

AUDITAS

TURINYS

ĮVADAS

1. AUDITO REIKŠMĖ IR BŪTINUMAS
 2. AUDITO NORMINIAI DOKUMENTAI LIETUVOJE
 3. AUDITO PLANAVIMAS
 - 3.1. Esmė ir būtinumas
 - 3.2. Plano schema
 - 3.3. Rizikos ir klaidų materialumo rodikliai
 4. AUDITO ORGANIZAVIMAS
 - 4.1. Audito organizavimo etapai
 - 4.2. Audito procedūros
 - 4.3. Audito darbo dokumentai
 5. AUDITO IŠVADOS
- LITERATŪROS SĄRAŠAS

ĮVADAS

Audito tėvyne laikoma Didžioji Britanija. Svarbiausiuose jūrų uostuose maždaug nuo 1790 m. kai kurie buhalteriai jau vertėsi vieša apskaitos praktika. Pirmosios pasaulyje profesinės apskaitos organizacijos pradėjo kurtis Škotijoje 1853 m. Tačiau tikrąją audito atsiradimo data yra laikoma 1854 m. spalio 23 d., kai Edinburgo buhalterių sąjungai buvo suteiktas karališkasis statusas. Toks buhalterių profesijos įvardijimas rodė jos reikšmingumą, naują buhalterių kvalifikacinį lygį, netgi jų privilegijuotą padėtį. Lietuvoje buhalterių ir auditorių asociacija įkurta 1990 m. rugsėjo mėn. Auditas yra viena iš šiuolaikinės Lietuvos ekonominės kontrolės sistemos grandžių. Ši grandis yra kūrimosi stadijoje tiek praktinės veiklos, tiek jos reglamentavimo, tiek specialios literatūros požiūrių. Audito Lietuvos Respublikoje nuostatai nustato auditoriaus ir audito įmonės sąvoką, audito atlikimo tvarką, rezultatų informinimą ir atsakomybę.

Kaip matome auditas egzistuoja jau pakankamai ilgai. Kai XIX a. viduryje pradėjo steigti įvairios akcinės bendrovės. Apsukriausi šių bendrovių vadovai, su samdytais buhalteriais sąmoningai apskaičiuodavo didelius pelnus ir dividendus. Tuo “pakeldami” akcijų kainą biržoje. Po to šias akcijas parduodavo už nerealią kainą. Todėl Europos šalių vyriausybės, siekdamos užkirsti kelią nesąžiningiems sandėriams, pradėjo reguliuoti apskaitos darbuotojų profesinę veiklą. Tai buvo vienas iš veiksnių reikalingų auditui atsirasti. Audito atsiradimas tiesiogiai surištas su interesų išsiskyrimu tų kurie tiesiogiai valdo įmonę (administracija) ir tų kurie nori investuoti savo pinigus į

įmonę. Investitoriai nenorėjo ir negalėjo pasitikėti ta informacija kurią pateikia administracija. Reikėjo, kad šią informaciją patvirtintu nepriklausomas ekspertas gerai nusimanantis apskaitoje. Kadangi priimant sprendimą pirkti ar parduoti vertybinius popierius, išduoti paskolą ar pratęsti komercinį kreditą, sudaryti darbo sutartį ir pan. remiasi, didžiąja dalimi, finansine informacija, kuri turi būti patikima. Šios informacijos patikimumą gali patvirtinti nepriklausomas auditorius. Auditoriaus paslaugų poreikis atsirado dėl sekančių aplinkybių:

1. Galimybė neobjektyvios informacijos iš administracijos pusės, konflikto tarp administracijos ir šios informacijos naudotojų (savininkų, investuotojų, kreditorių) atveju.
2. Kompanijos operacijų gali būti labai daug ir įvairaus sudėtingumo. Informacijos apie jas patys vartotojai gauti negali, todėl jiems reikalingos auditorių, buhalterių-profesionalų, paslaugos;
3. Finansinių ataskaitų vartotojų priimamų sprendimų pasekmės gali būti jiems labai svarbios, todėl informacijos pilnumas ir patikimumas, gautas per buhalterį-auditorių, jiems ypatingai reikalingas.
4. Finansinės informacijos vartotojai paprastai negali tiesiogiai prieiti prie kompanijos apskaitos įrašų, be to, jie dažniausiai neturi atitinkamos kvalifikacijos ir patirties. Todėl darbui, kurio patys vartotojai atlikti negali, būtina pasikviesti profesionalius buhalterius - auditorius;

Asmenys, priimančys sprendimus finansiniais klausimais (tiek privatūs, tiek valstybiniai), paprastai gauna apskaitinę (buhalterinę) informaciją tos kompanijos, kuriai ketina suteikti paskolą arba kurios vertybinius popierius ketina pirkti ar parduoti, ar sudaryti kitokį sandorį. Tačiau čia gali (dažniausiai taip ir būna) susikirsti informacijos tiekėjo ir vartotojo interesai, todėl atsiranda *visuotinis (visuomeninis) poreikis* auditoriaus paslaugoms - tarpininko, nustatančio finansinės informacijos patikimumą ir objektyvumą. Patikima informacija leidžia padidinti kapitalo rinkos efektyvumą, ir prognozuoti pasekmes įvairių ekonominių sprendimų.

Auditas - tai nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės ir su ja susijusios finansinės informacijos tyrimas užbaigiamas nuomonės apie ją išreiškimu.

Auditas turi savo tikslą, logiką ir pagrįstas struktūrizuotu priėjimu prie sprendimų. Jis nėra chaotiškas ir nesuplanuotas. Jo metu gaunami ir įvertinami duomenys, įtakojantys audito išvados priėmimą.

1. Audito reikšmė ir būtinumas

Auditas - tai nepriklausomo auditoriaus vykdomas oficialus įmonės finansinės būklės patikrinimas, siekiant įvertinti jos finansinės atskaitomybės dokumentuose pateiktos informacijos tikrumą ir tikslumą bei atitikimą galiojantiems apskaitos norminiams aktams. Audito rezultatas - auditoriaus išvada ir įvertinimas. Firma, atliekanti auditą, turi turėti leidimą šiai veiklai.

Auditas poreikis atsirado tada, kai verslas buvo pradėtas organizuoti kaip akcinės bendrovės, t.y. ribotos atsakomybės kompanijos, kur kompanijos savininkai (akcininkai) atsako tik įnešto kapitalo dalimi. Tai pažangi verslo organizavimo forma, leidusi žymiai praplėsti galimybes, pritraukti daugiau kapitalo, reikalingo verslo plėtimui, leido vykdyti daug didesnio masto operacijas, organizuoti tarptautinį verslą. Reikalo esmė ta, kad kapitalo savininkai, finansuojantys arba galintys finansuoti įmonės veiklą, **atsiskyrė** nuo įmonės vadybininkų (vadovų), tiesiogiai valdančių įmonę. Todėl audito atsiradimo užuomazgos tiesiogiai siejasi su įmonių vadovų ir jų akcininkų tarpusavio santykiais. Greitai paaiškėjo, kad vadovų ir akcininkų (kapitalo tiekėjų) interesai gerokai skiriasi. Pirmųjų pagrindinis tikslas yra gauti kuo didesni pelną ir jį panaudoti savo tikslams, antrųjų - dividendus t.y. atlyginimą už investuotą kapitalą. Pirmieji derinti šiuos interesus pradėjo buhalteriai, kurių pagrindinis uždavinys buvo garantuoti, kad visi apskaitos duomenys būtų tikri ir patikimi, kad pelnas, dividendai ir kiti rodikliai apskaičiuoti tiksliai. Todėl vienas pagrindinių nepriklausomo audito tikslų - nuomonės pareiškimas apie finansinės atskaitomybės, kuri charakterizuoja kompanijos finansinę būklę ir veiklos rezultatus, objektyvumą ir atitikimą bendriesiems apskaitos principams.

Auditas taip pat yra būtinas siekiant patikrinti apskaitos ir atskaitomybės būklę bei norint geriau jas sutvarkyti, patobulinti, mechanizuoti ir automatizuoti; atliekant ūkinės komercinės veiklos analizę ar konkretaus biznio ekspertizę; sprendžiant finansinius klausimus bankroto atveju; jungiantis arba dalijantis įmonėms; privatizuojant turtą; siekiant efektyviau organizuoti ūkinę komercinę veiklą, tobulinti valdymo ir darbo organizavimo sistemas ir daugeliu kitų atveju.

Audito atlikimas, net tais atvejais, kai jis nėra būtinas, turi tikrai didelę reikšmę. Rinkos sąlygomis įmonės bei kiti ūkio subjektai daro turto, piniginių resursų panaudojimo sutartis vykdo komercines operacijas ir investicijas. Šių operacijų sėkmė priklauso nuo galimybės visų dalyvių gauti patikimą finansinę informaciją. Informacijos patikimumas patvirtinamas nepriklausomų ekspertų auditorių.

Savininkai ir visų pirma smulkūs akcininkai, o taip pat kreditoriai neturi galimybės asmeniškai įsitikinti, kad daugybė įmonės operacijų atliktos pagal įstatymus ir teisingai atsispindi atskaitomybėje. Todėl, kad neturi priėjimo prie pirminių dokumentų, o taip pat neturi nei reikiamos kvalifikacijos nei patyrimo. Šiam darbui jie priversti samdyti profesionalus.

Nepriklausomos auditorių išvados apie įmones taip pat reikalingos ir valstybei, kad galėtų priimti sprendimus ekonomikos ir mokesčių srityse.

Auditorių patikrinimai būtini valstybiniais organams, teismams, prokurorams ir tardytojams, kad patvirtintu finansinės informacijos teisingumą.

Viena iš svarbiausių audito problemų, kuri dažnai diskutuojama įvairiuose forumuose, yra audito būtinumo įvairaus profilio ir dydžio įmonėse problema. Vieni teigia, kad auditas būtinas visoms be išimties įmonėms, kiti - tik didelėms arba vidutinėms (o kaip nustatyti, kokia yra didelė ir kokia vidutinė?) kompanijoms, tretį - toms įmonėms, kurių gaminama produkcija sudėtinga, o teikiamos paslaugos labai įvairios, dar kiti nurodo, kad labai svarbu atlikti auditą tose įmonėse, kurios turi daug debitorių ir kreditorių (kiek?), ir t.t.

Tarptautiniai audito standartai nenurodo, kokiose įmonėse svarbiausia jų atlikti. Jie orientuoja į tai, kad kiekviena šalis pateiktų dėl audito savo nacionalinius reikalavimus.

2. Audito norminiai dokumentai Lietuvoje

Lietuvos Respublikoje priimti pagrindiniai norminiai audito dokumentai:

I. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996m. spalio 7d. nutarimas Nr.1172 “DĖL VALSTYBINIO MEDICININIO AUDITO NUOSTATŲ PATVIRTINIMO”. Šiame nutarime patvirtinti “VALSTYBINIO MEDICININIO AUDITO NUOSTATAI”. Jų sudėtis: 1) Bendrosios nuostatos; 2) Valstybinio medicininio audito valdymas ir organizavimas; 3) Valstybinio medicininio audito institucijų pareigūnų teisės ir pareigos; 4) Baigiamosios nuostatos.

Valstybės žinios 1996m. Nr.98-2248. Tai labai geras nefinansinio audito pavyzdys.

II. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995m. sausio 4d. nutarimas Nr.9 “DĖL AUDITO ORGANIZAVIMO”. Šiame nutarime patvirtinti “AUDITO LIETUVOS RESPUBLIKOJE NUOSTATAI”. Jų sudėtis: 1) Bendroji dalis; 2) Auditoriai; 3) Audito įmonės; 4) Audito ir apskaitos institutas; 5) Audito atlikimo tvarka; 6) Audito rezultatų įforminimas; 7) Auditorių teisės ir pareigos; 8) Atsakomybė.

Valstybės žinios 1995m. Nr.4-76;

III. Lietuvos Respublikos Finansų Ministro 1996m. gruodžio 5d. įsakymas Nr. 123 “DĖL LAIKINŲJŲ LEIDIMŲ ATLIKTI AUDITĄ IŠDAVIMO TAISYKLIŲ PATVIRTINIMO”. Šiame įsakyme patvirtinamos Laikinių leidimų atlikti auditą išdavimo taisyklės. Jų turinys: 1) Bendrosios nuostatos; 2) Leidimų išdavimas ir galiojimas; 3) Leidimų galiojimo sustabdymas, galiojimo sustabdymo panaikinimas ir galiojimo panaikinimas; 4) Leidimų registravimas. Valstybės žinios 1996m. Nr.119-2812.

IV. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos 1995m. birželio 29d. Įsakymas Nr.71 “DĖL AUDITO IR APSKAITOS INSTITUTO STEIGIMO”. Šiame įsakyme nurodoma įsteigti ne pelno organizaciją - Lietuvos Respublikos audito ir apskaitos institutą ir patvirtinama instituto tarybos sudėtis.

Valstybės žinios 1995m. Nr.60-1520;

3. Audito planavimas

3.1. Esmė ir būtinumas

Apibrėžus konkrečius audito tikslus kiekvienam finansinės atskaitomybės elementui galima pradėti faktinės informacijos rinkimą, t.y. pradėti auditavimą. Auditorius nustato, kokius paliudijančius (įrodančius, patvirtinančius) duomenis reikia surinkti. Jis remiasi tam tikrais audito organizavimo metodais, kurie padeda auditoriui surinkti pakankamą kiekį paliudijančių duomenų. Auditavimo procesas apima 7 etapus (žr. 1 pav.). Vakarų autorių literatūroje pateikiamas labai nevienodas audito etapų skaičius. Kai kurie autoriai labai detalčiai aprašo daugelį darbų, kuriuos reikia atlikti audito metu, vadindami juos audito nuoseklumų, fazėmis arba etapais.

Pirmas audito etapas - audito strategija. Nuo geros strategijos parinkimo priklauso audito sėkmė. Audito strategija - tai pirmiausia audito tikslų, kryptių ir apimties nustatymas.

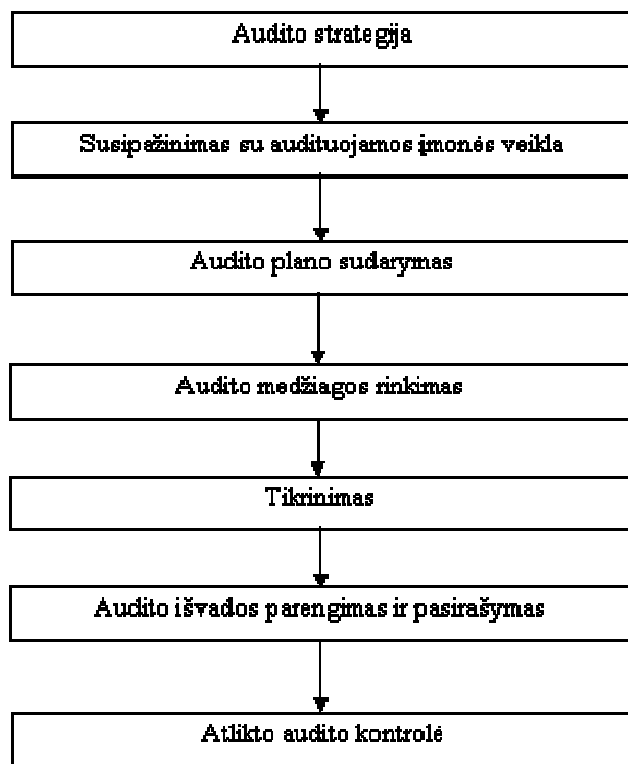
Antras audito etapas - susipažinimas su įmonės veikla. Kai kurie autoriai teigia, kad jis yra pagrindinis sėkmingam audito atlikimui, nes pateikia visą būtiną pradinę informaciją. Šiame etape auditorius susipažįsta su įmone, valdymo struktūra, technologiniais procesais. Studijuoja įmonės steigimo ir valdymo normatyvinius dokumentus.

Trečias audito etapas - tai audito plano sudarymas. Audito planas - tai numatomų priemonių ir darbų visuma, padedanti auditą atlikti nuosekliai, objektyviai ir visapusiškai, su minimaliomis išlaidomis. Audito planas padeda apibrėžti tikslus, darbų apimtį, nustatyti veiklos sritis, kurias reikia tikrinti. Be to, jis padeda sukonzcentruoti dėmesį į pagrindines sritis ir atsiriboti nuo nereikalingo, antraeilio darbo (o juk tai būtų buvę papildomos išlaidos). Auditorius beveik niekada nedirba vienas, todėl planas taip pat padeda paskirstyti užduotis personalui. Paprastesnes užduotis gauna jaunesnysis personalas, o sunkesnės užduotys atitenka daugiau praktinės patirties turintiems darbuotojams.

Ketvirtas audito etapas - audito medžiagos rinkimas. Šiame etape renkami būtini ir patikimi duomenys auditui atlikti. Duomenys gali būti iš vidinių ir išorinių šaltinių. Kaip praktika rodo, išoriniai duomenys būna patikimesni.

Penktas audito etapas - tikrinimas. Čia įvertinama bendra apskaitos būklė, apskaitos darbuotojų kvalifikacija, pirminės informacijos apdorojimo kokybė, buhalterinių įrašų teisingumas, finansinių ataskaitų tikslumas.

Audito strategija
Susipažinimas su audituojamos įmonės veikla
Audito plano sudarymas
Audito medžiagos rinkimas
Tikrinimas
Audito išvados parengimas ir pasirašymas
Atlikto audito kontrolė



1pav. Audito stadijos(etapai)

Šeštame etape pateikiama audito išvada. Šis etapas apibendrina sunkų ir sudėtingą visų ankstesnių etapų darbą. Išvadoje auditorius, nurodęs tam tikrus trūkumus, turipateikti ir pasiūlymus jiems likviduoti.

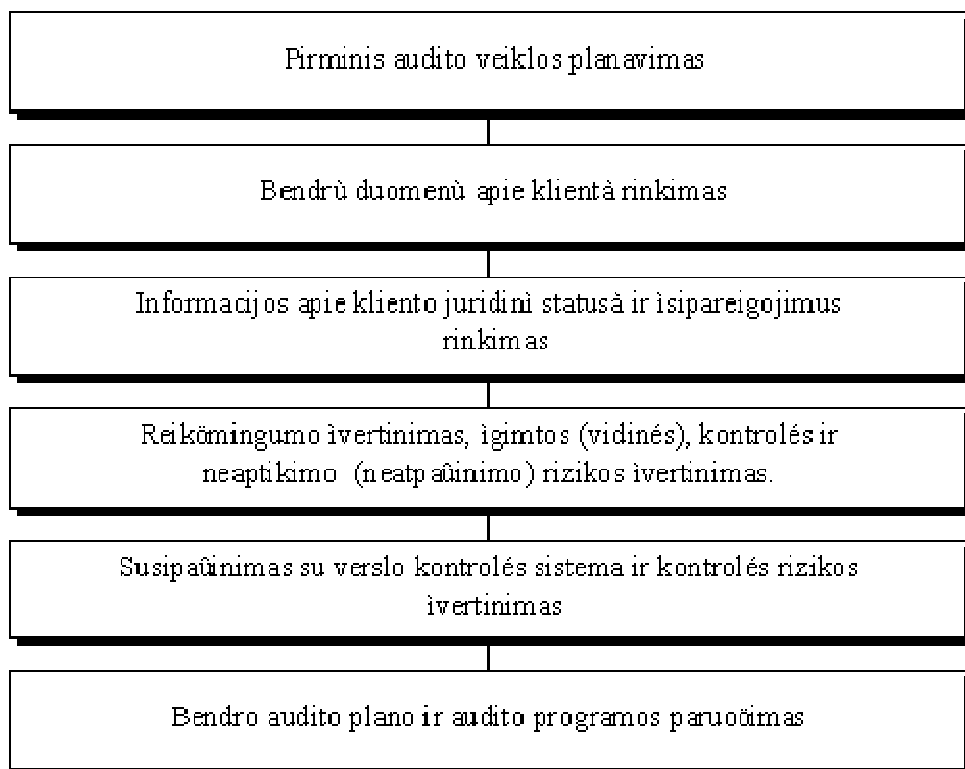
Paskutiniame etape auditorius turi patikrinti, ar trūkumai, nurodyti jo pranešime, buvop pašalinti. Audite yra daugybė metodų, kurių pagalba auditorius gali surinkti patvirtinančius faktus (duomenis) tam, kad pasiektų audito tikslus. Audito atlikimo būdo ir priemonių pasirinkimas sąlygojamas dviem pagrindiniais kriterijais: 1) reikia surinkti pakankamą kiekį patvirtinančių duomenų, kad būtų galima pareikšti savanuomonę apie įmonės finansinę atskaitomybę ir; 2) tokių patvirtinančių duomenų surinkimo (audito atlikimo) išlaidos turi būti kaip galima mažesnės. Pirmasis kriterijus yra svarbesnis, tačiau ir audito išlaidų minimizavimas yra būtinas, jeigu audito firma nori būti konkurentabili ir duoti pelną (jeigu audito atlikimo išlaidos bus didesnės nei jo duodama nauda, tokia audito firma neturės klientų). Todėl siekimas auditą atlikti kaip galima geriau su minimaliomis išlaidomis reikalauja gero auditinės veiklos planavimo (audito plano sudarymo). Auditorius turi gerai paruošti audito planą dėl šių priežasčių: 1) tai leis auditoriui surinkti pakankamai kliento būklę patvirtinančių duomenų; 2) leis minimizuoti audito išlaidas; 3) padės išvengti nesusipratimų su klientu. Daugelis autorių auditą planavimą ir jo plano sudarymą laiko

pirmuoju audito etapu ir į jį įtraukia audito strategiją bei visas priemones, skirtas susipažinti su audituojamos įmonės veikla.

3.2. Audito planavimo schema

Audito patikrinimas paprastai vyksta apibrėžta laiko tarpą (dažniausiai 2 savaites); dėl šio apribojimo audito firma turi gerai susiplanuoti savo darbus, įvertinti kiek reikės žmonių ir t.t. kadangi tikrinamos įmonės skiriasi pajėgumais, dydžiu, darbo specifika ir t.t. Planavimas ir audito plano bei programos paruošimas gali būti išskaidyti į keletą etapų. Autoriai audito planavimo etapus ir jų eiliškumą išskiria įvairiai. 2 paveiksle pateikta bendra audito planavimo schema.

Pirminis audito veiklos planavimas vyksta pradinėje audito stadijoje. Pirminis audito veiklos planavimas apima tokius sprendimus, kaip sutikimas pradėti (arba tęsti) kliento auditavimą, priešasčių, dėl kurių klientas užsako auditą, nustatymą, reikiamo personalo audito atlikimui parinkimas ir raštiškas abiejų pusių (auditoriaus ir užsakovo) įsipareigojimų sudarymas.



2pav. Audito planavimo schema

Bendruomenų apie klientą rinkimas. Kad auditorius galėtų tinkamai irobjektyviai atlikti auditą, jis turi būti pakankamai gerai susipažinęs sukliento verslu ir ta pramonės šaka, kurioje dirba kliento kompanija. Didžioji dalis šios informacijos gaunama audituojant klientą, ypač jeigu tai naujasklientas. Kad surinkti reikiamą informaciją, auditoriui reikia: susipažinti sukliento verslu ir pramonės šaka; apžiūrėti įmonę ir tarnybines patalpas; susipažinti su įmonėje vykdoma veiklos politika (tai turi glaudų ryšį sufinansinėmis ataskaitomis); identifikuoti tarpusavio ryšius (tiek įmonės viduje, tiek įmonės su išore); įvertinti kitų (pašalinių) specialistų ir ekspertų poreikį.

-

Informacijos apie kliento juridinį statusą ir įsipareigojimus rinkimas. Šiame audito etape tikrinami trijų tipų, glaudžiai tarpusavyje susiję, juridiniai dokumentai ir jų archyvai:

- 1) 1) kompanijos įregistravimo dokumentai, patvirtinantys jos juridinį statusą, ir jos įstatai;
- 2) 2) direktorių tarybos susirinkimų ir akcininkų susirinkimų protokolai;
- 3) 3) sutartys ir kontraktai.

-

Reikšmingumo įvertinimas, bendros verslo (vidinės), verslo kontrolės ir auditoriaus rizikos įvertinimas. Planuojant auditą labai svarbu įvertinti klaidų reikšmingumą (arba materialumą) ir bendrą audito riziką. Nuopirminio šių elementų įvertinimo labai priklauso audito darbų apimtis, o tuopačiu ir plano apimtis bei sudėtingumas ir, žinoma, auditokaina.

-

Susipažinimas su verslo kontrolės sistema ir kontrolės rizikos įvertinimas. Nustatyti kontrolės rizikos lygį yra labai sunku. Pirmiausia auditorius turi įsitikinti, ar vidinės kontrolės sistema padeda apskaitos sistemai siekti savo tikslų, t.y. ar visos ūkinės operacijos atliekamos neviršijant įgaliojimų, o kitu atveju tik vadovybei leidus; ar visos operacijos nedelsiant įrašytos teisingomis sumomis į atitinkamas sąskaitas ir tuo laikotarpiu, kuriuo padarytos; ar nustatytais terminais sulyginami apskaitiniai ir faktiniai duomenys ir ar padaryti atitinkami veiksmai nustačius neatitikimus. Auditorius turi gerai iširti vidinės kontrolės sistemos aplinką, kad galėtų įvertinti vadovybės požiūrį į kontrolę, jos informuotumą ir veiksmus įvairiais kontrolės klausimais. Tirdamas kontrolės aplinką, auditorius kartogauna informacijos apie kontrolės procedūras ir gali nuspręsti, ar jas naudoti ar ne, ar reikia atlikti papildomus tyrimus, ar ne.

-

Bendro audito plano ir audito programos paruošimas. Audito plane nurodoma jo pradžia ir pabaiga, tikrinamas laikotarpis, tikrinamo darbo barai, tikrinamų darbų apimtys ir atlikimo laikas, atrankinių tikrinimų sritys, apimtys ir laikas, konkrečių darbų vykdytojais (jei auditorius samdopa dėjęjus,

ekspertus ar kitus auditorius), numatomi svarbiausi audito testai(tikrinimas, apžvalga, apklausa, patvirtinimas, skaičiavimas ir perskaičiavimas, analizė). Planas turi būti parengtas taip, kad iš jo būtų galima matyti, kaip auditorius vykdys sutartyje numatytus darbus.

Visiklausimai, kuriuos reikia tirti ir nurodyti plane, išdėstomi taip, kad auditometu būtų ne tik visapusiškai, bet ir nuosekliai patikrinta kliento veikla, nustatyti ne tik pažeidimai, bet ir jų priežastys bei padariniai. Audito planas turi būti suderintas su užsakovu, tačiau visa atsakomybė už plano kokybę tenka auditoriui. Tai padeda išvengti nesusipratimų dėl darbų apimties (ir kainos tuopačiu) ir konkrečių kontrolės veiksmų atlikimo laiko ir būdo.

Auditoprogramą paprastai sudaroma pagal tris segmentus: 1) operacijų patikrinimas; 2) analitinės procedūros; ir 3) atskirų elementų saldo patikrinimas. Kiekvienas iš šių segmentų apžvelgiamas pagal ūkinių operacijų ciklus ir atskiras sąskaitas.

Auditoprogramą ūkinių operacijų segmente gali būti labai įvairi. Jos gali įtraukti pilną patikrinimą (kada vidinė verslo kontrolės sistema yra silpna), arba priešingai, labiau akcentuojamas kontrolinių momentų testavimas (kada vidinė kontrolės sistema laikoma efektyvia).

Kadangi analitinės procedūros nėra brangiai kainuojančios, daugelis auditorių atlieka pakankamai didelį jų kiekį. Analitinės procedūros atliekamos trijuose audito atlikimo stadijose: 1) planavimo metu (kad padėtų auditoriui nuspręsti, kokie rodymai jam reikalingi kad pasiekti planuojamą audito riziką); 2) operacijų ir atskirų elementų saldo patikrinimo metu; 3) audito pabaigoje, kai norima įsitikinti patikrinimo rezultatų atitikimu planuotiems.

Atskirų elementų saldo testų paruošimas paprastai būna sunkiausias planavimo procesas. Tai labiausiai subjektyvus procesas, reikalaujantis daugiausiai profesinio mąstymo.

3.3. Rizikos ir klaidų materialumo rodikliai

Auditorius, tikrindamas finansines ataskaitas, įvertina nustatytas jose klaidas, kurios galibūti reikšmingomis ir nereikšmingomis. Be to auditorius įvertina savo veiklos rizikos laipsnį. “Reikšmingumo” ir “rizikos” terminai dažniausiai vartojami kartu. Jie vartojami rengiant audito planą, tikrinant kliento ūkinę veiklą tiksliau sakant visuose audito etapuose. Tarptautinėje audito

praktikoje įprasta, kad visos klaidos, kurias nustato auditorius kliento finansinėje atskaitomybėje, yra laikomos reikšmingomis, jeigu dėl jų informacijos vartotojai buvo suklaidinti priimdami sprendimus.

Klaidų reikšmingumas (materialumas) – tai maksimaliai leistina klaidinga suma, kuri gali būti toleruojama finansinėje atskaitomybėje ir kuri neklaidina duotos atskaitomybės vartotojų priimant sprendimus. Materialumas nustatomas jau planavimo stadijoje tam, kad užtikrinti atliekamo audito efektyvumą. Auditorius, tikrindamas finansines ataskaitas, įvertina nustatytas jose klaidas, kurios gali būti reikšmingos (esminės, materialinės) ir nereikšmingos (neesminės, nematerialinės). Dažniausiai “reikšmingumo” sąvoka naudojama nustatant finansinės atskaitomybės patikimumą. Auditoriai reikšmingumo (materialumo) koncepciją naudoja sekančiais būdais: 1) kaip pagrindą patikrinimo planavimui ir nustatant svarbius, netipiškus ir turinčius klaidų balanso straipsnius ir sąskaitas, kuriems reikia skirti daugiau dėmesio; 2) kaip pagrindą surinktų duomenų įvertinimui; 3) kaip pagrindą priimant sprendimą dėl audito išvados turinio.

Tarptautinėje audito praktikoje įprasta, kad visos klaidos, kurias nustato auditorius kliento finansinėje atskaitomybėje, yra laikomos reikšmingomis (materialinėmis), jeigu dėl jų informacijos vartotojai buvo (ir yra) dezorientuojami priimdami sprendimus arba turėjo (turės ateityje) nuostolių.

Skiriamos trys pagrindiniai reikšmingumo (materialumo) lygiai:

Pirmajam lygiui priskiriamos tokios klaidos, kurių sumos mažos, savo turiniu neesminės, jos jokiū būdu negali paveikti informacijos vartotojų sprendimų. Tokios klaidos finansinėje atskaitomybėje laikomos nereikšmingomis. Paprastai nereikšmingos klaidos neturi įtakos surašant auditoriaus išvadą dėl finansinių ataskaitų patikimumo.

Antrajam lygiui priskiriamos tokios materialinės klaidos, kurios turi įtaką informacijos vartotojui priimant vienokius ar kitokius sprendimus. Tačiau atskaitomybė objektyviai atspindi realią įmonės ūkinę veiklą ir ji naudinga vartotojui.

Trečiajam lygiui priskiriamos tokios klaidos, kurias auditorius nustatė apskaitoje ir atskaitomybėje ir dėl kurių negalima laikyti patikima ir objektyvia visos apskaitos informacijos. Remdamiesi tokia klaidinga informacija, vartotojai gali priimti visiškai neteisingus sprendimus. Nustatęs trečiąjį

klaidos reikšmingumolygį, auditorius rašo neigiamą išvadą, detaliai aprašydamas atskleistasapskaitos ir atskaitomybės klaidas bei trūkumus.

Dabarauditas traktuojamas kaip rimtas biznes, susijęs su tam tikra rizika, t.y. suaudito rizika. Yra išskiriami trys audito rizikos tipai: 1) įgimta rizika; 2)kontrolės rizika; 3) neaptikimo rizika.

Įgimtarizika (IR)- tai tokia rizika, kai klaidos gali atsirasti dėl apskaitos sistemosnetobulumo. Ji vadinama įgimta, neišvengiama, paveldėta, nes audito klaidasnulemia netobula apskaitos sistema.

Kontrolėsrizika (CR)- tai tokia rizika, kai klaidos atsiranda dėl netobulos vidinės kontrolės. Jituo didesnė, kuo blogiau sutvarkyta vidinės kontrolėssistema.

Neaptikimoarba neatpažinimo rizika (DR)- tokia rizika, kai audito procedūros nepadeda nustatyti (neaptinka,neatpažįsta) klaidų, jas praleidžia. Ši rizika ypač priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos ir patirties. Ji visada egzistuoja, nes auditas yraneištisinis.

Įgimtosir kontrolės rizikos laipsnio nustatymas daro tiesioginę įtaką tolesnei auditoeigai, planavimui, jo procedūroms, terminams ir apimčiai, o kartu ir neaptikimorizikai. Nepriklausomai nuo to, kaip buvo įvertinta įgimta ir kontrolės rizika,būtinai turi būti atliekamas reikšmingiausių sąskaitų ir ūkinių operacijųtyrimas. Kuo įgimta ir kontrolės rizika yra didesnė, tuo detaliau turi būtiaudituojama. Be to, šiuo atveju auditorius turi nuspręsti, ar auditoprocedūromis įmanoma sumažinti neaptikimo riziką iki priimtino laipsnio.

Galutinįaudito rizikos laipsnį auditorius nustato naudodamas tokiąformulę:

Auditorizika = Įgimta rizika x Kontrolės rizika x Neaptikimo rizika;

arba

AR = IR x CR x DR ;

Taigi,audito rizika yra visų trijų audito rizikos rūšių rezultatas. Atliekantfinansinių ataskaitų auditą manoma, kad maža rizika (efektyviausia) sudaro 30%,vidutinė - 50% ir didelė - daugiau kaip 70%. Kaip matome, rizikos laipsnispriklauso nuo daugelio veiksnių, bet pirmiausia nuo auditoriaus kvalifikacijos,apskaitos būklės ir naudojamų audito procedūrų.

4. Audito organizavimas

4.1. Audito organizavimo etapai

Vakarų autorių literatūroje pateikiamas labai nevienodas audito etapų skaičius. Kai kurie autoriai labai detalai aprašo daugelį darbų, kuriuos reikia atlikti audito metu, vadindami tai audito nuoseklumą. Įvairūs autoriai siūlo skirtingus audito organizavimo etapus ir jų nuoseklumą. A.A.Arens'o ir J.K.Leobbeck' knygoje "Auditing- an intergrated approach" pateikta tokia audito organizavimo etapų schema.

1Stadija. Audito planavimas ir jo programos sudarymas

- Pirminis audito veiklos planavimas
- Bendrų duomenų apie klientą rinkimas
- Informacijos apie kliento juridinį statusą ir įsipareigojimus rinkimas
- Reikšmingumo įvertinimas, įgimtos kontrolės ir neaptikimo rizikos įvertinimas
- susipažinimas su verslo kontrolės sistema ir kontrolės rizikos įvertinimas
- Bendro audito plano ir auditoprogramos paruošimas

2Stadija. Kontrolinių momentų testavimas ir ūkinių operacijų patikrinimas

- Įvertinama, ar priimtinas prognozuojamas vidinės kontrolės rizikos laipsnis
- Jei atsakymas "taip" - testuojami kontroliniai momentai
- Jei atsakymas "ne" - išsiaiškinamos operacijų tikrinimas (testavimas)
- Įvertinama klaidų atsiradimo finansinėje atskaitomybėje tikimybė

3Stadija. Balanso straipsnių patikrinimas

- Nedidelė tikimybė. Analitinių procedūrų vykdymas
- Vidutinė tikimybė. Pagrindinių elementų testavimas
- Didelė arba nežinoma tikimybė. Papildomas elementų tikrinimas

4Stadija. Audito užbaigimas ir išvados parengimas

- Įsipareigojimų patikrinimas
- Po balansinių įvykių patikrinimas
- Rezultatų įvertinimas
- Audito išvados sudarymas

1Stadija. Pagrindinė šios stadijos užduotis - sudaryti tokius audito planą ir audito programą, kad auditorius jais remdamasis pagal juos atlikdamas auditą pasiektų iškeltus tikslus.

2Stadija. Tai praktinis ūkinių operacijų patikrinimas. Uždaviniai: 1) surinkti duomenis, patvirtinančius konkrečius kontrolinius uždavinius ir procedūras, kad būtų galima nustatyti priimtina (pagal auditoriaus vertinimą) kontrolės rizikos laipsnį (t.y. tų atvejų, kadažis sumažintas, o ne maksimalus); 2) gauti duomenis, kurie patvirtintų ūkinių operacijų piniginių sumų teisingumą.

3Stadija. Užduotis - gauti pakankamą kiekį duomenų, patvirtinančių, kad sąskaitų saldo atitinka pateiktą balansą ir duomenis priefinansinės atskaitomybės.

4Stadija. Užduotis - apibendrinti gautus duomenis ir pateikti audito išvadą.

4.2. Audito procedūros

Analitinės procedūros yra vienas iš būdų auditoriams gauti įrodymus. Vykdamas analitinės procedūras gali būti naudojami įvairūs metodai: nuo paprasto palyginimo iki sudėtingų analizių su matematikos panaudojimu. Planavimo stadijoje analitinės procedūros padeda auditoriui išsiaiškinti kliento veiklos ypatumus, galimus finansinės atskaitomybės trūkumus bei rizikos laipsnį. Vienas iš analitinių procedūrų panaudojimo tikslų - nustatyti tikrinamus objektus, kurie reikalauja ypatingo auditorių dėmesio. Analitinės procedūros leidžia įvertinti finansinius rodiklius, tikrinant jų tarpusavio priklausomybes. Pagrindiniai metodai naudojami analitinėse procedūrose yra sekantys:

- procentinis palyginimas
- įmonės analizė koeficientų pagal bal
- balanso metodas
- regresinė analizė

Dažniausiai analitinės procedūros naudojamos: planuojant auditą, įvertinant balansą, palyginant įmones, įvertinant įmonės gyvybingumą, vykdamas eilinius patikrinimus ir analizuojant netikėtus nukrypimus.

Duomenų patikrinimo procedūros.

-

Patikrinimas natūroje įgalina identifikuoti kiekį ir kokybę fizinės inspekcijos ar suskaičiavimų natūroje keliu.

-

Tvirtinimas yra vienas iš apklausos tipų. Auditorius iš kitų kompanijų ar asmenų gauna raštiškus informacijos patvirtinimus. Tvirtinimas dažnai taikomas pakeičiant patikrinimo natūroje procedūras (kasos ar bankų depozitų debitorinio įsiskolinimo ir kt.)

Šis būdas reikalauja tokių kontrolės priemonių:

1. Kliento personalas paruošia laišką ir įteikia jį auditoriui inspektuoti ir išsiųsti
2. Auditorius savo parašu patvirtina informacijos reikalavimą. Asmeniškai įdeda laišką į voką, užrašo savo atgalinį adresą ir išsiunčia.
3. Patvirtinta pareikalauta informacija užantspauduotame voke, įteikiama auditoriui.

-

Inspekcija yra bendras terminas, skirtas dokumentų apžiūrai apibūdinti. Inspektuojami kontraktai, draudimo polisai, nuomos sutartys, susirinkimų protokolai. Auditorius padaro sau reikšmingas ištraukas iš šių dokumentų. Kartais šios procedūros metu tik dokumentų duomenų apžvalga, juos paprasčiausiai perskaitant.

-

Patvirtinimas reikalingas, kai tikrinama, ar buhalteriniai įrašai patvirtinti pirminiais dokumentais. Tikrinimo kryptis: įrašas - dokumentas.

-

Trasavimas yra atvirkščias patvirtinimui. Kryptis: dokumentas - įrašas.

-

Sknavimas naudojamas atidžiai vizualiai apžiūrint apskaitos įrašus ir lenteles. Tokio apžiūrėjimo tikslas - identifikuoti neįprastas ar nesuderinamas pozicijas. Kartais jis gali būti vadinamas kruopščiu apžiūrėjimu.

-

Apklausa apklausiama vadovybė ir darbuotojai apie auditui svarbius apskaitos dalykus. Atsakymai gali būti gaunami raštu ar žodžiu. Įprasta auditoriui apklausti darbuotojus ir surasti faktus, patvirtinančius apklausos informaciją. Tai įgalina atlikti auditą per trumpesnę laiką ir kryptingiau, negu išaiškinant faktus iš apskaitos dokumentų.

-

Stebėjimas - tai vizuali kliento veiklos ar buveinės apžiūra. Pvz., gali būti stebimas administracijos veiklos procesas.

J. Robertsontai prašo šias procedūras (testus):

1. Perskaičiavimas - tai kliento padarytų tam tikrų apskaičiavimų patikrinimas. Dažniausiai auditorius perskaičiuoja, kai suabejoja ta ar kita kliento pateikta informacija. Dėsninga, kad ne visi kliento atlikti apskaičiavimai būna tikslūs.

2. *Apžiūra ir patikrinimas*- tai tokia procedūra, kurios metu apžiūrimi tam tikri objektai (aktyvai), įsitikinama, ar jie yra. Jie įvertinami ir nustatomabūklė.

3. *Raštiškas patvirtinimas*- tai informacijos apie tam tikras ūkines operacijas, aktyvus ir pasyvussuteikimas. Šią informaciją, dažniausiai raštu, suteikia nepriklausomostrečiosios šalys (bankai, pirkėjai, kreditoriai, tiekėjai, advokatai, mokesčiųinspektoriai ir t.t.).

4. *Žodinė apklausa*- tai tokia procedūra, kai informacija iš trečiųjų asmenų ir kliento vadovybės gaunama žodžiu. Žodinė informacija, gauta neoficialių pokalbių metu, yra nereikšminga. Svarbiausiais klausimais informacija turi būti pateikiama raštu.

5. *Dokumentų tikrinimas*- tai labiausiai praktikuojama audito procedūra, kurios metu tikrinama kliento ir nepriklausomų trečiųjų šalių sudaryti visų rūšių dokumentai, t.y. vidiniai ir išoriniai, pirminiai ir suvestiniai. Tikrinama dokumentų realumas ir tikrumas, jų juridinė galia.

6. *Skaičiavimas*- tai procedūra, kurios metu auditoriai tyrinėja netipines operacijas ir faktus, atvaizduotus kliento dokumentacijoje. Tam reikia kai kurias operacijas, rodiklius, įrašus išskaidyti, atrinkti, patvirtinti konkrečiais dokumentais.

7. *Analitinės procedūros*- tai atitinkamų rodiklių, operacijų ir faktų tyrimas, analizė ir prognozavimas. Ši procedūra yra viena iš veiksmingiausių nustatant klaidas, trūkumus ir netikslumus.

Kaip matyti, nėra bendros nuomonės dėl audito testų skaičiaus, jų apibūdinimo ir klasifikavimo. Audito testai įvardijami taip pat įvairiai - jie vadinami "testais", "procedūromis", "kontrolės ar tikrinimo būdais" ir pan.

4.3. Audito darbodokumentai

Visa auditoriaus dokumentacija paruošta prieš auditą ir patikrinimo metu yra laikomadarbo dokumentais ir padeda auditoriui planuoti ir vykdyti auditą, o taip pat yra auditoriaus darbo įrodymas. Auditoriaus darbo dokumentai (working papers) - tai užrašai, kuriuose auditorius fiksuoja audito atlikimo metu panaudotas procedūras, testus, gautą informaciją ir atitinkamas išvadas. Darbo dokumentuose turi būti ta informacija, kuri auditoriaus nuomone yra svarbi atliekant patikrinimus ir kuri padeda auditoriui susidaryti nuomonę (priimti sprendimą dėl audito išvados) apie finansinės atskaitomybės objektyvumą. Auditoriaus darbodokumentuose turi būti aprašytas audito planavimas, atliktų procedūrų pobūdis, apimtis, laikas, padarytos išvados. Darbo dokumentai turi būti pakankamai detalūs, kad patyręs auditorius galėtų visiškai suprasti atliktą auditą.

Auditoriaus darbo dokumentus, kaip nurodyta 9-ajame tarptautiniame audito standarte, sudaro:

- 1) 1) informacija, susijusi su įmonės teisine ir organizacine struktūra;
- 2) 2) svarbiausių teisinių dokumentų, susitarimų kopijos ar ištraukos iš jų;
- 3) 3) auditoplanavimo proceso ir audito programos aprašymas;
- 4) 4) apskaitos sistemos ir vidinės kontrolės sistemos aprašymas bei įvertinimas;
- 5) 5) sąskaitų ir ūkinių operacijų analizė;
- 6) 6) reikšmingiausių ekonominių rodiklių analizė;
- 7) 7) atliktų audito procedūrų pobūdis, laikas, apimtis bei tų procedūrų rezultatai;
- 8) 8) patvirtinimas, kad padėjėjų atliktas darbas buvo tinkamai prižiūrimas ir kontroliuojamas;
- 9) 9) aprašymai, kas ir kada atliko konkrečias procedūras;
- 10) 10) susirašinėjimų su kitais auditoriais, ekspertais, nesuinteresuotais asmenimis kopijos;
- 11) 11) reikalų aptarimo su klientu rašto (protokolo) kopijos;
- 12) 12) auditoriaus padarytos išvados svarbiausiais audito klausimais;
- 13) 13) kliento pateiktos finansinės informacijos ir atitinkamos auditoriaus ataskaitos kopijos.

Literatūroje visi darbo dokumentai skirstomi į 3 grupes:

- 1) 1) Nuolattvarkomi dokumentai;
- 2) 2) Auditoadministraciniai dokumentai;
- 3) 3) Auditoinformacijos dokumentai.

Nuolattvarkomi dokumentai yra tokie, kuriuose yra informacija, dominanti auditorius per visą to paties kliento auditavimo laiką. Prie tokių dokumentų priskiriamos kopijos arba ištraukos iš kliento įmonės statuso ar jos steigimo dokumentų, įvairių sutarčių, akcininkų susirinkimų, stebėtojų tarybos ir direktorių valdybos posėdžių, taip pat atitinkamų rodiklių analitinės lentelės, schemas, įmonės finansinės ataskaitos ir kt.

Auditoadministraciniai dokumentai - tai daugiausia dokumentai, kuriuose atvaizduotos audito planavimo pradinės stadijos. Paprastai tai būna auditorių pakvietimo laiškas, auditorių paskyrimo dokumentai, kai kuri informacija apie kliento veiklą, preliminarinio patikrinimo (diagnostikos) rezultatai, pradiniai auditorizikos ir materialumo (reikšmingumo) apskaičiavimai. Ypač svarbus šios grupės dokumentas yra audito planas ir programa.

Auditoinformacijos dokumentai yra tokie, kuriuose atsispindi informacija svarbiausiais atliekamo patikrinimo klausimais. Tai įrašai apie padarytas procedūras bei priimtus sprendimus audito metu. Jie parodo atliktų patikrinimų kokybę, todėl turi būti surašyti aiškiai, tiksliai ir tvarkingai.

5. AUDITO IŠVADOS

Auditorius patikrinęs finansines ataskaitas, turi pasakyti galutinę nuomonę apie jas. Kadangi auditorius savo nuomonę privalo suformuluoti raštu, tai šis raštiškas pareiškimas kartais vadinamas auditoriaus nuomone. Pažymėtina, kad auditorius neprivalo duoti absoliučios garantijos dėl finansinės ataskaitos tikslumo, tačiau jis suformuluoja savo nuomonę, kitaip tariant, atsako į klausimą, ar finansinės ataskaitos tiksliai apibūdina kompanijos finansinę būklę, veiklos rezultatus ir atitinkamų finansinių rodiklių pasikeitimus per atitinkamą laikotarpį. Vienas iš tikslesnių yra T. Burns ir H. Hendriksen: "Auditoriaus išvada - tai dokumentas, kurį auditorius surašo patikrinęs finansinę ataskaitą ir kuriame pateikia savo nuomonę ar sprendimą dėl jos."

Pavyzdinė auditoriaus išvados formą, jos svarbiausius rekvizitus pateikia 13-asis tarptautinis audito standartas "Auditoriaus išvada apie finansines ataskaitas". Jame nurodoma, kad auditoriaus išvadoje turi būti pateikiami šie rekvizitai:

1. Pavadinimas.
2. Adresas.
3. Finansinės informacijos aprašymas.
4. Naudojamų audito standartų aprašymas.
5. Nuomonės apie finansines ataskaitas suformulavimas.
6. Parašas.
7. Auditoriaus adresas.
8. Išvados data.

Pasaulyje audito praktikoje įprasta auditoriaus išvadas klasifikuoti į tris pagrindines rūšis:

1. Neribotai švada (unqualified);
2. Apribotai švada (qualified);
3. Nepalanki, neigiama išvada (adverse).

Nepalanki auditoriaus išvada - tai išvada be pastabų. Kartais ji vadinama gryna, "švaria", kategoriška, nepriekaištinga, besąlygiška ir panašiai. Joje visada nurodoma, kad finansinė ataskaita sudaryta remiantis bendraisiais apskaitos principais, ji yra tikra ir teisinga.

Apribota auditoriaus išvada - tokia išvada, kurioje auditorius be apribojimų negali išdėstyti savo nuomonės apie finansinėse ataskaitose esančią informaciją. Ši išvada dažnai vadinama "supastabomis", apibrėžta. Joje auditorius privalo trumpai suformuluoti savopastabas dėl apskaitos ir atskaitomybės būklės, tačiau tos pastabos neturipakeisti bendro teigiamo įvertinimo.

Nepalankioje (neigiamoje) išvadoje auditorius turi nurodyti, kad patikrinta atskaitomybė neatspindi faktinės ūkinės-gamybinės veiklos ir jos rezultatus parodo iškraipyti, kad apskaita buvotvarkoma nesivadovaujant bendraisiais apskaitos principais.

Auditoriaus išvados pavyzdys

Neapriboto audito išvada

Didžiosios Britanijos akcinė bendrovė

- a) a) Auditorių išvada Firmos nariams
- b) b) Mes atlikome finansinių ataskaitų, esančių...
- c) c) puslapiuose auditą pagal audito standartus.
- d) d) Mūsų nuomone, finansinės atskaitos parodo tikrą ir teisingą kompanijos įvykių būklę 199...m. gruodžio 31 d., taip pat jos pelną bei fondų šaltinius ir jų panaudojimą per metus, pasibaigusius minėtą dieną. Jos yra parengtos deramai, t.y. pagal 1985 m. kompanijų įstatymą.
- e) e) Auditoriai
(vardas, pavardė, kvalifikacija, adresas)
- g) g)(data)

Pastaba. Šis pavyzdys iliustruoja Didžiosios Britanijos akcinės bendrovės neapriboto audito išvados formą ir atitinka Audito standartų reikalavimus. Raidės kairėje ataskaitos pusėje rodo įvairių ataskaitos dalių ir minėtų reikalavimų ryšį.