

# 4900-osios GUID

Gairės dėl reikalavimų ir kriterijų,  
kuriuos reikia apsvarstyti  
nagrinėjant atitikties audito  
teisėtumo ir tinkamumo aspektus

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





INTOSAI



INTOSAI 2020 m.

1) 4900-osios GUID patvirtintos 2020 m.

# TURINYS

<b>1. ĮŽANGA</b>	4
<b>2. TIKSLAS</b>	5
<b>3. APIBRĖŽTYS</b>	6
<b>4. GAIRIŲ APIMTIS</b>	8
<b>5. ATITIKTIES AUDITO KRITERIJŲ ŠALTINIAI</b>	9
Reikalavimai kaip teisėtumo kriterijų šaltinis	9
Reikalavimai kaip tinkamumo kriterijų šaltinis	12
<b>6. KRITERIJŲ NUSTATYMO IŠ ŠALTINIŲ PROCESAS</b>	17
<b>7. TEISĖTUMO IR TINKAMUMO KRITERIJŲ SKIRTUMAI</b>	20
<b>8. ŠALTINIŲ IR (ARBA) KRITERIJŲ ATSKLEIDIMAS AUDITO ATASKAITOSE</b>	22

- 1) Atliekant atitikties auditą, reikia specialių gairių, kaip nustatyti teisėtumo ir (arba) tinkamumo kriterijus. TAAIS apibrėžia, kad atitikties auditas gali būti susijęs su teisėtumu (oficialių kriterijų, pavyzdžiui, atitinkamų įstatymų, kitų teisės aktų ir susitarimų, kurie yra privalomi audituojamam subjektui, laikymasis) ir (arba) tinkamumu (bendrijų principų, kuriais reguliuojamas patikimas finansų valdymas ir veiklos valdymas bei valstybės pareigūnų elgesys, laikymasis). Nors atliekant atitikties auditą daugiausia dėmesio skiriama teisėtumui, tinkamumas taip pat gali būti aktualus kalbant apie viešojo sektoriaus sritį, kurioje esama tam tikrų lūkesčių dėl finansų, administracinio ir biudžeto valdymo bei pareigūnų elgesio. Todėl atsižvelgiant į AAI įgaliojimus, į audito apimtį gali būti įtraukti ir tinkamumo aspektai.

# 2

## TIKSLAS

- 2) Šių gairių tikslas — padėti auditoriams nustatyti tinkamus atitikties audito teisėtumo ir tinkamumo kriterijus. Gairėse išsamiau aptariami *teisėtumo* ir *tinkamumo* sąvokų skirtumai ir ryšys.

- 3) *Atitikties auditas* – viena iš trijų viešojo sektoriaus audito rūšių, nepriklausomas vertinimas, ar tam tikra audito sritis (objektas) atitinka taikomus reikalavimus, kurie laikomi kriterijais. Atitikties auditas atliekamas vertinant, ar veikla, finansiniai sandoriai ir informacija visais reikšmingais atžvilgiais atitinka audituojamą subjektą reglamentuojančius reikalavimus<sup>1</sup>. Atitikties auditas gali apimti **teisėtumo** ir (arba) **tinkamumo**<sup>2</sup> kriterijus, atsižvelgiant į AAI įgaliojimus ir jurisdikciją. Pagal šiuos kriterijus nustatomi įrodymai, kurie gali būti naudojami kaip pagrindas atitinkamoms institucijoms priimant jurisdikcijos sprendimus ar taikant sankcijas.
- 4) *Reikalavimai* – įstatymai, taisyklės, reglamentai, politikos, tarptautinės sutartys ir konvencijos, nustatyti kodeksai, sutartos sąlygos ar bendrieji principai, reglamentuojantys patikimą viešojo sektoriaus finansų, administracinį ir biudžeto valdymą bei valstybės pareigūnų elgesį, etikos kodeksai ir kiti teisės aktai, pagal kuriuos nustatomi atitikties patikrinimo „kriterijai“ atliekant atitikties auditą.
- 5) *Kriterijai* – lyginamieji standartai, naudojami audito sričiai (objektui) įvertinti. Kiekvienam auditui turi būti taikomi to audito aplinkybes atitinkantys kriterijai. Jie gali būti konkretūs arba bendresni ir gali būti nustatyti remiantis įvairiais reikalavimais.
- 6) *Teisėtumas* reiškia, kad laikomasi oficialių reikalavimų, tokių kaip atitinkami įstatymai, teisės aktų leidėjo rezoliucijos ar kitos teisinės priemonės, valdžios institucijų, turinčių įstatymais suteiktų įgaliojimų, įsakymai, kurių audituojamas subjektas privalo / įpareigotas laikytis<sup>3</sup>, pavyzdžiui, susitarimai ir sutartys taip pat gali būti laikomi teisėtumo dalimi.

---

<sup>1</sup> 400-ojo TAAIS 12 punktas.

<sup>2</sup> 400-ojo TAAIS 13 punktas ir 4000-ojo TAAIS 24 punktas.

<sup>3</sup> 400-ojo TAAIS 13 ir 32 punktai, 4000-ojo TAAIS 24 punktas.

- 7) *Tinkamumas* reiškia, kad laikomasi bendrųjų principų ir sistemų reikalavimų, reguliuojančių patikimą finansų ir administracinį valdymą bei valstybės pareigūnų elgesį<sup>4</sup>. Atliekant viešojo sektoriaus auditą, tai apima visuotinai pripažintus elgesio standartus viešojo sektoriaus valdymo ir viešųjų paslaugų teikimo srityje<sup>5</sup>.
- 8) *Audito sritis (objektas)* — informacija, būklė ar veikla, kuri matuojama arba vertinama pagal tam tikrus kriterijus<sup>6</sup>.
- 9) *Patikimas finansų, administracinis ir biudžeto valdymas* reiškia visuotinai pripažintų principų, reguliuojančių valstybės pareigūnų elgesį vykdant finansinius sandorius (sprendimus ir operacijas), laikymąsi. Be to, administracinis valdymas reiškia principų, nustatančių viešųjų paslaugų teikimo administracines sistemas reglamentuojančias taisykles, laikymąsi.
- 10) *Valstybės pareigūnų elgesys* reiškia etinę išmintį, elgesį ar drausmę, laikantis visuomenės normų ir moralės reikalavimų.

---

<sup>4</sup> 400-ojo TAAIS 13 punktas.

<sup>5</sup> *Oxford English dictionary* (OED).

<sup>6</sup> 100-ojo TAAIS 26 punktas.

# 4

## GAIRIŲ APIMTIS

- 11) Šiose GUID pateikiamos papildomos audito rekomendacijos, kiek tai susiję su atitikties audito standartu, 4000-uoju TAAIS, tačiau jose nėra jokių papildomų audito atlikimo reikalavimų.
- 12) Šios GUID yra skirtos auditoriams, kuriems reikia atitikties audito kriterijų šaltinių ir iš jų kylančių kriterijų nustatymo gairių. Tai priklauso nuo AAI įgaliojimų ir nuo kiekvienos audito užduoties sąlygų bei aplinkybių, nurodančių, ar svarbu atsižvelgti į tinkamumo kriterijus atliekant atitikties auditą. Auditoriai, kurie naudojami šiomis GUID atlikdami atitikties auditą, į kurį neįtraukti tinkamumo kriterijai, turėtų nepaisyti su tinkamumu susijusių gairių.

- 13) Reikalavimai yra kriterijų šaltinis ir pagrindinis atitikties audito elementas. Atsižvelgiant į jų struktūrą ir turinį, nustatomi audito kriterijai ir audito atlikimo reglamentavimo sistema. Nustatyti reikalavimai gali būti taikomi rengiant teisėtumo ir tinkamumo kriterijus. Dėl skirtingų teisinių sistemų AAI gali skirtingai aiškinti *teisėtumo* ir *tinkamumo* sąvokas.
- 14) Siekiant užtikrinti, kad audito srities (objekto) vertinimas būtų gana nuoseklus, naudojant profesinį sprendimą, reikalingi tinkami kriterijai. Neturint tinkamų kriterijų sistemos, visi audito metu nustatyti faktai ar audito išvados gali būti individualiai interpretuojami ir sukelti nesusipratimų.
- 15) TAAIS reikalauja, kad kiekvienam auditui būtų taikomi audito aplinkybes atitinkantys kriterijai. Nustačius esamus kriterijus, auditorius turi nustatyti, ar tie kriterijai yra tinkami. Siekdamas nustatyti kriterijų tinkamumą, auditorius turi įvertinti jų aktualumą ir suprantamumą numatomiems vartotojams, taip pat jų išsamumą, patikimumą ir objektyvumą. Tinkami kriterijai, nepriklausomai nuo to, ar tai teisėtumo ar tinkamumo kriterijai, turi tas pačias savybes: aktualumas, išsamumas, patikimumas, neutralumas, suprantamumas, naudingumas, palyginamumas, priimtinumai ir prieinamumas<sup>7</sup>.

## REIKALAVIMAI KAIP TEISĖTUMO KRITERIJŲ ŠALTINIS

- 16) Teisėtumas yra susijęs su įstatymuose, taisyklėse, reglamentuose ir susitarimuose nustatytų reikalavimų laikymusi.
- 17) Reikalavimai kaip teisėtumo kriterijų šaltinis gali būti:
  - parlamento plenarinių sesijų rezoliucijos, įskaitant politikas;

---

<sup>7</sup> 4000-ojo TAAIS 118 punktas.

- tarptautinės teisės nuostatos, prie kurių šalis prisijungė arba kurios yra įtrauktos į nacionalinę teisę, pavyzdžiui, jūrų teisė, tarptautinė baudžiamoji teisė ir pabėgėlių teisė, arba užsienio šalies teisės nuostatos, turinčios įtakos nacionalinėms organizacijoms, pavyzdžiui, JAV išleido Užsienio sąskaitoms taikomų mokestinių prievolių vykdymo aktą (FATCA);
- tarptautinės ir viršvalstybinės sutartys, pavyzdžiui, teisės į upės srauto dalį;
- įstatymai ir reglamentai, taisyklės, kiti teisės aktai;
- konstituciniai biudžeto įstatymai ir rezoliucijos, metiniai biudžeto įstatymai;
- teisės aktai, turintys finansinį poveikį viešajam valdymui;
- teisės aktai, reglamentuojantys valstybės ar šalies administracines ir funkcines sistemas;
- jurisdikcijos institucijų parengta teismų praktika;
- sutartys ir (arba) susitarimai (pvz., su pardavėjais); ir
- audituojamo subjekto parengtos vidaus taisyklės, procedūros ir procesai (taikomi atsižvelgiant į tai, ar jie yra formalių jurisdikcijos institucijų parengtų taisyklių dalis).

18) Teisėtumo kriterijų šaltiniai gali iš esmės būti apibrėžti taip<sup>8</sup>:

- Pirminė teisė. Šie teisiniai reikalavimai apima šalies konstituciją, oficialius aktus ir įstatymus, taisykles ir reglamentus. Jie reglamentuoja audito sritį (objektą), ir visi kartu yra laikomi pirminės teisės sistema.
- Antrinė teisė. Šie teisiniai reikalavimai apima kodeksų nuostatas, priežiūros institucijų išleistus įsakymus ir teisėsaugos institucijų nutarimus bei jų teismų praktiką. Jie kartu yra laikomi antriniais teisės aktais, reglamentuojančiais veiklą ar informaciją, kuri yra audito objektas.
- Sutarčių nuostatos. Šie reikalavimai apima sutartis ar susitarimus ir t. t., susijusius su audito objektu. Jie yra sutartinio pobūdžio ir yra teisiškai įgyvendinami šalyje. Pavyzdžiui, užsakomųjų paslaugų susitarimų valdymas turi būti audituojamas atsižvelgiant į sutarties ir (arba) susitarimo nuostatas.

19) Egzistuoja skirtingų tipų įgaliojančios teisės aktų hierarchinis ryšys. Šalies konstitucija paprastai yra aukščiausią poziciją hierarchijoje užimantis pagrindinis įstatymas, po jos eina įstatymai, taisyklės, reglamentai ir kiti teisės aktai. Teisės aktas, kuris užima žemesnę poziciją šioje hierarchijoje arba yra

<sup>8</sup> <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Kelsenos grynosios teisės teorija yra pagrįsta normų hierarchijos piramide, besiremiančia pagrindine norma, kurią jis pavadino Grundnorm. Pagal šią teoriją Kelsenas teisės mokslą laiko normų piramide su Grundnorm (pagrindinė norma) viršūneje. Pavaldžios normos yra kontroliuojamos už jas viršesnių normų.

antrinės teisės dalis, negali būti *ultra vires*<sup>9</sup> aukštesnės hierarchijos teisės akto atžvilgiu. Pavyzdžiui, jeigu socialinės apsaugos sistemą reglamentuojančių įstatymų jurisdikcijoje yra nustatyti tinkamumo gauti socialines išmokas reikalavimai, vėlesnės taisyklės ar įsakymai, priimti įgyvendinant šiuos teisės aktus, negali pakeisti šių tinkamumo reikalavimų. Atlikdamas atitikties auditą auditorius turi užtikrinti, kad pagal antrinės teisės aktus nustatyti kriterijai atitiktų pirmiau nurodytą reikalavimą.

- 20) Priklausomai nuo nacionalinės teisės sistemos, ši hierarchija taip pat gali apimti tam tikras bendras teisės normas ar teisės principus, kurie nėra kodifikuoti į rašytinį konstitucinį ar teisės aktą, o tai reiškia, kad teisės šaltiniai gali būti rašytiniai ir nerašytiniai. Pavyzdžiui, valstybinei įstaigai, kuri priima sprendimus dėl socialinių išmokų, gali būti taikoma bendra taisyklė, kad visiems reikalavimus atitinkantiems asmenims turėtų būti taikomos vienodos sąlygos, net jei ši taisyklė nėra aiškiai apibrėžta nė viename šių schemą reguliuojančiame teisės akte (teisinis lygybės principas).
- 21) Dauguma teisinių reikalavimų kyla iš nacionalinės teisės aktų leidėjo pagrindinių prielaidų ir sprendimų, tačiau jie gali būti priimami ir žemesniame viešojo sektoriaus struktūros organizaciniame lygmenyje, pvz., kaip teisinės priemonės ir t. t.<sup>10</sup>. Tačiau žemesniame lygmenyje priimtose taisyklėse ir reglamentais turi būti aiškiai susieti su nacionalinės teisės aktų leidėjo patvirtintomis taisyklėmis ir reglamentais. Be to, sutarčių nuostatos turi atitikti taikomų taisyklių ir reglamentų nuostatas.
- 22) Nustatyti kodeksai ir sutartos sąlygos taip pat gali būti laikomi teisiniais reikalavimais – teisėtumo kriterijų šaltiniais. Tai apima tarptautines sutartis, pavyzdžiui:
  - tarptautinių ar viršvalstybinių organizacijų steigimo sutartis, kurias šalis pasirašo;
  - sutartis, kuriose nustatyti privalomi fiskaliniai ar biudžeto reikalavimai ir kurias šalis pasirašo;
  - tarptautinių ar viršvalstybinių organizacijų kompetentingų institucijų priimtus teisinius sprendimus, turinčius tiesioginį ir privalomą poveikį kiekvienos valstybės narės teisei tvarkai, pavyzdžiui, šalies pasirašytus tarptautinius susitarimus (sutartis) klimato kaitos ir tvaraus vystymosi klausimais; ir
  - kitus su auditu objektu susijusius susitarimus ir sutartis, kurie yra sutartinio pobūdžio ir teisiškai įgyvendinami šalyje.

<sup>9</sup> *The Oxford English dictionary* (OED) pateikta apibrėžtis: negali viršyti kompetencijos.

<sup>10</sup> 4000-ojo TAAIS 113 punktas.

- 23) Dauguma šalių yra parengusios tam tikrų nacionalinės ekonomikos sektorių politikas. Tokioms politikoms gali pritarti ir (arba) jas sankcionuoti parlamentas (vyriausybė). Šiomis aplinkybėmis politika yra metataisyklės (taisyklės, kuriomis reglamentuojamos kitos taisyklės). Politika turėtų būti susijusi su visomis teisės priemonėmis, kuriomis reguliuojamas konkretus sektorius, o teisinė sistema turėtų atitikti politiką. Taigi politikos gali būti tiesiogiai svarbios kaip kriterijai, kai AAI vertina arba nustato, kaip laikomasi politikos turinio ir intencijų.
- 24) Remiantis reikalavimais nustatant teisėtumo kriterijus ir juos aprašant, auditoriui patariama daryti nuorodas į nustatytų reikalavimų straipsnius, pastraipas, skirsnius, skyrius ir t. t., susijusius su konkrečiu audito objektu.

## REIKALAVIMAI KAIP TINKAMUMO KRITERIJŲ ŠALTINIS

- 25) Teisėtumas susijęs su reikalavimais, kylančiais iš taisyklių, reglamentų ir t. t., o tinkamumas labiau susijęs su numatomų vartotojų lūkesčiais ir elgesio, veiklos bei įmonių ir (arba) viešojo valdymo standartais. Priklausomai nuo jurisdikcijos, jis gali apimti vertybes ir visuotinai pripažintus principus, tokius kaip teisingumas ir sąžiningumas, asmeninės naudos iš valstybinės veiklos vengimas, nešališkumas skiriant darbuotojus, nepotizmo vengimas, nesuteikiant galimybių šeimai ir draugams, atvira konkurencija sudarant sutartis su panašiais potencialiais konkurso dalyviais ir nustatytos ribos, kad būtų išvengta švaistymo ir išlaidumo (pvz., kelionių klasės). Daugelyje jurisdikcijų kai kurie iš šių pavyzdžių buvo kodifikuoti (susisteminti) į oficialias taisykles ar teisinius reikalavimus (t. y. atvira konkurencija ir nepotizmo vengimas), todėl jie turi būti laikomi teisėtumo kriterijais.
- 26) Tinkamumo kriterijų reikalavimai paprastai yra bendro pobūdžio, todėl šiuos kriterijus gali būti sunkiau nustatyti, palyginti su kriterijais, nustatytais remiantis reikalavimais, reguliuojančiais teisėtumo kriterijus.
- 27) Tinkami kriterijai – ir teisėtumo, ir tinkamumo – turi tas pačias savybes: aktualumas, išsamumas, patikimumas, neutralumas, suprantamumas, naudingumas, palyginamumas, priimtinum ir prieinamumas<sup>11</sup>. Teisėtumo atveju dažnai gali būti gana lengva nustatyti, kad kriterijams būdingos šios savybės, nes kriterijai nustatyti remiantis teisės aktais ar kitais teisės šaltiniais. Tinkamumo kriterijų svarstymas gali pareikalauti daugiau auditoriaus dėmesio. Todėl svarbu, kad auditorius išnagrinėtų, ar kriterijai, kuriais remiantis galima padaryti išvadas, turi pakankamai šių savybių. Audito išvados, pagrįstos tinkamumo kriterijais, gali būti ne tokios objektyvios, palyginti su teisėtumo

<sup>11</sup> 4000-ojo TAAIS 118 punktas.

- kriterijais. Taigi tikėtina, kad būtinybė pasikliauti auditoriaus profesiniu sprendimu taip pat gali būti didesnė tais atvejais, kai taikomi tinkamumo kriterijai, nei taikant teisėtumo kriterijus.
- 28) Priklausomai nuo nacionalinių aplinkybių, reikalavimai (šaltiniai), pagal kuriuos nustatomi tinkamumo kriterijai, gali būti:
- bendrieji principai, taikomi valstybės pareigūnams, atsakingiems už išlaidas viešosioms gėrybėms ir paslaugoms įsigyti;
  - viešųjų lėšų apsaugos nuo nuostolių ar švaistymo principai ir praktika;
  - elgesio ir (arba) valdymo kodeksai, nustatantys bendruosius valstybės pareigūnų elgesio principus;
  - etikos principai (įskaitant interesų konflikto atskleidimą); ir
  - nacionalinė arba tarptautinė geroji patirtis.
- 29) Be to, tinkamumo kriterijai gali būti susiję su visuotinai pripažinta normine elgsena viešojo sektoriaus finansų, administravimo ir biudžeto valdymo bei valstybės pareigūnų elgesio srityje. Rašytinės tokio priimtino elgesio normos įvairiose jurisdikcijose gali skirtis priklausomai nuo socialinių normų, veiklos praktikos ir t. t. Nėra visuotinai pripažintų tinkamumo kriterijų, todėl auditorius turi tinkamai atsižvelgti į rašytines normas, vyraujančias jurisdikcijoje, kurioje atliekamas auditas. Šios normos gali būti nustatytos dokumentuose, susijusiuose su bendrais valstybinės veiklos ir valstybės pareigūnų elgesio lūkesčiais viešojo sektoriaus finansų, administravimo ir biudžeto valdymo bei viešųjų paslaugų teikimo srityse. Taigi AAI turi skaidriai informuoti apie tinkamumo kriterijus, kuriuos ji nustatė kaip tinkamus ir taikomus kaip normas audito metu, laiku pateikdama tinkamus dokumentus, pagrindžiančius auditoriaus profesinius sprendimus.
- 30) Pavyzdys, kai auditorius atlieka išlaidų tinkamumo auditą, o sutarties sąlygos, kuriomis apibrėžiamas tinkamumas, nėra labai konkrečios: gamybos pasidalijimo sutartyje rangovas buvo įpareigotas pranešti vyriausybei apie visas sąnaudas (kapitalo sąnaudas ir veiklos sąnaudas). Šios išlaidos yra padengiamos taikant išlaidų kompensavimo mechanizmą. Auditoriai nustatė, kad kai kurios išlaidos nėra tiesiogiai susijusios su naftos gavyba, perdirbimu, vežimu, rinkodara ir pardavimu. Rangovas pareikalavo apmokėti ir kai kurių pramogų, tokių kaip sporto klubų narystė, religinių ir valstybinių švenčių šventimas, parama bendruomenės renginiams, išlaidas. Tokia situacija susidarė dėl to, kad vyriausybė sutartyje nenustatė tinkamų finansuoti išlaidų ir (arba) sąnaudų kategorijų apibrėžčių, visų pirma tų sąnaudų, kurios nėra susijusios su naftos operacijomis. Nors tinkamų finansuoti išlaidų kategorijos nebuvo tinkamai nurodytos, vyriausybė ir rangovas privalėjo laikytis tinkamumo principų.

- 31) Kitas tinkamumo kriterijų, kylančių iš valstybės pareigūnų elgesio kodekso, pavyzdys yra tai, kad valstybės pareigūnai nusišalina nuo sandorių, susijusių su interesų konfliktais ar artimais santykiais. Terminas „interesų konfliktas“ kai kuriose jurisdikcijose gali būti kodifikuotas atsižvelgiant į valstybės pareigūno ir susitariančiosios šalies santykių pobūdį arba giminytės eilę. Kai kuriose jurisdikcijose gali nebūti kriterijų, pagal kuriuos būtų vertinamas interesų konfliktas dėl santykių pobūdžio. Jei tokių konkrečių kriterijų nėra, auditorius turės remtis profesiniu sprendimu, kad padarytų išvadą, ar tam tikri santykiai yra interesų konfliktas, taigi ir tinkamumo kriterijų pažeidimas. Pavyzdžiui, daugumoje jurisdikcijų interesų konflikto kriterijai gali būti taikomi viešajam sandoriui su valstybės pareigūno sutuoktiniu, išskyrus atvejus, kai tai konkrečiai leidžia taisyklė arba kai tai yra sandoris, vykdomas pagal įprastinės rinkos sąlygų principą<sup>12</sup>. Auditorius gali taikyti šį bendrąjį principą, kad nuspręstų, ar nėra interesų konflikto.
- 32) Tinkamumas siejamas su tų asmenų, kuriems patikėtas viešasis valdymas, patikėtinio pareiga. Tai pareiga veikti sąžiningai ir pagal aukščiausius apdairumo, sąžiningumo ir lojalumo standartus. Tai teisinis vienos šalies įsipareigojimas veikti atsižvelgiant į kitos šalies interesus. Valstybės pareigūnų patikėtinio pareigos paprastai apibrėžiamos teisės aktuose, parlamento nutarimuose ar elgesio kodekse. Todėl tinkamumas paprastai yra susijęs su numatomo vartotojo lūkesčiais, kylančiais iš elgesio, veiklos ir bendrovių valdymo kodeksų.
- 33) Priklausomai nuo jurisdikcijos, tai gali apimti visuotinai pripažintas vertybes, normas, tokias kaip teisingumas ir sąžiningumas, ir apdairumo principą. Su tinkamumu susiję kriterijai taip pat gali būti susiję su lūkesčiais dėl elgesio, pavyzdžiui, tai, kas gali būti priimtina, kalbant apie kelionės klasę arba svetingumo ir pramogų lygius valstybės sąskaita, jei tokie apribojimai nėra aiškiai apibrėžti teisės aktuose.
- 34) Kai kuriais atvejais bendrieji patikimo finansų ir administracinio valdymo principai ir sistemos gali būti nevisiškai kodifikuoti, gali būti numanomi arba grindžiami svarbiausiais teisės principais. Tokiais atvejais AAI gali apsvarstyti, ar yra trūkumų, ir jei taip, nustatyti už šį trūkumą atsakingą šalį.
- 35) Teisėtumo kriterijai yra teisiškai privalomi audituojamiems subjektams, o tinkamumo kriterijų šaltiniai paprastai yra visuotinai pripažintos moralinio ir etinio pobūdžio normos, kurios yra glaudžiai susijusios su vertybėmis ir socialinėmis normomis visuomenėje, kurios sulaukia plataus piliečių pritarimo.

<sup>12</sup> Šis vertinimo principas paprastai taikomas komerciniams ir finansiniams sandoriams tarp susijusių bendrovių. Jis nustato, kad sandoriai turėtų būti vertinami taip, lyg jie būtų buvę vykdomi tarp nesusijusių šalių, kurių kiekviena veikia savo labui. OECD, 2006, *Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Conducting Business in Weak Governance Zones*, OECD, Paris.

- 36) Tinkamumas yra plati sąvoka, kurią galima įvairiai interpretuoti ir kuri yra veikiama daugelio veiksnių, įskaitant kultūrinius skirtumus. Teisės aktų leidėjo intencijos tinkamumo atžvilgiu turi platesnę reikšmę, t. y. apima lūkesčius dėl to, kaip turėtų ar neturėtų būti vykdoma valstybės veikla, bei lūkesčius dėl to, kaip valstybės pareigūnai turėtų arba neturėtų elgtis valdydami viešąsias lėšas.
- 37) Geroji patirtis ar geras elgesys laikui bėgant gali keistis dėl naujų žinių, tačiau valstybės pareigūnų pareiga vadovautis geriausia praktika nesikeičia. Pavyzdys gali būti aplinkosaugos klausimai, kai laikui bėgant geroji patirtis keičiasi dėl to, kad atsiranda daugiau žinių apie aplinką ir naujų technologijų sprendimų.
- 38) Reikalavimai ir kriterijai, susiję su tinkamumu, yra labiau sąlygoti aplinkos nei teisėtumo kriterijai. Į šį aspektą reikia atsižvelgti vertinant audito įrodymus ir teikiant ataskaitas apie atitikties audito tinkamumo aspektus.
- 39) Nustatydamos tinkamumo kriterijus, AAI gali apsvarstyti galimybę taikyti kai kuriuos tinkamumo kanonus viešųjų išlaidų srityje ir atsižvelgti į tai, ar vadovybė vadovaujasi sveiku protu, pavyzdžiui, kad:
- išlaidos neturėtų būti *prima facie*<sup>13</sup> didesnės, nei to reikalauja aplinkybės;
  - kiekvienas valstybės pareigūnas būtų toks pat budrus dėl išlaidų naudojant viešąsias lėšas, kaip įprastai apdairus yra asmuo tvarkydamas savo paties išlaidas, atsižvelgiant į tas pačias aplinkybes;
  - jokie teisiniai reikalavimai nesuteiktų įgaliojimo daryti išlaidas, kurios tiesiogiai ar netiesiogiai būtų panaudotos siekiant asmeninės naudos;
  - būtų laikomasi įprastinių rinkos sąlygų<sup>14</sup> principo vykdant sandorius su susijusiomis šalimis;
  - būtų teikiama pirmenybė daugumos, o ne individo naudai;
  - būtų puoselėjamas teisingumas, sąžiningumas, asmeninės naudos iš valstybinės veiklos vengimas, taip pat nešališkumas skiriant personalą pagal nuopelnus;
  - būtų užtikrinama šalies gyventojams priklausančių išteklių (gamtos išteklių) apsauga;
  - kartais taisyklėse aiškiai atskiriamas atsargų pirkimas / naudojimas įprastomis aplinkybėmis ir ekstremaliomis sąlygomis, pvz., ginkluotųjų pajėgų šaudmenų

<sup>13</sup> Iš pirmo žvilgsnio (= remiantis tuo, kas atrodo kaip tiesa, kai pamatai ar išgirsti pirmą kartą). *The Cambridge Dictionary*.

<sup>14</sup> <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Įprastinių rinkos sąlygų principas (ALP) yra sąlyga arba faktas, kad sandorio šalys yra nepriklausomos ir veikia vienodomis sąlygomis. Jis konkrečiai naudojamas sutarčių teisėje siekiant sudaryti teisingą susitarimą, kuris atremtų teisingą kontrolę, net jei šalys gali turėti bendrų interesų (pvz., darbdavio ir darbuotojo) arba būti pernelyg glaudžiai susijusios, kad būtų laikomos visiškai nepriklausomomis.

panaudojimo ir (arba) kontrolēs procedūros taikos metu ir atliekant karinius veiksmus.

Jei tam tikromis ypatingomis aplinkybēm, pvz., esant tokioms ekstremalioms situācijoms, kaip potvynis, nēra nustatytos viešujū lēšū naudojimo tvarkos, tinkami kriterijai, kuriais reikētū vadovautis, galētū būti tai, ar valstybēs pareigūnas elgēsi taip pat apdairiai, kaip įprastai elgiasi apdairus žmogus, darydamas tokias išlaidas. Paprastai apdairus žmogus gali nukrypti nuo nustatytū procedūrū, pvz., skelbdamas pirkimū konkursus ir t. t., siekdamas išgelbėti gyvybes ar turtą kritiniu atveju. Todėl auditorius turētū remtis savo profesiniu sprendimu, pagrįstu tikėtiniu įprastai apdairaus žmogaus elgesiu, kad padarytū audito išvadą, ar nukrypimai nuo procedūrū, kuriomis reikētū vadovautis tiekiant pagalbos priemones, buvo pateisinami ekstremaliomis sąlygomis.

## KRITERIJŲ NUSTATYMO IŠ ŠALTINIŲ PROCESAS

- 40) TAAIS reikalauja, kad auditorius, prieš atlikdamas auditą, nustatytų atitinkamus audito kriterijus, kad būtų galima pagrįsti išvadą ir (arba) nuomonę dėl audito srities (objekto)<sup>15</sup>. Šie kriterijai turėtų būti prieinami numatytiems vartotojams ir kitiems asmenims pagal poreikį. Apie juos taip pat turėtų būti pranešta atsakingajai šaliai<sup>16</sup>.
- 41) Kiekvienam auditui turi būti taikomi kriterijai, atitinkantys to audito apimtį ir aplinkybes. Planuodamas auditą, auditorius, atsižvelgdamas į audito apimtį ir rizikos vertinimą, nustato kriterijus iš taikomų teisinių reikalavimų arba visuotinai pripažintų normų ir juos taiko vertindamas audito objekto atitiktį.
- 42) Kad būtų nustatyti tinkami audito kriterijai, auditorius turi formuoti juos pagal reikalavimus ir aprašyti kaip tinkamus audito objektui. Aprašas – tai reikalavimų punktų ir skyrių interpretacija, pritaikant juos konkrečiam audito objektui. Pritaikant teisėtumo ir tinkamumo kriterijus, gali būti atsižvelgiama į rengiant teisės aktą nustatytas intencijas ir prielaidas.
- 43) Atitikties audito kriterijų nustatymas yra svarbus procesas, kuriame daug dėmesio reikia skirti auditoriaus profesiniam sprendimui, žinioms apie atitinkamus reikalavimus ir jų interpretavimo šaltinius, todėl šiam darbui atlikti reikia turėti atitinkamos audito atlikimo patirties. Siekiant įvertinti atitiktį reikalavimams viešajame sektoriuje, būtina turėti pakankamai žinių apie pačių reikalavimų struktūrą ir turinį.
- 44) Labai svarbu informuoti audituojamą subjektą apie kriterijus, kad jis galėtų pateikti apie juos grįžtamąją informaciją. Atliekant auditą, AAI patariama šį bendradarbiavimą pradėti kiek galima anksčiau, kad atliekamas auditas būtų aktualus. Kriterijai yra nustatomi konkrečiam audituojamam subjektui, atsižvelgiant į jo veiklą reglamentuojančius teisinius reikalavimus arba visuotinai

<sup>15</sup> 4000-ojo TAAIS 110 punktas.

<sup>16</sup> 4000-ojo TAAIS 97 punktas.

pripažintas normas. Vieno audito objekto kriterijai negali būti besąlygiškai taikomi kitam. Tais atvejais, kai audituojamas subjektas nesutinka su kriterijais, auditorius apsveria, ar nesutarimas kyla dėl to, kad kriterijai yra netinkami, ar dėl to, kad subjektas nenori būti vertinamas pagal šiuos kriterijus. Audituojamo subjekto grįžtamąją informaciją turėtų valdyti auditorius, taip užtikrindamas aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumą.

- 45) Tinkami audito kriterijai – ir teisėtumo, ir tinkamumo – turi atitikti 4000-ajame TAAIS išvardytas charakteristikas<sup>17</sup>. Tai ypač svarbu nustatant tinkamumo kriterijus, informuojant apie juos ir juos aiškinant audituojamam subjektui. Nustatant tinkamus audito kriterijus, gali būti atsižvelgiama į toliau nurodytas rekomendacijas.
- Kriterijai turi būti tinkamai operacionalizuojami<sup>18</sup>, atsižvelgiant į konkrečias audito aplinkybes, kad būtų galima padaryti prasmingą (-as) audito išvadą (-as).
  - Atliekant daugelį atitikties auditų, galima aiškiai nustatyti taikomus reikalavimus. Pavyzdžiui, atliekant teisėtumo auditą, kai kuriais atvejais įstatymas ar teisės aktas (arba jo straipsnis, skirsnis, skyrius ir t. t.) gali būti pakankamai aiškus, kad jį būtų galima tiesiogiai taikyti kaip kriterijų. Kai kyla abejonių dėl teisingos tam tikro reikalavimo interpretacijos, viešojo sektoriaus auditoriams gali būti naudinga apsverstyti teisinį reikalavimą (pvz., įstatymą), planuojant nustatytas prielaidas ir intencijas, arba konsultuotis su konkrečia už teisės aktą atsakinga įstaiga. Jei teisinėje sistemoje tokios galimybės nėra, viešojo sektoriaus auditoriai gali laikytis iš jų teisinės sistemos kylančių ir, esant poreikiui, teisiškai priimtinių taisyklių dėl teisės aktų interpretavimo. Auditoriai taip pat gali apsverstyti atitinkamus sprendimus, priimtus teisminių institucijų<sup>19</sup>.
  - Kai kuriais atvejais atitinkamų teisinių reikalavimų nuostatos gali būti neaiškios, pavyzdžiui, kai teisės akte teigiama, kad atitinkama administracinė įstaiga turėtų nustatyti konkretesnes nuostatas, o šios nuostatos dar nėra parengtos. Tokiais atvejais viešojo sektoriaus auditoriai audito ataskaitoje aiškiai nurodo, ko, jų manymu, trūksta atitinkamuose teisės aktuose, arba kad audito apimtis buvo ribota, ir tokio apribojimo priežastis. Pavyzdžiui, tokiu atveju ataskaitoje gali būti nurodyta, kad dėl nepakankamo teisės aktų aiškumo taikomi audito kriterijai buvo apriboti ir kad reikia imtis taisomųjų priemonių.

<sup>17</sup> 4000-ojo TAAIS 118 punktas.

<sup>18</sup> Kintamojo operacionalizavimas paprastai reiškia išaiškinimą, kaip turi būti matuojamas kintamasis. Tai galima padaryti naudojant rodiklį, kuris kuo tiksliau nurodo, kaip turi būti matuojamas atitinkamas kintamasis. Versta iš „Norvegijos didžiosios enciklopedijos“.

<sup>19</sup> 4000-ojo TAAIS 117 punktas.

- Kai kuriais atvejais poįstatyminiai teisės aktai gali neatitikti nustatytų reikalavimų. Tokiais atvejais nuoseklumo trūkumas gali būti audito metu nustatytas faktas. Tačiau pirminės teisės aktų nuostatos turėtų būti viršesnės už poįstatyminių teisės aktų nuostatas. Pavyzdžiui, jei viešųjų pirkimų įgaliojimus reglamentuojančiame įstatyme nustatytas privalomas pasiūlymų teikimo procesas, o jį įgyvendinančiose taisyklėse nustatyta išimtis, auditorius turėtų vadovautis įstatymo nuostatomis kaip tinkamu teisiniu reikalavimu. Todėl norint įvertinti atitiktį teisiniams reikalavimams viešajame sektoriuje, būtina turėti pakankamai žinių apie pačių teisinių reikalavimų struktūrą ir turinį<sup>20</sup>.
- Audito metodas taip pat gali būti suskirstytas į dalis arba gali būti susiaurinta jo apimtis, kad būtų galima taikyti aiškiai apibrėžiamus kriterijus.

---

<sup>20</sup> 400-ojo TAAIS 30 punktas.

## TEISĖTUMO IR TINKAMUMO KRITERIJŲ SKIRTUMAI

- 46) Apskritai tikimasi, kad valstybės pareigūnai, vykdydami viešuosius pirkimus, laikysis sveikos nuovokos finansinio, administracinio ir biudžeto valdymo aspektais. Jei tam tikroje jurisdikcijoje yra specifinių taisyklių, reglamentų, procedūrų ir t. t., kurių reikia laikytis viešųjų pirkimų procesuose, pavyzdžiui, dėl tinkamo pasiūlymų teikimo, pasiūlymų vertinimo ir sutarties sudarymo pagal nustatytus parametrus, šie konkretūs kriterijai dėl savo pobūdžio yra laikomi teisėtumo kriterijais. Tačiau jeigu lūkestis dėl patikimo finansų, administracinio ir biudžeto valdymo principų laikymosi vykdant viešuosius pirkimus nėra kodifikuojamas jokiaje jurisdikcijoje arba esama tokio kodifikavimo trūkumų, taikytini audito kriterijai būtų visuotinai pripažinti principai, reglamentuojantys valstybės pareigūnų elgesį atliekant finansines operacijas toje jurisdikcijoje. Šiais bendraisiais principais galėtų būti laikomi pagrįsti lūkesčiai dėl skaidrių viešųjų pirkimų procedūrų, lūkesčiai dėl valstybės pareigūnų atskaitomybės vykdant viešuosius sandorius ir lūkesčiai dėl tinkamos perkamų prekių, atliktų darbų ar teikiamų paslaugų kokybės. Tokie kriterijai gali būti laikomi tinkamumo kriterijais.
- 47) Toliau pateikiamas kitas kriterijų, kurie savo pobūdžiu yra tinkamumo kriterijai, tačiau gali būti laikomi teisėtumo kriterijais, pavyzdys. Pagal kai kuriose jurisdikcijose taikomus bendruosius finansinio, administracinio ir biudžeto valdymo principus, vyriausybės darbuotojui skiriamos išmokos neturėtų būti jo (jos) pelno šaltinis. Tai iš esmės yra tinkamumo kriterijus. Tačiau toje pačioje jurisdikcijoje gali būti specifinių taisyklių ir reglamentų, nustatančių leistinių išmokų rūšis, leistinių išmokų skaičių ir sąlygas, kurioms esant tokios išmokos yra skiriamos. Jei tokios taisyklės ir pan. egzistuoja, kriterijai, kurie savo pobūdžiu yra tinkamumo kriterijai, tampa teisėtumo kriterijais dėl bendrųjų principų pertvarkymo į taisykles. Tačiau tais atvejais, kai nėra specifinių taisyklių, reglamentuojančių kokios nors konkrečios rūšies išmokos priimtinumą, auditorius turi vadovautis savo profesiniu sprendimu, kad nuspręstų, ar dėl asmeniui išmokėtų išmokų buvo gautas tam tikras pelnas. Pavyzdžiui, kelionės išlaidų atveju, kai nėra specifinių teisės į išmokas gairių, auditorius gali

patikrinti, ar buvo gauta pelno, lygindamas faktinį mokėjimą su tuo, kuris yra priimtinas pagal standartines kelionės kainas, atsižvelgiant į faktinį kelionės būdą ir standartines viešbučio kambario, kuriame pareigūnas apsisusto, kainos normas.

- 48) Be to, teisėtumą ir tinkamumą gali skirti labai siaura riba, o netinkamumą gali būti nelengva nustatyti.

Pavyzdžiui, gali pasirodyti, kad sutartis ar susitarimas yra neekonomiškas ir pažeidžiantis taikytiną teisę. Siekdamas nustatyti netinkamumą, auditorius turi ieškoti rodiklių ir (arba) įrodymų, kad valstybės institucija tyčia veikė tendencingai ir pasirinko neteisingus variantus. Taigi tinkamumo audito kriterijai bus skaidrumas arba procedūros, kurių valstybės institucija turi laikytis sudarydama sutartį.

- 49) Kiekviena AAI turi atsižvelgti į įstatymų, kitų teisės aktų ir susitarimų sistemą. Ji turi įvertinti, kaip rengiami ir derinami įstatymai, kiti teisės aktai ir susitarimai, nes jie yra teisėtumo kriterijų šaltiniai, taip pat kaip laikomasi bendrųjų principų, reglamentuojančių patikimą finansų, administracinį ir biudžeto valdymą bei valstybės pareigūnų elgesį konkrečioje jurisdikcijoje.

- 50) Gali būti tokių AAI, kurios dėl teisinio reglamentavimo ar savo įgaliojimų nėra įpareigosotos nustatyti tinkamumo kriterijus, taip pat tokių, kurioms tinkamumas yra svarbus, nes pagal savo audito įgaliojimus ir audito įsipareigojimus jos privalo tikrinti, kaip laikomasi reikalavimų, reguliuojančių tinkamumą. Vis dėlto tai nekeičia poreikio nustatyti tinkamus kriterijus. Tiesą sakant, dėl to toks poreikis tik didėja. Socialinės konvencijos ir aplinkybės skirtingose šalyse gali labai skirtis, todėl svarbu į šį dokumentą žiūrėti kaip į pagrindinę priemonę, taikant teisėtumo ir (arba) tinkamumo kriterijus.

## ŠALTINIŲ IR (ARBA) KRITERIJŲ ATSKLEIDIMAS AUDITO ATASKAITOSE

- 51) Kriterijai turi būti prieinami numatomiems vartotojams, kad jie galėtų suprasti, kaip buvo matuojamas ar vertinamas audito objektas. Todėl audito ataskaitoje turėtų būti audito kriterijams skirtas skirsnis, kuriame būtų nurodyti auditoriaus naudojami kriterijai, o dalyse, susijusiose su audito išvadų analize ar vertinimu, turėtų būti aiškiai nurodyti tikslūs ir (arba) konkretūs reikalavimai, kurių audituojamas subjektas turėjo laikytis ir (arba) laikėsi. Šis reikalavimas nustato, kad kriterijai yra tiesioginės išvados rengimo užduočių ataskaitos struktūros elementų dalis, nurodyta e punkte<sup>21</sup>.
- 52) Atitikties audito ataskaitoje nustatomi taikomi kriterijai, pagal kuriuos buvo matuojamas arba vertinamas audito objektas, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti išvados pagrindą. Tam tikromis aplinkybėmis gali būti svarbu atskleisti:
- taikomų kriterijų šaltinį ir tai, ar šie kriterijai yra įtvirtinti įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba ar jie yra nustatyti įgaliotų ar pripažintų ekspertų institucijų, kurios laikosi skaidraus nustatyto proceso, t. y. ar tai yra kriterijai, kurie nustatyti atsižvelgiant į audito objektą (o jeigu jie nėra tokie, pateikti aprašymą, kodėl jie laikomi tinkamais);
  - naudojamus matavimo arba vertinimo metodus, kai taikomi kriterijai leidžia rinktis iš keleto metodų;
  - bet kokias reikšmingas interpretacijas, padarytas taikant nustatytus kriterijus, atsižvelgiant į užduoties aplinkybes;
  - ar buvo atlikti kokie nors naudojamų matavimo ar vertinimo metodų pakeitimai;
  - kur taikytina, visų reikšmingų įgimtų apribojimų, susijusių su audito objekto matavimu ar vertinimu pagal taikomus kriterijus, aprašymus;

<sup>21</sup> 4000-ojo TAAIS 210 punktas.

- jurisprudenciją, neteisėtą teisę<sup>22</sup>.
- 53) Kai taikomi kriterijai nustatomi konkrečiam tikslui, audito ataskaitoje gali būti pateikiamas teiginys, informuojantis skaitytojus apie tą faktą, ir tai, kad dėl to objekto informacija yra netinkama naudoti kitais tikslais.
  - 54) Tais atvejais, kai audito įgaliojimai nurodo atlikti auditą pagal tinkamumo kriterijus, atsižvelgiant į aplinkybes, gali būti taikomi šiose gairėse nustatyti principai. Tinkamumo ataskaitų forma ir turinys gali skirtis priklausomai nuo AAI įgaliojimų ir konkrečių aplinkybių.
  - 55) Viešojo sektoriaus auditoriai turi užtikrinti, kad kriterijai tinkamai atspindėtų visą temą, kuri yra audituojama. Retais atvejais, kai auditas yra ribotos apimties ir apima tik tam tikras įstatymo ar kito teisės akto dalis, ši ribota apimtis turi būti aiškiai nurodyta audito ataskaitoje.

Taip pat gali reikėti auditoriaus ataskaitoje išsamiai aprašyti prieštaringų kriterijų atvejus.

---

<sup>22</sup> *Cambridge dictionary*: ne pagal įstatymą arba nepriimtina pagal įstatymą.