

# 4000-asis TAAIS

Atitikties audito standartas

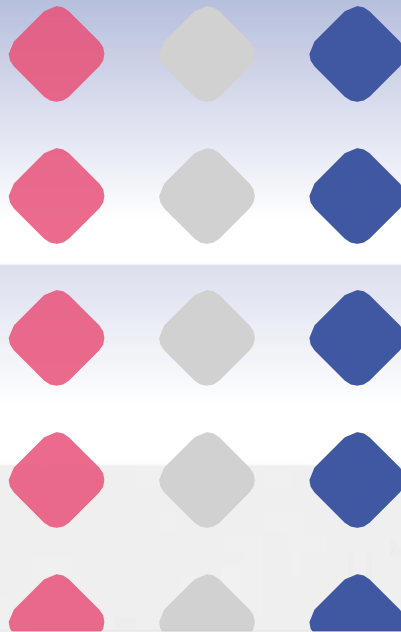
INTOSAI standartai parengti  
Tarptautinės aukščiausiųjų audito  
institucijų organizacijos (INTOSAI)  
kaip INTOSAI profesinių nutarimų  
sistemos dalis. Daugiau  
informacijos galima rasti adresu  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



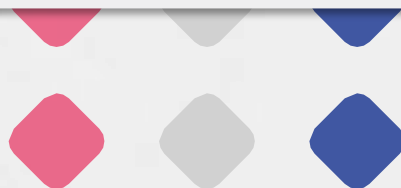
INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) Patvirtintos kaip „Atitikties audito gairės – bendroji įžanga“ 2010 m.
- 2) Peržiūrėtas ir patvirtintas kaip atitikties audito standartas 2016 m.
- 3) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), 2019 m. buvo atlikti dokumento redakciniai pakeitimai.

4000-asis TAAIS yra skelbiamas visomis oficialiomis INTOSAI kalbomis: anglų, arabų, ispanų, prancūzų ir vokiečių.



# TURINYS

<b>1. ĮŽANGA</b>	<b>5</b>
<b>2. ŠIO TAAIS PASKIRTIS</b>	<b>7</b>
<b>3. TRYS ATITIKTIES AUDITO ŠALYS</b>	<b>9</b>
AAI su jurisdikcijos galiomis vykdomi atitikties auditai	9
<b>4. ATITIKTIES AUDITO TIKSLAS</b>	<b>11</b>
Užtikrinimo užduočių atlikimas	12
Pakankamas užtikrinimas	12
Ribotas užtikrinimas	13
Tiesioginės išvados rengimo užduotys	13
Patvirtinimo užduotys	13
Audito srities ir apimties nustatymas	14
<b>5. BENDRIEJI ATITIKTIES AUDITO REIKALAVIMAI</b>	<b>15</b>
Objektyvumas ir etika	15
Audito rizika	16
Apgaulės rizika	17
Numatomam (-iems) naudotojui (-ams) svarbių sričių parinkimas	18
Profesinis sprendimas ir skepticizmas	19
Kokybės kontrolė	20
Dokumentavimas	22
Bendravimas	23
<b>6. REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU ATITIKTIES AUDITO PLANAVIMO PROCESU</b>	<b>25</b>
Numatomo (-ų) naudotojo (-ų) ir atsakingos šalies identifikavimas	25

Audito srities ir atitinkamų audito kriterijų nustatymas	26
Užtikrinimo lygio nustatymas	29
Reikšmingumo nustatymas	30
Subjekto ir jo aplinkos, įskaitant vidaus kontrolę, supratimas	31
Audito strategija ir audito planas	32
<b>7. REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU AUDITO PROCEDŪRŲ, REIKALINGŲ SURINKTI AUDITO ĮRODYMUS, ATLIKIMU</b>	<b>34</b>
Pakankami ir tinkami audito įrodymai	34
Audito atranka	38
<b>8. REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU AUDITO ĮRODYMŲ VERTINIMU IR IŠVADŲ FORMAVIMU</b>	<b>40</b>
<b>9. REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU ATASKAITŲ TEIKIMU</b>	<b>42</b>
Ataskaitų struktūra tiesioginės išvados rengimo užduotyse	45
Ataskaitų struktūra patvirtinimo užduotyse	46
AAI su jurisdikcijos galiomis papildoma ataskaitų struktūra	47
Aplinkybės, susijusios su pranešimu apie įtariamus neteisėtus veiksmus	48
<b>10. REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU VEIKLA PO AUDITO</b>	<b>50</b>

- 1) Profesiniai standartai ir gairės vaidina lemiamą vaidmenį, siekiant užtikrinti viešojo sektoriaus audito patikimumą, skaidrumą, kokybę ir profesionalumą. Atitikties audito standarto (4000-ojo TAAIS), kurį parengė Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (angl. International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), tikslas yra skatinti nepriklausomą ir veiksmingą auditą ir padėti INTOSAI nariams rengti savo profesines metodikas, vadovaujantis jiems suteiktais įgaliojimais, nacionaliniais įstatymais ir teisės aktais.
- 2) Profesinių standartų tikslas yra dvejopas – pateikti viešojo sektoriaus audito gaires ir sustiprinti suinteresuotųjų šalių<sup>1</sup> pasitikėjimą ataskaitų išvada (-omis).
- 3) 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ nurodo TAAIS paskirtį ir galią bei viešojo sektoriaus audito tvarką. 400-asis TAAIS „Atitikties audito principai“ nurodo ir toliau plėtoja 100-ojo TAAIS pagrindinius principus, kurie galėtų būti taikomi konkrečiam atitikties audito kontekstui.
- 4) 4000-asis TAAIS yra pagrįstas 100-ojo TAAIS pagrindiniais viešojo sektoriaus ir 400-ojo TAAIS atitikties audito principais.
- 5) Atitikties auditas yra atskira audito rūšis. Vis dėlto kai kurie iš šių principų tam tikru mastu priklauso nuo finansinio ir veiklos auditų arba atitinka minėtų standartų principus. 4000-ajame TAAIS yra pateikiamos nuorodos atitinkamai į 2000-osios serijos TAAIS bei 3000-ąjį TAAIS.
- 6) 4000-ajame TAAIS yra pateikti privalomieji reikalavimai ir paaiškinimai. Atitiktis šiems reikalavimams yra būtina užtikrinti aukštos kokybės audito darbą. Reikalavimai pateikti kaip paryškinti teiginiai, kuriuose yra žodis „privalėti“, o paaiškinimuose reikalavimai yra išdėstyti detalai.

---

<sup>1</sup> Terminas „suinteresuotoji šalis“ šiame dokumente yra apibrėžtas taip, kaip 12-ojo INTOSAI-P „AAI vertė ir nauda – poveikis piliečių gerovei“ 3 punkte: asmuo, grupė, organizacija, narys ar sistema, kuri gali paveikti arba gali būti paveikta vyriausybės ir viešojo sektoriaus subjektų veiksmų, tikslų ir politikos.

- 7) 4000-ajame TAAIS naudojamas terminas „auditorius“ turi tą pačią reikšmę, kaip 100-ajame TAAIS naudojamas terminas <sup>2</sup>. Kur tai yra aktualu, pavyzdžiui, sprendžiant institucinius klausimus, taip pat pateikiamos nuorodos į aukščiausiąją audito instituciją (AAI).
- 8) 4000-ojo TAAIS struktūra iš esmės yra tokia pati kaip 400-ojo TAAIS ir sudaryta iš keturių pagrindinių dalių:
  - a) Pirmojoje dalyje yra nurodyta *Atitikties audito standarto* paskirtis ir kaip aukščiausiosios audito institucijos (AAI) gali teikti nuorodas į jį savo audito ataskaitose.
  - b) Antrojoje dalyje apibrėžtas atitikties auditas ir jo tikslai bei atitikties sąvoką pabrėžiantys principai.
  - c) Trečiąją dalį sudaro bendrieji atitikties audito reikalavimai. Privaloma atsižvelgti į šiuos reikalavimus prieš pradėdant audito procesą ir jį vykdant.
  - d) Ketvirtojoje dalyje pateikti su pagrindiniais audito proceso etapais susiję reikalavimai.

---

<sup>2</sup> 100-ojo TAAIS 25 punktas.

- 9) 4000-asis TAAIS jokia būdu nepanaikina nacionalinių įstatymų, teisės aktų ar įgaliojimų arba neleidžia AAI vykdyti tyrimų ar kitų veiksmų, neįtrauktų į šį standartą.
- 10) Šis dokumentas – tai tarptautinis atitikties audito standartas. Remiantis 400-ojo TAAIS 8 ir 9 punktais, AAI gali pateikti nuorodas į su atitikties auditu susijusias TAAIS bendrąsias nuostatas dviem būdais:
  - a) 1 būdas: kuriant nacionalinį autoritetinę standartą, kuris būtų pagrįstas arba atitiktų 400-ąjį TAAIS „Atitikties audito principai“; arba
  - b) 2 būdas: priėmus tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų atitikties audito standartus (4000-4899 TAAIS).
- 11) Naudodama 1 būdą, INTOSAI pripažįsta, kad AAI yra suteikti įvairūs įgaliojimai ir jos dirba kitokiomis sąlygomis. Dėl skirtingų situacijų ir struktūrinių AAI planų, ne visus audito standartus ar gaires galima taikyti visiems jų darbo aspektams. Nacionaliniais standartais galima pasiekti 400-ojo TAAIS principus įvairiais būdais, priklausomai nuo nacionalinių įgaliojimų, konstitucinės ir kitos teisinės aplinkos bei AAI strategijos.
- 12) AAI gali parengti autoritetinius standartus, kurie būtų suderinami su 100-uoju ir 400-uoju TAAIS. Jeigu AAI pasirenka kurti savo nacionalinius standartus, šie standartai turi būti pakankamai išsamūs, kad apimtų svarbias AAI audito funkcijas, ir turi atitikti pagrindinius principus visais taikomais ir svarbiais aspektais.
- 13) Atlikdamos auditus, AAI turi deklaruoti, kurį standartą jos taiko, ir šis pareiškimas turi būti prieinamas AAI ataskaitų naudotojui (-ams). AAI turi pateikti nuorodą į standartą, kuriuo jos vadovaujasi rengdamos savo auditų ataskaitas, tačiau gali būti naudojama ir bendresnė komunikavimo forma, apimanti apibrėžtus įsipareigojimus. Tai reiškia, kad AAI savo ataskaitose gali nurodyti, kad vadovavosi

tarptautiniais standartais, nenurodydamos atskirų kiekvienoje ataskaitoje naudotų standartų. Tuo siekiama padaryti ataskaitas patogesnes naudotojui.

- 14) Naudojant 2 būdą, auditorius ir AAI turi atitikti kiekvieną 4000-ojo TAAIS reikalavimą, išskyrus atvejus, kai reikalavimas nėra aktualus. Jeigu laikomasi ne visų aktualių reikalavimų, negalima teikti nuorodos į 4000-ąjį TAAIS nenurodant šios aplinkybės ir nepaaiškinant jos padarinių.
- 15) Kai AAI nusprendžia pateikti tiesiogines nuorodas į 4000-ąjį TAAIS, jos turi būti suformuluotos taip, kad atitiktų 100-ojo TAAIS 10-12 punktuose ir 400-ojo TAAIS 9 punkte apibrėžtus principus. Atitikties auditai gali būti atliekami atskirai pagal 4000-ąjį TAAIS arba kartu su finansiniu ar veiklos auditu.
- 16) Atlikdamas jungtinius auditus, auditorius turi įvertinti, kuriuo standartu turi remtis. Kai atitikties auditas atliekamas kartu su finansiniu auditu, išvada ar nuomonė, susijusi su atitikties aspektu, turi būti aiškiai atskirta nuo nuomonės apie finansines ataskaitas. Identifikuotas taikytinas (-i) įstatymas (-ai) ir teisės aktas (-ai) turi apimti visus įstatymus ir teisės aktus, kurie gali turėti įtakos finansinių operacijų rezultatams (= sumoms), kurios yra (arba turi būti) apskaitomos finansinėje atskaitomybėje.
- 17) 4000-ojo TAAIS reikalavimai ir paaiškinimai yra taikomi atitikties auditams, atliekamiems atskirai arba kaip finansinio ar veiklos audito dalis.
- 18) Atsižvelgdamos į savo įgaliojimus, AAI taip pat gali atlikti užduotis, kurios nėra laikomos užtikrinimo užduotimis. Šis TAAIS neapima minėtų užduočių, todėl atlikdamos savo darbą, AAI turi vadovautis kitais standartais ar reikalavimais.

- 19) Viešojo sektoriaus auditai apima tris atskiras šalis: atsakingą šalį, auditorių ir numatomą (us) naudotoją (-us).
- a) Atsakinga šalis yra centrinės valdžios arba savivaldybės institucijų vykdomasis padalinys ir (arba) joms pavaldūs valstybės tarnautojai ir institucijos, atsakingos už valstybės lėšų valdymą ir (arba) įstatymų leidžiamosios valdžios kontroliuojamą įgaliojimų vykdymą. Atitikties audito vykdyme dalyvaujanti atsakinga šalis yra atsakinga už audito sritį ar audito srities informaciją<sup>3</sup>.
  - b) Auditorius siekia surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad galėtų parengti išvadą ir didinti numatomo (-ų) naudotojo (-ų), išskyrus atsakingos šalies, pasitikėjimą audituojamos srities įvertinimu ar vertinimu pagal kriterijus<sup>4</sup>.
  - c) Numatomas (-i) naudotojas (-ai) yra asmenys, kuriems auditorius parengia atitikties audito ataskaitą. Numatomas (-) naudotojas (-ai) gali būti teisėkūros arba priežiūros institucijos, valdymo institucijos, prokurorai ar plačioji visuomenė. Nors audito ataskaita nėra skirta atsakingai šaliai, rezultatas gali būti naudingas jos veiklos gerinimui<sup>5</sup>.

## AAI SU JURISDIKCIJOS GALIOMIS VYKDOMI ATITIKTIES AUDITAI

- 20) AAI su jurisdikcijos galiomis turi įgaliojimus įgyvendinti nutartis ir priimti sprendimus, susijusius su valstybės pareigūnais, atsakingais už reikalavimų neatitinkančius rezultatus. Šios AAI turi įgaliojimus taikyti sankcijas. Tai darydamos, AAI turi laikytis pagrindinių teisinės valstybės principų. Kai kurioms

<sup>3</sup> 400-ojo TAAIS 37 punktas.

<sup>4</sup> 400-ojo TAAIS 35 punktas.

<sup>5</sup> 400-ojo TAAIS 38 punktas.

AAI suteikiami įgaliojimai informuoti teismines institucijas apie faktus, kurie gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę. Tokioms AAI, be šio TAAIS reikalavimų, gali būti taikomi nacionaliniai reikalavimai.

- 21) AAI su jurisdikcijos galiomis taip pat gali skelbti nutartis ir taikyti sankcijas asmenims, atsakingiems už valstybės lėšų ir turto valdymą. Tokios AAI gali įvertinti, ar atsakingi asmenys gali būti laikomi atsakingais už valstybės lėšų ir turto praradimą, netinkamą naudojimą ar iššvaistymą ir ar jiems turi būti taikomos sankcijos arba baudsmės.
- 22) AAI su jurisdikcijos galiomis turi laikytis audito proceso tvarkos, kaip aprašyta šiuose standartuose. Vis dėlto po planavimo, atlikimo ir įrodymų rinkimo etapų, gali kilti papildomų ir konkrečių klausimų, kurie gali lemti teisinius procesus ir galutinę oficialią nutartį dėl neatitikties klausimų. 4000-asis TAAIS neapima tokių klausimų.

- 23) Pagrindinis atitikties audito tikslas yra suteikti numatomam (-iems) naudotojui (-ams) informacijos apie tai, ar audituoti viešieji subjektai laikosi parlamento sprendimų, įstatymų, teisės aktų, politikos, nustatytų kodeksų ir sutartų sąlygų. Šie teisės aktai sudaro atitinkamus reikalavimus, taikomus numatytai audituoti sričiai ar subjektui. Nustatyti reikalavimai yra audito kriterijų šaltiniai. Audito kriterijų charakteristikos yra aprašytos 118 punkte.
- 24) Atitikties auditas apima teisėtumo (oficialių kriterijų, pavyzdžiui, atitinkamų įstatymų, teisės aktų ir susitarimų, laikymosi) ir (arba) tinkamumo (bendrijų principų, taikomų tinkamam finansų valdymui ir viešojo sektoriaus darbuotojų elgesiui, laikymosi) aspektus. Nepriklausomai nuo kriterijų šaltinio, auditorius turi atlikti auditą ir parengti išvadą su pasirinktu užtikrinimo lygiu, laikydamasis 4000-ojo TAAIS reikalavimų.
- 25) Audito kriterijai gali jau būti apibrėžti nacionaliniuose teisės aktuose ir (arba) audituojamo subjekto kompetencijoje. Tokiais atvejais, AAI ne visada turi galimybę lemti audito darbo apimtį.
- 26) AAI turi skatinti gerą valdymą nustatydamas ir pranešdamas apie nuokrypius nuo kriterijų, kad būtų galima imtis taisomųjų veiksmų ir kad atsakingi asmenys būtų patraukti atsakomybėn už savo veiksmus. Atitikties auditai atliekami įvertinant, ar veikla, finansinės operacijos ir informacija visais reikšmingais atžvilgiais atitinka įgaliojimus, suteiktus audituojamam subjektui. Apgaulė – tai tyčinis klaidingų faktų pateikimas ir elementas, kuris kenkia skaidrumui, atskaitomybei ir geram valdymui.
- 27) Atitikties auditas paprastai atliekamas:
  - a) kaip atskiras atitikties auditas;
  - b) kartu su finansinių ataskaitų auditu; arba
  - c) kartu su veiklos auditu.

- 28) 4000-asis TAAIS nepateikia išsamių paaiškinimų apie tai, kaip vykdyti jungtinius auditus.
- 29) Audito ataskaitoje pateikiama svarbios informacijos, kuria turi būti remiamasi priimant sprendimus viešajame sektoriuje. Atliekant auditus, ši informacija pateikiama remiantis pakankamais ir tinkamais audito įrodymais. Atliekant auditą, numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikiai yra apsvarstomi sprendžiant dėl užtikrinimo lygio ir, atitinkamai, dėl pakankamų bei tinkamų įrodymų lygio. Auditorius turi planuoti auditą taip, kad būtų suteiktas pakankamas arba ribotas užtikrinimo lygis.

## UŽTIKRINIMO UŽDUOČIŲ ATLIKIMAS

- 30) Kiekvienas atitikties auditas yra užtikrinimo užduotis. Auditorius turi parinkti užtikrinimo lygį pagal numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikius. Audito ataskaita suteikia pakankamą arba ribotą užtikrinimą.
- 31) Kiekviena užtikrinimo užduotis yra patvirtinimo užduotis arba tiesioginės išvados rengimo užduotis. Tiesioginės išvados rengimo ir patvirtinimo užduotis skiriasi pagal tai, kas rengia ir įvertina audito sritį. Audito sritis gali būti nurodyta įgaliojimuose arba ją gali parinkti AAI.
- 32) Nepriklausomai nuo užduoties charakteristikų, audito kriterijai gali apimti ir teisėtumą, ir tinkamumą.

## PAKANKAMAS UŽTIKRINIMAS

- 33) Pakankamas užtikrinimas yra aukštas, tačiau neabsolūtus. Audito išvada turi būti išreikšta teigiamai, nurodant, kad, auditoriaus nuomone, audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais atitinka ar neatitinka reikalavimų arba, kai tinkama, kad audito srities informacija pateikia tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomus kriterijus<sup>6</sup>.
- 34) Paprastai pakankamas užtikrinimas reikalauja daugiau audito įrodymų nei ribotas užtikrinimas ir dažnai tai reiškia, jog reikalingos platesnės audito procedūros, pavyzdžiui, klausimuose dėl rizikos vertinimo, geresnio subjekto aplinkos supratimo, vidaus kontrolės sistemos struktūros vertinimo ir t. t.

---

<sup>6</sup> 100-ojo TAAIS 33 punktas.

## RIBOTAS UŽTIKRINIMAS

- 35) Suteikiant ribotą užtikrinimą, audito išvadoje turi būti nurodyta, kad, remiantis atliktomis procedūromis, niekas nepatraukė auditoriaus dėmesio, kas priverstų auditorių manyti, jog audito sritis neatitinka taikomų kriterijų. Vis dėlto jeigu auditorius mano, kad audito sritis neatitinka kriterijų, jis (ji) turi atlikti ribotas procedūras, kad nuspręstų, ar audito sritis atitinka kriterijus, ar ne.
- 36) Procedūros, atliekamos vykdant riboto užtikrinimo auditą, yra ribotos palyginti su procedūromis, būtinomis siekiant suteikti pakankamą užtikrinimą, tačiau užtikrinimo lygis, remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu, turėtų būti reikšmingas numatomam (-iems) naudotojui (-ams). Riboto užtikrinimo ataskaitoje turi būti nurodytas ribotas suteikto užtikrinimo pobūdis<sup>7</sup>.

## TIESIOGINĖS IŠVADOS RENGIMO UŽDUOTYS

- 37) Tiesioginės išvados rengimo užduotyse auditorius įvertina audito srities įrodymų atitiktį kriterijams. Auditorius turi parengti audito srities informaciją. Auditorius turi parinkti audito sritį ir kriterijus atsižvelgdamas į riziką ir reikšmingumą. Vertindamas audito srities įrodymų atitiktį kriterijams, auditorius gali suformuoti išvadą. Išvada pateikiama rezultatų, atsakymų į konkrečius audito klausimus, rekomendacijų ar nuomonės forma<sup>8</sup>.
- 38) Tiesioginės išvados rengimo užduotyse, atliktose suteikiant pakankamą užtikrinimą, audito išvada išreiškia auditoriaus požiūrį į tai, ar audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais atitinka taikomus kriterijus.
- 39) Jeigu suteikiamas robotas užtikrinimas, išvadoje turi būti nurodyta, kad niekas nepatraukė auditoriaus dėmesio, kas galėtų nurodyti, jog audito rezultatai neatitinka audito kriterijų. Jeigu auditorius žinojo apie reikalavimų nevykdymo atvejus, tai turi būti nurodyta išvadoje.

## PATVIRTINIMO UŽDUOTYS

- 40) Atliekant patvirtinimo užduotį, atsakinga šalis įvertina audito srities atitiktį kriterijams ir pateikia audito srities informaciją, kuria remdamasis auditorius turi surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kurie suteiktų pagrįstą pagrindą

---

<sup>7</sup>100-ojo TAAIS 33 punktas.

<sup>8</sup>100-ojo TAAIS 29 punktas.

suformuoti išvadą. Išvada išreiškiama rezultatų, išvadų, rekomendacijų ar nuomonės forma<sup>9</sup>.

- 41) Atliekant patvirtinimo su pakankamu užtikrinimu užduotį, auditoriaus išvada išreiškia auditoriaus nuomonę, ar audito srities informacija atitinka taikomus kriterijus.
- 42) Atlikdamas patvirtinimo užduotį su ribotu užtikrinimu, auditorius turi nurodyti, ar remiantis atliktomis procedūromis, auditoriaus dėmesį patraukė kas nors, kas jo (jos) nuomone lėmė audito srities neatitiktį taikytiniems kriterijams visais reikšmingais atžvilgiais. Atliekamos procedūros yra ribotos, palyginti su procedūromis, būtinomis suteikti pakankamą užtikrinimą.

## AUDITO SRITIES IR APIMTIES NUSTATYMAS

- 43) Kai kurioms AAI yra suteikiami privalomieji įpareigojimai arba jos turi atlikti parlamento prašomus auditus, o kitos AAI gali pačios pasirinkti atitikties auditų aprėptį. Būdas, kurio pasirenkama audito sritis, turi įtakos audito metodui audito įrodymų ir išteklių atžvilgiu.
- 44) Apimtis apibrėžia audito sritį ir tai, kas bus audituojama. Apimtis priklauso nuo numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikių, pasirinkto užtikrinimo lygio, vertintos rizikos, AAI kompetencijos ir turimų išteklių.

---

<sup>9</sup> 100-ojo TAAIS 29 punktas.

# 5

## BENDRIEJI ATITIKTIES AUDITO REIKALAVIMAI

### OBJEKTYVUMAS IR ETIKA

#### Reikalavimas

- 45) Auditorius privalo laikytis atitinkamų procedūrų, susijusių su objektyvumu ir etika, kurios savo ruožtu turi atitikti susijusius objektyvumo ir etikos TAAIS.**

#### Paiškinimas

- 46) Auditorius turi elgtis profesionaliai ir sąžiningai, išlikti objektyvus, turėti reikalingą profesinę kompetenciją ir būti atidus, kaip reikalinga. Jis (ji) taip pat turi išlaikyti faktinę nepriklausomybę, tinkamai elgtis ir išsaugoti visų audito klausimų konfidencialumą.
- 47) Papildomų gairių auditoriai gali ieškoti 10-ajame INTOSAI-P „Meksiko deklaracija dėl AAI nepriklausomumo“, 9030-osiose GUID „Su AAI nepriklausomumu susijusios INTOSAI gairės ir geroji praktika“ ir 130-ajame TAAIS „Etikos kodeksas“.

#### Reikalavimas

- 48) Auditorius privalo išlikti objektyvus, kad audito rezultatai ir išvados būtų objektyvūs ir atrodytų tokie trečiosioms šalims.**

#### Paiškinimas

- 49) Auditorius turi pasižymėti objektyvumu parinkdamas atliekamo audito tikslus ir nustatydamas kriterijus. Auditorius privalo užtikrinti, kad bendravimas su suinteresuotomis šalimis nesukompromituotų AAI objektyvumo.
- 50) Audito sritis ir kriterijai jau gali būti apibrėžti nacionaliniuose teisės aktuose ir (arba) audituojamo subjekto kompetencijoje. Tokiais atvejais AAI ne visada turi

galimybę lemti audito darbo apimtį, tačiau šis apribojimas neturi paveikti auditoriaus objektyvumo.

- 51) Rengdamas subalansuotą ataskaitą auditorius turi vengti netinkamos bet kurios suinteresuotosios šalies įtakos ir išlaikyti objektyvumą, kad jo (jos) darbas ir ataskaitos atrodytų nešališki supratingoms ir informuotoms trečiosioms šalims.

## AUDITO RIZIKA

### Reikalavimas

- 52) **Auditorius privalo atlikti procedūras, reikalingas sumažinti neteisingų išvadų parengimo riziką iki priimtino žemo lygio.**

### Paaiškinimas

- 53) Audito rizikos mažinimas apima šiuos aspektus: numatomo darbo ir susijusių padarinių galimų arba žinomų įžvelgimą, procedūrų, skirtų rizikai išvengti audito metu kūrimą ir informacijos apie tai, kokia rizika bus sprendžiama ir kaip, dokumentavimą. Auditorius turi įvertinti, ar atliktų darbų apimtis yra pakankama. Be to, rengdamas išvadas, auditorius turi įvertinti, ar jis (ji) turi pakankamų ir tinkamų audito įrodymų įvertinti audito srities atitiktį kriterijams, kad galėtų suformuoti išvadą (-as), atsižvelgdamas į susijusios rizikos lygį.

- 54) Patvirtinimo užduotyje, audito riziką sudaro trys komponentai:

- a) audito sričiai būdinga įgimta rizika (JR);
- b) kontrolės rizika (KR); tai yra rizika, kad atitinkamos vidaus kontrolės priemonės, susijusios su būdinga rizika, yra netinkamos arba netinkamai veikia;
- c) aptikimo rizika (AR); tai yra rizika, kad auditoriaus atliekamos procedūros gali lemti neteisingą išvadą ar nuomonę.

Trys audito rizikos komponentai (JR, KR ir AR) turi būti vertinami kartu, audito rizikos vertinimo metu.

- 55) Atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotį, auditorius dalyvauja rengiant audito srities informaciją. Auditorius gali taikyti audito rizikos modelį formuodamas audito srities išvadą.

- 56) Nustatydamas ir vertindamas subjekto įgimtą ir kontrolės riziką, auditorius gali apibrėžti įrodymų rinkimo procedūrų, reikalingų patikrinti atitiktį kriterijams, pobūdį ir apimtį. Kuo aukštesnis yra rizikos lygis, tuo platesnės apimtys turi būti

audito darbas siekiant pakankamai sumažinti aptikimo riziką ir pasiekti priimtina audito rizikos lygį.

- 57) AAI su jurisdikcijos galiomis kontekste, audito rizikos vertinimas gali apimti:
- a) nustatymą, kas gali būti laikomas atsakingu už reikalavimų nevykdymą;
  - b) laikotarpio nustatymą, kuriuo valstybės pareigūnai gali būti laikomi atsakingais, atsižvelgiant į taikomą norminamąjį laikotarpį, siekiant išvengti veiksmų nepakankamumo;
  - c) nustatymą, ar šie veiksmai lėmė valstybės lėšų praradimą ar iššvaistymą.

## APGAULĖS RIZIKA

### Reikalavimas

- 58) Auditorius privalo įvertinti apgaulės riziką viso audito proceso metu ir vertinimo rezultatą įforminti dokumentais.**

### Paaškinimas

- 59) Auditorius turi nustatyti ir įvertinti apgaulės riziką ir gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl vertinamos rizikos, parengdamas ir įgyvendindamas atitinkamą atsaką.
- 60) Dėl būdingų audito apribojimų, kyla neišvengiama rizika, kad bus atlikti neteisėti veiksmai, įskaitant apgaule, o auditorius jų nepastebės. Su apgaule susijusių neteisėtų veiksmų nepastebėjimo rizika yra didesnė už riziką nepastebėti neteisėtų veiksmų, įvykusių dėl klaidos. Taip yra todėl, kad apgaulė gali apimti organizuotas schemas, skirtas nuslėpti apgaule, tyčinį operacijų neregistravimą arba tyčinį klaidinančios informacijos pateikimą auditoriui. Tokius mėginimus nuslėpti neteisėtus veiksmus gali būti dar sunkiau pastebėti, kai egzistuoja slaptas susitarimas.
- 61) Auditorius yra atsakingas išlaikyti profesinį skepticizmą audito metu ir pripažinti faktą, kad audito procedūros, kuriomis efektyviai aptinkamos klaidos, gali būti neveiksmingos nustatant apgaulės atvejus.
- 62) Kai nustatomas įtariamas apgaulės atvejis, auditorius turi imtis veiksmų užtikrinti tinkamą atsaką, atsižvelgdamas į AAI įgaliojimus ir konkrečias aplinkybes.
- 63) Pirminė atsakomybė už apgaulės prevenciją ir aptikimą tenka subjekto vadovybei, kuri turi sukurti, įgyvendinti ir išlaikyti tinkamą vidaus kontrolės sistemą. Nors

auditas gali tapti apgaulės prevencijos priemone, paprastai jis nėra skirtas nustatyti apgaulės atvejų.

## NUMATOMAM (-IEMS) NAUDOTOJUI (-AMS) SVARBIŲ SRIČIŲ PARINKIMAS

### Reikalavimas

**64) Jeigu AAI turi teisę savo nuožiūra parinkti atitikties auditų aprėptis, ji turi identifikuoti sritis, kurios yra svarbios numatomam (-iems) naudotojui (-ams).**

### Paaiškinimas

- 65) Kai kurioms AAI yra nustatyti atitikties auditų reikalavimai (žr. 25 p.). Tokioms AAI šis reikalavimas nėra svarbus.
- 66) Vertindama numatomam (-iems) naudotojui (-iems) svarbias sritis, AAI turi nuspręsti, ar auditas bus vykdomas kaip patvirtinimo užduotis ar kaip tiesioginės atskaitomybės užduotis.
- 67) Kai AAI turi teisę savo nuožiūra parinkti atitikties audito aprėptį, ji turi atlikti procedūras, reikalingas nustatyti svarbias sritis ir (arba) sritis su potencialia reikalavimų nevykdymo rizika. Atlikdamas šias procedūras, auditorius gali atsižvelgti į bet kurį iš šių aspektų:
- a) viešuosius ar teisėkūros interesus ir lūkesčius;
  - b) poveikį piliečiams;
  - c) projektus, kuriems skiriamos didelės valstybinės lėšos;
  - d) valstybinių fondų gavėjus;
  - e) įstatymų nuostatų svarbą;
  - f) gero valdymo principus;
  - g) įvairių viešojo sektoriaus institucijų vaidmenis;
  - h) piliečių ir viešojo sektoriaus institucijų teises;
  - i) galimus taikomų įstatymų ir kitų taisyklių, kurios reglamentuoja viešojo subjekto veiklą, pažeidimus arba valstybės skolas, valstybės biudžeto deficitą ir išorinius įsipareigojimus;

- j) vidaus kontrolės reikalavimų nevykdymą arba tinkamos vidaus kontrolės sistemos nebuvimą;
  - k) ankstesnių auditų rezultatus;
  - l) trečiųjų šalių nurodytą reikalavimų nevykdymo riziką.
- 68) Atlikdamas šias procedūras, auditorius gali nuspręsti esant naudinga susipažinti su biudžeto pasiūlymais, publikacijomis, vertinimo ataskaitomis ir t. t. Dalyvavimas konferencijose ir diskusijose taip pat gali suteikti auditoriui vertingos informacijos apie tai, kaip suformuoti AAI atliekamo audito sričių parinkimo pagrindą ir sumažinti žemos rizikos sričių auditavimo galimybę.
- 69) Auditorius gali dažnai susidurti su reikalavimų nevykdymo pavyzdžiais, susijusiais su atliekamu kitų rūšių auditų darbu. Informavimas apie rizikos vertinimo proceso darbų AAI rezultatus gali būti svarbus kitų metų rezultatams.
- 70) Parinkęs svarbias audito sritis, auditorius turi nustatyti reikšmingumą (žr. 125 p.).

## PROFESINIS SPRENDIMAS IR SKEPTICIZMAS

### Reikalavimas

**71) Audito proceso metu auditorius privalo taikyti profesinį sprendimą.**

### Paiškinimas

- 72) Profesinio sprendimo taikymas yra labai svarbus viso audito proceso metu. Tam, kad galėtų taikyti / priimti profesinį sprendimą, auditorius turi dalyvauti atitinkamuose mokymuose ir naudoti turimas žinias ir patirtį audito ir etikos standartų kontekste taip, kad visais audito proceso etapais galėtų priimti gerai apsvaistytus sprendimus.
- 73) Auditorius turi remtis savo profesiniu sprendimu sprendamas dėl užtikrinimo lygio. Profesinis sprendimas yra naudojamas vertinant riziką ir reikšmingumą, apibrėžiant audito sritį, apimtį ir atitinkamus audito kriterijus. Profesinis sprendimas taip pat naudojamas įvertinti procedūras, reikalingas surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus ir juos įvertinti. Profesinio sprendimo naudojimas yra labai svarbus analizuojant audito įrodymus ir formuojant rezultatais pagrįstas išvadas.

### Reikalavimas

**74) Jeigu audito komanda negali pasinaudoti patirtimi sprendama sunkų ar ginčytiną klausimą, turi būti gauta profesionali konsultacija.**

### Paaiškinimas

- 75) Sudėtingi klausimai gali reikalauti kompetencijos ir patirties, kurios audito grupė gali neturėti. Tai gali būti klausimai, susiję su konkrečia verslo kompetencija, juridine ar metodine kompetencijomis.
- 76) Svarbu išsiaiškinti ginčytinus klausimus audito grupės viduje bei tarp audito grupės ir kitų su auditu susijusių asmenų.

### Reikalavimas

- 77) Auditorius privalo išlaikyti profesinį skepticizmą bei atvirą ir objektyvų požiūrį.**

### Paaiškinimas

- 78) Profesinis skepticizmas yra nuostata, kuri apima atviro ir objektyvaus požiūrio išlaikymą, neužmirštant sąlygų, kurios gali nurodyti galimus reikalavimų nevykdymo atvejus dėl klaidos ar apgaulės. Profesinis skepticizmas yra svarbus vertinant audito įrodymus, prieštaraujančius kitiems, jau surinktiems, audito įrodymams bei informacijai, keliančiai klausimų dėl audito įrodymų patikimumo (tai gali būti, pavyzdžiui, dokumentai ir atsakymai į užklausas).
- 79) Profesinis skepticizmas yra būtinas užtikrinti, kad auditorius išvengtų asmeninio tendencingumo ir įsitikintų, jog jis (ji) pernelyg neapibendrino stebėjimais paremtų išvadų. Be to, auditorius turi veikti racionaliai ir remtis visų surinktų įrodymų kritiniu vertinimu.

## KOKYBĖS KONTROLĖ

### Reikalavimas

- 80) AAI privalo priimti atsakomybę už bendrą audito kokybę, kad būtų užtikrinta, jog auditas atliktas laikantis atitinkamų profesinių standartų, įstatymų ir reglamentų, ir jog ataskaitos yra tinkamos atitinkamomis aplinkybėmis.**

### Paaiškinimas

- 81) Kokybės kontrolės procedūrų ribose AAI gali įdiegti kokybės užtikrinimo sistemą, siekdama užtikrinti bendrą audito kokybę.
- 82) Kokybės kontrolės procedūros gali būti šios: priežiūra, peržiūros, konsultacijos bei atitinkamas mokymas; tokios procedūros gali apimti planavimo, vykdymo ir ataskaitų teikimo etapus.

- 83) Bendra AAI kokybė priklauso nuo sistemos, kurioje vaidmenys ir atsakomybė yra aiškiai apibrėžti.
- 84) AAI turi užtikrinti, kad būtų atliekamos atitinkamos procedūros bei peržiūros viso audito proceso metu. Kokybės kontrolės užtikrinimo priemonės turi būti dokumentuotos audito byloje.

#### Reikalavimas

- 85) AAI privalo užtikrinti, kad visi audito grupės nariai turėtų profesinę kompetenciją, reikalingą auditui atlikti.**

#### Paaiškinimas

- 86) Kokybės kontrolė apima svarstymą, ar audito grupė turi pakankamą ir tinkamą kompetenciją atlikti auditą, yra pajėgi netendencingai parinkti kriterijus, turi bendrą prieigą prie tikslios informacijos, apsvaistę turimą informaciją ir turi pakankamai laiko užbaigti audito užduotį.
- 87) Audito grupė turi būti sudaryta taip, kad jos nariai kartu turėtų kompetenciją, žinias, įgūdžius ir patirtį, būtinus auditui atlikti pagal profesinius standartus.

Priklausomai nuo audito srities, tai gali apimti:

- a) auditų atlikimo įgūdžius bei gebėjimus, susijusius su duomenų rinkimu ar analize;
  - b) teisinę kompetenciją;
  - c) atliekamo audito rūšies supratimą ir praktinę patirtį;
  - d) žinias apie taikomus standartus ir įgaliojimus;
  - e) supratimą apie audituojamo subjekto veiklą bei atitinkamą patirtį, susijusią su audituojamo subjekto tipu ir veikla;
  - f) gebėjimus ir patirtį, reikalingą įgyvendinti profesinį sprendimą;
  - g) pagal aplinkybes tinkamos auditoriaus ataskaitos rengimą.
- 88) AAI turi paskirti atitinkamai kvalifikuotus žmogiškuosius išteklius, kurie yra prieinami skirtingais audito proceso etapais. Jeigu audito grupė arba AAI negali pasinaudoti specializuotomis technikomis, metodais ar įgūdžiais, leidžiama įvairiais būdais pasitelkti išorinius ekspertus, pavyzdžiui, suteikti žinių arba atlikti konkretų darbą. Jeigu yra reikalingi išoriniai ekspertai, AAI turi įvertinti, ar jie pasižymi būtinu nepriklausomumu, kompetencijomis, gebėjimais ir objektyvumu. AAI taip pat turi nustatyti, ar jų darbas yra tinkamas audito tikslais. Net jei išoriniai ekspertai atlieka audito darbus AAI vardu, AAI išlieka atsakinga už išvadą (-as).

## DOKUMENTAVIMAS

### Reikalavimas

**89) Auditorius privalo parengti audito dokumentus, kurie būtų pakankamai išsamūs, kad suteiktų aiškų supratimą apie atliktą darbą, surinktus įrodymus ir padarytas išvadas. Auditorius privalo parengti audito dokumentus laiku, viso audito metu juos atnaujinti ir dokumentuoti įrodymus, palaikančius audito rezultatus, iki išleidžiant audito ataskaitą.**

### Paaiškinimas

- 90) Atlikto audito darbo dokumentavimo tikslas yra padidinti atliktų darbų skaidrumą ir leisti patyrusiam auditoriui, neturėjusiam jokio ankstesnio ryšio su atliekamu auditu, suprasti svarbius audito metu kylančius klausimus, padarytą (-as) susijusią (-ias) išvadą (-as) / nuomonę (-es) ir svarbius profesinius sprendimus, padarytus formuojant išvadą (-as) / nuomonę (-es). Dokumentai, kai tinkama, turi apimti:
- a) audito srities paaiškinimą;
  - b) rizikos vertinimą, audito strategiją ir planą bei susijusius dokumentus;
  - c) taikomus metodus, apimtį ir audituojamą laikotarpį;
  - d) atliekamų audito procedūrų pobūdį, laiką ir mastą;
  - e) atliktų audito procedūrų rezultatus ir surinktus audito įrodymus;
  - f) audito įrodymų, sudarančių rezultatą (-us), išvadą (-as), nuomonę (-es) ir rekomendaciją (-as), vertinimą;
  - g) audito proceso metu priimtus sprendimus, įskaitant profesines konsultacijas ir jų priežastis;
  - h) bendravimą su audituojamu subjektu ir jo grįžtamąjį ryšį;
  - i) priežiūros peržiūras ir kitas kokybės kontrolės priemones.
- 91) Dokumentai turi būti pakankami, kad parodytų, kaip auditorius nustatė audito tikslą, sritį, kriterijus ir apimtį<sup>10</sup>, taip pat priežastis, kodėl buvo pasirinktas konkretus analizės metodas. Šiuo tikslu dokumentai turi būti parengti taip, kad būtų užtikrintas aiškus ir tiesioginis ryšys tarp rezultatų ir juos pagrindžiančių įrodymų.

---

<sup>10</sup> Aprėptis turi susiaurinti klausimus, kad auditorius galėtų atlikti tinkamus auditus.

- 92) Konkrečiai su audito planavimo etapais susiję auditoriaus saugomi dokumentai turi apimti:
- a) informaciją, reikalingą suprasti audituojamą subjektą ir jo aplinką, leidžiančią įvertinti riziką;
  - b) audito srities reikšmingumo vertinimą;
  - c) galimų įrodymų šaltinių identifikavimą.
- 93) Auditorius turi taikyti atitinkamas procedūras, skirtas išlaikyti audito dokumentų konfidencialumą ir užtikrinti saugų jų saugojimą bei išlaikyti dokumentus tokį laikotarpį, kuris būtų pakankamas įvykdyti įrašų saugojimo teisinius, reglamentavimo, administracinius ir profesinius reikalavimus bei leisti atlikti tolesnius veiksmus po audito.
- 94) Svarbiausių priimtų sprendimų dokumentavimas yra svarbus siekiant parodyti auditoriaus analizės nepriklausomumą ir nešališkumą. Nagrinėdamas jautrius klausimus, auditorius privalo išnagrinėti atitinkamų faktų dokumentus, kad pasirinktų atitinkamą veikimo būdą arba priimtų atitinkamą sprendimą. Tokiu būdu, veiksmai ir sprendimai būna išaiškinti ir skaidrūs.
- 95) AAI su jurisdikcijos galiomis kontekste, dokumentai, reikalingi pateikti pasiūlymus dėl asmeninės atsakomybės, nepatenka į šio profesinio standarto taikymo sritį.

## BENDRAVIMAS

### Reikalavimas

- 96) Viso audito proceso metu auditorius privalo veiksmingu būdu bendrauti su audituojamu subjektu ir su už valdymą atsakingais asmenimis.**

### Paaiškinimas

- 97) Klausimai, kurie pateikiami audituojamam subjektui raštu, gali apimti audito sritį, audito kriterijus, užtikrinimo lygį, audito laikotarpį, į auditą numatomas įtraukti vyriausybės įmones, organizacijas ir (arba) programas, t. y. patvirtinančias užduoties sąlygas. Bendravimas šiais klausimais gali padėti pasiekti abipusį supratimą apie audito procesą ir audituojamų subjektų operacijas.
- 98) Bendravimo su už valdymą atsakingais asmenimis forma viso audito proceso metu turi būti pritaikyta prie sąlygų. Auditorius turi atsižvelgti į bendravimo laiką ir tai, ar bendravimas turi būti atliekamas žodžiu, raštu arba abiem būdais.

Reikalavimas

**99) Apie reikšmingus reikalavimų nevykdymo atvejus turi būti informuota atitinkamo lygio vadovybė ir (jeigu taikoma) už valdymą atsakingi asmenys. Taip pat privaloma informuoti apie kitus iš audito kylančius klausimus, kurie yra tiesiogiai susiję su subjektu.**

Paiškinimas

100) Audito metu vadovybė taip pat gali būti informuota apie rezultatus, kurie nėra laikomi svarbiais arba kurių įtraukimas į auditoriaus ataskaitą nėra užtikrinamas. Informavimas apie tokius rezultatus gali padėti audituojamam subjektui ištaisyti reikalavimo nevykdymo atvejus ir padėti išvengti panašių atvejų ateityje.

## REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU ATITIKTIES AUDITO PLANAVIMO PROCESU

### NUMATOMO (-Ų) NAUDOTOJO (-Ų) IR ATSAKINGOS ŠALIES IDENTIFIKAVIMAS

#### Reikalavimas

**101) Auditorius privalo aiškiai identifikuoti numatomą (-us) naudotoją (-us) ir atsakingą šalį bei atsižvelgti į jų vaidmenų poveikį, kad galėtų atlikti auditą ir atitinkamai bendrauti.**

#### Paaiškinimas

102) Numatomas (-i) naudotojas (-ai) yra asmuo (-ys), kuriam (-iems) auditorius paruošia atitikties audito ataskaitą. Numatomas (-i) naudotojas (-ai) gali būti teisėkūros arba priežiūros institucija (-os), kuriai (-ioms) yra patikėtas valdymas, prokurorai, žiniasklaidos priemonės ar plačioji visuomenė. Atsakinga šalis yra atsakinga už audito sritį ir, atitinkamai, yra laikoma audito subjektu.

103) Planuodamas auditą, auditorius turi nustatyti reikšmingumą remdamasis numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikiais.

104) Atsakingos šalies identifikavimas yra svarbus nustatant audito kriterijus. Atsakinga šalis turi atitikti kriterijus, kylančius, pavyzdžiui, iš įstatymų, teisės aktų, biudžeto įstatymų ir finansinių reglamentų. Priklausomai nuo audito srities, auditorius turi pasirinkti atitinkamus audito kriterijus. Auditorius taip pat turi bendrauti su atsakinga šalimi keletą kartų audito proceso metu.

105) Nustatydamas suteikiamą užtikrinimo lygį ir tai, kaip turi būti informuota apie šį užtikrinimą, auditorius turi identifikuoti numatomą (-us) naudotoją (-us) ir jo (jų) poreikius.

106) Tam tikrų audito sričių atveju, gali būti aktualu įtraukti daugiau nei vieną atsakingą šalį. Pavyzdžiui, tai gali būti reikalinga tada, kai daugiau nei vienas subjektas dalyvauja biudžeto vykdyme. Tokiais atvejais gali padidėti ir numatomo (-ų) naudotojo (-ų) skaičius.

## AUDITO SRITIES IR ATITINKAMŲ AUDITO KRITERIJŲ NUSTATYMAS

### Reikalavimas

**107) Jeigu AAI turi teisę savo nuožiūra parinkti atitikties audito aprėptį, auditorius privalo nustatyti audito sritį, kuri bus įvertinta arba vertinama pagal kriterijus.**

### Paaiškinimas

108) Remdamasis identifikuotais audito klausimais (žr. 67 p.), auditorius turi nustatyti audito sritį.

109) Audito sritis turi būti identifikuotina ir turi būti įmanoma ją įvertinti pagal tinkamus audito kriterijus. Ji turi būti tokio pobūdžio, kad leistų auditoriui baigti auditą pasiekiant būtina užtikrinimo lygį. Tai reiškia audito išvadą ar nuomonę patvirtinančių pakankamų ir tinkamų audito įrodymų surinkimą.

### Reikalavimas

**110) Jeigu AAI turi teisę savo nuožiūra parinkti atitikties auditų apimtį, auditorius privalo identifikuoti atitinkamus audito kriterijus prieš atlikdamas auditą, kad būtų sudarytas pagrindas išvadai ar nuomonei dėl audito srities parengti.**

### Paaiškinimas

111) Audito sritis ir audito kriterijai yra susiję ir nuoseklūs. Dėl šios priežasties, atitinkamų audito kriterijų identifikavimas yra kartotinis procesas.

112) Audituojamas audito sritį, auditorius turi įsitikinti, kad egzistuoja atitinkami audito kriterijai.

- 113) Audito sritis ir atitinkami audito kriterijai jau gali būti nustatyti AAI įgaliojimuose arba nacionaliniuose teisės aktuose<sup>11</sup>. Vykdam patvirtinimo užduotį, audito kriterijai pateikiami nurodant audito srities informaciją. Tokiais atvejais, auditorius turi identifikuoti atitinkamus audito kriterijus, skirtus parengti išvadas dėl kriterijų teisingumo, netiesiogiai nurodytų atsakingos šalies audito srities informacijoje.
- 114) Teisiniai kriterijai gali kilti iš:
- a) taisyklių ir teisės aktų;
  - b) tarptautinių sutarčių ir kitų susitarimų;
  - c) elgesio kodeksų.
- 115) Atitikties auditas gali būti susijęs su teisėtumu ar tinkamumu (bendrijų principų, taikomų tinkamam finansų valdymui ir valstybės pareigūnų elgesiui, laikymusi). Nors teisėtumas yra pagrindinis atitikties aspektas, tinkamumas taip pat gali būti svarbus, atsižvelgiant į viešojo sektoriaus kontekstą, kuriame egzistuoja tam tikrų lūkesčių dėl finansų valdymo ir valstybės pareigūnų elgesio. Priklausomai nuo AAI įgaliojimų, auditas taip pat gali tirti atitiktį visuotinai pripažįstamiems principams ir visuotinai pripažintai geriausiai praktikai, reglamentuojančiai valstybės tarnautojų elgesį (padorumą)<sup>12</sup>. Tinkamumo atitikties audito kriterijai turi būti visuotinai pripažįstami principai ar geriausia nacionalinė ar tarptautinė praktika. Kai kuriais atvejais jie gali būti nekodifikuoti, numanomi arba pagrįsti privalomaisiais teisės principais<sup>13</sup>. Tai turėtų suteikti pakankamo lankstumo aukščiausiosioms audito institucijoms priimti kriterijus, aktualius jų šalyje atliekamiems auditams pagal tinkamumo reikalavimus.
- 116) Reikiami tinkamumo kriterijai gali kilti iš:

<sup>11</sup> Svarbūs audito kriterijai, kylantys iš pirminės teisės, apibrėžiami kaip teisės aktai, kuriuos priima teisėkūros institucijos / organai, pavyzdžiui, parlamentas ir t. t. Poįstatyminiai aktai gali būti apibrėžti kaip teisės aktai, priimti institucijų / organų, kuriems pavesta priimti tokius teisės aktus pagal pirminės teisės aktų reikalavimus. Audito kriterijai taip pat kyla iš Konstitucijos, tarptautinių sutarčių, įskaitant, be kita ko, sutartis, kuriomis sukuriama tarptautinė arba viršvalstybinė organizacija, sutartis su privalomu mokesčių arba biudžeto turiniu, teisinės nutartis, priimtas tarptautinių arba viršvalstybinių organizacijų kompetentingų institucijų, su tiesioginėmis ir privalomomis teisinėmis galiomis kiekvienos valstybės narės teisinėje sistemoje, įstatymus ir reglamentus, išleistus kiekvienos valstybės kompetentingų institucijų laikantis šių valstybių Konstitucijos, įskaitant konstitucinius biudžeto įstatymus, metinio biudžeto įstatymus, kitus teisės aktus, reglamentus su finansiniu poveikiu viešojo valdymo, viešųjų pirkimų interesų konfliktų, viešųjų lėšų ir valstybės turto apsaugos, apgaulės ir korupcijos prevencijos ir nustatymo bei atitinkamų apskaitos principų srityse. Jie taip pat gali apimti autoritetingus sprendimus, priimtus tarptautinių, viršvalstybinių ar nacionalinių teismų, kaip kylančius iš Konstitucijos ir tarptautinių sutarčių, kurios suteiktų šiems teismams galias. Galiausiai, jie taip pat gali apimti įstatymais numatytas priemones, taisykles, teisės aktus, savybes ir užsakymus, vyriausybės arba ministerijų direktyvas, gaires ir sutartas sąlygas.

<sup>12</sup> 400-ojo TAAIS 13 punktas.

<sup>13</sup> 400-ojo TAAIS 32 punktas.

- a) viešųjų finansų valdymo lūkesčių, pavyzdžiui, atitikties veiksmingai ir efektyviai vidaus kontrolės sistemai;
- b) gavėjų lūkesčių dėl prekių naudojimo ar paslaugų ir darbų kokybės;
- c) reikalavimų dėl skaidraus ir objektyvaus viešųjų lėšų ir žmogiškųjų išteklių paskirstymo.

117) Kai kuriais atvejais, įstatymai ir teisės aktai reikalauja tolesnio išaiškinimo, kad būtų parengti atitinkami audito kriterijai. Jei susiklosto tokios situacijos, kai yra prieštarų nuostatų arba gali būti abejonių, koks yra teisingas atitinkamo įstatymo, teisės akto ar kitų įgaliojimų aiškinimas, auditoriui gali būti naudinga atsižvelgti į ketinimus ir prielaidas, išdėstytus kuriant įstatymus, arba pasikonsultuoti su konkrečia institucija, atsakinga už teisės aktus. Auditorius taip pat gali atsižvelgti į atitinkamus anksčiau priimtus teisminių institucijų sprendimus.

118) Tinkami audito kriterijai, susiję su teisėtumu ar tinkamumu, pasižymi šiomis charakteristikomis:

- I) Aktualumas: aktualūs kriterijai kyla iš audito srities informacijos, kuri padeda numatomam (-iems) naudotojui (-iems) priimti sprendimus.
- II) Išsamumas: kriterijai būna išsamūs, kai audito srities informacijoje, parengtoje pagal šiuos kriterijus, nėra praleista svarbių veiksnių, kurie, kaip galima būtų pagrįstai tikėtis, gali paveikti numatomo (-ų) naudotojo (-ų) sprendimus, priimtus remiantis audito srities informacija.
- III) Patikimumas: patikimumo kriterijai leidžia padaryti nuoseklias išvadas, kai yra naudojami ir tiriami kito auditoriaus tokiu pat būdu tokiomis pačiomis aplinkybėmis.
- IV) Neutralumas: neutralumo kriterijai leidžia parengti netendencingą audito srities informaciją, reikalingą atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.
- V) Suprantamumas: suprantamumo kriterijai leidžia parengti audito srities informaciją, kurią gali suprasti numatomas (-i) naudotojas (-ai).
- VI) Naudingumas: naudingumo kriterijai lemia rezultatus ir išvadas, kurios atitinka naudotojo (-ų) informacijos poreikius.
- VII) Palyginamumas: palyginamumo kriterijai atitinka kriterijus, kurie yra naudojami kitų panašių agentūrų atitikties audituose ar veiklose ir kurie buvo naudojami audituojamo subjekto ankstesniuose atitikties audituose.

- VIII) Priimtumas: priimtumo kriterijai yra tie, dėl kurių paprastai susitaria nepriklausomi šios srities ekspertai, audituojami subjektai, įstatymų leidėjas, žiniasklaida ir plačioji visuomenė.
- IX) Prieinamumas: kriterijai, kurie yra prieinami numatomam (-iems) naudotojui (-ams) tokiu būdu, kad jie galėtų suprasti atlikto audito darbo pobūdį ir audito ataskaitos pagrindą.
- 119) Kai tinkami kriterijai yra nustatyti remiantis minėtomis charakteristikomis, jie turi būti tinkami naudoti konkrečiomis kiekvieno audito aplinkybėmis tokiu būdu, kad būtų galima pasiekti pagrįstą (-as) išvadą (-as).
- 120) Jeigu, vykdant auditą, auditorius nustato kitų tinkamų audito kriterijų nei kriterijų, apibrėžtų planavimo etape, pažeidimus, auditorius privalo pranešti apie šiuos pažeidimus.

## UŽTIKRINIMO LYGIO NUSTATYMAS

### Reikalavimas

**121) Priklausomai nuo AAI įgaliojimų, audito srities charakteristikas ir numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikius, auditorius turi nuspręsti, ar auditas suteiks pagrįstą, ar ribotą užtikrinimą.**

### Paaiškinimas

- 122) Vertindamas užtikrinimo lygį, auditorius turi atsižvelgti į numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikius. Tai gali būti atliekama bendraujant su numatomu (-ais) naudotoju (-ais) ar už valdymą atsakingais asmenimis. Taip pat gali egzistuoti visuotinai priimtinių jurisdikcijos praktikų, skirtų padėti auditoriui nuspręsti dėl užtikrinimo lygio.
- 123) Pakankamo užtikrinimo suteikimas reikalauja didesnės apimties audito darbo (žr. 34 p.).
- 124) Kai kurioms AAI yra taikomi privalomieji reikalavimai, kurie jau apibrėžia užtikrinimo lygį.

## REIŠMINGUMO NUSTATYMAS

### Reikalavimas

**125) Auditorius privalo nustatyti reikšmingumą, kad suformuotų pagrindą audito planavimui ir galėtų iš naujo jį įvertinti viso audito proceso metu.**

### Paaiškinimas

- 126) Reikšmingumas atspindi numatomo (-ų) naudotojo (-ų) įvertintus poreikius (žr. 64 p.) ir šie poreikiai turi būti identifikuoti planuojant auditą. Atsižvelgiant į pasirinktą audito sritį, reikšmingumas nustatomas identifikuojant reikalavimų nevykdymo lygį, kuris, tikėtina, gali daryti įtaką numatomo (ų) naudotojo (-ų) sprendimams. Identifikodamas reikšmingumą, auditorius turi atsižvelgti į konkrečias teisėkūros dėmesio sritis, visuomenės interesus ar lūkesčius, prašymus, didelio masto valstybinį finansavimą bei apgaulės atvejus<sup>14</sup>.
- 127) Reikšmingumo sąvoka apima pobūdį, kontekstą ir reikšmę. Reikšmingumas gali sutelkti dėmesį į kiekybinius veiksnius, pavyzdžiui, kiek asmenų ar subjektų buvo susiję su konkrečia audito sritimi arba pinigų sumomis, taip pat netinkamu valstybės lėšų naudojimu, nepriklausomai nuo šių lėšų dydžio. Reikšmingumas dažnai apsvarstomas vertine (kiekybine) prasme, tačiau elemento ar elementų grupės neatsiejamas pobūdis arba charakteristika taip pat gali suteikti klausimui reikšmingumo (kokybiniai veiksniai).
- 128) Auditorius turi taikyti reikšmingumo charakteristiką planuodamas ir vykdydamas auditą bei vertindamas reikalavimų nevykdymo atvejų poveikį. Planavimo etape, reikšmingumo vertinimas padeda auditoriui nustatyti audito klausimus, kurie yra svarbūs numatomam (-iems) naudotojui (ams). Atlikdamas auditą, auditorius turi atsižvelgti į reikšmingumo charakteristiką sprenddamas dėl numatomų atlikti audito procedūrų apimties ir surinktų audito įrodymų vertinimo. Atlikdamas vertinimą ir baigdamas auditą, auditorius turi naudoti reikšmingumo charakteristiką darbo apimčiai ir reikalavimų nevykdymo lygiui įvertinti, kad nustatytų išvados ar nuomonės poveikį.
- 129) Kiekybinis reikšmingumas nustatomas taikant procentinį vertinimą pasirinktai normai kaip atspirties tašką (žr. 186 p.). Tai apima profesinio sprendimo įgyvendinimą ir, auditoriaus nuomone, atspindi priemones, kurias informacijos naudotojas (-ai), labiausiai tikėtina, laiko svarbiomis. Kiekybinis reikšmingumas dažniausiai naudojamas patvirtinimo užduotyse. Atlikdamas tokias užduotis, auditorius gali norėti parinkti atskirus reikšmingumo lygius operacijų klasėms arba balansams, kurie yra svarbesni naudotojo (-ų) sąskaitoms arba kurie

<sup>14</sup> 400-ojo TAAIS 47 punktas.

pasižymi aukštesne reikšmingumo reikalavimų nevykdymo rizika pagal pobūdį ar kontekstą.

- 130) Kai kuriais atvejais, kokybiniai veiksniai yra svarbesni nei kiekybiniai veiksniai. Visuomenės lūkesčiai ir viešasis interesas yra kokybinių veiksnių pavyzdžiai, kurie gali turėti įtakos auditoriaus atliekamo reikšmingumo nustatymui. Teisėkūros institucijų leidžiamo asignavimų viršijimo atvejai ar naujos paslaugos, nenumatytos patvirtintuose asignavimuose, naudojimas gali būti reikalavimų nevykdymo atvejų pavyzdžiai, kurie nėra reikšmingi, tačiau vis tiek gali užtikrinti bendravimą su audituojamu subjektu dėl savo pobūdžio.

## SUBJEKTO IR JO APLINKOS, ĮSKAITANT VIDAUS KONTROLĘ, SUPRATIMAS

### Reikalavimas

- 131) Auditorius privalo suprasti audituojamą subjektą ir jo aplinką, įskaitant subjekto vidaus kontrolę, kad galėtų veiksmingai planuoti ir vykdyti auditą.**

### Paaiškinimas

- 132) Auditorius turi suprasti subjektą ir jo aplinką ir kaip ji gali paveikti audito sritį ir audito srities informaciją.
- 133) Norėdamas įgyti subjekto ir jo aplinkos supratimą, auditorius gali atsižvelgti į atitinkamą veiklą, įstatymus ir teisės aktus, kitus išorinius veiksnius, subjekto veiklos pobūdį, valdymo tvarką, tikslus ir strategijas ar veiklos priemones. Toks supratimas gali būti dokumentuojamas audito strategijoje.
- 134) Auditorius turi įgyti supratimą apie su auditu susijusias subjekto vidaus kontrolės priemones. Nustatydamas audito sritį, auditorius turi identifikuoti taikomas vidaus kontrolės priemones, siekdamas sumažinti neatitikties kriterijams riziką arba reikšmingų neteisingų pareiškimų audito srities informacijoje riziką. Naudodamas profesinį sprendimą, auditorius turi nuspręsti, ar kontrolės priemonė yra svarbi auditui, ar ne.
- 135) Vidaus kontrolės sistema susideda iš politikų, struktūrų, procedūrų, procesų ir užduočių, kurie padeda audituojamam subjektui tinkamai reaguoti į neatitikties kriterijams riziką. Efektyvi sistema gali apsaugoti audituojamo subjekto turtą, palengvinti vidaus ir išorės ataskaitų teikimą bei padėti audituojamam subjektui laikytis atitinkamų įgaliojimų. Auditorius turi įgyti supratimą apie visus vidaus kontrolės sistemos komponentus: kontrolės aplinką, subjekto rizikos vertinimo

procesą, informacinę sistemą, auditui svarbias kontrolės veiklas ir auditui svarbios kontrolės stebėjimą.

136) Norint suprasti vidaus kontrolės sistemą, gali būti svarbu atsižvelgti į audituojamo subjekto komunikaciją, sąžiningumo ir etinių vertybių įgyvendinimą, subjekto kompetencijos įsipareigojimus, atsakingų asmenų dalyvavimą, vadovybės filosofiją ir veiklos stilių, organizacinę struktūrą, vidaus audito veiklos egzistavimą ir lygį, įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą bei žmogiškųjų išteklių politiką ir praktiką.

## AUDITO STRATEGIJA IR AUDITO PLANAS

### Reikalavimas

**137) Auditorius privalo parengti ir dokumentuoti audito strategiją ir audito planą, kurie kartu apibūdintų, kaip bus atliekamas auditas siekiant parengti atitinkamomis aplinkybėmis tinkamas ataskaitas, reikalingus išteklius ir audito darbo tvarkaraštį.**

### Paaiškinimas

138) Audito strategija sudaro pagrindą sprendžiant, ar yra įmanoma atlikti auditą. Audito strategijoje turi būti aprašyta, ką reikia daryti, o audito plane – kaip tai padaryti.

139) Audito strategijos tikslas yra dokumentuoti/projektuoti bendrus sprendimus. Ji gali apimti:

- a) audito tikslą, sritį, apimtį, kriterijus ir kitas atitikties audito charakteristikas, atsižvelgiant į AAI įgaliojimus.
- b) užduoties tipą (patvirtinimo užduotis arba tiesioginės atskaitomybės užduotis);
- c) numatomą suteikti užtikrinimo lygį;
- d) audito grupės sudėtį ir darbo paskirstymą, įskaitant būtinybę kreiptis į ekspertus, bei kokybės kontrolės datas;
- e) bendravimą su audituojamu subjektu ir (arba) už valdymą atsakingais asmenimis;
- f) atskaitomybės įsipareigojimus, taip pat informaciją, kam ir kada bus pateiktos ataskaitos ir kokia forma;
- g) audituojamus subjektus;

- h) reikšmingumo vertinimą.
- 140) Auditorius turi parengti atitikties audito planą. Audito strategija sudaro esminį indėlį į audito planą. Audito planas gali apimti:
- a) informaciją apie planuojamų audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį bei tai, kada šios procedūros bus atliktos;
  - b) rizikos ir auditui svarbių vidaus kontrolės priemonių vertinimą;
  - c) audito procedūras, sukurtas reaguojant į riziką;
  - d) galimus audito įrodymus, kurie bus surinkti audito metu.
- 141) Auditorius turi atnaujinti audito strategiją ir audito planą audito metu, kai tai bus reikalinga.
- 142) Planuodamas ir vykdydamas atitikties auditus, auditorius, priklausanti AAI su jurisdikcijos galiomis, gali atsižvelgti į būtinybę:
- a) nustatyti asmenį (-is), kurie gali būti laikomi atsakingais dėl reikalavimų nevykdymo;
  - b) atsižvelgti į taikomą senaties terminą;
  - c) atskirti asmeninę atsakomybę už reikalavimų nevykdymą nuo atsakomybės už neteisėtus veiksmus (įtariamus apgaulės atvejus).
- 143) Kai kuriose jurisdikcijose, atitikties auditai gali būti atliekami kaip neatsiejama finansinės atskaitomybės audito dalis. Auditorius gali nuspręsti, jog gali būti veiksminga įtraukti audito strategiją, audito planą ir audito procedūras, reikalingas atlikti atitikties auditą, į procedūras, reikalingas atlikti finansinės atskaitomybės auditą.

## REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU AUDITO PROCEDŪRŲ, REIKALINGŲ SURINKTI AUDITO ĮRODYMUS, ATLIKIMU

### PAKANKAMI IR TINKAMI AUDITO ĮRODYMAI

#### Reikalavimas

**144) Auditorius privalo planuoti ir atlikti procedūras, reikalingas surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus išvados su pasirinktu užtikrinimo lygiu parengimui.**

#### Paaiškinimas

145) Reikiamų audito įrodymų pobūdis ir šaltiniai turi būti nustatyti pagal pageidaujamą užtikrinimo lygį, kriterijus, reikšmingumą, audito sritį ir apimtį.

146) Pakankami audito įrodymai yra susiję su sprendimu dėl užtikrinimo lygio. Siekdamas parengti išvadą su pakankamu užtikrinimu, auditorius turi surinkti daugiau įrodymų nei riboto užtikrinimo užduotyje. Abiejų audito rūšių įrodymų pobūdis skiriasi. Vykdamas riboto užtikrinimo užduotį, audito įrodymus daugiausia sudaro analitinės procedūros ir patikrinimai, o vykdamas pakankamo užtikrinimo užduotį, auditorius paprastai turi panaudoti visus audito metodus (žr. 160 p.).

147) Pakankamumas yra kiekybinis įrodymų, reikalingų paremti audito rezultatus ir išvadas, matas. Vertindamas įrodymų pakankamumą, auditorius turi nustatyti, ar pakankamai įrodymų buvo surinkta, kad būtų galima įtikinti nusimanantį žmogų išvadų pagrįstumu.

148) Tinkamumas yra kokybinis įrodymų matas; ši charakteristika apima aktualumą, pagrįstumą ir patikimumą. Aktualumas yra susijęs su mastu, kuriuo įrodymai yra loginiu ryšiu susieti su nagrinėjamu klausimu ir kiek jie yra svarbūs šiam klausimui. Pagrįstumas yra susijęs su mastu, kuriuo įrodymai sudaro reikšmingą arba pagrįstą pagrindą vertinamam objektui įvertinti. Kitaip tariant, pagrįstumas reiškia mastą, kuriuo įrodymai reprezentuoja tai, ką jais siekiama parodyti.

Patikimumas yra susijęs su mastu, kuriuo audito įrodymai buvo surinkti ir paruošti naudojant skaidrų ir atkuriamą būdą.

- 149) Auditorius turi planuoti tinkamus atsakus į įvertintą riziką. Atsakas į įvertintą riziką taip pat apima audito procedūrų projektavimą, kurios yra skirtos spręsti rizikos klausimą, pavyzdžiui, pagrindinės audito procedūros ir kontrolės testai. Pagrindinės audito procedūros apima detalius testus ir analitines procedūras. Jeigu auditorius ketina remtis kontrolės priemonių veikimo efektyvumu, nustatydamas pagrindinių audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį auditorius turi gauti įrodymų, jog kontrolės priemonės veikia efektyviai. Pagrindinių kontrolės priemonių, susijusių su audito sritimi, kūrimas ir įgyvendinimas gali būti įvertintas kaip tinkamas/pakankamas.
- 150) Įrodymų rinkimo procesas turi tęstis tol, kol auditorius įsitikins, kad egzistuoja visapusiški ir tinkami įrodymai, patvirtinantys sutartą užtikrinimo lygį, kuriuo paremiama auditoriaus išvada ar nuomonė.
- 151) Būtinis įrodymų kiekis priklauso nuo audito rizikos (kuo didesnė rizika, tuo, tikėtina, daugiau įrodymų prireiks) ir tokių įrodymų kokybės (kuo aukštesnė kokybė, tuo mažiau įrodymų gali reikėti). Vis dėlto tuo pat metu auditorius visada turi atsižvelgti į tai, kad įrodymų kiekis priklauso nuo konkretaus audito specifikos, o ne tik nuo audito įrodymų kiekio ar kokybės. Atitinkamai, įrodymų tinkamumas ir pakankamumas yra tarpusavyje susiję.
- 152) Vien didesnio kiekio įrodymų surinkimas nekompensuoja jų prastos kokybės. Įrodymų patikimumą lemia jų šaltinis bei pobūdis ir priklauso nuo konkrečių aplinkybių, kuriomis įrodymai buvo surinkti. Auditorius turi atsižvelgti į informacijos, kurią numatoma naudoti kaip audito įrodymą, tinkamumą ir patikimumą.

#### Reikalavimas

- 153) AAI su jurisdikcijos galiomis auditorius privalo atlikti procedūras, skirtas gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl valstybės pareigūno, kuris gali būti laikomas atsakingu už reikalavimų nevykdymą / neteisėtus veiksmus, atsakomybės.**

#### Paaiškinimas

- 154) Planuodamas ir atlikdamas auditą, AAI su jurisdikcijos galiomis auditorius turi surinkti pakankamų ir tinkamų įrodymų dėl valstybės pareigūno, kuris gali būti laikomas atsakingu už reikalavimų nevykdymą / neteisėtus veiksmus, atsakomybės.
- 155) Įrodymų rinkimo procesas turi trukti tol, kol AAI su jurisdikcijos galiomis auditorius įsitikins, kad esama pakankamų ir tinkamų įrodymų, suteikiančių

pagrindą auditoriaus išvadai, nurodančiai, ar asmenys, atsakingi už reikalavimų nevykdymą, yra atsakingi už valstybės lėšų praradimą, netinkamą naudojimą arba iššvaistymą ir turi būti atleisti dėl tokio netinkamo lėšų valdymo.

- 156) Remdamasis savo profesiniu sprendimu, AAI su jurisdikcijos galiomis auditorius turi įvertinti, ar yra pakankamų ir tinkamų įrodymų, kad valstybės pareigūnas galėtų būti laikomas asmeniškai atsakingu už reikalavimų nevykdymą.
- 157) Profesinis sprendimas nustatant, ar valstybės pareigūnas yra asmeniškai atsakingas reikalavimų nevykdymą, gali apimti:
- a) įvertinimą, koku būdu buvo įgyvendinta įstatymuose arba valstybės tarnautojo pareigybės aprašyme numatyta atsakomybė;
  - b) nustatymą, ar reikalavimų nevykdymas dėl valstybės tarnautojo kaltės arba neteisėti valstybės tarnautojo veiksmai galėjo lemti identifikuotą valstybės lėšų ar prekių praradimą, netinkamą jų naudojimą arba iššvaistymą;
  - c) galimo atleidimo nuo atsakomybės aplinkybių įvertinimą (t. y. nenugalimos jėgos aplinkybės bei aplinkybės, kurių buvo neįmanoma numatyti);
  - d) ryšių tarp viešojo sektoriaus buhalterijų ir vadovų bei galimų reikalavimo nevykdymo pasekmių įvertinimą.

#### Reikalavimas

**158) Auditorius privalo pasirinkti tokį audito metodų derinį, kad galėtų suformuoti išvadą su pasirinktu užtikrinimo lygiu.**

#### Paaškinimas

159) Auditorius turi atlikti veiksmingas audito procedūras, laikydamasis audito plano, kad surinktų audito įrodymus ir pasiektų audito tikslus. Auditorius dažnai turi derinti ir palyginti iš įvairių šaltinių gautus įrodymus, naudodamas skirtingus metodus/būdus, kad būtų įgyvendinti pakankamumo ir tinkamumo reikalavimai. Pavyzdžiui, apklausdamas vadovybę ir darbuotojus, auditorius gali suprasti, ką vadovybė galvoja apie subjekto veiklą ir etišką elgesį su darbuotojais. Tuomet auditorius gali nustatyti, ar yra įgyvendintos atitinkamos kontrolės priemonės, pavyzdžiui, ar vadovybė turi parengusi rašytinį elgesio kodeksą ir ar jo laikomasi praktiškai. Darbuotojams pateiktas klausimynas gali, pavyzdžiui, padėti suprasti, koku mastu vadovybė laikosi elgesio kodekso. Atsižvelgdamas į audito apimtį, auditorius turi surinkti kiekybinius ar kokybinius audito įrodymus arba abiejų rūšių įrodymus.

160) Audito įrodymai turi būti renkami naudojant įvairius metodus, pavyzdžiui:

- a) stebėjimą;

- b) tikrinimą;
  - c) paklausimą;
  - d) išorės patvirtinimą;
  - e) pakartotinį atlikimą;
  - f) perskaičiavimą;
  - g) pagrindines procedūras;
  - h) kontrolės priemonių testus;
  - i) analitines procedūras.
- 161) Stebėjimas apima kitų asmenų atliekamo proceso ar procedūros stebėjimą. Stebėjimo būdas suteikia audito įrodymų apie proceso ar procedūros vykdymą, tačiau yra ribotas laiku, kuriuo vyksta stebėjimas, bei faktų, kad stebėjimo veiksmai gali turėti įtakos tam, kaip yra atliekamas procesas ar procedūra.
- 162) Tikrinimas apima knygų, įrašų ar dokumentų (vidaus arba išorės, popierinių, elektroninės formos) tikrinimą arba fizinę apžiūrą. Auditorius turi apsvarstyti visų patikrintų dokumentų patikimumą ir nepamiršti apie apgaulės riziką ir galimybę, kad patikrinti dokumentai gali būti neautentiški.
- 163) Paklausimas apima informacijos iš atitinkamų asmenų gavimą audituojamo subjekto viduje ir išorėje. Priklausomai nuo audito srities ir apimties, dauguma atvejų vien pokalbių ir klausimynų nepakanka surinkti pakankamų ir tinkamų įrodymų. Turi būti apsvarstyti kiti svarbūs įrodymų rinkimo metodai, pavyzdžiui, rašytinių audituojamo subjekto dokumentų patikrinimas.
- 164) Išorės patvirtinimas reiškia audito įrodymus, surinktus auditoriaus tiesioginio raštiško trečiosios šalies atsako auditoriui forma. Taigi, auditorius turi gauti komentarus tiesiai iš gavėjų ar trečiųjų šalių, kurios nėra gavėjai, apie tai, kad jos gavo dotacijų ar kitų lėšų, kurias audituojamas subjektas vertina kaip išmokėtas, arba patvirtinimą, kad lėšos buvo naudotos konkrečiam tikslui, nustatytam dotacijos ar finansavimo susitarimo sąlygose.
- 165) Pakartotinis atlikimas apima savarankiškai atliktas tas pačias procedūras, kurias jau yra atlikęs audituojamas subjektas, bei kontrolės priemones, kurios pradžioje buvo vykdomos kaip subjekto vidaus kontrolės dalis. Pakartotinis atlikimas gali būti atliekami rankiniu būdu arba naudojant kompiuterinius audito metodus. Kai tai yra susiję su itin techniniais klausimais, gali būti pasitelkiami išorės ekspertai.
- 166) Perskaičiavimas susideda iš dokumentų arba įrašų matematinio tikslumo tikrinimo. Perskaičiavimai gali būti atlikti rankiniu arba elektroniniu būdu.

- 167) Pagrindinių procedūrų atlikimas apima išsamų operacijų ar veiklos tikrinimą pagal audito kriterijus. Pagrindinės procedūros dažniausiai naudojamos atliekant patvirtinimo užduotis ir visada turi būti naudojamos tokiose užduotyse kaip vienas iš audito metodų. Vis dėlto vien pagrindinės procedūros būna veiksmingos tik retais atvejais ir šis audito metodas paprastai turi būti derinamas su kitais audito metodais.
- 168) Pagrindinių kontrolės priemonių testavimas apima testavimą tų kontrolės priemonių, kurias yra įdiegusi vadovybė, siekdama sumažinti reikalavimų nevykdymo riziką ar riziką, kad buvo pateikta iš esmės klaidinga audito srities informacija. Daugumos audito sričių atveju, pagrindinių kontrolės priemonių testavimas yra veiksmingas būdas surinkti audito įrodymus.
- 169) Analitinės procedūros gali būti naudojamos ir kaip rizikos analizės dalis, ir renkant audito įrodymus. Audito įrodymai gali būti renkami lyginant duomenis, tiriant svyravimus ar nustatant ryšius, kurie atrodo nesuderinami su turėtais lūkesčiais, arba remiantis ankstesnių metų duomenimis ar ankstesne auditoriaus patirtimi. Regresinės analizės metodai arba kiti matematiniai metodai gali padėti viešojo sektoriaus auditoriams palyginti faktinius rezultatus su tais, kurių buvo tikėtasi. Analitinės procedūros niekada negali būti vienintelis naudojamas metodas. Riboto užtikrinimo užduotyje, analitinių procedūrų ir patikrinimų paprastai užtenka suformuoti išvadą su ribotu užtikrinimu, o išvada su pakankamu užtikrinimu turi būti suformuota remiantis audito metodų, nurodytų 158 punkte deriniu.

#### Reikalavimas

- 170) AAI su jurisdikcijos galiomis apklausos turi būti atliktos raštu, jeigu taip numato nacionaliniai teisės aktai.**

#### Paaiškinimas

- 171) AAI su jurisdikcijos galiomis gali naudoti apklausos metodą, kaip tai nurodyta audito procedūras reglamentuojančiuose įstatymuose. Šis metodas gali apimti rašytinės komunikacijos su atitinkamais atsakingais asmenimis rengimą ir siuntimą prašant pateikti konkrečią informaciją, kurią audito grupė laiko būtina išvadai (-oms) pagrįsti.

## AUDITO ATRANKA

#### Reikalavimas

**172) Auditorius privalo taikyti audito atranką, kai tai tinkama, kad būtų atrinkta pakankamai imties vienetų pakankamiems ir tinkamiems audito įrodymams surinkti, kad būtų galima padaryti išvadas apie tiriamą visumą, iš kurios buvo atlikta atranka. Planuodamas audito atranką, auditorius privalo atsižvelgti į audito procedūros tikslą ir tiriamos visumos, iš kurios bus padaryta atranka, charakteristikas.**

#### Paaiškinimas

- 173) Audito atranka yra apibrėžiama kaip audito procedūrų taikymas mažiau kaip 100 proc. elementų auditui svarbioje tiriamoje visumoje.
- 174) Atranka gali būti kiekybinė ar kokybinė, priklausomai nuo audito apimties ir nuo informacijos, reikalingos atspindėti (reprezentuoti) audito sritį keliais aspektais.
- 175) Kiekybinė atranka yra naudojama tada, kai auditorius siekia padaryti išvadas apie visą tiriamą visumą tirdamas iš jos atrinktus vienetus. Kiekybinėje atrankoje, atrankos rizika turi būti sumažinta iki priimtino žemo lygio. Vis dėlto techninis požiūris į kiekybinę atranką gali reikalauti naudoti statistinius metodus. Jeigu audito grupė neturi įgūdžių taikyti šių metodų, gali prireikti statistikos eksperto paslaugų.
- 176) Kokybinė atranka<sup>15</sup> – tai selektyvi procedūra, vykdoma kaip apgalvotas ir sistemingas procesas, skirtas nustatyti audito srities variacijos veiksnius. Auditorius gali atlikti atranką pagal fizinių asmenų, grupių, veiklų, procesų ar audituojamo subjekto kaip visumos charakteristikas. Kokybinė atranka visada reikalauja atidaus vertinimo ir pakankamų žinių apie audito sritį.
- 177) Jeigu auditorius atrenka atskirus vienetus nuodugnam tyrimui, paprastai atrenkamas nedidelis skaičius vienetų, galinčių pateikti atsakymus į daugiau tiriamųjų klausimų ir pateikti naujos informacijos bei įžvalgų apie audito sritį.
- 178) Renkantis objektus tyrimui, pavyzdžiui, kai sprendžiamas didelės rizikos klausimas, gali būti tikslinga naudoti rizika pagrįstą atranką vietoj statistinio metodo.

---

<sup>15</sup> Tokių metodų pavyzdys gali būti nevienalytė atranka (nepanašių objektų atranka), vienalytė atranka (panašių objektų atranka), kritinių atvejų atranka ir deviantinių atveju atranka.

# 8

## REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU AUDITO ĮRODYMŲ VERTINIMU IR IŠVADŲ FORMAVIMU

### Reikalavimas

**179) Auditorius privalo palyginti gautus audito įrodymus su nustatytais audito kriterijais, kad suformuotų audito rezultatus, reikalingus audito išvadai (-oms) parengti.**

### Paaiškinimas

- 180) Surinkti įrodymai, kaip ir subjektų požiūriai, turi būti vertinami pasitelkiant profesinį sprendimą ir skepticizmą.
- 181) Vertinimo procese auditorius turi įvertinti, ar yra pakankamų ir tinkamų audito įrodymų išvadai suformuoti.
- 182) Siekiant sudaryti subalansuotą ir objektyvią nuomonę, vertinimo procese turi būti apsvarstyti visi pateikti įrodymai, susiję su nustatytais dalykais.
- 183) Įvertindamas atlikto darbo apimtį, auditorius turi nustatyti, ar jis (ji) yra pajėgus (-i) padaryti išvadą. Jeigu darbo apimtis yra nepakankama, auditorius gali nuspręsti atlikti papildomas procedūras arba modifikuoti savo nuomonę dėl apimties apribojimo.

### Reikalavimas

**184) Remdamasis audito rezultatais ir reikšmingumu, auditorius privalo parengti išvadą, ar audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais atitinka taikomus kriterijus.**

### Paaiškinimas

- 185) Remdamasis reikšmingumu, auditorius turi įvertinti, ar audito rezultatai yra pakankamai reikšmingi padaryti išvadą, kad audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais neatitinka audito kriterijų. Priklausomai nuo audito srities charakteristikų, auditorius turi atsižvelgti į vertę, pobūdį ir kontekstą. Tai reiškia, kad neatitikties atvejai, kurie numatomo (-ų) naudotojo (-ų) būtų laikomi

reikšmingais pagal jų pobūdį ar kontekstą, taip pat gali padėti padaryti išvadą dėl reikalavimų nevykdymo.

186) Vertės reikšmingumas gali apimti susijusias sumas (pinigines sumas) ar kitas kiekybines priemones, pavyzdžiui, gyventojų ar susijusių subjektų skaičių, anglies emisijų lygius, su terminais susijusius vėlavimus ir t. t. (žr.: 129 p.).

187) Auditorius taip pat gali įtraukti:

- a) atitinkamos programos pastebimumą ir jautrumą (pavyzdžiui, ar tai yra viešojo intereso objektas, ar programa turi įtakos pažeidžiamiesiems piliečiams ir t. t.);
- b) teisėkūros institucijų, visuomenės ar kitų audito ataskaitos naudotojų poreikius ir lūkesčius;
- c) atitinkamų institucijų pobūdį.

#### Reikalavimas

**188) Auditorius privalo informuoti apie suteikiamą užtikrinimo lygį skaidriu / aiškiu būdu.**

#### Paaiškinimas

189) Auditorius turi suteikti numatomam (-iems) naudotojui (-ams) pasitikėjimo audito rezultatais. Tai daroma paaiškinant, kad rezultatai, kriterijai ir išvados buvo parengti subalansuotu ir racionaliū būdu ir kaip, remiantis rezultatais, buvo suformuota (-os) tam tikra (-os) bendra (-os) išvada (-ai) arba rekomendacija (-os).

190) Tiesioginės išvados rengimo užduotyse, auditorius turi besąlygiškai nurodyti, ar išvada pateikiama su ribotu, ar su pakankamu užtikrinimu. Patvirtinimo užduotyje, užtikrinimo lygis suteikiamas tinkamai naudojant standartizuotas audito nuomones.

## REIKALAVIMAI, SUSIJĘ SU ATASKAITŲ TEIKIMU

### Reikalavimas

**191) Auditorius privalo pateikti išvadą audito ataskaitoje. Išvada gali būti išreikšta kaip nuomonė, išvada, atsakymas į konkrečius audito klausimus ar rekomendacijos.**

### Paaiškinimas

192) Nuomonė yra aiškus rašytinis auditoriaus pareiškimas, išreiškiamas standartiniu formatu (modifikuota arba nemodifikuota). Audito ataskaitoje turi būti nurodyta, ar reikalavimo nevykdymo atvejai yra paplitę. Nuomonė paprastai yra naudojama patvirtinimo užduotyje.

193) Jeigu nenustatoma jokių reikšmingų reikalavimų nevykdymo atvejų, nuomonė laikoma nemodifikuota. Nemodifikuotos nuomonės formuluotės pavyzdys pakankamo užtikrinimo užduotyje (skliausteliuose nurodant atitinkamą formuluotę, jeigu tinkama) gali būti: „Mūsų nuomone [audituojamo subjekto sritis] visais reikšmingais atžvilgiais atitinka [taikomi kriterijai].“

194) Auditorius gali pakeisti savo nuomonę šiais atvejais:

- a) reikšmingais reikalavimų nevykdymo atvejais. Priklausomai nuo neatitikties masto, tai gali lemti:
  - I) sąlyginę nuomonę (jeigu nuokrypiai nuo atitikties yra reikšmingi, tačiau ne paplitę): „Remdamiesi atliktu audito darbu, nustatėme, kad, išskyrus [išimties apibūdinimas], audituojamo subjekto sritis visais reikšmingais atžvilgiais atitinka [taikomi kriterijai]...“, arba
  - II) neigiamą nuomonę (jeigu nuokrypiai nuo atitikties yra reikšmingi ir paplitę): „Mūsų nuomone, [audito sritis] visais reikšmingais atžvilgiais neatitinka [taikomi kriterijai] ir nuokrypiai nuo atitikties yra paplitę“ arba

b) apimties apribojimo atvejais. Priklausomai nuo apimties apribojimo, tai gali lemti:

III) sąlyginę nuomonę (jeigu auditorius negali surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų ir galimas poveikis yra reikšmingas, tačiau nepaplitęs): „Mūsų nuomone, išskyrus [išimties apibūdinimas], auditorius negalėjo surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, o galimas poveikis yra reikšmingas, tačiau nepaplitęs“, arba

IV) atsisakymą pareikšti nuomonę (jeigu auditorius negali gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl atitikties kriterijams, o galimas poveikis yra reikšmingas ir paplitęs): „Mes nepareiškiame nuomonės dėl audito dalyko. Mes negalėjome gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kurie suteiktų pagrindą nuomonei...“.

195) Riboto užtikrinimo užduotyje, nemodifikuotos nuomonės pavyzdys gali būti: „Remiantis atliktu darbu, aprašytu šioje ataskaitoje, neatkreipėme dėmesio į nieką, kas priverstų mus manyti, kad audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais neatitinka [taikomų kriterijų].“ Modifikuota nuomonė gali būti tokia: „Remiantis atliktu darbu, aprašytu šioje ataskaitoje, išskyrus [išimties apibūdinimas], neatkreipėme dėmesio į nieką, kas priverstų mus manyti, kad audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais neatitinka [taikomų kriterijų].“

196) Nuomonės formuluotė turi atspindėti AAI įgaliojimus, todėl auditorius gali naudoti tokius terminus kaip „yra teisėtas ir įprastas“, „yra teisėtas“ arba „buvo taikomas parlamento numatytais tikslais“.

197) Pakankamo užtikrinimo užduotyje su nemodifikuota nuomone, auditorius turi nurodyti, kad gauti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami sudaryti pagrindą nuomonei.

198) Patvirtinimo užduotyje, auditorius turi suteikti užtikrinimą padarydamas aiškų pareiškimą dėl užtikrinimo lygio standartizuotose nuomonėse arba išvadose.

199) Tiesioginės išvados rengimo atveju, auditorius gali suteikti užtikrinimą tokiais būdais:

a) pateikdamas aiškų pareiškimą dėl užtikrinimo lygio išvadose, kurios aiškiai nurodo užtikrinimo lygį, arba

b) paaiškindamas, kad rezultatai, kriterijai ir išvados buvo parengti subalansuotu ir pagrįstu būdu ir kodėl rezultatų ir kriterijų deriniai nulėmė tam tikrą bendrą išvadą arba rekomendaciją<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> 100-ojo TAAIS 32 punktas.

- 200) Pakankamo užtikrinimo užduotyje, auditorius turi surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad galėtų nuspręsti, ar audito sritis visais reikšmingais aspektais atitinka identifikuotus tinkamus kriterijus bei pateikti ataskaitą teigiamo užtikrinimo forma.
- 201) Riboto užtikrinimo užduotyje, auditorius turi surinkti pakankamų ir tinkamų įrodymų, kad būtų įvykdytas užduoties tikslas; vis dėlto šiuo atveju procedūros yra ribotos palyginti su pakankamo užtikrinimo užduoties būtinosiomis procedūromis. Tada auditorius turi padaryti išvadą, jeigu tinkama, kad niekas nepatraukė auditoriaus dėmesio, kas priverstų manyti, jog audito sritis neatitinka taikomų kriterijų.

### Reikalavimas

- 202) Auditorius privalo parengti audito ataskaitą remdamasis išsamumo, objektyvumo, pateikimo laiku, tikslumo ir priešpriešos principais.**

### Paiškinimas

- 203) Patvirtinimo užduotyje ir tiesioginės išvados rengimo užduotyje išvada turi būti pakankamai aiški pašalinti klaidingo supratimo riziką.
- 204) Ataskaitų pateikimas yra viena svarbiausių audito dalių. Ataskaitų formos gali būti nustatytos teisės aktais arba AAI įgaliojimuose. Rašytinė ataskaita, kurioje tinkama forma (kaip taikytina) yra išdėstyti rezultatai, nuomonės, išvados ir rekomendacijos, turi būti paruošta kiekvieno audito pabaigoje.
- 205) Išsamumo principas reikalauja, kad auditorius išnagrinėtų visus atitinkamus audito rezultatus prieš paskelbdamas ataskaitą.
- 206) Objektyvumo principas reikalauja, kad auditorius taikytų profesinį sprendimą ir skepticizmą, siekdamas užtikrinti, kad ataskaita būtų faktiškai teisinga ir kad rezultatai ir išvados būtų pateikti atitinkamu, sąžiningu ir subalansuotu būdu.
- 207) Savalaikiškumo principas suponuoja ataskaitų parengimą tinkamu metu, kad jos išliktų aktualios numatomam (-iems) naudotojui (-iems).
- 208) Tikslumo ir konsultavimosi principas reiškia faktų tikslumo patikrinimą su audituojamu subjektu.
- 209) Prieštaravimo principas suponuoja atsakingo subjekto atsakymų įtraukimą, kai tinkama, ir atsakymų pateikimą bei jų įvertinimą.

## ATASKAITŲ STRUKTŪRA TIESIOGINĖS IŠVADOS RENGIMO UŽDUOTYSE

### Reikalavimas

**210) Audito ataskaita turi apimti šiuos elementus (tačiau nebūtinai šia tvarka):**

- a) pavadinimą;
- b) audito standartų identifikavimą;
- c) trumpą santrauką (jeigu tinkama);
- d) audito srities aprašymą ir apimtį (audito mastą ir ribojimus);
- e) audito kriterijus;
- f) paaiškinimus ir naudotų metodų pagrindimą;
- g) rezultatus;
- h) išvadą (-as), pagrįstą (-as) atsakymais į konkrečius audito klausimus, arba nuomones;
- i) audituojamo subjekto atsakymus (jeigu tinkama);
- j) rekomendacijas (jeigu tinkama).

### Paiškinimas

211) Atlikto darbo ir naudotų metodų santrauka padeda numatytam (-iems) naudotojui (-iems) suprasti auditoriaus išvadas. Daugelyje auditų yra įmanomos plačios procedūrų variacijos. Vis dėlto praktikoje sunku pateikti aiškią ir nedviprasmišką informaciją apie jas. Taigi, atlikto darbo ir naudotų metodų santrauka turi pateikti trumpą paaiškinimą pašaliniam skaitytojui apie tai, kaip buvo atliktas auditas.

212) Audito kriterijų skiltyje gali būti nurodyta, kad audito ataskaitoje turi būti aiškiai nurodyti įstatymai, teisės aktai, taisyklės ir reglamentai, kuriais vadovautasi atliekant auditą.

213) Rezultatų skyrius turi apimti auditoriaus atliktą gautų įrodymų palyginimą su nustatytais kriterijais ir aprašymą, kaip šis palyginimas lėmė audito rezultatus.

214) Audituojamo subjekto atsakymų įtraukimas nurodo susitarimą imtis veiksmų dėl klausimo, apie kurį buvo pranešta. Ataskaitos rezultatų projekto aptarimas su

audituojamu subjektu padeda užtikrinti, kad rezultatai bus išsamūs, tikslūs ir teisingai pateikti.

- 215) Jeigu nurodoma apie reikšmingus nuokrypius nuo atitikties, rekomendacijos turi būti pateiktos tais atvejais, kai yra ženklus padėties pagerinimo galimybė. Naudotojui (-ams) gali būti naudinga, kad auditorius nurodytų vykdomus taisomuosius veiksmus.
- 216) Nors konstruktyvios ir praktinės rekomendacijos padeda skatinti teisingą viešojo sektoriaus valdymą, auditorius turi būti atsargus ir nepateikti tokių išsamių rekomendacijų, kad prisiimtų vadovybės vaidmenį ir taip sukeltų pavojų savo objektyvumui.
- 217) Rekomendacijos gali būti išleistos atskirai nuo ataskaitos, kadangi jos paprastai skiriamos audituojamo subjekto vadovybei. Tokiais atvejais, rekomendacijas gali būti pateiktos atskirai, surašant raštą vadovybei.

## ATASKAITŲ STRUKTŪRA PATVIRTINIMO UŽDUOTYSE

### Reikalavimas

**218) Audito ataskaita turi apimti šiuos elementus (tačiau nebūtinai šia tvarka):**

- a) pavadinimą;
- b) adresatą;
- c) audito srities informacijos aprašymą ir, kai tinkama, audito sritį;
- d) audito mastą ir ribojimus, įskaitant tirtą laikotarpį;
- e) atsakingos šalies ir auditoriaus pareigas;
- f) audito kriterijus;
- g) audito standartų identifikaciją ir užtikrinimo lygį;
- h) atliktų darbų ir naudotų metodų santrauką;
- i) nuomonę ar išvadą;
- j) audituojamo subjekto atsakymus (jeigu tinkama);
- k) ataskaitos datą;
- l) parašą.

### Paaiškinimas

- 219) Kai kuriose AAI, apie atitikties audito rezultatus pranešama kartu su finansinės atskaitomybės audito rezultatais. Tokiu atveju AAI turi užtikrinti, kad reikalavimai būtų įgyvendinti arba atskirais atitikties audito elementais, arba kaip dalis finansinio audito elementų.
- 220) Paprastai rekomendacijos neįtraukiamos į patvirtinimo užduoties ataskaitas. Rekomendacijos gali būti pateiktos atskirai, vadovybei skirtame rašte.

## AAI SU JURISDIKCIJOS GALIOMIS PAPILDOMA ATASKAITŲ STRUKTŪRA

### Reikalavimas

- 221) AAI su jurisdikcijos galiomis auditorius privalo atsižvelgti į prokuroro arba asmenų, atsakingų už sprendimų priėmimą AAI, vaidmenį ir, kai tinkama, įtraukti toliau nurodytus elementus tiesioginės išvados rengimo ir patvirtinimo užduotyse:**
- a) atsakingų šalių ir audituojamo subjekto identifikavimą;
  - b) susijusį (-ius) atsakingą (-us) asmenį (-is) ir jo (jų) pareigas;
  - c) audito standartų, taikytų atliekant darbą, identifikavimą;
  - d) auditoriaus pareigas;
  - e) atlikto darbo santrauką;
  - f) operacijas, procedūras ir t. t., kurioms turi įtakos reikalavimų nevykdymas ir (arba) galimi neteisėti veiksmai. Jose turi būti nurodyta, atitinkamai:
    - rezultatų ir jų priežasčių aprašymas;
    - teisės aktas, kuris buvo pažeistas (audito kriterijus);
    - reikalavimų nevykdymo ir (arba) galimų neteisėtų veiksmų pasekmės.
  - g) atsakingus asmenis ir jų paaiškinimai dėl reikalavimų nevykdymo, įvykusio dėl jų kaltės, ir (arba) jų padarytų galimų neteisėtų veiksmų, kai tinkama;
  - h) auditoriaus profesinį sprendimą, kuriuo nustatyta, ar taikoma asmeninė atsakomybė už reikalavimų nevykdymą;
  - i) nuostolių / netinkamai naudotų / iššvaistytų lėšų dydį ir sumą, kuri turi būti sumokėta taikant asmeninę atsakomybę;

- j) visas priemones, kurių ėmėsi atsakingi asmenys audito metu ištaisyti padarytus nuostolius / grąžinti netinkamai naudotas / iššvaistytas lėšas;
- k) vadovybės argumentus dėl reikalavimų nevykdymo / neteisėtų veiksmų.

#### Paaiškinimas

- 222) Kai auditą atlieka AAI su jurisdikcijos galiomis, atitikties audito ataskaitų naudotojas (-ai) apima prokurorą ar asmenis, atsakingus už sprendimų priėmimą AAI.
- 223) AAI su jurisdikcijos galiomis gali nurodyti atleistinus asmenis arba asmenis, asmeniškai atsakingus už reikalavimų nevykdymą. Paprastai pateikiami pasiūlymai ir galutinis sprendimas dėl asmeninės atsakomybės, o sankcijos taikomos vykdant teisinį procesą. Asmeninė atsakomybė gali būti įvertinta pagal asmens dalyvavimo reikalavimų neatitinkančioje operacijoje (neteisėtoje, nereikalingoje, perteklinėje, neįprastoje, nepagrįstoje) mastą, kaip nurodyta tokio asmens pasirašytuose operacijos dokumentuose.
- 224) Ataskaitoje auditorius turi paaiškinti metodus, taikytus nustatant, ar kiekvienas atsakingas asmuo, dalyvavęs valstybės lėšų ar turto administravime, valdyme, naudojime ar kontrolėje yra atsakingas už reikalavimų nevykdymą.

## **APLINKYBĖS, SUSIJUSIOS SU PRANEŠIMU APIE ĮTARIAMUS NETEISĖTUS VEIKSMUS**

#### Reikalavimas

- 225) Atliekant atitikties auditą, jeigu auditorius pastebi reikalavimų nevykdymo atvejus, kurie gali rodyti apgaulę ar neteisėtus veiksmus, jis turi išlaikyti profesinį apdairumą ir informuoti apie tokius atvejus atsakingą instituciją. Auditorius privalo laikytis deramo apdairumo ir nesutrukdyti galimiems būsimiems teisiniams procesams ar tyrimams.**

#### Paaiškinimas

- 226) Nors galimų neteisėtų veiksmų, įskaitant apgaulę, nustatymas nėra pagrindinis atitikties audito tikslas, auditorius turi įtraukti apgaulės rizikos veiksnius į jo (jos) atliktą rizikos vertinimą ir dirbdamas stebėti, ar nėra neteisėtų veiksmų, įskaitant apgaulę, ženklų.
- 227) Auditorius gali apsvarstyti galimybę pasikonsultuoti su teisininku ar atitinkamomis reguliavimo institucijomis. Be to, jis (ji) gali pranešti apie savo įtarimus atitinkamo lygio vadovams arba už valdymą atsakingiems asmenims, o

tada atlikti stebėjimą, kad įsitikintų, jog buvo imtasi atitinkamų veiksmų. Dėl įvairių įgaliojimų ir organizacinių struktūrų, kurios egzistuoja tarptautiniu mastu, pati AAI turi nustatyti atitinkamus veiksmus, kurių turi būti imtasi reikalavimų nevykdymo atvejais, susijusiais su apgaule arba rimtais pažeidimais.

- 228) Teismas gali nustatyti, ar konkreti operacija yra neteisėta ir sudaro nusikalstamą veiką. Vis dėlto AAI su jurisdikcijos galiomis taip pat gali padaryti išvadą, kad konkreti operacija yra neteisėta ir gali pagrįsti atsakingam asmeniui taikomas sankcijas bei sprendimą, kaip turi būti kompensuotos lėšos, pasisavintas turtas ir pertekliniai arba netinkami mokėjimai.
- 229) Nors auditoriai nesprenžia, ar neteisėtas veiksmas sudaro nusikalstamą veiką ir ar buvo padarytas civilinis pažeidimas, jie turi pareigą įvertinti, ar atitinkamos operacijos atitinka galiojančius įstatymus ir teisės aktus bei ar jos lėmė pažeidimus, dėl kurių teismas taikytų sankcijas ar nurodytų kompensuoti perteklinius arba netinkamus mokėjimus ar pasisavintas lėšas.
- 230) AAI su jurisdikcijos galiomis gali informuoti apie neteisėtus veiksmus baudžiamojo persekiojimo instituciją, kuri nuspręs, ar byla turi būti nagrinėjama teisme.
- 231) Jeigu įtarimas dėl neteisėtų veiksmų kyla atliekant auditą, auditorius gali pranešti apie tai atitinkamo lygio vadovams ir už valdymą atsakingiems asmenims. Už valdymą atsakingi subjektai, tikėtina, yra ministerijos ar administracinės institucijos, užimančios aukštesnę vietą informuotinių institucijų hierarchijoje. Kai tai yra tinkama ir pagrįsta, auditorius gali vėliau stebėti ir įsitikinti, ar vadovybė arba valdžios institucijos ėmėsi tinkamų veiksmų reaguodamos į įtarimą, pavyzdžiui, ar informavo apie incidentą atitinkamas teisėsaugos institucijas. Auditorius taip pat gali pranešti apie tokius incidentus tiesiai atitinkamoms teisėsaugos institucijoms.

Reikalavimas

**232) Auditorius gali nuspręsti, kai tai yra tinkama, stebėti, kaip įgyvendinamos audito ataskaitoje pateiktos nuomonės / išvados / rekomendacijos reikalavimų nevykdymo atvejais.**

Paaiškinimas

233) Svarbus AAI vaidmuo stebint veiksmus, kurių ėmėsi atsakinga šalis, yra tolesnis klausimų, iškeltų audito ataskaitoje, stebėjimas. Stebėjimo planas parengiamas po to, kai paskelbiama ataskaita, apimanti klausimus, ar audituojamas subjektas tinkamai sprendė iškeltus klausimus. Audituojamam subjektui ėmusis nepakankamai ar netinkamų veiksmų, AAI gali parengti dar vieną ataskaitą.

234) Stebėjimo procesas palengvina veiksmingą taisomųjų veiksmų įgyvendinimą ir suteikia naudingą grįžtamąjį ryšį audituojamam subjektui, audito ataskaitos naudotojui (-ams), plačiai visuomenei ir auditoriui planuojant auditus ateityje.

235) Būtinybė atlikti reikalavimų nevykdymo atvejų, apie kuriuos buvo pranešta anksčiau, stebėjimą priklauso nuo audito srities pobūdžio, identifikuotos neatitikties ir konkrečių audito aplinkybių. Kai kuriose AAI, įskaitant AAI su jurisdikcijos galiomis, tolesnis stebėjimas gali apimti teisiškai privalomų ataskaitų parengimą arba teismo sprendimus. Kai auditas atliekamas reguliariai, tolesnio stebėjimo procedūros gali įeiti į kitų metų rizikos vertinimą. Jos gali apimti auditoriaus atliekamą oficialių ataskaitų pateikimą teisėsaugos institucijoms, audituojamam subjektui ar kitoms atitinkamoms institucijoms. Kiti tolesnio stebėjimo procesai gali apimti ataskaitas, vidaus peržiūras ir audituojamo subjekto arba kitų asmenų parengtus vertinimus bei pakartotinį auditą.

236) Tolesnio stebėjimo procesai gali būti nustatyti AAI įgaliojimuose. Šie procesai gali būti naudingi audituojamam subjektui.