

3910-osios GUID

Svarbiausi veiklos audito
principai

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



INTOSAI

Iki IFPP dokumentas – šis dokumentas buvo parengtas iki
sukuriant INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP)
2016 m., todėl formalia paskirtimi gali skirtis nuo naujausių
INTOSAI audito gairių.



INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) Anksčiau žinomas kaip 3100-asis TAAIS „Veiklos audito gairės: pagrindiniai principai“.
- 2) 2016 m. peržiūrėtas turinys ir dokumentas patvirtintas kaip 3100-asis TAAIS „Veiklos audito gairės: svarbiausi principai“.
- 3) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), dokumentas pervadintas 3910-osiomis GUID „Svarbiausi veiklos audito principai“ ir 2019 m. atlikti redakciniai pakeitimai.

3910-osios GUID yra skelbiamos visomis oficialiomis INTOSAI kalbomis: anglų, arabų, ispanų, prancūzų ir vokiečių.



TURINYS

1. ĮVADAS	5
2. VEIKLOS AUDITO APIBRĖŽTIS	7
Ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas	7
3. SVARBIAUSI VEIKLOS AUDITO PRINCIPAI	8
Nepriklausomumas ir etika	8
Numatomi vartotojai ir atsakingos šalys	11
Audito sritis (objektas)	12
Pasitikėjimas veiklos auditu ir audito suteikiamas užtikrinimas	13
Užtikrinimo suteikimo formos	14
Audito tikslas (-ai)	14
Ekonomiškumas	16
Efektyvumas	16
Rezultatyvumas	17
Sąnaudų efektyvumas	19
Audito metodas	20
Audito kriterijai	22
Audito rizika	23
Bendravimas	24
Audituojamas subjektas	25
Kitos suinteresuotos šalys	26
Ilgūdžiai	26
Naudojimasis išorės ekspertų darbu	28
Priežiūra	29

Profesinis sprendimas ir skepticizmas	30
Kokybės kontrolė	35
Kokybės kontrolė (atliekant auditą)	35
Kokybės užtikrinimas (atlikus auditą)	37
Reikšmingumas	38
Dokumentavimas	39

- 1) Profesiniai standartai ir gairės ypač svarbūs, siekiant užtikrinti viešojo sektoriaus audito patikimumą, kokybę bei profesionalumą. 100-asis TAAIS *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai* apibrėžia tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų standartų paskirtį, jų suteikiamus įgaliojimus, viešojo sektoriaus audito sistemą ir kitus dalykus. 300-ojo TAAIS *Veiklos audito principai* pagrindą sudaro 100-ajame TAAIS nustatyti pagrindiniai principai, kurie šiame standarte yra plačiau išdėstyti, pritaikant juos prie konkrečių veiklos audito aplinkybių.
- 2) 3000-asis TAAIS *Veiklos audito standartas* turi būti skaitomas ir aiškinamas kartu su 100-uoju ir 300-uoju TAAIS. Jame pateikiami profesinei veiklos audito praktikai taikomi reikalavimai kartu su paaiškinimais, skirtais standarto aiškumui bei suprantamumui pagerinti. 3000-asis TAAIS yra oficialus veiklos audito standartas, todėl, aukščiausiai audito institucijai (AAI) nusprendus jį taikyti, privaloma laikytis visų reikalavimų.
- 3) Kiekvienam 3000-ajame TAAIS įtvirtintam reikalavimui lydimosios, neprivalomos gairės pateikiamos 3910-osiose GUID *Svarbiausi veiklos audito principai* ir 3920-osiose GUID *Veiklos audito procesas*.
- 4) 3910-osios GUID skirtos padėti auditoriui aiškinti 3000-ajame TAAIS nustatytus veiklos audito principus. Taigi šiame dokumente pateiktos gairės turėtų padėti lengviau suprasti ir taikyti veiklos audito standarto reikalavimus.
- 5) 3910-ąsias GUID sudaro dvi dalys: pirmojoje dalyje apibrėžiamas veiklos auditas, nuodugnai išdėstomos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo reikšmės; antrojoje – aptariami svarbiausi principai. Vieni šių principų: numatomi vartotojai ir atsakingosios šalys, audito sritis (objektas), pasitikėjimas veiklos auditu ir audito suteikiamas užtikrinimas, audito tikslas (-ai), audito metodas, audito kriterijai, audito rizika, kokybės kontrolė bei reikšmingumas, yra susiję su auditu; antri – nepriklausomumas ir etika, įgūdžiai, priežiūra, profesinis sprendimas ir skepticizmas – su auditoriumi; tretis – bendravimas ir dokumentavimas – susiję su pagrindinėmis užduotimis.

- 6) Siekiant geriau suprasti, kaip svarbiausi audito principai taikomi audito procese, 3910-osios ir 3920-osios GUID turėtų būti skaitomos drauge.

EKONOMIŠKUMAS, EFEKTYVUMAS IR REZULTATYVUMAS

- 7) AAI atliekamas veiklos auditas yra nepriklausomas, objektyvus ir patikimas valstybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais ir siekiant nustatyti, ar galima pagerinti esamą situaciją.
- 8) Ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principai gali būti apibrėžti taip:
 - a) ekonomiškumo principas reiškia išteklių sąnaudų mažinimą. Naudojami ištekliai turi būti prieinami laiku, užtikrinant tinkamiausią jų kiekį ir kokybę bei geriausią kainą;
 - b) efektyvumo principas reiškia maksimalų turimų išteklių panaudojimą. Čia svarbiausia – naudojamų išteklių ir gaminamo produkto ar paslaugos (kiekio, kokybės ir laiko aspektais) santykis;
 - c) rezultatyvumo principas reiškia, kad bus pasiekti iškelti tikslai ir numatyti rezultatai.
- 9) Veiklos auditas skatina atskaitingumą, nes padeda už valdymą ir priežiūrą atsakingiems asmenims gerinti veiklos rezultatus. Atliekant šį auditą nagrinėjama, ar įstatymų leidžiamosios arba vykdomosios valdžios institucijų sprendimai yra rengiami ir vykdomi ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai, ar mokesčių mokėtojų arba piliečių pinigai yra išleidžiami naudingai. Veiklos auditas skatina skaidrumą, padėdamas parlamentui, vykdomajai valdžiai, mokesčių mokėtojams, Vyriausybės politikos subjektams ir žiniasklaidai geriau suprasti, kaip yra vykdoma skirtinga Vyriausybės veikla ir kokie yra jos rezultatai. (Tolesnės ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo gairės pateikiamos skyriuje „Audito tikslas“).

3

SVARBIAUSI VEIKLOS AUDITO PRINCIPAI

NEPRIKLAUSOMUMAS IR ETIKA

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo laikytis AAI nustatytų nepriklausomumo ir etikos procedūrų, kurios turi atitikti TAAIS reikalavimus dėl nepriklausomumo ir etikos.

(3000-ojo TAAIS 21 punktas)

GAIRĖS

- 10) Etika – tai moraliniai individo principai, tokie kaip nepriklausomumas, sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas, konfidencialumas bei profesionalus elgesys. Kad būtų nepriklausomas ir tokiu laikomas, auditorius privalo būti apsaugotas nuo situacijų, galinčių pakenkti jo objektyvumui. Nepriklausomumą sudaro:
 - a) faktinis nepriklausomumas. Jis leidžia savo veiklą vykdančiam auditoriui nebūti veikiamam įtakų, kurios kenkia profesiniam sprendimui, taip pat veikti sąžiningai, objektyviai ir demonstruoti profesinį skepticizmą;
 - b) tariamasis nepriklausomumas. Tai nebuvimas aplinkybių, kurios protingai ir informuotai suinteresuotajai šaliai, turinčiai svarbios informacijos, galėtų kelti pagrįstų abejonių dėl auditoriaus sąžiningumo, objektyvumo ar profesinio skepticizmo arba kurios galėtų leisti daryti išvadą, kad šie principai buvo pažeisti.
- 11) Veiklos audito sąlygomis nepriklausomumas yra svarbus, nes auditorius priima esminius sprendimus:
 - a) nustato ir pasirenka audito temą;

- b) nustato audito tikslą;
 - c) identifikuoja taikomus kriterijus;
 - d) nustato audito metodiką;
 - e) įvertina audito įrodymus ir formuoja išvadas;
 - f) aptaria audito kriterijus ir pastebėjimus su audituojamu subjektu;
 - g) įvertina įvairių suinteresuotųjų šalių pozicijas;
 - h) parašo teisingą ir subalansuotą ataskaitą.
- 12) Auditorius turi būti informuotas apie visas problemas ar situacijas, kurios gali pakenkti AAI ir (arba) audito grupės narių nepriklausomumui.

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius, siekdamas, kad audito pastebėjimai ir išvados būtų nešališki ir tokie atrodytų numatomiems vartotojams, privalo pasirūpinti, kad išliktų nepriklausomas.

(3000-ojo TAAIS 23 punktas)

GAIRĖS

- 13) Viso audito metu auditorius privalo ne tik nuolatos rūpintis, kad nebūtų pakenkta jo nepriklausomumui, bet ir užmezgęs atvirą bei patikimą ryšį su atsakingąja šalimi užtikrinti, kad ji supranta, jog auditorius yra nepriklausomas. (Tolėsnes gairės šia tema pateikiamos skyriuose „Numatomi vartotojai“ ir „Bendravimas“).
- 14) Prieš auditą ir audito metu privaloma įvertinti grėsmes, kurios gali trukdyti laikytis atitinkamų nepriklausomumo reikalavimų. Grėsmės priskirtinos vienai ar kelioms iš šių kategorijų:
- a) savanaudiški interesai. Ši grėsmė kyla, kai auditorius gali gauti tiesioginės ar netiesioginės naudos darydamas įtaką atsakingajai šaliai arba užmezgęs su ja ryšį;
 - b) propagavimas. Ši grėsmė kyla, kai auditorius propaguoja kokią nors poziciją arba nuomonę taip, kad gali nukentėti audito neutralumas ir (arba) objektyvumas arba gali atrodyti, kad dėl to nukenčia audito neutralumas ir (arba) objektyvumas;
 - c) artimumas. Ši grėsmė kyla, kai auditorius užmezga artimus santykius su suinteresuotąja šalimi ir dėl to tampa pernelyg palankus jos interesams;

- d) bauginimas. Ši grėsmė kyla, kai tikri ar tariami suinteresuotosios šalies grasinimai gali atgrasyti auditorių nuo objektyvaus elgesio ir profesinio skepticizmo;
 - e) įsivertinimas. Ši grėsmė kyla, kai auditorius turi įvertinti ankstesnės užduoties rezultatą ar sprendimą, kad galėtų daryti išvadas atlikdamas esamą užduotį;
 - f) vadovybės dalyvavimas. Ši grėsmė kyla, kai audituojamas subjektas pernelyg įsitraukia į auditą, pavyzdžiui, tampa audito grupės nariu.
- 15) Šių grėsmių pobūdis ir joms panaikinti ar sumažinti iki priimtino lygio būtina taikytini kontrolės mechanizmai priklauso nuo konkrečių audito aplinkybių.
- 16) Svarstant kiekvienos konkrečios aplinkybės svarbą, turi būti atsižvelgiama į kokybinius veiksnius. Klausimas gali būti laikomas nesvarbiu tik tuomet, jeigu jis yra ir nereikšmingas, ir neesminis.
- 17) Jeigu nustatoma, kad grėsmė nėra nesvarbi, turi būti identifikuojami ir, jeigu įmanoma, pritaikomi galimi kontrolės mechanizmai, kurie panaikintų grėsmę arba sumažintų ją iki priimtino lygio. Jeigu auditorius nesilaiko nepriklausomumo reikalavimų, AAI privalo svarstyti drausminės priemonės, įskaitant ir atleidimą iš darbo, pritaikymo reikalingumą.
- 18) Kontrolės mechanizmų taikymas pašalina grėsmes arba sumažina jas iki priimtino lygio. Kai nustatytos grėsmės yra tokio lygio, kad nuovokus stebėtojas, tikėtina, padarytų išvadą, jog gali būti nesilaikoma atitinkamų etikos ar nepriklausomumo reikalavimų, būtina taikyti apsaugos priemones.
- 19) Su audito kontrolės mechanizmu susiję pavyzdžiai:
- a) į procesą įtraukti kitą asmenį, kuris esant reikalui peržiūrėtų atliktą darbą arba patartų nepakenkdamas auditoriaus nepriklausomumui. AAI gali pasitelkti asmenį iš išorės, o jeigu tokioje situacijoje nusprendžia pasinaudoti savo profesionalo paslaugomis, jis negali būti dar kaip nors susijęs su aptariama audito grupe. Šis asmuo negali būti priklausomas nuo atsakingosios šalies ir negali būti laikomas audito grupės nariu dėl atliktos peržiūros ar duoto patarimo;
 - b) pasikonsultuoti su trečiaja šalimi, pavyzdžiui nepriklausomų direktorių komisija, profesinio reguliavimo institucija ar kolega profesionalu;
 - c) kas kelerius metus rotuoti personalą, atliekantį skirtingų subjektų veiklos auditą, kad būtų išvengta artimumo grėsmės;
 - d) įpareigoti visus auditą atliekančius asmenis patvirtinti savo nepriklausomumą prieš pradėdami darbą ir stebėti, ar jis nesumažėja viso proceso metu;

- e) asmenį, kurio finansiniai interesai, santykiai ar veikla gali kelti grėsmę nepriklausomumui, pašalinti iš audito grupės.

NUMATOMI VARTOTOJAI IR ATSAKINGOS ŠALYS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo aiškiai įvardyti numatomus audito vartotojus ir atsakingą šalis ir viso audito metu stebėti, koks gali būti jų poveikis, kad galėtų, atsižvelgdamas į juos, atlikti auditą.

(3000-ojo TAAIS 25 punktas)

GAIRĖS

- 20) Numatomi vartotojai yra asmenys, kuriems auditorius rengia veiklos audito ataskaitą. Numatomi vartotojai gali būti parlamentas, vykdomoji valdžia, Vyriausybės tarnybos, trečiosios šalys, suinteresuotos audito ataskaita, ir visuomenė. Atsakingoji šalis taip pat gali būti numatomas vartotojas, tačiau tokiu atveju dažniausiai ji bus ne vienintelis toks vartotojas. Daugeliu atvejų pagrindinis numatomas audito ataskaitos vartotojas yra įstatymų leidžiamoji arba vykdomoji valdžia. Tačiau gali egzistuoti ir kiti numatomi vartotojai, kurie gali priklausyti arba nepriklausyti vykdomajai valdžiai. Piliečiai, naudojantys audito išvadas, siekdami priimti labiau pagrįstus sprendimus, taip pat gali būti numatomi vartotojai. Tam tikromis aplinkybėmis numatomi vartotojai taip pat gali būti interesų grupės, su politikos įgyvendinimu susijusios organizacijos, akademinė bendruomenė ir – ne mažiau svarbu – žiniasklaida. Aktualius numatomus vartotojus patartina išsiaiškinti kuo ankstesniame audito etape.
- 21) Ypatingą numatomų vartotojų grupę sudaro konkrečios srities, su kuria susijęs auditas, ekspertai. Jų parama suteikia svarumo autoritetingsoms ataskaitoms. Kita vertus, jeigu ekspertai abejoja šiomis ataskaitomis ir jose pateiktomis išvadomis bei rekomendacijomis, kyla rizika, kad ataskaitos praras savo autoritetą.
- 22) Atsakingosios šalys visų pirma yra tos, kurios turi imtis veiksmų, remdamosi auditoriaus ataskaitoje pateiktomis išvadomis ir rekomendacijomis. Atsakingą šalį gali sudaryti įvairūs asmenys, kurių kiekvienas yra atsakingas už skirtingą audito srities aspektą. Atsakingą šalimi gali būti ir asmenys, atsakingi už tai, kad audito sritis būtų audituojama operatyviai, ir (arba) už priežiūrą atsakingi asmenys. Atskaitomybės grandinės pabaigoje visada yra atsakingoji šalis (pavyzdžiui, ministras), kurią įstatymų leidėjai laiko atsakinga už konkrečios srities išlaidas ir rezultatus.

- 23) Veiklos auditą atliekantis auditorius dažnai turi daug laisvės rinktis audito sritį (objektą) ir nustatyti kriterijus. Tai turi įtakos sprendžiant, kas yra svarbios atsakingosios šalys bei numatomi vartotojai. Planuodamas ir atlikdamas auditą, auditorius turi atsižvelgti į numatomų vartotojų vaidmenis ir tuo pačiu išlaikyti savo nepriklausomumą.

AUDITO SRITIS (OBJEKTAS)

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo nustatyti veiklos audito sritį (objektą).

(3000-ojo TAAIS 29 punktas)

GAIRĖS

- 24) Audito objektas nurodo, kas yra audituojama. Veiklos audito objektas neturi apsiriboti tik konkrečiomis programomis, subjektais ar lėšomis, bet gali įtraukti ir veiklą ar egzistuojančias situacijas (įskaitant jų priežastis bei pasekmes). Pavyzdžiui, veiklos audito objektas gali būti atsakingosios šalies teikiamos paslaugos arba Vyriausybės politikos ir teisės aktų poveikis valdymui, suinteresuotosioms šalims, verslui, piliečiams ir visuomenei. Audito objektas priklauso nuo audito tikslo ir yra apibrėžiamas audito klausimuose.
- 25) Dažniausiai aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimuose atlikti auditą neįpareigojamos peržiūrėti Vyriausybės programų politikos pagrindus. Tokiais atvejais atliekant veiklos auditą, nesvarstomas politikos tikslų vertingumas, tačiau gali būti nagrinėjami veiksmai, kurių buvo imtasi planuojant, įgyvendinant ar vertinant tokios politikos rezultatus, be to, gali būti tiriamas informacijos, kuria remiantis buvo priimti politiniai sprendimai, tinkamumas.
- 26) Audito objektas turi atspindėti riziką ir reikšmingumą audito srityje. Tai yra svarbu, siekiant sukurti pridėtinę vertę ir užtikrinti, kad auditas bus aktualus. Audito objektas dažnai nustatomas remiantis rizikos analize. Audito objektas nurodo, kas yra audituojama, o apimtis apibrėžia audito objekto ribas.

PASITIKĖJIMAS VEIKLOS AUDITU IR AUDITO SUTEIKIAMAS UŽTIKRINIMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo skaidriai nurodyti, kokį užtikrinimą suteikia srities audito rezultatai pagal nustatytus vertinimo kriterijus.

(3000-ojo TAAIS 32 punktas)

GAIRĖS

- 27) Auditas yra tam tikra užtikrinimo paslauga. Tai reiškia, kad auditorius numatomam vartotojui (paprastai įstatymų leidėjams ar vykdomajai valdžiai) teikia patikimą ir pagrįstą informaciją apie atsakingosios šalies (paprastai valstybinės įstaigos ar vykdomosios valdžios) veiklą. Šiomis aplinkybėmis reikalavimas teikti patikimą ir pagrįstą informaciją nurodo, kad išvados apie audito objektą turi būti logiškai susijusios su audito tikslu (-ais) bei kriterijais ir turi būti paremtos pakankamais bei tinkamais audito įrodymais. Kad to pasiektų, auditorius privalo aiškiai susieti išvadą (-as) su audito tikslu (-ais), kriterijais ir jas aprašyti taip, kad išvada (-os) padidintų numatomų vartotojų pasitikėjimą audito objekto vertinimu pagal nustatytus kriterijus.
- 28) Užtikrinimo ataskaitos yra skirtos tam, kad numatomi vartotojai pasitikėtų, jog audito išvados tiksliai atspindi audito objekto (srities) būklę. Paprasčiau tariant, numatomi užtikrinimo ataskaitų vartotojai turėtų būti pagrįstai įsitikinę, kad išvada (-os) yra patikima (-os) ir pagrįsta (-os).
- 29) Kad to pasiektų, auditorius privalo aiškiai susieti išvadą (-as) su audito tikslu (-ais), kriterijais ir jas aprašyti taip, kad išvada (-os) padidintų numatomų vartotojų pasitikėjimą audito objekto (srities) vertinimu pagal nustatytus kriterijus.
- 30) Priėjimas prie audito išvados yra uždavinys, reikalaujantis priimti svarbų sprendimą. Todėl labai svarbu, kad visi išvados (-ų) aspektai būtų pagrįsti įrodymais grįstais pastebėjimais, susijusiais su audito kriterijais. Kita vertus, formuluojant išvadą reikėtų atsižvelgti į visus pastebėjimus. Logika tokia: atsižvelgiant į A, B, C ir D pastebėjimus ir įvertinus juos pagal audito kriterijų X, prieita prie šios išvados.
- 31) Antra, darant išvadą, labai svarbu, kad pastebėjimai būtų paremti pakankamais ir tinkamais įrodymais. Jeigu įrodymai turi kokių nors trūkumų, pastebėjimai ir išvada taip pat bus klaidingi.

- 32) Šiuo atžvilgiu suteikiant užtikrinimą reikalaujama, kad išvados būtų paremtos pagrįstais pastebėjimais, palygintais su audito kriterijais, ir kad šie pastebėjimai būtų paremti patikimais įrodymais. Tačiau taip pat svarbu, kad šie ryšiai būtų aiškūs numatomiems vartotojams. To siekiama aiškiai, subalansuotai ir pagrįstai išdėstant, kaip buvo suformuoti pastebėjimai, kriterijai bei išvados ir kodėl dėl tokios pastebėjimų ir kriterijų kombinacijos buvo prieita prie konkrečios bendros išvados ar išvadų rinkinio (100-ojo TAAIS 32 punktą). Jeigu tai atliekama tinkamai, numatomi vartotojai gali pasitikėti išvadų pagrįstumu. Tokiu atveju laikoma, kad auditorius suteikė užtikrinimą.

UŽTIKRINIMO SUTEIKIMO FORMOS

- 33) Užtikrinti galima įvairiais būdais:
- a) bendrai apžvelgiant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektus, jei audito tikslas, audito objektas, surinkti įrodymai ir pastebėjimai leidžia padaryti tokią išvadą; arba
 - b) pateikiant konkrečios informacijos apie įvairius aspektus, tarp kurių yra audito tikslas, užduoti klausimai, surinkti įrodymai, taikyti kriterijai, pastebėjimai ir konkrečios išvados.
- 34) Priklausomai nuo aplinkybių, gera praktika laikoma priimti pagrįstus sprendimus atsižvelgiant į tai, kaip nurodomas užtikrinimas. Taip pat svarbu nepainioti pirmosios (a) alternatyvos su formalia patvirtinimo nuomone, kurioje detalai perteikiamas užtikrinimo lygis (300-ojo TAAIS 21 punktą). Atliekant veiklos auditą, neįmanoma pateikti formalios nuomonės, kitaip nei atliekant finansinių ataskaitų auditą. Todėl atliekant veiklos auditą užtikrinimas perteikiamas kitomis formomis, kaip aprašyta 100-ojo TAAIS 32 punkte.

AUDITO TIKSLAS (-AI)

3000-ojo TAAIS reikalavimas

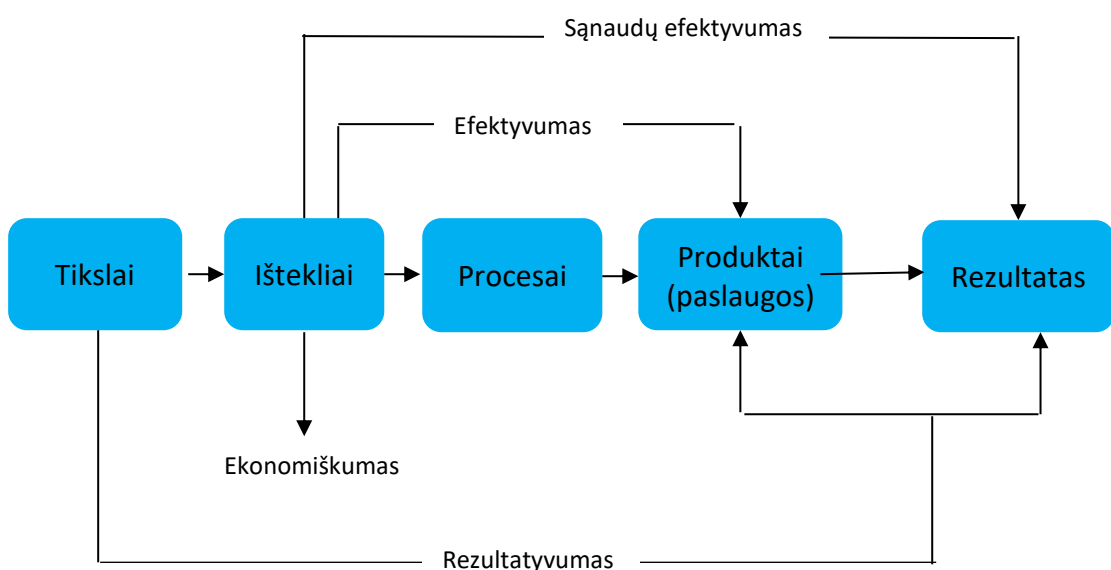
Auditorius privalo nustatyti aiškiai apibrėžtą (-us) audito tikslą (-us), susijusį (-ius) su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais.

(3000-ojo TAAIS 35 punktą)

GAIRĖS

- 35) Audito tikslas (-ai) nurodo audito paskirtį ir tai, ko auditorius siekia atlikdamas auditą. Audito tikslą (-us) reikia suformuluoti taip, kad, atlikus auditą, būtų įmanoma padaryti išvadą, ar jis (jie) pasiektas (-i).
- 36) Audito tikslą (-us) rekomenduotina nustatyti ankstyvoje audito planavimo stadijoje. Tai padeda identifikuoti, ką reikia audituoti ir dėl ko padaryti išvadas. Audito tikslas (-ai) lemia audito sritį, kuri yra formuluojama audito klausimuose, ir atsako į klausimą, kodėl atliekamas auditas. Audito tikslas (-ai) ir apimtis susiję ir turi būti nagrinėjami kartu. Išsamesnė informacija apie audito tikslo (-ų) nustatymą pateikiama 3920-osiose GUID.
- 37) Apibrėžiant veiklos auditą, svarbiausi yra ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principai. Ryšiai tarp šių trijų principų išsamiau paaiškinti toliau pateiktame 1 paveiksle. Jame ištekliai reiškia finansinius, žmogiškuosius ir materialinius išteklius, naudojamus valstybės intervencijai (valstybės įsipareigojimai, politika, sistemos, procesai, programos, veikla ar organizacijos). Produktai (paslaugos) reiškia produktus, gamybos priemones ir paslaugas, kurios atsiranda dėl valstybės intervencijos. Rezultatas reiškia tikėtiną arba pasiektą intervencijos produktų (paslaugų) naudą. Rezultatai gali būti trumpalaikiai, vidutinės trukmės ar net ilgalaikiai (ilgalaikis rezultatas taip pat gali būti vadinamas poveikiu).

1 pav.



» EKONOMIŠKUMAS

38) Atliekant ekonomiškumo auditą, siekiama išsiaiškinti, kaip audituojamam subjektui pavyko sumažinti išteklių kainą (sąnaudas), atsižvelgiant į atitinkamą jų kokybę. Atliekant tokios rūšies auditą, vertinami tik ištekliai (sąnaudos). Pagrindinis klausimas – ar naudojami ištekliai prieinami laiku, užtikrinant tinkamiausią jų kiekį ir kokybę bei geriausią kainą. Kokybė yra svarbus rodiklis vertinant išteklius (sąnaudas) tiek ekonomiškumo, tiek efektyvumo aspektu.

» EFEKTYVUMAS

39) Atliekant efektyvumo auditą, vertinama, ar ištekliai buvo panaudoti geriausiu būdu ar patenkinamai, ar tokius pačius arba panašius rezultatus, vertinant kiekybės, kokybės ir laiko aspektais, buvo galima gauti naudojant mažiau išteklių. Vertinant efektyvumą, vertinamas išteklių ir produktų (paslaugų) santykis. Pagrindiniai klausimai yra šie: ar su turimais ištekliais pasiekiamas geriausias rezultatas (produktai, paslaugos) vertinant kiekybę ir kokybę; ar tas pats rezultatas (produktai, paslaugos) galėjo būti pasiektas panaudojus mažiau išteklių.

40) Atliekant efektyvumo auditus, gali būti siekiama įvertinti techninį efektyvumą (pavyzdžiui, ar galima patobulinti veiklą supaprastinus procesus), paskirstymo efektyvumą (pavyzdžiui, ar galima padidinti efektyvumą kitaip paskirsčius išteklius, tarkime, juos skiriant toms priemonėms, kurios labiausiai prisideda prie produktų (paslaugų) sukūrimo) arba masto ar sinergijos efektyvumą (pavyzdžiui, ar tuos pačius produktus (paslaugas) būtų galima sukurti su mažesniais ištekliais dalijantis priemonėmis ar procesais ar net sujungiant organizacijas).

41) Efektyvumas yra reliatyvi sąvoka. Vienas procesas, priemonė ar programa yra ne toks efektyvus arba efektyvesnis kaip kitas. Tai reiškia, kad, atliekant efektyvumo auditą, juos reikia palyginti, pavyzdžiui: palyginti panašią lygintinų subjektų veiklą, subjekte vykstantį procesą su anksčiau tame pačiame subjekte vykusiu procesu, palyginti, kaip kito procesas prieš tam tikrą politiką ar procedūrą ir po jų, arba organizacijos efektyvumą su efektyvių organizacijų nustatytu charakteristikų rinkiniu. Atliekant su efektyvumo vertinimu susijusį auditą, taip pat galima nagrinėti procesus, kuriems vykstant ištekliai paverčiami produktais (paslaugomis), siekiant atskleisti šių procesų trūkumus. Tai gali padėti geriau suprasti, kodėl procesai yra efektyvūs, net nevertinant paties efektyvumo.

» REZULTATYVUMAS

- 42) Vertinant rezultatyvumą, vertinama, koku mastu buvo pasiekti politikos tikslai, atsižvelgiant į sukurtus produktus (paslaugas). Rezultatyvumas susijęs su siekinių arba tikslų ir rezultato santykiu. Kaip parodyta 1 paveiksle, rezultatyvumo klausimą sudaro dvi dalys: koku mastu buvo pasiekti tikslai ir ar pasiektus tikslus galima susieti su, vykdant tam tikrą politiką, sukurtais produktais (paslaugomis). Abi dalys aptariamos toliau.

Kokybė

Apibrėžiant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principus, svarbus veiksnys yra produktų (paslaugų) kokybė. Jeigu krinta produktų ar paslaugų kaina ir tuo pat metu prastėja jų kokybė, gali kilti klausimas, ar buvo laikomasi ekonomiškumo, efektyvumo ar rezultatyvumo principų. Todėl svarbu įvertinti, ar (ir koku mastu) ekonomiškumo, efektyvumo ir (arba) rezultatyvumo siekis veikia kokybę. Kartais konkrečių produktų ar paslaugų kokybės kriterijai yra aiškiai apibrėžti ir jais galima pasinaudoti atliekant tokį vertinimą. Kitas galimas produktų ar paslaugų kokybės vertinimo būdas – nustatyti vartotojų pasitenkinimą.

- 43) Pirmasis klausimas – koku mastu pasiekti programos ar politikos tikslai. Į šį klausimą galima atsakyti atlikus į rezultatą orientuotą auditą. Atliekant tokį auditą, daugiausia dėmesio skiriama tikslams (nagrinėjama, ar jie yra konkretūs ir pamatuojami) ir faktiškai sukurtų produktų (paslaugų) ir (arba) rezultato bei šių tikslų palyginimui.
- 44) Taikant į rezultatą orientuotą metodą atliekamas produktų (paslaugų) arba rezultatų vertinimas ir palyginimas su tikslais gali parodyti rezultatyvumą, tačiau nenustato priežastinio ryšio tarp rezultato ir audituojamos programos. Taip pat nesuteikia informacijos apie veiklos priežastis. Tačiau antroji rezultatyvumo klausimo dalis gali padėti parodyti programos indėlį siekiant tikslų. Atliekant rezultatyvumo auditą, reikia stengtis nustatyti ryšį tarp pasiektų tikslų ir įgyvendintos programos. Tai padaryti padeda naudingas įrankis, vadinamas „pokyčių teorija“.

Pokyčių teorija

Ji aiškina, kaip ir kodėl iniciatyva ar programa turėtų veikti. Ši teorija – tai ne vien rodyklėmis sujungta schema, paaiškinanti tikėtinus išteklius, produktus (paslaugas) ir rezultatus (1 pav.). Pokyčių teorija apibūdina po rodyklėmis slypinčias prielaidas ir nusako, kaip ištekliai lemia norimus produktus (paslaugas) ir kaip šie produktai (paslaugos) duoda norimą rezultatą. Kitais žodžiais tariant, ši teorija aiškina, kaip vyksta pokyčiai. Pagal šią teoriją vertinant programą ar politiką, galima analizuoti pagrindinius dokumentus, kuriuose aprašoma politika, arba apklausti už šią politiką arba programą atsakingus asmenis. Tai gali padėti auditoriui (kartais ir atsakingiems asmenimis) gauti tikslų priežastinio ryšio tarp produktų (paslaugų) ir numatomų politikos arba programos rezultatų (tikslų) prielaidų paaiškinimą ir geriau šias prielaidas suprasti.

- 45) Rezultatyvumą galima nustatyti skirtingais metodais. Taikant sudėtingiausias metodus, lyginama nagrinėjama situacija prieš įdiegiant politiką ar programą ir po to ir vertinamas kontrolinės grupės, kuriai nebuvo taikoma ta politika ar programa, elgesys (priešingos padėties situacija). Tai gali būti daroma atliekant atsitiktinių imčių tyrimą arba kvaziekperimentą. Tačiau ne visada įmanoma taikyti tokios rūšies metodą. Kartais kokybiniai metodai geriau tinka siekiant įgyti įžvalgų apie priežastinį ryšį tarp politikos ar programos ir jos poveikio, ypač atsakant į tokius klausimus: kas, kam ir kokiomis aplinkybėmis yra veiksminga? Darant išvadas dėl priežastinio ryšio tarp politikos ar programos ir jos poveikio, svarbu objektyviai įvertinti taikomų metodų pranašumus ir trūkumus. Esama įvairių (vertinimo) vadovų, kuriuose pateikiamos gairės, padedančios pasirinkti tinkamus metodus.
- 46) Taikant kitą metodą, dažnai naudojamą atliekant veiklos auditą, vertinamas ne pats rezultatyvumas, o sąlygos, kurios yra (manoma, kad yra) reikalingos, norint užtikrinti rezultatyvumą. Šios sąlygos gali apimti gerąją valdymo praktiką ir procedūras, skirtas užtikrinti, kad paslaugos suteikiamos tinkamai ir laiku (žr. 1 pav.). Kitos sąlygos gali būti mastas, kuriuo buvo pasiektos tikslinės grupės arba veiklos lygis. Tokio tipo auditai dažnai turi procesu grįsto audito ar programos vertinimo bruožų. Šios rūšies auditams gali būti labai naudingi veiklos valdymo sistemų duomenys, tačiau labai svarbu įvertinti tokios informacijos kokybę.
- 47) Atliekant auditą, dažnai dėmesys kreipiamas tik į vieną iš trijų principų (ekonomiškumą, efektyvumą ar rezultatyvumą), nes efektyvumo ir rezultatyvumo auditai dažnai užima daug laiko ir reikalauja specifinių žinių. Vis dėlto patartina veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ar rezultatyvumo neanalizuoti visiškai atskirai nuo likusių dviejų principų. Pavyzdžiui, ekonomiškumo nagrinėjimas bent trumpai neapžvelgiant politikos rezultato gali

lemti pigias, bet nerezultatyvias intervencijas. Ir atvirkščiai, atlikdamas rezultatyvumo auditą, auditorius turėtų apsvarstyti ekonomiškumo bei efektyvumo aspektus: audituojamo subjekto veikla, programa ar procesas galėjo leisti pasiekti norimą rezultatą, bet ar tam panaudoti ištekliai kainavo labai brangiai.

- 48) Atliekant auditą nebūtina susitelkti tik į numatomą politikos poveikį, gali būti svarbu atsižvelgti ir į nenumatytą poveikį (teigiamą ar neigiamą). Nenumatytas poveikis gali būti atskleistas, pavyzdžiui, apklausiant tikslinę intervencijos grupę, audituojamos programos kritikus ar kitas aktualias suinteresuotąsias šalis. Atkreipti dėmesį į nenumatytą poveikį gali būti ypač svarbu, jeigu atrodo, kad audituojamas subjektas nežino, jog jis egzistuoja, arba jeigu šie pokyčiai neįtraukti į pokyčių teoriją, kaip aprašoma pagrindiniuose audituojamos politikos ar programos dokumentuose.

SĄNAUDŲ EFEKTYVUMAS

- 49) Sąnaudų efektyvumas turi ir efektyvumo, ir rezultatyvumo elementų (žr. 1 pav.). Šis principas taikomas analizuojant priemonės, projekto ar programos rezultato bei išteklių, kaip pinigų ir žmogiškojo kapitalo, santykį. Tokios rūšies analizės rezultatas gali būti išreiškiamas kaip santykis: sąnaudos rezultato vienetui arba rezultatas sąnaudų vienetui. Pavyzdžiui, į aplinką išmetamo CO₂ kiekio mažinimo sąnaudos: gali būti išreiškiamas X eurų už 1 kg neišmesto CO₂ arba X kg neišmesto CO₂ už 1 išleistą eurą.

Teisingumas ir veiklos auditas

Kai kurios AAI kartu su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais teisingumą laiko ketvirtuoju pagrindiniu veiklos audito principu. Teisingumas reiškia, kas kiekvienas turi turėti galimybę naudotis savo pilietinėmis teisėmis: išraiškos laisve, prieiga prie informacijos, susirinkimų laisve, laisve balsuoti, lyčių lygybe ir kt., ir politinėmis bei socialinėmis teisėmis: teise į sveikatą, teise į išsilavinimą, gyvenamąjį būstą ir saugumą. Siekiant teisingumo, labai svarbi yra valstybės apsaugos ir socialinės plėtros politika. Teisingumas taip pat gali būti laikomas papildoma veiklos audito tema arba į ją gali būti atsižvelgta nagrinėjant rezultatyvumo klausimus, jeigu teisingumas yra vienas iš audituojamos politikos siekinių ar programos tikslų. Nagrinėjant teisingumo temą, gali būti aptarti, pavyzdžiui, tokie klausimai: vienodos galimybės gauti informaciją, paskirstymo poveikis ar regioninių skirtumų poveikis.

AUDITO METODAS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo pasirinkti rezultatą, problemą ar sistemą tiriantį metodą arba metodų derinį.

(3000-ojo TAAIS 40 punktas)

GAIRĖS

- 50) Audito metodas nusako vertinimo pobūdį. Tai svarbus ryšys tarp audito tikslo (-ų), kriterijų ir veiksmų, atliktų renkant įrodymus. Atliekant veiklos auditą, paprastai taikomas vienas iš šių metodų arba jų derinys:
- a) rezultatą tiriantis metodas taikomas siekiant įvertinti, ar su rezultatais arba produktais (paslaugomis) susiję tikslai buvo pasiekti taip, kaip numatyta, arba programos yra vykdomos ir paslaugos yra teikiamos taip, kaip numatyta;
 - b) problemą tiriantis metodas skirtas konkrečių problemų priežastims ar nukrypimams nuo audito kriterijų ištirti, patikrinti ir išanalizuoti;
 - c) sistemą tiriantis metodas skirtas išnagrinėti, ar tinkamai veikia valdymo sistemos.
- 51) Taikant rezultatą tiriantį metodą ieškoma atsakymų į tokius klausimus: kokia tai veikla; kokie rezultatai pasiekti; ar buvo laikomasi reikalavimų, ar pasiekti numatyti tikslai. Taikydamas šį metodą, auditorius tiria faktinę veiklą, jos padarinius, rezultatus ir susieja juos su politikos uždaviniais arba tikslais. Todėl pastebėjimuose dažnai nurodomi nukrypimai nuo kriterijų. Jeigu pateikiamos rekomendacijos, jos dažnai skirtos tokiems nukrypimams pašalinti.
- 52) Taikant problemą tiriantį metodą, visų pirma patvirtinama, kad yra problema, tuomet ji analizuojama. Tokio audito pradinis taškas yra problema arba žinojimas, kad egzistuoja nukrypimas nuo to, kaip turėtų ar galėtų būti. Taikant šį metodą, audito kriterijai yra kur kas mažiau svarbūs nei taikant rezultatą tiriantį metodą. Jie daugiausia taikomi nustatant problemą (-as) kaip audito atspirties tašką. Pagrindinė audito užduotis yra patvirtinti, kad nustatytos problemos egzistuoja, ir iš skirtingų pozicijų įvertinti jų priežastis (problemos, susijusios su valstybės įsipareigojimų ar programų ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu). Taikant problemą tiriantį metodą, ieškoma atsakymų į tokius klausimus: kokia tai problema; kokios šios problemos priežastys; koku mastu Vyriausybė gali išspręsti šią problemą; ar Vyriausybė turi programą šiai problemai spręsti ir kokia ji yra.

- 53) Audito perspektyva yra analitinė ir instrumentinė; siekiama pateikti naujausią informaciją apie nurodytas problemas ir parodyti, kaip jas spręsti. Auditorius gali taikyti įvairius metodus, atliekant analizę jam nėra taikomi jokie apribojimai. Galima taikyti tam tikrą techniką ieškant atsakymų į audito klausimus arba tikrinti suformuluotas hipotezes. Apsvarstomos visos galimos esminės priežastys (tik bendri tikslai priimami kaip savaime suprantamas dalykas). Todėl tokį auditą atliekantis auditorius gali siūlyti keisti įstatymus, kitus teisės aktus ir valstybės įsipareigojimų struktūrą, jeigu įrodo, kad egzistuojanti situacija lemia dideles problemas, kurios buvo patvirtintos.
- 54) Taikant sistemą tiriantį metodą, pirmiausiai dėmesys kreipiamas ne į politiką ar tikslus, bet į gerai veikiančią valdymo sistemą kaip rezultatyvios ir efektyvios politikos sąlygą. Tokių sistemų pavyzdžiai yra finansų valdymo sistemos, vertinimo sistemos, kontrolės sistemos arba informacinių ir komunikacinių technologijų sistemos. Atliekant tokio tipo auditą, galima naudoti tokius aprašymo reikalaujančius klausimus:
- a) Koks sistemos tikslas?
 - b) Kas atsakingas už šią sistemą?
 - c) Kokios yra kiekvieno atsakingo asmens pareigos?
 - d) Kurios taisyklės, reglamentai ir procedūros yra svarbūs?
 - e) Kokie yra svarbūs informacijos srautai?

Šiuos klausimus galima papildyti labiau vertinimo reikalaujančiais klausimais:

- a) Kiek planas yra pagrįstas?
- b) Ar veikia gera kokybės stebėsenos sistema?
- c) Ar palyginus stebėsenos sistemos informaciją su planu atliekami reikalingi koregavimai?
- d) Ar planavimas, stebėsenos ir koregavimai fiksuojami sistemaiškai, užtikrinant atskaitomybę aukštesnio administracinio lygmens atstovams?
- e) Ar procesai periodiškai vertinami tinkamu būdu?

AUDITO KRITERIJAI

3000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditorius privalo nustatyti tinkamus audito kriterijus, atitinkančius audito tikslą (-us) ir audito klausimus ir susijusius su ekonomiško, efektyvumo ir (arba) rezultatyvumo principais.

(3000-ojo TAAIS 45 punktas)

Planuodamas ir (arba) atlikdamas auditą auditorius privalo aptarti audito kriterijus su audituojamu subjektu.

(3000-ojo TAAIS 49 punktas)

GAIRĖS

- 55) Audito kriterijai – tai standartai, pagal kuriuos vertinami audito įrodymai. Veiklos audito kriterijai yra pagrįsti ir prieinami. Tai veiklos standartai, pagal kuriuos yra vertinamas ekonomiškas, efektyvumas ir rezultatyvumas, kad būtų galima nustatyti, ar veikla atitinka lūkesčius, juos viršija ar nepateisina. Audito kriterijų tikslas – suteikti vertinimui kryptį (padėti auditoriui atsakyti į klausimus: kuo remiantis įmanoma įvertinti faktinę veiklą; ko reikalaujama ar tikimasi; kokie rezultatai turi būti pasiekti ir kaip).
- 56) Apibrėždamas audito kriterijus, auditorius privalo atsižvelgti į tai, kad kriterijai turi būti tinkami, suprantami, išsamūs, patikimi ir objektyvūs. Šios savybės gali būti paaiškintos taip:
- a) tinkami audito kriterijai padeda prieiti prie išvadų, kurios padeda numatytiems vartotojams priimti sprendimus ir atsako į audito klausimus;
 - b) suprantami audito kriterijai yra aiškiai suformuluoti, suvokiami numatytiems vartotojams ir padeda prieiti prie aiškių išvadų. Jų negalima interpretuoti įvairiais skirtingais būdais;
 - c) išsamūs audito kriterijai yra pakankami, kad būtų galima pasiekti audito tikslą, ir apima visus svarbius veiksnius. Jie yra prasmingi ir leidžia numatomiems vartotojams pateikti praktišką apžvalgą, kurią jie gali naudoti, kad patenkintų savo informacinius ir sprendimų priėmimo poreikius;
 - d) patikimi audito kriterijai reiškia, kad kitas auditorius, tokiomis pat aplinkybėmis naudojantis patikimus kriterijus, prieina prie pagrįstai nuoseklių išvadų;
 - e) objektyvūs audito kriterijai yra tokie kriterijai, kurių niekaip negali paveikti auditoriaus ar audituojamo subjekto šališkumas.

- 57) Audito kriterijai gali būti kokybiniai arba kiekybiniai, jie gali būti bendriniai arba specifiniai, orientuoti į tai, ko tikimasi, atsižvelgiant į pagrįstus principus, mokslines žinias ir gerąją praktiką, kaip galėtų būti (jei sąlygos būtų geresnės) arba kaip turėtų būti pagal įstatymus, teisės aktus ar tikslus. Audito kriterijai gali būti nustatomi remiantis ne vien teisės aktais, bet ir įvairiais kitais šaltiniais, įskaitant taisykles, standartus, gerąją praktiką, veiklos vertinimo sistemas bei organizacinę politiką ir procedūras.
- 58) Atliekant veiklos auditą, kriterijai gali būti svarbūs dėl įvairių priežasčių:
- a) jie suteikia pagrindą, kuriuo remiantis galima kurti audito įrodymų rinkimo procedūras;
 - b) jie suteikia pagrindą vertinti įrodymus, formuoti audito pastebėjimus ir daryti išvadas dėl audito tikslų;
 - c) jie padeda suteikti pastebėjimams formą ir struktūrą;
 - d) jie formuoja bendravimo su audito grupe ir AAI vadovybe dėl audito pobūdžio bendrą pagrindą;
 - e) jie formuoja bendravimo su audituojamo subjekto vadovybe pagrindą.
- 59) Atliekant veiklos auditą bendrąsias ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo sąvokas reikia aiškinti atsižvelgiant į audito sritį (objektą), todėl skirtingų auditų kriterijai paprastai skiriasi. Vis dėlto nustatyti kriterijai gali būti naudingi atliekant to paties audituojamo subjekto ar panašioje srityje veikiančių subjektų auditą.
- 60) Audito kriterijus nustato auditorius, tačiau juos būtina aptarti su audituojamu subjektu (ir galbūt su kitomis suinteresuotosiomis šalimis) planavimo etape arba ne vėliau nei atliekant auditą. Audito kriterijų aptarimas su audituojamu subjektu garantuoja, kad proceso dalyviai vienodai supranta, kokiais kriterijais remiantis bus vertinamas audituojamas subjektas. Todėl svarbu aiškiai apibrėžti kriterijus, pagal kuriuos bus vertinamas audituojamas subjektas.

AUDITO RIZIKA

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo aktyviai valdyti audito riziką, siekdamas išvengti pateikti neteisingus ar neišsamius audito pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas, nesubalansuotą informaciją ar išvengti situacijos, kad nebus sukurta pridėtinės vertės.

(3000-ojo TAAIS 52 punktas)

GAIRĖS

- 61) Audito rizika – tai tikimybė, kad auditoriaus pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos gali būti netinkami arba neišsamūs. Rizika gali kilti dėl tokių veiksnių, kaip nepakankami ar netinkami įrodymai, netinkamas audito procesas, dėl klaidingų duomenų pateikimo ar apgaulės atsiradusi klaidinanti informacija.
- 62) Audito rizikos valdymas integruotas į visą veiklos audito procesą ir metodiką. Kad suvaldytų riziką, auditorius turi:
- a) nustatyti rizikos veiksnius;
 - b) įvertinti šiuos rizikos veiksnius;
 - c) sukurti ir įgyvendinti strategijas, kurios užkirstų kelią rizikos veiksniams arba juos sušvelnintų;
 - d) stebėti audito riziką ir ją švelninančias strategijas viso audito metu ir, jeigu reikia, pagal aplinkybes atlikti koregavimus (pvz., pasinaudoti rizikos valdymo metodu).

BENDRAVIMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditorius viso audito metu privalo efektyviai ir tinkamai informuoti audituojamus subjektus ir atitinkamas suinteresuotąsias šalis apie pagrindinius audito aspektus.

(3000-ojo TAAIS 55 punktas)

Auditorius privalo užtikrinti, kad bendravimas su suinteresuotosiomis šalimis nesukompromituotų AAI nepriklausomumo ir nešališkumo.

(3000-ojo TAAIS 59 punktas)

AAI privalo aiškiai nurodyti standartus, kurių buvo laikomasi atliekant veiklos auditą.

(3000-ojo TAAIS 61 punktas)

GAIRĖS

- 63) Gerų ir tinkamų išorės santykių kūrimas dažnai yra esminis veiksnys, siekiant efektyviai bei rezultatyviai audituoti Vyriausybės programas. Audito eiga ir

rezultatas bus geresni, jeigu audito grupė užmegs tvirtus ryšius ir skatins pasitikėjimą ja, tuo pačiu viso audito metu išlaikydama visišką profesionalumą. Reikia nepamiršti, kad, atliekant auditą, AAI siekia gauti prieigą prie šaltinių, duomenų ir argumentų. Nesant geros komunikacijos, gali būti sudėtinga sukurti atmosferą, kuri padėtų įgyvendinti šį tikslą.

» AUDITUOJAMAS SUBJEKTAS

- 64) Bendravimas, kaip konstruktyvios sąveikos procesas, tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto prasideda audito planavimo etape ir tęsiasi per visą audito procesą, vertinant skirtingus pastebėjimus, argumentus ir nuomones.
- 65) Priėmus sprendimą pradėti audito procesą, auditorius privalo kaip įmanoma greičiau informuoti audituojamą subjektą apie audito sritį (objektą), tikslą (-us), kriterijus, audito klausimus ir kiek truks auditas, taip pat apie valstybės įsipareigojimus, organizacijas ir (arba) programas, kurios bus įtrauktos į auditą.
- 66) Informavimas apie šiuos svarbiausius aspektus leidžia auditui dar neprasidėjus susidaryti aiškų vaizdą, kas bus audituojama ir kodėl auditas atliekamas, kokie galimi rezultatai ir kaip auditas paveiks audituojamą subjektą (pvz., laiko sąnaudos, dokumentavimas, ištekliai). Be to, tai kuria pagrindą, kuriuo remiantis vėliau galima keistis nuomonėmis, išvengti nesusipratimų ir palengvinti visą procesą. Tai nereiškia, kad audituojamas subjektas diktuoja audito sąlygas ar kaip nors kitaip kontroliuoja procesą. Šitaip tik sukuriama konstruktyvus bendravimo procesas. Kad auditas būtų efektyvus, paprastai audituojamo subjekto atstovų pagalba yra būtina. Audito metu vykstantis aktyvus dialogas su audituojamu subjektu, ekspertais ir kitais asmenimis padeda, pavyzdžiui, patvirtinti auditoriaus nuomonę ir preliminarius audito pastebėjimus.
- 67) Tolesnių diskusijų tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto temų pavyzdžiai:
- a) audito apimtis, audito kriterijai, metodika ir tikėtinas audito procesas;
 - b) funkcijos ir asmenys, svarbūs renkant duomenis, kontaktiniai asmenys, su kuriais galėtų susisiekti AAI, numatomos rūšys ir apimtys dokumentų, kurių paprašys (gali paprašyti) AAI;
 - c) kaip informuoti audituojamo subjekto vadovybę apie audito procesą ir pastebėjimus;
 - d) galimybė atlikti auditą taip, kaip planuota (pvz.: ištekliai, terminai, apimtis).
- 68) Kai atliekant auditą padaromi svarbūs pastebėjimai, AAI turi per tinkamą laiką apie juos informuoti už valdymą atsakingus asmenis.

- 69) Galiausiai reikia prisiminti, kokie svarbūs yra audituojamo subjekto atsiliepimai apie tai, kaip audito metu vyko bendravimas bei informavimas ir ar galima šį procesą patobulinti. Taip pat svarbu pasiteirauti, ar audituojamas subjektas audito ataskaitą laiko teisinga, subalansuota ir naudinga.

» KITOS SUINTERESUOTOS ŠALYS

- 70) Geri išoriniai ryšiai svarbūs ne tik trumpalaikėje perspektyvoje, kai reikia gauti prieigą prie informacijos ir gerai suprasti audito sritį. Jie lygiai tiek pat svarbūs ilgalaikėje perspektyvoje, kad AAI įgytų suinteresuotųjų šalių pasitikėjimą ir pagarbą.
- 71) Kai kurios pagrindinės suinteresuotųjų šalių grupės:
- a) įstatymų leidžiamoji valdžia;
 - b) vykdomoji valdžia (ne audituojamas subjektas);
 - c) piliečiai;
 - d) žiniasklaida;
 - e) akademinė bendruomenė;
 - f) nevyriausybines organizacijos.
- 72) Bendraudamas su suinteresuotosiomis šalimis, auditorius turi būti ir privalo atrodyti laisvas nuo įtakos, kuri galėtų pakenkti AAI arba auditoriaus objektyvumui. Todėl auditorius turi būti nepriklausomas. Daugiau informacijos apie nepriklausomumą pateikiama skyriuje „Nepriklausomumas ir etika“.
- 73) Daugiau informacijos apie bendravimo ir informavimo procesą galima rasti 3920-osiose GUID.

ĮGŪDŽIAI

3000-ojo TAAIS reikalavimas

AAI privalo užtikrinti, kad visi audito grupės nariai turėtų profesinę kompetenciją, reikalingą atliekant auditą.

(3000-ojo TAAIS 63 punktas)

GAIRĖS

- 74) Veiklos auditas – tai žiniomis pagrįsta, sudėtinga tiriamoji veikla, kurioje svarbiausią vietą užima profesinės vertybės. Auditoriams turi būti suteikta galimybė tobulinti įgūdžius ir siekti aukštos kokybės rezultatų atliekant auditą. Tam įtakos turi ir aplinkos, kuri skatintų dirbti ir siekti geresnės kokybės, sukūrimas.
- 75) Asmuo, norintis tapti veiklos auditoriumi, veiklos audito grupės vadovu ar aukštesnio lygio vadovu, privalo:
- a) turėti tyrimų planavimo įgūdžių;
 - b) turėti socialinių mokslų žinių;
 - c) išmanyti mokslinio tyrimo ar vertinimo metodus ir turėti patirties, sėkmingai taikant šias žinias;
 - d) gerai išmanyti organizacinį valdymą;
 - e) turėti žinių apie vyriausybės organizacijas, programas ir funkcijas;
 - f) būti sąžiningas, kūrybiškas, gebėti vertinti, dirbti komandoje, turėti analitinių įgūdžių;
 - g) gebėti aiškiai reikšti mintis žodžiu bei raštu ir veiksmingai bendrauti;
 - h) turėti specialiųjų įgūdžių, priklausomai nuo audito specifikos (pvz.: statistika, informacinės technologijos, inžinerija), arba eksperto žinių apie nagrinėjamą dalyką.
- 76) Esminės reikšmės gali turėti ir įvairių audituojamų funkcinių sričių specialiosios žinios, tačiau, atliekant veiklos auditą, paprastai nebūtinai aukštesnio lygio įgūdžiai apskaitos ir finansų audito srityse. Svarbu užtikrinti, kad auditoriaus kompetencija augtų palaipsniui, o organizacijoje būtų skatinama dalytis žiniomis ir mokytis. Mokymasis darbo metu auditoriui gali padėti plėtoti profesines žinias ir lavinti įgūdžius, reikalingus veiklos auditui atlikti.
- 77) AAI veiklos auditą dažnai organizuoja atskirai nuo finansinio ir atitikties audito. Veiklos auditui atlikti atrinkto personalo išsilavinimas ir įgūdžiai skiriasi nuo kitų rūšių auditą atliekančiųjų išsilavinimo ir įgūdžių. Kad atitiktų kokybės reikalavimus, AAI rekomenduojama kaip gerąją praktiką turėti mokymo ir personalo tobulinimo programą, užtikrinančią, kad jos darbuotojai išlaikytų profesionalumą nuolat mokydami. Svarbus tobulėjimo proceso veiksnys – mokymasis audito metu.

- 78) Tęstinis mokymas ir parengimas gali apimti tokias temas: veiklos audito metodika, tyrimų planavimas, valdymas ar priežiūra, kokybiniai tyrimo metodai, situacijų analizė, statistinės imtys, kiekybiniai duomenų rinkimo metodai, vertinimo struktūra, duomenų analizė, ataskaitų rašymas ir panašiai. Gali būti įtraukiami ir dalykai, susiję su auditoriaus darbu renkant duomenis: viešasis administravimas, viešoji politika ir struktūra, Vyriausybės administravimo veikla, ekonomika, socialiniai mokslai ar informatika. Gera praktika laikomas reikalavimas auditoriui išlaikyti savo įgūdžius, kasmet arba kartą per dvejus metus dalyvaujant profesiniuose mokymuose.
- 79) Kadangi veiklos auditas yra komandinis darbas, nepatartina veiklos audito užbaigti vienam, nes yra sprendžiami sudėtingi klausimai. Taigi kiekvienas veiklos audito grupės narys neprivalo turėti visų minėtų įgūdžių. Be to, kartais AAI neįmanoma įdarbinti žmonių, kurie atitinka visus reikalavimus. Reikiami įgūdžiai gali būti išugdomi žmonėms jau pradėjus dirbti, jeigu aiškiai matyti, kad kandidatai yra potencialiai pajėgūs ir gabūs atlikti veiklos auditą.
- 80) Auditorius turi būti pakankamai profesionalus, kad galėtų atlikti savo užduotis. AAI turi samdyti reikiamos kvalifikacijos darbuotojus, parengti AAI darbuotojų mokymo efektyviai atlikti savo pareigas tvarką ir procedūras, parengti rašytinius nurodymus, kaip atlikti auditą, palaikyti AAI sukauptus įgūdžius bei patirtį, atlikti vidaus procedūrų peržiūras.

» NAUDOJIMASIS IŠORĖS EKSPERTŲ DARBU

- 81) Atliekant veiklos auditą, dažnai pasitelkiami ekspertai, kurių įgūdžiai papildo audito grupės gebėjimus ir pagerina audito kokybę. Prireikus eksperto, juo laikomas asmuo arba įmonė, turinti specialių įgūdžių, žinių ir patirties tam tikroje srityje, išskyrus auditą. Prieš naudodamasis ekspertų darbu, auditorius turi užtikrinti, kad ekspertas turi kompetencijos, reikalingos audito tikslams pasiekti, ir yra informuotas apie būtinas audito atlikimo sąlygas bei etiką. Ekspertai turi būti supažindinti su konfidencialumo taisyklėmis. Visi atliekant auditą dalyvaujantys išorės ekspertai taip pat turi būti nepriklausomi nuo situacijų ir ryšių, kurie galėtų pakenkti jų objektyvumui. Nors veiklos auditorius gali naudotis išorės ekspertų darbu kaip įrodymu, jis vis tiek yra visiškai atsakingas už audito ataskaitoje pateiktą išvadą.

PRIEŽIŪRA

3000-ojo TAAIS reikalavimas

AAI privalo užtikrinti, kad auditą atliekančių darbuotojų darbas būtų tinkamai prižiūrimas visuose lygmenyse ir audito etapuose.

(3000-ojo TAAIS 66 punktas)

GAIRĖS

- 82) Prižiūra yra būtina siekiant užtikrinti, kad būtų pasiekti audito tikslai ir išlaikyta audito kokybė. Tinkama prižiūra ir kontrolė būtina visais atvejais, nepriklausomai nuo individualaus auditoriaus kompetencijos. Audito prižiūra apima pakankamų gairių ir nurodymų darbuotojams, paskirtiems atlikti auditą, teikimą, kad šie galėtų pasiekti audito tikslus ir laikytusi taikomos metodikos, taip pat informavimą apie svarbias kilusias problemas ir atlikto darbo peržiūrą. Konkrečiau tariant, prižiūra apima šiuos veiksmus:
- a) užtikrinti, kad visi grupės nariai visiškai supranta audito tikslus;
 - b) užtikrinti, kad audito procedūros yra pakankamos ir tinkamai atliekamos;
 - c) užtikrinti, kad audito įrodymai yra svarbūs, patikimi, pakankami ir dokumentuoti;
 - d) užtikrinti, kad būtų laikomasi tarptautinių ir nacionalinių audito standartų;
 - e) stebėti užduoties vykdymo pažangą, kad būtų užtikrinta, jog laikomasi biudžetų, tvarkaraščių ir darbotvarkių;
 - f) apsvarstyti konkrečių užduotį vykdančios grupės narių kompetenciją ir gebėjimus, atkreipti dėmesį į tai, ar jiems pakanka laiko atlikti savo darbus, ar jie supranta pateiktus nurodymus ir ar darbas vyksta pagal suplanuotą užduoties metodą;
 - g) atkreipti dėmesį į reikšmingus klausimus, kylančius atliekant užduotį, apsvarstyti jų svarbą ir atitinkamai modifikuoti suplanuotą metodą;
 - h) palaikyti auditorius, kai to reikia, kad šie sugebėtų įveikti audito iššūkius;
 - i) teikti praktinę pagalbą sprendžiant kilusias problemas;
 - j) išsiaiškinti klausimus, kuriais, atliekant užduotį, turėtų pakonsultuoti arba kuriuos turėtų apsvarstyti labiau patyrę audito grupės nariai;

- k) peržiūrėti auditoriaus darbą.
- 83) Personalo priežiūros, auditoriaus darbo ir surinktų įrodymų peržiūros pobūdis ir mastas priklauso nuo daugelio veiksnių, tokių kaip audito organizacijos dydis, darbo svarba ir sudėtingumas bei personalo patirtis.
- 84) Vykstant auditui ir ypač baigiant rengti audito ataskaitas, visą audito metu atliktą darbą turi peržiūrėti audito grupės vadovas. Peržiūra turi užtikrinti, kad:
- auditas atliekamas pagal audito planą;
 - atliekamų procedūrų pobūdis, laikas ir apimtis atitinka audito programas;
 - audito procedūrų rezultatai ir surinkti įrodymai aiškiai atsispindi audito dokumentuose, o padarytos išvados atitinka atlikto darbo rezultatus;
 - teikiamos konsultacijos (jeigu reikia), patarimai fiksuojami atitinkamuose dokumentuose ir įgyvendinami;
 - surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami, kad jais remiantis būtų galima patvirtinti ataskaitoje išdėstytus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas.

PROFESINIS SPRENDIMAS IR SKEPTICIZMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo vadovautis profesiniu sprendimu, laikytis skepticizmo principo ir apsvarstyti klausimus iš skirtingų pozicijų, išlikti atviras ir objektyvus įvairių požiūrių bei argumentų atžvilgiu.

(3000-ojo TAAIS 68 punktas)

GAIRĖS

- 85) Profesinis sprendimas – tai atitinkamo išsilavinimo, žinių ir patirties taikymas priimant kompetentingus sprendimus dėl audito užduoties aplinkybes atitinkančios veiksmų krypties. Veiklos auditą atliekanti audito grupė sukaupia didelį kiekį specifinės audito informacijos ir turi didelę laisvę priimti profesinius sprendimus bei veikti savo nuožiūra.
- 86) Vadovautis profesiniais sprendimais gali būti svarbu bendradarbiaujant ne vien su tiesiogiai audito procese dalyvaujančiu personalu, bet ir su kitomis suinteresuotosiomis šalimis, nepriklausomais specialistais ir audito organizacijos vadovybe.

- 87) Kad auditas būtų atliktas tinkamai, būtina vadovautis profesiniais sprendimais. Situacijų, kai atliekant veiklos auditą reikia priimti profesinį sprendimą, pavyzdžiai:
- a) nustatant ir vertinant bet kokią grėsmę nepriklausomumui, net jeigu ta grėsmė tik tariama;
 - b) sprendžiant, ką audituoti;
 - c) nustatant reikiamą audito srities ir su ja susijusių aplinkybių supratimo lygį;
 - d) nustatant audito tikslą (-us), klausimus ir apimtį;
 - e) nustatant kriterijus;
 - f) nustatant audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį;
 - g) nustatant auditui atlikti reikalingas peržiūros ir konsultacijų procedūras ir sprendžiant, kaip reaguoti į gautus patarimus;
 - h) nustatant, kurie pastebėjimai yra tokie svarbūs, kad juos reikėtų įtraukti į ataskaitą;
 - i) vertinant, ar surinkta pakankamai tinkamų audito įrodymų, ir sprendžiant, ar padaryta viskas, kad būtų galima atsakyti į audito klausimus ir pateikti išvadas dėl audito tikslo (-ų);
 - j) darant išvadas, kai surinkti audito įrodymai lyginami su kriterijais ir audito tikslu (ais); k) sprendžiant, ką rekomenduoti.
- 88) Profesinis skepticizmas reiškia, kad auditorius laikosi profesionalaus atstumo nuo audituojamo subjekto, o vertindamas audito metu surinktų įrodymų pakankamumą ir tinkamumą išlieka budrus ir kritiškas. Labai svarbu, kad auditorius laikytųsi profesinio skepticizmo principo, būtų kritiškas, situaciją vertintų racionaliai ir nepaisytų savo bei kitų asmeninių prioritetų. Situacijų, kai atliekant veiklos auditą itin svarbu vadovautis profesiniu skepticizmu, pavyzdžiai:
- a) svarstant, ar vadovybė elgiasi sąžiningai;
 - b) kilus abejonių dėl atsakymų į paklausimus ir kitos informacijos, gautos iš vadovybės ir iš už valdymą atsakingų asmenų;
 - c) kai nustačius reikšmingą ar svarbų informacijos nesuderinamumą reikia peržiūrėti rizikos vertinimą;
 - d) planuojant procedūras, pakankamas duomenų, kurie bus naudojami atliekant auditą, patikimumui įvertinti;
 - e) pastebėjus, kad vieni surinkti audito įrodymai prieštarauja kitiems.

- 89) Profesinis skepticizmas dažnai demonstruojamas įvairiose diskusijose su audito grupe, vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis. Pavyzdžiai, kaip profesinis skepticizmas gali būti taikomas ir vertinamas kiekviename audito etape, apima šiuos veiksmus, bet jais neapsiriboja:
- a) auditorius įvertina audito argumentų logiką, alternatyvias pozicijas, pateiktus požiūrius ir, jeigu reikia, audito metu iš dalies keičia savo požiūrį, užuot rėmęsis tik galutinę išvadą patvirtinančiais įrodymais;
 - b) auditorius abejoja vadovybės požiūriu ir prielaidomis, užuot tiesiog su jomis sutikęs;
 - c) auditorius vertina dokumentų šaltinio patikimumą.
- 90) Auditorius turi būti linkęs išklaudyti įvairias nuomones ir argumentus ir apsvarstyti klausimus iš skirtingų pozicijų. Tai būtina, kad būtų išvengta klaidingų sprendimų ar pažintinio šališkumo. Be to, svarbu, kad auditorius laikytųsi profesinio skepticizmo principo, būtų kritiškas, situaciją vertintų racionaliai ir nepaisytų savo bei kitų asmeninių prioritetų.

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Planuodamas auditą, auditorius privalo įvertinti apgaulės riziką ir būti pasirengęs galimai apgaulei viso audito metu.

(3000-ojo TAAIS 73 punktas)

GAIRĖS

- 91) Apgaulė apibrėžiama kaip tyčinis vieno ar kelių individų – darbuotojų, vadovybės, už valdymą atsakingų asmenų ar trečiųjų šalių – veiksmas, susijęs su apgaule, siekiant gauti neteisėtos arba nelegalios naudos. Šis veiksmas gali būti:
- a) piktnaudžiavimas pasitikėjimu;
 - b) slaptai sutartas dotacijų ir paramos skyrimas;
 - c) slaptai sutartas kainos siūlymas ar sutarčių sudarymas;
 - d) sukčiavimas;
 - e) nesąžiningi veiksmai;
 - f) klaidingos informacijos pateikimas;
 - g) apgaulingas nuslėpimas;

- h) neteisėti veiksmai;
 - i) tyčinis informacijos iškraipymas;
 - j) nukrypimai nuo normos;
 - k) „dėkingumo mokesčiai“;
 - l) slapti įgaliojimai;
 - m) vagystė.
- 92) Kitaip nei klaida, apgaulė yra tyčinė ir dažniausiai apima sąmoningą faktų nuslėpimą. Apgaulę gali vykdyti vienas ar keli asmenys iš audituojamo subjekto arba trečiosios šalies. Pirminė apgaulės prevencijos ir nustatymo atsakomybė tenka tiek už audituojamo subjekto valdymą atsakingiems asmenims, tiek audituojamo subjekto vadovybei. Auditorius atsakingas už apgaulės rizikos nustatymą ir įvertinimą, kai rizika yra didelė. Atsižvelgęs į šią riziką, auditorius taip pat turi nuspręsti, kokias audito procedūras reikia atlikti.
- 93) Auditorius turi išlaikyti profesinį skepticizmą planavimo etape ir viso audito metu, nes apgaulę vykdančios vadovybės atstovai ir darbuotojai dažniausiai stengiasi nuslėpti apgaulę nuo auditoriaus ir kitų asmenų, tiek dirbančių audituojamame subjekte, tiek esančių už jo ribų. Atlikdamas auditus, auditorius turi nepamiršti, kad visuomet egzistuoja apgaulės, susijusios su audito sritimi, galimybė (pavyzdžiui, susitarimai ar dotacijos ir parama). Apgaulę įtariantis arba su ja susidūręs auditorius turi apie tai pranešti savo vadovui ir atitinkamoms institucijoms, kurios imasi tolesnių veiksmų.

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo išlaikyti aukštą profesinio elgesio standartą.

(3000-ojo TAAIS 75 punktas)

GAIRĖS

- 94) Auditoriams keliama griežti reikalavimai: jie turi laikytis visų profesinių įsipareigojimų ir įstatymuose, kituose teisės aktuose nustatytų reikalavimų ir vengti bet kokių veiksmų, kurie galėtų diskredituoti auditoriaus darbą, įskaitant veiksmus, dėl kurių objektyvi trečioji šalis, turinti atitinkamos informacijos, galėtų padaryti išvadą, kad auditoriaus darbui trūksta profesionalumo. Visuose audito proceso etapuose auditorius turėtų taikyti sisteminį audito metodą ir būti pakankamai atidus. Reikiamas atidumas paprastai reiškia tokį atidumą, kurio laikydamasis atsargus asmuo atlieka paskirtą užduotį. Reikiamas atidumas apima

tinkamą rūpinimąsi audito planavimu, įrodymų rinkimu ir vertinimu, taip pat pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų pateikimu. Audito grupė ir AAI privalo laikytis reikiamo atidumo ir rūpintis, kad būtų laikomasi audito standartų.

- 95) Įstatymų leidėjai ir piliečiai tikisi, kad AAI ir jos auditoriai išlaikys aukštą kompetencijos lygį. Tai akcentuoja būtinybę išlaikyti individualius profesinius įgūdžius ir kompetenciją sekant profesinių standartų bei su jais susijusių teisės aktų pokyčius ir laikantis šių standartų. Iš auditoriaus tikimasi, kad jis veiks laikydamasis reikiamo atidumo. Tai reiškia, jog atlikdamas veiklos auditus auditorius turi dirbti kruopščiai, o jo veikla turi atitikti taikomus techninius bei profesinius standartus. Kruopštumas reiškia pareigą, atliekant užduotį, veikti atsargiai.
- 96) Aukštus profesionalaus elgesio standartus reikia išlaikyti viso audito metu – nuo temos parinkimo ir audito planavimo iki ataskaitos pateikimo. Svarbu, kad auditorius dirbtų sistemingai, atidžiai ir objektyviai. Gerąją praktika laikomas audito programų – išsamių darbų atlikimo planų – naudojimas.

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Audito metu auditorius privalo būti pasirengęs taikyti naujoves.

(3000-ojo TAAIS 77 punktas)

GAIRĖS

- 97) Būdamas kūrybingas, lankstus ir išradingas auditorius lengviau pastebės galimybes plėtoti naujoviškus informacijos rinkimo, interpretavimo ir analizės metodus. Svarbu suprasti, kad skirtinguose audito proceso etapuose galimi skirtingi naujovių diegimo galimybių lygmenys. Didžiausią galimybę diegti naujoves auditorius gali turėti planavimo stadijoje, kol vis dar sprendžia, kokius metodus ir technikas taikyti būtų geriausia.
- 98) Audito, vertinimo bei socialinių mokslų srityse metodikos vystysis ir plėtosis, gali būti sukurtos naujos įrodymų rinkimo ir analizės technikos bei technologijos. Tai pagerintų audito ir audito ataskaitos kokybę. Dėl to AAI taiko naujas technikas ir technologijas, o auditorius turėtų būti nuovokus ir noriai bandyti naujas technikas bei metodikas. Duomenų analizės ir duomenų gavimo įrankiai gali būti naudojami, pavyzdžiui, nustatant tendencijas, kuriant modelius, kai naudojamas didelis duomenų kiekis. Geresnė duomenų analizė gali padėti sutelkti daugiau dėmesio į rizikos vertinimą, efektyviau atlikti auditą ir parengti ataskaitas. Kiti inovacijų pavyzdžiai: platesnis elektroninių darbo dokumentų ir informacijos valdymo sistemų naudojimas, kuris gali būti vertingas daugiau nei vienai audito

grupei, taip pat bepiločių orlaivių naudojimas fotografijos tikslams (pavyzdžiui, atliekant žemės ūkio veiklos auditus).

- 99) AAI turi skatinti novatorišką kultūrą, o auditoriai turi mokytis vienas iš kito ir būti atviri pokyčiams. Kitaip tariant, AAI galėtų:
- a) skatinti novatoriškus, pigius, tvarius būdus keistis nuomonėmis, dokumentais bei patirtimi;
 - b) raginti atlikti bendrus auditus aktualiomis temomis ir skatinti eksperimentuoti taikant naujus metodus, technikas ir ataskaitų rengimo būdus;
 - c) rodyti valdymo ir modus operandi pavyzdį;
 - d) siekti, kad jos valdymą ir modus operandi įvertintų nepriklausomi ekspertai;
 - e) supaprastinti veiklą, kuri padėtų efektyviai perteikti norimą žinią;
 - f) sekti vertinimo metodikų naujienas.

KOKYBĖS KONTROLĖ

3000-ojo TAAIS reikalavimas

AAI privalo sukurti ir palaikyti kokybės užtikrinimo sistemą, kurią auditorius privalo taikyti, siekdamas užtikrinti, kad būtų laikomasi visų reikalavimų. AAI taip pat privalo akcentuoti tinkamų, subalansuotų ir teisingų audito ataskaitų, kurios kuria pridėtinę vertę ir atsako į audito klausimus, svarbą.

(3000-ojo TAAIS 79 punktas)

GAIRĖS

» KOKYBĖS KONTROLĖ (ATLIEKANT AUDITĄ)

- 100) Kokybės kontrolės sistema apima tvarkas ir procedūras, sukurtas tam, kad AAI būtų pagrįstai užtikrinta, jog ji ir jos personalas laikosi profesinių standartų ir taikomų įstatymų bei kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų. Šios sistemos tikslas yra užtikrinti, kad visi atliekami auditai išlaikytų aukštą kokybės lygį. Kokybės kontrolės procedūros taikomos tokiose srityse, kaip vadovavimas audito procesui, jo priežiūra ir peržiūra, konsultacijų poreikis, siekiant priimti sprendimus sudėtingais ar ginčytiniais klausimais.

- 101) Kokybės kontrolės (KK) sistemą reikia kurti taip, kad ji atitiktų AAI įgaliojimus ir aplinkybes ir galėtų reaguoti į kokybei kylančią riziką. Kad kokybės kontrolės sistema būtų veiksminga, ji turi būti įtraukta į AAI strategiją, kultūrą, tvarkas ir procedūras. Tokiu būdu kokybė integruojama į audito veiklą bei ataskaitų rengimą ir nėra tik papildomas procesas, kuri reikia atlikti, kai ataskaita jau parengta (žr. „Kokybės užtikrinimas“). Kokybės kontrolės sistemos palaikymas reikalauja nuolatinės stebėsenos ir pasiryžimo nuolat tobulėti.
- 102) Kad būtų iki minimumo sumažinta klaidų rizika ir išlaikytas nuoseklumas, KK procedūros turi būti neatskiriama kiekvieno veiklos audito dalis. Šios procedūros turi būti dokumentuotos, į jas turi būti įtraukti, pavyzdžiui, įvairūs audito proceso etapai, patikrinimai, kuriuos reikia atlikti (valdymo peržiūra, tarpusavio projektų peržiūra ir galutinių ataskaitų redagavimas). AAI gali būti naudinga iš pradžių aiškiai apibrėžti, kokios turi būti aukštos kokybės audito ataskaitos ypatybės.
- 103) Pagrindinis bet kurio veiklos audito akcentas yra formalios ir neformalios konsultacijos, vykstančios audito grupėse, tarp audito grupių ir su vidaus ar išorės specialistais. Atliekant užtikrinimo užduotį vykstančios konsultacijos yra svarbios, nes padeda gerinti kokybę ir profesinio sprendimo taikymą, taip pat mažina riziką suklysti. Konsultacijos yra naudingos siekiant padaryti pagrįstas išvadas, užtikrinti, kad audito ataskaita būtų tinkama, teisinga, subalansuota ir kurtų pridėtinę vertę. Gerąją praktika laikomas pagrindinių vykstančių konsultacijų, gautų patarimų pobūdžio ir to, kaip audito grupė į juos reaguoja, dokumentavimas.
- 104) Pagrindinis KK komponentas yra užduoties kokybės kontrolės peržiūra. Ją atlieka audito grupei nepriklausantis asmuo (peržiūrėtojas). Jis objektyviai įvertina svarbius dalykus, įskaitant nustatytą riziką ir audito grupės priimtus reikšmingus sprendimus, taip pat išvadas, prie kurių grupė priėjo rengdama audito ataskaitą. Gerąją praktika laikomas tokio asmens skyrimas peržiūrėti didelės rizikos auditus, kaip juos apibrėžia pati AAI.
- 105) Sudėtinga individualiu pagrindu kurti veiksmingas kokybės kontrolės procedūras, kurios garantuotų, kad visoje organizacijoje būtų parengtos aukštos kokybės veiklos audito ataskaitos. Todėl AAI svarbu tokias procedūras rengti institucijos lygmeniu. Taip pat svarbu, kad auditorius būtų ir išliktų kompetentingas, motyvuotas ir priimtų kokybės kontrolę vykdančių asmenų nuomonę. Todėl kontrolės procedūros turi būti papildytos įtraukiant pagalbą audito grupei, pavyzdžiui, jos nariai gali būti mokomi darbo vietoje ir jiems teikiamos rekomendacijos.
- 106) Daugiau informacijos apie kokybės kontrolę ieškokite 140-ajame TAAIS.

» KOKYBĖS UŽTIKRINIMAS (ATLIKUS AUDITĄ)

107) Kokybės užtikrinimo (KU) procesas leidžia nepriklausomai, nuosekliai ir pagal konkrečius kriterijus įvertinti atliktus auditus. Pagrindinis KU proceso tikslas yra stebėti AAI sukurtą kokybės kontrolės sistemą ir įvertinti, ar egzistuoja ir tinkamai veikia tinkamos kontrolės priemonės. Vykstant KU procesui pirmiausiai turi būti peržiūrėtas pirmiau aprašytas KK procesas. Remdamasi konkrečiomis aplinkybėmis, AAI gali suformuluoti savo kriterijus. Kriterijais pagrįstų klausimų pavyzdžiai:

- a) Ar aiškiai ataskaitoje aprašomos aplinkybės, kuriomis atliekamas konkrečios srities tyrimas?
- b) Ar gera yra ataskaitos struktūra, ar gerai ji parašyta, ar ataskaitoje pateikta efektyvi santrauka?
- c) Ar aiškiai pagrįsta audito apimtis?
- d) Ar audito metodika išdėstyta aiškiai?
- e) Ar subalansuoti, logiški, nuoseklūs ir pateiktais įrodymais pagrįsti buvo audito ataskaitos pastebėjimai, išvados bei rekomendacijos?
- f) Kaip pavyko suformuluoti išvadas dėl atlikto audito tikslų ir suteikti naudingos informacijos, padėsiančios gerinti viešąsias paslaugas?
- g) Ar pakankamai dokumentuota audito grupės kompetencija, atliktos audito procedūros, pastebėjimus pagrindžiantys įrodymai, konsultacijos ir reakcija į gautus patarimus, priežiūra?

108) Nepriklausomą KU galėtų atlikti aukštesnio lygio veiklos audito padalinio darbuotojai (nedalyvavę atliekant auditą) arba asmenys iš išorės. Svarstytinas ir kitas nepriklausomo KU būdas – tarpusavio vertinimas (angl. peer review), kurį atlieka kitų nacionalinių AAI nariai. Tarpusavio vertinimo pranašumas tas, kad AAI nariai aiškiai supranta AAI vaidmenį ir pareigas, bet tuo pačiu yra gana atitolę nuo konkrečios AAI – tai padidina vertinimo nepriklausomumą. Išorinis KU suteikia AAI galimybę pademonstruoti savo atskaitomybę suinteresuotosioms šalims, suprantančioms, kad pagrindinis KU tikslas yra tobulinti auditus, audito procesą ir kokybės kontrolės sistemą. Naudodamasi KU peržiūros rezultatais, AAI savo viduje gali skleisti gerų veiklos audito ataskaitų pavyzdžius, kurie gali būti naudingi visiems auditoriams. Kai nustatoma, kad veiklos audito ataskaitas reikia tobulinti, aukštesnio lygio darbuotojai, įvertinę KU sistemą, turėtų nustatyti, kurias kontrolės priemones gali reikėti stiprinti, kad būtų rengiamos AAI standartus atitinkančios veiklos audito ataskaitos. Jie taip pat turėtų dirbti su

audito grupėmis, siekti nustatyti, kokių pamokų išmokta, kokios yra mokymo, konsultavimo ir instruktavimo galimybės konkrečiose srityse.

REIŠMINGUMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo atsižvelgti į reikšmingumą visuose audito proceso etapuose, įskaitant finansinius, socialinius ir politinius srities aspektus, siekiant sukurti kiek įmanoma didesnę pridėtinę vertę.

(3000-ojo TAAIS 83 punktas)

GAIRĖS

109) Reikšmingumas yra santykinė dalyko svarba tomis aplinkybėmis, kuriomis jis nagrinėjamas. Jis gali pakeisti arba paveikti audito ataskaitos vartotojų, tokių kaip įstatymų leidėjai ar vykdomoji valdžia, sprendimų priėmimą. Reikšmingumas gali būti nagrinėjamas atsižvelgiant į kiekybinius ir kokybinius veiksnius, tokius kaip santykinis dydis, audito srities pobūdis ir jam daromas poveikis, numatomų vartotojų arba gavėjų išreikšti interesai. Reikšmingumas apima ne tik piniginę vertę, bet ir socialinės bei politinės svarbos klausimus, atitiktį, skaidrumą, vadovavimą ir atskaitomybę. Reikšmingumas laikui bėgant gali kisti ir priklausyti nuo numatomų vartotojų bei atsakingųjų šalių pozicijų.

110) Kokybiniai veiksniai gali apimti tokius aspektus:

- a) Ar pastebėjimas atsirado dėl tyčinio (apgaulės) ar netyčinio veiksmo?
- b) Ar tam tikras programos arba subjekto aspektas yra reikšmingas atsižvelgiant į programos ar audituojamo subjekto pobūdį, matomumą ir jautrumą?
- c) Ar buvo paveikta piliečių sveikata arba saugumas?
- d) Ar pastebėjimas susijęs su skaidrumu ar atskaitomybe?

111) Reikšmingumas aktualus visais veiklos audito aspektais. Todėl, rinkdamasis audito temas, nustatydamas audito tikslą (-us), klausimus ir apimtį, nustatydamas kriterijus, vertindamas įrodymus, dokumentuodamas pastebėjimus, darydamas išvadas ir rengdamas rekomendacijas, auditorius turi atkreipti dėmesį į reikšmingumą.

112) Pastebėjimai laikomi reikšmingais, kai galima pagrįstai tikėtis, kad jie – kiekvienas atskirai arba kartu – paskatins numatomus vartotojus priimti atitinkamus

sprendimus remiantis auditoriaus ataskaitomis. Kaip auditorius vertina reikšmingumą yra jo profesinio sprendimo klausimas, veikiamas to, kaip jis suvokia bendruosius informacinius numatomų vartotojų poreikius.

- 113) Kiekybiniai veiksniai yra susiję su pastebėjimų svarba, kuri išreiškiama skaičiais. Auditorius turi apsvarstyti bendrą atskirų nereikšmingų pastebėjimų poveikį.

DOKUMENTAVIMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo pakankamai išsamiai ir detaliam dokumentuoti auditą.

(3000-ojo TAAIS 86 punktas)

GAIRĖS

- 114) Atlikdamas veiklos auditą, auditorius turi surinkti ir parengti visus reikiamus dokumentus. Įrašų, kuriuos paprastai reikia dokumentuoti atliekant didžiąją dalį veiklos auditą, pavyzdžiai: a) audito plano detalės ir metodika; b) faktinės medžiagos rinkimo ir analizės rezultatai; c) audituojamo subjekto informavimas ir grįžtamasis ryšys; d) įvertinimai, pateikti atlikus priežiūros procedūras ir pritaikius kitas kokybės kontrolės priemones. Vis dėlto konkretų auditą dokumentavimo tikslą ir sąlygas lemia veiklos audito aplinkybės. Į auditą dokumentus gali būti įtraukti ir audituojamo subjekto pareigūnai arba išorės šaliai, kuri yra svarbi auditui ir susijusi su auditu ataskaita, siųsti arba iš jų gauti elektroniniai laiškai. Dokumentuose užfiksuojama, kas atliko auditą ir kada jis baigtas. Audito dokumentavimas turi būti pakankamas, kad patyręs, anksčiau su konkrečiu auditu nesusijęs auditorius iš dokumentų galėtų suprasti:

- a) koks buvo atlikto darbo pobūdis, apimtis ir kiek laiko auditorius užtruko jam atlikti;
 - b) kokie šio audito pastebėjimai ir surinkti įrodymai;
 - c) kokie svarbūs dalykai nutiko atliekant auditą (pavyzdžiui: audito apimties ar metodo pokyčiai, sprendimai dėl atliekant auditą nustatyto naujo rizikos veiksnio, veiksmai, kurių imtasi kilus nesutarimui tarp audituojamo subjekto ir audito grupės), prie kokių išvadų prieita ir kokie svarbūs profesiniai sprendimai padaryti formuluojant išvadas.
- 115) Jeigu atlikdamas veiklos auditą auditorius gauna asmeninių duomenų ar informacijos, jis turi užtikrinti, kad jie yra tinkamai apsaugoti. Nuo tokios

informacijos pobūdžio ir jautrumo priklauso, kokias apsaugos priemonės reikėtų taikyti.

116) Nustatant konkrečios audito srities ar procedūros etapo dokumentavimo pobūdį ir apimtį, auditoriui paprastai reikia daugiau dokumentuoti, kai:

- a) yra didelė rizika (rizika yra susijusi su audito atlikimu arba pastebėjimas yra svarbus, jautrus ar ginčytinas);
- b) reikia priimti daugiau sprendimų atliekant darbą arba vertinant rezultatus;
- c) įrodymai yra svarbesni (pvz., įrodymai lemia išvadas dėl audito tikslų).

117) Patartina, kad dokumentavimas apimtų sistemą, kuri audito ataskaitoje duotų nuorodas į darbo dokumentus.

118) Auditorius turi taikyti atitinkamas procedūras, kad išlaikytų darbo dokumentų konfidencialumą ir užtikrintų saugą. Auditorius taip pat turi saugoti darbo dokumentus tiek laiko, kiek pakanka, kad būtų įvykdyti įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatyti administraciniai ir profesiniai įrašų saugojimo reikalavimai. Auditorius taip pat turi atlikti veiksmus po audito.