

3920-osios GUID

Veiklos audito procesas

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

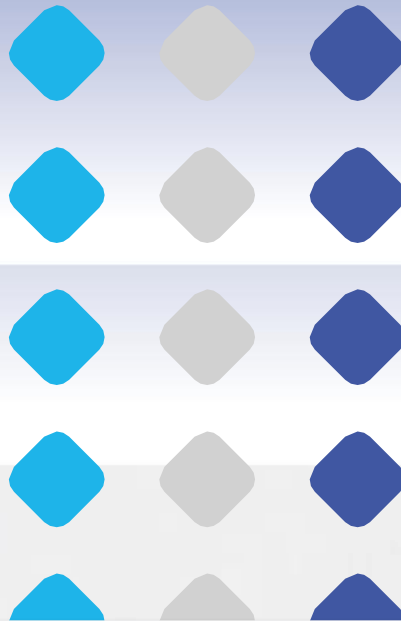


INTOSAI

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.



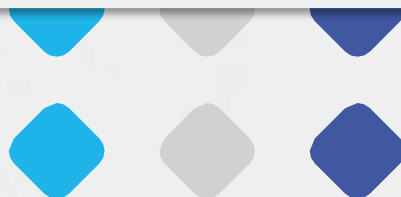
INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) 2016 m. dokumentas patvirtintas kaip 3200-asis TAAIS „Veiklos audito proceso gairės“.
- 2) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), dokumentas pervadintas 3920-osiomis GUID „Veiklos audito procesas“ ir 2019 m. atlikti redakciniai pakeitimai.

3920-osios GUID yra skelbiamos visomis oficialiomis INTOSAI kalbomis: anglų, arabų, ispanų, prancūzų ir vokiečių.



TURINYS

1. ĮVADAS	4
2. PLANAVIMAS	6
TEMŲ PASIRINKIMAS	6
AUDITO PLANAVIMAS	9
Audito rizikos valdymas	20
3. ATLIKIMAS	24
Įrodymai	24
Rezultatai ir išvados	28
Audito pastebėjimai	29
Priežasčių ir pasekmių (poveikio) nustatymas	31
Išvadų formulavimas apsvarsčius pastebėjimus	32
Audito rizikos valdymas audito atlikimo etape	34
Dokumentavimas audito atlikimo etape	34
Preliminarių pastebėjimų ir išvadų aptarimas viduje ir išorėje	34
4. ATASKAITŲ RENGIMAS	36
Ataskaitos turinys	37
Rekomendacijos	41
Bendravimas su audituojamu subjektu	43
Ataskaitos platinimas	45
5. VEIKSMAI PO AUDITO	48

- 1) Profesiniai standartai ir gairės ypač svarbūs, siekiant užtikrinti viešojo sektoriaus audito patikimumą, kokybę ir profesionalumą. 100-asis TAAIS *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai*, be kitų dalykų, taip pat nurodo TAAIS paskirtį ir įgaliojimus bei viešojo sektoriaus audito tvarką. 300-ajame TAAIS *Veiklos audito principai* toliau plėtojami pagrindiniai 100-ojo TAAIS principai, kurie galėtų būti taikomi konkrečiomis veiklos audito aplinkybėmis.
- 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) 3920-osios GUID yra skirtos padėti auditoriui suprasti 3000-ajame TAAIS išdėstytus reikalavimus ir patarti, kaip juos įvykdyti ir taikyti profesinį sprendimą.
- 5) Gairių struktūra sudaryta pagal skirtingus veiklos audito proceso etapus. Pirmoji dalis yra susijusi su audito planavimu – kaip pasirinkti audito temas ir parengti audito planą. Antroji dalis yra susijusi su audito atlikimu siekiant gauti pakankamų tinkamų įrodymų, pagrindžiančių auditoriaus pastebėjimus ir išvadas. Trečioji dalis yra susijusi su ataskaitų rengimu – ataskaitų formatu, turiniu ir platinimu. Ketvirtoji dalis yra susijusi su ankstesnių pastebėjimų ir veiklos audito ataskaitų rekomendacijų įgyvendinimo stebėjimu, siekiant identifikuoti ir dokumentuoti audito poveikį ir pažangą, padarytą sprendžiant problemas.



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



- 7) Šiame skyriuje pateikiami reikalavimai ir gairės, kaip planuoti veiklos auditą. Šių reikalavimų tikslas yra nustatyti bendrą požiūrį, kuriuo auditorius turi vadovautis planuodamas veiklos auditą. Šį skyrių sudaro dvi pagrindinės dalys. Pirmoji dalis skirta temoms pasirinkti ir yra susijusi, visų pirma, su AAI strateginio planavimo procesu. Antroji planavimo skyriaus dalis yra susijusi su individualiu atskirų auditų planavimu, sutelkiant dėmesį į tai, ką reikia patikrinti, kokius kriterijus taikyti ir kokius duomenų rinkimo ir analizės metodus naudoti.

TEMŲ PASIRINKIMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditorius privalo pasirinkti audito temas AAI strateginio planavimo metu analizuodamas potencialias temas ir atlikdamas tyrimus, kad galėtų nustatyti rizikas ir problemas.

(3000-ojo TAAIS 89 punktas)

Auditorius privalo pasirinkti tokias temas, kurios yra reikšmingos, gali būti audituojamos ir atitinka AAI įgaliojimus.

(3000-ojo TAAIS 90 punktas)

Auditorius privalo pasirinkti audito temas, siekdamas kuo didesnio audito poveikio ir atsižvelgdamas į esamus pajėgumus.

(3000-ojo TAAIS 91 punktas)

GAIRĖS

Audito temos pasirinkimas kaip strateginio planavimo proceso dalis

- 8) Audito temų pasirinkimas yra AAI strateginio planavimo proceso dalis. AAI strategijoje numatytos pagrindinės AAI darbo kryptys ir, atitinkamai, veiklos audito funkcija. Strategija paprastai apima keletą metų ir padeda auditoriui pasirinkti temas, programas arba audito sritis. Galimų temų, programų ir sričių skaičius paprastai būna didelis, o AAI pajėgumai – riboti. Dėl šios priežasties su audito atranka susiję sprendimai turi būti kruopščiai apsvarstyti.
- 9) Strateginio planavimo proceso metu paprastai parengiamas AAI veiklos auditų planas, apimantis vienerius ar daugiau metų. Atsižvelgiant į viešojo sektoriaus dinamiką ir į kintančius viešosios politikos prioritetus, rekomenduojama kasmet peržiūrėti veiklos auditų planą.
- 10) Kai kurios AAI gali pasirinkti temas, susijusias su veiklos audito tipu ir viešojo sektoriaus reformomis. Vienas iš galimų strateginių pasirinkimų yra prisidėti prie viešojo administravimo modernizavimo sutelkiant dėmesį į Vyriausybės programų, kuriose kyla svarbių veiklos problemų, auditą. Kitos AAI gali pasirinkti temas pagal kitus atrankos kriterijus, pavyzdžiui, susijusias su tam tikra viešojo sektoriaus veiklos sritimi, tokia kaip ligoninių sektorius ar dideli investicijų projektai. Alternatyvus pasirinkimas gali būti tiesiog atskirų valstybinių įstaigų ir jų veiklos, siekiant įgyvendinti tikslus ir siekius, auditas vertinant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais.
- 11) AAI gali naudoti veiklos auditų planą kaip pagrindą veiklai planuoti ir ištekliams paskirstyti. Plane gali būti išvardytos audito sritys ir pateikta trumpa informacija apie galimas problemas, klausimus ir kitus argumentus, pagrindžiančius kiekvieną iš jų. Į auditų planą įtraukiamų audito temų pasirinkimo būdai gali skirtis. Kai kurios AAI taiko metodą „iš apačios į viršų“, kai atrankos procese dalyvauja auditoriai. Kitose AAI taikomas metodas „iš viršaus į apačią“, kai vadovybė parenka audito temas ir auditoriai nedalyvauja atrankos procese. Dalis AAI taiko abiejų metodų derinį.

Potencialių audito temų vertinimas atsižvelgiant į riziką, reikšmingumą ir identifikuotas problemas

- 12) Audito temų pasirinkimą gali lemti rizikos vertinimas, problemų analizė ir reikšmingumo įvertis. Rizika yra įvykis, kuris gali turėti įtakos organizacijos tikslų pasiekimui, tikimybei ir poveikis. Reikšmingumas yra susijęs ne tik su finansiniais, bet ir su socialiniais ir (arba) politiniais aspektais, pavyzdžiui: skaičius žmonių, kuriuos gali paveikti įstatymas ar reforma, skaidrumas ir geras valdymas.
- 13) Atliekant veiklos auditą, rizika gali apimti tikėtina netinkamai vykdomos veiklos sritis, susijusias su piliečiais arba turinčias didelės įtakos konkrečioms piliečių grupėms. Tokių rodiklių ar veiksmų, susijusių su subjektu arba Vyriausybės programa, nustatymas gali būti rimtas signalas auditoriui ir gali paskatinti jį planuoti auditus, atsižvelgiant į riziką arba identifikuotas problemas. Veiksniai, susiję su didesne rizika, apima:
- a) esmines finansines ar biudžeto sumas arba svarbius biudžeto pakeitimus;
 - b) sritis, kurios paprastai yra susijusios su rizika (pavyzdžiui: IT sistemos, viešieji pirkimai, technologijos, aplinkos apsaugos klausimai ir sveikatos apsauga);
 - c) naujas ar neatidėliotinas veiklas arba sąlygų pakeitimus (pavyzdžiui: reikalavimai ir poreikiai);
 - d) sudėtingas valdymo struktūras, kuriose gali būti supainiotos atsakomybės;
 - e) patikimos, nepriklausomos ir atnaujinamos informacijos apie Vyriausybės programų ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą trūkumą.
- 14) Analizuojant galimas temas, turi būti įvertinta, ar tikėtinas audito poveikis bus maksimalus. Analizuojant galimas temas ir atliekant tyrimus, kai siekiama nustatyti riziką ir problemas, auditoriui patariama atsižvelgti į tai, kad:
- a) kuo didesnė rizika kyla veiklai ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais ar visuomenės pasitikėjimui, tuo reikšmingesnės būna problemos;
 - b) pridėtinės vertės suteikia naujos žinios ir požiūriai. Dažnai didesnę pridėtinę vertę galima pasiekti audituojant politikos sritis ar dalykus, kurie anksčiau nebuvo audituojami ar kitaip peržiūrimi.

Audituotinų temų parinkimas

- 15) Galimybės atlikti auditą vertinimas yra svarbus reikalavimas renkantis audito temą. Šiame etape galimybė nustatyti, ar tam tikra tema galima atlikti auditą, priklauso nuo to, ar audito temos patenka į AAI įgaliojimus ir ar AAI turi gebėjimų atlikti auditą. Planuojant auditą, turi būti dar kartą detaliau apsvaistytos galimybės jį atlikti (žr. tolesnį skyrių apie audito planavimą).

AUDITO PLANAVIMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditoriai privalo planuoti auditą taip, kad jis būtų kokybiškas, atliktas ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir laiku, laikantis gero projektų valdymo principų.

(3000-ojo TAAIS 96 punktas)

Planavimo etape auditorius privalo įgyti faktinių ir metodinių žinių.

(3000-ojo TAAIS 98 punktas)

Auditorius privalo aiškiai formuluoti audito tikslą (-us), kad būtų aiškūs klausimai, į kuriuos reikės atsakyti, ir kad būtų galima parengti logišką audito planą.

(3000-ojo TAAIS 36 punktas)

Jei audito tikslas (-ai) formuluojamas (-i) kaip audito klausimas, kuris išskaidomas į smulkesnius klausimus, auditorius privalo užtikrinti, kad juos sietų bendra tema, jie papildytų vienas kitą, nesidubliuotų, apimtų visus audito aspektus ir būtų skirti atsakyti į bendrąjį audito klausimą.

(3000-ojo TAAIS 37 punktas)

Planuodamas auditą, auditorius privalo suplanuoti audito procedūras, kurių bus laikomasi renkant pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, skirtus audito tikslui (-ams) pasiekti ir atsakyti į audito klausimą (-us).

(3000-ojo TAAIS 101 punktas)

Auditorius privalo teikti tvirtinti audito planą audito priežiūrą atliekančiam asmeniui ir AAI aukštesnio lygio vadovams.

(3000-ojo TAAIS 104 punktas)

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

- 16) AAI pasirinkus audito temą, auditorius turi parengti konkretaus audito planą. Planuodami auditą, auditoriai turėtų stengtis užtikrinti, kad auditas būtų kokybiškas ir atliktas ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir laiku, laikantis gero projektų valdymo principų. Gerai apgalvotas planas iš esmės yra neatsiejama veiklos audito dalis. Šis parengiamasis darbas dažnai vadinamas išankstiniu tyrimu.
- 17) Planavimo etapo tikslas yra nustatyti, ar yra sąlygos auditui atlikti, ir, jeigu taip, pateikti audito pasiūlymą kartu su darbo planu ir tyrimo struktūra.
- 18) Planavimo etapas paprastai trunka gana trumpą laikotarpį. Konkrečios temos projektas gali būti parengtas per mažiau nei mėnesį, o platesnės temos – paprastai per tris mėnesius. Apskritai didžiąją auditui skirtą laiko dalį reikėtų panaudoti auditui atlikti.
- 19) Planuojant auditą, auditoriui rekomenduojama atsižvelgti į pagrindinių numatomų vartotojų poreikius ir interesus, įskaitant atsakingus asmenis ir šalis. Vartotojų poreikiai ir interesai gali turėti įtakos audito tikslų parinkimui ir audito grupės atliekamos analizės rūšims. Galiausiai, atsižvelgdamas į pagrindinių numatomų vartotojų poreikius ir interesus, auditorius gali užtikrinti, kad audito ataskaita būtų naudinga ir suprantama. Vis dėlto svarbu, kad auditorius išliktų nepriklausomas ir susitelktų į savo, kaip viešojo sektoriaus auditoriaus, veikiančio piliečių labui, vaidmenį. Planavimo etapas visada turėtų apimti 1 langelyje nurodytus elementus.

1 langelis

Planavimo etapo elementai:

- a) galimybės atlikti auditą vertinimas;
- b) supratimas, kas yra audituojama;
- c) audito tikslo (-ų) ir audito klausimų nustatymas;
- d) audito apimties nustatymas;
- e) audito kriterijų nustatymas;
- f) audito įrodymų rinkimo metodų parinkimas;
- g) geras projektų valdymas ir peržiūra bei AAI vadovų plano patvirtinimas:
 - audito rizikų valdymas;
 - komunikavimas planavimo etape.

Galimybės atlikti auditą vertinimas

- 20) Galimybės atlikti auditą vertinimas yra svarbus planavimo proceso reikalavimas. Auditorius turi įvertinti, ar reikia atlikti auditą, ar jis bus efektyvus. Auditoriui gali tekti apsvarstyti, pavyzdžiui, ar yra tinkami kriterijai ir ar įmanoma gauti reikalingos informacijos ar įrodymų. Net jeigu pasirinkta tema yra suderinama su AAI strategija, planavimo etape auditorius gali pastebėti, kad audituojamas subjektas jau sprendžia galimas problemas. Panašius tyrimus, turinčius panašius tikslus, jau gali būti atlikusios kitos institucijos arba gali nebūti atitinkamų audito kriterijų ir pagrįsto pagrindo juos nustatyti. Kita priežastis gali būti ta, kad tikėtina, jog nepavyks gauti reikalingos informacijos arba įrodymų ir jų negalima gauti efektyviai. Kita vertus, informacijos ir duomenų nebuvimas gali būti svarbus pastebėjimas ir audito objektas ir tai neturėtų sutrukdyti auditoriui atlikti tolesnių tyrimų. Tokiomis aplinkybėmis svarbu, kad auditorius praneštų AAI vadovybei apie šiuos susirūpinimą keliančius klausimus, kad ji galėtų nuspręsti, ar tęsti tyrimą, ar ne.

Supratimas, kas yra audituojama

- 21) Planavimo etapo pradžios tikslas yra gerai suprasti objektą (kas yra audituojama) ir sričiai būdingą riziką bei problemas. Veiklos auditas yra mokymosi procesas. Reikalingų žinių įgijimas yra nuolatinis informacijos rinkimo ir vertinimo visuose audito etapuose procesas. Dėl šios priežasties gali prireikti surinkti papildomos informacijos, siekiant patikrinti pradinę hipotezę, iškeltą planavimo etape, kai audito tema jau yra pasirinkta. Ši informacija padeda auditoriui priimti sprendimą dėl tinkamiausio audito metodo. Svarbu, kad auditorius palygintų informacijos gavimo išlaidas ir pridėtinę vertę, kurią auditui suteikia ši informacija. Planavimo etape surinktą informaciją gali reikėti patikslinti nurodant, ką ketinama audituoti.
- 22) Informacijos, padedančios suprasti, kas yra audituojama, šaltiniai gali apimti:
- a) teisės aktus ir įstatymų leidžiamosios institucijos pareiškimus;
 - b) ministerijų ataskaitas, Vyriausybės pareiškimus ir sprendimus;
 - c) audituojamo subjekto rizikas;
 - d) naujausias audito ataskaitas, kitų auditorių darbo dokumentus, tikrinimus, vertinimus ir tyrimus;
 - e) mokslinius tyrimus (įskaitant kitų šalių);
 - f) strateginius ir veiklos planus, programines užduotis ir metines ataskaitas;
 - g) esamą ir vidutinės trukmės biudžetą;

- h) politikos dokumentus, valdymo komiteto ir valdybos protokolus;
 - i) organizacijos schemas, vidaus gaires ir veiklos vadovus;
 - j) programos vertinimus, vidaus audito planus ir ataskaitas;
 - k) atitinkamos srities specialistų nuomones;
 - l) diskusijas su audituojamu subjektu ir pagrindinėmis suinteresuotosiomis šalimis;
 - m) valdymo informacines sistemas arba kitas atitinkamas informacines sistemas;
 - n) oficialius statistinius duomenis;
 - o) kitų AAI ataskaitas;
 - p) publikacijas spaudoje.
- 23) Ankstesni vertinimai ir auditai dažnai yra naudingas informacijos šaltinis. Jie gali padėti išvengti nereikalingo darbo tiriant sritis, kurios jau buvo neseniai nagrinėtos, ir atkreipti dėmesį į problemas, kurios liko neišspręstos.

Audito tikslo (-ų) ir audito klausimų nustatymas

- 24) Auditorius privalo nustatyti aiškiai apibrėžtą (-us) audito tikslą (-us), susijusį (-ius) su ekonomiško, efektyvumo ar rezultatyvumo principais (žr. 3000-ojo TAAIS 37 punktą). Tikslas (-ai) lemia audito metodą ir audito struktūrą.
- 25) Audito tikslas (-ai) gali būti suvokiamas (-i) kaip bendrasis audito klausimas apie audito objektą (pavyzdžiui, Vyriausybės programa ar veikla), į kurį auditorius siekia atsakyti. Dėl šios priežasties audito tikslas turi būti suformuluotas taip, kad leistų padaryti aiškias ir nedviprasmiškas išvadas. Audito tikslas (-ai) gali būti suformuluotas (-i) kaip vienas bendras audito klausimas, kuris atitinkamai suskirstomas į detalesnius (konkretesnius) papildomus klausimus.
- 26) Audito tikslas dažnai grindžiamas bendru požiūriu „iš viršaus į apačią“. Šiuo atveju daugiausia dėmesio sutelkiama į įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios reikalavimus, ketinimus, tikslus ir lūkesčius. Vis dėlto taip pat galima taikyti ir į klientą orientuotą požiūrį, sutelkti dėmesį į paslaugų valdymą, laukimo laiką ir kitus klausimus, svarbius piliečiams ar susijusiems vartotojams.
- 27) Audito tikslas (-ai), kurį (-iuos) nori pasiekti veiklos auditą atliekantis auditorius, nebūtinai turi būti pagrįstas (-i) vien tik retrospektyviniu (*ex-post*) audito metodu. Auditorius gali atlikti vykdomų programų tyrimą, pavyzdžiui, išnagrinėti tikslų pasiekimo lygį arba įvertinti padarytą pažangą.

- 28) Svarbu, kad audito tikslas (-ai) būtų grindžiamas (-i) racionaliais ir objektyviais motyvais. Nustatydamas audito tikslą (-us), auditorius turi nustatyti, kur kyla didžiausios problemos ar rizika ir kur auditas gali būti naudingesnis. Siekdamas apibrėžti atitinkamo audito tikslą (-us), auditorius gali organizuoti pokalbius su pagrindinėmis suinteresuotosiomis šalimis bei ekspertais ir išanalizuoti problemas įvairiais aspektais.
- 29) Audito tikslas (-ai) turi suteikti pakankamai informacijos audituojamam subjektui ir kitoms suinteresuotosioms šalims apie tai, į ką bus sutelktas dėmesys atliekant auditą. Aiškiai apibrėžtas (-i) audito tikslas (-ai) turi būti susijęs (-ę) su atskiru audituojamu subjektu arba identifikuotina Vyriausybės veiklą, sistemų, operacijų, programų, veiksmų ar organizacijų grupe.
- 30) Patartina formuluoti audito tikslą (-us) kaip įmanoma paprasčiau. Aiški ir glausta audito tikslo (-ų) formuluotė apsaugo audito grupę nuo nereikalingo arba pernelyg plataus audito masto. Siekiant suformuluoti aiškias išvadas, auditoriui rekomenduojama vengti formuluoti kelis tikslus, kai užduodamas daugiau nei vienas pagrindinis klausimas (žr. tolesnį skyrių apie audito apimtį).

Audito klausimų formulavimas

- 31) Auditorius turėtų parengti tokius audito klausimus, kurie padėtų pasiekti audito tikslą (-us). Tai padeda apibrėžti ir susisteminti auditą.
- 32) Svarbu, kad audito klausimai būtų tematiškai susiję, papildantys vienas kitą, nesidubliuotų ir visi kartu padėtų pasiekti audito tikslą (-us). Turi būti siekiama konkrečiais audito klausimais apimti visus audito tikslo aspektus. Visi klausimuose vartojami terminai turi būti aiškiai apibrėžti. Nors auditorius tikisi nustatyti problemas užduodamas klausimus, turi būti suformuluoti neutralūs klausimai.
- 33) Audito klausimai gali būti analitiniai, norminiai arba aprašomieji. Net jeigu patartina formuluoti norminius ar analitinius audito klausimus, kartais gali būti naudinga įtraukti keletą aprašomųjų klausimų, ypač atliekant auditą srityje, kurioje trūksta informacijos apie ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.
- 34) Audito klausimų formulavimas – pasikartojantis procesas, kurio metu auditorius iš naujo tikslina ir tobulina klausimus, atsižvelgdamas į žinomą ir naują informaciją apie audito sritį ir galimybes gauti atsakymus. Planavimo etape audito klausimų formulavimo tikslas yra sistemingai atkreipti dėmesį į tai, ką auditorius turi žinoti, kad būtų pasiektas audito tikslas. Kadangi audito metu auditorius surenka daugiau žinių, audito klausimai gali būti pakoreguoti, kad geriau atspindėtų audito objektą (žr. skyrių apie audito atlikimą), tačiau tai neturėtų būti daroma dažnai. Kadangi yra rekomenduojama audito klausimus

aptarti su audituojamu subjektu, audito klausimų keitimas audito metu gali sukelti abejonių audito profesionalumu, objektyvumu ir sąžiningumu.

Audito apimties nustatymas

- 35) Audito tikslas (-ai), audito klausimai ir apimtis yra tarpusavyje susiję, taigi jie turi būti apsvarstyti kartu. Net ir nedideli audito tikslo (-ų) ar audito klausimų pakeitimai gali turėti didelę įtaką bendrai audito apimčiai.
- 36) Apimtis apibrėžia audito ribas. Norėdamas apibrėžti audito apimtį, auditorius turi nustatyti audituojamus subjektus arba konkrečią programą ar jos aspektus. Taip pat auditorius turi nustatyti laikotarpį, kuris turi būti išnagrinėtas, ir, jeigu reikia, vietas, kurios turi būti įtrauktos. Siekiant išvengti pernelyg sudėtingo ar brangaus audito, jis gali neapimti tam tikrų veiklų arba subjektų, net jeigu veiklos ar subjektai iš esmės yra susiję su audito tikslu.
- 37) Patartina, esant galimybei, kuo anksčiau aptarti audito apimtį su audituojamu subjektu. Kai kuriais atvejais taip pat gali būti naudinga tiksliai nurodyti, ko neketinama vertinti audito metu. Tai gali padėti sumažinti klaidingus ar nepagrįstus lūkesčius.

Audito kriterijų nustatymas

- 38) Auditorius turi nustatyti tinkamus audito kriterijus, atitinkančius audito tikslą (-us) ir klausimus (3000-ojo TAAIS 47 punktą). Audito kriterijai – tai etalonai arba standartai, taikomi audito sričiai (objektui) įvertinti, siekiant nustatyti, ar programa atitinka ar viršija lūkesčius. Kriterijai suteikia pagrindą įvertinti įrodymus, pateikti pastebėjimus ir parengti išvadas dėl audito tikslo (-ų).
- 39) Kriterijai gali būti kokybiniai ar kiekybiniai, jie apibrėžia, į ką atsižvelgiant bus vertinamas audituojamas subjektas. Audito kriterijai gali būti bendro pobūdžio arba konkretūs, jie gali atspindėti normatyvinį tiriamo dalyko modelį, geriausią ar gerą praktiką arba lūkesčius „kas turėtų būti“ pagal įstatymus, teisės aktus ar tikslus. Audito kriterijai taip pat gali būti „ko yra tikimasi“ pobūdžio, kai remiamasi mokslinėmis žiniomis ir geriausia praktika, arba „kaip galėtų būti“ (jeigu sąlygos būtų geresnės) pobūdžio. Audito ir audito klausimų pobūdis lemia tai, kurie kriterijai yra tinkamiausi.
- 40) Auditorius gali naudoti įvairius skirtingus šaltinius audito kriterijams nustatyti, pavyzdžiui:
 - a) įstatymus ir teisės aktus, reglamentuojančius audituojamo subjekto veiklą;
 - b) politinius siekius ar įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų pareiškimus;
 - c) įstatymų leidžiamosios arba vykdomosios valdžios institucijų sprendimus;

- d) audituojamo subjekto arba Vyriausybės nustatytus pagrindinius veiklos rodiklius;
 - e) išsamias funkcijas ar veiklos procedūras;
 - f) mokslinių tyrimų, profesinių ir (arba) tarptautinių organizacijų standartus;
 - g) tarptautines gerojo valdymo gaires;
 - h) atitinkamus privataus sektoriaus rezultatus;
 - i) lyginamuosius standartus (to paties subjekto skirtingų metų ar skirtingų subjektų tokios pačios veiklos standartus);
 - j) audituojamo subjekto planavimo dokumentus, sutartis ir biudžetus;
 - k) bendrąją valdymo ir audito srities literatūrą;
 - l) kriterijus, anksčiau taikytus atliekant panašius auditus arba taikytus kitos AAI;
 - m) standartus, kuriuos nustatė auditorius, galbūt pasikonsultavęs su audito srities ekspertais;
 - n) identifikavimą to, kaip galėtų būti (jeigu sąlygos būtų geresnės).
- 41) Kartais audito kriterijus lengva nustatyti, pavyzdžiui, kai įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų ar Vyriausybės nustatyti tikslai yra aiškūs, tikslūs ir susiję. Vis dėlto taip būna ne visada. Tikslai gali būti neaiškiai suformuluoti, nesuderinami arba nerealiūs. Tokia situacija neturėtų trukdyti auditoriui atlikti audito. Esant tokiai situacijai, auditoriui gali reikėti nustatyti kriterijus, kurie atspindėtų idealų arba numatomą rezultatą, pagal kurį būtų galima įvertinti subjekto veiklą. Viena iš galimybių yra nustatyti kriterijus, prašant ekspertų atsakyti į klausimą: kokie būtų geriausi įmanomi rezultatai tam tikromis aplinkybėmis ir atsižvelgiant į žinomą palyginamąją praktiką? Kita vertus, jeigu auditorius taiko audituojamo subjekto nustatytus veiklos kriterijus ar standartus, jis turi išlikti atsargus. Tokių standartų laikymasis nebūtinai reiškia efektyvią veiklą, todėl auditorius turi nepamiršti, jog audituojamas subjektas gali nustatyti nepagrįstai žemus standartus, kad tikrai galėtų juos įvykdyti.

2 langelis

Patarimai, kaip nustatyti gerus audito kriterijus. Įsitikinkite, kad kriterijai yra:

- a) svarbūs ir loginiais arba priežastiniais ryšiais susiję su audito klausimais;
- b) suprantami, trumpi ir aiškūs, t. y. nedviprasmiški ir lengvai suprantami;

- c) išsamūs ir apima kiekvieną audito klausimą – kartu jie turi būti pakankami atsakyti į audito klausimus;
- d) objektyvūs ir visiškai nešališki;
- e) juos turi būti įmanoma patikrinti, siekiant nustatyti, kokios procedūros ir įrodymai yra reikalingi, kad būtų galima pateikti atsakymus ir padaryti išvadas pagal kriterijus.

- 42) Pagal 3000-ojo TAAIS 51 punktą, planuodamas ar atlikdamas auditą, auditorius privalo aptarti audito kriterijus su audituojamu subjektu ir galbūt su susijusiomis suinteresuotosiomis šalimis. Tuomet bus galima nustatyti dėl kriterijų kylančius nesutarimus, juos aptarti ir, tikėtina, įveikti ankstyvame etape. Tai ypač svarbu tais atvejais, kai kriterijai yra nustatyti specialiai užduočiai arba kai jie nėra akivaizdūs ir gali sukelti ginčus su audituojamu subjektu.
- 43) Aptariant kriterijus svarbu, kad auditorius išklausytų svarius audituojamo subjekto argumentus, tačiau nepamirštų, kad subjektas gali siekti nuslėpti trūkumus. Audituojamo subjekto pateikti argumentai ir faktai turi būti palyginti su kitais svarbiais faktais ir argumentais (gautais iš kitų šaltinių, ekspertų ir t. t.), o auditorius po atidaus svarstymo gali sutikti su audituojamo subjekto požiūriu į kriterijus. Vis dėlto galutinį sprendimą dėl kriterijų nustatymo priima auditorius, todėl svarbu, kad jis išliktų nepriklausomas šio proceso metu.

Audito įrodymų rinkimo metodų parinkimas

- 44) Svarbi audito planavimo dalis yra nustatyti metodus, kurie bus naudojami duomenims rinkti ir analizuoti. Audito tikslas (-ai), klausimai, apimtis ir kriterijai yra veiksniai, nurodantys, kokie įrodymai yra reikalingi ir kokie būdai tinkamiausi jiems surinkti.
- 45) Planuojant auditą metodų parinkimo tikslas yra sistemingai sutelkti dėmesį į tai, ką auditorius turi žinoti, kad atsakytų į audito klausimus ir patikrintų atitiktį kriterijams, ir iš kur ir kaip auditorius gali gauti informacijos. Šiuo atveju patartina atlikti bandomąjį patikrinimą, kurio metu auditorius patikrintų duomenų rinkimo metodą. Tokio patikrinimo tikslas yra pasirinkti geriausius metodus ir standartus, bet praktinės problemos, susijusios su duomenų prieinamumu ar galimybe juos surinkti bei išlaidomis, gali apriboti metodų pasirinkimą. Auditoriui gali tekti rasti kitą geriausią sprendimą.
- 46) Jeigu kyla problemų, susijusių su antrinių duomenų prieinamumu, arba jeigu duomenų kokybė yra prasta, auditorius gali nuspręsti surinkti pirminius duomenis, rengdamas klausimynus, rinkdamas statistinę informaciją, pastebėjimus ir t. t. Nors pirminiai auditoriaus surinkti duomenys paprastai būna

patys patikimiausi, kitų asmenų surinkti ir (arba) išanalizuoti antriniai duomenys (pavyzdžiui: veiklos vertinimo ataskaitos, vidaus ataskaitos ir t. t.) gali būti svarbus veiklos auditų informacijos šaltinis.

- 47) Auditoriui taip pat gali reikėti apsvarstyti audito plano keitimą. Auditorius turi nuspręsti, kokius metodus tikslinga taikyti atliekant auditą: kokie jų pranašumai ir trūkumai; ar metodai nėra per brangūs, palyginti su tikėtiniu rezultatu. Susidarius tokiai situacijai, turi būti apsvarstyta svarba ir reikšmė, kurią suteikia plano pakeitimai, o patys pakeitimai turi būti atlikti kaip įmanoma ankstesniame audito etape.
- 48) Veiklos auditai gali būti atlikti taikant įvairius duomenų rinkimo metodus, paprastai naudojamus socialiniuose moksluose: tai gali būti apklausos, interviu, stebėjimas, administracinių duomenų ir rašytinių dokumentų rinkimas. Statistinės atrankos metodai ir apklausos gali būti naudojami su visais gyventojais susijusiems vertinimams atlikti, o atvejų analizė kartu su kitais įrodymais suteikia galimybę atlikti nuodugnią analizę.
- 49) Įvairių tipų audito įrodymus galima rinkti taikant skirtingus duomenų rinkimo metodus, kaip parodyta toliau pateiktoje lentelėje.

1 lentelė. **Audito įrodymų rūšių ir įvairių metodų ryšys**

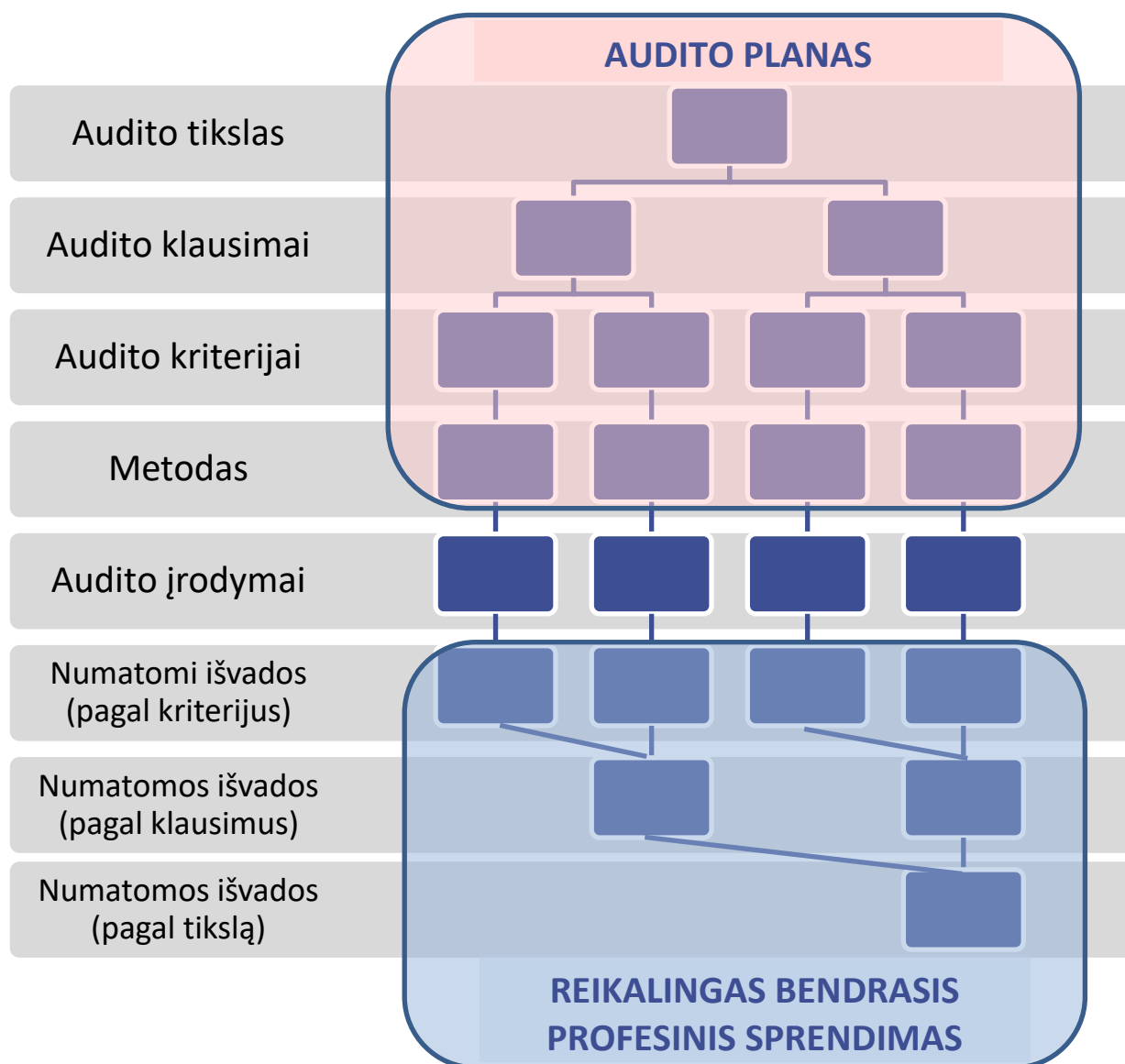
Audito įrodymai	Duomenų rinkimo būdai
Žodiniai	Interviu Apklausos, klausimynai Tikslinės darbo grupės Kontrolinės grupės
Dokumentiniai	Dokumentų peržiūra Bylų peržiūra Esamos statistikos naudojimas Esamų duomenų bazių naudojimas
Daiktiniai	Žmonių stebėjimas Objektų ir procesų patikros Eksperimentai, pavyzdžiui, susiję su kompiuterinių duomenų saugumu
Analitiniai	Pavyzdžiui: kiekybinių duomenų rinkimo metodai; DEA metodas (Data Envelopment Analysis); regresinė analizė; skaičiavimai; palyginimai; informacijos skaidymas į komponentus; racionalūs argumentai

- 50) Svarbu, kad auditorius parengtų tinkamą audito planą, suderindamas tyrimo struktūrą, metodus ir technikas, kurie atitiktų aplinką, tikslą (-us), klausimus, kriterijus, auditoriaus įgūdžius, išteklius ir turimus duomenis.

Plano matricos pavyzdys

- 51) Planuodamas auditą, auditorius turi susieti audito tikslą (-us), apimtį, klausimus, kriterijus, duomenų rinkimo ir analizės metodus. Nėra visuotinai taikomo modelio, kaip planuoti ir projektuoti veiklos auditus. Toliau nurodytas metodas reprezentuoja gerą praktiką ir yra dažnai taikomas. Jis gali netikti visiems auditams, bet yra naudingas atliekant sudėtingas užduotis. Todėl kiekvienu atveju auditorius turi apsvarstyti, ar toliau pateiktas metodas yra tinkamas, o galbūt yra geresnių alternatyvų.
- 52) Plano matricos tikslas yra išsiaiškinti galimybes pateikti audito išvadas ir užtikrinti loginę pagrindimo ir analizės grandinę (nuo audito tikslo iki audito kriterijų ir taikytų metodų). Matrica padeda auditoriui tyrimo projektui taikyti logišką ir drausmingą modelį ir užtikrinti, kad buvo apsvarstyti visi su audito tikslu susiję aspektai. Svarbiausia, kad plano matrica reikalauja iš auditoriaus planavimo etape paaiškinti, pagal kokius įrodymų šaltinius gali būti patikrinti audito kriterijai.
- 53) 1 pav. parodyta, kaip audito tikslas (-ai) gali būti išskaidytas (-i) į konkrečius audito klausimus ir kaip kiekvienas audito klausimas yra susijęs su audito kriterijais. Darydamas išvadas, auditorius turi priimti profesinį sprendimą, kurį taikydamas atsižvelgtų į skirtingus audito pastebėjimus, jų reikšmingumą ir audito metu nustatytų trūkumų pobūdį.
- 54) Svarbu, kad plano matricoje auditorius aiškiai apibrėžtų, kokia analizė yra reikalinga pakankamiems ir tinkamiems audito įrodymams gauti siekiant pateikti pastebėjimų. Šiuo tikslu auditorius turi aprašyti, kokios rūšies informacija ir duomenys turi būti renkami, nurodyti konkrečius šaltinius bei metodus, reikalingus duomenims surinkti, ir kokios rūšies metodai turi būti taikomi duomenų analizei atlikti.
- 55) Kaip parodyta 1 pav., numatomi audito pastebėjimai yra tiesiogiai susiję su audito kriterijais. Auditorius turi įvertinti, ar programa arba subjektas atitinka kriterijus. Jeigu audito metu nustatoma, kad tam tikrų kriterijų yra laikomasi, o kitų – ne, auditorius turi panaudoti savo profesinį sprendimą, kad galėtų nuspręsti, kokia bus audito išvada.

1 PAV. AUDITO PLANO MATRICA (PAVYZDYS)



Geras projektų valdymas ir plano pateikimas priežiūrą atliekantiems asmenims ir AAI vadovams

- 56) Kadangi veiklos auditai reikalauja daug laiko ir lėšų, svarbu, kad auditas būtų tinkamai suplanuotas ir kad plano įgyvendinimas būtų reguliariai stebimas, o prireikus būtų imtasi taisomųjų veiksmų. Audito planas turi būti parengtas raštu, dokumentuotas ir tik tada pateiktas AAI vadovams tvirtinti.
- 57) Visi audito grupės nariai turi turėti profesinės kompetencijos, reikalingos auditui atlikti. Visi grupės nariai turi vienodai suprasti audito klausimų reikšmę, jiems skirtas užduotis ir taikytiniais audito standartais jiems priskiriamos atsakomybės pobūdį. Nepaisant to, vienas asmuo (paprastai labiausiai patyręs ar aukščiausio

rango auditorius) gali būti paskirtas grupės vadovu. Grupės vadovas yra atsakingas už audito darbų atlikimą ir užduočių paskirstymą grupės nariams. Grupės vadovas turi užtikrinti, kad audito grupės rezultatai būtų pateikti kokybiškai ir laiku. Gera praktika yra ieškoti galimybių tobulinti personalo kompetenciją atliekant auditą. Tokio tobulinimo pavyzdys galėtų būti mažiau patyrusio auditoriaus paskyrimas grupės vadovu, užtikrinant, kad labiau patyręs auditorius teiks jam paramą ir mokys.

- 58) Rengiant audito planą, svarbu nustatyti grafiką ir reikalingus išteklius. Auditorius taip pat turi apsvarstyti, ar reikia pasikonsultuoti su vidaus arba išorės ekspertais (konsultantais, kitais auditoriais), siekiant pagerinti audito kokybę. Planas su nurodytais etapais gali padėti audito grupei suskirstyti audito procesą į mažesnes dalis. Taip grupei būtų lengviau įvertinti realų išteklių naudojimą, palyginti su reikalingu atlikti darbu. Jeigu planas rodo, kad terminai yra per trumpi, audito grupei gali prireikti juos pratęsti arba apsvarstyti, kokie audito klausimai yra patys svarbiausi, ir atitinkamai skirti laiko ir išteklių. Kartais į mažiau svarbius klausimus galima atsakyti taikant mažiau laiko reikalaujančius duomenų rinkimo metodus, pavyzdžiui, naudojant turimus antrinius šaltinius, o ne klausimynų ar interviu duomenis.
- 59) Gera praktika yra dokumentuoti biudžeto išteklių naudojimą, dirbtų dienų skaičių ir baigtus etapus. Galima dokumentuoti kartu su svarbiais audito įvykiais elektroniniu būdu arba tinkamai įforminant darbo dokumentus. Tais atvejais, kai atliekami sudėtingesni auditai, AAI gali apsvarstyti galimybę paskirti patyrusį priežiūrą atliekantį asmenį arba valdymo komitetą vadovauti audito grupei ir stebėti audito pažangą.
- 60) Audito priežiūrą atliekantis asmuo turi pateikti gaires ir kryptis darbuotojams, kuriems pavesta atlikti auditą, kad būtų pasiekti audito tikslai ir laikomasi taikomų reikalavimų. Tuo pačiu metu jie turi būti informuoti apie svarbias problemas, su kuriomis susiduriama, peržiūrėti atliktus darbus ir pasirūpinti efektyviais mokymais darbo metu. Darbuotojų priežiūros ir audito darbų peržiūros pobūdis ir mastas priklauso nuo daugelio veiksnių, tokių kaip audito organizacijos dydis, darbo svarba ir sudėtingumas bei darbuotojų patirtis. Paprastai patartina reguliariai informuoti aukštesnio lygio ir aukščiausiąją vadovybę apie audito eigą, naujus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas.

» AUDITO RIZIKOS VALDYMAS

- 61) Gera praktika yra į audito planą ar išankstinį tyrimą įtraukti informaciją apie konkrečias audito rizikas ir planuojamas priemones joms sumažinti. Rizika gali būti vertinama įvairiai, įskaitant vertinimą, atliekamą atsakant į šiuos klausimus:

- a) ar turima pakankamai duomenų ir ar duomenys yra geros kokybės;
 - b) ar audito grupė turi pakankamai įgūdžių ir žinių, reikalingų šiam konkrečiam auditui atlikti;
 - c) ar yra laiko ir išteklių (valandų / lėšų), reikalingų praktiškai atlikti auditą;
 - d) ar audito tema yra jautri (politiškai jautri, aptariama žiniasklaidoje ar parlamento);
 - e) ar auditas ir (arba) audito sritis yra labai sudėtingi;
 - f) ar egzistuoja rizika, susijusi su valdymo vientisumu arba subjekto ryšiais?
- 62) Jeigu audito rizika yra reikšminga, gali prireikti parengti jos mažinimo strategiją ir (arba) pakeisti audito planą. Tokiu atveju auditorius, siekdamas sumažinti audito riziką, gali parengti ir modifikuoti įrodymų rinkimo strategiją. Pavyzdžiui, gali būti naudinga apsvarstyti:
- a) kaip parinkti įvairius darbuotojus, pavyzdžiui, įtraukiant daugiau aukštesnes pareigas einančių darbuotojų;
 - b) ar reikia pasitelkti papildomų vidaus ar išorės specialistų;
 - c) ar reikia koreguoti duomenų rinkimo ir analizės strategiją ir metodus;
 - d) kokie gali būti bendravimo su audituojamu subjektu būdai;
 - e) kaip nustatyti konkrečias kokybės kontrolės priemones.

Bendravimas planavimo etapo metu

- 63) Patartina planuoti bendravimą su audituojamu subjektu ir atitinkamomis suinteresuotosiomis šalimis planavimo etapo ir viso audito metu, kad minėti asmenys būtų nuolat informuojami apie audito eigą.
- 64) Bendravimo būdai gali skirtis. Kai kurios AAI yra labiau linkusios pateikti audituojamam subjektui, ypač jo aukščiausio lygio vadovams, išsamią informaciją apie planuojamą tyrimą, nes ankstyvas vadovų įtraukimas gali padėti padidinti audituojamo subjekto ir atsakingųjų šalių pasitikėjimą audito kriterijais ir apimtimi. Kitos AAI šiame etape nepateikia išsamios informacijos ir yra labiau linkusios pateikti tokią informaciją patvirtinus audito planą. Net jeigu išsami informacija nėra pateikiama, gera praktika yra pateikti audituojamam subjektui informaciją apie sprendimo atlikti išankstinį tyrimą priežastis. Išankstinės diskusijos su audituojamu subjektu yra labai svarbios siekiant jį informuoti apie audito planą, audituotiną sritį ir kodėl auditas gali būti atliktas.

- 65) Diskusijos su audituojamo subjekto vadovais ir darbuotojais yra svarbios siekiant gauti pagrindinių žinių apie audito sritį, funkcijas ir sąlygas. Siekiant išvengti nesusipratimų, patartina informuoti audituojamą subjektą apie visus tokio bendravimo atvejus. Pokalbiai su audituojamu subjektu vėliau gali pakeisti pradinis audito tikslus. Be to, gali būti svarbu pasikalbėti su vidaus auditoriais ir pasinaudoti jų patirtimi.

3 langelis

Planavimo etape su audituojamu subjektu galima aptarti tokius klausimus:

- a) ar auditą prašo atlikti kitos institucijos, pavyzdžiui, įstatymų leidžiamoji valdžia, ar jis atliekamas pačios AAI iniciatyva;
 - b) ar auditas susijęs su bendra rizika, apima strateginį vertinimą ar jis yra susijęs su ekonomiškumo, efektyvumo ar rezultatyvumo klausimais ir, jeigu taip, kokiu pagrindu;
 - c) išankstinio tyrimo paskirtis ir tikslai;
 - d) audito struktūra, apimtis, laikas ir metodika;
 - e) audito kriterijai;
 - f) informacija, kurią gali prireikti gauti iš audituojamo subjekto šiame etape, kad AAI galėtų gauti žinių, išbandyti galimus modelius ir t. t.
- 66) Siekiant palaikyti bendravimą planavimo etape, be susitikimų ir diskusijų su audituojamu subjektu, gali būti pasirenkami ir kiti metodai:
- a) Raštų siuntimas audituojamo subjekto vadovui. Šis būdas užtikrina tinkamą audito pristatymą aukščiausio lygio vadovams. Galima parengti raštų šablonus, siekiant užtikrinti, kad informacija būtų pateikta tokiu pačiu būdu atliekant visus auditus.
 - b) Informacinių pranešimų, kuriuose būtų pristatyti veiklos audito įgaliojimai ir principai bei audito proceso pagrindai, parengimas. Tai padėtų lengviau suprasti, kas bus tikrinama atliekant veiklos auditą ir ką apims audito procesas. Tokia informacija gali būti paskelbta AAI tinklalapyje kaip bendrasis įvadas į veiklos auditą.
 - c) Audituojamo subjekto kontaktinių asmenų identifikavimas, kad auditorius galėtų tiesiogiai bendrauti su audituojamu subjektu ir audito proceso eiga būtų sklandi. Vis dėlto, atliekant auditą, svarbu informuoti abiejų šalių

aukščiausio lygio vadovus apie reikšmingus klausimus – tai lengviau daryti per kontaktinius asmenis.

- 67) Auditoriaus pareiga yra palengvinti tinkamą dialogą ir bendravimą. Tačiau jeigu kiltų nesutarimų, svarbu juos spręsti profesionaliai ir sąžiningai: atidžiai išklausyti, atkreipti dėmesį į faktus, išlikti objektyviems ir išlaikyti principingumą.



68) Šiame skyriuje pateikiami veiklos auditų atlikimo reikalavimai ir gairės. Šių reikalavimų tikslas yra nustatyti bendrąjį metodą, kurį auditorius turi taikyti atlikdamas veiklos auditą. Reikalavimai siejami su pakankamų ir tinkamų audito įrodymų rinkimu ir su tų įrodymų naudojimu, siekiant audito tikslo ir atsakant į audito klausimus.

» ĮRODYMAI

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų, kad galėtų suformuluoti audito tikslą (-us) ir audito klausimus atitinkančius audito pastebėjimus, išvadas ir pateikti rekomendacijas, jeigu reikia ir jeigu tai nustato AAI įgaliojimai.

(3000-ojo TAAIS 106 punktąs)

GAIRĖS

- 69) Kad galėtų atsakyti į audito klausimus ir pateikti išvadas, auditorius turi surinkti reikalingus įrodymus. Sprendimai, koks turi būti šis duomenų rinkimo procesas, paprastai priimami planuojant auditą (žr. skyrių apie audito planavimą). Priklausomai nuo to, kiek detalus yra bendrasis audito planas, pradedant faktiškai atlikti auditą gali prireikti detalizuoti, kur ir kaip turi būti surinkti reikalingi įrodymai. Gali būti naudinga parengti išsamius audito planus, jei to nebuvo padaryta planavimo etape.
- 70) Kai audito įrodymai yra surinkti, auditorius turi įvertinti, ar jie yra pakankami ir tinkami. Remdamasis šiuo įvertinimu, auditorius turi nuspręsti, ar reikia surinkti daugiau arba galbūt kitokių įrodymų.

Kaip surinkti pakankamų ir tinkamų įrodymų

- 71) Atliekant veiklos auditus, įrodymai retai būna galutiniai („taip / ne“ arba „teisingai / klaidingai“). Dažniau audito įrodymai būna įtikinamojo pobūdžio („leidžia daryti išvadą, kad...“). Dirbant srityse, kuriose įrodymai dažniau būna įtikinamieji, o ne galutiniai, gali būti naudinga audito planavimo ar atlikimo etapų pradžioje organizuoti diskusijas su ekspertais apie ketinamų gauti įrodymų pobūdį ir tai, kaip auditorius ketina juos analizuoti ir interpretuoti. Šis metodas sumažina klaidingo įrodymų supratimo riziką ir gali pagreitinti audito procesą. Taip pat svarbu, kad auditorius stengtųsi gauti informacijos iš įvairių šaltinių, nes organizacijų, jų darbuotojų, ekspertų ir suinteresuotųjų šalių požiūriai ir argumentai skiriasi.
- 72) Planavimo etapo tikslas yra tinkamai ir kruopščiai suplanuoti auditą, kad būtų galima taikyti planavimo dokumentuose apibūdintus duomenų rinkimo metodus. Vis dėlto audito atlikimo etape auditorius turi toliau identifikuoti galimus informacijos, kuri galėtų būti naudojama kaip įrodymai, šaltinius. Ne visas situacijas galima numatyti planavimo etape, todėl atliekant auditą auditoriui gali prireikti pakoreguoti audito apimtį, klausimus, kriterijus, duomenų rinkimo ir analizės metodus. Patartina kuo mažiau radikaliai keisti audito planą, išskyrus atvejus, kai tokie pakeitimai yra neišvengiami. Sprendimą dėl reikšmingų plano pakeitimų turi priimti vadovai, o audituojamas subjektas turi būti apie juos informuojamas.
- 73) Auditorius taip pat turi įvertinti, ar pakankamų ir tinkamų įrodymų trūkumą lemia vidaus kontrolės trūkumai ar kiti programų trūkumai, ar pakankamų ir tinkamų įrodymų trūkumas galėtų būti audito pastebėjimų pagrindas.

Vertinimas, ar įrodymai yra pakankami ir tinkami

74) Pakankamų ir tinkamų įrodymų sąvoka yra neatsiejama nuo audito (žr. 3000-ojo TAAIS 106-111 punktus). Vertindamas įrodymus, auditorius turi nustatyti, ar įrodymų visuma yra pakankama ir tinkama audito tikslams pasiekti ir audito pastebėjimams bei išvadoms paremti. Audito tikslai gali labai skirtis taip, kaip ir darbo lygis, reikalingas įrodymų pakankamumui ir tinkamumui tikslams pasiekti įvertinti. Rizikos ir reikšmingumo sąvokos padeda auditoriui įvertinti audito įrodymus (taip pat žr. 3910-ųjų GUID skyrių „Audito rizika ir reikšmingumas“).

4 langelis*Pakankamumas*

Pakankamumas yra įrodymų, reikalingų audito tikslams pasiekti ir audito pastebėjimams bei išvadoms paremti, matas.

Tinkamumas

Tai įrodymų kokybės matas, apimantis įrodymų, naudojamų audito tikslams pasiekti ir audito pastebėjimams bei išvadoms paremti, svarbą, pagrįstumą ir patikimumą.

a) Svarba

- svarba nurodo matą, kuriuo audito įrodymai yra logiškai susiję ir svarbūs nagrinėjamam (-iems) audito tikslui (-ams) ir klausimams.

b) Pagrįstumas

- pagrįstumas yra susijęs su matu, kuriuo įrodymai sudaro reikšmingą arba pagrįstą pagrindą nagrinėjamam objektui įvertinti. Kitaip tariant, pagrįstumas reiškia matą, kuriuo įrodymai reprezentuoja tai, ką jais siekiama parodyti.

c) Patikimumas

- patikimumas reiškia matą, kuriuo audito įrodymai pagrindžiami patvirtinančiais duomenimis, gautais iš įvairių šaltinių, arba kuriuo audito įrodymai leidžia pasiekti tokius pačius audito rezultatus atliekant pakartotinius tyrimus.

75) Kaip jau minėta, egzistuoja skirtingi įrodymų tipai ir šaltiniai, kuriuos gali naudoti auditorius. Kiekvienos rūšies įrodymai turi savo stipriąsias ir silpnąsias puses. Toliau nurodyti aspektai yra naudingi vertinant įrodymų tinkamumą:

- a) dokumentiniai įrodymai yra patikimesni už žodinius, bet patikimumas skiriasi priklausomai nuo dokumento šaltinio ir paskirties;
 - b) žodiniai įrodymai, kurie yra patvirtinti raštu, yra patikimesni už vien žodžiu pateiktus parodymus;
 - c) daugeliu interviu paremti įrodymai kartu yra patikimesni už įrodymus, paremtus vienu ar vos keliais pokalbiais;
 - d) žodiniai įrodymai, gauti tokiomis sąlygomis, kuriomis žmonės gali laisvai kalbėti, yra patikimesni už įrodymus, gautus esant aplinkybėms, kai žmonės gali jaustis bauginami;
 - e) įrodymai, gauti iš nusimanančios, patikimos ir objektyvios trečiosios šalies, yra patikimesni už įrodymus, gautus iš audituojamo subjekto vadovų arba kitų asmenų, kurie turi tiesioginį interesą;
 - f) įrodymai, gauti tuomet, kai vidaus kontrolė yra veiksminga, yra patikimesni už įrodymus, gautus tuomet, kai vidaus kontrolė yra silpna arba jos iš viso nėra;
 - g) įrodymai, surinkti auditoriams tiesiogiai stebint, skaičiuojant ar tikrinant, yra patikimesni už netiesiogiai gautus įrodymus;
 - h) originalūs dokumentai yra patikimesni už kopijas.
- 76) Toliau nurodytos prielaidos yra naudingos vertinant įrodymų pakankamumą:
- a) kuo didesnė audito rizika, tuo reikalingas didesnis įrodymų kiekis ir aukštesnė kokybė;
 - b) jeigu įrodymai stipresni, jų gali būti mažiau;
 - c) didelės apimties audito įrodymų turėjimas nekompensuoja tinkamumo, pagrįstumo ar patikimumo trūkumo;
 - d) daugiau įrodymų paprastai reikia, kai audituojamas subjektas turi kitą nuomonę apie audito sritį.
- 77) Auditorius turi nustatyti bendrą įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, kad būtų suteiktas pakankamas pagrindas pateikti pastebėjimus ir išvadas atsižvelgiant į audito tikslus. Profesionalus sprendimas padeda auditoriui nustatyti įrodymų visumos pakankamumą ir tinkamumą (taip pat žr. 3910-ųjų GUID skyrių apie profesinį sprendimą ir skepticizmą). Įrodymų aiškinimas, apibendrinimas ar analizė paprastai atliekami nustatant įrodymų pakankamumą ir tinkamumą ir pateikiant audito rezultatus. Kur tinka, auditorius gali taikyti statistinius metodus duomenų analizei atlikti ir jiems interpretuoti, kad įvertintų jų pakankamumą.

5 langelis*Pakankami ir tinkami audito įrodymai*

- a) Įrodymai yra pakankami ir tinkami, kai jie suteikia pagrįstą pagrindą pastebėjimams ar išvadoms paremti atsižvelgiant į audito tikslus.
- b) Įrodymai nėra pakankami ar tinkami, jeigu:
- jų naudojimas yra susijęs su nepriimtina didele rizika, dėl kurios auditorius galėtų padaryti neteisingą ar netinkamą išvadą;
 - jie turi didelių trūkumų, atsižvelgiant į audito tikslus ir numatomą įrodymų naudojimą;
 - jie nesuteikia tinkamo pagrindo pasiekti audito tikslus arba paremti pastebėjimus ir išvadas. Auditorius negali naudoti tokių įrodymų pastebėjimams ir išvadoms pagrįsti.

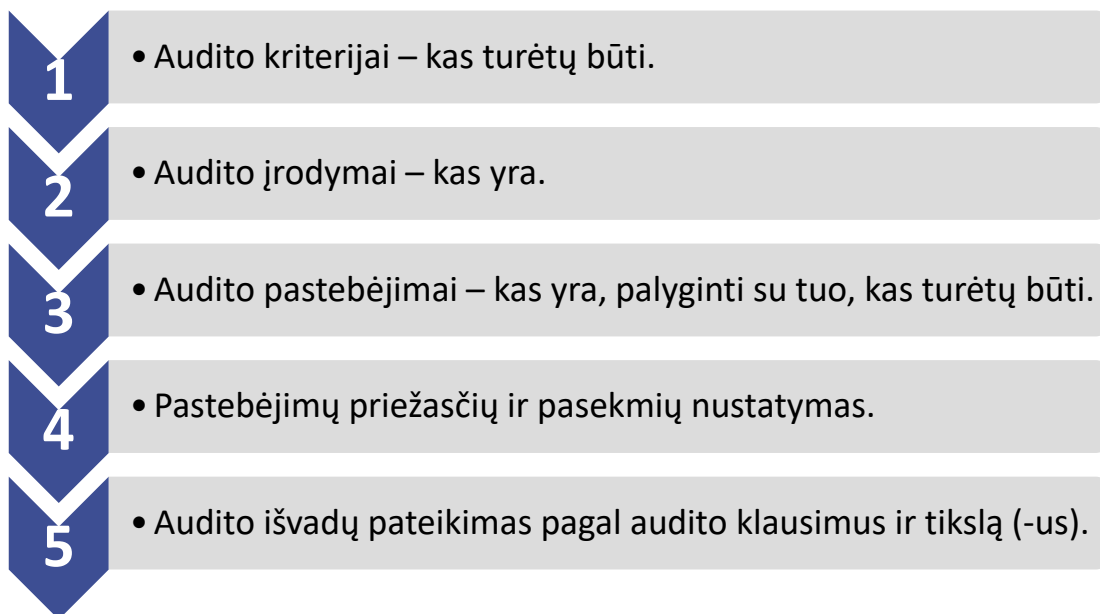
» REZULTATAI IR IŠVADOS**3000-ojo TAAIS reikalavimas**

Auditorius privalo išanalizuoti surinktą informaciją ir užtikrinti, kad audito pastebėjimai yra objektyvūs ir atitinka audito tikslą (-us) ir audito klausimus. Esant poreikiui, audito tikslo (-ų) ir audito klausimų formuluotės gali būti patikslintos.

(3000-ojo TAAIS 112 punktas)

GAIRĖS

- 78) Veiklos auditas apima analizės procesą, kuris leidžia plėtotis klausimams ir taikomiems metodams. Visas procesas yra glaudžiai susijęs su audito ataskaitos rengimu. Ataskaitos gali būti vertinamos kaip esminė analitinio proceso, kuris baigiasi atsakymų į audito klausimus pateikimu ir audito tikslo (-ų) pasiekimu, dalis (žr. skyrių apie ataskaitų rengimą).
- 79) Analitinius žingsnius, daromus audito išvadoms pateikti, galima iliustruoti tokiu būdu:



- 80) 1 žingsnis – tai audito kriterijų nustatymas, atliekamas planavimo etape. 2 žingsnis – tai įrodymų rinkimas ir įvertinimas, ar jie yra pakankami ir tinkami (žr. ankstesnį skyrių apie įrodymus).
- 81) 3 žingsnis – tai etapas, kuriame auditorius naudoja įrodymus, kad pasiektų audito tikslą (-us) ir atsakytų į audito klausimus. Kai kriterijai yra palyginami su faktine situacija, suformuluojami audito pastebėjimai.
- 82) 4 žingsnis – tai etapas, kai auditorius nustato nuokrypius nuo to, kas turėtų būti, palyginti su tuo, kas yra. Jeigu įmanoma, auditorius turėtų nustatyti, kodėl įvyko nuokrypiai (jų priežastį) ir kokios yra nuokrypių pasekmės (poveikis).
- 83) 5 žingsnyje auditorius padaro pastebėjimais paremtą išvadą. Formuluojant išvadas, gali prireikti gana tvirto profesinio sprendimo ir interpretacijos, kad būtų atsakyta į audito klausimus ir įgyvendintas (-i) audito tikslas (-ai). Prieš pateikiant išvadas, būtina atsižvelgti į aplinkybes ir visus susijusius argumentus bei skirtingus požiūrius. Rekomenduojama įtraukti AAI aukštesnio lygio vadovus (žr. 3910-ųjų GUID skyrių „Kokybės kontrolė“).

» AUDITO PASTEBĖJIMAI

- 84) Audito pastebėjimai yra konkrečių įrodymų ir jų ryšio su audito kriterijais analizė ir vertinimas. Toliau pastebėjimai yra naudojami atsakymams į audito klausimus pateikti, o tai savo ruožtu sudaro pagrindą parengti išvadas pagal audito tikslą (-us) (žr. audito plano matricos pavyzdį ankstesniame skyriuje „Audito planavimas“). Audito pastebėjimus paprastai sudaro šie elementai: kriterijai (kas turėtų būti), įrodymai (kas yra), priežastys (kodėl egzistuoja nuokrypis nuo kriterijų) ir poveikis (kokios yra pasekmės).

- 85) Atitiktis kriterijams arba jų viršijimas gali nurodyti, kad taikoma gera praktika. Tai lemia gerus veiklos rezultatus. Neatitiktis kriterijams rodo, kad reikia atlikti patobulinimus. Vis dėlto nerealu tikėtis, kad audituojamo subjekto veikla visuomet atitiks nustatytus kriterijus vertinant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais. Svarbu suprasti, kad patenkinami veiklos rezultatai nereiškia idealių rezultatų, jie grindžiami tuo, ko galėtų tikėtis protingas asmuo, atsižvelgdamas į audituojamo subjekto aplinkybes. Be to, žvelgiant realistiškai, neįmanoma visada atitikti visų kriterijų. Pavyzdžiui, taip būna sudarius kai kuriuos tarptautinius susitarimus, kuriuos gali būti sunku įvykdyti per trumpą ar vidutinės trukmės laikotarpį. Šiuo atžvilgiu vertinimas „patenkinami veiklos rezultatai“ gali būti suprantamas kaip pasiekimas to, ką galima realiai pasiekti, kad būtų galima laipsniškai pagerinti padėtį siekiant atitikti kriterijus. Tai reiškia, kad, nepriklausomai nuo to, ar audituojamas subjektas atitinka kriterijus ar ne, auditorius taip pat turi atsižvelgti į reikšmingumą ir taikyti profesinį sprendimą aiškindamas, kaip tai veikia subjekto veiklos rezultatus.
- 86) Dauguma auditų apima tam tikrą analizės tipą, skirtą suprasti ar paaiškinti tai, kas buvo pastebėta. Analizuojant surinktą informaciją, auditoriui rekomenduojama atkreipti dėmesį į audito klausimus ir tikslą (-us), nes tai gali padėti susisteminti duomenis. Priklausomai nuo audito tikslo bei naudojamų įrodymų tipų, gali būti taikomi įvairūs analizės modeliai ar metodai. Beveik visi auditai apima įvairių tipų dokumentų analizę. Priklausomai nuo dokumentų kiekio ir analizuojamų kriterijų, analizė gali skirtis. Dauguma auditų taip pat apima interviu su audituojamu subjektu arba kitomis suinteresuotosiomis šalimis. Pokalbiai gali būti surengti keliais būdais, priklausomai nuo interviu tikslo: struktūriniai pokalbiai gali tapti pagrindu pažengusioms analizėms, o mažiau oficialūs interviu gali padėti suprasti audituojamo subjekto požiūrį. Be to, skirtingų rūšių statistiniai metodai – nuo bazinių iki pažangesnių metodų – gali būti naudojami dideliems duomenų kiekiams analizuoti, priklausomai nuo naudojamų duomenų tipo. Atliekant visus auditus, diskusijos, vykstančios audito grupėje bei su kolegomis ir vadovybe, yra labai svarbios vertinant ir rengiant pastebėjimus ir išvadas. Galiausiai diskusijos su audituojamu subjektu ir kai kuriais atvejais su tikslinėmis grupėmis gali suteikti auditoriui vertingos informacijos šiame audito etape.

6 langelis

Kai kurių skirtingų analizės metodų ir modelių pavyzdžiai:

- a) statistinė duomenų analizė;
- b) dokumentų ar daiktinių įrodymų analizė;

- c) sisteminė interviu analizė;
- d) dokumentų ar daiktinių įrodymų tyrimai;
- e) diskusijos audito grupės viduje, su patyrusiais kolegomis ir vadovybe;
- f) diskusijos su audituojamu subjektu;
- g) diskusijos su tikslinėmis grupėmis.

87) Analizė kartais gali reikalauti palyginti pastebėjimus, pavyzdžiui:

- a) įvairių institucijų lyginamoji analizė – mažiau sėkmingos institucijos gali pasimokyti iš sėkmingiausių institucijų;
- b) audito srities palyginimas su panašia audito sritimi kitoje šalyje ar jurisdikcijoje.

» PRIEŽASČIŲ IR PASEKMIŲ (POVEIKIO) NUSTATYMAS

- 88) Nors yra svarbu išsiaiškinti, kodėl būta nuokrypių nuo kriterijų, priežastys turi būti pateiktos išlaikant atsargumą. Jos turi būti paremtos pakankamais ir tinkamais audito įrodymais. Svarbu atsižvelgti į audituojamo subjekto požiūrį į veiklos problemų ar trūkumų priežastis. Jeigu šis požiūris nėra pagrįstas pakankamais ir tinkamais audito įrodymais, auditorius negali jo laikyti pagrįstu arba teisingu. Jeigu audituojamo subjekto požiūris nėra pakankamai pagrįstas įrodymais, tačiau pagrįstas auditoriaus profesiniu sprendimu, auditorius gali nuspręsti pateikti audituojamo subjekto požiūrį ataskaitoje.
- 89) Auditoriui patariama identifikuoti galimas neatitikties kriterijams pasekmes. Jeigu įmanoma, nustatant pasekmes, reali situacija turi būti palyginta su idealia padėtimi, kai kriterijai įvykdomi. Tam tikru mastu šios galimos pasekmės turėtų būti išnagrinėtos ankstesniame etape kaip motyvas atlikti šios konkrečios problemos auditą.
- 90) Pasekmės gali būti nustatytos kaip kažkas, kas jau įvyko, arba kaip galimas poveikis ateityje, numatomas remiantis loginiu mąstymu. Pastebėjimų pobūdis lemia, ar auditorius gali nurodyti faktinį ar galimą poveikį. Faktinis poveikis, įvykęs praeityje, arba dabartinė padėtis padeda parodyti pasekmes ir pateikti priežastis, kodėl reikia imtis taisomųjų veiksmų. Galimas poveikis paprastai apibūdinamas kaip logiškos pasekmės, kurios gali atsirasti, kai įrodymai neatitinka kriterijų. Galimas poveikis yra tam tikru laipsniu spekuliacinis, todėl auditorius turi jį naudoti atsargiai, ypač nesant susijusių įrodymų ar jeigu tokio poveikio nebuvo pastebėta praeityje.

- 91) Svarbu, kad auditorius kruopščiai išnagrinėtų ryšį tarp priežasties ir pasekmės ir sutelktų dėmesį į galimybę, kad kiti išoriniai veiksniai gali turėti įtakos pastebėtam poveikiui. Gali prireikti taikyti pažangesnius analizės metodus, siekiant atsakyti į klausimus, susijusius su priežastimis ir pasekmėmis.

7 langelis

Svarbu suprasti visų ryšių, kurie gali egzistuoti tarp priežasties ir pasekmės, pobūdį. Ne visada būna taip, kad, pavyzdžiui, menkas finansavimas lemia blogesnes sąlygas. Tai gali įvykti dėl prastos priežiūros kokybės, kai konkrečiai organizacijai sumažinamas finansavimas. Nagrinėdamas duomenis, auditorius turi prisiminti, kad tarpusavio ryšių priežastys gali būti įvairios.

- a) Gali egzistuoti *tiesioginis priežasties ir pasekmės ryšys*. Pavyzdžiui, jeigu universitetas kasmet turi nustatytą priimamų studentų skaičių ir padidina neakivaizdinių studijų studentų skaičių, tuomet jis turi sumažinti dieninių studijų studentų skaičių.
- b) Gali egzistuoti *grįžtamasis priežasties ir pasekmės ryšys*. Pavyzdžiui, egzaminų rezultatai gali būti blogi dėl prasto lankomumo, tačiau lygiai taip pat lankomumas gali būti prastas dėl blogų egzaminų rezultatų.
- c) Ryšys gali būti *sutapimo tipo*. Pavyzdžiui, gali egzistuoti ryšys tarp sveikatos priežiūros kokybės vietos valdžios institucijoje ir egzaminų rezultatų toje pačioje vietovėje, tačiau sunku pasakyti, kuris veiksnys lemia kitą.
- d) Gali būti *kartu veikiantis poveikis*. Pavyzdžiui, ryšys tarp sveikatos priežiūros kokybės ir egzaminų rezultatų gali atsirasti dėl efektyvaus vietos valdžios institucijos išteklių naudojimo.

» IŠVADŲ FORMULAVIMAS APSVARŠČIUS PASTEBĖJIMUS

- 92) Kai auditorius pateikia pastebėjimus ir nustato, kodėl nebuvo įvykdyti kriterijai (nustato priežastis), ir galimas pasekmes (poveikį), jis būna pasirengęs daryti išvadas. Išvados – tai auditoriaus pateikti teiginiai, išsakyti atsižvelgiant į audito pastebėjimus. Kadangi veiklos auditai atkreipia dėmesį į trūkumus ekonomiškumo, efektyvumo ir (arba) rezultatyvumo aspektais, išvados turi nurodyti priežastis, kodėl šie aspektai nebuvo visiškai patenkinti.
- 93) Audito išvados turi paaiškinti ir papildyti konkrečius ataskaitoje pateiktus pastebėjimus. Išvados perteikia auditoriaus nuomonę ir yra platesnio pobūdžio nei pastebėjimai. Kadangi audito pastebėjimai pateikiami pagal kriterijus lyginant tai, kas turėtų būti, su audito įrodymais (įskaitant analitinius įrodymus),

nurodančiais tai, kas yra, išvados taip pat turi būti pateikti auditoriaus paaiškinimai ir šių pastebėjimų pagrindu suformuota nuomonė. Išvados gali apimti bendros temos arba tam tikro rezultatų modelio identifikavimą. Taip pat gali būti identifikuota pagrindinė problema, paaiškinanti pastebėjimus.

- 94) Išvados turi logiškai išplaukti iš pastebėjimų, veiklos problemų ar trūkumų ir jų priežasčių bei pasekmių. Visi analizės žingsniai, apimantys daugiau nei pastebėjimus, turi būti aiškiai paaiškinti ir pagrįsti.
- 95) Formuojant išvadas, dažnai būtina peržiūrėti duomenų analizę ir audito pastebėjimus, siekiant įsitikinti, kad išvados tikrai yra pagrįstos. Duomenų analizę sudaro iš skirtingų tipų šaltinių gautų rezultatų derinimas. Kaip jau buvo minėta, egzistuoja skirtingi metodai, kurie gali būti taikomi atliekant šią analizę. Tinkamai atlikus veiklos auditą, pateikti argumentai sugretinami su kontrargumentais, o įvairūs prieštaringi požiūriai yra palyginami tarpusavyje. Išvados turi būti grindžiamos tikslo (-ų) kriterijais, įrodymais ir pastebėjimais.
- 96) Darydamas išvadas, auditorius turi reguliariai tikrinti duomenų bazę. Išvados, kurios yra pagrįstos įvairių tipų įrodymais, gali būti patikimesnės nei tik vieno šaltinio įrodymais pagrįstos išvados.
- 97) Rengiant išvadas, auditoriui gali prireikti pakoreguoti arba šiek tiek pakeisti audito klausimą, o kartais net ir audito tikslą (-us). Gali prireikti šiek tiek pakoreguoti audito klausimą, jeigu atliekant analizę paaiškėja, kad bus neįmanoma tiksliai į jį atsakyti remiantis gautais įrodymais ir pastebėjimais. Vis dėlto būtų puiku, jeigu tokie sunkumai būtų nustatyti ir būtini koregavimai atlikti ankstyvesniame audito proceso etape. Jeigu reikia ką nors koreguoti, tai turi būti aptarta ir apie tai turi būti informuoti audito institucijos atsakingi asmenys ir audituojamas subjektas.
- 98) Svarbu, kad auditorius siektų tikslo, dirbtų sistemingai ir rūpestingai, būtų objektyvus, o analizuodamas įrodymus naudotųsi profesiniu sprendimu. Labai svarbu, kad auditorius išlaikytų kritišką požiūrį į perduodamą informaciją ir objektyvų atstumą nuo jos. Tuo pačiu metu auditorius turi būti atviras nuomonėms ir argumentams. Auditorius turi sugebėti matyti dalykus iš įvairių pozicijų ir išlaikyti atvirą ir objektyvų požiūrį į įvairias nuomones ir argumentus. Auditorius, kuris nėra atviras, gali nepastebėti geriausių argumentų. Tai taip pat pabrėžia racionalių vertinimų svarbą, kuomet auditorius nepaiso savo asmeninių ir kitų asmenų preferencijų. Dėl šios priežasties svarbu, kad auditoriaus dalyvavimas procese pasireikštų apmąstymais ir objektyvia analize, o ne įsitikinimu, kad tam tikri požiūriai yra teisingi (žr. 3910-ųjų GUID skyrių apie profesinį sprendimą ir skepticizmą).

» AUDITO RIZIKOS VALDYMAS AUDITO ATLIKIMO ETAPE

99) Svarbu stebėti audito riziką ir planuojamas jos mažinimo strategijas audito metu ir prisitaikyti prie kintančių aplinkybių, kai tai yra būtina. Geras planavimas leidžia auditoriui valdyti audito riziką atliekant auditą, nes auditorius turės suplanavęs skirtingus galimus atvejus ir scenarijus. Pavyzdžiui, jeigu suplanuotos duomenų rinkimo procedūros neleidžia audito grupei surinkti pakankamai įrodymų, auditorius turi parengti alternatyvų planą, pakoreguoti šias procedūras arba, jeigu reikia, pakoreguoti audito klausimus, į kuriuos turi būti atsakyta. Taip pat auditorius turi apsvarstyti, ar audito rizika nepakito taip, kad lemtų netinkamas išvadas, nesubalansuotą informaciją ar kad auditas neturėtų pridėtinės vertės. Šiuo atžvilgiu yra svarbios tinkamos kokybės kontrolės procedūros ir priežiūra.

» DOKUMENTAVIMAS AUDITO ATLIKIMO ETAPE

100) Auditorius turi dokumentuoti auditą pakankamai išsamiai ir detaliai, kaip numatyta 3000-ojo TAAIS 86 punkte. Laiku parengiant audito dokumentus, pagerinama audito kokybė ir palengvinama veiksminga gautų įrodymų ir padarytų išvadų peržiūra ir įvertinimas prieš baigiant rengti ataskaitą. Kadangi būna sudėtinga atkurti ir prisiminti konkrečias veiklas, susijusias su audito įrodymų rinkimu, praėjus ne vienai savaitei po to, kai darbai buvo faktiškai atlikti, darbus audito grupė turi dokumentuoti juos užbaigusi, kad sumažintų netikslių audito dokumentų riziką, pagerintų audito kokybę ir užduoties efektyvumą.

101) Konkrečių audito dokumentų pobūdis ir apimtis yra iš esmės profesinio sprendimo klausimas, atsižvelgiant į unikalias kiekvieno audito aplinkybes. Vis dėlto paprastai tikimasi, kad auditorius turi dokumentuoti šiuos dalykus:

a) audito tikslą (-us), apimtį ir metodiką;

b) atliktus darbus ir gautus įrodymus, skirtus svarbiems sprendimams ir išvadoms pagrįsti.

» PRELIMINARIŲ PASTEBĖJIMŲ IR IŠVADŲ APTARIMAS VIDUJE IR IŠORĖJE

102) Tęsiant darbą, palaipsniui parengiamas ataskaitos projektas. Pastabos ir pastebėjimai pateikiami tam tikra struktūra, o vykstant vidaus ir išorės diskusijoms, tekstas yra parengiamas, įvertinamas ir perrašomas; yra tikrinami duomenys ir aptariamos išvados. Atliekant analizę, bendravimas yra būtinas, nes auditorius, prieš pateikdamas galutines išvadas, turi apsvarstyti aplinkybes, visus

atitinkamus argumentus ir įvairius požiūrius. Dėl šios priežasties auditorius turi išlaikyti veiksmingą ir tinkamą komunikaciją su audituojamu subjektu ir atitinkamomis suinteresuotosiomis šalimis.

103) Vidaus diskusijos su vyresniaisiais auditoriais ir patyrusiais kolegomis gali padėti auditoriui palyginti pastebėjimus ir įvertinti preliminarius pastebėjimus ir išvadas.

104) Išorėje egzistuoja poreikis keisti informacija, siekiant aptarti audito metu kilusias svarbias problemas. Šiame etape būtina užtikrinti, kad faktinis aprašymų pagrindas būtų tikslus ir teisingas ir kad analizė būtų išsami ir nustatytų problemų priežastis. Turi būti pateikti įvairūs argumentai ir teisingi pastebėjimai. Susitikimai su audituojamu subjektu gali padėti patvirtinti faktus, parengti audito išvadas ir rekomendacijas.

105) Patartina organizuoti susitikimus su aukštesnio lygio vadovais ar kitais valstybės pareigūnais. Taip pat patartina organizuoti tikslinės grupės susitikimus, į kuriuos įvairios suinteresuotosios šalys ir ekspertai būtų kviečiami aptarti preliminarių pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų. Galimybė aptarti įvairius klausimus dalyvaujant visoms pagrindinėms suinteresuotosioms šalims suteikia auditui pridėtinės vertės (žr. 3910-ųjų GUID skyrių apie komunikavimą).



106) Šiame skyriuje pateikiami veiklos audito ataskaitų parengimo reikalavimai ir rekomendacijos. Reikalavimų tikslas yra nustatyti bendrą informavimo apie veiklos audito rezultatus sistemą. Reikalavimai yra susiję su ataskaitų forma ir turiniu, taip pat ataskaitų rengimu ir platinimu.

107) Audito ataskaitos tikslai yra tokie: 1) pranešti apie audito rezultatus numatomam (-iems) vartotojui (-ams); 2) pateikti rezultatus keliančius mažiau nesusipratimų; 3) pateikti rezultatus visuomenei, siekiant skaidrumo, nebent tai konkrečiai ribotų teisės aktai, ir 4) palengvinti po audito atliekamus veiksmus, siekiant nustatyti, ar buvo imtasi reikiamų taisomųjų veiksmų.

» ATASKAITOS TURINYS

3000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditorius privalo laiku pateikti išsamias, įtikinamas, lengvai skaitomas ir subalansuotas ataskaitas.

(3000-ojo TAAIS 116 punktas)

Audito ataskaitoje auditorius privalo nurodyti audito kriterijus ir jų šaltinius.

(3000-ojo TAAIS 122 punktas)

Auditorius privalo užtikrinti, kad audito pastebėjimai būtų aiškiai susieti su audito tikslu (-ais) ir (arba) klausimais, arba paaiškinti, kodėl to padaryti buvo neįmanoma.

(3000-ojo TAAIS 124 punktas)

GAIRĖS

108) Veiklos audito ataskaitos tikslas yra suteikti daugiau žinių ir pabrėžti, kokius patobulinimus būtina atlikti. Atlikdamas veiklos auditą, auditorius pateikia ataskaitas apie gautų ir naudojamų išteklių ekonomiškumą ir efektyvumą bei tikslų įvykdymo veiksmingumą. Tokios ataskaitos gali labai skirtis apimtimi ir pobūdžiu, pavyzdžiui, jose gali būti nurodyta, ar ištekliai buvo taikyti tinkamu būdu, pateikiant politikos ir programų poveikio komentarus ir rekomenduojant pakeitimus, kuriais siekiama pagerinti padėtį.

109) Rengiant audito ataskaitą, labai svarbu, kad audito grupė, priežiūros ir kokybės kontrolės vertintojai kritiškai apsvarstytų išvadas, atsižvelgdami į audito pastebėjimus, įrodymus, duomenis ir kriterijus. Pastebėjimai ir išvados turi būti paremti pakankamais ir tinkamais įrodymais. Jeigu yra pateikiamos rekomendacijos, jos turi būti susietos su pastebėjimais ir išvadomis. Taip pat yra svarbios tinkamos išaiškinimo audituojamam subjektui ir faktų patvirtinimo procedūros.

Išsamių ataskaitų rengimas

110) Svarbu, kad ataskaitos skatintų tinkamai suprasti klausimus ir sąlygas, į kuriuos sutelktas dėmesys. Siekdamas parengti išsamią ataskaitą, auditorius paprastai turi pateikti joje audito tikslą (-us), apimtį ir metodiką, taikytą audito tikslui (-ams) pasiekti ir atsakyti į audito klausimus. Skaitytojams ši informacija yra reikalinga, kad jie galėtų suprasti audito paskirtį, atlikto audito darbo pobūdį ir mastą bei sąlygas, į kuriuos atsižvelgiant buvo pateiktos ataskaitos.

- 111) Skaitytojai taip pat turi žinoti, ar audito tikslui (-ams), apimčiai, metodikai arba surinktiems duomenims taikomi kokie nors apribojimai, kad galėtų pagrįstai interpretuoti ataskaitoje pateiktus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas ir nebūtų suklaidinti.
- 112) Ataskaitoje auditorius paprastai turi pateikti reikšmingas prielaidas, padarytas atliekant auditą, ir aprašyti metodus, taikytus kriterijus ir jų šaltinius. Auditoriui tenka galutinė atsakomybė apibrėžti ir paaiškinti audito ataskaitoje taikomus kriterijus (daugiau informacijos apie kriterijus pateikta šių GUID skyriuje „Planavimas“).
- 113) Auditorius gali pateikti pagrindinę informaciją, kad apibūdintų bendros idėjos sąlygas ir padėtų skaitytojui suprasti visus pastebėjimus ir svarstyti klausimų svarbą. Tinkamą pagrindinę informaciją gali sudaryti informacija apie tai, kaip veikia programos ir procesai, apie jų svarbą, audituojamo subjekto atsakomybių apibūdinimas ir terminų paaiškinimas.
- 114) Siekiant parengti išsamią ataskaitą, svarbiausia, kad auditorius pateiktų pakankamų ir tinkamų įrodymų, kurie patvirtintų pastebėjimus ir išvadas, atsižvelgiant į audito tikslą (-us).

Įtikinamų ataskaitų rengimas

- 115) Įtikinamoje ataskaitoje audito pastebėjimai ir išvados yra susiję su audito tikslu (-ais) ir klausimais, pateikti įtikinamai ir objektyviai. Ataskaitai turi būti būdinga loginė seka, joje turi būti pateikti pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos, aiškiai susietos su audito tikslu (-ais), klausimais ir kriterijais. Be to, išvados ir rekomendacijos turi logiškai išplaukti iš audito pastebėjimų, pateiktų faktų ir argumentų. Įtikinama ataskaita taip pat turi būti tiksli. Tiksliai ataskaita yra grindžiama faktais, aiškiai nurodant šaltinius, metodus ir prielaidas, kad ataskaitos naudotojai galėtų nuspręsti, kiek pasitikėti pateiktais įrodymais ir išvadomis. Ataskaitos kalba ir tonas turi būti neutralūs, o pateikta informacija pakankama, kad įtikintų skaitytojus pastebėjimų ir išvadų pagrįstumu ir rekomendacijų įgyvendinimo nauda. Turi būti pateikti skirtingi požiūriai, nuomonės ir argumentai.
- 116) Vienas iš būdų padėti auditoriui parengti įtikinamas ir tikslias audito ataskaitas – pasitelkti veiklos kokybės kontrolės peržiūrėtoją. Tai turi būti patyręs auditorius, nedalyvavęs konkrečiame audite. Jis turėtų patikrinti, ar faktai, skaičiai ir datos buvo teisingai nurodyti, pastebėjimai – tinkamai pagrįsti audito dokumentuose pateiktais įrodymais, o išvados ir rekomendacijos logiškai išplaukia iš įrodymų.

Ataskaitų parengimas laiku

- 117) Ataskaitose turi būti pateikta prieinama, glausta ir atnaujinta informacija, kurią Vyriausybė, įstatymų leidžiamoji valdžia ir audituojami subjektai galėtų naudoti

patobulinimams atlikti. Kad ataskaitos būtų kiek galima daugiau panaudojamos, auditorius turi stengtis laiku reaguoti į pagrįstus numatomų vartotojų poreikius. Be to, ataskaitoje pateikti įrodymai yra naudingesni, jeigu jie susiję su aktualiais klausimais. Dėl šios priežasties svarbu laiku parengti ir pateikti ataskaitas. Kai kurios AAI kontroliuoja darbų laiką, nustatydamos konkrečias ataskaitų paskelbimo datas, kurios sutampa su įstatymų leidžiamosios valdžios posėdžiais. Dėl šios priežasties audito ataskaitos pateikimo data turi būti nustatyta iš anksto. Kitais atvejais AAI gali nustatyti lankstesnius terminus, atsižvelgdama į numatomų vartotojų poreikius ir geriausią laiką pateikti audito ataskaitą.

118) Atlikdamas auditą auditorius gali pateikti audituojamam subjektui svarbius klausimus tarpinėse ataskaitose, jeigu tai numatyta AAI įgaliojimuose. Tokiu būdu audituojamas subjektas informuojamas, į ką reikia nedelsiant atkreipti dėmesį. Tai leidžia imtis taisomųjų veiksmų prieš parengiant galutinę ataskaitą. (žr. 3910-ųjų GUID skyrių apie komunikavimą).

Lengvai skaitomų ataskaitų rengimas

119) Siekiant suteikti pridėtinės vertės, svarbu, kad veiklos audito ataskaitos būtų aiškios, glaustos, logiškos ir apimtų nagrinėjamą sritį. Tikėtina, kad ataskaitos turės didžiausią įtaką plačiajai auditorijai, jeigu jos bus lengvai skaitomos.

Auditorijos poreikių tenkinimas

120) Pagrindinis sėkmės veiksnys, rengiant lengvai skaitomas ataskaitas, yra nustatyti auditoriją ir suprasti jos poreikius. Pagrindiniai veiklos audito ataskaitų gavėjai yra įstatymų leidžiamosios valdžios institucijos ir Vyriausybės agentūros. Vis dėlto dar yra tokios suinteresuotosios šalys, kaip piliečiai, akademinė bendruomenė, privatus sektorius ir žiniasklaida, kurie gali domėtis, bet greičiausiai sutelks dėmesį į kitus dalykus.

Efektyvi ataskaitos struktūra

121) Pradedant rašyti audito ataskaitą, svarbu nustatyti projekto struktūrą, kad būtų lengviau pateikti tekstą. Efektyvi struktūra leidžia patraukti skaitytojo dėmesį, perteikti audito tikslus, sudėtingus klausimus ir aiškiai interpretuoti rezultatus. „Kviestinių pietų“ (angl. Dinner party) požiūris gali padėti auditoriui parengti lengvai skaitomas ataskaitos struktūrą. „Kviestinių pietų“ požiūris – tai tikro vakarėlio situaciją atitinkantis požiūris, kai yra labai mažai laiko svečio dėmesiui išlaikyti. „Kviestinių pietų“ pobūdžio susitikimas turi įvykti surinkus duomenis ir atlikus analizę, jo tikslas yra parengti glaustas, įdomias ataskaitos išvadas, kurių kiekviena galėtų būti pristatyta per 10–15 sekundžių, ir jų pagrindu nustatyti daugiau detalumo lygių.

8 langelis

Patarimai, kaip parengti lengvai skaitomą ataskaitą:

- a) įsitikinkite, kad ataskaitos informacija susijusi su audito tikslu (-ais) ir skaitytojui suteikiama pakankamai informacijos, leidžiančios suprasti temą;
- b) suskirstykite tekstą naudodami antraštes;
- c) aiškiai pateikite kiekvieno skyriaus ir pastraipos pagrindinę mintį ir nurodykite, kaip ji susijusi su audito tema;
- d) pasirūpinkite, kad ataskaitą būtų lengva skaityti – ji turėtų atrodyti tvarkinga ir neperkrauta nereikalingomis detalėmis;
- e) venkite teikti per daug kryžminių nuorodų ir vartoti akronimų.

Aiškus parašymas

122) Lengvai skaitoma ataskaita turi būti aiški. Siekdami didesnio aiškumo:

- a) venkite žargono. Jeigu reikia vartoti techninius, mokslinius ar tarptautinius terminus bei santrumpas, jie turi būti paaiškinti. Skaitytojui naudinga, jeigu paaiškinimai yra pateikti žodynyje arba lengvai randamose išnašose;
- b) venkite dviprasmybių;
- c) tą patį terminą nuosekliai vartokite konkrečiai minčiai išreikšti ar objektui apibūdinti;
- d) verčiau rinkitės veikiamąsias, o ne neveikiamąsias rūšis;
- e) informaciją pateikite glaustai. Skyriai, pastraipos ir sakiniai turi būti glausti;
- f) pateikite pavyzdžių, iliustruojančių audito pastebėjimus ir išvadas;
- g) naudokite vaizdines priemones dėmesiui atkreipti į pagrindinius dalykus. Naudokite sąrašus, lenteles, diagramas, žemėlapius ir kitas iliustracijas sudėtingiems ir didelės apimties duomenims pateikti. Tokios priemonės dažnai informaciją perteikia efektyviau nei vien tekstas. Tačiau lentelės ir diagramos neturi būti sudėtingos. Įsitikinkite, kad jos iliustruoja tik vieną idėją ir kad skaitytojas galės iš karto ją suprasti.

Subalansuotų ataskaitų rengimas

123) Užduotys, pagrindžiančios veiklos audito ataskaitų pateikimą, turi būti teisingos ir palaikyti bendruosius pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas, siekiant maksimaliai padidinti poveikį. Auditorius audito ataskaitoje turi paaiškinti

problemų priežastis ir pasekmes, kad skaitytojas galėtų geriau suprasti problemos svarbą. Taip skatinami taisomieji veiksmai ir audituojamas subjektas gali atlikti patobulinimus.

124) Rengiant subalansuotą ir konstruktyvią ataskaitą, naudinga:

- a) Pateikti pastebėjimus objektyviai ir teisingai. Pateikite ir aiškinkite faktus neutraliai, vengdami tendencingos informacijos arba kalbos, kuri galėtų skatinti gynybinę poziciją ar opoziciją.
- b) Pateikti skirtingus požiūrius ir nuomones. Tais atvejais, kai įmanoma įvairiai interpretuoti įrodymus, interpretacijos turi būti pateiktos siekiant užtikrinti teisingumą ir pusiausvyrą. Remdamasis pagrindiniais argumentais, skaitytojas galės geriau suprasti galutines išvadas ir rekomendacijas.
- c) Ataskaitos turi būti išsamios. Išsami ataskaita apima ir teigiamus, ir neigiamus dalykus ir, kur reikia, pateikia teigiamus komentarus. Teigiamų aspektų įtraukimas gali padėti pagerinti kitų vyriausybinių organizacijų, kurios susipažino su ataskaita, veiklą. Svarbu, kad ataskaitoje būtų pateikta visa informacija ir argumentai, reikalingi audito tikslui (-ams) pasiekti ir paskatinti tinkamai ir teisingai suprasti nurodytus klausimus ir sąlygas. Jokie faktai neturi būti nutylimi, o nedideli trūkumai – išpučiami. Visada reikia stengtis gauti paaiškinimus (ypač audituojamo subjekto) ir juos kritiškai įvertinti.

» REKOMENDACIJOS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

Jeigu reikia ir jeigu tai nurodyta AAI įgaliojimuose, auditorius privalo pateikti konstruktyvias rekomendacijas, kurios padėtų šalinti audito metu nustatytus trūkumus ar problemas.

(3000-ojo TAAIS 126 punktas)

GAIRĖS

125) Rekomendacijomis, jeigu jos yra pateiktos, siekiama paskatinti mažinti išlaidas ir supaprastinti administravimą, didinant paslaugų apimtį, gerinant kokybę ar efektyvumą, poveikį ar naudą visuomenei. Auditorius gali rekomenduoti, kokius veiksmus reikia atlikti norint pašalinti trūkumus ir ištaisyti kitus rezultatus, nustatytus audito metu, pagerinti programas ir procesus, kai tobulinimo potencialas yra pagrįstas pateiktais pastebėjimais ir išvadamis.

9 langelis

Klausimai, kurie turi būti apsvarstyti rengiant rekomendacijas:

- a) ką reikėtų padaryti ir kodėl;
- b) kur tai reikia padaryti;
- c) kas už tai atsakingas;
- d) ar siūlomas veiksmas bus išspręstos pastebėtos problemos;
- e) ar siūlomi veiksmai gali turėti neigiamų pasekmių?

126) Gali būti svarbu pateikti argumentus už ir prieš įvairius alternatyvius pasiūlymus. Remdamasis pagrindiniais argumentais, skaitytojas galės geriau suprasti galutines rekomendacijas.

127) Kad rekomendacijos būtų konstruktyvios, paprastai jos turi būti:

- a) skirtos nustatytų trūkumų ar problemų priežastims pašalinti;
- b) praktiškos ir suteikti pridėtinės vertės;
- c) pagrįstos ir logiškai susijusios su pastebėjimais ir išvadomis;
- d) suformuluotos taip, kad būtų išvengta visiems žinomų dalykų ar tiesiog audito išvadų performulavimo;
- e) nei pernelyg bendro pobūdžio, nei per daug detalios. Rengiant bendro pobūdžio rekomendacijas, paprastai rizikuojama nesuteikti pridėtinės vertės, o pernelyg detalios rekomendacijos gali apriboti audituojamo subjekto laisvę;
- f) įmanomos įgyvendinti be papildomų lėšų;
- g) aiškiai nurodyti rekomenduojamus veiksmus ir asmenis, atsakingus už tai, kad būtų imtasi veiksmų;
- h) skirtos subjektui, turinčiam atsakomybės ir kompetencijos jas įgyvendinti.

128) Efektyvios rekomendacijos skatina tobulinti vyriausybinių programų įgyvendinimą ir procesų atlikimą. Rekomendacijos būna veiksmingos, kai jos yra skirtos toms šalims, kurios yra įgaliotos veikti, ir kai rekomenduojami veiksmai yra konkretūs, praktiški, ekonomiškai ir įvertinami.

10 langelis

Patarimai, kaip parengti rekomendacijas:

- a) pagalvokite apie galimas rekomendacijas ankstyvuose audito etapuose. Dažnai tikimasi, kad grupės nurodys galimų rekomendacijų apimtį ankstyvame audito etape;
- b) rekomendacijas surašykite taip, kad galėtumėte įvertinti, ar jos buvo įgyvendintos;
- c) jeigu įmanoma, bendradarbiaukite su audituojamu subjektu, kad būtų nustatyti būtini pakeitimai ir jų įgyvendinimo būdai.

» BENDRAVIMAS SU AUDITUOJAMU SUBJEKTU**3000-ojo TAAIS reikalavimai**

Auditorius privalo suteikti audituojamam subjektui galimybę pateikti pastabų dėl audito pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų prieš AAI paskelbiant savo audito ataskaitą.

(3000-ojo TAAIS 129 punktas)

Auditorius privalo dokumentuoti audituojamo subjekto komentarų vertinimą, įskaitant atliktų audito ataskaitos pakeitimų arba gautų pastabų atmetimo priežastis.

(3000-ojo TAAIS 130 punktas)

GAIRĖS

129) Suteikiant audituojamam subjektui galimybę pateikti pastabų dėl audito pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų prieš paskelbiant audito ataskaitą, padedama užtikrinti, kad faktinis ataskaitoje pateiktų aprašymų pagrindas bus tikslus ir teisingas ir kad analizė bus išsami, pateiktos nustatytų problemų priežastys. Su visais šiais klausimais turi būti supažindintos su auditu susijusios atsakingosios institucijos.

130) Ataskaitos projekto su pastebėjimais pateikimas audituojamiems subjektams peržiūrėti ir komentarams pateikti padeda auditoriui parengti teisingą, išsamią ir objektyvią ataskaitą. Ataskaitoje turi būti nurodomi ne tik auditoriaus pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos, bet ir audituojamų subjektų nuomonė,

pozicija. Tai ypač svarbu tais atvejais, kai egzistuoja nuomonių skirtumas dėl reikšmingų ataskaitoje nurodytų faktų arba esama svarbių nesutarimų dėl tinkamų tobulinimo veiksmų. Patartina gauti komentarus raštu.

131) Paprastai AAI nustato laiką audituojamam subjektui pateikti komentarus, tačiau turi būti stengiamasi užtikrinti, kad būtų skirta pakankamai laiko.

Reagavimas į gautus komentarus

132) Visi gauti komentarai turi būti atidžiai apsvarstyti. Tais atvejais, kai komentuose yra pateikta naujos informacijos, auditorius turi tai įvertinti ir būti pasirengęs pakoreguoti ataskaitos projektą. Visi nesutarimai turi būti išanalizuoti, kad galutinė ataskaita būtų subalansuota ir teisinga.

133) Kai audituojamų subjektų komentarai yra nepakankamai išsamūs, nenuoseklūs arba prieštarauja pastebėjimams, išvadoms ar rekomendacijoms, pateiktoms ataskaitos projekte, auditoriui patariama įvertinti komentarų pagrįstumą. Jeigu auditorius nesutinka su svarbiais komentarais, patartina paaiškinti nesutikimo priežastis darbo dokumente. Ir priešingai, auditoriui patariama pakoreguoti ataskaitą, kaip to reikia, jeigu komentarai yra laikomi pagrįstais ir paremti pakankamais ir tinkamais įrodymais.

134) Atsakymai turi būti dokumentuojami. Būtų naudinga gautų atsiliepimų nagrinėjimą įforminti darbo dokumentais, kad būtų dokumentuojamos visos audito ataskaitos projekto pakeitimo arba nepakeitimo priežastys.

135) Proceso pabaigoje patartina informuoti audituojamus subjektus apie galutinės ataskaitos paskelbimo procedūras ir tvarkaraštį.

Ataskaitos projekto pateikimas trečiosioms šalims

136) Siekiant užtikrinti, kad audito ataskaita būtų teisinga ir subalansuota, patartina pateikti ataskaitos projektą su auditu susijusioms trečiosioms šalims bei audituojamam subjektui ir gauti jų komentarus. Trečiosios šalys yra šalys, kurioms yra aktuali ataskaita, įskaitant visus fizinius asmenis ir organizacijas, nurodytus ataskaitoje. Patartina trečiosioms šalims suteikti galimybę pateikti to, kas buvo pasakyta apie jas, apie jų veiksmus ar požiūrį, komentarus. Nors trečiosioms šalims galima pateikti visą ataskaitos projektą, norėdamas gauti jų komentarus, auditorius turi nuspręsti, kiek trečiosios šalys yra susijusios su audito sritimi. Esant tam tikroms aplinkybėms, auditorius gali pasirinkti nusiųsti trečiosioms šalims visą ataskaitą arba jos pagrindines dalis, tačiau dažnai užtenka pateikti tik ištraukas.

» ATASKAITOS PLATINIMAS

3000-ojo TAAIS reikalavimas

AAI privalo užtikrinti, kad jos audito ataskaitos būtų plačiai prieinamos, įvertinus teisės aktų nuostatas, susijusias su konfidencialia informacija.

(3000-ojo TAAIS 133 punktas)

GAIRĖS

Ataskaitų platinimas atsakingosioms šalims, suinteresuotosioms šalims ir visuomenei

- 137) Rekomenduojama, kad AAI nuspręstų dėl ataskaitų platinimo būdo pagal atitinkamus įgaliojimus. Kiekvienas veiklos auditas paprastai turi būti paskelbtas parengiant atskirą ataskaitą ir pateikiant ją popieriuje arba elektroniniu būdu, arba abiem būdais. Ataskaitos turi būti pateiktos įstatymų leidžiamosios valdžios institucijai ir atsakingosioms šalims. Patartina visuomenei ir kitoms suinteresuotosioms šalims užtikrinti prieigą prie ataskaitos tiesiogiai ir per visuomenės informavimo priemones, išskyrus atvejus, kai tai draudžia įstatymai ar teisės aktai. Jeigu ataskaitos yra prieinamos tiek, kad būtų galima rengti viešas diskusijas ir kritikuoti, tai laikoma pranašumu.
- 138) Jeigu tam tikrą susijusią informaciją draudžiama skelbti arba ji pašalinama iš ataskaitos dėl konfidencialumo ar jautrumo, auditorius turėtų ataskaitoje pažymėti, kad nebuvo pateikta tam tikra informacija ir kodėl. Tam tikra informacija gali būti slapta arba ją skelbti draudžia įstatymai ar teisės aktai. Tokiu atveju auditorius gali parengti atskirą slaptą arba riboto naudojimo ataskaitą, apimančią tokią informaciją, ir išplatinti ją tik tiems asmenims, kurie gali ją gauti pagal įstatymų ar teisės aktų nuostatas.
- 139) Papildomos aplinkybės, susijusios su visuomenės sauga, privatumu ar saugumo problemomis, taip pat galėtų būti priežastis, dėl kurios tam tikra informacija pašalinama iš viešai prieinamų arba plačiai platinamų ataskaitų. Pavyzdžiui, išsami informacija, susijusi su kompiuterių sauga, gali būti pašalinta iš viešai prieinamų ataskaitų dėl galimos žalos, kurią gali sukelti netinkamas šios informacijos naudojimas. Tokiu atveju auditorius gali pateikti anoniminius duomenis arba parengti riboto naudojimo ataskaitą, kurioje būtų pateikta tokia informacija, ir išplatinti ją tik toms šalims, kurios yra atsakingos už veiksmus, atliekamus pagal auditoriaus rekomendacijas.

Rezultatai gali būti pateikti skirtingais būdais

- 140) Auditoriui patariama naudoti audito ataskaitos formą, kuri būtų tinkama numatomiems vartotojams, ir pateikti ataskaitą raštu arba kitu prieinamu būdu. Pavyzdžiui, auditorius gali pateikti audito ataskaitas naudodamas elektronines visuomenės informavimo priemones, kurios būtų prieinamos visiems numatomiems vartotojams. Taip pat patartina paskelbti ataskaitos santrauką AAI interneto svetainėje.
- 141) Auditorius gali apsvarstyti galimybę ne tik paskelbti ataskaitą (popieriniu arba elektroniniu būdu), bet ir parengti papildomus dokumentus audito rezultatams plačiau paskleisti:
- a) Rekomenduojama pateikti žiniasklaidai tinkamą ir subalansuotą informaciją, pavyzdžiui, pranešimus spaudai. Tai gali sumažinti riziką, kad žiniasklaida nesuras audito rezultatų arba juos išpūs.
 - b) Galutinės ataskaitos santrauka, apimanti svarbiausias išvadas, gali būti pateikta plačiajai visuomenei AAI interneto svetainėje.
 - c) Grįžtamojo ryšio ataskaitos gali būti pateiktos apklausos respondentams, siekiant parodyti, kokie yra jų rezultatai, palyginti su srities standartais, ir skleisti gerąją praktiką.
 - d) Išsami duomenų analizė gali būti paskelbta interneto svetainėje kaip techniniai priedai.
 - e) Tinklapyje taip pat galima paskelbti konsultantų ar akademinės visuomenės parengtas tos pačios audito srities ataskaitas, siekiant paremti audito ataskaitos santrauką. Tačiau tai daryti tikslinga tik tokiu atveju, jeigu jaučiama, kad šios ataskaitos suteiks reikšmingos vertės ir neprieštaraus audito ataskaitos pastebėjimams bei išvadoms.
- 142) Vartotojų poreikiai turi įtakos dokumentų – santraukų, pranešimų spaudai ir kitos pristatymo medžiagos – formai. Kiekvienas dokumentas turi būti surašytas konkrečiai auditorijai pritaikytu stiliumi, siekiant maksimalaus poveikio. Komunikacijos plano parengimas gali suteikti struktūrinį požiūrį į tai, kaip efektyviai pasiekti skirtingas auditorijas ir padėti priimti tam tikrus sprendimus (žr. šio TAAIS skyrių „Audito planavimas“).
- 143) Nepaisant to, kokios priemonės yra naudojamos ataskaitos rezultatams paskleisti, auditorius turi įsitikinti, kad pranešimai yra nuoseklūs. Taip pat auditorius turi apsvarstyti, ar tokiems dokumentams buvo taikoma pakankama kokybės kontrolė.

144) Be rašytinės medžiagos, auditorius gali naudoti įvairias priemones auditų poveikiui padidinti, padėdamas organizacijoms gerinti jų veiklą, skleisdamas gerą patirtį ir visame viešajame sektoriuje išmoktas pamokas. Auditorius gali tai daryti įvairiais metodais, pavyzdžiui, su audituojamu subjektu rengdamas seminarus, kurie padėtų skatinti ir įtvirtinti teigiamus pokyčius. Dar vienas veiksmingas būdas pasiekti praktikus ir skatinti diskusiją svarbiais klausimais yra konferencijos.

5

VEIKSMAI PO AUDITO



145) Ataskaitos paskelbimas nėra audito proceso pabaiga. Paskelbus ataskaitą, turi būti stebimas audito poveikis. Audito ataskaitos tikslas yra daryti įtaką būdams, kuriais yra kuriamos ir piliečiams teikiamos paslaugos, pateikti rekomendacijas, skirtas šioms paslaugoms pagerinti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais. Šiame skyriuje pateikiami veikslių po audito reikalavimai ir patarimai, kaip stebėti veiklos audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą.

3000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditorius privalo stebėti (kai tinkama), kaip įgyvendinamos ankstesnių auditų rekomendacijos, o AAI privalo, jei įmanoma, pranešti įstatymų leidžiamajai institucijai, koks buvo išvadų ir visų susijusių korekcinų veikslių poveikis.

(3000-ojo TAAIS 136 punktas)

Auditorius, atlikdamas veiksmus po audito, privalo sutelkti dėmesį į tai, ar audituotas subjektas tinkamai išsprendė problemas ir per protingą laiką pagerino dėl tokių problemų susiklosčiusią padėtį.

(3000-ojo TAAIS 139 punktas)

GAIRĖS

Kodėl reikalingi veiksmai po audito

- 146) Veiksmų, kurių imamasi paskelbus audito ataskaitą, stebėjimas yra svarbi priemonė, siekiant stiprinti audito poveikį ir palengvinti būsimą audito darbą, todėl tai yra vertinga audito proceso dalis. Stebėjimo procesas palengvina veiksmingą audito rezultatų ir rekomendacijų įgyvendinimą. Taip pat jis suteikia grįžtamąjį ryšį AAI, įstatymų leidžiamosios valdžios institucijoms ir Vyriausybei, teikdamas informaciją apie veiklos audito veiksmingumą ir audituojamo subjekto atliktus pagerinimus.
- 147) Audito pastebėjimų ir rekomendacijų įgyvendinimas gali būti stebimas turint keturis pagrindinius tikslus:
- a) identifikuoti, koku mastu audituojami subjektai atliko pakeitimus pagal audito pastebėjimus ir rekomendacijas;
 - b) nustatyti poveikį, kuris gali būti priskirtas auditui;
 - c) identifikuoti sritis, kurias būtų naudinga stebėti ateityje;
 - d) įvertinti AAI veiklą. Veiksmai po audito suteikia pagrindą įvertinti AAI veiklą ir gali prisidėti kaupiant žinias ir gerinant AAI praktiką. Šiuo atžvilgiu veiksmai po audito taip pat yra savęs vertinimo priemonė.

Į ką sutelkiamas dėmesys atliekant veiksmus po audito

- 148) Veiksmai po audito paprastai atliekami periodiškai, kai AAI manys esant reikalinga juos atlikti. Tolesnių veiksmų užduočių prioritetą yra paprastai vertinamas kaip dalis bendros AAI audito strategijos. Audituojamam subjektui turi būti skiriama pakankamai laiko atitinkamiems veiksams įgyvendinti.
- 149) Audito ataskaitų rekomendacijų įgyvendinimo stebėjimo tikslas yra nustatyti, ar veiksmais, kurių imtasi atsižvelgiant į pastebėjimus ir rekomendacijas, buvo pagerintos pagrindinės sąlygos. Tai reiškia, kad auditorius turi iširti ir teigiamą, ir neigiamą audito ir audito ataskaitos įtaką. Todėl svarbu pateikti nešališką požiūrį.

- 150) Audito poveikis gali būti identifikuotas kaip atsakingųjų šalių taisomųjų veiksmų pasekmė arba kaip audito pastebėjimų ir išvadų įtaka valdymui, atskaitomybei, sprendžiamos problemos supratimui ar požiūriui į ją.
- 151) Atlikdamas stebėjimą po audito, auditorius turi sutelkti dėmesį į pastebėjimus ir rekomendacijas, kurios išlieka aktualios stebėjimo metu. Jeigu audituojamas subjektas imasi nepakankamai ar netinkamų veiksmų, AAI gali inicijuoti dar vieną auditą.

Kaip atliekami veiksmai po audito

- 152) Gali būti taikomi įvairūs audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėjimo metodai:
- a) Susitarkite dėl susitikimo su atsakingosiomis šalimis po tam tikro laiko, kad sužinotumėte, kokių veiksmų buvo imtasi veiklai pagerinti, ir patikrintumėte, kurios rekomendacijos buvo įgyvendintos.
 - b) Paprašykite atsakingųjų šalių informuoti raštu AAI apie veiksmus, kurių buvo imtasi siekiant spręsti audito ataskaitoje nurodytas problemas.
 - c) Telefonu arba trumpų apsilankymų metu surinkite informaciją apie veiksmus, kurių ėmėsi audituojamas subjektas.
 - d) Stebėkite atsakingųjų šalių, įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų ir žiniasklaidos reakciją ir analizuokite, ar nustatytos problemos buvo atitinkamai sprendžiamos.
 - e) Paprašykite finansinio audito metu surinkti informaciją (atlikti kaip šio audito procedūrą) apie veiksmus, kurių buvo imtasi.
 - f) Atlikite pakartotinį auditą, po kurio bus parengta nauja veiklos audito ataskaita.
- 153) Taikomi metodai priklauso nuo AAI prioritetų, nustatytų veiklos audito strateginio ir metinio planavimo proceso metu. Jiems taip pat turi įtakos identifikuotų problemų svarba, veiksmai, kurių tikimasi imtis, ir išorės susidomėjimas informacija apie veiksmus, kurių buvo imtasi.

Kaip atsiskaityti už veiksmų po audito rezultatus

- 154) Nepriklausomai nuo to, kuris metodas yra taikomas, turi būti atitinkamai pranešta apie veiksmų po audito rezultatus, siekiant grįžtamojo ryšio su įstatymų leidžiamosios valdžios institucija. Patartina pranešti atsakingosioms šalims arba įstatymų leidžiamosios valdžios institucijai apie trūkumus ir patobulinimus, nustatytus vykdant stebėjimą po audito.
- 155) Apie veiksmus po audito gali būti pranešta atskirai arba parengiant suvestinę ataskaitą. Jeigu apie atliktus stebėjimus po kelių auditų pranešama kartu, tai gali

apimti įvairių auditų analizę, galbūt išryškinant bendras įvairių audito sričių, kurių ataskaitos pateikiamos, tendencijas ir temas. Nepriklausomai nuo formos, veiksmų po audito ataskaitos turi būti subalansuotos, o rezultatai pateikti objektyviai ir teisingai.