai).

227. Auditorius gali nuspręsti, kad siekiant tinkamai įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, tikslinga atlikti tam tikras rizikos įvertinimo procedūras tam tikruose komponentuose, atsižvelgdamas į specifines aplinkybes, pvz., į:

- ✓ tai, kad anksčiau nebuvo atliktos rizikos įvertinimo procedūros komponente, kuris sudaro didžiausią dalį reikšmingos ar svarbios apskaitos srities (pvz., sudaro 30 proc. atitinkamos apskaitos srities vertės, todėl jame nebuvo privaloma atlikti visos apimties rizikos įvertinimo procedūrų),
- ✓ gautą informaciją apie galimą apgaulę tam tikrame komponente ar komponentuose,
- ✓ ankstesnių auditų metu nustatytus reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnius ir jų pasireiškimo tikimybę tam tikruose komponentuose arba tam tikrose apskaitos srityse.

228. Auditorius gali įtraukti ir nenuspėjamumo elementą ir tokių komponentų, kuriuose bus atliekamos tam tikros rizikos įvertinimo procedūros, atranką atlikti taikydamas atsitiktinę atranką. Savo profesinį sprendimą, kuriuose komponentuose ir kokias konkrečiai rizikos įvertinimo procedūras atliks, auditorius turi dokumentuoti.

229. Remiantis atlikta analize patikslinamas ir papildomas audito planavimo darbų grafikas.

230. Atkreipiame dėmesį, kad paprastai šiame etape dar gali būti neidentifikuotos reikšmingos rizikos ar svarbios apskaitos sritys. Todėl atliekant rizikos įvertinimo procedūras greičiausiai bus nustatytos reikšmingos rizikos ir svarbios apskaitos sritys, kurios gali nesutapti su šiame etape nustatytais reikšmingomis apskaitos sritimis.

231. Bet kuriame audito etape identifikavus svarbią apskaitos sritį grupės lygiu, kuri anksčiau nebuvo identifikuota kaip reikšminga apskaitos sritis (ir todėl atitinkamuose komponentuose galėjo būti nesuplanuotos rizikos įvertinimo procedūros), auditorius turi peržiūrėti atliktą analizę ir komponentų atranką. Tokioje situacijoje auditorius turi priimti profesinį sprendimą, kuriuose komponentuose turi būti atliktos rizikos įvertinimo procedūros ir kokios apimties jos turi būti atliktos, kad būtų tinkamai atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo procesas.

4. Numatoma, su kuriais komponento auditoriais turėtų būti planuojamas bendradarbiavimas

232. Numatyti, su kuriais komponento auditoriais (jei komponento auditą atlieka nepriklausomas auditorius) turėtų būti planuojamas bendradarbiavimas.

Plačiau apie bendradarbiavimą su komponento auditoriais 4.5 poskyryje „Darbas su komponentų auditoriais“.

4.5. Darbas su komponentų auditoriais

233. Grupės komponentus gali audituoti išorės auditoriai (įskaitant savivaldybių kontrolės ir audito tarnybas), kitų VK padalinių auditoriai arba grupės auditoriaus (grupės auditą atliekančios audito grupės) auditoriai.

234. Auditorius turi surinkti informaciją apie komponentus, kuriuose finansinį auditą atlieka nepriklausomi auditoriai. Ši informacija reikalinga įvertinant ir planuojant darbą su komponento auditoriais.

235. Komponento auditorių dalyvavimo pobūdis, laikas ir apimtis priklauso nuo grupės audito užduoties. Dažniausiai komponento auditoriai pasitelkiami visuose audito etapuose, tačiau grupės auditorius gali nuspręsti pasitelkti komponento auditorius tik tam tikruose etapuose. Kai grupės auditorius neketina pasitelkti komponento auditorių rizikos įvertinimo procedūrų metu, grupės auditorius vis tiek gali aptarti su komponento auditoriais, ar yra reikšmingų komponento veiklos ar vidaus kontrolės sistemos pokyčių, kurie gali turėti įtakos grupės finansinių ataskaitų reikšmingo išskraipymo rizikai.

236. Pagal 2300-ojo TAAIS 5 d. užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai privalo dalyvauti planuojant auditą. Kai pasitelkiami komponento auditoriai, vienas ar keli komponento auditoriaus asmenys gali būti pagrindiniais užduoties grupės nariais ir todėl pasitelkiami planuojant grupės auditą. Siekdamas nuspręsti, kuriuos komponento auditorius pasitelkti planuojant auditą, grupės užduoties partneris priima profesinį sprendimą.

237. Grupės auditorius turi prisiimti atsakomybę dėl grupės finansinių ataskaitų reikšmingo išskraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo, įskaitant dėl konsolidavimo proceso. Kai grupės auditorius pasitelkia komponento auditorius rizikos įvertinimo procedūroms parengti ir atlikti, jis lieka atsakingas už grupės ir jos aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir grupės vidaus kontrolės sistemos supratimą, kad turėtų pakankamą pagrindą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo išskraipymo rizikai nustatyti ir įvertinti.

238. Vadovaudamasis 2600-ojo TAAIS 22 d., grupės auditorius turi nustatyti:

- ✓ komponentus, kuriuose bus atliekamas audito darbas; ir
- ✓ išteklius, kurių reikia atlikti grupės audito užduotį, įskaitant komponento auditorių dalyvavimo pobūdį, laiką ir apimtį.

239. Kiti dalykai, kuriuos grupės auditorius turi apsvarstyti, planuodamas auditą:

- ✓ tolesnes audito procedūras komponentuose;

- ✓ audito procedūras dėl konsolidavimo proceso.

240. Vadovaudamasis 2220-ojo TAAIS 29 d. ir 2600-ojo 28 d., grupės užduoties partneris turi prisiimti atsakomybę už vadovavimą užduoties grupės nariams, jų darbo priežiūrą ir peržiūrą, tai pat už vadovavimo komponento auditoriams, jų darbo priežiūros ir peržiūros pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Priimdamas sprendimą dėl komponentų auditorių darbo priežiūros ir peržiūros, užduoties partneris turi atsižvelgti į:

- ✓ sritis, kuriose yra didesnė grupės reikšmingo iškraipymo rizika arba nustatyta reikšminga rizika; ir
- ✓ grupės finansinių ataskaitų apskaitos sritis, dėl kurių būtina priimti reikšmingą sprendimą.

241. Yra daugybė būdų, kaip grupės užduoties partneris galėtų prisiimti atsakomybę už vadovavimą komponento auditoriams, jų darbo priežiūrą ir peržiūrą. Tai gali būti, pavyzdžiui:

- ✓ komunikacija su komponento auditoriais viso grupės audito metu, įskaitant komunikaciją dėl 245 p. nurodytų dalykų;
- ✓ susitikimai arba pokalbiai telefonu su komponento auditoriais, siekiant aptarti nustatytą ir įvertintą riziką, problemas, pastebėjimus ir išvadas;
- ✓ komponento auditoriaus audito dokumentų peržiūros susitikus gyvai ar nuotoliniu būdu;
- ✓ dalyvavimas baigiamajame ar kituose svarbiausiuose komponento auditorių ir komponento vadovybės susitikimuose.

242. Grupės užduoties partneris ar grupės auditorius turi pakankamai ir tinkamai dalyvauti komponentų auditorių darbe. Turi būti užtikrinama efektyvi abipusė grupės auditoriaus ir komponento auditorių komunikacija.

243. Planuodamas darbą su komponento auditoriais, vadovaudamasis 2600-ojo TAAIS 24 d., auditorius (grupės auditorius) privalo nurodyti komponento auditoriui pateikti patvirtinimą, kad komponento auditorius bendradarbiaus su grupės auditoriumi, įskaitant tai, kad komponento auditorius atliks grupės auditoriaus nurodytą darbą. Auditorius, vadovaudamasis 2600-ojo TAAIS 25 d., turi prisiimti atsakomybę už tai, kad:

- ✓ komponento auditoriai yra informuoti apie atitinkamus etikos reikalavimus, kurie yra taikomi atsižvelgiant į grupės audito užduoties pobūdį ir aplinkybes; ir
- ✓ patvirtinti, kad komponento auditoriai supranta grupės audito užduočiai taikomus atitinkamus etikos reikalavimus, įskaitant susijusius su nepriklausomumu, ir ar jų laikysis. Komponento auditorius, atlikdamas darbą komponente grupės audito užduoties tikslais, privalo laikytis grupės audito užduočiai taikomų etikos reikalavimų, įskaitant susijusius su nepriklausomumu.

244. Be to, auditorius (grupės auditorius) turi komunikuoti su komponento auditoriais apie jų atitinkamas pareigas ir grupės auditoriaus lūkesčius, įskaitant lūkestį, kad komunikavimas tarp grupės auditoriaus ir komponento auditorių vyktų tinkamu laiku per visą grupės auditą. Komunikacija tarp jų neprivalo vykti raštu, tačiau grupės auditoriaus žodinė komunikacija su komponento auditoriais gali būti papildyta rašytine, tokia kaip

instrukcijos dėl darbo, kurį būtina atlikti, kai grupės auditorius nori skirti ypatingą dėmesį abipusiam supratimui apie tam tikrus dalykus arba tokį supratimą paskatinti. Be to, grupės auditorius gali susitikti su komponento auditoriumi ir aptarti reikšmingus dalykus ar peržiūrėti svarbias komponento auditoriaus audito dokumentų dalis.

245. Vadovaujantis 2600-ojo TAAIS reikalavimais, grupės auditorius komponento auditoriui turi laiku komunikuoti apie:

1. dalykus, kurie, kaip nustato grupės auditorius, yra svarbūs komponento auditoriui, kai jis planuoja ar atlieka rizikos įvertinimo procedūras grupės audito tikslais);
2. grupės vadovybės nustatytus susijusių šalių santykius ar sandorius, kitas susijusias šalis, kurios grupės auditoriui yra žinomos, kai tai svarbu komponento auditoriaus darbui;
3. grupės vadovybės ar grupės auditoriaus nustatytus įvykius ar sąlygas, dėl kurių gali kilti reikšmingų abejonių dėl grupės gebėjimo tęsti veiklą ir kurie yra svarbūs komponento auditoriaus darbui;
4. komponento darbinį reikšmingumą;
5. ribinę sumą, kurią viršijantys nustatyti komponento finansinės informacijos iškraipymai turi būti komunikuojami grupės auditoriui. Tokia ribinė suma negali būti didesnė už sumą, kuri laikoma aiškiai nesvarbia grupės finansinių ataskaitų atžvilgiu.

246. Vadovaujantis 2600-ojo TAAIS reikalavimais, grupės auditorius turi nurodyti komponento auditoriams laiku komunikuoti apie:

1. su komponento finansine informacija susijusius dalykus, kurie, kaip nustato komponento auditorius, yra svarbūs nustatant ir įvertinant grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos;
2. susijusių šalių santykius, kurių grupės vadovybė ar grupės auditorius anksčiau nenustatė;
3. komponento auditoriaus nustatytus įvykius ar sąlygas, dėl kurių gali kilti reikšmingų abejonių dėl grupės gebėjimo tęsti veiklą.
4. pobalansinius įvykius, dėl kurių reikia atlikti koregavimus arba atskleisti informaciją grupės finansinės ataskaitose;
5. finansinę informaciją, dėl kurios komponento auditoriui buvo nurodyta atlikti audito procedūras;
6. tai, ar komponento auditorius atliko grupės auditoriaus nurodytą darbą;
7. tai, ar komponento auditorius laikėsi grupės audito užduočiai taikomų atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant susijusius su nepriklausomumu;
8. informaciją apie įstatymų ar kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus;
9. ištaisytus ir neištaisytus komponento finansinės informacijos iškraipymus, kuriuos nustatė komponento auditorius ir kurie viršija ribą, apie kurią grupės auditorius komunikavo;

10. galimo vadovybės šališkumo požymius;
 11. vidaus kontrolės sistemos trūkumų, nustatytų atliekant audito procedūras, apibūdinimą;
 12. apgaulės arba įtariamus apgaulės atvejus, susijusius su komponento vadovybe, darbuotojais, kurie komponente vykdo svarbias grupės vidaus kontrolės sistemos funkcijas, ar kitais asmenimis, jei dėl apgaulės komponento finansinė informacija buvo reikšmingai iškraipyta;
 13. kitus reikšmingus dalykus, kuriuos komponento auditorius komunikavo ar tikisi komunikuoti komponento vadovybei ar už jo valdymą atsakingiems asmenims;
 14. bet kuriuos kitus dalykus, kurie gali būti svarbūs grupės auditui arba į kuriuos, kaip nustato komponento auditorius, būtų tinkama atkreipti grupės auditoriaus dėmesį, įskaitant išimtis, nurodytas rašytiniuose pareiškimuose, kuriuos komponento auditorius paprašė iš komponento vadovybės;
 15. bendruosius komponento auditoriaus pastebėjimus ar išvadas;
 16. dalykus, kurie, kaip nustato grupės auditorius ar komponento auditorius, yra svarbūs rengiant atsakus į įvertintą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką.
247. Rašto ir patvirtinimo, kuris turi būti gautas iš komponentų auditorių, pavyzdys pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“).

4.6. Rizikos įvertinimo procedūros

248. 2315-ojo TAAIS 12 d. j p. *rizikos įvertinimo procedūros* apibrėžtos kaip audito procedūros, parengtos ir atliekamos, siekiant nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar dėl klaidos riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu. Atliekant šias procedūras nustatoma ir įvertinama reikšmingo iškraipymo rizika.
249. Tiek atliekant atskiro subjekto auditą, tiek grupės auditą, atliekamos tos pačios rizikos įvertinimo procedūros ir taikomi tie patys reikalavimai. Skirtumas tas, kad kai atliekamas grupės auditas, rizikos įvertinimo procedūros atliekamos dviem lygiais:
- ✓ visos grupės lygiu ir
 - ✓ atrinktų komponentų lygiu (kaip ir atskiro subjekto audito metu).
250. Rizikos įvertinimo procesas abiem lygiais vienodas (žr. schemą 11 pav.). Toliau vadove aptarti šio proceso etapai taikomi tiek atliekant rizikos įvertinimo procedūras grupės, tiek konkretaus komponento lygiu. Atskirai aptariami (jei yra) išskirtiniai reikalavimai dėl grupės audito.
251. Kai atliekamas grupės auditas, grupės auditoriaus atsakomybė už grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą apima visus subjektus, kurių informacija įtraukta į grupės finansines ataskaitas. Grupės audito grupė (ar jos nariai) atliks audito darbą ne tik grupės lygiu, bet ir visuose arba dalyje grupės komponentų (tais atvejais, kai komponentų neaudituoja kiti išorės auditoriai). Grupės audito grupė taip pat privalo susipažinti su atrinktais komponentais ir jų aplinka bei atlikti kitas šiame vadove numatytas audito planavimo procedūras. Tais atvejais, kai komponentus audituoja ne tos pačios audito grupės nariai (išorinės auditoriais, kitų VK

padalinių auditoriai), grupės auditorius atlieka reikiamas procedūras su komponento auditoriais, kaip reikalauja 2600-asis TAAIS.

252. Tiek grupės mastu, tiek konkrečiame atrinktame komponente ar atskirame subjekte visos apimties rizikos įvertinimo procedūros atliekamos tokiu eiliškumu:

I. Susipažinimas ir supratimas:

- 1) ankstesnių auditų rezultatų apsvaistymas;
- 2) audito objekto, grupės, subjekto ir jo aplinkos supratimas;
- 3) taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir apskaitos politikos supratimas;
- 4) taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir finansinių ataskaitų jautrumo reikšmingiems iškraipymams aptarimai audito grupėje;
- 5) vidaus kontrolės sistemos supratimas;

II. RIR nustatymas:

- 1) RIR finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu nustatymas;

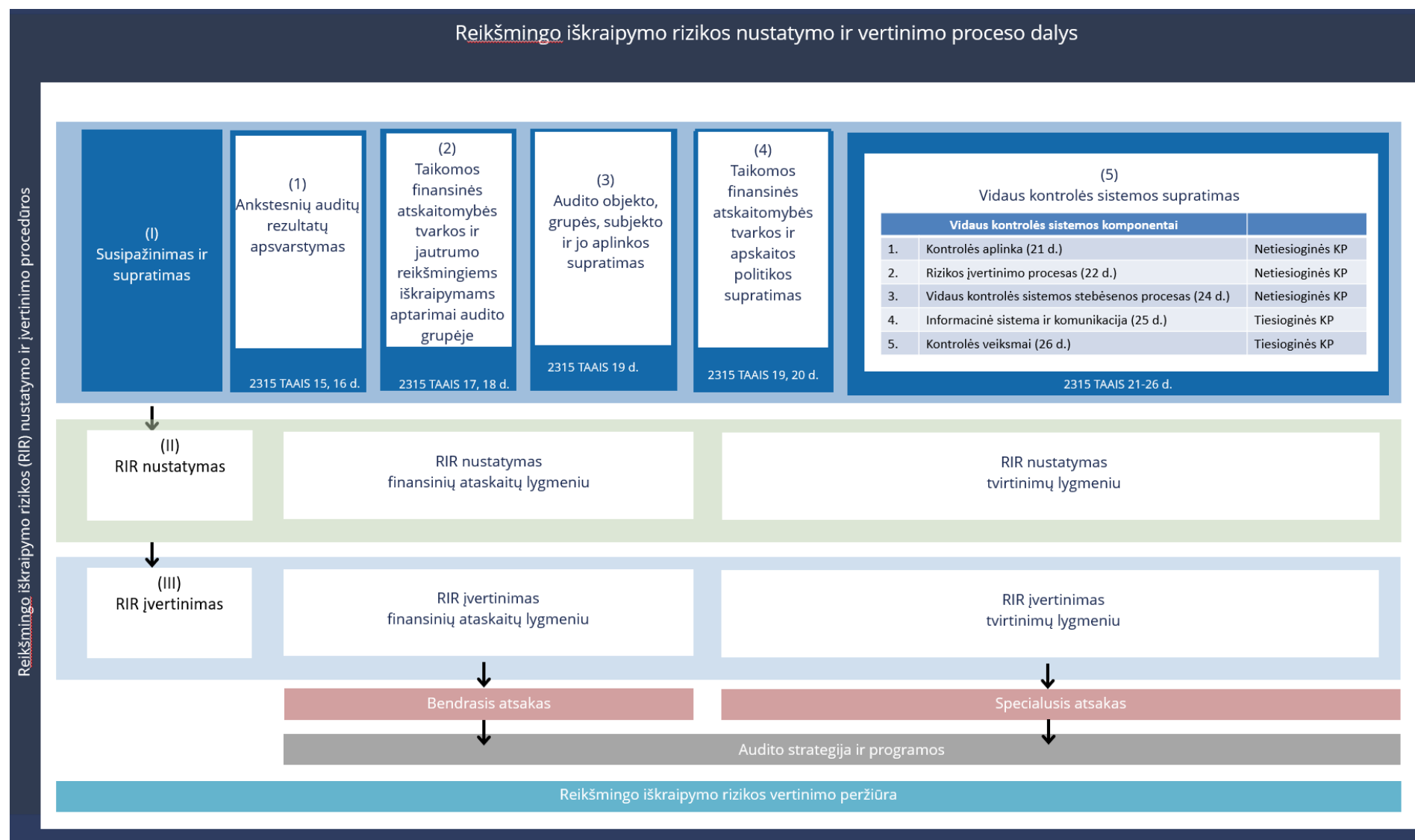
III. RIR įvertinimas:

- 1) RIR finansinių ataskaitų lygmeniu įvertinimas
- 2) RIR tvirtinimų lygmeniu įvertinimas – įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos įvertinimas.

253. Atkreipiame dėmesį, kad toliau aptariami reikalavimai dėl rizikos įvertinimo procedūrų turi būti taikomi atliekant visų subjektų ar grupių auditus, nepriklausomai nuo jų dydžio ar sudėtingumo. Auditorius, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, gali pasirinkti, kokios apimties rizikos įvertinimo procedūras jis atliks, tačiau jos turi apimti visus dalykus, nurodytus aukščiau (kai turi būti atliekamos visos apimties rizikos įvertinimo procedūros). Pavyzdžiui, norėdamas suprasti reikiamus dalykus, paprastesnių audito objektų ar grupių audito metu auditorius gali atlikti mažesnės, o sudėtingesnių subjektų – didesnės apimties rizikos įvertinimo procedūras.

254. Be to, kai auditas atliekamas ne pirmą kartą, auditorius gali įvertinti, kiek ankstesnių auditų metu atliktų rizikos įvertinimo procedūrų rezultatai aktualūs atliekama auditui, juos panaudoti atliekamo audito metu, o atliekamo audito metu įvertinti po paskutinio audito atlikimo įvykusius pokyčius.

11 pav. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo procesas



4.6.1. Ankstesnių auditų rezultatų apsvarstymas

255. Auditorius turi peržiūrėti ankstesnių metų (jei aktualu – kelių ankstesnių metų) atrinktų komponentų finansinių auditų ataskaitas, išvadas. Jeigu ankstesnio laikotarpio finansinį auditą šiame subjekte atliko kita audito grupė – rekomenduojame susipažinti su audito planavimo dokumentais, nes juose galima rasti nemažai naudingos informacijos apie audituojamo subjekto veiklą ir taip sumažinti planavimo metu atliekamų procedūrų trukmę.
256. Peržiūrint ankstesnio audito rezultatus rekomenduojama įvertinti, ar visi nustatyti pažeidimai pašalinti ir klaidos ištaisytos, kaip įgyvendintos ar įgyvendinamos teiktos rekomendacijos. Jei pažeidimai nepašalinti ir klaidos neištaisytos, o rekomendacijos neįgyvendintos, įvertinamas jų poveikis audito reikšmingumui ir reikšmingo iškraipymo rizikai.
257. Rekomenduojama susipažinti ne tik su ankstesnių finansinių auditų, atliktų audituojamame subjekte, rezultatais, bet pagal poreikį ir su kitų finansinių auditų rezultatais, taip pat susijusių atitikties ir veiklos auditų rezultatais, jeigu buvo atliekamas subjekto ar komponento nepriklausomas išorės auditas – su nepriklausomų auditorių išvadomis.

4.6.2. Audito objekto, grupės, subjekto ir jo aplinkos supratimas

258. Susipažįstant su audituojamo subjekto (grupės ir atrinktų komponentų) veikla auditoriui rekomenduojama:
- ✓ susipažinti su teisės aktais, reglamentuojančiais audituojamo subjekto veiklą ar veiklos sritį, ir išnagrinėti juos. Atlikdamas finansinį auditą, auditorius turi vertinti, ar laikomasi teisės aktų, vadovaudamasis 2250-ojo TAAIS reikalavimais, todėl planavimo etape svarbu nustatyti ir įvertinti reikšmingą iškraipymo riziką, kylančią dėl teisės aktų nesilaikymo (plačiau apie tai 4.7.5 skirsnyje „Atitikties teisės aktams vertinimas“;
 - ✓ susipažinti su strateginiais planais, jų tikslais, uždaviniais, priemonėmis ir projektais, kuriais įgyvendinami uždaviniai;
 - ✓ susipažinti su vykdomomis biudžeto programomis, jų integravimu į kitų institucijų ir įstaigų programas (tarpinstitucinėmis programomis), pavaldžių įstaigų vykdomomis programomis;
 - ✓ nustatyti finansavimo metodus ir šaltinius;
 - ✓ susipažinti su vidaus administraciniais teisės aktais: nuostatais (įstatais), darbo reglamentais, vidaus tvarkos aprašais, įsakymais ir kt., nustatyti, ar jie neprieštarauja norminiams teisės aktams;
 - ✓ susipažinti su audituojamo subjekto valdymo struktūra, geografiniu išdėstymu;
 - ✓ susipažinti su žiniasklaidoje pateikiama informacija, visuomenės nuomonės apklausomis;
 - ✓ susipažinti su internete pateikiama informacija apie audituojamą subjektą ir jo veiklą;

- ✓ įvertinti kitą, auditoriaus nuomone, reikšmingą informaciją, susijusią su audituojamo subjekto veikla.

259. Susipažindamas su pirmiau įvardinta informacija, auditorius turi nuolat savęs klausti, ar kurie nors dalykai gali didinti iškraipymų atsiradimo tikimybę.

260. Vadovaudamasis 2600-ojo TAAIS 30 d. a p., grupės auditorius privalo suprasti grupę ir jos aplinką ir įvertinti:

- ✓ grupės struktūros sudėtingumą. Sudėtingos struktūros dažnai lemia veiksnius, dėl kurių gali padidėti jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai.
- ✓ VK atveju sudėtingos struktūros grupėms yra priskiriamos valstybės grupė ir nacionalinio metinių ataskaitų grupė;
- ✓ geografinės vietovės, kuriose grupė vykdo veiklą. Kai grupė vykdo veiklą keliose geografinėse vietovėse, jautrumas reikšmingo iškraipymo rizikai gali padidėti;
- ✓ grupės IT aplinkos struktūrą ir sudėtingumą. Dažnai sudėtinga IT aplinka lemia veiksnius, dėl kurių gali padidėti jautrumas reikšmingų iškraipymų rizikai, pvz., grupėje gali būti įdiegta sudėtinga IT aplinka dėl kelių IT sistemų, kurios nėra integruotos dėl neseniai atliktų įsigijimų ar jungimų. Todėl gali būti ypač svarbu suprasti, kokia sudėtinga yra IT aplinkos apsauga, įskaitant IT taikomųjų programų, duomenų bazių ir kitų IT aplinkos aspektų pažeidžiamumą. Grupė taip pat gali pavesti savo IT aplinkos aspektus vienam ar keliems išorės paslaugų teikėjams;
- ✓ svarbius su teisine baze susijusius veiksnius. Skirtingi įstatymai ar kiti teisės aktai gali lemti veiksnius, dėl kurių gali padidėti jautrumas reikšmingų iškraipymų rizikai;
- ✓ nuosavybės formą ir savininkų tarpusavio santykius ir santykius su kitais asmenimis ar subjektais, įskaitant susijusias šalis;
- ✓ grupės operacijų ar veiklos pobūdį ir tai, kiek jie panašūs visos grupės mastu; skirtingų grupės komponentų veiklos ir operacijų skirtumus ir panašumus. Išsiaiškinus, kiek grupės operacijos ar veikla panašios, gali būti lengviau nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, kuri panaši visuose komponentuose, ir parengti tinkamą atsaką
- ✓ kitą, auditoriaus nuomone, reikšmingą informaciją, susijusią su grupe ir jos aplinka.

261. Susipažįstant su grupe, jos komponentais ir jų aplinka informacijos šaltiniai gali būti (sąrašas nėra baigtinis):

- ✓ grupės vadovybės teikiama informacija, įskaitant patvirtintus tvarkos aprašus;
- ✓ bendravimas su grupės, prireikus ir komponento, vadovybe;
- ✓ bendravimas su ankstesniu auditoriumi, ankstesnio audito medžiagos peržiūrėjimas;
- ✓ komponentų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai;
- ✓ komponentų strateginiai veiklos planai;
- ✓ komponentams audito pradžioje ar eigoje siunčiami klausimynai.

262. Atliekant rizikos įvertinimo procedūras auditoriaus atliktas pradinis audito sričių ir komponentų vertinimas peržiūrimas ir esant poreikiui patikslinamas. Tai atlikti auditoriui

gali padėti darbo dokumentavimas rizikos vertinimo darbo dokumente, kuris pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

4.6.3. Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir apskaitos politikos supratimas

263. Auditorius turi suprasti grupėje ar subjekte taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir apskaitos politiką bei jos keitimo priežastis ir visos grupės apskaitos metodų ir praktikos nuoseklumą (kai atliekamas grupės auditas). Jis taip pat turi suprasti, ar konkretus subjektas (atrinkti komponentai) taiko kitokią atskaitomybės tvarką, kurią parinko atsižvelgdamas į savo aplinkos pobūdį ir aplinkybes.

264. VK atliekamų auditų atveju, didžioji dalis viešojo sektoriaus subjektų taiko vienodą ar panašią apskaitos tvarką, tačiau yra išimčių, kurias auditorius turi identifikuoti.

265. Auditoriui rekomenduojama:

- ✓ suprasti ir įvertinti finansinės apskaitos organizavimą audituojamoje grupėje ir konkrečiuose jos komponentuose ar audituojamame subjekte;
- ✓ susipažinti su biudžeto programų išlaidų sąmatomis, turtiniais įsipareigojimais, investicijų sumomis;
- ✓ nustatyti, kokios ir pagal kokią nustatytą tvarką finansinės, biudžeto vykdymo ir kitos ataskaitos rengiamos ir teikiamos (žr. audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateiktą informaciją apie visus Valstybės kontrolės finansinio audito metu audituojamus subjektus (grupes, jų komponentus ir ne grupės subjektus), jų rengiamų metinių ataskaitų rinkinių sudėtį ir atsakingus asmenis ar institucijas);
- ✓ susipažinti su patvirtintu sąskaitų planu, apskaitos politika ir kitais pagrindiniais finansinės apskaitos dokumentais, svarbiausias ūkines operacijas reglamentuojančiais dokumentais (įsakymais, sutartimis ir pan.) (tiek grupės lygiu, tiek atitinkamuose pasirinktuose komponentuose);
- ✓ susipažinti su ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo, apdorojimo, grupavimo, apibendrinimo ir pateikimo ataskaitose procedūromis. Rekomenduojama kiekvienoje apskaitos srityje atlikti nuoseklios peržiūros testą – iš apskaitos sistemos pasirinkti tipines ūkines operacijas ir nustatyti jų fiksavimo procesus, atliekamus audituojamame subjekte;
- ✓ išskirti reikšmingas operacijas, atliekamas sistemiškai ir nesistemiškai;
- ✓ prireikus atlikti konkrečių apskaitos sričių planavimo analitines procedūras;
- ✓ išanalizuoti finansinius ir veiklos rodiklius, finansines ataskaitas pagal apskaitos sritis;
- ✓ įvertinti kitą, auditoriaus nuomone, reikšmingą informaciją, susijusią su grupės ar audituojamo subjekto apskaitos sistema.

266. Grupės auditorius turi suprasti šiuos dalykus apie konsolidavimo procesą:

- ✓ su taikoma finansinės atskaitomybės tvarka susijusius dalykus:
 - kiek grupės subjektų vadovybė supranta taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;

- grupės subjektų nustatymo ir jų įtraukimo į apskaitą procesą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
 - atskaitingų segmentų nustatymo procesą segmentų informacijai parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
 - susijusių šalių santykių ir sandorių nustatymo procesą, siekiant finansines ataskaitas parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
 - grupės finansinėms ataskaitoms taikomus apskaitos metodus, tokių metodų pasikeitimai nuo praėjusių finansinių metų ir pasikeitimai, atsiradę dėl naujų ar peržiūrėtų standartų pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
- ✓ su konsolidavimo procesu susijusius dalykus:
- grupės vadovybės procesus, skirtus susipažinti su grupės subjektų taikomais apskaitos metodais ir, jeigu taikoma, užtikrinti, kad, rengiant grupės finansinėms ataskaitoms reikalingą grupės subjektų finansinę informaciją, būtų laikomasi bendrų apskaitos metodų, kad būtų nurodyti apskaitos metodų skirtumai, ir, jeigu reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, kad jie būtų atitinkamai koreguojami. Bendri apskaitos metodai yra konkretūs grupės priimti principai, pagrindai, susitarimai, taisyklės ir praktika, grindžiami taikoma finansinės atskaitomybės tvarka, kuriuos grupės subjektai nuosekliai taiko teikdami ataskaitas apie panašius sandorius;
 - grupės vadovybės procesus, skirtus užtikrinti, kad grupės subjektai laiku teikia išsamias ir tikslias finansines ataskaitas, reikalingas konsolidavimo procesui;
 - grupės IT aplinkos organizavimą konsolidavimo tikslais ir politikas, kuriose apibūdinamas informacijos perdavimas konsolidavimo proceso metu, įskaitant naudojamą IT taikomąsias programas;
 - grupės vadovybės procesus, skirtus informacijai apie pobalansinius įvykius gauti;
- ✓ su konsolidavimo koregavimais ir pergrupavimais susijusius dalykus:
- konsolidavimo koregavimų registravimo procesą, įskaitant susijusių apskaitos įrašų rengimo, tvirtinimo ir apdorojimo tvarką, ir už konsolidavimą atsakingų darbuotojų patirtis;
 - pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką privalomus konsolidavimo koregavimus;
 - loginį įvykių ir sandorių, dėl kurių reikalingi konsolidavimo koregavimai, pagrindimą;
 - sandorių tarp grupės subjektų dažnį, pobūdį ir dydį;
 - sandorių grupės viduje, sąskaitų likučių grupės viduje stebėsenos, kontrolės, suderinimo ir eliminavimo procedūras.

4.6.4. Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir metinių ataskaitų jautrumo reikšmingiems iškraipymams aptarimai audito grupėje

267. Vadovaujantis 2315-ojo TAAIS 17 ir 18 dalimis, audito grupės nariai turi aptarti taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir audituojamo metinių ataskaitų rinkinio jautrumą

reikšmingiems iškraipymams. Kai audituojama grupė, grupės užduoties grupę sudaro ir komponentų auditoriai, todėl turi būti nuspręsta, ar ir ką iš komponentų auditorių reikėtų įtraukti į šiuos aptarimus. Priimdamas sprendimą, kuriuos užduoties grupės narius įtraukti į aptarimą ir kurias temas būtina aptarti, grupės užduoties partneris (audito departamento vadovas) turi atsižvelgti į tai, kokie yra pradiniai lūkesčiai dėl reikšmingo iškraipymo rizikos ir preliminarūs lūkesčiai dėl to, ar ir kiek planuojama pasitelkti komponento auditorius.

268. Kai auditą atlieka didelė audito grupė, ne visada būtina ar įmanoma įtraukti visus narius į vieną aptarimą, taip pat nebūtina visus užduoties grupės narius informuoti apie visus aptarimo metu priimtus sprendimus. Atvejais, kai aptarimuose dalyvauja ne visi audito grupės nariai, turi būti nuspręsta, kurie aptarti dalykai turi būti perduoti visiems audito grupės nariams (gali praversti ir komunikavimo planas).

269. Jeigu yra audito grupės narių ir audito procese dalyvaujančių asmenų, kurie nedalyvauja šiuose aptarimuose, finansinio audito padalinio, atsakingo už atliekamą auditą, vadovas, turi nustatyti, kurie dalykai turi būti komunikuojami šiems nariams. Kaip nurodyta 4.6.7 skirsnyje „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – papildomi reikalavimai“ („Dokumentavimo reikalavimai“), šie aptarimai turi būti dokumentuoti.

270. Tokie aptarimai svarbūs, nes:

- ✓ labiau patyrę grupės nariai gali pasidalinti savo įžvalgomis, pagrįstomis jų žiniomis apie audito objektą, audituojamą subjektą. Dalinantis informacija gerėja visų užduoties grupės narių supratimas;
- ✓ grupės nariai gali keistis informacija apie veiklos 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. Vadovaujantis 2240-ojo TAAIS reikalavimais, šių susitikimų metu ypatingas dėmesys turėtų būti skiriamas tam, kaip ir kur subjekto finansinės ataskaitos gali būti jautrios reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės, įskaitant tai, kaip apgaulė gali įvykti;
- ✓ 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 grupės nariams, kai jie toliau svarsto prieštarinę informaciją remdamiesi kiekvieno nario supratimu apie subjekto pobūdį ir aplinkybes;
- ✓ sukuriamas pagrindas, kuriuo remiantis 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.

271. Siekiant kritiškai įvertinti audito įrodymus, būtina laikytis profesinio skepticizmo principo, o nuodugnai ir atvirai aptarus užduoties grupėje, įskaitant pasikartojančių auditų metu, galima būtų pagerinti reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Be to, tai gali padėti nustatyti konkrečias apskaitos sritis, kuriose gali būti ypač svarbu laikytis profesinio skepticizmo principo ir dėl kurių gali tekti įtraukti labiau patyrusius grupės narius, turinčius reikiamos kvalifikacijos dalyvauti atliekant su tokiomis sritimis susijusias audito procedūras.

272. Aptarimo užduoties grupėje metu apsvarsčius pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatytus informacijos atskleidimo reikalavimus dar audito pradžioje galima nustatyti, kur gali kilti su atskleidžiamą informacija susijusi reikšmingo iškraipymo rizika net ir tais atvejais, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką reikalaujamas tik supaprastintas informacijos atskleidimas. Audito 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;
- ✓ atskleidžiamą informaciją, dėl kurios anksčiau galėjo būti sunku surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų; ir
- ✓ atskleidžiamą informaciją apie sudėtingus dalykus, įskaitant susijusius su reikšmingu vadovybės sprendimu dėl to, kokią informaciją atskleisti.

4.6.5. Vidaus kontrolės sistemos supratimas

273. Vidaus kontrolė – kompleksinis procesas, kurį įgyvendina viešojo sektoriaus subjekto (toliau – VSS) vadovybė ir darbuotojai. Jis skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir padėti užtikrinti, kad, vadovaujantis VSS misija, būtų įgyvendinami šie bendrieji tikslai:

- ✓ organizuotai, taupiai, efektyviai ir rezultatyviai įgyvendinti veiklą;
- ✓ vykdyti atskaitingumą arba įsipareigojimus (VSS ir joje dirbančių asmenų atsakomybės už sprendimus ir veiksmus užtikrinimas);
- ✓ laikytis galiojančių teisės aktų;
- ✓ saugoti išteklius nuo praradimo, sugadinimo, naudojimo ne pagal paskirtį.

274. Efektyvi vidaus kontrolė sumažina tikimybę, kad VSS tikslai nebus pasiekti, tačiau vidaus kontrolė pati savaime negali užtikrinti tikslų pasiekimo. Visada egzistuoja rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks taip, kaip numatyta.

275. Auditorius turi atkreipti dėmesį, kad vidaus kontrolės sistema yra taikoma visiems subjektams, bet kiekvieno subjekto vadovybė ją taiko atsižvelgdama į organizacijos struktūrą, rizikos charakteristikas, veiklos aplinką, dydį, sudėtingumą, veiklos rūšį, reguliavimo lygį ir kt. Vadovybė, įvertinusi subjekto specifiką, pasirenka procesų ir metodikų, naudojamų taikant vidaus kontrolės sistemos elementus, sprendimus. Mažuose audituojamuose subjektuose dažnai naudojamos mažiau formalios priemonės ir paprastesni procesai ir procedūros, ribotas pareigų atskyrimas, todėl auditorius, vertindamas vidaus kontrolę, turi į tai atsižvelgti.

276. Vidaus kontrolės efektyvumą gali riboti šie veiksniai:

- ✓ *žmogiškasis veiksnys* (pvz., gali būti vidaus kontrolės organizavimo trūkumų, vertinimo ar interpretavimo klaidų, nesusipratimų, nerūpestingumo, slaptų susitarimų, piktnaudžiavimo);

- ✓ *išteklių ribotumas* (pvz., vidaus kontrolė gali sumažinti išteklių praradimo riziką, tačiau tai gali kainuoti daugiau nei galima nauda);
- ✓ *pokyčiai organizacijoje, organizacijos vadovybės požiūris* (pvz., netinkamas vadovybės požiūris į vidaus kontrolės priemones, šių priemonių nepaisymas, atsainumas, informacijos apie pokyčius neteikimas darbuotojams).

277. Vienas plačiai paplitusių ir tarptautinių organizacijų propaguojamų požiūrių į vidaus kontrolės sistemą yra COSO modelis – patikimos vidaus kontrolės sistemos pavyzdys. Pagal COSO modelį vidaus kontrolę sudaro penki tarpusavyje susiję elementai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikavimas, stebėseną, kurie sudaro pagrindą vertinti vidaus kontrolę. Detaliau šie elementai aptariami toliau šiame vadove.

278. Atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras auditorius turi susipažinti ir suprasti visus grupės ir atrinktų komponentų vidaus kontrolės sistemos elementus. Visų procedūrų pagal 2315-ojo TAAIS reikalavimus rezultatus auditorius gali apibendrinti Vidaus kontrolės sistemos vertinimo suvestinėje, kuri pateikta audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

279. Atlikdamas grupės auditą, auditorius turi susipažinti ir suprasti grupės vidaus kontrolės sistemą. Vidaus kontrolės sistema turėtų būti nagrinėjama grupės lygiu, ir, kur reikia, atskirų komponentų lygiu, apsvarstant ir įvertinant:

- ✓ dalykus, kurie yra bendri visoje grupėje ar tam tikrose jos dalyse ir
- ✓ kurių grupės komponentų atskiri vidaus kontrolės elementai daro didžiausią įtaką visai grupei.

Pavyzdžiui, grupės kontrolės aplinka – tai, pirmiausia, atsakingo už grupės metinių ataskaitų parengimą subjekto (pvz., atliekant nacionalinio ir valstybės metinių ataskaitų rinkinių auditus – finansų ministerijos) kontrolės aplinka, kuri daro įtaką visai grupei, kadangi šis subjektas priima sprendimus dėl tam tikrų dalykų, bendrų grupėje, duoda toną visai grupei, yra atsakingas už tam tikrus dalykus, pvz.: bendrą apskaitos politiką, informacines sistemas ir pan., kurie aktualūs visiems grupę sudarantiems subjektams. Kita grupės vidaus kontrolės aplinką veikiančių veiksnių – tam tikrų svarbių komponentų kontrolės aplinka, kuri daro įtaką ne tik konkrečiam komponento veiklai, bet ir kitų tam tikrų komponentų veiklai (pvz., atliekant valstybės metinių ataskaitų rinkinio auditą, nacionalinio bendrųjų funkcijų centro vidaus kontrolės aplinka būtų svarbi šio grupės audito mastu). Analogiškai turėtų būti nagrinėjami ir kiti vidaus kontrolės elementai.

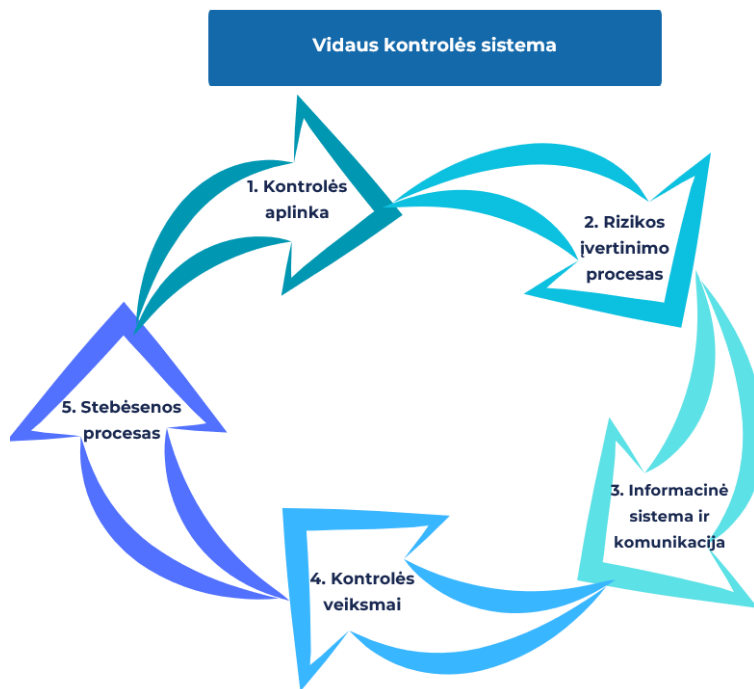
280. Auditorius turi susipažinti ir suprasti:

- ✓ kontrolės priemonių bendrumo pobūdį ir mastą visoje grupėje;
- ✓ tai, ar grupė su finansinės atskaitomybės rengimu susijusią veiklą vykdo centralizuotai, ir jeigu centralizuotai – kaip tą daro;
- ✓ grupės naudojamą konsolidavimo procesą, įskaitant konsolidavimo koregavimus. Terminas „konsolidavimo procesas“ TAAIS ir šiame vadove suprantamas plačiau nei finansinės atskaitomybės tvarkose vartojama sąvoka „konsolidavimas“ – kaip visas procesas, skirtas grupės finansinėms ataskaitoms rengti;

- ✓ kaip grupės vadovybė komunikuoja subjektų vadovybei reikšmingus dalykus, kurie praverčia rengiant grupės finansines ataskaitas ir kurie susiję su finansinių ataskaitų rengimo pareigomis informacinėje sistemoje ir kitais grupės vidaus kontrolės sistemos komponentais.

281. Vidaus kontrolės sistemą ir jos elementus galima pavaizduoti schema (12 pav.). Kiekvieną jų toliau aptarsime atskirai.

12 pav. Vidaus kontrolės sistema



4.6.5.1. Kontrolės aplinka

282. **Kontrolės aplinka** – visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina subjekto drausmingumą, organizuotumą ir atmosferą, kurie turi įtakos vidaus kontrolės kokybei. Kontrolės aplinka veikia subjekto strategijos, tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą. 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 VSS toną, turintį įtakos tam, kiek darbuotojai žino apie kontrolę, ir sudaro bendrą pagrindą veikti kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams.

283. Kontrolės aplinką sudaro:

- ✓ subjekto vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas, moralinės vertybės, kurie lemia su subjekto misija ir vertybėmis bei vadovybės ir darbuotojų elgesiu susijusius sprendimus;
- ✓ kompetencijos siekis, kuris apima žinių ir įgūdžių lygį, būtina užtikrinti tvarkingą, ekonomišką, efektyvią, rezultatyvią ir etišką veiklą, ir kiekvieno asmens atsakomybės už vidaus kontrolę atsakomybę. Vadovai ir darbuotojai turi turėti įgūdžių, leidžiančių įvertinti riziką ir padedančių efektyviai ir rezultatyviai dirbti, ir tokį vidaus kontrolės supratimą, kuris būtų pakankamas efektyviai atlikti pareigas;

- ✓ vadovybės filosofija ir veiklos stilius;
- ✓ organizacinė struktūra (funkcijų ir atsakomybės pasidalijimas, įgaliojimai ir atskaitingumas);
- ✓ žmogiškųjų išteklių politika ir praktika (darbuotojų samdymas, mokymas, vertinimas, konsultavimas, skatinimas ir atlyginimas).

284. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 21 ir 27 d. reikalavimais, auditorius turi suprasti kontrolės aplinką, susijusią su finansinių ataskaitų rengimu. Šiuo tikslu auditorius turi atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kurių metu turi suprasti kontrolės priemones, procesus ir struktūras (A), įvertinti (B) ir nustatyti (C):

A) suprasti kontrolės priemones, procesus ir struktūras	
	<p>1. kaip vadovybė vykdo priežiūros pareigas, pvz., subjekto kultūrą ir vadovybės įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi;</p> <p>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.</p>
	<p>2. kaip užtikrinamas už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumas ir kaip jie vykdo subjekto vidaus kontrolės sistemos priežiūrą, kai už valdymą atsakingi asmenys yra kiti nei vadovybė;</p> <p>Tai, kiek subjekte yra žinoma apie kontrolę, daug lemia už valdymą atsakingi asmenys. Jie susiduria su spaudimu, susijusiu su finansine atskaitomybe, todėl kontrolės aplinkos struktūros efektyvumui, priklausomai nuo už valdymą atsakingų asmenų dalyvavimo, įtakos turi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumas nuo vadovybės ir jų galimybė vertinti vadovybės veiksmus; • tai, ar jie supranta subjekto veiklą; • tai, kokių mastu jie vertina, ar finansinės atskaitos sudarytos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, įskaitant tai, ar finansinėse ataskaitose atskleista tinkama informacija. <p>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 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.</p>
	<p>3. kaip subjektas priskiria viršenybę ir atsakomybę;</p> <p>Gali apimti svarstymus apie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pagrindines viršenybės ir įgaliojimų sritis ir atitinkamus pavaldumo ryšius; • politiką, apibrėžiančią tinkamą veiklos praktiką, pagrindinių darbuotojų žinias ir patirtį bei pareigoms atlikti būtinus išteklius; ir

	<ul style="list-style-type: none"> • 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.
	<p>4. kaip subjektas pritraukia, ugdo ir išlaiko kompetentingus asmenis; Apima tai, kaip subjektas užtikrina, kad asmenys turėtų žinių ir įgūdžių, būtinų užduotims, susijusioms su tam tikru darbu, atlikti, pvz.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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.
	<p>5. kaip subjektas užtikrina, kad asmenys būtų atskaitingi už savo pareigų įgyvendinimą siekiant vidaus kontrolės sistemos tikslų; Tai galima padaryti, pvz., naudojant:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 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).
B) įvertinti, ar	
	1. vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, sukūrė ir puoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą;
	2. kontrolės aplinka suteikia tinkamą pagrindą kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą;
	3. kontrolės aplinkoje nustatyti kontrolės trūkumai nekenkia kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams.
C) nustatyti, ar	
	buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (pvz., taikomos politikos neatitinka subjekto pobūdžio ir aplinkybių) ir priimti profesinį sprendimą, ar šie trūkumai (atskirai ar kartu su kitais trūkumais) yra reikšmingi.

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

286. Grupės auditorius, susipažindamas su aukščiau pateiktais dalykais, turi suprasti ir šiuos dalykus apie kontrolės aplinką:

- ✓ valdysenos struktūrą ir valdymo funkcijas visoje grupėje, taip pat grupės vadovybės priežiūros pareigas, įskaitant viršenybės ir atsakomybės priskyrimo grupės subjektų vadovybei tvarką;

- ✓ kaip už valdymą atsakingų asmenų vykdoma grupės vidaus kontrolės sistemos priežiūra yra struktūrizuojama ir organizuojama;
- ✓ kaip etikos ir elgesio standartai yra komunikuojami ir praktiškai įtvirtinami grupėje (pvz., visoje grupėje taikomos programos, tokios kaip elgesio kodeksai ar apgaulės prevencijos programos);
- ✓ visoje grupėje taikomų politikų ir procedūrų, įskaitant grupės finansinės atskaitomybės procedūrų vadovą, nuoseklumas.

287. Susipažindamas su vidaus kontrolės aplinka komponente, auditorius gali pasinaudoti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateiktu klausimynu dėl vidaus kontrolės aplinkos.

288. Vidaus kontrolės aplinką auditorius gali laikyti tinkama, jei nenustatė reikšmingų trūkumų aukščiau pateiktais klausimais ir jo nuomone, vidaus kontrolė sudaro tinkamą pagrindą kitų vidaus kontrolės elementų tinkamam veikimui.

4.6.5.2. Rizikos įvertinimo procesas

289. Rizikos **įvertinimo procesas** – tai rizikos veiksnių, susijusių su subjekto tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas. Šis vertinimas apima rizikos nustatymą (rizika, susijusi su įstaigos tikslais, visapusiškai rizika, rizika dėl išorės ir vidaus veiksnių visos įstaigos ir pavienės veiklos lygiu), rizikos vertinimą (rizikos reikšmingumo nustatymas, rizikos tikimybės įvertinimas), subjekto toleruojamos rizikos nustatymą ir reagavimo numatymą (procedūros rizikai sumažinti iki priimtino lygio). Rizikos vertinimo procesas įstaigoje turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas.

290. Auditorius, analizuodamas įstaigos rizikos vertinimo procesą, turėtų atsakyti į šiuos klausimus:

- ✓ ar, siekiant įstaigai iškeltų strateginių ir kitų tikslų, nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti;
- ✓ kaip vertinama nustatyta rizika (per pasitarimus, vadovaujantis vidaus ar išorės auditų išvadomis ir rekomendacijomis, naudojantis rizikos vertinimo modeliais, kitais būdais);
- ✓ kaip įstaiga valdo nustatytą riziką.

291. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 22 d. reikalavimais, auditorius turi suprasti subjekto ar objekto rizikos įvertinimo procesą, susijusį su finansinių ataskaitų rengimu. Šiuo tikslu auditorius turi atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kurių metu turi suprasti (A), įvertinti (B) ir nustatyti (C):

A) suprasti procesą, skirtą:	
	1. nustatyti veiklos riziką, susijusią su finansinės atskaitomybės tikslais;
	2. įvertinti tokios rizikos reikšmingumą, įskaitant jos atsiradimo tikimybę;
	3. reaguoti į tokią riziką.
B) įvertinti, ar	
	šis rizikos įvertinimo procesas yra tinkamas pagal aplinkybes, atsižvelgiant į subjekto ar objekto pobūdį ir sudėtingumą.
C) nustatyti, ar	

	buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (pvz., taikomos politikos neatitinka subjekto pobūdžio ir aplinkybių) ir priimti profesinį sprendimą, ar šie trūkumai (atskirai ar kartu su kitais trūkumais) yra reikšmingi.
--	---

292. Finansinės atskaitomybės tikslais subjekto rizikos įvertinimo procesas apima tokius dalykus: kaip vadovybė nustato veiklos 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.

293. Patikimai finansinei atskaitomybei svarbi rizika apima subjekto vidaus ir 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 finansinėse ataskaitose. Vadovai gali inicijuoti planus, programas ar veiksmus konkreitiems rizikos veiksniams šalinti arba dėl išlaidų ar kitų priežasčių gali nuspręsti riziką laikyti priimtina. Ji gali kilti arba pasikeisti dėl šių aplinkybių (sąrašas nebaigtinis):

- ✓ veiklos aplinkos pasikeitimas. Pasikeitus priežiūros, ekonominei ar veiklos aplinkai gali keistis konkurencinis spaudimas ir atsirasti kitokia rizika;
- ✓ nauji darbuotojai. Jie 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;
- ✓ naujos technologijos;
- ✓ nauja veikla;
- ✓ 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;
- ✓ IT naudojimas. Rizika susijusi su:
 - duomenų ir informacijos apdorojimo vientisumo užtikrinimu;
 - subjekto veiklos strategija, kai tokia rizika kyla, jei subjekto IT strategija efektyviai nepalaiko subjekto veiklos strategijos; arba
 - subjekto IT aplinkos pokyčiais, trikdžiais arba IT darbuotojų kaita, arba kai subjektas nevykdo būtinų IT aplinkos naujinimų arba šie naujinimai atliekami ne laiku.

294. **Svarbu!** Jeigu auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kurios vadovybė nenustatė, jis turi, vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 23 d. reikalavimais:

- 1) 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

- 2) apsvarstyti poveikį auditoriaus atliekamam rizikos įvertinimo proceso įvertinimui (atliekamam pagal 2315-ojo TAAIS 22 d. b p.), ar šis procesas yra tinkamas pagal aplinkybes, atsižvelgiant į subjekto ar objekto pobūdį ir sudėtingumą.

295. Grupės auditoriaus supratimas apie grupės rizikos įvertinimo procesą gali apimti tokius dalykus kaip grupės vadovybės vykdomas rizikos įvertinimo procesas, t. y. procesas, kuriuo nustatoma, analizuojama ir valdoma veiklos rizika, įskaitant apgaulės riziką, dėl kurios gali atsirasti reikšmingų grupės finansinių ataskaitų išskaidymų. Jis taip pat gali apimti supratimą apie tai, kiek pažangus yra grupės rizikos įvertinimo procesas ir tai, kiek subjektai dalyvauja šiame procese.

4.6.5.3. Informacinė sistema ir komunikacija

296. Efektyvus informavimas ir komunikavimas turi esminę reikšmę VSS veiklos vykdymui ir valdymui. Patikimos ir aktualios informacijos būtina sąlyga – greitas sandorių ir įvykių registravimas ir tinkamas klasifikavimas. Susijusi informacija turi būti identifikuojama, kaupiama ir perduodama tokiu formu ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės veiksmus ir kitas pareigas. Informacinės sistemos teikia ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė informacija. Tai ne tik vidaus duomenys, bet informacija apie išorės įvykius, veiklą ir sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti. Komunikavimas turi būti apimantis visas VSS sudėtines dalis ir visą struktūrą. Be to, reikalinga efektyvi komunikacija su išorės šalimis. Nagrinėdamas informavimą ir komunikavimą, auditorius turėtų nustatyti, ar įstaigoje yra sukurtos informacinių sistemų kontrolės procedūros, o komunikavimas apima visą VSS.

297. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 25 d. reikalavimais, auditorius turi suprasti informacinę sistemą ir komunikaciją, susijusią su finansinių ataskaitų rengimu. Šiuo tikslu jis turi atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kurių metu turi suprasti (A), įvertinti (B) ir nustatyti (C):

A) suprasti	
a)	subjekto informacijos apdorojimo veiklą, įskaitant jo duomenis ir informaciją, tokiai veiklai naudojamus išteklius ir politikas, kuriose apibūdinami su reikšmingomis ir svarbiomis apskaitos sritimis susiję toliau pateikti dalykai:
	1) kaip informacija perduodama (<i>how information flows</i>) subjekto informacinėje sistemoje, įskaitant kaip: <ol style="list-style-type: none"> inicijuojamos ūkinės operacijos ir kaip informacija apie jas registruojama, apdorojama, koreguojama (jei būtina), įtraukiama į didžiąją knygą ir pateikiama finansinėse ataskaitose; informacija apie įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkinės operacijas (pvz., informacija apie poataskaitinius įvykius, su neapibrėžtųjų įsipareigojimų vertinimu susijusios informacijos tvarkymas ir vertinimas, informacijos apie susijusius teisės aktų reikalavimų pasikeitimus tvarkymas ir vertinimas), fiksuojama, apdorojama ir atskleidžiama finansinėse ataskaitose;
	2) apskaitos įrašus, specifines finansinių ataskaitų sąskaitas ir kitus įrašus, susijusius su informacijos perdavimu informacinėje sistemoje (pvz., log failai);
	3) finansinės atskaitomybės procesą, kuriuo remiantis rengiamos subjekto finansinės ataskaitos, įskaitant atskleidžiamą informaciją;
	4) subjekto išteklius, įskaitant IT aplinką, susijusius su pirmiau 1-3 punktuose nurodytais dalykais;
b)	kaip subjektas komunikuoja reikšmingus dalykus, kurie reikalingi rengiant finansines ataskaitas ir kurie susiję su ataskaitų rengimo pareigomis informacinėje sistemoje ir kituose vidaus kontrolės sistemos komponentuose šiems asmenims:
	1) asmenims subjekto viduje, įskaitant tai, kaip komunikuojama apie metinių ataskaitų rinkinio rengimo vaidmenis ir pareigas;

	2) vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims;
	3) išorės šalims, pvz., priežiūros institucijoms.
B) įvertinti, ar	
	ar informacinė sistema ir komunikacija yra tinkama parengti metinių ataskaitų rinkinį pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.
C) nustatyti, ar	
	buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (pvz., taikomos politikos neatitinka subjekto pobūdžio ir aplinkybių) ir priimti profesinį sprendimą, ar šie trūkumai (atskirai ar kartu su kitais trūkumais) yra reikšmingi.

298. Remdamasis atliktu darbu ir įgytu supratimu apie audito objektą, grupę ar subjektą ir jų aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir nustatęs reikšmingas apskaitos sritis, auditorius jau gali nustatyti pradinius lūkesčius, kurios apskaitos sritys gali būti svarbios apskaitos sritys. Remdamasis nustatytomis reikšmingomis ir tikėtinais svarbiomis reikšmingomis apskaitos sritimis, auditorius gali nustatyti, kiek jis turi suprasti subjekto informacinę sistemą.
299. Siekdamas suprasti subjekto informacinę sistemą, auditorius turėtų išsiaiškinti, kaip subjektas inicijuoja sandorius ir fiksuoja informaciją. Kartu jis gali apimti informaciją apie subjekto politikas, skirtas atitiktis ir veiklos tikslams siekti, nes tokia informacija yra svarbi rengiant metinių ataskaitų rinkinį. 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, atitiktis ir veiklos tikslus bei kelis tikslus vienu metu.
300. Be to, siekiant suprasti subjekto informacinę sistemą taip pat gali būti svarbu suprasti apie išteklius, kurie bus naudojami subjekto informacijos apdorojimo veikloje (pavyzdžiui, suprasti, ar yra pakankamai išteklių, ar pareigos tinkamai atskirtos, kokia atitinkamą darbą atliekančių asmenų kompetencija).
301. Siekdamas suprasti informacinę sistemą, auditorius kartu aiškinasi IT aplinką, svarbią ūkinių operacijų perdavimui ir informacijos apdorojimui subjekto informacinėje sistemoje, nes dėl subjekto naudojamų IT taikomųjų programų arba kitų IT aplinkos aspektų gali kilti su IT naudojimu susijusi rizika (tai plačiau nagrinėjama 4.6.5.5 skirsnyje „Susipažinimas su IT ir jų vertinimas“).
302. Metinių ataskaitų rinkinio rengimui svarbią informacinę sistemą sudaro procedūros ir politikos, apskaitos ir patvirtinamieji dokumentai, parengti ir skirti:
- ✓ inicijuoti, registruoti ir apdoroti subjekto ūkines operacijas (taip pat fiksuoti, apdoroti ir atskleisti informaciją apie įvykius ir sąlygas, išskyrus ūkines operacijas) ir užtikrinti atskaitingumą už susijusį turtą, įsipareigojimus ir grynąjį turtą;
 - ✓ neteisingai apdorotoms ūkinėms operacijoms ištaisyti, pvz., automatinio apdorojimo sustabdymo bylos ir sustabdymo veiksnių 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), pvz., 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.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tuo metu, kai auditorius aiškinasi, kaip informacija, susijusi su svarbiomis apskaitos sritimis perduodama į subjekto informacinę sistemą, joje apdorojama ir iš jos perduodama, jis gali susipažinti ir identifikuoti auditui aktualias IS ar taikomąsias programas, kad plačiau aptariama 4.6.5.5 skirsnyje „Susipažinimas su IT ir jų vertinimas“.

303. Subjekto veiklos procesai apima veiklą, skirtą:

- ✓ vykdyti programas, įgyvendinti projektus, kurti, pirkti, gaminti ar teikti subjekto gaminius ir paslaugas;
- ✓ užtikrinti įstatymų ir kitų teisės aktų laikymąsi; ir
- ✓ registruoti informaciją, įskaitant apskaitos ir finansinės atskaitomybės informaciją;

304. Įgyvendinant šiuos procesus, informacinė sistema registruoja bei apdoroja ūkinės operacijas ir teikia apie jas ataskaitas. Informacijos kokybė turi įtakos vadovybės gebėjimui priimti tinkamus sprendimus dėl subjekto veiklos valdymo ir kontrolės bei parengti patikimas finansines ataskaitas.

305. Auditorius gali susipažinti su informacine sistema įvairiais būdais, pavyzdžiui:

- ✓ 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 ūkinės operacijas ir atsekdamas jas per visą informacinėje sistemoje taikomą procesą (t. y. atlikdamas nuoseklios peržiūros testą).

306. Komunikacija, reikalinga suprasti su subjekto vidaus kontrolės sistema susijusias funkcijas ir pareigas, gali būti vykdoma naudojant politikos vadovus, apskaitos ar finansinės atskaitomybės vadovus ir memorandumus. Be to, komunikuoti ir elektroninėmis priemonėmis, žodžiu arba vadovybės veiksmais.

307. Komunikuodamas apie su finansine atskaitomybe susijusias funkcijas, pareigas ir svarbius dalykus, subjektas išaiškina konkrečias 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 informacinėje sistemoje yra susijusi su kitų darbuotojų darbu, ir subjekto atitinkamo aukštesnio lygio darbuotojų informavimo apie išimtis būdai.

308. Atliekant grupės auditą, grupės auditorius privalo suprasti, kaip grupės vadovybė komunicuoja reikšmingus dalykus, kurie praverčia rengiant grupės metinių ataskaitų rinkinį. Siekdama užtikrinti finansinės informacijos vienodumą ir palyginamumą, grupės vadovybė dažniausiai duoda subjektams nurodymus (pvz., komunicuoja apie finansinės atskaitomybės politiką), kuriuose būna išsamiai apibūdinti finansinės atskaitomybės procesai arba gali būti nurodytos bendrai visoje grupėje taikomos politikos. Supratimas apie grupės vadovybės nurodymus turi įtakos grupės finansinių ataskaitų reikšmingo išskrypimo rizikos nustatymui ir įvertinimui, pvz., dėl netinkamų nurodymų gali padidėti išskrypimų tikimybė, nes kyla rizika, kad ūkinės operacijos yra netinkamai įrašomos ar apdorojamos arba apskaitos metodai yra netinkamai taikomi.

309. Grupės auditoriaus supratimas apie grupės informacinę sistemą ir komunikaciją gali apimti šiuos dalykus:

- ✓ centralizacijos grupės IT aplinkoje ir IT taikomųjų programų, IT procesų ir IT infrastruktūros bendrumo mastą;
- ✓ grupės vadovybės vykdomą grupės subjektų operacijų ir finansinių rezultatų, įskaitant reguliarių ataskaitų teikimą, stebėseną, kad grupės vadovybė galėtų palyginti veiklos rezultatus su biudžetu ir imtis atitinkamų veiksmų;
- ✓ sąskaitų likučių grupės viduje stebėseną, kontrolę, suderinimą ir eliminavimą grupės lygmeniu;
- ✓ subjektų finansinės informacijos gavimo laiku stebėsenos ir išsamumo bei tikslumo vertinimo procesą.

310. Grupės auditoriaus supratimą apie nurodymus ar politikas gali apimti tokius dalykus:

- ✓ nurodymų aiškumas ir praktinis pritaikomumas rengiant ataskaitų rinkinį;
- ✓ tai, ar nurodymuose:
 - tinkamai apibūdintos taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos ir apskaitos metodų ypatybės;
 - nurodyta informacija, kurią reikia atskleisti, kad būtų įvykdyti reikalavimai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, pvz., susijusių šalių santykių ir sandorių bei segmentų informacijos atskleidimas;
 - nurodyta informacija, kurios reikia konsolidavimo koregavimams atlikti, pvz., sandoriai grupės viduje, sąskaitų likučiai grupės viduje; ir
 - pateiktas ataskaitų teikimo tvarkaraštis.

311. Siekdamas suprasti, kaip informacija, susijusi su svarbiomis apskaitos sritimis perduodama į subjekto informacinę sistemą, joje apdorojama ir iš jos perduodama, auditorius taip pat gali identifikuoti kontrolės priemones, kurios turi būti identifikuotos vadovaujantis 2315-ojo TAAIS 26 d. a. punktą.

4.6.5.4. Kontrolės veiksmai

312. **Kontrolės veiksmai** – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti subjekto tikslus. Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti tinkama, nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą veiklos planą, efektyvi sąnaudų

požiūriu, visapusiškai, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais. Kontrolės veikla vyksta visame subjekte, visais lygmenimis ir visuose padaliniuose. Veikla apima tokias įvairias veiklos sritis kaip tvirtinimas, leidimų suteikimas, tikrinimas, veiklos rezultatų peržiūra, pranešimas apie suteiktas išimtis ir priežiūra. Subjektas turi pasiekti tinkamą nustatomosios ir prevencinės kontrolės veiksmų pusiausvyrą. Kontrolės veiklą turi papildyti ištaisomieji veiksmai.

313. Vadovaujantis 2315-ojo TAAIS 12 d. c dalimi, kontrolės priemonės apibrėžiamos kaip subjekto nustatytos politikos arba procedūros, skirtos pasiekti vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų kontrolės tikslus. Šiame kontekste:

- ✓ 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;
- ✓ procedūros – tai politikų įdiegimo veiksmai.

314. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 26 d. reikalavimais, auditorius turi suprasti kontrolės veiksmų komponentus. Šiuo tikslu auditorius turi atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kurių metu turi nustatyti (ne suprasti) (A ir C)) ir įvertinti (B):

A) nustatyti	
a)	kontrolės veiksmų komponente nustatyti šias kontrolės priemones, skirtas reaguoti į RIR tvirtinimų lygmeniu:
	1. kontrolės priemonės, skirtas reaguoti į reikšmingą riziką;
	2. apskaitos įrašų kontrolės priemonės, apimančias: <ul style="list-style-type: none"> • automatinės ar rankinės kontrolės priemonės, skirtas registruoti nepasikartojančioms, neįprastoms ūkinėms operacijoms ar koregavimams; • automatinės ar rankinės kontrolės priemonės, skirtas registruoti standartinėms operacijoms, kurios gali būti netinkamai arba be patvirtinimo paveiktos ar jomis gali būti manipuluojama (pavyzdžiui, kai asmuo, kuriam nesuteiktos tokios teisės, gali priėjimas prie programinio kodo arba gali atlikti kitus netinkamus pakeitimus dėl ūkinių operacijų registravimo);
	3. kontrolės priemonės, 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 pakankamą tinkamų audito įrodymų neįmanoma surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras;
	4. kitas kontrolės priemones, kurios, remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu, yra tinkamos surinkti įrodymus, tinkamai pagrindžiančius RIR dėl apgaulės ar klaidos tvirtinimų lygmeniu nustatymą ir įvertinimą ir (ar) reikalingos tolesnėms audito procedūroms parengti (t. y. pasiekti 13 dalyje nurodytus tikslus, susijusius su rizika tvirtinimų lygmeniu) <ul style="list-style-type: none"> • 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; • papildomos grupės komponento kontrolės priemonės, jei apskaita vedama centralizuotai.
b)	remdamasis kontrolės priemonėmis, kurios buvo identifikuotos vadovaujantis a punktu, nustatyti IT taikomąsias programas ir kitus subjekto IT aplinkos aspektus, kuriems kyla rizika dėl IT naudojimo
c)	b punkte nustatytoms IT taikomosioms programoms ir kitiems subjekto IT aplinkos aspektams nustatyti:
	1. susijusią riziką, kylančią dėl (įvardintų) IT naudojimo;
	2. subjekto bendrąsias IT kontrolės priemones, skirtas reaguoti į tokią riziką;

B) įvertinti, ar	
	1. kiekviena kontrolės priemonė (žr. šios lentelės A) a dalies 1 p.), skirta reaguoti į reikšmingą riziką , parengta efektyviai ir reagoja į RIR tvirtinimų lygmeniu arba parengta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms;
	2. kiekviena apskaitos įrašų, įskaitant nestandartinius apskaitos įrašus, skirtus nepasikartojančioms, neįprastoms ūkinėms operacijoms ar koregavimams registruoti, kontrolės priemonė (žr. šios lentelės A) a dalies 2 p.), parengta efektyviai ir reagoja į RIR tvirtinimų lygmeniu arba parengta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms;
	3. kiekviena kontrolės priemonė (žr. šios lentelės A) a dalies 3 p.), kurių veikimo efektyvumo testus auditorius planuoja atlikti, kad nustatytų pagrindinių testų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, taip pat kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų neįmanoma surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, parengta efektyviai ir reagoja į RIR tvirtinimų lygmeniu arba parengta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms;
	4. kiekviena kita kontrolės priemonė, nustatyta auditoriaus sprendimu (žr. šios lentelės A) a dalies 4 p), parengta efektyviai ir reagoja į RIR tvirtinimų lygmeniu arba parengta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms;
	5. kiekviena subjekto bendrosios IT kontrolės priemonė (žr. c dalies 2 p.), skirta reaguoti į nustatytą riziką, kylančią dėl IT naudojimo, parengta efektyviai ir reagoja į RIR tvirtinimų lygmeniu arba parengta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms.
C) nustatyti, ar	
	<p>lentelės B) dalies 1–5 punktuose vertintos kontrolės priemonės buvo įdiegtos. Tai atlikti turi ne tik pateikdamas paklausimus subjekto darbuotojams, bet ir atlikdamas papildomas procedūras.</p> <p>Siekiant surinkti audito įrodymų apie kontrolės veiksmų komponente nustatytų kontrolės priemonių parengimą ir įdiegimą, gali būti atliekamos šios rizikos įvertinimo procedūros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • paklausimų pateikimas subjekto darbuotojams; • specifinių kontrolės priemonių taikymo stebėseną; • dokumentų ir ataskaitų tikrinimas. <p>Tačiau vien tik paklausimų šiems tikslams pasiekti nepakanka.</p>
	buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (pvz., taikomos politikos neatitinka subjekto pobūdžio ir aplinkybių) ir priimti profesinį sprendimą, ar šie trūkumai (atskirai ar kartu su kitais trūkumais) yra reikšmingi.

315. Kontrolės priemonės pagal savo pobūdį gali būti:

- ✓ automatinės kontrolės procedūros – tai tokios kontrolės procedūros, kurios įdiegtos įrenginiuose, taikomiosiose programose, ir kurios užtikrina tam tikrų nustatytų sąlygų laikymąsi arba patvirtinimo reikalavimą;
- ✓ rankinės kontrolės procedūros;
- ✓ pusiau automatinės.

316. Kontrolės priemonės apima informacijos apdorojimo kontrolės priemones ir bendrąsias IT kontrolės priemones, kurios gali būti tiek rankinės, tiek automatinės. Kuo daugiau automatinių kontrolės 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 automatinių informacijos apdorojimo kontrolės elementų veikimą (plačiau apie IT vertinimą 4.6.5.5 skirsnyje „Susipažinimas su IT ir jų vertinimas“).

317. Kontrolės priemonės kontrolės veiksmų komponente gali būti susijusios su toliau nurodytais dalykais:

- ✓ *sankcionavimas ir patvirtinimai*. Sankcionavimas atliekamas siekiant pripažinti sandorį galiojančiu (t.y. kad jis yra faktinis ekonominis įvykis arba kad atitinka subjekto politiką). Sankcionavimą paprastai atlieka aukštesnio lygmens vadovybė pateikdama patvirtinimą arba patikrindama ir nustatydama, kad sandoris yra galiojantis. Pavyzdžiui, vadovas patvirtina išlaidų ataskaitą, kai patikrina sąnaudų pagrįstumą ir atitiktį politikai. Automatinis patvirtinimas gali būti, kai, pvz., 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 tam tikras 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 (pvz., pinigų, atsargų inventORIZACIJOS rezultaty palyginimas su apskaitos įrašais).

318. Fizinės kontrolės priemonių, skirtų apsaugoti nuo turto vagystės, svarba patikimos finansinės atskaitomybės sudarymui ir atitinkamai auditui priklauso nuo aplinkybių, pvz., kurioms esant kyla didelė neteisėto turto pasisavinimo grėsmė, pareigų atskyrimas. Tam tikriems 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.

319. 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.

320. 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.

321. Supratimas apie grupės vidaus kontrolės sistemos elementus apima supratimą apie kontrolės priemonių tokiuose komponentuose bendrumą visoje grupėje. Siekiant suprasti kontrolės priemonių bendrumą visoje grupėje, vertėtų atsižvelgti į tai:

- ✓ ar kontrolės priemonė parengta centralizuotai ir ar ji turi būti įdiegta taip, kaip suprojektuota (t. y. be pakeitimų), kai kuriuose ar visuose komponentuose;
- ✓ ar kontrolės priemonė yra įdiegta ir, jei taikoma, yra stebima asmenų, turinčių tokias pačias pareigas ir gebėjimus visuose komponentuose, kuriuose kontrolės priemonė yra įdiegta;
- ✓ jei kontrolės priemonė naudoja IT taikomųjų programų informaciją – ar IT taikomosios programos ir kiti IT aplinkos, kurioje kuriama informacija, aspektai yra tokie patys visuose komponentuose ar vietovėse; arba
- ✓ jei kontrolės priemonė yra automatinė – ar ji kiekvienoje visų komponentų IT taikomojoje programoje sukonfigūruota tokiu pačiu būdu.

322. Siekiant suprasti, kaip informacija yra apdorojama ir kontroliuojama, gali tekti apsvarstyti, kokių lygmeniu grupėje vykdomos kontrolės priemonės (pvz., konsoliduotosios grupės kaip visumos lygmeniu ar kitais agregavimo grupėje lygmenimis), ir centralizacijos bei bendrumo lygmenį.

323. Grupės auditorius turi suprasti šiuos dalykus apie kontrolės veiksmus:

- ✓ visos grupės ar jos dalies informacijos apdorojimo kontrolės priemonių ir bendrųjų IT kontrolės priemonių bendrumą;
- ✓ visos grupės ar jos dalies kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu, parengimo bendrumo mastą;
- ✓ bendrai parengtų kontrolės priemonių įgyvendinimo visoje grupėje ar jos dalyje nuoseklumo mastą.

324. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 26 d. a punktu, auditorius turi identifikuoti nurodytas kontrolės priemones. Reikalaujama identifikuoti tas, kurios atitinka vieną ar daugiau 26 dalies a punkte nurodytų kriterijų. Kai daugybė kontrolės priemonių atskirai pasiekia tą patį tikslą, nebūtina nustatyti kiekvienos su tokiu tikslu susijusios kontrolės priemonės – auditorius turi identifikuoti pagrindines kontrolės priemones, kurias vertins.

325. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kai kurių tokių kontrolės priemonių identifikavimui įtakos turi įgimtos rizikos vertinimas, nes, pavyzdžiui, auditorius gali identifikuoti kontrolės priemones, susijusias su reikšminga rizika, tik tada, kai jis įvertina įgimtą riziką tvirtinimų lygmeniu. Be to, kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į riziką, dėl kurios, auditoriaus vertinimu, pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, taip pat paprastai gali būti nustatomos tada, kai auditorius atlieka įgimtos rizikos įvertinimus.

326. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 26 d. d punktu, auditorius turi įvertinti, ar šios 314 p. lentelės A) a) dalyje minėtos kontrolės priemonės yra tinkamai **parengtos** ir ar jos buvo **įdiegtos** (žr. aukščiau pateiktos lentelės B ir C dalis). Atkreipiame dėmesį, kad šis vertinimas nėra kontrolės priemonių efektyvumo įvertinimas, kuris atliekamas atlikus kontrolės testus. Tai atlikęs jis galės suprasti vadovybės reagavimo į tam tikrą riziką metodus bei,

tuo remdamasis, parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, pritaikytas tokiai rizikai. Net kai auditorius neplanuoja atlikti nustatytų kontrolės priemonių kontrolės testų, šis kontrolės priemonių parengimo ir įdiegimo supratimas yra svarbus tam, kokio pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pagrindines audito procedūras, pritaikytas susijusiai reikšmingo išskraipymo rizikai, auditorius parengs.

327. Pirmiausia, vertinama, ar atitinkama kontrolės priemonė yra tinkamai parengta. Tai darydamas auditorius apsveria, ar kontrolės priemonė atskirai arba kartu su kitomis kontrolės priemonėmis gali efektyviai užkirsti kelią reikšmingiems išskraipymams arba juos nustatyti ir ištaisyti (t. y. pasiekti kontrolės priemonių tikslą) arba parengta taip, kad padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms. Jei kontrolės priemonė parengta netinkamai, tai gali rodyti, kad yra kontrolės trūkumas. Tokiu atveju nėra prasmės vertinti, ar tokia netinkamai parengta kontrolės priemonė yra įdiegta.

328. Siekdamas nustatyti, ar atitinkama kontrolės priemonė yra įdiegta, auditorius turi įsitikinti, kad ji yra ir subjektas ją naudoja. Tuo auditorius įsitikina atlikdamas šias rizikos įvertinimo procedūras:

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

Vien tik paklausimų šiam tikslui pasiekti nepakanka, todėl turi būti atliekama ir stebėseną arba dokumentų tikrinimas.

329. Rekomenduojama atlikti nuosekliosios peržiūros testus. Šis testas – tam tikros audituojamo subjekto ūkinės operacijos etapų ir juose taikomų procedūrų (apskaitos ir vidaus kontrolės) egzistavimo patikrinimas, kurio metu geriau suprantamos kontrolės procedūros ir įsitikinama jų buvimu. Šis testas nėra kontrolės testas (plačiau apie tai 4.7.2 skirsnyje „Kontrolės testai“) – jis neduoda užtikrinimo dėl to, ar nagrinėjama vidaus kontrolės sistema veikia efektyviai, o tik leidžia geriau suprasti, ar auditorius tinkamai supranta veikiančią sistemą, ir leidžia preliminariai įvertinti, ar vykdomos įvairiuose tvarkų aprašuose dokumentuotos vidaus kontrolės procedūros, ar nėra nedokumentuotų vidaus kontrolės procedūrų, kurios faktiškai vykdomos. Paprastai atliekant nuoseklios peržiūros testą iš apskaitos srities pasirenkamos tipinės ūkinės operacijos ir nustatomi visi tos ūkinės operacijos fiksavimo procesai ir su jais susiję vidaus kontrolės veiksmai. Taip auditorius sužino, kaip vyksta procesas, kam siunčiami ūkinės operacijos rezultatai, ar ilgai trunka dokumentų parengimas ir kt. Nuoseklios peržiūros testo pradžia – pirminis dokumentas, nuo kurio prasideda ūkinė operacija.

330. Gali būti, kad ankstesniais audituojamaisiais laikotarpiais auditorius nustatė, kad atitinkamos kontrolės priemonės buvo netinkamai parengtos arba neįdiegtos. Jei audituojamuoju laikotarpiu yra parengtos naujos arba naujai įdiegtos atitinkamos kontrolės priemonės, auditorius privalo nustatyti ir įvertinti šias kontrolės priemones vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 26 d. b–d punktų reikalavimais.

331. Auditoriaus atliktas darbas vertinant, ar atitinkamos kontrolės priemonės tinkamai parengtos ir įdiegtos, yra naudingas auditoriui priimant šiuos sprendimus:

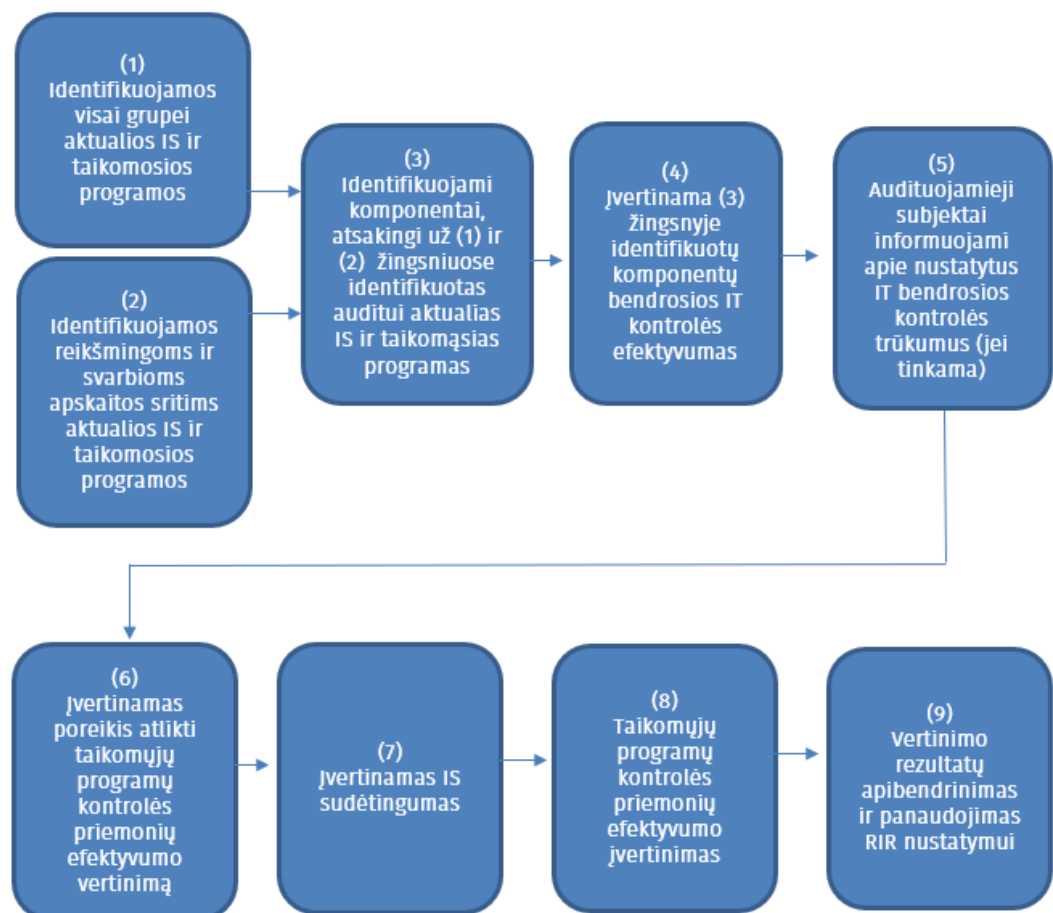
- ✓ jeigu auditorius nustatė, kad jos tinkamai parengtos ir įdiegtos, jis gali priimti sprendimą atlikti jos kontrolės testus. Tokiais atvejais auditoriaus atliktas vertinimas naudojamas įvertinti kontrolės riziką;
- ✓ net jei auditorius neplanuoja atlikti kontrolės testų, auditoriaus gautas supratimas gali būti naudingas rengiant pagrindinių procedūrų, pritaikytų atitinkamai reikšmingo iškreipimo rizikai, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

Išsamesnė informacija apie kontrolės testus pateikta 4.7.2 skirsnyje „Kontrolės testai“.

4.6.5.5. Susipažinimas su IT ir jų vertinimas

332. Siekdamas įgyvendinti pirmiau minėtus 2315-ojo TAAIS 25 ir 26 d. reikalavimus (kurie aptarti 4.6.5.3 ir 4.6.5.4 skirsniuose), auditorius turi susipažinti su audituojamo subjekto IT aplinka, auditui svarbiomis IS ir taikomosiomis programomis, atlikti IT bendrosios kontrolės efektyvumo ir atitinkamų taikomųjų programų kontrolės priemonių efektyvumo vertinimą. 13 paveiksle pateikta šio proceso schema, taikoma, kai atliekamas grupės auditas. Kai atliekamas atskiro subjekto auditas, 1–3 žingsniai apjungiami (tai aptariama 335 p.).

13 pav. Susipažinimo su IT aplinka, IT bendrosios kontrolės ir taikomųjų programų kontrolės priemonių vertinimo procesas, kai atliekamas grupės auditas



Audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateiktos pagrindinės vartojamos sąvokos, reikalingos atliekant šiuos vertinimus (žr. „Pagrindinės sąvokos, vartojamos susipažįstant su informacinėmis technologijomis ir jų kontrolės priemonėmis“).

333. 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.

4.6.5.5.1. Auditui aktualių IS ir taikomųjų programų identifikavimas

334. Visų pirma auditorius turi surinkti informaciją apie audituojamoje grupėje arba atitinkame audituojame subjekte (kai atliekamas atskiro subjekto finansinis auditas) naudojamas informacines sistemas ir taikomąsias programas. Šiam tikslui auditorius užpildo IS suvestinę, kurios formą galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

335. Auditorius turi identifikuoti, kurios iš šių IS ir taikomųjų programų yra aktualios auditui (1 ir 2 žingsniai) (kai atliekamas grupės auditas – svarbu identifikuoti visai grupei aktualias IS ir taikomąsias programas) ir nustatyti, kurie subjektai yra už jas atsakingi, t. y. kurios institucijos yra šių IS valdytojai ir tvarkytojai (3 žingsnis). Paprastai tokią informaciją galima rasti www.registrai.lt.

336. Auditui aktuali IS ar taikomoji programa yra ta, kuria subjektas pasikliauna, siekdamas tiksliai apdoroti auditui aktualią informaciją ir užtikrinti jos vientisumą savo informacinėje sistemoje. Kurios IS ar taikomosios programos identifikuojamos kaip auditui aktualios – priklauso nuo auditoriaus profesinio sprendimo, kurį jis priima atsižvelgdamas į turimas žinias apie audituojamą subjektą ar grupę, veiklos ypatybių ar kitų svarbias aplinkybes.

337. Sprendimas laikyti IS ar taikomąsias programas aktualiomis auditui gali priklausyti nuo to, ar:

- ✓ taikomojoje programoje apdorojama informacija, susijusi su reikšmingomis arba svarbiomis apskaitos sritimis;
- ✓ kontrolės priemonės, kurios buvo identifikuotos vadovaujantis 2315-ojo TAAIS 26 d. a p. ir kuriomis pasikliauna vadovybė bei jos realizuotos taikomojoje programoje kaip automatinės kontrolės priemonės;
- ✓ konkrečioje taikomojoje programoje taikomos kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (plačiau apie tai vadovo 4.6.6.7 skirsnyje);
- ✓ kontrolės priemonės, susijusios su taikomoje programoje parengtomis ataskaitomis, kurias auditorius planuoja panaudoti kaip audito įrodymus (gali būti naudojamos ataskaitų rengyklės).

5 lentelėje pateikti pavyzdžiai taikomųjų programų ypatybių, nuo kurių priklauso, ar taikomoji programa turėtų būti vertinama kaip aktuali auditui.

5 lentelė. Taikomų programų ypatybių pavyzdžiai

IT taikomosios programos, kurios, tikėtina, nebus aktualios auditui, ypatybių pavyzdžiai	IT taikomosios programos, kurios, tikėtina, bus aktualios auditui, ypatybių pavyzdžiai
Atskiros taikomosios programos. Duomenų (ūkinių operacijų) kiekis nėra reikšmingas. Taikomosios programos funkcijos nėra sudėtingos. Kiekviena ūkinė operacija pagrindžiama originaliais popieriniais dokumentais.	Taikomosios programos turi sąsajas. Duomenų (ūkinių operacijų) kiekis yra reikšmingas. Taikomosios programos funkcijos yra sudėtingos, nes: <ul style="list-style-type: none"> • taikomoji programa automatiškai inicijuoja ūkines operacijas; ir

IT taikomosios programos, kurios, tikėtina, nebus aktualios auditui, ypatybių pavyzdžiai	IT taikomosios programos, kurios, tikėtina, bus aktualios auditui, ypatybių pavyzdžiai
<p>Paaiškinimas, kodėl tai lemia, kad taikomoji programa, tikėtina, nebus aktuali auditui: duomenų kiekis nėra reikšmingas, todėl vadovybė nepasikliauna bendrosiomis IT kontrolėms priemonėmis duomenims apdoroti ir saugoti; vadovybė nepasikliauna automatinėmis kontrolės priemonėmis ar kitomis automatinėmis funkcijomis; auditorius nenustatė automatinių kontrolės priemonių pagal 26 dalies a punktą; nors vadovybė savo kontrolės priemonėms naudoja sistemos parengtas ataskaitas, jomis ji nepasikliauna ir todėl suderina su popieriniais dokumentais ir patikrina ataskaitose pateiktus skaičiavimus; auditorius tiesiogiai testuos subjekto parengtą informaciją, naudojamą kaip audito įrodymai.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● yra daugybė sudėtingų skaičiavimų, pagrindžiančių automatinius įrašus. <p>Paaiškinimas, kodėl tai lemia, kad taikomoji programa, tikėtina, bus aktuali auditui: vadovybė pasikliauna taikomosios programos sistema duomenims apdoroti arba saugoti, nes duomenų kiekis yra reikšmingas; vadovybė pasikliauna taikomosios programos sistema įgyvendinti tam tikras automatinės kontrolės priemones, kurias auditorius taip pat identifiko.</p>

338. Paprastai tokios IS arba taikomosios programos yra finansinės apskaitos, finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų rengimo, kitos su subjekto ar jų grupės veikla susijusios sistemos ar taikomosios programos, kuriose tvarkomi duomenys, kurie naudojami metinių ataskaitų rinkiniams rengti.

4.6.5.5.2. Rizikos, kylančios dėl IT naudojimo, nustatymas ir IT bendrosios kontrolės vertinimas

339. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 26 d. c p. auditorius, nustatęs auditui aktualias IS ir taikomas programas, turi identifikuoti riziką, kuri susijusi su IT naudojimu. Todėl komponentuose (kai atliekamas grupės auditas), atsakinguose už auditui aktualias IS ir taikomas programas, ar audituojamame subjekte auditorius turi atlikti IT bendrosios kontrolės efektyvumo įvertinimą (4 žingsnis). Šį vertinimą auditorius atlieka remdamasis IT bendrosios kontrolės klausimyne pateiktais klausimais ir rekomenduojamomis procedūromis. *IT bendrosios kontrolės vertinimo klausimyną* galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“).
340. Jeigu audito grupėje nėra reikiamų kompetencijų IT bendrosios kontrolės efektyvumo vertinimui atlikti, galima pasitelkti kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojus ar išorės specialistus (ekspertus). Toks profesinis sprendimas turi būti dokumentuojamas.
341. Siekdamas įvertinti su IT naudojimu susijusią riziką, auditorius visų pirma turi suprasti atitinkamo audituojamo subjekto (komponento) IT aplinką, kurią sudaro taikomosios programos susijusi IT infrastruktūra (t. y. tinklas, operacinės sistemos ir duomenų bazės bei su jais susijusi techninė ir programinė įranga) ir IT procesai bei šiuose procesuose dalyvaujantys darbuotojai, kuriuos subjektas pasitelkia veiklai vykdyti.
342. Susipažindamas su IT aplinka auditorius turi susipažinti ir išsiaiškinti (tiek kiek tai susiję su identifikuotomis auditui aktualiomis sistemomis):
- ✓ kokia yra IT valdymo politika, kaip vyksta IT strateginis planavimas, kokie IT strateginiai tikslai, uždaviniai, priemonės, kokie nustatyti IT veiklos rezultatus matuojantys rodikliai (*angl. KPI*), kokie šių rodiklių rezultatai;
 - ✓ kaip vyksta duomenų apdorojimo procesai auditui aktualiose IS;

- ✓ kokie IS svarbos (kritiškumo) lygiai, kokie saugumo standartai, priemonės taikomos organizacijoje siekiant užtikrinti duomenų konfidencialumą, vientisumą ir prieinamumą;
- ✓ kokia IT organizacinė struktūra, kokios IT funkcijos ir atsakomybės, kaip jos paskirstytos IT sistemoje, kas atsakingas už IS vystymą, priežiūrą, susijusių duomenų bazių valdymą;
- ✓ kokie išorės ištekliai (*angl.* outsourcing) ir kiek jų dalyvauja įgyvendinant IT projektus;
- ✓ kokia IT rizikų valdymo tvarka, kokios yra IT rizikos (kurias organizacija nustatė) susijusios su audito objektu, kaip šios rizikos tvarkomos;
- ✓ kaip vyksta IT paslaugų valdymas, kiek IT paslaugų teikiama, kiek IT paslaugų atitinka paslaugų lygio susitarimą (*angl.* Service Level Agreement);
- ✓ kaip vyksta IT incidentų, keitimų, problemų valdymas organizacijoje;
- ✓ koks incidentų, pakeitimų mastas, kurie susiję su audito objektu, jų išsprendimo dinamika;
- ✓ kokie vidaus ir išorės IT auditai, savianalizės (*angl.* control self-assessment) ir kiti vertinimai IT srityje organizacijoje atliekami, kokie jų rezultatai, ar pašalinti nustatyti pažeidimai, ištaisytos klaidos ir laiku įgyvendintos rekomendacijos bei kt.

343. Užpildęs IT bendrosios kontrolės vertinimo klausimyną, auditorius įvertina šios kontrolės efektyvumo lygį kaip:

- ✓ didelį – kai IT kontrolės priemonės yra tinkamai sukurtos ir neturi įgyvendinimo ar veikimo trūkumų arba yra nereikšmingų ar smulkių trūkumų;
- ✓ vidutinį – kai IT kontrolės priemonės yra tinkamai sukurtos ir įgyvendinamos, tačiau turi įgyvendinimo ar veikimo trūkumų;
- ✓ mažą – kai IT kontrolės priemonių nėra arba jos netinkamai sukurtos ir (arba) yra netinkamai įgyvendinamos ar netinkamai veikia.

344. Vertinant IT bendrosios kontrolės priemones, įvertinama, ar jos tinkamai:

- ✓ sukurtos – sudaro sąlygas tinkamai reaguoti į su IT naudojimu susijusias rizikas;
- ✓ įgyvendinamos – praktikoje veikia pagal tinkamai sukurtas tvarkas ir procedūras.

345. IT bendrųjų kontrolės priemonių rengimas ir įgyvendinimas gali turėti didelį poveikį taikomųjų programų kontrolės efektyvumui. IT bendrosios kontrolės priemonės suteikia taikomosioms programoms reikalingus išteklius (pvz., žmogiškuosius, procesinius, finansinius) ir bazines kontrolės priemones. Jei IT bendrosios kontrolės priemonės yra silpnos, jos labai sumažina kontrolės priemonių, susijusių su IT taikomosiomis programomis, patikimumą, t. y. IT bendrųjų kontrolės priemonių struktūra ir veikimo efektyvumas labai priklauso nuo to, kokių mastu vadovybė gali pasikliauti taikomųjų programų kontrole, siekiant valdyti riziką.

346. Dėl neefektyvios IT bendrosios kontrolės gali kilti rizika taikomosioms programoms, nes šių programų kontrolės priemonės gali būti netinkamai sukurtos, o dėl to gali atsirasti iškreipimų ar kitų neatitikimų. Tokios rizikos mastas priklauso ir nuo taikomųjų programų

pobūdžio, ypatybių bei kitų IT aspektų. Tokia rizika yra labiau tikėtina, kai automatinųjų 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.

347. Rizikos, kuri gali būti identifikuota atlikus bendrosios kontrolės efektyvumo vertinimą, pavyzdžiai:

- ✓ neteisėta prieiga prie duomenų, dėl kurios jie 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 taikomųjų programų ar kitų IT aplinkos aspektų pakeitimai;
- ✓ neatliekami būtini taikomųjų programų ar kitų IT aplinkos aspektų pakeitimai;
- ✓ netinkamas įsikišimas rankiniu būdu;
- ✓ galimas duomenų praradimas arba negalėjimas pasiekti duomenų, kai tai yra būtina;
- ✓ rizika, susijusi su kibernetiniu saugumu;
- ✓ trečiųjų šalių pasitelkimas valdant tam tikrus IT aspektus.

348. Jei, atlikus IT bendrosios kontrolės vertinimą, nustatyta IT bendrosios kontrolės trūkumų, apie juos auditorius turi oficialiu raštu ar el. paštu (priklausomai nuo trūkumų reikšmingumo) informuoti audituojamą subjektą.

4.6.5.5.3. Poreikio vertinti taikomųjų programų kontrolės priemones įvertinimas

349. Įvertinęs riziką, kuri kyla dėl IT naudojimo, priimamas sprendimas ar reikia ir kokiais reikia vertinti taikomųjų programų kontrolės priemones. Auditui aktualių taikomųjų programų kontrolės priemones visada reikia testuoti, kai:

- ✓ IT bendrosios kontrolės efektyvumo lygis įvertintas kaip mažas arba vidutinis (žr. 342 p.);
- ✓ taikomosios programų automatinės kontrolės priemonės yra skirtos reaguoti į reikšmingą riziką (t. y. toje taikomoje programoje apskaitomos identifikuotos reikšmingos ar svarbios apskaitos srities informacija);
- ✓ taikomosios programos kontrolės priemonės skirtos reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (t. y. visiškai automatizuotose srityse).

4.6.5.5.4. IS sudėtingumo vertinimas

350. Kai nusprendžiama, kad turi būti vertinamos taikomųjų programų kontrolės priemonės, auditorius pirmiausia turi įvertinti IS sudėtingumą. Vertinant pildomas dokumentas „IS sudėtingumo vertinimas“, kurį galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita

informacija“ („Šablonai“). Jei vertinant auditui svarbios IS sudėtingumą auditoriui sudėtinga įvertinti reikiamas sritis, rekomenduojama audituojamajam subjektui pateikti paklausimą arba atlikti pokalbius su organizacijoje paskirtu duomenų valdymo įgaliotiniu, kuris atsakingas už atitinkamos IS plėtrą ir priežiūrą. IS gali būti įvertinta kaip:

- ✓ didelė arba sudėtinga;
- ✓ vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga;
- ✓ nesudėtinga.

351. Nesudėtingoms ir sudėtingoms IS ar taikomosioms programoms būdingų pavyzdžių taip pat rasite 2315-ojo TAAIS 5 priedo 4 punkte.

352. Atsižvelgiant į auditui aktualios IS sudėtingumą bei audito grupės turimą kompetenciją ir gebėjimus, taikomųjų programų kontrolės priemonių testavimą auditorius gali atlikti pats arba pasitelkti kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojus ar išorės specialistus (ekspertus). Toks profesinis sprendimas turi būti dokumentuojamas.

4.6.5.5. Taikomųjų programų kontrolės priemonių efektyvumo vertinimas

353. Taikomųjų programų kontrolės priemonės finansinio audito kontekste paprastai priskiriamos automatinėms kontrolės priemonėms. Automatinės kontrolės priemonės, kurios gali būti nustatytos pagal 26 d. b punktą, gali apimti, pvz., automatines skaičiavimų arba įvesties, apdorojimo ir išvesties kontrolės priemones, tokias kaip trijų dokumentų – pirkimo užsakymo, tiekėjo važtaraščio ir tiekėjo sąskaitos faktūros – duomenų suderinimo kontrolės priemonės. Jų efektyvumo vertinimas gali būti suplanuotas ir atliekamas kartu su kitais kontrolės testais.

354. Auditorius neprivalo testuoti visų taikomojoje programoje esančių kontrolės priemonių – jis turi identifikuoti pagrindines kontrolės priemones, kurias vertins (taip pat žr. 324 p.). Priimdamas sprendimą dėl konkrečių testuojamų taikomųjų programų kontrolės priemonių, auditorius atsižvelgia į planavimo metu nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką ir (ar) kokį poveikį atitinkama kontrolės priemonė gali turėti finansiniams duomenims ir apskaitos teisingumui.

355. Rengiant taikomųjų programų kontrolės testus turi būti išanalizuota techninė ir kita dokumentacija, susijusi su atitinkama kontrolės priemone, kurioje pateikiami veiklos reikalavimai kaip kontrolės priemonė turi veikti praktikoje (funkciniai reikalavimai). Rekomenduojama atlikti IS veikimo nuoseklios peržiūros testą: auditorius turi susipažinti, kaip veikia auditui aktuali taikomoji programa ir kokias operacijas joje nuo proceso pradžios iki pabaigos galima atlikti. Jei IS sudėtinga, šis testas yra privalomas. Auditorius rengdamas klausimynus gali pasinaudoti *Taikomųjų programų kontrolės priemonių ir jų testavimo pavyzdžiais*, kuriuos galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“. Taip pat galima išanalizuoti ir panaudoti audituojamo subjekto taikytus testavimo scenarijus, susijusius su testuojamomis kontrolės priemonėmis, kurie buvo atlikti kuriant, modernizuojant ar modifikuojant programinę įrangą. Jei tinka, gali būti naudojami ankstesnių auditų testavimo scenarijai.

356. Šių testų apimtis priklausys nuo to, kiek parametų ir su jomis susijusių kombinacijų taikomoji programa sukuria atlikdama tam tikrą pasirinktą testuoti kontrolės priemonę. Pavyzdžiui, pasirinkta testuoti nedarbo išmokos apskaičiavimo funkcija; skirtingomis išmokos mokėjimo sąlygomis, algoritmas turi apskaičiuoti skirtingą rezultatą, todėl tokiais

atvejais reikia ištestuoti visus galimus skaičiavimo variantus ir įsitinkinti, kad funkcija visais atvejais veikia tinkamai. Identifikavus visus galimus kontrolės priemonės veikimo variantus, užtenka testuoti po vieną kiekvieno šio varianto pavyzdį.

357. Auditorius turi patikrinti, ar pasirinkta testuoti kontrolės priemonė veikia taip, kaip nurodyta techninėje ar kitoje susijusioje dokumentacijoje. Jei testuojant nustatoma veikimo trūkumų (taikomosios programos kontrolės priemonė neveikia taip, kaip turi veikti pagal reikalavimus), vertinama, kad ši kontrolės priemonė veikia neefektyviai ir ja negalima pasitikėti. Nustatęs taikomosios programos kontrolės trūkumų, auditorius apie juos turi oficialiu raštu ar el. paštu (priklausomai nuo trūkumų reikšmingumo) informuoti audituojamą subjektą.

358. Taikomųjų programų kontrolės priemonės testuojamos IS testavimo aplinkoje, prie kurios prieigą suteikia audituojamas subjektas. Ši prieiga suteikiama laikantis audituojamo subjekto patvirtintos prieigos prie IS teisių suteikimo tvarkos reikalavimų.

4.6.5.5.6. Vertinimo rezultatų panaudojimas

359. Vertinimo metu atliktas darbas naudojamas siekiant įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką ir nustatant reikalingą atsaką į tokią riziką. Apibendrinant pirmiau pateiktas nuostatas, atlikus IT bendrosios kontrolės vertinimą atitinkamuose komponentuose (kai atliekamas grupės auditas) ar atskirame subjekte, auditorius turi:

- ✓ oficialiu raštu ar el. paštu (priklausomai nuo trūkumų reikšmingumo) informuoti audituojamą subjektą apie nustatytus IT bendrosios kontrolės trūkumus;
- ✓ įvertinti, ar ir kokios apimties turi būti atliktas auditui svarbių taikomųjų programų kontrolės priemonių vertinimas,
- ✓ numatyti bendrąjį audito atsaką į dėl nustatytų trūkumų kylančią riziką (plačiau apie bendrąjį atsaką žr. 7.4.1.1 skirsnį).

360. Atlikdamas taikomųjų programų kontrolės priemonių vertinimą, auditorius turi:

- ✓ oficialiu raštu ar el. paštu (priklausomai nuo trūkumų reikšmingumo) informuoti audituojamą subjektą apie nustatytus taikomųjų programų kontrolės priemonių trūkumus;
- ✓ atsižvelgti į vertinimo rezultatus rengiant tolesnes audito procedūras – nustatydamas šių procedūrų pobūdį ir apimtį;
- ✓ įvertinti nustatytų trūkumų įtaką auditoriaus nuomonei (jei nustatomi reikšmingi taikomųjų programų kontrolės priemonių trūkumai, dėl to gali kilti audito apimties apribojimai – negalima surinkti tinkamų pakankamų audito įrodymų).

4.6.5.5.7. Kitų auditų metu atliktų vertinimų panaudojimas

361. Gali būti, kad atliekamam auditui aktualus vertinimas (t. y. susipažinimas su audituojamo subjekto IT aplinka, auditui svarbiomis IS ir taikomosiomis programomis, atliktas IT bendrosios kontrolės efektyvumo ir atitinkamų taikomųjų programų kontrolės priemonių efektyvumo vertinimas) buvo atliktas kito, t. y. ankstesnio finansinio audito, kitos finansinio audito grupės audito arba kito audito tipo (veiklos, atitikties ar IT) metu. Tokiu atveju audito grupė gali pasinaudoti šio vertinimo rezultatais, jei po jo audituojamo

subjekto IT bendrojoje kontrolėje ir IS neįvyko jokių esminių pasikeitimų (pvz., įdiegta nauja prieigos kontrolės politika arba panaikinti esami kontrolės procesai, įvesta nauja IT valdymo struktūra, pakeista integracija su kitomis sistemomis, atnaujintos pagrindinės taikomosios programos funkcijos ir pan.), ir audito grupės vertinimu atliktas darbas tinka atliekamo finansinio audito tikslams pasiekti.

362. Tokiais atvejais, kai pokyčių nebuvo, auditorius turi atlikti IT bendrosios kontrolės ir (ar) taikomosios kontrolės priemonių efektyvumo testus bent vieną kartą per trejus metus, o kai kurių kontrolės priemonių testus turi atlikti kiekvieno audito metu, kad išvengtų visų kontrolės priemonių, kuriomis auditorius ketina pasitikėti vienu audito laikotarpiu, testavimo, neatlikdamas kontrolės priemonių testų kitų dviejų audito laikotarpiais.

363. Jei po paskutinio bendrosios kontrolės vertinimo IT aplinkoje įvyko pokyčių ir keitėsi IT bendrosios kontrolės ir (ar) taikomųjų programų kontrolės priemonės, kuriomis ketinama pasitikėti atliekamame audite, auditorius turi iš naujo atlikti susipažinimo procedūras su naujai parengtomis arba įdiegtomis kontrolės priemonėmis ir atlikti jų efektyvumo testus.

4.6.5.6. Vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas

364. Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėseną yra nuolatinis procesas, skirtas vertinti šios sistemos efektyvumą ir laiku imtis būtinų taisomųjų veiksmų. Subjekto vykdomą subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėseną gali sudaryti nuolatinė veikla, pavieniai vertinimai (atliekami periodiškai) arba tam tikras jų derinys. Nuolat vykdoma stebėseną laikoma įprastine, pasikartojančia subjekto veikla ir apima įprastinius valdymo ir priežiūros veiksmus. Tikėtina, kad šis procesas, atsižvelgus į subjekto atliktą rizikos įvertinimą, skirsis apimtimi ir dažnumu. Vertinimų apimtį ir dažnį lemia, visų pirma, rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas. Atlikdamas šį vertinimą, auditorius turėtų nustatyti, ar stebėseną atliekama ir kaip subjektas ją vykdo.

365. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 24 d. reikalavimais, auditorius turi suprasti vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, susijusį su finansinių ataskaitų rengimu. Šiuo tikslu auditorius turi atlikti rizikos įvertinimo procedūras, kurių metu turi suprasti (A), įvertinti (B) ir nustatyti (C):

A) suprasti	
a) vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso aspektus:	
1.	nuolatinius ir atskirus kontrolės priemonių veiksmingumo stebėsenos vertinimus, kontrolės trūkumų nustatymą ir nustatytų kontrolės trūkumų taisymą;
2.	subjekto vidaus audito funkciją (jei tokia yra), įskaitant jos pobūdį, pareigas ir veiksmus.
b) informacijos šaltinius, naudojamus subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, ir pagrindą, kuriuo remdamasi vadovybė šią informaciją laiko pakankamai patikima tam tikslui.	
B) įvertinti, ar	
	šis stebėsenos procesas yra tinkamas pagal aplinkybes, atsižvelgiant į subjekto/objekto pobūdį ir sudėtingumą.
C) nustatyti, ar	
	buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (pvz., taikomos politikos neatitinka subjekto pobūdžio ir aplinkybių) ir priimti profesinį sprendimą, ar šie trūkumai (atskirai ar kartu su kitais trūkumais) yra reikšmingi.

366. 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 priegios prie tam tikrų technologijų stebėsenos priemonės su automatiniiais pranešimais apie neįprastą veiklą vadovybei, kuri rankiniu būdu tiria nustatytas anomalijas.

367. Vertinant stebėseną atskirai nuo kontrolės, susijusios su informacine sistema, atsižvelgiama į esmines tokios veiklos detales, ypač kai ji apima tam tikro lygio priežiūros peržiūrą. Šios 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, o atliekant stebėseną siekiama sužinoti, kodėl atsiranda klaidų, ir priskirti vadovybei atsakomybę už proceso ištaisymą, kad ateityje klaidų būtų išvengta. Paprasčiau tariant, su IS susijusi kontrolės priemonė reaguoja į specifinę riziką, o stebėseną įvertina, ar kontrolės priemonės visuose penkiuose subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentuose veikia taip, kaip numatytos.
368. Stebėsenai atlikti gali būti naudojama išorės šalių komunikuojama informacija, kuri gali rodyti, kad yra problemų, arba atkreipti dėmesį į tobulintinas sritis, pavyzdžiui, informacija, gaunama inventorizuojant subjektų tarpusavio gautinas ir (ar) mokėtinas sumas. Be to, vykdydama stebėseną, vadovybė gali atsižvelgti į išorės auditorių komunikaciją, susijusią su subjekto vidaus kontrolės sistema.
369. Grupės auditoriaus supratimas apie grupės vykdomos vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą gali apimti tokius dalykus kaip kontrolės priemonių stebėseną, įskaitant tai, kaip kontrolės priemonės yra stebimos visoje grupėje, ir, kai būtina, vidaus audito funkciją atliekančių asmenų veikla visoje grupėje, įskaitant jų veiklos pobūdį, pareigas ir grupės komponentų naudojamų kontrolės priemonių stebėsenos veiklą.
370. Audito planavimo metu susipažindamas su vidaus audito funkcija, kaip nurodyta 2315-ojo TAAIS 24 dalyje, auditorius įvertina ją kaip audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistemos dalį, t. y. ar vidaus audito tarnybos:
- ✓ pavaldumas, darbo organizavimas, atskaitingumas sudaro sąlygas tinkamam vidaus audito funkcijos veikimui;
 - ✓ atliekamos funkcijos padeda arba gali padėti audituojamam subjektui užtikrinti efektyvią vidaus kontrolę.
- Atliekant šį vertinimą rekomenduojama naudotis susipažinimo su vidaus audito funkcija klausimynu, pateiktu audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.
371. Atsižvelgiant į tai, kad 1) vidaus audito funkcija vertinama kaip audituojamame subjekte veikiančios vidaus kontrolės dalis; 2) jei paskutinis susipažinimas su vidaus audito funkcija buvo atliktas ne seniau kaip prieš 3 metus ir nebuvo nustatyta esminių vidaus audito funkcijos organizavimo ar darbo trūkumų; 3) planuojama nesinaudoti vidaus audito funkcijos darbu einamojo audito metu – galima einamojo audito metu neatlikti išsamaus susipažinimo su šia funkcija, o pasinaudoti ankstesnio audito metu atliktu darbu, įvertinant po paskutinio vertinimo įvykusius reikšmingus pasikeitimus, jei tokių buvo.
372. Vidaus audito funkciją atliekantys asmenys (viešojo sektoriaus subjekto), vykdydami savo funkcijas savo darbo metu įsigilino į subjekto veiklą, vidaus kontrolės sistemą ir turi pastebėjimų, kurie pagrįsti atliktu darbu (pvz., aptiko kontrolės trūkumų arba riziką) 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. Ypač svarbūs paklausimai gali būti apie dalykus, kuriuos vidaus audito funkciją atliekantys asmenys nurodė už valdymą atsakingiems asmenims, ir apie gautus šių asmenų atlikto rizikos įvertinimo proceso rezultatus.

373. Susipažinimo su vidaus audito funkcija metu, be kitų 2315-ojo TAS 24 dalyje nurodytų darbų, rekomenduojama peržiūrėti vidaus audito ataskaitas. Šiose ataskaitose galima gauti informacijos apie:

- ✓ audituojamame subjekte sukurtą ir veikiančią vidaus kontrolės sistemą, jos stipriąsias ir silpnąsias vietas;
- ✓ apskaitos procesus (ypač dideliuose subjektuose ar subjektuose, kurie turi neįprastų ūkinių operacijų);
- ✓ rizikingas sritis ar tam tikrų klaidų atsiradimo priežastis;
- ✓ kitus auditui galimus svarbius dalykus.

374. 2315-ojo TAAIS 14 dalies a punkte nurodoma, kad vertinant audituojamo subjekto riziką reikia pasikalbėti su vidaus auditoriais, nes jie gali pateikti su audituojamo subjekto veikla susijusių įžvalgų apie galimas rizikingas sritis, vidaus kontrolės trūkumus, esamus ar įtariamus apgaulės ir sukčiavimo atvejus ir kitus auditui svarbius dalykus.

Naudojimosi vidaus auditorių darbu audito planavimo etape pavyzdžiai:

- ✓ Perskaičius vidaus auditorių ataskaitas nustatyta, kad jau keleri metai teikiamos tos pačios rekomendacijos dėl vidaus kontrolės sistemos tobulinimo – darytina išvada, kad audituojamo subjekto vadovybė gali nepaisyti vidaus kontrolės ir nebūti pakankamai suinteresuota, kad šios kontrolės sistema veiktų tinkamai. Atsižvelgdamas į tai, auditorius gali priimti sprendimą nepasitikėti vidaus kontrolės sistema ir (arba) numatyti didesnę riziką tose srityse, dėl kurių tobulinimo buvo teiktos rekomendacijos.
- ✓ Jei vidaus auditoriai yra parengę audituojamo subjekto tam tikrų procesų ir (ar) jų vidaus kontrolės aprašymus – jais galima naudotis, atitinkamai įsitikinus, kad nebuvo reikšmingų pasikeitimų. Jei tokie aprašymai nebuvo parengti anksčiau, tai, suderinus su audituojamo subjekto vadovybe ir argumentuojant tuo, kad bus taupomas kitų audituojamo subjekto darbuotojų laikas, galima prašyti vidaus auditorių atlikti tam tikrų sudėtingų procesų aprašymus.

375. Susipažinimo su vidaus audito funkcija etape auditorius taip pat įvertina, ar vidaus audito veikla yra susijusi su atliekamo finansinio audito tikslais, ir preliminariai įvertina, ar audito metu galima ir tikslinga pasinaudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbu arba tiesiogine vidaus auditorių pagalba.

376. Jei veikla susijusi, auditorius, remdamasis surinkta informacija apie vidaus audito funkciją ir žiniomis apie atliktus vidaus auditus, įvertina, ar bus galimybė pasinaudoti vidaus auditorių atliktu darbu. Jei tokia galimybė nenumatoma, toliau joks darbas šioje srityje neatliekamas ir netaikomas 2610-asis TAAIS. Jei tokia galimybė numatoma, auditorius priima profesinį sprendimą, ar ketina audito metu naudoti vidaus auditorių darbą: jei neketina – 2610-asis TAAIS netaikomas; jei ketina – reikalinga atlikti papildomas audito

procedūras, numatytas 2610-ajame TAAIS (žr. 4.7.9 skirsny „Vidaus auditorių, specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių (ne komponentų auditorių) pasitelkimo planavimas“).

4.6.5.7. Vidaus kontrolės sistemos vertinimo rezultatų apibendrinimas

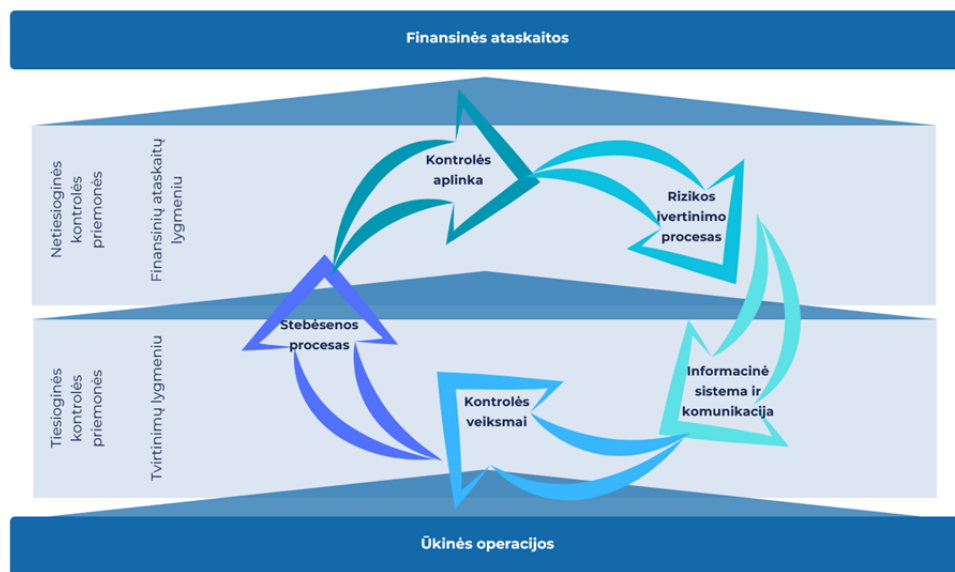
377. Atlikęs rizikos įvertinimo procedūras dėl visų vidaus kontrolės sistemos elementų, auditorius turėtų apibendrinti jų rezultatus ir:

- ✓ įvertinti nustatytus vidaus kontrolės sistemos trūkumus ir nustatyti galimus reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnius,
- ✓ apsvarstyti pradinį lūkesčius dėl vidaus kontrolės priemonių efektyvumo.

Vidaus kontrolės sistemos vertinimo suvestinės pavyzdys pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

378. Apibendrinant vidaus kontrolės sistemos vertinimo rezultatus svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad visuose šiuose elementuose naudojamos kontrolės priemonės gali būti tiesioginės arba netiesioginės (14 pav.). Tiesioginės daro įtaką reikšmingo iškraipymo rizikai tvirtinimų lygmeniu, netiesioginės – finansinių ataskaitų lygmeniu.

14 pav. Tiesioginės ir netiesioginės kontrolės priemonės ir jų galimas poveikis



379. **Tiesioginės kontrolės priemonėmis** palyginti tiksliai reaguojama į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu; jos veikia palaikomos netiesioginių kontrolės priemonių. Kontrolės veiksmų komponentas daugiausiai apima tiesiogines kontrolės priemones, taip pat kontrolės priemonės skirtas užtikrinti tinkamą politikų (kurios taip pat yra kontrolės priemonės) taikymą visuose kituose subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentuose. Tiesioginių kontrolės priemonių gali būti ir kontrolės aplinkoje, subjekto rizikos įvertinimo procese arba subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, jos gali būti aktualios atliekant vertinimą pagal 2315-ojo TAAIS 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.

380. **Netiesioginės kontrolės priemonės** yra tokios kontrolės priemonės, kurios nėra pakankamai tikslios tam, kad galima būtų išvengti iškreipimų tvirtinimų lygmeniu, juos aptikti arba ištaisyti, tačiau jos palaiko kitas kontrolės priemones, todėl gali turėti netiesioginį poveikį tikimybei, kad iškreipymas bus laiku aptiktas arba jo galima būtų išvengti. Kontrolės priemonės, naudojamos kontrolės aplinkoje, rizikos įvertinimo procese ir vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, daugiausia yra netiesioginės kontrolės priemonės. Visgi kai kurios šiuose komponentuose naudojamos kontrolės priemonės taip pat gali būti tiesioginės. Kontrolės veiksmų komponente naudojamos kai kurios priemonės taip pat gali būti netiesioginės.

381. Apibendrinant vidaus kontrolės sistemos vertinimo rezultatus, svarbu prisiminti šiuos vidaus kontrolės apribojimus:

- ✓ 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, pvz., 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.
- ✓ Kontrolės priemonės gali būti apeinamos susitarus dviem ar daugiau darbuotojų arba kai vadovybė nepaiso kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, vadovybė gali koreguoti arba išjungti IT taikomosios programos vykdomą patikrą, skirtą ūkinėms operacijoms, viršijančioms nustatytus limitus, nustatyti ir apie jas pranešti.
- ✓ 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.

382. Kaip minėta, auditorius, remdamasis savo atliktu kiekvieno vidaus kontrolės sistemos komponento įvertinimu, turi nustatyti, ar buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai. Nustatęs jų, auditorius turėtų apsvarstyti jų įtaką tolesnių audito procedūrų parengimui pagal 2330-ąjį TAAIS. Be to, turi būti įvertinta, ar nustatyti trūkumai atskirai ar kartu su kitais trūkumais yra reikšmingi. 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, pvz., vadovybė neįdiegė reikšmingos rizikos kontrolės priemonių; ir
- ✓ anksčiau išleistų finansinių ataskaitų koregavimas.

383. Apie nustatytus reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus auditorius turi laiku raštu informuoti vadovybę.

4.6.6. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas

384. Atlikęs 4.6.1–4.6.5 skirsniuose aprašytas rizikos įvertinimo procedūras, auditorius nustato RIR ir turi ją įvertinti. Šį procesą pagal 2315-ojo TAAIS reikalavimus galima suskirstyti į šiuos etapus, kurių kiekvieną aptarsime atskirai:

1. nustatyti, ar RIR yra finansinių ataskaitų lygmeniu, ar tvirtinimų lygmeniu;
2. įvertinti RIR finansinių ataskaitų lygmeniu;
3. įvertinti įgimtą riziką;
4. identifikuoti, kuri rizika yra reikšminga rizika;
5. nustatyti svarbius tvirtinimus ir svarbias (*significant*) apskaitos sritis;
6. nustatyti reikšmingas (*material*) apskaitos sritis;
7. nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką (tvirtinimų lygmeniu), dėl kurios tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines audito procedūras;
8. įvertinti kontrolės riziką;
9. apibendrinti rezultatus.

385. Kai atliekamas grupės auditas, šis vertinimas atliekamas dėl visų nustatytų reikšmingo iškraipymo rizikos veiksnių (t. y. nustatytų atliekant rizikos įvertinimo procedūras tiek grupės lygiu, tiek konkrečiuose komponentuose), papildomai identifikuojant komponentus, kuriuose konkreti RIR pasireiškia, ir įvertinant, ar ji pasireiškia tik konkrečiuose komponentuose, tam tikrų komponentų grupėje ar visoje audituojamoje grupėje.

386. Šį vertinimą atlikti auditoriui gali padėti rizikos vertinimo darbo dokumentas, kuris apima visus šiuos etapus ir yra pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“. Atlikęs šį vertinimą, toliau auditorius turi peržiūrėti apskaitos sričių ir komponentų atranką (žr. 4.6.8 skirsnį „Apskaitos sričių ir komponentų atranka – audito planavimo procedūrų apibendrinimas“) ir nustatyti tinkamą pagal aplinkybes audito atsaką (žr. 4.7.1 skirsnį „Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas“).

4.6.6.1. RIR finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu nustatymas

387. Auditorius turi įvertinti visų rizikos įvertinimo procedūrų rezultatus ir identifikuoti reikšmingo iškraipymo riziką, kurią turi priskirti:

- ✓ rizikai finansinių ataskaitų lygmeniu ir
- ✓ rizikai tvirtinimų lygmeniu.

Tai atlikti auditorius gali užpildydamas rizikų suvestinę rizikos vertinimo darbo dokumente, kuris pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

388. Kaip nustatyti, kuri rizika yra finansinių ataskaitų lygmeniu, o kuri – tvirtinimų lygmeniu?

- 1) 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.

- 2) Kai auditorius svarsto reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, ypač svarbu atsižvelgti į reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.
- 3) Tam, kaip auditorius nustato ir įvertina reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, įtakos turi jo supratimas apie subjekto vidaus kontrolės sistemą, ypač – apie kontrolės aplinką, subjekto rizikos vertinimo procesą ir jo vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, ir tai, kaip auditorius įvertino:
 - a) ar vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, sukūrė ir puoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą;
 - b) ar kontrolės aplinka suteikia tinkamą pagrindą kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą;
 - c) ar kontrolės aplinkoje nustatyti kontrolės trūkumai nekenkia kitiems subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentams;
 - d) ar subjekto rizikos įvertinimo procesas yra tinkamas pagal subjekto aplinkybes atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą;
 - e) subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas yra tinkamas pagal subjekto aplinkybes atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą;
 - f) ar subjekto informacinė sistema ir komunikacija tinkamai padeda rengiant subjekto finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;
 - g) kontrolės priemonių trūkumus.

389. Rizika finansinių ataskaitų lygmeniu visų pirma gali kilti dėl kontrolės aplinkos trūkumų arba dėl išorės įvykių arba sąlygų, tokių kaip blogėjančios ekonominės sąlygos, politinio klimato pasikeitimai, dalykai, susiję su viešuoju interesu, ir kt.

390. Reikšmingo iškraipymo rizika, kuri nėra plačiai susijusi su finansinėmis ataskaitomis kaip visuma, o yra susijusi su konkrečiais tvirtinimais tam tikrose apskaitos srityse, yra reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu. Tam, kaip auditorius nustato ir įvertina šią riziką, įtakos turi:

- ✓ auditoriaus supratimas apie audituojamo subjekto ar jų grupės politikas, susijusias su informacijos apdorojimo veikla (informacinės sistemos ir komunikacijos elementas);
- ✓ kontrolės priemonių nustatymas ir įvertinimas (kontrolės veiksmų elementas).

4.6.6.2. RIR finansinių ataskaitų lygmeniu įvertinimas

391. Nustatęs reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, auditorius turi:

- ✓ nustatyti, ar tokia rizika turi įtakos rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu; ir
- ✓ įvertinti jos paplitimo poveikio finansinėms ataskaitoms pobūdį ir apimtį.

392. Auditorius nustato reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, siekdamas nustatyti, ar rizika turi paplitusį poveikį finansinėms ataskaitoms, todėl reikėtų parengti bendrąjį atsaką pagal 2330-ąją TAAIS.

393. Be to, reikšmingo iškraipymo rizika finansinių ataskaitų lygmeniu taip pat gali turėti įtakos kai kuriems tvirtinimams, todėl nustatęs tokią riziką auditorius gali įvertinti ją tvirtinimų lygmeniu ir parengti tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į nustatytą riziką. Šį vertinimą atlikti auditoriui gali padėti rizikos vertinimo darbo dokumento 1 lentelėje pateikti klausimai.

394. Įvykių ar sąlygų, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu, pavyzdžiai:

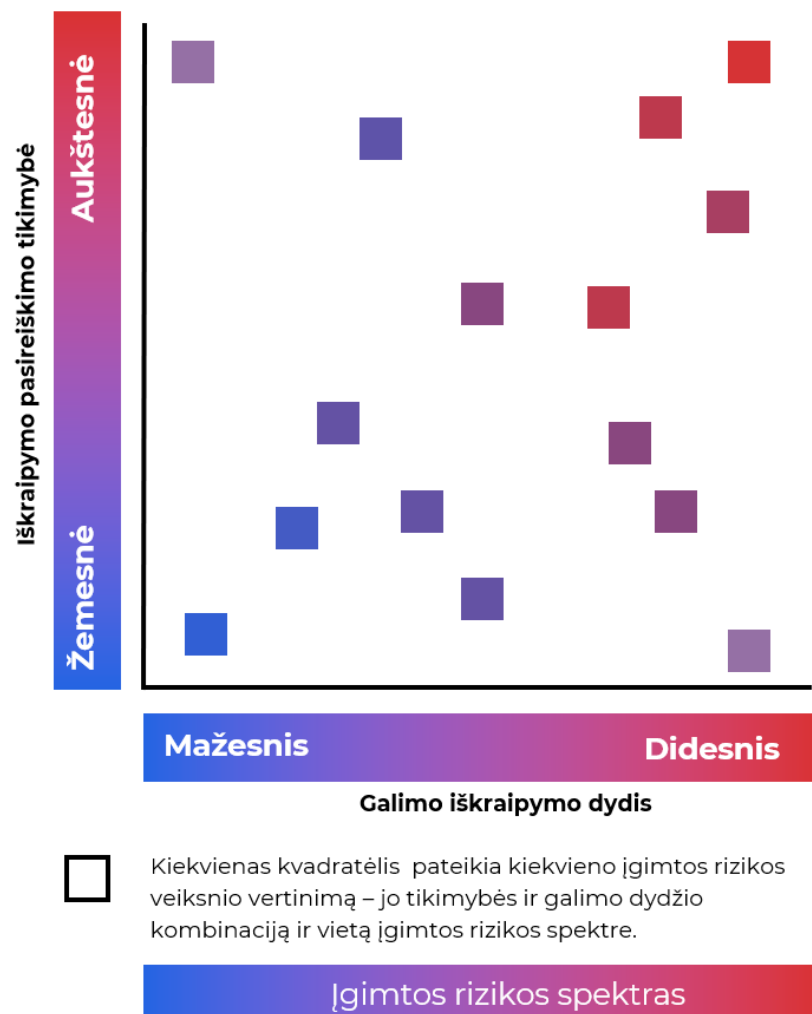
- ✓ darbuotojų, turinčių tinkamų apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo įgūdžių, trūkumas;
- ✓ kontrolės trūkumai – ypač kontrolės aplinkoje, rizikos įvertinimo procese ir stebėsenos procese, ir ypač tie trūkumai, į kuriuos vadovybė nereaguoja;
- ✓ ankstesni iškraipymai, klaidos arba reikšmingų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

4.6.6.3. RIR tvirtinimų lygmeniu įvertinimas: įgimta rizika

395. Kaip minėta 3.3 poskyryje „Audito rizika“, reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu yra susijusi su įgimta rizika ir kontrolės rizika. Vadovaujantis 2315-ojo TAAIS 5 d. reikalavimais, šias rizikas būtina įvertinti atskirai. Taigi, nustatęs reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu auditorius pirmiausiai turi įvertinti įgimtą riziką.

396. Įgimtą riziką auditorius vertina atsižvelgdamas į tai, kokia yra iškraipymo tikimybė ir jo mastas. Įgimta rizika vienu tvirtinimų ir susijusių ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos atžvilgiu gali būti didesnė negu kitų. Įgimtos rizikos kintamumo lygis pagal jo pasireiškimą tikimybę ir mastą vadinamas *įgimtos rizikos spektru* (žr. 15 pav.). Ši sąvoka toliau bus vartojama aptariant reikšmingos rizikos nustatymo ir įvertinimo procesą.

15 pav. Įgimtos rizikos spektras



397. 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.

398. Tam, kad įgimta rizika būtų priskirta atitinkamai kategorijai, auditorius pirmiausia turi įvertinti galimo iškraipymo pasireiškimo tikimybę ir jo galimą dydį. Auditorius priima profesinį sprendimą dėl galimos pasireiškimo tikimybės ir galimo iškraipymo dydžio, pasirinkdamas tinkamiausią koeficientą, vadovaudamasis rekomendacijomis ar paaiškinimais, pateiktais 6 ir 7 lentelėse:

6 lentelė. Iškraipymo tikimybės vertinimas

Pasireiškimo tikimybė	Koeficientas	Paiškinimas
Minimali	1	Pasireiškimo tikimybė galėtų būti 0–10 proc.
Mažai tikėtina	2	Pasireiškimo tikimybė galėtų būti 11–35 proc.
Tikėtina	3	Pasireiškimo tikimybė galėtų būti 36–75 proc.
Labai tikėtina	4	Pasireiškimo tikimybė galėtų būti 76–85 proc.
Aukščiausia pasireiškimo tikimybė	5	Pasireiškimo tikimybė galėtų būti 86–100 proc.

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

7 lentelė. Galimo iškraipymo dydžio (masto) vertinimas

Dydis	Koeficientas	Paiškinimas
Minimalus	1	Galimas iškraipymo dydis neviršija aiškiai nesvarbios ribos.
Nereikšmingas	2	Galimas iškraipymo dydis atskirai ir kartu su kitais iškraipymais neviršytų darbinio reikšmingumo dydžio.
Vidutinis	3	Galimas iškraipymo dydis atskirai nebūtų reikšmingas, bet kartu su kitais galimais iškraipymais galėtų siekti darbinio reikšmingumo dydį.
Didesnis už darbinį reikšmingumą	4	Galimas iškraipymo dydis viršytų nustatytą darbinio reikšmingumo dydį.
Reikšmingas arba kokybiškai reikšmingas	5	Galimas iškraipymo dydis viršija nustatytą grupės reikšmingumo dydį arba nepriklausomai nuo dydžio būtų vertinamas kaip kokybiškai reikšmingas.

400.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).

401.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 jo priežastis. Siekiant parengti tinkamas reagavimo į reikšmingo iškraipymo riziką strategijas, įgimta rizika skirstoma į šias kategorijas:

- ✓ žema;
- ✓ vidutinė;
- ✓ aukšta.

402.Įvertindamas įgimtą riziką, auditorius priima profesinį sprendimą, skirtą nustatyti iškraipymo tikimybės ir iškraipymo masto derinio reikšmingumą (A208). Auditorius, įvertinęs iškraipymo tikimybę ir galimo iškraipymo dydį koeficientais, apskaičiuoja bendrą rizikos veiksnio balų skaičių (šiuos koeficientus sudaugina). Pagal balų skaičių rizika priskiriama įgimtos rizikos kategorijai vadovaujantis 8 lentele:

8 lentelė. Įgimtos rizikos priskyrimas kategorijai

Balų suma	Įgimtos rizikos kategorija
Mažesnė arba lygi 6	Žema
Didesnė nei 6, bet mažesnė nei 15	Vidutinė
Didesnė arba lygi 15	Aukšta

Auditoriui praktiškai atlikti šį vertinimą padeda rizikos vertinimo darbo dokumento 2 lentelė.

4.6.6.4. Reikšmingos rizikos nustatymas

403.Reikšminga rizika, tai yra nustatyta 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; arba
- ✓ kuri pagal kitų TAAIS reikalavimus turi būti laikoma reikšminga rizika (t. y. apgaulės rizika ir rizika, susijusi su susijusių šalių santykiais ir sandoriais).

16 pav. Reikšminga rizika



Toliau aptarsime kiekvieną reikšmingos rizikos sudedamųjų dalių atskirai.

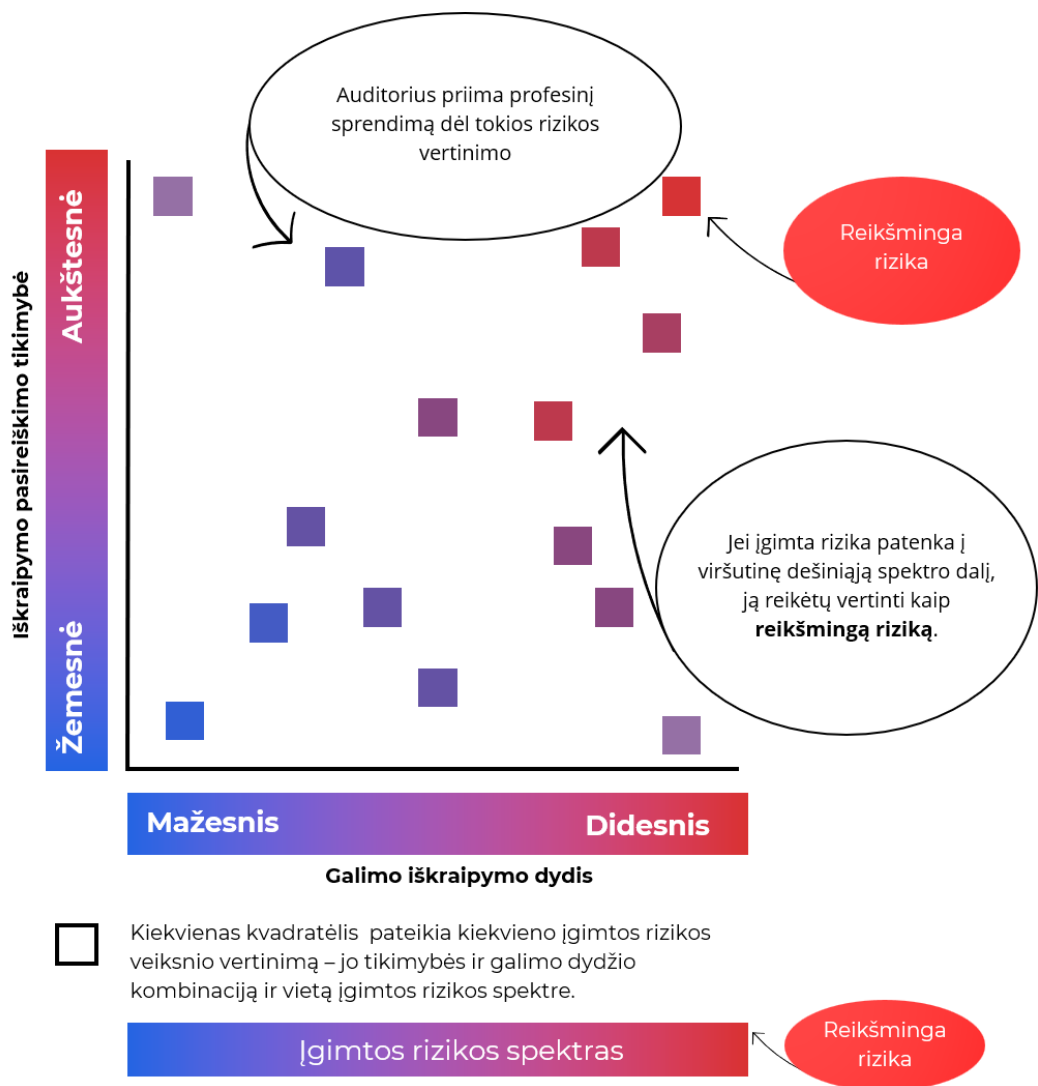
4.6.6.4.1. Reikšmingos rizikos įvertinimas įgimtos rizikos spektre

404. 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 iškraipymo atsiradimo tikimybė ir kartu mastas, tuo aukštesnis įgimtos rizikos įvertinimas; kuo mažesnė tikimybė ir kartu mastas, tuo žemesnis įgimtos rizikos įvertinimas. 15 paveiksle tai pavaizduota naudojant spalvas – kuo raudonesnės spalvos rizikos vieta diapazone, tuo didesnė tikimybė ir didesnis iškraipymo mastas tikėtinas.
405. Įgimtos rizikos veiksniai turi įtakos auditoriaus atliekamam iškraipymo, susijusio su reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu, tikimybės ir masto įvertinimui. Kuo ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija jautresni reikšmingiems iškraipymams, tuo bus aukštesnis įvertinimas. Be to, vertindamas įgimtą riziką, auditorius turi atsižvelgti į teisės aktų sudėtingumą ir riziką, kad teisės aktų reikalavimų gali būti nesilaikoma.
406. 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.

407. Kiekvieną rizikos veiksnių auditorius turėtų vertinti priimdamas profesinį sprendimą, įvertinęs visas jam žinomas aplinkybes. Jis turi identifikuoti reikšmingą riziką, nes pagal 2330-ąjį TAAIS ir kitus TAAIS reikalaujama parengti specialius atsakus į reikšmingą riziką.

408. Kad rizika būtų įvertinta kaip reikšminga, nebūtina, kad tiek mastas, tiek ir tikimybė būtų įvertinti kaip dideli. Įgimtai rizikai taip pat gali būti priskirtas aukštesnis įvertinimas dėl skirtingų tikimybės ir masto derinių, pvz., įgimtai rizikai gali būti priskirtas aukštesnis įvertinimas dėl mažesnės tikimybės, bet labai didelio masto. Tas rizikas, kurios pagal tikimybės ir masto bendrą vertinimą priskirtinos vidutinės rizikos kategorijai, tačiau bent vienas vertinimų (mastas arba pasireiškimo tikimybė) priskirtas pačiai aukščiausiai, rekomenduojama taip pat vertinti kaip reikšmingą riziką (žr. 17 pav.). Šį sprendimą priima auditorius, atsižvelgęs į žinias apie audituojamos srities tvirtinimo jautrumą iškraipymui.

17 pav. Reikšmingos rizikos nustatymas naudojantis įgimtos rizikos spektru



409. Visi galimi įgimtos rizikos vertinimo balų variantai ir galimi auditoriaus svarstymai priimant profesinį sprendimą, pateikti 9 lentelėje.

9 lentelė. Galimi įgimtos rizikos vertinimo variantai ir reikšmingos rizikos nustatymas

Pasireiškimo tikimybės koeficientas	Dydžio (masto) koeficientas	Balų skaičius	Įgimtos rizikos kategorija	Galimi auditoriaus sprendimai
1	1	1	žema	Rizika apatinėje kairiojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje minimali pasireiškimo tikimybė ir minimalus arba labai mažas galimo iškraipymo dydis, todėl auditoriaus sprendimas galėtų būti nesiimti veiksmų dėl šios rizikos.
1	2	2	žema	Tas pats, kaip ir eilutėje aukščiau
1	3	3	žema	Tas pats, kaip ir eilutėje aukščiau
1	4	4	žema	Tas pats, kaip ir eilutėje aukščiau
1	5	5	žema	Tas pats, kaip ir eilutėje aukščiau
2	1	2	žema	Tas pats, kaip ir eilutėje aukščiau
2	2	4	žema	Tas pats, kaip ir eilutėje aukščiau
2	3	6	žema	Rizika artėja prie įgimtos rizikos spektro vidutinių reikšmių, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
2	4	8	vidutinė	Rizika yra artima įgimtos rizikos spektro vidutinėms reikšmėms, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
2	5	10	vidutinė	Rizika apatinėje dešiniojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje mažai tikėtina pasireiškimo tikimybė, tačiau galimo iškraipymo dydis gali būti reikšmingas, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
3	1	3	žema	Rizika kairiojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje minimali pasireiškimo tikimybė ir minimalus arba labai mažas galimo iškraipymo dydis, todėl auditoriaus sprendimas galėtų būti nesiimti veiksmų dėl šios rizikos.
3	2	6	žema	Rizika artėja prie įgimtos rizikos spektro vidutinių reikšmių, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
3	3	9	vidutinė	Rizika vidurinėje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje mažai tikėtina pasireiškimo tikimybė, tačiau galimo iškraipymo dydis gali būti reikšmingas, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
3	4	12	vidutinė	Rizika yra viršutinėje dešiniojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje didėja jos pasireiškimo tikimybė ir galimo iškraipymo dydis, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų priimti profesinį sprendimą, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika .
3	5	15	aukšta	Turi būti vertinama kaip reikšminga rizika
4	1	4	žema	Rizika apatinėje kairiojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje minimali pasireiškimo tikimybė ir minimalus arba labai mažas galimo iškraipymo dydis, todėl auditoriaus sprendimas galėtų būti nesiimti veiksmų dėl šios rizikos.
4	2	8	vidutinė	Rizika yra viršutinėje įgimtos rizikos spektro dalyje, todėl šioje situacijoje auditorius turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
4	3	12	vidutinė	Rizika yra viršutinėje dešiniojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, todėl šioje situacijoje auditorius

				turėtų įvertinti, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika , ir priimti profesinį sprendimą.
4	4	16	aukšta	Turi būti vertinama kaip reikšminga rizika .
4	5	20	aukšta	Turi būti vertinama kaip reikšminga rizika .
5	1	5	žema	Tikėtinas galimo iškraipymo dydis yra minimalus, tačiau yra aukščiausia pasireiškimo tikimybė (rizika viršutinėje kairiojoje įgimtos rizikos spektro dalyje), todėl auditorius, atsižvelgdamas į visas aplinkybes ir kitus veiksnius, turi priimti profesinį sprendimą atlikti audito procedūras, tinkamas pagal aplinkybes.
5	2	10	vidutinė	Rizika yra viršutinėje kairiojoje įgimtos rizikos spektro dalyje, kurioje aukščiausia jos pasireiškimo tikimybė, ir nors galimo iškraipymo dydis būtų nereikšmingas, šioje situacijoje auditorius turėtų priimti profesinį sprendimą, ar nėra aplinkybių, dėl kurių ši rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga rizika .
5	3	15	aukšta	Turi būti vertinama kaip reikšminga rizika .
5	4	20	aukšta	Turi būti vertinama kaip reikšminga rizika .
5	5	25	aukšta	Turi būti vertinama kaip reikšminga rizika .

410. Šis vertinimo modelis neapima visų galimų aplinkybių; vieno rizikos veiksnio vertinimas gali priklausyti nuo kitų įgimtos rizikos veiksnių poveikio; be to, visada yra rizika, kad sprendimas dėl pasireiškimo tikimybės ir galimo iškraipymo dydžio gali būti ne visiškai tikslus. Todėl tais atvejais, kai rizika priskiriama mažos ar vidutinės rizikos kategorijai, auditorius turi priimti profesinį sprendimą, ar tokią riziką laikyti reikšminga, ar ne.

411. Priimdamas sprendimą, auditorius turi atsižvelgti, kokia yra pasireiškimo tikimybės ir galimo iškraipymo dydžio kombinacija (t. y. kurioje įgimtos rizikos spektro dalyje yra rizika), ar yra kitų aplinkybių, kokybinių veiksnių, auditoriaus žinių ar pan., dėl ko mažos ar vidutinės kategorijos rizika turėtų būti vertinama kaip reikšminga ir imamasi atitinkamų tolesnių veiksmų. Labiau tikėtina, kad labiau viršutinėje kairiojoje, dešiniojoje ir apatinėje dešiniojoje spektro dalyje esančios rizikos bus vertinamos kaip reikšmingos. Pavyzdžiui, jei apskaičiuotas balų skaičius yra 5 ir rizika patenka į žemos įgimtos rizikos kategoriją (viršutinėje kairiojoje spektro dalyje), tačiau, auditoriaus vertinimu, galimas iškraipymo dydis būtų reikšmingas, nors jo pasireiškimo tikimybė minimali, gali būti priimtas profesinis sprendimas, kad ši rizika yra reikšminga. Arba, auditoriaus vertinimu, pasireiškimo tikimybė yra tokia minimali, nėra kitų aplinkybių, veikiančių šios rizikos reikšmingumą, kad auditorius gali priimti profesinį sprendimą, kad ji nėra reikšminga ir dėl jos nesiimti jokių tolesnių veiksmų.

4.6.6.4.2. Reikšminga rizika dėl apgaulės

412. 2240-asis TAAIS apibrėžia auditoriaus pareigą, atliekant finansinių ataskaitų auditą, įvertinti apgaulės riziką. Turėdamas platesnius valstybinio audito tikslus, auditorius vertina ir korupcijos riziką, taip pat apgaulės ir korupcijos riziką dėl neteisėto turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo.

413. Nors audito tikslas nėra atskleisti apgaulę ir korupciją, auditoriai turi įvertinti apgaulės ir korupcijos riziką ir imtis tam tikrų veiksmų jų atžvilgiu.

414. Auditorius viso audito metu turi laikytis profesinio skepticizmo ir pripažinti, kad audituojamoje srityje gali egzistuoti apgaulės ir korupcijos galimybė nepaisant ankstesnės darbo su audituojamu subjektu patirties ir nuomonės apie aukščiausio lygio vadovų ir už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumą ir principingumą.

415. Detalesnė informacija apie apgaulę ir korupciją ir klausimynas dėl apgaulės ir korupcijos rizikos vertinimo pateikti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.
416. Vertindamas apgaulės rizikos veiksnius, auditorius turi atkreipti dėmesį į tai, kad apgaulės rizika įvertinama apsvaščius tris jai būdingas sąlygas (apgaulės rizikos veiksnius) kiekvieno audituojamo subjekto atžvilgiu:
- ✓ skatinimas arba spaudimas įvykdyti apgaulę (pvz., viešojo sektoriaus darbuotojai dažnai jaučia spaudimą teikti aukštos kokybės paslaugas turėdamas nepakankamus išteklius reikiamai kokybei išlaikyti);
 - ✓ galimybė įvykdyti apgaulę (pvz., sudėtinga įdarbinimo aplinka arba pakankamai kvalifikuoto personalo trūkumas ir dėl to silpna vidaus kontrolė gali sudaryti galimybes pasireikšti apgaulėi);
 - ✓ sugebėjimas pateisinti (pagrįsti) netinkamus veiksmus (pvz., paprastai žemesnis atlyginimų lygis viešajame sektoriuje, lyginant su privačiu, gali skatinti darbuotojus pateisinti neteisėtą lėšų naudojimą).
417. Kai auditorius nustato apgaulės ar korupcijos riziką, kurios subjekto vadovai nekontroliavo ar kontrolė nebuvo pakankama, arba jei, auditoriaus nuomone, subjekto rizikos vertinimui būdingi esminiai trūkumai, apie šiuos vidaus kontrolės trūkumus turi oficialiu raštu informuoti audituojamą subjektą.
418. Jeigu audito metu atskleidžiama apgaulė arba gaunama informacija, iš kurios galima spręsti, kad yra apgaulinėjama, auditorius turi oficialiu raštu pranešti apie tai audituojamo subjekto vadovams (jei nekyla abejonių dėl jų sąžiningumo). Jeigu manoma, kad apgaulėje galėjo dalyvauti vadovai arba darbuotojai, vykdančys vidaus kontrolę, auditorius turi nedelsdamas apie tai pranešti tiems, kam pavestos valdymo funkcijos (pvz., jei įtariama, kad apgaulėje galėjo dalyvauti konkrečiai ministerijai pavaldžios įstaigos vadovas, apie tai pranešama tos ministerijos vadovybei).
419. Audito metu nustatčius apgaulės ar korupcijos požymius ar aplinkybes, rodančias apgaulės ar korupcijos galimybę, turi būti konsultuojamasi su Valstybės kontrolės Teisėtumo užtikrinimo departamento teisininku dėl poreikio ir galimybės perduoti informaciją pagal kompetenciją atitinkamai teisėsaugos institucijai. Audito departamento vadovas, įvertinęs surinktą informaciją, inicijuoja darbo dokumento dėl medžiagos perdavimo atitinkamai teisėsaugos institucijai tikslingumo parengimą ir jį kartu su reikiama dokumentais, pagrindžiančiais galimą apgaulę ar korupciją, teikia Teisėtumo užtikrinimo departamentui. Pastarasis ne vėliau kaip per 7 darbo dienas nuo gavimo dienos vertina pateiktą medžiagą ir pateikia savo išvadą dėl jos perdavimo teisėsaugos institucijai tikslingumo ir pagrįstumo. Prireikus, Teisėtumo užtikrinimo departamentas medžiagą aptaria su audito grupe. Teisėtumo užtikrinimo departamentui pateikus pastabas, jei reikia, surenkami papildomi audito įrodymai. Valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, kuriam yra tiesiogiai pavaldus audito departamentas, gavęs iš audito departamento vadovo visą medžiagą kartu su Teisėtumo užtikrinimo departamento išvada per 5 darbo dienas priima sprendimą dėl medžiagos perdavimo teisėsaugos institucijai tikslingumo ir pagrįstumo. Jei priimamas sprendimas perduoti, audito departamento vadovas organizuoja jos perdavimą atitinkamai teisėsaugos institucijai.

4.6.6.4.3. Reikšminga rizika, susijusi su susijusių šalių santykiais ir sandoriais

420. TAAIS susijusi šalis apibrėžiama kaip šalis, kuri yra:

- 1) susijusi šalis pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; arba
- 2) jei pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatyti minimalūs arba nenustatyti jokie reikalavimai dėl susijusių šalių:
 - a. asmuo ar kita įmonė, tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų kontroliuojanti finansines ataskaitas rengiančią įmonę ar daranti jai reikšmingą įtaką;
 - b. kita įmonė, kurią finansines ataskaitas rengianti įmonė tiesiogiai ar netiesiogiai per vieną ar daugiau tarpininkų kontroliuoja ar daro jai reikšmingą įtaką; arba
 - c. kita įmonė, kuri, kaip ir finansines ataskaitas rengiančioji, yra bendrai kontroliuojama:
 - i. tų pačių kontroliuojančių savininkų;
 - ii. savininkų, kurie yra artimi šeimos nariai; arba
 - iii. bendros aukščiausiosios vadovybės.

421. Tačiau įmonės, kurias bendrai kontroliuoja valstybė (vyriausybė ar savivaldos institucijos), nėra laikomos susijusiomis šalimis, išskyrus atvejus, kai jos sudaro reikšmingus sandorius arba dideliu mastu dalijasi ištekliais. Susijusioms šalims taip pat priskirtini asmenys ar įmonės / institucijos, su kuriais susiję audituojamo subjekto vadovai ar kiti atsakingi darbuotojai, galintys turėti įtakos svarbių audituojamo subjekto sprendimų priėmimui bei vykdymui.

422. Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme¹² pateiktas toks susijusios šalies apibrėžimas: susijusi šalis – su viešojo sektoriaus subjektu susijęs asmuo:

- 1) juridinis asmuo, kuris yra šio viešojo sektoriaus subjekto savininkas arba dalyvis, turintis šio subjekto visuotiniame dalyvių susirinkime ne mažiau kaip 20 proc. balsų priimant sprendimus;
- 2) fizinis asmuo, kuris yra šio viešojo sektoriaus subjekto dalyvis;
- 3) juridinis asmuo, kurio savininkas arba dalyvis, turintis visuotiniame dalyvių susirinkime ne mažiau kaip 20 proc. balsų priimant sprendimus, yra šis viešojo sektoriaus subjektas;
- 4) šio viešojo sektoriaus subjekto vadovas arba vadovaujamas pareigas einantis asmuo;
- 5) vieno iš 4 punkte nurodytų asmenų artimas šeimos narys (sutuoktinis, sugyventinis, partneris (asmuo, su kuriuo registruota partnerystė), tėvai (įtėviai), broliai (įbroliai), seserys (įseserės), seneliai, vaikaičiai, vaikai (įvaikiai) ir vaikų (įvaikių) sutuoktiniai, sugyventiniai, partneriai);
- 6) juridinis asmuo, kurio savininkai arba dalyviai yra 1–5 punktuose nurodyti asmenys.

423. Ūkinių operacijų ir santykių tarp susijusių šalių vertinimo metu turi būti siekiama nustatyti, ar audituojamo subjekto santykiai ir ūkinės operacijos tarp susijusių šalių audituojamu laikotarpiu buvo teisėti.

424. Vertinama ta rizika dėl susijusių šalių tarpusavio santykių ir ūkinių operacijų, kuri daro reikšmingą poveikį valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumui. Pavyzdžiui, rizika, kad viešojo pirkimo konkurso sąlygos buvo pritaikytos konkrečiam konkurso dalyviui, arba viešojo pirkimo komisija tendencingai parinko konkurso laimėtoją – įmonę, kurioje audituojamo subjekto vadovas (ar kitas su sprendimo priėmimu susijęs įstaigos darbuotojas) turi ekonominį interesą. Atkreipiame dėmesį, kad

¹² Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 2 str. 14 d.

rizika ir pažeidimai, kylantys dėl susijusių šalių dalyvavimo, gali būti reikšmingi ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai, nes sandoriai su susijusiomis šalimis gali būti sudaromi ne tik dėl įprastų susitarimų, susijusių su audituojamo subjekto veikla, bet ir apgaulės tikslais.

425. Auditorius suplanuoja ir atlieka tolesnes audito procedūras, kad surinktų pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškreipimo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos.
426. Auditorius, siekdamas išaiškinti susijusias šalis, turėtų surinkti informaciją apie audituojamo subjekto susijusias šalis, santykių su jomis pobūdį ir ūkinių operacijų (jei jų buvo audituojamu laikotarpiu) tikslą ir pobūdį. Auditorius turėtų atsižvelgti į tai, kad vadovai gali nežinoti ar sąmoningai nepateikti visų reikšmingų ūkinių operacijų ar sutarčių, kuriose dalyvauja susijusios šalys (ypač tada, kai tai vyksta apgaulės tikslais).
427. Auditorius turi susipažinti su audituojamo subjekto sukurtomis kontrolės procedūromis, užtikrinančiomis, kad reikšmingoms ūkinėms operacijoms tarp susijusių šalių ir įprastine veikla nepagrįstoms reikšmingoms ūkinėms operacijoms atlikti būtų suteiktas leidimas bei subjekto santykiai ir ūkinės operacijos tarp susijusių šalių būtų teisėti.
428. Auditorius, tikrindamas apskaitos ar kitus dokumentus, turėtų atkreipti dėmesį, ar audituojamo subjekto ūkinių operacijų neveikia susijusios šalys. Taigi auditoriui rekomenduojama peržiūrėti:
- ✓ posėdžių protokolus, vadovų ataskaitas, spaudos komentarus, vadovų ir kitų svarbių sprendimų priėmimo dalyvaujančių atsakingų darbuotojų privačių interesų deklaracijas, siekiant išsiaiškinti, ar audituojamo subjekto vadovai ir kiti darbuotojai dalyvauja kitų įstaigų, įmonių, tarptautinių organizacijų veikloje arba turi jose interesų;
 - ✓ audituojamo subjekto konsultacijų su fiziniais ar juridiniais asmenimis dokumentus, įvertinti, ar nepriimami pasiūlymai iš susijusių asmenų, taip pat konsultavimo išlaidas, patvirtintas rengiant šiuos pasiūlymus;
 - ✓ audituojamo subjekto sandorius, kurie nepagrįsti įprastine veikla, yra didelės vertės ar kurie yra investicijos į akcijas ar kitus vertybinius popierius;
 - ✓ darbuotojo, atsakingo už sutarčių kontrolę, pareigybės aprašymą ir įvertinti jo nepriklausomumą nuo bet kokio galimo spaudimo ir vadovų įtakos;
 - ✓ audituojamo subjekto dokumentus (pvz., viešųjų pirkimų, per ataskaitinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto turto), siekiant įvertinti, ar juose nėra ypač palankių (nepalankių) sąlygų;
 - ✓ gautus trečiųjų šalių patvirtinimus, išskyrus banko ir teisinius patvirtinimus (pvz., UAB „Y“ patvirtinimas, kad biudžetinė įstaiga turi šios įmonės akcijų);
 - ✓ vidaus auditorių ataskaitas;
 - ✓ kitą, auditoriaus nuomone, reikšmingą informaciją.

Dalis rekomenduojamų darbų gali būti atliekama viso audito metu, įvertinant, ar yra rizika dėl ūkinių operacijų ir santykių tarp susijusių šalių.

4.6.6.5. Svarbių tvirtinimų ir svarbių apskaitos sričių nustatymas

429.Svarbūs tvirtinimai – tvirtinimas apie ūkinių operacijų grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją yra svarbus, jei jam nustatyta reikšminga rizika. Tai, ar tvirtinimas yra svarbus, nustatoma prieš atsižvelgiant į susijusias kontrolės priemones (t. y. tik įvertinus įgimtą riziką). Taigi, identifikavęs reikšmingą riziką, auditorius turi identifikuoti svarbius tvirtinimus.

430.Tai auditorius atlieka tam, kad galėtų nustatyti svarbias ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleidžiamą informaciją (toliau – svarbi apskaitos sritis). Svarbi apskaitos sritis TAAIS apibrėžiama kaip ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis ar atskleidžiama informacija, **susiję su vienu ar daugiau svarbių tvirtinimų.**

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kai auditorius nustato svarbią apskaitos sritį, joms yra taikomi 2330-ojo TAAIS 18 d. reikalavimai, t. y. auditorius turi suplanuoti ir atlikti pagrindines audito procedūras dėl šių svarbių apskaitos sričių (plačiau tai nagrinėjama 4.7.1 skirsnyje „Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas“).

4.6.6.6. Reikšmingų apskaitos sričių nustatymas

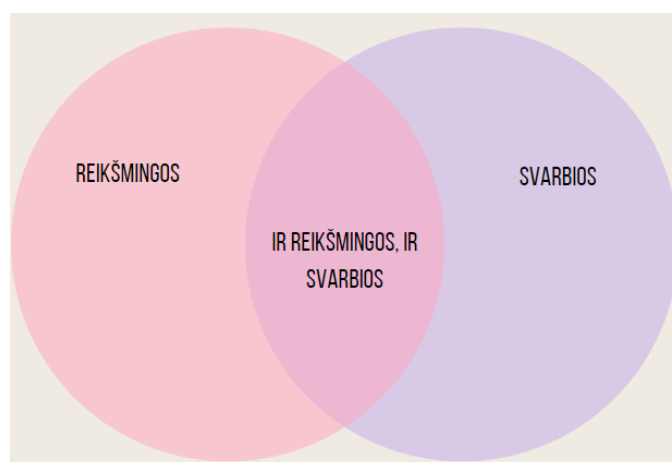
431.Auditorius taip pat turi nustatyti reikšmingas apskaitos sritis, kurioms turės suplanuoti ir atlikti pagrindines audito procedūras, vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 18 d. reikalavimais.

432.Reikšmingas apskaitos sritis auditorius jau turėjo būti identifikavęs audito pradžioje, todėl šiame etape reikia peržiūrėti, ar tebegalioja visi tuo metu priimti profesiniai sprendimai ir prielaidos, kuriomis remiantis jie buvo priimti. Jei negalioja – atlikti reikiamus pakeitimus.

433.Atlikęs svarbių tvirtinimų ir svarbių apskaitos sričių nustatymą, auditorius turi įvertinti, ar nustatytos reikšmingos apskaitos sritys apima ir visas svarbias apskaitos sritis. Jei neapima, auditoriaus tolesni veiksmai ir procedūros turi apimti ne tik reikšmingas sritis, kaip to reikalauja 2330-ojo TAAIS 18 d., bet ir svarbias apskaitos sritis (nors jos nebuvo identifikuotos kaip reikšmingos sritys).

18 paveiksle pavaizduotas ryšys tarp svarbių ir reikšmingų apskaitos sričių. 4.7 poskyryje „Audito strategijos ir programų parengimas“ detalai aptariama, kokių tolesnių veiksmų auditorius turi imtis nustatęs reikšmingas ir svarbias apskaitos sritis.

18 pav. Ryšys tarp svarbių ir reikšmingų ūkinių operacijų grupių, sąskaitos likučių ar atskleidžiamos informacijos



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

434. Vadovaudamasis 2315-ojo TAAIS 33 d. auditorius turi nustatyti, ar kuri nors reikšmingo iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu nėra rizika, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines audito procedūras. Atlikdamas rizikos įvertinimo procedūras ir susipažindamas su vidaus kontrolės sistema (žr. 4.6.5.4 skirsnį „Kontrolės veiksmi“) auditorius turėjo nustatyti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į RIR tvirtinimų lygmeniu, kurių veikimo efektyvumo testus auditorius planuoja atlikti, ir tokias kontrolės priemones, kurios skirtos reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų neįmanoma surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 8 d., auditorius privalo parengti ir atlikti kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į tokią riziką, testus.

435. Dėl reikšmingo iškraipymo rizikos pobūdžio ir kontrolės veiksmų, skirtų reaguoti į tokią riziką, tam tikromis aplinkybėmis vienintelis būdas surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų yra kontrolės priemonių efektyvumo testai. Sritis, kuriose paprastai nustatoma tokia rizika, yra tos:

- ✓ kuriose informacija inicijuojama, registruojama, apdorojama arba pateikiama ataskaitose tik elektronine forma, pvz., informacinėje sistemoje, kuriai būdingas didelis IT taikomųjų programų integracijos lygis;
- ✓ kuriose ūkinės operacijos apdorojamos itin automatizuoto proceso metu, atliekant mažai rankinių veiksmų arba visiškai jų neatliekant (t. y. ūkinių operacijų dokumentai nerengiami ir nesaugomi, išskyrus atitinkamus įrašus atitinkamosiose taikomiosiose programose);
- ✓ audito įrodymai gali būti prieinami tik elektronine forma, o jų pakankamumas ir tinkamumas paprastai priklauso nuo jų tikslumo ir išsamumo kontrolės priemonių efektyvumo.

436. Kita sritis, kurioje gali būti nustatoma tokia rizika – su apskaitiniais įvėčiais susijusios rizikos. Šiuo atveju tokios rizikos, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų neįmanoma surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras, gali būti nustatomos ne tik dėl automatinio apdorojimo taikymo, bet ir dėl sudėtingų modelių taikymo.

437. Galima išskirti sritis, kuriose tik pagrindinės procedūros **gali** suteikti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų:

- ✓ tiriamojoje visumoje mažai ūkinių operacijų;
- ✓ ir (arba) skiriama visuma (subvisuma), kurią sudaro didelės ar reikšmingos vertės ūkinės operacijos;
- ✓ naudojami duomenų analizės metodai, dirbtinio intelekto instrumentai, kurie leidžia patikrinti visą populiaciją.

4.6.6.8. Kontrolės rizikos įvertinimas

438. Kaip jau buvo minėta, įgimta ir kontrolės rizikos vertinamos atskirai.

439. Jei auditorius planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus, jis turi įvertinti kontrolės riziką. Jei neplanuoja jų atlikti, atliekamas kontrolės rizikos įvertinimas turi būti toks, kad reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas būtų toks pat kaip ir įgimtos rizikos įvertinimas (kitais tariant, kontrolės patikimumas būtų negautas (koeficientas būtų 0), todėl bendras RIR įvertinimas priklausytų tik nuo įgimtos rizikos įvertinimo).
440. Auditoriaus planai dėl kontrolės priemonių efektyvumo testų yra pagrįsti lūkesčiu, kad kontrolės priemonės yra efektyvios, ir sudaro pagrindą atlikti kontrolės rizikos įvertinimą. Pradiniai lūkesčiai dėl jų efektyvumo yra pagrįsti auditoriaus atliktu kontrolės priemonių, nustatytų kontrolės veiksmų komponente, parengimo įvertinimu ir įdiegimo nustatymu. Atlikęs kontrolės priemonių efektyvumo testus pagal 2330-ąjį TAAIS, auditorius galės patvirtinti pradinį lūkesčių dėl šių priemonių efektyvumo. Jei jos veikia ne taip efektyviai, kaip tikėtasi, auditorius turės peržiūrėti kontrolės rizikos įvertinimą.
441. Auditorius gali planuoti testuoti IT bendrąsias kontrolės priemones, todėl jei tai planuoja, vertindamas kontrolės riziką turi atsižvelgti į bendrą visų kontrolės priemonių poveikį. Jeigu auditorius tikisi, kad susijusios bendrosios IT kontrolės priemonės bus neefektyvios, tai gali turėti įtakos jo atliekamam kontrolės rizikos įvertinimui tvirtinimų lygmeniu.

4.6.6.9. Rizikos įvertinimo procedūrų rezultatų apibendrinimas

442. Audito įrodymai, surinkti atliekant rizikos įvertinimo procedūras, yra reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo pagrindas. Tuo remdamasis auditorius pagal 2330-ąjį TAAIS reikalavimus parengia tokio pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pagrindines audito procedūras, kurios pritaikytos įvertintai 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.
443. Kaip nurodyta 4.6.7 skirsnyje „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – papildomi reikalavimai“, auditorius turi įvertinti, ar atliekant rizikos įvertinimo procedūras surinkti audito įrodymai tinkamai pagrindžia reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Jeigu taip nėra, jis turi atlikti papildomas rizikos įvertinimo procedūras, kol surinks audito įrodymų, suteikiančių tokį pagrindą. Nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, jis turi atsižvelgti į visus atliekant rizikos įvertinimo procedūras surinktus audito įrodymus, t. y. ir patvirtinančius vadovybės tvirtinimus, ir jiems prieštaraujančius (apima ir informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams).
444. 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.
445. Reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo procedūros planavimo etape baigiamos sudarant rizikos vertinimo dokumentą, kuriame pateikiami visi nustatyti rizikos veiksniai, jų įvertinimas, tolesni auditoriaus veiksmai, sąsajos su darbo dokumentais, kuriuose dokumentuotos rizikos vertinimo procedūros, ir darbo dokumentais ar audito programomis, kuriose numatomas atitinkamas atsakas. Šis dokumentas gali būti atnaujinamas viso audito eigoje, kai auditorius, gavęs naujos informacijos, peržiūri RIR nustatymą ir įvertinimą: RIR tvirtinimų lygmeniu ir įgimtos rizikos įvertinimui gali turėti

įtakos audito įrodymai, kuriuos auditorius surinko atlikdamas kitas rizikos įvertinimo procedūras, tolesnes audito procedūras arba vykdydamas kitus TAAIS reikalavimus. Todėl rizikos vertinimo dokumentas baigiamas pildyti audito pabaigoje. Auditorius, atlikęs visas audito procedūras, prieš užbaigdamas auditą, turi įvertinti, ar reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimai tvirtinimų lygmeniu vis dar tinkami.

446. Atsižvelgdamas į rizikos veiksnių vertinimą, auditorius įvertina įgimtą patikimumą ir galimybę gauti kontrolės patikimumą. Auditorius priima ir dokumentuoja svarbiausius profesinius sprendimus, kokius tolesnius veiksmus planuoja dėl reikšmingo iškraipymo rizikų (ar bus atliekamos tolesnės audito procedūros, ar planuojama atlikti kontrolės priemonių testavimą, jei ne – kokios šio sprendimo priežastys ir pan., kaip auditorius vertina rizikos veiksnius, kurie daro įtaką ne vienai audito sričiai ir pan.). Šis darbas plačiau aptariamas 4.6.8 skirsnyje „Apskaitos sričių ir komponentų atranka – audito planavimo procedūrų apibendrinimas“ ir 4.7.1 skirsnyje „Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas“.

4.6.7. Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – papildomi reikalavimai

447. Vadovaujantis TAAIS audito įrodymai, siekiant padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė, renkami atliekant:

- ✓ a) rizikos įvertinimo procedūras;
- ✓ b) tolesnes audito procedūras, kurias sudaro kontrolės priemonių testai ir pagrindinės audito procedūros.

448. Vienas pagrindinių audito planavimo tikslų – nustatyti ir įvertinti RIR dėl apgaulės ar klaidos. Šiuo tikslu atliekamos rizikos įvertinimo procedūros. Tolesnės audito procedūros išsamiau pateiktos 4.7.2 ir 4.7.3 skirsniuose.

4.6.7.1. Reikalavimai dėl rizikos įvertinimo procedūrų

449. Rizikos įvertinimo procedūros turi būti objektyvios ir nešališkos. Jos turi apimti:

- ✓ paklausimus subjekto vadovybei ir kitiems atitinkamiems subjekto asmenims, įskaitant vidaus audito funkciją atliekančius asmenis (jeigu tokia funkcija yra);
- ✓ analitines procedūras;
- ✓ stebėjimą ir tikrinimą.

450. Nors auditorius, siekdamas suprasti reikalaujamus dalykus apie audituojamą grupę, komponentus ir jų aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir vidaus kontrolės sistemą, privalo atlikti visas procedūras – paklausimą, analitines procedūras, stebėjimą ir tikrinimą, jis neprivalo atlikti **visų jų pagal kiekvieną tokio suprantamo dalyko** (t. y. supratimą apie audituojamą grupę, komponentus, finansinės atskaitomybės tvarką, vidaus kontrolės elementus) **aspektą**. Paprastai turėtų būti atliekamos dviejų rūšių procedūros. Pavyzdžiui, kai paklausimų subjekto vadovybei metu gauta informacija apie naudojamą kontrolės priemones, turėtų būti atliktas ir stebėjimas arba tikrinimas, siekiant įsitikinti jų įdiegimu.

451. 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 (pvz., stebėti, ar pareigos yra atskiriamos, ar slaptažodžiai yra įvedami).
452. Auditorius gali atlikti ir kitas, jo nuomone, reikalingas procedūras, kai reikia gauti informacijos, kuri gali būti naudinga nustatant reikšmingo iškraipymo riziką. Tokių procedūrų pavyzdžiais gali būti paklausimų pateikimas išorės priežiūros institucijoms arba atitinkamų sričių ekspertams, kurių paslaugomis pasinaudojo audituojamas subjektas.

Paklausimai

453. Informaciją, kurią 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, kitiems skirtingo lygmens darbuotojais, kuriems pavestos atitinkamos atsakomybės. Bendraudamas su šiais asmenimis, jis gali įvairiais aspektais nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Pavyzdžiui:

- 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 ir pan.;
- iš paklausimų IT personalui galima gauti informacijos apie IT pakeitimus, sistemos ar kontrolės trūkumus ar kitą su IT susijusią riziką.

Planavimo analitinės procedūros

454. Analitinės procedūros apima finansinės informacijos įvertinimus, kurie buvo atlikti išanalizavus patikimas sąsajas tarp finansinio ir nefinansinio pobūdžio duomenų. Šios procedūros taip pat apima nustatytų nuokrypių ir ryšių, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos arba santykinai reikšmingai nukrypsta nuo prognozuojamų sumų, tyrimą.
455. 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 iškraipymo riziką, ypač riziką dėl apgaulės.
456. Todėl analitinės procedūros, atliekamos kaip rizikos įvertinimo procedūros, gali praversti nustatant ir įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką, nes galima nustatyti tokius aspektus apie subjektą, apie kuriuos auditorius nežinojo, arba suprasti, kaip įgimti rizikos veiksniai, tokie kaip kintamumas, veikia tvirtinimų jautrumą iškraipymui.
457. Analitinės procedūros, atliekamos kaip rizikos įvertinimo procedūros, gali:

- ✓ apimti tiek finansinę, tiek ir nefinansinę informaciją;
- ✓ naudoti labai agreguotus duomenis. Atitinkamai, šių analitinių procedūrų rezultatai gali suteikti bendro pobūdžio pirminių duomenų apie reikšmingo iškraipymo tikimybę.

Stebėjimas ir tikrinimas

458. Tikrinimas apima vidaus ar išorės įrašų arba dokumentų patikrinimą popieriniame ar elektroniniame formate arba kitoje laikmenoje, taip pat turto objekto įvertinimą natūroje.

459. Stebėjimas yra veiksmas, kurio metu stebimas kitų asmenų atliekamas procesas ar procedūra, pvz., auditorius stebi įmonės darbuotojų atliekamą atsargų skaičiavimą arba kontrolės veiklą.

460. 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.

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

- ✓ subjekto veiklos;
- ✓ vidaus dokumentų;
- ✓ vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų ataskaitų parengtų ataskaitų, posėdžių protokolų ir pan.;
- ✓ turto fizinės apžiūros;
- ✓ vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų elgesio ir veiksmų.

4.6.7.2. Procedūrų atlikimo laikas

462. Rizikos įvertinimo procedūros paprastai atliekamos audito planavimo metu. Tačiau auditorius gali atlikti šias procedūras, atlikdamas pagrindines procedūras arba kontrolės testus, jei tai yra efektyvu (A19). Surinkti audito įrodymai, kuriais remiantis nustatoma ir įvertinama reikšmingo iškraipymo rizika, taip pat gali praversti nustatant iškraipymus tvirtinimų lygmeniu arba įvertinant kontrolės procedūrų efektyvumą.

4.6.7.3. Įrodymų šaltiniai

463. Įrodymų šaltinių turi būti daugiau nei vienas. Jie gali būti vidiniai arba išoriniai.

464. Rengiant ir atliekant rizikos įvertinimo procedūras, skirtas nešališkai surinkti audito įrodymų, gali tekti juos rinkti iš kelių vidaus ir išorės šaltinių. Tačiau auditorius neprivalo atlikti išsamios paieškos, kad nustatytų visus galimus audito įrodymų šaltinius (A15).

465. Audito planavimo metu taip pat svarbu patikrinti, ar reikalinga informacija ir duomenys yra prieinami ir patikimi, išbandyti įvairius informacijos ir duomenų rinkimo ir vertinimo metodus.

Audito aktualių duomenų gavimas ir jų kokybės analizė

466. Audito planavimo metu turi būti atlikta duomenų ir jų šaltinių analizė:

- ✓ *Duomenų šaltinių identifikavimas.* Nustatomi visi galimi duomenų šaltiniai, kurie gali būti susiję su audito objektu (pvz.: atvirų duomenų portalai, audituojamų subjektų valdomos ir (ar) tvarkomos IS¹³, jų duomenų bazės, valstybės duomenų valdysenos IS ir pan.).
- ✓ *Duomenų struktūros ir savybių supratimas.* Nagrinėjama aktualių duomenų struktūra (stulpelių atributai, duomenų tipai ir kt. savybės) ir kokie duomenys kaupiami. Tai padeda suprasti, kaip duomenys organizuoti ir kaip juos galima panaudoti audite.
- ✓ *Duomenų ryšių tarp skirtingų šaltinių identifikavimas.* Susipažįstama su duomenų ryšiais tarp skirtingų duomenų šaltinių (toje pačioje ar skirtingose organizacijose). Tai padeda suprasti, kaip skirtingi duomenų elementai susiję ir kaip galima išnaudoti šiuos ryšius duomenų analitikai.
- ✓ *Duomenų panaudojimo galimybių analizė.* Įvertinama, kokios analitinės procedūros galėtų būti atliktos siekiant audito tikslo. Vertinama, kas galėtų jas atlikti (auditorius, kitų VK struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai)), ar reikėtų panaudoti specializuotus analitinius įrankius.
- ✓ *Duomenų prieinamumo vertinimas.* Nustačius, kad vienos ar kelių sistemų duomenys turėtų būti naudojami audite, vertinamos priegigos prie duomenų galimybės, galimi priegigos prie jų apribojimai.

Jeigu duomenų analizės pagrįstai neįmanoma atlikti audito planavimo metu (pvz., audituojamas subjektas laiku nepateikė duomenų), priežastys pateikiamos audito planavimo darbo dokumentuose ir šios procedūros suplanuojamos audito programose.

467. Atlikus duomenų paiešką ir analizę bei turint preliminarų auditui reikiamų duomenų sąrašą, esant poreikiui su duomenis valdančiais subjektais aptariama, ar jie turės galimybę auditoriams pateikti norimos apimties, formato, aktualumo duomenų rinkinius. Jei yra galimybė, duomenų analizei turi būti renkami pirminiai duomenys, kurie nėra apibendrinti ar kitaip agreguoti (išskyrus, kai audito poreikiams tokie yra reikalingi).
468. Nusprendus naudoti informacinių išteklių (IS, registų, jų duomenų bazėse kaupiamus) duomenis kaip audito įrodymus, turi būti įvertinta, ar audituojamo subjekto duomenų kokybės užtikrinimo kontrolės priemonių sistema yra patikima ir sudaro sąlygas pasitikėti jo pateiktais duomenimis. Šis vertinimas atliekamas pildant duomenų kokybės kontrolės priemonių tikrinimo klausimyną, kurį galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“). Užpildęs klausimyną, auditorius priima profesinį sprendimą, ar galima pasitikėti duomenimis ir juos naudoti kaip audito įrodymus. Kai jais pasitikėti negalima, bet kitų auditui reikiamų duomenų nėra, auditorius priima profesinį sprendimą dėl tolesnių audito procedūrų ir poveikio auditoriaus nuomonei.
469. Jeigu audito grupėje nėra reikiamų kompetencijų šiam vertinimui atlikti, galima pasitelkti kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojus ar išorės specialistus (ekspertus). Toks profesinis sprendimas turi būti dokumentuojamas.
470. Jeigu kito Valstybės kontrolės audito (veiklos, finansinio, atitikties ar IT) metu jau buvo atliktas tos pačios informacinės sistemos ir joje kaupiamų duomenų patikimumo vertinimas ir po jo audituojamo subjekto informacinėje sistemoje neįvyko jokių esminių pasikeitimų (pvz., integracijos su kitomis sistemomis pokyčių, pagrindinių taikomosios

¹³ Visa informacija apie viešojo sektoriaus įsteigtas valstybės IS kaupiama www.registrai.lt.

programos funkcijų atnaujinimo, kuris keičia duomenų apdorojimo tvarką ir tikrinimo algoritmus, ir pan.) ir, audito grupės vertinimu, atliktas darbas tinka jų audito tikslams pasiekti, audito grupė gali pasinaudoti atliktu duomenų patikimumo vertinimu. Tačiau, jeigu nuo paskutinio vertinimo praėjo 3 metai, rekomenduojama atlikti naują duomenų patikimumo vertinimą.

471. Auditorius, gavęs duomenų rinkinius iš duomenis valdančių subjektų, turi įvertinti ar:

- ✓ yra visi reikiami duomenys (pvz., nėra tuščių, praleistų laukų);
- ✓ jie yra visos apimties ir išsamūs (pvz., viso prašomo laikotarpio);
- ✓ jie aktualūs ir ar pateikiama naujausia informacija;
- ✓ jie atitinka turinio ir formato reikalavimus (pvz., viename stulpelyje nėra skirtingų duomenų; datos lauke yra įrašyta data, o ne tekstas);
- ✓ pateikta informacija sutampa su duomenimis, surinktais iš kitų šaltinių (pvz., organizacijos svetainės, atvirų duomenų portalo, apklausos duomenys sutampa su subjekto pateiktais duomenimis) ir kt.

Duomenų rinkinių vertinimas atliekamas tiek audito planavimo, tiek atlikimo metu.

472. Jei įvertinus nurodytas aplinkybes nustatyta, kad duomenų rinkinys yra tinkamas, bet turi formatavimo ar kitokių trūkumų, auditorius prieš pradėdamas duomenis naudoti, turėtų atlikti jų tvarkymo veiksmus (pvz., panaikinti tuščius, nereikalingus ar besidubliuojančius laukus, nustatyti tinkamus formatus (data, tekstas, skaičius), atskirti reikiamus duomenis į kelis stulpelius ir kt.). Kai rinkinys netinkamas, auditorius priima profesinį sprendimą dėl prašymo pateikti duomenis pakartotinai.

473. Jeigu iš duomenis valdančio subjekto gaunamas didelis duomenų kiekis iš IS duomenų bazės ar saugyklos, subjekto turėtų būti prašoma raštu pateikti:

- ✓ duomenų šaltinius su jų rinkinio sukūrimo laiko žyma, kad būtų užtikrintas duomenų vientisumas, autentiškumo patvirtinimas¹⁴ ir negalėjimas atsisakyti atsakomybės¹⁵;
- ✓ išgavimo parametrus, naudojamus duomenų rinkiniui sukurti (pvz., naudotos SQL (angl. *Structured Query Language*) užklausos tekstas), sukurtus automatizuotos ataskaitos parametrus arba kitus (ne)struktūruotų ar nestruktūruotų duomenų išgavimo parametrus.

474. Jeigu audituojamas subjektas atsisako pateikti duomenis, kuriuos VK žiniomis jis turi turėti savo IS, audito departamento vadovas ViPSIS fiksuoja audito riziką ir su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, aptaria šios rizikos valdymo priemones.

4.6.7.4. Audito įrodymų vertinimas

475. Auditorius turi įvertinti, ar atliekant rizikos įvertinimo procedūras surinkti audito įrodymai tinkamai pagrindžia reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Jeigu taip nėra,

¹⁴ Autentiškumo patvirtinimas – naudotojo tapatybės tikrinimo veiksmas (šaltinis – ISACA terminų žodynas).

¹⁵ Negalėjimas atsisakyti atsakomybės (atsakomybės už veiksmus prisiėmimas) apibrėžiamas kaip užtikrinimas, kad šalis vėliau negalės paneigti pateiktų duomenų; duomenų vientisumo ir kilmės įrodymo pateikimas, kurį gali patikrinti trečioji šalis (šaltinis – ISACA terminų žodynas).

auditorius turi atlikti papildomas rizikos įvertinimo procedūras, kol surinks audito įrodymų, suteikiančių tokį pagrindą.

476. Vertindamas šiuos audito įrodymus auditorius turi atsižvelgti į tai, ar pakankamai gerai supranta audituojamą grupę ir komponentus, jų aplinką, taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir grupės ir konkrečių komponentų vidaus kontrolės sistemą, kad galėtų nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką. Be to, jis turi atsižvelgti į visus atliekant rizikos įvertinimo procedūras surinktus audito įrodymus, t. y. ir patvirtinančius vadovybės tvirtinimus, ir jiems prieštaraujančius (apima ir informaciją, kuri pagrindžia ir patvirtina vadovybės tvirtinimus, ir bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiems tvirtinimams), nes pastarieji gali rodyti reikšmingo iškraipymo riziką.

477. Be to, grupės auditorius turi įvertinti, ar audito įrodymai, kuriuos komponento auditoriai surinko atlikę rizikos įvertinimo procedūras, gali tinkamai pagrįsti grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir įvertinimą. Grupės auditorius lieka atsakingas už grupės ir jos aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir grupės vidaus kontrolės sistemos supratimą, kad turėtų pakankamą pagrindą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti.

4.6.7.5. Dokumentavimo reikalavimai

478. Atliktos rizikos įvertinimo procedūros turi būti atitinkamai dokumentuotos.

479. Be dalykų, kurie nurodyti 2230-ajame TAAIS ir 3.5 poskyryje „Dokumentavimas“, auditorius į audito dokumentus turi įtraukti/ dokumentuoti:

- 1) audito grupėje įvykusius aptarimus (plačiau žr. 4.6.4 skirsnyje „Taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir metinių ataskaitų jautrumo reikšmingiems iškraipymams aptarimai audito grupėje“) ir priimtus reikšmingus sprendimus;
- 2) pagrindinius auditoriaus suprastus aspektus apie:
 - audito objektą, audituojamą subjektą ar grupę, atitinkamus grupės komponentus ir jų aplinką;
 - taikomos finansinės atskaitomybės tvarką ir apskaitos politiką;
 - vidaus kontrolės sistemos komponentus;
 - informacijos, kuria auditorius grindė savo supratimą, šaltinius, atliktas rizikos įvertinimo procedūras;
- 3) kaip įvertintas nustatytų kontrolės priemonių parengimas ir kaip įsitikinta, kad jos buvo įdiegtos;
- 4) 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.

480. Šiuos dalykus tinkamai dokumentuoti gali padėti rizikos vertinimo darbo dokumentas, kuriame numatyta pateikti atitinkamą informaciją ir profesinius sprendimus.

4.6.8. Apskaitos sričių ir komponentų atranka – audito planavimo procedūrų apibendrinimas

481. Atlikęs rizikos įvertinimo procedūras ir apibendrinęs jų rezultatus, auditorius gali planuoti audito atsaką. Kai atliekamas grupės auditas, tai padaryti gali padėti darbo dokumentas „Apskaitos sritys, komponentai ir audito atsakas“ (pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“), kurį jis pradėjo pildyti prieš pradėdamas rizikos įvertinimo procedūras, be to, turėtų būti naudojama rizikos vertinimo darbo dokumente pateikta informacija ir vertinimai. Atliktas apibendrinimas bus naudojamas auditoriui priimant profesinius sprendimus, kuriose srityse pagal kiekvieną audituojamo metinio ataskaitų rinkinio ataskaitą, kuriuose komponentuose ir kokios audito procedūros turės būti atliktos, t. y. koks turi būti suplanuotas atsakas į nustatytą ir įvertintą RIR.

482. Šiame etape atliekamą apskaitos sričių ir komponentų atranką galima suskirstyti į žingsnius. Pirmi 4 apima audito planavimo pradžioje atliktos analizės ir apskaitos sričių bei komponentų atrankos peržiūrą.

483. Auditorius turėtų:

1. Peržiūrėti planavimo pradžioje atliktą grupės struktūros analizę ir, jei reikia, ją patikslinti.
2. Peržiūrėti planavimo pradžioje atliktą **grupei reikšmingų** apskaitos sričių pagal kiekvieną audituojamą ataskaitą analizę ir ją patikslinti, jeigu reikia.
3. Identifikuoti **svarbias apskaitos sritis** (naudojami „Rizikos vertinimo darbo dokumente“ atlikto darbo rezultatai).
4. Peržiūrėti atliktą **grupei reikšmingų ir svarbių apskaitos sričių**¹⁶ struktūros pagal komponentus analizę ir patikslinti ją, jeigu reikia. Rekomenduojama šią analizę atlikti išdėstant komponentus pagal dydį (nuo didžiausią iki mažiausią dalį sudarančio kiekvienoje reikšmingoje ir svarbioje apskaitos srityje). Identifikavęs **svarbią** apskaitos sritį, kuri anksčiau nebuvo identifikuota kaip reikšminga, auditorius turi įsitikinti, kad tinkamos pagal aplinkybes rizikos įvertinimo procedūros atliktos atitinkamuose komponentuose taip, kad būtų tinkamai atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo procesas.
5. Kiekvienoje reikšmingoje ir svarbioje apskaitos srityje nustatyti, kuriuose komponentuose pasireiškia reikšmingos rizikos veiksniai, atsižvelgiant į tai, ar ši rizika veikia visus komponentus, jų grupę ar tik konkrečius komponentus.
6. Nustatyti, kuriose apskaitos srityse ir kuriuose komponentuose turi būti atliekamos tolesnės audito procedūros (kontrolės testai ir pagrindinės procedūros), t. y. kuriuose turi būti nustatomas atsakas į RIR, atsižvelgiant į nustatytus svarbius tvirtinimus ir kuriose reikšmingose ir svarbiose apskaitos srityse turi būti planuojamos audito procedūros.
7. Numatyti, su kuriais komponento auditoriais (jei jo auditą atlieka nepriklausomas auditorius) turėtų būti planuojamas bendradarbiavimas.
8. Įvertinti įgimtą patikimumą ir planuojamą kontrolės patikimumą atrinktose apskaitos srityse ir, jei tinkama, komponentuose. Auditorius įvertina, gautas ar ne įgintas

¹⁶ Reikšmingos apskaitos srities ir svarbios apskaitos srities sąvokos naudojamos taip, kaip apibrėžta ir paaiškinta šio vadovo 3 p. ir 2 lentelėje.

patikimumas, vadovaudamasis patikimumo modelio schema, pateikta vadovo 8 pav.: jei nustatyta reikšminga rizika – įgimtas patikimumas negaunamas; jei vidutinė ar žema – gaunamas įgimtas patikimumas. Jei auditorius planuoja atlikti kontrolės testus, jis įvertina planuojamą gauti kontrolės patikimumą – jei, jo vertinimu, tikėtina, kad kontrolės priemonės veikia efektyviai, planuojamas gauti kontrolės patikimumas; priešingu atveju nėra prasminga atlikti kontrolės testų ir kontrolės patikimumo neplanuojama gauti. Nuo šių vertinimų priklauso, kokios apimties pagrindinės procedūras auditorius turės atlikti kiekvienoje reikšmingoje ir svarbioje apskaitos srityje. Jeigu taikomas matematinės statistikos metodais pagrįstas audito patikimumo modelis, tai įgimtas ir kontrolės patikimumas išreiškiami skaitinėmis vertėmis, vadovaujantis audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateiktu audito patikimo modeliu.

9. Suplanuoti, kuriuose apskaitos srityse ir kuriuose komponentuose bus atliekami kontrolės testai;
10. Suplanuoti, kokią dalį kiekvienos reikšmingos ir svarbios apskaitos srities apims planuojamos pagrindinės procedūros (procentais nuo vertės), kad galėtų įsitikinti, kad planuojamas pakankamos apimties audito atsakas. Pakankamas atsakas užtikrinamas, kai:
 - kiekvienoje reikšmingoje ir svarbioje apskaitos srityse (t. y. sritis, kuri yra ir reikšminga, ir joje nustatyta reikšminga rizika (arba ji yra svarbi apskaitos sritis), audituojama ne mažiau kaip 50 proc. kiekvienos šios srities, t. y. konkretiems pasirinktiems komponentams priklausanti santykinė tam tikros apskaitos srities dalis susumavus turi būti ne mažesnė nei 50 proc. visos audituojamos grupės atitinkamos apskaitos srities. Konkretūs komponentai atrenkami auditoriaus profesiniu sprendimu, atsižvelgiant į nustatytas rizikas, į vadovo 215 ir 216 p. pateiktus dalykus ir galimus atrankos kriterijus;
 - kiekvienoje reikšmingoje apskaitos srityje, kurioje nebuvo identifikuota reikšminga rizika (t. y. ji nėra svarbi apskaitos sritis), audituojama ne mažiau 30 proc. kiekvienos šios srities, t. y. konkretiems pasirinktiems komponentams priklausanti santykinė tam tikros apskaitos srities dalis susumavus turi būti ne mažesnė nei 30 proc. visos audituojamos grupės atitinkamos apskaitos srities. Konkretūs komponentai atrenkami auditoriaus profesiniu sprendimu, atsižvelgiant į nustatytas rizikas, į vadovo 215 ir 216 p. pateiktus dalykus ir galimus atrankos kriterijus;
 - kiekvienoje svarbioje apskaitos srityje (t. y. toje, kurioje identifikuota reikšminga rizika), bet kuri nėra reikšminga – atrenkami komponentai profesiniu sprendimu, atsižvelgiant į nustatytas rizikas ir taip, kad audito atsakas, vadovaujantis 2330-ojo TAAIS 21 d., galėtų būti pritaikytas reikšmingai rizikai.

Papildomi komponentai pagrindinėms procedūroms gali būti atsirenkami priimant profesinį sprendimą, pavyzdžiui, atsitiktinės atrankos būdu, taikant jų rotacijos principą (kai pasirenkama atlikti audito procedūras komponentuose, kurie buvo audituoti seniausiais), profesiniu sprendimu taikant kitus auditoriaus pasirinktus kriterijus, įtraukiant nenuspėjamumo elementą. Profesiniai sprendimai turi būti pateikti darbo dokumentuose.

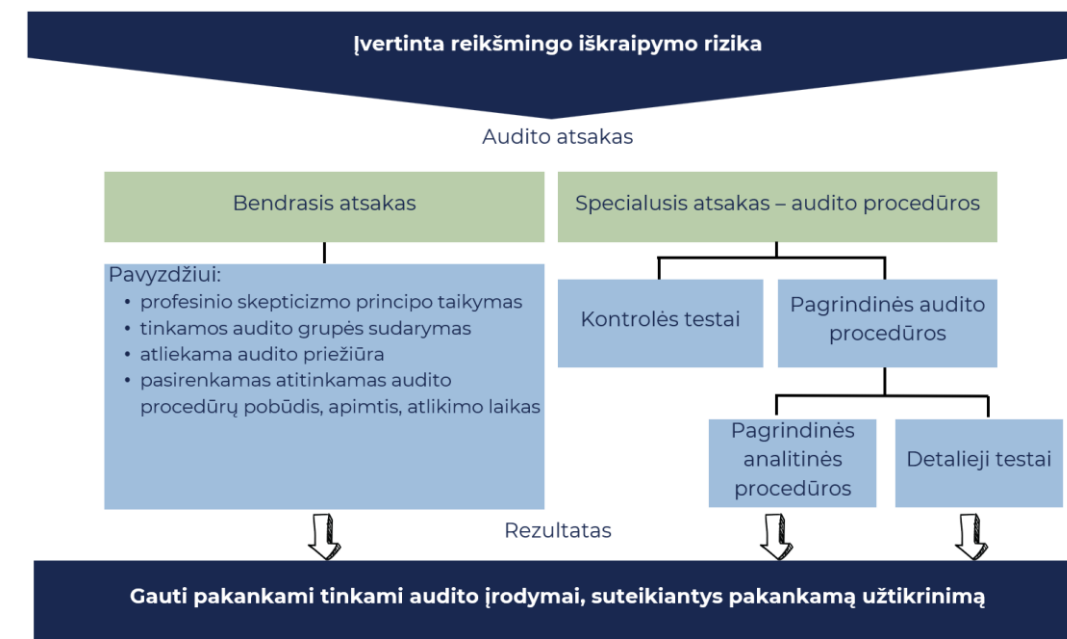
484. Toliau auditorius reings atsaką į nustatytą ir įvertintą RIR planuodamas, kokios ir kokios apimties tolesnės audito procedūros (kontrolės testai ir pagrindinės procedūros) kiekvienoje reikšmingoje ir svarbioje srityje bei konkrečiuose komponentuose turi būti atliekamos.

4.7. Audito strategijos ir programų parengimas

4.7.1. Atsako į reikšmingo iškraipymo riziką nustatymas

485. Atlikęs rizikos įvertinimo procedūras ir įvertinęs reikšmingo iškraipymo riziką, auditorius turi priimti nustatyti atsaką – bendrąjį ir specialųjį, kad surinktų tinkamų pakankamų audito įrodymų savo nuomonei pagrįsti. Toliau 19 paveiksle pateikta auditoriaus atsako schema, kurią detalai išnagrinėsime.

19 pav. Audito atsakas



4.7.1.1. Bendrasis atsakas

486. Auditorius turi suplanuoti ir įgyvendinti bendrąjį atsaką į įvertintą RIR finansinių ataskaitų lygmeniu.

487. Bendrieji atsakai, skirti reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu:

- ✓ pabrėžti audito grupei, kad būtina laikytis profesinio skepticizmo principo,
- ✓ skirti labiau patyrusius ar specialių įgūdžių turinčius darbuotojus ar panaudoti ekspertų darbą,
- ✓ skirti užduoties grupės narius, kuriems skiriamos tam tikros užduotys ir kurie turi per auditą įgytų reikiamų žinių, kad galėtų nustatyti nesuderinamumus tarp finansinių duomenų, pateiktų valstybės pažangos ataskaitoje, ir per auditą įgytų žinių, surinktų įrodymų ir padarytų išvadų;
- ✓ vadovavimo audito grupės nariams, jų atliekamo darbo priežiūros ir atlikto darbo peržiūros pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties keitimas;

- ✓ įtraukti papildomų nenuspėjamo atrenkant tolesnes audito procedūras, kurios bus atliekamos, elementų;
- ✓ audito strategijos arba planuojamų audito procedūrų pakeitimai, pvz.:
 - darbinio reikšmingumo pakeitimai;
 - auditoriaus planų dėl kontrolės priemonių efektyvumo testavimo ir jų metu gautų audito įrodymų patikimumo vertinimo;
 - pagrindinių procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties.

488. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimui finansinių ataskaitų lygmeniu ir bendrajam auditoriaus atsakui daro įtaką tai, kaip auditorius supranta vidaus kontrolės aplinką. Jei ši aplinka tinkama (žr. vadovo 4.6.5 skirsnį „Vidaus kontrolės sistemos supratimas“), auditorius gali labiau pasitikėti vidaus kontrole ir audituojamame subjekte surinktais audito įrodymais, todėl, pvz., gali atlikti kai kurias audito procedūras tarpiniu laikotarpiu, o ne laikotarpio pabaigoje. Kontrolės aplinkos trūkumai daro priešingą įtaką, todėl, pvz., kai kontrolės aplinka nėra tinkama, auditorius gali:

- ✓ atlikti daugiau audito procedūrų laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu laikotarpiu;
- ✓ iš pagrindinių procedūrų surinkti daugiau audito įrodymų;
- ✓ padidinti vietų, kurios turi būti įtrauktos į audito apimtį, skaičių.

489. Tokie įvertinimai daro reikšmingą poveikį bendrai audito strategijai, kurią auditorius pasirenka atsižvelgdamas į audito rizikos modelį. Jis daugiausia dėmesio gali skirti pagrindinėms procedūroms (pagrindinis metodas) arba metodui, kuris apima kontrolės priemonių testus ir pagrindines procedūras (mišrus metodas).

490. Ryšys tarp audito rizikos ir audito patikimumo plačiau aptartas 3.3 poskyryje „Audito rizika“. Audito patikimumo principai taikomi nepaisant to, kokio audito objekto, audituojamo subjekto auditas atliekamas ar kokia atranka bus atliekama – ar naudojant statistinius, ar nestatistinius metodus. Visais atvejais auditorius turi priimti sprendimą kokios apimties – mažos, vidutinės ar didelės – audito procedūras turės atlikti.

491. Vadovo 8 pav. pateikta audito patikimumo schema – esminis sprendimų medis, kuriuo visuose audituose vadovaujasi auditorius priimdamas sprendimus dėl audito procedūrų pobūdžio (vidaus kontrolės testai ir (ar) pagrindinės audito procedūros) ir apimties (mažos, vidutinės ar didelės apimties pagrindinės audito procedūros arba mažesnės ar didesnės apimties kontrolės testai).

492. Audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateiktas matematinės statistikos metodais pagrįstas audito patikimumo modelis, kurio tikslas – įvertinti patikimumą statistiniu būdu pagrįstomis skaitinėmis vertėmis, kurios suteikia auditoriui galimybę taikyti statistinės atrankos metodus. Pateiktas skaitinėmis vertėmis išreikštas audito patikimumo modelis – viena priemonių, padedančių nustatyti tinkamą pusiausvyrą tarp audito metu surinktų duomenų įvertinimo ir auditoriaus apsisprendimo dėl tolesnių veiksmų. Modelis pagrįstas statistinių matematinių metodų teorija, todėl labai svarbu, kad būtų taikomas apdairiai.

493. Auditorius, priimdamas vieną ar kitą sprendimą, privalo vadovautis savo kompetencija, patirtimi ir kitais veiksniais, kurie nepriskiriami statistiniams matematiniams metodams,

tačiau gali turėti įtakos audito patikimumui. Audito patikimumo nustatymo pavyzdyje paaiškinama, kaip kiekybiškai išreikštas audito patikimumas gaunamas iš kiekybiškai išreikštų įgimto patikimumo, kontrolės patikimumo ir pagrindinio patikimumo. Auditorius neprivalo patikimumo išreikšti kiekybiškai, tačiau sprendimus dėl audito procedūrų apimties privalo daryti remdamasis 8 pav. pateikta patikimumo schema.

4.7.1.2. Specialusis atsakas

494. Auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras (kontrolės testus ir pagrindines procedūras), kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis grindžiami įvertinta RIR tvirtinimų lygmeniu ir yra jai pritaikyti.

495. Pagrindinė procedūra – audito procedūra, skirta nustatyti reikšmingus iškraipymus tvirtinimų lygmeniu. Pagrindinės procedūros apima:

- ✓ detaliuosius (ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos) testus; ir
- ✓ pagrindines analitines procedūras.

496. Kontrolės priemonių testas – audito procedūra, skirta kontrolės priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu arba juos nustatyti ir ištaisyti, efektyvumui įvertinti.

497. Kontrolės testai privalo būti atlikti:

- ✓ kai auditorius ketina pasitikėti kontrolės priemonių efektyvumu (priima profesinį sprendimą, ar ketina gauti kontrolės patikimumą);
- ✓ kai pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras.

10 lentelė. Sąlygos, kai kontrolės testai privalo būti atlikti

Eil. Nr.	Kontrolės testai privalo būti atlikti:	Nuoroda į TAAIS	Pastabos
1.	Kai auditoriaus reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas tvirtinimų lygmeniu apima lūkesčius, kad kontrolės priemonės yra efektyvios (t.y. auditorius planuoja atlikti kontrolės priemonių efektyvumo testus nustatydamas pagrindinių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį)	2330-ojo 8 d. a)	Atliekami tik toms kontrolės priemonėms, kurios, auditoriaus vertinimu, yra skirtos užkirsti kelią reikšmingam svarbaus tvirtinimo iškraipymui arba jį nustatyti ir ištaisyti (2330-ojo A20)
2.	Kai pakankamų tinkamų audito įrodymų tvirtinimų lygmeniu negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras. Audito planavimo etape auditorius turi identifikuoti kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų audito įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras (2315-ojo 26 d. a iii)	2330-ojo 8 d. b p.	
3.	Jei auditorius ketina pasitikėti reikšmingos rizikos kontrolės priemonėmis, jis turi atlikti šių kontrolės priemonių kontrolės testus einamuoju laikotarpiu	2330-ojo 15 d.	Negalima naudotis ankstesnio audito metu atliktų testų rezultatais

498. Nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos auditorius turi parengti ir atlikti kiekvienos reikšmingos apskaitos srities pagrindines procedūras. Šios procedūros atliekamos dėl visų vadovo 16 p. nurodytų tvirtinimų, išskyrus išskirtinius atvejus, kai

audito procedūros gali būti neplanuojamos tam tikram tvirtinimui gauti (pvz., gali būti neplanuojamos audito procedūros buvimo tvirtinimui gauti ilgalaikio turto srityje, nes ankstesnio audito metu subjekte šis tvirtinimas buvo gautas, audituojamu laikotarpiu neįvyko jokių turto pasikeitimų, todėl audituojamuoju laikotarpiu gali būti neplanuojamos audito procedūros buvimo tvirtinimui gauti). Sąlygos, kai privalo būti atliktos pagrindinės audito procedūros pateiktos 11 lentelėje.

11 lentelė. Sąlygos, kai pagrindinės audito procedūros privalo būti atliktos

Pagrindinės audito procedūros privalo būti atliktos	Nuoroda į TAAIS
Kai ūkinių operacijų grupė, sąskaitų likutis ar atskleidžiama informacija yra reikšminga (<i>material</i>) kiekybiškai ar kokybiškai.	2330-ojo 18 d.
Jei nustatyta reikšminga rizika tvirtinimų lygmeniu, auditorius turi atlikti pagrindines procedūras, specialiai pritaikytas tokiai rizikai; jei dėl šios rizikos neatliekami kontrolės testai – pagrindinės procedūros turi apimti detaliuosius testus.	2330-ojo TAAIS 21 d., A53
Pagrindinės audito procedūros turi apimti audito procedūras, susijusias su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu:	2330-ojo TAAIS 20 d., A52
<ul style="list-style-type: none"> ✓ ataskaitų sutikrinimą ar suderinimą su pagrindiniais apskaitos įrašais, ✓ reikšmingų apskaitos įrašų ir kitų atliktų koregavimų patikrinimą. 	

499. Gali būti planuojami ir atliekami dvigubo tikslo testai – tai tokie testai, kai kontrolės testai ir pagrindinės audito procedūros atliekamos kartu. Taip gali būti gaunami įrodymai dėl kontrolės veikimo efektyvumo ir surenkami įrodymai pagrindinėms audito procedūroms. Dažnai tai efektyvu.

500. Be to, vadovaujantis 2330-ojo TAAIS 24 d., 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.

501. Apibendrinant TAAIS reikalavimus, kiekvienoje apskaitos srityje auditorius turi suplanuoti atitinkamą atsaką. 12 lentelėje pateikta informacija apie tai, kokį atsaką auditorius turi planuoti atsižvelgdamas į apskaitos srities reikšmingumą ir svarbumą.

12 lentelė. TAAIS reikalavimai dėl auditoriaus atsako kiekvienoje apskaitos srityje

Apskaitos sritis	Reikalingas atsakas
Ir reikšminga, ir svarbi	Atlikti pagrindines procedūras, kaip reikšmingoje apskaitos srityje, vadovaujantis 2330-ojo TAAIS 18 d. (dėl visų tvirtinimų) ir atlikti pagrindines procedūras, specialiai pritaikytas identifikuotai reikšmingai rizikai; jei dėl šios rizikos neatliekami kontrolės testai – pagrindinės procedūros turi apimti detaliuosius testus
Reikšminga, bet nesvarbi	Atlikti pagrindines procedūras, kaip reikšmingoje apskaitos srityje (dėl visų tvirtinimų)
Svarbi, bet nereikšminga	Atlikti pagrindines procedūras, specialiai pritaikytas identifikuotai reikšmingai rizikai; jei dėl šios rizikos neatliekami kontrolės testai – pagrindinės procedūros turi apimti detaliuosius testus

Apskaitos sritis	Reikalingas atsakas
Nei reikšminga, nei svarbi	Atlikti pagrindinės procedūras, susijusias su finansinių ataskaitų užbaigimo procesu (baigiamosios analitinės procedūros)

4.7.2. Kontrolės testai

502. Kontrolės testai – tai audito procedūros, skirtos įvertinti kontrolės procedūrų, kuriomis siekiama užkirsti kelią reikšmingiems iškraipymams ar juos nustatyti ir ištaisyti, efektyvumą.

Šiais testais auditorius įsitikina, kad subjekte sukurtos vidaus kontrolės procedūros veikia tinkamai ir efektyviai, arba ne. Be to, jie gali padėti nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką, kurios auditorius negalėjo nustatyti audito planavimo etape.

503. Kontrolės testai atliekami dėl finansinės atskaitomybės tvirtinimų.

504. Kontrolės testai gali būti:

- ✓ pakartotinis atlikimas – kai auditorius nepriklausomai atlieka kontrolės procedūras (gaunamas didžiausias patikimumas);
- ✓ tikrinimas – bet kokių dokumentų (popieriniu ar elektroniniu formatu ar laikmenoje), kuriuose pateikiami įrodymai apie kontrolės procedūras, patikrinimas;
- ✓ stebėjimas – kai stebimas kitų asmenų atliekamos kontrolės procedūros;
- ✓ paklausimas – tai procedūra, kurios metu auditorius žodžiu ar raštu prašo atsakingų asmenų pateikti informaciją apie atliktas kontrolės procedūras (gaunamas mažiausias patikimumas).

505. Kontrolės testai skiriasi nuo nuosekliosios peržiūros testų, kurie būna atliekami susipažįstant su vidaus kontrolės sistema (kontrolės veiksmų komponentu). 13 lentelėje pateiktas nuosekliosios peržiūros ir vidaus kontrolės testų palyginimas.

13 lentelė. Nuosekliosios peržiūros ir kontrolės testo palyginimas

Nuosekliosios peržiūros testas	Kontrolės testas
Tikslas – susipažinti ir geriau suprasti apskaitos sistemą, kontrolės procedūras.	Tikslas – įvertinti vidaus kontrolės procedūrų efektyvumą.
Atliekamas paėmus vieną pavyzdį.	Atliekamas dėl atitinkamos apimties pavyzdžių (imčiai) siekiant gauti pakankamų audito įrodymų.
Vertinamas procesas nuo pradžios iki pabaigos.	Atliekamas tik dėl pasirinktų svarbių kontrolių.
Rekomenduojama atlikti, net jei kontrolės rizika vertinama kaip didelė, kad būtų galima pagrįsti auditoriaus vertinimą.	Nėra būtina atlikti, kai kontrolės rizika didelė.
Atliekamas reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo procese (audito planavimas).	Atliekamas po reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo – kaip atsakas į reikšmingo iškraipymo riziką.

506. Kontrolės priemonių testai atliekami toms kontrolės priemonėms, kurios, auditoriaus vertinimu, skirtos užkirsti kelią reikšmingam svarbaus tvirtinimo iškraipymui ar jį nustatyti ir ištaisyti.

507. Auditoriui gali prireikti testuoti kelias kontrolės priemones, kad patvirtintų savo lūkesčius dėl jų efektyvumo. Auditorius gali suplanuoti tiek tiesioginių, tiek netiesioginių kontrolės priemonių testus, įskaitant IT bendrųjų kontrolės priemonių testus (plačiau apie tai 4.6.5.5 skirsnyje „Susipažinimas su IT ir jų vertinimas“). 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.
508. 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 riziką, susijusią su IT naudojimu, ir pagrįsti savo lūkesčiams, kad automatinė kontrolė efektyviai veikė per visą laikotarpį.
509. Kontrolės testus auditorius turi atlikti atitinkamu etapu ar laikotarpiu, kuriuo taikytomis kontrolės priemonėmis auditorius ketina pasikliauti, kad galėtų tinkamai pagrįsti savo numatytą pasiklovimą. Audito įrodymai, kurie yra aktualūs tik tam tikru momentu, gali būti pakankami auditoriaus tikslams, pvz., 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.
510. Kontrolės testai gali būti atliekami tarpiniu laikotarpiu, kai tai tinkama ir efektyvu, pvz., kai turimi audituojamo laikotarpio pirmojo pusmečio duomenys ir auditorius nusprendžia, kad efektyvu kontrolės testus pagal turimus šio laikotarpio duomenis atlikti kartu su rizikos įvertinimo procedūromis.
511. Nustatant, kokių papildomų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių, kurios buvo taikomos po tarpinio laikotarpio iki laikotarpio pabaigos, būtina surinkti, reikia atsižvelgti į:
- ✓ 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 pasiklovimu kontrolės priemonėmis, apimtį;
 - ✓ kontrolės aplinką.
512. Papildomų audito įrodymų galima surinkti, pvz., kontrolės priemonių testus atliekant likusiu laikotarpiu arba atliekant subjekto kontrolės priemonių stebėsenos testus. Kontrolės priemonių stebėsenos testai – tai subjekto vykdomos kontrolės priemonių stebėsenos testavimas, kurio metu patikrinama, kaip subjektas vykdo kontrolės priemonių stebėseną ir ar ji yra efektyvi. Jei audituojamo laikotarpio metu įvairiais etapais buvo taikomos iš esmės skirtingos kontrolės priemonės, kiekvieną iš jų reikia įvertinti atskirai.

513. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės priemonių testus, auditorius turi surinkti tuo įtikinamesnių audito įrodymų, kuo labiau jis pasikliauna kontrolės priemonių efektyvumu. Didesnio kontrolės priemonių efektyvumo užtikrinimo lygio galima siekti, kai atliekami priemonių testai srityse, kuriose negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų tik iš pagrindinių procedūrų.

514. Auditorius gali naudoti ir ankstesnių auditų metu surinktus įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo. Siekdamas nustatyti, ar būtų galima tai daryti, 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 stebėsenos procesą ir subjekto rizikos įvertinimo procesą;
- ✓ riziką, kuri atsiranda dėl kontrolės priemonės ypatybių, įskaitant tai, ar ši kontrolė yra rankinė 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 priemonės taikymui;
- ✓ ar nesikeičiant konkrečioms kontrolės priemonėms kyla rizika dėl besikeičiančių aplinkybių; ir
- ✓ reikšmingo iškraipymo riziką ir pasiklivimo kontrole apimtį (t. y. kokio laikotarpio, kokiomis kontrolės priemonėmis ir kokiems tvirtinimams gauti planuojama naudotis kontrolės patikimumu). Kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika ir kuo didesnį patikimumą norima gauti iš kontrolės, tuo laikotarpis iki pakartotinio kontrolės priemonių testų turėtų būti trumpesnis.

515. Auditorius gali naudoti ne tik finansinių, bet ir atitikties ar veiklos auditų metu arba vykdant kitus su subjektu susijusius audito veiksmus surinktus audito įrodymus apie kontrolės priemonių efektyvumą. Pasikliaudamas įrodymais, surinktais atliekant ankstesnius atitikties ar veiklos auditus, auditorius turi įvertinti, ar naudoti tvirtinimai ir atlikti testai yra tinkami finansinio audito tikslams.

516. Taikomųjų programų bendrosios kontrolės vertinimo metu gautais įrodymais, jei nebuvo šiose programose ar susijusioje dokumentacijoje atliktų esminių pakeitimų, taip pat galima naudotis vėlesnių auditų metu. Esminiai pakeitimai yra tokie pakeitimai, kurie taip reikšmingai keičia IT procesus, taikomąsias programas, kontrolės priemones ir duomenų valdymą, kad tai daro tiesioginį poveikį duomenų, naudojamų finansinei apskaitai ir metinių ataskaitų rinkinių sudarymui, kontrolės priemonių efektyvumui, informacinių sistemų veikimui ir saugumui. Tai yra pakeitimai, dėl kurių gali keistis ankstesnis auditoriaus atliktas vertinimas. Tokių pakeitimų pavyzdžiai:

1. naujos prieigos kontrolės politikos įdiegimas arba esamų kontrolės procesų panaikinimas;
2. svarbių algoritmų, ataskaitų generavimo ar integracijos su kitomis sistemomis pokyčiai;

3. didesnės dalies personalo pasikeitimas IT ar finansų skyriuose, turintis įtakos kontrolės priemonių efektyvumui;
4. naujos IT valdymo struktūros įvedimas, keičiantis atsakomybės pasiskirstymą tarp darbuotojų;
5. naujos technologijos įdiegimas, kuris paveikia duomenų prieinamumą, saugumą ar apsaugos nuo pažeidimų lygį;
6. pagrindinių taikomosios programos funkcijų atnaujinimas, kuris keičia duomenų apdorojimo tvarką ar tikrinimo algoritmus.

517. 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. Jis turi surinkti šiuos įrodymus pateikdamas paklausimus ir kartu atlikdamas stebėjimą arba tikrinimą, kad galėtų patvirtinti, jog supranta šias specifines kontrolės priemones, ir:

518. jei įvyko pokyčių, dėl kurių ankstesnio audito metu surinkti audito įrodymai tebėra svarbūs, auditorius turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinio audito metu. Gali būti, kad pakeitimai tokie reikšmingi, 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;

519. 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. Auditoriaus sprendimas dėl to, ar pasitikėti ankstesnių auditų metu surinktais audito įrodymais dėl kontrolės priemonių, kurios:

- ✓ nepakeistos nuo to laiko, kai paskutinį kartą buvo atlikti jų testai; ir
- ✓ nėra kontrolės priemonės, kuriomis mažinama reikšminga rizika;
- ✓ priklauso nuo profesinio auditoriaus sprendimo.

520. Be to, laikotarpio tarp pakartotinių tokių kontrolės priemonių testų atlikimo trukmė priklauso nuo profesinio auditoriaus sprendimo, tačiau tokie testai turėtų būti atliekami bent vieną kartą per trejus metus. Apskritai, kuo didesnė reikšmingo iškraipymo rizika arba kuo didesnis pasikliovimas kontrolės priemonėmis, tuo labiau tikėtina, kad praėjęs laikotarpis bus trumpesnis. Veiksniai, dėl kurių gali sutrumpėti pakartotinio kontrolės 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.

521. Jei auditorius ketina pasikliauti daugeliu kontrolės priemonių, apie kurias audito įrodymai buvo surinkti ankstesnių auditų metu, kiekvieno audito metu testuojant kai kurias šių 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.

522. Prieš atlikdamas kontrolės testus, auditorius turėtų apsispręsti, kaip vertins nuokrypius. Jų ribos gali būti:

- ✓ nustatytos vienetų skaičiumi (nuokrypių skaičius, pavyzdžiui: 3, 5, 10 ir pan.) arba
- ✓ procentine išraiška (dažniau naudojama, pvz., 1 proc., 2 proc. kontrolės procedūrų netinkamai atliktos ar neatliktos).

523. Atlikęs kontrolės testus, auditorius turi įvertinti nustatytą nuokrypį ir apsvarstyti:

- ✓ nustatytų nuokrypių aplinkybes ir priežastis – įvertinti, ar tai atsitiktinė klaida, ar nuokrypis būdingas tik tam tikram laikotarpiui, vietai ar aplinkybėms;
- ✓ įtaką kontrolės patikimumo įvertinimui – įvertinti nustatyto nuokrypio įtaką tvirtinimams, kiek tai veikia finansines ataskaitas, ar reikia atlikti papildomus kontrolės testus. Jei nuokrypis viršija nustatytą ribą – daroma išvada, kad kontrolės procedūros veikia neefektyviai ir kontrolės patikimumas negautas.
- ✓ audituojamo subjekto veiksmus dėl nustatytų nuokrypių – įvertinti, ar subjektas pats nustatė nuokrypį, ar ėmėsi veiksmų, kad būtų išvengta tokių nuokrypių ateityje;
- ✓ įvertinti, kokie iškraipymai ar pažeidimai gali atsirasti dėl nustatytų kontrolės trūkumų, kokioms sąskaitoms gali turėti įtakos.

4.7.3. Pagrindinės procedūros

524. Pagrindines audito procedūras sudaro:

- ✓ pagrindinės analitinės procedūros;
- ✓ detalieji testai.

525. Pagrindinės procedūros – audito procedūros, taikomos reikšmingiems iškraipymams tvirtinimų lygmeniu nustatyti. Kitaip tariant, atlikus pagrindines audito procedūras, turi būti gauti tinkami ir pakankami audito įrodymai auditoriaus nuomonei pagrįsti.

4.7.3.1. Pagrindinės analitinės procedūros

526. Auditorius, atlikdamas pagrindines analitines procedūras, siekia surinkti tinkamus ir patikimus audito įrodymus, kaip nurodyta 2520-ojo TAS 3 d. a p., ir gauti reikiamą pagrindinį patikimumą, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų klaidų.

527. Pagrindinės analitinės procedūros dažnai yra prognostinės (modeliavimo) analitinės procedūros. Jei atlikus palyginamąsias analitines procedūras gaunami reikšmingi įrodymų skirtumai, papildomai turi būti atliekami detalieji testai. Prognostinės (modeliavimo) analitinės procedūros gali būti taikomos, pvz.:

- ✓ socialinių išmokų išlaidoms ir sąnaudoms vertinti, kai tam tikros standartinio dydžio išmokos dauginamos iš jų gavėjų skaičius (pvz.: stipendijos, socialinės išmokos).
- ✓ taikomų nuvertėjimo normų pagrįstumui vertinti, kai ankstesniu laikotarpiu registruotos gautinos sumos lyginamos su einamuoju laikotarpiu faktiškai gautomis sumomis.

528. Plačiau apie prognostinių analitinių procedūrų atlikimą, pagrindinių analitinių procedūrų pavyzdžiai ir jų rezultatų interpretavimo schema pateikta audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

529. Sprendimas, ar taikyti pagrindines analitines audito procedūras, priklauso nuo:

- ✓ galimų sąsajų tarp rodiklių;
- ✓ auditoriaus tikslų (pvz., analitinės procedūros paprastai netinka teisėtumui vertinti);
- ✓ galimybės gauti tinkamus ir patikimus duomenis;
- ✓ auditoriaus pasitikėjimo tokios procedūros efektyvumu ir teikiamais įrodymais.

530. Pagrindinės analitinės procedūros turi privalumų:

- ✓ tinkamai atlikus galima gauti užtikrinimą dėl didelės apimties ūkinių operacijų;
- ✓ padeda ir paskatina geriau suprasti audituojamojo subjekto veiklą;
- ✓ gali sumažinti reikiamų detaliųjų testų skaičių.

531. Tačiau priimant sprendimą naudoti pagrindines analitines procedūras reikia atsižvelgti ir į galimus jų trūkumus:

- ✓ jos gali suteikti tik nedidelį audito patikimumą;
- ✓ norint taikyti šias procedūras, gali būti sudėtinga atrasti nekintamus ryšius tarp rodiklių, tinkamus prognozuoti;
- ✓ sudėtingesniuose modeliuose jų taikymas reikalauja daug laiko.

532. Analitinės audito procedūros taip pat naudojamos parengti bendrąsias išvadas audito užbaigimo etape. Jos padeda auditoriui įsitikinti, ar pateiktos finansinės ataskaitos atitinka auditoriaus žinias apie audituojamos grupės ar jos komponentų veiklą.

533. Parengdamas ir atlikdamas pagrindines analitines procedūras audito pabaigoje, kaip numatyta 2520-ojo TAAIS 3 d. b punkte, auditorius turi įsitikinti, kad finansinė atskaitomybė (kaip visuma) iš esmės atitinka auditoriaus žinias apie audituojamo subjekto veiklą. Šios analitinės procedūros padeda suformuluoti išvadą apie subjekto finansinės atskaitomybės teisingumą. Be to, pagal jas auditorius gali nustatyti sritis, kur reikia atlikti papildomų procedūrų. Analitinės procedūros, taikomos audito pabaigoje, dažnai yra tos pačios kaip ir audito planavimo etape.

534. Tokių procedūrų pavyzdžiai:

- ✓ audituojamą metinių ataskaitų rinkinį sudarančių finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių peržiūrėjimas, komponentų metinių ataskaitų rinkinių peržiūrėjimas;
- ✓ VSAKIS ataskaitų tarpusavio palyginimo operacijos.

535. Finansinių ataskaitų vertinimo metu svarbu išsiaiškinti visus nukrypimus ir neįprastas tendencijas ir nustatyti, ar:

- ✓ finansinės ataskaitos parengtos laikantis nustatytų reikalavimų;
- ✓ išsamiai parodo audituojamo subjekto būklę;
- ✓ finansinių ataskaitų tam tikros dalys turi visą būtiną informaciją;
- ✓ finansinių ataskaitų tam tikros dalys reikiamu būdu įvertintos ir pateiktos.

4.7.3.2. Detalieji testai

536. Detalieji testai – tai procedūros, kurių auditorius paprastai atlieka daugiausiai. Tai yra ūkinių operacijų, sąskaitų likučių, atskleidžiamos informacijos testai tvirtinimų lygiu. Priklausomai nuo pasirinkto būdo surinkti audito įrodymams, šie testai gali būti:

- ✓ tikrinimas – procedūra apima vidaus ar išorės popieriniu ar elektroniniu formatu arba kitoje laikmenoje saugomų įrašų ar dokumentų patikrinimą, taip pat objekto įvertinimą natūroje (pvz., patikrinimas, kad ūkinė operacija teisingai ir laiku užregistruota apskaitos registruose);
- ✓ stebėseną – šios procedūros metu stebimas kitų asmenų atliekamas procesas ar kai, pvz., auditorius stebi atliekamą inventurizaciją arba kontrolės procedūras;
- ✓ išorės patvirtinimas – tai audito įrodymai, kuriuos auditorius gauna kaip tiesioginį rašytinį trečiosios (patvirtinančiosios) šalies pateiktą atsakymą. Pavyzdžiui, banko pateiktas patvirtinimas apie subjekto lėšų likutį metų pabaigoje. Paprastai išorės patvirtinimai laikomi vienais patikimiausių audito įrodymų;
- ✓ perskaičiavimas – tai dokumentų ir įrašų matematinio tikslumo patikrinimas;
- ✓ pakartotinis atlikimas – kai auditorius nepriklausomai atlieka procedūras arba taiko kontrolės priemones, kurias kaip vidaus kontrolės veiksmus jau yra atlikęs audituojamas subjektas;
- ✓ paklausimas – šios procedūros metu auditorius žodžiu ar raštu prašo atsakingų asmenų pateikti tam tikrą informaciją, reikalingą auditui atlikti.

4.7.3.3. Pagrindinių procedūrų atlikimo laikas

537. Jei pagrindinės procedūros atliekamos tarpiniu laikotarpiu, auditorius likusiu laikotarpiu turi atlikti:

- ✓ 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. Tokiu atveju auditorius turėtų informaciją, susijusią su laikotarpio pabaigos

likučiais, palyginti ir suderinti su lyginamąja tarpinio laikotarpio informacija, siekdamas: a) nustatyti sumas, kurios atrodo neįprastos; b) patikrinti visas šias sumas; ir c) atlikti pagrindines analitines procedūras arba detaliuosius testus, siekdamas patikrinti likusį laikotarpį. Auditoriaus sprendimui, kokį darbą reikia atlikti likusiu laikotarpiu, daro įtaką šie veiksniai:

- kontrolės aplinka ir kitos atitinkamos kontrolės priemonės;
- galimybė vėliau gauti informacijos, kuri būtina auditoriaus procedūroms;
- pagrindinės procedūros tikslas;
- įvertinta reikšmingo išskraipymo rizika;
- ūkinių operacijų grupės ar sąskaitų likučių ir susijusių tvirtinimų pobūdis.

538. Jei išskraipimai, kurių auditorius nesitikėjo vertindamas reikšmingų išskraipymų 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.

4.7.3.4. Išorės patvirtinimai

539. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 19 d. auditorius turi įvertinti, ar išorės patvirtinimo procedūros turi būti atliekamos kaip pagrindinės audito procedūros.

540. 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. Patvirtinimo procedūros gali apimti:

- ✓ banko sąskaitų likučius ir kitą informaciją, susijusią su santykiais su banku;
- ✓ informaciją apie nekilnojamąjį turtą iš Nekilnojamojo turto registro;
- ✓ iš kitų įstaigų gautą informaciją apie audituojamo subjekto dalininkų įnašus;
- ✓ kreipimąsi į viešųjų pirkimų dalyvius, siekiant įsitikinti, ar jie tikrai gavo kvietimus pateikti pasiūlymus ir ar jie pateikė pasiūlymus;
- ✓ kreipimąsi į tiekėjus, rangovus, subrangovus, siekiant gauti patvirtinimus apie perduotas prekes ir suteiktas paslaugas;
- ✓ kreipimąsi į turto davėjus, siekiant gauti patvirtinimus apie perduotą turtą ir jo vertę;
- ✓ informaciją iš Stebėsenos informacinės sistemos apie institucijų programų vykdymą.

Pateiktas pavyzdžių sąrašas nėra baigtinis, auditorius gali nuspręsti atlikti ir kitas išorės patvirtinimo procedūras.

4.7.4. Tolesnės audito procedūros komponentuose

541. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 6 d., auditorius turi parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras, kurių atlikimo laikas bei apimtis yra grindžiami įvertinta reikšmingo

iškraipymo rizika tvirtinimų lygmeniu ir yra jai pritaikyti. Kai atliekamas grupės auditas, grupės auditorius turi prisiimti atsakomybę už tolesnių audito procedūrų, kurios turi būti atliekamos, pobūdį, laiką ir apimtį ir turi nustatyti ne tik tai, kuriuose komponentuose turi būti atliekamos tolesnės audito procedūros, bet ir darbo, kuris turi būti atliekamas tokiuose komponentuose, pobūdį, laiką ir apimtį.

542. Grupės auditorius gali nustatyti, kad atliekant tolesnes audito procedūras kelių komponentų finansinė informacija gali būti laikoma viena imtimi, pvz., kai sandoriai laikomi homogeniškais dėl jiems būdingų tokių pačių ypatybių, kai susijusi reikšmingo iškraipymo rizika yra tokia pati ir kai kontrolės priemonės nuosekliai rengiamos ir naudojamos.

543. Kartais grupės ar komponento auditorius gali atlikti tolesnes audito procedūras dėl svarbių apskaitos sričių kaip vienos visumos (t. y. neišskaidytų tarp komponentų, pvz., atlikdamas fondų auditus). Tokiais atvejais atliekant šias procedūras dažniausiai bus naudojamas grupės darbinis reikšmingumas.

544. Grupę gali sudaryti didelis skaičius komponentų, kurių kiekvieno finansinė informacija atskirai grupės finansinėms ataskaitoms yra nereikšminga, o agregavus yra reikšminga. Esant tokioms aplinkybėms, kai svarbios ūkinių operacijų grupės, sąskaitų likučiai ar atskleista informacija yra išskaidyta tarp didelio skaičiaus komponentų, grupės auditorius, planuodamas ir atlikdamas tolesnes audito procedūras, gali susidurti su papildomais iššūkiais.

545. Tokiais atvejais (pvz., atliekant valstybės MAR auditą) procedūros, skirtos reaguoti į grupės finansinių ataskaitų, susijusių su komponento finansine informacija, reikšmingo iškraipymo riziką, gali būti efektyvesnės, kai jos atliekamos komponentų lygmeniu. Tai gali būti, kai, pvz., grupė turi:

- ✓ skirtingus pajamų srautus;
- ✓ skirtingas veiklas;
- ✓ veiklas skirtingose vietovėse; arba
- ✓ decentralizuotą vidaus kontrolės sistemą.

546. Kai kuriais atvejais pakankamų tinkamų audito įrodymų galima surinkti centralizuotai atliekant tolesnes audito procedūras dėl tokių reikšmingų apskaitos sričių (pvz., jeigu jie yra homogeniški, jiems taikomos bendros kontrolės priemonės ir galima gauti prieigą prie tinkamos informacijos). Tolesnės audito procedūros taip pat gali apimti pagrindines analitines procedūras. Priklausomai nuo užduoties aplinkybių, komponentų finansinė informacija gali būti agreguojama tam tikru lygmeniu, kad atliekant pagrindines analitines procedūras galima būtų nustatyti lūkesčius ir skirtumo tarp užregistruotų sumų ir tikėtinų verčių sumą. Tokiais atvejais galėtų praversti automatiniai įrankiai ir būdai.

547. Reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, grupės auditorius gali nustatyti, kad komponente būtina atlikti tokios apimties darbą (jei būtina, pasitelkus komponento auditorius):

- ✓ parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras dėl visos komponento finansinės informacijos:
 - siekiant reaguoti į įvertintą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką, būtina surinkti audito įrodymus apie visą komponento finansinę informaciją ar jos reikšmingą dalį;

- grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika yra paplitusi dėl komponente įvykusių įvykių ar susidariusių aplinkybių;
- ✓ parengti ir atlikti tolesnes audito procedūras dėl vienos ar kelių apskaitos sričių (pvz., komponentas gali vykdyti nedaug operacijų, tačiau valdyti didelę dalį grupės turto; vykdyti specifinę veiklą, kuri svarbi visos grupės mastu; turėti visai grupei reikšmingus likučius) arba
- ✓ atlikti specifines tolesnes audito procedūras.

548. Įtraukus nenuspėjamumo elementą į tai, kokios rūšies darbas turi būti atliekamas, kokiuose komponentuose turi būti atliktos procedūros ir kokia bus grupės auditoriaus dalyvavimo darbe apimtis, gali padidėti komponento finansinės informacijos reikšmingo iškraipymo, dėl kurio grupės finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės, nustatymo tikimybė.

549. Kai kontrolės priemonių efektyvumas testuojamas centralizuotai (pvz., bendrų paslaugų centre naudojamos kontrolės priemonės ar bendrosios kontrolės priemonės), grupės auditoriui gali prireikti komunikuoti komponento auditoriams informaciją apie atliktą audito darbą.

550. Kai yra didesnės įvertintos grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizikos sritys ar reikšminga rizika, dėl kurių turi būti atliktos tolesnės audito procedūros, grupės auditorius turi įvertinti tokių tolesnių audito procedūrų parengimo ir atlikimo tinkamumą.

4.7.5. Atitikties teisės aktams vertinimas

551. Atlikdamas finansinį auditą, auditorius turi vertinti, ar laikomasi teisės aktų, vadovaudamasis 2250-ojo TAAIS reikalavimais.

552. Jeigu finansinis auditas atliekamas kartu su atitikties auditu, vertindamas, ar laikomasi kitų, nei aptarta šiame dokumente, teisės aktų, atitikties audito metu auditorius turi vadovautis 4000-ojo TAAIS ir Atitikties audito vadovu. Šiame dokumente aptariami auditoriaus darbai pagal 2250-ojo TAAIS reikalavimus.

553. Vadovaudamasis 2250-ojo TAAIS 6 dalimi, auditorius, atlikdamas finansinį auditą turi:

- ✓ surinkti pakankamus tinkamus audito įrodymus, kad audituojamas subjektas laikosi tų įstatymų ir teisės aktų, kurie yra bendrai pripažįstami darančiais tiesioginę įtaką nustatant reikšmingas sumas, reikšmingas sritis ir atskleistiną informaciją, t. y. kad laikomasi tų teisės aktų reikalavimų, kurie daro tiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms;
- ✓ atlikti atitinkamas audito procedūras, kurios padėtų nustatyti kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus, kurie gali daryti reikšmingą poveikį finansinėms ataskaitoms; ir
- ✓ tinkamai reaguoti į audito metu nustatytus ar įtariamus teisės aktų nesilaikymo atvejus. Kokių veiksmų auditorius turi imtis nustatęs ar įtaręs teisės aktų nesilaikymo atvejus ir pažeidimus, nustatęs apgaulės ar korupcijos požymius ar aplinkybes, nurodyta šio vadovo 5.3.3 ir 5.3.4 skirsniuose.

554. Audito planavimo etape auditorius turi susipažinti su teisės aktais, kurie daro tiesioginę ir netiesioginę įtaką finansinėms ataskaitoms, ir įvertinti, ar dėl jų taikymo gali kilti reikšmingo išskraipymo rizika.

4.7.5.1. Teisės aktai, kurie daro tiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms

555. Teisės aktų, darančių tiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms, pavyzdžiai:

- ✓ Finansinės apskaitos įstatymas;
- ✓ viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai;
- ✓ Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas;
- ✓ Viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklės;
- ✓ Inventorizacijos tvarka.

556. Tai nėra baigtinis teisės aktų, darančių tiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms, sąrašas. Planuodamas kiekvieną auditą, auditorius turi įvertinti, kokie teisės aktai daro tiesioginę įtaką jo audituojamoms finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms, atsižvelgdamas į konkretaus finansinio audito objektą.

4.7.5.2. Teisės aktai, darantys netiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms

557. Teisės aktų poveikis finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms gali būti skirtingas. Kai kurie teisės aktai gali daryti netiesioginį poveikį audituojamoms ataskaitoms. Tai teisės aktai, kurių subjektai privalo laikytis vykdydami savo veiklą ir dėl kurių nesilaikymo gali atsirasti reikšmingas (tiek kiekybiškai, tiek kokybiškai) poveikis ir finansinėms, ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms.

558. Tokių teisės aktų pavyzdžiai:

- ✓ Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas;
- ✓ Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas;
- ✓ Valstybės tarnybos įstatymas;
- ✓ Viešųjų pirkimų įstatymas;
- ✓ darbo santykius ir atlygį reguliuojantys teisės aktai;
- ✓ audituojamo subjekto pajamas ir sąnaudas reguliuojantys teisės aktai;
- ✓ turto valdymą reglamentuojantys teisės aktai.

559. Tai nėra baigtinis teisės aktų sąrašas. Kiekvieno audito metu auditorius turi įvertinti, kokių kitų, nei minėti pirmiau pastraipoje, teisės aktų reikalavimų, dėl kurių nesilaikymo gali atsirasti reikšmingas poveikis ir finansinėms, ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms, privalo laikytis audituojamas subjektas, ir suplanuoti tinkamas pagal aplinkybes audito procedūras.

4.7.6. Konsolidavimo proceso audito procedūros

560. Grupės auditorius turi prisiimti atsakomybę už tolesnių audito procedūrų parengimą ir atlikimą, siekdamas reaguoti į įvertintą grupės finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo riziką, kylančią iš konsolidavimo proceso. Šiuo atveju būtina planuoti:

- ✓ įvertinti, ar visi subjektai buvo įtraukti į grupės finansines ataskaitas, kaip to reikalaujama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, jei taikoma, parengti ir atlikti tolesnes subkonsolidavimų audito procedūras;
- ✓ įvertinti konsolidavimo koregavimų ir pergrupavimų tinkamumą, išsamumą ir tikslumą;
- ✓ įvertinti, ar vadovybės sprendimuose, priimtuose konsolidavimo proceso metu, galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių; ir
- ✓ reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės, kylančios iš konsolidavimo proceso;
- ✓ tais atvejais, jeigu kurio nors subjekto finansinė informacija buvo parengta ne pagal tokius pačius apskaitos metodus, kurie buvo taikomi grupės finansinėms ataskaitoms, grupės auditorius turi įvertinti, ar tokia finansinė informacija buvo tinkamai koreguota grupės finansinių ataskaitų parengimo ir pateikimo tikslais.

561. Konsolidavimo proceso metu gali prireikti koreguoti ir pergrupuoti grupės finansinėse ataskaitose pateiktas sumas, kurios nepatenka į įprastas IT taikomas programas ir kurioms gali būti netaikomos kontrolės priemonės, taikomos kitai finansinei informacijai. Vertindamas atliekamų koregavimų ir pergrupavimų tinkamumą, išsamumą ir tikslumą, grupės auditorius gali:

- ✓ įvertinti, ar reikšmingi koregavimai tinkamai parodo įvykius ir sandorius, kurių pagrindu jie yra padaryti;
- ✓ nustatyti, ar tokie subjektai, kurių finansinė informacija buvo įtraukta į grupės finansines ataskaitas, buvo tinkamai įtraukti;
- ✓ nustatyti, ar reikšmingus koregavimus teisingai apskaičiavo, apdorojo ir patvirtino grupės vadovybė ir, jeigu taikoma, komponento vadovybė;
- ✓ nustatyti, ar reikšmingi koregavimai yra tinkamai pagrįsti ir pakankamai dokumentuoti; ir
- ✓ įvertinti, kaip buvo suderinti ir eliminuoti sandoriai grupės viduje, sąskaitų likučiai grupės viduje.

4.7.7. Finansinės informacijos valstybės pažangos ataskaitoje vertinimo planavimas

562. Į valstybės metinių ataskaitų rinkinio sudėtį įeina valstybės metinių finansinių ataskaitų ir metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai ir valstybės pažangos ataskaita. Pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą¹⁷ audito išvadoje turi būti nurodyta, ar veiklos

¹⁷ Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 16 str. 4 d.

ataskaitoje, jeigu pagal teisės aktų reikalavimus ji rengiama, valstybės pažangos ataskaitoje, pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio duomenis. Todėl šioje ataskaitoje pateikti finansiniai duomenys turi būti įvertinti, o vertinimo rezultatai pateikti audito išvadoje, vadovaujantis 2720-ojo TAAIS reikalavimais.

563. Valstybės pažangos ataskaita apima¹⁸ Lietuvos Respublikos Ministro Pirmininko pranešimą, informaciją apie artimiausio laikotarpio Vyriausybės veiklos prioritetus, Valstybės pažangos strategijoje nustatytą valstybės vystymosi kryptį ir jų vertinimo rodiklių reikšmių, Lietuvos Respublikos atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme patvirtintų valstybės veiklos srityse siekiamų pagrindinių pažangos uždavinių ir jų vertinimo rodiklių, kurie nustatyti Nacionaliniame pažangos plane, reikšmių, Vyriausybės programoje nustatytą valstybės veiklos gairių ir jų vertinimo rodiklių reikšmių pasiekimą atitinkamais finansiniais metais ir kitą susijusią informaciją pagal valstybės veiklos sritis. Valstybės pažangos ataskaita nėra finansinė ataskaita. Tai ataskaita savo turiniu atitinkanti 2720-ojo TAAIS (12 d. a)) pateiktą metinės ataskaitos sąvoką, o joje pateikta finansinė informacija – kitos informacijos, kuri turi būti vertinama vadovaujantis 2720-ojo TAAIS reikalavimais, sampratą (2720-ojo TAAIS 12 c)).

564. Vadovaudamasis 2720-ojo TAAIS 14–15 dalimis, vertindamas finansinius duomenis, pateiktus valstybės pažangos ataskaitoje, auditorius turi:

- ✓ įvertinti, ar tarp šių finansinių duomenų ir finansinių ataskaitų yra reikšmingas nesuderinamumas;
- ✓ apsvarstyti, ar finansiniai duomenys ir auditoriaus per auditą įgytos žinios nėra reikšmingai nesuderintos atsižvelgiant į per auditą surinktus įrodymus ir padarytas išvadas.

565. Finansiniai duomenys, kurie gali būti pateikiami valstybės pažangos ataskaitoje ir kurie turėtų būti vertinami, gali būti:

- ✓ sumos ar kiti dalykai, kurie turėtų būti tokie patys kaip finansinėse ataskaitose pateiktos sumos arba kiti dalykai (pvz., lentelės, diagramos ir pan., kuriose pateikiama dalis informacijos iš MFAR ar MBAR);
- ✓ sumos ar kiti dalykai, kurie gali būti naudojami MFAR ar MBVAR pateiktoms sumoms arba dalykams apibendrinti arba detaliau paaiškinti (pvz., turto likučio detalizavimas pagal teritorinius skyrius ar kitus komponentus, informacija apie reikšmingus sandorius, apskaitinius įvertinimus).

566. Planuodamas auditą, auditorius turėtų:

1. Nustatyti reikšmingumą dėl finansinių duomenų, kurie pateikti valstybės pažangos ataskaitoje, atrankai ir neatitikimų vertinimui. Rekomenduojama naudoti tą patį reikšmingumą, kaip ir finansinių ataskaitų auditui.
2. Priimti profesinį sprendimą, kurių duomenų atitiktį finansinėms ir biudžeto vykdymo ataskaitoms reikia įvertinti pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 16 str. 4 d.; nurodyti, kokie ir kaip bus atrinkti finansiniai duomenys, kurie bus vertinami. Auditorius

¹⁸ Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 11 str. 3 d.

neprivalo palyginti (įvertinti atitiktą finansinėms ir biudžeto vykdymo ataskaitoms arba auditoriaus žinioms) **visas** kitoje informacijoje pateiktas sumas ar kitus straipsnius (*amounts or other items*) (t. y. finansinę ir nefinansinę informaciją). Auditorius **turi priimti profesinį sprendimą**, kurias sumas ar kitus straipsnius palygins su finansinėse ir biudžeto vykdymo ataskaitose pateiktais duomenimis (valstybės pažangos ataskaitos atveju – tai būtų **finansiniai duomenys**, pateikti šioje ataskaitoje).

3. Suplanuoti audito procedūras, kurios reikalingos atrinktiems finansiniams duomenims patikrinti. Tai turėtų būti procedūros, kuriomis būtų:

- palyginti atitinkami finansiniai duomenys, pateikti valstybės pažangos ataskaitoje, su valstybės FAR ar BVAR pateiktais duomenimis;
- įvertinta, ar atitinkami finansiniai duomenys ir kita susijusi informacija valstybės pažangos ataskaitoje atskleista taip, kad atitiktų ar neprieštarautų FAR ar BVAR pateiktai informacijai ir finansiniams duomenims;
- įvertinta, ar nėra kitos informacijos ir finansinių duomenų, kurios atitiktų auditorius turėtų vertinti (vadovaujantis 2720-ojo TAAIS 15 d., skaitydamas valstybės pažangos ataskaitą, auditorius turėtų būti budrus ir pastebėti požymius, kad kita informacija, nesusijusi su finansinėmis ataskaitomis ar auditoriaus per auditą įgytomis žiniomis, yra reikšmingai iškraipyta);
- patikrinta, ar lentelėse ar tekste pateikti duomenys yra aritmetiškai teisingai pateikti (lentelėse teisingai susumuotos sumos, teisingai apskaičiuotos procentinės dalys ir pan.);
- iš vadovybės gauta informacija apie atitinkamų finansinių duomenų, kurie pateikti valstybės pažangos ataskaitoje, suderinimą ir detalizavimą, kur reikia, kad būtų galima įsitikinti jų suderinamumu su valstybės FAR ar BVAR duomenimis.

4.7.8. Pirmasis auditas – pradiniai likučiai

567. Be 2510-ojo TAAIS 4 a dalyje numatytų sąlygų, pirmasis auditas gali būti atliekamas tokiais atvejais, kai:

- ✓ sukuriamas naujas viešojo sektoriaus subjektas;
- ✓ subjektas nacionalizuojamas, tačiau nesukuriamas naujas subjektas;
- ✓ įgaliojimai atlikti auditą pakeičiami taip, kad apimtų naują jau esamo subjekto auditą.

568. Auditorius, atlikdamas veiksmus, kaip numatyta 2510-ojo TAAIS 6 c dalyje, be A6 ir A7 dalyse numatytų audito procedūrų apskaitos srityse, gali atlikti:

- ✓ likučių finansinėse ataskaitose palyginimą su likučiais apskaitos registruose;
- ✓ likučių palyginimą su trečiųjų šalių informacija, pvz., banko sąskaitų išrašais, Nekilnojamojo turto registro duomenimis, trečiųjų šalių patvirtinimais dėl įsipareigojimų;
- ✓ ryšių tarp finansinių ataskaitų analizę;
- ✓ ilgalaikių sutarčių peržiūrėjimą;

- ✓ kitas audito procedūras.

4.7.9. Vidaus auditorių, specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių (ne komponentų auditorių) pasitelkimo planavimas

569. Jeigu audito metu planuojama pasitelkti išorės auditorių arba planuojama naudotis išorės auditorių ar audituojamo subjekto vidaus auditorių atliktu darbu, auditorius turėtų:

- ✓ įvertinti auditoriaus nepriklausomumą ir objektyvumą;
- ✓ įvertinti atliekančių darbą įgūdžius ir kompetenciją;
- ✓ įvertinti, ar buvo atlikta darbų priežiūra, peržiūra ir dokumentavimas;
- ✓ suplanuoti atlikti procedūras, kad gautų pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad auditoriaus darbas yra tinkamas auditoriaus tikslams konkretaus audito kontekste (tam gali prireikti prieigos prie kito auditoriaus darbo dokumentų) ir įvertinti, ar atsižvelgti į auditoriaus darbo apimtį, yra pakankamų ir tinkamų audito įrodymų.

570. Jeigu planuojama pasitelkti išorės specialistą (ekspertą) reikėtų:

- ✓ įvertinti, ar ekspertas turi reikiamų galimybių, kompetencijos ir objektyvumo (įskaitant interesų konfliktų nebuvimą) auditui atlikti;
- ✓ pakankamai suprasti eksperto kompetencijos sritį, kad būtų galima nustatyti atliktino darbo pobūdį, apimtį ir tikslus bei įvertinti jo tinkamumą;
- ✓ raštu susitarti dėl atliktino darbo pobūdžio, apimties ir tikslų, eksperto ir auditoriaus vaidmens bei abiejų šalių bendravimo, įskaitant bet kokią ataskaitą.

571. Audito strategijoje ir programose reikia pateikti informaciją apie planuojamus pasitelkti išorės auditorius ir (ar) išorės specialistus (ekspertus) bei informaciją, jei planuojama naudotis išorės ir (ar) vidaus auditorių atliktu darbu ir suplanuoti audito procedūras jų atlikto darbo įvertinimui.

572. 2620-ojo TAAIS A1 dalyje nurodyta, su kokiais dalykais susijusios žinios gali būti laikomos kitų sričių nei apskaita ar auditas žinios. Šį sąrašą galima papildyti šiais dalykais:

- ✓ infrastruktūros statinių statybos vertinimas;
- ✓ kiekio ir fizinės aktyvų būklės nustatymas (pvz., sandėliuojamų atsargų, kuro, įrenginių naudojimo laiko ir t. t.);
- ✓ darbų, kurie jau atlikti ir kuriuos dar reikės atlikti pagal sutartį, apimties nustatymas;
- ✓ kiti, auditoriaus nuomone, nesusiję su apskaita ir auditu, dalykai.

573. 2620-ojo TAAIS 6 ir A1-A3 dalyse apibrėžta, kas yra auditoriaus ekspertas – specialistas (ekspertas), ir nurodyta, kad jis gali būti vidaus arba išorės ekspertas.

574. Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai) ir (ar) išorės auditoriai pasitelkiami vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*. f

4.7.9.1. Poreikio naudoti specialisto (eksperto) darbą nustatymas

575. Nustatydami poreikį naudoti IT vidaus ar išorės specialisto (eksperto) darbą, kaip nurodyta 2620-ojo TAAIS 7 dalyje, auditoriai turi įvertinti audituojamo subjekto informacinių sistemų sudėtingumą. Kreipimasis į išorės IT ekspertus, siekiant gauti konkrečios situacijos vertinimą, laikomas išorės specialisto (eksperto) darbu.
576. Nustatydami poreikį naudoti specialisto (eksperto) darbą, kaip nurodyta 2620-ojo TAAIS 7 dalyje, auditoriai turi atsižvelgti į tai, kad galima pasinaudoti kompetentingų institucijų kaip ekspertų darbu. Kreipimasis į kompetentingas institucijas (pvz., Viešųjų pirkimų tarnybą, Darbo inspekciją, Vyriausiąją tarnybinės etikos komisiją ir pan.), siekiant gauti konkrečios situacijos vertinimą, laikoma išorės specialisto (eksperto) darbu.

4.7.9.2. Specialisto (eksperto) kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas

577. Pasitelkiant vidaus specialistus (ekspertus), jų kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas nėra vertinami, nes jiems taikoma ta pati kokybės kontrolės sistema.
578. Kai teikiami paklausimai įgaliotoms kompetentingoms institucijoms, netaikomos 2620-ojo TAAIS 9 ir 11 dalių nuostatos.
579. Norėdamas įvertinti išorės specialisto (eksperto) nepriklausomumą, kaip numatyta 2620-ojo TAAIS A12 dalyje, auditorius gali taikyti TAAIS A20 dalyje rekomenduojamas procedūras, susijusias su objektyvumo vertinimu. Be to, vertindamas nepriklausomumą auditorius taip pat gali nuspręsti įvertinti specialisto (eksperto) faktinį ir numanomą politinį neutralumą. Abejonių dėl specialisto (eksperto) politinio neutralumo gali kilti tada, kai ekspertas yra iškėlęs savo kandidatūrą užimti (arba jau užima) politinį postą arba dalyvauja renginiuose, kuriuos organizuoja politinės partijos, lobizmo grupės ar su jomis susijusios organizacijos. Į šiuos veiksmus turėtų būti atsižvelgta aptariant specialisto (eksperto) dalyvavimo lygį ir numanomą asmeninės naudos ir (arba) šališkumo galimybę.

4.7.9.3. Susitarimas su išorės specialistu (ekspertu)

580. Susitarimas su išorės specialistu (ekspertu) sudaromas raštu (sutartimi), numatant 2620-ojo TAAIS 11 dalyje pateiktų reikalavimų įgyvendinimą. Jei išorės specialistas (ekspertas) yra įgaliota kompetentinga institucija, sutartis gali būti nesudaroma.
581. Susipažinti su išorės specialisto (eksperto) darbu gali priežiūros įstaigos, teisėsaugos institucijos ar teismai, todėl auditorius turi informuoti ekspertą, kad jo įrodymų ar ataskaitos gali būti pareikalauta už audito institucijos ribų ir tie įrodymai ar ataskaita gali būti panaudoti kituose procesuose ar tyrimuose.

4.7.9.4. Išorės auditorių (ne komponentų auditorių) pasitelkimas audito darbui atlikti

582. Finansiniam auditui atlikti gali būti pasitelkiami išorės auditoriai¹⁹, panaudojamas kitų išorės auditorių atliktas darbas. 2620-asis TAAIS nenagrinėja išorės auditoriaus pasitelkimo ir jo atlikto darbo panaudojimo, tačiau jame nurodytais reikalavimais auditoriaus ekspertui bei 2600-ajame TAAIS nurodytais reikalavimais komponento

¹⁹ Išorės auditoriai pasitelkiami vadovaujantis valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintu Valstybės kontrolės metinio veiklos plano sudarymo tvarkos aprašu.

auditoriui gali būti vadovaujamas pasitelkiant išorės auditorių atlikti tam tikrus audito darbus.

583. Išorės auditoriaus atliktas darbas naudojamas nusprendus, kad jo darbo tikslai ir metodai atitiko atliekamo audito tikslus ir metodus; išorės auditoriai buvo nepriklausomi nuo audituojamo subjekto; jų išvados pagrįstos pakankamais ir tinkamais įrodymais.

584. Planuodamas panaudoti kito išorės auditoriaus darbą, auditorius turi:

- ✓ atsižvelgti į kito auditoriaus profesinę kompetenciją. Tam naudojama informacija apie kito auditoriaus veiklą profesinėje organizacijoje, audito institucijoje arba įmonėje, kurioje auditorius dirba, rekomendacijos, pokalbiai su auditoriais;
- ✓ įvertinti kito auditoriaus nepriklausomumą nuo audituojamo subjekto veiklos. Pvz., reikia įvertinti, ar kitas išorės auditorius nėra susijęs šeimos, artimos giminystės ryšiais su audituojamo subjekto darbuotojais, ar nėra buvęs audituojamo subjekto darbuotojas ir nuo darbo santykių pabaigos dienos yra praėję ne mažiau kaip vieneri metai, ar nėra veikiamas kitų aplinkybių, galinčių turėti įtakos jo nepriklausomumui;
- ✓ įvertinti, ar bus galimybė įvertinti, ar kitų išorės auditorių padarytos išvados remiasi pakankamais ir tinkamais įrodymais, ar bus galimybės tinkamai ir laiku komunikuoti, peržiūrėti atliktą darbą.

585. Išorės auditorius gali būti pasitelkiamas audito procedūroms, numatytoms audito strategijoje ir programose, arba audito planavimo grafike numatytoms audito planavimo procedūroms atlikti, išskyrus audito strategijos ir (ar) audito programų parengimą, audito rezultatų suvestinės sudarymą ir ataskaitos projekto rengimą.

586. Auditorius, pasinaudojęs išorės auditorių darbo rezultatais, yra atsakingas už savo išvadų teisingumą.

4.7.9.5. Išorės specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių atlikto darbo panaudojimas

587. Jeigu audito metu buvo pasitelkta išorės auditorių ir (ar) specialistų (ekspertų) ar buvo naudojamos jų atliktu darbu, auditorius turėtų įvertinti jų atlikto darbo tinkamumą audito tikslams, įskaitant:

- ✓ išvadų tinkamumą ir pagrįstumą (ar išvados rėmėsi pakankamais ir tinkamais audito įrodymais) ir ar jos atitinka kitus audito įrodymus;
- ✓ metodų tinkamumą ir pagrįstumą bei šaltinių duomenų išsamumą, tinkamumą ir tikslumą;
- ✓ jeigu buvo sudaryta sutartis arba paslaugų lygio susitarimas (techninė užduotis) – vykdymo tinkamumą.

588. Jei auditorius mano, kad pasitelkto išorės auditoriaus ar specialisto (eksperto) darbas yra nepakankamas ir (ar) netinkamas, jis turėtų susitarti dėl trūkstamo darbo arba pats atlikti papildomas tinkamas ir pakankamas audito procedūras. Auditorius gali naudoti išorės auditoriaus ir (ar) specialisto (eksperto) atliktą darbą kaip audito įrodymus, tačiau už galutines audito išvadas ir auditoriaus nuomonę yra atsakingas auditorius.

589. Visi auditoriaus sprendimai dėl išorės specialisto (eksperto) ir (ar) išorės auditoriaus darbo įvertinimo ir panaudojimo turi būti dokumentuoti.

590. Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai) ir (ar) išorės auditoriai pasitelkiami vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*.

4.7.9.6. Vidaus auditorių atlikto darbo panaudojimas

591. Vadovaudamasis 2610-ojo TAAIS 15 d., norėdamas nustatyti, ar vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbas galėtų būti tinkamas audito tikslams pasiekti, auditorius turi įvertinti:

- ✓ kokia apimtimi vidaus audito funkciją atliekančių asmenų organizacinis statusas bei atitinkamos politikos ir procedūros padeda palaikyti vidaus auditorių objektyvumą,
- ✓ vidaus auditorių kompetencijos lygį ir
- ✓ tai, ar vidaus auditoriai laikosi sisteminio ir disciplinuoto požiūrio ir vykdo kokybės kontrolę.

592. Atlikęs šį vertinimą, auditorius gali nuspręsti, ar vidaus auditorių atliekamas darbas galėtų būti tinkamas naudoti atliekant finansinį auditą. Jeigu taip, vadovaudamasis 2610-ojo TAAIS 23–24 d., jis turi įvertinti vidaus auditorių atliktą darbą:

- ✓ ar jų darbas buvo tinkamai suplanuotas, atliekamas, prižiūrimas peržiūrimas ir dokumentuotas;
- ✓ ar buvo surinkta pakankamų tinkamų įrodymų, kurių reikia vidaus auditoriams padaryti pagrįstas išvadas;
- ✓ ar padarytos išvados yra tinkamos pagal aplinkybes, o vidaus auditorių ataskaitos atitinka atlikto darbo rezultatus.

593. Šį vertinimą auditorius gali atlikti teikdamas paklausimus vidaus auditoriams, stebėdamas jų atliekamas procedūras ir (ar) peržiūrėdamas vidaus audito planą ir darbo dokumentus.

594. Be to, auditorius turi atlikti kai kurias vidaus audito procedūras pakartotinai – savarankiškai atlikti procedūras, kad galėtų patvirtinti vidaus auditorių padarytas išvadas. Šios procedūros gali būti atliekamos patikrinant tuos pačius elementus, kuriuos jau tikrino vidaus auditoriai, arba, jei to neįmanoma padaryti, patikrinant pakankamą kiekį kitų panašių elementų, kurių vidaus auditoriai netikrino. Šis darbas leidžia surinkti įtikinamesnių įrodymų dėl vidaus auditorių darbo tinkamumo palyginti su procedūromis, nurodytomis 593 punkte.

595. Nors nėra būtina pakartotinai atlikti procedūras visose vidaus audito srityse ar nagrinėjamuose klausimuose atlikimas, tačiau atsirinkdamas, kurias procedūras atliks pakartotinai, auditorius turi susipažinti ir atsižvelgti į visą vidaus audito apimtį, kad galėtų tinkamai atlikti atranką. Paprastai pakartotinam atlikimui turėtų būti atrinktos tos procedūros, kurias atliko vidaus auditoriai planuodami, atlikdami ar vertindami rezultatus, taip pat tas procedūras, kurios atliktos didesnės reikšmingo iškraipymo rizikos srityse.

596. Vidaus auditorių darbo tinkamumo vertinimą atlikti gali padėti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ pateiktas klausimynas „Vidaus auditorių darbo panaudojimas“.

Atlikęs šį vertinimą, auditorius įvertina, ar vidaus auditorių darbas (kiek tai susiję su planuojamu pasinaudoti jų darbo rezultatu) atliktas tinkamai, ar surinkti tinkami pakankami įrodymai vidaus auditorių išvadoms pagrįsti. Jei taip, priimamas ir dokumentuojamas sprendimas, kokį poveikį bendrajai audito strategijai, rizikos vertinimo procedūroms ar tolesnėms audito procedūroms (jų pobūdžiui, atlikimo laikui ar apimčiai) daro šie vidaus audito rezultatai, kuriais bus pasinaudota.

4.7.10. Elementų (audito pavyzdžių) atrankos procesas

597. Audito strategijos ir programų rengimo metu auditorius turi apsispręsti, kokią dalį tiriamosios visumos audituoti ir, jeigu nuspręsta audituoti mažiau nei 100 proc. jos, atlikti pačią atranką. Atrankos proceso etapai išsamiau aptariami toliau šiame vadove.

598. Pagrindiniai šios atrankos etapai:

1. atrankos tikslo nustatymas,
2. susipažinimas su tiriama visuma,
3. tiriamos visumos suskaidymas (pagal poreikį),
4. tinkamo atrankos būdo ir metodo pasirinkimas,
5. imties dydžio nustatymas,
6. imties vienetų atrinkimas,
7. reikiamų audito procedūrų su atrinktais vienetais atlikimas ir rezultatų apibendrinimas.

599. Audito planavimo metu turi būti atlikti atrankos proceso 1–5 etapai, nurodyti pastraipoje pirmiau, ir reikiama informacija (tiriamoji visuma ir jos dydis, atrankos būdas ir metodas, imties dydis) pateikta audito strategijoje ir (ar) programose. Atkreipiame dėmesį, kad audito strategijoje ir (ar) programose nurodyti planuojamą atrankos būdą ir imties dydį svarbu, nes ši informacija būtina procedūroms suplanuoti ir įvertinti joms atlikti reikalingus išteklius (kiek reikės žmonių ir kiek darbo dienų konkrečiai procedūrai atlikti). 6 etapas „Imties vienetų atrinkimas“ planavimo metu atliekamas, jeigu turimos reikiamos tiriamosios visumos.

600. Jeigu auditorius neturi galimybės planavimo etape atlikti 3–6 atrankos etapų (pvz.: laukiama, kol audituojamas subjektas surinks naujausius duomenis, įtraukiami nauji audituojami subjektai ir duomenų bus prašoma audito atlikimo metu, audituojamieji negalėjo pateikti duomenų, nes jie laikomi decentralizuotai popierinėse bylose ir nėra apyrašų, iš kurių galima atlikti atranką ir pan.), audito strategijoje ir (ar) programose nurodomos priežastys, kodėl atrankos atlikti negalima, ir kad ji bus atliekama audito atlikimo metu. Šiuo atveju audito strategijoje ir (ar) programose turi būti įvardijama, ką laikysime tiriamąja visuma.

601. Tik išskirtiniais atvejais, kai rengiant audito strategiją ir programas neturima jokios informacijos apie planuojamą tiriamą visumą (ir jos nebuvo galima gauti audito planavimo metu), audito strategijoje ir (ar) programose galima nenurodyti imties dydžio, nurodant, kad jis bus apskaičiuojamas gavus reikiamus duomenis.

4.7.10.1. Atrankos tikslo nustatymas

602. Auditorius turi nuspręsti, ar atrankos tikslas yra gauti objektyvius ir visą populiaciją apibendrinančius rezultatus, ar gauti specifinę informaciją apie tam tikrą grupę ar reiškinių, kuri nėra skirta atspindėti visos populiacijos. Atrankos tikslas nurodomas darbo dokumentuose.

603. Ruošdamasis atrinkti elementus (audito pavyzdžių) audito procedūroms, auditorius pirmiausia turėtų apsvarstyti šiuos dalykus:

- ✓ kokio tikslo ir kokios rūšies procedūrai reikia atrinkti elementus testavimui (kontrolės testui, detaliesiems testams, baigiamosios audito procedūros ir kt. ar stebėjimui, patikrinimui, išorinio patvirtinimo procedūrai ir pan.);
- ✓ koku tikslu atliekamas elementų atrinkimas: atlikti audito procedūras efektyviai, ar siekiama gauti audito įrodymus, norint padaryti išvadas apie visą visumą, ar siekiama įvertinti rizikingus elementus ar kt.

4.7.10.2. Susipažinimas su tiriamąja visuma

604. Prieš atrenkant elementus tikrinimui reikia žinoti, kokia yra tiriamoji visuma. Tiriamoji visuma paprastai nustatoma atsižvelgiant į konkrečios audito procedūros pobūdį ir jos atlikimo tikslą. Tai yra svarbu, nes nuo tiriamosios visumos dydžio ir kitų savybių priklauso tinkamo atrankos metodo parinkimas bei imties dydžio nustatymas (pvz., atliekant statistinę atranką tiriamosios visumos vertė naudojama apskaičiuojant imties dydį).

605. Susipažįstant su tiriamąja visuma, svarbu nuspręsti, kas bus laikoma atrankos vienetu (audito pavyzdžiu). Atrankos vienetas – tai atskiros dalys, sudarančios visumą. Atrankos vienetai gali būti fiziniai vienetai (pvz.: įrašai banko išrašė, sąskaitos, sutartys, turto vienetai ir pan.) arba piniginiai vienetai. Atrankos vienetų pavyzdžiai pateikti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Atrankos vienetų pavyzdžiai“).

606. Auditorius turi žinoti, kokio dydžio tiriamoji visuma yra (koks preliminarus atrankos vienetų skaičius, ar tai didelė (daugiau nei 300 vienetų), ar maža tiriamoji visuma (mažiau nei 300 vienetų)). Taip pat auditorius turi išsiaiškinti, kokių rūšių operacijos / turtas apskaitomi toje visumoje; ar operacijos yra labai skirtingos, ar yra kažkokia grupė didesnės vertės operacijų, ar visos daugiau mažiau panašios.

607. Labai svarbu ir tai, koku formatu galima gauti duomenis, nes nuo to priklauso, ar ir kokius atrankos būdus auditorius galės taikyti.

608. Taip pat svarbu įvertinti, ar iš audituojamo subjekto gauti duomenys atrankai vykdyti yra patikimi ir išsamūs. Svarbu gauti informaciją apie visą / išsamią tiriamąją visumą. Svarbu, kad jokie elementai nebūtų praleisti. Auditorius turėtų turėti galimybę gauti visą sąrašą elementų, kurie sudaro tiriamąją visumą.

609. Darbo dokumentuose reikia aiškiai nurodyti pagrindinius duomenis apie tiriamąją visumą ir kas laikoma atrankos vienetu – audito pavyzdžiu.

4.7.10.3. Tiriamos visumos suskaidymas (pagal poreikį)

610. Kadangi audito atrankai vykdyti visada geriau turėti kuo labiau homogenišką (vienalytę) tiriamąją visumą, todėl, kai visuma gana nevienoda, rekomenduotina įvertinti galimybę

tiriamą visumą suskaidyti į mažesnes dalis. Pvz., ilgalaikio turto audito srityje tiriamųjų visumų yra ne viena. Atskiromis tiriamosiomis visumomis čia rekomenduotina laikyti ne tik turto likutinę vertę, bet ir visus apyvartinius judėjimus, pvz. nurašytą turtą (nurašyto turto likutinę vertę arba pradinę įsigijimo vertę, kai nurašytas visiškai nudėvėtas turtas), įsigytą turtą (asignavimus turtui įsigyti), priskaičiuotą nusidėvėjimą, nuvertėjimą. Atskiromis tiriamosiomis visumomis taip pat galime laikyti tam tikras specifines sritis, kurias dėl tam tikrų priežasčių (pvz., padidintos rizikos) apsispręsta audituoti – pvz. nebaigti projektai ir išankstiniai apmokėjimai, kultūros vertybės ir pan.

611. Skaidyti į mažesnes tiriamas visumas tikslinga ir tada, jei matoma, kad yra ryškiai išsiskirianti didelės vertės turto vienetų ar ūkinių operacijų grupė, kurią galima būtų nagrinėti 100 proc. ar kitu profesiniu sprendimu pasirinktu metodu. O likusia tiriamąja visuma tada laikysime visas likusias mažos vertės ūkines operacijas arba turto vienetus.

612. Darbo dokumentuose reikėtų nurodyti, į kokias mažesnes tiriamas visumas skaidoma ir pateikti kiekvienos jų duomenis – apyvartų sumas, operacijų ar turto vienetų skaičių ir, jei aktualu – pasiskirstymą, sezoniskumą ir pan.

4.7.10.4. Tinkamo atrankos būdo ir metodo pasirinkimas

613. Tinkamiausias būdas ir metodas parenkamas atsižvelgiant į tiriamą visumą ir atrankos tikslą. Vadovaudamasis 2500-ojo TAAIS, priklausomai nuo audito procedūros pobūdžio ir tikslo, auditorius gali elementus testavimui (*angl. selecting items for testing*) atlikti atrinkti:

- ✓ atlikdamas audito atranką taikydamas audito atrankos būdus ir metodus,
- ✓ apsispręsdamas patikrinti visus tiriamosios visumos elementus,
- ✓ apsispręsdamas patikrinti tam tikrus elementus (pvz., atrinkti ir 100 proc. patikrinti didžiausios vertės gautinas sumas).

614. Auditorius turi pasirinkti tokį elementų atrankos testavimui būdą, kad galėtų gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų ir padaryti pagrįstas išvadas. Tam, kad auditorius galėtų priimti sprendimą, kokiu būdu atrinkti elementus testavimui, pirmiausia jis turi susipažinti su tiriamąja visuma ir įvertinti, kuris būdas būtų tinkamiausias atsižvelgiant į audito procedūros tikslą ir kitas aplinkybes.

615. Dažnai efektyvu taikyti čia pateiktų elementų atrinkimo būdų kombinacijas (pvz., tiriamą visumą padalinti į dvi dalis, kurios vienos dalies auditoriui tikslinga patikrinti visus elementus/ atlikti audito procedūras dėl visų elementų), o kitai visumos daliai taikyti audito atranką).

616. Toliau trumpai aptarkime kiekvieną iš šių būdų, kada juos geriausiai naudoti, kokie jų privalumai ir trūkumai, kadangi nuo to priklauso auditoriaus sprendimas dėl konkretaus būdo, tinkamo pagal aplinkybes, pasirinkimo.

4.7.10.4.1. Visų elementų pasirinkimas

617. Auditorius gali nuspręsti, kad būtina patikrinti 100 proc. tiriamosios visumos. Šis metodas labiau tinkamas detaliųjų testų atlikimui, o ne kontrolės priemonių efektyvumo testavimui. Rekomenduojama naudoti šį metodą, jei, pavyzdžiui:

- ✓ visumą sudaro nedidelis didelės vertės vienetų skaičius;
- ✓ nustatyta reikšminga rizika, o kitomis priemonėmis negalima surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų; arba
- ✓ dėl pasikartojančio skaičiavimo būdo arba dėl kitų informacinės sistemos automatiškai atliekamų procesų (naudojant kompiuterizuotas audito priemones (CAAT)), 100 proc. elementų tikrinimas yra ekonomiškai efektyviausias (reikia pavyzdžio).

618. Nėra aplinkybių, kurioms esant būtų būtina taikyti šį metodą, Bet jis gali būti tinkamas, priklausomai nuo atliekamos audito procedūros pobūdžio, pvz., kai atliekama audito procedūra, kurios metu tikrinami subjekto didžiosios knygos likučiai: likučiai lyginami su finansinių ataskaitų duomenimis – tokiu atveju tikslinga patikrinti visų (visų sąskaitų) likučių atitiktį.

619. Šio būdo privalumas yra tai, kad jis suteikia didelį patikimumą ir auditoriui nereikia priimti tam tikrų profesinių sprendimų dėl, pvz., audito atrankos metodų pasirinkimo ir pan. Tačiau toks būdas gali pareikalauti daug išteklių ir būti neracionalus.

620. Pasirinkus šį būdą, darbo dokumentuose turėtų būti pateiktas auditoriaus apsisprendimo taikyti šį atrankos būdą pagrindimas, paaiškinimas.

4.7.10.4.2. Tam tikrų elementų pasirinkimas

621. Auditorius gali nuspręsti atrinkti tam tikrus visumos vienetus. Priimdamas tokį sprendimą, auditorius turi įvertinti savo žinias apie audito objektą ir audituojamą subjektą įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką ir visumos, kuriai ketina atlikti testą, charakteristikas. Neapdairiai atrenkant tam tikrus vienetus gali kilti atrankos rizikos grėsmė. Šiuo būdu atrenkami vienetai testavimui gali būti:

- ✓ Didelės vertės ar svarbūs vienetai. Auditorius gali priimti sprendimą atrinkti tam tikrus visumos vienetus, kadangi jie yra didelės vertės, arba dėl to, kad jie išsiskiria tam tikromis savybėmis, pvz., vienetai, kurie kelia įtarimų, yra neįprasti, rizikingi arba jei anksčiau juose buvo nustatytos klaidos.
- ✓ Visi vienetai, kurių vertė viršija atitinkamą sumą. Auditorius gali priimti sprendimą patikrinti tuos vienetus, kurių vertė yra didesnė už tam tikrą sumą, tam, kad patikrintų didelę bendros sandorių grupės arba balanso straipsnių dalį.
- ✓ Vienetai, kurie suteiks informacijos. Auditorius gali patikrinti tuos vienetus, kurie jam suteiks informacijos apie tokius dalykus kaip subjekto pobūdis arba sandorių pobūdis.

622. Atkreipiame dėmesį, kad šis būdas nėra audito atranka ir jos rezultatai negali būti taikomi visai visumai; kita vertus, šis būdas suteikia galimybę nukreipti audito išteklius į rizikingas, svarbias vietas.

623. Pasirinkus šį būdą, darbo dokumentuose turi būti:

- ✓ nurodyti požymiai ar savybės, pagal kurias atrinkti konkretūs elementai;
- ✓ įvertinta, kokią dalį tiriamosios visumos apima tokiu būdu suformuota audito imtis;

- ✓ nurodytas apsisprendimas, kaip bus patikrinta likusi dalis tiriamosios visumos (jei planuojama gauti pakankamą užtikrinimą ir to reikia pagal aplinkybes).

4.7.10.4.3. Audito atranka

624. Audito atranka – audito procedūrų taikymas mažiau kaip 100 procentų auditui svarbios visumos vienetų, kai visi atrankos vienetai turi galimybę būti atrinkti, taip sudarant auditoriui tinkamą pagrindą padaryti išvadas apie visą visumą (2530-ojo TAAIS 5 dalies a punktas). Atrankai atlikti gali būti taikoma:

- ✓ Statistinė atranka – tai duomenų atrinkimas ir įvertinimas, siekiant pateikti išvadą apie visumą, remiantis tikimybių teorijos dėsniais. Atliekant statistinę atranką, imties vienetai (pvz., mokėjimas, turto vienetas, sutartis ir pan.) turi būti atrinkti tokiu būdu, kad kiekvienas atrankos vienetas iš visumos turėtų galimybę būti atrinktas (pateikti į imtį). Tik atlikęs statistinę atranką auditorius galės gauti užtikrinimą dėl visos tiriamosios visumos.
- ✓ Nestatistinė atranka – tai tam tikrų imties vienetų atrinkimas iš visumos, priklausantis nuo auditoriaus profesinio sprendimo. Šis metodas gali būti taikomas, kai norima atsirinkti elementus dėl jų specifinių savybių, pvz., tai gali būti didelės vertės ar rizikos objektai. Tai efektyvus audito įrodymų rinkimo metodas, tačiau tai nėra statistinė atranka, todėl rezultatų negalima pritaikyti visai populiacijai.
- ✓ Statistinės ir nestatistinės atrankos kombinacija – tai kelių etapų atranka, kai tam tikri reikšmingiausi elementai (pvz., didžiausi, rizikingiausi ir kt.) atrenkami profesiniu sprendimu, o likusiems elementams taikoma statistinė atranka.

625. Rekomenduojama taikyti statistinę atranką arba statistinės atrankos ir aukštos vertės elementų 100 proc. testavimo kombinaciją, nes tik šie metodai garantuoja rezultatų reprezentatyvumą ir apskaičiuojamą rezultatų paklaidą.

626. Audito atrankos ypatybė yra tai, kad šios atrankos metu visi atrankos vienetai turi turėti galimybę būti atrinkti – tos pačios visumos konkrečių vienetų galimybės būti atrinktam nebūtinai yra vienodos, pvz., naudojant piniginių vienetų atrankos metodą labiau tikėtina, kad bus atrinktos didelės vertės operacijos.

627. Be to, atlikęs audito atranką, auditorius padaro išvadas apie visą visumą – tai yra vienas svarbiausių audito atranką apibūdinančių kriterijų, t. y. audito atranka yra atliekama ne tik siekiant nustatyti galimus iškreipimus atrinktuose vienetuose, bet ir turint tikslą apibendrinti rezultatus visai tiriamai visumai, iš kurios buvo daryta audito atranka. Jeigu auditorius neplanuoja padaryti išvadų apie visą visumą, jis elementus testavimui gali atrinkti naudodamas tam tikrų elementų atranką (žr. aukščiau).

628. Atlikdamas audito atranką auditorius susiduria su atrankos rizika ir su ne atrankos rizika.

629. Atrankos rizika yra rizika, kad auditoriaus apibendrinanti išvada, padaryta remiantis imties duomenimis, gali skirtis nuo išvados, jei tos pačios audito procedūros būtų taikomos visai visumai. Atrankos rizika gali sudaryti sąlygas dviejų rūšių klaidingoms išvadoms:

- ✓ kontrolės priemonių testų atveju – kad kontrolės priemonės yra veiksmingesnės negu jos iš tiesų yra; detaliųjų testų atveju – kad nėra reikšmingo iškreipimo, nors jis iš tiesų egzistuoja. Auditorius visų pirma turėtų atsižvelgti į šios rūšies klaidingą išvadą, nes ji

gali paveikti audito efektyvumą, ir labiau tikėtina, kad dėl tokios išvados bus pateikta netinkama auditoriaus nuomonė;

- ✓ kontrolės priemonių testų atveju – kad kontrolės priemonės yra mažiau veiksmingos negu jos iš tiesų yra; detaliųjų testų atveju – kad egzistuoja reikšmingas iškreipimas, nors jo iš tiesų nėra. Šios rūšies klaidinga išvada daro įtaką audito efektyvumui, dažniausiai dėl jos reikia atlikti papildomą darbą, kad auditorius įsitikintų, jog pradinės išvados buvo neteisingos;

630. Atrankos rizika gali būti išmatuojama ir valdoma atliekant statistinę atranką, tačiau iš esmės nėra valdoma atliekant nestatistinę atranką – į tai reikėtų atsižvelgti renkantis tinkamiausią atrankos metodą.

631. Ne atrankos rizika – rizika, kad auditorius padarys klaidingą išvadą dėl bet kokių su atrankos rizika nesusijusių priežasčių (netinkamų audito procedūrų naudojimą ar netinkamą audito įrodymų interpretavimą ir nesugebėjimą atpažinti iškreipimo ar nuokrypio).

632. Atrankos metodų yra daug ir įvairių. Plačiau apie juos skaitykite audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

633. Tinkamiausias atrankos būdas ir metodas parenkamas atsižvelgiant į tiriamą visumą ir į atrankos tikslą. Nuo atrankos tikslo daugiausiai priklauso atrankos būdo pasirinkimas, o nuo turimų duomenų (elektroniniai / popieriniai, homogeniški ar ne ir pan.) – atrankos metodo.

634. Kai reikalinga gauti užtikrinimą dėl visos tiriamosios visumos, tai rekomenduojama taikyti statistinius atrankos metodus. Labiausia rekomenduotini metodai – paprastoji atsitiktinė atranka, sisteminė (žingsnio) atranka ir piniginių vienetų (plačiau apie šiuos ir kitus atrankos metodus – audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“). Kitais atvejais gali būti tinkami ir nestatistiniai atrankos metodai. Nestatistinės atrankos metodai paprastai netaikytini, kai reikia gauti pakankamą užtikrinimą.

635. Darbo dokumentuose reikia:

- ✓ nurodyti pasirinktą atrankos būdą (statistinę / nestatistinę) ir metodą. Jei pasirenkamas nestatistinis atrankos būdas, toks pasirinkimas turi būti papildomai argumentuotas;
- ✓ pateikti tiriamosios visumos duomenis, iš kurių buvo vykdoma atranka.
- ✓ pasirinkti imties dydį ir tinkamai atrinkti elementus.

Darbo dokumentuose reikėtų aprašyti, kaip buvo vykdoma atranka ir pateikti konkrečius atrinktus imties vienetus (tai gali būti pateikta kartu su tiriamosios visumos duomenimis, atitinkamai paryškinant atrinktus vienetus arba nurodant, pagal ką konkretūs vienetai buvo atrinkti – pvz. sisteminėje atrankoje kiekvienas n -asis elementas pradedant nuo x).

Taip pat reikia nurodyti, kokią dalį tiriamosios visumos sudaro imtis procentais (vertinant pinigine verte ir vienetais).

4.7.10.5. Imties dydžio nustatymas

636. Audito planavimo etape, remiantis pateikta patikimumo schema, įvertinus įgimtą ir planuojamą gauti kontrolės patikimumą, reikia nustatyti, kokios apimties audito procedūros bus atliekamos. Nuo imties dydžio priklauso rezultatų reprezentatyvumas ir paklaida. Kuo didesnė imtis, tuo mažesnė rezultatų paklaida ir tikslesnės išvados, ir atvirkščiai – kuo mažesnė imtis, tuo didesnė rezultatų paklaida ir mažiau tikslios išvados.

637. Darbo dokumentuose auditorius turi pateikti priimtus profesinius sprendimus, jų pagrindimą – nurodoma, kaip ir kodėl buvo pasirinktas tam tikras imties dydis, kokią dalį tiriamosios visumos sudaro imtis procentais, pagal ką buvo atrinkti konkretūs vienetai (pvz., sisteminėje atrankoje kiekvienas n-asis elementas pradedant nuo x).

4.7.10.5.1. Imties dydžio nustatymas kontrolės testams

638. Kontrolės testų imties dydis nustatomas atsižvelgiant į tiriamąją visumą ir įgimtos rizikos vertinimą (14 lentelė). Kontrolės testams tiriamąja visuma laikomas kontrolės procedūrų atlikimo kartų skaičius per audituojamąjį laikotarpį (pvz., jei kontrolės procedūra atliekama dėl tam tikrų vieno mėnesio duomenų arba vieną kartą per ketvirtį – tiriamoji visuma galėtų būti atitinkamai 12 ar 4 vienetai; jei kontrolės procedūra atliekama dėl kiekvienos gautos sąskaitos faktūros, auditorius, atsižvelgdamas į audituojamo subjekto veiklos apimtį arba naudodamasis atitinkamų registru duomenimis, auditorius įvertina tiriamosios visumos dydį, kuris bus didesnis nei 500 vienetų). 14 lentelėje pateiktas imties dydis nustatomas vienam tvirtinimui. Jeigu vienam tvirtinimui testuojamos dvi kontrolės priemonės – lentelėje nurodytas imties dydis gali būti mažinamas per pusę.

14 lentelė. Imties dydžio kontrolės testams nustatymas

Tiriamoji visuma	Įgimta rizika (įgimtas patikimumas)	Kontrolės testų imties dydis	Kontrolės testų imties didinimas, jei nustatytas bent vienas nuokrypis ar neatitiktis
1	Reikšminga rizika	1	-
	Vidutinė arba žema įgimta rizika		-
2-4	Reikšminga rizika	2 ²⁰	-
	Vidutinė arba žema įgimta rizika		-
5-24	Reikšminga rizika	2-5 ²¹	-
	Vidutinė arba žema įgimta rizika		-
25-100	Reikšminga rizika	10	20
	Vidutinė arba žema įgimta rizika	5	10
101-500	Reikšminga rizika	30	50
	Vidutinė arba žema įgimta rizika	20	40
>500	Reikšminga rizika	35	65
	Vidutinė arba žema įgimta rizika	25	50

639. Kai kontrolės testai atliekami tarpiniu laikotarpiu, viso laikotarpio imties dydis, kuris nurodytas 14 lentelėje, padalinamas proporcingai atitinkamiems laikotarpiams, kurių kontrolės testus planuojama atlikti, atsižvelgiant į laikotarpį trukmę ir kontrolės procedūrų apimtį. Pavyzdžiui, jei kontrolės testų tiriamoji visuma yra didesnė nei 500 vnt. ir planuojama atlikti audituojamo laikotarpio pirmojo pusmečio kontrolės testus, o

²⁰ Į imtį turi būti įtraukta kontrolės procedūra, atliekama metų pabaigoje.

²¹ Tas pats.

kontrolės procedūros atliekamos tolygiai per visą laikotarpį, auditorius gali priimti sprendimą atlikti 17 vnt. kontrolės testus, o likusio laikotarpio – 18 vnt. (jei kontrolės priemonė susijusi su reikšminga rizika). Detalesnė informacija apie kontrolės testų atlikimą tarpiniu laikotarpiu pateikta 4.7.2 skirsnyje „Kontrolės testai“.

640. Priklausomai nuo kontrolės testavimo rezultatų kontrolės patikimumas vertinamas taip:

- ✓ jei nebuvo nustatyta nuokrypių/ neatitiktį – gaunamas kontrolės patikimumas;
- ✓ jei buvo nustatytas 1 nuokrypis/ neatitiktis, bet vis dar norime gauti patikimumą iš vidaus kontrolės, imtį didiname iki 14 lentelėje nurodyto dydžio ir testuojame papildomus vienetus – juose nenustačius nuokrypių/ neatitiktį, gaunamas kontrolės patikimumas;
- ✓ jei papildomoje imtyje vėl nustatoma vidaus kontrolės sistemos neatitiktis, toliau vidaus kontrolės testai nebeatliekami, negaunamas kontrolės patikimumas ir atitinkamai suplanuojamos didelės arba vidutinės apimties pagrindinės audito procedūros (detalieji testai ir, jei yra galimybė, analitinės procedūros);
- ✓ jei pradinėje imtyje buvo nustatyta dvi ar daugiau neatitiktį, rekomenduojama nepasitikėti vidaus kontrolės sistema.

4.7.10.5.2. Imties dydžio nustatymas detaliesiems testams

Kai tiriama visuma didelė – daugiau nei 300 vienetų

641. Kai tiriama visuma didelė, rekomenduojama naudoti audito atrankos statistinius metodus.

Imties dydžio pagal tiriamosios visumos vertę nustatymas

642. Imties dydis detaliesiems testams, kai atliekama statistinė atranka, apskaičiuojamas atsižvelgiant į pasirinktą darbinį reikšmingumą, reikiamą patikimumą ir tiriamos visumos dydį:

$$\text{Imties dydis} = \frac{\text{Patikimumas} \times \text{Tiriamos visumos suma (eurais)}}{\text{Darbinis reikšmingumas (eurais)}}$$

- ✓ Reikiamas patikimumas parenkamas atsižvelgiant į įgimtos rizikos ir kontrolės sistemų vertinimą (žiūrėti 15 lentelę). Jei apskaičiuotas imties dydis nesiekia nustatyto minimalaus imties dydžio, jis turi būti padidintas, naudojantis šioje lentelėje pateiktais duomenimis:

15 lentelė. Patikimumas, kurį reikia gauti, priklausomai nuo įgimtos ir kontrolės rizikos vertinimo, ir minimalus imties dydis (kai atliekama statistinė atranka)

Įgimta rizika	Kontrolės sistema veikia	Detaliųjų testų apimtis	Minimalus patikimumas, kurį reikia gauti iš detaliųjų testų	Minimalus detaliųjų testų imties dydis
Reikšminga	Neefektyviai arba netestuota	Didelės apimties	3	90
	Efektyviai	Mažos apimties	0,7	40
Vidutinė arba žema	Neefektyviai arba netestuota	Vidutinės apimties	2	60
	Efektyviai	Mažos apimties	0,7	30

- ✓ Darbinis reikšmingumas – apskaičiuotas visai audituojamai visumai, t.y. visai audituojamo subjekto turto ar įsipareigojimų vertei, išlaidoms (plačiau apie darbinį reikšmingumą – vadovo 4.3.3 skirsnyje „Grupės) darbinis reikšmingumas“. Jei reikia apskaičiuoti grupės komponento imties dydį – taikomas komponento darbinis reikšmingumas, kuris plačiau aprašytas vadovo 4.3.4 skirsnyje „Grupės komponentų darbinis reikšmingumas“.

Atkreiptinas dėmesys, kad imties dydis pagal pateiktą formulę turi būti apskaičiuojamas, jei auditorius, taikydamas nestatistinę atranką, planuoja jos rezultatus pritaikyti visai visumai, tačiau jis turi būti padidintas 10 proc.

Imties dydžio pagal tiriamosios visumos atrankos vienetų skaičių nustatymas (rekomenduojama tiriamosioms visumoms, viršijančioms 5000 vnt.).

643. Imties dydis didelės apimties audito procedūroms apskaičiuojamas naudojantis 20 pav. pateikta formule. Ji parengta su dažniausiai taikomu 95 proc. patikimumo ir 5 proc. paklaidos lygiu. Jei yra poreikis taikyti kitus patikimumo ir paklaidos lygius, imties dydį galima apskaičiuoti vadovaujantis internete pateikiamomis skaičiuoklėmis.

20 pav. Imties dydžio nustatymo formulė

$$\text{Imties dydis} = \text{tiriamoji visuma} * (384,16 / (\text{tiriamoji visuma} + 383,16))$$

644. Jeigu užtenka atlikti mažos arba vidutinės apimties audito procedūras, pagal 20 pav. pateiktą formulę apskaičiuotą imties dydį galime mažinti, bet imtis neturėtų būti mažesnė nei nurodyti 16 lentelėje dydžiai.
645. 16 lentelėje pateikti minimalūs imties dydžio reikalavimai, kai atliekama statistinė atranka. Ši lentelė turėtų būti naudojama kaip orientacinė. Auditorius turi nuspręsti, ar vidaus kontrolės testų ir pagrindinių procedūrų atlikimo metu atlikti darbai ir gauti rezultatai yra pakankami, kad būtų pasiektas reikiamas audito patikimumo lygis.

16 lentelė. Minimalus detaliųjų testų imties dydis, kai imties dydis nustatomas pagal tiriamosios visumos vienetų skaičių

Įgimta rizika (įgimtas patikimumas)	Kontrolės sistema veikia (kontrolės patikimumas)	Pagrindinių audito procedūrų apimtis	Minimalus detaliųjų testų imties dydis
Reikšminga rizika	Neefektyviai arba netestuota (patikimumas negautas)	Didelės apimties	Pagal 20 pav. nurodytą formulę
	Efektyviai (patikimumas gautas)	Mažos apimties	55
Vidutinė arba žema	Neefektyviai arba netestuota (patikimumas negautas)	Vidutinės apimties	125
	Efektyviai (patikimumas gautas)	Mažos apimties	30

Kai tiriamoji visuma maža – mažiau nei 300 vienetų

646. Kai tiriamoji visuma maža, rekomenduojama imties dydį nustatyti kaip procentinę dalį nuo atrankos vienetų skaičiaus ir jų vertės – t. y. imtis turi apimti tam tikrą dalį ir vertę tiriamosios visumos. Rekomenduojami imties dydžiai, priklausomai nuo gauto įgimto ir kontrolės patikimumo, pateikti 17 lentelėje.

17 lentelė. Imties dydžio nustatymas, kai tiriama visuma maža

Įgimta rizika (įgimtas patikimumas)	Kontrolės sistema veikia (kontrolės patikimumas)	Pagrindinių audito procedūrų apimtis	Minimalus imties dydis	
			proc. nuo tiriamosios visumos vienetų skaičiaus	proc. nuo visumos vertės
Reikšminga rizika (patikimumas negautas)	Neefektyviai arba netestuota (patikimumas negautas)	Didelės apimties	>=20 proc.	>=25 proc.
	Efektyviai (patikimumas gautas)	Mažos apimties	>=10 proc.	>=15 proc.
Vidutinė arba žema (patikimumas gautas)	Neefektyviai arba netestuota (patikimumas negautas)	Vidutinės apimties	>=15 proc.	>=20 proc.
	Efektyviai (patikimumas gautas)	Mažos apimties	>=5 proc.	>=10 proc.

Pavyzdžiui, auditorius turi atlikti didelės apimties detaliuosius ilgalaikio turto įsigijimo testus ir žino, kad audituojamuoju laikotarpiu buvo apie 60 sandorių, kurių vertė 2 500 tūkst. Eur. Vadovaujantis 17 lentele, imties dydis turėtų būti ne mažiau nei 12 sandorių (>=20 proc. atrankos vienetų), kurių vertė turėtų būti ne mažesnė nei 625 tūkst. Eur.

647. Auditorius gali priimti profesinį sprendimą, kokia kombinacija tiriamosios visumos dalies ir vertės būtų tinkama pagal aplinkybes, atsižvelgdamas į rekomenduojamus dydžius. Pavyzdžiui, planuodamas imtį vidutinės apimties audito procedūroms, auditorius atrinko 10 proc. pavyzdžių nuo tiriamosios visumos (t. y. mažiau, nei rekomenduojamas dydis), kurie sudaro 55 proc. tiriamosios visumos vertės (t. y. reikšmingai daugiau nei rekomenduojamas dydis), todėl šioje situacijoje auditorius gali priimti sprendimą, kad tokia imtis yra tinkama pakankamiems tinkamiems audito įrodymams gauti.

Dviejų etapų atranka

648. Jeigu atranka atliekama dviem etapais, imties dydis didinamas 20 proc. Padidindami imties dydį sumažiname atrankos riziką, kad ne visi tiriamosios visumos vienetai turės tokią pačią tikimybę patekti į atranką. Šios atrankos taikymo pavyzdys pateiktas audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

4.7.10.6. Imties vienetų atrinkimas

649. Auditorius su audituojamu subjektu sutartu būdu turi gauti duomenis – tiriamąją visumą – iš kurios atrinks imtį jau pasirinktu tinkamiausiu būdu ir metodu (žr. 3 žingsnį). Darbo dokumentuose nurodoma, kaip buvo atrinkti konkretūs vienetai.

650. Tai, koku būdu bus gauti šie duomenys, turi būti sutarta susipažįstant su tiriamąja visuma (žr. 2 žingsnį).

651. Gavęs duomenis, auditorius turi įvertinti pateiktų duomenų tinkamumą ir patikimumą (plačiau apie tai 4.6.7 skirsnyje „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – papildomi reikalavimai“).

652. Pavyzdžiui, gautus duomenis el. formatu auditorius turėtų patikrinti ir įvertinti:

- ✓ ar yra įtraukti visi reikalingi tiriamosios visumos duomenys (jei nėra būtina, subjekto turėtų būti prašoma pateikti nuasmenintus duomenis);

- ✓ ar jie yra visos apimties ir išsamūs (pvz., nėra tuščių, praleistų laukų, pateikti viso prašomo laikotarpio duomenys);
- ✓ ar jie atitinka turinio ir formato reikalavimus (pvz., viename stulpelyje nėra skirtingų duomenų; datos lauke yra įrašyta data, o ne tekstas ir pan.);
- ✓ ar pateikti duomenys neturi požymių, kad jie gali būti reikšmingi nesuderinti su auditoriaus jau turimomis žiniomis apie subjekto veiklą ar apie tiriamąją visumą.

653. Jei įvertinus nurodytas aplinkybes nustatyta, kad duomenų rinkinys yra tinkamas, bet turi formatavimo ar kitokių trūkumų, auditorius prieš atlikdamas atranką turėtų juos sutvarkyti (pvz., panaikinti tuščius, nereikalingus ar besidubliuojančius laukus, nustatyti tinkamus duomenų formatus (data, tekstas, skaičius), atskirti reikiamus duomenis į kelis stulpelius ir kt.). Kai rinkinys yra netinkamas, auditorius priima profesinį sprendimą dėl prašymo pateikti duomenis pakartotinai.

654. Kaip atliekama audito atranka skirtingais metodais – detalesnė informacija pateikta audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

4.7.10.7. Reikiamų audito procedūrų su atrinktais elementais atlikimas ir rezultatų apibendrinimas

655. Auditorius turi tinkamai atlikti reikiamas audito procedūras su atrinktais imties vienetais.

656. Atlikus reikiamas procedūras, turi būti apibendrinami rezultatai, kurie taip pat pateikiami darbo dokumentuose. Jeigu buvo taikyta statistinė atranka, auditorius, įvertinęs nustatytas neatitiktis kiekybiškai ir kokybiškai, juos turi pritaikyti visumai, iš kurios testuotas vienetas buvo atrinktas. Šis atrankos rezultatų vertinimo būdas vadinamas klaidų ekstrapoliavimo į visumą būdu. Pagrindiniai iškraipymų ekstrapoliavimo būdai pateikti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

4.7.11. Audito strategijos ir programų sudarymas

657. Vadovaujantis 2300-ojo TAAIS 7 dalimi, auditorius turi parengti bendrąją audito strategiją, joje apibrėžti audito apimtį, laiką ir kryptį; ja remiantis sudaryti audito planą. Atliekant valstybinį finansinį auditą, auditorius planavimo etape pirmiausia rengia audito planavimo darbų grafiką, po to audito strategiją, kuria remiantis rengiamos audito programos.

4.7.11.1. Audito strategija

658. Auditorius, baigęs audito planavimo etapą, rengia audito strategiją, kuri turi atitikti 2300-ojo TAAIS 8 ir 11 dalių reikalavimus, kiek tai susiję su audito atlikimo, rezultatų įvertinimo ir audito ataskaitos ir išvados parengimo etapais, taip pat ši strategija kartu su audito programomis turi atitikti 2300-ojo TAAIS 9 dalies b punkto reikalavimus.

659. Audito strategija – tai darbo dokumentas, kuriame, atlikus audito planavimą, turi būti numatytas audito mastas, metodai ir atlikimo eiga. Audito strategija rengiama atskirai kiekvieną audituojamą metinių ataskaitų rinkinį sudarančių rinkinių: tais atvejais, kai metinį ataskaitų rinkinį sudaro metinis finansinių ataskaitų ir metinis biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai, dėl kurių planuojama pareikšti atskirąsias auditoriaus nuomones,

audito strategija rengiama dėl finansinių ataskaitų rinkinio ir dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių. Audito strategija rengiama pagal konkretaus audituojamo objekto ar grupės (ar atskiro subjekto) veiklos specifikai pritaikytas, auditoriaus profesiniu sprendimu tinkamas, sritis. Pavyzdžiui, finansinių ataskaitų vertinimui atlikti audito strategija gali būti rengiama pagal apskaitos sritis, pagal komponentus, biudžeto vykdymo ataskaitų vertinimui – pagal apskaitos sritis ir (ar) pagal audituojamo subjekto vykdomas funkcijas.

660. Siekiant efektyviau atlikti auditą, kai kurios apskaitos sritys iš skirtingų strategijų gali būti apjungtos ar vienos apskaitos srities audito procedūros panaudotos kitos srities patikimumui gauti, pvz., atliekant kai kurias darbo užmokesčio sąnaudų vertinimo audito procedūras (FAR vertinimo dalis) galima gauti audito patikimumą dėl darbo užmokesčio išlaidų (BVAR vertinimo dalis) ir t. t. Šie dalykai turi būti nurodyti audito strategijoje – nurodoma, kuriose audito srityse planuojama gauti patikimumą iš susijusių apskaitos sričių. Be to, audito strategija turi būti parengta taip, kad būtų pateiktos sąsajos su audito programomis.

661. Audito strategijoje reikia nurodyti:

- ✓ santrumpas ir sąvokas. Pateikiamos audito strategijoje vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodant sąvokų paaiškinimo šaltinius)²²;
- ✓ audito ID, objektą, tikslą ir audituojamą laikotarpį;
- ✓ audituojamą (-us) subjektą (-us); jeigu buvo atlikta audituojamų subjektų atranka audito procedūroms atlikti, šioje dalyje taip pat pateikiama nuoroda į atrankos darbo dokumentą;
- ✓ apribojimus, jeigu tokių yra. Šioje dalyje pateikiami audito objektui, tikslui, apimčiai, duomenims taikomi apribojimai. Jie gali atsirasti dėl auditoriaus pagrįsto sprendimo nevertinti tam tikrų dalykų, susijusių su audito objektu ir (ar) tikslu, arba dėl audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiksmų ar veiklos, kai nėra galimybės atlikti tam tikrų procedūrų ar gauti tam tikrų duomenų;
- ✓ audito apimtį (audituojamo metinio ataskaitų rinkinio sudėtį, informaciją apie audituojamą grupę ir jos komponentus (kai audituojama grupė) arba apie audituojamą subjektą ir jo vykdomą pagrindinę veiklą ar vykdomas programas (kai audituojama ne grupė) ir kitas ataskaitas, pagrindinius finansinius duomenis, audituojamo subjekto vykdomų programų ir turimų pavaldžių įstaigų ar komponentų skaičių);
- ✓ audito atlikimo riziką ir jos valdymo priemones. Kylančios rizikos ir jų valdymo priemonės aptariamoms audito grupėje ir dokumentuojamos audito projekte ViPSIS, o audito strategijoje nurodomos pagal poreikį, pvz., jei dėl nustatytos rizikos reikšmingumo auditorius suplanuoja atitinkamas procedūras audito programoje;
- ✓ reikšmingumo lygį (grupės) kiekybinį, darbinį ir komponentų darbinis reikšmingumus, kokybinį (jei jis nustatomas), aiškiai nesvarbią ribą);
- ✓ pasitelkiamus VK darbuotojus, turinčius specialiųjų žinių, ir (ar) išorės specialistus (ekspertus), ir (ar) vidaus ir (ar) išorės auditorius, ir tai, kokį darbą planuojama atlikti, siekiant pasinaudoti jų darbu;

²² Tais atvejais, jeigu santrumpų ar sąvokų nėra daug (mažiau nei 5), jos teikiamos audito strategijos tekste ten, kur yra vartojamos (skliaustuose ar išnašose).

- ✓ vidinę peržiūrą atliekančius asmenis ir peržiūros terminus ar periodiškumą;
- ✓ apibendrintus audito planavimo etapo rezultatus, įskaitant informaciją apie nustatytą reikšmingą riziką, nustatytas reikšmingas apskaitos sritis;
- ✓ audito sritis pagal audito objektą – nurodomos audito programos ir apskaitos sritys, kurias jos apims, kaip kiekvienoje iš jų bus gaunamas audito patikimumas: nurodomas įgimto patikimumo vertinimas, planuojamas gauti kontrolės patikimumas, pagrindinio patikimumo vertinimas pateikiamas nurodant, kokios apimties audito procedūras (mažos, vidutinės, didelės) planuojama atlikti;
- ✓ planuojamus išteklius. Pateikiama apibendrinta informacija apie audito grupės narių planuojamą darbo dienų skaičių, informacija apie visas kitas su auditu susijusias papildomas išlaidas: planuojamas komandiruočių, ekspertų pasitelkimo, papildomų paslaugų (pvz., apklausų) įsigijimo ir kitas išlaidas. Reikia įvertinti, kokie ištekliai (žmogiškieji, finansiniai, materialiniai, laiko ir kt.) bus reikalingi auditui atlikti;
- ✓ pagrindinius audito terminus. Rengiant audito strategiją, šioje dalyje nurodomi audito procedūrų atlikimo pradžios ir audito rezultatų suvestinės patvirtinimo datos, audito ataskaitos pateikimo audituojamam (-iems) subjektui (-ams) data ir audito pabaigos data. Pagal poreikį gali būti nurodyti kiti darbai ir suplanuoti jų atlikimo terminai;
- ✓ informaciją apie laukiamą audito poveikį. Pokyčių vertinimo rodikliai pateikiami tik toms rizikoms, kurioms pasitvirtinus preliminariai planuojama, kad bus teikiamos didelės ir (ar) vidutinės svarbos rekomendacijos. Jei nėra rizikų, kurioms reikėtų nustatyti pokyčių vertinimo rodiklius, turi būti pateikta informacija, kad rizikų, kurioms reikėtų nustatyti pokyčių vertinimo rodiklius, nenustatyta. Aprašytas laukiamas audito poveikis toliau turi būti detalizuojamas, pateikiant:
 - pokyčių tipą: nurodoma, kokio pokyčio pobūdžio tikimasi;
 - pokyčių vertinimo kiekybinius ar kokybinius rodiklius: pateikiamas rodiklių sąrašas ir, jei yra galimybė, pradinės reikšmės. Šiame etape turėtų būti nustatytas bent vienas pokytį apibūdinantis kiekybinis rodiklis;
 - pokyčių aprašymą: trumpai aprašomas planuojamas (-i) pokytis (pokyčiai).

Išsamiau apie audito poveikio vertinimo planavimą pateikiama *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje*.

4.7.11.2. Audito programa

662. Remiantis audito strategija rengiamos audito programos. Audito programa – tai audito strategiją detalizuojantis dokumentas, kuriame pateikiama detali informacija apie tam tikrą reikšmingą sritį.

663. Audito programa turi būti pakankamai išsami, joje turi būti nurodomas planuojamų atlikti audito procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis: kokios audito procedūros, kokios apimties ir kada turi būti atliktos. Paprastai rengiamos kelios audito programos, kurios turi apimti visas reikšmingas sritis ir planuojamus vertinti klausimus. Gali būti rengiamos audito programos atskirai kontrolės testams ir pagrindinėms audito procedūroms. Audito programa turi būti parengta taip, kad būtų aiški sąsaja su atitinkama audito strategijos dalimi.

664. Audito programoje reikia nurodyti:

- ✓ audito srities pavadinimą;
- ✓ audituojamą subjektą;
- ✓ apskaitos ar veiklos sritis, kurias ši programa apima;
- ✓ pagrindinius duomenis apie tiriamą visumą (įskaitant duomenis apie susijusias kitų apskaitos ar veiklos sričių tiriamąsias visumas, jei tokios bus vertinamos atliekant šios audito programos procedūras);
- ✓ įgimto patikimumo įvertinimą, planuojamą gauti kontrolės ir pagrindinį patikimumą;
- ✓ planuojamus gauti tvirtinimus;
- ✓ audito kriterijus ir jų šaltinius (kai vertinama atitiktis teisės aktams vadovaujantis 2250-ojo TAAIS reikalavimais);
- ✓ planuojamas audito procedūras ir jų pobūdį (nurodoma, ar bus atliekami kontrolės testai, pagrindinės procedūros (pagrindinės analitinės procedūros, detalieji testai); jei audito programa apima daugiau nei vieną apskaitos ar veiklos sritį – nurodyti konkrečias sritis, kurių patikimumas bus gautas, atlikus audito procedūrą). Aiškiai nurodyti planuojamas atlikti audito procedūras, o kiekvienai iš jų – iš kokių šaltinių, kokiuose audituojamuose subjektuose, kokio laikotarpio ir kokie duomenys bus renkami, kokie veiksmai (procedūros) juose bus atliekami, kokiais metodais bus renkama ir vertinama informacija. Kiekviena audito procedūra ir su ja susijusi informacija pateikiama atskiroje eilutėje.

Šioje dalyje taip pat turi būti pateikta informacija apie atliktą audito vienetų atranką: nurodoma tiriamoji visuma ir jos dydis, kokią dalį šios visumos planuojama audituoti (ar bus vertinami visi vienetai, ar atlikta jų atranka). Taikant atranką, nurodomas atrankos būdas ir metodas, planuojamas imties dydis (kokią dalį tiriamosios visumos planuojama audituoti) ir kas laikoma imties vienetu, pateikiama nuoroda į darbo dokumentą (-us), kuriame dokumentuota atranka. Jeigu auditorius neturi galimybės atlikti atrankos planavimo etape (pvz., laukiama, kol audituojamas subjektas surinks naujausius duomenis), audito programoje pateikiamos priežastys, kodėl atrankos atlikti negalima ir nurodoma, kad ji bus atliekama audito procedūrų atlikimo metu. Šiuo atveju programoje turi būti įvardijama, ką laikysime tiriamąja visuma;

- ✓ kiekvienos audito procedūros (užduoties) atlikimo pradžios ir pabaigos terminus, pateikimo vidinei peržiūrai terminus, planuojamą darbo dienų skaičių ir asmenis, atsakingus už konkrečių procedūrų (užduočių) atlikimą. Jeigu vidinę peržiūrą atlieka ne tik audito grupės vadovas, bet ir srities vadovas (-ai), vidinę peržiūrą atliekantis asmuo nurodomas prie atitinkamos procedūros;

Audito procedūrų atlikimo laikas planuojamas nustatant laiką konkrečioms darbams atlikti. Apskaičiuojant reikalingą laiką (pvz.: klausimynų sudarymui, susitikimams, pokalbiams ir pan.), rekomenduojama naudotis ankstesnių auditų patirtimi, atsižvelgti ir į laiką, reikalingą komandiruotėms. Procedūrų (užduočių) terminai turi būti kiek įmanoma realesni, nustatyti atsižvelgiant į kitas užduotis, mokymus (jei žinomos datos planavimo metu), atostogas ir pan. Kai kurie darbai tikriausiai remsis kitų darbų rezultatais, todėl jie turi būti atliekami numatyta seka. Reikia numatyti laiką įvairiems aptarimams su audituojamu subjektu, laiką audito kokybės procedūroms užtikrinti.

4.7.11.3. Audito strategijos ir programų tikslinimas

665. Viso audito metu gavus naujos svarbios informacijos (ar dėl kitų priežasčių), audito strategija ir (ar) programos turi būti patikslintos (pvz.: patikslintos audito procedūros, terminai, audito grupės nariai ir kt.).
666. Jeigu audito strategijoje ir (ar) programose atliekami reikšmingi pakeitimai (keičiamos, įtraukiamos ar išbraukiamos audito procedūros, įtraukiami nauji audituojami subjektai, pasikeitė audito grupės nariai, keičiasi audito pabaigos laikas ir kt.), turi būti nurodomos priežastys.
667. Atkreiptinas dėmesys, kad reikšmingus audito strategijos ir (ar) programų pakeitimus rekomenduojama suderinti su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas. Dėl nukreipimo valstybės kontrolieriaus pavaduotojui sprendimą priima audito padalinio vadovas.
668. Apie reikšmingus audito strategijos ir (ar) programų pakeitimus oficialiu raštu ar el. paštu turi būti informuojamas (-i) audituojamas (-i) subjektas (-ai). Reikšmingi pakeitimai (pvz., susiję su audito procedūromis, audituojamais subjektais ir pan.) turi būti aptarti su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) ne vėliau kaip iki jam pateikiant audito ataskaitos projektą.

4.7.12. Audituojamo subjekto informavimas apie audito planavimo rezultatus

669. Vadovaudamasis 2260-ojo TAAIS 15 dalimi, auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis apie nustatytą reikšmingą riziką, apimtį ir atlikimo laiką. Vykdydamas šiuos reikalavimus auditorius, parengęs audito strategiją ir programas, ne vėliau kaip per 2 savaites nuo jų patvirtinimo, audituojamo subjekto vadovybę oficialu raštu arba el. paštu informuoja apie audito planavimo rezultatus:
- ✓ nustatytą reikšmingo iškraipymo riziką;
 - ✓ pasirinktas audituoti audito ar apskaitos sritis ir planuojamas audito procedūras;
 - ✓ audituojamus subjektus (komponentus, kuriuose planuojama atlikti auditą);
 - ✓ kitą, audito grupės narių nuomone, svarbią informaciją.
670. Esant audito grupės ir (ar) audituojamo subjekto poreikiui, turi būti organizuojamas susitikimas audito planavimo rezultatams aptarti. Susitikime paaiškinama, kokios audito planavimo procedūros buvo atliktos, kokios reikšmingo iškraipymo rizikos nustatytos, kokiose srityse planuojama atlikti audito procedūras, pateikiama kita, audito grupės narių nuomone, svarbi informacija. Reikėtų nepamiršti, kad pagal 2260-ojo TAAIS A16 dalį gali būti nuspręsta neteikti tam tikros informacijos apie audito planavimo rezultatus, jeigu yra rizika, kad jos atskleidimas neigiamai paveiks audito atlikimo procesą ir (ar) rezultatus.

5. AUDITO ATLIKIMAS IR REZULTATŲ ĮVERTINIMAS

5.1. Audito įrodymai

671. Audito įrodymai – dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas. Jie yra kaupiamojo pobūdžio ir surenkami atliekant audito procedūras viso audito metu tiek atliekant rizikos vertinimo, tiek tolesnes audito procedūras (išsamiau apie rizikos vertinimo procedūras žiūrėti 4.6.6 skirsnyje „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas – procesas“, apie tolesnes audito procedūras – 4.7.2 skirsnyje „Kontrolės testai“ ir 4.7.3 skirsnyje „Pagrindinės procedūros“.

5.1.1. Audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas

672. Finansinio audito metu norint gauti pakankamą užtikrinimą, reikia surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų audito rizikai sumažinti iki priimtina žemo lygio.

673. Pakankami audito įrodymai – audito įrodymų kiekio matas, tai yra kiekybės požiūriu pakankama informacija audito tikslui pasiekti, audito pastebėjimams ir išvadoms pagrįsti. Reikalingas audito įrodymų kiekis priklauso nuo auditoriaus atlikto reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo (kuo didesnė įvertinta rizika, tuo daugiau reikės audito įrodymų) ir nuo tokių audito įrodymų kokybės (kuo jie kokybiškesni, tuo jų gali reikėti mažiau).

674. Įrodymų *tinkamumas* susijęs su audito įrodymų kokybe. Jis reiškia, kad audito įrodymai turi būti aktualūs, svarbūs, pagrįsti ir patikimi:

- ✓ aktualumas ir svarba nurodo, kiek audito įrodymai yra logiškai susiję ir svarbūs audito tikslui pasiekti ir audito išvadai pagrįsti;
- ✓ pagrįstumas rodo, kiek audito įrodymai suteikia reikšmingą ar protingą pagrindą išmatuoti vertinamą objektą;
- ✓ patikimumas rodo, kiek audito įrodymai yra paremti patvirtinančiais duomenimis, gautais iš įvairių (skirtingų) šaltinių; ar įrodymai, pakartotinai patikrinus, leidžia suformuluoti tokius pat audito pastebėjimus.

675. Audito įrodymų pakankamumas negali atsvirti tinkamumo, t. y. surinkęs daugiau, bet netinkamų įrodymų, auditorius negalės gauti pagrįstą išvadą. Auditorius turi surinkti pakankamai tinkamų įrodymų.

676. Audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą turi įvertinti pats auditorius priimdamas profesinį sprendimą. 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;
- ✓ esamos informacijos šaltiniai ir patikimumas;
- ✓ audito įrodymų įtikinamumas;
- ✓ subjekto ir jo aplinkos, taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos ir vidaus kontrolės sistemos, supratimas.

677. Vertindamas tai, jis turi atsižvelgti į:

- ✓ tikslą, kuriam bus naudojami įrodymai: įrodymų, paremiančių audito metu nustatytus faktus, tikslumas turi būti didesnis negu bendro pobūdžio informacijos, pateiktos audito ataskaitoje;
- ✓ reikšmingumą: dažniausiai, kuo reikšmingumo lygis yra aukštesnis, tuo įrodymai turi būti svaresni;
- ✓ tai, kad kuo didesnė rizika, kad audito išvadoje ir (ar) ataskaitoje pateikti faktai sukels ginčų, tuo įrodymai turi būti svaresni;
- ✓ tai, kiek yra nepriklausomas įrodymų šaltinis: tais įrodymais, kurie surenkami iš nepriklausomų šaltinių, reikėtų pasitikėti labiau;
- ✓ vidaus kontrolės vertinimo rezultatus, nustatytas klaidas, apgaulę ir kt.

678. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 25 d., auditorius, prieš užbaigdamas auditą, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir surinktais audito įrodymais, turi įvertinti, ar reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimai tvirtinimų lygmeniu vis dar tinkami. Gali būti, kad auditorius turės pakeisti kitų suplanuotų audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar apimtį dėl surinktų audito įrodymų. Jis 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; atliktos analitinės audito procedūros audito pabaigoje gali parodyti anksčiau neaptiktą reikšmingo iškraipymo riziką. Tokiomis aplinkybėmis auditoriui gali tekti pakartotinai įvertinti suplanuotas audito procedūras pagal peržiūrėtą įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos ir poveikio visoms ar kai kurioms reikšmingoms apskaitos sritims ir susijusių jų atitinkamiems tvirtinimams įvertinimą.

Audito įrodymų šaltiniai ir pobūdis

679. Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo jų šaltinio ir pobūdžio; taip pat svarbūs metodai, kuriais renkami įrodymai.

680. Pagal šaltinį įrodymai gali būti:

- ✓ surinkti paties auditoriaus (tiesioginis tikrinimas, stebėjimas, interviu, apklausos tikslinių grupių pagalba, duomenų ar dokumentų gavimas prisijungus tiesiogiai prie IS ir kt.);
- ✓ gauti iš audituojamo subjekto (skaitmeniniai duomenys iš IS duomenų bazės, dokumentai, veiklos ataskaitos ir kt.);
- ✓ gauti iš trečiųjų šalių (bankai, suinteresuotosios organizacijos, oficialios statistikos duomenys, produktų (paslaugų) gavėjai, nagrinėjamos srities ekspertai ir kt.).

681. Pagal pobūdį įrodymai yra:

- ✓ dokumentiniai (įvairių dokumentų, skaitmeninių duomenų, kitų informacijos šaltinių peržiūra);
- ✓ vizualieji (patikrinimas, stebėjimas, turto apžiūrėjimas);
- ✓ žodiniai (audituojamo subjekto atstovų, trečiųjų šalių apklausa ir (ar) pokalbiai, tikslinės grupės, ekspertų grupės);
- ✓ analitiniai (skaičiavimai, santykių, tendencijų, dėsningumų analizė, palyginimai ir kt.).

682. Skirtingo pobūdžio ir gauti iš skirtingų šaltinių audito įrodymai turi savo privalumų ir trūkumų. Vertinant jų patikimumą, atsižvelgiama į tai, kad:

- ✓ įrodymai, gauti iš nusimanančios, patikimos ir objektyvios trečiosios šalies, yra patikimesni už įrodymus, gautus iš audituojamo subjekto vadovų arba kitų asmenų, kurie turi tiesioginį interesą;
- ✓ paties auditoriaus gauti audito įrodymai patikimesni už audituojamo subjekto pateiktuosius;
- ✓ iš audituojamo subjekto gauti įrodymai patikimesni, kai jo vidaus kontrolės sistema yra veiksminga;
- ✓ dokumentiniai įrodymai paprastai yra patikimesni negu žodiniai (pvz., interviu metu surinktus įrodymus reikia patvirtinti iš kitų šaltinių gauta informacija);
- ✓ originalūs dokumentai patikimesni už kopijas;
- ✓ daugiau nei keletu interviu paremti įrodymai yra patikimesni už paremtus vienu pokalbiu;
- ✓ žodiniai įrodymai, gauti aplinkybėmis, kuriomis žmonės gali laisvai kalbėti, yra patikimesni už įrodymus, gautus esant aplinkybėms, kai žmonės gali jaustis nesaugiai;
- ✓ pokalbio metu gauti žodiniai įrodymai, kurie yra dokumentuoti ir patvirtinti audituojamo subjekto rašytine forma, yra patikimesni tik už žodinę raštiškai nepatvirtintą informaciją. Jeigu pokalbio metu gauta informacija patvirtina reikšmingą kriterijaus nuokrypį, ji privalo būti su subjektu suderinta raštu;
- ✓ įrodymai, surinkti auditoriams tiesiogiai stebint, skaičiuojant ar tikrinant, yra patikimesni už netiesiogiai gautus.

683. Rinkdami įrodymus, auditoriai turi teisę naudotis audituojamo subjekto turima informacija, tačiau negali pavesti jo personalui atlikti duomenų analizės ar kitų audito

procedūrų, kurias pagal audito strategiją ir programas turėtų atlikti pats auditorius. Turi būti renkami tik su audito tikslu ir nagrinėjamais klausimais susiję duomenys. Negalima reikalauti tokios informacijos, kuri nekaupiama subjekte ar kurią kausti subjektui nėra pavesta teisės aktais.

684. Auditorius turi vengti pavesti audituojamiems subjektams daryti dokumentų, kurie yra tik informacijos šaltinis, kopijas. Rekomenduojama kopijas daryti tik tada, kai šie dokumentai būtini iškraipymams ar pažeidimams įrodyti ir nėra kito būdo gauti patikimą informaciją.

685. Nustatęs audito įrodymų prieštaravimus arba abejodamas dėl informacijos, kuri bus naudojama kaip audito įrodymai, patikimumo, kaip nurodyta 2500-ojo TAAIS 11 dalyje, auditorius šiuos dalykus pažymi darbo dokumentuose ir įvertina jų įtaką bendram audito ar konkrečios apskaitos srities rizikos vertinimui, poreikį pasirinkti kitas ar kitokios apimties audito procedūras bei įtaką konkrečios srities ar viso audito rezultatams. Visi auditoriaus profesiniai sprendimai turi būti dokumentuojami.

686. Jei audituojamo subjekto vadovybė finansinėms ataskaitoms sudaryti ar kitai audito metu kaip įrodymai naudojami informacijai parengti pasitelkia vadovybės ekspertus, auditorius privalo įvertinti tokio eksperto ir jo veiklos, kaip audito įrodymų, tinkamumą ir patikimumą, kaip nurodyta 2500-ojo TAAIS 8 dalyje.

5.1.2. Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl tam tikrų sričių

5.1.2.1. Atsargos (2501-asis TAAIS)

687. Paprastai viešojo sektoriaus subjektuose atsargos nesudarys reikšmingos dalies finansinėse ataskaitose, todėl auditorius neprivalo, tačiau, priklausomai nuo aplinkybių, gali pasirinkti atlikti 2501-ojo TAAIS 4–6 dalyse nurodytas audito procedūras.

688. Jei dalyvavimas atsargų inventorizacijoje neįmanomas ir nėra galimybės auditoriui atlikti alternatyvias audito procedūras, kad gautų pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl atsargų buvimo ir jų būklės, kaip nurodyta 2501-ojo TAAIS 7 dalyje, auditorius neprivalo modifikuoti nuomonės auditoriaus išvadoje, jei atsargos nesudaro reikšmingos dalies finansinėse ataskaitose.

5.1.2.2. Teisminiai ginčai ir ieškiniai (2501-asis TAAIS)

689. Kaip numatyta 2501-ojo TAAIS 9 dalyje, auditorius turi parengti ir atlikti audito procedūras, kad nustatytų su audituojamu subjektu susijusius teisminius ginčus ir ieškinius, dėl kurių gali iškilti reikšmingo iškraipymo rizika, įskaitant:

- ✓ paklausimą vadovybei ir, kai tinka, kitiems įstaigos darbuotojams (pvz., teisininkui);
- ✓ už valdymą atsakingų asmenų susirinkimų protokolų ir susirašinėjimo su išorės konsultantu teisiniais klausimais peržiūrą;
- ✓ teisinių išlaidų peržiūrą.

690. Auditoriui reikėtų apsvarstyti galimybę pasinaudoti ir kitais informacijos šaltiniais, tokiais kaip:

- ✓ žiniasklaidos pranešimai;

- ✓ bendroji visuomenės ir interesų grupių informacija;
- ✓ kita priežiūros institucijų, pareigūnų, prokurorų ir kitų tyrimo institucijų gauta informacija;
- ✓ skundus nagrinėjančių pareigūnų ir įstaigos darbuotojų, pranešančių apie pažeidimus ir piktnaudžiavimo atvejus, turima informacija;
- ✓ veiklos ir kitų auditų rezultatai.

691. Auditorius turi prašyti vadovybės ir, jei būtina, už valdymą atsakingų asmenų, pateikti rašytinius pareiškimus, kad jis buvo informuotas apie visus žinomus ar tikėtinus teisinius ginčus ir ieškinius, kurių įtaka turėtų būti įvertinta sudarant finansines ataskaitas ir kurie tinkamai parodyti apskaitoje ir atskleisti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

5.1.2.3. Išorės šalių patvirtinimai

692. Profesinį sprendimą, ar reikia ir tikslinga taikyti išorės patvirtinimus, siekiant gauti papildomos patvirtinančios informacijos ar surinkti daugiau patikimų įrodymų, priima auditorius, remdamasis konkrečios apskaitos srities rizikos vertinimu, reikiamu audito įrodymų kiekiu, galimybe juos gauti taikant kitas audito procedūras ir kitomis aplinkybėmis. Priėmus sprendimą išorės patvirtinimų, kaip audito procedūrų, netaikyti iš viso ar konkrečioje apskaitos srityje, šio profesinio sprendimo papildomai dokumentuoti nereikia.

693. Išorės šalių patvirtinimui gauti rekomenduojama taikyti teigiamo patvirtinimo prašymą, kuris apibrėžtas 2505-ojo TAS 6 dalies b punkte, nes taikant neigiamo patvirtinimo prašymą (6 dalies c punktas) yra rizika, kad patvirtinančioji šalis neatsakys ne dėl to, kad sutinka su prašyme pateikta informacija, o dėl kitų priežasčių (kaip aprašyta A23 dalyje).

694. 2505-ojo TAAIS A1 dalyje ir 2330-ojo TAS A48 dalyje nurodyta, kad patvirtinimo procedūros gali būti atliekamos, siekiant surinkti įrodymų, ar yra tam tikrų sąlygų (pvz., „šalutinių susitarimų“, kurie neįtraukti į oficialius susitarimus). Auditoriams gali būti naudingi ir išorės šalių patvirtinimai, siekiant gauti įrodymų, susijusių su sudarytais sandoriais, priimtais įsipareigojimais ir pan. Pavyzdžiui, išorės šalių patvirtinimo procedūros gali būti atliekamos norint gauti įrodymų, ar sutartyse arba susitarimuose su trečiosiomis šalimis nėra:

- ✓ teisės aktams prieštaraujančių sąlygų (pvz., lizingas);
- ✓ reikšmingų finansinių įsipareigojimų būsimiems laikotarpiams;
- ✓ pradinių sąlygų pakeitimų, apie kuriuos auditorius nebuvo informuotas (pvz., „šalutinių sandorių“ su tiekėjais dėl prekių grąžinimo kreditavimo tikslais, siekiant panaudoti lėšas, kurios kitu atveju būtų patekusios į kitą finansinį laikotarpį).

695. Pirmiausia auditoriui rekomenduojama susipažinti su audituojamo subjekto siūstais ir gautais išorės patvirtinimais ir tik po to, jei reikia, įsitikinti jų patikimumu arba gauti papildomų audito įrodymų, atrankos būdu išsiųsti papildomus paklausimus dėl išorės patvirtinimų.

5.1.2.4. Apskaitinių įverčių vertinimas

696. Auditoriaus tikslas pagal 2540-ąjį TAAIS – surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, ar apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai finansinėse ataskaitose yra pagrįsti laikantis taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos.
697. 2540-ojo TAAIS 13 dalyje nurodyta, kad auditorius turi įgyti supratimą apie įmonės apskaitinius įverčius tiek, kiek būtina norint nustatyti tinkamą pagrindą reikšmingo iškraipymo rizikai finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu aptikti ir įvertinti. Šiame etape auditoriaus taip pat turi peržiūrėti ankstesnių apskaitinių įverčių rezultatus ir, jei taikytina, jų vėlesnį pakartotinį įvertinimą, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką einamuoju laikotarpiu. Be to, auditorius turi įvertinti, ar audito grupės nariams reikalingi specialūs įgūdžiai ar žinios, kad jie galėtų atlikti tolesnes audito procedūras, susijusias su apskaitiniais įverčiais.
698. Kaip numatyta 2540-ojo TAAIS 16 dalyje, auditorius, nustatydamas ir įvertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su apskaitiniu įverčiu ir susijusiais atskleidimais tvirtinimų lygmeniu, turi atskirai įvertinti įgimtą riziką ir kontrolės riziką, atsižvelgdamas į šiuos dalykus:
- ✓ apskaitinio įverčio vertinimo neapibrėžtumo lygį;
 - ✓ sudėtingumo, subjektyvumo ar kitų įgimtos rizikos veiksnių poveikio lygį.
699. Rizikos įvertinimo ir tolesnių audito procedūrų, kurias reikia atlikti pagal 2540-ąjį TAAIS, pobūdis, laikas ir apimtis skirsis priklausomai nuo apskaitinio įverčio įvertinimo neapibrėžtumo ir susijusios reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo. Jei įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas ir subjektyvumas labai nedideli, šiems apskaitiniams įverčiams reikalaujamos rizikos vertinimo ir tolesnės audito procedūros nebūtų išsamios. Jei įvertinimo neapibrėžtumas, sudėtingumas ar subjektyvumas yra labai dideli, tokios procedūros turėtų būti daug išsamesnės.
700. Pagal 2540-ojo TAAIS 18 dalį, tolesnės auditoriaus atliekamos audito procedūros turi apimti vieną ar kelias iš toliau išvardytų procedūrų:
- ✓ surinkti audito įrodymus iš įvykių, įvykusių iki auditoriaus išvados datos;
 - ✓ atlikti vadovybės nustatytų apskaitinių įverčių testus;
 - ✓ nustatyti auditoriaus taškinį įvertį ar intervalą.
701. 2540-ojo TAAIS 32 dalyje nurodyta, kad auditorius turi įvertinti, ar vadovybės nutarimai ir sprendimai dėl apskaitinių įverčių, įtrauktų į finansines ataskaitas, net jeigu jie ir pagrįsti, turi galimo vadovybės šališkumo požymių. Nustatęs galimo vadovybės šališkumo požymių, auditorius įvertina jų pasekmes auditui.
702. Taikydamas 2330-ojo TAAIS 25 ir 26 dalių reikalavimus apskaitiniams įverčiams auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir gautais audito įrodymais, įvertina ar:
- ✓ reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas tvirtinimų lygmeniu išlieka tinkamas, įskaitant atvejus, kai buvo nustatyti galimo vadovybės šališkumo požymiai;
 - ✓ vadovybės sprendimai, susiję su šių apskaitinių įverčių pripažinimu, vertinimu, pateikimu ir atskleidimu finansinėse ataskaitose, atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką;

- ✓ buvo surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų.

703. Pagal 2540-ąjį TAAIS auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir gautais audito įrodymais, turi įvertinti, ar apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti laikantis taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos, ar jie nėra iškreipti.

704. Kaip nurodyta 2540-ojo TAAIS 38 dalyje, informuodamas už valdymą atsakingus asmenis ar vadovybę apie tam tikrus dalykus, auditorius turi apsvarstyti ir su apskaitiniais įverčiais susijusius klausimus, jei tokių yra, ir pranešti apie juos, atsižvelgti į tai, ar reikšmingo iškreipimo rizikos priežastys yra susijusios su įvertinimo neapibrėžtumu ar su sudėtingumu, subjektyvumu ar kitų įgimtos rizikos veiksnių poveikiu apskaitiniams įverčiams ir susijusiems atskleidimams.

705. Vadovaudamasis 2540-ojo TAAIS 29 dalimi, auditorius į audito dokumentus turi įtraukti:

- ✓ svarbiausius auditoriaus supratimo apie įmonę ir jos aplinką elementus, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, susijusią su įmonės apskaitiniais įverčiais;
- ✓ tolesnių auditoriaus audito procedūrų sąsają su įvertinta reikšmingo iškreipimo rizika tvirtinimų lygmeniu atsižvelgiant į tų rizikų įvertinimo priežastis (susijusias su įgimta rizika ar kontrolės rizika);
- ✓ auditoriaus veiksmą (-us), jei vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų ir pašalintų įvertinimo neapibrėžtumą;
- ✓ galimo valdymo šališkumo, susijusio su apskaitiniais įverčiais, požymius, jei tokių yra, ir auditoriaus atlikto poveikio auditui vertinimą;
- ✓ reikšmingus sprendimus, susijusius su auditoriaus nuomone, ar pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką finansinių ataskaitų apskaitiniai įverčiai ir susiję atskleidimai yra pagrįsti, ar iškreipti.

706. Pagal VSAFAS, viešojo sektoriaus subjektai gali atlikti apskaitinius įverčius šiose srityse:

- ✓ atidėjiniai (dėl teismo bylų, galimų baudų, suteiktų garantijų, subjekto restruktūrizavimo ir pan.);
- ✓ turto nuvertėjimas;
- ✓ tikrosios vertės nustatymas.

5.1.2.5. Pobalansiniai įvykiai

707. 2560-ojo TAAIS 2 dalyje minima finansinės atskaitomybės tvarka finansinių ataskaitų rinkiniui yra Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai, biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniui – Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys šio rinkinio sudarymą.

708. 2560-ojo TAAIS 5 dalies d punkte nurodyta finansinių ataskaitų paskelbimo data yra Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme pateikta viešojo sektoriaus metinių ataskaitų rinkinių skelbimo data.

709. Kitaip, nei nurodyta 2560-ojo TAAIS A4 ir A5 dalyse, viešojo sektoriaus finansinės ir biudžeto vykdymo ataskaitos gali būti paskelbiamos be auditoriaus išvados, todėl jų data gali būti ankstesnė (paprastai taip ir yra) nei valstybinio audito išvados data.

710. Jei iki auditoriaus išvados datos finansinės ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitos neparengtos ar nepatvirtintos, dėl valstybinio audito išvados sudarymo rekomenduojama konsultuotis su metodologais, nes 2560-ojo TAAIS A3 punkte nurodyta, kad auditoriaus išvados data negali būti ankstesnė nei finansinių ataskaitų patvirtinimo data.

Jvykiai nuo finansinių ataskaitų iki auditoriaus išvados datos

711. 2560-ojo TAAIS 7 dalies b punkte ir 9 dalyje nurodyti paklausimai teikiami kartu su kitais rašytiniais paklausimais.

712. 2560-ojo TAAIS A9 dalyje paklausimai dėl konkrečių aspektų nėra svarbūs audituojant viešojo sektoriaus subjektus (pvz., nurodyti 2560-ojo TAAIS A9 dalies 1 ir 3 punktuose), tačiau auditorius taip pat gali teikti paklausimus dėl įvykių, kurie:

- ✓ yra susiję su audituojamo subjekto galimybėmis pasiekti vykdomų programų tikslus;
- ✓ gali daryti įtaką informacijos pateikimui ne tik finansinėse, bet ir biudžeto vykdymo ataskaitose;
- ✓ susiję su atitiktimi teisės aktų reikalavimams, darantiems tiesioginę arba netiesioginę įtaką finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms.

Faktai, kuriuos auditorius sužino po finansinių ataskaitų paskelbimo datos

713. Jei auditorius po išvados paskelbimo sužino faktų, dėl kurių, jei būtų juos žinojęs išvados teikimo metu, būtų pakeitęs auditoriaus nuomonę, ir nusprendžia, kad būtina taisyti finansines ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitas, o jų ištaisyti nėra galimybės, arba vadovybė nesiima jų taisyti, jis turi įvertinti naujų faktų reikšmingumą ir poreikį užkirsti kelią pasitikėjimu auditoriaus išvada, kaip numatyta 2560-ojo TAAIS 17 dalyje. Dėl šių dalykų rekomenduojama konsultuotis su metodologais.

5.1.3. Rašytiniai pareiškimai

714. Vadovaudamasis 2580-ojo TAAIS reikalavimais, audito pabaigoje auditorius turi paprašyti audituojamo subjekto vadovybės pateikti rašytinius pareiškimus, patvirtinančius audito įrodymus, susijusius su finansinėmis ataskaitomis ar specifiniais tvirtinimais finansinėse ataskaitose, taip pat patvirtinančius, kad audito metu buvo atskleisti visi žinomi įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejai, kurie galėjo turėti įtakos finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumui.

715. Atlikus auditą ir nustačius iškraipymų ar teisės aktų nesilaikymo atvejų, svarbu palyginti audituojamo subjekto vadovo pateiktus rašytinius pareiškimus ir audito metu nustatytus dalykus: esant reikšmingiems neatitikimams galima spręsti apie nepakankamą aukščiausiojo lygio vidaus kontrolę (pvz., jei vadovas nežinojo apie reikšmingus teisės aktų pažeidimus), o kai kuriais atvejais – ir apie vadovybės galimą dalyvavimą pažeidžiant teisės aktus (jei vadovybė tikslingai nuslėpė žinomus teisės aktų pažeidimus).

716. Abejonės dėl vadovybės kompetencijos, sąžiningumo, etikos vertybių ar stropumo arba jos pasiryžimo propaguoti šias vertybes, jei dėl to manoma, kad rašytiniai pareiškimai yra nepatikimi ir gali būti atsisakyta pareikšti nuomonę ar kitaip ją modifikuoti (kaip nurodyta

2580-ojo TAAIS 1–18 ir 20 dalyse), turi būti pagrįstos audito įrodymais. Nesant tokių pagrįstų įrodymų auditoriaus nuomonė negali būti modifikuojama, tačiau auditorius privalo įvertinti, ar tokios abejonės turi įtakos audituojamo subjekto rizikos vertinimui ir atitinkamai gautų audito įrodymų pakankamumui ir tinkamumui.

717. Kitaip nei nurodyta 2580-ojo TAAIS 20 dalies b punkte, audituojamo subjekto vadovybei nepateikus reikalaujamų rašytinių pareiškimų, auditorius neprivalo atsisakyti pareikšti nuomonę dėl finansinių ataskaitų, tačiau privalo įvertinti, ar (ir kaip) ją modifikuoti.

5.2. Darbas su komponentų auditoriais atliekant auditą

718. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 26 dalimi ir 2600-ojo TAAIS 51 dalimi, grupės auditorius turi įvertinti, ar atliekant audito procedūras, taip pat komponento auditoriams atliekant savo darbą, buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų grupės auditoriaus nuomonei pagrįsti. Grupės užduoties partneris turi įvertinti visų neištaisytų iškraipymų (kuriuos nustatė grupės auditorius arba apie kuriuos komunikavo komponento auditoriai) poveikį grupės auditoriaus nuomonei ir visus atvejus, kai buvo neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų.

719. Be to, auditorius turėtų apsvarstyti, ar komponentuose nustatyti tiek ištaisyti, tiek neištaisyti iškraipymai gali rodyti sisteminę problemą (pvz., dėl ūkinių operacijų, kurioms taikomi bendri apskaitos metodai ar bendros kontrolės priemonės), galinčią turėti įtakos kitiems komponentams.

720. Kai audito darbą komponentuose atlieka komponentų auditoriai, grupės auditorius turi:

- ✓ aptarti su komponento auditoriumi, komponento vadovybe arba, atitinkamai, su grupės vadovybe reikšmingus dalykus, paaiškėjusius komunikuojant su komponento auditoriumi (dalykai, kuriuos komponento auditorius turi komunikuoti grupės auditoriui, nurodyti 4.5 poskyryje „Darbas su komponentų auditoriais“; ir
- ✓ įvertinti, ar komunikacija su komponento auditoriumi yra tinkama grupės auditoriaus tikslais. Jei tokia komunikacija nėra tinkama grupės auditoriaus tikslais, jis turi įvertinti poveikį grupės auditui. Jeigu, grupės auditoriaus vertinimu, komunikacija su komponento auditoriumi nėra tinkama, jis gali, pvz., įvertinti, ar:
 - iš komponento auditoriaus galima gauti išsamesnės informacijos (pvz., per tolesnius aptarimus ar susitikimus);
 - būtina peržiūrėti papildomas komponento auditoriaus audito dokumentus;
 - gali prireikti atlikti papildomas audito procedūras; arba
 - dėl to kyla abejonų dėl komponento auditoriaus kompetencijos ar gebėjimų.

721. Grupės užduoties partneris audito metu turi tinkamu laiku peržiūrėti audito dokumentus, įskaitant audito dokumentus, kurie svarbūs grupės auditui ir kurie susiję su:

- ✓ reikšmingais dalykais;
- ✓ reikšmingais sprendimais, įskaitant susijusius su sudėtingais ar ginčytiniais dalykais, nustatytais audito metu, bei padarytas išvadas; ir

- ✓ kitais dalykais, kurie, užduoties partnerio profesiniu sprendimu, yra svarbūs užduoties partneriui vykdant savo pareigas.

722. Vertindamas komponentų auditorių atliktą darbą, grupės auditorius turi nustatyti, ar būtina peržiūrėti papildomus komponento auditoriaus audito dokumentus ir kokia apimtimi. Norėdamas tai nustatyti, grupės auditorius turi atsižvelgti į:

- ✓ komponento auditoriaus atlikto darbo pobūdį, laiką ir apimtį;
- ✓ komponento auditoriaus kompetenciją ir gebėjimus,
- ✓ vadovavimą komponento auditoriui, jo darbo priežiūrą ir peržiūrą.

723. Jeigu grupės auditorius padaro išvadą, kad komponento auditoriaus darbas nėra tinkamas grupės auditoriaus tikslais, grupės auditorius turi nustatyti, kokias papildomas procedūras būtina atlikti ir ar jas turi atlikti komponento auditorius, ar grupės auditorius.

724. Kiti veiksniai, kurie gali turėti įtakos grupės auditoriaus sprendimui dėl to, ar būtina peržiūrėti papildomus komponento auditoriaus audito dokumentus ir kokia apimtimi tai padaryti, pagal aplinkybes apima:

- ✓ tai, kiek komponento auditorius dalyvavo rizikos įvertinimo procedūrose ir grupės finansinių ataskaitų reikšmingo išskraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo procese;
- ✓ komponento auditoriaus priimtus reikšmingus sprendimus ir padarytus pastebėjimus ar išvadas apie dalykus, kurie svarbūs grupės finansinėms ataskaitoms;
- ✓ užduoties grupės narių, kurie yra labiau patyrę nei komponento auditorius ir kurie atsakingi už mažiau patyrusių asmenų darbo peržiūrą, kompetenciją ir gebėjimus; ir
- ✓ tai, ar komponento auditorius ir grupės auditorius turi laikytis bendrų audito dokumentų peržiūros politikų ar procedūrų.

5.3. Audito procedūrų rezultatų įvertinimas ir apibendrinimas

725. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 26 dalimi auditorius turi padaryti išvadą, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų. Norėdamas suformuoti nuomonę, auditorius turi įvertinti visus tinkamus audito įrodymus neatsižvelgdamas į tai, ar jie patvirtina, ar prieštarauja tvirtinimams apie finansines ataskaitas.

726. Vadovaudamasis 2450-ojo TAAIS 10 dalimi, audito pabaigoje auditorius visada turi perskaičiuoti reikšmingumo sumas (kiekybinio ir darbinio) pagal atitinkamus audituojamojo laikotarpio metinių ataskaitų rinkinio duomenis. Šie reikšmingumai turi būti naudojami vertinant audito metu nustatytus išskraipymus.

727. Vėliau, naudodamas perskaičiuotą reikšmingumą, auditorius turi išanalizuoti atitinkamas audituojamas ataskaitas, kad nustatytų, ar pasikeitė reikšmingos apskaitos sritys. Reikšmingų sričių analizė atliekama vadovaujantis 4.4.3 skirsnyje „Apskaitos sričių ir komponentų atranka“ pateiktomis nuostatomis. Jei atlikęs šią analizę auditorius nustatė, kad atsirado reikšmingų sričių, kurios nebuvo nustatytos audito planavimo etape šią analizę atliekant pagal praėjusių metų ar planuojamus biudžeto rodiklius, jis turi įvertinti:

- ✓ kiek pasikeitė (padidėjo ar sumažėjo) palyginamieji rodikliai, nuo kurių skaičiuojamas reikšmingumas;
- ✓ kiek pasikeitė apskaitos srities, kuri naujai nustatyta kaip reikšminga, vertė, lyginant su audito planavimo etape analizuotais duomenimis.

Pavyzdžiai, kaip vertinama, kiek pasikeitė palyginamieji rodikliai

Audito planavimo etape naudota praėjusio laikotarpio turto vertė buvo 150 000 tūkst. Eur, o audituojamojo laikotarpio turto vertė – 151 000 Eur (arba 1 000 Eur didesnė). Tai reiškia, kad palyginamasis rodiklis padidėjo 0,67 proc.

Praėjusio laikotarpio sąnaudų suma 1 130 000 tūkst. Eur, o audituojamo laikotarpio – 875 000 Eur (arba 255 000 tūkst. Eur sumažėjo). Tai reiškia, kad palyginamojo rodiklio vertė sumažėjo 22,5 proc.

Pavyzdys, kaip vertinama, kiek pasikeitė apskaitos srities vertė

Ilgalaikio materialiojo turto pastatų apskaitos sritis (FBA A.II.2 straipsnis) buvo 15 000 tūkst. Eur ir tai buvo nereikšminga apskaitos sritis. Audituojamuoju laikotarpiu įvyko pokyčiai ir turto vertė padidėjo iki 45 000 tūkst., t. y. šios apskaitos srities vertė padidėjo 30 000 tūkst. Eur.

728. Jei atsirado naujų reikšmingų apskaitos sričių, auditorius gali neplanuoti audito atsako (t. y. persvarstyti tolesnių audito procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ar apimties) tik tokiu atveju, jei tenkinamos visos trys sąlygos:

- ✓ palyginamasis rodiklis pasikeitė **mažiau nei 5 proc.**,
- ✓ apskaitos srities, kuri naujai tapo reikšminga sritimi, dydis pasikeitė ne daugiau nei perskaičiuota reikšmingumo suma ir
- ✓ **nenustatyta naujos reikšmingo iškraipymo rizikos** (kuri nebuvo nustatyta audito planavimo etape).

Pavyzdys situacijos, kai nereikia auditoriaus atsako

Audito metu taikomas 0,5 proc. reikšmingumo lygis. Audito planavimo metu analizuota praėjusio laikotarpio turto vertė buvo 75 000 tūkst. Eur, apskaičiuotas reikšmingumas – 375 tūkst. Eur. Nematerialiojo turto nebaigtų projektų ir išankstinių mokėjimų (A.I.4 straipsnis) vertė buvo 280 tūkst. Eur, t. y. audito planavimo metu tai buvo nereikšminga apskaitos sritis. Naujos reikšmingo iškraipymo rizikos nebuvo nustatyta.

Audituojamojo laikotarpio turto vertė sumažėjo iki 72 000 tūkst. Eur, arba 4 proc., o perskaičiuotas reikšmingumas – 360 tūkst. Eur. Tačiau dėl įvykusių pokyčių nebaigtų projektų ir išankstinių mokėjimų (A.I.4 straipsnis) padidėjo 280 tūkst. Eur iki 540 tūkst. Eur ir todėl ši sritis tapo reikšminga sritimi. Kadangi palyginamasis rodiklis sumažėjo mažiau nei 5 proc., o šios srities vertė padidėjo mažiau nei perskaičiuota reikšmingumo suma, auditorius gali neplanuoti atsako šioje srityje.

729. Visais kitais atvejais auditorius turi suplanuoti tinkamą pagal aplinkybes audito atsaką dėl naujai atsiradusių reikšmingų apskaitos sričių, t. y. suplanuoti ir atlikti tinkamas pagal aplinkybes tolesnes audito procedūras naujose reikšmingose apskaitos srityse, kad būtų įvykdytas 2330-ojo TAAIS 18 d. reikalavimas.

730. Vadovaudamasis 2330-ojo TAAIS 25 d., prieš užbaigdamas auditą auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis ir surinktais audito įrodymais, turi įvertinti, ar reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimu lygmeniu vertinimai vis dar tinkami. Kaip jau buvo minėta, auditas yra pasikartojantis procesas, kuriam būdingas nuolatinis sugrįžimas pasitikrinti, ar gavus naujų žinių ir įrodymų tebegalioja anksčiau padarytos prielaidos ir vis dar tinkami jomis paremti profesiniai sprendimai. Apibendrinamas audito rezultatus, auditorius gali pastebėti informaciją, kuri reikšmingai skiriasi nuo tos informacijos, kuria buvo pagrįstas rizikos įvertinimas audito planavimo metu. Pavyzdžiui:

- ✓ iškraipymų, kuriuos auditorius nustato atlikdamas pagrindines procedūras, mastas gali lemti, kad auditoriui reikia persvarstyti rizikos įvertinimą ir identifikuoti reikšmingą vidaus kontrolės trūkumą;
- ✓ apibendrinamas audito rezultatus, auditorius gali pastebėti apskaitos įrašų neatitikimus arba kitą informaciją, kuri prieštarauja ar papildo jo surinktus įrodymus;
- ✓ audito pabaigoje atliktos analitinės procedūros gali parodyti anksčiau neaptiktą reikšmingo iškraipymo riziką.

731. Be to, auditorius neturėtų daryti prielaidos, kad nustatytos klaidos ar apgaulės atvejais. Spręsdamas, ar reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimu lygmeniu įvertinimas tebėra tinkamas, svarbu įvertinti, kokią įtaką tai, kad buvo nustatyti iškraipymai, daro įvertintai reikšmingo iškraipymo rizikai. Auditoriui gali tekti persvarstyti audito planavimo etape atliktą reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimą ir svarbių apskaitos sričių nustatymą.

5.3.1. Nustatytų iškraipymų ir pažeidimų kaupimas

732. Remdamasis nustatytų arba numanomų iškraipymų sumos ir darbinio reikšmingumo sumos palyginimu, auditorius priima profesinį sprendimą apie tolesnes audito procedūras, vadovaudamasis 18 lentelėje pateiktomis rekomendacijomis.

18 lentelė. Rekomendacijos dėl nustatytų iškraipymų vertinimo

Nustatytų arba numatomų iškraipymų suma	Rekomenduojami auditoriaus veiksmai
Didesnė už audito reikšmingumą	Šie iškraipymai įtraukiami į iškraipymų auditoriaus nuomonei modifikuoti sąrašą.
Didesnė už darbinį audito reikšmingumą	Rekomenduojama atlikti papildomas pagrindines audito procedūras, kad būtų įsitikinta, ar esamos klaidos neviršija audito reikšmingumo (pvz., 10 proc. padidinti pradinę imtį).
Mažesnė už darbinį reikšmingumą	Papildomai audito procedūrų atlikti nereikia.

733. Atlikto audito rezultatai ir auditoriaus sprendimai, įskaitant nustatytų ir iki audito pabaigos neištaisytų iškraipymų ir pažeidimų bei jų poveikio vertinimą, turi būti nurodyti (apibendrinti) apibendrintame darbo dokumente (2450-ojo TAAIS 15 dalies c punktas). Jis turi glaustai atspindėti auditoriaus atlikto darbo rezultatus, nustatytų iškraipymų ir pažeidimų dydį, pobūdį ir jų palyginimą su reikšmingumu, auditoriaus sprendimus dėl nustatytų ir neištaisytų iškraipymų ir pažeidimų įtakos finansinių ataskaitų teisingumui. Visi audito metu nustatyti iškraipymai ir pažeidimai (išskyrus aiškiai nesvarbius) turi būti pateikiami audito rezultatų suvestinėje, sugrupuoti pagal atskaitomybės straipsnius. Šioje suvestinėje pateikiami tiek audito metu ištaisyti, tiek neištaisyti iškraipymai ir pažeidimai, taip pat pastebėjimai apie audito apimties apribojimus.

734. 450-ojo TAS A2 dalyje nurodyta aiškiai nesvarbių iškraipymų sąvoka. Aiškiai nesvarbi riba bei auditoriaus veiksmai su iškraipymais, kurie yra mažesni nei aiškiai nesvarbi riba, plačiau aptarti 4.3.5 skirsnyje „Aiškiai nesvarbi riba“.

5.3.2. Neištaisytų iškraipymų poveikio vertinimas

735. Auditorius, nustatęs iškraipymą, pirmiausia turėtų palyginti jį su darbinio reikšmingumu, kad nustatytų, ar reikia atlikti ir kokios apimties tolesnes audito procedūras. Priimant šį sprendimą, rekomenduojama pasinaudoti šio vadovo 18 lentele.

736. 2450-ojo TAS 11 dalyje nurodyta, kad auditorius turi nustatyti, ar kiekvienas atskirai arba visi kartu neištaisyti iškraipymai ir pažeidimai yra reikšmingi. Tai atlikdamas, auditorius turi atsižvelgti į kiekvieno iškraipymo dydį ir pobūdį, vertindamas jį tiek konkrečios apskaitos srityje, tiek audituojamų ataskaitų kaip visumos kontekste; taip pat į konkrečias iškraipymų atsiradimo aplinkybes.

737. Pirmiausia auditorius turi įvertinti, ar atskiras iškraipymas yra reikšmingas; jeigu taip – jis turi būti įtrauktas į pagrindą modifikuotai auditoriaus nuomonei pareikšti.

738. Toliau visi iškraipymai sugrupuojami pagal kiekvieną audituotą ataskaitą ir vertinama jų įtaka konkrečiam straipsniui. Iškraipymų vertinimas gali būti atliekamas audito rezultatų suvestinėje (žr. 5.3.5 skirsnyje „Audito rezultatų suvestinė“).

739. Vertinant konkretaus straipsnio iškraipymų ir pažeidimų reikšmingumą:

1) Iškraipymai (įskaitant ir tuos, kurie jau identifikuoti kaip atskirai reikšmingi) sugrupuojami pagal tas pačias apskaitos sritis, kaip buvo atliekama reikšmingų apskaitos sričių analizė (kaip aprašyta 4.4.3 skirsnyje „Apskaitos sričių ir komponentų atranka“):

- finansinių ataskaitų rinkinio aukštesniojo lygio finansinės būklės ataskaitoje – pagal kiekvieną straipsnio detalumą, t. y. tuos straipsnius, kurie žymimi raide (pvz., A Ilgalaikis turtas, B Biologinis turtas ir t. t.), raide ir romėnišku skaitmeniu (pvz., A.I Nematerialusis turtas, C.V Pinigai) bei raide, romėnišku ir arabišku skaitmenimis (pvz., A.II.2 Pastatai, A.III.5 Kitas ilgalaikis finansinis turtas, C.III.6 Kitos gautinos sumos ir t. t.) (jei tokio detalumo straipsniai yra išskirti);
- veiklos rezultatų ataskaitoje – pagal pirmojo ir antrojo lygio straipsnius (pvz. A Pagrindinės veiklos pajamos ir A.I Finansavimo pajamos). Sąnaudų turėtų būti analizuojamos pagal žemesniojo lygio veiklos rezultatų ataskaitų klasifikaciją (t. y. pagal ekonominę klasifikaciją, pvz., B.I Darbo užmokesčio ir socialinio draudimo, B.II Nusidėvėjimo ir amortizacijos), tačiau audito pabaigoje būtina įvertinti, ar pakankama apimtimi audituotos visos reikšmingos konsoliduotoje veiklos rezultatų ataskaitoje pateiktos sąnaudų sritys pagal valstybės funkcijas (pvz., B.I Bendrų valstybės paslaugų, B.II Gynybos);
- biudžeto išlaidų plano vykdymo ataskaitoje – pagal straipsnius, kurie žymimi dviem skaitmenimis (pvz., 2.7 Socialinės išmokos (pašalpos)), trimis skaitmenimis (pvz. 2.7.1 Socialinio draudimo išmokos (pašalpos) ir 2.7.2 Socialinė parama (socialinės paramos pašalpos) ir rentos) ir šešiais skaitmenimis (pvz., 2.7.2.1.1.1 Socialinė parama pinigais, 2.7.2.1.1.2 Socialinė parama natūra, 2.7.2.2.1.1 Rentos; 2.1.1.1.1.1 Darbo užmokestis pinigais, 2.2.1.1.1.16 Kvalifikacijos kėlimo išlaidos);
- pajamų plano vykdymo ataskaitai (jei rengiama) – pagal kiekvieną straipsnio detalumą.

2) Nurodomi visi nustatyti konkretaus straipsnio iškraipymai. Kiekvienam straipsniui atskirai susumuojami padidiniai (t. y. iškraipymai, dėl kurių konkretaus straipsnio vertė nurodyta didesnė, nei turėtų būti, – šios sumos audito rezultatų suvestinėje nurodomos su „+“ ženklu), atskirai – sumažinimai (t. y. iškraipymai, dėl kurių konkretaus straipsnio

vertė nurodyta mažesnė, nei turėtų būti – šios sumos audito rezultatų suvestinėje nurodomos su „-“ ženklu);

- 3) Apskaičiuojamas padidinimų ir sumažinimų skirtumas – bendras konkretaus straipsnio iškraipymas (t. y. kiek ataskaitose pateiktas konkretaus straipsnio rodiklis skiriasi nuo to, kuris būtų pateiktas atlikus visus reikiamus koregavimus);
- 4) Tais atvejais, kai vykstant konsolidavimo procesui iškraipymai eliminuojami, auditorius, įvertinęs šių iškraipymų (iki jų eliminavimo) reikšmingumą, gali priimti profesinį sprendimą, kad tokiomis aplinkybėmis jie yra pagrindas pareikšti modifikuotą auditoriaus nuomonę (t. y. daro įtaką auditoriaus nuomonei dėl vertinamo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir nurodomi audito ataskaitoje ir išvadoje).
- 5) Visi antrame–ketvirtame punktuose nurodyti iškraipymo dydžiai (padidiniai, sumažinimai ir bendra įtaka) lyginami su reikšmingumu ir atitinkamai vertinama, ar straipsnis yra reikšmingai iškraipytas:
 - jei atskirai padidiniai, sumažinimai ir bendras straipsnio iškraipymas mažesni už reikšmingumą – straipsnis nėra reikšmingai iškraipytas;
 - jei atskirai padidiniai ir (ar) sumažinimai yra reikšmingi, tačiau bendras straipsnio iškraipymas nėra reikšmingas (kitais sakant, sumažinimų įtaka eliminuoja padidinimų įtaką) – straipsnis nėra reikšmingai iškraipytas, bet atskirai reikšmingus iškraipymus reikia įtraukti į pagrindą modifikuotai auditoriaus nuomonei pareikšti;
 - jei bendras straipsnio iškraipymas (bendra padidinimų ir sumažinimų įtaka konkrečiam straipsniui) yra reikšmingas – straipsnis yra reikšmingai iškraipytas (turi įtakos auditoriaus nuomonei).
- 6) Tais atvejais, kai yra nustatytas iškraipymas, dėl kurio konkretus straipsnis yra sumažintas ar padidintas, tačiau nėra žinoma tiksli iškraipymo suma, auditorius turi priimti profesinį sprendimą, ar ištaisius nustatytą iškraipymą ar pažeidimą tas pokytis būtų reikšmingas. Jei numatomas poveikis būtų reikšmingas, tokie iškraipymai ir pažeidimai nėra sumuojami prie žinomų klaidų, bet į juos turi būti atsižvelgiama, vertinant nustatytų padidinimų ir sumažinimų reikšmingumą, pvz.:
 - auditorius nustatė, kad netinkamai taikant tam tikras VSAFAS nuostatas nebuvo įvertintas gautinų sumų nuvertėjimas;
 - tikslios nuvertėjimo sumos nustatyti auditoriams nėra galimybės, o audituojamas subjektas audito metu pats tokio vertinimo neatliko;
 - auditoriai įvertino, kad atlikus koregavimus dėl apskaičiuoto nuvertėjimo pasikeitimas būtų reikšmingas – ataskaitoje gautinos sumos reikšmingai padidintos;
 - kiti iškraipymai (kurių sumos yra žinomos) gautinų sumų straipsnyje nėra reikšmingi;
 - vertinant gautinų sumų straipsnio padidinimus, susumavus žinomus iškraipymus suma būtų nereikšminga, tačiau įvertinęs iškraipymo, kurio tiksli suma nėra žinoma, reikšmingumą, auditorius turėtų konstatuoti, kad gautinų sumų straipsnis yra reikšmingai iškraipytas – reikšmingai padidintas.

- 7) Jeigu konkrečiame straipsnyje ir padidinimai, ir sumažinimai yra reikšmingi, bet bendros įtakos straipsniui (padidinių ir sumažinimų skirtumo) apskaičiuoti nėra galimybės, nes dalies reikšmingų iškraipymų sumos nėra žinomos, dėl galutinio tokio straipsnio iškraipymo vertinimo rekomenduojama konsultuotis su metodologais.
- 8) Jei auditorius įvertina, kad nustatytas iškraipymas, kurio tiksli suma nėra žinoma ir negali būti patikimai nustatyta, bet galima jo įtaka nėra reikšminga, į šiuos iškraipymus rekomenduojama neatsižvelgti vertinant padidinių, sumažinimų ar bendro straipsnio iškraipymo reikšmingumą.

740. Atkreiptinas dėmesys, kad dažnai iškraipymai viename straipsnyje yra susiję su iškraipymais kituose (pvz., neteisingai apskaičiuotas ilgalaikio turto nusidėvėjimas turės įtakos ilgalaikio turto likučiui, finansavimo sumoms, finansavimo pajamoms ir nusidėvėjimo sąnaudoms), todėl toks iškraipymas audito rezultatų suvestinėje turėtų būti pateiktas prie visų atitinkamų straipsnių – pirmajame aprašant plačiau, o kituose tik pateikiant nuorodą į pirmiau pateiktą aprašymą (dėl šios priežasties rekomenduojama pateiktus iškraipymus ir pažeidimus numeruoti). Į šią aplinkybę taip pat reikia atsižvelgti apsisprendžiant dėl neigiamos nuomonės arba atsisakymo ją pareikšti (jei viena klaida ar pažeidimas turėjo įtakos keliems straipsniams, tai neturėtų būti vertinama kaip paplitusios klaidos).

5.3.3. Nustatytų teisės aktų nesilaikymo atvejų ir pažeidimų vertinimas

741. Visi teisės aktų pažeidimai iš esmės yra reikšmingi, tačiau vertindamas tokio pažeidimo įtaką audito išvadai auditorius privalo vadovautis savo nustatyto kokybiniu (o kur įmanoma – ir kiekybiniu) reikšmingumu. Toliau pateikiama kokybinio reikšmingumo pavyzdžių: pateikiamos sritys, kuriose nustatyti pažeidimai gali būti laikomi reikšmingais, net jei tokios pačios sumos pažeidimas kitoje srityje laikytinas nereikšmingu.

Kokybinio reikšmingumo pavyzdžiai

- ✓ Sprendimai, dėl kurių padaryta žala valstybės biudžetui;
 - ✓ teisės aktų nesilaikymo atvejai, kurie turi korupcijos ir apgaulės požymių;
 - ✓ priedų, priemokų, vienkartinį išmokų skyrimas aukščiausiojo lygio vadovams;
 - ✓ rezonansiniai pažeidimai, kuriais domisi Seimo Audito ar kiti komitetai, visuomenė;
 - ✓ tyčiniai neteisėti veiksmai ar teisės aktų nesilaikymas bei klaidingos informacijos pateikimas ar jos nuslėpimas nuo vadovybės ar auditorių;
 - ✓ atsisakymas vykdyti vadovybės, auditorių ar valdančiųjų institucijų nurodymus;
 - ✓ sandoriai tarp susijusių šalių ir kita.
-

742. Pažeidimai visada reikšmingi, kai:

- ✓ jie pagrįstai paveikia suinteresuotų asmenų sprendimus;
- ✓ dėl sprendimo, priimto pažeidžiant teisės aktą, audituojamas subjektas, kita institucija ar asmuo patyrė reikšmingos žalos;
- ✓ buvo pažeistas viešasis interesas.

743. Kai auditorius nustato, kad teisės aktų pažeidimai ar nesilaikymo atvejai turėjo reikšmingos įtakos audituojamo subjekto finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms ir dėl to finansiniai duomenys nebuvo tinkamai pateikti finansinėse ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitose, jis turi pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę.
744. Jeigu įstaiga trukdo auditoriui surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, būtinus nustatyti, ar buvo arba galėjo pasitaikyti nesilaikymo atvejų, kurie gali būti reikšmingi finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę dėl audito apimties apribojimo.
745. Jeigu auditorius negali nustatyti, ar įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimai kilo dėl apribojimų, atsiradusių labiau dėl išorinių aplinkybių negu dėl audituojamo subjekto įtakos, jis turėtų apsvarstyti jų įtaką auditoriaus išvadai pagal 705-ojo TAAIS reikalavimus.
746. Tai atvejais, kai auditorius nustato pažeidimų, kurie yra nereikšmingi finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms ir dėl jų audituojamo subjekto vadovybė nesiima tinkamų veiksmų padėčiai ištaisyti, jis turi apsvarstyti poreikį nustatytą teisės aktų nesilaikymo atvejį parašyti auditoriaus išvados „Pabrėžtinų dalykų“ pastraipoje.
747. Audito metu gali būti nustatyta, kad keli teisės aktai skirtingai reglamentuoja tam tikrą klausimą, o atitinkamos institucijos dar nėra jo išsprendusios ar išaiškinusios. Gali būti ir taip, kad teisės aktas nurodo, jog kad konkretesnes nuostatas turi numatyti atitinkama institucija įgyvendinamuosiuose teisės aktuose, o šie dar nepatvirtinti. Tokiais atvejais auditoriai turi audito ataskaitoje aiškiai nurodyti, kad audito apimtys buvo apribotos ir dėl kokių priežasčių. Pavyzdžiui, jei audituojamas subjektas nesutinka su auditoriaus vertinimu ir, kitaip traktuodamas konkrečias teisės aktų normas, audito metu nustatytų pažeidimų neištaiso, ataskaitoje gali būti nurodyta, kad galimybę tiksliai ir objektyviai įvertinti situaciją riboja skirtingas teisės akto normų interpretavimas. Šie dalykai, jei yra palyginti reikšmingi, taip pat pateikiami audito išvados dalyko pabrėžimo pastraipoje (tais atvejais, kai nuomonė dėl teisėtumo teikiama).
748. Jei audito metu teisės akte nustatomos dviprasmiškos, neaiškios ar viena kitai prieštaraujančios teisės akto nuostatos, pagal poreikį konsultuojamasi su Teisėtumo užtikrinimo departamentu Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove numatyta tvarka.
749. Audito metu nustačius teisės aktų pažeidimų, kurie buvo padaryti ankstesniais laikotarpiais, rekomenduojama atsižvelgti į galimą pažeidimo trukmę, preliminariai įvertinti galimą pažeidimo dydį (patirtą finansinę žalą ir pan.), remiantis tuo, įvertinti teisės akto nesilaikymo atvejo reikšmingumą ir priimti sprendimą dėl papildomų audito procedūrų poreikio. Jei toks ankstesniais laikotarpiais padarytas teisės akto pažeidimas turi reikšmingos įtakos ir audituojamo laikotarpio atitinkamų ataskaitų teisingumui, atitinkamai modifikuojama auditoriaus nuomonė.

5.3.4. Bendravimas su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) ir informavimas apie iškraipymus ar pažeidimus

750. Viso audito atlikimo metu audito įrodymai turi būti aptariami su audituojamu subjektu - atsakingais asmenimis ir pagal poreikį su vadovybe. Audituojamo subjekto nuomonė pateikiama darbo dokumentuose. Iki audito ataskaitos projekto pateikimo audituojamam subjektui neturi likti neaptartų įrodymų. Audito įrodymų aptarimas sumažina nesutarimų

tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto riziką ir gali pagreitinti audito ataskaitos pateikimą. Kilus nesutarimų, auditorius neprivalo atsisakyti ginčytinų įrodymų arba savo vertinimų, bet nesutarimo faktas turi būti dokumentuotas. Tokiais atvejais rekomenduojama konsultuotis su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, Teisėtumo užtikrinimo departamento darbuotojais ar metodologais. Auditorius turi gauti iš audituojamo subjekto atstovų dokumentus, kuriais jie pagrindžia savo nuomonę.

751. Esant reikšmingų nesutarimų dėl audito pastebėjimų ir išvadų, būtina gauti audituojamo subjekto darbuotojų ir (ar) pagal poreikį vadovybės raštišką nuomonę ir argumentus konkrečiu ginčytinu klausimu. Tokiais atvejais auditorius turi įvertinti, ar audituojamo subjekto nuomonę tikslinga pateikti ir audito ataskaitoje.

752. Jeigu auditorius įtaria, kad audituojamo subjekto vadovybės nariai yra susiję su nustatytais teisės aktų pažeidimais, apie tai privalo oficialiu raštu pranešti aukštesnio lygio įstaigos vadovui ir, jei būtina, teisėsaugos institucijoms. Valstybinio audito metu nustatytus faktus, aplinkybes ir (ar) pažeidimus, kuriuos turėtų nagrinėti atitinkamos teisėsaugos institucijos, ir nusprendus valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją atitinkamai teisėsaugos institucijai, tai atliekama konsultuojantis su Teisėtumo užtikrinimo departamento teisininkais.

2450-ojo TAAIS 8, 9, 12 ir 13 dalyse nurodyta, kad auditorius turi informuoti apie visus audito metu sukauptus iškraipymus. Patvirtinus audito rezultatų suvestinę, audito rezultatai turi būti aptarti su audituojamu subjektu (susirašinėjant ar organizuojant su juo susitikimus) ne vėliau kaip iki audito ataskaitos projekto pateikimo valstybės kontrolieriaus pavaduotojui peržiūrai atlikti.

5.3.5. Audito rezultatų suvestinė

753. Audito rezultatų suvestinė turi būti parengta iki audito ataskaitos projekto pateikimo peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas.

754. Audito rezultatų suvestinėje turi būti pateikta (šabloną galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“)):

- ✓ *Santrumpos ir sąvokos.* Pateikiamos audito rezultatų suvestinėje vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodomi sąvokų paaiškinimo šaltiniai).
- ✓ *Pagrindinė informacija apie auditą:* audito ID, audito objektas ir kokių įstaigų rinkiniai konsoliduoti audituotose finansinėse ataskaitose (jei atliekamas grupės auditas), audituojamas laikotarpis, kiekybinis ir kokybinis, jei tinkama, reikšmingumas, apribojimai.
- ✓ *Audito įrodymų vertinimas* pateikiamas atskirai pagal (konsoliduotųjų) finansinių ataskaitų rinkinio kiekvieną ataskaitą ir (konsoliduotųjų) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį:
 - vertintų (konsoliduotųjų) finansinių ataskaitų ir (konsoliduotųjų) biudžeto vykdymo ataskaitų duomenys pagal straipsnius ir jų reikšmingumo vertinimas;
 - nuoroda į audito programą, pagal kurią atliktos audito procedūros konkrečioje srityje;

- informacija apie audito patikimumą: nurodoma, ar buvo gautas įgimtas, kontrolės patikimumas, koks gautas pagrindinis patikimumas;
 - kokia atitinkamo straipsnio dalis buvo audituota (kai atliekamas grupės auditas);
 - informacija apie nustatytus iškraipymus: neištaisytų iškraipymų dydis; neištaisyto iškraipymo arba darbo apimties apribojimo reikšmingumo vertinimas, t. y. ar nustatytas iškraipymas (kiekvienas atskirai arba kartu su kitais, jeigu jie susiję) reikšmingas kiekybiškai ir (ar) kokybiškai. Atitinkamai pagal šio vertinimo rezultatus nusprendžiama ir nurodoma, kur bus teikiama informacija apie nustatytą iškraipymą – rašte, audito ataskaitoje ar išvadoje;
 - apibendrinta išvada dėl kiekvieno audituoto ataskaitų rinkinio: auditorius, atsižvelgdamas į nustatytų iškraipymų ir (ar) darbo apimties apribojimų reikšmingumą ir paplitimą, nurodo planuojamą teikti auditoriaus nuomonės tipą.
- ✓ *Audito procedūrų rezultatai* pagal kiekvieną audito programą:
- kiekviena audito procedūra ir jos pobūdis (kontrolės testas, analitinės procedūros, detalieji testai);
 - taikytas atrankos būdas ir metodas bei audito procedūrų apimtis;
 - gauti tvirtinimai;
 - pagrindinės išvados ar pastebėjimai (iškraipymo ir (ar) neatitikties apibūdinimas);
 - informacija apie nustatytus iškraipymus ar neatitiktis: iškraipymo (žinomas, projektuojamas, teisingumo negalima patvirtinti) ar darbo apimties apribojimo apibūdinimas ir pobūdis, jo vertė, informacija apie iškraipymo ar neatitikties ištaisymą, neištaisyto iškraipymo ar neatitikties vertė;
 - nuorodos į darbo dokumentus;
- ✓ *Laukiamas audito poveikis*: turi būti aprašytas laukiamas audito poveikis ir kiekvienai preliminariai rekomendacijai (jei planuojama teikti didelės ir (ar) vidutinės svarbos rekomendacijas) nurodomi: pokyčiai, jų tipas, vertinimo rodikliai ir matavimo vienetai, pateiktos pokyčiams vertinti pasirinktų rodiklių pradinės, siekiamos ir periodinės reikšmės, jų fiksavimo datos, duomenų šaltiniai ir rodiklio detalus skaičiavimo ar vertinimo aprašymas. Išsamiau apie audito poveikio vertinimą – *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje*.
- ✓ *Kita informacija*: audito ataskaitoje gali būti planuojama pateikti informaciją ir vertinimus, kurie yra gauti ne atliekant audito procedūras, o panaudojant, pvz., anksčiau atliktų auditų rezultatus, kitų tipų auditų rezultatus, informaciją apie rekomendacijų įgyvendinimą. Tokiu atveju, siekiant užtikrinti audito ataskaitoje, audito rezultatų suvestinėje, darbo dokumentuose pateiktos informacijos atsekamumą, turi būti nurodytas jos šaltinis, audituotas subjektas, pateiktas trumpas planuojamos panaudoti informacijos ar vertinimų aprašymas ir nuorodos į atitinkamus darbo dokumentus ar kitus dokumentus.

755. Audito rezultatų suvestinės pagrindu rengiamos audito ataskaita ir išvada. Parengus rezultatų suvestinę, parengiamas audito užbaigimo grafikas, kurio šabloną galima rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“).

756. Audito rezultatų suvestinėje turi būti aprašytas laukiamas audito poveikis ir pokyčiai, nurodytas pokyčių tipas, pokyčių vertinimo rodikliai ir jų matavimo vienetai, pateiktos pokyčių vertinimui pasirinktų rodiklių pradinės ir siekiamos reikšmės, jų fiksavimo datos, apibrėžti duomenų šaltiniai, rodiklio reikšmių apskaičiavimo metodai ir periodiškumas. Detaliau apie audito poveikio vertinimą pateikiama Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje.
757. Jeigu rengiant ir derinant audito ataskaitos projektą atsiranda poreikis patikslinti audito rezultatų suvestinę ir (ar) darbo dokumentus, tikslinimo reikalavimai pateikti 6.3.1 skirsnyje „Audito ataskaitos projekto rengimas“.

6. AUDITO ATASKAITA IR IŠVADA

6.1. Auditoriaus nuomonės susidarymas

758. Atlikęs audito procedūras ir įvertinęs jų rezultatus, auditoriaus turi susidaryti nuomonę dėl metinių ataskaitų rinkinio. Jeigu audituojamas subjektas rengia metinį finansinių ataskaitų rinkinį ir metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį, auditoriaus nuomonė pareiškama dėl kiekvieno iš jų. Planuojamas teikti auditoriaus nuomonės tipas šiame audito etape nurodomas audito rezultatų suvestinėje. Galutinė auditoriaus nuomonė teikiama audito išvadoje (žiūrėti 6.3.2. skirsnį „Audito išvados projekto rengimas“).

759. 2700-ojo TAAIS 7 dalies b punkte įvardytos bendrosios paskirties finansinės ataskaitos pateikiamos pagal teisingo pateikimo tvarką – tai finansinės ataskaitos, parengtos pagal VSAFAS reikalavimus, o bendrosios paskirties finansines ataskaitas, pateikiamas pagal atitikties tvarką, atitinka biudžeto vykdymo ataskaitos.

760. Galimi auditoriaus nuomonės tipai:

- ✓ Nemodifikuota (besąlyginė) nuomonė;
- ✓ Modifikuota nuomonė:
 - sąlyginė nuomonė;
 - neigiama nuomonė;
 - atsisakymas pareikšti nuomonę.

761. Jeigu auditorius padaro išvadą, kad finansinės ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, nuomonė laikoma nemodifikuota (besąlygine).

762. Auditorius turi modifikuoti savo nuomonę, jeigu:

- ✓ padaro išvadą, kad, remiantis surinktais audito įrodymais, finansinės ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitos kaip visuma yra reikšmingai iškraipytos;
- ✓ negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad padarytų išvadą, jog finansinės ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos.

763. Priimant sprendimą, kuris modifikuotos nuomonės tipas yra tinkamas, atsižvelgiama į:

- ✓ dalyko, nulemiančio modifikavimą, pobūdį (reikšmingumą), t. y. ar finansinės ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos arba, jei negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, gali būti reikšmingai iškraipytos;
- ✓ auditoriaus sprendimą apie dalyko poveikio paplitimą arba galimą poveikį finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms.

764. Paplitęs poveikis ataskaitoms yra toks, kuris, auditoriaus nuomone:

- ✓ neapsiriboja konkrečiais finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų elementais, sąskaitomis ar straipsniais;

- ✓ jei tuo apsiriboja, apima arba galėtų apimti didelę finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų dalį;
- ✓ jei tai susiję su atskleidžiama informacija, yra esminis vartotojo finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų supratimui.

765. Auditorius turi pareikšti **sąlyginę nuomonę** tada, kai, surinkęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, padaro išvadą, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra reikšmingi, bet nėra paplitę finansinėse ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitose arba kai negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti savo nuomonę, bet padaro išvadą, kad galimas neaptiktų iškraipymų, jeigu jų yra, poveikis ataskaitoms galėtų būti reikšmingas, bet nepaplitęs.

766. Auditorius turi pareikšti neigiamą nuomonę, kai, surinkęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, padaro išvadą, kad iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra ir reikšmingi, ir paplitę finansinėse ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitose.

767. Auditorius turi atsisakyti pareikšti nuomonę, kai negali surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kuriais galėtų pagrįsti savo nuomonę, ir padaro išvadą, kad galimas neaptiktų iškraipymų, jeigu jų yra, poveikis finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms galėtų būti ir reikšmingas, ir paplitęs. Auditorius turi atsisakyti pareikšti nuomonę, kai nepaprastai retomis aplinkybėmis, esant keletui neapibrėžtumų, jis padaro išvadą, kad, nepaisant surinktų pakankamo kiekio tinkamų audito įrodymų dėl kiekvieno konkretaus neapibrėžtumo, neįmanoma suformuoti nuomonės apie finansines ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitas dėl potencialios šių neapibrėžtumų sąveikos ir jų galimo bendro poveikio ataskaitoms.

6.2. Valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų įvertinimo pateikimas audito išvadoje

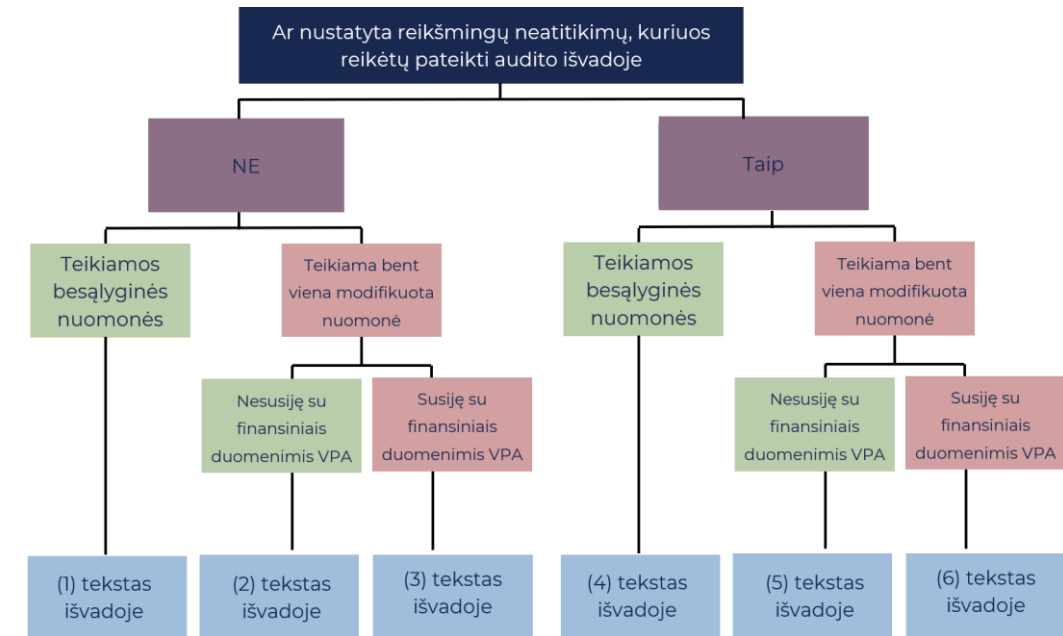
768. Planuodamas valstybės auditą, auditorius turėjo suplanuoti atitinkamas audito procedūras, kad galėtų įvertinti finansinių duomenų, pateiktų valstybės pažangos ataskaitoje, atitiktį valstybės FAR ir BVAR pateiktiems duomenims (plačiau žr. 4.7.7 skirsnyje „Finansinės informacijos valstybės pažangos ataskaitoje vertinimo planavimas“). Gavęs valstybės pažangos ataskaitą, auditorius turi ją perskaityti ir atlikti suplanuotas audito procedūras.

769. Vertindamas valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų atitiktį valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio duomenims, auditorius turi (žr. 21 pav.):

- ✓ įvertinti nustatytų neatitikimų reikšmingumą (reikšmingi dalykai turi būti pateikti audito išvadoje);
- ✓ atsižvelgti į tai, kokius auditoriaus nuomonės tipus planuojama teikti dėl valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio;
- ✓ jei planuojama pateikti modifikuotą nuomonę dėl kurio nors rinkinio, įvertinti, ar nustatyti iškraipymai, dėl kurių modifikuojama auditoriaus nuomonė, daro įtaką finansiniams duomenims, pateiktiems valstybės pažangos ataskaitoje;

- ✓ įvertinti, ar nustatyta reikšmingų neatitikimų tarp valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų, lyginant juos su atitinkamose valstybės metinėse finansinėse ir metinėse biudžeto vykdymo ataskaitose pateiktais duomenimis bei su auditoriaus per auditą įgytomis žiniomis apie audituotą grupę.

21 pav. Audito išvadoje teikiamo vertinimo formulavimas, priklausomai nuo audito rezultatų



770. Atsižvelgiant į nurodytus dalykus, audito išvadoje pateikiamas atitinkamas auditoriaus vertinimas (19 lentelė).

19 lentelė. Audito išvadoje teikiamas vertinimas dėl valstybės pažangos ataskaitos

Auditoriaus nuomonės tipas	Reikšmingi neatitikimai, susiję arba nesusiję su valstybės pažangos ataskaitoje pateiktais finansiniais duomenimis	Audito išvadoje teikiamas tekstas
Kai nenustatyta reikšmingų neatitikimų, kuriuos reikėtų pateikti audito išvadoje		
Jei teikiamos besąlyginės nuomonės dėl metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių	-	(1) Mes <u>įvertinome</u> 202X metų valstybės pažangos ataskaitoje pateiktus finansinius duomenis ir <u>įsitikinome</u> , kad jie atitinka valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis. Nenustatėme reikšmingų dalykų, kuriuos turėtume pateikti audito išvadoje.
Jei teikiama bent viena modifikuota nuomonė dėl metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių	Jei dalykai, dėl kurių modifikuojama auditoriaus nuomonė, nesusiję su finansiniais duomenimis, valstybės pažangos ataskaitoje	(2) Mes <u>įvertinome</u> 202X metų valstybės pažangos ataskaitoje pateiktus finansinius duomenis ir <u>įsitikinome</u> , kad jie atitinka valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis. Tačiau nustatėme reikšmingų iškreipimų metinių finansinių ataskaitų rinkinyje ir (arba) metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinyje, kurie apibūdinti šios išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinio“ ir (arba) „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio“. Kitų

Auditoriaus nuomonės tipas	Reikšmingi neatitikimai, susiję arba nesusiję su valstybės pažangos ataskaitoje pateiktais finansiniais duomenimis	Audito išvadoje teikiamas tekstas
		reikšmingų dalykų, kuriuos turėtume pateikti audito išvadoje, nenustatėme.
	Jei dalykai, dėl kurių modifikuojama auditoriaus nuomonė, susiję su finansiniais duomenimis, pateiktais valstybės pažangos ataskaitoje	(3) Mes <u>įvertinome</u> 202X metų valstybės pažangos ataskaitoje pateiktus finansinius duomenis ir <u>įsitikinome</u> , kad jie atitinka valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis. Tačiau nustatėme reikšmingų išskrypimų metinių finansinių ataskaitų rinkinyje ir (arba) metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinyje, kurie apibūdinti šios išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinio“ ir (arba) „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio“, <u>todėl negalėjome padaryti išvados, kad valstybės pažangos ataskaitoje pateikta su šiais dalykais susijusi finansinė informacija nėra reikšmingai iškraipyta</u> . Kitų reikšmingų dalykų, kuriuos turėtume pateikti audito išvadoje, nenustatėme.
Kai nustatyta reikšmingų neatitikimų, kuriuos reikėtų pateikti audito išvadoje		
Jeį teikiama besąlyginė nuomonė dėl metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio	-	(4) Mes <u>įvertinome</u> 202X metų valstybės pažangos ataskaitoje pateiktus finansinius duomenis ir <u>įsitikinome</u> , kad jie atitinka valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis, išskyrus (pateikiami nustatyti reikšmingi neatitikimai tarp valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų ir valstybės metinių finansinių ir (arba) biudžeto vykdymo ataskaitų ir (arba) kiti reikšmingi neatitikimai ar išskrypimai).
Jeį teikiama bent viena modifikuota nuomonė dėl metinių finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių	Jeį dalykai, dėl kurių modifikuojama auditoriaus nuomonė, nesusiję su finansiniais duomenimis, pateiktais valstybės pažangos ataskaitoje	(5) Mes <u>įvertinome</u> 202X metų valstybės pažangos ataskaitoje pateiktus finansinius duomenis ir <u>įsitikinome</u> , kad jie atitinka valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis, išskyrus (pateikiami nustatyti reikšmingi neatitikimai tarp valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų ir (arba) valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų ir (arba) kiti reikšmingi neatitikimai ar išskrypimai). <u>Be to</u> , nustatėme reikšmingų išskrypimų metinių finansinių ataskaitų rinkinyje ir (arba) metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinyje, kurie apibūdinti šios išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinio“ ir (arba) „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio“. Kitų reikšmingų dalykų, kuriuos turėtume pateikti audito išvadoje, nenustatėme.
	Jeį dalykai, dėl kurių modifikuojama auditoriaus nuomonė, susiję su finansiniais duomenimis, pateiktais valstybės pažangos ataskaitoje	(6) Mes <u>įvertinome</u> 202X metų valstybės pažangos ataskaitoje pateiktus finansinius duomenis ir <u>įsitikinome</u> , kad jie atitinka valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis, išskyrus (pateikiami nustatyti reikšmingi neatitikimai tarp valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų ir (arba) valstybės metinių

Auditoriaus nuomonės tipas	Reikšmingi neatitikimai, susiję arba nesusiję su valstybės pažangos ataskaitoje pateiktais finansiniais duomenimis	Audito išvadoje teikiamas tekstas
		<p>finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų ir (arba) kiti reikšmingi neatitikimai ar iškraipymai).</p> <p><u>Be to, nustatėme reikšmingų iškraipymų metinių finansinių ataskaitų rinkinyje ir (arba) metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinyje, kurie apibūdinti šios išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinio“ ir (arba) „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio“, todėl negalėjome padaryti išvados, kad valstybės pažangos ataskaitoje pateikta su šiais dalykais susijusi finansinė informacija nėra reikšmingai iškraipyta.</u></p>

6.3. Audito ataskaitos ir audito išvados rengimas

Taikomi TAAIS
2700-asis TAAIS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“
2701-asis TAAIS „Pagrindinių audito dalykų pateikimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“
2705-asis TAAIS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“
2706-asis TAAIS „Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“
2720-asis TAAIS „Auditoriaus atsakomybė, susijusi su kita informacija“

771. Šiame audito etape parengiama valstybinio audito ataskaita ir audito išvada (22 pav.).
772. Audito išvadoje pareiškama auditoriaus nuomonė dėl metinių ataskaitų rinkinio. Jeigu metinių ataskaitų rinkinį sudaro metinių finansinių ataskaitų rinkinys ir metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, auditoriaus nuomonės audito išvadoje pareiškama dėl kiekvieno rinkinio atskirai.
773. Audito ataskaitos tikslas – informuoti numatomus vartotojus apie atlikto audito rezultatus, auditorių padarytas išvadas, pateiktas rekomendacijas ir laukiamą audito poveikį. Ataskaitoje pateikiami audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos padeda geriau suprasti audito išvadą ir turi būti pagrįsti pakankamais ir tinkamais audito įrodymais.

22 pav. Audito ataskaitos ir išvados rengimo etapo žingsniai



6.3.1. Audito ataskaitos projekto rengimas

774. Audito ataskaitos projekto rengimą organizuoja audito grupės vadovas, kuris užtikrina, kad ataskaitos projektas būtų parengtas audito strategijoje numatytais terminais. Rengiant projektą gali dalyvauti ir kiti audito grupės nariai. Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito ataskaitos projektą aprašyta Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove.

775. Parengus ataskaitos projektą dar kartą peržiūrima audito strategija, programos ir audito rezultatų suvestinė, siekiant įsitikinti, kad visi audito ataskaitos projekte nurodyti dalykai buvo įvertinti ir surinkti tinkami bei pakankami įrodymai.

776. Jeigu rengiant audito ataskaitos projektą iki jo pateikimo valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis audito departamentas, buvo gauta naujos informacijos ar nustatyta naujų faktų, dėl kurių keitėsi audito rezultatai, auditoriaus vertinimai, išvados, rekomendacijos ar kt., šie pakeitimai turi būti dokumentuoti (patikslinti anksčiau rengti arba parengti nauji darbo dokumentai) ir atitinkamai patikslinta audito rezultatų suvestinė. Kai gauta nauja informacija iš esmės nekeičia audito rezultatų, audito grupė sprendžia:

- ✓ ar tikslinti tik audito rezultatų suvestinę (netikslinant darbo dokumentų);
- ✓ ar tikslinti audito rezultatų suvestinę ir patikslinti ar parengti naujus darbo dokumentus.

777. Jeigu po audito ataskaitos projekto pateikimo VKP arba derinant jį su audituojamu subjektu buvo gauta naujos informacijos ar nustatyta naujų faktų, dėl kurių keitėsi audito rezultatai, auditoriaus vertinimai, išvados, rekomendacijos ar kt., nėra redaguojami anksčiau parengti ir patvirtinti darbo dokumentai ir audito rezultatų suvestinė. Šie pakeitimai turi būti dokumentuoti naujuose darbo dokumentuose (priklausomai nuo gautos informacijos, tai gali būti nauji darbo dokumentai ar atnaujinti dokumentai ankstesnių darbo dokumentų pagrindu) ir atitinkamai ViPSIS įkeliama nauja patikslinta

audito rezultatų suvestinė. Tai dokumentuojama atskiroje ViPSIS procedūroje, kaip tai numatyta ViPSIS naudotojų vadovuose. Kai gauta nauja informacija iš esmės nekeičia audito rezultatų, audito grupė sprendžia:

- ✓ ar tikslinti tik audito rezultatų suvestinę (nerengiant naujų darbo dokumentų);
- ✓ ar tikslinti audito rezultatų suvestinę ir parengti naujus darbo dokumentus.

778. Visais atvejais audito rezultatų suvestinėje turi būti nurodytos atliktų pakeitimų ar patikslinimų priežastys ir pateikiama nuoroda į dokumentą, kuriame pateikta atnaujinta informacija.

Audito ataskaitai keliami reikalavimai

779. Siekiant užtikrinti, kad ataskaita būtų parengta kokybiškai ir būtų aktuali visiems jos vartotojams, ji turėtų atitikti šiuos principus:

- ✓ *išsamumo principas* reikalauja, kad audito ataskaita apimtų visą reikalingą su audito tikslu ir klausimais susijusią informaciją, argumentus ir būtų pakankamai detali, kad skaitytojas lengvai suprastų audito objektą, pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas. Skaitytojas taip pat turi žinoti, ar audito objektui, tikslui, apimčiai, metodams ar duomenims taikomi kokie nors apribojimai, kad galėtų pagrįstai interpretuoti ataskaitoje pateiktus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas ir nebūtų suklaidintas;
- ✓ *objektyvumo principas* reikalauja, kad auditorius taikytų profesinį sprendimą ir skepticizmą, siekdamas užtikrinti, kad ataskaita būtų faktiškai teisinga ir kad rezultatai ir išvados būtų nešališki, nepriklausomi, subalansuoti ir tinkami pagal aplinkybes. Ją reikėtų rašyti neutraliu stiliumi, tinkamai atskleidžiant ne tik neigiamus, bet ir teigiamus veiklos aspektus (t. y. atspindėti tai, kas iš tikrųjų buvo nustatyta, o ne pernelyg pabrėžti veiklos trūkumus). Teigiamų aspektų pateikimas gali padėti pagerinti kitų organizacijų, kurios susipažino su ataskaita, veiklą. Ataskaitos teiginiai turi būti pagrįsti išsamia situacijos analize, audito objekto visumos supratimu. Remdamasis pagrindiniais argumentais, skaitytojas galės geriau suprasti išvadas ir rekomendacijas;
- ✓ *pateikimo laiku principas* reiškia ataskaitos parengimą ir pateikimą laikantis teisės aktuose numatytų terminų;
- ✓ *tikslumo ir konsultavimosi principas* reiškia faktų tikslumo patikrinimą su audituojamu subjektu. Ataskaitoje pateikti įrodymai turi teisingai ir visapusiškai atitikti faktus. Tikslumu skaitytojai užtikrinami, kad ataskaitos duomenys yra patikimi;
- ✓ *aiškumo principas* reiškia, kad ataskaita turi būti lengvai skaitoma ir suprantama. Aiški ataskaitos struktūra ir antraštės leidžia perteikti sudėtingus klausimus ir interpretuoti rezultatus. Visa informacija pateikiama logiška seka. Turi būti paaiškintos vartojamos specialiosios sąvokos, terminai ir santrumpos, neturi būti vartojami dviprasmiški žodžiai. Paveikslų ir kitos vaizdinės informacijos naudojimas padeda aiškiau perteikti mintis;
- ✓ *glautumo principas* reiškia, kad ataskaitoje neturi būti su audito tikslu nesusijusių ar nereikšmingų faktų, nereikalingų detalių. Tačiau, atliekant sudėtingus auditus, reikia pateikti pakankamą informaciją, kad skaitytojai, neturintys specialiųjų žinių, galėtų suprasti jos turinį;

- ✓ *Įtikinimo principas* reiškia, kad ataskaita turi būti logiškai išdėstyta ir rodyti aiškų ryšį tarp audito tikslo, gautų audito įrodymų, audito pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų. Turi būti įtikinamai pateikti ir audito pastebėjimai su visais svarbiais argumentais.

Audito ataskaitos struktūra

780. Audito ataskaitoje (šabloną galima rasti kompiuterio *Microsoft Word* šablonų skiltyje) turi būti:

- ✓ Antraštinis (titulinis) lapas
- ✓ Turinys
- ✓ Pagrindiniai faktai
- ✓ Santrauka
- ✓ Įžanga
- ✓ Audito rezultatai
- ✓ Rekomendacijų įgyvendinimo planas
- ✓ Priedai:
 - Santrumpos ir sąvokos
 - Audito apimtis ir metodai
 - Pokyčių vertinimo rodiklių duomenys
 - Kiti priedai

781. **Pagrindiniai faktai.** Šioje dalyje pateikiama skaičiais išreikšta svarbiausia informacija apie audito objektą ir audito rezultatus, į kurią auditoriai nori atkreipti ataskaitos skaitytojų dėmesį. Informacija pateikiama skaičiais išreikštais rodikliais ir trumpu paaiškinimu. Nedidelės apimties audito ataskaitose (neviršija 10 psl. be antraštinio lapo, turinio, pagrindinių faktų lapo ir priedų) pagrindinių faktų dalis gali būti nerengiama.

782. Santrauka – viena svarbiausių ataskaitos dalių. Ji turi sudominti skaitytojus. Informacija turi būti pateikta taip, kad skaitytojas suprastų atlikto audito esmę ir rezultatus.

783. Santraukos struktūra (skyriai):

- ✓ Audito tikslas ir apimtis
- ✓ Pagrindiniai audito rezultatai
- ✓ Rekomendacijos

784. Paprastai nedidelės apimties audito ataskaitose santrauka neteikiama, o audito tikslas ir apimtis pateikiami įžangoje, išvados ir rekomendacijos – audito rezultatų dalies skyriuose.

785. Dalyje „Audito tikslas ir apimtis“ nurodoma, kuo remiantis atliktas auditas, pvz., įstatymo reikalavimais ir pan., pateikiamas audito tikslas, audituojamas (-i) subjektas (-ai), audituojamas laikotarpis. Prireikus, pateikiami audito objektui, tikslui, apimčiai, metodams ar duomenims taikomi kokie nors apribojimai. Jų gali atsirasti dėl auditoriaus pagrįsto

sprendimo nevertinti tam tikrų dalykų, susijusių su audito objektu ir (ar) tikslu, arba dėl audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiksmų ar veiklos, kai nėra galimybės atlikti tam tikrų procedūrų ar gauti tam tikrų duomenų. Apribojimų nurodymas sumažina numatomų vartotojų nepagrįstus lūkesčius. Taip pat nurodoma, kad audito ataskaitoje pateikiami tik audito metu atlikti ir nustatyti dalykai, o nepriklausoma nuomonė dėl metinių ataskaitų rinkinio (metinio finansinių ataskaitų rinkinio, metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio) pareiškama audito išvadoje. Taip pat nurodoma, kad auditas atliktas pagal TAAIS.

786. Dalyje „Pagrindiniai audito rezultatai“ apibendrinami svarbiausi audito rezultatai. Formuluoiant pagrindinius pastebėjimus ir rengiant išvadas bei rekomendacijas, reikia matyti bendrą vaizdą ir nebūti smulkmeniškam, perteikti pagrindines audito ataskaitos mintis. Pagrindinių pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų patikimumas priklauso nuo audito rezultatų dalyje pateiktų įrodymų ir audito pastebėjimų.

787. Pagrindiniai audito rezultatai turi būti:

- ✓ apibendrinantys ataskaitos dalies „Audito rezultatai“ poskyriuose ir (ar) skirsniuose pateiktus pastebėjimus ir išvadas, nurodant priežastis ir pasekmes;
- ✓ pateikti aiškiai, suprantamai ir konkrečiai. Rekomenduojama naudoti ne abstrakčias frazes, tokias kaip „dauguma“ arba „kai kurie“, o skaičius, procentus ir proporcijas, nes tai suteikia vertinimui konkretumo ir rodo, kad ataskaita grindžiama audito rezultatais.

788. Audito metu įvykę pokyčiai, kuriuos tikslinga pateikti valstybinio audito ataskaitoje, pateikiami pagal poreikį santraukoje ir (ar) audito rezultatų dalyje.

789. Rekomendacijos formuluojamos apibendrinus ir susisteminus nustatytus iškraipymus ir neatitiktis. Rekomendacijos pagrindas – nustatyto fakto priežastis, t. y. rekomenduojame ne ištaisyti nustatytus iškraipymus ar neatitiktis, o ištaisyti ar panaikinti priežastis, dėl kurių tie iškraipymai ar neatitiktys atsirado.

790. Atsižvelgiant į rekomendacijų įgyvendinimu siekiamų pokyčių svarbą, jos grupuojamos į didelės, vidutinės ir mažesnės svarbos. Didelės ir vidutinės svarbos rekomendacijos yra pateikiamos audito ataskaitoje, o mažesnės svarbos rekomendacijos teikiamos tik rašte (oficialiame) audituojamam subjektui.

791. Esant poreikiui, didelės ir vidutinės svarbos rekomendacijos gali būti pateiktos rašte (oficialiame) audituojamam subjektui iki pateikiant jam audito ataskaitos projektą. Nepaisant to, ar šios rekomendacijos buvo įgyvendintos ar ne iki audito ataskaitos projekto pateikimo audituojamam subjektui, jos turi būti pateiktos projekte. Jeigu didelės ir vidutinės svarbos rekomendacijos:

- ✓ buvo įgyvendintos iki audito ataskaitos projekto parengimo, jos pateikiamos ataskaitos audito rezultatų dalyje;
- ✓ nebuvo įgyvendintos iki audito ataskaitos projekto parengimo, jos pateikiamos audito ataskaitos santraukoje rekomendacijų dalyje ir rekomendacijų įgyvendinimo plane.

792. Jei audito metu audituojamam subjektui ir (ar) pavaldžiai ar kontroliuojamai įstaigai buvo teiktos mažesnės svarbos rekomendacijos, šiame skirsnyje pažymima apie tai, nedetalizuojant pačių rekomendacijų. Pažymima, ar rekomendacijos buvo įgyvendintos audito metu.

793.Rekomendacijų priskyrimą svarbai reglamentuoja Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika.

794.Rekomendacijos turi būti:

- ✓ aiškios, suprantamos ir logiškos;
- ✓ susijusios su audito tikslu, pagrindiniais audito pastebėjimais ir išvadomis;
- ✓ skirtos konkrečiam adresatui. Jeigu veiklos trūkumo priežastis susijusi su audituojamo subjekto vidaus veikla ir jo priimamais sprendimais, rekomendacija teikiama audituojamam subjektui. Jeigu priežastis nesusijusi su audituojamo subjekto vidaus veikla, rekomendacija turi būti skirta pagal kompetenciją kitai institucijai;
- ✓ naudingos, t. y. skirtos tobulinti subjekto veiklą;
- ✓ formuluojamos kaip pokytis, kurio siekiama sprendžiant pastebėjime įvardytą problemą;
- ✓ skirtos pašalinti esmines iškraipymų ar neatitikčių priežastis;
- ✓ nurodančios, ką rekomenduojama keisti, paliekant subjektui pasirinkimo teisę, kaip tai padaryti. Jeigu auditoriai turi pakankamai pagrindimo dėl to, kaip geriausiai tai galima padaryti, gali būti nurodoma ir priemonė (-ės) ar būdas (-ai) rekomendacijai įgyvendinti;
- ✓ suformuluotos taip, kad būtų įgyvendinamos, o įgyvendinimą būtų galima fiksuoti.

795.Siekiant rekomendacijų poveikio turi būti bendradarbiaujama su audituojamu subjektu. Svarbu užtikrinti, kad rekomendacijų įgyvendinimo priemonės būtų nukreiptos į iškraipymų ar neatitikčių ir jų priežasčių pašalinimą, pokytį ir jo rodiklių pasiekimą.

796.Įžanga. Pagrindinė įžangos paskirtis – glaustas bendros informacijos apie audituojamą sritį pateikimas (svarbi informacija, susijusi su audito objektu, subjektu). Rekomenduojama (pagal galimybę) informaciją įžangoje teikti schematiškai. Įžanga neturi būti pernelyg ilga ir išsami (rekomenduojama jos apimtis iki 2 psl.). Jeigu, auditoriaus nuomone, skaitytojui reikia išsamesnių duomenų, jie gali būti pateikti prieduose.

797.Audito rezultatai. Šioje dalyje nurodomi audito metu nustatyti ir neištaisyti reikšmingi iškraipymai ir neatitiktys, kurie aprašomi atsižvelgiant į jų reikšmingumo lygį – pradedant nuo reikšmingiausių.

798.Jeigu audito metu buvo nustatyta kiekybiškai ir (ar) kokybiškai labai reikšmingų iškraipymų ar neatitikčių, juos galima nurodyti audito ataskaitoje, net jei jie buvo ištaisyti audituojamu laikotarpiu. Jeigu audito ataskaitoje nurodomi iškraipymai ar neatitiktys, kurie buvo ištaisyti iki audito ataskaitos pateikimo, tačiau tai padaryta kitais finansiniais metais, ir nebuvo galimybės atitinkamai patikslinti finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų, audito ataskaitoje reikia tai nurodyti.

799.Jeigu iki audito ataskaitos ir išvados rengimo yra neištaisytų nereikšmingų iškraipymų ir (ar) neatitikčių, ataskaitoje jie nenurodomi, tačiau kartu su ataskaita parengiamas raštas audituojamam subjektui, kuriame pateikiami tokie neištaisyti nereikšmingi iškraipymai ir (ar) neatitiktys. Atkreiptinas dėmesys, kad, jeigu audituojamo subjekto vadovybė ir atsakingi darbuotojai audito metu jau buvo informuoti apie tokius nustatytus iškraipymus

ar neatitiktis ir nesiėmė priemonių jiems pašalinti (kai turėjo galimybę tai padaryti), toks faktas gali turėti įtakos šių išskaidymų ir neatitiktųjų reikšmingumo vertinimui ir atitinkamai auditoriaus sprendimui juos pateikti rašte ar audito ataskaitoje.

800. Pateikiant audito rezultatus, turi būti aiškus ir lengvai patikrinamas nustatyto audito tikslo, gautų audito įrodymų, audito pastebėjimų ir suformuluotų išvadų, rekomendacijų bei laukiamo audito poveikio ryšys.

801. Kiekviename audito rezultatų dalies skyriuje pateikiama:

- ✓ audito kriterijus (-ai) ir jo šaltinis (-iai) (kur tinka) (šaltiniai nurodomi kartu su kriterijumi tekste arba pateikiami išnašose);
- ✓ nustatytas išskaidymas ar neatitiktis;
- ✓ priežastys, kurios lėmė išskaidymo ar neatitikties atsiradimą (pvz., kontrolės procedūrų trūkumas, šių procedūrų neefektyvumas ar kt.);
- ✓ esamos pasekmės organizacijos ar kitai veiklai arba tikėtinos pasekmės, jei audituojamo subjekto vadovybė nesiims tinkamų priemonių valdyti atitinkamą riziką arba ištaisyti išskaidymą ar neatitiktį (kai tai įmanoma padaryti);
- ✓ nustatyti teigiami dalykai ir geroji audituojamo (-ų) subjekto (-ų) praktika (pagal galimybę);
- ✓ galimi nustatytų problemų sprendimo būdai (pagal galimybę ir nedubliuojant rekomendacijų);
- ✓ audito metu įvykę pokyčiai (pagal poreikį);
- ✓ audituojamo subjekto, eksperto nuomonė (pagal poreikį). Paprastai tai daroma, jeigu audituojamas subjektas nesutinka su auditoriaus vertinimais dėl tam tikrų dalykų;
- ✓ informacija apie audituojamo subjekto veiklos ypatumus (jei tokių buvo nustatyta), kurie nedarė įtakos audituojamoms finansinėms ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitoms, bet gali turėti įtakos pirmiau nurodytiems dalykams ateityje (pvz., atitinkamų institucijų pradėtas tyrimas dėl galimos korupcijos ar turto pasisavinimo, kurio baigtis nėra aiški, arba po audituojamo laikotarpio, pažeidžiant Viešųjų pirkimų įstatymą, pasirašyta sutartis).

802. Kiekvienu atveju audito grupė sprendžia, koku eiliškumu ir kaip pateikti informaciją. Pvz.: audito kriterijai ir jų šaltiniai gali būti pateikti kaip įžanginė skyriaus dalis arba kiekviename poskyryje.

803. Jei įmanoma, sugrupuojami ir ataskaitoje atskirai pateikiami pastebėjimai dėl finansinių ataskaitų ir dėl biudžeto vykdymo ataskaitų, kad skaitytojui būtų lengviau suprasti auditoriaus nuomonių modifikavimo pagrindą (kai teikiama modifikuota nuomonė).

804. Ataskaitos teiginys gali būti labiau įtikinamas ir suprantamas, jeigu jį patvirtina konkretus pavyzdys. Siekiant geriau suprasti vertinamą dalyką, rekomenduojama naudoti iliustracijas: lenteles, paveikslėlius, nuotraukas ir pan. Jos turi būti suprantamos skaitytojui. Pavyzdžių ir iliustracijų skaičius turi būti racionalus, rekomenduojama juos teikti tik esminiais klausimais.

805. Audito rezultatų dalyje, jei tinka, nurodomi audito apimties apribojimai. Detaliai jie pateikiami priede „Audito apimtis ir metodai“.

806. Rekomendacijų įgyvendinimo planas. Šioje audito ataskaitos dalyje pateikiamas rekomendacijų įgyvendinimo planas, kuriame turi būti pateikta:

- ✓ laukiamas audito poveikis;
- ✓ pastebėjimai, pateikiant kiekvieno pagrindinio audito rezultato esmę;
- ✓ rekomendacijos (pokyčiai, kurių siekiama), jų svarba ir įgyvendinimo terminai;
- ✓ pokyčių vertinimo rodikliai ir jų reikšmės (pradinė ir siektina) (jei taikoma);
- ✓ priemonės, reikalingos problemai išspręsti, ir jų įgyvendinimo terminai;
- ✓ subjektas, kuriam pateikta rekomendacija, ir subjektas, kuris įgyvendins rekomendacijų priemones.

807. Tais atvejais, kai dėl rekomendacijos priimtumo ir jos vykdymo su subjektu, kuriam skiriama rekomendacija, nepasiekama bendro sutarimo, rekomendacijų įgyvendinimo plane pateikiama subjekto nuomonė dėl rekomendacijos vykdymo.

808. Išsamiau apie audito rekomendacijų įgyvendinimo plane reikiamą nurodyti informaciją ir plano pildymo pavyzdžiai pateikiami Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje.

809. Priedai. Jeigu ataskaitos tekste pateiktiems faktams ar argumentams pagrįsti reikia papildomos informacijos, ji gali būti pateikta prieduose. Ataskaitos priedai – įvairaus turinio dokumentai, turintys aiškų ryšį su audito rezultatų dalimi ir ją papildantys arba paaiškinantys. Priedai turi būti lengvai suprantami ataskaitos skaitytojui.

810. Pirmajame audito ataskaitos priede „Santrumpos ir sąvokos“ pateikiamos ataskaitoje vartojamos santrumpos ir sąvokos. Jeigu jų nėra daug (neviršija 10), jos teikiamos ne priede, o ataskaitos tekste (skliaustuose ar išnašose).

811. Antrajame ataskaitos priede „Audito apimtis ir metodai“ pateikiama informacija apie audito apimtį ir metodus. Šio priedo pradžioje nurodoma:

- ✓ audituotas metinių ataskaitų rinkinys – metinės finansinės, biudžeto vykdymo ataskaitos (nurodomas kiekvienos ataskaitos, įskaitant aiškinamąjį raštą, pavadinimas) ir valstybės pažangos ataskaita (tik valstybės metinių ataskaitų rinkinio audito atveju);
- ✓ pavaldžios, kontroliuojamos ir (ar) konsoliduojamos įstaigos (pavadinimai ir (ar) jų skaičius);
- ✓ taikytas reikšmingumas;
- ✓ apribojimai (jeigu yra);
- ✓ nuoroda į tai, kad auditas atliktas pagal TAAIS, taikyti audito standartai ir suteikiamas pakankamo užtikrinimo apibūdinimas.

812. Toliau nurodoma:

- ✓ pagrindiniai duomenys iš metinių ataskaitų rinkinio (turto likutis, pajamos ir sąnaudos, įplaukos ir išlaidos);
- ✓ vertintos sritys ir atliktos audito procedūros dėl metinių ataskaitų rinkinio duomenų:
 - sritys, kuriose egzistuoja reikšmingo iškraipymo rizika;

- sritys, kuriose vertintas vidaus kontrolės procedūrų efektyvumas (atliktas kontrolės testavimas) ir kokio pobūdžio kontrolės testai atlikti;
- sritys, kuriose atliktos pagrindinės audito procedūros (detalieji testai ir (ar) analitinės procedūros), kokiems tvirtinimams gauti šios procedūros atliktos arba kokio pobūdžio procedūros atliktos;
- bendras ataskaitų rinkinio vertinimas;
- valstybės pažangos ataskaitoje pateiktos informacijos vertinimas (tik valstybės metinių ataskaitų rinkinio audito atveju).

813. Trečiajame audito ataskaitos priede „Pokyčių vertinimo rodiklių duomenys“ nurodomi pokyčių vertinimo rodiklių duomenys. Rengiant audito rekomendacijų įgyvendinimo planą, turi būti ne tik nustatyti ir su audituojamu subjektu suderinti pokyčių vertinimo rodikliai, jų siekiamos reikšmės ar pageidaujama pokyčio kryptis, bet ir turi būti sutarta, kas ir kada surinks ir pateiks pokyčių vertinimui reikalingus duomenis (tai ypač svarbu, jei pokyčių vertinimui reikalingi viešai neprieinami administraciniai duomenys, kuriais disponuoja audituojamas subjektas ar kitos viešojo sektoriaus institucijos). Išsamiau apie trečiajame priede reikiamą nurodyti informaciją – Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje.

814. Valstybinio audito ataskaita turi būti parengta vadovaujantis Valstybės kontrolės dokumentų valdymo *ir naudojimo reglamentu*. Įforminimo reikalavimai, praktiniai rašymo patarimai ir pavyzdžiai nustatyti ir pateikti *Finansinio audito išvadų ir ataskaitų rašymo gairėse*.

6.3.2. Audito išvados projekto rengimas

815. Audito išvados projekto rengimą organizuoja audito grupės vadovas, kuris užtikrina, kad jis būtų parengtas audito strategijoje numatytais terminais. Rengiant išvadą gali dalyvauti ir kiti audito grupės nariai. Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito išvadą aprašyta Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove.

816. Auditoriaus nuomonės tipas pasirenkamas atsižvelgiant į audito metu nustatytų iškraipymų reikšmingumą, jų paplitimą, audito apribojimus ir kt. Išsamiau apie auditoriaus nuomonės susidarymą vadovo 6.1 poskyryje „Auditoriaus nuomonės susidarymas“.

817. Apibendrinant 2700–2706-uosiuose TAAIS pateiktą informaciją, audito išvadoje (šabloną galima rasti kompiuterio *Microsoft Word* šablonų skiltyje), atsižvelgiant į joje teikiamą auditoriaus nuomonę, turi būti šie elementai:

- ✓ adresatas (audituojamo subjekto vadovas ir (ar) subjektas, kuriam pagal teisės aktus turi būti pateikta audito išvada);
- ✓ pavadinimas;
- ✓ auditoriaus išvados data;
- ✓ išvados sudarymo vieta (Vilnius);
- ✓ jei teikiama nuomonė dėl FAR:
 - nuomonės dėl FAR pastraipa;

- pagrindo pareikšti nuomonę dėl FAR pastraipa;
- ✓ jei teikiama nuomonė dėl BVAR:
 - nuomonės dėl BVAR pastraipa;
 - pagrindo pareikšti nuomonę dėl BVAR pastraipa;
- ✓ vadovybės atsakomybės pastraipa;
- ✓ auditoriaus atsakomybės pastraipa;
- ✓ parašas.

818.**Pavadinimas.** Nurodomas bendras pavadinimas „Valstybinio audito išvada“, naujoje eilutėje nurodoma „Dėl 20XX metų ABC (audito objektas) ataskaitų rinkinio“, pvz. „Dėl 2023 m. Privalomojo sveikatos draudimo fondo ataskaitų rinkinio“.

819.Nuomonės pastraipa. Kadangi vienoje valstybinio audito išvadoje gali būti teikiama daugiau nei viena auditoriaus nuomonė, kitaip nei nurodo 2700-ojo TAAIS 23 dalis, nuomonės pastraipa vadinama atitinkamai „Nuomonė dėl metinių finansinių ataskaitų rinkinio“ arba „Nuomonė dėl metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio“, priklausomai nuo to, dėl ko nuomonė yra teikiama.

820.Kaip nurodyta 2700-ojo TAAIS 24 dalies c punkte, audito išvados pastraipoje „Nuomonė“ nurodomas kiekvienos ataskaitos, kuri sudaro finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, įskaitant aiškinamąjį raštą, pavadinimas. Kitaip nei nurodyta minėtos dalies d punkte, neteikiama atskira nuoroda į aiškinamojo rašto reikšmingų apskaitos metodų santrauką, nes visas aiškinamasis raštas, kuriame turi būti aprašoma taikyta apskaitos politika, yra kiekvieno ataskaitų rinkinio sudėtinė dalis, vertinama audito metu.

821.Auditoriaus sąlyginės nuomonės pastraipoje vartojama 2705-ojo TAAIS 17 dalies a punkte pateikta formuluotė dėl finansinių ataskaitų rinkinio, parengto pagal VSAFAS, ir b punkte pateikta formuluotė dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio.

822.Auditoriaus neigiamos nuomonės pastraipoje vartojama 2705-ojo TAS 18 dalies a punkte pateikta formuluotė dėl finansinių ataskaitų rinkinio, parengto pagal VSAFAS, ir b punkte pateikta formuluotė dėl biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio.

823.Pagrindo pareikšti nuomonę pastraipoje išdėstoma tai, kas turi įtakos auditoriaus nuomonei dėl metinių finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių. Atskirose pastraipose nurodoma iškraipymo ar neatitikties esmė, priežastys ir pasekmės, finansinė išraiška, jei ją įmanoma nustatyti, kiti, auditoriaus nuomone, svarbūs dalykai, padedantys suprasti auditoriaus nuomonės pagrindą. Kadangi vienoje valstybinio audito išvadoje gali būti teikiama daugiau nei viena auditoriaus nuomonė, kitaip nei nurodo 2700-ojo TAAIS 28 dalis, pagrindo pareikšti nuomonę pastraipa vadinama atitinkamai „Pagrindas pareikšti nuomonę dėl metinių finansinių ataskaitų rinkinio“ arba „Pagrindas pareikšti nuomonę dėl metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio“, priklausomai nuo to, dėl ko nuomonė yra teikiama.

824.Kaip nurodyta 2700-ojo TAAIS 28 dalies d punkte, visais atvejais šioje pastraipoje nurodoma:

„Mes manome, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami (nuomonės tipas) nuomonei dėl metinių finansinių ataskaitų rinkinio / biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio pagrįsti.“

825. Kitaip nei nurodyta 2700-ojo TAAIS 28 dalyje, šios dalies a–c punktuose nurodyta informacija pateikiama ne pagrindo pareikšti nuomonę, o auditoriaus atsakomybės pastraipoje.
826. Vadovybės atsakomybės pastraipa. Kitaip, nei nurodyta 2700-ojo TAAIS 32 dalyje, apie vadovybės atsakomybę rašoma pastraipoje „Vadovybės atsakomybė už metinių ataskaitų rinkinį“. Vadovybės atsakomybė (atitinkamai ir pastraipos pavadinime) nurodoma tik dėl tų elementų, dėl kurių planuojama pareikšti atskirąją auditoriaus nuomonę. Jei finansinio audito metu audituojamas tik finansinių ataskaitų rinkinys arba tik biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, atitinkamai keičiama pastraipa „Vadovybės atsakomybė“: joje nurodoma vadovybės atsakomybė tik už audituoto ataskaitų rinkinio sudarymą. Kai audituojamas valstybės metinių ataskaitų rinkinys, šioje pastraipoje taip pat nurodoma vadovybės atsakomybė už valstybės pažangos ataskaitos parengimą.
827. Auditoriaus atsakomybės pastraipa. Kitaip, nei nurodyta 2700-ojo TAAIS 36 dalyje, apie auditoriaus atsakomybę rašoma pastraipoje „Auditoriaus atsakomybė už auditą“. Pagal 2700-ojo TAAIS 38–39 dalis reikalaujamos auditoriaus atsakomybės apibūdinimas valstybinio audito atveju pateikiamas 40 dalies c punkte nurodytu būdu, t. y. ši informacija pateikiama Valstybės kontrolės interneto svetainėje.
828. Valstybiniai auditoriai neįgyvendina kitų pateikimo pareigų, aprašytų 2700-ojo TAAIS 42–44 dalyse ir nenurodo užduoties partnerio vardo ir pavardės, kaip numatyta 2700 TAAIS 45 dalyje.
829. Pagrindiniai audito dalykai. Valstybinio audito (išorės audito viešajame sektoriuje) metu netaikomi 2701-ojo TAAIS reikalavimai. Siekiant padidinti auditoriaus išvados ir ataskaitos informatyvumą, pagrindiniai audito dalykai dėl ataskaitų rinkinio teisingumo, kaip jie apibrėžti 2701-ojo TAAIS 8 dalyje, pateikiami audito ataskaitos priede „Audito apimtis ir metodai“.
830. Pabrėžtinų ir kitų dalykų pastraipos. Kai kuriais atvejais gali tekti detalizuoti konkrečius dalykus, kurie neturi įtakos auditoriaus nuomonei, tačiau į juos auditorius atkreipė dėmesį ir juos svarbu paminėti. Tokiomis aplinkybėmis naudojama pastraipa „Pabrėžtinai dalykai“ arba „Kiti dalykai“. Šios pastraipos audito išvadoje teikiamos po pagrindo pareikšti nuomonę pastraipa dėl to objekto, dėl kurio norima atkreipti dėmesį. Jeigu planuojama teikti ir pabrėžtinus ir kitus dalykus, pirmiausia pateikiama pabrėžtinų, o po jos – kitų dalykų pastraipa.
831. Pastraipoje „Pabrėžtinai dalykai“ pateikiama tinkamai finansinėse ar biudžeto vykdymo ataskaitose atskleista svarbi informacija, į kurią auditorius nori atkreipti vartotojų dėmesį, nes ji turi esminės reikšmės vartotojams suprantant ataskaitas. Auditorius šioje pastraipoje turi nurodyti, kurioje finansinių ar biudžeto vykdymo ataskaitų vietoje galima rasti atitinkamą išsamiai dalyką apibūdinančią atskleistą informaciją. Šioje pastraipoje neteiktina informacija, kuri nebuvo tinkamai pateikta ar atskleista ataskaitose. Auditorius turi nurodyti, kad auditoriaus nuomonė dėl dalyko, kurį jis pabrėžia, nėra modifikuota.
832. Pagal 2706-ąjį TAAIS, pastraipą „Pabrėžtinai dalykai“ privaloma pateikti esant šioms aplinkybėms, kurios Valstybės kontrolės atliekamuose audituose galėtų pasitaikyti tik labai išskirtiniu atveju:

- ✓ pagal įstatymus ar teisės aktus nustatyta finansinės atskaitomybės tvarka nėra priimtina, tačiau būtina nurodyti faktą, kad ji nustatyta pagal įstatymus ar teisės aktus;
- ✓ įspėti vartotojus, kad finansinės ataskaitos parengtos pagal specialios paskirties tvarką;
- ✓ kai auditorius po auditoriaus išvados išleidimo dienos sužino faktus (t. y. pobalansiniai įvykiai), dėl kurių jis turės pateikti naują arba pakeistą auditoriaus išvadą.

833. Kiekvienu atveju auditorius turi priimti profesinį sprendimą dėl to, kokie dalykai galėtų ir (ar) turėtų būti pateikiami pastraipoje „Pabrėžtini dalykai“. Toliau pateikiami galimi šioje pastraipoje teiktinų dalykų pavyzdžiai:

- ✓ neapibrėžtumas, susijęs su išimtinu bylinėjimusi ar priežiūros institucijos veiksmais;
- ✓ reikšmingas pobalansinis įvykis, kuris įvyko tarp finansinių ataskaitų datos ir audito išvados datos;
- ✓ išankstinis naujos apskaitos standarto, kuris turi reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms, taikymas;
- ✓ išskirtinis įvykis, kuris turėjo ar tebeturi reikšmingos įtakos subjekto finansinei būklei;
- ✓ norminiai teisės aktai, priimti programų ar biudžeto atžvilgiu;
- ✓ prieštaringi įstatymai, taisyklės ar direktyvos, turintys reikšmingą poveikį subjektui;
- ✓ apgaulės, piktnaudžiavimo atvejai ar nuostoliai;
- ✓ reikšmingi sandoriai;
- ✓ reikšmingi vidaus kontrolės trūkumai;
- ✓ įtartina veiklos praktika;
- ✓ sandoriai, sudaryti deramai neatsižvelgus į ekonomiškumo principą;
- ✓ ankstesnio laikotarpio finansinių ataskaitų koregavimai;
- ✓ fiskalinio subalansuotumo stoka;
- ✓ aplinkosaugos klausimai;
- ✓ subjekto socialinės atsakomybės klausimai;
- ✓ etikos klausimai (deramas valstybės pareigūnų elgesys);
- ✓ neefektyvus ir neekonomiškas valstybės lėšų panaudojimas ir kt.

834. Pastraipoje „Kiti dalykai“ pateikiama informacija, kuri nebuvo atskleista finansinėse ar biudžeto vykdymo ataskaitose, nes ji ir neprivalėjo būti atskleista, tačiau auditoriaus nuomone tokia informacija yra svarbi ir į ją reikia atkreipti išvados vartotojų dėmesį. Šios pastraipos turinys turi aiškiai parodyti, kad tokių dalykų nereikia pateikti ir atskleisti finansinėse ataskaitose.

835. Kitaip, nei nurodyta 2706-ojo TAAIS A13 dalyje, nuorodą į du skirtingus ataskaitų rinkinius, kurie parengti pagal skirtingas bendrosios paskirties tvarkas, rekomenduojama teikti ne

„Kitų dalykų“ pastraipoje, o nuomonės pastraipoje, nes nuomonė dėl abiejų rinkinių gali būti teikiama vienoje išvadoje.

836.Šio skyriaus pastraipoje pateikti pabrėžtinių dalykų pavyzdžiai gali būti aktualūs ir „Kitų dalykų“ pastraipoms, kai tokia informacija nėra atskleista finansinėse ataskaitose.

837.Kita informacija. Jeigu audito išvadoje reikia pateikti kitą informaciją, tai atliekama remiantis 2720-ojo TAAIS reikalavimais. Pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą²³, audito išvadoje turi būti nurodyta, ar veiklos ataskaitoje, jeigu pagal teisės aktų reikalavimus ji rengiama, valstybės pažangos ataskaitoje, pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų rinkinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenis. Ši informacija audito išvadoje pateikiama atskiroje pastraipoje po pagrindo pareikšti nuomonę pastraipos (žiūrėti 13 priede pateiktus pavyzdžius ir išvados šabloną).

838.Vadovaujantis 2720-ojo TAAIS 22 dalies reikalavimais, šioje pastraipoje nurodoma:

- ✓ tai, kad auditoriaus nuomonės apie valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius neapima informacijos, pateiktos valstybės pažangos ataskaitoje,
- ✓ tai, kad nuomonė apie valstybės pažangos ataskaitą neteikiama;
- ✓ auditoriaus atsakomybė, susijusi su valstybės pažangos ataskaitoje pateiktos informacijos skaitymu, nagrinėjimu ir pateikimu audito išvadoje;
- ✓ auditoriaus vertinimas dėl valstybės pažangos ataskaitoje pateiktų finansinių duomenų atitikties valstybės metinių finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniuose pateiktiems duomenims.

839.Parengus audito išvadą svarbu įsitikinti, kad visi nuomonės modifikavimo, dalyko pabrėžimo, kitų dalykų ar kitos informacijos pastraipose nurodyti dalykai yra pateikti audito ataskaitoje.

840.Skirtingų nuomonės tipų, auditoriaus, vadovybės atsakomybės, pabrėžtinių, kitų dalykų ir kitos informacijos pastraipų pavyzdžiai pateikti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“.

841.Valstybinio audito išvada turi būti parengta vadovaujantis Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamentu. Įforminimo reikalavimai, praktiniai rašymo patarimai ir pavyzdžiai nustatyti ir pateikti *Finansinio audito išvadų ir ataskaitų rašymo gairėse*.

6.3.3. Audito ataskaitos projekto derinimas ir galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas

6.3.3.1. Audito ataskaitos projekto derinimas

842.Siekiant paprastesnio galutinio ataskaitos projekto derinimo su audituojamu subjektu ir konstruktyvaus bei teigiamo dialogo, esant poreikiui rengiamos audito ataskaitos projekto dalys aptariamoms su audituojamo subjekto atstovais, atsakingais už konkrečias auditorių analizuojamas sritis. Aptarimo būdus pasirenka audito grupės vadovas. Tai gali būti

²³ Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 16 str. 4 d.

susitikimai, susirašinėjimai ir kt. Auditoriai turėtų stengtis sužinoti visus audituojamo subjekto argumentus, kad galutinio derinimo metu neatsirastų naujų ir reikšmingų argumentų, dėl kurių keistųsi auditoriaus vertinimas. Pateiktiems argumentams ieškoma galimų kontrargumentų, įvertinami įvairūs požiūriai. Svarbu audituojamo subjekto atstovus informuoti, kad nėra derinamas galutinis tekstas ir kad jis gali keistis priklausomai nuo kitų audito ataskaitoje teikiamų dalykų.

843. Jeigu audituojama asignavimų valdytojo valdymo sričiai priklausančių subjektų grupė, kuriai priklauso kiti asignavimų valdytojai, ir į grupės audito ataskaitos projektą yra įtraukti pas šiuos asignavimų valdytojus nustatyti išskrypimai, prieš teikiant ataskaitos projektą asignavimų valdytojui, atsakingam už konsolidavimą, reikia nustatyti išskrypimus ir rekomendacijas (jei jos teikiamos) raštu suderinti su valdymo sričiai priklausančiais asignavimų valdytojais.

844. Parengtas audito ataskaitos projektas turi būti suderintas su audituojamu subjektu ir kitomis institucijomis, kurių atžvilgiu buvo suformuluoti pastebėjimai, išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos.

845. Siunčiant oficialiu raštu audito ataskaitos projektą susipažinti audituojamam subjektui ir kitoms institucijoms, kurių atžvilgiu buvo suformuluoti pastebėjimai, išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos, lydraštyje nurodoma:

- ✓ pastabų pateikimo terminas (ne trumpesnis kaip 10 darbo dienų);
- ✓ informacija, kad kartu su pastabomis dėl audito ataskaitos projekto turi būti pateiktos ir priemonės rekomendacijoms įgyvendinti, subjektai, kurie įgyvendins numatytas priemones, ir jų terminai. Jeigu su audituojamu subjektu ar kita institucija yra susijusi ne visa, o dalis ataskaitos projekto, lydraštyje gali būti nurodyta, su kokiomis projekto dalimis, pastraipomis ar kt. yra prašoma susipažinti ir pateikti pastabas;
- ✓ prašymas pasirašyti ir pateikti pridedamą rašytinių pareiškimų formą;
- ✓ audito išvadoje planuojamas teikti auditoriaus nuomonės tipas dėl metinių finansinių ir (ar) biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių pažymint, kad galutinis sprendimas dėl auditoriaus nuomonės tipo bus priimtas po audito ataskaitos projekto derinimo. Jeigu auditorius mano, kad atliekamame audite nurodyti planuojamą teikti auditoriaus nuomonę nėra tinkama, toks sprendimas turi būti suderintas su valstybės kontrolieriaus pavduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis audito departamentas;
- ✓ audito išvadoje planuojamos teikti pabrėžtinų ir (ar) kitų dalykų pastraipos dėl audito ataskaitos projekte nurodytų dalykų (tuo atveju, kai šios pastraipos yra planuojamos).

846. Esant poreikiui organizuojamas projekto, siūlomų priemonių rekomendacijoms įgyvendinti ir pokyčių vertinimo rodiklių aptarimas. Jis turi būti organizuojamas, jeigu audituojamas subjektas ir (ar) kitos minėtos institucijos pateikė svarbių pastabų ar kitos svarbios informacijos, kurių reikėtų aptarti.

847. Raštu gavus audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų pastabų, turi būti parengtas darbo dokumentas, kuriame, įvertinus pastabas, argumentuotai nurodoma, ar būtina į jas atsižvelgti ir, jei ne, nurodomos priežastys.

848. Ataskaitos projekto aptarime dalyvauja audito grupė, pagal poreikį kiti Valstybės kontrolės darbuotojai, audituojamo subjekto vadovai ir (ar) atsakingi asmenys. Gali būti kviečiami institucijų, kurių atžvilgiu buvo suformuluoti pastebėjimai, išvados ir (ar) kurioms pateiktos rekomendacijos, atstovai. Projekto aptarime gali dalyvauti valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas. Aptariamos audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų pateiktos priemonės rekomendacijoms įgyvendinti, rekomendacijų įgyvendinimo terminai, su audito poveikio vertinimu susiję aspektai ir kita reikšminga informacija.
849. Jeigu įvertinus pastabas ir gavus įrodymų nusprendžiama į jas atsižvelgti, tikslinamas ataskaitos projektas. Jeigu auditoriai mano, kad į pastabas atsižvelgti netikslinga, audito ataskaitoje paprastai teikiama audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų atstovų nuomonė ir auditorių papildomi argumentai, paaiškinantys auditorių poziciją.
850. Jeigu tikslinamas audito ataskaitos projektas, įvertinama, ar šie pakeitimai turi įtakos planuojamai teikti auditoriaus nuomonei, atitinkamai pagal poreikį tikslinamas audito išvados projektas ir parengiama galutinė audito išvada.

6.3.3.2. Galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas

851. Ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo audito ataskaitos ir išvados pasirašymo dienos, išskyrus atvejus, kai teisės aktuose nustatytas kitoks terminas, oficialiu raštu siunčiama audituojamam subjektui ir kitoms institucijoms, kurių atžvilgiu buvo suformuluoti pastebėjimai, išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos:
- ✓ audito ataskaita (su užpildytu rekomendacijų įgyvendinimo planu);
 - ✓ audito išvada;
 - ✓ audituoto metinių ataskaitų rinkinio kopijos.
852. Lydraštyje nurodoma, kokia nuomonė teikiama (besąlyginė, sąlyginė ar kt.), padėkojama už bendradarbiavimą ir nurodoma, ar buvo atsižvelgta į jų pateiktas pastabas dėl audito ataskaitos projekto. Raštų šablonus siunčiant valstybinio audito ataskaitą ir išvadą audituotam ir neaudituojamam subjektui galite rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“). Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito ataskaitą aprašyti Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove.
853. Valstybinio audito ataskaita ir išvada ne vėliau kaip per 10 darbo dienų (išimtiniais atvejais per kitą viešinimo strategijoje nustatytą terminą) nuo šių dokumentų pasirašymo dienos oficialiu raštu siunčiama audituojamo subjekto steigėjui, LR Seimo Audito komitetui, kitiems Seimo komitetams ir komisijoms pagal sritį, o prireikus – kitiems subjektams (pvz., asignavimų valdytojui, kurio valdymo sričiai priklauso audituojamas subjektas ir kuris konsoliduoja audituojamo subjekto ataskaitas, jei buvo atliekamas ne visos grupės, o tik jo komponento finansinis auditas). Raštų šablonus teikiant valstybinio audito dokumentus LR Seimo Audito komitetui, kitiems komitetams ir LR Vyriausybės kanceliarijai galite rasti audito metodikos svetainės skiltyje „Kita informacija“ („Šablonai“).

6.3.4. Audito rezultatų viešinimas

854. Audito rezultatų viešinimo procesą organizuoja Komunikacijos departamentas. Pranešimų spaudai rengimą ir skelbimą reguliuoja *Valstybės kontrolės pranešimų spaudai rengimo ir skelbimo tvarkos aprašas*.

7. VEIKSMAI PO AUDITO

855. Veiksmai po audito apima audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir audito poveikio įvertinimą. Audito poveikio vertinimas pradedamas vykdant rekomendacijų priemonių įgyvendinimo stebėseną ir baigiamas patvirtinus audito rekomendacijų įgyvendinimo ir audito poveikio vertinimo ataskaitą valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka.

856. Už veiksmų po audito atlikimą atsakingas Valstybės kontrolės Planavimo ir poveikio departamentas. Rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir audito poveikio vertinimą reglamentuoja *Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas* ir *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika*.

