

# 2900-osios GUID

Finansinio audito  
standartų gairės

INTOSAI gairės parengtos  
Tarptautinės aukščiausiųjų audito  
institucijų organizacijos (INTOSAI)  
kaip INTOSAI profesinių nutarimų  
sistemos dalis. Daugiau  
informacijos galima rasti adresu  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



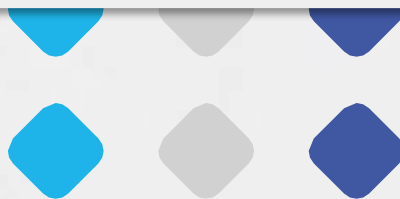
INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI 2021 m.



# TURINYS

<b>1. PREAMBULĖ</b>	<b>6</b>
<b>2. 2200-ASIS TAAIS – BENDRIEJI NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS TIKSLAI IR AUDITO ATLIKIMAS PAGAL TARPTAUTINIUS AUDITO STANDARTUS</b>	<b>8</b>
<b>3. 2210-ASIS TAAIS – SUSITARIMAS DĖL AUDITO UŽDUOČIŲ SĄLYGŲ</b>	<b>11</b>
<b>4. 2220-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS KONTROLĖ</b>	<b>15</b>
<b>5. 2230-ASIS TAAIS – AUDITO DOKUMENTAVIMAS</b>	<b>17</b>
<b>6. 2240-ASIS TAAIS – AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ DĖL APGAULĖS, ATLIEKANT FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ</b>	<b>21</b>
<b>7. 2250-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – ĮSTATYMŲ IR TEISĖS AKTŲ ĮVERTINIMAS ATLIEKANT FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ</b>	<b>26</b>
<b>8. 2260-ASIS TAAIS – UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ INFORMAVIMAS</b>	<b>28</b>
<b>9. 2265-ASIS TAAIS – UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ IR VADOVYBĖS INFORMAVIMAS APIE VIDAUS KONTROLĖS TRŪKUMUS</b>	<b>31</b>
<b>10.2300 TAAIS – FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO PLANAVIMAS</b>	<b>32</b>
<b>11.2315-ASIS TAAIS (2019 M. PERSVARSTYTAS) – REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS NUSTATYMAS IR ĮVERTINIMAS SUSIPAŽĮSTANT SU ĮMONE IR JOS APLINKA</b>	<b>35</b>
<b>12.2320-ASIS TAAIS – REIKŠMINGUMAS PLANUOJANT IR ATLIEKANT AUDITĄ</b>	<b>40</b>
<b>13.2330-ASIS TAAIS – AUDITORIAUS ATSAKAS Į ĮVERTINTĄ RIZIKĄ</b>	<b>43</b>
<b>14.2402-ASIS TAAIS – AUDITO SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU PASLAUGŲ ORGANIZACIJĄ NAUDOJANČIA ĮMONE</b>	<b>45</b>
<b>15.2450-ASIS TAAIS – AUDITO METU NUSTATYTŲ IŠKRAIPYMŲ VERTINIMAS</b>	<b>48</b>

<b>16.2500-ASIS TAAIS – AUDITO ĮRODYMAI</b>	<b>50</b>
<b>17.2501-ASIS TAAIS – AUDITO ĮRODYMAI: KONKRETŪS SVARTYMAI DĖL ATSKIRŲ SRIČIŲ</b>	<b>52</b>
<b>18.2505-ASIS TAAIS – IŠORĖS ŠALIŲ PATVIRTINIMAI</b>	<b>55</b>
<b>19.2510-ASIS TAAIS – PIRMOJO AUDITO UŽDUOTYS: PRADINIAI LIKUČIAI</b>	<b>57</b>
<b>20.2520-ASIS TAAIS – ANALITINĖS PROCEDŪROS</b>	<b>58</b>
<b>21.2530-ASIS TAAIS – AUDITO ATRANKA</b>	<b>60</b>
<b>22.2540-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – APSKAITINIŲ ĮVERČIŲ IR SUSIJUSIŲ ATSKLEIDIMŲ AUDITAS</b>	<b>62</b>
<b>23.2550-ASIS TAAIS – SUSIJUSIOS ŠALYS</b>	<b>67</b>
<b>24.2560-ASIS TAAIS – POBALANSINIAI ĮVYKIAI</b>	<b>71</b>
<b>25.2570-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – VEIKLOS TĖSTINUMAS</b>	<b>73</b>
<b>26.2580-ASIS TAAIS – RAŠYTINIAI PAREIŠKIMAI</b>	<b>75</b>
<b>27.2600-ASIS TAAIS – SPECIALŪS SVARSTYMAI: GRUPĖS FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS (ĮSKAITANT KOMPONENTŲ AUDITORIŲ DARBĄ)</b>	<b>77</b>
<b>28.2610-ASIS TAAIS (2013 M. PERSVARSTYTAS) – VIDAUS AUDITORIŲ DARBO NAUDOJIMAS</b>	<b>83</b>
<b>29.2620-ASIS TAAIS – AUDITORIAUS EKSPERTO DARBO PANAUDOJIMAS</b>	<b>85</b>
<b>30.2700-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – NUOMONĖS APIE FINANSINES ATASKAITAS SUSIDARYMAS IR PATEIKIMAS</b>	<b>88</b>
<b>31.2701-ASIS TAAIS – PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ PATEIKIMAS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE</b>	<b>90</b>
<b>32.2705-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – NUOMONĖS MODIFIKAVIMAS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE</b>	<b>92</b>

<b>33.2706-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – „DALYKO PABRĖŽIMO“ PASTRAIPOS IR „KITŲ DALYKŲ“ PASTRAIPOS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE</b>	<b>95</b>
<b>34.2710-ASIS TAAIS – LYGINAMOJI INFORMACIJA: ATITINKAMI DUOMENYS IR LYGINAMOSIOS FINANSINĖS ATASKAITOS</b>	<b>97</b>
<b>35.2720-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ, SUSIJUSI SU KITA INFORMACIJA</b>	<b>98</b>
<b>36.2800-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – SPECIALŪS SVARSTYMAI: PAGAL SPECIALIOS PASKIRTIES TVARKĄ SUDARYTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS</b>	<b>100</b>
<b>37.2805-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – SPECIALŪS SVARSTYMAI: ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ IR ATSKIRŲ FINANSINĖS ATASKAITOS ELEMENTŲ, SAŠKAITŲ IR STRAIPSNIŲ AUDITAS</b>	<b>103</b>
<b>38.2810-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – UŽDUOTYS PATEIKTI IŠVADĄ DĖL FINANSINIŲ ATASKAITŲ SANTRAUKOS</b>	<b>105</b>
<b>39.A PRIEDAS. 2210-ASIS TAAIS</b>	<b>107</b>
<b>40.B PRIEDAS. 2500-ASIS TAAIS</b>	<b>112</b>
<b>41.C PRIEDAS. 2580-ASIS TAAIS</b>	<b>114</b>
<b>42.D PRIEDAS. 2701-ASIS TAAIS</b>	<b>115</b>

## ĮVADAS

- 1) INTOSAI profesinių nutarimų sistema savo finansinio audito standartus (TAAIS) kildina iš tarptautinių audito standartų (TAS). Taikydami šiuos finansinio audito standartus viešajame sektoriuje, auditoriai gali susidurti su interpretacija tokių dalykų, kaip:
  - terminologija, kuri paprastai nevartojama viešajame sektoriuje, pavyzdžiui, terminai „užduoties partneris“, „įmonė, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje“;
  - iš teisės aktų kylantys audito įgaliojimai;
  - atitikties audito atskyrimas nuo finansinio audito su tam tikrais atitikties reikalavimų elementais;
  - įstatymų ir kitų teisės aktų reikalaujamos ataskaitos.
- 2) TAS yra tinkami užduotims viešajame sektoriuje atlikti. Tačiau aukščiausiosios audito institucijos (AAI) kompetencijai gali turėti įtakos audito įgaliojimai arba viešojo sektoriaus subjektų įsipareigojimai, kylantys iš įstatymų, kitų teisės aktų (pavyzdžiui, ministrų įsakymų, vyriausybės politikos reikalavimų ar įstatymų leidžiamosios valdžios nutarimų), kurie gali apimti platesnę sritį nei finansinių ataskaitų auditas pagal TAS. Todėl TAS deklaruojama, kad ši platesnė viešojo sektoriaus audito aprėptis gali būti apibrėžta INTOSAI profesiniuose nutarimuose arba aukščiausiųjų audito institucijų ar kitų nacionalinių standartų rengėjų paskelbtuose standartuose ar gairėse (plg. 200-ojo TAS A59 dalį). Veiklos audito standartuose (3000–3899-ieji TAAIS) ir atitikties audito standartuose (4000–4899-ieji TAAIS) pateikiami viešojo sektoriaus auditui svarbūs reikalavimai, kurie yra platesni nei TAS reikalavimai.

## TIKSLAS

- 3) 2900-osios GUID „Finansinio audito standartų gairės“ skirtos padėti aukščiausiosioms audito institucijoms ir auditoriams taikyti ir naudoti finansinio audito standartus (2000–2899-uosius TAAIS), pateikiant papildomas gaires, susijusias su standartuose pateiktomis apibrėžtimis, tikslais, reikalavimais ir aiškinamąja bei tolesnio taikymo medžiaga. Finansinio audito standartų rinkinyje nuoroda į 2xxx TAAIS prilygsta nuorodai į xxx TAS (kur xxx yra TAS numeris), atsižvelgiant tik į 2000-ajame TAAIS pateiktus pakeitimus ir tolesnio taikymo medžiagą. 2900-osios GUID apima atrinktus kiekvieno iš 2200–2899-ųjų TAAIS klausimus.

## APIBRĖŽTYS

- 4) Apibrėžtys, reikalingos pateiktoms gairėms suprasti, pateikiamos toliau esančiuose atskiruose gairių skyriuose.

## APIMTIS

- 5) Šiose gairėse pateikiamos papildomos audito gairės, susijusios su finansinio audito 2200–2899-aisiais TAAIS, ir jose nėra jokių papildomų audito atlikimo reikalavimų.

# 2

## 2200-ASIS TAAIS – BENDRIEJI NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS TIKSLAI IR AUDITO ATLIKIMAS PAGAL TARPTAUTINIUS AUDITO STANDARTUS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Mažesniems subjektams taikomos nuostatos
  - b) Finansinių ataskaitų auditas
  - c) Profesinis skepticizmas

### MAŽESNIEMS SUBJEKTAMS TAIKOMOS NUOSTATOS

- 2) Kai kuriuose TAAIS pateikiamos mažesnių subjektų auditui taikomos nuostatos. Atliekant viešojo sektoriaus subjektų ir subjektų, kurie gauna valstybinius kontraktus, auditus, šios nuostatos paprastai netaikomos, net jei viešojo sektoriaus subjektas turi nedaug darbuotojų, vykdo paprastą veiklą arba turi santykinai nedidelį biudžetą. Tokiais atvejais viešojo sektoriaus subjektas vis tiek gali sudaryti sudėtingus sandorius, pavyzdžiui, dėl pervedimų iš kitų vyriausybių, taip pat privalo laikytis įstatymų, kitų teisės aktų, politikos ir sistemų, kuriuos nustato aukštesnio lygmens valdžia, ir atsiskaityti už mokesčių mokėtojų pinigų panaudojimą. Todėl auditoriams patariama atidžiai apsvarstyti tokių aplinkybių svarbą. Į skyrius gali būti įtrauktos papildomos šios srities gairės, jei manoma, kad svarbu juos papildyti mažesnių viešojo sektoriaus subjektų auditams aktualiomis gairėmis.

## FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS

- 3) 2200-ojo TAAIS A8 dalyje pateikiama finansinių ataskaitų pavyzdžių ir nurodoma, kas sudaro visą finansinių ataskaitų rinkinį. Visas viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys gali būti parengtas pagal pinigų apskaitos principą, modifikuotą kaupimo apskaitos principą arba visišką kaupimo apskaitos principą, ir jį gali sudaryti:
- grynujų pinigų įplaukų ir mokėjimų ataskaita (pinigų apskaitos principas);
  - finansinės būklės ataskaita;
  - finansinės veiklos rezultatų ataskaita;
  - grynojo turto / kapitalo pokyčių ataskaita;
  - pajamų ir sąnaudų ataskaita;
  - pinigų srautų ataskaita;
  - biudžeto ir faktinių sumų palyginimas kaip atskira papildoma finansinė ataskaita arba kaip suderinimo dokumentas; ir
  - aiškinamasis raštas, kurį sudaro svarbių apskaitos principų santrauka ir kita aiškinamoji informacija.
- 4) Tam tikrose aplinkose ir priklausomai nuo taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos į visą finansinių ataskaitų rinkinį gali būti įtrauktos ir kitos ataskaitos, pavyzdžiui, veiklos rezultatų ataskaitos ir asignavimų ataskaitos.
- 5) Kai kurie viešojo sektoriaus subjektai nerengia finansinių ataskaitų, nes pagrindinis viešojo sektoriaus subjekto apskaitos sistemos tikslas – kontroliuoti biudžeto procesą ir rengti tik tą finansinę informaciją, kuri reikalinga šiam tikslui veiksmingai pasiekti. Todėl finansinė atskaitomybė nėra pagrindinis tokių viešojo sektoriaus subjektų apskaitos sistemos tikslas. Finansinio audito TAAIS yra skirti istorinės finansinės informacijos, pateiktos kaip finansinės ataskaitos, auditui, tačiau prireikus gali būti pritaikyti kitų istorinės finansinės informacijos formų auditui. Dėl šios priežasties finansinio audito TAAIS gali būti taikomi atliekant tokių viešojo sektoriaus subjektų parengtos istorinės finansinės informacijos auditą, jei auditorius padaro išvadą, kad apskaitos sistemoje numatyti tinkami audito kriterijai. Tinkami kriterijai yra būtina audito sąlyga, o būtinos sąlygos aptariamose šių GUID 3-ajame skyriuje.

## PROFESINIS SKEPTICIZMAS

- 6) 2200-ojo TAAIS 15 dalyje reikalaujama, kad auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų. INTOSAI pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai, nurodyti 100-ojo TAAIS 37 dalyje<sup>1</sup>, taip pat susiję su profesiniu skepticizmu. Profesinio skepticizmo sąvoka sustiprina ir išplečia reikiamo atidumo sąvoką ir yra labai svarbi planuojant ir atliekant auditą.

---

<sup>1</sup> 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“.

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Apibrėžtys
  - b) Būtinios sąlygos auditui atlikti
  - c) Susitarimas dėl audito užduoties sąlygų
  - d) Pasikartojantys auditai
  - e) Sutikimas pakeisti audito užduoties sąlygas

### APIBRĖŽTYS

- 2) **Piktnaudžiavimas** reiškia elgesį, kuris yra nepakankamas arba netinkamas, palyginti su elgesiu, kurį apdairus asmuo, atsižvelgdamas į faktus ir aplinkybes, laikytų pagrįsta ir būtina veiklos praktika. Piktnaudžiavimas taip pat apima piktnaudžiavimą įgaliojimais ar padėtimi siekiant asmeninių finansinių interesų arba artimiausio ar artimo šeimos nario ar verslo partnerio interesų. Piktnaudžiavimas nebūtinai susijęs su sukčiavimu, įstatymų, kitų teisės aktų, sutarties ar dotacijos susitarimo nuostatų pažeidimu. Piktnaudžiavimas yra nukrypimas nuo padorumo sąvokos, kuri susijusi su bendraisiais patikimo viešojo sektoriaus finansų valdymo ir viešojo sektoriaus pareigūnų elgesio principais.

## BŪTINOS SĄLYGOS AUDITUI ATLIKTI

- 3) Nustatydami, ar yra būtinos sąlygos auditui atlikti, kaip reikalaujama 2210-ojo TAAIS 6 dalies a punkte, auditoriai įvertina tai, kad viešajame sektoriuje finansinės atskaitomybės tvarka dažnai gali būti nustatyta įstatymais ir kitais teisės aktais. Jei auditoriai nustato, kad įstatymuose ir kituose teisės aktuose įtvirtinta tvarka nėra priimtina, jie taiko 2210-ojo TAAIS 8, 19 ir 20 dalių reikalavimus ir taip pat apsvarsto galimybę:
- informuoti įstatymų leidėją; ir
  - daryti įtaką profesinių ar reguliavimo organizacijų nustatomiems standartams.
- 4) Gavę vadovybės ir, kai tinkama, įstatymų leidžiamosios valdžios ir už valdymą atsakingų asmenų patvirtinimą, kad jie pripažįsta ir supranta savo pareigą, kaip nurodyta 2210-ojo TAAIS 6 dalies b punkte, auditoriai atsižvelgia į tai, kad vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė viešajame sektoriuje gali būti platesnė nei privačiame sektoriuje. Teisėkūros, valdymo ir vadovavimo struktūros viešajame sektoriuje gali labai skirtis, todėl didėja poreikis oficialiai pripažinti ir suprasti tokią atsakomybę.

## SUSITARIMAS DĖL AUDITO UŽDUOTIES SĄLYGŲ

- 5) Viešajame sektoriuje audito užduoties sąlygos paprastai yra privalomos, todėl vadovybė negali pateikti prašymų ir susitarti dėl jų. TAAIS reikalavimai, taikomi viešajame sektoriuje, yra naudingi nustatant bendrą, oficialų atitinkamų vadovybės ir auditoriaus vaidmenų ir atsakomybės supratimą. Kadangi aukščiausiąją audito instituciją paprastai pasitelkia įstatymų leidžiamoji valdžia, kuriai ji yra atskaitinga, dažnai dėl sąlygų reikia susitarti ir su įstatymų leidžiamąja valdžia, ir su vadovybe.
- 6) Viešajame sektoriuje, be 2210-ojo TAAIS A24–A26 dalyse išvardytų pavyzdžių, gali būti papildomų dalykų, apie kuriuos auditoriai turi informuoti audito metu ir kurie gali būti susiję su audito užduoties sutartimi, pvz.:
- **Neefektyvus veiklos vykdymas** – susijęs su vadovybės atsakomybe vykdyti veiklą veiksmingai ir efektyviai;
  - **Teisės reikalavimų nesilaikymo atvejai** – susijęs su vadovybės atsakomybe vykdyti veiklą, naudoti išteklius ir laikytis atskaitomybės reikalavimų pagal teisės aktų leidėjo suteiktus įgaliojimus ir visus kitus atitinkamus nurodymus;
  - **Vidaus kontrolės neveiksmingumas** – susijęs su vadovybės atsakomybe už vidaus kontrolės sukūrimą, įgyvendinimą ir veikimą;

- **Teisiniai padariniai** – susijęs su teismines funkcijas vykdančios aukščiausiosios audito institucijos pareigomis;
- **Švaistymas** – susijęs su vadovybės atsakomybe ekonomiškai gauti ir naudoti išteklius, nešvaistant viešųjų lėšų; ir
- **Piktnaudžiavimo atvejai** – susiję su vadovybės atsakomybe pateisinti teisės aktų leidėjo ir visuomenės lūkesčius, susijusius su tinkamais elgesio standartais.

Taip pat gali būti tikslinga aprašyti AAI nepriklausomumo apsaugos priemonės.

- 7) Finansinio audito standartai (2000–2899-ieji TAAIS) gali būti nepakankamas pagrindas, kuriuo remiantis atliekama 6 pastraipoje nurodyta audito veikla. Pagal TAAIS, veiklos audito standartai (3000–3899-ieji TAAIS) ir atitikties audito standartai (4000–4899-ieji TAAIS) skirti auditui, kurio tikslai nėra istorinės finansinės informacijos auditas, atlikti. Audito užduoties sąlygose galėtų būti tikslinga nurodyti standartus, kurių laikomasi sprendžiant papildomus atskaitomybės klausimus.
- 8) Be reikalavimų, išvardytų 2210-ojo TAAIS A26 dalyje, auditoriai taip pat galėtų svarstyti galimybę įtraukti bet kokius susitarimus, pagal kuriuos audito darbas pavedamas atlikti kitam auditoriui.
- 9) Viešajame sektoriuje 2210-ojo TAAIS 7 dalyje nurodytam užduoties prisiėmimo ir tęstinumo procesui įtakos turi tai, kad AAI gali neturėti galimybės atsisakyti audito ar pasitraukti iš jo. Tačiau tais atvejais, kai vadovybė arba įstatymų leidėjas, prieš pradėdam užduotį, nustato apimties apribojimą, dėl kurio poveikio auditorius gali atsisakyti pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas, auditoriams patariama apsvarstyti situaciją ir tai, kaip ji gali paveikti rizikos vertinimą, audito metodą ir auditoriaus išvadą. Kai kuriais atvejais taip pat gali būti tikslinga atskirai informuoti įstatymų leidėją.
- 10) 2210-ojo TAAIS 8 dalyje aptariamais kiti veiksniai, darantys įtaką audito užduočių prisiėmimui. Esant situacijai, kai nėra būtinų sąlygų auditui atlikti ir kai AAI neturi galimybės atsisakyti audito užduoties, tinkamas atsakas, be 2210-ojo TAAIS 19 ir 20 dalyse nustatytų reikalavimų, gali būti įstatymų leidėjo informavimas.
- 11) 2210-ojo TAAIS A25 dalyje rekomenduojama, kad auditoriui gali būti naudinga audito užduoties sąlygose nurodyti galimybę auditoriaus išvadoje informuoti apie pagrindinius audito dalykus. Iš auditorių gali būti reikalaujama arba jie gali nuspręsti informuoti apie pagrindinius audito dalykus ne tik vadovybę ar už valdymą atsakingus asmenis, bet ir kitas šalis, pavyzdžiui, įstatymų leidžiamąją valdžią arba teismines institucijas, kai yra atitinkamų teisinių nuostatų.

## PASIKARTOJANTYS AUDITAI

- 12) Svarstydami 2210-ojo TAAIS 13 dalies reikalavimus, auditoriai gali nustatyti, kad kai kurios arba visos audito užduoties sąlygos viešajame sektoriuje yra privalomos pagal įstatymus ir todėl negali būti keičiamos.

## SUTIKIMAS PAKEISTI AUDITO UŽDUOTIES SĄLYGAS

- 13) Svarstydami 2210-ojo TAAIS 14–17 dalių reikalavimus, auditoriai gali nustatyti, kad kai kurios arba visos audito užduoties sąlygos viešajame sektoriuje yra privalomos pagal įstatymus ir todėl negali būti keičiamos.
- 14) Iliustratyvus viešojo sektoriaus audito užduoties sutarties pavyzdys pateiktas **A priede**.

## 2220-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO KOKYBĖS KONTROLĖ

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Kokybės kontrolės sistema ir užduoties grupių vaidmuo
  - b) Atitinkami etikos reikalavimai
  - c) Reikalavimai įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje

### KOKYBĖS KONTROLĖS SISTEMA IR UŽDUOTIES GRUPIŲ VAIDMUO

- 2) Labai svarbu suprasti, kad TAAIS remiasi prielaida, jog AAI yra taikomi 140-ojo TAAIS<sup>2</sup> arba nacionaliniai reikalavimai, kurie yra bent jau tokie pat griežti. Kaip numatyta 2000-ajame TAAIS<sup>3</sup>, auditoriai taiko 140-ąjį TAAIS, kad įvykdytų kokybės kontrolės reikalavimus. 140-ojo TAAIS paskirtis – siekti to paties tikslo, kaip ir 1-ojo TKKS<sup>4</sup>, atsižvelgiant į kiekvienos aukščiausios audito institucijos įgaliojimus ir aplinkybes. Nors 140-ojo TAAIS bendroji paskirtis ir pagrindiniai principai atitinka 1-ąjį TKKS, 140-ojo TAAIS reikalavimai nėra identiški 1-ojo TKKS reikalavimams. Todėl gali prireikti papildyti 140-ąjį TAAIS papildomais 1-ojo TKKS reikalavimais, kai auditorius savo ataskaitoje pateikia teiginį apie atitiktį

<sup>2</sup> 140-asis TAAIS „AAI kokybės kontrolė“.

<sup>3</sup> 2000-asis TAAIS „Finansinio audito standartų taikymas“.

<sup>4</sup> 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“.

tarptautiniams audito standartams (TAS), o ne TAAIS. Galimybės daryti nuorodą į TAAIS sistemą paaiškintos 100-ojo TAAIS 8–12 dalyse<sup>5</sup>.

## ATITINKAMI ETIKOS REIKALAVIMAI

- 3) Kaip numatyta 2000-ajame TAAIS, auditoriai taiko 130-ąjį TAAIS „Etikos kodeksas“<sup>6</sup>. INTOSAI etikos kodeksą gali tekti papildyti papildomais IESBA kodekso arba nacionaliniais reikalavimais, kurie yra griežtesni, kai auditorius į savo ataskaitą įtraukia teiginį apie atitiktį tarptautiniams audito standartams (TAS), o ne TAAIS. Galimybės daryti nuorodą į TAAIS sistemą paaiškintos 100-ojo TAAIS 8–12 dalyse<sup>7</sup>.

## REIKALAVIMAI ĮMONĖMS, KURIŲ VERTYBINIAIS POPIERIAIS PREKIAUJAMA VIEŠOJOJE RINKOJE

- 4) TAAIS yra nustatyti konkretūs veiklos ir ataskaitų teikimo reikalavimai, taikomi įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešoje rinkoje. Tokios įmonės viešajame sektoriuje yra mažiau paplitusios. Tačiau auditorius, atsižvelgdamas į TAAIS pateiktą įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešoje rinkoje, apibrėžtį, gali nuspręsti, kad jis audituoja įmonę, kurios vertybiniais popieriais prekiaujama viešoje rinkoje, nes apibrėžtyje atsižvelgiama ir į akcijas, ir į skolą. Kaip pažymėta šių GUID 31 skyriuje, AAI gali būti parengusi papildomą vidaus politiką ar gaires dėl įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešoje rinkoje, apibrėžimų, veiklos ir atskaitomybės reikalavimų taikymo.

---

<sup>5</sup> 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“.

<sup>6</sup> 130-asis TAAIS „Etikos kodeksas“.

<sup>7</sup> 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Galutinės audito bylos sudarymas
  - b) Konfidencialumo ir skaidrumo klausimai
  - c) Specialūs svarstymai dėl teisminės funkcijas vykdančių AAI dokumentavimo

## GALUTINĖS AUDITO BYLOS SUDARYMAS

- 2) Viešajame sektoriuje baigiamasis procesas iki auditoriaus išvados paskelbimo datos gali būti ilgas. Tačiau tai netrukdo laiku sudaryti galutinę audito bylą.
- 3) Viešajame sektoriuje gali būti nustatyti reikalavimai audito dokumentus saugoti trumpesnį ar ilgesnį laikotarpį nei privačiame sektoriuje. Šie reikalavimai gali būti susiję su tam tikrų rūšių dokumentų istorine svarba, dėl kurios, pavyzdžiui, gali reikėti neribotą laiką juos saugoti šalies nacionaliniuose archyvuose. Taip pat gali būti papildomų reikalavimų, susijusių su nacionalinio saugumo slaptumo žyma, įskaitant dokumentų saugojimo būdą. Auditoriams rekomenduojama susipažinti su galiojančiais teisės aktais, susijusiais su dokumentų saugojimu ir laikymu.

## KONFIDENCIALUMO IR SKAIDRUMO KLAUSIMAI

- 4) Esminis privataus ir viešojo sektoriaus skirtumas yra tas, kad viešajame sektoriuje gali būti taikomi specialūs teisės aktų reikalavimai, viena vertus, susiję su

konfidencialumu, kita vertus – su trečiųjų šalių prieiga. Viešajame sektoriuje nuolat reikia derinti konfidencialumą su skaidrumo ir atskaitomybės poreikiu.

- 5) Siekiant užtikrinti konfidencialumo ir skaidrumo balansą, reikia profesinio sprendimo, kad konfidencialaus pobūdžio dokumentai būtų aiškiai identifikuoti ir traktuojami kaip konfidencialūs, kartu suteikiant galimybę pagal poreikį su jais susipažinti. Todėl svarbu būti susipažinusioms su AAI politika ir procedūromis, susijusiomis su konfidencialumu. Tokios procedūros gali apimti audito dokumentų, kurie laikomi konfidencialiais, tipus, audito dokumentų, kurie turi būti viešai prieinami, tipus, aiškiai apibrėžtas atsakomybės ribas, susijusias su leidimu atskleisti audito dokumentus, ir, jei reikia, tokios informacijos pateikimo tvarką.
- 6) Be to, AAI gali turėti papildomų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su konfidencialumu. Šios pareigos gali būti grindžiamos konkrečios AAI įgaliojimais arba teisės aktais, susijusiais su tarnybinėmis paslaptimis ar privatumu. Tokie teisės aktai, pavyzdžiui, gali būti susiję su gynybos, sveikatos apsaugos, socialinių paslaugų ar mokesčių įstaigų auditu. Auditoriams patariama susipažinti su konkrečiais nacionaliniais reikalavimais, susijusiais su konfidencialumu, kurių jie privalo laikytis.
- 7) Gera praktika yra auditoriams taip pat susipažinti su visais teisės aktais, kuriais suteikiama galimybė visuomenei susipažinti su audito korespondencija, pavyzdžiui, kai elektroniniai ar kiti įrašai yra atviri viešajai kontrolei. Tokio pobūdžio susirašinėjimas gali apimti laiškus, rašytus audituojamam subjektui ar kitoms šalims ir gautus iš jų, susijusius su audito įrodymų rinkimu, taip pat svarstymus ir sprendimus, susijusius su audito klausimais.
- 8) Viešajame sektoriuje neretai tenka atsakyti į išorės šalių prašymus leisti susipažinti su audito dokumentais. Tai gali būti ypač jautru, kai išorės šalis bando netiesiogiai iš audito organizacijos gauti informacijos, kurios ji negali gauti tiesiogiai iš audituojamo subjekto.
- 9) Iš principo, kai audituojamas subjektas turi įstatyminę pareigą rinkti ir saugoti tam tikrą informaciją, išorės šalių prašymai pateikti tokią informaciją paprastai perduodami audituojamam subjektui.
- 10) Tais atvejais, kai auditoriai svarsto galimybę leisti susipažinti su audito dokumentais, prieš atskleisdami informaciją jie paprastai konsultuojasi su atitinkamomis šalimis (pvz., audituojamu subjektu, su kuriuo susijęs prašymas). Tokiais atvejais auditorius užtikrina, kad asmenys, kuriems suteikiama prieiga, laikytųsi bent tokio paties konfidencialumo lygio kaip ir auditorius.
- 11) Kai kuriose situacijose AAI viešojo sektoriaus audito darbą paveda atlikti kitiems auditoriams. Sutikdamas su tokiais pavedimais, darbą atliekantis auditorius

paprastai turi pripažinti, kad audito dokumentus gali tikrinti kitą auditorių paskyręs auditorius. Audito dokumentus taip pat gali tikrinti peržiūros agentūros, kurios turi teisės aktuose įtvirtintas teises susipažinti su informacija, susijusia su auditoriaus pareigomis.

## SPECIALŪS SVARSTYMAI DĖL TEISĖSAUGINES FUNKCIJAS VYKDanČIŲ AAI DOKUMENTAVIMO

- 12) Kai kuriose viešojo sektoriaus aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų atveju, auditoriams gali tekti laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų įrodymų taisyklių, kurios gali turėti įtakos dokumentavimo reikalavimams. Tokioje aplinkoje dirbantys auditoriai susipažįsta su atitinkamais įstatymais ir kitais teisės aktais, taip pat su politika ir procedūromis, apibūdinančiomis papildomus dokumentavimo reikalavimus. Tokioje aplinkoje dirbantiems auditoriams patariama atsižvelgti į šiuos dalykus, kurie gali turėti įtakos dokumentavimo reikalavimams:
- teisės aktus, nustatančius papildomus audito dokumentavimo reikalavimus;
  - tokių reikalavimų taikymo sritis (t. y. ar jie taikomi kiekvienam audito užduoties dokumentui, ar konkrečioms dokumentams, susijusiems su tam tikrais audito klausimais);
  - papildomo tvarkymo reikalavimus, formalumus ar reikalavimus, taikomus audito dokumentams;
  - kiekvieno papildomo reikalavimo tikslą, susijusį su atitinkamu teisiniu procesu;
  - bet kokius papildomus apribojimus, kurie gali būti taikomi audito dokumentams dėl konkrečių jų gavimo ir (arba) parengimo būdų.
- 13) Teismines funkcijas vykdančiose AAI, pavyzdžiui, Audito Rūmuose, dokumentai sudaro dalį oficialaus nutarimo pagrindo. Tokioje aplinkoje tinkamu teisiniu procesu gali būti nustatyti konkretūs ir griežti reikalavimai, kurių reikia laikytis dėl dokumentų, susijusių su bylos nagrinėjimu, konfidencialumo. Be to, kadangi nutarimai gali lemti teisiškai privalomą viešąjį kreditą, gali būti nustatyti papildomi dokumentų saugojimo reikalavimai, kurių auditoriai laikosi.
- 14) Auditoriams, dirbantiems tokioje aplinkoje, rekomenduojama susipažinti su atitinkamais įstatymais ir kitais teisės aktais ir, jei taikytina, laikytis griežtesnių įrodymų taisyklių, kai nustatomi galimi pažeidimai ar netinkamo elgesio atvejai. Tai daroma siekiant įvykdyti reikalavimus, kad būtų galima priimti oficialų nutarimą, pateikti įrodymus Audito Rūmų teismines funkcijas vykdančiam

departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauti. Tokia informacija paprastai pateikiama atskiroje atlikto audito darbo ir susijusių nustatytų faktų ataskaitoje.

## 2240-ASIS TAAIS – AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ DĖL APGAULĖS, ATLIEKANT FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Apgaulės požymiai
  - b) Profesinis skepticizmas
  - c) Užduoties grupės narių pasitarimai
  - d) Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai
  - e) Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos nustatymas ir vertinimas
  - f) Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką
  - g) Auditoriaus negalėjimas tęsti audito užduoties
  - h) Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas
  - i) Priežiūros ir teisėsaugos institucijų informavimas

### APGAULĖS POŽYMIAI

- 2) 2240-ojo TAAIS 2-oje ir 3-ioje dalyse aptariami apgaulės požymiai. Apgaulės atveju paprastai būna trys sąlygos. Šios sąlygos viešajame sektoriuje dažnai pasireiškia įvairiais būdais:
  - **Paskatos arba spaudimas** (daromas vadovybei arba darbuotojams arba, jų manymu, suteikiantis jiems priežastį imtis apgaulės) – viešojo sektoriaus darbuotojai dažnai patiria spaudimą, nes turi teikti aukštos kokybės paslaugas, turėdami nedaug išteklių, ir patenkinti biudžeto lūkesčius. Tai gali būti ypač

aktualu sunkiomis ekonominėmis sąlygomis, kai daromas spaudimas išlaikyti vartotojų mokesčius ir tarifus, todėl atsiranda paskatos pervertinti pajamas ir sumažinti išlaidas. Taip pat gali būti paskatų turimą biudžetą išleisti iki finansinių metų pabaigos;

- **Galimybė** (su subjektu susijusios savybės ar aplinkybės, leidžiančios imtis apgaulės) – sudėtinga įdarbinimo aplinka arba pakankamo kvalifikuoto personalo trūkumas gali būti labiau paplitę viešajame sektoriuje. Tokiose situacijose dažnai gali atsirasti vidaus kontrolės trūkumų, lemiančių apgaulės galimybę. Netinkamas pareigų atskyrimas arba sąmokslas su išorės šalimis taip pat gali suteikti apgaulės galimybių, ypač asmenims, dalyvaujantiems viešojo sektoriaus viešuosiuose pirkimuose. Šią riziką gali padidinti tam tikruose viešojo sektoriaus subjektuose plačiai paplitusios didelės apimties ir mažos vertės grynųjų pinigų operacijos, pavyzdžiui, grynųjų pinigų operacijos policijos skyriuose ar sveikatos klinikose. Nors piniginės vertės gali būti nedidelės, tokiose situacijose gali būti pažeistas visuomenės pasitikėjimas, lūkesčiai ir atskaitomybė; ir
- **Pateisinimas arba požiūris** (elgesys, charakteris arba etikos vertybės, leidžiančios asmenims pateisinti apgaulės motyvus) – paprastai mažesni atlyginimai viešajame sektoriuje, palyginti su privačiuoju, gali paskatinti darbuotojus manyti, jog jie gali pateisinti netinkamą lėšų panaudojimą. Kaip ir pirmiau, tai gali pažeisti visuomenės pasitikėjimo, lūkesčių ir atskaitomybės principus.

## PROFESINIS SKEPTICIZMAS

- 3) Auditoriaus atsakomybė viso audito metu laikytis profesinio skepticizmo požiūrio, kaip numatyta TAAIS, aptariama 100-ajame ir 2200-ajame TAAIS.
- 4) Viešajame sektoriuje profesinio skepticizmo požiūrio išlaikymui viso audito metu, kaip aprašyta 2240-ojo 13–15 dalyse, gali kilti šių grėsmių:
  - asmeninių ar profesinių santykių pobūdis dėl politinio proceso ir (arba) politinės aplinkos;
  - išskirtiniai viešojo sektoriaus audito organizacijos įgaliojimai, dėl kurių trūksta audito konkurentų;
  - kai kuriose aplinkose nėra reikalavimų reguliariai keisti auditorius.
- 5) Todėl auditoriai imasi tinkamų veiksmų tokioms grėsmėms sumažinti, kai jos egzistuoja. Tokie veiksmai gali apimti apsaugos priemonių įdiegimą, kaip nurodyta 2220-ojo TAAIS 4 dalyje.

## UŽDUOTIES GRUPĖS NARIŲ PASITARIMAI

- 6) Viešajame sektoriuje diskusija taip pat gali apimti papildomus tikslus ir su jais susijusią reikšmingo iškraipymo riziką, kaip aptarta šių GUID 1-ojo skyriaus preambulėje. Auditoriai į tokią diskusiją gali įtraukti auditorius, dalyvaujančius kitoje subjekto audito veikloje.

## RIZIKOS VERTINIMO PROCEDŪROS IR SUSIJĘ VEIKSMAI

- 7) Svarstydami 2240-ojo TAAIS 18 dalies c punkto reikalavimą, auditoriai taip pat gali teirautis apie vadovybės bendravimą su kitomis valdžios institucijomis, jei to reikia.
- 8) Svarstydami 2240-ojo TAAIS 21-oje dalyje nustatytus reikalavimus apklausti už valdymą atsakingus asmenis, auditoriai taip pat gali įtraukti, pavyzdžiui, atsakingus ministerijos pareigūnus arba atitinkamų teisėkūros komitetų narius.
- 9) Pagal 2240-ojo TAAIS 23 dalį auditorius turi įvertinti, ar neįprasti arba netikėti ryšiai, nustatyti atliekant analitines procedūras, įskaitant ryšius, susijusius su pajamų sąskaitomis, gali rodyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką. Viešajame sektoriuje, be pajamų sąskaitų, gali būti ir kitų sričių, kurios, atsižvelgiant į subjekto veiklos pobūdį, yra svarbios atliekant analitines procedūras. Daugelyje viešojo sektoriaus subjektų tokios sritys, kaip viešieji pirkimai ir dotacijos, tokiais tikslais gali būti svarbesnės nei pajamų sąskaitos. Atlikdami analitines procedūras, auditoriai gali atsižvelgti į konkrečiam apskaitos pagrindui būdingus iššūkius, kai tai taikoma, ir su tuo susijusias manipuliavimo finansine informacija galimybes, kurios gali apriboti analitinių procedūrų vertę.

## REIŠMINGO IŠKRAIPYMO DĖL APGAULĖS RIZIKOS NUSTATYMAS IR VERTINIMAS

- 10) Viešajame sektoriuje pajamų pripažinimas ne visada gali būti tinkamiausia sritis, kurioje galima daryti prielaidą, kad yra apgaulės rizika, kaip reikalaujama 2240-ojo TAAIS 27 dalyje. Pajamų pripažinimas gali būti labai aktualus mokesčių institucijoms ar kitoms įstaigoms, kurios renka pajamas, pavyzdžiui, valstybiniams universitetams ir kolegijoms, ligoninėms ar reguliavimo agentūroms, kurios ima mokesčius už suteiktas paslaugas arba yra donorų lėšų

gavėjos. Tačiau daugelyje viešojo sektoriaus subjektų daugiausia dėmesio skiriama išlaidoms ir tokioms sritims, kaip viešieji pirkimai ir dotacijų mokėjimas. Todėl, be pajamų pripažinimo, auditoriai, darydami prielaidą dėl apgaulės rizikos, prireikus gali atsižvelgti ne tik į pajamų pripažinimą, bet ir į aptartas kitas sritis.

## ATSAKAS Į ĮVERTINTĄ REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO DĖL APGAULĖS RIZIKĄ

- 11) 2240-ojo TAAIS 33-ios dalies c punkte aptariami reikšmingi sandoriai, kurie nesusiję su įprastine audituojamo subjekto veikla ir operacijomis. Tokių sandorių viešajame sektoriuje pavyzdžiai gali būti:
- išlaidos nenumatytais sveikatos priežiūros atvejais;
  - stichinių nelaimių išlaidos;
  - ekonominės plėtros paskatos;
  - profesinių sąjungų sutarčių nuostatos;
  - nekilnojamojo turto pirkimas ar pardavimas;
  - žemės mainai;
  - servitutų suteikimas;
  - dideli kapitalo projektai (pvz., infrastruktūros arba informacinių sistemų);
  - viešojo ir privataus sektorių partnerystė;
  - valdžios sektoriaus paslaugų privatizavimas;
  - išankstinis skolos padengimas; ir
  - vyriausybės garantijos ar užtikrinimai, skirti gelbėti privataus sektoriaus subjektus, jeigu jie patiria finansinių sunkumų.

## AUDITORIAUS NEGALĖJIMAS TĖSTI AUDITO UŽDUOTIES

- 12) Paprastai AAI neturi galimybės atsisakyti audito užduoties, kaip aprašyta 2240-ojo TAAIS 39 dalies b ir c punktuose. Todėl auditoriams patariama apsvarstyti poveikį audito nuomonei ir bet kokius reikalavimus dėl kitokių ataskaitų formų, įskaitant tai, ar gali būti tikslinga atskirai teikti ataskaitas įstatymų leidėjui ir (arba) skelbti įslaptintas arba riboto naudojimo ataskaitas.

## VADOVYBĖS IR UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ INFORMAVIMAS

- 13) Auditorių gali būti reikalaujama arba jie gali nuspręsti informuoti apie 2240-ojo TAAIS 41 dalyje nurodytus dalykus ne tik vadovybę ir už valdymą atsakingus asmenis, bet ir kitas šalis, pvz., įstatymų leidžiamosios valdžios institucijas.

## PRIEŽIŪROS IR TEISĖSAUGOS INSTITUCIJŲ INFORMAVIMAS

- 14) Reikalavimams informuoti apie apgaulę viešajame sektoriuje gali būti taikomos konkrečios audito įgaliojimų nuostatos arba susiję įstatymai ar kiti teisės aktai, laikantis 2240-ojo TAAIS 44 dalies reikalavimo dėl išorės šalies už subjekto ribų informavimo. Tokios šalys gali būti priežiūros ir teisėsaugos institucijos. Kai kuriose situacijose gali būti nustatyta pareiga perduoti apgaulės požymius tyrimo įstaigoms ir net bendradarbiauti su tokiomis įstaigomis, kad būtų nustatyta, ar buvo sukčiaujama arba piktnaudžiaujama. Kitose situacijose auditoriai gali būti įpareigoti informuoti apie aplinkybes, kurios gali rodyti apgaulės ar piktnaudžiavimo galimybę, kompetentingai jurisdikcinei institucijai arba atitinkamai vyriausybei ar įstatymų leidžiamosios valdžios daliai, pavyzdžiui, prokurorams, policijai ir (jei tai susiję su teisės aktais) nukentėjusioms trečiosioms šalims. Auditoriai stengiasi nesikišti į galimus tyrimus ar teisminius procesus. Auditoriai turi būti susipažinę su galiojančiais įstatymais ir kitais teisės aktais, susijusiais su pranešimu, informavimu apie apgaulės požymius ar įtarimus ir jų dokumentavimu. Be to, auditoriai turi svarstyti būtinybę gauti teisinę konsultaciją su apgaulės požymiais susijusiais klausimais.

## 2250-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – ĮSTATYMŲ IR TEISĖS AKTŲ ĮVERTINIMAS ATLIEKANT FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Bendrieji aspektai
  - b) Auditoriaus vertinimas, kaip laikomasi įstatymų ir teisės aktų
  - c) Pranešimai apie nustatytą ar įtariamą įstatymų nesilaikymo atvejį

### BENDRIEJI ASPEKTAI

- 2) Viešajame sektoriuje atitikties įstatymams ir kitiems teisės aktams vertinimas dažnai yra platesnės apimties, nei nustatyta finansinio audito standartuose (2800–2899-ieji TAAIS). Jis gali apimti, pavyzdžiui, papildomą pareigą pareikšti atskirą nuomonę dėl subjekto atitikties įstatymams ir kitiems teisės aktams. Šios papildomos pareigos ir su jomis susiję audito ir atskaitomybės tikslai aptariami 4000-ajame TAAIS<sup>8</sup>.
- 3) Kaip pažymėta 2250-ojo TAAIS 2 dalyje, įstatymų ir kitų teisės aktų poveikis finansinėms ataskaitoms labai skiriasi. Pavyzdžiui, viešajame sektoriuje gali būti konkretūs įstatymai ir taisyklės, kaip paskirstyti agentūros dotacijas ir subsidijas. Jie turės tiesioginį poveikį finansinėms ataskaitoms. Finansinių ataskaitų sistema taip pat gali apimti tokią informaciją, kaip biudžeto ataskaita, asignavimų ataskaita arba veiklos rezultatų ataskaita. Kai į finansinės atskaitomybės tvarką įtraukiama tokia informacija, auditoriams gali tekti atsižvelgti į konkrečius

<sup>8</sup> 4000-asis TAAIS „Atitikties audito standartas“.

įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie gali turėti tiesioginį ar netiesioginį poveikį finansinėms ataskaitoms.

## AUDITORIAUS VERTINIMAS, KAIP LAIKOMASI ĮSTATYMŲ IR TEISĖS AKTŲ

- 4) Pagal 2250-ojo TAAIS 15 dalies reikalavimus, auditoriai taip pat gali atsižvelgti į išvadas, susijusias su įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymu, padarytas atliekant kitų rūšių audito veiklą, pavyzdžiui, veiklos auditą arba finansinių operacijų juridikcinę peržiūrą, kai auditoriaus įgaliojimai apima tokius gebėjimus.

## PRANEŠIMAI APIE NUSTATYTĄ AR ĮTARIAMĄ ĮSTATYMŲ NESILAIKYMO ATVEJĮ

- 5) Iš kai kurių auditorių gali būti reikalaujama pranešti apie visus nustatytus įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus, net ir tuos, kurie yra akivaizdžiai nereikšmingi. Kai kurios viešojo sektoriaus audito organizacijos pagal audito įgaliojimus gali nurodyti subjektui ištaisyti visus įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus. Tokiais atvejais, ypač kai aiškinant įstatymus ir kitus teisės aktus egzistuoja subjektyvumo elementas, auditoriams patariama apsvarstyti, ar naudojimasis šiais įgaliojimais gali pakenkti jų nepriklausomumui, ir, jei taip, imtis atitinkamų veiksmų, kad tokio pakenkimo būtų išvengta.
- 6) Svarstydami 2250-ojo TAAIS 29 dalies reikalavimą, auditoriai taip pat gali nustatyti, ar tokia pareiga apima atskirą atsiskaitymą įstatymų leidėjui ir (arba) kitoms atitinkamoms institucijoms, pavyzdžiui, prokurorams, policijai ir (jei tai susiję su teisės aktais) paveiktoms trečiosioms šalims.

## 2260-ASIS TAAIS – UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ INFORMAVIMAS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Už valdymą atsakingi asmenys
  - b) Dalykai, apie kuriuos informuojama
  - c) Informacijos teikimo procesas

### UŽ VALDYMĄ ATSAKINGI ASMENYS

- 2) Viešajame sektoriuje valdymo atsakomybė gali būti vykdoma keliais organizaciniais lygmenimis ir keliomis funkcijomis (t. y. vertikaliai arba horizontaliai). Todėl gali pasitaikyti atvejų, kai yra kelios atskiros grupės, kurios įvardijamos kaip už valdymą atsakingi asmenys. Be to, viešojo sektoriaus auditas gali apimti tiek finansinių ataskaitų tikslus, tiek ir tikslus, kuriems taikomi kiti TAAIS. Tokiais atvejais gali būti atskiros valdymo institucijos.
- 3) Tais atvejais, kai klausimai perduodami už valdymą atsakingų asmenų pogrupiams, kaip aptarta 2260-ojo TAAIS 12 dalyje, auditoriams gali prireikti visą informaciją arba jos santrauką perduoti visam valdymo organui. Tai ypač aktualu viešajame sektoriuje, kur neretai už valdymą atsakingi asmenys dalyvauja valdant subjektą. Auditoriai turi būti ypač atidūs, kad patenkintų įstatymų leidžiamosios valdžios ar atitinkamų priežiūros institucijų poreikius ir lūkesčius tais klausimais, apie kuriuos informuojami kiti valdymo lygiai, ypač tais atvejais, kai šie klausimai gali būti susiję su plačiu visuomenės interesu ar spekuliacijomis.

## DALYKAI, APIE KURIUOS INFORMUOJAMA

- 4) 2260-ojo TAAIS 15 dalyje reikalaujama, kad auditorius už valdymą atsakingiems asmenims pateiktų planuojamos audito apimties ir laiko apžvalgą. Viešajame sektoriuje šis reikalavimas gali būti įgyvendinamas įvairiomis priemonėmis. Pavyzdžiui, audito apimtis ir laikas gali būti apibrėžti atitinkamuose teisės aktuose arba audito įgaliojimuose, arba auditoriai gali informuoti apie planuojamą audito apimtį ir laiką užduoties rašte.
- 5) 2260-ojo TAAIS A11 dalies b punkte teigiama, kad bendravimas dėl planuojamos audito apimties ir laiko gali padėti auditoriui geriau suprasti subjektą ir jo aplinką. Auditoriams gali būti naudinga informuoti apie savo supratimą, kokių komponentų finansinė informacija turėtų būti įtraukta į subjekto finansines ataskaitas, ir pasinaudoti subjekto atsakymu, kad patikrintų savo supratimą. Pavyzdžiui, gali būti sunku nustatyti, ar bendros įmonės (įskaitant privataus ir viešojo sektoriaus subjektus) turi būti įtrauktos į audituojamo subjekto konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir kokia apimtimi.
- 6) 2260-ojo TAAIS 16 dalyje išvardyti reikšmingi audito metu nustatyti faktai, apie kuriuos auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis. AAI dažnai yra įgalioti visos vyriausybės ir jos administracijos ar jos dalių auditoriai. Esant tokiai situacijai, auditoriai gali turėti prieigą prie kitų subjektų ir jų auditų informacijos, kuri gali būti svarbi už valdymą atsakingiems asmenims. Tokiais pavyzdžiais gali būti reikšmingos klaidos sandoriuose su audituojamu subjektu, kurios turi įtakos ir kitiems subjektams, arba atitinkamų kontrolės priemonių projektai, dėl kurių kituose subjektuose padidėjo efektyvumas. Tokio pobūdžio informacijos perdavimas už valdymą atsakingiems asmenims gali padidinti audito vertę, kai tai leidžia aplinkybės. Tačiau įstatymai, teisės aktai ar etikos reikalavimai gali drausti perduoti tokio pobūdžio informaciją.
- 7) AAI nepriklausomumas ir objektyvumas yra labai svarbūs jų gebėjimui: a) užtikrinti vyriausybių atskaitomybę įstatymų leidėjams ir visuomenei ir b) padėti nustatyti grėsmes geram valstybės lėšų valdymui, pavyzdžiui, korupciją ir piktnaudžiavimą. 2260-ojo TAAIS 17 dalyje nurodytas reikalavimas, susijęs su įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, ir skirtas informuoti apie atitinkamų etikos reikalavimų, susijusių su nepriklausomumu, laikymąsi, gali būti taikomas ir AAI, kai informavimas apie tai yra siejamas su viešuoju interesu. INTOSAI etikos kodekse numatyti klausimai, pavyzdžiui, politinis neutralumas, gali būti ypač svarbūs viešajame sektoriuje.

## INFORMACIJOS TEIKIMO PROCESAS

- 8) 2260-ojo TAAIS 22 dalyje reikalaujama, kad auditorius įvertintų, ar abipusis auditoriaus ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas buvo tinkamas audito tikslui pasiekti. Jei jis nėra tinkamas, TAAIS reikalauja, kad auditorius imtųsi atitinkamų veiksmų. Viešajame sektoriuje tinkami veiksmai gali apimti bendravimą su įstatymų leidžiamąja valdžia, atitinkamomis priežiūros institucijomis ar finansavimo agentūromis.

## 2265-ASIS TAAIS – UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ IR VADOVYBĖS INFORMAVIMAS APIE VIDAUS KONTROLĖS TRŪKUMUS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Už valdymą viešajame sektoriuje atsakingų asmenų nustatymas
  - b) Nustatymas, ar buvo aptikta vidaus kontrolės trūkumų

### UŽ VALDYMĄ VIEŠAJAME SEKTORIUJE ATSAKINGŲ ASMENŲ NUSTATYMAS

- 2) Svarstydami 2265-ojo TAAIS 9 dalies reikalavimus, auditoriai gali atsižvelgti į tai, kad nustatyti už valdymą atsakingus asmenis viešajame sektoriuje gali būti ne taip paprasta kaip privačiame sektoriuje. Šių GUID 8 skyriuje auditoriams pateikiamos gairės, padedančios nustatyti už valdymą atsakingus asmenis viešojo sektoriaus subjektuose.

### NUSTATYMAS, AR BUVO APTIKTA VIDAUS KONTROLĖS TRŪKUMŲ

- 3) Nustatant, ar buvo aptikta vidaus kontrolės trūkumų, auditoriams gali tekti vadovautis visais atitinkamais įstatymais ar kitais teisės aktais, susijusiais su vidaus kontrole, ir laikytis įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimų, kurie yra svarbūs viešojo sektoriaus subjektui.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Planavimo vaidmuo ir laikas
  - b) Parengiamieji užduoties darbai
  - c) Planavimo darbai
  - d) Mažesniems subjektams būdingi aspektai
  - e) Papildomi parengiamosios užduoties aspektai
  - f) Specialūs svarstymai dėl teismines funkcijas vykdančių AAI

## PLANAVIMO VAIDMUO IR LAIKAS

- 2) 2300-ojo TAAIS 2 dalyje aptariama tinkamo planavimo nauda. 2300-ojo A1–A3 dalių taikymo ir kitoje aiškinamojoje medžiagoje pateikiamos gairės dėl planavimo vaidmens ir laiko. Viešojo sektoriaus aplinkoje papildomi planavimo aspektai gali būti šie:
  - subjektui taikomos teisinės ir reguliavimo sistemos supratimas atsižvelgiant į platesnius audito tikslus;
  - žinių, gautų atliekant kitą su subjektu susijusią audito veiklą, įskaitant ankstesnes rekomendacijas, poveikis finansinių ataskaitų auditui;
  - žinių, gautų atliekant kitą su subjektu susijusią audito planavimo veiklą, susijusią su atitinkamu departamentu ar ministerija, poveikis finansinių ataskaitų auditui; ir

- įstatymų leidėjo ir kitų audito ataskaitos vartotojų lūkesčiai.
- 3) 2300-ojo TAAIS A3 dalyje nurodyta, kad auditorius gali nuspręsti aptarti planavimo elementus su subjekto vadovybe, kad palengvintų audito užduoties atlikimą ir valdymą. Įstatymai, teisės aktai ar audito įgaliojimai gali riboti tai, ką auditorius gali aptarti kalbėdamas apie audito strategiją ir audito planą. Auditoriams rekomenduojama susipažinti su tokiais įstatymais, teisės aktais ar audito įgaliojimais.

## PARENGIAMIEJI UŽDUOTIES DARBAI

- 4) 2300-ojo TAAIS 6 dalyje nustatyti veiksmai, kurių reikia imtis einamojo audito užduoties pradžioje. Jie apima procedūras, susijusias su santykių su klientu tęstinumu ir konkrečia audito užduotimi. Tęstinumo procesui įtakos turi tai, kad AAI gali neturėti galimybės atsisakyti audito užduoties. Jei auditoriams tampa prieinama informacija, dėl kurios paprastai reikėtų atsisakyti užduoties arba ją nutraukti, auditoriams patariama atsižvelgti į tokią informaciją atliekant tolesnius planavimo ir rizikos vertinimo veiksmus. Auditoriai taip pat gali turėti įstatyminę pareigą informuoti apie tokius klausimus ir tokiomis aplinkybėmis gali konsultuotis su teisininkais.

## PLANAVIMO DARBAI

- 5) 2300-ojo TAAIS 8 dalyje nurodytos procedūros, kurias reikia atlikti nustatant bendrą audito strategiją. Nustatydami audito strategiją, auditoriai gali atsižvelgti į papildomus aspektus, pvz:
- papildomas subjekto atskaitomybės pareigas. Tokių papildomų pareigų pavyzdys gali būti reikalavimas, kad subjektas teiktų vyriausybės finansavimo, įskaitant dotacijas, ataskaitas;
  - papildomas viešojo sektoriaus auditoriaus atskaitomybės pareigas, aptartas šių gairių 3 skyriaus 6 pastraipoje.

## MAŽESNIEMS SUBJEKTAMS BŪDINGI ASPEKTAI

- 6) 2300-ojo TAAIS A11 dalyje pateikiamos mažesniems subjektams būdingos gairės. Mažesnių viešojo sektoriaus subjektų audito paprastai neatlieka vienas praktikuojantis specialistas. Be to, dėl valdžios sektoriaus subjektų atskaitomybės struktūros paprastai neegzistuoja savininko-vadovo sąvoka.

Viešajame sektoriuje mažesnių subjektų kontrolės struktūros dažnai yra didesnės valdžios institucijos kontrolės struktūros dalis. Todėl prielaida, kad viešajame sektoriuje vykdoma nedaug atitinkamos kontrolės veiklos, dažnai nėra tinkama. Į auditorių audito planus gali būti įtraukti papildomi didesnės valdžios institucijos kontrolės aspektai.

## PAPILDOMI PARENGIAMOSIOS UŽDUOTIES ASPEKTAI

- 7) 2300-ojo TAAIS 13 dalyje, papildytoje 2300-ojo TAAIS A22 dalies taikymo ir kita aiškinamąja medžiaga, reikalaujama, kad auditorius, prieš pradėdamas pirmąjį auditą, atliktų tam tikrus veiksmus. Viešajame sektoriuje audito užduotys paprastai pradedamos ne taip, kaip privačiame sektoriuje. Auditoriai gali būti atrenkami konkurso būdu arba skiriami pagal įstatymą. Nepaisant to, 2300-jo 13 dalies ir A22 dalies gairės ir reikalavimai yra aktualūs auditoriams, kai egzistuoja aprašytos aplinkybės.

## SPECIALŪS SVARSTYMAI DĖL TEISMINES FUNKCIJAS VYKDanČIŲ AAI

- 8) Kai kuriose viešojo sektoriaus aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų atveju, dėl auditoriaus išvados dažnai sprendžiama ir ja naudojamosi nustatant asmenines teises pasekmes tiems, kurie yra atsakingi už finansinius veiksmus, įskaitant reikšmingus dalykus, kontrolės trūkumus ir teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus. Tokia informacija paprastai pateikiama kaip atskira atlikto audito darbo ir susijusių nustatytų faktų ataskaita. Auditoriams rekomenduojama susipažinti su visomis tokiomis procedūromis ir taisyklėmis, kuriose aprašomi papildomi reikalavimai, susiję su asmenų, atsakingų už finansinius veiksmus, asmeninių teisinių pasekmių nustatymu, įskaitant svarbius dalykus, kontrolės trūkumus ir teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus. Be to, auditoriai tokioje aplinkoje gali planuoti ir atlikti procedūras, kad atitiktų teisinius reikalavimus ir laikytųsi griežtesnių įrodymų taisyklių, kai nustatomi galimi pažeidimai ar netinkamo elgesio atvejai, kad būtų įvykdyti atitinkami reikalavimai oficialiam sprendimui priimti. Tai daroma siekiant pateikti tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų Teisės departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauti.

## 2315-ASIS TAAIS (2019 M. PERSVARSTYTAS) – REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS NUSTATYMAS IR ĮVERTINIMAS SUSIPAŽĮSTANT SU ĮMONE

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla
  - b) Susipažinimas su subjektu ir jo aplinka, taikoma finansinės atskaitomybės tvarka ir subjekto vidaus kontrolės sistema
  - c) Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas
  - d) Papildomi sąlygų ir įvykių, galinčių rodyti reikšmingų iškraipymų riziką, pavyzdžiai

### RIZIKOS VERTINIMO PROCEDŪROS IR SUSIJUSI VEIKLA

- 2) Atlikdami rizikos vertinimo procedūras ir susijusią veiklą, nurodytą 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 13–18 punktuose, auditoriai gali atsižvelgti į platesnius audito įgaliojimų tikslus, aprašytus šių gairių 1 skyriaus preambulėje.
- 3) Teikdami paklausimus vadovybei ir kitiems asmenims, auditoriai taip pat gali gauti informacijos iš papildomų šaltinių, pvz.:
  - auditorių, atliekančių veiklos ir kitus su subjektu susijusius auditus;
  - vyriausybės pareigūnų; ir
  - teisės aktų leidybos ataskaitų ar protokolų.

- 4) Atlikdami analitines procedūras, auditoriai taip pat gali atsižvelgti į ryšius, pvz:
- išlaidų ir asignavimų santykį;
  - išmokų mokėjimus, pavyzdžiui, paramą vaikams ir pensijas, palyginti su demografinė informacija; ir
  - palūkanas kaip valstybės skolos procentinę dalį, palyginti su vyriausybės skolinimosi palūkanų norma.
- 5) Atlikdami stebėjimo ir tikrinimo procedūras, auditoriai taip pat gali stebėti ir tikrinti tokius dalykus:
- vadovybės parengtus papildomus dokumentus įstatymų leidėjui, pavyzdžiui, veiklos ataskaitas arba finansavimo prašymus;
  - agentūros pareigūnų parodymus;
  - ministerijų ir kitus nurodymus; ir
  - oficialius įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų posėdžių protokolus.
- 6) Naudodamiesi informacija, gauta iš ankstesnės patirties su subjektu ir ankstesnių auditų, auditoriai taip pat gali naudoti ankstesnių veiklos auditų ir kitų su subjektu susijusių auditų ataskaitas.
- 7) 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 17 dalyje reikalaujama, kad užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai aptartų subjekto finansinių ataskaitų reikšmingų iškraipymų tikimybę ir taikytinos finansinės atskaitomybės tvarkos taikymą atsižvelgiant į subjekto faktus ir aplinkybes. Viešajame sektoriuje ši diskusija gali apimti papildomus tikslus ir susijusią reikšmingo iškraipymo riziką, kaip aptarta 2 pastraipoje. Auditoriai į tokią diskusiją gali įtraukti auditorius, atliekančius subjekto veiklos auditą ir kitą audito veiklą.

## SUSIPAŽINIMAS SU SUBJEKTU IR JO APLINKA, TAIKOMA FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TVARKA IR SUBJEKTO VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA

- 8) Susipažįstant su subjektu ir jo aplinka pagal 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 19 dalį, auditoriai gali atsižvelgti į tai:
- a) Valdymo struktūroms gali turėti įtakos subjekto teisinė struktūra, pavyzdžiui, ar subjektas yra ministerija, departamentas, agentūra ar kito tipo įstaiga;
  - b) Viešojo sektoriaus subjektų nuosavybė gali būti ne tokia pat svarbi, kaip privačiajame sektoriuje;

- c) Programų tikslai ir strategijos gali apimti viešosios politikos elementus;
  - d) Konkretūs įstatymai ir kiti teisės aktai, kurie taikomi subjektui, ir galimas jų nesilaikymo poveikis;
  - e) Sprendimai, priimti už subjekto ribų dėl politinių procesų. Tokie sprendimai gali turėti įtakos vadovybės veiklai. Pavyzdžiai:
    - perkėlimas į naujas geografines vietas arba esamų vietų uždarymas;
    - reorganizavimas, įskaitant veiklos perkėlimą į kitus subjektus;
    - naujų programų sričių įtraukimas; ir
    - biudžeto apribojimai arba mažinimas;
  - f) Žinios apie vyriausybės vykdomą veiklą, įskaitant atitinkamas programas;
  - g) Biudžeto formavimo procesas ir biudžeto vykdymas;
  - h) Klausimai, susiję su vadovybės prielaidomis dėl veiklos tęstinumo, gali būti nesvarbūs;
  - i) Žinios apie suinteresuotąsias šalis (įmones, organizacijas, piliečius) ir jų interesus;
  - j) Visuomenės nuomonė atitinkamais klausimais;
  - k) Aktualūs klausimai ir pokyčiai visuomenėje;
  - l) Parlamento narių interesai ir diskusijos parlamente.
- 9) 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 19 dalies a iii punkte kalbama apie finansinės veiklos rezultatų vertinimą ir peržiūrą. Auditoriai į vertinimą ar peržiūrą gali įtraukti nefinansinę informaciją, pavyzdžiui, apie pasiektus rezultatus (žmonių, kuriems programa padėjo, skaičių). Be to, viešajame sektoriuje yra papildomų išorės šalių, kurios gali vertinti ir peržiūrėti veiklos rezultatus. Šios išorės šalys gali būti įstatymų leidžiamoji valdžia, kiti viešojo sektoriaus subjektai ir žiniasklaida.
- 10) Siekdami suprasti auditui svarbią subjekto vidaus kontrolės sistemą, kaip to reikalaujama 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 21 dalyje, auditoriai gali atsižvelgti į toliau išvardytus dalykus:
- a) Bet kokios papildomos pareigos teikti ataskaitas apie subjekto vidaus kontrolės sistemą;
  - b) Atitinkamos kontrolės priemonės, susijusios su teisės aktų reikalavimų laikymusi;

- c) Atitinkamos kontrolės priemonės, gretinant veiklos rezultatus su biudžetu;
  - d) Atitinkamos kontrolės priemonės, susijusios su biudžeto lėšų pervedimu kitiems subjektams;
  - e) Atitinkamos kontrolės priemonės, susijusios su įslaptintais nacionalinio saugumo duomenimis ir neskelbtiniais asmens duomenimis, pavyzdžiui, informacija apie mokesčius ir sveikatą;
  - f) Priežiūra ir kita kontrolė, kurią vykdo ne subjekto šalys ir kuri susijusi su tokiomis sritimis kaip:
    - viešųjų pirkimų taisyklių laikymasis;
    - biudžeto vykdymas;
    - kitos sritys, apibrėžtos teisės aktuose arba audito įgaliojimuose;
    - vadovybės atskaitomybė.
- 11) Siekdami suprasti subjekto rizikos vertinimo procesą, kaip to reikalaujama pagal 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 22 dalį, auditoriai turėtų atsižvelgti į tai, kad toks procesas gali būti nustatytas teisės aktais, įtrauktas į direktyvas arba vykdomas kitų viešojo sektoriaus subjektų.
- 12) Kai kuriose audito aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų aplinkoje, auditoriai gali glaudžiai bendradarbiauti su prokuroriais ir policija, kai nustatomi finansinio sukčiavimo ar reikalavimų nesilaikymo atvejai. Todėl jie gali gauti iš prokurorų ir policijos informacijos, kuri yra svarbi siekiant suprasti subjektą ir jo aplinką bei įvertinti riziką.

## REIŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS NUSTATYMAS IR ĮVERTINIMAS

- 13) Nustatydami ir vertindami reikšmingo iškraipymo riziką pagal 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 28 ir 29 dalis, auditoriai gali atsižvelgti į papildomus dalykus, pvz.:
- tai, kad, nustatant ir vertinant riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu, gali būti įtraukti klausimai, susiję su politiniu klimatu, visuomenės interesais ir programos jautrumu;
  - tai, kad tvirtinimai dėl ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos gali būti išplėsti, įtraukiant tvirtinimus, kad sandoriai ir įvykiai buvo vykdomi pagal teisės aktus ar tinkamus įgaliojimus, atitinkančius 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) A192 dalį.

- 14) Priimdami sprendimą, kuri rizika yra reikšminga, kaip reikalaujama pagal 2315-ojo TAAIS (2019 m. persvarstytas) 32 dalį, auditoriai taip pat gali atsižvelgti į toliau nurodytus dalykus:
- a) reglamentų ir direktyvų sudėtingumą ir nenuoseklumą;
  - b) teisės aktų reikalavimų nesilaikymą; ir
  - c) biudžeto formavimo procesą ir biudžeto vykdymą.

## PAPILDOMŲ SĄLYGŲ IR ĮVYKIŲ, GALINČIŲ RODYTI REIKŠMINGŲ IŠKRAIPYMŲ RIZIKĄ, PAVYZDŽIAI

- 15) Toliau pateikiami papildomų sąlygų ir įvykių, kurie gali rodyti reikšmingo išskrypimo riziką viešojo sektoriaus subjektams, pavyzdžiai:
- biudžeto paviršis dėl silpnos biudžeto kontrolės;
  - privatizavimas;
  - naujos programos;
  - dideli esamų programų pakeitimai;
  - nauji finansavimo šaltiniai;
  - nauji įstatymai ir taisyklės arba direktyvos;
  - politiniai sprendimai, pavyzdžiui, veiklos perkėlimas;
  - programos, kurioms neskiriama pakankamai išteklių ir lėšų;
  - išaugę visuomenės lūkesčiai;
  - prekių ir paslaugų pirkimas tam tikrose pramonės šakose, pavyzdžiui, gynybos;
  - vyriausybės veiklos užsakomosios paslaugos;
  - veikla, kuriai taikomi specialūs tyrimai;
  - politinės vadovybės pasikeitimai;
  - išlaidavimo ar piktnaudžiavimo požymiai;
  - didesni nei įprastai lūkesčiai įvykdyti biudžetą;
  - viešojo ir privataus sektorių partnerystė; ir
  - didelių infrastruktūros projektų planavimas ir įgyvendinimas.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Reikšmingumas atliekant auditą
  - b) Reikšmingumo ir darbinio reikšmingumo nustatymas planuojant auditą
  - c) Peržiūra atliekant auditą

## REIŠMINGUMAS ATLIEKANT AUDITĄ

- 2) Nustatant reikšmingumą planavimo tikslais viešajame sektoriuje, svarbūs tiek kiekybiniai, tiek kokybiniai dalykai, tiek straipsnių pobūdis. Gali būti svarbi ir aplinka, kurioje dalykas atsiranda. Be to, straipsniai ar jų grupės gali būti reikšmingi dėl įgimto jų pobūdžio ar savybių.
- 3) 2320-ojo TAAIS A3 dalyje teigiama, kad įstatymų leidėjai ir priežiūros institucijos dažnai yra pagrindiniai viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų vartotojai ir kad finansinės ataskaitos gali būti naudojamos ne tik ekonominiams sprendimams priimti. Įstatymų leidėjai atstovauja piliečiams ir teikia finansavimą įvairioms vyriausybės programoms, veiklai ir funkcijoms vykdyti. Įstatymų leidėjai ir (arba) priežiūros institucijos dažnai vertina subjekto veiklą arba priima su ja susijusius sprendimus. Kiti vartotojai gali būti subjekto vadovybė, obligacijų turėtojai arba žiniasklaida. Finansinės ataskaitos, atitinkančios įstatymų leidėjų ir priežiūros institucijų poreikius, taip pat atitiks daugumą kitų vartotojų poreikių.
- 4) Finansinės ataskaitos taip pat gali būti pagrindinis viešojo sektoriaus subjekto atskaitomybės visuomenei elementas. Atskaitomybės tvarkoje gali atsirasti kitų

veiksnių, kurie daro įtaką reikšmingumo nustatymui įvairiais lygmenimis. Todėl tikėtina, kad reikšmingumą lems ir kiekybiniai, ir kokybiniai veiksniai, o tam tikroms operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ir atskleidžiamai informacijai gali būti nustatyti žemesni reikšmingumo lygiai.

## REIŠMINGUMO IR DARBINIO REIŠMINGUMO NUSTATYMAS PLANUOJANT AUDITĄ

- 5) Kaip minėta pirmiau, reikšmingumas viešajame sektoriuje apima ir kiekybinius, ir kokybinius aspektus (TAAIS vadinami aspektais, susijusiais su iškraipymų „dydžiu“ ir „pobūdžiu“). Reikšmingumo lygio ar lygių nustatymas aprašytas 2320-ojo TAAIS 10 ir 11 dalyse. Ūkinių operacijų grupėms, sąskaitų likučiams ar atskleidžiamai informacijai gali būti nustatyti žemesni reikšmingumo lygiai. Taip gali būti dėl įvairių priežasčių, įskaitant klausimo kontekstą arba susijusių sistemų ir subjektų pobūdį ir savybes, kaip paaiškinta šio skyriaus 2–4 pastraipose. Be to, tam tikras procedūras gali būti reikalaujama atlikti pagal audito įgaliojimus arba teisės aktus. Tokių procedūrų pavyzdžiai gali būti ministrų atlyginimų, kuriuos reglamentuoja įstatymai, ir neskelbtinų mokėjimų, pavyzdžiui, vyresniųjų darbuotojų kelionių ir reprezentacinių išlaidų, testai. Retais atvejais, kai auditoriai nori aptikti visus tokius iškraipymus, jie testuoja visas susijusias operacijas.
- 6) Kai auditoriai taip pat teikia nuomones apie kontrolės veiksmingumą arba apie tai, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų, jie apsvarsto poreikį nustatyti ne tik finansinių ataskaitų reikšmingumą, bet ir šių tikslų reikšmingumą. Pavyzdžiui, teikdamas išvadą dėl kontrolės veiksmingumo, auditorius gali naudoti lyginamąjį kriterijų, pagrįstą atrinktų sandorių arba pinigų sumų procentine dalimi, kad nustatytų kontrolės nukrypimų vertinimo reikšmingumą. Nustatydamas reikšmingumą šių kitų rūšių užduočių atveju, auditorius gali naudotis kitų TAAIS pateiktomis gairėmis, kaip nurodyta šių gairių 3 skyriaus 7 pastraipoje.
- 7) 2320-ojo TAAIS A3 dalyje aprašomi viešojo sektoriaus reikšmingumo lygių nustatymo ypatumai. Nustatydami, ar tam tikra ūkinių operacijų grupė, sąskaitos likutis, atskleidžiamoji informacija ar kitas tvirtinimas, kuris yra finansinės atskaitomybės tvarkos dalis, yra reikšmingi dėl savo pobūdžio, auditoriai atsižvelgia į kokybės aspektus, pvz.:
  - aplinkybes, kuriomis klausimas yra nagrinėjamas, pavyzdžiui, jei klausimas taip pat susijęs su teisiniu reikalavimu, įstatymų ar kitų teisės aktų laikymusi arba jei įstatymai ar kiti teisės aktai draudžia naudoti pernelyg daug valstybės lėšų, neatsižvelgiant į susijusias sumas;

- įvairių suinteresuotųjų šalių poreikius ir tai, kaip jos naudojasi finansinėmis ataskaitomis;
  - sandorių, kurie finansinių ataskaitų vartotojams laikomi jautriais, pobūdį;
  - visuomenės lūkesčius ir visuomenės interesus, įskaitant atitinkamų įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų komitetų, pavyzdžiui, valstybės sąskaitų komiteto, akcentus konkrečiam klausimui, įskaitant būtinybę atskleisti tam tikrą informaciją;
  - įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų priežiūros ir reguliavimo poreikį konkrečioje srityje; ir
  - atvirumo ir skaidrumo poreikį, pavyzdžiui, jei yra nustatyti konkretūs reikalavimai atskleisti informaciją apie apgaulę ar kitus nuostolius.
- 8) 2320-ojo TAAIS A4–A8 dalyse aptariami tinkami finansinių ataskaitų reikšmingumo palyginamieji rodikliai. Viešajame sektoriuje biudžetas, paprastai visos institucijos metinės išlaidos, gali būti tinkamiausias pagrindas reikšmingumui nustatyti, kai tos institucijos pagrindinė funkcija ar įgaliojimai yra paslaugų teikimas. Viešojo sektoriaus subjektams, kurie turėtų atgauti sąnaudas arba gauti pelno, grynosios sąnaudos gali būti netinkamas palyginamasis rodiklis. Tokiais atvejais tinkamesnis palyginamasis rodiklis gali būti bendrosios išlaidos arba bendrosios pajamos. Viešojo sektoriaus subjektams, kurie yra didelių turto sumų saugotojai, bendras turtas, bendri įsipareigojimai, grynasis turtas ar gryniesiems įsipareigojimai arba tam tikros turto grupės gali būti tinkamas palyginamasis rodiklis, jei jos įtraukiamos į finansines ataskaitas. Kai kuriais atvejais, ypač kai svarstomas kokybinis reikšmingumas, gali būti naudingi ir kitų rūšių palyginamieji rodikliai. Pavyzdžiui:
- tos sumos, kurias atitinkamas įstatymų leidžiamosios valdžios komitetas, pvz., valstybės sąskaitų komitetas, anksčiau laikė svarbiomis;
  - išmokų mokėjimai, palyginti su pragyvenimo išlaidų rodikliais, pavyzdžiui, pagal viešojo sektoriaus programas mokamų mėnesinių išmokų, pavyzdžiui, pensijų ar neįgalumo išmokų, svarba reikalavimus atitinkančiam gavėjui.

## PERŽIŪRA ATLIEKANT AUDITĄ

- 9) 2320-ojo TAAIS 12, 13 ir A14 dalyse aptariamas poreikis peržiūrėti reikšmingumo lygius, jei audito metu sužinoma naujos informacijos. Dėl viešojo sektoriaus subjektų valdymo struktūrų ir tarpusavio ryšių auditoriai neretai audito metu gauna naujos informacijos.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Audito procedūros kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygmeniu
  - b) Audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo įvertinimas
  - c) Specialūs svastymai dėl teisminės funkcijas vykdančių AAI

## AUDITO PROCEDŪROS KAIP ATSAKAS Į ĮVERTINTĄ REIŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKĄ TVIRTINIMŲ LYGMENIU

- 2) 2330-ojo TAAIS A17 dalyje nurodyta, kad audito įgaliojimai ir bet kokie kiti specialūs audito reikalavimai gali turėti įtakos auditoriaus svarstymams dėl tolesnių audito procedūrų pobūdžio, laiko ir apimtys. Tokių kitų reikalavimų pavyzdžiai pateikiami 3 skyriaus 6 pastraipoje.
- 3) 2330-ojo TAAIS 8 dalyje aprašomos aplinkybės, kuriomis auditorius turi atlikti kontrolės testus, kad surinktų pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl atitinkamų kontrolės priemonių efektyvumo. Dėl 2 pastraipoje aprašytų papildomų tikslų viešojo sektoriaus subjekto kontrolės testai gali būti platesni ir išsamesni nei privataus sektoriaus subjekto kontrolės testai. Auditoriai gali atlikti kontrolės testus darydami kitų rūšių užduotis, o ne tik atlikdami finansinių

ataskaitų auditą, ir jų atlikimo gairių gali ieškoti kituose, ne 2000–2899-uosiuose, TAAIS.

- 4) Planuodami ir atlikdami kontrolės testus, kaip reikalaujama 2330-ojo TAAIS 10 dalyje, auditoriai nustato, ar subjektas yra didesnės valdžios sektoriaus kontrolės aplinkos dalis. Todėl kontrolės priemonės gali egzistuoti už subjekto ribų. Auditorius nustato, ar reikia (ir kaip) surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų apie šias kontrolės priemones.
- 5) Naudodami ankstesnių auditų metu surinktus audito įrodymus apie kontrolės priemonių efektyvumą, kaip nurodyta 2330-ojo 13 dalyje, auditoriai gali apsvarstyti galimybę naudoti įrodymus, gautus atliekant veiklos auditą ar kitą su subjektu susijusią audito veiklą. Atsižvelgdami į ankstesnių veiklos auditų metu surinktus įrodymus, auditoriai įvertina, ar naudojami teiginiai ir atlikti testai yra tinkami finansinių ataskaitų auditui.

## AUDITO ĮRODYMŲ PAKANKAMUMO IR TINKAMUMO ĮVERTINIMAS

- 6) 2330-ojo TAAIS 27 dalyje reikalaujama, kad auditorius pareikštų sąlyginę nuomonę arba atsisakytų pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas, jeigu jis negali surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų. 2330-ojo TAAIS A62 dalyje pateikiami veiksniai, kurie gali turėti įtakos auditoriaus sprendimui, kas yra pakankami ir tinkami audito įrodymai. Vertindami, kas yra pakankami ir tinkami audito įrodymai, auditoriai taip pat atsižvelgia į poreikį surinkti pakankamus ir tinkamus įrodymus, kad būtų pasiekti visi papildomi tikslai, kaip aprašyta šio skyriaus 2 pastraipoje.

## SPECIALŪS SVARSTYMAI DĖL TEISMINES FUNKCIJAS VYKLANČIŲ AAI

- 7) Kai kuriose viešojo sektoriaus aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų, auditoriaus išvada dažnai vertinama ir naudojama nustatant asmenines teises pasekmes asmenims, atsakingiems už finansinius veiksmus, įskaitant reikšmingus dalykus, kontrolės trūkumus ir teisės aktų nesilaikymo atvejus. Todėl tokioje aplinkoje auditoriai, vertindami audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, atlieka procedūras, kad nustatytų už finansinius veiksmus atsakingus asmenis ir kaip laikomasi teisinių reikalavimų.

## 2402-ASIS TAAIS – AUDITO SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU PASLAUGŲ ORGANIZACIJĄ NAUDOJANČIA ĮMONE

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Šio TAAIS taikymo sritis
  - b) Apibrėžtys
  - c) Paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų, įskaitant vidaus kontrolę, perpratimas
  - d) Specialūs svarstymai dėl teismines funkcijas vykdančių AAI

### ŠIO TAAIS TAIKymo SRITIS

- 2) 2402-ojo TAAIS 2 dalis taikoma organizacijoms, teikiančioms paslaugas, kurios yra neatsiejamos nuo subjekto veiklos. Viešajame sektoriuje paslaugų organizacijos taip pat gali būti neatsiejama paslaugas naudojančio subjekto gebėjimo laikytis jo veiklą reglamentuojančių teisinių reikalavimų, vykdyti savo programos tikslus ir užtikrinti veiksmingą vidaus kontrolę dalis. Šiuo aspektu auditorių atliekamo darbo pobūdis ir apimtis priklauso nuo šių paslaugų pobūdžio ir svarbos viešojo sektoriaus subjektui bei šių paslaugų svarbos viešojo sektoriaus audito įgaliojimams.

### APIBRĖŽTYS

- 3) Sąvokos „paslaugų organizacija“ ir „pagalbinė paslaugų organizacija“ apibrėžtos 2402-ojo TAAIS 8 dalies e ir g punktuose. Viešajame sektoriuje šios sąvokos gali

apimti ne tik su finansine atskaitomybe susijusių paslaugomis besinaudojančio subjekto informacinės sistemos dalį, bet ir organizacijas, kurios teikia paslaugas, neatsiejamas nuo paslaugas naudojančio subjekto gebėjimo pasiekti savo programos tikslus, pavyzdžiui, nustatant teisę į pensiją ir paskirstant pensijų išmokas asmenims arba dotacijas asmenims ar organizacijoms.

## PASLAUGŲ ORGANIZACIJOS TEIKIAMŲ PASLAUGŲ, ĮSKAITANT VIDAUS KONTROLĘ, PERPRATIMAS

- 4) 2402-ojo TAAIS 9 dalis yra susijusi su tuo, kad vartotojo auditorius turi suprasti, kaip vartotojo įmonė savo veikloje naudojami paslaugų organizacijos paslaugomis. Nagrinėdami varotojo įmonei teikiamų paslaugų svarbą, tvarkomų sandorių pobūdį ir reikšmingumą, taip pat vartotojo įmonės ir paslaugų organizacijos santykių pobūdį, auditoriai gali atsižvelgti į paslaugų organizacijos vaidmenį, susijusį su vartotojo įmonės teisinių reikalavimų laikymusi, programos tikslų pasiekimu ir vidaus kontrolės veiksmingumu. Informacijos šaltiniai, kuriuos auditoriai gali naudoti šiam supratimui įgyti, yra užfiksuoti sutartyje arba paslaugų teikimo sutartyje, reglamentuojančioje susijusių šalių santykius.
- 5) Be to, vertindami paslaugų organizacijos vartotojo įmonei tvarkomų sandorių pobūdį, auditoriai gali atsižvelgti į lėšų srauto tarp šių dviejų subjektų atskaitomybės laipsnį. Atskaitomybės laipsnis tarp dviejų subjektų gali skirtis:
  - a) nuo situacijos, kai vartotojo įmonė pasitelkia paslaugų organizaciją, kad suteiktų besąlyginį finansavimą reikalavimus atitinkantiems gavėjams, nereikalaujama, kad gavėjai ar paslaugų organizacija praneštų vartotojo įmonei apie šių lėšų panaudojimą;
  - b) iki situacijos, kai už lėšas yra visiškai atsiskaitoma, kai paslaugų organizacijos atliktos operacijos yra visiškai įtrauktos į apskaitą ir vartotojo įmonei yra pateiktas užtikrinimas, kad paslaugų organizacijos atliktos operacijos atitinka jas reglamentuojančius teisinius reikalavimus ir kad atitinkami programos tikslai yra pasiekti.
- 6) Be to, nagrinėdami vartotojo įmonės ir paslaugų organizacijos santykių pobūdį, auditoriai gali atsižvelgti į atitinkamas valdymo struktūras, taip pat atskaitomybės struktūrą ir įtakos, kurią vienas subjektas gali daryti kitam, mastą.
- 7) 2402-ojo TAAIS 8 d ir 8 h dalyse pateiktos „paslaugų auditoriaus“ ir „vartotojo auditoriaus“ sąvokos gali reikšti, kad yra dvi atskiros audito organizacijos. Tačiau viešajame sektoriuje vienas valdžios lygmuo gali teikti paslaugas kitiems valdžios lygmenims. Galiausiai šie lygmenys gali būti laikomi priklausančiais tai pačiai

valdžios sektoriaus struktūrai, todėl jų auditą gali atlikti ta pati viešojo sektoriaus audito organizacija. Priklausymas tai pačiai viešojo sektoriaus audito organizacijai gali turėti įtakos tam, kaip du atskiri auditoriai, atsakingi atitinkamai už paslaugų organizaciją ir vartotojo įmonę, bendrauja ir atsiskaito vienas kitam pagal 2402-ojo TAAIS 12–18 dalyse nustatytus reikalavimus. Pavyzdžiui, tokiose situacijose paslaugų auditoriaus ir vartotojo auditoriaus bendravimui, priklausomai nuo jų įgaliojimų, gali būti netaikomi tokie patys konfidencialumo reikalavimai kaip privačiame sektoriuje.

- 8) Pavyzdžiui, 2402-ojo TAAIS 12 dalyje aprašomos galimybės, kurias vartotojo auditorius gali taikyti, siekdamas gauti pakankamą supratimą apie auditui svarbią vartotojo įmonės vidaus kontrolės priemonę, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką. Kai vartotojo auditorius ir paslaugų auditorius dirba toje pačioje viešojo sektoriaus audito organizacijoje, kai kurios arba visos 2402-ojo TAAIS 12 dalyje aprašytos galimybės gali būti netikslingos. Nepaisant to, tokiais atvejais informacija, kuria keičiasi vartotojo auditorius ir paslaugų auditorius, dalijamasi skaidriai. Ši informacija gali apimti dalykus, panašius į tuos, kurie įtraukti į 1 arba 2 tipo ataskaitą.
- 9) Be to, tokiose situacijose gali būti naudinga skirti pakankamai dėmesio atitinkamų ataskaitų teikimo reikalavimams, kanalams ir formoms nustatyti ir įgyvendinti užduoties planavimo etape.

## SPECIALŪS SVARSTYMAI DĖL TEISMINES FUNKCIJAS VYKDanČIŲ AAI

- 10) Kai kuriose viešojo sektoriaus audito aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų, gali būti papildomų aplinkybių, į kurias auditoriai atsižvelgia. Šios aplinkybės gali apimti poreikį:
  - įvertinti galimos neatitikties ar netinkamo elgesio riziką vartotojo įmonėje arba paslaugų organizacijoje, kuri gali turėti reikšmingą poveikį vartotojo įmonės finansinėms ataskaitoms;
  - laikytis griežtesnių įrodymų taisyklių, kai nustatomi galimi pažeidimai ar netinkamo elgesio atvejai, kad būtų laikomasi atitinkamų reikalavimų, būtinų oficialiam sprendimui priimti;
  - teikti tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų Teisės departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauti. Tokia informacija paprastai pateikiama kaip atskira atlikto audito darbo ir susijusių nustatytų faktų ataskaita.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Neištaisyčių iškraipymų poveikio vertinimas
  - b) Rašytiniai pareiškimai
  - c) Specialūs svarstymai dėl teisminės funkcijas vykdančių AAI

## NEIŠTAISYTŲ IŠKRAIPYMŲ POVEIKIO VERTINIMAS

- 2) Taikydami 2450-ojo TAAIS 11 dalies reikalavimus, auditoriai, kuriems tenka papildoma atskaitomybės atsakomybė, susijusi su teisinių reikalavimų nesilaikymu ir kontrolės trūkumais, atskirai įvertina kiekvieną iš šių tikslų. Tačiau iškraipymai, teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejai ir kontrolės trūkumai gali būti tarpusavyje susiję, todėl gali padidėti rizika kiekvienam tikslui.
- 3) 2450-ojo TAAIS 12–13 dalyse aptariamas už valdymą atsakingų asmenų informavimas apie neištaisytus iškraipymus. Kai tai atitinka AAI įgaliojimus, šis informavimas gali apimti teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus ir kontrolės trūkumus. Auditoriams taip pat gali prireikti informuoti apie iškraipymus, teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus ir kontrolės trūkumus papildomas šalis, pavyzdžiui, valstybės pareigūnus.
- 4) Kai auditoriai bendrauja su už valdymą atsakingais asmenimis arba papildomomis šalimis, kaip aprašyta 3 pastraipoje, gali būti tikimasi, kad auditoriai informuos apie visus iškraipymus, net ir tuos, kuriuos subjektas ištaisė. Bendraudami su už valdymą atsakingais asmenimis, auditoriai taiko jų aplinkai tinkamus

informavimo būdus. Iš auditorių taip pat gali būti pareikalauta pateikti finansinių ataskaitų audito rezultatus įstatymų leidžiamosios valdžios institucijoms.

## RAŠYTINIAI PAREIŠKIMAI

- 5) 2450-ojo TAAIS 14 dalyje reikalaujama, kad auditorius gautų rašytinį pareiškimą, patvirtinantį, jog vadovybė mano, kad neištaisytų iškreipimų poveikis finansinėms ataskaitoms yra nereikšmingas. Kai auditoriai turi papildomą atsakomybę dėl teisinių reikalavimų laikymosi ir vidaus kontrolės veiksmingumo, šie pareiškimai gali būti pateikti viename dokumente.

## SPECIALŪS SVARSTYMAI DĖL TEISMINES FUNKCIJAS VYKLANČIŲ AAI

- 6) Kai kuriose viešojo sektoriaus audito aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų, auditoriaus išvada dažnai naudojama siekiant nustatyti asmenines teises pasekmes asmenims, atsakingiems už finansinius veiksmus, įskaitant reikšmingus dalykus, teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus ir kontrolės trūkumus. Todėl tokioje aplinkoje auditoriai, vertindami audito metu nustatytus iškreipimus, teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus ir kontrolės trūkumus, taip pat nustato asmenis, atsakingus už finansinius veiksmus ir teisinių reikalavimų laikymąsi, ir laikosi griežtesnių įrodymų taisyklių, kai nustatomi galimi pažeidimai ar netinkamo elgesio atvejai, kad būtų įvykdyti atitinkami reikalavimai dėl oficialaus sprendimo priėmimo. Tai daroma siekiant pateikti tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauti. Tokia informacija paprastai pateikiama atskiroje atlikto audito darbo ir susijusių nustatytų faktų ataskaitoje.
- 7) 2450-ojo TAAIS 8 dalyje reikalaujama, kad auditorius apie visus audito metu sukauptus iškreipimus laiku informuotų atitinkamo lygmens vadovybę. Jei AAI įgaliojimai apima teisinius įgaliojimus nurodyti subjektui ištaisyti bet kokius iškreipimus, taip pat teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus, joms patariama apsvarstyti, ar naudojimas šiais įgaliojimais gali pakenkti jų nepriklausomumui, ir, jei taip, imtis tinkamų veiksmų, kad tokio pakenkimo būtų išvengta.

## PAKANKAMI IR TINKAMI AUDITO ĮRODYMAI

- 1) Kai kurie audito įrodymai surenkami atliekant audito procedūras, kai tikrinami apskaitos dokumentai. Audito įrodymus sudaro tiek informacija, kuria grindžiami ir patvirtinami vadovybės tvirtinimai, tiek bet kokia informacija, kuri prieštarauja tokiems teiginiams. Viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų atveju vadovybė dažnai gali tvirtinti, kad sandoriai ir įvykiai buvo vykdomi vadovaujantis teisės aktais ar tinkamais teisiniais reikalavimais. Tokie teiginiai gali patekti į finansinio audito sritį.
- 2) Vertindami informaciją, gautą iš nuo subjekto nepriklausomų šaltinių, kaip nurodyta 2500-ojo A12 dalyje, auditoriai gali laikyti šaltinius nepriklausomais nuo subjekto, net jeigu jie galiausiai atsiskaito tai pačiai institucijai, pvz., veiklos aspektu nepriklausomoms vyriausybinėms agentūroms, pavaldžioms tai pačiai institucijai. Lyginamosios analizės duomenų pobūdis viešajame sektoriuje gali apimti ir kitus šaltinius, pvz., panašių programų ar veiklos rodiklių palyginimus.
- 3) Svarstydami įrodymų šaltinius pagal 2500-ojo TAAIS A5 dalį, auditoriai taip pat gali atsižvelgti į įrodymus, gautus atliekant veiklos auditą ar kitą su subjektu susijusią audito veiklą. Remdamiesi veiklos audito metu surinktais įrodymais, auditoriai įvertina, ar naudojami tvirtinimai ir atlikti testai yra tinkami finansinių ataskaitų auditui.
- 4) Kai audito įgaliojimai apima tikslus, susijusius su teisinių reikalavimų laikymusi, auditoriams gali tekti apsvarstyti audito procedūrų pobūdį ir laiką, kaip paaiškinta 2500-ojo TAAIS A16 dalyje, pvz., laikas gali turėti neigiamos įtakos galimybei taikyti tam tikras audito procedūras, siekiant nustatyti, kaip laikomasi teisinių reikalavimų, arba kontrolės veiksmingumą.
- 5) Viešojo sektoriaus subjektai paprastai yra nustatę vidaus kontrolės priemones, skirtas užtikrinti, kad būtų laikomasi teisinių reikalavimų. Tačiau kai audituojamas

subjektas yra atsakingas už dotacijų ar kitos finansinės paramos teikimą kitoms šalims, dažnai yra taip, kad teisinių reikalavimų laikymasis iš dalies priklausys nuo to, ar kitos šalys atitinka kriterijus ir paramos gavimo sąlygas. Gali prireikti papildomų įrodymų, kaip subjektas vykdo savo pareigas, kad įsitikintų, jog tos kitos šalys vykdo sandorius laikydamosi teisinių reikalavimų.

- 6) Taikydami 2500-ojo TAAIS A17 dalies reikalavimus, auditoriai gali atsižvelgti į tai, kad duomenų saugojimo reikalavimai, nustatyti viešojo sektoriaus subjektams, gali būti skirtingi, kaip nurodyta atitinkamuose teisės aktuose. Auditoriams rekomenduojama susipažinti su taikomais teisės aktais, susijusiais su duomenų saugojimu.
- 7) Kai kuriose aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų, auditoriams gali būti taikomi įstatymai ir kiti teisės aktai, reikalaujantys, kad auditoriai suprastų ir laikytųsi tikslų procedūrų, susijusių su įrodymų taisyklėmis. Auditoriams rekomenduojama susipažinti su visomis tokiomis procedūromis ir taisyklėmis, kuriose aprašomi papildomi reikalavimai, susiję su audito įrodymais, ir kurios skirtos užtikrinti, kad būtų laikomasi teisinių reikalavimų. Pavyzdžiui, auditoriams, dirbantiems tokioje aplinkoje, gali tekti apsvarstyti toliau nurodytus su įrodymų rinkimu susijusius klausimus:
  - teisės aktus, nustatančius papildomus reikalavimus audito įrodymams;
  - papildomų reikalavimų taikymo sritį (t. y. ar jie taikomi kiekvienam audito užduoties dokumentui, ar konkrečioms dokumentams, susijusiems su tam tikrais audito klausimais);
  - papildomo tvarkymo poreikį, formalumus ar reikalavimus, taikomus audito įrodymams;
  - kiekvieno papildomo reikalavimo tikslą, susijusį su tinkamu teisiniu procesu atliekant auditą etapais; ir
  - bet kokius apribojimus, kurie gali būti taikomi audito įrodymams dėl konkrečių jų rinkimo ir (arba) pateikimo būdų.
- 8) **B priede** pateikiama informacija apie su įstatymais ir kitais teisės aktais susijusios rizikos valdymo audito įrodymų šaltinius.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Atsargos
  - b) Teisminiai ginčai ir ieškiniai
  - c) Segmentų informacija

## ATSARGOS

- 2) Viešojo sektoriaus atsargos dažnai skiriasi nuo privataus sektoriaus atsargų. Pavyzdžiui, atsargos viešajame sektoriuje dažnai laikomos naudoti, o ne perparduoti, todėl vidaus kontrolės pobūdis ir įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika gali būti kitokie. Auditoriai gali turėti kitų tikslų ir tvirtinimų, į kuriuos reikia atsižvelgti ne tik dėl atsargų buvimo ir būklės, kaip antai, visuomenės lūkesčiai dėl veiksmingo atsargų valdymo.
- 3) Taikydami 2501-ojo TAAIS 4 dalies reikalavimus, kad nuspręstų, ar dalyvauti atliekant inventorizaciją, auditoriai atsižvelgia į pirmiau aprašytus dalykus.
- 4) Kai auditorius riboja vadovybę, įstatymai ar kiti teisės aktai ir jie negali dalyvauti atliekant inventorizaciją, kaip reikalaujama pagal 2501-ojo TAAIS 4 dalį, arba prašyti patvirtinimo iš trečiosios šalies, kaip reikalaujama pagal 2501-ojo TAAIS 8 dalį, o kitos audito procedūros yra neįmanomos, auditoriams patariama apsvarstyti poveikį auditoriaus išvadai. Auditoriaus atsakas gali būti kitoks, kai apribojimą nustato vadovybė, o ne įstatymai ar kiti teisės aktai.

- 5) Kai kuriose viešojo sektoriaus audito aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmuose, auditoriai gali turėti išplėstinę pareigą nustatyti, kas yra atsakingas už atsargų buvimą ir būklę, įskaitant kontrolės priemonių kūrimą ir įgyvendinimą. Tai gali apimti, kai taikytina, ir sankcijų nustatymą. Todėl auditorius teikia tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų Teisės departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauja. Tokia informacija paprastai pateikiama kaip atskira atlikto audito darbo ir su juo susijusių išvadų ataskaita.

## TEISMINIAI GINČAI IR IEŠKINIAI

- 6) Planuodami ir atlikdami audito procedūras pagal 2501-ojo TAAIS 9 ir A18 dalis, auditoriai gali turėti papildomų pareigų, susijusių su teisiniais ginčais ir ieškiniais. Be to, viešojo sektoriaus subjektams gali kilti neaiškumų dėl įsipareigojimų ir prievolių, atsirandančių dėl teisminių ginčų ir ieškinių. Taigi, pareigos gali apimti tikėtinų būsimų reikalavimų ir galimų platesnių šių reikalavimų pasekmių viešajam sektoriui nustatymą. Dėl viešojo sektoriaus organizacijų sudėtingumo ir struktūros auditoriams gali tekti kreiptis ne tik į audituojamo viešojo sektoriaus subjekto vadovybę, bet ir į kitas viešojo sektoriaus organizacijas. Pavyzdžiui, centrinis teisės departamentas gali administruoti visus ieškinius vyriausybei; auditoriai, be audituojamo subjekto vadovybės, turėtų pateikti paklausimą ir šiam departamentui.
- 7) Kai vyriausybėje dirbantys teisininkai neima iš viešojo sektoriaus subjekto mokesčio už savo paslaugas, viešojo sektoriaus subjektai gali neturėti teisinių išlaidų sąskaitų, kaip aptarta 2501-ojo TAAIS 9 c dalyje.
- 8) Atliekant audito procedūras, kad nustatytų su subjektu susijusius teisinius ginčus ir ieškinius, auditoriams gali prireikti atsižvelgti į kitus informacijos šaltinius, pvz.:
- žiniasklaidos pranešimus;
  - plačiosios visuomenės ir suinteresuotųjų šalių atsiliepimus;
  - kitą informaciją, gautą iš reguliavimo institucijų, pareigūnų, prokurorų ar kitų tyrimo agentūrų;
  - informaciją, gautą iš skundus teikiančių pareigūnų ir pranešėjų apie pažeidimus; ir
  - veiklos ar kitų auditų rezultatus.
- 9) Taikydamos 2501-ojo TAAIS 10 dalies reikalavimus, AAI pagal savo įgaliojimus gali turėti teisę tiesiogiai bendrauti su subjekto išorės teisininku be vadovybės leidimo. Auditoriai atsižvelgia į teisininko, kuris gali būti subjekto ar kitos

vyriausybės organizacijos dalis, nepriklausomumą ir objektyvumą. Kai kyla abejonių dėl teisininko nepriklausomumo ar objektyvumo, auditoriams gali prireikti apsvarstyti galimybę gauti informacijos iš kito šaltinio.

- 10) Siekdami tiesioginio bendravimo, rašydami bendro pobūdžio ar konkrečių paklausimą, kaip nurodyta 2501-ojo TAAIS A22 ir A23 dalyse, auditoriai gali įtraukti kitus konkrečius paklausimus, jei tai leidžiama pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Pavyzdžiui, tai gali būti klausimai, ar subjektas veikia pagal jam teisės aktais suteiktus įgaliojimus.

## SEGMENTŲ INFORMACIJA

- 11) Tam tikros finansinės atskaitomybės tvarkos gali nereikalauti pateikti ir atskleisti segmentų informacijos arba ji gali būti netinkama tam tikrų viešojo sektoriaus subjektų atveju. Tačiau gali būti kitos informacijos, panašios į segmento informaciją, kurios reikalaujama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus arba pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Pavyzdžiui, iš viešojo sektoriaus subjektų gali būti reikalaujama pateikti pajamas ir išlaidas pagal fondus, asignavimus, programas ar kategorijas; iš auditorių gali būti reikalaujama atlikti šios informacijos auditą. Tam tikromis aplinkybėmis iš auditorių gali būti reikalaujama pareikšti nuomonę apie segmentų ar panašią informaciją kaip bendros audito nuomonės dalį arba kaip atskirą pagrindą.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Išorės šalių patvirtinimo procedūros audito įrodymams surinkti
  - b) Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą

## IŠORĖS ŠALIŲ PATVIRTINIMO PROCEDŪROS AUDITO ĮRODYMAMS SURINKTI

- 2) 2505-ojo TAAIS A1 dalyje ir 2330-ojo TAAIS A50 dalyje nurodyta, kad patvirtinimai gali būti naudojami siekiant surinkti įrodymus apie tam tikrų sąlygų (pvz., „šalutinių susitarimų“, neįtrauktų į oficialius susitarimus) buvimą ar nebuvimą. Be tvirtinimų, susijusių su finansinių ataskaitų auditu, auditoriams patvirtinimai gali būti naudingi siekiant surinkti įrodymus, susijusius su papildomais audito tikslais, numatytais jų audito įgaliojimuose arba kylančiais iš įstatymų, kitų teisės aktų, reglamentų, ministrų nurodymų, vyriausybės politikos reikalavimų ar įstatymų leidžiamosios valdžios nutarimų. Pavyzdžiui, išoriniai patvirtinimai gali būti naudojami siekiant surinkti įrodymus apie:
  - sutarčių ar susitarimų su trečiosiomis šalimis dėl teisės aktais nustatytų ar kitų sąlygų, pavyzdžiui, veiklos ar finansavimo garantijų, buvimą ar nebuvimą;
  - įstatymų leidėjo dar nepatvirtintus įsipareigojimus dėl išlaidų;
  - asmenų, gaunančių pensijas, finansinę paramą, anuitetus ar kitas nuolatinės išmokas, tolesnį tinkamumą; arba

- „šalutinių susitarimų“ su tiekėjais dėl prekių grąžinimo į kreditą, kad būtų galima panaudoti finansavimą, kuris kitu atveju būtų pasibaigęs vėlesniu fiskaliniu laikotarpiu, buvimą.
- 3) Prašydami išorinio patvirtinimo, kaip apibrėžta 2505-ojo TAAIS 6 a dalyje, auditoriai turėtų užtikrinti, kad prašymai būtų siunčiami trečiosioms šalims, kurios yra nepriklausomos nuo audituojamo subjekto, o atsakymai būtų patikimi, atsižvelgiant į subjekto ir patvirtinančios šalies santykius. Tačiau auditoriai kai kuriuos šaltinius gali laikyti nepriklausomais nuo subjekto, nors audituojamas subjektas ir šaltinį pateikęs subjektas galiausiai atsiskaito tai pačiai institucijai. Tokiomis aplinkybėmis audito įrodymų dokumentuose rekomenduojama nustatyti aukštesnį standartą, kaip auditoriai vertino ir atsižvelgė į nepriklausomumą.

## VADOVYBĖS ATSIŠAKYMAS LEISTI AUDITORIUI IŠSIŪSTI PATVIRTINIMO PRAŠYMĄ

- 4) Be 2505-ojo TAAIS 9 punkte nurodyto reikalavimo informuoti už valdymą atsakingus asmenis, iš auditorių gali būti reikalaujama arba tikimasi, kad jie informuos įstatymų leidžiamąją instituciją arba atitinkamą priežiūros instituciją. Vadovybės atsisakymas leisti auditoriui išsiųsti patvirtinimo prašymą turi tiesioginį poveikį rizikos vertinimui ir jame padarytoms audito rizikos išvadoms.

### PIRMOJO AUDITO UŽDUOTYS

- 1) Pirmasis auditas gali būti atliekamas, kai subjektas nacionalizuojamas, nesukuriant naujo subjekto, arba kai AAI įgaliojimai pakeičiami, įtraukiant naują ar papildomą jau egzistuojančio subjekto auditą. Pirmasis auditas taip pat gali būti atliekamas, kai sukuriamas viešojo sektoriaus subjektas, o pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar pagrindus reikalaujama, kad būtų perimti visi ankstesniojo viešojo sektoriaus subjekto likučiai arba jų dalis, kurių auditą atliko ankstesnis auditorius.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Analitinės procedūros
  - b) Pagrindinės analitinės procedūros
  - c) Analitinių procedūrų rezultatų tyrimas

## ANALITINĖS PROCEDŪROS

- 2) Atlikdami analitines procedūras, vertindami riziką, atlikdami detaliuosius testus ar formuodami bendrą išvadą, auditoriai, neapsiribodami toliau pateiktu sąrašu, taip pat gali atsižvelgti į atitinkamus ryšius, pvz.:
  - išlaidas, palyginti su biudžetu arba asignavimais;
  - išmokų mokėjimus, pavyzdžiui, vaiko išlaikymo išmokas ir pensijas, palyginti su demografinė informacija;
  - mokestines pajamas, palyginti su demografinė informacija arba ekonominėmis sąlygomis ar rodikliais;
  - palūkanas kaip valstybės skolos procentinę dalį, palyginti su vyriausybės skolinimosi palūkanų norma;
  - pasiektus rezultatus, palyginti su išlaidomis, kai informacija apie veiklos rezultatus įtraukiama į finansines ataskaitas; ir

- vyriausybės dotacijas ekonominei ir socialinei plėtrai, pavyzdžiui, dotacijas mažas pajamas gaunantiems ūkininkams ir dotacijas mokyklų pastatams, palyginti su ekonominiais ir demografiniais rodikliais.
- 3) Kad tokie tyrimai būtų veiksminga procedūra, rekomenduojama, kad jie būtų tinkamo detalumo lygio.

## PAGRINDINĖS ANALITINĖS PROCEDŪROS

- 4) Planuodami analitines procedūras, auditoriai gali atsižvelgti į gautą informaciją ir padarytas išvadas atliekant susijusią audito veiklą, įskaitant veiklos ir kitus auditus. Remdamiesi kita audito veikla, auditoriai turėtų įvertinti, ar susiję tikslai, nagrinėjami tvirtinimai ir atliekami testai yra tinkami finansinių ataskaitų auditui.
- 5) Auditoriaus sprendimui dėl priimtinos sumos, nurodytos 2520-ojo TAAIS A16 dalyje, įtakos turi reikšmingumas, kurį viešajame sektoriuje, be kitų aplinkybių, gali lemti audito įgaliojimai ir visuomenės lūkesčiai.
- 6) Vertindami 2520-ojo TAAIS A12 a dalyje nurodytų duomenų patikimumą, auditoriai gali naudoti informaciją, gautą iš kitų valdžios sektoriaus subjektų, nors jie galiausiai atsiskaito tai pačiai institucijai. Pavyzdžiui, lyginamieji duomenys viešajame sektoriuje gali apimti panašių subjektų ir (arba) programų palyginimus.
- 7) Atsižvelgiant į 2520-ojo TAAIS A13 dalies nurodymus dėl analitinių procedūrų atlikimo, auditoriams patariama susipažinti su kontrolės priemonių struktūra ir prireikus patikrinti atliekant analitines procedūras naudojamos subjekto nefinansinės informacijos kontrolės priemonių veikimo efektyvumą.

## ANALITINIŲ PROCEDŪRŲ REZULTATŲ TYRIMAS

- 8) Auditoriai apsveria, ar jiems gali tekti papildoma atsakomybė, kai vadovybė negali pateikti paaiškinimų dėl skirtumų, nustatytų atliekant analitines procedūras, nurodytas 2520-ojo TAAIS A21 dalyje. Pavyzdžiui, kai kuriose audito aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmuose, auditoriams gali tekti papildomai ištirti pagrindines informacijos trūkumo priežastis ir nustatyti, kas už tai atsakingas. Auditorius taip pat gali pateikti tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų Teisės departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauti. Tokia informacija paprastai pateikiama atskiroje atlikto audito darbo ir su juo susijusių išvadų ataskaitoje.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Imties sudarymas, dydis ir vienetų atrinkimas testams atlikti
  - b) Nuokrypių ir iškraipymų pobūdis bei priežastis
  - c) Iškraipymų ekstrapoliavimas
  - d) Audito atrankos rezultatų įvertinimas

## IMTIES SUDARYMAS, DYDIS IR VIENETŲ ATRINKIMAS TESTAMS ATLIKTI

- 2) Sudarant audito imtį pagal 2530-ojo TAAIS 6 dalies reikalavimus, AAI gali turėti didesnę atsakomybę pagal įgaliojimus. Tokiais atvejais auditoriai gali nustatyti skirtingus parametrų lygius, įskaitant reikšmingumą ir aukštesnį patikimumo lygį, ir tai gali turėti įtakos imties dydžiui. Auditoriai gali sudaryti atskiras imtis kontrolei ir atitikčiai tikrinti arba sudaryti vieną imtį abiem. Pavyzdžiui, išmokų imtis gali būti naudojama išmokų kontrolei tikrinti, taip pat tam, kad būtų galima patikrinti, ar išmokos buvo mokamos laikantis teisinių reikalavimų.
- 3) Viešojo sektoriaus auditoriai dažniau nei privataus sektoriaus auditoriai mano, jog reikia atrinkti nefinansinę informaciją. Dėl papildomų viešojo sektoriaus tikslų, pavyzdžiui, tikrinti, kaip laikomasi teisinių reikalavimų, ir peržiūrėti finansinėse ataskaitose pateiktą nefinansinę informaciją, auditoriai gali apsvarstyti, ar atranka bus naudinga tikrinant tokią finansinėse ataskaitose

pateiktą nefinansinę informaciją. Tokios nefinansinės informacijos pavyzdys gali būti tvaraus vystymosi priemonėse pateikta informacija.

- 4) Auditoriai gali būti įpareigoti pateikti papildomą informaciją apie audito atranką. Tokie reikalavimai gali apimti taikytų imties sudarymo metodų pateikimą, informaciją apie tai, ar imties rezultatai gali būti ekstrapolijuojami populiacijai, ir, jei taip, apie tokio ekstrapoliavimo rezultatus. Auditoriai gali atsižvelgti į tokius poreikius sprenddami, ar taikyti statistinius, ar nestatistinius metodus.

## NUOKRYPIŲ IR IŠKRAIPYMŲ POBŪDIS IR PRIEŽASTIS

- 5) Analizuodami nustatytus nuokrypius ir iškraipymus, kaip nurodyta 2530-ojo TAAIS A17 dalyje, auditoriai atsižvelgia į tai, kad jie gali turėti išplėstinę audito ir informavimo pareigą, susijusią su apgaule. Šių gairių 6 skyriuje auditoriams pateikiama papildoma informacija apie auditoriaus atsakomybę, susijusią su apgaule atliekant finansinių ataskaitų auditą.

## IŠKRAIPYMŲ EKSTRAPOLIAVIMAS

- 6) Sudarant audito imtį kontrolei testuoti, iš auditorių gali būti reikalaujama numatyti nuokrypio lygį populiacijoje, įskaitant pasikliautinąjį intervalą, ir pateikti imties rezultatus, kaip nurodyta šio skyriaus 4 pastraipoje. Kai kuriose audito aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmuose, gali būti reikalaujama informuoti apie nuokrypių lygį, kad būtų galima paaiškinti, pavyzdžiui, vidaus kontrolės trūkumus arba kodėl nesilaikoma teisinių reikalavimų.

## AUDITO ATRANKOS REZULTATŲ ĮVERTINIMAS

- 7) Be 2530-ojo TAAIS A23 dalyje pateiktų nurodymų, auditoriams patariama apsvarstyti savo atsakomybę pagal įgaliojimus, kai vadovybė negali tinkamai paaiškinti nuokrypių ir iškraipymų. Pavyzdžiui, auditoriams, dirbantiems Audito Rūmų aplinkoje, gali tekti toliau tirti pagrindines informacijos trūkumo priežastis ir nustatyti, kas už tai atsakingas.
- 8) Be 2530-ojo TAAIS A23 dalies nurodymų (antrasis punktas), auditoriams gali tekti apsvarstyti bet kokią papildomą atsakomybę, kaip aprašyta šių gairių 3 skyriaus 6 pastraipoje.

## 2540-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – APSKAITINIŲ ĮVERČIŲ IR SUSIJUSIŲ ATSKLEIDIMŲ AUDITAS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Apskaitinių įverčių pobūdis
  - b) Tikslas
  - c) Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai
  - d) Veiksmai įvertinus reikšmingo iškraipymo riziką
  - e) Tolesnės pagrindinės procedūros reaguojant į reikšmingą riziką
  - f) Apskaitinių įverčių pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas
  - g) Galimo vadovybės šališkumo požymiai
  - h) Rašytiniai pareiškimai
  - i) Dokumentavimas

### APSKAITINIŲ ĮVERČIŲ POBŪDIS

- 2) Priklausomai nuo to, kada ir kaip viešojo sektoriaus subjektai naudoja apskaitą, įverčiai priklauso nuo pateikiamų finansinių straipsnių tipų ir taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Kai kurie svarbūs viešojo sektoriaus įverčiai gali būti susiję su turtu, įsipareigojimais ir informacijos atskleidimo straipsniais, pvz.:

- socialinio draudimo programos;
  - valstybės tarnautojų pensijų programos;
  - sveikatos apsaugos programos;
  - veteranų išmokų programos;
  - vyriausybės garantijų programos;
  - aplinkosaugos įsipareigojimai;
  - mokestinės pajamos ir gautinos sumos; ir
  - tam tikras nekilnojamasis turtas ir įranga, pavyzdžiui, specializuota karinė įranga ir paveldo turtas.
- 3) Dėl vyriausybės veiklos pobūdžio kai kurie viešojo sektoriaus subjektų apskaitiniai įverčiai turės aukštą įvertinimo neapibrėžtumo lygį, pavyzdžiui, garantijos, susijusios su paskolomis ar sunkumų patiriančiais subjektais.
- 4) Be 2540-ojo TAAIS A72–A75 dalyse pateiktų nurodymų, viešajame sektoriuje pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ne visada reikalaujama nustatyti tikrąją vertę. Tokiais atvejais auditoriai gali įvertinti taikomą alternatyvų įvertinimo metodą ir nustatyti, ar jis atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir nėra klaidinantis.

## TIKSLAS

- 5) Atsižvelgdami į 2540-ojo TAAIS 11 dalies tikslą – surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, ar apskaitiniai įverčiai ir su jais susiję atskleidimai yra pagrįsti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, auditoriai gali atsižvelgti į šiuos dalykus:
- Finansinės atskaitomybės tvarkos gali reikalauti atskleisti nefinansinę informaciją, pavyzdžiui, programų rezultatus ir kitą veiklos informaciją. Ši informacija gali būti pagrįsta įverčiais.
  - Kai kuriems įsipareigojimams, pavyzdžiui, su vyriausybės politika susijusioms garantijoms, būdingas toks didelis įvertinimo neapibrėžtumas, kad pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti neleidžiama jų pripažinti, tačiau gali būti reikalaujama atskleisti įvertinimo neapibrėžtumą. Kai šie galimi įsipareigojimai kelia grėsmę vyriausybės programų tvarumui, auditoriai, norėdami atkreipti dėmesį į šiuos klausimus, gali naudoti „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų klausimų“ pastraipas.
  - Dėl sudėtingumo, pobūdžio ir vadovybės vertinimo tokiose situacijose gali būti tikslinga pagrindinius audito dalykus pateikti pagal 2701-ąjį TAAIS.

## RIZIKOS VERTINIMO PROCEDŪROS IR SUSIJĘ VEIKSMAI

- 6) Viešajame sektoriuje tam tikrų ilgalaikių įvertintų įsipareigojimų faktinės sumos gali būti nežinomos ilgą laiką. Pavyzdžiui, socialinio draudimo įsipareigojimai tęsiasi daugelį metų, todėl auditoriai negalės pasinaudoti vėlesniais įvykiais jiems įvertinti. Dėl savo pobūdžio viešasis sektorius turi galimybę naudotis ankstesnių metų duomenimis, kurie apima ilgą laiko tarpą ir iš kurių auditorius gali nustatyti įverčių tikslumo tendencijas. Šios tendencijos gali būti svarbios taikant 2540-ojo TAAIS A55–A60 dalių reikalavimus.

## VEIKSMAI ĮVERTINUS REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKĄ

- 7) Auditorių svarstymai, ar reikalingi specializuoti įgūdžiai ar žinios, susijusios su vienu ar keliais apskaitinių įverčių aspektais, siekiant surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, kaip reikalaujama 2540-ojo TAAIS 15 dalyje, gali būti ypač aktualūs kalbant apie įverčius, pavyzdžiui, tokius kaip išvardyti, bet jais neapsiribojant:
- socialinio draudimo programos;
  - valstybės tarnautojų pensijų programos; ir
  - veteranų išmokų programos.

Daugiau nurodymų, kaip naudotis ekspertų paslaugomis, pateikta šių gairių 29 skyriuje.

## TOLESNĖS PAGRINDINĖS PROCEDŪROS REAGUOJANT Į REIKŠMINGĄ RIZIKĄ

- 8) Vertindami apskaitinius įverčius pagal 2540-ojo 24 d dalies reikalavimus, auditoriai gali atsižvelgti į tai, kad vadovybė gali būti nepajėgi atlikti konkrečių veiksmų, kuriais grindžiamas įvertis. Kaip aptarta 2315-ajame TAAIS (persvarstytame), tokie sprendimai, susiję su konkretaus veiksmo, kuriuo grindžiamas įvertis, atlikimu, gali būti priimami nekontroliuojant audituojamam subjektui dėl politinių procesų. Tokiomis aplinkybėmis auditoriui gali tekti

apsvarstyti audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą ir bet kokį poveikį auditoriaus išvadai dėl finansinių ataskaitų.

## APSKAITINIŲ ĮVERČIŲ PAGRĮSTUMO ĮVERTINIMAS IR IŠKRAIPYMŲ NUSTATYMAS

- 9) Kai į viešojo sektoriaus finansines ataskaitas įtraukiami keli labai dideli įverčiai, kurių įvertinimo neapibrėžtumas gali būti didelis, auditoriams gali tekti įvertinti įvertinimo neapibrėžtumo atskleidimo tinkamumą ir jo poveikį auditoriaus išvadai.

## GALIMO VADOVYBĖS ŠALIŠKUMO POŽYMIAI

- 10) Auditoriai peržiūri vadovybės vertinimus ir sprendimus, priimtus atliekant apskaitinius įverčius, siekdami nustatyti, ar yra galimo vadovybės šališkumo požymių pagal 2540-jo TAAIS 32 dalies reikalavimus. Šiame procese vadovai savo prielaidas gali grįsti įvairių rūšių informacija, gauta iš vidaus ir išorės šaltinių, kurių tinkamumas ir patikimumas bus skirtingas. Konkrečios prielaidos taip pat skirsis, priklausomai nuo vertinamo turto ar įsipareigojimo savybių, taikomo vertinimo metodo (pvz., rinkos ar veiklos rezultatų metodo) ir taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimų. Tai darydami auditoriai gali apsvarstyti galimo šališkumo priežastis, kurios gali būti būdingos viešajam sektoriui, pvz., tai gali būti:
- stiprūs politiniai motyvai;
  - besikeičianti arba nestabili politinė ir ekonominė aplinka;
  - išaugę visuomenės lūkesčiai;
  - didesni nei įprastai lūkesčiai įvykdyti biudžetą;
  - spaudimas laikytis regioninių ir tarptautinių sutarčių, pavyzdžiui, darnaus vystymosi tikslų (DVT);
  - biudžetų mažinimas atitinkamai nesumažinant paslaugų teikimo lūkesčių;
  - viešojo ir privataus sektorių partnerystė; ir
  - tolerancija finansinės informacijos klaidoms.
- 11) Kai kuriose aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų, dirbantys auditoriai gali turėti papildomų pareigų, susijusių su atvejais, kai jie nustato vadovybės ketinimą suklaidinti. Tokios pareigos dažnai apima už tokius veiksmus atsakingo (-ų)

asmens (-ų) nustatymą ir rekomendaciją pateikti jiems atitinkamus civilinius ir baudžiamuosius kaltinimus. Tuo tikslu auditoriai teikia tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų Teisės departamentui arba atitinkamai prokuratūrai ir prireikus su jais bendradarbiauja. Tokia informacija paprastai pateikiama atskiroje atlikto audito darbo ir susijusių nustatytų faktų ataskaitoje.

## RAŠY TINIAI PAREIŠKIMAI

- 12) Dėl viešojo sektoriaus apskaitinių įverčių sudėtingumo, pobūdžio ir vadovybės vertinimo, susijusio su apskaitiniais įverčiais, auditorius gali apsvarstyti poreikį gauti pareiškimus dėl konkrečių apskaitinių įverčių, įskaitant susijusius su taikomais metodais, prielaidomis ar duomenimis.

## DOKUMENTAVIMAS

- 13) Tais atvejais, kai auditoriai, rengdami „įverčių intervalą“ pagal 2540-ojo TAAIS 29 dalį, naudojami viešajame sektoriuje turimais išsamiais ankstesnių metų duomenimis ir žiniomis, jie gali apsvarstyti galimybę, pagal (ir papildant) 2540-jo TAAIS 39 dalies reikalavimus dokumentais pagrįsti auditoriaus atliktą apskaitinių įverčių ir susijusios atskleistos informacijos pagrįstumo vertinimą, naudojant tokius duomenis.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Ribojami sandoriai
  - b) Apibrėžtys
  - c) Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai
  - d) Reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos nustatymas ir vertinimas
  - e) Atsakas į reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, riziką

## RIBOJAMI SANDORIAI

- 2) Viešojo sektoriaus subjektams taip pat gali būti taikomi konkretūs apribojimai dėl sandorių, kuriuos jie gali sudaryti su susijusiomis šalimis, pobūdžio ir apimtys. Apribojimais gali būti draudžiami sandoriai ar praktika, kurie gali būti leistini susijusių šalių santykiuose už viešojo sektoriaus ribų.

## APIBRĖŽTYS

- 3) 2550-ojo TAAIS 10 b dalyje pateikiama sąvokos „susijusi šalis“ apibrėžtis, kai taikoma finansinės atskaitomybės tvarka nustato minimalius reikalavimus arba nenustato jokių reikalavimų susijusiai šaliai. Auditoriai pastebės, kad pagal šią

apibrėžtį subjektai, kuriuos bendrai kontroliuoja valstybė (t. y. nacionalinė, regioninė ar vietos valdžia), nelaikomi susijusiais, išskyrus atvejus, kai jie sudaro reikšmingus sandorius arba reikšmingai dalijasi ištekliais.

- 4) Auditoriai gali apsvarstyti, ar dėl to, kad valstybės bendrai valdomiems subjektams netaikoma susijusių šalių apibrėžtis, jiems atliekant viešojo sektoriaus subjektų auditą atsiranda didesnės rizikos sričių. Pavyzdžiui, gali susiklostyti situacija, kai ministeriją sudaro keli subjektai. Nors šie subjektai gali nesidalyti ištekliais ir nesudaryti reikšmingų sandorių, gali būti sudaroma daug mažesnių, iš pažiūros „nereikšmingų“ sandorių, kurie gali būti laikomi neteisėtais. Taip pat gali būti situacijų, kai sandorių apskritai nėra. Pavyzdžiui, ministras gali daryti įtaką vienam subjektui, kad šis nemokėtų dividendų kitam subjektui, siekdamas daryti įtaką pinigų srautams ir galimiems sprendimams dėl biudžeto asignavimų.
- 5) Auditoriams patariama, taikant TAAIS, atsižvelgti į platesnę susijusių šalių apibrėžtį.

## RIZIKOS VERTINIMO PROCEDŪROS IR SUSIJĘ VEIKSMAI

- 6) Siekdami suprasti viešojo sektoriaus subjekto susijusių šalių santykius ir sandorius, be 2550-jo TAAIS 11–14 dalyse aprašytų procedūrų, auditoriai atsižvelgia į:
  - teisinę struktūrą ir reguliavimo reikalavimus, taikomus subjektui ir su juo susijusioms šalims, pavyzdžiui, ar subjektas yra ministerija, departamentas, agentūra ar kitos formos viešasis subjektas;
  - suprantant viešojo sektoriaus subjektų vykdomą veiklą, dažnai reikia gauti žinių apie vyriausybės vykdomos veiklos rūšis, įskaitant atitinkamas programas, ir pagrindinius subjektus, su kuriais ji bendradarbiauja vykdydama šias programas;
  - organizacinę subjekto kontrolės ir atskaitomybės nustatymo struktūrą, atsižvelgiant į tai, kad viešajame sektoriuje už valdymą atsakingi asmenys vykdo pareigas kaip piliečių atstovai. Viešojo sektoriaus subjektų nuosavybė gali būti ne tokia svarbi kaip privačiame sektoriuje;
  - supratimą apie ūkio subjekto atskaitomybės reikalavimus, įskaitant susijusius su susijusių šalių santykių ir sandorių atskleidimu; ir
  - kitus teisės aktus, kurie gali būti svarbūs viešojo sektoriaus subjekto gebėjimui vykdyti veiklą su susijusiomis šalimis. Tai gali apimti viešųjų pirkimų taisyklių, kuriose gali būti reikalavimas viešojo sektoriaus subjektams įrodyti, kad sandoriai su susijusiomis šalimis vykdomi sąžiningos konkurencijos sąlygomis, laikymąsi.

- 7) Aptariant ūkio subjekto finansinių ataskaitų jautrumą reikšmingiems iškraipymams, taip pat gali būti aptariami papildomi tikslai ir su jais susijusi reikšmingų iškraipymų rizika, kaip numatyta 2550-ojo TAAIS A8 dalyje. Auditoriai į tokią diskusiją gali įtraukti auditorius, atliekančius veiklos auditą ir kitą subjekto audito veiklą.
- 8) Į užduoties grupės diskusiją, susijusią su apgaule, gali būti įtrauktas subjekto viešųjų pirkimų proceso jautrumo sukčiavimui, kurį vykdo susijusios šalys arba kuris vykdomas per susijusias šalis, svarstymas.

## REIŠMINGO IŠKRAIPYMO, SIEJAMO SU SUSIJUSIŲ ŠALIŲ SANTYKIAIS IR SANDORIAIS, RIZIKOS NUSTATYMAS IR VERTINIMAS

- 9) Be 2315-ajame TAAIS nurodytų tvirtinimų, viešojo sektoriaus subjektų vadovybė gali tvirtinti, kad sandoriai ir įvykiai buvo vykdomi vadovaujantis teisės aktais arba tinkamais įgaliojimais, kaip pažymėta 2315-ojo TAAIS A192 dalyje. Tokie tvirtinimai gali apimti santykius ir sandorius su susijusiomis šalimis ir patekti į finansinių ataskaitų audito apimtį.
- 10) Pagal savo įgaliojimus auditoriai gali būti įpareigoti atsižvelgti į subjektą reglamentuojančią teisinę sistemą ir teisės aktus, taip pat į bet kokius reikalavimus ar konkrečius apribojimus, kuriuos jie gali nustatyti subjektui, už valdymą atsakingiems asmenims, vadovybei ir darbuotojams sudarant ir vykdant sandorius su susijusia šalimi. Taip pat gali būti apribotos subjekto galimybės steigti visiškai ar iš dalies jam priklausančius subjektus, kurie būtų laikomi susijusiomis šalimis.
- 11) Taip pat gali būti reikalaujama, kad už viešojo sektoriaus subjektų valdymą atsakingi asmenys, vadovai ir darbuotojai deklaruotų savo interesus subjektuose, su kuriais jie sudaro profesinius ar komercinius sandorius. Jei tokie teisės aktų reikalavimai egzistuoja, auditoriai turi taikyti rizikos vertinimo procedūras, kad nustatytų ir įvertintų reikšmingų iškraipymų, atsirandančių dėl šių reikalavimų nesilaikymo, riziką.

## ATSAKAS Į REIŠMINGO IŠKRAIPYMO, SIEJAMO SU SUSIJUSIŲ ŠALIŲ SANTYKIAIS IR SANDORIAIS, RIZIKĄ

- 12) 2550-jo TAAIS 23 b dalyje reikalaujama, kad auditoriai surinktų įrodymų, jog reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis, nesusiję su įprastine subjekto veikla, yra tinkamai įgaluoti ir patvirtinti. Viešajame sektoriuje audito įgaliojimai gali apimti atsakomybę pateikti ataskaitą, kaip laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų. Tai gali apimti pareigą surinkti įrodymus, kad santykiai ir sandoriai su susijusiomis šalimis atitinka įstatymus ir kitus teisės aktus ir buvo įgaluoti bei patvirtinti. Auditoriams taip pat gali tekti ieškoti įrodymų, kad vadovybė gavo įstatymų leidžiamosios valdžios, finansų ministerijos, „patronuojančio“ ar finansuojančio departamento arba atitinkamos priežiūros institucijos leidimą ir patvirtinimą. Šios procedūros gali būti taikomos neatsižvelgiant į tai, ar sandoriai yra reikšmingi, ar neįprasti.
- 13) 2550-ojo TAAIS 24 dalyje reikalaujama, kad auditoriai surinktų pakankamų ir tinkamų įrodymų dėl vadovybės tvirtinimo, kad sandoriai su susijusiomis šalimis vykdomi tokiais pat sąlygomis, kokios yra vykdant sandorius nesusijusioms šalims, jei vadovybė tokį tvirtinimą pateikė finansinėse ataskaitose.
- 14) Viešajame sektoriuje įstatymuose ar kituose teisės aktuose, susijusiuose su viešaisiais pirkimais, gali būti reikalaujama, kad sutartims su trečiosiomis šalimis, įskaitant susijusias šalis, būtų taikomas konkursas ar kitoks „rinkos testavimas“, siekiant įrodyti „kainos ir kokybės santykį“.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Įvykiai nuo finansinių ataskaitų paskelbimo datos iki auditoriaus išvados datos
  - b) Faktai, kuriuos auditorius sužino po finansinių ataskaitų paskelbimo datos

## ĮVYKIAI NUO FINANSINIŲ ATASKAITŲ PASKELBIMO DATOS IKI AUDITORIAUS IŠVADOS DATOS

- 2) Be 2560-ojo A9 dalyje nurodytų konkrečių paklausimų, auditoriai taip pat gali nagrinėti įvykius, kurie:
  - a) svarbūs valdžios sektoriaus subjekto gebėjimui įgyvendinti programos tikslus; ir
  - b) gali turėti įtakos bet kokios veiklos informacijos pateikimui finansinėse ataskaitose.
- 3) Be 2560-ojo TAAIS A10 dalyje aprašytų procedūrų, auditorius taip pat gali nagrinėti klausimus, kylančius iš atitinkamų įstatymų leidžiamosios valdžios ir kitų atitinkamų institucijų posėdžių, apie kuriuos auditorius galėjo sužinoti audito metu, kaip apie planuojamus surengti laikotarpio pabaigoje arba jam pasibaigus, ir dėl kurių rezultatų gali prireikti koreguoti finansines ataskaitas arba juos atskleisti finansinėse ataskaitose.

## **FAKTAI, KURIUOS AUDITORIUS SUŽINO PO FINANSINIŲ ATASKAITŲ PASKELBIMO DATOS**

- 4) Dėl auditoriaus veiksmų, kuriais siekiama sukelti nepasitikėjimą auditoriaus išvada, kaip nurodyta 2560-ojo TAAIS A20 dalyje, auditoriai gali kreiptis teisinio patarimo ir taip pat apsvarstyti galimybę pranešti apie tai atitinkamai statutinei institucijai.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Veiklos tęstinumo prielaida
  - b) Vadovybės vertinimo įvertinimas
  - c) Papildomos audito procedūros, taikomos nustačius įvykius ar sąlygas

## VEIKLOS TĘSTINUMO PRIELAIDA

- 2) Auditorių gali būti pareikalauta peržiūrėti ir pateikti ataskaitą apie subjekto susitarimus, kad būtų palaikoma bendra finansinė būklė.
- 3) Viešojo sektoriaus subjektai per vienerius metus gali išleisti daugiau, nei turi išteklių išlaidoms padengti, todėl jų pajamos gali būti mažesnės už išlaidas arba įsipareigojimai gali viršyti turtą. Tačiau neįprasta, kad viešojo sektoriaus subjekto veikla nutrūktų arba jo veiklos mastas būtų priverstinai sumažintas dėl nesugebėjimo finansuoti savo veiklos arba grynųjų įsipareigojimų.
- 4) Labiausiai tikėtina, kad viešojo sektoriaus subjekto veikla bus nutraukta dėl vyriausybės politinio sprendimo. Gali būti priimtas politinis sprendimas likviduoti ir išformuoti visą subjektą, apriboti jo veiklą ir perduoti kai kurias jo funkcijas kitam viešojo sektoriaus subjektui, susijungti su kitu viešojo sektoriaus subjektu arba privatizuoti subjektą. Kiekvienu iš šių atvejų visas subjektas arba jo dalis nustoja egzistuoti. Auditoriai, norėdami padaryti išvadą dėl klausimų, susijusių su veiklos tęstinumu, gali atsižvelgti į tai, kaip subjekto veikla yra likviduojama ir (arba) perduodama.
- 5) Formuojant nuomonę apie subjekto gebėjimą tęsti veiklą, auditorių svarstymai apie veiklos tęstinumą apima du atskirus, tačiau kartais persidengiančius veiksnius:

- didesnę riziką, susijusią su politikos krypties pokyčiais (pvz., pasikeitus vyriausybei); ir
  - rečiau pasitaikančią operacinę arba veiklos riziką (pavyzdžiui, kai subjektui nepakanka apyvartinių lėšų, kad galėtų tęsti veiklą dabartiniu lygiu, ir jis negali pritraukti papildomo kapitalo).
- 6) Siekdamas sumažinti riziką, kad negaus informacijos apie vyriausybės politikos pokyčius, kurie gali turėti įtakos veiklos tęstinumo prielaidai, auditorius gali išsiaiškinti, ar:
- vyriausybė pareiškė ketinanti peržiūrėti politikos sritį, turinčią įtakos audituojamam subjektui;
  - apie peržiūrą buvo paskelbta ir ji vyksta;
  - peržiūra parodė, kad audituojamo subjekto veikla gali būti racionalizuota arba kad subjekto ateitis gali būti peržiūrėta; arba
  - vyriausybė vykdo politiką, kuria siekiama privatizuoti audituojamo subjekto veiklą.

## VADOVYBĖS VERTINIMO ĮVERTINIMAS

- 7) Auditoriai žino, kad vyriausybės politikos pokyčiai gali turėti didelės įtakos viešojo sektoriaus subjektų statusui ir funkcijoms, tačiau politiniai sprendimai auditoriui gali būti nežinomi.

## PAPILDOMOS AUDITO PROCEDŪROS, TAIKOMOS NUSTAČIUS ĮVYKIUS AR SĄLYGAS

- 8) Atsižvelgdami į 2570-ojo TAAIS 16 dalies reikalavimus, auditoriai gali apsvarstyti, ar prašyti, kad subjektas užsitikrintų tiesioginį patvirtinimą iš departamento ar vykdomosios institucijos, atsakingos už finansinę paramą ar būsimą finansavimą subjektui. Svarstant galimybę prašyti tokio patvirtinimo, auditoriams patariama atsižvelgti į visus politinio proceso nustatytus apribojimus. Tokiomis aplinkybėmis subjekto atsakingo finansininko pateiktas pareiškimas, kad finansinė parama ar būsimas finansavimas bus gautas, gali būti nepakankamas kaip reikšmingas patikinimas dėl subjekto ateities. Taip yra dėl to, kad subjektas gali nežinoti finansinės paramos teikėjo ketinimų.
- 9) Be TAAIS nustatytų audito procedūrų, auditoriai taip pat gali skaityti oficialius įrašus apie politikos pokyčius ir atitinkamus įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų posėdžius bei teirautis apie posėdžiuose nagrinėjamus klausimus, apie kuriuos dar nėra oficialių įrašų.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Bendrieji svarstymai
  - b) Vadovybė, kurios prašoma pateikti rašytinius pareiškimus
  - c) Informavimas apie ribinę sumą
  - d) Rašytinių pareiškimų data ir apimamas (-i) laikotarpis (-iai)
  - e) Abejonės dėl rašytinių pareiškimų patikimumo ir prašyti, tačiau nepateikti rašytiniai pareiškimai

## BENDRIEJI SVARSTYMAI

- 2) Viešajame sektoriuje vadovybės atsakomybė gali būti platesnė nei privačiame sektoriuje. Prašydami pateikti rašytinius pareiškimus apie vadovybės atsakomybę, auditoriai gali atsižvelgti į šią platesnę prielaidą.

## VADOVYBĖ, KURIOS PRAŠOMA PATEIKTI RAŠYTINIUS PAREIŠKIMUS

- 3) Svarstant 2580-ojo TAAIS A2 dalies nurodymus, auditoriams patariama atsižvelgti į tai, kad teisės aktuose nustatyti reikalavimai dėl atsakomybės už finansinių ataskaitų parengimą gali skirtis. Auditoriams patariama susipažinti su

taikomais teisės aktais, kad nustatytų asmenis, iš kurių reikėtų reikalauti rašytinių pareiškimų. Auditoriai planavimo etape taip pat gali informuoti už valdymą atsakingus asmenis ir susitarti su jais dėl asmenų, kurie yra atsakingi už rašytinių pareiškimų pateikimą.

## INFORMAVIMAS APIE RIBINĘ SUMĄ

- 4) Pagal 2580-ojo TAAIS A14 reikalavimus auditorius gali apsvarstyti galimybę informuoti vadovybę apie ribinę sumą prašomų rašytinių pareiškimų tikslais. Auditoriams patariama atsižvelgti į platesnę viešojo sektoriaus perspektyvą, pagal kurią iš jų gali būti reikalaujama informuoti apie visus iškraipymus, net ir tuos, kuriuos subjektas ištaisė, taip pat apie visus kontrolės trūkumus ir teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus. Prašydami pateikti rašytinius pareiškimus, auditoriai gali apsvarstyti galimybę informuoti apie tokius reikalavimus. Auditoriams patariama atsižvelgti į platesnę viešojo sektoriaus perspektyvą ir procedūras, apibūdinančias papildomus tikslus, atsakomybę ir reikalavimus.

## RAŠYTINIŲ PAREIŠKIMŲ DATA IR APIMAMAS (-I) LAIKOTARPIS (-IAI)

- 5) Kaip nurodyta 2580-ojo TAAIS A15 dalyje, rašytinių pareiškimų data turėtų būti kuo artimesnė auditoriaus išvados dėl finansinių ataskaitų datai. Viešajame sektoriuje vadovybės pareiškimus kartais galima gauti iš aukštų valdymo lygių, todėl auditoriams svarbu iš anksto suplanuoti, kad rašytinius pareiškimus būtų galima gauti laiku, kad būtų nevēluojama paskelbti audito ataskaitą.

## ABEJONĖS DĖL RAŠYTINIŲ PAREIŠKIMŲ PATIKIMUMO IR PRAŠYTI, TAČIAU NEPATEIKTI RAŠYTINIAI PAREIŠKIMAI

- 6) Auditoriai gali būti skiriami laikantis teisės aktuose nustatytų procedūrų, todėl jie negali atsisakyti arba pasitraukti iš užduoties. Tokiais atvejais auditoriai gali atitinkamai pranešti įstatymų leidėjui.
- 7) **C priede** išvardyti kiti dalykai, kuriuos auditorius gali nuspręsti įtraukti į vadovybės rašytinius pareiškimus.

## 2600-ASIS TAAIS – SPECIALŪS SVARSTYMAI: GRUPĖS FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS (ĮSKAITANT KOMPONENTŲ AUDITORIŲ DARBĄ)

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Apibrėžtys
  - b) Sutikimas užmegzti ir tęsti santykius su klientais
  - c) Susipažinimas su grupe, jos komponentais ir jų aplinka
  - d) Susipažinimas su komponentų auditoriumi
  - e) Reikšmingumas
  - f) Reagavimas į įvertintą riziką
  - g) Konsolidavimo procesas
  - h) Bendravimas su komponento auditoriumi
  - i) Grupės vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas

### APIBRĖŽTYS

- 2) Atsižvelgiant į 2600-ojo TAAIS 9 dalies sąvokas, kartu su nuorodomis į 2600-ojo TAAIS A2–A6 dalių nurodymus, viešajame sektoriuje gali būti taikomos šios papildomos charakteristikos:
  - a) komponentas – viešojo sektoriaus aplinkoje komponentai taip pat gali būti agentūros, departamentai, biurai, korporacijos, fondai, komponento vienetai, apygardos, bendros įmonės ir nevyriausybinės organizacijos; ir

- b) reikšmingas komponentas – viešojo sektoriaus aplinkoje reikšmingų komponentų nustatymas taip pat gali būti susijęs su visuomenei jautriais klausimais, pavyzdžiui, nacionalinio saugumo klausimais, donorų finansuojamais projektais arba ataskaitomis apie mokestines pajamas.

## SUTIKIMAS UŽMEGZTI IR TĘSTI SANTYKIUS SU KLIENTAIS

- 3) Negalėjimas dalyvauti komponento auditoriaus darbe, kaip aptarta 2600-ojo TAAIS 13 dalyje, ir negalėjimas surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų gali būti mažiau tikėtinas viešojo sektoriaus aplinkoje, nes įstatymai ar kiti teisės aktai gali drausti riboti prieigą prie informacijos.
- 4) Laikydami 2600-ojo TAAIS 13 dalies reikalavimų, be to, remdamiesi 2600-ojo TAAIS A18 dalyje pateiktais nurodymais, viešojo sektoriaus grupės auditoriai gali bendrauti su įstatymų leidžiamąją valdžia ar kitomis reguliavimo institucijomis, jei reikia, dėl grupės vadovybės, įstatymų ar kitų teisės aktų nustatytų apribojimų susipažinti su audito įrodymais panaikinimo.
- 5) Viešajame sektoriuje reikšmingiems pokyčiams, kurie turi įtakos grupės užduoties grupės gebėjimui surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, kaip nurodyta 2600-ojo A12 dalyje, gali turėti įtakos papildomi pokyčiai, pvz.:
  - įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių įtakos finansų valdymo informacinei sistemai ir (arba) finansinės atskaitomybės sistemai, pakeitimai; ir
  - finansavimo pobūdžio, šaltinių ar sumų pokyčiai, įskaitant valstybės skolos struktūros pokyčius.

## SUSIPAŽINIMAS SU GRUPE, JOS KOMPONENTAIS IR JŲ APLINKA

- 6) Reikalaujama, kad grupės auditorius suprastų grupę ir jos komponentus, o nurodymai pateikiami 2600-ojo TAAIS A23–A31 dalyse. Grupės užduoties grupė taip pat gali susipažinti su papildomais viešojo sektoriaus klausimais, kurie gali apimti:
  - įstatymų ir kitų teisės aktų laikymosi kontrolės priemonės;
  - biudžeto reikalavimų ir išlaidų reikalavimų laikymąsi;
  - nuoseklų kodų klasifikavimą teikiant biudžeto ir faktinių sumų ataskaitas; arba

- grupės ir (arba) komponentų dalyvavimą viešojoje ir privačioje partnerystėje.
- 7) Tam tikrais atvejais vyriausybė gali palaikyti ryšius su nepriklausomais subjektais dėl perleidimo arba dėl savo, kaip tam tikrų pramonės šakų reguliavimo institucijos, vaidmens. Tokiais atvejais gali būti sunku nustatyti, ar vyriausybės santykiai su subjektu pateisina jo įtraukimą į grupę. Pavyzdžiui:
- Taikant finansinės atskaitomybės tvarką, tam tikros rūšies agentūra, departamentas, biuras, korporacija, fondas, apygarda, bendroji įmonė ar nevyriausybinių organizacijų gali būti neįtraukti į grupės finansines ataskaitas. Tokiais atvejais, jei viešojo sektoriaus grupės auditorius mano, kad dėl tokio rezultato grupės finansinės atskaitomybės pateikimas būtų klaidinantis, viešojo sektoriaus grupės auditorius gali apsvarstyti ne tik poveikį auditoriaus išvadai, bet ir poreikį informuoti apie šį klausimą įstatymų leidžiamąją valdžią ar kitas atitinkamas reguliavimo institucijas.
  - Finansinės atskaitomybės tvarkoje gali nebūti konkrečių nurodymų dėl pirmiau minėtų subjektų įtraukimo ar neįtraukimo į grupės finansines ataskaitas. Tokiais atvejais viešojo sektoriaus grupės auditorius gali dalyvauti grupės vadovybės ir komponento vadovybės diskusijose, kad nustatytų, ar komponentas bus teisingai pateiktas grupės finansinėse ataskaitose. Be to, gali būti, kad grupės vadovybė nesutiks su komponento įtraukimu į grupės finansines ataskaitas, o tai savo ruožtu gali apriboti grupės auditoriaus galimybes bendrauti su komponento auditoriumi ir naudotis jo darbu.

## SUSIPAŽINIMAS SU KOMPONENTO AUDITORIUMI

- 8) Kai viešojo sektoriaus grupės auditorius planuoja prašyti komponento auditoriaus atlikti papildomą su komponentu ar grupe susijusios finansinės informacijos audito darbą, ypač svarbūs 2600-ojo TAAIS A33 dalies nurodymai. Tam tikrose viešojo sektoriaus aplinkose grupės auditoriaus metodika gali skirtis nuo komponento auditorių metodikos ar praktikos. Tokiais atvejais grupės auditorius gali nustatyti procedūras, atitinkančias grupės auditoriaus metodiką.
- 9) Atsižvelgdami į 2600-ojo TAAIS A37 dalies nurodymus, auditoriai gali atkreipti dėmesį į tai, kad viešajame sektoriuje komponento auditoriui taip pat gali būti taikomi INTOSAI Etikos kodekso, kurį patvirtino viešojo sektoriaus audito organizacija, reikalavimai.
- 10) 2600-ojo TAAIS A38 dalies antrame punkte aptariama, kaip grupės užduoties grupė supranta komponento auditoriaus profesinę kompetenciją ir ar komponento auditorius turi specialių įgūdžių (pvz., specifinių pramonės šakos žinių), reikalingų darbui atlikti. Viešojo sektoriaus aplinkoje tai apimtų žinias apie tą aplinką ir taikomus įstatymus bei kitus teisės aktus, susijusius su grupės auditu.

- 11) 2600-ojo TAAIS A41 dalyje aptariamos aplinkybės, kai įstatymai ar kiti teisės aktai draudžia susipažinti su atitinkamomis komponento auditoriaus audito dokumentų dalimis. Tokiomis aplinkybėmis viešajame sektoriuje taip pat gali būti svarstoma, ar informuoti apie šį klausimą įstatymų leidžiamąją valdžią ar kitas atitinkamas reguliavimo institucijas.

## REIŠMINGUMAS

- 12) Nustatydami reikšmingumą grupės finansinėms ataskaitoms, kaip reikalaujama 2600-ojo TAAIS 21–23 dalyse, auditoriai gali naudotis 2320-ojo TAAIS A3 ir A10 dalyse pateiktais nurodymais, kuriuose aptariamas reikšmingumo nustatymas viešajame sektoriuje. Kalbant apie grupės finansines ataskaitas, ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių, atskleidžiamos informacijos, taip pat komponentų reikšmingumas viešajame sektoriuje gali būti vertinamas kaip žemo lygio. Taip gali atsitikti dėl įvairių priežasčių, įskaitant klausimo aplinkybes arba susijusių sistemų ir subjektų pobūdį ir savybes. Be to, gali būti reikalaujama pateikti atskiras nuomones apie komponentus, todėl gali būti nustatytas mažesnis jų reikšmingumas. Be to, tam tikras procedūras gali būti reikalaujama atlikti pagal audito įgaliojimus arba teisės aktus, arba auditoriai gali parengti audito procedūras sandoriams, kurie yra reikšmingi vien dėl savo pobūdžio.
- 13) Kaip reikalaujama 2600-ojo TAAIS 21 d dalyje, ribai, kurių viršijantys iškreipimai negali būti laikomi aiškiai nereikšmingais grupės finansinėms ataskaitoms, nustatyti gali turėti įtakos temos pobūdis ir visuomenės jautrumas. Viešojo sektoriaus grupės auditoriai taip pat atsižvelgia į platesnę viešojo sektoriaus perspektyvą, pagal kurią iš jų gali būti reikalaujama informuoti apie visus iškreipimus, įskaitant tuos, kuriuos subjektas ištaisė, ir visus kontrolės trūkumus bei teisinių reikalavimų nesilaikymo atvejus. Tokiais atvejais ribos nebūtų nustatomos.

## REAGAVIMAS Į NUSTATYTĄ RIZIKĄ

- 14) Taikydami 2600-ojo TAAIS 24 dalies reikalavimus grupės lygmeniu, viešojo sektoriaus grupės auditoriai gali atsižvelgti į tai, kad viešajame sektoriuje skirtingų komponentų vykdomos veiklos pobūdis yra pagrindinis reikšmingo iškreipimo rizikos veiksnys. Pavyzdžiui, reikšmingų iškreipimų rizika, vykdant pagalbos nelaimės atveju operaciją, paprastai bus didesnė nei reikšmingų iškreipimų rizika vykdant stabilesnę operaciją, pavyzdžiui, mokant atlyginimus mokytojams. Norėdamas įvertinti reikšmingų iškreipimų riziką atliekant operacijas grupės mastu, grupės auditorius gali suskirstyti komponentus į

kategorijas pagal jų veiklos pobūdį ir įvertinti kiekvienos kategorijos riziką atskirai. Tokia užduotis gali padėti grupės auditoriui nustatyti konsolidavimo proceso pobūdį, laiką ir apimtį.

## KONSOLIDAVIMO PROCESAS

- 15) Atsižvelgiant į 2600-ojo TAAIS A56 dalies reikalavimus viešajame sektoriuje, gali būti įvairių sandorių, užregistruotų tik grupės lygmeniu, ypač konsoliduotosiose valdžios sektoriaus finansinėse ataskaitose. Tokie sandoriai gali apimti gamtos išteklių ar istorinių vertybių registravimą. Tokiais atvejais grupės auditoriai yra atsakingi už pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl šių sandorių surinkimą.
- 16) Toliau yra pateikti su viešuoju sektoriumi susijusių sąlygų pavyzdžiai, papildantys 2600-ojo TAAIS 3 dalyje pateiktus pavyzdžius, kurie gali rodyti reikšmingų iškreipimų grupės finansinėse ataskaitose riziką:
- vadovybės žinių apie taikomus įstatymus ir kitus teisės aktus stoka;
  - dėl silpnos biudžeto kontrolės viršytas biudžetas;
  - komponentų privatizavimas;
  - naujos programos ar komponentai arba esamų programų ar komponentų pokyčiai;
  - nauji finansavimo šaltiniai grupei ar komponentams ir tarp komponentų;
  - įstatymų ir kitų teisės aktų ar taisyklių pokyčiai;
  - politiniai sprendimai, pvz., komponentų reorganizacija;
  - stambios komponento programos, kurioms neskirta pakankamai išteklių ir / ar finansavimo;
  - padidėję visuomenės lūkesčiai;
  - prekių ir paslaugų pirkimas tam tikruose komponentuose, pvz., susijusiuose su gynyba ir nacionaliniu saugumu;
  - komponento vykdomų funkcijų pirkimas iš išorės;
  - komponentai, kuriuose atliekami specialieji tyrimai arba kuriems taikoma parlamentinė ar įstatymų leidžiamųjų organų priežiūra;
  - politinių vadovų pasikeitimas;
  - eikvojimo ar piktnaudžiavimo požymiai;
  - didesni nei įprasta lūkesčiai įvykdyti biudžetą;
  - viešojo ir privataus sektoriaus bendradarbiavimas;

- politikų kišimasis į viešųjų išteklių paskirstymą; arba
- tiesioginė valdžios įtaka vadovavimui ir / ar profesinės patirties trūkumas vadovaujant, lyginant su politiniu paskyrimu.

## BENDRAVIMAS SU KOMPONENTO AUDITORIUMI

- 17) Bendraudami su komponento auditoriumi pagal 2600-ojo TAAIS 40 dalį, viešojo sektoriaus grupės auditoriai gali laikyti, kad yra svarbu informuoti komponento auditorius apie įstatymų ar kitų teisės aktų nesilaikymo riziką, galinčią sukelti reikšmingą iškraipymą grupės finansinėse ataskaitose arba paveikti audito procedūrų ir atskaitomybės reikalavimų pobūdį, laiką ir apimtį.
- 18) Papildomi dalykai, kurie gali būti aktualūs viešajame sektoriuje, be 2600-ojo TAAIS 5 priede reikalaujamų ar siūlomų dalykų, gali būti šie:
- įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su komponento auditu, taip pat įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su grupės auditu, sąrašas; arba
  - papildomų procedūrų, kurias, grupės auditoriaus nuomone, būtina atlikti komponento auditoriui, sąrašas.

## GRUPĖS VADOVYBĖS IR UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ INFORMAVIMAS

- 19) Viešojo sektoriaus grupių auditoriai, turi ne tik laikytis 2600-ojo TAAIS 47 dalies reikalavimų, bet ir gali būti atsakingi už informavimą apie apgaulę, nustatytą komponento lygmeniu. Šios pareigos gali apimti atskaitomybę šalims, esančioms už subjekto ribų, pavyzdžiui, reguliavimo ir teisėsaugos institucijoms. Išsamesnės auditoriaus pareigų, susijusių su informavimu apie apgaulę, gairės pateiktos 2240-ajame TAAIS.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Sprendimas, ar naudoti, kokiose srityse ir kokia apimtimi naudoti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų darbą
  - b) Sprendimas, ar naudoti, kokiose srityse ir kokia apimtimi naudoti tiesioginę vidaus auditorių pagalbą

## **SPRENDIMAS, AR NAUDOTI, KOKIOSE SRITYSE IR KOKIA APIMTIMI NAUDOTI VIDAUS AUDITORIŲ FUNKCIJĄ ATLIEKANČIŲ ASMENŲ DARBĄ**

- 2) Vertinant vidaus audito funkcijos objektyvumą, kaip reikalaujama 2610-ojo TAAIS 15 a dalyje, auditoriams patariama atsižvelgti į INTOSAI gaires, kuriose aptariamos vidaus auditoriaus nepriklausomumo ir objektyvumo temos. Jeigu vidaus audito funkcija yra nustatyta teisės aktais arba taisyklėmis ir atitinka toliau nurodytus kriterijus, tai yra rimtas požymis, kad vidaus audito funkcija objektyvi:
  - a) yra atskaitinga aukščiausiai vadovybei, pavyzdžiui, valdžios institucijos vadovui ar jo pavaduotojui ir už valdymą atsakingiems asmenims;
  - b) informuoja apie audito rezultatus aukščiausiąją vadovybę, pavyzdžiui, valdžios institucijos vadovą ar jo pavaduotoją ir už valdymą atsakingus asmenis;

- c) organizaciniu požiūriu yra už audituojamo padalinio personalo ir valdymo funkcijų ribų;
- d) yra pakankamai nepriklausoma nuo politinio spaudimo, kad galėtų objektyviai atlikti auditą ir pateikti rezultatus, nuomones ir išvadas, nebijodama politinio persekiojimo;
- e) neleidžia vidaus audito darbuotojams audituoti operacijų, už kurias jie anksčiau buvo atsakingi, kad būtų išvengta bet kokio numanomo interesų konflikto; ir
- f) turi prieigą prie už valdymą atsakingų asmenų.

## **SPRENDIMAS, AR NAUDOTI, KOKIOSE SRITYSE IR KOKIA APIMTIMI NAUDOTI TIESIOGINĘ VIDAUS AUDITORIŲ PAGALBĄ**

- 3) Atsižvelgiant į visuomenės lūkesčius dėl auditą atliekančių asmenų nepriklausomumo, auditoriams gali būti aktualu įvertinti grėsmes ir apsaugos priemones, pasitelkiant vidaus auditorius teikti tiesioginę pagalbą, be tų kriterijų, kurie jau nurodyti TAAIS.

## ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Poreikio pasinaudoti auditoriaus eksperto darbu nustatymas
  - b) Auditoriaus eksperto kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas
  - c) Susitarimas su auditoriumi ekspertu

## POREIKIO PASINAUDOTI AUDITORIAUS EKSPERTO DARBU NUSTATYMAS

- 2) Nustatant poreikį pasinaudoti auditoriaus eksperto darbu, auditoriams patariama atsižvelgti į tai, kad, remiantis įstatymais, kitais teisės aktais ar įgaliojimais, finansinis auditas gali apimti papildomą atsakomybę, susijusią su apgaulė. Tokiais atvejais auditoriams gali prireikti pasinaudoti policijos ar antikorupcijos biurų ekspertų darbu. Kai kuriose viešojo sektoriaus aplinkose, pavyzdžiui, Audito Rūmų, įskaitant teismo įgaliojimus, teismo sprendimas gali būti grindžiamas ekspertų įrodymais, kurie tampa teisiškai privalomi ir priverčia už apgaulę ar korupciją atsakingą asmenį sumokėti baudas ir skolas. Prokurorai gali iškelti bylą už apgaulę ar korupciją atsakingam atstovui ir areštuoti turtą, reikalingą skolai sumokėti. Todėl auditoriai teikia tokių galimų pažeidimų ir netinkamo elgesio atvejų įrodymus Audito Rūmų Teisės departamentui arba atitinkamai prokuratūrai ir prireikus su jais bendradarbiauja. Tokia informacija paprastai pateikiama atskiroje atlikto audito darbo ir susijusių nustatytų faktų ataskaitoje.

## AUDITORIAUS EKSPERTO KOMPETENCIJA, GEBĖJIMAI IR OBJEKTYVUMAS

- 3) Nepriklausomumo klausimas yra itin svarbus viešajame sektoriuje ir gali apimti teisės aktų reikalavimus arba vyriausybės politiką, kurių auditoriai ir ekspertai privalo laikytis. 2620-ojo TAAIS A20 dalyje rekomenduojamas procedūras, susijusias su objektyvumo vertinimu, auditoriai taip pat gali taikyti eksperto nepriklausomumui įvertinti. Be to, vertindami nepriklausomumą, auditoriai taip pat gali apsvarstyti galimybę įvertinti faktinį ir numanomą eksperto politinį neutralumą. Veikla, dėl kurios gali kilti abejonių dėl eksperto politinio neutralumo, gali būti kandidatavimas į politines pareigas ar tų pareigų ėjimas arba dalyvavimas renginiuose, kuriuos remia politinės asociacijos, lobistų grupės ar su politika susijusios organizacijos. Šie veiksniai turėtų būti vertinami atsižvelgiant į eksperto dalyvavimo lygį ir numanomą asmeninės naudos ir (arba) šališkumo galimybę.

## SUSITARIMAS SU AUDITORIAUS EKSPERTU

- 4) INTOSAI Etikos kodekso 70 ir 71 dalyse reikalaujama, kad auditoriai laikytųsi konfidencialumo, ypač neskelbtinų duomenų atžvilgiu, išskyrus atvejus, kai buvo suteiktas konkretus įgaliojimas atskleisti tam tikrą informaciją arba kai yra teisinė ar profesinė teisė ar pareiga tai padaryti. Vienas iš esminių privataus ir viešojo sektoriaus skirtumų yra tas, kad viešajame sektoriuje gali būti taikomi specialūs teisės aktų reikalavimai, susiję, viena vertus, su konfidencialumu, kita vertus, su trečiųjų šalių galimybe susipažinti su informacija. Viešajame sektoriuje nuolat reikia derinti konfidencialumą su skaidrumo ir atskaitomybės poreikiu. Svarstant konfidencialumo klausimus, kaip nurodyta 2620-ojo TAAIS 11 d dalyje, auditoriams patariama žinoti apie visus teisės aktus, suteikiančius visuomenei galimybę susipažinti su audito metu pasitelkto eksperto darbu viešajame sektoriuje.
- 5) Viešajame sektoriuje nėra neįprasta gauti išorinių reguliavimo institucijų, policijos, prokuratūros ar teisėjų prašymus leisti susipažinti su eksperto darbu. Auditoriams patariama informuoti ekspertą, kad jo įrodymų ar ataskaitos gali prašyti ne viešojo sektoriaus audito organizacija ir jie gali būti naudojami kituose procesuose ar atliekant kitus tyrimus.
- 6) Viešajame sektoriuje dirbantis ekspertas gali turėti papildomų pareigų, susijusių su konfidencialumu, kurios gali būti pagrįstos konkrečios aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimais arba įstatymais, susijusiais su tarnybinėmis paslaptimis ar privačiais aktais. Tokie teisės aktai gali būti susiję, pavyzdžiui, su gynybos,

sveikatos apsaugos, socialinių paslaugų ar mokesčių įstaigų auditu. Auditoriams gali tekti susipažinti su visais konkrečiais su konfidencialumu susijusiais reikalavimais, kurių jie privalo laikytis.

- 7) Siekiant užtikrinti konfidencialumo ir skaidrumo pusiausvyrą, auditoriai turi vadovautis profesiniu sprendimu ir užtikrinti, kad konfidencialaus pobūdžio eksperto darbas būtų aiškiai identifikuotas ir traktuojamas kaip konfidencialus, kartu suteikiant atitinkamą prieigą. Auditoriams patariama žinoti tas aiškiai apibrėžtas audito organizacijos nustatytas politikos kryptis ir procedūras, skirtas tokioms situacijoms spręsti.

## 2700-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – NUOMONĖS APIE FINANSINES ATASKAITAS SUSIDARYMAS IR PATEIKIMAS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Auditoriaus išvada

### AUDITORIAUS IŠVADA

- 2) Viešajame sektoriuje įstatymuose ar kituose teisės aktuose gali būti nustatyta atsakomybė už finansines ataskaitas, o auditorius nustato vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų<sup>9</sup> atsakomybę, kuri bus įtraukta į auditoriaus išvadą, kaip nurodyta 2700-ojo TAAIS A44–A49 dalyse.
- 3) Pagal 2700-ojo TAAIS 43 dalį, jei auditorius finansinių ataskaitų auditoriaus išvadoje nurodo kitus atsakomybės įsipareigojimus, kurie papildo auditoriaus įsipareigojimus pagal finansinio audito TAAIS, šie kiti atsakomybės įsipareigojimai turi būti nurodomi atskirame auditoriaus išvados skyriuje, kurio antraštė „Informacija apie kitus teisinius ir reguliavimo reikalavimus“ arba kitokia antraštė, atsižvelgiant į skyriaus turinį, išskyrus atvejus, kai šios kitos atsakomybės pareigos susijusios su tomis pačiomis temomis kaip ir tos, kurios pateikiamos atsižvelgiant į finansinio audito TAAIS reikalaujamas atsakomybės pareigas. Tokiu atveju kitos atsakomybės pareigos gali būti pateikiamos tame pačiame skyriuje, kaip ir susiję išvados elementai, reikalaujami pagal finansinio audito TAAIS. Šis finansinio audito TAAIS atsakomybės reikalavimas skirtas padėti užtikrinti audito nuomonės apie finansines ataskaitas aiškumą, reikalaujant, kad TAAIS nurodytoje finansinio audito ataskaitoje pateikiama informacija, kuri nėra svarbi nuomonei apie finansines ataskaitas, būtų aiškiai išskirta TAAIS finansinio

<sup>9</sup> 2260-asis TAAIS (persvarstytas) „Už valdymą atsakingų asmenų informavimas“.

audito ataskaitoje. Finansinio audito TAAIS nenustato, kokios ir kiek plačios turi būti procedūros, atliekamos siekiant pagrįsti tokios informacijos pateikimą, arba kaip tokia informacija gali būti pateikiama atskiroje ataskaitoje. Todėl teikiant tokią informaciją gali prireikti taikyti kitus audito standartus.

- 4) Nuoroda į 2220-ąjį TAAIS gali būti daroma pateikiant informaciją apie etikos reikalavimų vykdymą nuomonės pagrindimo dalyje pagal 2700-ojo TAAIS 28 dalį.
- 5) Tais atvejais, kai įstatymai ar kiti teisės aktai reikalauja, kad auditoriai naudotų tam tikrą auditoriaus išvados maketą ar formuluotę, auditoriai įvertina, ar tokiam makete ar formuluotėje yra būtiniausi elementai, kaip reikalaujama 2700-ojo TAAIS 50 dalyje. Jei tokių elementų nėra, auditoriai negali teigti, kad auditas atitinka finansinio audito standartus (2000–2899-ieji TAAIS).
- 6) Taikant 2700-ojo TAAIS A21 dalį, kai įstatyme, taisyklėse ar užduoties sąlygose nenurodytas auditoriaus išvados adresatas, patariama auditoriaus išvadą adresuoti už valdymą atsakingiems asmenims arba atitinkamai įstatymų leidžiamosios valdžios daliai.
- 7) Įstatymuose ar kituose teisės aktuose gali būti nustatyti auditoriaus išvados pateikimo terminai. Esant aplinkybėms, kai auditoriai negali laikytis termino, jie gali apsvarstyti galimybę imtis atitinkamų veiksmų, pavyzdžiui, informuoti už valdymą atsakingus asmenis arba įstatymų leidėją.

## 2701-ASIS TAAIS – PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ PATEIKIMAS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Pagrindinių audito dalykų nustatymas
  - b) Pagrindinių audito dalykų pateikimas

### PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ NUSTATYMAS

- 2) Nors reikalavimas informuoti apie pagrindinius audito dalykus yra privalomas įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, pagal 2701-ąjį TAAIS auditoriai taip pat gali apsvarstyti galimybę informuoti apie pagrindinius audito dalykus, kai audituoja ir kitus subjektus, nes viešasis sektorius yra svarbus bet kurios ekonomikos dalyvis, atsakingas už svarbių funkcijų, darančių įtaką piliečiams, palaikymą ir vykdymą.
- 3) Priimdami sprendimą informuoti apie pagrindinius audito dalykus, kai audituojami subjektai, kurių vertybiniais popieriais nėra prekiaujama viešojoje rinkoje, auditoriai gali atsižvelgti į šiuos kriterijus:
  - Jei įstatymuose ir kituose teisės aktuose arba audito įgaliojimuose reikalaujama, kad auditoriai informuotų apie konkrečius su auditoriaus darbu susijusius klausimus, kurie būtų panašūs į pagrindinius audito dalykus, auditoriai gali apsvarstyti, ar informavimas apie pagrindinius audito dalykus auditoriaus išvadoje būtų tinkamas.
  - Informacija apie klausimus, panašius į pagrindinius audito dalykus, apie kuriuos reikalaujama informuoti pagal įstatymus ir kitus teisės aktus, gali būti pateikiama įvairiais būdais. Jei informacija pateikiama auditoriaus išvadoje,

2701-asis TAAIS gali būti netaikomas, tačiau kai informacija pateikiama atskirose išvadose, skirtose tik konkrečioms vartotojams, auditoriui gali būti aktualu taikyti 2701-ąjį TAAIS, nes auditoriaus išvada pasieks visas potencialias suinteresuotąsias šalis ir vartotojus.

- 2700-ojo TAAIS A75 dalyje pateikiami išsamesni nurodymai dėl pagrindinių audito dalykų ir kitų atsakomybės reikalavimų viešajame sektoriuje sąveikos.
- 4) Jei auditorius nusprendžia taikyti 2701-ąjį TAAIS auditui subjekto, kurio vertybiniais popieriais nėra prekiaujama viešojoje rinkoje, gali būti tikslinga nustatyti visų audituojamų subjektų (išskyrus įmones, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje) arba tik konkrečių subjektų informavimo apie pagrindinius audito dalykus politiką. Gali būti parengti kriterijai, pagal kuriuos būtų galima nustatyti audituojamus subjektus, kurie bus informuojami apie pagrindinius audito dalykus. Tokių kriterijų pavyzdžiai:
- audituojami subjektai, darantys didžiausią poveikį valstybės biudžetui;
  - audituojami subjektai, turintys didžiausią poveikį konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms; ir
  - audituojami subjektai, kurie turės įtakos rinkai (pvz., valstybės skola).

## PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ PATEIKIMAS

- 5) Informuojant apie pagrindinius audito dalykus, auditoriams rekomenduojama atsižvelgti į įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie riboja tokios informacijos pateikimą, nustatydami konfidencialumo reikalavimus. Konfidencialumo poreikis gali būti pagrįstas auditoriaus įgaliojimais arba teisės aktais, susijusiais su tarnybine paslaptimi ar privatumu. Pavyzdžiui, už gynybą, sveikatos apsaugą, socialines paslaugas ir mokesčius atsakingų subjektų auditams gali būti taikomi tokie apribojimai. Auditoriai gali nustatyti tokius įstatymus ir teisės aktus ir atsižvelgti į šiuos konfidencialumo reikalavimus nustatydami pagrindinius audito dalykus, apie kuriuos reikia informuoti. 2701-ojo TAAIS 14 ir A52–A56 dalyse pateikiami nurodymai, kaip galima spręsti šį klausimą.
- 6) **D priede** pateikiamas „Pagrindinių audito dalykų“ pastraipos pavyzdys.

## 2705-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – NUOMONĖS MODIFIKAVIMAS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Aplinkybės, kurioms esant būtina modifikuoti auditoriaus nuomonę
  - b) Auditoriaus nuomonės modifikavimo tipo nustatymas
  - c) Reikšmingų iškraipymų pobūdis
  - d) Negebėjimo surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus pobūdis
  - e) Auditoriaus išvados forma ir turinys, kai nuomonė yra modifikuota
  - f) Už valdymą atsakingų asmenų informavimas

### APLINKYBĖS, KURIOMS ESANT BŪTINA MODIFIKUOTI AUDITORIAUS NUOMONĘ

- 2) Taikydami 2705-ojo TAAIS 6 dalies reikalavimus, auditoriai, turintys atsakomybę, susijusią su informavimu apie teisinių reikalavimų nesilaikymą, atlikdami finansinių ataskaitų auditą, gali apsvarstyti nesilaikymo klausimo poveikį, apie kurį paprastai informuojama atskirame auditoriaus išvados skyriuje, kaip nurodyta 2705-ojo TAAIS 43 dalyje.

## AUDITORIAUS NUOMONĖS MODIFIKAVIMO TIPO NUSTATYMAS

- 3) Be atsakymų, reikalaujamų pagal 2705-ojo TAAIS 13 b dalį, iš auditorių gali būti reikalaujama arba jie gali nuspręsti atskirai informuoti įstatymų leidžiamąją valdžią ar kitas reguliavimo institucijas apie visus atvejus, kai vadovybė atsisako panaikinti prieigos prie audito įrodymų apribojimus.

## REIŠMINGŲ IŠKRAIPYMŲ POBŪDIS

- 4) Taikydami 2705-ojo TAAIS A3 dalį, auditoriai taip pat ras papildomų nurodymų 2450-ojo TAAIS A24 ir A25 dalyse.

## NEGEBĖJIMO SURINKTI PAKANKAMUS IR TINKAMUS AUDITO ĮRODYMUS POBŪDIS

- 5) Viešajame sektoriuje papildomi aplinkybių, susijusių su auditoriaus darbo pobūdžiu ar laiku, pavyzdžiai, aprašyti 2705-ojo TAAIS A11 dalyje, gali apimti teisės aktų pakeitimus, nacionalines nelaimes ir politinius sprendimus, pavyzdžiui, karines operacijas ir didelius vyriausybės veiklos perkėlimus.

## AUDITORIAUS IŠVADOS FORMOS IR TURINIO MODIFIKAVIMAS, KAI AUDITO NUOMONĖ YRA MODIFIKUOTA

- 6) Viešajame sektoriuje ne visada gali būti aktualu kiekybiškai įvertinti poveikį pelno mokesčiui, pajamoms neatskaičius mokesčių, grynajam pelnui ir nuosavam kapitalui; pavyzdys pateiktas 2705-ojo TAAIS A22 dalyje. Vietoj to auditoriai gali kiekybiškai įvertinti poveikį finansinėms ataskaitoms taikydami kitus rodiklius, pavyzdžiui, bendrąsias išlaidas, bendrąsias pajamas arba valstybės skolą ar perteklių.

## UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ INFORMAVIMAS

- 7) Iš auditorių gali būti reikalaujama arba jie gali nuspręsti informuoti ne tik už valdymą atsakingus asmenimis, bet ir kitus numatomus vartotojus, pavyzdžiui, įstatymų leidėjus, kaip nurodyta 2705-ojo TAAIS 30 dalyje.

## 2706-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – „DALYKO PABRĖŽIMO“ PASTRAIPOS IR „KITŲ DALYKŲ“ PASTRAIPOS NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADOJE

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa auditoriaus išvadoje
  - b) „Kitų dalykų“ pastraipa auditoriaus išvadoje
  - c) Už valdymą atsakingų asmenų informavimas

### „DALYKO PABRĖŽIMO“ PASTRAIPA AUDITORIAUS IŠVADOJE

- 2) Viešajame sektoriuje audito įgaliojimai ar lūkesčiai gali išplėsti aplinkybes, kurios yra svarbios naudojant „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, susijusią su finansinėse ataskaitose tinkamai pateiktu ar atskleistu dalyku. Be pavyzdžių, aptartų TAAIS taikymo gairėse, svarstydami galimybę naudoti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, auditoriai gali atsižvelgti į toliau nurodytus veiksnius:
  - teisėkūros veiksmus, susijusius su programomis arba biudžetu;
  - įstatymus, reglamentus ar direktyvas, darančias reikšmingą poveikį subjektui;
  - apgaule, piktnaudžiavimą ar nuostolius;
  - reikšmingus sandorius;
  - reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus;
  - abejotiną veiklos praktiką;
  - sandorius, sudarytus neatsižvelgiant į ekonomiškumą;

- ankstesnio laikotarpio klaidas;
- aplinkosaugos klausimus; arba
- įmonių socialinės atsakomybės klausimus.

## „KITŲ DALYKŲ“ PASTRAIPA AUDITORIAUS IŠVADOJE

- 3) Tie patys pavyzdžiai, pateikti antroje pastraipoje, gali būti svarbūs „Kitų dalykų“ pastraipoms, kaip nurodyta 2706-ojo TAAIS 10 dalyje, kai informacija nėra atskleista finansinėse ataskaitose.
- 4) Viešojo sektoriaus auditoriaus atliekamas auditas gali būti privalomas pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, todėl viešojo sektoriaus auditoriai gali neturėti galimybės atsisakyti užduoties, nors galimas poveikis, kad dėl vadovybės nustatyto audito apimties apribojimo neįmanoma gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, yra plačiai paplitęs, kaip nurodyta 2706-ojo TAAIS A10 dalyje. Tokiomis aplinkybėmis auditorius gali nuspręsti, kad į auditoriaus išvadą būtina įtraukti „Kitų dalykų“ pastraipą, kurioje būtų nurodytas privalomas įgaliojimas atlikti auditą ir tai, kad neįmanoma atsisakyti užduoties.
- 5) 2706-ojo TAAIS A14 dalyje pateikti auditoriaus išvados platinimo ar naudojimo apribojimai viešajame sektoriuje gali būti neįmanomi. Išsamesnės rekomendacijos dėl platinimo ar naudojimo apribojimo pateiktos 2800-ojo TAAIS A21 dalyje.

## UŽ VALDYMĄ ATSAKINGŲ ASMENŲ INFORMAVIMAS

- 6) 2706 -ojo TAAIS 12 dalyje nurodyta, kad auditorius turi informuoti už valdymą atsakingus asmenis, jei numato į auditoriaus išvadą įtraukti „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipą. Auditoriai gali būti įpareigoti arba nuspręsti informuoti ne tik už valdymą atsakingus asmenimis, bet ir kitus numatomus vartotojus, pavyzdžiui, įstatymų leidėjus.
- 7) Atsižvelgiant į 2706-ojo TAAIS A18 dalies reikalavimus, gali būti tikimasi, kad auditoriai pateiks informaciją už valdymą atsakingiems asmenims visais klausimais, įtrauktais į „Kitų dalykų“ pastraipą, net ir tais klausimais, kurie kartojasi. Auditoriai taip pat gali nuspręsti informuoti apie pasikartojančius dalykus kitas šalis, pvz., įstatymų leidžiamosios valdžios institucijas.

## 2710-ASIS TAAIS – LYGINAMOJI INFORMACIJA: ATITINKAMI DUOMENYS IR LYGINAMOSIOS FINANSINĖS ATASKAITOS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams dėl auditoriaus išvados teikimo.

### AUDITORIAUS IŠVADOS TEIKIMAS

- 2) Paprastai 2710-ojo TAAIS 13, 17 ir 18 dalyse aprašytos situacijos viešajame sektoriuje gali būti mažiau tikėtinos, nes atsakomybė už finansinių ataskaitų auditą gali tekti auditoriui, kaip apibrėžta jo įgaliojimuose. Situacijos, kai „ankstesnio auditoriaus“ sąvoka gali būti aktuali, apima nacionalizaciją ir privatizavimą. Kai finansinių ataskaitų auditas perduodamas užsakomiesiems auditoriams<sup>10</sup> ir atsakomybė už auditą išlieka auditoriui, „ankstesnio auditoriaus“ sąvoka nebus aktuali. Taip pat mažiau tikėtina, kad įvyks 2710-ojo TAAIS 14 ir 19 dalyje aprašytos situacijos, susijusios su neauditotu ankstesniu laikotarpiu.

---

<sup>10</sup> Užsakomasis auditas – tai finansinių ataskaitų auditas, kurį AAI vardu atlieka atskira audito organizacija (pvz., nacionalinė apskaitos įmonė). Audito ataskaitą, parengtą atlikus audito užduotį, skelbia aukščiausioji audito institucija.

## 2720-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ, SUSIJUSI SU KITA INFORMACIJA

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Metinės ataskaitos apibrėžtis
  - b) Atsisakymas vykdyti užduotį

### METINĖS ATASKAITOS APIBRĖŽTIS

- 2) Vadovaudamiesi įstatymais, kitais teisės aktais ar įprasta praktika, viešojo sektoriaus subjektai gali skelbti papildomas ataskaitas, pavyzdžiui, metinės veiklos ataskaitas, arba dokumentus, kuriuose informuojama apie jų finansų ar veiklos tvarumą.
- 3) Auditoriams rekomenduojama išsiaiškinti visų audituojamo subjekto kasmet skelbiamų dokumentų (tiek tradicinėse žiniasklaidos priemonėse, tiek elektroniniu būdu) apimtį, turinį, tikslus ir numatomus adresatus. Remdamiesi šiuo supratimu, auditoriai, bendradarbiaudami su vadovybe, gali nustatyti subjekto metinę (-es) ataskaitą (-as).
- 4) Auditoriai gali nuspręsti, ar būtina savo organizacijoje išleisti gaires, kad būtų užtikrinta, jog subjektų metinės ataskaitos būtų identifikuojamos nuosekliai visuose audituojamuose subjektuose.

## ATSISAKYMAS VYKDYTI UŽDUOTĮ

- 5) Kai aplinkybės, susijusios su atsisakymu ištaisyti reikšmingą kitos informacijos iškraipymą, kelia tokių abejonių vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumu, kad audito metu iš jų gautų pareiškimų negalima laikyti patikimais, gali būti tikslinga nutraukti užduotį.
- 6) 2720-ojo TAAIS A47 dalyje numatyta, kad, jeigu viešajame sektoriuje neįmanoma atsisakyti užduoties, auditorius gali įstatymų leidėjui pateikti ataskaitą, kurioje būtų pateikta išsami informacija šiuo klausimą, arba imtis kitų tinkamų veiksmų. Kiti tinkami veiksmai gali būti įrašas „Kitų dalykų“ pastraipoje pagal 2706-ąjį TAAIS, kuriame pabrėžiamas vadovybės atsisakymas ištaisyti reikšmingus kitos informacijos iškraipymus. Taip pat auditorius gali padaryti išvadą, kad tokiomis aplinkybėmis tinkama reakcija yra atsisakymas pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas. Priklausomai nuo susiklosčiusių aplinkybių, gali prireikti imtis daugiau nei vieno veiksmo.

## 2800-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – SPECIALŪS SVARSTYMAI: PAGAL SPECIALIOS PASKIRTIES TVARKĄ SUDARYTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Specialios paskirties tvarkos apibrėžtis
  - b) Vertinimai priimant paskyrimą atlikti auditą
  - c) Vertinimai susidarant nuomonę ir teikiant išvadą

### SPECIALIOS PASKIRTIES TVARKOS APIBRĖŽTIS

- 2) Viešojo sektoriaus subjektas gali rengti ne tik bendrosios paskirties finansines ataskaitas, bet ir finansines ataskaitas kitoms šalims (pavyzdžiui, valdymo organams, įstatymų leidžiamosios valdžios institucijoms ar kitoms priežiūros funkciją atliekančioms šalims), kurios gali reikalauti finansinių ataskaitų, pritaikytų jų konkretiems informacijos poreikiams tenkinti. Kai kuriose aplinkose tokios finansinės ataskaitos yra vienintelės viešojo sektoriaus subjekto rengiamos finansinės ataskaitos. 2800-ojo TAAIS A4 dalyje numatyta, kad net jei tokios finansinės ataskaitos yra vienintelės viešojo sektoriaus subjekto parengtos finansinės ataskaitos, jos laikomos specialios paskirties finansinėmis ataskaitomis. Todėl auditoriams patariama išnagrinėti, ar finansinės atskaitomybės tvarka yra sukurta taip, kad tenkintų plataus vartotojų rato finansinės informacijos poreikius („bendrosios paskirties tvarka“), ar konkrečių vartotojų finansinės informacijos poreikius.

- 3) 2800-ojo TAAIS A1 dalyje pateikti specialios paskirties tvarkų pavyzdžiai. Kiti pavyzdžiai gali būti dotacijos priemonės arba konkrečios viešojo sektoriaus programos finansinės atskaitomybės nuostatos.

## VERTINIMAI PRIIMANT PASKYRIMĄ ATLIKTI AUDITĄ

- 4) 2800-ojo TAAIS 8 dalyje paaiškinama, kad veiksmų, kurių ėmėsi vadovybė, siekdama nustatyti, ar finansinės atskaitomybės tvarka yra priimtina tam tikromis aplinkybėmis, supratimas gali padėti auditoriui nustatyti, ar ta tvarka yra priimtina pagal 2210-ojo TAAIS reikalavimus. Kai kuriose jurisdikcijose įstatymai ar kiti teisės aktai gali nustatyti finansinės atskaitomybės tvarką, kurią vadovybė turi taikyti rengdama tam tikro tipo subjekto specialios paskirties finansines ataskaitas. Pavyzdžiui, reguliavimo institucija gali nustatyti finansinės atskaitomybės nuostatas, kad atitiktų tos institucijos reikalavimus. Jei nereikalaujama kitaip, laikoma, kad tokia finansinės atskaitomybės tvarka yra priimtina rengiant tokio subjekto specialios paskirties finansines ataskaitas.

## VERTINIMAI SUSIDARANT NUOMONĘ IR TEIKIANT IŠVADĄ

- 5) 2800-ojo TAAIS 11 dalyje nurodyta, kad auditorius, susidarydamas nuomonę, taikytų 2700-ojo TAAIS (persvarstyto) reikalavimus. Viešajame sektoriuje audito įgaliojimus reglamentuojančiuose teisės aktuose gali būti nurodytas auditoriaus išvados išdėstymas arba formuluotės, kurios turi būti vartojamos auditoriaus išvadoje. Kai auditorius rengia auditoriaus išvadą, išdėstydamas ją taip, kaip nurodyta tokiam teisės akte, ar vartodamas nurodytą formuluotę, auditoriaus išvadoje galima įrašyti, kad auditas atliktas pagal TAAIS ir audito įgaliojimus reglamentuojančius teisės aktus, tik tuo atveju, jei auditoriaus išvadoje yra bent jau visi ISSAI 2700-ojo TAAIS 50 a-o dalyse nurodyti elementai.
- 6) Viešojo sektoriaus teisės aktai ar įgaliojimai gali reikalauti, kad auditoriaus išvadoje apie specialios paskirties finansines ataskaitas, be auditoriaus pareigų pagal TAAIS, būtų nurodomos ir kitos atskaitomybės pareigos. Toks aprašymas pateikiamas atskirame auditoriaus išvados skyriuje. Jei atitinkamuose teisės aktuose arba audito įgaliojimuose nurodyta šio skyriaus forma arba formuluotė, kurią reikia taikyti, auditoriai gali vartoti nustatytą formuluotę, tačiau taip pat užtikrinti, kad būtų laikomasi 2700-ojo TAAIS 43–45 dalių reikalavimų.
- 7) Kai vadovybė gali pasirinkti finansinės atskaitomybės tvarką, 2800-ojo TAAIS 13 b dalyje reikalaujama, kad vadovybės atsakomybės už specialios paskirties

finansines ataskaitas paaiškinimas būtų išplėstas, įtraukiant atsakomybę už nustatymą, ar taikytina finansinės atskaitomybės tvarka yra priimtina esamomis aplinkybėmis. Kaip aptarta 4 pastraipoje, mažai tikėtina, kad viešajame sektoriuje vadovybė turi tokį pasirinkimą. Auditoriai taip pat gali apsvarstyti galimybę išplėsti vadovybės atsakomybės už specialios paskirties finansines ataskaitas aprašymą, įtraukiant šaltinį, kuris nustato taikomą finansinės atskaitomybės tvarką.

- 8) 2800-ojo TAAIS 14 dalyje reikalaujama, kad į auditoriaus išvadą būtų įtraukta „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa, kurioje auditoriaus išvados vartotojai įspėjami, kad finansinės ataskaitos parengtos pagal specialios paskirties tvarką ir kad dėl to jos gali būti netinkamos kitam tikslui. 2800-ojo TAAIS A21 dalyje paaiškinama, kad auditorius taip pat gali apsvarstyti galimybę įtraukti į auditoriaus išvadą teiginį, kad ji skirta tik konkrečioms vartotojams ir kad, priklausomai nuo įstatymų ar kitų teisės aktų, tai gali būti pasiekta apribojant auditoriaus išvados platinimą ar naudojimą. Viešajame sektoriuje tai gali būti neįmanoma, nes auditoriaus išvada paprastai yra viešas dokumentas. Tačiau siekiant neklaidinti auditoriaus išvados vartotojų, auditoriams rekomenduojama į savo išvadą įtraukti teiginį, kad finansinių ataskaitų rinkinys buvo parengtas pagal specialios paskirties tvarką. Tokios pastraipos pavyzdys pateikiamas toliau.

Teiginio, kuris turėtų būti įtrauktas į auditoriaus išvadą, pavyzdys

**Dalyko pabrėžimas: apskaitos pagrindas ir naudojimo bei platinimo apribojimas**

*Atkreipiame dėmesį į x pastabą, kurioje išdėstytos Apskaitos taisyklės, kurias (audituojamas subjektas) taikė rengdamas finansines ataskaitas. Finansinės ataskaitos parengtos pagal [ministerijos, agentūros, vyriausybės, parlamento] išleistus (teisės aktus / vyriausybės nurodymus / kitus teisinius reikalavimus), siekiant padėti [audituojamam subjektui) laikytis (pagrindimo). Dėl tos priežasties finansinės ataskaitos gali būti netinkamos kitam tikslui. Mūsų ataskaita skirta tik [ministerijai, agentūrai, vyriausybei, parlamentui] ir neturėtų būti naudojama kitų šalių. Mes nemodifikavome savo nuomonės dėl šio dalyko.*

## 2805-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – SPECIALŪS SVARSTYMAI: ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ IR ATSKIRŲ FINANSINĖS ATASKAITOS ELEMENTŲ, SĄSKAITŲ IR STRAIPSNIŲ AUDITAS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Svarstymai prisiimant užduotį
  - b) Svarstymai susidarant nuomonę ir teikiant išvadą

### SVARSTYMAI PRISIIMANT UŽDUOTĮ

- 2) Atsižvelgiant į 2805-ojo TAAIS 7 dalį, auditoriai gali būti pasitelkiami atlikti atskirų finansinių ataskaitų, konkrečių elementų, sąskaitų ar straipsnių auditą, pavyzdžiui, atlikti vyriausybės finansuojamų projektų auditą organizacijose, kuriose jie nėra pasitelkiami atlikti viso finansinių ataskaitų rinkinio audito. 2805-ojo TAAIS A6 dalyje pateikti nurodymai, kuriuos reikėtų aptarti su vadovybe, ar kitas užduoties tipas galėtų būti praktiškesnis, kai auditas pagal TAAIS nėra praktiškas, paprastai netaikomi AAI, nes jai gali tekti tokius klausimus nustatyti ir suderinti su įstatymų leidėju arba su asmenimis, atsakingais už vadovavimą audito organizacijai.
- 3) Viešojo sektoriaus subjektas gali rengti finansinę informaciją, įskaitant atskiras finansines ataskaitas, konkrečius elementus, sąskaitas ar finansinės atskaitomybės straipsnius, skirtą kitoms šalims (pavyzdžiui, valdymo organams, įstatymų leidžiamosios valdžios institucijoms ar kitoms šalims, atliekančioms priežiūros funkciją). Tokia informacija gali patekti į viešojo sektoriaus audito

organizacijos audito įgaliojimus. Tokiais atvejais auditoriams, atliekantiems tokį auditą, patariama atidžiai apsvarstyti 2805-ojo TAAIS A5–A9 dalių reikalavimus.

- 4) Kai auditoriai yra pasitelkiami pateikti ataskaitą apie atskiras finansines ataskaitas, konkrečius elementus, sąskaitas ar finansinės atskaitomybės straipsnius kartu su subjekto finansinių ataskaitų auditu, jiems patariama nustatyti, ar įstatymai, teisės aktai ar audito įgaliojimai gali nustatyti tokią nuomonės auditoriaus išvadoje formuluotę, kuri reikšmingai skirtųsi nuo 2805-ojo TAAIS A8–A9 dalyse pateiktų reikalavimų. 2210-ojo TAAIS 18–21 dalyse taip pat aptariami papildomi auditoriaus svarstymai dėl užduoties prisiėmimo.
- 5) 2805-ojo TAAIS 8 dalyje paaiškinama, kad supratimas apie veiksmus, kurių ėmėsi vadovybė, siekdama nustatyti, ar finansinės atskaitomybės tvarka yra priimtina esamomis aplinkybėmis, gali padėti auditoriui įvertinti tos tvarkos priimtinumą. Tačiau viešajame sektoriuje finansinės atskaitomybės tvarka gali būti nustatyta įstatymais ar kitais teisės aktais.

## SVARSTYMAI SUSIDARANT NUOMONĘ IR TEIKIANT IŠVADĄ

- 6) Viešajame sektoriuje audito įgaliojimus reglamentuojančiuose teisės aktuose gali būti nurodytas auditoriaus išvados išdėstymas arba formuluotės, kurios turi būti taikomos auditoriaus išvadoje. Kai auditoriai rengia auditoriaus išvadą, taikydami tokiam teisės akte nurodytą išdėstymą ar formuluotes, auditoriaus išvadoje gali būti nuoroda į tai, kad auditas atliktas pagal finansinio audito standartus (2000–2899-ieji TAAIS) ir audito įgaliojimus reglamentuojančius teisės aktus, tik tuo atveju, jei auditoriaus ataskaitoje yra bent jau visi 2700-ojo TAAIS 50 a-o dalyse nurodyti elementai.
- 7) 2805-ojo TAAIS 15 dalyje reikalaujama, kad auditorius apsvarstyty, ar modifikuoti auditoriaus išvadą dėl elemento, remiantis auditoriaus išvados modifikavimu dėl subjekto finansinių ataskaitų. Auditoriai taip pat sprendžia, ar modifikuoti auditoriaus išvadą dėl elemento, remiantis auditoriaus išvadoje dėl subjekto finansinių ataskaitų pateiktomis modifikuotomis nuomonėmis, susijusiomis su papildomomis atskaitomybės pareigomis, kaip aprašyta 6 pastraipoje. Net jei tokia modifikuota nuomonė nesusijusi su audituojamu elementu, auditoriams vis tiek patariama apsvarstyti, ar pateikti nuorodą į modifikuotą nuomonę auditoriaus išvadoje dėl elemento. Veiksniai, kurie gali turėti įtakos auditoriaus apsisprendimui, apima atitinkamų teisės aktų ar audito įgaliojimų reikalavimus, kitas konkrečias užduoties nuostatas ir tai, ar tokios nuorodos nepateikimas auditoriaus išvadoje dėl elemento gali būti klaidinantis.

## 2810-ASIS TAAIS (PERSVARSTYTAS) – UŽDUOTYS PATEIKTI IŠVADĄ DĖL FINANSINIŲ ATASKAITŲ SANTRAUKOS

### ŠIO SKYRIAUS TURINYS

- 1) Šiame skyriuje pateikiamos papildomos gairės auditoriams šiose srityse:
  - a) Auditoriaus išvada dėl finansinių ataskaitų santraukos
  - b) Platinimo ar naudojimo apribojimai ir perspėjimas skaitytojams dėl apskaitos pagrindo
  - c) Auditoriaus susiejimas

### AUDITORIAUS IŠVADA DĖL FINANSINIŲ ATASKAITŲ SANTRAUKOS

- 2) Teikdami ataskaitas apie finansines ataskaitas, iš kurių buvo sudaryta finansinių ataskaitų santrauka, auditoriai galėjo pateikti ne tik nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Pavyzdžiui, auditoriai galėjo informuoti, ar nustatė kokių nors teisinių reikalavimų, įskaitant biudžetą ir atskaitomybę, nesilaikymo atvejų, arba pateikti nuomonę apie vidaus kontrolės veiksmingumą. Tokiais atvejais auditoriai ne tik turėtų laikytis 2810-ojo TAAIS 16 dalyje nustatytų reikalavimų, bet ir įtraukti nuorodą į tokią papildomą nuomonę auditoriaus išvadoje dėl finansinių ataskaitų santraukos.
- 3) Viešajame sektoriuje auditoriaus išvados elementai, įskaitant nuomonės formą ir formuluotę, gali būti nustatyti įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba apibrėžti audito įgaliojimuose. Tokiomis aplinkybėmis auditoriams patariama taikyti nustatytą formuluotę, atsižvelgiant į 2810-ojo TAAIS 10 dalį.

- 4) 2810-ojo TAAIS 19 dalies reikalavimai taip pat taikomi tais atvejais, kai auditoriaus išvadoje dėl finansinių ataskaitų, iš kurių sudaryta finansinių ataskaitų santrauka, pateikiama sąlyginė nuomonė, „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa, „Kitų dalykų“ pastraipa, skyrius „Reikšmingas neapibrėžtumas, susijęs su veiklos tęstinumu“, pranešimas apie pagrindinius audito dalykus arba teiginys, kuriuo aprašomas neištaisytas reikšmingas kitos informacijos iškraipymas.

## **PLATINIMO AR NAUDOJIMO APRIBOJIMAI IR PERSPĖJIMAS SKAITYTOJAMS DĖL APSKAITOS PAGRINDO**

- 5) Atsižvelgiant į 2810-ojo TAAIS 22 dalį, auditoriaus išvados platinimo ar naudojimo apribojimas paprastai nėra galimas, nes auditoriaus išvada yra viešas dokumentas.

## **AUDITORIAUS SUSIEJIMAS**

- 6) 2810-ojo TAAIS 26–27 dalyse reikalaujama, kad auditorius imtųsi veiksmų, siekdamas išvengti susiejimo su finansinių ataskaitų santraukomis, dėl kurių neteikė išvadų. Auditoriai taip pat gali imtis kitų veiksmų, priklausomai nuo atitinkamų teisės aktų ir audito įgaliojimų. Tokie veiksmai gali apimti oficialias ataskaitas įstatymų leidėjui.

## A PRIEDAS 2210-ASIS TAAIS

### AUDITO UŽDUOTIES RAŠTO PAVYZDYS VIEŠAJAME SEKTORIUJE

Toliau pateiktas bendrosios paskirties finansinių ataskaitų, sudarytų pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, audito užduoties rašto pavyzdys. Šis raštas nėra privalomas, jis pateiktas tik kaip nuoroda, kuri gali būti naudojama, tačiau raštas turi būti koreguojamas atsižvelgus į konkrečius reikalavimus ar aplinkybes. Ši nuoroda gali būti naudinga siekiant kreiptis teisinio patarimo dėl to, ar kiekvienas iš siūlomų raštų yra tinkamas.

---

Adresatas

(Atitinkamam subjekto vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų atstovui)

Data

Gerbiamasis / Gerbiamoji

#### **Ižanga**

Vadovaujantis (atitinkamais teisės aktais), (viešojo sektoriaus audito organizacija) atliks (subjekto pavadinimas) ir (pavaldžių subjektų pavadinimai) 20XX m. gruodžio 31 d. ir tą dieną pasibaigusią metų (grupės) finansinių ataskaitų auditą.

Šio rašto tikslas yra apibrėžti:

- a) metinio audito užduoties sąlygas ir pobūdį bei apribojimus;
- b) atitinkamai auditoriaus (atitinkamo lygio vadovybės) atsakomybę už metinį auditą.

Šio audito sąlygos yra apibrėžtos toliau. Šis raštas galios iki tol, kol bus pateiktas naujas audito užduoties raštas.

### **Audito tikslas (-ai)**

Metinio audito tikslas (-ai) yra:

- a) gauti pakankamą užtikrinimą dėl to, ar finansinės ataskaitos, kaip visuma, nėra reikšmingai iškraipytos dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti auditoriaus išvadą, kurioje pateikiama mūsų nuomonė, ir
- b) (papildomi tikslai, pvz., susiję su teisinių reikalavimų laikymusi ar vidaus kontrole).

Pakankamas užtikrinimas – tai aukšto lygio užtikrinimas, o ne garantija, kad reikšmingą iškraipymą, jeigu jis yra, visada galima nustatyti auditu, kuris atliekamas pagal (atitinkamus audito standartus). Iškraipymai, kurių gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos, laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai numatyti, kad atskirai ar kartu jie gali turėti didelės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

### **Auditorių atsakomybė**

#### **Audito standartai, taikomi atliekant auditą**

Auditą atliksime pagal (atitinkamus audito standartus). Šiuose standartuose nustatyta prievolė laikytis etikos reikalavimų. Atlikdami auditą pagal (atitinkamus audito standartus), taikysime profesinį sprendimą ir laikysimės profesinio skepticizmo viso audito metu. Taip pat audito metu:

- Nustatysime ir įvertinsime finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką, suplanuosime ir atliksime audito procedūras, atsižvelgdami į šią riziką, ir surinksime audito įrodymus, kurie yra pakankami ir tinkami mūsų nuomonei pagrįsti. Rizika neaptikti reikšmingo iškraipymo, atsiradusio dėl apgaulės, yra didesnė nei neaptikti dėl klaidos atsiradusio iškraipymo, nes apgaulė gali būti susijusi su sąmokslu, klastojimu, tyčiniu praleidimu, iškraipymu arba vidaus kontrolės nepaisymu.
- Atsižvelgsime į auditui svarbią vidaus kontrolę, kad galėtume parengti tomis aplinkybėmis tinkamas audito procedūras, bet ne tam, kad galėtume pareikšti nuomonę apie subjekto vidaus kontrolės veiksmingumą. Tačiau raštu informuosime apie reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus, susijusius su finansinių ataskaitų auditu, kuriuos nustatėme audito metu.
- Įvertinsime taikomų apskaitos metodų tinkamumą ir vadovybės atliktų apskaitinių įverčių bei su jais susijusios informacijos atskleidimo pagrįstumą.

- Padarysime išvadą dėl vadovybės apskaitai taikomo veiklos tęstinumo principo tinkamumo ir, remdamiesi gautais audito įrodymais, nustatysime, ar egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, susijęs su įvykiais ar sąlygomis, kuriems esant gali kilti didelių abejonių dėl subjekto gebėjimo tęsti veiklą. Jei padarysime išvadą, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, savo auditoriaus išvadoje privalėsime atkreipti dėmesį į su tuo susijusią informaciją finansinėse ataskaitose arba, jei tokia informacija yra nepakankama, modifikuoti savo nuomonę. Mūsų išvados pagrįstos audito įrodymais, gautais iki mūsų auditoriaus išvados datos. Tačiau dėl būsimų įvykių ar sąlygų subjektas gali nebetęsti veiklos.
- Įvertinsime bendrą finansinių ataskaitų, įskaitant atskleidžiamosios informacijos, pateikimą, struktūrą ir turinį, taip pat tai, ar finansinėse ataskaitose pagrindiniai sandoriai ir įvykiai parodyti taip, kad būtų užtikrintas teisingas pateikimas.

Dėl įgimtų audito apribojimų, taip pat ir įgimtų vidaus kontrolės apribojimų egzistuoja neišvengiama rizika, kad kai kurių iškraipymų nebus aptikta, nepaisant to, kad auditas buvo tinkamai suplanuotas ir atliktas pagal (atitinkamus audito standartus).

(Kai aktualu, auditoriai gali apsvarstyti galimybę įtraukti informaciją apie jų atsakomybę, susijusią su papildomais audito tikslais).

Nors mūsų auditas nėra nukreiptas į toliau išvardytų dalykų pateikimą, mes informuosime apie šiuos dalykus, jei apie juos sužinosime audito metu (žr. 3 skyriaus 6 pastraipą).

### **Ataskaitų teikimas**

Atsižvelgiant į mūsų audito išvadas, gali prireikti pakeisti išvados formą ir turinį (Įterpkite atitinkamą nuorodą į numatomą auditoriaus išvados formą ir turinį, įskaitant, jei taikoma, kitos informacijos pateikimą pagal 2720-ąjį (persvarstyta) TAAIS).

### **Nepriklausomumas**

Pagal mūsų etikos reikalavimus privalome išlikti nepriklausomi nuo (subjekto tipas), todėl patvirtiname savo nepriklausomumą šio audito atžvilgiu. Tai reiškia, kad privalome ir būti, ir atrodyti neturintys jokių interesų, kurie, kad ir koks būtų jų faktinis poveikis, galėtų būti laikomi nesuderinamais su sąžiningumu, objektyvumu ir nepriklausomumu (Paaiškinkite bet kokius numatomus nepriklausomumo apribojimus, aprašydami nepriklausomumo grėsmes ir apsaugos priemones).

### **Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė**

(Įrašykite vadovybės ir, jei reikia, už valdymą atsakingų asmenų atsakomybę ir nurodykite taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad auditorius nustatė, jog įstatyme ar teisės akte nėra įtvirtintos šios atsakomybės atitinkamomis sąlygomis. Todėl naudojamas 2210-ojo 6(b) dalyje pateiktas aprašymas. Kai tinkama, reikia įtraukti informaciją apie vadovybės atsakomybę, susijusią su papildomais audito tikslais).

Auditą atliksime remdamiesi prielaida, kad vadovybė ir, jei būtina, už valdymą atsakingi asmenys pripažįsta ir supranta, jog yra atsakingi:

- a) už finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą (arba už finansinių ataskaitų, kurios parodo tikrą ir teisingą vaizdą, parengimą) pagal (taikomą finansinės atskaitomybės tvarką);
- b) už tokią vidaus kontrolės tvarką, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos, ir
- c) turi mums suteikti:
  - i. galimybę susipažinti su visa vadovybei žinoma informacija, kuri yra svarbi rengiant finansines ataskaitas, tokia kaip įrašai, dokumentai ir kiti dalykai;
  - ii. papildomą informaciją, kurios mes galime pareikalauti iš vadovybės, kad galėtume atlikti auditą;
  - iii. galimybę nekliudomai bendrauti su įmonėje dirbančiais asmenimis, iš kurių, mūsų nuomone, būtina surinkti audito įrodymus.

### **Rašytiniai pareiškimai**

Atlikdami auditą taip pat prašysime vadovybės raštu patvirtinti mums pateiktus su auditu susijusius pareiškimus.

### **Kita svarbi informacija**

(Čia įrašyti papildomą informaciją, pavyzdžiui:

- apie susitarimus dėl įstatymuose nustatytų ataskaitų teikimo terminų;
- apie atsakomybę už darbo dokumentus;
- apie sutartimis pagrįstus susitarimus su auditoriais, atliekančiais darbą viešojo sektoriaus audito organizacijos vardu;
- apie mokesčius;
- atitinkamą kontaktinę informaciją, informaciją apie darbuotojų apgyvendinimą ir išteklius;

- bet kokius kitus klausimus, padedančius išsiaiškinti lūkesčių skirtumus ir sustiprinti veiksmingą bendravimą).

### **Užduoties sąlygų patvirtinimas**

Prašome pasirašyti ir gražinti (įrašyti vardą ir pavardę) pridedamą rašto egzempliorių. Taip patvirtinsite, kad pripažįstate audito užduoties sąlygas ir sutinkate su jomis.

Jei prieš pateikdami atsakymą norėtumėte gauti daugiau informacijos arba išsamiau aptarti audito užduoties sąlygas, nedvejodami susisieki su manimi.

Pagarbiai

Parašas

.....

Paskirtasis auditorius

(pasirašančio asmens vardas ir pavardė) patvirtina šios audito užduoties sąlygas ir sutinka su jomis (subjekto pavadinimas) vardu

.....

Parašas

.....

Vardas, pavardė ir pareigos

Data

(Atitinkamas vadovybės arba už valdymą atsakingų asmenų atstovas)

## B PRIEDAS 2500-ASIS TAAIS

### SU ĮSTATYMAIS IR TEISĖS AKTAIS SUSIJUSIOS RIZIKOS VALDYMO AUDITO ĮRODYMŲ ŠALTINIAI

Rizika	Aprašymas	Galimi audito įrodymų šaltiniai (sąrašas nebaigtinis)
Reglamentavimo sudėtingumas	Kuo sudėtingesni reglamentai, tuo didesnė klaidų rizika. Ji gali atsirasti dėl neteisingo reglamento supratimo ar aiškinimo arba dėl taikymo klaidos.	<ul style="list-style-type: none"><li>• Formalios ir dokumentais pagrįstos procedūros, skirtos teisės aktų reikalavimams perkelti į naudojimo instrukcijas;</li><li>• Oficialūs ir dokumentais pagrįsti kontrolės planai, pagal kuriuos stebima schemos vadovų veikla;</li><li>• Vidaus audito arba kito nepriklausomo audito, atliekamo vykdamas schemos kontrolės planų ir veiklos instrukcijų auditą, peržiūros ataskaitos.</li></ul>
Nauji teisės aktai	Dėl naujų teisės aktų gali tekti nustatyti naujas administracines ir kontrolės procedūras. Dėl to gali atsirasti klaidų, rengiant arba taikant kontrolės priemones, reikalingas užtikrinti, kad būtų laikomasi teisinių reikalavimų.	Oficialios ir dokumentais pagrįstos procedūros, skirtos teisės aktų reikalavimams paversti schemos taisyklėmis. Audito įrodymais taip pat gali būti ir netinkami kontrolės planai bei nepriklausoma veiklos instrukcijų ir kontrolės planų peržiūra, kai schemos pradedamos taikyti priėmus naujus teisės aktus.

Rizika	Aprašymas	Galimi audito įrodymų šaltiniai (sąrašas nebaigtinis)
Tarpautinės schemos (finansuojamos Jungtinių Tautų, ES ar kitų institucijų)	Kai reglamentavimą rengia tokios institucijos, kyla pavojus, kad reglamentai ir gairės gali būti neteisingai aiškinami arba neįtraukti į vidaus instrukcijas.	Audito įrodymų šaltiniai, nustatyti dėl reglamentų sudėtingumo, gali būti vienodai taikomi ir tokioms finansuojamoms sistemoms.
Paslaugos ir programos, teikiamos per trečiąsias šalis	Kai programas administruoja agentai, departamentai netenka tiesioginės kontrolės ir gali tekti pasikliauti agentais: jie turi užtikrinti, kad būtų laikomasi teisinių reikalavimų.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oficialūs subjekto ir agento susitarimai, kuriuose apibrėžiamos kontrolės procedūros, taikomos administruojant paslaugas;</li> <li>• Dokumentais pagrįstos trečiųjų šalių veiklos valdymo kontrolės ir stebėsenos procedūros ir rezultatai;</li> <li>• Vidaus audito patikrinimų, atliktų trečiojoje šalyje, siekiant peržiūrėti sistemas ir procedūras, įskaitant ir susijusias su teisėtumu, ataskaitos;</li> <li>• Trečiosios šalies auditoriaus parengta mokėjimų ir įplaukų arba mokėjimų ir įplaukų kontrolės užtikrinimo arba sutartų procedūrų ataskaita.</li> </ul>
Mokėjimai, atlikti remiantis pretenzijomis ar deklaracijomis, ir panašios įplaukos	Subjekto gebėjimas patvirtinti, kad jis laikosi teisinių reikalavimų, gali būti ribotas, jei, pavyzdžiui, dotacijos gavimo kriterijai nėra tiesiogiai tikrinami.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Departamento instrukcijos ir gairės pareiškėjams, kuriose aiškiai nurodyti prašymų pateikimo kriterijai;</li> <li>• Standartiniai reikalavimai, keliami dokumentams, įrodantiems teisę į dotaciją. Jie turi būti pateikti kartu su prašymais (tai gali būti dotacijos išmokėjimo sąlyga arba reikalavimas baigus dotacijos remiamą veiklą);</li> <li>• Pareiškėjų dokumentų fizinio patikrinimo ataskaitos ir kt., siekiant įsitikinti, ar jie atitinka reikalavimus;</li> <li>• Dokumentuotos procedūros, skirtos pareiškėjų finansinei būklei įvertinti prieš skiriant dotaciją ir nuolatiniam mokumui stebėti;</li> <li>• Nepriklausomas išorės auditoriaus atliktas dotacijos taikymo sertifikavimas.</li> </ul>

### VIEŠOJO SEKTORIAUS SVARSTYMAI DĖL RAŠYTINIŲ PAREIŠKIMŲ

TAAIS 2 priede pateikiamas rašytinio pareiškimo pavyzdys. Remdamiesi atitinkamais įstatymais, kitais teisės aktais arba audito įgaliojimais, auditoriai gali nuspręsti įtraukti papildomus punktus, pvz:

- ar veikla ir finansiniai sandoriai atitinka juos reglamentuojančių teisės aktų reikalavimus;
- ar vidaus kontrolės sistemos per visą audito laikotarpį veikė efektyviai;
- ar vidaus audito funkcija per visą audito laikotarpį veikė efektyviai;
- ar Vyriausybės programa XYZ buvo įgyvendinama ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai;
- ar vadovybė pateikė savo atitikties reikalavimų, kurie gali būti skirtingai interpretuojami, aiškinimą;
- ar pateiktos visos sutartys, dotacijų susitarimai ir kita korespondencija, susijusi su susitarimais dėl programos lėšų naudojimo;
- ar vadovybė atskleidė visas sutartis ir susitarimus su paslaugų organizacijomis, įskaitant bet kokią bendravimą su tomis paslaugų organizacijomis dėl neatitikties atvejų.

## D PRIEDAS 2701-ASIS TAAIS

### „PAGRINDINIŲ AUDITO DALYKŲ“ PASTRAIPOS PAVYZDYS

#### **Pagrindiniai audito dalykai**

Pagrindiniai audito dalykai – tai dalykai, kurie, mūsų profesiniu sprendimu, buvo svarbiausi atliekant einamojo laikotarpio finansinių ataskaitų auditą. Šiuos dalykus nagrinėjome atlikdami visų finansinių ataskaitų auditą ir formuodami nuomonę apie jas, todėl atskiros nuomonės apie šiuos dalykus nepateikiame.

#### **Specialiosios paskirties turto vertinimas**

XYZ turimas specialios paskirties turtas sudaro XX % viso materialiojo turto sumos. Dėl unikalios struktūros ir sąlygų šio turto vertinimas grindžiamas ne kotiruojamomis kainomis aktyviosiose rinkose, o viduje sukurtu vertinimo modeliu. Tai lemia didelį vertinimo neapibrėžtumą. Todėl šio turto vertinimo auditas buvo reikšmingas mūsų auditui.

Spręsdami šį klausimą, įtraukėme savo vertinimo specialistus ir išorės ekspertus, o audito metu daugiausia dėmesio skyrėme šiems klausimams:

- vadovybės naudojamų prielaidų tinkamumo vertinimui ir įvertinimui;
- rezultatų analizei, jei taikoma, naudojant atitinkamus trečiųjų šalių duomenis;
- vertinimui atlikti naudojamos programos vidaus kontrolės testavimui.

Taip pat įvertinome sandorių pateikimą ir atskleidimą finansinėse ataskaitose.

Specialios paskirties nekilnojamojo turto vertinimo atskleidimai pateikti 10 pastaboje<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> 2701-asis TAAIS, 13 d.