



# ATITIKTIES AUDITO VADOVAS

# TURINYS

SANTRUMPOS IR SĄVOKOS	5
ĮŽANGA	11
1. ATITIKTIES AUDITO SAMPRATA	12
1.1. Atitikties audito apibrėžtis, tikslas ir ypatybės	12
1.2. Audito šalys	12
1.3. Atitikties audito suteikiamas užtikrinimas ir užduočių tipai	13
1.4. Atitikties auditas ir jungtiniai auditai	15
2. BENDRIEJI AUDITO REIKALAVIMAI	16
2.1. Etika ir nepriklausomumas	16
2.2. Profesinis sprendimas, skepticizmas ir reikiamas atidumas	17
2.2.1. Profesinis sprendimas	17
2.2.2. Profesinis skepticizmas ir reikiamas atidumas	17
2.3. Audito rizika	18
2.3.1. Audito rizikos ir patikimumo modelis	18
2.3.2. Audito rizikos ir audito patikimumo ryšiai	19
2.4. Reikšmingumas	20
2.5. Dokumentavimas	20
2.5.1. Darbo dokumentų paskirtis	20
2.5.2. Darbo dokumentų turinys	21
2.5.3. Darbo dokumentų įforminimas, tvarkymas ir saugojimas	24
2.6. Kokybės valdymas	25
2.7. Bendravimas	25
2.8. Audito grupės įgūdžiai	26
3. ATITIKTIES AUDITO PROCESO REIKALAVIMAI	28
3.1. Auditų planavimas: veiksmai iki audito (strateginis tyrimas)	29
3.2. Audito planavimas	29
3.2.1. Audito inicijavimas	30
3.2.2. Audituojamo subjekto informavimas apie pradedamą auditą	31
3.2.3. Audito planavimo darbų grafiko parengimas	32
3.2.4. Susipažinimas su audito objektu, subjektu ir jo aplinka	33

3.2.4.1.	Informacijos ir duomenų šaltiniai bei jų rinkimo būdai	34
3.2.4.2.	Auditui aktualių duomenų gavimas ir jų kokybės analizė	35
3.2.5.	Audito rizikos vertinimas	37
3.2.5.1.	Įgimtos rizikos ir įgimto patikimumo vertinimas	38
3.2.5.2.	Kontrolės rizikos ir kontrolės patikimumo vertinimas	39
3.2.5.2.1.	Susipažinimas su vidaus kontrolės sistema	40
3.2.5.2.2.	Susipažinimas su IT ir jų vertinimas	42
3.2.5.2.3.	Susipažinimas su vidaus kontrolės procedūromis	45
3.2.5.3.	Neaptikimo rizikos valdymas	47
3.2.5.4.	Apgaulės ir korupcijos rizikos vertinimas	48
3.2.6.	Reikšmingumo nustatymas	51
3.2.6.1.	Kiekybinis reikšmingumas	52
3.2.6.2.	Kokybinis reikšmingumas	52
3.2.7.	Audito planavimo rezultatų apibendrinimas	53
3.2.8.	Audito kriterijų nustatymas	54
3.2.9.	Audito apimties nustatymas ir procedūrų planavimas	57
3.2.9.1.	Audito objekto ir tikslo tikslinimas	58
3.2.9.2.	Audituojamų subjektų nustatymas	58
3.2.9.3.	Audituojamo laikotarpio nustatymas	59
3.2.9.4.	Audito sričių ir (ar) klausimų nustatymas	59
3.2.9.5.	Audito procedūrų planavimas	60
3.2.9.6.	Atrankos atlikimas	61
3.2.9.6.1.	Atrankos procesas	62
3.2.9.6.2.	Imties dydžio nustatymas	63
3.2.10.	Reikiamų išteklių įvertinimas	66
3.2.11.	Audito plano parengimas	66
3.2.12.	Informavimas apie audito planavimo rezultatus	70
3.3.	Audito atlikimas ir rezultatų įvertinimas	70
3.3.1.	Audito procedūrų atlikimas įrodymams surinkti	71
3.3.1.1.	Vidaus kontrolės testų atlikimas	72
3.3.1.2.	Pagrindinių audito procedūrų atlikimas	72
3.3.1.3.	Audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas	73

3.3.1.4. Audito įrodymų šaltiniai ir pobūdis	74
3.3.2. Audito rezultatų vertinimas	75
3.3.2.1. Vidaus kontrolės testų rezultatų įvertinimas	76
3.3.2.2. Pagrindinių audito procedūrų rezultatų įvertinimas	77
3.3.3. Bendravimas su audituojamu subjektu audito atlikimo metu	78
3.3.4. Audito rezultatų suvestinės parengimas	79
3.4. Audito ataskaitos ir išvados / audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas	81
3.4.1. Audito ataskaitos projekto rengimas	82
3.4.1.1. Audito ataskaitai keliami reikalavimai	83
3.4.1.2. Audito ataskaitos struktūra	84
3.4.2. Audito išvados projekto rengimas	89
3.4.2.1. Auditoriaus nuomonės susidarymas	89
3.4.2.2. Audito išvados struktūra	90
3.4.3. Audito ataskaitos projekto derinimas ir galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas	92
3.4.3.1. Audito ataskaitos projekto derinimas	92
3.4.3.2. Galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas	93
3.4.4. Audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas	93
3.4.4.1. Audito planavimo rezultatų ataskaitos projekto rengimas	93
3.4.4.2. Audito planavimo rezultatų ataskaitos projekto derinimas ir galutinės ataskaitos pateikimas	94
3.4.5. Audito rezultatų viešinimas	95
3.5. Veiksmai po audito	95

# SANTRUMPOS IR SĄVOKOS

## SANTRUMPOS

**AAI** – aukščiausioji audito institucija

**CAAT** – kompiuterizuotos audito priemonės

**GUID** – INTOSAI gairės

**IFPP** – INTOSAI profesinių nutarimų sistema, apimanti INTOSAI principus (INTOSAI-P), standartus (TAAIS) ir gaires (GUID)

**INTOSAI** – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (*angl.* International Organization of Supreme Audit Institutions)

**IS** – informacinė sistema

**IT** – informacinės technologijos

**Metodikos svetainė** – Valstybinio audito metodikos svetainė

**TAAIS** – tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai, patvirtinti Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI)

**ViPSIS** – Veiklos planavimo ir stebėsenos informacinė sistema

## SĄVOKOS

**Apgaulė** – vieno ar kelių vadovybei priklausančių asmenų, už valdymą atsakingų asmenų, darbuotojų ar trečiųjų šalių tyčinis veiksmas, kuriuo apgaule siekiama įgyti neteisėtą ar nepelnytą pranašumą (2240-ojo TAAIS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ 11 dalies a punktas).

**Atitikties auditas**<sup>1</sup> – valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veiklos atitiktis teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams ir gali būti pareiškama nepriklausoma auditoriaus nuomonė.

**Atitiktis** – audituojamo subjekto veiklos atitiktis teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams.

**Atranka (audito atranka)** – audito procedūrų taikymas mažiau kaip 100 procentų auditui svarbios visumos vienetų, kai visi atrankos vienetai turi galimybę būti atrinkti, taip sudarant auditoriui tinkamą pagrindą padaryti išvadas apie visą visumą (2530-ojo TAAIS „Audito atranka“ 5 dalies a punktas).

**Atrankos rizika** – rizika, kad auditoriaus apibendrinanti išvada, padaryta remiantis imties duomenimis, gali skirtis nuo išvados, jei tos pašios audito procedūros būtų taikomos visai visumai (2530-ojo TAAIS „Audito atranka“ 5 dalies c punktas).

---

<sup>1</sup> Valstybės kontrolės įstatymas, 2 str. 1 d.

**Atrankos vienetas** – atskiros dalys, sudarančios visumą (2530-ojo TAAIS „Audito atranka“ 5 dalies f punktas).

**Atsakingoji šalis** – subjektas, atsakingas už audito srities informaciją, audito srities valdymą ir (ar) rekomendacijų įgyvendinimą bei būtinų pokyčių taikymą.

**Audito grupė** – audito departamento vadovas, audito grupės vadovas, kiti audito grupės nariai ir valstybinio auditoriaus padėjėjas (-ai).

**Audito įrodymai** – dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas.

**Audito kriterijai** – standartiniai rodikliai, pagal kuriuos nuosekliai ir pagrįstai vertinamas audito objektas. Atitikties auditas apima *teisėtumo* (oficialių kriterijų, pavyzdžiui, atitinkamų įstatymų, kitų teisės aktų, sutarčių ir kt. reikalavimų, laikymosi) ir (arba) *tinkamumo* (bendrųjų principų, taikomų tinkamam finansų valdymui ir viešojo sektoriaus darbuotojų elgesiui, laikymosi) aspektus.

**Audito objektas** – audituojamo subjekto (-ų) veikla ar jos dalys (programa, paslaugos ir pan.), sandoriai, informacija – tai, kas yra audituojama. Atitinka 400-ajame TAAIS vartojamą sąvoką *audito sritis*.

**Audito objekto informacija** – tai audito objekto vertinimo pagal kriterijus rezultatai, kuriuos pateikia arba auditorius, arba atsakingoji šalis, priklausomai nuo užduoties tipo (tiesioginės išvados rengimo arba patvirtinimo).

**Audito pabaiga** – audito ataskaitos ir išvados, jei teikiama auditoriaus nuomonė, pasirašymo data.

**Audito pastebėjimas** – audito įrodymų vertinimo ir jų palyginimo su audito kriterijais rezultatas, apimantis ir neatitiktį nuo audito kriterijų priešasčių ir pasekmių vertinimą.

**Audito procedūros** – tam tikruose audito etapuose atliekami auditoriaus veiksmai siekiant audito tikslų.

**Audito procesas** – visi audito etapai, apimantys strateginį tyrimą, audito planavimą, atlikimą, ataskaitos ir išvados (jei reiškia auditoriaus nuomonė) rengimą ir veiksmus po audito.

**Audito rizika** – tai tikimybė, kad dėl įvairių atsiradusių veiksnių ar įvykių gali būti pateikti neteisingi ar neišsamūs pastebėjimai, išvados, rekomendacijos, nepasiektas arba neviseškai pasiektas audito tikslas ir (ar) pareikšta netinkama auditoriaus nuomonė (kai rengiama audito išvada).

**Audito rizikos valdymas** – sisteminis valdymo procedūrų ir priemonių taikymas, siekiant nustatyti ir valdyti tikėtinus įvykius, kurie gali reikšmingai paveikti audito procesą, taip pat suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito tikslas bus pasiektas.

**Audito sritis** – sudėtinė audito objekto dalis, t. y. audito objektą gali sudaryti kelios audito sritys. 4000-ajame TAAIS *audito srities* sąvoka tapatinama su sąvoka *audito objektas*, tačiau šiame Vadove ji suprantama siauriau.

**Audito tikslas** – tiksli formuluotė, ko siekiama auditu.

**Audituojamas subjektas** – viešojo sektoriaus subjektas arba kitas juridinis asmuo, kuriam suteiktas ar perduotas valstybės turtas ir (ar) kuriam viešojo sektoriaus subjektas daro lemiamą poveikį, kuriuose Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą. Dažniausiai atitinka TAAIS vartojamą sąvoką *atsakingoji šalis*.

**Darbo dokumentai** – dokumentuota informacija apie atliktas audito procedūras, surinktus audito įrodymus ir auditoriaus padarytas išvadas.

**Ekstrapoliavimas** – atrankos rezultatų įvertinimo būdas, kai nustatytos neatitiktys pritaikomos tiriamajai visumai.

**Finansinis auditas** – valstybinio audito tipas, kai vertinami audituojamo subjekto metinių ataskaitų rinkinių duomenys ir pareiškama nepriklausoma auditoriaus nuomonė.

**Įgimta rizika** – konkrečiam audito objektui dėl jo specifikos būdinga rizika, kuri gali pasireikšti iki vidaus kontrolės priemonių taikymo.

**Įgimtas patikimumas** – patikimumas, gaunamas planavimo metu įvertinus įgimtą riziką.

**Imtis** - tam tikra elementų (pvz.: žmonių, objektų, duomenų ir pan.) grupė, atrinkta iš didesnės visumos (populiacijos).

**Kiekybinis reikšmingumas** – reikšmingumas, apskaičiuotas tam tikra kiekybine išraiška. Tai gali būti skaitinė vertė, nustatoma taikant palyginamojo rodiklio (pvz., su audito objektu susijusios išlaidos ar pajamos) procentinę dalį, kuri, auditoriaus nuomone, atspindi priemones, kurias numatomas naudotojas (-ai), labiausiai tikėtina, laiko svarbiomis. Kiekybinis reikšmingumas taip pat gali būti nustatytas kaip konkretus neatitiktį skaičius.

**Kokybinis reikšmingumas** – tai kokybiniai veiksniai, kurie reikšmingi dėl savo pobūdžio, aplinkybių, konteksto ar kitų priežasčių.

**Konfidencialumas** – principas, pagal kurį auditoriai privalo saugoti ir neatskleisti konfidencialios informacijos, gautos vykdant profesinę veiklą, tretiesiems asmenims be aiškaus leidimo, nebent tai būtų teisiškai privaloma ar kitaip pagrįsta audito atlikimo tikslais. Šis principas užtikrina, kad visi duomenys, kuriuos auditoriai gauna, būtų apsaugoti, o konfidencialumo įsipareigojimas išliktų net ir pasibaigus profesiniams santykiams su audituojamu subjektu.

**Kontrolės patikimumas** – patikimumas, gaunamas įvertinus vidaus kontrolę ir suformavus nuomonę, ar vidaus kontrolė laiku užkerta kelią klaidoms ir (ar) neatitiktims.

**Kontrolės priemonės (procedūros / veiksmai)** – subjekto nustatytos politikos arba procedūros, skirtos pasiekti vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų kontrolės tikslus. Šiame kontekste: i) politikos – tai pareiškimai apie tai, kas turėtų arba neturėtų būti padaryta subjekte vykdant kontrolę. Tokie pareiškimai gali būti įforminti dokumentais, aiškiai įvardyti komunikacijoje arba numanomi dėl atliekamų veiksmų ir priimamų sprendimų; ii) procedūros – tai politikų įdiegimo veiksmai (2315-ojo TAAIS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ 12 dalies c punktas).

**Kontrolės (priemonių) testas** – audito procedūra, skirta kontrolės priemonių efektyvumui įvertinti.

**Kontrolės rizika** – tai rizika, kad atitinkamos vidaus kontrolės priemonės, susijusios su įgimta rizika, yra netinkamos arba veikia netinkamai.

**Laukiamas audito poveikis** – aprašomojo pobūdžio informacija, apibūdinanti planuojamą audito poveikį ir apibendrinanti siekiamus pokyčius.

**Neaptikimo rizika** – rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras, kad sumažintų audito riziką iki priimtina žemo lygio, neaptiks reikšmingų neatitikčių.

**Neatitiktis** – audituojamo subjekto veikla, kuri yra priešinga teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams. Neatitiktis, kuri lemia teisinės atsakomybės taikymą, laikoma pažeidimu.

**Nestatistinė atranka** – atrankos būdas, kai imties vienetų atrinkimas nėra atsitiktinis ir kai tikimybių teorija nėra taikoma imties rezultatams, įskaitant atrankos riziką, įvertinti (2530-ojo TAAIS „Audito atranka“ 5 dalies g punktas).

**Numatomas naudotojas** – asmenys ir (ar) institucijos, kurioms auditorius rengia audito ataskaitą ir išvadą (jei teikiama auditoriaus nuomonė).

**Pagrindinis patikimumas** – patikimumas, gaunamas atlikus pagrindines audito procedūras.

**Pakankamas užtikrinimas** – yra aukštas, tačiau neabsoliutus užtikrinimo lygis, kai auditorius pareiškia, kad audito objektas visais reikšmingais atžvilgiais atitinka ar neatitinka reikalavimų arba, kai tinkama, kad audito objekto informacija pateikia tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomus kriterijus.

**Pakankamumas (audito įrodymų pakankamumas)** – audito įrodymų kiekio matas, tai yra kiekybės požiūriu pakankama informacija audito tikslui pasiekti, audito pastebėjimams ir išvadoms pagrįsti.

**Patvirtinimo užduotis** – užduoties tipas, kai audituojamas subjektas įvertina audito objekto atitiktį kriterijams ir pateikia audito objekto informaciją, kuria remdamasis auditorius turi surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kurie suteiktų pagrįstą pagrindą suformuoti išvadą.

**Pažeidimas** – audituojamo subjekto veikla, kuri yra priešinga teisei (pažeidžiama teisės norma, principas) ir tai lemia teisinės atsakomybės taikymą. Pažeidimu laikytinas atvejis, kai teisės aktas aiškiai nustato elgesio taisykles ir jų nesilaikoma.

**Pokyčių vertinimo rodikliai** – kokybiniai ir kiekybiniai rodikliai, pagal kuriuos vertinami rekomendacijų įgyvendinimo paskatinti pokyčiai audituotoje srityje. Kokybiniai rodikliai – aprašomojo pobūdžio informacija, atskleidžianti pokyčių turinį, svarbą, kontekstą. Kiekybiniai rodikliai nurodo kiekį, kuris gali būti išreiškiamas skaičiumi, santykiu, dalimi ir pan.

**Pokytis** – rekomendacijų įgyvendinimu paskatintas kokybinis ar kiekybinis situacijos pasikeitimas audituotoje srityje.

**Problema** – įvykis, situacija, veiksnys, galintis neigiamai paveikti atskiros organizacijos, programos, sistemos ar visos valstybės valdymą.

**Profesinis skepticizmas** – atviras ir objektyvus požiūris, kurio laikydamasis auditorius nuolat abejoja ir stebi aplinkybes, galinčias rodyti iškraipymus, neatitiktis ar kitus svarbius dalykus. Profesinis skepticizmas yra svarbus vertinant audito įrodymus, prieštaraujančius kitiems, jau surinktiems, audito įrodymams ir informacijai, keliančiai klausimų dėl audito įrodymų patikimumo.

**Profesinis sprendimas** – apima bendrų žinių, įgūdžių ir patirties taikymą audito metu priimant kompetentingus sprendimus dėl audito aplinkybes atitinkančios veiksmų krypties. Tai reiškia, kad, atliekant auditą, laikomasi tinkamo atsargumo ir nuosekliai taikomi visi susiję profesiniai standartai ir etikos principai.

**Rašytinis pareiškimas** – tai vadovybės auditoriui pateikta rašytinė informacija, kuri patvirtina tam tikrus dalykus ar patvirtina kitus audito įrodymus.

**Reikšmingumas** – santykinė dalyko reikšmė (arba svarba) tomis aplinkybėmis, kuriomis jis nagrinėjamas.

**Rekomendacija** – valstybinio audito rezultatų pagrindu suformuluoti siūlymai, skirti valstybinio audito metu nustatytiems problemoms išspręsti, siekiant audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiklos gerinimo ir naudos visuomenei didinimo.

**Rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną** – procesas, kurio metu stebimas ir vertinamas rekomendacijų ir joms įgyvendinti suplanuotų priemonių įgyvendinimas, ar audituotas subjektas jas įgyvendino taip, kaip buvo suplanuota rekomendacijų įgyvendinimo plane.

**Ribotas užtikrinimas** – užtikrinimo lygis, kai, remdamasis atliktomis audito procedūromis, auditorius nepastebėjo nieko, kas leistų jam manyti, kad audito objektas neatitinka taikomų audito kriterijų.

**Statistinė atranka** – atrankos būdas, kuriam būdingas atsitiktinis imties vienetų atrinkimas ir tikimybių teorijos taikymas imties rezultatams, įskaitant atrankos riziką, įvertinti. Jei atranka nepasižymi nurodytomis charakteristikomis, ji laikoma **nestatistine atranka** (2530-ojo TAAIS „Audito atranka“ 5 dalies g punktas).

**Strateginis tyrimas** – audito proceso etapas, kurio metu atliekamas viešojo sektoriaus veiklos sričių nuolatinis stebėjimas, duomenų rinkimas ir veiklos problemų (rizikų) nustatymas, analizė ir audito objektų (temų) atranka.

**Sukčiavimas** – žiūrėti sąvoką „apgaulė“.

**Teisėtumas** – audituojamo subjekto veiklos atitiktis oficialiems kriterijams, pavyzdžiui, įstatymų, kitų teisės aktų, sutarčių ir kt. reikalavimams.

**Tiesioginės išvados rengimo užduotis** – užduoties tipas, kai auditorius, atsižvelgdamas į riziką ir reikšmingumą, pasirenka audito objektą ir vertina jį pagal pasirinktus kriterijus.

**Tinkamumas** – audituojamo subjekto veiklos atitiktis bendriesiems principams, pavyzdžiui, gero viešojo sektoriaus finansų valdymo ir (ar) viešojo sektoriaus darbuotojų elgesio principams.

**Tinkamumas (audito įrodymų tinkamumas)** – audito įrodymų kokybės matas, t. y. tokių įrodymų tinkamumas ir patikimumas darant išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus ataskaita ir išvada (kai teikiama auditoriaus nuomonė).

**Tiriamoji visuma** – visas duomenų rinkinys, iš kurio atrenkama imtis ir apie kurį auditorius siekia padaryti išvadas.

**Valstybinis auditas** – nepriklausomas ir objektyvus vertinimas, atliekamas aukščiausiosios audito institucijos audituojamuose subjektuose.

**Valstybinio audito ataskaita** – valstybinio audito dokumentas, kuriame pateikiami atlikto valstybinio audito rezultatai.

**Valstybinio audito išvada** – valstybinio audito dokumentas, kuriame pareiškama nepriklausoma auditoriaus nuomonė.

**Valstybinio audito poveikis** – tiesioginė ir netiesioginė nauda, kurią sukuria valstybiniai auditai ir aukščiausiosios audito institucijos veikla. Tiesioginis poveikis – tai nauda, kurią lemia konkretaus valstybinio audito rekomendacijų paskatintų pokyčių visuma. Netiesioginis poveikis – nauda, kurią lemia šalyje sukurta ir veikianti valstybinio audito sistema, aukščiausiosios audito institucijos veikla ir valstybinių auditų visuma.

**Veiklos auditas** – valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veikla ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.

**Veiksmai po audito** – procesas, apimantis valstybinio audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo ir audito poveikio įvertinimą.

**Vidaus kontrolė** – sistema arba procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė ir darbuotojai, siekdami užtikrinti organizacijos tikslų pasiekimą, ataskaitų patikimumą ir veiklos atitiktį teisės aktų reikalavimams.

**Viešojo sektoriaus subjektai** – ši sąvoka šiame Vadove suprantama taip, kaip ji apibrėžta Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme.

# ĮŽANGA

Atitikties audito vadovas (toliau – Vadovas) yra sudėtinė Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės (toliau – aukščiausioji audito institucija (toliau – AAI), institucija) parengtų metodinių dokumentų, susijusių su atitikties audito atlikimu, dalis. Vadovas tikslas – pateikti bendruosius ir audito proceso reikalavimus bei juos paaiškinti, siekiant padėti auditoriams atlikti atitikties auditą ir užtikrinti institucijos atliekamų atitikties auditų kokybę.

Vadovas parengtas vadovaujantis Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (toliau – INTOSAI) profesinių nutarimų sistemos (*angl.* IFPP) dokumentais: tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais (toliau – TAAIS) ir gairėmis (toliau – GUID)<sup>2</sup>, skirtais atitikties auditui. Taip pat buvo naudojamos INTOSAI, kitų AAI gerąja šios srities patirtimi ir ekspertų rekomendacijomis.

Atlikdamas atitikties auditus, auditorius turi taikyti 4000-ojo TAAIS „Atitikties audito standartas“ reikalavimus, vadovautis Vadove pateiktais detalesniais reikalavimų paaiškinimais ir praktiniais taikymo aspektais. 4000-asis TAAIS yra pagrįstas 100-ojo TAAIS<sup>3</sup> pagrindiniais viešojo sektoriaus ir 400-ojo TAAIS<sup>4</sup> atitikties audito principais. 4000-ojo TAAIS reikalavimai taikomi atitikties auditams, atliekamiems atskirai arba kaip finansinio ar veiklos audito dalis.

Pirmajame Vadovo skyriuje pateikiama atitikties audito samprata, antrajame skyriuje apžvelgiami bendrieji atitikties audito reikalavimai, trečiajame – detalai analizuojami atitikties audito proceso reikalavimai (audito planavimo, atlikimo, ataskaitos rengimo ir veiksmų po audito) ir pateikiama paaiškinanti metodinė medžiaga.

Šiame Vadove pateikiami reikalavimai tam tikrų audito metu rengiamų dokumentų turiniui (pvz.: audito plano, audito rezultatų suvestinės, audito ataskaitos ir kt.), tačiau jų formos neteikiamos. Šių dokumentų formas galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.

---

<sup>2</sup> 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“, 400-asis TAAIS „Atitikties audito principai“, 4000-asis TAAIS „Atitikties audito standartas“, 4900-osios GUID „Gairės dėl reikalavimų ir kriterijų, kurias reikia apsvarstyti nagrinėjant atitikties audito teisėtumo ir tinkamumo aspektus“.

<sup>3</sup> 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ nurodo TAAIS paskirtį ir reikalavimus bei viešojo sektoriaus audito tvarką.

<sup>4</sup> 400-asis TAAIS „Atitikties audito principai“ nurodo ir toliau plėtoja 100-ojo TAAIS pagrindinius principus, kurie galėtų būtų taikomi konkrečiam atitikties audito kontekstui.

# 1. ATITIKTIES AUDITO SAMPRATA

## 1.1. Atitikties audito apibrėžtis, tikslas ir ypatybės

1. Pagal Valstybės kontrolės įstatymą<sup>5</sup> atitikties auditas – valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veiklos atitiktis teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams ir gali būti pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė. TAAIS<sup>6</sup> nurodyta, kad atitikties auditas yra nepriklausomas įvertinimas, ar tam tikra audito sritis atitinka jai taikomus reikalavimus. 4000-ajame TAAIS vartojamą sąvoką „audito sritis“ laikysime audito objektu, t. y. tuo, kas bus audituojama.
2. Atitikties audito tikslas yra įvertinti, ar viešojo sektoriaus subjektų veikla atitinka reikalavimus, kurių subjektai turi laikytis. Reikalavimai yra pagrindinė atitikties audito sudedamoji dalis, nes jų struktūra ir turinys padeda nustatyti audito kriterijus. Reikalavimai gali kilti iš įstatymų, nutarimų, taisyklių ir kitų teisės aktų, politikos gairių, kodeksų, suderintų sąlygų arba bendrųjų principų, reglamentuojančių gerą viešojo sektoriaus finansų valdymą ir viešojo sektoriaus darbuotojų elgesį. Reikalavimai yra audito kriterijų šaltiniai.
3. Audito kriterijai – tai standartiniai rodikliai, pagal kuriuos nuosekliai ir pagrįstai vertinamas audito objektas. Visas teisės aktas, sutartis ar kitas dokumentas, kuriame nustatyti tam tikri reikalavimai ar nuostatos, paprastai nėra laikytini audito kriterijumi – juo laikomos konkrečios teisės aktų ar kitų atitinkamų dokumentų nuostatos.
4. Išskiriami du atitikties audito aspektai pagal audito kriterijų pobūdį:
  - ✓ *teisėtumas* – vertinama, kaip laikomasi oficialių kriterijų, pavyzdžiui, galiojančių įstatymų ar kitų teisės aktų, sutarčių, susitarimų ir kt.;
  - ✓ *tinkamumas* – vertinama, kaip laikomasi bendrųjų principų, pavyzdžiui, gero finansų valdymo ir viešojo sektoriaus darbuotojų elgesio principų ir kt.

Nors atliekant atitikties auditą daugiausiai dėmesio skiriama teisėtumui, tinkamumas taip pat gali būti aktualus, nes viešajame sektoriuje egzistuoja lūkesčių dėl finansų valdymo ir viešojo sektoriaus darbuotojų elgesio. Išsamiau apie audito kriterijus ir jiems keliamus reikalavimus pateikiama Vadovo [3.2.8 skirsnyje „Audito kriterijų nustatymas“](#).

## 1.2. Audito šalys

### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

(4000-ojo TAAIS 101 punktas)

<sup>5</sup> Valstybės kontrolės įstatymas, 2 str. 1 d.

<sup>6</sup> 400-asis TAAIS „Atitikties audito principai“, 12 p.

5. Kiekvienas atitikties auditas apima tris tarpusavyje susijusias šalis:
- ✓ *auditorių*, kurio pareiga yra surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų audito tikslui pasiekti ir pagal tai parengti audito ataskaitą ir išvadą (jei teikiama auditoriaus nuomonė) bei didinti numatomo (-ų) naudotojo (-ų) pasitikėjimą audito objekto vertinimu pagal kriterijus;
  - ✓ *atsakingąją šalį (audituojamą subjektą ir kitas institucijas)* – subjektus, atsakingus už audito srities informaciją, audito srities valdymą ir (ar) rekomendacijų įgyvendinimą ir būtinų pokyčių taikymą;
  - ✓ *numatomus naudotojus*, kurie yra asmenys ir (ar) institucijos, kuriems auditorius rengia audito ataskaitą ir išvadą (jei teikiama auditoriaus nuomonė). Numatomi naudotojai paprastai yra įstatymų leidžiamoji ir vykdomoji valdžia, visuomenė (piliečiai). Tai gali būti ir su tam tikros politikos įgyvendinimu susijusios organizacijos, suinteresuotos audito ataskaita, konkrečios srities, su kuria susijęs auditas, ekspertai, nevyriausybines organizacijos, žiniasklaida, akademinė bendruomenė ir kt. Numatomu naudotoju gali būti ir atsakingoji šalis. Pagrindinis atitikties audito naudotojas dažniausiai būna institucija, nustačiusi reikalavimus, kuriais vadovaujasi kaip audito kriterijais. Numatomus naudotojus patartina išsiaiškinti kuo ankstesniame audito etape.
6. Sprendimui, kas yra svarbios atsakingosios šalys ir numatomi naudotojai, turi įtakos audito objektas, tikslas, klausimai, pasirinkti audito kriterijai ir kt. Audito metu svarbu įvertinti numatomų naudotojų ir atsakingųjų šalių poreikius ir interesus. Taip auditorius gali užtikrinti, kad šiems subjektams audito ataskaita ir išvada (jei teikiama auditoriaus nuomonė) bus naudinga ir suprantama, tačiau tai jokiū būdu neturėtų neigiamai paveikti auditoriaus nepriklausomumo ir objektyvaus požiūrio.

### 1.3. Atitikties audito suteikiamas užtikrinimas ir užduočių tipai

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

(4000-ojo TAAIS 121 punktas)

7. Atitikties auditu gali būti suteikiami užtikrinimo lygiai:
- ✓ *pakankamas užtikrinimas*, kai auditorius pareiškia, kad audito objektas visais reikšmingais atžvilgiais atitinka arba neatitinka nurodytus kriterijus arba, kai tinkama, kad audito objekto informacija pateikia tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomus audito kriterijus;
  - ✓ *ribotas užtikrinimas* reiškia, kad auditorius, remdamasis atliktomis audito procedūromis, nepastebėjo nieko, kas leistų jam manyti, kad audito objektas neatitinka taikomų audito kriterijų. Tai yra žemesnis užtikrinimo lygis, kuris palieka didesnę tikimybę, kad auditorius galėjo nepastebėti tam tikrų reikšmingų dalykų.
8. Pakankamas užtikrinimas yra aukštas, bet neabsolutus, ir reikalauja daugiau audito įrodymų nei ribotas užtikrinimas. Dažnai tai reiškia, jog reikalingos detalesnės audito procedūros.

Auditorius turi parinkti užtikrinimo lygį pagal numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikius.

9. Kiekvienas atitikties auditas yra užtikrinimo užduotis, kuri gali būti *tiesioginės išvados rengimo* arba *patvirtinimo*. Jos skiriasi pagal tai, kas rengia audito objekto informaciją ir įvertina audito objekto atitiktį audito kriterijams:
  - ✓ Atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotis, audito objektą pagal kriterijus vertina auditorius. Jis pasirenka audito objektą ir kriterijus, atsižvelgdamas į riziką ir reikšmingumą. Audito objekto vertinimo pagal kriterijus rezultatai pateikiami audito ataskaitoje (paprastai atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotis, auditoriaus nuomonė neteikiama ir audito išvada nėra rengiama). Šio tipo užduoties pavyzdžiai: viešųjų pirkimų teisėtumo konkrečioje srityje ar audituojamajame subjekte vertimas; įstaigai, programai ar projektui skirtų lėšų panaudojimo teisėtumo vertinimas ir kt.
  - ✓ Atliekant patvirtinimo užduotis, atsakingoji šalis – pats audituojamas subjektas įvertina audito objektą pagal kriterijus ir (dažniausiai atitinkamoje ataskaitoje) pateikia vertinimo rezultatus (audito objekto informaciją), o auditorius surenka pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kad galėtų suformuluoti išvadą apie pateiktą audito objekto informaciją. Auditoriaus tikslas yra įvertinti, ar audituojamo subjekto parengta ataskaita ir joje pateikta informacija atitinka joms keliamus reikalavimus. Atliekant šias užduotis rengiama ne tik audito ataskaita, bet ir audito išvada, kurioje pateikiama auditoriaus nuomonė. Šio tipo užduoties pavyzdžiai: nacionalinės šiltnamio efektą sukeliančios dujų apskaitos ataskaitos atitikties vertinimas; vandenų apsaugos nuo taršos nitratais iš žemės ūkio šaltinių ataskaitos atitikties vertinimas ir kt.
10. Pagrindinis šių dviejų užduoties tipų skirtumas tas, kad vienu atveju audito objektą pagal kriterijus vertina auditorius (tiesioginės išvados rengimo užduotis), kitu – audituojamas subjektas, o auditorius tik patvirtina šio vertinimo teisingumą (patvirtinimo užduotis).
11. Priklausomai nuo užduoties tipo ir užtikrinimo lygio, kiekvienas atitikties auditas pateks į vieną iš keturių langelių, pateiktų 1 pav. Paprastai Valstybės kontrolės atliekami auditai yra pakankamo užtikrinimo tiesioginės išvados rengimo užduotys.

1 pav. Užtikrinimo lygiai ir užduočių tipai

		Užduoties tipas	
		Tiesioginės išvados rengimo (TIR)	Patvirtinimo (P)
Užtikrinimo lygis	Pakankamas užtikrinimas (PU)	PU-TIR	PU-P
	Ribotas užtikrinimas (RU)	RU-TIR	RU-P

PU-TIR – atitikties audito tipas, kai auditorius (audito institucija) savo nuožiūra pasirenka, ką audituoja, pagal kokius kriterijus vertina ir savo išvadas pagrindžia įrodymais, suteikiančiais pakankama užtikrinimą.

PU-P – atitikties audito tipas, kai auditorius (audito institucija) patvirtina audituojamo subjekto pateiktą informaciją ir savo išvadas pagrindžia įrodymais, suteikiančiais pakankama užtikrinimą.

RU-TIR – atitikties audito tipas, kai auditorius (audito institucija) savo nuožiūra pasirenka, ką audituoja, pagal kokius kriterijus vertina, surenka įrodymus dėl rizikingų dalykų, tačiau nesiekama surinkti įrodymų, suteikiančių pakankamą užtikrinimą (atliekamos mažesnės apimties audito procedūros).

RU-P – atitikties audito tipas, kai auditorius (audito institucija) patvirtina audituojamo subjekto pateiktą informaciją, tačiau nesiekama surinkti įrodymų, suteikiančių pakankamą užtikrinimą (atliekamos mažesnės

apimties audito procedūras).

---

12. Įvertinti ir nuspręsti, kokio tipo užduotis bus atliekama – tiesioginės išvados rengimo ar patvirtinimo ir kokį užtikrinimo lygį planuojama suteikti – pakankamą ar ribotą, būtina iki audito pradžios. Šie sprendimai priimami sudarant institucijos metinį veiklos planą, aptariami susitikime su Valstybės kontrolės vadovybe prieš inicijuojant auditą ir nurodomi ViPSIS audito inicijavimo metu.

## 1.4. Atitikties auditas ir jungtiniai auditai

13. Atitikties auditas gali būti atliekamas:
  - ✓ kaip atskiras auditas;
  - ✓ kartu su finansiniu auditu;
  - ✓ kartu su veiklos auditu.
14. Atskiras atitikties auditas gali būti atliekamas tiek reguliariai (pvz., kai kasmet teisės aktais pavedama jį atlikti), tiek pasirinktinai pagal poreikį įtraukiant audito temas į metinį veiklos planą. Atliekant atskirą atitikties auditą, taikomi 4000-ojo TAAIS reikalavimai.
15. Atliekant jungtinį finansinį ir atitikties auditą, turėtų būti taikomi tiek finansinio (2000–2899-ųjų TAAIS), tiek atitikties audito TAAIS (4000-ojo TAAIS) reikalavimai. Teisės aktai ypač svarbūs abiejų auditų atveju. Kokie teisės aktai bus taikomi, priklausys nuo audito tikslo. Atliekant finansinį auditą, svarbiausi tie teisės aktai, kurie turi tiesioginės ir reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms; atitikties auditui gali būti svarbūs visi su audito objektu susiję teisės aktai. Pavyzdžiui, jei būtų pasirinkta kartu su finansiniu auditu įvertinti valstybės skolinimosi atitiktį nustatytiems reikalavimams, papildomai turėtų būti pasirinkti audito kriterijai iš teisės aktų ir (ar) kitų reikalavimų, reglamentuojančių valstybės skolinimąsi. Esant neaiškumų dėl TAAIS taikymo konkretaus audito atveju, rekomenduojama konsultuotis su metodologais.
16. Kai atitikties auditas atliekamas kartu su veiklos auditu, reikalavimų vykdymas būna traktuojamas kaip vienas iš ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektų. Reikalavimų nevykdymas gali būti veiklos, kurios auditas atliekamas, būklės priežastis, pasekmė arba būdas ją paaiškinti. Pavyzdžiui, atliekant viešąjį pirkimą buvo nesilaikyta Viešųjų pirkimų įstatymo nuostatų ir pasirinktas netinkamas pirkimo būdas, todėl prekės ir (ar) paslaugos buvo įsigytos neekonomiškai. Atlikdami jungtinį tokio tipo auditą, auditoriai, atsižvelgdami į audito tikslą, turėtų priimti profesinį sprendimą, ar audito metu taikyti tik veiklos audito TAAIS (3000-ojo TAAIS), tik atitikties audito TAAIS (4000-ojo TAAIS), ar ir vienus, ir kitus reikalavimus. Bet kuriuo atveju būtina tai aiškiai dokumentuoti. Esant neaiškumų dėl TAAIS taikymo konkretaus audito atveju, rekomenduojama konsultuotis su metodologais.

## 2. BENDRIEJI AUDITO REIKALAVIMAI

17. Bendrieji visų audito tipų (finansinio, veiklos ir atitikties) reikalavimai numatyti 100-ajame TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ (2 pav.). Atitikties audito bendrieji reikalavimai detalizuojami 400-ajame TAAIS „Atitikties audito principai“ ir 4000-ajame TAAIS „Atitikties audito standartas“.

2 pav. Bendrieji audito reikalavimai



Šaltinis – 100-asis TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“.

### 2.1. Etika ir nepriklausomumas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

(4000-ojo TAAIS 45 punktas)

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

(4000-ojo TAAIS 48 punktas)

18. Auditorius turi elgtis sąžiningai, profesionaliai, išlikti nepriklausomas ir objektyvus, turėti reikalaujamą profesinę kompetenciją, išlaikyti profesinį konfidencialumą. 130-asis TAAIS „Etikos kodeksas“ nurodo, kad tai yra vertybės, kuriomis turi būti grindžiamas auditorių etiškas elgesys.
19. Auditorius turi užtikrinti, kad bendravimas su suinteresuotomis šalimis<sup>7</sup> nepakenktų jo nepriklausomumui. Atlikdamas auditą auditorius turi vengti netinkamos bet kurios suinteresuotos šalies įtakos ir išlaikyti objektyvumą, kad jo darbas ir ataskaitos būtų nešališki. Nepriklausomumas leidžia auditoriui atlikti auditą nepatiriant jokios įtakos, galinčios

<sup>7</sup> 4000-asis TAAIS „Atitikties audito standartas“, 2 p.

sukompromituoti profesinį sprendimą, veikti principingai, objektyviai ir laikantis profesinio skepticizmo. Turi būti užtikrinta, kad nėra aplinkybių, kurios priverstų pagrįstai suabejoti auditoriaus principingumu, objektyvumu ar profesiniu skepticizmu arba nuspręsti, kad auditorius yra sukompromituotas.

20. Audito grupė ir kiti audito procese dalyvaujantys asmenys privalo vadovautis 130-uoju TAAIS ir *Valstybės kontrolės darbuotojų etikos kodekse* nustatytais etikos reikalavimais ir vertybėmis. Visi audito grupės nariai, pradėdami auditą ar prisijungę prie audito ir jo procese dalyvaujantys asmenys, pradėdami vykdyti pavestą užduotį dokumentų valdymo sistemoje (DocLogix) privalo pasirašyti nešališkumo ir nepriklausomumo deklaraciją, kaip tai numatyta *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.
21. Išsamesnės informacijos apie objektyvumą, nepriklausomumą, kitus etikos principus ir vertybes pateikta 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“.

## 2.2. Profesinis sprendimas, skepticizmas ir reikiamas atidumas

### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

Audito proceso metu auditorius privalo taikyti profesinį sprendimą.

(4000-ojo TAAIS 71 punktas)

Auditorius privalo išlaikyti profesinį skepticizmą bei atvirą ir objektyvų požiūrį.

(4000-ojo TAAIS 77 punktas)

### 2.2.1. Profesinis sprendimas

22. Profesinis sprendimas – tai žinių, įgūdžių ir patirties taikymas audito metu priimant kompetentingus sprendimus dėl audito aplinkybės atitinkančios veiksmų krypties. Taikant profesinį sprendimą svarbu laikytis tinkamo atsargumo ir nuosekliai taikyti visus susijusius profesinius standartus ir etikos principus.
23. Profesinio sprendimo principu auditorius privalo vadovautis viso audito metu. Profesinis sprendimas naudojamas vertinant rizikas, reikšmingumą, apibrėžiant audito objektą, tikslą, klausimus ir kriterijus, apimtį, apsisprendžiant dėl procedūrų, reikalingų surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus ir juos įvertinti. Jis taip pat naudojamas vertinant, kokius pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas teikti audito ataskaitoje ir kt. Šio sprendimo naudojimas labai svarbus analizuojant audito įrodymus ir formuojant jais pagrįstus pastebėjimus ir išvadas.
24. Labai svarbu, kad auditorius tinkamai dokumentuotų visus profesinius sprendimus, aiškiai įvardindamas, kokiais kriterijais, faktais, aplinkybėmis ir žiniomis rėmėsi priimdamas konkretų profesinį sprendimą, ir jį pagrįstų.

### 2.2.2. Profesinis skepticizmas ir reikiamas atidumas

25. Profesinis skepticizmas reiškia, kad viso audito metu, o ypač vertindamas surinktų

įrodymų pakankumą ir tinkamumą, auditorius turi būti budrus ir kritiškas.

26. Profesinis skepticizmas apima reikiamą atidumą dėl, pavyzdžiui:
  - ✓ audito įrodymų, prieštaraujančių kitiems gautiems audito įrodymams;
  - ✓ informacijos, kuri kelia abejonių dėl dokumentų ir duomenų patikimumo;
  - ✓ atsakymų į paklausimus, kurie bus naudojami kaip audito įrodymai;
  - ✓ sąlygų, kurios gali reikšti galimą audituojamo subjekto vadovybės ir (ar) kitų atsakingų asmenų nesąžiningą elgesį, sukčiavimą.
27. Profesinio sprendimo ir skepticizmo laikymasis leidžia auditoriui įsigilinti į įvairius požiūrius ir argumentus, geriau apsvarstyti skirtingas pozicijas, išlaikyti objektyvumą ir įvertinti visus audito įrodymus. Be to, padeda išvengti sprendimo klaidų ar šališkumo ir pateikti objektyvias išvadas remiantis kritiniu visų surinktų audito įrodymų vertinimu.
28. Iš auditoriaus tikimasi, kad jis veiks laikydamasis reikiamo atidumo, kuris apima kruopštų darbą ir tinkamą rūpinimąsi audito planavimu, įrodymų rinkimu ir vertinimu, pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų pateikimu. Aukštus profesionalaus elgesio standartus reikia išlaikyti viso audito metu.

## 2.3. Audito rizika

### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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

(4000-ojo TAAIS 52 punktas)

29. Audito rizika – tai tikimybė, kad dėl įvairių atsiradusių veiksmų ar įvykių gali būti pateikti neteisingi ar neišsamūs pastebėjimai, išvados, rekomendacijos, nepasiektas arba nevisiškai pasiektas audito tikslas ir (ar) pareikšta netinkama auditoriaus nuomonė (kai rengiama audito išvada).
30. Audito rizikos vertinimas skatina auditorių sutelkti dėmesį į pagrindinius audito klausimus, atsižvelgiant į išteklių ir laiko apribojimus. Audito rizika turi būti vertinama ir valdoma viso audito metu. Aktyvus valdymas apima galimos ar žinomos rizikos numatymą, jos valdymo priemonių nustatymą ir dokumentavimą.

### 2.3.1. Audito rizikos ir patikimumo modelis

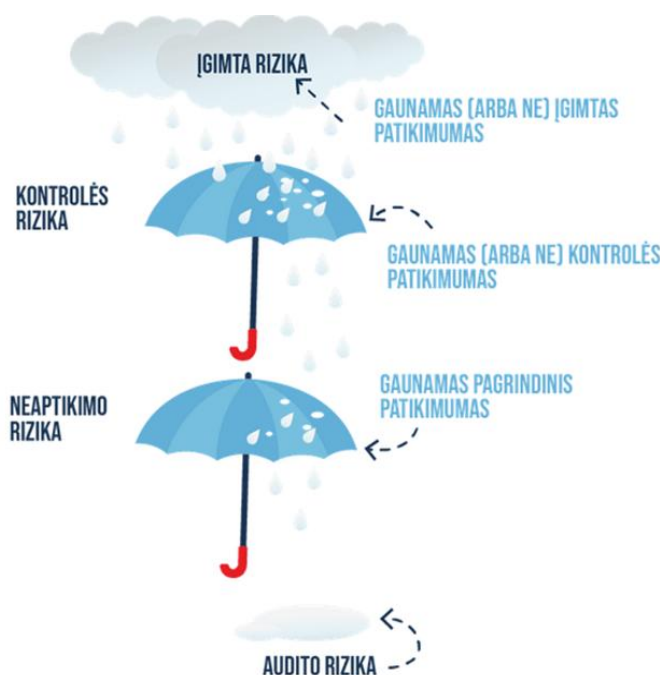
31. Pagal audito rizikos modelį, audito riziką sudaro trys komponentai:
  - ✓ įgimta rizika (JR) – tai rizika, būdinga konkrečiam audito objektui dėl jo specifikos ir kuri gali pasireikšti iki vidaus kontrolės priemonių taikymo;
  - ✓ kontrolės rizika (KR) – tai rizika, kad atitinkamos vidaus kontrolės priemonės, susijusios su įgimta rizika, yra netinkamos arba veikia netinkamai;

- ✓ neaptikimo rizika (NR) – tai rizika, kad auditoriaus atliekamos procedūros gali lemti neteisingą išvadą ar nuomonę.
32. Trys audito rizikos komponentai (įgimta, kontrolės ir neaptikimo rizika) turėtų būti vertinami kartu, nes jie tiesiogiai vienas kitą veikia. Kuo didesnis auditoriaus įvertintas įgimtos ir (arba) kontrolės rizikos lygis, tuo didesnė bus neaptikimo rizika ir reikės atlikti išsamesnį audito darbą, kad gautume didesnį patikimumą ir neaptikimo riziką sumažintume iki priimtino lygio. Kita vertus, jeigu įgimta rizika normali, o taikomos kontrolės priemonės tinkamos, tada neaptikimo rizika mažesnė ir galime suplanuoti mažesnės apimties pagrindines audito procedūras reikiamam patikimumui gauti.
33. Bendrą audito patikimumą galima gauti iš trijų komponentų:
- ✓ įgimto patikimumo – gaunamas planavimo metu įvertinus įgimtą riziką, kai nėra nustatyta aplinkybių, kurios didina įgimtą riziką;
  - ✓ kontrolės patikimumo – gaunamas įvertinus vidaus kontrolės efektyvumą ir suformavus nuomonę, ar vidaus kontrolė laiku užkerta kelią neatitiktims. Tai atliekama susipažinus su vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis bei atlikus kontrolės priemonių efektyvumo vertinimą (kontrolės testus);
  - ✓ pagrindinio patikimumo – gaunamas atlikus pagrindines audito procedūras. Kuo daugiau išsamesnių ir didesnės apimties tinkamų procedūrų auditorius atliks – tuo didesnį pagrindinį patikimumą jis gaus. Priklausomai nuo gauto įgimto ir kontrolės patikimumo teks atlikti daugiau ar mažiau pagrindinių audito procedūrų.

### 2.3.2. Audito rizikos ir audito patikimumo ryšiai

34. Audito rizika yra atvirkštinė audito patikimumui, t. y., jei audito rizika yra maža, pakankamam patikimumui gauti užteks mažiau procedūrų, nei tais atvejais, kai audito rizika didelė (3 pav.).

3 pav. Audito patikimumo ir audito rizikos ryšiai



35. Išsamiau apie konkrečius veiksmus, kuriuos auditorius turi atlikti vertindamas audito riziką, pateikta Vadovo [3.2.5 skirsnyje „Audito rizikos vertinimas“](#).

## 2.4. Reikšmingumas

### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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

*(4000-ojo TAAIS 125 punktas)*

36. Reikšmingumas gali būti apibrėžtas kaip santykinė dalyko reikšmė (arba svarba) tomis aplinkybėmis, kuriomis jis nagrinėjamas. Į reikšmingumą auditoriai turėtų atsižvelgti viso audito proceso metu.
37. Reikšmingumas gali būti vertinamas atsižvelgiant į kiekybinius ir kokybinius veiksnius. Kokybiniai veiksniai gali apimti tokius aspektus kaip: ar pastebėjimas atsirado dėl tyčinio (apgaulės) ar netyčinio veiksmo; ar tam tikras audituojamo subjekto veiklos aspektas yra reikšmingas atsižvelgiant į veiklos pobūdį, daromą poveikį, numatomų naudotojų poreikius, socialinę ar politinę svarbą ir kt.; ar pastebėjimas susijęs su skaidrumu ir atskaitomybe ir pan. Kiekybiniai veiksniai yra susiję su pastebėjimų svarba, kuri išreiškiama skaičiais.
38. Reikšmingumo nustatymas atliekamas atitikties audito planavimo metu. Išsamiau apie reikšmingumo nustatymą pateikta Vadovo [3.2.6 skirsnyje „Reikšmingumo nustatymas“](#).

## 2.5. Dokumentavimas

### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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, pagrindžiančius audito rezultatus, iki išleidžiant audito ataskaitą.

*(4000-ojo TAAIS 89 punktas)*

39. Tinkamas dokumentavimas padeda susidaryti aiškią nuomonę apie atliktą audito darbą, leidžia apie auditą išankstinių žinių neturinčiam patyrusiam auditoriui suprasti atlikto audito pobūdį, laiko paskirstymą, apimtį ir rezultatus, gautus audito įrodymus, kuriais grindžiami audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos, ir visų svarbių dalykų, kuriems būtina taikyti profesinį sprendimą, priežastis.

### 2.5.1. Darbo dokumentų paskirtis

40. Darbo dokumentai – dokumentuota informacija apie atliktas audito procedūras, surinktus audito įrodymus ir auditoriaus padarytas išvadas. Visas audito procesas nuo planavimo

iki audito ataskaitos parengimo turi būti dokumentuojamas. Darbo dokumentai jungia auditoriaus darbą, atliekamą viso audito proceso metu renkant ir vertinant informaciją ir duomenis, ir audito ataskaitą.

41. Darbo dokumentai yra reikšmingi, nes:

- ✓ palengvina audito planavimą;
- ✓ pagrindžia ir patvirtina auditoriaus sprendimus, nuomones, pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas;
- ✓ yra informacijos šaltinis rengiant audito ataskaitas ir atsakant į audituojamo subjekto ar kitų subjektų klausimus (padeda apsiginti nuo pretenzijų, teisminių bylų ir kitų teisinių procesų atveju);
- ✓ yra pagrindas prižiūrėti audito procesą ir atlikti audito peržiūrą, užtikrinti audito kokybę;
- ✓ parodo auditoriaus kompetenciją, fiksuoja jo atliktą darbą;
- ✓ užtikrina atlikto darbo atsekamumą.

## 2.5.2. Darbo dokumentų turinys

42. Yra skirtingo tipo darbo dokumentų:

- ✓ audito planavimo dokumentai: audito planavimo darbų grafikas, audito planas;
- ✓ rezultatų apibendrinimo dokumentai: audito planavimo rezultatų apibendrinimas, audito rezultatų suvestinė;
- ✓ darbo dokumentai, kuriuose dokumentuojamos atliekamos audito procedūros, pateikiami audito įrodymai ir kt. Šie darbo dokumentai skirstomi į:
  - audito planavimo procedūrų atlikimo;
  - pagrindinių audito procedūrų atlikimo.
- ✓ kiti darbo dokumentai, kuriuose, pavyzdžiui, dokumentuojami auditorių profesiniai sprendimai, kurie turi įtakos audito planavimui, atlikimui ir rezultatų pateikimui (pvz., sprendimai dėl subjektų ar vertinamų vienetų atrankos, reikšmingumo ir kt.), arba dokumentuojama kita svarbi informacija, turinti įtakos audito metu priimamiems sprendimams (pvz., informacija, gauta įvairiuose susitikimuose, aptarimuose, ir kt.).

43. Reikalavimai audito planavimo ir rezultatų apibendrinimo dokumentų struktūrai ir turiniui pateikti tolesniuose šio Vadovo skyriuose, o jų šablonai – Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.

44. Darbo dokumentai, kuriuose dokumentuojamos atliekamos audito procedūros ir pateikiami audito įrodymai, turi būti analitinio pobūdžio, t. y. juose turi būti ne tik pateikiama surinkta informacija ir duomenys, bet ir atlikta jų analizė, pateikti vertinimai, išvados.

45. Audito planavimo procedūrų atlikimo darbo dokumentuose (šabloną ir pildymo instrukciją galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) turi būti pateikta:

- ✓ bendra informacija apie darbo dokumentą:

- dokumento sudarytojo (institucijos ir departamento) pavadinimas, dokumento pavadinimas, data ir numeris;
- audito ID;
- darbo dokumento tikslas;
- audito planavimo darbų grafiko procedūra ar klausimas ir priskirti detalizuojantys klausimai (jei tokie yra);
- informacijos šaltiniai, metodai, audituojamas subjektas, santrumpos ir sąvokos;
- darbo dokumento rengėjas;
- ✓ atlikto darbo aprašymas – nurodoma:
  - kas vertinta – nurodomi dokumentai, duomenys ar kita informacija, kuri yra renkama ir analizuojama pagal audito planavimo darbų grafiko procedūrą ar klausimą;
  - kaip vertinta – aprašomi auditoriaus atlikti veiksmai (procedūros), kokie metodai buvo taikyti renkant ir vertinant duomenis, dokumentus ar kitą informaciją;
  - nustatytos rizikos – pateikiamos nagrinėjamu klausimu nustatytos rizikos, kurios turi būti pagrįstos tam tikrais faktais, pavyzdžiais ir, esant galimybei, nurodomos galimos jų priežastys ir pasekmės;
  - kiti atliktos analizės rezultatai – pateikiama informacija ir auditoriaus įžvalgos, kai darbo dokumento tikslas apima daugiau informacijos surinkimą, analizę ir aprašymą nagrinėjamu klausimu nei rizikos nustatymą;
- ✓ išvada – pateikiamos nustatytos rizikos ir kitos auditoriaus įžvalgos bei apibendrinta informacija;
- ✓ galimi audito kriterijai – ši dalis neprivaloma, tačiau auditoriui žinant audito kriterijus nustatytoms rizikoms vertinti, rekomenduojama juos nurodyti;
- ✓ priedai, kuriuose pateikiama su audito įrodymais susijusi, taip pat auditoriaus pastebėjimus ir išvadas patvirtinanti informacija ir dokumentai.

46. Pagrindinių audito procedūrų atlikimo darbo dokumentuose (šabloną ir pildymo instrukciją galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) turi būti pateikta:

- ✓ bendra informacija apie darbo dokumentą:
  - dokumento sudarytojo (institucijos ir departamento) pavadinimas, dokumento pavadinimas, data ir numeris;
  - audito ID;
  - darbo dokumento tikslas;
  - audito klausimas (jeigu buvo formuluojamas) ir audito kriterijus;
  - audito procedūros pobūdis ir aprašymas;
  - metodai, informacijos šaltiniai, audituojamas subjektas, santrumpos ir sąvokos;
  - darbo dokumento rengėjas;

- ✓ atlikto darbo aprašymas: pateikiami surinkti įrodymai, pagrindžiantys auditoriaus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas pagal kiekvieną audito kriterijų nurodant:
    - kaip turi būti: nurodomas audito kriterijus ir jo šaltinis, jeigu taikomos – kriterijaus vertinimo skalės ir tolerancijos ribos;
    - kaip yra iš tikrųjų: pateikiamos atliktos audito procedūros, surinkti įrodymai, jų analizė;
    - nustatyta neatitiktis ir jos pobūdis: aiškiai įvardijama neatitiktis nuo audito kriterijaus, jeigu buvo nustatyta ir nurodomas jos pobūdis (sisteminė, anomalija ar kita neatitiktis);
    - audituojamo subjekto nuomonė dėl nustatytos neatitikties (-ių), jei tokia buvo pateikta ir, esant poreikiui, auditoriaus vertinimas dėl jos. Tai pat gali būti pateikta kitų ekspertų nuomonė dėl nagrinėjamos srities, jeigu ji yra svarbi nagrinėjamo dalyko kontekste;
    - neatitikties priežastis (-ys) ir pasekmė (-ės). Turi būti nustatomos kiekvieno kriterijaus neatitikties priežastys ir pasekmės, bet auditorius gali konstatuoti, kad kelių kriterijų neatitikčių priežastys ir (ar) pasekmės yra sutampančios ir pasikartojančios, todėl plačiau jas aprašyti gali viename darbo dokumente ir prie kituose darbo dokumentuose pateiktų neatitikčių pateikti nuorodą į šį darbo dokumentą. Jeigu priimtas profesinis sprendimas priežastis ir (ar) pasekmes nustatyti tik apibendrinant audito rezultatus, toks sprendimas turi būti pateiktas darbo dokumente, o priežastims ir (ar) pasekmėms nustatyti, parengiamas atskiras darbo dokumentas, kurio rezultatas pateikiamas audito rezultatų suvestinėje. Jei negalima pagrįstai nustatyti priežasčių ir (ar) pasekmių – tai turi būti aiškiai įvardyta darbo dokumente;
    - esant poreikiui audito metu įvykę pokyčiai, kurie turi įtakos auditoriaus pastebėjimams ir išvada;
    - esant poreikiui gerosios praktikos pavyzdžiai ir kt.
  - ✓ išvada ir, esant poreikiui, preliminarios rekomendacijos, galimi pokyčių vertinimo rodikliai;
  - ✓ priedai, kuriuose pateikiama su audito įrodymais susijusi, taip pat auditoriaus pastebėjimus ir išvadas patvirtinanti informacija ir dokumentai.
47. Atliekant auditą darbo dokumentai gali būti rengiami audito procedūrai, audito kriterijui, darbo dokumentai jungiantys kelias audito procedūras ar kelis audito kriterijus, taip pat darbo dokumentai, kuriuose vertinama audito sritis ar klausimas pagal visus jam nustatytus kriterijus. Jeigu konkrečiam kriterijui yra rengiami keli darbo dokumentai, turi būti parengtas vertinimą pagal tą kriterijų apibendrinantis darbo dokumentas. Jeigu keliems kriterijams rengiamas vienas darbo dokumentas, išvadoje turi būti suformuluoti vertinimai pagal kiekvieną audito kriterijų atskirai. Jeigu darbo dokumentas rengiamas visai audito sričiai ar klausimui, išvadoje turi būti pateikti ir atsakymai į iškeltus audito klausimus.
48. Darbo dokumentuose pateikta informacija turi būti pakankama, patikima ir tinkama pagrįsti auditoriaus pastebėjimus, padarytas išvadas ir pateiktas rekomendacijas. Darbo dokumentai turi būti suprantami, išsamūs, tikslūs, glausti, tvarkingi, jų rengimo sąnaudų neturėtų viršyti teikiamos naudos.

49. Kad būtų galima greitai susipažinti su įrodymais ir surasti reikiamą informaciją, dokumentų struktūra turi būti logiška. Darbo dokumentuose, kuriuose vertinami audito metu surinkti duomenys ir gauta informacija, reikia pateikti nuorodas į informacijos šaltinius (audituojamo subjekto ar kitų subjektų, asmenų pateikta informacija) ar į konkrečius dokumentus (nurodant jų pavadinimus, datas, rengėjus ir pan.), kad, prireikus, būtų galima juos surasti. Daugiau informacijos apie nuorodų teikimą galima rasti *Atmintinėje, kaip nurodyti teisės aktus, teisės aktų projektus ar teismų sprendimus galutiniuose Valstybės kontrolės veiklos produktų dokumentuose*.
50. Jeigu darbo dokumente fiksuojama neatitiktis nuo audito kriterijaus, darbo dokumente ar prieduose privaloma pateikti ne tik nuorodas į šaltinius, bet ir visus su šia neatitiktimi susijusius audito įrodymus, įskaitant visus reikiamus audituojamo subjekto pateiktus ar iš kitų šaltinių gautus dokumentus.
51. Jeigu dalis įrodymų ar įrodymams vertinti reikalingų dokumentų, duomenų ar informacijos yra pateikiama kituose to paties audito darbo dokumentuose ar jų prieduose, darbo dokumente reikia pateikti nuorodas į tuos susijusius darbo dokumentus ar priedus.
52. Audito planavimo etapo darbo dokumentai turi būti parengti ne vėliau nei yra patvirtinamas audito planavimo rezultatų apibendrinimas. Audito planavimo rezultatų apibendrinimas turi būti patvirtintas užtikrinus pasirinktų audituoti rizikų suderinimą su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus audito departamentas, ne vėliau nei pradedamas rengti audito planas ar audito planavimo rezultatų ataskaita.
53. Jeigu yra atliekamas ne visos apimties audito planavimas ir nerengiamas audito planavimo rezultatų apibendrinimas (išsamiau apie tai šio Vadovo [3.2.1 skirsnyje „Audito inicijavimas“](#)), darbo dokumentai turi būti parengti ne vėliau nei audito plano projektas yra pateikiamas peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas.
54. Audito atlikimo etapo darbo dokumentai turi būti parengti ne vėliau nei yra patvirtinama audito rezultatų suvestinė. Ši suvestinė turi būti patvirtinta audito departamento vadovo iki audito ataskaitos projekto pateikimo peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis audito departamentas.
55. Esant poreikiui, darbo dokumentai vėliau gali būti patikslinti, bet ne vėliau kaip iki audito planavimo rezultatų ataskaitos ar audito ataskaitos ir išvados, jei teikiama auditoriaus nuomonė, pasirašymo.
56. Audito priežiūros ir vidinės peržiūros procedūros plačiau išdėstytos *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

### 2.5.3. Darbo dokumentų įforminimas, tvarkymas ir saugojimas

57. Auditas dokumentuojamas ViPSIS. Detalesnė informacija pateikiama *ViPSIS naudotojų vadovuose*.
58. Jeigu organizuojamas susitikimas su audituojamu subjektu (pvz., siekiant gauti tam tikros informacijos ar aptarti audito planavimo rezultatų ataskaitos, valstybinio audito ataskaitos projektus), *Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamento* nustatyta tvarka gali būti daromas susitikimo garso įrašas, kuris, parengus susitikimo protokolą, sunaikinamas.

59. Auditorius turėtų vengti audito darbo dokumentuose ar jų prieduose atskleisti asmens duomenis<sup>8</sup>. Kaip tvarkyti asmens duomenis ir užtikrinti jų saugumą, siekiant įgyvendinti Bendrojo duomenų apsaugos reglamento<sup>9</sup> nuostatas, pateikta *Asmens duomenų, reikalingų atliekant valstybinį auditą, ES investicijų auditą ir biudžeto politikos stebėsenos vertinimus, gavimo ir tvarkymo gairėse*. Kilus klausimų dėl asmens duomenų naudojimo ir tvarkymo, auditorius turėtų konsultuotis su Valstybės kontrolės atitikties pareigūnu.
60. Darbo dokumentai tvarkomi ir saugomi vadovaujantis *Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamentu* ir *ViPSIS naudotojo vadovais*. Valstybinių auditorių veiksmus, susipažįstant su įslaptinta informacija ir ją naudojant valstybinio audito metu, siekiant išvengti įslaptintos informacijos praradimo ar neteisėto atskleidimo, nustato *Paslapčių subjektų ir Valstybės kontrolės įslaptintos informacijos naudojimo ir apsaugos tvarkos aprašas*.
61. Rengiami oficialūs dokumentai (raštai, audito ataskaitos ir kt.), pateiktys (prezentacijos), infografikai ir siunčiamų el. laiškų parašai turi atitikti Valstybės kontrolės *Vizualinio stiliaus gide* pateiktas rekomendacijas dėl šrifto, teksto formatavimo ir spalvų naudojimo.
62. Išsamesni dokumentavimo reikalavimai, susiję su kiekvienu audito etapu, pateikti atitinkamose šio Vadovo audito proceso dalyse.

## 2.6. Kokybės valdymas

### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

AAI privalo prisiimti 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.

(4000-ojo TAAIS 80 punktas)

63. Kokybės valdymo sistema apima tvarkas ir procedūras, sukurtas tam, kad AAI būtų pagrįstai užtikrinta, jog ji ir jos personalas laikosi profesinių standartų ir taikomų teisės aktų nustatytų reikalavimų. Šios sistemos tikslas yra užtikrinti, kad visi atliekami auditai išlaikytų aukštą kokybės lygį. Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo nuostatos pateiktos *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*, parengtame pagal 140-ąjį TAAIS „AAI kokybės valdymas“.

## 2.7. Bendravimas

### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

Viso audito proceso metu auditorius privalo veiksmingai bendrauti su audituojamu subjektu ir su už valdymą atsakingais asmenimis.

(4000-ojo TAAIS 96 punktas)

<sup>8</sup> Asmens duomenys – bet kokia informacija apie fizinį asmenį, kurio tapatybė nustatyta arba kurio tapatybę galima nustatyti (duomenų subjektas); fizinis asmuo, kurio tapatybę galima nustatyti, yra asmuo, kurio tapatybę tiesiogiai arba netiesiogiai galima nustatyti, visų pirma pagal identifikatorių, kaip antai vardą ir pavardę, asmens identifikavimo numerį, buvimo vietos duomenis ir interneto identifikatorių arba pagal vieną ar kelis to fizinio asmens fizinės, fiziologinės, genetinės, psichinės, ekonominės, kultūrinės ar socialinės tapatybės požymius.

<sup>9</sup> Europos Parlamento ir Tarybos 2016 m. balandžio 27 d. reglamentas (ES) 2016/679 dėl fizinis asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo ir kuriuo panaikinama Direktyva 95/46/EB (Europos Sąjungos oficialusis leidinys L 119/1).

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

*(4000-ojo TAAIS 99 punktas)*

64. Efektyvus bendravimas yra svarbus, nes, palaikant gerą abipusio bendravimo su audituojamu subjektu ir suinteresuotosiomis šalimis atmosferą, galima pagerinti auditoriaus prieigą prie informacijos ir duomenų, be to, tai gali padėti auditoriui geriau suprasti audituojamo subjekto ir suinteresuotųjų šalių požiūrį.
65. Svarbu, kad auditorius palaikytų gerus profesinius santykius su suinteresuotosiomis šalimis, skatintų laisvą ir atvirą keitimąsi informacija, nepažeistų konfidencialumo reikalavimų, vestų diskusijas laikydamasis abipusės pagarbos, suprasdamas kiekvienos suinteresuotosios šalies atliekamas atitinkamas funkcijas ir įsipareigojimus. Visgi toks bendravimas neturi paveikti auditoriaus nepriklausomumo ir nešališkumo.
66. Bendravimas vyksta viso audito metu. Apie bet kokias reikšmingas kliūtis, su kuriomis buvo susidurta audito metu, ir apie bet kokius reikšmingos neatitikties atvejus ar kitus audito metu nustatytus dalykus (pvz.: apgaulės, korupcijos, teisės aktų nesilaikymo atvejai ir kitos situacijos, kai audituojamas subjektas privalo imtis skubių veiksmų, siekdamas išvengti potencialios žalos) derėtų kuo anksčiau pranešti audituojamo subjekto atitinkamo lygio vadovams ar asmenims, atsakingiems už valdymą:
  - ✓ jeigu auditorius nustato apgaulės ar korupcijos atvejus arba kitus, auditoriaus vertinimu, reikšmingus dalykus, jis apie tai audituojamą subjektą informuoja oficialiu raštu;
  - ✓ kitais atvejais audito grupė nusprendžia, ar audituojamą subjektą informuoti oficialiu raštu ar el. paštu.
67. Išsamiau bendravimas ir bendradarbiavimas su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) skirtingų atitikties audito proceso etapų metu aprašomas atitinkamose šio Vadovo audito proceso dalyse.

## 2.8. Audito grupės įgūdžiai

### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

*(4000-ojo TAAIS 85 punktas)*

Jeigu audito komanda negali pasinaudoti patirtimi spręsdama sunkų ar ginčytiną klausimą, turi būti gauta profesionali konsultacija.

*(4000-ojo TAAIS 74 punktas)*

68. Audito grupė turi būti sudaryta taip, kad jos nariai visi kartu turėtų žinių, įgūdžių ir kvalifikacijos, reikalingos sėkmingai atlikti auditą. Tai reiškia, kad jie turi suprasti to tipo auditą, kuris yra atliekamas, būti susipažinę su taikomais standartais ir įstatymais, audituojamo subjekto veikla ir sugebėti priimti profesinius sprendimus, turėti patirties

juos priimant. Auditorius turi būti profesionalus, kad galėtų atlikti visas jam pavestas užduotis. Auditoriai turėtų kelti savo profesinę kompetenciją nuolat dalyvaudami profesinio tobulinimosi programose.

69. Audito metu gali kilti sudėtingų ir (ar) ginčytinų klausimų, reikalaujančių kompetencijos ir patirties, kurių audito grupė neturi. Tai gali būti klausimai, susiję su konkrečia audito sritimi, teisine, metodine ar kt. kompetencijomis. Prireikus pagalbos, galima kreiptis į teisės, informacinių technologijų, metodologijos, Planavimo ir poveikio departamento ar kitų struktūrinių padalinių darbuotojus arba pasitelkti išorės specialistus (ekspertus) ir (ar) auditorius, kurie pasidalintų žiniomis, atliktų konkrečias užduotis ar suteiktų kitą reikiamą pagalbą.
70. Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai) ir (ar) išorės auditoriai pasitelkiami vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*.
71. Visi auditoriaus sprendimai dėl išorės specialisto (eksperto) ir (ar) išorės auditoriaus pasitelkimo, jų darbo įvertinimo ir panaudojimo turi būti dokumentuoti. Išsamiau apie išorės auditorių, vidaus auditorių ir (ar) išorės specialistų (ekspertų) pasitelkimo planavimą ir jų atlikto darbo panaudojimą žiūrėti Metodikos svetainės Tvarų ir kitos informacijos skiltyje.
72. Išsamesnė informacija apie auditoriaus profesines kompetencijas ir joms keliamus reikalavimus pateikta 150-ajame TAAIS „Auditoriaus kompetencija“, 1950-osiose GUID „Auditorių kompetencijų sistemos kūrimo gairės“ ir 1951-osiose GUID „Auditorių profesinio tobulėjimo kelių kūrimo gairės“.

### 3. ATITIKTIES AUDITO PROCESO REIKALAVIMAI

73. Atitikties audito procesą sudaro šie pagrindiniai etapai (4 pav.):

- ✓ auditų planavimas Valstybės kontrolės metiniam veiklos planui sudaryti: strateginis tyrimas (temų / objektų atranka);
- ✓ audito planavimas: audito inicijavimas, audito planavimo procedūrų atlikimas ir audito plano parengimas;
- ✓ audito atlikimas ir rezultatų įvertinimas;
- ✓ audito ataskaitos ir išvados (jei teikiama auditoriaus nuomonė) / audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas;
- ✓ veiksmai po audito.

4 pav. Atitikties audito proceso etapai



74. Atitikties audito proceso etapai ir reikalavimai išsamiau aprašyti tolesnėse šio Vadovo dalyse.

### 3.1. Auditų planavimas: veiksmai iki audito (strateginis tyrimas)

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

(4000-ojo TAAIS 64 punktas)

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

(4000-ojo TAAIS 107 punktas)

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.

(4000-ojo TAAIS 110 punktas)

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

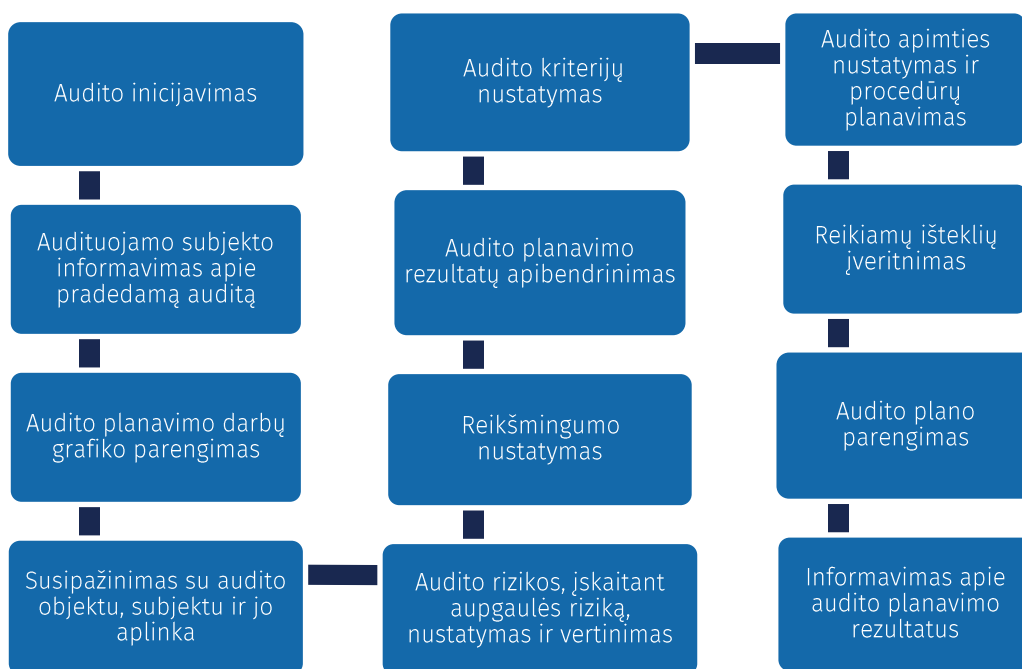
(4000-ojo TAAIS 121 punktas)

75. Už strateginio tyrimo atlikimą yra atsakingas Valstybės kontrolės Planavimo ir poveikio departamentas. 4000-asis TAAIS taip pat numato, kad prieš pradėdant auditą reikia įsitikinti, ar egzistuoja atitinkami audito kriterijai, todėl Planavimo ir poveikio departamentas siūlydamas auditus įtraukti į institucijos metinį veiklos planą, turi nurodyti ir preliminarius audito kriterijų šaltinius. Valstybiniai auditai institucijos lygmeniu institucijos metiniam veiklos planui sudaryti planuojami ir atrenkami vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*.

### 3.2. Audito planavimas

76. Tinkamas audito planavimas padeda užtikrinti, kad:
- ✓ bus įvardytos aktualios ir svarbios rizikos, kurios toliau bus vertinamos audito atlikimo metu;
  - ✓ audito ištekliai (finansiniai, žmogiškieji, materialiniai ir kiti) bus paskirstyti atsižvelgiant į nustatytas rizikas ir veiklos problemas;
  - ✓ auditas bus tinkamai organizuotas ir valdomas.
77. Atitikties audito planavimo etapo žingsniai pavaizduoti 5 pav.

5 pav. Atitikties audito planavimo etapo procesas



78. Išskirtiniais atvejais tiesioginės išvados rengimo užduoties atitikties auditas gali būti baigiamas po audito planavimo rezultatų apibendrinimo parengiant audito planavimo rezultatų ataskaitą (išsamiau apie šios ataskaitos rengimą Vadovo [3.4.4 skirsnyje „Audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas“](#)). Priežasčių, kuriomis remiantis vertėtų svarstyti galimybę nutraukti auditą ir baigti jį audito planavimo rezultatų ataskaita, pavyzdžiai:
- ✓ audituojamas subjektas ėmėsi veiksmų problemoms spręsti;
  - ✓ yra rizika, kad audito įtaka pokyčiams bus maža ar jos nebus, nebus pasiektas laukiamas audito poveikis arba audito kaštai viršys galimą naudą;
  - ✓ nėra reikiamos kvalifikacijos auditorių, galinčių atlikti auditą, o ekspertų paslaugos labai brangios, nėra galimybių pasitelkti ekspertų;
  - ✓ audituojami subjektai nekaupia duomenų, kurių reikia didžiąjai daliai ar visiems pakankamiems ir tinkamiems audito įrodymams surinkti, ir pan.
79. Patvirtinimo užduoties atitikties auditas negali būti baigiamas audito planavimo etape.

### 3.2.1. Audito inicijavimas

80. Departamento vadovas turi užtikrinti, kad iki audito inicijavimo būtų suorganizuotas ir įvyktų susitikimas su Valstybės kontrolės vadovybe audito tikslui, vizijai, lūkesčiams ir ištekliams aptarti. Tik įvykus šiam susitikimui, inicijuojamas auditas. Susitikime strateginį tyrimą atlikusio departamento darbuotojas pristato audito temą ir tikslą. Taip pat sutariama, ar valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, planuoja dalyvauti susitikime su audituojamu subjektu pradedant auditą.

81. Inicijuojant auditą reikia įsitikinti, kad audito grupė turi reikiamų kompetencijų, įskaitant projekto valdymo žinių, kaip to reikalauja 4000-ojo TAAIS 85 p., o auditui numatyti ištekliai yra pakankami.
82. ViPSIS turi būti nurodyti (jeigu iki tol nebuvo nurodyti) su valstybės kontrolieriaus pavadootoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, suderinti:
- ✓ audito objektas;
  - ✓ audito tikslas;
  - ✓ pagrindinis (-iai) audituojamas subjektas (-ai);
  - ✓ preliminarūs audito kriterijų šaltiniai;
  - ✓ kokio tipo užduotis bus atliekama – tiesioginės išvados rengimo ar patvirtinimo;
  - ✓ kokį užtikrinimo lygį planuojama suteikti – pakankamą ar ribotą.

Išsamiau apie audito objekto, tikslo nustatymą ir audituojamo (-ų) subjekto (-ų) pasirinkimą Vadovo [3.2.9 skirsnyje „Audito apimties nustatymas ir procedūrų planavimas“](#), apie audito užduočių tipus ir užtikrinimo lygius – [1.3 poskyryje „Atitikties audito suteikiamas užtikrinimas ir užduočių tipai“](#).

83. Auditas, o kartu ir audito planavimo etapas pradedamas ViPSIS patvirtinus jo pradžią. Detalesnė informacija, kaip inicijuoti ir dokumentuoti auditą ViPSIS, pateikiama *ViPSIS naudotojo vadovuose*.
84. Išskirtinėmis aplinkybėmis auditas gali būti pradėtas be strateginio tyrimo (pvz., įtraukus į Valstybės kontrolės metinį veiklos planą Seimo nutarimu pavestą atlikti auditą) ir (ar) be audito planavimo etapo, ir (ar) atliekant ne visos apimties audito planavimą (pvz., strateginio tyrimo metu identifikuotos faktais ir (ar) pavyzdžiais pagrįstos rizikos ir nereikia rinkti papildomos informacijos ir kt.). Sprendimas neatlikti audito planavimo ar tam tikrų jo etapų turi būti suderintas su valstybės kontrolieriaus pavadootoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas.

### 3.2.2. Audituojamo subjekto informavimas apie pradedamą auditą

85. Audituojamas subjektas turi būti informuotas oficialiu raštu apie pradedamą auditą ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo jo pradžios. Informavimo tikslas – suteikti audituojamam subjektui pagrindinę informaciją apie numatomą auditą (objektą, tikslą, apimtį ir atlikimo terminą, grupės narių ir audituojamo subjekto atsakomybę) ir paaiškinti, ko iš jo tikimasi, siekiant, kad auditas vyktų sklandžiai (pvz., gali būti prašoma paskirti kontaktinius asmenis, pateikti svarbius duomenis ir pan.). Rašto šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.
86. Audituojamasis subjektas apie planuojamą pradėti auditą gali būti informuojamas iš anksto (ne anksčiau nei 4 savaitės iki audito pradžios, ir ne anksčiau negu įvyko lūkesčių aptarimas su Valstybės kontrolės vadovybe). Šį informavimo būdą rekomenduojame rinktis tada, kai yra naudinga iki audito pradžios su audituojamuoju subjektu susitarti dėl atsakingo asmens už bendradarbiavimą su auditoriais skyrimo, paprašyti, kad iki audito pradžios būtų paruošti auditui (planavimo etapui) reikalingi duomenys ir informacija, kurių parengimas gali užtrukti dėl jų didelių apimčių ar pan., taip pat, jeigu reikia suderinti

susitikimą su aukšto lygio audituojamojo subjekto vadovais, kurių darbotvarkė paprastai būna labai užimta, ar kitų priežasčių. Siunčiamas tas pats raštas, kaip ir pradėjus auditą.

87. Pradėjus auditą, kuo anksčiau turi būti inicijuojamas susitikimas su audituojamojo subjekto vadovais. Susitikime turi dalyvauti audito grupės vadovas ir audito departamento vadovas. Jeigu lūkesčių aptarimo susitikime su vadovybe buvo taip sutarta, į pirmą susitikimą arba į atskirai organizuojamą susitikimą kviečiamas dalyvauti valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas. Dalyvauti susitikime gali būti kviečiami visi audito grupės nariai.
88. Audituojamas subjektas taip pat turi būti informuojamas oficialiu raštu ar el. paštu, jei audito planavimo etape pasikeitė audito grupės nariai ar kita reikšminga informacija (pvz., audito atlikimo terminas, apimtis, numatytas laikinas audito sustabdymas ir kt.).

### 3.2.3. Audito planavimo darbų grafiko parengimas

89. Ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo audito pradžios parengiamas audito planavimo darbų grafikas. Jo parengimo tikslas – suplanuoti reikiamus darbus, jų atlikimo terminus, audito kokybės užtikrinimo procedūras audito planavimo metu, išteklius ir kt. iki parengiant audito planą. Grafikas audito planavimo metu gali būti tikslinamas. Šiame grafike (šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) nurodoma:
  - ✓ *Santrumpos ir sąvokos.* Pateikiamos audito planavimo darbų grafike vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodomi paaiškinimo šaltiniai).
  - ✓ *Pagrindinė informacija apie auditą:* audito ID, audito objektas, audituojamas (-i) subjektas (-ai), audituojamas laikotarpis, apribojimai (jeigu yra), vidinę peržiūrą atliekantis asmuo.
  - ✓ *Planuojamos atlikti audito planavimo procedūros:* konkrečios procedūros aprašymas, ją atliekantis asmuo, procedūros (užduoties) atlikimo pradžios ir pabaigos terminai, pateikimo vidinei peržiūrai terminas, planuojamas darbo dienų skaičius. Jeigu vidinę peržiūrą atlieka ne tik audito grupės vadovas, bet ir srities vadovas (-ai), vidinę peržiūrą atliekantis asmuo nurodomas prie atitinkamos procedūros.
  - ✓ *Audito planavimo rezultatų apibendrinimo ir audito plano rengimo grafikas:* numatomi darbai, darbo pradžios ir pabaigos terminai, planuojamas darbo dienų skaičius, atsakingas asmuo.
  - ✓ *Planuojami ištekliai:*
    - kiekvieno audito grupės nario planuojamas darbo dienų skaičius;
    - kitos išlaidos, nurodant jų pavadinimą (pvz., komandiruotės, išorės specialistų (ekspertų) pasitelkimo), trumpą aprašymą ir preliminaras išlaidas. Planuojant komandiruotes, ekspertų pasitelkimą arba kitas auditui reikalingas išlaidas, turi būti vadovaujamosi *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos apraše* ir kituose atitinkamuose teisės aktuose numatytais reikalavimais.
  - ✓ *Kita reikšminga informacija.*
90. Už audito planavimo darbų grafiko parengimą yra atsakingas audito grupės vadovas. Išsamiau audito grupės narių atsakomybė ir veiksmai rengiant šį grafiką aprašyti *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

91. Paaikškejus naujū aplinkybiū (pvz., įtraukiamas naujas audituojamas subjektas, kuris nebuvo identifikuotas audito pradžioje ir kt.), dėl kurių reikalingos papildomos audito planavimo grafike nenumatytos procedūros, keičiant suplanuotų audito procedūrų atlikimo terminus, atsakingus asmenis ar esant kitiems pokyčiams, šis grafikas turi būti patikslintas ir nurodyta tikslinimo priežastis.

### 3.2.4. Susipažinimas su audito objektu, subjektu ir jo aplinka

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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

(4000-ojo TAAIS 131 punktas)

92. Siekdamas, kad auditas būtų tinkamai suplanuotas, auditorius turi įgyti pakankamai žinių apie audito objektą ir audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiklą. Audito objektas – audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veikla ar jos dalys (programa, paslaugos ir pan.), sandoriai, informacija ir kt. – tai, kas yra audituojama. Audituojamas subjektas – viešojo sektoriaus subjektas arba kitas juridinis asmuo, kuriam suteiktas ar perduotas valstybės turtas ir (ar) kuriam viešojo sektoriaus subjektas daro lemiamą poveikį, kuriuose Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą.
93. Atitikties auditas gali apimti įvairius vykdomosios valdžios lygius ir subjektus. Todėl auditorius turi susipažinti su audituojamo subjekto struktūra ir veikla, jo taikomomis procedūromis atitiktčiai užtikrinti. Atitikties auditas gali apimti daugiau nei vieną subjektą, todėl auditoriai turi gauti supratimą apie visus subjektus, kurių veikla patenka į audito objektą.
94. Siekdamas nustatyti reikšmingas audituojamo subjekto veikos rizikas ir galima audito poveikį, auditorius turi suprasti:
- ✓ kokie teisės aktai reglamentuoja audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiklą ir audito objektą, koks jų turinys;
  - ✓ kokia audituojamo (-ų) subjekto (-ų) organizacinė struktūra ir pavaldumo ryšiai, valdymo procesai, už audituojamą veiklą atsakingi darbuotojai;
  - ✓ koks yra planuojamos audituoti subjekto (-ų) veiklos pobūdis (objekto svarba, sąsajos su strateginiais šalies dokumentais, subjekto vieta valstybės hierarchinėje struktūroje, vykstantys procesai, projektai, pokyčiai, plėtros tendencijos ir kt.);
  - ✓ kokias programas, priemones, susijusias su audito objektu, vykdo audituojamas (-i) subjektas (-ai), kokie jų rezultatai (pvz., veiklos rodikliai leidžia apsvastyti, ar spaudimas pasiekti veiklos tikslus gali sukelti valdymo veiksmus, kurie padidina neatitiktčių riziką);
  - ✓ kokia yra veiklos rizika, susijusi su audituojamo (-ų) subjekto (-ų) tikslais ir strategijomis, galinti sukelti esminių neatitiktimų;
  - ✓ audituojamo (-ų) subjekto (-ų) susijusių šalių santykius ir sandorius (pvz., naudinga gauti iš vadovybės susijusių šalių pavadinimus, informaciją apie santykių pobūdį ir visus sandorius, sudarytus su tokiomis šalimis per atitinkamą laikotarpį);

- ✓ kokie numatomi audito rezultatų naudotojai, kokia vidaus ir išorės aplinka (suinteresuotos organizacijos, produktų (paslaugų) gavėjai ir kt.) veikia audituojamą (-us) subjektą (-us);
  - ✓ kokie šioje srityje atliktų auditų ar tyrimų rezultatai;
  - ✓ kitus, auditoriaus nuomone, svarbius dalykus.
95. Norėdamas susipažinti su audituojamuoju subjektu arba audito objektu, auditorius taip pat privalo susipažinti su auditui aktualia vidaus kontrolės sistema ir procedūromis, įvertinti, ar jos padeda užtikrinti atitiktį. Vidaus kontrolės sistemą sudaro procedūros, procesai ir užduotys, kurie padeda audituojamam subjektui tinkamai reaguoti į neatitikties riziką. Atitikties audito atveju ypač svarbi į atitiktį orientuota kontrolės aplinka. Kokių kontrolės priemonių vertinimui auditorius skirs daugiausiai dėmesio, priklauso nuo audito objekto ir konkretaus audito pobūdžio ir apimties. Plačiau apie vidaus kontrolę ir jos vertinimą pateikta Vadovo [3.2.5.2 skyrelyje „Kontrolės rizikos ir kontrolės patikimumo vertinimas“](#).
96. Prieš pradėdamas audito planavimą arba jo pradžioje (ne vėliau kaip per dvi savaites nuo audito inicijavimo) audito grupė su atsakingu Valstybės kontrolės Planavimo ir poveikio departamento darbuotoju inicijuoja susitikimą, kuriame šis pristato ir supažindina su visa strateginio tyrimo metu surinkta ir, esant poreikiui, iki audito inicijavimo atnaujinta medžiaga, susijusia su konkrečiu auditu, įskaitant laukiamą audito poveikį, pokyčius ir jų vertinimo rodiklius (jeigu jie buvo nurodyti atliekant strateginį tyrimą ir rengiant pasiūlymus sudaromam institucijos metiniam veiklos planui).
97. Jeigu audito planavimo metu nustatomi nauji duomenų šaltiniai, gaunama papildomos informacijos, kuri gali būti naudinga laukiamiems audito pokyčiams vertinti, pasikeitus situacijai ar esant kitoms aplinkybėms, laukiamas audito poveikis, pokyčiai ir juos parodantys rodikliai, kurie buvo nurodyti atliekant strateginį tyrimą ir rengiant pasiūlymus institucijos metiniam veiklos planui, turi būti aktualizuojami audito plane. Išsamiau valstybinio audito poveikio vertinimo procesą reglamentuoja *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika*.

#### 3.2.4.1. Informacijos ir duomenų šaltiniai bei jų rinkimo būdai

98. Informacija ir duomenys audito planavimo metu renkama nagrinėjant įvairius rašytinius šaltinius (audituojamo subjekto ir kitų institucijų parengtus dokumentus), su auditu objektu susijusius duomenis iš informacinių sistemų, bendraujant su audituojamo subjekto ar kitų institucijų atstovais, apklausiant produktų (paslaugų) gavėjus, kitus suinteresuotus asmenis ir srities ekspertus. Auditorius gali pasirinkti ir kitus, jo manymu, tinkamus informacijos ir duomenų rinkimo būdus. Išsamiau – Metodikos svetainės Audito metodų skiltyje.
99. Renkant informaciją gali būti naudojami šie informacijos ir duomenų šaltiniai:
- ✓ teisės aktai ir kiti dokumentai, reglamentuojantys audito objektą, audituojamo subjekto veiklą (įstatymai, nutarimai, taisyklės, įstatai, nuostatai ir kt.);
  - ✓ audituojamo subjekto veiklos planavimo ir atsiskaitymo už veiklos rezultatus dokumentai (strateginiai, metiniai veiklos planai, programos, veiklos ataskaitos ir kt.), audituojamo subjekto pranešimai spaudai;
  - ✓ audituojamo subjekto vidaus dokumentai (sutartys, finansinė atskaitomybė, vidaus audito ataskaitos, veiklos ataskaita, protokolai, ir kt.);

- ✓ audituojamo subjekto veiklą prižiūrinčių ar kontroliuojančių ir jam pavaldžių institucijų informacija, susijusi su nagrinėjama sritimi;
- ✓ kitų institucijų atlikti auditai (ir valstybiniai auditai), tyrimai, vertinimai, apklausos, ekspertų išvados, konferencijų medžiaga ir kt.;
- ✓ oficialūs ir audituojamo subjekto turimi statistiniai duomenys;
- ✓ audituojamo subjekto ar kitų susijusių šalių duomenų bazėse saugomi duomenys (Valstybės duomenų valdymo informacinės sistemos duomenų ežeras, atvirų duomenų portalai, valstybės ir žinybinių registrų duomenų bazės, vidinės IS ir kt.);
- ✓ žodžiu ar raštu audituojamo subjekto darbuotojų, ekspertų, kitų suinteresuotų šalių atstovų pateikta informacija.

100. Auditorius gali pasirinkti ir kitus, jo profesiniu sprendimu, tinkamus informacijos ir duomenų šaltinius. Svarbu, kad auditorius palygintų informacijos gavimo išlaidas (tiek jo paties, tiek tas, kurias patiria audituojamas subjektas) ir pridėtinę vertę, kurią auditui suteikia ši informacija.

101. Planavimo etape surinktą informaciją gali reikėti patikslinti audito atlikimo metu, nes reikalingų žinių įgijimas yra nuolatinis informacijos ir duomenų rinkimo ir vertinimo visuose audito etapuose procesas.

102. Audito planavimo metu taip pat svarbu patikrinti, ar reikalinga informacija ir duomenys yra prieinami ir patikimi, išbandyti įvairius jų rinkimo ir vertinimo metodus.

### 3.2.4.2. Auditui aktualių duomenų gavimas ir jų kokybės analizė

103. Audito planavimo metu turi būti atlikta duomenų ir jų šaltinių analizė:

- ✓ *Duomenų šaltinių identifikavimas.* Nustatomi visi galimi duomenų šaltiniai, kurie gali būti susiję su audito objektu (pvz.: atvirų duomenų portalai, audituojamų subjektų valdomos ir (ar) tvarkomos IS<sup>10</sup>, jų duomenų bazės, valstybės duomenų valdymo IS ir pan.).
- ✓ *Duomenų struktūros ir savybių supratimas.* Nagrinėjama aktualių duomenų struktūra (stulpelių atributai, duomenų tipai ir kt. savybės) ir kokie duomenys kaupiami. Tai padeda suprasti, kaip duomenys organizuoti ir kaip juos galima panaudoti audite.
- ✓ *Duomenų ryšių tarp skirtingų šaltinių identifikavimas.* Susipažįstama su duomenų ryšiais tarp skirtingų jų šaltinių (toje pačioje ar skirtingose organizacijose). Tai padeda suprasti, kaip skirtingi duomenų elementai susiję ir kaip galima išnaudoti šiuos ryšius duomenų analitikai.
- ✓ *Duomenų panaudojimo galimybių analizė.* Įvertinama, kokios analitinės procedūros galėtų būti atliktos siekiant audito tikslo. Vertinama, kas galėtų jas atlikti (auditorius, kitų VK struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai)), ar reikėtų panaudoti specializuotus analitinius įrankius.
- ✓ *Duomenų prieinamumo vertinimas.* Nustačius, kad vienos ar kelių sistemų duomenys bus naudojami audite, vertinamos priegigos prie duomenų galimybės, galimi priėjimo prie jų apribojimai.

<sup>10</sup> Visa informacija apie viešojo sektoriaus įsteigtas valstybės IS kaupiama [www.registrai.lt](http://www.registrai.lt).

Jeigu duomenų analizės pagrįstai neįmanoma atlikti audito planavimo metu (pvz., audituojamas subjektas laiku nepateikė duomenų), priežastys pateikiamos audito planavimo darbo dokumentuose ir šios procedūros suplanuojamos audito plane.

104. Atlikus duomenų paiešką ir analizę bei turint preliminarų auditui reikiamų duomenų sąrašą, esant poreikiui, su duomenis valdančiais subjektais aptariama, ar jie turės galimybę auditoriams pateikti norimos apimties, formato, aktualumo duomenų rinkinius. Jei yra galimybė, analizei atlikti turi būti renkami pirminiai duomenys, kurie nėra apibendrinti ar kitaip agreguoti (išskyrus, kai audito poreikiams tokie yra reikalingi).
105. Nusprendus naudoti informacinių išteklių (IS, registry, jų duomenų bazėse kaupiamus) duomenis kaip audito įrodymus, turi būti įvertinta, ar audituojamo subjekto duomenų kokybės užtikrinimo kontrolės priemonių sistema yra patikima ir sudaro sąlygas pasitikėti jo pateiktais duomenimis. Šis vertinimas atliekamas pildant *Duomenų kokybės kontrolės priemonių tikrinimo klausimyną*, kurį galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Užpildęs klausimyną, auditorius priima profesinį sprendimą, ar galima pasitikėti duomenimis ir juos naudoti kaip audito įrodymus. Kai duomenimis pasitikėti negalima, tačiau kitų auditui reikiamų duomenų nėra, auditorius priima profesinį sprendimą dėl audito klausimų, kriterijų ir (ar) procedūrų tikslinimo, keitimo arba atsisakymo.
106. Jeigu audito grupėje nėra reikiamų kompetencijų šiam vertinimui atlikti, galima pasitelkti kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojus ar išorės specialistus (ekspertus). Toks profesinis sprendimas turi būti dokumentuojamas.
107. Jeigu kito Valstybės kontrolės audito (veiklos, finansinio, atitikties ar IT) metu jau buvo atliktas tos pačios IS ir joje kaupiamų duomenų patikimumo vertinimas ir po jo audituojamo subjekto IS neįvyko jokių esminių pasikeitimų (pvz., integracijos su kitomis sistemomis pokyčių, pagrindinių taikomosios programos funkcijų atnaujinimo, kuris keičia duomenų apdorojimo tvarką ir tikrinimo algoritmus, ir pan.) ir, audito grupės vertinimu, atliktas darbas tinka jų audito tikslams pasiekti, audito grupė gali pasinaudoti atliktu duomenų patikimumo vertinimu. Tačiau, jeigu nuo paskutinio vertinimo praėjo 3 metai, rekomenduojama atlikti naują duomenų patikimumo vertinimą.
108. Auditorius, gavęs duomenų rinkinius iš duomenis valdančių subjektų, turi įvertinti ar:
- ✓ yra visi reikiami duomenys (pvz., nėra tuščių, praleistų laukų);
  - ✓ jie yra visos apimties ir išsamūs (pvz., viso prašomo laikotarpio);
  - ✓ jie aktualūs ir ar pateikiama naujausia informacija;
  - ✓ jie atitinka turinio ir formato reikalavimus (pvz., viename stulpelyje nėra skirtingų duomenų; datos lauke įrašyta data, o ne tekstas);
  - ✓ pateikta informacija sutampa su duomenimis, surinktais iš kitų šaltinių (pvz., organizacijos svetainės, atvirų duomenų portalo, apklausos duomenys sutampa su subjekto pateiktais duomenimis) ir kt.

Duomenų rinkinių vertinimas atliekamas tiek audito planavimo, tiek atlikimo metu.

109. Jei įvertinus nurodytas aplinkybes nustatyta, kad duomenų rinkinys tinkamas, bet turi formatavimo ar kitokių trūkumų, auditorius prieš pradėdamas naudoti duomenis turėtų atlikti jų tvarkymo veiksmus (pvz., panaikinti tuščius, nereikalingus ar besidubliuojančius laukus, nustatyti tinkamus formatus (data, tekstas, skaičius), atskirti reikiamus duomenis į kelis

stulpelius ir kt.). Kai rinkinys netinkamas ir auditorius pats negali atlikti tvarkymo veiksmų, prašo subjekto ištaisyti trūkumus ir pateikti duomenis pakartotinai.

110. Jeigu iš duomenis valdančio subjekto gaunami duomenys iš IS duomenų bazės ar saugyklos, subjekto turi būti prašoma raštu pateikti:

- ✓ duomenų šaltinius su jų rinkinio sukūrimo laiko žyma, kad būtų užtikrintas duomenų vientisumas, autentiškumo patvirtinimas<sup>11</sup> ir negalėjimas atsisakyti atsakomybės<sup>12</sup>;
- ✓ išgavimo parametrus, naudojamus duomenų rinkiniui sukurti (pvz., naudotos SQL (angl. *Structured Query Language*) užklauskos tekstas), sukurtus automatizuotos ataskaitos parametrus arba kitus (ne)struktūruotų duomenų išgavimo parametrus.

111. Jeigu audituojamas subjektas atsisako pateikti duomenis, kuriuos AAI žiniomis jis turi turėti savo IS, audito departamento vadovas ViPSIS fiksuoja audito riziką ir su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, aptaria šios rizikos valdymo priemones.

### 3.2.5. Audito rizikos vertinimas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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

(4000-ojo TAAIS 52 punktas)

112. Patvirtinimo užduotyse privaloma, o tiesioginės išvados rengimo užduotyse rekomenduojama taikyti audito rizikos modelį, susidedantį iš įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikos.

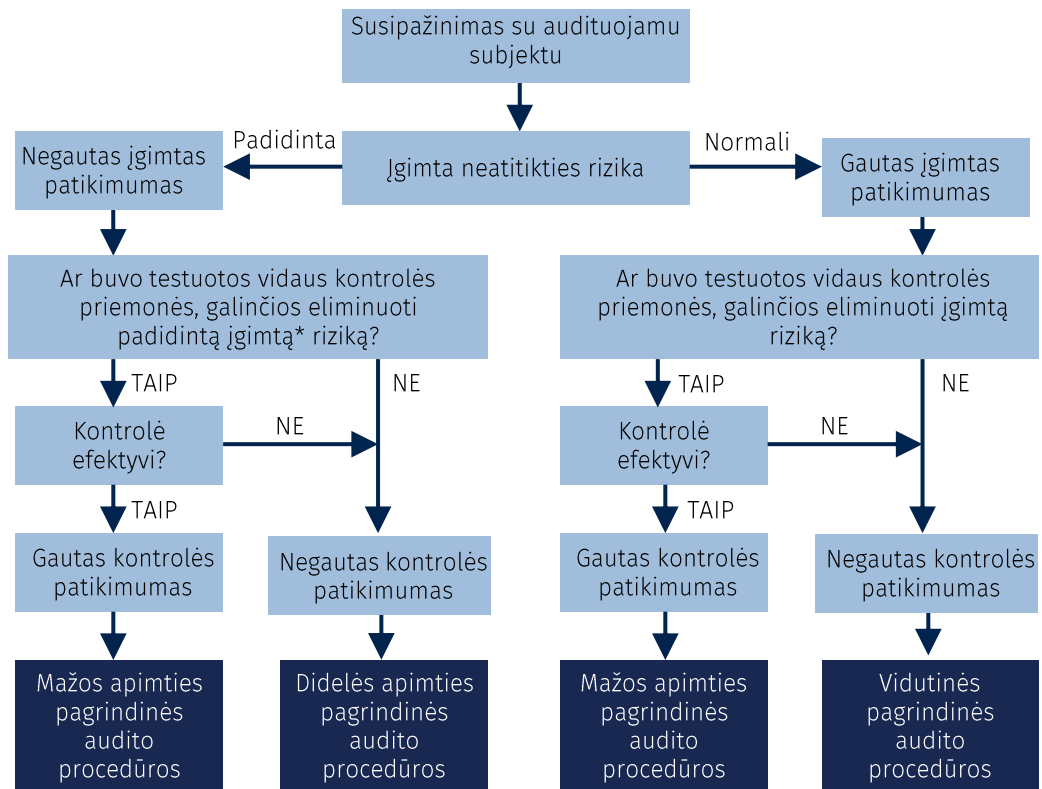
113. Audito rizikos vertinimas glaudžiai susijęs su audito patikimumo vertinimu. Paprastai atitikties auditas atliekamas siekiant gauti pakankamą užtikrinimą, kad audito metu bus nustatyti visi reikšmingi neatitikties atvejai. Jei pasirenkama atlikti riboto užtikrinimo užduotį – patikimumo lygis gali būti mažesnis. Išsamiau apie audito rizikos modelį ir ryšius su audito patikimumu pateikta [Vadovo 2.3 poskyryje „Audito rizika“](#).

114. 6 pav. pateikta audito patikimumo schema, kuria auditorius vadovaujasi priimdamas sprendimus dėl audito procedūrų pobūdžio (vidaus kontrolės testai ir (ar) pagrindinės audito procedūros) ir apimties (mažos, vidutinės, didelės apimties pagrindinės audito procedūros arba mažesnės, didesnės apimties kontrolės testai).

<sup>11</sup> Autentiškumo patvirtinimas – naudotojo tapatybės tikrinimo veiksmas (šaltinis – ISACA terminų žodynas).

<sup>12</sup> Negalėjimas atsisakyti atsakomybės (atsakomybės už veiksmus prisiėmimas) apibrėžiamas kaip užtikrinimas, kad šalis vėliau negalės paneigti pateiktų duomenų; duomenų vientisumo ir kilmės įrodymo pateikimas, kurį gali patikrinti trečioji šalis (šaltinis – ISACA terminų žodynas).

6 pav. Audito patikimumo schema



\* Esant padidintai įgimtai rizikai, testuojamos ne tik įprastos vidaus kontrolės priemonės, užkertančios kelią neatitikčiams, bet ir specifinės vidaus kontrolės priemonės, pašalinančios veiksnius, keliančius padidintą riziką.

115. Jei auditorius, atlikdamas tiesioginės išvados rengimo užduotį, netaiko šiame Vadove pateikto audito rizikos ir audito patikimumo modelio, jis darbo dokumentuose turi atskleisti, kaip įvertino audito riziką ir kaip suplanavo audito procedūras nustatytai rizikai sumažinti iki priimtino lygio. Kitame skyrelyje pateikta informacija gali padėti identifikuoti su audito objektu susijusias rizikas net jei audito rizikos ir patikimumo modelis nėra taikomas. Riziką galima apibrėžti kaip tikimybę, jog yra skirtumas tarp privalomos, norimos ir esamos padėties.

### 3.2.5.1. Įgimtos rizikos ir įgimto patikimumo vertinimas

116. Įgimta rizika – tai savaime egzistuojanti rizika, kad bet kurioje veikloje gali atsirasti neatitikčių. Audito požiūriu įgimta rizika yra su veiklos pobūdžiu, operacijomis ir valdymo struktūromis susijusi rizika, kad atsirastų neatitikčių.
117. Įprastomis sąlygomis egzistuojanti įgimta rizika laikoma normalia. Tam tikromis sąlygomis atsirandanti rizika gali būti vertinama kaip padidinta įgimta rizika – paprastai ji atsiranda ten, kur didesnę įtaką turi individualūs sprendimai, kur įvyksta nenumatytos aplinkybės, esminiai pasikeitimai, veikla susijusi su sudėtingais procesais, ją reglamentuoja sudėtingi teisės aktai ir pan.
118. Norint nustatyti įgimtą riziką, rekomenduojama kelti klausimą – kas gali atsitikti, įvykti ne taip, kaip turėtų. Auditorius turi gebėti numatyti problemas, t. y. galimą neatitikties riziką audituojamoje srityje. Įgimtos rizikos vertinimas yra audituojamo subjekto analizė ir visų jį supančių problemų, susijusių su audito objektu, prognozavimas. Auditorius turėtų apsvarstyti visus kriterijus, pagal kuriuos jis planuoja vertinti audituojamą subjektą ir

audito objektą, ir kelti klausimus: kodėl taikomi šie kriterijai; koks numatyto reglamentavimo tikslas; kam teisės aktų leidėjai ar valdžios institucijos ketino užkirsti kelią šiuo teisės aktu. Toliau auditorius gali įsivaizduoti, kad tai, kam teisės aktų leidėjai bandė užkirsti kelią, visgi įvyko, ir įvertinti, kam tai turėtų įtakos ir koks būtų poveikis. Keldamas šiuos klausimus ir ieškodamas atsakymų į juos, auditorius identifikuos įgimtų rizikų sąrašą.

119. Nustačius įgimtą riziką didinančias aplinkybes (rizikos veiksnius), kitas etapas – įvertinti jų reikšmingumą, t. y. koks nustatytos rizikos pasireiškimo galimas poveikis (mastas ir pasekmės) ir tikimybė rizikai pasireikšti. Auditoriai turėtų mažiau dėmesio skirti rizikai, kurios pasireiškimo galimas poveikis didelis, bet tikimybė maža, ar tai, kurios pasireiškimo poveikis yra mažas, bet tikimybė didelė. Rizika, kurios tiek pasireiškimo galimą poveikį, tiek tikimybę jai pasireikšti auditoriai laiko dideliais, yra vertinama kaip reikšminga. Reikšmingos rizikos nustatymas yra auditoriaus profesinis sprendimas.
120. Rizikos, kylančios iš toliau pateiktų veiksnių, paprastai laikomos reikšmingomis:
- ✓ rizika, susijusi su apgaule;
  - ✓ rizika, susijusi su reikšmingais ekonominiais, apskaitos ar kitais pokyčiais ar įvykiais;
  - ✓ rizika, susijusi su reikšmingais sandoriais su susijusiomis šalimis;
  - ✓ rizika, susijusi su dideliu subjektyvumo laipsniu;
  - ✓ rizika, susijusi su reikšmingais sandoriais, kurie nėra susiję su įprasta įstaigos veikla.
121. Susipažinęs su audituojamu subjektu ir jo aplinka bei identifikavęs įgimtą riziką didinančius veiksnius ir jų reikšmingumą, auditorius turi apibendrinti – įvertinti, ar įgimta rizika padidinta ar normali ir ar įgimtas patikimumas gautas ar negautas audito objekto lygmeniu, o, jei audito objektas suskirstytas į detalesnes audito sritis – jų lygmeniu. Jei įgimta rizika normali – įgimtas patikimumas gaunamas, jei ši rizika padidinta – negaunamas.
122. Remiantis įgimto patikimumo vertinimu ir [6 pav.](#) pateikta schema, sprendžiama dėl tolesnių audito procedūrų ir jų apimties.

### 3.2.5.2. Kontrolės rizikos ir kontrolės patikimumo vertinimas

123. Kuo didesnė nustatyta įgimta rizika, tuo stipresnė turi būti audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistema, kad galėtų padėti užkirsti kelią neatitiktims, tikėtinioms dėl padidintos įgimtos rizikos. Tokiu atveju susipažindamas su kontrolės sistema auditorius turi atkreipti ypatingą dėmesį į tai, ar yra sukurtos ir veikiančios vidaus kontrolės procedūros tose srityse, kuriose nustatyta padidinta įgimta rizika. Kita vertus, net jei padidinta rizika nėra nustatyta, dėl kiekviename subjekte egzistuojančios normalios įgimtos rizikos taip pat gali atsirasti neatitikčių, todėl bet kuriame audituojamame subjekte turi būti sukurta tinkamai veikianti vidaus kontrolės sistema. Todėl net ir nesant padidintos įgimtos rizikos, kontrolės patikimumas gali būti gautas tik tuo atveju, jei buvo įvertintas audituojamame subjekte veikiančios vidaus kontrolės sistemos efektyvumas.
124. Kontrolės rizika yra rizika, kad vidaus kontrolės priemonėmis nepavyks užkirsti kelio esminiams neatitikimams arba laiku juos aptikti ir ištaisyti, t. y. negausime planuojamo kontrolės patikimumo. Kai tikėtina, kad kontrolės rizika yra didelė, t. y. nėra arba yra ribota vidaus kontrolė ir reikiamo kontrolės patikimumo gauti nepavyks, auditorius reikiamą audito patikimumą turėtų gauti daugiausia iš pagrindinių audito procedūrų, nes audituojamo subjekto vidaus kontrole, jos neįvertinus, pasikliauti negalima. Tam, kad

būtų galima preliminariai įvertinti kontrolės patikimumą, būtina susipažinti su vidaus kontrolės sistema ir procedūromis. Šis susipažinimas privalomas net ir tuo atveju, jeigu auditorius netaiko audito rizikos ir patikimumo modelio.

### 3.2.5.2.1. Susipažinimas su vidaus kontrolės sistema

125. Vidaus kontrolė – kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė ir darbuotojai. Jis skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir padėti užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami šie bendrieji tikslai:
- ✓ organizuotai, taupiai, efektyviai ir rezultatyviai įgyvendinti veiklą;
  - ✓ vykdyti atskaitingumą arba įsipareigojimus (organizacijos ir joje dirbančių asmenų atsakomybės už sprendimus ir veiksmus užtikrinimas);
  - ✓ laikytis galiojančių teisės aktų;
  - ✓ saugoti išteklius nuo praradimo, sugadinimo, naudojimo ne pagal paskirtį.
126. Efektyvi vidaus kontrolė sumažina tikimybę, kad organizacijos tikslai nebus pasiekti, tačiau vidaus kontrolė pati savaime negali užtikrinti tikslų pasiekimo. Visada egzistuoja rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks taip, kaip numatyta. Vidaus kontrolės efektyvumą gali riboti šie veiksniai:
- ✓ *žmogiškasis veiksnys* (pvz., gali būti vidaus kontrolės organizavimo trūkumų, vertinimo ar interpretavimo klaidų, nesusipratimų, nerūpestingumo, slaptų susitarimų, piktnaudžiavimo);
  - ✓ *išteklių ribotumas* (pvz., vidaus kontrolė gali sumažinti išteklių praradimo riziką, tačiau tai gali kainuoti daugiau nei galima nauda);
  - ✓ *pokyčiai organizacijoje, organizacijos vadovybės požiūris* (pvz., netinkamas vadovybės požiūris į vidaus kontrolės priemones, šių priemonių nepaisymas, atsainumas, informacijos apie pokyčius neteikimas darbuotojams).
127. Vienas plačiai paplitusių ir tarptautinių organizacijų propaguojamų požiūrių į vidaus kontrolės sistemą yra COSO<sup>13</sup> modelis – patikimos vidaus kontrolės sistemos pavyzdys. Pagal šį modelį vidaus kontrolę sudaro penki tarpusavyje susiję elementai – *kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikavimas, stebėseną* – kurie sudaro pagrindą vertinti vidaus kontrolę. Pagal 4000-ojo TAAIS 135 p., auditorius turi įgyti supratimą apie visus auditui aktualius vidaus kontrolės sistemos komponentus.
128. **Kontrolės aplinka** – visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina organizacijos drausmingumą, organizuotumą ir atmosferą, kurie turi įtakos vidaus kontrolės kokybei. Kontrolės aplinka veikia organizacijos strategijos, tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą. Kontrolės aplinką sudaro:
- ✓ organizacijos vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas, moralinės vertybės, kurie lemia su organizacijos misija, vertybėmis bei vadovybės ir darbuotojų elgesiu susijusius sprendimus;
  - ✓ kompetencijos siekis, kuris apima žinių ir įgūdžių lygį, būtiną užtikrinti tvarkingą, ekonomišką, efektyvią, rezultatyvią ir etišką veiklą, ir kiekvieno asmens atsakomybės

<sup>13</sup> The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission – Treadway komisijos organizacijų rėmimo komitetas.

už vidaus kontrolę atsakomybę. Vadovai ir darbuotojai turi turėti įgūdžių, leidžiančių įvertinti riziką ir padedančių efektyviai ir rezultatyviai dirbti, ir tokį vidaus kontrolės supratimą, kuris būtų pakankamas efektyviai atlikti pareigas;

- ✓ vadovybės filosofija ir veiklos stilius;
- ✓ organizacinė struktūra (funkcijų ir atsakomybės pasidalijimas, įgaliojimai ir atskaitingumas);
- ✓ žmogiškųjų išteklių politika ir praktika (darbuotojų samdymas, mokymas, vertinimas, konsultavimas, skatinimas ir atlyginimas).

Vertindamas vidaus kontrolės aplinką auditorius gali pasinaudoti Vidaus kontrolės aplinkos vertinimo klausimynu, kurį galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Pagal poreikį ir atsižvelgiant į audito objektą, klausimynas gali būti papildytas kitais aktualiais klausimais arba neteikiami neaktualūs klausimai.

129. **Rizikos vertinimas** – tai rizikos veiksnių, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas. Šis vertinimas apima rizikos nustatymą (rizika, susijusi su organizacijos tikslais, visapusiškai rizika, rizika dėl išorės ir vidaus veiksnių visos organizacijos ir pavienės veiklos lygiu), rizikos vertinimą (rizikos reikšmingumo nustatymas, rizikos tikimybės įvertinimas), organizacijos toleruojamos rizikos nustatymą ir reagavimo numatymą (procedūros rizikai sumažinti iki priimtino lygio). Rizikos vertinimo procesas organizacijoje turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas.

Auditorius, analizuodamas įstaigos rizikos vertinimo procesą, turėtų atsakyti į šiuos klausimus:

- ✓ ar, siekiant įstaigai iškeltų auditui aktualių strateginių ir kitų tikslų, nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti;
- ✓ kaip vertinama nustatyta rizika (per pasitarimus, vadovaujantis vidaus ar išorės auditų išvadomis ir rekomendacijomis, naudojantis rizikos vertinimo modeliais, kitais būdais);
- ✓ kaip įstaiga valdo nustatytą riziką.

130. **Kontrolės veikla** – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus. Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti tinkama, nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą veiklos planą, efektyvi sąnaudų požiūriu, visapusiškai, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais. Kontrolės veikla vyksta visoje organizacijoje, visais lygmenimis ir visuose padaliniuose. Veikla apima tokias įvairias veiklos sritis kaip tvirtinimas, leidimų suteikimas, tikrinimas, veiklos rezultatų peržiūra, pranešimas apie suteiktas išimtis ir priežiūra. Organizacijos turi pasiekti tinkamą nustatomosios ir prevencinės kontrolės veiksmų pusiausvyrą. Kontrolės veiklą turi papildyti ištaisomieji veiksmai.

Vertindamas kontrolės veiklą, auditorius turėtų analizuoti įstaigos vadovo sukurtas tvarkas ir nustatyti, ar jos atitinka joms keliamus reikalavimus ir ar šiose tvarkose numatyti kontrolės veiksmai veikia tinkamai.

131. **Informavimas ir komunikavimas.** Efektyvus informavimas ir komunikavimas turi esminę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Patikimos ir aktualios informacijos būtina sąlyga – greitas sandorių bei įvykių registravimas ir tinkamas klasifikavimas. Susijusi informacija turi būti identifikuojama, kaupiama ir perduodama tokia forma ir

tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės veiksmus ir kitas pareigas. Informacinės sistemos teikia ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė informacija. Tai ne tik vidaus duomenys, bet informacija apie išorės įvykius, veiklą ir sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti. Komunikavimas turi būti apimantis visas organizacijos sudėtines dalis ir visą struktūrą. Be to, reikalinga efektyvi komunikacija su išorės šalimis.

Nagrinėdamas informavimą ir komunikavimą, auditorius turėtų nustatyti, ar įstaigoje yra sukurtos IS kontrolės procedūros, o komunikavimas apima visą organizaciją.

132. **Stebėseną.** Vidaus kontrolės sistema turi būti stebima vertinant jos veikimą laikui bėgant. Stebėseną įgyvendinama atliekant kasdieninę veiklą, atliekant atskirus vertinimus arba abu kartu. Nuolatinė stebėseną apima kiekvieną vidaus kontrolės komponentą ir veiksmus, nukreiptus prieš vidaus kontrolės sistemų netaisyklingumą, neetiškumą, neekonomiškumą, neefektyvumą ir nerezultatyvumą. Vertinimų apimtį ir dažnį lemia visų pirma rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas.

Atlikdamas stebėsenos vertinimą, auditorius turėtų nustatyti, ar stebėseną atliekama ir kaip įstaiga ją vykdo.

133. Auditorius turi atkreipti dėmesį, kad vidaus kontrolės sistema yra taikoma visoms organizacijoms, bet kiekvienos organizacijos vadovybė ją taiko atsižvelgdama į organizacijos struktūrą, rizikos charakteristikas, veiklos aplinką, dydį, sudėtingumą, veiklos rūšį, reguliavimo lygį ir kt. Vadovybė, įvertinusi organizacijos specifiką, pasirenka procesų ir metodikų, naudojamų taikant vidaus kontrolės sistemos elementus, sprendimus. Mažuose audituojamuose subjektuose dažnai naudojamos mažiau formalios priemonės ir paprastesni procesai ir procedūros, ribotas pareigų atskyrimas, todėl auditorius, vertindamas vidaus kontrolę, turi į tai atsižvelgti.

134. Auditorius, įgydamas supratimą apie vidaus kontrolę, turėtų įvertinti ir vidaus audito funkciją kaip audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistemos dalį, t. y. ar vidaus audito tarnybos:

- ✓ pavaldumas, darbo organizavimas, atskaitingumas sudaro sąlygas tinkamam vidaus audito funkcijos veikimui;
- ✓ atliekamos funkcijos padeda arba gali padėti audituojamam subjektui užtikrinti efektyvią vidaus kontrolę.

135. Susipažinimo su vidaus audito funkcija metu, rekomenduojama peržiūrėti vidaus audito ataskaitas, kuriose galima rasti informacijos apie:

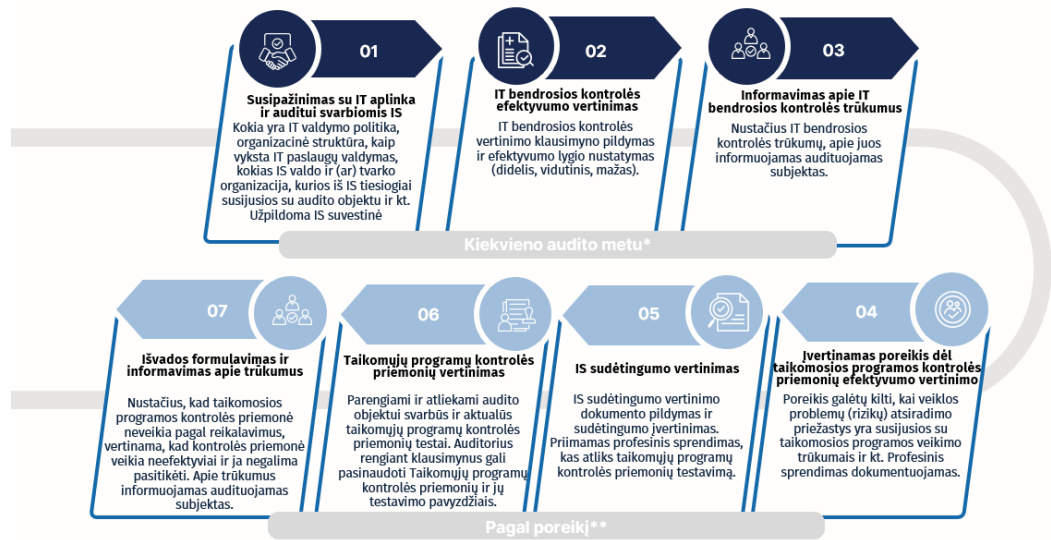
- ✓ audituojamame subjekte sukurtą ir veikiančią vidaus kontrolės sistemą, jos stipriąsias ir silpnąsias vietas;
- ✓ rizikingas sritis ar tam tikrų klaidų atsiradimo priežastis;
- ✓ kitus auditui galimus svarbius dalykus.

#### 3.2.5.2.2. Susipažinimas su IT ir jų vertinimas

136. Viena vidaus kontrolės sudedamųjų dalių yra IT, apimančios audituojamo subjekto veiklos procesus. Jeigu audito objektas tiesiogiai susijęs su veikiančiomis IS ir vertinami veiklos procesai yra skaitmenizuoti (pvz., kai audito objektas yra statybų leidimų išdavimas ir jie

išduodami IS „Infostatyba“), būtina susipažinti su audituojamo subjekto IT aplinka, auditui svarbiomis IS ir atlikti IT bendrosios kontrolės efektyvumo vertinimą (7 pav.).

7 pav. Susipažinimo su IT aplinka, IT bendrosios kontrolės ir taikomųjų programų kontrolės priemonių vertinimo žingsniai



\* Jeigu audito objektas tiesiogiai susijęs su veikiančiomis IS ir vertinami veiklos procesai yra skaitmenizuoti.

\*\* Esant poreikiui atlikti su audito objektu susijusios taikomosios programos kontrolės priemonių efektyvumo vertinimą.

137. Susipažįstant su IT aplinka ir auditui aktualiomis IS, rekomenduojama išsiaiškinti:

- ✓ kokia yra IT valdymo politika, kaip vyksta IT strateginis planavimas, kokie IT strateginiai tikslai, uždaviniai, priemonės, kokie nustatyti IT veiklos rezultatus matuojantys rodikliai (*angl.* KPI), kokie šių rodiklių rezultatai;
- ✓ kokias IS valdo ir (ar) tvarko organizacija, kaip jos tarpusavyje susijusios, kurios IS tiesiogiai susijusios su audito objektu;
- ✓ kaip vyksta duomenų apdorojimo procesai auditui aktualiose IS;
- ✓ kokie IS svarbos (kritiškumo) lygiai, kokie saugumo standartai, priemonės taikomos organizacijoje siekiant užtikrinti duomenų konfidencialumą, vientisumą ir prieinamumą;
- ✓ kokia IT organizacinė struktūra, kokios IT funkcijos ir atsakomybės, kaip jos paskirstytos IT sistemoje, kas atsakingas už IS vystymą, priežiūrą, susijusių duomenų bazių valdymą;
- ✓ kokie išorės išteklių (*angl.* outsourcing) ir kiek jų dalyvauja įgyvendinant IT projektus;
- ✓ kokia IT rizikų valdymo tvarka, kokios yra IT rizikos (kurias organizacija nustatė) susijusios su audito objektu, kaip šios rizikos tvarkomos;
- ✓ kaip vyksta IT paslaugų valdymas, kiek IT paslaugų teikiama, kiek IT paslaugų atitinka paslaugų lygio susitarimą (*angl.* Service Level Agreement);
- ✓ kaip vyksta IT incidentų, keitimų, problemų valdymas organizacijoje;
- ✓ koks incidentų, pakeitimų mastas, kurie susiję su audito objektu, jų išsprendimo dinamika;
- ✓ kokie vidaus ir išorės IT auditai, savianalizės (*angl.* control self-assessment) ir kiti vertinimai IT srityje organizacijoje atliekami, kokie jų rezultatai, ar pašalinti nustatyti pažeidimai, ištaisytos klaidos ir laiku įgyvendintos rekomendacijos bei kt.

138. Susipažinęs su IT aplinka ir naudojamomis IS (peržiūrėjęs jų nuostatus ir kitus susijusius dokumentus), auditorius užpildo *IS suvestinę*, kurioje nurodo, kokius IS išteklius organizacija valdo ir (ar) tvarko, kurios IS yra tiesiogiai susijusios su audito objektu. Šios suvestinės formą galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.
139. Remdamasis IT bendrosios kontrolės klausimyne pateiktais klausimais ir rekomenduojamomis procedūromis, auditorius atlieka IT bendrosios kontrolės efektyvumo vertinimą. *IT bendrosios kontrolės vertinimo klausimyną* galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.
140. Jeigu audito grupėje nėra reikiamų kompetencijų šiems vertinimams atlikti, galima pasitelkti kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojus ar išorės specialistus (ekspertus). Toks profesinis sprendimas turi būti dokumentuojamas.
141. Vertinant IT bendrosios kontrolės priemones, analizuojama, ar jos tinkamai:
- ✓ sukurtos – sudaro sąlygas tinkamai reaguoti į su IT naudojimu susijusias rizikas;
  - ✓ įgyvendinamos – praktikoje veikia pagal tinkamai sukurtas tvarkas ir procedūras.
142. Užpildęs IT bendrosios kontrolės vertinimo klausimyną, auditorius įvertina šios kontrolės efektyvumo lygį kaip:
- ✓ didelį – kai IT kontrolės priemonės yra tinkamai sukurtos ir neturi įgyvendinimo ar veikimo trūkumų arba yra nereikšmingų ar smulkių trūkumų;
  - ✓ vidutinį – kai IT kontrolės priemonės yra tinkamai sukurtos ir įgyvendinamos, tačiau turi įgyvendinimo ar veikimo trūkumų;
  - ✓ mažą – kai IT kontrolės priemonių nėra arba jos netinkamai sukurtos ir (arba) yra netinkamai įgyvendinamos ar netinkamai veikia.
143. Jei, atlikus IT bendrosios kontrolės vertinimą, nustatyta jos trūkumų, apie juos auditorius turi oficialiu raštu ar el. paštu (priklausomai nuo trūkumų reikšmingumo) informuoti audituojamą subjektą.
144. Audito metu gali kilti poreikis atlikti taikomosios programos, kuri susijusi su audito objektu, kontrolės priemonių efektyvumo vertinimą. Jį atlikti reikia, kai rizikų atsiradimo priežastys yra susijusios su taikomosios programos veikimo trūkumais arba, jeigu, atlikus bendrosios kontrolės efektyvumo vertinimą, nustatyta, kad jis yra mažas ar vidutinis. Auditorius turi priimti ir dokumentuoti profesinį sprendimą dėl taikomųjų programų kontrolės priemonių testavimo atlikimo.
145. Jei nusprendžiama, kad toks poreikis yra, auditorius pirmiausia turi įvertinti IS sudėtingumą. Vertinant jį pildomas dokumentas *IS sudėtingumo vertinimas*, kurį galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Jei vertinant auditui svarbios IS sudėtingumą auditoriui sudėtinga įvertinti reikiamas sritis, rekomenduojama audituojamajam subjektui pateikti paklausimą arba atlikti pokalbius su organizacijoje paskirtu duomenų valdymo įgaliotiniu, kuris atsakingas už atitinkamos IS plėtrą ir priežiūrą. IS gali būti įvertinta kaip:
- ✓ didelė arba sudėtinga;
  - ✓ vidutinio dydžio ir vidutiniškai sudėtinga;
  - ✓ nesudėtinga.

146. Atsižvelgiant į auditui aktualios IS sudėtingumą bei audito grupės turimą kompetenciją ir gebėjimus, taikomųjų programų kontrolės priemonių testavimą auditorius gali atlikti pats arba pasitelkti kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojus ar išorės specialistus (ekspertus). Toks profesinis sprendimas turi būti dokumentuojamas.
147. Atlikdamas taikomųjų programų kontrolės vertinimą auditorius turi parengti audito objektui svarbius ir aktualius taikomųjų programų kontrolės priemonių testus. Rengiant šiuos testus turi būti išanalizuota techninė ir kita dokumentacija, susijusi su atitinkama kontrolės priemone, kurioje pateikiami veiklos reikalavimai kaip kontrolės priemonė turi veikti praktikoje (funkciniai reikalavimai). Audito planavimo metu rekomenduojama atlikti IS veikimo nuoseklios peržiūros testą: auditorius turi susipažinti, kaip veikia auditui aktuali taikomoji programa ir kokias operacijas joje nuo proceso pradžios iki pabaigos galima atlikti. Jei IS sudėtinga, šis testas yra privalomas. Auditorius rengdamas klausimynus gali pasinaudoti *Taikomųjų programų kontrolės priemonių ir jų testavimo pavyzdžiais*, kuriuos galima rasti Metodikos svetainės Tvarų ir kitos informacijos skiltyje. Taip pat galima išanalizuoti ir panaudoti audituojamo subjekto taikytus testavimo scenarijus, susijusius su testuojamomis kontrolės priemonėmis, kurie buvo atlikti kuriant, modernizuojant ar modifikuojant programinę įrangą. Jei tinka, gali būti naudojami ankstesnių auditų testavimo scenarijai.
148. Auditorius turi patikrinti, ar pasirinkta testuoti kontrolės priemonė veikia taip, kaip nurodyta techninėje ar kitoje susijusioje dokumentacijoje. Jei testuojant nustatoma veikimo trūkumų (taikomosios programos kontrolės priemonė neveikia taip, kaip turi veikti pagal reikalavimus), vertinama, kad ši kontrolės priemonė veikia neefektyviai ir ja negalima pasitikėti.
149. Taikomųjų programų kontrolės priemonių testavimas vykdomas IS testavimo aplinkoje, prie kurios prieigą suteikia audituojamas subjektas. Ši prieiga suteikiama laikantis audituojamo subjekto patvirtintos prieigos prie IS teisių suteikimo tvarkos reikalavimų.
150. Jeigu kito Valstybės kontrolės audito (veiklos, finansinio, atitikties ar IT) metu jau buvo vertinta to paties audituojamo subjekto IT bendroji kontrolė ir tos pačios taikomosios programos, kurias planuojama vertinti, ir po šio vertinimo audituojamo subjekto IT bendrojoje kontrolėje ir IS neįvyko jokių esminių pasikeitimų (pvz., įdiegta nauja prieigos kontrolės politika arba panaikinti esami kontrolės procesai, įvesta nauja IT valdymo struktūra, pakeista integracija su kitomis sistemomis, atnaujintos pagrindinės taikomosios programos funkcijos ir pan.), ir audito grupės vertinimu atliktas darbas tinka jų audito tikslams pasiekti, audito grupė gali pasinaudoti atliktu IT bendrosios kontrolės ir (ar) taikomosios programos kontrolės priemonių vertinimu. Tačiau, jeigu nuo paskutinio tokio vertinimo praėjo 3 metai, rekomenduojama atlikti naują šių kontrolės priemonių vertinimą.

### 3.2.5.2.3. Susipažinimas su vidaus kontrolės procedūromis

151. Susipažinęs su vidaus kontrolės sistema, auditorius turi identifikuoti su audito tikslu susijusias kontrolės procedūras. Auditorius profesiniu sprendimu turėtų nustatyti, kurios kontrolės procedūros turi būti laikomos pagrindinėmis. *Pagrindinių kontrolės procedūrų* nustatymas ir pasirinkimas jas testuoti tolesniame etape padės auditoriui sutelkti dėmesį į svarbiausius aspektus ir sutaupys laiko. Jeigu audito objektas skaidomas į audito sritis, turi būti susipažįstama su kiekvienos srities pagrindinėmis kontrolės procedūromis.
152. Kontrolės procedūros, kurias audituojamas subjektas įgyvendina siekdamas užtikrinti, kad būtų laikomasi teisės akty, gali apimti:

- ✓ procesą, kuriuo užtikrinama, kad teisės aktų nuostatos būtų tinkamai perteiktos arba įgyvendinamos reglamentuojant ir vykdam savo veiklą;
- ✓ darbuotojo, atsakingo už užtikrinimą, kad būtų nuolat atnaujinamos dokumentuotos vidaus tvarkos ir taisyklės ir jos atspindėtų teisės aktų pokyčius, paskyrimą;
- ✓ darbuotojo, atsakingo už vykdomos veiklos teisėtumo užtikrinimą, paskyrimą;
- ✓ patvirtintas ir paskelbtas elgesio (vidaus tvarkos) taisyklės ir nuolatinį stebėjimą, ar darbuotojai tinkamai jų laikosi, o nesilaikantieji įspėjami;
- ✓ svarbių audituojamo subjekto vidaus ir išorės dokumentų, sutarčių teisininko vizavimą ir kt.

1 lentelėje pateikiama kontrolės procedūrų viešųjų pirkimų srityje pavyzdžių.

**1 lentelė.** Kontrolės procedūrų pavyzdžiai viešųjų pirkimų srityje

Kontrolės procedūrų tikslai	Kontrolės procedūrų pavyzdžiai
Užtikrinti, kad turtas, prekės ir paslaugos būtų perkami tik gavus leidimą ir būtų skirti strateginiame veiklos plane numatytiems tikslams.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pareigų (pirkimo inicijavimo, leidimo atlikti pirkimą davimo ir pirkimo vykdymo) atskyrimas.</li> <li>✓ Pirkimų poreikio lyginimas su strateginiu veiklos planu / sąmata.</li> <li>✓ Vadovo leidimo atlikti pirkimą davimas.</li> </ul>
Užtikrinti, kad pirkimai būtų atliekami viešuosius pirkimus reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pareigų (pirkimo inicijavimo ir pirkimo vykdymo) atskyrimas.</li> <li>✓ Pirkimų taikant įprastą komercinę praktiką taisyklių laikymosi užtikrinimas.</li> <li>✓ Viešųjų pirkimų komisijos darbo reglamento laikymosi užtikrinimas.</li> <li>✓ Visų atsakingų asmenų parengtos pirkimų dokumentacijos vizavimas.</li> <li>✓ Tiekėjų apklausos dokumentų ir viešųjų pirkimų komisijos protokolų tvirtinimas.</li> <li>✓ Sutarčių sąlygų atitikties viešųjų pirkimų dokumentams tikrinimas.</li> </ul>
Užtikrinti, kad sudarytos sutartys būtų tinkamai vykdomos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Periodinis paskirto už sutarčių vykdymą darbuotojo atsiskaitymas vadovui.</li> </ul>
Užtikrinti, kad mokėjimas būtų atliekamas tik gavus leidimą.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pareigų (mokėjimo pavedimų rengimo, jų tvirtinimo, registravimo apskaitoje) atskyrimas.</li> <li>✓ Leidimo atlikti mokėjimą davimas.</li> </ul>

153. Susipažįstant su vidaus kontrolės procedūromis, rekomenduojama atlikti **nuoseklios peržiūros testus**. Juos atliekant pasirenkama po ūkinę operaciją ar veiklą iš kiekvienos esminės ar planuojamos audituoti audito objekto srities ir įvertinama, ar visos dokumentuose numatytos kontrolės priemonės realiai atliekamos, kas jas atlieka ir kaip. Atkreiptinas dėmesys, kad šie testai neduoda užtikrinimo dėl to, ar nagrinėjama vidaus kontrolės sistema veikia efektyviai, jie tik leidžia geriau suprasti, ar auditorius tinkamai supranta veikiančią sistemą, ir preliminariai įvertinti ar yra vykdomos įvairiuose tvarkų aprašuose dokumentuotos vidaus kontrolės procedūros, ar nėra nedokumentuotų vidaus kontrolės procedūrų, kurios faktiškai vykdomos. Taip pat auditoriui suteikia žinių, planuoti ar ne gauti kontrolės patikimumą toje srityje, ir suteikia galimybę geriau identifikuoti pagrindines kontrolės priemones.

154. Susipažinęs su vidaus kontrolės sistema, įskaitant IT, ir kontrolės procedūromis (jei audito objektas skaidomas į sritis – pagal kiekvieną audito sritį), auditorius susidaro išankstinę nuomonę apie tai, ar esamos vidaus kontrolės priemonės gali užkirsti kelią neatitiktims, t. y. preliminariai įvertina, ar galima gauti kontrolės patikimumą:
- ✓ jei auditorius tikisi, kad kontrolės procedūros bus veiksmingos, veiks nuosekliai per visą audituojamą laikotarpį ir nėra reikšmingų IT bendrosios kontrolės trūkumų, jis suplanuoja atlikti kontrolės testus;
  - ✓ jei auditorius preliminariai įvertina, kad vidaus kontrolė neatitinka jai keliamų reikalavimų, nustatyta reikšmingų IT bendrosios kontrolės trūkumų, jis vidaus kontrolės testų neatlieka, o apie neatitikimus turi pranešti audituojamo subjekto vadovybei.

### 3.2.5.3. Neaptikimo rizikos valdymas

155. Neaptikimo rizika yra rizika, kad auditorius neaptiks pažeidimų, kurių nepašalina organizacijos vidaus kontrolė. Tai rizika, kurią auditorius gali kontroliuoti suplanuodamas tinkamas ir pakankamas audito procedūras. Neaptikimo rizika nėra atskirai vertinama įverčiu, ji tik susijusi su audito procedūrų pobūdžiu, laiku ir apimtimi, kurias nustato auditorius, siekdamas sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio.
156. Tinkamas audito planavimas, audito grupės sudarymas, profesinio skepticizmo taikymas, audito darbo priežiūros vykdymas ir peržiūros atlikimas padidina audito procedūrų efektyvumą ir sumažina galimybę, kad auditorius gali pasirinkti netinkamą audito procedūrą, netinkamai pritaikyti tinkamą audito procedūrą arba klaidingai interpretuoti audito rezultatus.
157. Dėl įgimtų audito apribojimų neaptikimo riziką galima sumažinti, bet ne pašalinti – tam tikra neaptikimo rizikos tikimybė visada išlieka. Neaptikimo rizikos mažinimo būdai:
- ✓ gerai suplanuoto, struktūrizuoto audito atlikimas kiek įmanoma aiškiau ir detaliau identifikuojant įgimtą ir kontrolės riziką – tinkamų ir pakankamų audito procedūrų numatymas ir atlikimas;
  - ✓ su audito valdymu susijusios neaptikimo rizikos (audito atlikimo rizikos) valdymas, kuris apima galimos ar žinomos rizikos numatymą, jos valdymo priemonių nustatymą ir dokumentavimą.
158. Su audito valdymu susijusios neaptikimo rizikos veiksnių pavyzdžiai:
- ✓ *Duomenų prieinamumas, pakankamumas, tinkamumas ir patikimumas.* Gali kilti rizika, kad audito metu nebus gauti arba bus gauti nepakankami, netinkami ir (ar) nepatikimi duomenys, reikalingi tinkamiems, pakankamiems audito įrodymams surinkti ir audito klausimams atsakyti. Tai gali įvykti dėl įvairių priežasčių, įskaitant skirtingų informacijos šaltinių prieinamumo trūkumą arba pateiktų duomenų kokybės ir patikimumo trūkumą. Taip pat yra rizika, kad dėl audituojamo subjekto veiksmų (pvz., netinkamo bendradarbiavimo) reikalinga informacija gali būti negauta laiku arba iš viso negauta. Yra rizika ir dėl galimo klaidingų duomenų pateikimo ar apgaulės.
  - ✓ *Auditorių kompetencija ir patirtis.* Audito grupės nariai gali neturėti pakankamai žinių, profesinių įgūdžių, analitinių ar kitų gebėjimų, būtinų sėkmingam planuojamos audituoti srities įvertinimui. Nepakankama patirtis ar žinių trūkumas gali sumažinti audito kokybę ir turėti neigiamos įtakos audito rezultatų tinkamumui ir patikimumui.

- ✓ *Ištekliai.* Egzistuoja rizika, kad turimų žmogiškųjų, finansinių, materialinių ir (ar) laiko išteklių gali nepakakti audito tikslui pasiekti. Įvairūs veiksniai, pvz.: papildomų ekspertų poreikis, mokymai ar netikėtai išaugusios išlaidos technologinėms priemonėms, gali padidinti audito kainą ir taip viršyti planuotą biudžetą bei sumažinti tikėtiną audito pridėtinę vertę.

159. Jeigu auditoriai nustato audito valdymo riziką, turi būti nustatytos ir priemonės ją valdyti. Taip audito metu kylančios problemos bus sprendžiamos operatyviau ir efektyviau. Audito rizikos valdymas – sisteminis audito projekto valdymo procedūrų ir priemonių taikymas, siekiant nustatyti ir valdyti tikėtinus įvykius, kurie gali reikšmingai paveikti audito procesą, taip pat suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito tikslas bus pasiektas. Kylančios rizikos ir jų valdymo priemonės aptariamoms audito grupėje ir dokumentuojamos audito projekte ViPSIS, o audito plane nurodomos pagal poreikį. Jeigu reikia, atliekami numatytų audito rizikos valdymo priemonių pakeitimai.

160. Apibendrinant galima pasakyti, kad audito grupė turi:

- ✓ nustatyti, kokių nesklandumų galėtų kilti atliekant auditą (audito rizikos veiksnių nustatymas);
- ✓ nustatyti, kokia tikimybė, kad tie nesklandumai kils, ir koks būtų jų poveikis audito rezultatams ir kokybei (audito rizikos veiksnių įvertinimas);
- ✓ nustatyti, ką galima padaryti, kad nesklandumų atsiradimo tikimybė būtų mažesnė, ir kaip rizika galėtų būti valdoma, jeigu ji kiltų (audito rizikos valdymo priemonių nustatymas);
- ✓ stebėti ir valdyti audito riziką viso audito metu ir, jeigu reikia pagal aplinkybes, atlikti reikiamus rizikos valdymo priemonių koregavimus.

#### 3.2.5.4. Apgaulės ir korupcijos rizikos vertinimas

##### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius privalo įvertinti apgaulės riziką viso audito proceso metu ir vertinimo rezultatą įforminti dokumentais.

(4000-ojo TAAIS 58 punktas)

161. Nors audito tikslas nėra atskleisti apgaulę ir korupciją, kaip nustato TAAIS reikalavimai, auditoriai turi įvertinti apgaulės ir korupcijos riziką ir imtis tam tikrų veiksmų jų atžvilgiu.
162. Auditorius viso audito metu turi laikytis profesinio skepticizmo ir pripažinti galimybę, kad neatitiktis dėl apgaulės ir korupcijos gali egzistuoti nepaisant ankstesnės auditoriaus darbo su audituojamu subjektu patirties ir nuomonės apie aukščiausio lygio vadovų ir už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumą ir principingumą.
163. *Apgaulė* apima faktų ir (ar) svarbios informacijos tyčinį iškreipimą, siekiant neteisėtai gauti turtinę naudą (materialinis interesas). Apgaulė galėtų apimti manipuliaciją, falsifikavimą ar sukeitimą dokumentų, neteisėtą lėšų pasisavinimą ar išievojimą, dokumentų apie sandorių rezultatus nuslėpimą ar klaidų juose padarymą, realiai neegzistuojančių sandorių fiksavimą, sąmoningai klaidingą įstaigos apskaitos politikos taikymą.

164. *Korupcija* – piktnaudžiavimas įgaliojimais siekiant naudos sau ar kitam asmeniui viešajame ar privačiame sektoriuje. Korupcinio pobūdžio nusikalstamos veikos:

- ✓ kyšininkavimas, prekyba poveikiu, papirkimas, piktnaudžiavimas;
- ✓ nusikalstamos veikos, padaromos viešajame sektoriuje arba teikiant administracines ar viešąsias paslaugas piktnaudžiaujant įgaliojimais ir tiesiogiai ar netiesiogiai siekiant naudos sau ar kitam asmeniui: neteisėtas teisių į daiktą įregistravimas, tarnybos pareigų neatlikimas, valstybės paslapties atskleidimas, neteisėtas politinių partijų ir politinių kampanijų finansavimas, sukčiavimas, turto pasisavinimas ar iššvaistymas, komercinės paslapties atskleidimas, nusikalstamu būdu gauto turto legalizavimas, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas, kišimasis į valstybės tarnautojo ar viešojo administravimo funkcijas atliekančio asmens veiklą, tarnybos paslapties atskleidimas, dokumento suklastojimas ar disponavimas suklastotu dokumentu;
- ✓ kitos nusikalstamos veikos, kuriomis siekiama kyšio, papirkimo arba nusišėpti ar užmaskuoti kyšininkavimą, prekybą poveikiu ar papirkimą.

165. Korupcinio pobūdžio teisės pažeidimas – administracinis nusižengimas, darbo pareigų pažeidimas ar tarnybinis nusižengimas, padaromas piktnaudžiaujant įgaliojimais ir tiesiogiai ar netiesiogiai siekiant naudos sau ar kitam asmeniui, taip pat korupcinio pobūdžio nusikalstama veika.

166. *Apgaulei ir korupcijai įtakos turintys veiksniai*. Auditoriams būtina suprasti apgaulės ir korupcijos motyvacijos ir organizacinius veiksnius. Neprivaloma kiekvieno audito metu įvertinti visų veiksnių (ne)buvimo, tačiau viso audito metu reikia išlaikyti tinkamą profesinį atidumą ir laiku identifikuoti galimą apgaulės ir korupcijos riziką. Veiksnių buvimas nebūtinai reiškia, kad įvyko apgaulė ar korupcija.

167. *Motyvacijos veiksniai*:

- ✓ ekonominė motyvacija – finansinis poreikis ar pelnas. Tai pagrindiniai apgaulės ir korupcijos stimulai. Dažnai asmenys, nuteisti už apgaulę ir korupciją, turi nepakeliamų finansinių problemų ir neturi jokių teisėtų pajamų šaltinių;
- ✓ šykštumas – asmenys, turintys valdžią ir įgaliojimų, dažnai įvykdo apgaulės ir korupcijos veiksmus iš godumo ir šykštumo;
- ✓ pripažinimas ar prestižas – asmenys gali norėti didesnio pripažinimo ar prestižo iš pavydo, keršto ar išdidumo. Jie dažnai būna garantuoti, kad jų padėtis yra aukščiau nei kitų ir gali likti nedemaskuoti ir neišaiškinti, įvykdę apgaulę ar korupciją;
- ✓ moralinis pranašumas – vienas motyvų gali būti pernelyg didelis savęs įvertinimas, esą turi moralinį pranašumą ar valdžią kitiems, kuriuos laiko aukomis.

168. *Organizaciniai veiksniai*:

- ✓ nepakankama vidaus kontrolės sistema – jei organizacija neturi patikimos vidaus kontrolės sistemos, tai gali sukurti palankias sąlygas apgaulei ir korupcijai, nes trūksta veiksmingų prevencijos ir atskleidimo mechanizmų;
- ✓ silpnos etikos normos – organizacijose, kuriose nėra aiškiai apibrėžtų etikos normų arba jos nėra tinkamai įgyvendinamos, yra didesnė korupcijos ir apgaulės rizika;

- ✓ neefektyvi priežiūra ir atskaitomybė – nepakankama darbuotojų veiksmų priežiūra ir neaiški atskaitomybė, skaidrumo ir atvirumo kultūros trūkumas gali sudaryti palankias sąlygas netinkamam elgesiui;
- ✓ organizaciniai pokyčiai – dideli organizaciniai pokyčiai, pvz., restruktūrizavimas, gali paskatinti piktnaudžiavimo atvejus;
- ✓ komunikacijos trūkumas – nepakankama ar netinkama komunikacija tarp vadovų, darbuotojų ir skyrių gali sukurti nesupratimus, kuriuos gali išnaudoti asmenys, siekiantys piktnaudžiauti ir kt.

169. Papildomi aplinkybių, rodančių apgaulės galimybę, pavyzdžiai pateikti Metodikos svetainės Tvarkų ir kitos informacijos skiltyje. Vertindamas apgaulės rizikos veiksnius, auditorius turi atkreipti dėmesį į tai, kad apgaulės rizika įvertinama apsvarsčius tris jai būdingas sąlygas (apgaulės rizikos veiksnius) kiekvieno audituojamo subjekto atžvilgiu:

- ✓ skatinimas arba spaudimas įvykdyti apgaulę (pvz., viešojo sektoriaus darbuotojai dažnai jaučia spaudimą teikti aukštos kokybės paslaugas turint nepakankamus išteklius reikiamai kokybei išlaikyti);
- ✓ galimybė įvykdyti apgaulę (pvz., sudėtinga įdarbinimo aplinka arba pakankamai kvalifikuoto personalo trūkumas ir dėl to silpna vidaus kontrolė gali sudaryti galimybes pasireikšti apgaulėi);
- ✓ sugebėjimas pateisinti (pagrįsti) netinkamus veiksmus (pvz., paprastai žemesnis atlyginimų lygis viešajame sektoriuje, lyginant su privačiu, gali skatinti darbuotojus pateisinti neteisėtą lėšų naudojimą).

170. Vertindamas apgaulės ir korupcijos riziką, auditorius gali pasinaudoti *Apgaulės ir korupcijos rizikos vertinimo klausimynu*, kurį galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Esant poreikiui klausimynas gali būti papildytas kitais reikiamais klausimais.

171. Kai tame pačiame audituojamame subjekte atliekami keli Valstybės kontrolės auditai (veiklos, finansiniai, atitikties ir (ar) IT), kurių audituojamas laikotarpis persidengia, vėliau auditą pradėjusi audito grupė turėtų susisiekti su anksčiau jį pradėjusia grupe ir išsiaiškinti, ar toks klausimynas buvo pildomas ir, jeigu buvo, rekomenduojama juo pasinaudoti.

172. Jeigu nustatoma apgaulės riziką didinančių veiksnių (atsižvelgiant į audito tikslą), auditoriai turėtų susipažinti su atitinkamomis vidaus kontrolės procedūromis ir išsiaiškinti, ar egzistuoja kokių nors neatitikimų, galinčių kliudyti veiklai, požymių.

173. Kai auditorius nustato apgaulės riziką, kurios vadovai nekontroliavo ar kontrolė nebuvo pakankama, arba jei, auditoriaus nuomone, vadovų rizikos vertinimui būdingi esminiai trūkumai, auditorius apie šiuos vidaus kontrolės trūkumus turi oficialiu raštu informuoti audituojamą subjektą.

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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.

(4000-ojo TAAIS 225 punktas)

174. Jeigu audito metu atskleidžiama apgaulė arba gaunama informacija, iš kurios galima spręsti, kad yra apgaulinėjama, auditorius turi oficialiu raštu pranešti apie tai audituojamo subjekto vadovams (jei nekyla abejonių dėl jų sąžiningumo). Jeigu manoma, kad apgaulėje galėjo dalyvauti vadovai arba darbuotojai, vykdantys vidaus kontrolę, auditorius turi nedelsdamas apie tai pranešti tiems, kam pavestos valdymo funkcijos (pvz., jei įtariama, kad apgaulėje galėjo dalyvauti konkrečiai ministerijai pavaldžios įstaigos vadovas, apie tai pranešama tos ministerijos vadovybei).
175. Audito metu nustatčius apgaulės ar korupcijos požymius ar aplinkybes, rodančias apgaulės ar korupcijos galimybę, turi būti konsultuojamasi su Valstybės kontrolės Teisėtumo užtikrinimo departamento teisininku dėl poreikio ir galimybės perduoti informaciją pagal kompetenciją atitinkamai teisėsaugos institucijai. Audito departamento vadovas, įvertinęs surinktą informaciją, inicijuoja darbo dokumento dėl medžiagos perdavimo atitinkamai teisėsaugos institucijai tikslingumo parengimą ir jį kartu su reikiama dokumentais, pagrindžiančiais galimą apgaulę ar korupciją, teikia Teisėtumo užtikrinimo departamentui. Šis departamentas ne vėliau kaip per 7 darbo dienas nuo gavimo dienos vertina pateiktą medžiagą ir pateikia savo išvadą dėl jos perdavimo teisėsaugos institucijai tikslingumo ir pagrįstumo. Prireikus, departamentas medžiagą aptaria su audito grupe. Teisėtumo užtikrinimo departamentui pateikus pastabas, jei reikia, surenkami papildomi audito įrodymai. Valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, kuriam yra tiesiogiai pavaldus audito departamentas, gavęs iš audito departamento vadovo visą medžiagą kartu su Teisėtumo užtikrinimo departamento išvada per 5 darbo dienas priima sprendimą dėl medžiagos perdavimo teisėsaugos institucijai tikslingumo ir pagrįstumo. Jei priimamas sprendimas perduoti, audito departamento vadovas organizuoja jos perdavimą atitinkamai teisėsaugos institucijai.

### 3.2.6. Reikšmingumo nustatymas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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

(4000-ojo TAAIS 125 punktas)

176. Reikšmingumas – tai neatitikimo lygis, kuris gali turėti įtakos numatomų naudotojų sprendimams. Nustatydamas reikšmingumą, auditorius atkreipia dėmesį į konkrečias teisėkūros sritis, visuomenės interesus ar lūkesčius, prašymus, valstybės finansavimo dydį ir galimą apgaulę. Vertinant bet kokios nustatytos neatitikties reikšmingumą, taip pat atsižvelgiama į neatitikties priežastis ir pasekmes.
177. Reikšmingumas turi būti vertinamas viso audito metu:
- ✓ planavimo etape – vertinant reikšmingą riziką ir nustatant audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį;
  - ✓ audito atlikimo etape – nagrinėjant naują informaciją, dėl kurios gali prireikti peržiūrėti numatytas procedūras, ir vertinant neatitikčių apimtį;
  - ✓ audito ataskaitos rengimo etape – darant galutinę išvadą dėl reikalavimų nevykdymo reikšmingumo ir, jei reikia, teikiant auditoriaus nuomonę.

178. Auditorius turėtų nustatyti tiek kiekybinį, tiek kokybinį reikšmingumą. Kai neįmanoma ar netikslinga nustatyti kiekybinio ar kokybinio reikšmingumo, tokį profesinį sprendimą ir jo pagrindimą auditorius turi dokumentuoti.

### 3.2.6.1. Kiekybinis reikšmingumas

179. Kiekybinis reikšmingumas – tai skaitinė vertė, nustatoma taikant palyginamojo rodiklio (pvz. su audito objektu susijusios išlaidos ar pajamos) procentinę dalį, kuri, auditoriaus nuomone, atspindi priemones, kurias numatomas naudotojas (-ai), labiausiai tikėtina, laiko svarbiomis. Paprastai taikomas nuo 0,5 iki 5 proc. reikšmingumas. Šis pasirinkimas yra auditoriaus profesinis sprendimas, kuris turi būti pagrįstas auditoriaus vidaus kontrolės, rizikos vertinimo, dalyko jautrumo ir numatomų naudotojų poreikių įvertinimu. Kuo audito objektas aktualesnis, jautresnis, nustatyta daugiau rizikos veiksnių, tuo pasirenkamas reikšmingumo procentinis lygis turėtų būti mažesnis, taip mažesnės sumos būtų laikomos reikšmingomis.

180. Kadangi rizikos pobūdis, dalykų jautrumas ir vidaus kontrolės veiksmingumas gali skirtis skirtingose audito objekto srityse, auditorius gali apsvarstyti galimybę nustatyti kelias reikšmingumo ribas skirtingoms audito sritims (pvz., viešųjų pirkimų atitikties vertinimui sveikatos apsaugos srityje pandemijos laikotarpiu gali būti nustatytas jautresnis reikšmingumas nei kitoje srityje).

181. Be ribinės procentinės dalies, kiekybinis reikšmingumas gali būti nustatytas kaip konkretus neatitikčių skaičius. Paprastai toks kiekybinis reikšmingumas naudojamas kontrolės priemonių testavimo metu (atvejų, kai nesuveikė planuojamos kontrolės priemonės, skaičius), siekiant įvertinti, ar tam tikros kontrolės priemonės veikė efektyviai visą audituojamą laikotarpį, t. y. kiek nustatyta nuokrypių (pvz., 1 iš 15), neatsižvelgiant į jų vertę. Plačiau apie tai pateikta Vadovo [3.2.9.6.2 skyrelyje „Imties dydžio nustatymas“](#).

### 3.2.6.2. Kokybinis reikšmingumas

182. Kokybinis reikšmingumas – tai kokybiniai veiksniai, kurie reikšmingi dėl savo pobūdžio, konteksto ar kitų priežasčių. Kai kuriais atvejais kokybiniai aspektai gali nulemti tai, kad ir mažesnė neatitikčių suma bus laikoma reikšminga, kitais atvejais šie aspektai gali būti nesusiję su kiekybine verte ar suma.

183. Neįmanoma pateikti visų reikšmingų klausimų sąrašo, nes jie labai skiriasi priklausomai nuo audito objekto ir audituojamo subjekto. Vertindamas, ar audito klausimui taikytinas kokybinis reikšmingumas, auditorius turi žinoti (numanyti) su audito objektu ir audituojamu subjektu susijusius specifinius klausimus, kurie domina valstybinio audito ataskaitos ir išvados naudotojus.

184. Galimi kokybinio reikšmingumo pavyzdžiai:

- ✓ sprendimai, dėl kurių padaryta žala valstybės biudžetui;
- ✓ teisėtumo pažeidimai, kurie turi korupcijos ir apgaulės požymių;
- ✓ priedų, priemokų, vienkartinių išmokų skyrimas nesilaikant teisės aktų reikalavimų aukščiausiojo lygio vadovams;
- ✓ valstybės turto neefektyvus, neracionalus naudojimas;
- ✓ rezonansiniai pažeidimai, kuriais domisi Seimo Audito ar kiti komitetai, visuomenė;

- ✓ tyčiniai neteisėti veiksmai ar teisės aktų nesilaikymas bei klaidingos informacijos pateikimas ar jos nuslėpimas nuo vadovybės ar auditorių;
- ✓ nepagrįstas atsisakymas vykdyti vadovybės, auditorių ar valdančiųjų institucijų nurodymus;
- ✓ esminių Viešųjų pirkimų įstatymo nuostatų nesilaikymas;
- ✓ neteisėti sandoriai tarp susijusių šalių ir kita.

185. Audito planavimo metu nustatytas kiekybinis ir (ar) kokybinis reikšmingumas turi būti peržiūrimas audito rezultatų vertinimo etape, įvertinta, ar jis tebėra tinkamas pagal aplinkybes, ir atitinkamai pakeistas pagal poreikį. Turi būti įvertintas kiekvienos nustatytos neatitikties reikšmingumas ir dėl to priimamas auditoriaus profesinis sprendimas.

### 3.2.7. Audito planavimo rezultatų apibendrinimas

186. Audito planavimo rezultatų apibendrinime, surinkus ir įvertinus informaciją ir duomenis apie nagrinėtą sritį, pateikiami audito planavimo rezultatai (visos nustatytos rizikos) ir sprendimas dėl tolesnių audito procedūrų atlikimo ar audito baigimo audito planavimo etape. Audito planavimo rezultatų apibendrinimo parengimą organizuoja audito grupės vadovas. Šis apibendrinimas turi būti patvirtintas užtikrinus pasirinktų audituoti rizikų suderinimą su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus audito departamentas, ne vėliau nei pradėdamas rengti audito planas ar audito planavimo rezultatų ataskaita. Audito grupės atsakomybė rengiant šį apibendrinimą išsamiau aprašyta *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

187. Audito planavimo rezultatų apibendrinime (šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) turi būti nurodyta:

- ✓ *Santrumpos ir sąvokos*. Pateikiamos vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodomi sąvokų paaiškinimo šaltiniai).
- ✓ *Audito objektas*.
- ✓ *Nustatytos rizikos*. Šioje dalyje pateikiamos audito planavimo metu nustatytos rizikos ir kiti audituoti klausimai, juos priskiriant tam tikroms audito sritims (pagal poreikį). Rizika ir kitas audituotinas klausimas apibūdinami keliais sakiniais, pateikiant tam tikrus faktus ar pavyzdžius, jei žinoma, nurodomos galimos jų priežastys ir pasekmės. Prie kiekvienos rizikos nurodoma, ar ji laikoma reikšminga. Taip pat nurodoma, ar bus atliekamos tolesnės audito procedūros, jei siūloma neaudituoti, nurodomos priežastys. Toliau pateikiama informacija, jeigu yra svarbios specifikos ar kitų veiksmų, į kuriuos reikia atsižvelgti planuojant tolesnes audito procedūras.
- ✓ *Sprendimas dėl tolesnio audito atlikimo*. Nurodoma, ar auditas bus toliau atliekamas. Jeigu nebus atliekamas, nurodomos priežastys, dėl kurių siūloma jo neatlikti. Priežasčių, kuriomis remiantis galima svarstyti galimybę nutraukti auditą ir baigti jį audito planavimo rezultatų ataskaita, pavyzdžiai pateikti Vadovo 78 punkte.
- ✓ *Audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimo grafikas (pildomas tik nusprendus toliau audito neatlikti ir jį baigti audito planavimo rezultatų ataskaita)*: numatomi darbai, darbo pradžios ir pabaigos terminai, planuojamas darbo dienų skaičius, atsakingas asmuo.

- ✓ *Planuojami ištekliai (pildomas tik nusprendus toliau audito neatlikti ir jį baigti audito planavimo rezultatų ataskaita).*

188. Jeigu nusprendžiama neatlikti tolesnių audito procedūrų, parengiama audito planavimo rezultatų ataskaita (išsamiau apie tai šio Vadovo [3.4.4 skirsnyje „Audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas“](#)). Jeigu auditas toliau tęsiamas, atliekami likę audito planavimo etapo žingsniai ir parengiamas audito planas. Rengiant planą, esant poreikiui audito planavimo rezultatų apibendrinimas gali būti patikslintas, pavyzdžiui, jeigu audito plane buvo išgrynintos naujos rizikos ir pan. Patikslintas audito planavimo rezultatų apibendrinimas ViPSIS pateikiamas kartu su audito plano projektu. Esant poreikiui, ten pat pateikiami ir patikslinti audito planavimo darbo dokumentai.

### 3.2.8. Audito kriterijų nustatymas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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.

*(4000-ojo TAAIS 110 punktas)*

189. Audito metu būtina identifikuoti ir dokumentuoti tinkamus audito kriterijus, pagal kuriuos bus nustatomos audito procedūros ir jų apimtis, renkami ir vertinami audito įrodymai ir formuluojami audito pastebėjimai ir išvados.
190. Audito kriterijai – tai standartiniai rodikliai, pagal kuriuos nuosekliai ir pagrįstai vertinamas audito objektas.
191. Audito kriterijai suformuoja pagrindą, kuriuo remiantis nustatomos audito procedūros ir jų apimtis, darbo dokumentų turinys, renkami ir vertinami įrodymai, formuluojami audito pastebėjimai ir išvados dėl audito tikslo. Audito kriterijai padeda auditoriui atsakyti į klausimus:
- ✓ kokių pagrindų vadovaujantis galima vertinti;
  - ✓ kokie yra šios srities reikalavimai;
  - ✓ kokių veiklos rezultatų pagrįstai galima tikėtis iš subjekto;
  - ✓ kaip jų reikėtų siekti.
192. Atitikties audite yra 2 tipų kriterijai, susiję su:
- ✓ *teisėtumu* – atitiktimi oficialiems kriterijams, pvz., galiojančių įstatymų ar kitų teisės aktų, sutarčių, susitarimų reikalavimams ir kt.;
  - ✓ *tinkamumu* – bendrųjų principų, pvz., gero viešojo sektoriaus finansų valdymo ir (ar) viešojo sektoriaus darbuotojų elgesio laikymusi.
193. Teisėtumo kriterijai gali kilti iš:
- ✓ teisės aktų ir taisyklių;
  - ✓ sutarčių, susitarimų ir kt.

194. Tinkamumo kriterijai gali kilti iš:

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

195. Atitikties audito tinkamumo kriterijus sudaro arba pripažinti principai, arba geriausia nacionalinė ar tarptautinė praktika. Kai kuriais atvejais tokie kriterijai gali būti nesusisteminti, nuspėjami arba pagrįsti svarbiausiais teisės principais.

196. Teisės aktas, sutartis ar kitas dokumentas paprastai nėra laikytini audito kriterijumi – jie yra audito kriterijaus šaltinis. Kriterijumi laikomos teisės aktų, sutarčių ar kitų dokumentų nuostatos – audito metu vertinama audituojamo subjekto veiklos ar veiksmų atitiktis šioms nuostatoms.

197. Auditoriui pateikiant pasirinktus audito kriterijus, turi būti nurodomi ir teisės aktų, kodeksų, taisyklių, sandorių ir kt. straipsniai, skyriai, dalys, punktai ir kt., kuriuose yra apibrėžtas pasirinktas audito kriterijus.

198. Tinkami audito kriterijai, susiję su teisėtumu ar tinkamumu, turi būti:

- ✓ objektyvūs: pasirenkami tokie kriterijai, kurių niekaip negali paveikti auditoriaus ar audituojamo subjekto šališkumas, subjektyvios nuomonės. Jais vadovaudamiesi audito faktus vertinantys asmenys (audituojamas subjektas, audito grupė, vadovai ar kt.) suformuluos tokias pat audito išvadas;
- ✓ aktualūs: šie kriterijai kyla iš audito objekto informacijos, kuri padeda numatomam (-iems) naudotojui (-iems) priimti sprendimus, yra svarbūs ir loginiais arba priežastiniais ryšiais susiję su audito tikslu, sritimi, rizikomis ar klausimais;
- ✓ išsamūs: kriterijai būna išsamūs, kai audito objekto informacijoje, parengtoje pagal šiuos kriterijus, nėra praleista svarbių veiksmų, kurie, galėtų paveikti numatomo (-ų) naudotojo (-ų) sprendimus. Tai reiškia, kad audito metu turi būti pasirinkta tiek reikšmingų ir tokių audito kriterijų, kad būtų galima atsakyti į audito klausimus ir pasiekti audito tikslą. Jie apima visus svarbius veiksmus ir yra prasmingi;
- ✓ patikimi: šie kriterijai leidžia padaryti nuoseklias išvadas, t. y., kitas auditorius, tokiomis pat aplinkybėmis naudojantis patikimus kriterijus, prieina prie tų pačių išvadų. Jie turi būti gauti ar sudaryti (išvestiniai) iš oficialių šaltinių;
- ✓ suprantami: šie kriterijai leidžia įvertinti audito objekto informaciją, kurią gali suprasti numatomas (-i) naudotojas (-ai). Suprantami audito kriterijai yra aiškiai suformuluoti (išreikšti aiškiais, visiems suprantamais, priimtinais dydžiais ir sąvokomis, nedviprasmiški), suvokiami numatytiems naudotojams ir padeda suformuluoti aiškias išvadas. Jų negalima interpretuoti įvairiais skirtingais būdais;
- ✓ naudingi: šie kriterijai lemia rezultatus ir išvadas, kurios atitinka naudotojo (-ų) informacijos poreikius;
- ✓ palyginami: šie kriterijai atitinka kriterijus, kurie yra naudojami kitų panašių agentūrų atitikties audituose ar veiklose ir kurie buvo naudojami audituojamo subjekto ankstesniuose atitikties audituose;

- ✓ priimtini: dėl šių kriterijų paprastai susitaria nepriklausomi šios srities ekspertai, audituojami subjektai, įstatymų leidėjas, žiniasklaida ir plačioji visuomenė;
- ✓ prieinami: kriterijai, kurie yra prieinami numatomam (-iems) naudotojui (-ams) taip, kad jie galėtų suprasti atlikto audito darbo pobūdį ir audito ataskaitos pagrindą.

199. Teisėtumo atveju dažniausiai nėra sudėtinga nustatyti audito kriterijus, pasižyminčius anksčiau išvardytomis savybėmis. Tinkamumo kriterijai paprastai gali būti mažiau objektyvus ir reikalaujantys auditoriaus profesinio sprendimo, todėl svarbu įvertinti, ar jie atitinka visus jiems keliamus reikalavimus.
200. Auditorius turėtų nustatyti (kai įmanoma) audito kriterijų vertinimo skales, kurių reikšmės parodytų, kokia situacija (subjekto veikla) yra netinkama, tinkama arba vertintina kaip gerosios praktikos pavyzdys. Auditorius turėtų nustatyti ne tik vertinimo skales, bet ir tolerancijos ribas (kai įmanoma ir tikslinga), kurios leistų objektyviai vertinti, ar nustatyta neatitiktis yra reikšminga. Tolerancijos ribos apibrėžia priimtina veiklos rezultatų ar procesų nukrypimo nuo nustatytų standartų ar normų lygį, kuris dar laikomas tinkamu ir nesukelia reikšmingų rizikų ar neigiamų pasekmių. Tolerancijos ribos yra naudingos, kai tam tikri nedideli neatitikimai neturi esminės įtakos veiklos rezultatams ir leidžia išvengti neigiamo vertinimo, kai nuokrypiai nereikšmingi.
201. Jeigu auditorius neranda pagrįstų, objektyvių, suprantamų ir tinkamų audito kriterijų, jis turėtų klausti tos srities ekspertų. Kita alternatyva, siekiant apibrėžti ir pagrįsti patikimus ir realius kriterijus, – diskusijos su suinteresuotomis institucijomis. Ekspertų ir kitų institucijų atsakymus auditorius turėtų vertinti pats, remdamasis savo profesine kompetencija, turėtų juos aptarti su sprendimus toje srityje priimančiais asmenimis.
202. Audito metu gali būti nustatyta, kad keli teisės aktai skirtingai reglamentuoja tam tikrą klausimą, o atitinkamos institucijos nėra jo išsprendusios ar išaiškinusios. Gali būti ir taip, kad teisės aktas numato, kad konkretesnes nuostatas turi numatyti atitinkama institucija įgyvendinamuosiuose teisės aktuose, o šie dar nepatvirtinti. Tokiais atvejais auditoriai turi audito ataskaitoje aiškiai nurodyti, kad audito apimtys buvo apribotos ir dėl kokių priežasčių. Pavyzdžiui, jei audituojamas subjektas nesutinka su auditoriaus vertinimu ir, kitaip traktuodamas konkrečias teisės aktų normas, audito metu nustatytų pažeidimų neištaiso, ataskaitoje gali būti nurodyta, kad galimybę tiksliai ir objektyviai įvertinti situaciją riboja skirtingas teisės akto normų interpretavimas. Šie dalykai, jei pakankamai reikšmingi, pateikiami audito išvados dalyko pabrėžtinių dalykų pastraipoje (kai nuomonė dėl atitikties teikiama).
203. Jei audito metu teisės akte nustatomos dviprasmiškos, neaiškios ar viena kitai prieštaraujančios teisės akto nuostatos, pagal poreikį konsultuojamasi su Teisėtumo užtikrinimo departamentu *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove* numatyta tvarka.
204. Audito kriterijai formuluojami audito planavimo metu surinkus pakankamai informacijos apie audito objektą, sritis, subjekto aplinką ir identifikavus rizikas. Kriterijų tinkamumui įtaką gali daryti audito atlikimo metu gauti duomenys. Atsižvelgiant į juos, kriterijai gali būti tikslinami. Audito kriterijai nurodomi audito plane.

#### *Audito kriterijų aptarimas su audituojamu subjektu*

205. Audituojamas subjektas turi žinoti, kokiais standartais remdamasi audito grupė vertina jo vykdomą veiklą, todėl audito kriterijai (ir juos patikslinus audito metu) turi būti aptarti su audituojamo subjekto atstovais. Tai ypač svarbu tais atvejais, kai kriterijai nėra akivaizdūs

ir gali kelti ginčų su audituojamu subjektu. Taip galima nustatyti dėl audito kriterijų kylančius nesutarimus, juos aptarti ir, tikėtina, įveikti šiuos nesutarimus ankstyvame etape. Paprastai audito kriterijai aptariami su audituojamo subjekto tam tikrų sričių specialistais ir atsakingais asmenimis darbinuose susitikimuose. Esant poreikiui, aptarimui gali būti organizuojamas susitikimas su subjekto vadovybe ir atsakingais asmenimis. Aptariant kriterijus svarbu, kad auditorius išklausytų audituojamo subjekto argumentus, bet nepamirštų, kad subjektas gali siekti nusišalinti trūkumus. Galutinį sprendimą dėl kriterijų nustatymo priima auditorius, todėl svarbu, kad jis išliktų nepriklausomas šio proceso metu.

206. Jei tam tikri kriterijai neturi formalių šaltinių, audito plane turi būti nurodoma „Audituojamas subjektas pritaria“ ir pateikiama nuoroda į dokumentą, kuriame pateikiami audito kriterijų aptarimo su audituojamu subjektu rezultatai.
207. Jeigu audituojamas subjektas nesutinka su planuojamais taikyti audito kriterijais (tai dažniau galėtų pasitaikyti dėl *tinkamumo* audito kriterijų), kyla grėsmė, kad nepripažins ir audito metu nustatytų faktų, vertinimo ir išvadų turinio. Tokiu atveju auditorius turi papildomais argumentais sustiprinti konkrečių kriterijų tinkamumą ir argumentuoti jų parinkimą, nurodydamas subjekto nuomonę ir argumentus, kodėl jis nesutinka. Nesutarimas tarp audituojamo subjekto ir audito grupės dėl audito kriterijų pasirinkimo nėra pagrindas auditoriams atsisakyti savo pozicijos kriterijų atžvilgiu. Auditoriai turi šį faktą ir savo bei audituojamo subjekto nuomonę ir argumentus pateikti darbo dokumente, o audito procese jų pagrindimui skirti daugiau dėmesio. Tokiu atveju audito plane nurodoma „Audito subjektas nepritaria“ ir pateikiama nuoroda į dokumentą, kuriame pateikiama auditoriaus papildoma argumentacija, kodėl nusprendžiama kriterijaus nekeisti. Audito planavimo etape audito kriterijai turi būti aptarti su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) iki patvirtinant audito planą.
208. Apie audito kriterijus derėtų informuoti numatomus naudotojus – tai paprastai atliekama juos pateikiant audito ataskaitoje ir viešinant atlikto audito rezultatus. Kokia informacija apie audito kriterijus turi būti nurodoma audito ataskaitoje ir išvadoje (jei teikiama auditoriaus nuomonė), pateikta Vadovo [3.4 poskyryje „Audito ataskaitos ir išvados / audito planavimo rezultaty ataskaitos rengimas“](#).
209. Detalesnė informacija apie audito kriterijus, jų šaltinius, skirtumus tarp teisėtumo ir tinkamumo kriterijų pateikiama 4900-osiose GUID „Gairės dėl reikalavimų ir kriterijų, kuriuos reikia apsvarstyti nagrinėjant atitikties audito teisėtumo ir tinkamumo aspektus“.

### 3.2.9. Audito apimtį nustatymas ir procedūrų planavimas

210. Audito apimtį apibrėžia audito (audito objekto) ribas ir priklauso nuo pasirinkto užtikrinimo lygio, nustatytų rizikų, numatomo (-ų) naudotojo (-ų) poreikių, auditorių kompetencijos ir turimų išteklių. Ji paprastai apima audito tikslo, audituojamų subjektų, audituojamo laikotarpio, audito sričių ir (ar) klausimų, audito kriterijų nustatymą. Siekiant išvengti pernelyg sudėtingo ar brangaus audito, jis gali neapimti tam tikrų veiklų arba subjektų, net jeigu veiklos ar subjektai iš esmės yra susiję su audito tikslu.

### 3.2.9.1. Audito objekto ir tikslo tikslinimas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

(4000-ojo TAAIS 107 punktas)

211. Šiame etape audito objektas ir tikslas pagal poreikį patikslinami atsižvelgiant į pasirinktas audituoti rizikas ir jų reikšmingumą. Tai yra svarbu, siekiant sukurti pridėtinę vertę ir užtikrinti, kad auditas bus aktualus.
212. 4000-ajame TAAIS vartojama sąvoka „audito sritis“ atitinką audito objektą. Formuluojant audito objektą reikia atsakyti į klausimą, *kas yra audituojama*. Atitikties audito objektas gali būti audituojamo subjekto (-ų) veikla ar jos dalys (programa, paslaugos ir pan.), sandoriai, informacija ir kt.
213. Audito tikslas nurodo, *ko siekiama atliekant auditą*. Tikslindamas audito tikslą, auditorius turi nustatyti, kur kyla didžiausios rizikos ir kur auditas gali būti naudingesnis. Jis turi būti suformuluotas taip, kad, atlikus auditą, būtų įmanoma padaryti išvadą, ar jis pasiektas.
214. Audito tikslas gali būti suvokiamas kaip bendrasis audito klausimas, susijęs su audito objektu, į kurį auditorius turi atsakyti remdamasis gautais audito įrodymais. Dėl šios priežasties audito tikslas turi būti suformuluotas taip, kad leistų padaryti aiškias ir nedviprasmiškas išvadas. Aiški ir konkreti audito tikslo formuluotė apsaugo audito grupę nuo pernelyg plačios audito apimties. Tačiau jis turi suteikti pakankamai informacijos audituojamam subjektui ir kitoms suinteresuotosioms šalims, į ką bus sutelktas dėmesys atliekant auditą.
215. Formuluodamas audito objektą ir tikslą auditorius turi atsižvelgti į Valstybės kontrolės įgaliojimus ir laukiamą audito poveikį. Audito objektas ir tikslas nurodomi ir pagal poreikį tikslinami audito plane.

### 3.2.9.2. Audituojamų subjektų nustatymas

216. Atlikęs audito planavimo procedūras ir norėdamas apibrėžti audito apimtį, auditorius įvertina, ar reikia patikslinti audituojamą (-us) subjektą (-us), kuriame (-iuose) audito atlikimo metu atliks audito procedūras, t. y. papildyti tais, kurie nebuvo priskirti audituojamiesiems subjektams audito planavimo metu.
217. Kai audituojamoje srityje veikia daug vienerūšių audituojamųjų subjektų (pvz.: savivaldybės, mokyklos, ligoninės ir pan.), auditorius paprastai gali neturėti galimybės audito procedūras atlikti visuose juose. Jeigu audito atlikimo metu procedūras planuojama atlikti keliuose subjektuose, turi būti dokumentuotas atitinkamas sprendimas, kuris, esant poreikiui, turi apimti ir audituojamų subjektų atranką (plačiau apie atranką šio Vadovo [3.2.9.6 skyrelyje „Atrankos atlikimas“](#)). Svarbu užtikrinti, kad pasirinkti subjektai tinkamai reprezentuotų visumą.
218. Pasirenkant audituojamus subjektus svarbi auditoriaus profesinė patirtis, geras audituojamos srities suvokimas. Pasirenkant audituojamus subjektus atsižvelgiama į:

- ✓ jų reikšmingumą (pvz.: lėšų dydis, veiklos rezultatų rodikliai ir kt.);
- ✓ nustatytas rizikas;
- ✓ geografinį išsidėstymą (pvz.: regionai, apskritys ir kt.);
- ✓ tiriamą laikotarpį (pvz.: faktinis laikotarpis, vieni ar daugiau metų);
- ✓ ankstesnių auditų rezultatus ir kt.

### 3.2.9.3. Audituojamo laikotarpio nustatymas

219. Nagrinėjamas veiklos laikotarpis nustatomas audito grupei įvertinus audito objektą ir tikslą. Analizuojant esamą subjekto veiklos situaciją, gali pakakti vienu metų, tačiau paprastai išsamiam įvertinimui ir palyginimui reikėtų pasirinkti audituoti ilgesnį laikotarpį. Analizuojant veiklos rodiklius ir jų kitimo tendencijas (nustatant reikšmingus pokyčius) audituojamas laikotarpis turi būti ne mažesnis kaip dveji metai.

### 3.2.9.4. Audito sričių ir (ar) klausimų nustatymas

220. Atliekant auditą, jei yra poreikis, audito objektą galima suskirstyti į audito sritis, pagal kurias vertinamos rizikos ir nustatomi audito kriterijai. Atitikties audito 4000-ajame TAAIS nėra reikalavimų dėl audito klausimų nustatymo, tačiau tam, kad būtų lengviau pasiekti audito tikslą, auditorius gali formuluoti kelių lygių klausimus pagal nustatytas rizikas ir audito kriterijus.

221. Jeigu pasirenkama formuluoti klausimus, jie turi būti aiškiai apibrėžti ir nedviprasmiški, pagrįsti visapuse rizikų analize. Rekomenduojama formuluoti ne daugiau kaip tris pirmo lygmens klausimus. Jie išskaidomi į smulkesnius antro lygmens klausimus, o šie gali būti detalizuojami trečio lygmens klausimais. Vieno lygmens klausimų turi būti daugiau nei vienas ir, rekomenduotina, ne daugiau nei septyni.

222. Visų lygmenų klausimai turi būti susiję su pasirinktomis audituoti rizikomis, audito objektu ir tikslu. To paties lygmens klausimai savo prasme turi būti lygiaverčiai, papildyti vienas kitą ir nesidubliuoti. Kiekvieno lygmens klausimai turi apimti aukštesnio lygmens klausimų pagrindinius aspektus, jie turi padėti atsakyti į aukštesnio lygmens klausimus. Pirmo lygmens klausimai turi apimti visus audito tikslo aspektus, jie turi būti skirti atsakyti į pagrindinį audito klausimą, t. y. padėti pasiekti audito tikslą (žr. 8 pav.). Audito klausimai nurodomi audito plane.

8 pav. Audito klausimų lygmenys



223. Audito metu auditoriui gaunant vis daugiau informacijos apie audituojamą sritį ir įgyjant vis daugiau žinių, klausimai gali būti tikslinami, kad geriau atspindėtų audito objektą, tikslą, laukiamą audito poveikį. Tai neturėtų būti daroma dažnai, nes gali sukelti abejonių audito profesionalumu, objektyvumu ir sąžiningumu.
224. Jeigu būtų nuspręsta formuluoti audito klausimus, audito kriterijai turėtų būti nustatomi po klausimų suformulavimo. Paprastai nustatomi žemiausio lygmens audito klausimų kriterijai. Išsamiau apie audito kriterijų nustatymą Vadovo [3.2.8 skirsnyje „Audito kriterijų nustatymas“](#).

### 3.2.9.5. Audito procedūrų planavimas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

*(4000-ojo TAAIS 144 punktas)*

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

*(4000-ojo TAAIS 158 punktas)*

225. Tam, kad surinktų tinkamų ir pakankamų audito įrodymų kiekvienam numatytam audito kriterijui įvertinti ir atsakyti į audito klausimus (jei nusprendė juos formuluoti), auditorius turi suplanuoti ir audito plane pateikti reikiamas tolesnes audito procedūras, kurios yra:
- ✓ vidaus kontrolės testai – apima testavimą tų vidaus kontrolės priemonių, kurias yra įdiegusi vadovybė, siekdama sumažinti reikalavimų nevykdymo riziką ar riziką, kad buvo pateikta iš esmės klaidinga audito objekto informacija. Daugumos audito sričių atveju, pagrindinių kontrolės priemonių testavimas yra veiksmingas būdas surinkti audito įrodymus;
  - ✓ pagrindinės audito procedūros – jos apima išsamų audituojamo subjekto veiklos atitikties audito kriterijams tikrinimą. Šios procedūros skirstomos į:
    - detaliuosius testus – apima išsamų audituojamo subjekto veiklos tikrinimą;
    - analitines procedūras – audito įrodymai gali būti renkami lyginant duomenis, tiriant svyravimus ar nustatant ryšius, kurie atrodo nesuderinami su ankstesnių metų duomenimis, ankstesne auditoriaus patirtimi ar kita informacija. Regresinės analizės metodai arba kiti matematiniai metodai gali padėti auditoriams palyginti gautus faktinius rezultatus su tais, kurių buvo tikėtasi. Analitinės procedūros negali būti vienintelis naudojamas metodas.
226. Pagrindinės detaliosios audito procedūros paprastai planuojamos atskirai kiekvienam audito kriterijui. Jeigu konkreči procedūra suteikia galimybę gauti įrodymų keliems kriterijams, tai nurodoma audito plane ir darbo dokumentuose.
227. Kiekvienai procedūrai atlikti reikalinga informacija ir (ar) duomenys gaunami, apdorojami ir vertinami taikant jai tinkamiausius metodus. Audito plane reikia prie kiekvienos suplanuotos audito procedūros nurodyti reikalingus informacijos ir (ar) duomenų šaltinius ir planuojamus taikyti metodus. Planuojant auditą, audito procedūrų, informacijos ir (ar) duomenų šaltinių bei

metodų pasirinkimo tikslas yra sistemingai sutelkti dėmesį į tai, ką auditorius turi įvertinti, kad patikrintų atitiktį audito kriterijams ir atsakytų į audito klausimus.

228. Audito procedūros atliekamos naudojant informacijos ir duomenų rinkimo ir vertinimo metodus (išsamiau – Metodikos svetainės Audito metodų skiltyje). Atliekant auditą svarbus informacijos ir duomenų rinkimo bei vertinimo metodų pagrindumas (metodais turi būti vertinama tai, kam jie skirti vertinti) ir patikimumas (jei tyrimai atliekami pakartotinai toje pačioje aplinkoje, gauti rezultatai turi sutapti).
229. Audito atlikimo metu gali atsirasti keblumų gaunant ir įvertinant reikalingus duomenis ir informaciją, todėl audito planavimo metu rekomenduojama išbandyti jų rinkimo ir vertinimo metodus, siekiant įsitikinti, kad juos bus įmanoma taikyti audito atlikimo metu ir gauti būtinų įrodymų, atsakyti į audito klausimus. Tai reikalinga ne tik tam, kad auditorius geriau susipažintų su audituojamos srities informacija, bet ir tam, kad maksimaliai išvengtų situacijos, kai audito plane suplanuotų audito procedūrų negalės atlikti (pvz., nes tokių duomenų, kurie būtų reikalingi kriterijui įvertinti, audituojamieji nekaupia ir pan.).
230. Praktinės problemos, susijusios su išlaidomis ir galimybe surinkti duomenis, gali apriboti tam tikrų metodų pasirinkimą. Tokiu atveju auditorius turi suplanuoti alternatyvias procedūras, kurios leistų gauti tinkamų ir pakankamų įrodymų arba spręsti dėl konkretaus audito klausimo, kriterijaus tikslinimo ar atsisakymo.

### 3.2.9.6. Atrankos atlikimas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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.

(4000-ojo TAAIS 172 punktas)

231. Rengdamas audito planą auditorius turi apsispręsti, kokią dalį tiriamosios visumos audituoti ir, jeigu nuspręsta audituoti mažiau nei 100 proc., atlikti pačią atranką. Paprastai audite galima:
- ✓ pasirinkti tikrinti visus vienetus – tai 100 proc. tiriamosios visumos tikrinimas. Šis metodas tinkamas, kai vienetų skaičius yra nedidelis, o vertė – didelė; rizika buvo įvertinta kaip reikšminga arba kompiuterizuotos audito priemonės (*angl.* CAAT) leidžia efektyviai patikrinti visus vienetus. Šis metodas labiau tinkamas detaliųjų testų atlikimui, o ne kontrolės priemonių efektyvumo testavimui.
  - ✓ atlikti atranką – tai audito procedūrų atlikimas mažiau kaip 100 proc. audito objektui ar sričiai svarbios tiriamosios visumos vienetų. Atrankai atlikti gali būti taikoma:
    - Statistinė atranka – tai duomenų atrinkimas ir įvertinimas, siekiant pateikti išvadą apie visumą, remiantis tikimybių teorijos dėsniais. Atliekant statistinę atranką, imties vienetai (pvz., projektai, sutartys, respondentai ir kt.) turi būti atrinkti tokiu būdu, kad kiekvienas atrankos vienetas iš visumos turėtų galimybę būti atrinktas (patekti į imtį). Tik atlikęs statistinę atranką auditorius galės gauti užtikrinimą dėl visos tiriamosios visumos.

- Nestatistinė atranka – tai tam tikrų imties vienetų atrinkimas iš visumos, priklausantis nuo auditoriaus profesinio sprendimo. Šis metodas gali būti taikomas, kai norima pasirinkti elementus dėl jų specifinių savybių, pvz., tai gali būti didelės vertės ar rizikos objektai. Tai efektyvus audito įrodymų rinkimo metodas, bet tai nėra statistinė atranka, todėl rezultatų negalima pritaikyti visai populiacijai.
- Statistinės ir nestatistinės atrankos kombinacija – tai kelių etapų atranka, kai tam tikri reikšmingiausi vienetai (pvz., didžiausi, rizikingiausi ir kt.) atrenkami profesiniu sprendimu, o likusiems vienetams taikoma statistinė atranka.

232. Rekomenduojame taikyti statistinę atranką arba statistinės atrankos ir aukštos vertės elementų 100 proc. testavimo kombinaciją, nes tik šie metodai garantuoja rezultatų reprezentatyvumą ir apskaičiuojamą rezultatų paklaidą. Nestatistinės atrankos metodai paprastai netaikytini, kai reikia gauti pakankamą užtikrinimą.

### 3.2.9.6.1. Atrankos procesas

233. Pagrindiniai audito atrankos etapai:

1. *Atrankos tikslo nustatymas.* Auditorius turi nuspręsti, ar atrankos tikslas yra gauti objektyvius ir visą populiaciją apibendrinančius rezultatus, ar gauti specifinę informaciją apie tam tikrą grupę ar reiškinių, kuri nėra skirta atspindėti visos populiacijos. Atrankos tikslas nurodomas darbo dokumentuose.
2. *Tiriamos visumos nustatymas.* Atliekant atranką reikia žinoti, kokia yra tiriamoji visuma ir koks jos dydis.
3. *Tiriamos visumos suskaidymas.* Atrankai vykdyti visada geriau turėti kuo labiau homogenišką (vienalytę) tiriamąją visumą. Kai visuma palyginti nevienoda, rekomenduotina įvertinti galimybę ją suskaidyti į mažesnes dalis. Pavyzdžiui, jeigu turima duomenų visuma apima visų audituojamų laikotarpiu gydytojų paskirtų vaistų pavadinimus, kiekius ir kainas, auditoriui gali būti naudinga turimą visumą suskirstyti į mažesnes grupes, kurios nagrinėjamos atskirai – taip gaunamos tikslesnės įžvalgos. Kriterijai, pagal kuriuos skaidytume, gali būti labai įvairūs ir priklauso nuo nagrinėjimo audito klausimo ir kriterijaus, pvz.: pagal ligų grupes, vietas (miestas / kaimas), asmens sveikatos priežiūros įstaigos tipus, kainas ir pan.

Skaidyti į mažesnes tiriamas visumas tikslinga ir tada, jei matoma, kad yra labai išsiskirianti tam tikrų vienetų grupė, kurią galima būtų nagrinėti 100 proc. ar kitu profesiniu sprendimu pasirinktu metodu. Likusia tiriamąja visuma šiuo atveju laikomi visi likę vienetai ir jai taikomas tinkamiausias atrankos metodas. Jeigu tiriamoji visuma buvo suskaidyta, darbo dokumentuose nurodoma, kaip ir kodėl ji suskaidyta.

4. *Atrankos būdo ir metodo pasirinkimas.* Kaip nurodyta pirmiau, atrankos būdas gali būti statistinis, nestatistinis arba kombinuotas. Statistinė ir nestatistinė atranka gali būti atliekama įvairiais metodais, kuriuos galima rasti Metodikos svetainės Atrankos skiltyje. Tinkamiausias būdas ir metodas parenkamas atsižvelgiant į tiriamą visumą ir atrankos tikslą. Nuo tikslo daugiausiai priklauso atrankos būdo pasirinkimas, o nuo turimų duomenų (elektroniniai ar popieriniai, homogeniški ar ne ir pan.) – atrankos metodo pasirinkimas. Norint gauti užtikrinimą dėl visos tiriamosios visumos, reikia taikyti statistinius atrankos metodus. Kitais atvejais gali būti tinkami ir nestatistiniai atrankos metodai. Darbo dokumentuose reikia nurodyti pasirinktą atrankos būdą

(statistinė ar nestatistinė atranka) ir metodą (-us). Jei pasirenkamas nestatistinis atrankos būdas, toks pasirinkimas turi būti papildomai argumentuotas.

5. *Imties dydžio nustatymas*. Nuo imties dydžio priklauso tyrimų rezultatų reprezentatyvumas ir paklaida. Kuo didesnė imtis, tuo mažesnė rezultatų paklaida ir tikslesnės tyrimo išvados, ir atvirkščiai – kuo mažesnė imtis, tuo didesnė rezultatų paklaida ir mažiau tikslios tyrimo išvados. Darbo dokumentuose nurodoma, kaip ir kodėl buvo pasirinktas tam tikras imties dydis, kokią dalį tiriamosios visumos sudaro imtis procentais, jeigu imties dydis nebuvo skaičiuojamas pagal imties dydžio nustatymo formulę. Esant galimybei galima nurodyti imties procentą ir pagal vertę. Atrankos vienetai gali būti piniginiai arba fiziniai vienetai (pvz.: bylos, gyventojų prašymai, subjektų atliktų patikrinimų dokumentai, sąskaitos ir pan.). Detalesnė informacija pateikia skyrelyje „Imties dydžio nustatymas“.
6. *Imties vienetų atrinkimas*. Taikant pasirinktą atrankos būdą ir metodą iš visumos (populiacijos) atrenkami konkretūs vienetai testavimui. Darbo dokumentuose nurodoma, kaip buvo atrinkti konkretūs vienetai (pvz., sisteminėje atrankoje kiekvienas n-asis vienetas pradant nuo x-ojo vieneto).
7. *Reikiamų audito procedūrų su atrinktais elementais atlikimas ir rezultatų apibendrinimas*. Atlikus reikiamas procedūras, turi būti apibendrinami rezultatai, kurie taip pat pateikiami darbo dokumentuose. Jeigu buvo taikyta statistinė atranka, auditorius, įvertinęs nustatytas neatitiktis kiekybiškai ir kokybiškai, juos turi pritaikyti visumai, iš kurios testuotas vienetas buvo atrinktas. Šis atrankos rezultatų vertinimo būdas vadinamas klaidų ekstrapoliavimo į visumą būdu.

234. Audito planavimo metu turi būti atlikti atrankos proceso 1–5 etapai, nurodyti pastraipoje pirmiau, ir reikiama informacija (tiriamoji visuma ir jos dydis, atrankos būdas ir metodas, imties dydis) pateikta audito plane. Atkreipiame dėmesį, kad audito plane nurodyti planuojamą atrankos būdą ir imties dydį svarbu, nes ši informacija būtina procedūroms suplanuoti ir įvertinti joms atlikti reikalingus išteklius (kiek reikės žmonių ir kiek darbo dienų konkrečiai procedūrai atlikti). 6 etapas „Imties vienetų atrinkimas“ planavimo metu atliekamas, jeigu turimos reikiamos tiriamosios visumos.
235. Jeigu auditorius neturi galimybės planavimo etape atlikti 3–6 atrankos etapų (pvz.: laukiama, kol audituojamas subjektas surinks naujausius duomenis, į audito planą įtraukiami nauji audituojami subjektai ir duomenų bus prašoma pagrindinio tyrimo metu, audituojamieji negalėjo pateikti duomenų, nes jie laikomi decentralizuotai popierinėse bylose ir nėra apyrašų, iš kurių galima atlikti atranką ir pan.), audito plane nurodomos priežastys, kodėl atrankos atlikti negalima, ir kad ji bus atliekama pagrindinio tyrimo metu. Šiuo atveju audito plane turi būti įvardijama, ką laikysime tiriamąja visuma.
236. Tik išskirtiniais atvejais, kai rengiant audito planą neturima jokios informacijos apie planuojamą tiriamą visumą (ir jos nebuvo galima gauti audito planavimo metu), plane galima nenurodyti imties dydžio, bet reikia nurodyti, kad jis bus apskaičiuojamas gavus reikiamus duomenis.
237. Atrankos darbo dokumento pavyzdinį šabloną ir jo pildymo instrukciją galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.

#### 3.2.9.6.2. Imties dydžio nustatymas

238. Audito planavimo etape, remiantis [6 pav.](#) pateikta patikimumo schema, įvertinus įgimtą ir planuojamą gauti kontrolės patikimumą, reikia nustatyti, kokios apimties audito procedūros

bus atliekamos. Kai audito patikimumo modelis nėra taikomas, imties dydis turėtų būti nustatomas vadovaujantis tomis pačiomis Vadove pateiktomis rekomendacijomis traktuojant, kad nei įgimtas, nei kontrolės patikimumas nebuvo gautas (nes jis ir nebuvo vertintas).

### Kontrolės testams

239. Kontrolės testų imties dydis nustatomas atsižvelgiant į tiriamąją visumą ir įgimtos rizikos vertinimą (2 lentelė).

**2 lentelė.** Kontrolės testų imties dydis

Tiriamoji visuma	Įgimta rizika (įgimtas patikimumas)	Kontrolės testų imties dydis
1	Padidinta (patikimumas negautas)	1
	Normali (patikimumas gautas)	
2-4	Padidinta (patikimumas negautas)	2
	Normali (patikimumas gautas)	
5-12	Padidinta (patikimumas negautas)	2-5
	Normali (patikimumas gautas)	
13-52	Padidinta (patikimumas negautas)	15
	Normali (patikimumas gautas)	5
53-250	Padidinta (patikimumas negautas)	40
	Normali (patikimumas gautas)	20
>250	Padidinta (patikimumas negautas)	60
	Normali (patikimumas gautas)	25

240. Priklausomai nuo kontrolės testavimo rezultatų kontrolės patikimumas vertinamas taip:

- ✓ jei nebuvo nustatyta neatitikčių – gaunamas kontrolės patikimumas;
- ✓ jei buvo nustatyta 1 neatitiktis, bet vis dar norime gauti patikimumą iš vidaus kontrolės, imtį didiname 50 proc. ir testuojame papildomus vienetus – juose nenustačius neatitikčių, gaunamas kontrolės patikimumas;
- ✓ jei papildomoje imtyje vėl nustatoma vidaus kontrolės sistemos neatitiktis, toliau vidaus kontrolės testai nebeatliekami, negaunamas kontrolės patikimumas ir atitinkamai suplanuojamos didelės arba vidutinės apimties pagrindinės audito procedūros (detalieji testai ir, jei yra galimybė, analitinės procedūros);
- ✓ jei pradinėje imtyje buvo nustatyta dvi ar daugiau neatitikčių, rekomenduojama nepasitikėti vidaus kontrolės sistema.

### Detaliesiems testams

241. Kai tiriamoji visuma didelė (daugiau kaip 300 vienetų), imties dydis didelės apimties audito procedūroms apskaičiuojamas naudojantis 9 pav. pateikta formule. Ta pati formulė tinkama ir tuo atveju, jei audito patikimumo modelis nėra taikomas. Ji parengta su dažniausiai taikomu 95 proc. patikimumo ir 5 proc. paklaidos lygiu. Jei yra poreikis taikyti kitus patikimumo ir paklaidos lygius, imties dydį galima apskaičiuoti vadovaujantis internete pateikiamomis skaičiuoklėmis.

**9 pav. Imties dydžio nustatymo formulė**

$$\text{Imties dydis} = \text{tiriamoji visuma} * (384,16 / (\text{tiriamoji visuma} + 383,16))$$

242. Jeigu taikant audito patikimumo modelį užtenka atlikti mažos arba vidutinės apimties audito procedūras, pagal 9 pav. pateiktą formulę apskaičiuotą imties dydį galime mažinti, bet ne mažiau nei nurodyta 3 lentelėje.
243. 3 lentelėje pateikti minimalūs imties dydžio reikalavimai, kai atliekama statistinė atranka. Ši lentelė turėtų būti naudojama kaip orientacinė. Auditorius turi nuspręsti, ar vidaus kontrolės testų ir pagrindinių procedūrų atlikimo metu atlikti darbai ir gauti rezultatai yra pakankami, kad būtų pasiektas reikiamas audito patikimumo lygis.

**3 lentelė. Minimalus detaliųjų testų imties dydis**

Įgimta rizika (įgimtas patikimumas)	Kontrolės sistema veikia (kontrolės patikimumas)	Pagrindinių audito procedūrų apimtis	Minimalus detaliųjų testų imties dydis
Padidinta (patikimumas negautas)	Nefektyviai arba netestuota (patikimumas negautas)	Didelės apimties	Pagal 6 pav. nurodytą formulę
	Efektyviai (patikimumas gautas)	Mažos apimties	55
Normali (patikimumas gautas)	Nefektyviai arba netestuota (patikimumas negautas)	Vidutinės apimties	125
	Efektyviai (patikimumas gautas)	Mažos apimties	30

244. Jei audituojama visuma maža (mažiau nei 300 vienetų) – reikėtų testuoti ne mažiau kaip:
- ✓ 10 proc. visumos – mažos apimties pagrindinėms audito procedūroms, bet ne mažiau nei 4 lentelėje nurodyti minimalūs imties dydžiai;
  - ✓ 30 proc. – vidutinės apimties pagrindinėms audito procedūroms, bet ne mažiau nei 4 lentelėje nurodyti imties dydžiai;
  - ✓ 50 proc. – didelės apimties pagrindinėms audito procedūroms, bet nemažiau nei 4 lentelėje nurodyti imties dydžiai. Šis kiekis turėtų būti testuojamas ir tuo atveju, jei audito patikimumo modelis nėra taikomas.

**4 lentelė. Minimalus detaliųjų testų imties dydis, kai audituojama visuma yra maža**

Tiriamoji visuma	Minimalus detaliųjų testų imties dydis
1	1
2–5	2
6–9	3
10–19	5
20–49	10
50–149	20
150–299	30

245. Jeigu atranka atliekama dviem etapais, imties dydis didinamas 20 proc. Šios atrankos taikymo pavyzdys pateiktas Metodikos svetainės Atrankos skiltyje.

### 3.2.10. Reikiamų išteklių įvertinimas

246. Audito planavimo metu reikia įvertinti, kokie ištekliai (žmogiškieji, finansiniai, materialiniai, laiko ir kt.) bus reikalingi auditui atlikti. Turi būti įvertinta ir audito grupės narių kompetencija.
247. Tais atvejais, kai audito grupė neturi reikalingų žinių ar specialių įgūdžių, turi būti apsvarstyta galimybė pasitelkti ekspertų iš pačios AAI. Pvz., gali būti nustatytas poreikis pasitelkti AAI IT auditorius. Taip pat gali būti priimtas sprendimas pasinaudoti išorės specialistų (ekspertų) ir (ar) išorės auditorių darbu. Planavimas pasitelkti ir pasinaudoti jų atliktu darbu ir šio darbo panaudojimas ir dokumentavimas išsamiau – Metodikos svetainės Tvarkų ir kitos informacijos skiltyje. Kitų Valstybės kontrolės struktūrinių padalinių darbuotojai, išorės specialistai (ekspertai) ir išorės auditoriai pasitelkiami vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*.
248. Planuojant auditą, reikia įvertinti įvairius veiksnius, turinčius įtakos audito išlaidoms. Pvz., reikia atsižvelgti į tai, kad labai plati ar susijusi su dideliu audito subjektų skaičiumi (jų geografinis paplitimas) audito tema arba brangios išorės specialistų (ekspertų) paslaugos gali pareikalauti didelių finansinių išteklių.
249. Tais atvejais, kai įvertinus auditui reikalingus išteklius, paaiškėja, kad audito tikslui pasiekti (visoms reikalingoms audito procedūroms atlikti reikiama apimtimi) reikalingi papildomi ištekliai, dėl kurių auditas turėtų būti pratęstas, esant poreikiui inicijuojamas institucijos metinio veiklos plano vykdymo grafiko ir (ar) metinio veiklos plano pakeitimas vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*.
250. Tais atvejais, kai nėra galimybės pratęsti audito termino (pvz., audito rezultatus būtina pateikti tam tikru metu), galima priimti sprendimus dėl audito apimties:
- ✓ siaurinti audito objektą ir (ar) tikslą;
  - ✓ auditu suteikti ribotą, o ne pakankamą užtikrinimo lygį.

Šie sprendimai turi būti suderinti su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus audito departamentas ir esant poreikiui inicijuojamas institucinio metinio veiklos plano tikslinimas vadovaujantis *Valstybės kontrolės metinės veiklos planavimo tvarkos aprašu*.

### 3.2.11. Audito plano parengimas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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.

(4000-ojo TAAIS 137 punktas)

251. Audito plano parengimas – paskutinis audito planavimo proceso etapas. 4000-ajame TAAIS numatytas reikalavimas rengti audito strategiją ir audito planą, tačiau Valstybės kontrolėje atliekant atitikties auditus rengiamas vienas dokumentas – audito planas,

apimantis tiek audito strategijos, tiek audito plano aspektus, numatytus 4000-ajame TAAIS. Audito grupės atsakomybė rengiant audito planą išsamiau aprašyta *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

252. Audito plano parengimo tikslas – suplanuoti reikiamus darbus, jų atlikimo terminus, audito kokybės užtikrinimo procedūras, išteklius ir kt. audito tikslui pasiekti. Auditas yra projektas, todėl jam taikomi projektų valdymo principai. Į tai reikia atsižvelgti tiek planuojant audito darbus, tiek juos vykdant, tiek įgyvendinant reikiamus pokyčius projekto eigoje.

253. Audito planą (šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) sudaro šios dalys:

- ✓ *Santrumpos ir sąvokos.* Pateikiamos audito plane vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodant sąvokų paaiškinimo šaltinius).
- ✓ *Pagrindinė informacija apie auditą:*
  - audito ID, audito objektas, tikslas ir audituojamas laikotarpis;
  - audituojamas (-i) subjektas (-ai). Jeigu buvo atlikta audituojamų subjektų atranka pagrindinėms audito procedūroms atlikti, šioje dalyje taip pat pateikiama nuoroda į atrankos darbo dokumentą;
  - užduoties tipas (tiesioginės išvados rengimo ar patvirtinimo užduotis) ir suteikiamo užtikrinimo lygis (pakankamas ar ribotas);
  - nustatytas kiekybinis ir (ar) kokybinis reikšmingumas;
  - audito patikimumas. Jeigu buvo taikytas audito patikimumo modelis, pateikiamas audito srities (jei audito objektas suskirstytas į audito sritis) įgimto patikimumo (gautas arba negautas), planuojamo gauti kontrolės patikimumo (taip – jei planuojama pasitikėti vidaus kontrolės veikimu ir atlikti kontrolės testus, ne – jei vidaus kontrolės testai nebus atliekami) vertinimas ir planuojamų atlikti audito procedūrų apimtis (mažos, vidutinės arba didelės), nustatyta, remiantis audito patikimumo schema. Jeigu šis modelis nebuvo taikytas, tai nurodoma;
  - apribojimai, jeigu yra. Šioje dalyje pateikiami audito objektui, tikslui, apimčiai, metodams ar duomenims taikomi kokie nors apribojimai. Jų gali atsirasti dėl auditoriaus pagrįsto sprendimo nevertinti tam tikrų dalykų, susijusių su audito objektu ir (ar) tikslu, arba dėl audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiksmų ar veiklos, kai nėra galimybės atlikti tam tikrų procedūrų ar gauti tam tikrų duomenų;
  - audito atlikimo rizika ir jos valdymo priemonės. Kylančios rizikos ir jų valdymo priemonės aptariamoms audito grupėje ir dokumentuojamos audito projekte ViPSIS, o audito plane nurodomos pagal poreikį, pavyzdžiui, jei dėl nustatytos rizikos reikšmingumo auditorius suplanuoja atitinkamas procedūras audito plane;
  - pasitelkiami AAI darbuotojai, turintys specialiųjų žinių, ir (ar) išorės specialistai (ekspertai) ir (ar) išorės auditoriai;
  - vidinę peržiūrą atliekantys asmenys ir peržiūros terminai ar periodiškumas.
- ✓ *Audito sritys, rizikos ar klausimai, audito kriterijai, jų šaltiniai ir rūšis, audito procedūros, atranka, informacijos šaltiniai, metodai, atsakingi asmenys ir terminai.* Nurodomi:

- audito sritys (jei audito objektas skaidomas į sritis), pasirinktos audituoti rizikos, ir, jei aktualu, kiti klausimai, į kuriuos reikia atsakyti, norint pasiekti audito tikslą;
- audito kriterijai ir jų šaltiniai bei nurodoma, ar tai *teisėtumo* ar ir *tinkamumo* audito kriterijai. Jei tam tikri kriterijai neturi formalių šaltinių, audito plane turi būti nurodoma „Audituojamas subjektas pritaria“ ir pateikiama nuoroda į dokumentą, kuriame pateikiami audito kriterijų aptarimo su audituojamu subjektu rezultatai. Jeigu subjektas nepritarė kriterijams, plane nurodoma „Audituojamas subjektas nepritaria“ ir pateikiama nuoroda į dokumentą, kuriame pateikiama auditoriaus papildoma argumentacija, kodėl nusprendžiama kriterijaus nekeisti. Kiekvienas kriterijus ir su juo susijusi informacija pateikiami atskiroje eilutėje;
- audito procedūros, atranka, informacijos šaltiniai, metodai. Šioje dalyje kiekvienam audito kriterijui reikia aiškiai nurodyti planuojamas atlikti audito procedūras (veiksmus, ką konkrečiai planuojama atlikti, kad būtų patvirtinta ar paneigta iškelta rizika ar atsakyta į kitą auditui svarbų klausimą), jų pobūdį (analitinės audito procedūros, kontrolės ar detalieji testai), o prie kiekvienos jų – iš kokių šaltinių, kokiuose audituojamuose subjektuose, kokio laikotarpio ir kokie duomenys bus renkami, kokiais metodais bus renkama ir vertinama informacija. Audito grupės vadovas turėtų nuspręsti, kuris įrodymų gavimo metodas ar jų derinys bus tinkamas, patikimas ir gavimo sąnaudos neviršys jų teikiamos naudos. Kiekviena audito procedūra ir su ja susijusi informacija pateikiama atskiroje eilutėje. Jeigu ta pati procedūra taikoma keliems kriterijams, ji aprašoma prie vieno kriterijaus, o prie kitų teikiama nuoroda į šią procedūrą. Jeigu procedūros labai smulkios ir (ar) jų atlikimo laikas yra trumpas (pvz., kelios dienos), galima procedūrų nenurodyti atskirose eilutėse.

Jeigu audito planavimo metu buvo surinkta dalis arba visa reikiama informacija pagal audito plane numatomą audito kriterijų, nereikėtų planuoti jau atliktų procedūrų. Kai surinkta visa reikiama informacija, prie kriterijaus reikia nurodyti, kad papildomos audito procedūros nebus atliekamos ir pateikti nuorodą į darbo dokumentą (-us), kuriame informacija dokumentuota. Kai surinkta dalis reikiamos informacijos, nurodoma, kokia informacija buvo surinkta ir suplanuojamos papildomos procedūros trūkstamiems įrodymams surinkti.

Šioje dalyje taip pat turi būti pateikta informacija apie atliktą audito vienetų atranką: nurodoma tiriamoji visuma ir jos dydis, kokią dalį tiriamosios visumos planuojama audituoti (ar bus vertinami visi vienetai, ar atlikta jų atranka). Taikant atranką, nurodomas atrankos būdas ir metodas, planuojamas imties dydis ir kas laikoma imties vienetu, pateikiama nuoroda į darbo dokumentą (-us), kuriame dokumentuota atranka. *Informacijos pateikimo pavyzdys: audito tiriamąją visumą sudaro 10 000 universitetų studentų. Imties dydis – 400 studentų. Bus taikoma sisteminė atsitiktinė atranka, nuoroda į atrankos darbo dokumentą.*

Informacija apie atranką pateikiama prie pirmojo audito kriterijaus, kuriam įvertinti bus naudojami atrinktos imties duomenys. Prie kitų audito kriterijų, kuriems taikoma ta pati tiriamoji visuma ir imtis, informacijos apie atranką kartoti nereikia – nurodoma, kad atrankos informacija pateikta prie X kriterijaus.

Jeigu auditorius neturi galimybės atlikti atrankos planavimo etape (pvz., laukiama, kol audituojamas subjektas surinks naujausius duomenis, į audito planą įtraukiami nauji audituojami subjektai ir duomenų bus prašoma audito atlikimo metu ir pan.), audito plane pateikiamos priežastys, kodėl atrankos atlikti

negalima, ir nurodoma, kad ji bus atliekama audito atlikimo etape. Šiuo atveju plane turi būti įvardijama, ką laikysime tiriamąja visuma.

- kiekvienos audito procedūros (užduoties) atlikimo pradžios ir pabaigos terminai, pateikimo vidinei peržiūrai terminas, planuojamas darbo dienų skaičius ir asmenys, atsakingi už konkrečių procedūrų (užduočių) atlikimą. Jeigu vidinę peržiūrą atlieka ne tik audito grupės vadovas, bet ir srities vadovas (-ai), vidinę peržiūrą atliekantis asmuo nurodomas prie atitinkamos procedūros.

Audito procedūrų atlikimo laikas planuojamas nustatant laiką konkrečioms darbams atlikti. Apskaičiuojant reikalingą laiką (pvz.: klausimynų sudarymui, susitikimams, pokalbiams ir pan.), rekomenduojama naudotis ankstesnių auditų patirtimi, atsižvelgti ir į laiką, reikalingą komandiruotėms. Procedūrų (užduočių) terminai turi būti kiek įmanoma realesni, nustatyti atsižvelgiant į kitas užduotis, mokymus (jei žinomos datos planavimo metu), atostogas ir pan. Kai kurie darbai tikriausiai remsis kitų darbų rezultatais, todėl jie turi būti atliekami numatyta seka. Reikia numatyti laiką įvairiems aptarimams su audituojamu subjektu, laiką audito kokybės procedūroms užtikrinti.

- ✓ *Planuojami ištekliai.* Pateikiama apibendrinta informacija apie audito grupės narių planuojamą darbo dienų skaičių, informacija apie visas kitas su auditu susijusias papildomas išlaidas: planuojamas komandiruočių, ekspertų pasitelkimo, papildomų paslaugų (pvz., apklausų) įsigijimo ir kitas išlaidas. Reikia įvertinti, kokie ištekliai (žmogiškieji, finansiniai, materialiniai, laiko ir kt.) bus reikalingi auditui atlikti.
- ✓ *Audito procedūrų atlikimo, rezultatų apibendrinimo ir pateikimo grafikas:* numatomi darbai, darbo pradžios ir pabaigos terminai, planuojamas darbo dienų skaičius, atsakingas asmuo. Pagal poreikį gali būti nurodyti kiti darbai ir suplanuoti jų terminai.
- ✓ *Laukiamas audito poveikis.* Pateikiamas trumpas aprašymas, kokią tikėtiną naudą audito rezultatai duos tobulinant nagrinėjamą sritį. Aprašytas laukiamas audito poveikis toliau turi būti detalizuojamas, pateikiant:
  - pokyčių tipą: nurodoma, kokio pokyčio pobūdžio tikimasi;
  - pokyčių vertinimo kiekybinius ar kokybinius rodiklius: pateikiamas rodiklių sąrašas ir, jei yra galimybė, pradinės reikšmės. Šiame etape turėtų būti nustatytas bent vienas pokytį apibūdinantis kiekybinis rodiklis;
  - pokyčių aprašymą: trumpai aprašomas planuojamas (-i) pokytis (-iai).

Išsamiau apie audito poveikio vertinimą pateikiama *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje*.

### *Audito plano tikslinimas*

254. Viso audito metu gavus naujos svarbios informacijos (ar dėl kitų priežasčių), audito planas turi būti patikslintas (pvz., patikslintos audito procedūros, audito kriterijai, terminai ir kt.).
255. Jeigu audito plane atliekami reikšmingi pakeitimai (pvz.: keičiamas audito tikslas, audito klausimai, kriterijai arba įtraukiami nauji ar išbraukiami klausimai, kriterijai, įtraukiami nauji audituojami subjektai, pasikeitė audito grupės nariai, keičiasi audito pabaigos laikas ir kt.), turi būti nurodomos priežastys.
256. Atkreiptinas dėmesys, kad reikšmingus audito plano pakeitimus rekomenduojama suderinti su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą

atliekantis departamentas. Dėl nukreipimo valstybės kontrolieriaus pavadootojui sprendimą priima audito departamento vadovas.

257. Apie reikšmingus audito plano pakeitimus oficialiu raštu ar el. paštu turi būti informuojamas (-i) audituojamas (-i) subjektas (-ai). Reikšmingi plano pakeitimai (pvz.: susiję su audito tikslu, klausimais, kriterijais ir pan.) turi būti aptarti su audituojamu (-ais) subjektu (-ais) ne vėliau kaip iki jam pateikiant audito ataskaitos projektą.

### 3.2.12. Informavimas apie audito planavimo rezultatus

258. Ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo audito plano patvirtinimo audituojamas subjektas turi būti informuojamas oficialiu raštu ar el. paštu apie audito planavimo rezultatus:

- ✓ audito tikslą;
- ✓ pasirinktas audituoti sritis, klausimus, rizikas;
- ✓ audito kriterijus;
- ✓ audituojamus subjektus;
- ✓ audituojamą laikotarpį;
- ✓ laukiamą audito poveikį;
- ✓ kitus, audito grupės narių nuomone, svarbius dalykus.

259. Esant audito grupės ir (ar) audituojamo subjekto poreikiui, turėtų būti organizuojamas susitikimas audito planavimo rezultatams aptarti. Susitikime paaiškinama, kokios veiklos sritys buvo nagrinėtos, kokios rizikos pasirinktos tolimesniam vertinimui, nurodomas audito tikslas, pasirinkti audito kriterijai, audituojami subjektai, audituojamas laikotarpis, laukiamas audito poveikis, ir, esant galimybei, pokyčiai ir juos parodantys rodikliai, taip pat kita audito grupės narių nuomone svarbi informacija. Gali būti nuspręsta neteikti tam tikros informacijos apie audito planavimo rezultatus, jeigu yra rizika, kad jos atskleidimas neigiamai paveiks audito atlikimo procesą ir (ar) rezultatus.

## 3.3. Audito atlikimas ir rezultatų įvertinimas

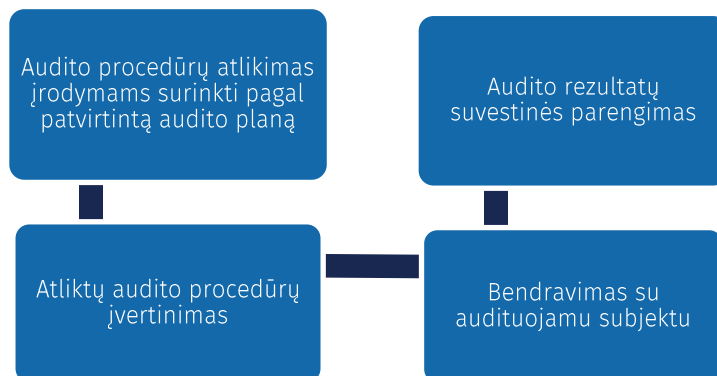
260. Audito atlikimo etapo tikslas – siekiant audito tikslo surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, kuriais remdamasis auditorius galėtų pagrįsti audito ataskaitoje ir išvadoje (jei teikiama auditoriaus nuomonė) pateiktus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas. Audito atlikimo etapas pradedamas ViPSIS patvirtinus audito planą (10 pav.).

261. Auditas toliau atliekamas remiantis parengtu audito planu. Šio plano reikia laikytis atsižvelgiant į numatytas atlikti procedūras, išteklius, terminus ir kokybę.

Audito atlikimo metu gavus naujos svarbios informacijos ar susidūrus su problemomis renkant įrodymus, gali prireikti patikslinti audito planą. Patartina kuo mažiau reikšmingai jį keisti, išskyrus atvejus, kai tokie pakeitimai būtini. Visi reikiami pakeitimai turi būti fiksuojami laiku, kad, atsižvelgiant į juos, esant poreikiui būtų tinkamai perplanuojami audito grupės narių darbai.

262. Auditorius turi nuosekliai dokumentuoti atliekamas audito procedūras ir jų rezultatų vertinimą. Išsamiau šio Vadovo [2.5 poskyryje „Dokumentavimas“](#).

10 pav. Audito atlikimo etapo žingsniai



### 3.3.1. Audito procedūrų atlikimas įrodymams surinkti

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

*(4000-ojo TAAIS 144 punktas)*

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

*(4000-ojo TAAIS 158 punktas)*

263. Audito įrodymai yra dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas. Audito procedūrų tikslas – surinkti įrodymus, kurie leistų patvirtinti neatitiktį nuo audito kriterijų arba paneigti tokios neatitikties buvimą.
264. Auditorius audito procedūras atlieka pagal audito plane suformuluotas užduotis ir laikydamasis plane nustatytų terminų. Procedūras atliekamos taikant jame numatytus informacijos ir duomenų rinkimo ir vertinimo metodus. Išsamiau – Metodikos svetainės Audito metodų skiltyje, apie audito procedūras – [3.2.9.5 skyrelyje „Audito procedūrų planavimas“](#).
265. Jeigu audito plane nebuvo suplanuotos pakankamai detalios audito procedūros, audito atlikimo metu gali prireikti tikslinti planą ir suplanuoti detalesnes procedūras, t. y. kur ir kaip turi būti surinkti reikalingi įrodymai.
266. Svarbu nepamiršti, kad auditą galima laikyti projektu, kuriam reikalingas pakankamai lankstus valdymas. Jam būdingas nuolatinis sugrįžimas pasitikrinti, ar, gavus naujų žinių ir įrodymų, tebegalioja anksčiau padarytos prielaidos ir vis dar tinkami jomis paremti profesiniai sprendimai, t. y. nuolat pasitikrinti, ar plane numatyti audito klausimai, kriterijai ir procedūros yra vis dar tinkami, o, esant poreikiui, juos patikslinti ar pakeisti.

### 3.3.1.1. Vidaus kontrolės testų atlikimas

267. Auditorius turi atlikti audito plane suplanuotus vidaus kontrolės testus, kad surinktų pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jei:
- ✓ susipažindamas su vidaus kontrolės aplinka ir procedūromis auditorius tikisi, kad pagrindinės vidaus kontrolės procedūros bus veiksmingos ir veiks nuosekliai per visą audituojamą laikotarpį (t. y. auditorius planuoja gauti kontrolės patikimumą);
  - ✓ tik pagrindinės audito procedūros negali suteikti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų.
268. Auditorius atlieka kontrolės testus, kad patvirtintų preliminarų tų kontrolės procedūrų, kuriomis ketina remtis, vertinimą. Pagrindinių kontrolės procedūrų nustatymas ir pavyzdžiai pateikti Vadovo skyrelyje [3.2.5.2.3. „Susipažinimas su vidaus kontrolės procedūromis“](#).
269. Be pagrindinių vidaus kontrolės procedūrų, auditorius taip pat turėtų įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, susijusią su tomis rizikomis, kurių, auditoriaus vertinimu, neįmanoma ar praktiška sumažinti iki priimtino lygio naudojant tik pagrindines procedūras. Pavyzdžiui, jei subjekto informacinė sistema leidžia atlikti labai automatizuotą apdorojimą su minimaliu rankiniu įsikišimu. Tik informacijos tikslumo ir išsamumo kontrolės įvertinimas ir testavimas suteiks pakankamų ir tinkamų audito įrodymų.
270. Rengdamas ir atlikdamas kontrolės testus, auditorius turi įvertinti:
- ✓ kaip kontrolės priemonės buvo taikomos atitinkamu audituojamu laikotarpiu;
  - ✓ kaip nuosekliai kontrolės priemonės buvo taikytos;
  - ✓ kas ir kokiais būdais taikė šias kontrolės priemones.
271. Auditorius gali naudoti kitų auditų metu surinktus audito įrodymus apie kontrolės priemonių efektyvumą, tačiau turi įvertinti, ar atlikti kontrolės testai yra tinkami atitikties audito tikslams ir susiję su audito objektu. Jei auditorius planuoja naudoti kito audito metu surinktus audito įrodymus dėl specifinių kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi surinkti audito įrodymus dėl to, ar po ankstesnio audito įvyko reikšmingų šių kontrolės priemonių pokyčių ir:
- ✓ jei įvyko pokyčių, kurie turi įtakos ankstesnio audito metu surinktų audito įrodymų svarbumui, auditorius turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinio audito metu;
  - ✓ jei tokių pokyčių nėra, auditorius turi atlikti kontrolės priemonių testus bent vieną kartą kas tris auditus.
272. Jei auditorius planuoja pasitikėti rizikos, kurią įvertino esant reikšminga, kontrolės priemonėmis, jis turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinio audito metu.
273. Kontrolės testų atranką auditorius atlieka vadovaudamasis Vadovo [3.2.9.6 skyrelyje „Atrankos atlikimas“](#) pateikta informacija.

### 3.3.1.2. Pagrindinių audito procedūrų atlikimas

274. Pagrindinių audito procedūrų tikslas yra surinkti audito įrodymus, ar vertinamame audito objekte yra neatitikčių.

275. Auditorius turi atlikti pagrindines audito procedūras taip, kaip buvo numatyta audito plane, nebent vertinant kontrolės testų rezultatus (negavus planuoto vidaus kontrolės patikimumo) reikėtų persvarstyti pagrindinių audito procedūrų pobūdį, laiką ir (arba) apimtį.
276. Pagrindinių procedūrų metu tikrintinų elementų atranką auditorius atlieka vadovaudamasis Vadovo [3.2.9.6 skyrelyje „Atrankos atlikimas“](#) pateikta informacija.
277. Visi atliktų audito procedūrų rezultatai turi būti užfiksuoti darbo dokumentuose. Prieš priimant galutines išvadas, prieštaravimai ir neišspręsti klausimai turėtų būti aptarti su atsakingais audituojamojo subjekto darbuotojais.

### 3.3.1.3. Audito įrodymų pakankamumas ir tinkamumas

278. Audito įrodymai turi būti pakankami ir tinkami, kad įtikintų ataskaitos skaitytoją, jog audito pastebėjimai ir išvados yra pagrįsti.
279. Įrodymų *tinkamumas* susijęs su audito įrodymų kokybe. Jis reiškia, kad audito įrodymai turi būti aktualūs, svarbūs, pagrįsti ir patikimi:
- ✓ aktualumas ir svarba nurodo, kiek audito įrodymai yra logiškai susiję ir svarbūs audito tikslui ir nagrinėjamiems audito klausimams;
  - ✓ pagrįstumas rodo, kiek audito įrodymai suteikia reikšmingą ar protingą pagrindą išmatuoti vertinamą objektą;
  - ✓ patikimumas rodo, kiek audito įrodymai yra paremti patvirtinančiais duomenimis, gautais iš įvairių (skirtingų) šaltinių; ar įrodymai, pakartotinai patikrinus, leidžia suformuluoti tokius pat audito pastebėjimus.
280. *Pakankami audito įrodymai* – audito įrodymų kiekio matas, tai yra kiekybės požiūriu pakankama informacija audito tikslui pasiekti, audito pastebėjimams ir išvadoms pagrįsti.
281. Audito įrodymų pakankamumas negali atsverti tinkamumo, t. y. surinkęs daugiau, bet netinkamų įrodymų, auditorius negalės gauti pagrįstų išvadų. Auditorius turi surinkti pakankamai tinkamų įrodymų.
282. Audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą turi įvertinti pats auditorius. Vertindamas tai, jis turi atsižvelgti į:
- ✓ tikslą, kuriam bus naudojami įrodymai: audito metu nustatytus faktus paremiančių įrodymų tikslumas turi būti didesnis negu bendro pobūdžio informacijos, pateiktos audito ataskaitoje;
  - ✓ reikšmingumą: dažniausiai, kuo reikšmingumo lygis yra aukštesnis, tuo įrodymai turi būti svaresni;
  - ✓ tai, kad kuo didesnė rizika, kad audito ataskaitoje pateikti faktai sukels ginčų, tuo įrodymai turi būti svaresni;
  - ✓ tai, kiek yra nepriklausomas įrodymų šaltinis: tais įrodymais, kurie surenkami iš nepriklausomų šaltinių, reikėtų pasitikėti labiau;
  - ✓ vidaus kontrolės vertinimo rezultatus, nustatytas klaidas, apgaulę ir kt.

### 3.3.1.4. Audito įrodymų šaltiniai ir pobūdis

283. Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo jų šaltinio ir pobūdžio, taip pat svarbūs metodai, kuriais renkami įrodymai.

284. Pagal *šaltinį* įrodymai gali būti:

- ✓ surinkti paties auditoriaus (interviu, apklausos, tiesioginis tikrinimas ar stebėjimas, tikslinių grupių pagalba, duomenų ar dokumentų gavimas prisijungus tiesiogiai prie IS ir kt.);
- ✓ gauti iš audituojamo subjekto (skaitmeniniai duomenys iš IS duomenų bazės, dokumentai, veiklos ataskaitos ir kt.);
- ✓ gauti iš trečiųjų šalių (produktų ir (ar) paslaugų gavėjai, suinteresuotosios organizacijos, nagrinėjamos srities ekspertai, oficialios statistikos duomenys ir kt.).

285. Pagal *pobūdį* įrodymai yra:

- ✓ dokumentiniai (įvairių dokumentų, skaitmeninių duomenų, kitų informacijos šaltinių peržiūra);
- ✓ vizualieji (patikrinimas, stebėjimas, turto apžiūrėjimas);
- ✓ žodiniai (audituojamo subjekto atstovų, trečiųjų šalių apklausa ir (ar) pokalbiai, tikslinės grupės, ekspertų grupės);
- ✓ analitiniai (skaičiavimai, santykių, tendencijų, dėsningumų analizė, palyginimai ir kt.).

286. Skirtingo pobūdžio ir gauti iš skirtingų šaltinių audito įrodymai turi savo privalumų ir trūkumų. Vertinant jų patikimumą, atsižvelgiama į tai, kad:

- ✓ įrodymai, gauti iš nusimanančios, patikimos ir objektyvios trečiosios šalies, yra patikimesni už gautuosius iš audituojamo subjekto vadovų arba kitų asmenų, kurie turi tiesioginį interesą;
- ✓ paties auditoriaus gauti audito įrodymai patikimesni už audituojamo subjekto pateiktuosius;
- ✓ iš audituojamo subjekto gauti įrodymai patikimesni, kai jo vidaus kontrolės sistema yra veiksminga;
- ✓ dokumentiniai įrodymai paprastai yra patikimesni negu žodiniai (pvz., interviu metu surinktus įrodymus reikia patvirtinti iš kitų šaltinių gauta informacija);
- ✓ originalūs dokumentai patikimesni už kopijas;
- ✓ daugiau nei keletu interviu paremti įrodymai yra patikimesni už paremtus vienu pokalbiu;
- ✓ žodiniai įrodymai, gauti aplinkybėmis, kuriomis žmonės gali laisvai kalbėti, yra patikimesni už gautuosius esant aplinkybėms, kai žmonės gali jaustis nesaugiai;
- ✓ pokalbio metu gauti žodiniai įrodymai, kurie yra dokumentuoti ir patvirtinti audituojamo subjekto rašytine forma, yra patikimesni tik už žodinę raštiškai

nepatvirtintą informaciją. Jeigu pokalbio metu gauta informacija patvirtina reikšmingą neatitiktį, ji privalo būti su subjektu suderinta raštu;

- ✓ įrodymai, surinkti auditoriams tiesiogiai stebint, skaičiuojant ar tikrinant, yra patikimesni už netiesiogiai gautuosius.

287. Norint atlikti teisingus vertinimus ir suformuluoti tinkamas išvadas, įrodymai turi būti surinkti iš įvairių (skirtingų) šaltinių (ne mažiau dviejų). Audito įrodymai laikomi patikimais, kai įvairių (skirtingų) šaltinių ir (ar) skirtingo pobūdžio įrodymai sutampa. Jeigu jie nesutampa, auditorius turi nuspręsti, kokių papildomų procedūrų reikia neatitikimo priežastims nustatyti ir (ar) gauti papildomų įrodymų. Kai dėl objektyvių priežasčių neįmanoma gauti įrodymų iš įvairių (skirtingų) šaltinių, auditorius turi priimti profesinį sprendimą, ar tokie įrodymai gali būti naudojami pastebėjimams ir išvadoms pagrįsti. Visi auditoriaus profesiniai sprendimai turi būti dokumentuojami.
288. Rinkdami įrodymus, auditoriai turi teisę naudotis audituojamo subjekto turima informacija, tačiau negali pavesti jo personalui atlikti duomenų analizės ar kitų audito procedūrų, kurias pagal audito planą turi atlikti pats auditorius. Turi būti renkami tik su audito tikslu ir nagrinėjamaisiais klausimais susiję duomenys.
289. Negalima reikalauti tokios informacijos, kuri nekaupama subjekte ar kurią kaupiti jam nėra pavesta teisės aktais. Tačiau, jeigu auditorius yra įsitikinęs, kad tokios informacijos kaupimas ir jos naudojimas būtinas tam, kad audituojamas subjektas galėtų vykdyti savo veiklą ekonomiškai, efektyviai ir (ar) rezultatyviai, gali raštu prašyti pateikti tokią informaciją. Jeigu tokios informacijos kaupimas ir valdymas buvo įtrauktas kaip vienas audito kriterijų, o audituojamas subjektas jos nepateikė, auditorius fiksuoja neatitiktį kriterijui.
290. Auditorius turi vengti pavesti audituojamiems subjektams daryti dokumentų, kurie yra tik informacijos šaltinis, kopijas. Rekomenduojama jas daryti tik tada, kai šie dokumentai būtini veiklos trūkumams ar pažeidimams įrodyti ir nėra kito būdo gauti patikimą informaciją.
291. Atliekant atitikties auditus, auditoriams tenka susipažinti ir naudoti informaciją, kuri pagal įstatymus yra valstybės, tarnybos, profesinė, komercinė ar kitokia paslaptis arba yra privati informacija ar kurios pavišimas gali pakenkti teisėtiems valstybės, audituojamo subjekto ar trečiųjų asmenų interesams. Jeigu tokia informacija panaudojama pagrįsti audito išvadas, gali būti nuspręsta neviešinti valstybinio audito ataskaitos arba tam tikrų jos dalių, tai suderinus su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam yra tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas. Valstybės kontrolės darbuotojų veiksmus, kurie būtini siekiant išvengti valstybės ar tarnybos paslaptimi pripažintos informacijos praradimo ar neteisėto atskleidimo, nustato *Paslapčių subjektų ir Valstybės kontrolės įslaptintos informacijos naudojimo ir apsaugos tvarkos aprašas*.

### 3.3.2. Audito rezultatų vertinimas

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

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

(4000-ojo TAAIS 179 punktas)

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

*(4000-ojo TAAIS 184 punktas)*

292. Kai audito įrodymai yra surinkti, auditorius turi įvertinti, ar jie pakankami ir tinkami (rekomenduojama nelaukti, kol bus surinkti visi įrodymai pagal planą, o vertinti jų pakankamumą ir tinkamumą pagal procedūras). Remdamasis šiuo įvertinimu, auditorius turi nuspręsti, ar reikia surinkti daugiau arba galbūt kitokių įrodymų. Rekomenduojama šį įsivertinimą atlikti kuo anksčiau, siekiant išvengti rizikos, kad audito pabaigoje įvertinus, jog nebuvo surinkta tinkamų ir pakankamų audito įrodymų, nebeliks laiko reikiamiems įrodymams surinkti. Išskirtiniais atvejais, kai dėl nuo auditoriaus nepriklausančių priežasčių nėra galimybės surinkti tinkamų ir pakankamų audito įrodymų, tai turi būti nurodyta audito ataskaitoje ir gali būti modifikuojama auditoriaus nuomonė (jei rengiama audito išvada) dėl audito apribojimų, jei tokių buvo.
293. Rezultatų vertinimo etape auditorius audito kriterijus palygina su įrodymais (faktine situacija) ir nustato neatitiktis tam, kas turėtų būti (audito kriterijus), ir tam, kas nustatyta audito metu (audito įrodymai). Nustačius neatitiktį, įvertinamos jos priežastys ir pasekmės. Tai leidžia auditoriui suformuluoti audito pastebėjimus – audito įrodymų vertinimo ir jų palyginimo su audito kriterijais rezultatus, apimančius ir neatitiktį nuo audito kriterijų priežasčių ir pasekmių vertinimą. Paprastai pastebėjimas apima vieno kriterijaus vertinimą.
294. Vertindamas audito įrodymus, auditorius atsižvelgia į kiekybinį ir kokybinį reikšmingumą, nustatytą audito planavimo metu. Auditorius turi atskirai įvertinti kiekvieną neatitiktį ir kontrolės nuokrypį ir įvertinti, ar jie yra reikšmingi atskirai ir (ar) kartu.
295. Jeigu audito metu buvo pasitelkta išorės auditorių ir (ar) specialistų (ekspertų) ar buvo naudojamosi jų ar vidaus auditorių atliktu darbu, auditorius turi įvertinti jų atlikto darbo tinkamumą audito tikslams. Išsamiau – Metodikos svetainės Tvarkų ir kitos informacijos skiltyje.

### 3.3.2.1. Vidaus kontrolės testų rezultatų įvertinimas

296. Atlikęs kontrolės testus ir nustatęs nuokrypių nuo kontrolės priemonių, auditorius turi apsvarstyti:
- ✓ nustatytų nuokrypių aplinkybes ir priežastis – įvertinti, ar tai atsitiktinė klaida, ar nuokrypis būdingas tik tam tikram laikotarpiui, vietai ar aplinkybėms;
  - ✓ audituojamo subjekto veiksmus dėl nustatytų nuokrypių – įvertinti, ar audituojamas subjektas pats nustatė nuokrypį, ar jis ėmėsi veiksmų, kad būtų išvengta tokių nuokrypių ateityje;
  - ✓ įvertinti, kokios neatitiktys gali atsirasti dėl nustatytų kontrolės trūkumų, kokioms veikloms gali turėti įtakos;
  - ✓ įtaką kontrolės patikimumo įvertinimui – įvertinti, ar vis dar gali gauti kontrolės patikimumą atlikęs papildomus kontrolės testus.
297. Jei atliekant kontrolės testus patvirtinama, kad kontrolės procedūros veikė nuolat ir veiksmingai per visą nagrinėjamą laikotarpį, šiomis kontrolės procedūromis galima

pasikliauti, t. y. gaunamas kontrolės patikimumas ir atitinkamai auditorius gali atlikti planuotas mažos apimties pagrindines procedūras. Kai nustatoma, kad šios kontrolės priemonės neveikė nuolat ir veiksmingai per visą nagrinėjamą laikotarpį, t. y. negaunamas kontrolės patikimumas, auditorius turi pakeisti audito plane pateiktą informaciją dėl atliktinų pagrindinių audito procedūrų apimties.

### 3.3.2.2. Pagrindinių audito procedūrų rezultatų įvertinimas

298. Vertindamas pagrindinių audito procedūrų metu nustatytas neatitiktis, auditorius turi išsiaiškinti jų pobūdį, priežastis ir galimas pasekmes. Analizuodamas neatitiktis, auditorius gali pastebėti šiuos jų tipus:

- ✓ sisteminės – neatitiktys, kurios gali turėti bendrą bruožą, pvz., sandorio tipas, vieta ar laikotarpis. Tokiomis aplinkybėmis auditorius gali nuspręsti nustatyti tuos tiriamosios visumos elementus, kurie turi bendrą bruožą, ir išplėsti audito procedūras tame sluoksnyje;
- ✓ anomalijos – šiuo atveju auditorius turėtų būti labai tikras, kad neatitiktis nėra būdinga visumai. Auditorius šį tikrumą įgyja atlikdamas papildomas audito procedūras su kitais panašiais imties vienetais, kad gautų pakankamų tinkamų audito įrodymų, jog neatitiktis neturi įtakos likusiai imčiai. Kai neatitiktis pripažįstama anomalija, jos galima neįtraukti į ekstrapoliavimą;
- ✓ kitos – kiekvienos neatitikties atveju auditorius turi išsiaiškinti, ar neatitiktis neturi sisteminei neatitiktčiai arba anomalijai būdingų savybių ir ar nereikia atlikti papildomų audito procedūrų. Įvertinęs, kad neatitiktis nėra sisteminė arba anomalija, auditorius ją turėtų ekstrapoliuoti.

299. Neatitiktį priežasčių svarstymas gali palengvinti aiškių ir naudingų rekomendacijų parengimą audito ataskaitose, bet priežastys turi būti pateiktos išlaikant atsargumą. Jos turi būti paremtos audito įrodymais. Svarbu atsižvelgti į audituojamo subjekto požiūrį į neatitiktį, veiklos problemų ar trūkumų priežastis. Jeigu šis požiūris nėra pagrįstas įrodymais, auditorius neprivalo jo laikyti pagrįstu arba teisingu.

300. Neatitiktis gali atsirasti dėl vienos iš šių priežasčių arba jų derinio:

- ✓ žmogiškoji klaida (atsitiktinis atvejis);
- ✓ apgaulės ar korupcijos apraiškos (tyčia);
- ✓ dėl vadovybės skiriamo nepakankamo dėmesio veiklos sričiai;
- ✓ dėl taikomo reglamentavimo sudėtingumo, nepakankamumo, neaiškumo;
- ✓ dėl nepakankamų žinių ar netinkamo reglamentavimo taikymo;
- ✓ dėl silpnos priežiūros, stebėsenos ir netinkamai audituojamo subjekto parinktų taikyti vidaus kontrolės priemonių;
- ✓ dėl išteklių (žmogiškųjų, finansinių ar kt.) trūkumo;
- ✓ dėl kitų priežasčių.

301. Pasekmės gali būti nustatytos kaip kažkas, kas jau įvyko (faktinės pasekmės), arba kaip galimos pasekmės ateityje, numatomos remiantis loginiu mąstymu. Pastebėjimų pobūdis

ir po vertintos veiklos praėjus laikas ir (ar) po to įvykę pokyčiai lemia, ar auditorius gali nurodyti faktines ar galimas pasekmes.

302. Faktinės pasekmės – jau įvykusi praeityje arba susidariusi esama padėtis, nulemta audito metu nustatytų veiklos trūkumų. Turint faktines pasekmes ir galint įrodyti, kad jos iš tiesų kilo dėl nustatytų veiklos trūkumų, galima paprasčiau pagrįsti, kodėl reikia imtis taisomųjų veiksmų.
303. Galimos pasekmės paprastai apibūdinamos kaip logiškos pasekmės, kurios gali atsirasti, jeigu nustatyti veiklos trūkumai nebus ištaisyti. Galimos pasekmės neturi tvirto pagrindo, todėl auditorius turi jas naudoti atsargiai, ypač nesant susijusių įrodymų ar jeigu tokių pasekmių panašiose situacijose nebuvo pastebėta praeityje.
304. Pasekmės dėl neatitikčių, veiklos problemų ar trūkumų gali būti, pavyzdžiui:
- ✓ perteklinės ar papildomos išlaidos, kurias patyrė organizacija;
  - ✓ darbuotojų darbo valandų praradimas, prastovos;
  - ✓ žala, kylanti dėl teisės aktų reikalavimų nesilaikymo;
  - ✓ žala aplinkai, visuomenės nariams ir kt.;
  - ✓ klientų pasitenkinimo paslaugomis sumažėjimas;
  - ✓ rizika nepasiekti tam tikrų užsibrėžtų organizacijos tikslų, veiklos rezultatų;
  - ✓ kitos pasekmės.

### 3.3.3. Bendravimas su audituojamu subjektu audito atlikimo metu

305. Viso audito atlikimo metu audito įrodymai turi būti aptariami su audituojamu subjektu – atsakingais asmenimis ir pagal poreikį su vadovybe, audituojamo subjekto nuomonė pateikiama darbo dokumentuose. Iki audito ataskaitos projekto pateikimo audituojamam subjektui neturi likti neaptartų įrodymų. Audito įrodymų aptarimas sumažina nesutarimų tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto riziką ir gali pagreitinti audito ataskaitos pateikimą. Kilus nesutarimų, auditorius neprivalo atsisakyti ginčytinų įrodymų arba savo vertinimų, tačiau nesutarimo faktas turi būti dokumentuotas. Tokiais atvejais rekomenduojama konsultuotis su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriojančiu auditą, Teisėtumo užtikrinimo departamento darbuotojais ar metodologais. Auditorius turi gauti iš audituojamo subjekto atstovų dokumentus, kuriais jie pagrindžia savo nuomonę.
306. Esant reikšmingų nesutarimų dėl audito pastebėjimų ir išvadų, būtina gauti audituojamo subjekto darbuotojų ir (ar) pagal poreikį vadovybės raštišką nuomonę ir argumentus konkrečiu ginčytinu klausimu. Tokiais atvejais auditorius turi įvertinti, ar audituojamo subjekto nuomonę tikslinga pateikti ir audito ataskaitoje.
307. Auditorius turi informuoti audituojamą subjektą apie nustatytas reikšmingas neatitiktis. Jeigu atliekant auditą auditorius nustato neatitikčių, kurių vertinti neplanavo (jos nėra tiesiogiai susijusios su audito objektu), apie nustatytas neatitiktis taip pat turi informuoti audituojamą subjektą. Rekomenduojama audituojamo subjekto atsakingus asmenis informuoti raštu, tačiau prieš siunčiant raštą nustatytus neatitikimus su subjekto atsakingais asmenimis naudinga aptarti žodžiu. Tai leis lengviau ir tiksliau parengti raštą. Auditorius gali priimti profesinį sprendimą nereikšmingus trūkumus pranešti subjektui

žodžiu, bet darbo dokumentuose turi būti fiksuojami visi su audituojamo subjekto atsakingais asmenimis svarstyti klausimai.

308. Jeigu auditorius įtaria, kad audituojamo subjekto vadovybės nariai yra susiję su nustatytais teisės aktų pažeidimais, apie tai privalo oficialiu raštu pranešti aukštesnio lygio įstaigos vadovui ir, jei būtina, teisėsaugos institucijoms. Valstybinio audito metu nustatčius faktų, aplinkybių ir (ar) pažeidimų, kuriuos turėtų nagrinėti atitinkamos teisėsaugos institucijos, ir nusprendus valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją atitinkamai teisėsaugos institucijai, tai atliekama konsultuojantis su Teisėtumo užtikrinimo departamento teisininkais.
309. Jeigu atlikdamas auditą auditorius nustato audito objekto neatitiktį kitiems kriterijams, negu jis yra nusimatęs vertinti audito plane, jis turi įsivertinti nustatytų neatitiktų reikšmingumą. Jeigu nustatytos neatitiktys reikšmingos (lyginant su auditoriaus nustatyto kiekybiniu ir (ar) kokybiniu reikšmingumu) ir glaudžiai susijusios su audito objektu ir tikslu, auditorius šiuos naujus audito kriterijus turi įtraukti į audito planą ir informuoti apie šias neatitiktis audituojamą subjektą. Jeigu auditorius priima profesinį sprendimą, kad nustatytos neatitiktys nėra reikšmingos ir (ar) glaudžiai susijusios su audito objektu ir tikslu, šių kriterijų į planą gali netraukti, bet apie nustatytas neatitiktis informuoja audituojamą subjektą.

#### *Rašytiniai pareiškimai*

310. 4000-asis TAAIS neapibrėžia reikalavimų prašyti audituojamo subjekto pateikti rašytinius pareiškimus dėl atitikties, tačiau, kai atitikties auditas atliekamas 356 punkte numatytais pagrindais ir planuojama teikti auditoriaus nuomonę, gali būti prašoma pateikti rašytinius pareiškimus dėl atitikties.
311. Pateikti rašytinį pareiškimą audituojamo subjekto prašoma audito pabaigoje, prieš parengiant audito ataskaitą ir išvadą. Rašytinio pareiškimo šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.

### 3.3.4. Audito rezultatų suvestinės parengimas

312. Audito rezultatų suvestinės tikslas – įsitikinti, kad surinkti pakankami ir tinkami audito įrodymai, leidžiantys įvertinti audito objektą pagal nustatytus kriterijus, pateikti svarbių pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų bei informaciją apie laukiamą audito poveikį ir jo vertinimo kriterijus. Jei bus teikiama auditoriaus nuomonė, nusprendžiama dėl jos tipo. Audito rezultatų suvestinė turi būti parengta iki audito ataskaitos projekto pateikimo peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis audito departamentas.
313. Audito rezultatų suvestinėje (šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) turi būti pateikta:
- ✓ *Santrumpos ir sąvokos.* Pateikiamos audito rezultatų suvestinėje vartojamos santrumpos ir sąvokų paaiškinimai (išnašose nurodomi paaiškinimo šaltiniai).
  - ✓ *Pagrindinė informacija apie auditą:* audito ID, audito objektas, tikslas, audituojamas (-i) subjektas (-ai), audituojamas laikotarpis, kiekybinis ir (ar) kokybinis reikšmingumas, apribojimai.

- ✓ *Audito įrodymų vertinimas:*
  - audito plane nurodytos audito sritys (jei buvo išskaidyta), rizikos, kiti audito metu nagrinėti audito klausimai;
  - audito kriterijai;
  - atliktos audito procedūros ir surinkti audito įrodymai, jų šaltiniai ir metodai, kuriais buvo gauti audito įrodymai, ir nuorodos į atitinkamus darbo dokumentus;
  - audito patikimumas – jeigu buvo taikytas audito patikimumo modelis, nurodoma, ar buvo gautas įgimtas ir kontrolės patikimumas ir kokios apimties pagrindinės audito procedūros atliktos (kokia dalis tiriamosios visumos buvo audituota). Jeigu audito patikimumo modelis nebuvo taikytas, nurodoma, kokios apimties pagrindinės audito procedūros atliktos (kokia dalis tiriamosios visumos buvo audituota);
  - atsakymai į visų lygių klausimus, jeigu jie buvo formuluojami;
  - neatitikties apibūdinimas, kuris turi būti suformuluotas atsižvelgiant į atliktas audito procedūras ir surinktus turimus įrodymus. Taip pat nurodoma, jei neatitiktųjų nebuvo nustatyta;
  - nustatytos neatitikties priežastys ir pasekmės. Tais atvejais, kai auditorius negali pagrįsti priežasčių, tai turi būti nurodyta prie konkretaus klausimo ar kriterijaus;
  - nustatytos neatitikties pobūdis – ar ji yra sisteminė, anomalija ar kita;
  - nustatytos neatitikties palyginimas su reikšmingumu – įvertinama, ar nustatytos neatitiktys (kiekviena atskirai arba kartu su kitomis, jei susijusios) reikšmingos kiekybiškai ir (ar) kokybiškai. Atitinkamai pagal šio vertinimo rezultatus nusprendžiama ir nurodoma, kur bus teikiama informacija apie nustatytą neatitiktį – rašte, audito ataskaitoje ar išvadoje, kai reiškiamas auditoriaus nuomonė;
  - preliminarios rekomendacijos. Taip pat nurodoma, ar rekomendaciją (-as) planuojama pateikti ataskaitoje ar rašte.
- ✓ *Laukiamas audito poveikis:* turi būti nurodytas planuojamas audito poveikis ir kiekvienos preliminarios rekomendacijos: pokyčiai, jų tipas, vertinimo rodikliai ir matavimo vienetai, pateiktos pokyčiams vertinti pasirinktų rodiklių pradinės, siekiamos ir periodinės reikšmės, jų fiksavimo datos, duomenų šaltiniai ir rodiklio detalus skaičiavimo ar vertinimo aprašymas. Išsamiau apie audito poveikio vertinimą – *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje*.
- ✓ *Apibendrinanti išvada:* pateikiamas atsakymas į audito tikslą įvardijant, ar vertintas audito objektas atitiko jam keliamus teisės aktų ir (ar) kitus reikalavimus. Taip pat nurodoma, ar buvo surinkti tinkami ir pakankami audito įrodymai, pateikiamas auditoriaus nuomonės tipas, jei buvo nuspręsta ją teikti.

314. Parengus audito rezultatų suvestinę, parengiamas audito užbaigimo grafikas, kurio šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Esant poreikiui, audito užbaigimo grafikas gali būti pateikiamas audito rezultatų suvestinėje.

315. Audito rezultatų suvestinės pagrindu rengiama audito ataskaita ir, jei bus teikiama auditoriaus nuomonė, audito išvada.

316. Jeigu rengiant ir (ar) derinant audito ataskaitos projektą atsiranda poreikis patikslinti audito rezultatų suvestinę ir (ar) darbo dokumentus, tikslinimai atliekami pagal [3.4.1 skirsnyje „Audito ataskaitos projekto rengimas“](#) pateiktus reikalavimus.

### 3.4. Audito ataskaitos ir išvados / audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas

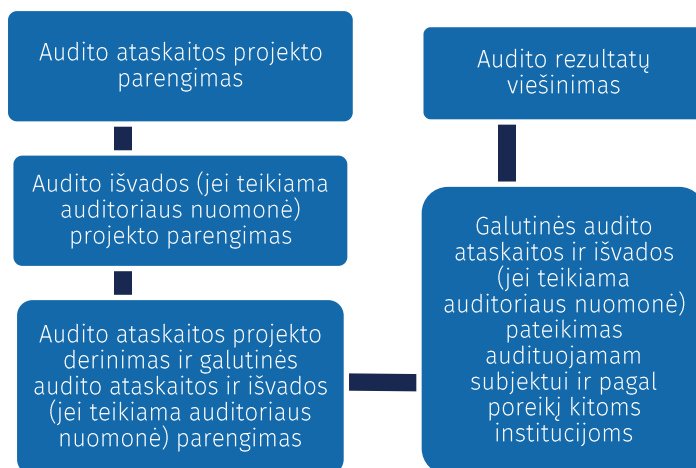
#### 4000-ojo TAAIS reikalavimai

Auditorius privalo informuoti apie suteikiamą užtikrinimo lygį skaidriu / aiškiu būdu.  
(4000-ojo TAAIS 188 punktas)

Auditorius privalo pateikti išvadą audito ataskaitoje. Išvada gali būti išreikšta kaip nuomonė, išvada, atsakymas į konkrečius audito klausimus ar rekomendacijos.  
(4000-ojo TAAIS 191 punktas)

317. Šiame audito etape parengiama valstybinio audito ataskaita ir audito išvada (išvada rengiama, jei planuojama teikti auditoriaus nuomonę) (11 pav.). Ataskaitos tikslas – informuoti numatomus vartotojus apie atlikto audito rezultatus, auditorių padarytas išvadas, pateiktas rekomendacijas ir laukiamą audito poveikį. Ataskaitoje pateikiami audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos turi būti pagrįsti pakankamais ir tinkamais audito įrodymais. Paprastai atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotis, auditoriaus nuomonė neteikiama. Jeigu atliekama patvirtinimo užduotis ar nusprendžiama teikti auditoriaus nuomonę atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotį, rengiama auditoriaus išvada.

11 pav. Audito ataskaitos ir išvados rengimo etapo žingsniai



318. Vadovo [3.4.4 skirsnyje „Audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas“](#) pateikiami audito planavimo rezultatų ataskaitos, kuri rengiama nusprendus neatlikti tolesnių audito procedūrų ir auditą baigti audito planavimo etape, rengimo reikalavimai.

### 3.4.1. Audito ataskaitos projekto rengimas

319. Audito ataskaitos projekto rengimą organizuoja audito grupės vadovas, kuris užtikrina, kad ataskaitos projektas būtų parengtas audito plane numatytais terminais. Rengiant projektą gali dalyvauti ir kiti audito grupės nariai. Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito ataskaitos projektą aprašyti *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

320. Parengus ataskaitos projektą dar kartą peržiūrimas audito planas ir audito rezultatų suvestinė, siekiant įsitikinti, kad visi audito ataskaitos projekte nurodyti dalykai buvo įvertinti ir surinkti tinkami bei pakankami įrodymai.

321. Jeigu rengiant audito ataskaitos projektą iki jo pateikimo valstybės kontrolieriaus pavadootojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis audito departamentas, buvo gauta naujos informacijos ar nustatyta naujų faktų, dėl kurių keitėsi audito rezultatai (auditoriaus vertinimai, išvados, rekomendacijos ar kt.), šie pakeitimai turi būti dokumentuoti (patikslinti anksčiau rengti arba parengti nauji darbo dokumentai) ir atitinkamai patikslinta audito rezultatų suvestinė.

Kai gauta nauja informacija iš esmės nekeičia audito rezultatų (auditoriaus vertinimų, išvadų, rekomendacijų ar kt.), audito grupė sprendžia:

- ✓ ar tikslinti tik audito rezultatų suvestinę (netikslinant darbo dokumentų);
- ✓ ar tikslinti audito rezultatų suvestinę ir patikslinti ar parengti naujus darbo dokumentus.

322. Jeigu po audito ataskaitos projekto pateikimo valstybės kontrolieriaus pavadootojui, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis audito departamentas, arba derinant jį su audituojamu subjektu buvo gauta naujos informacijos ar nustatyta naujų faktų, dėl kurių iš esmės keitėsi audito rezultatai (auditoriaus vertinimai, išvados, rekomendacijos ar kt.), nėra redaguojami anksčiau parengti ir patvirtinti darbo dokumentai ir patvirtinta audito rezultatų suvestinė. Šie pakeitimai turi būti dokumentuoti naujuose darbo dokumentuose (tai gali būti nauji darbo dokumentai ar atnaujinti dokumentai ankstesnių darbo dokumentų pagrindu) ir atitinkamai Vipsis įkeliami nauja patikslinta audito rezultatų suvestinė. Tai dokumentuojama atskiroje ViPSIS procedūroje, kaip tai numatyta *ViPSIS naudotojų vadovuose*.

Kai gauta nauja informacija iš esmės nekeičia audito rezultatų (auditoriaus vertinimų, išvadų, rekomendacijų ar kt.), audito grupė sprendžia, ar parengti:

- ✓ patikslintą tik audito rezultatų suvestinę, nerengiant naujų darbo dokumentų;
- ✓ patikslintą audito rezultatų suvestinę ir naujus darbo dokumentus.

Visais atvejais audito rezultatų suvestinėje turi būti nurodytos atliktų pakeitimų ar patikslinimų priežastys ir pateikiama nuoroda į dokumentą, kuriame pateikta atnaujinta informacija, jeigu toks darbo dokumentas buvo rengtas (pvz., atsižvelgimo į audituojamo subjekto pastabas dokumentas).

### 3.4.1.1. Audito ataskaitai keliami reikalavimai

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

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

(4000-ojo TAAIS 202 punktas)

323. Siekiant užtikrinti, kad ataskaita būtų parengta kokybiškai ir būtų aktuali visiems jos vartotojams, ji turi atitikti šiuos principus:

- ✓ *išsamumo principas* reikalauja, kad audito ataskaita apimtų visą reikalingą su audito tikslu ir klausimais susijusią informaciją, argumentus ir būtų pakankamai detali, kad skaitytojas lengvai suprastų audito objektą, pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas. Skaitytojas taip pat turi žinoti, ar audito objektui, tikslui, apimčiai, metodams ar duomenims taikomi kokie nors apribojimai, kad galėtų pagrįstai interpretuoti ataskaitoje pateiktus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas ir nebūtų suklaidintas;
- ✓ *objektyvumo principas* reikalauja, kad auditorius taikytų profesinį sprendimą ir skepticizmą, siekdamas užtikrinti, kad ataskaita būtų faktiškai teisinga ir kad rezultatai ir išvados būtų nešališki, nepriklausomi, subalansuoti ir tinkami pagal aplinkybes. Ją reikėtų rašyti neutraliu stiliumi, tinkamai atskleidžiant ne tik neigiamus, bet ir teigiamus veiklos aspektus (t. y. atspindėti tai, kas iš tikrųjų buvo nustatyta, o ne pernelyg pabrėžti veiklos trūkumus). Teigiamų aspektų pateikimas gali padėti pagerinti kitų organizacijų, kurios susipažino su ataskaita, veiklą. Ataskaitos teiginiai turi būti pagrįsti išsamia situacijos analize, audito objekto visumos suvokimu. Remdamasis pagrindiniais argumentais, skaitytojas galės geriau suprasti išvadas ir rekomendacijas;
- ✓ *pateikimo laiku ir svarbos principas* reiškia ataskaitos parengimą tinkamu metu, kad ji išliktų aktuali numatomam (-iems) naudotojui (-ams). Ataskaitos turinys turi būti svarbus, sudominti skaitytojus ir turėti pridėdamąją vertę. Ataskaita turi būti parengta tuo metu, kai jos labiausia reikia tam tikriems pokyčiams, kad jos nauda būtų kiek galima maksimali, kad joje pateikta informacija galėtų naudotis įstatymų leidžiamosios, vykdomosios valdžios atstovai ir kitos suinteresuotosios šalys;
- ✓ *tikslumo ir konsultavimosi principas* reiškia faktų tikslumo patikrinimą su audituojamu subjektu. Ataskaitoje pateikti įrodymai turi teisingai ir visapusiškai atitikti faktus. Tikslumu skaitytojais užtikrinami, kad ataskaitos duomenys yra patikimi;
- ✓ *priešpriešos principas* reiškia audituojamo subjekto atsakymų pateikimą, kai tinkama, ir jų įvertinimą;
- ✓ *aiškumo principas* reiškia, kad ataskaita turi būti lengvai skaitoma ir suprantama. Aiški ataskaitos struktūra ir antraštės leidžia perteikti sudėtingus klausimus ir interpretuoti rezultatus. Visa informacija pateikiama logiška seka. Turi būti paaiškintos vartojamos specialiosios sąvokos, terminai ir santrumpos, neturi būti vartojami dviprasmiški žodžiai. Paveikslų ir kitos vaizdinės informacijos naudojimas padeda aiškiau perteikti mintis;
- ✓ *glaustumo principas* reiškia, kad ataskaitoje neturi būti su audito tikslu nesusijusių ar nereikšmingų faktų, nereikalingų detalių. Tačiau, atliekant sudėtingus auditus,

reikia pateikti pakankamą informaciją, kad skaitytojai, neturintys specialiųjų žinių, galėtų suprasti jos turinį;

- ✓ *įtikinimo principas* reiškia, kad audito ataskaita turi būti logiškai išdėstyta ir rodyti aiškų ryšį tarp audito tikslo, klausimų, kriterijų, pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų. Turi būti įtikinamai pateikti ir audito pastebėjimai su visais svarbiais argumentais.

### 3.4.1.2. Audito ataskaitos struktūra

#### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

Audito ataskaita turi apimti šiuos elementus (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).

(4000-ojo TAAIS 210 punktas)

324. Audito ataskaitoje (šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) turi būti:

- ✓ Antraštinis (titulinis) lapas
- ✓ Turinys
- ✓ Pagrindiniai faktai
- ✓ Santrauka
- ✓ Įžanga
- ✓ Audito rezultatai
- ✓ Rekomendacijų įgyvendinimo planas
- ✓ Priedai:
  - Santrumpos ir sąvokos
  - Audito kriterijai, atliktos procedūros ir taikyti metodai
  - Pokyčių vertinimo rodiklių duomenys
  - Kiti priedai

325. **Pagrindiniai faktai.** Šioje dalyje pateikiama skaičiais išreikšta svarbiausia informacija apie audito objektą ir audito rezultatus, į kurių auditoriai nori atkreipti ataskaitos skaitytojų dėmesį. Informacija pateikiama skaičiais išreikštais rodikliais ir trumpu

paiškinimu. Nedidelės apimties audito ataskaitose (neviršija 10 psl. be antraštinio lapo, turinio, pagrindinių faktų lapo ir priedų) pagrindinių faktų dalis gali būti nerengiama.

326. **Santrauka** – viena svarbiausių ataskaitos dalių. Ji turi sudominti skaitytojus. Informacija turi būti pateikta taip, kad skaitytojas suprastų atlikto audito esmę ir rezultatus.

327. Santraukos struktūra (skirsniai):

- ✓ Audito svarba
- ✓ Audito tikslas ir apimtis
- ✓ Pagrindiniai audito rezultatai
- ✓ Rekomendacijos

328. Paprastai nedidelės apimties audito ataskaitose santrauka neteikiama, o audito svarba, audito tikslas ir apimtis pateikiami ataskaitos įžangoje, o išvados ir rekomendacijos – audito rezultatų dalies skyriuose.

329. Dalyje „Audito svarba“ skaitytojas trumpai supažindinamas su audito objektu ir esama situacija, nurodoma problema (-os), kurią (-ias) reikia spręsti arba kodėl pasirinkta atlikti auditą šia tema.

330. Dalyje „Audito tikslas ir apimtis“ pateikiamas audito tikslas, pagrindinės vertintos rizikos ir (ar) audituoti klausimai, audituojamas (-i) subjektas (-ai), audituojamas laikotarpis, suteikiamas užtikrinimo lygis (pakankamas ar ribotas). Prireikus, pateikiami audito objektui, tikslui, apimčiai, metodams ar duomenims taikomi kokie nors apribojimai. Jų gali atsirasti dėl auditoriaus pagrįsto sprendimo nevertinti tam tikrų dalykų, susijusių su audito objektu ir (ar) tikslu, arba dėl audituojamo (-ų) subjekto (-ų) veiksmų ar veiklos, kai nėra galimybės atlikti tam tikrų procedūrų ar gauti tam tikrų duomenų. Apribojimų nurodymas sumažina numatomų vartotojų nepagrįstus lūkesčius. Jeigu teikiama auditoriaus nuomonė, šiame skirsnyje nurodoma, kad audito ataskaitoje pateikiami tik audito metu atlikti ir nustatyti dalykai, o nepriklausoma nuomonė dėl konkretaus audito objekto atitikties teisės aktams pareiškama audito išvadoje. Šioje dalyje taip pat nurodoma, kad auditas atliktas pagal TAAIS.

331. Audito pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų formulavimas – vienas svarbiausių darbų audito procese. Netinkamas jų formulavimas gali ne tik sumenkinti auditoriaus darbo rezultatus, bet ir sumažinti pasitikėjimą aukščiausiaja audito institucija.. Formuluoiant pagrindinius pastebėjimus ir rengiant išvadas bei rekomendacijas, reikia matyti bendrą vaizdą ir nebūti smulkmeniškam. Svarbu perteikti pagrindines audito ataskaitos mintis. Pagrindinių pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų patikimumas priklauso nuo audito rezultatų dalyje pateiktų įrodymų ir audito pastebėjimų.

332. Dalyje „Pagrindiniai audito rezultatai“ apibendrinami svarbiausi audito rezultatai ir pateikiamas apibendrintas vertinimas – atsakymas į audito tikslą įvardijant, ar vertintas audito objektas atitiko jam keliamus teisės aktų ir (ar) kitus reikalavimus.

333. Pagrindiniai audito rezultatai turi būti:

- ✓ apibendrinantys ataskaitos dalies „Audito rezultatai“ poskyriuose ir (ar) skirsniuose pateiktus pastebėjimus ir išvadas, nurodomos priežastys ir pasekmės;

- ✓ pateikti aiškiai, suprantamai ir konkrečiai. Rekomenduojama naudoti ne abstrakčias frazes, tokias kaip „dauguma“ arba „kai kurie“, o skaičius, procentus ir proporcijas, nes tai suteikia vertinimui konkretumo ir rodo, kad audito ataskaita grindžiama audito rezultatais.

334. Audito metu įvykę pokyčiai, kuriuos tikslinga pateikti valstybinio audito ataskaitoje, pateikiami pagal poreikį santraukoje ir (ar) audito rezultatų dalyje.

335. Rekomendacijos formuluojamos apibendrinus ir susisteminus nustatytas neatitiktis. Rekomendacijos pagrindas – nustatytos neatitikties priežastis, t. y. dėl ko trūkumas atsirado ir kas turi būti pašalinta (ištaisyta). Siekdamas parašyti veiksmingas rekomendacijas, auditorius turi galvoti apie galimas rekomendacijas ir audito planavimo etape.

336. Atsižvelgiant į rekomendacijų įgyvendinimu siekiamų pokyčių svarbą audituojamai sričiai, rekomendacijos yra grupuojamos į didelės, vidutinės ir mažesnės svarbos. Didelės ir vidutinės svarbos yra pateikiamos audito ataskaitoje, o mažesnės svarbos rekomendacijos teikiamos tik rašte (oficialiame) audituojamam subjektui.

337. Esant poreikiui, didelės ir vidutinės svarbos rekomendacijos gali būti pateiktos rašte (oficialiame) audituojamam subjektui iki pateikiant jam audito ataskaitos projektą. Nepaisant to, ar šios rekomendacijos buvo įgyvendintos ar ne iki audito ataskaitos projekto pateikimo audituojamam subjektui, jos turi būti pateiktos projekte. Jeigu didelės ir vidutinės svarbos rekomendacijos:

- ✓ buvo įgyvendintos iki audito ataskaitos projekto parengimo, jos pateikiamos ataskaitos audito rezultatų dalyje;
- ✓ nebuvo įgyvendintos iki audito ataskaitos projekto parengimo, jos pateikiamos audito ataskaitos santraukoje rekomendacijų dalyje ir rekomendacijų įgyvendinimo plane.

338. Rekomendacijų priskyrimą svarbai reglamentuoja *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika*.

339. Rekomendacijos turi būti:

- ✓ aiškios, suprantamos ir logiškos;
- ✓ susijusios su audito tikslu, pagrindiniais audito pastebėjimais ir išvadomis;
- ✓ skirtos konkrečiam adresatui;
- ✓ naudingos, t. y. skirtos tobulinti subjekto veiklą;
- ✓ formuluojamos kaip pokytis, kurio siekiama sprendžiant pastebėjime įvardytą neatitiktį ar problemą;
- ✓ skirtos pašalinti neatitiktis ir esmines jų priežastis;
- ✓ nurodančios, ką rekomenduojama keisti, paliekant subjektui pasirinkimo teisę, kaip tai padaryti. Jeigu auditoriai turi pakankamai pagrindimo dėl to, kaip geriausiai tai galima padaryti, gali būti nurodoma ir priemonė (-ės) ar būdas (-ai) rekomendacijai įgyvendinti;
- ✓ suformuluotos taip, kad būtų įgyvendinamos, o įgyvendinimą būtų galima fiksuoti.

340. Siekiant rekomendacijų poveikio turi būti bendradarbiaujama su audituojamu subjektu. Svarbu užtikrinti, kad rekomendacijų įgyvendinimo priemonės būtų nukreiptos į neatitikties ir jos priežasties pašalinimą, pokytį ir jo rodiklių pasiekimą.
341. **Jžanga.** Pagrindinė jžangos paskirtis – glaustas bendros informacijos apie audituojamą sritį pateikimas (svarbi informacija, susijusi su audito objektu, subjektu). Rekomenduojama (pagal galimybę) informaciją jžangoje teikti schematiškai. Jžanga neturi būti pernelyg ilga (rekomenduojama jos apimtis iki 2 psl.). Jeigu, auditoriaus nuomone, skaitytojui reikia išsamesnių duomenų, jie gali būti pateikti prieduose.
342. **Audito rezultatai.** Šioje dalyje nurodomos audito metu nustatytos neatitikty, kurios aprašomos atsižvelgiant į jų reikšmingumo lygį – paprastai pradedant nuo reikšmingiausių. Pateikiant audito rezultatus, turi būti aiškūs ir lengvai patikrinamas nustatyto audito objekto, tikslo, vertintų rizikų ir (ar) kitų audituotų klausimų, kriterijų, gautų audito įrodymų, audito pastebėjimų ir suformuluotų išvadų, rekomendacijų bei laukiamo audito poveikio ryšys.
343. Kiekviename audito rezultatų dalies skyriuje pateikiama:
- ✓ audito kriterijus (-ai) ir jo šaltinis (-iai) (šaltiniai nurodomi kartu su kriterijumi tekste arba pateikiami išnašose);
  - ✓ audito pastebėjimai – audito įrodymų palyginimas su audito kriterijais;
  - ✓ priežastys, kurios lėmė neatitikties atsiradimą (pvz., tai gali būti kontrolės procedūrų trūkumas, šių procedūrų neefektyvumas ar kt.);
  - ✓ esamos pasekmės organizacijos ar kitai veiklai arba tikėtinos pasekmės, jei audituojamo subjekto vadovybė nesiims tinkamų priemonių valdyti atitinkamą riziką ar ištaisyti neatitikty (kai tai įmanoma padaryti);
  - ✓ nustatyti teigiami dalykai ir geroji audituojamo (-ų) subjekto (-ų) praktika (pagal galimybę);
  - ✓ galimi nustatytų neatitikčių sprendimo būdai (pagal galimybę ir nedubliuojant rekomendacijų);
  - ✓ audito metu įvykę pokyčiai (jeigu buvo);
  - ✓ audituojamo subjekto, eksperto nuomonė (pagal poreikį). Paprastai tai daroma, jei audituojamas subjektas nesutinka su auditoriaus vertinimais dėl tam tikrų dalykų.
344. Kiekvienu atveju audito grupė sprendžia, kaip pateikti informaciją (pvz.: audito kriterijai ir jų šaltiniai gali būti pateikti kaip jžanginė skyriaus dalis arba kiekviename poskyryje).
345. Ataskaitos teiginys gali būti labiau įtikinamas ir suprantamas, jeigu jį patvirtina konkretus *pavyzdys*. Siekiant geriau suprasti vertinamą dalyką, rekomenduojama naudoti *ilustracijas*: lenteles, paveikslėlius, nuotraukas ir pan. Iliustracijos turi būti suprantamos ataskaitos skaitytojui. Pavyzdžių ir ilustracijų skaičius ataskaitoje turi būti racionalus, rekomenduojama juos teikti tik esminiais klausimais.
346. Audito rezultatų dalyje, jei tinkama, nurodomi audito apimties apribojimai.
347. **Rekomendacijų įgyvendinimo planas.** Šiame plane turi būti pateikta:

- ✓ laukiamas audito poveikis;
- ✓ pastebėjimai pateikiant kiekvieno pagrindinio audito rezultato esmę;
- ✓ rekomendacijos (pokyčiai, kurių siekiama), jų svarba ir įgyvendinimo terminai;
- ✓ pokyčių vertinimo rodikliai ir jų reikšmės (pradinė ir siektina);
- ✓ priemonės, reikalingos neatitikčiai išspręsti, ir jų įgyvendinimo terminai;
- ✓ audituojamas subjektas, kuriam pateikta rekomendacija, ir kuris įgyvendins rekomendacijų priemones.

348. Tais atvejais, kai dėl rekomendacijos priimtumo ir jos įgyvendinimo su subjektu, kuriam skiriama rekomendacija, nepasiekama bendro sutarimo, rekomendacijų įgyvendinimo plano priemonės pateikimo eilutėje nurodoma subjekto nuomonė dėl rekomendacijos įgyvendinimo.

349. Išsamiau apie audito rekomendacijų įgyvendinimo plane reikiamą nurodyti informaciją ir plano pildymo pavyzdžiai pateikiami *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje*.

350. **Priedai.** Jeigu ataskaitos tekste pateiktiems faktams ar argumentams pagrįsti reikia papildomos informacijos, ji gali būti pateikta prieduose. Ataskaitos priedai – įvairaus turinio dokumentai, kurie turi aiškų ryšį su audito rezultatų dalimi ir ją papildo arba paaiškina. Neturi būti pateikiami priedai, į kuriuos nėra nuorodos audito ataskaitos tekste. Priedai turi būti lengvai suprantami ataskaitos skaitytojui.

351. Pirmajame audito ataskaitos priede „Santrumpos ir sąvokos“ pateikiamos ataskaitoje vartojamos santrumpos ir sąvokos. Jeigu santrumpų ar sąvokų nėra daug (neviršija 10), jos teikiamos ne priede, o ataskaitos tekste (skliaustuose ar išnašose).

352. Antrajame ataskaitos priede „Audito apimtis ir metodai“ nurodoma:

- ✓ nuoroda į tai, kad auditas atliktas pagal TAAIS ir suteikiamas užtikrinimo lygis;
- ✓ taikytas kiekybinis ir (ar) kokybinis reikšmingumas;
- ✓ audito ataskaitos skyrių ar poskyrių pavadinimai;
- ✓ taikyti audito kriterijai ir jų šaltiniai;
- ✓ atliktos audito procedūros, informacijos ir duomenų rinkimo bei vertinimo metodai, kurie buvo taikyti siekiant surinkti įrodymus ir pagrįsti jais skyriuje ar poskyryje teikiamus faktus, pastebėjimus ir kt. Esant poreikiui, šioje skiltyje gali būti pateikiami auditorių atlikti įvairūs skaičiavimai, detali informacija apie atliktą atranką ir kt.

353. Trečiajame audito ataskaitos priede „Pokyčių vertinimo rodiklių duomenys“ nurodomi pokyčių vertinimo rodiklių duomenys. Rengiant audito rekomendacijų įgyvendinimo planą, turi būti ne tik nustatyti ir su audituojamu subjektu suderinti pokyčių vertinimo rodikliai, jų siekiamos reikšmės ar pageidaujama pokyčio kryptis, bet ir turi būti sutarta, kas ir kada surinks ir pateiks pokyčių vertinimui reikalingus duomenis (tai ypač svarbu, jei pokyčių vertinimui reikalingi viešai neprieinami administraciniai duomenys, kuriais disponuoja audituojamas subjektas ar kitos viešojo sektoriaus institucijos). Išsamiau apie trečiajame priede reikiamą nurodyti informaciją – *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje*.

354. Ataskaita turi būti parengta vadovaujantis *Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamentu*. Valstybinio audito ataskaitos įforminimo reikalavimai, praktiniai rašymo patarimai ir pavyzdžiai nustatyti ir pateikti *Atitikties audito ataskaitų ir išvadų rašymo gairėse*.

### 3.4.2. Audito išvados projekto rengimas

355. Audito išvada – tai valstybinio audito dokumentas, kuriame pareiškama nepriklausoma auditoriaus nuomonė. Auditoriaus nuomonė yra aiškus rašytinis auditoriaus pareiškimas, išreiškiamas standartiniu formatu, atsižvelgiant į nustatytų neatitiktųjų reikšmingumą ir paplitimą.

356. Atliekant atitikties auditus Valstybės kontrolėje paprastai auditoriaus nuomonė nėra teikiama, išskyrus atvejus, kai:

- ✓ auditoriaus nuomonės teikimas numatytas teisės aktuose;
- ✓ gaunamas Seimo pavedimas atlikti atitikties auditą ir pareikšti nuomonę dėl jo;
- ✓ metiniame veiklos plane numatoma atlikti atitikties auditą ir pareikšti nuomonę dėl jo.

357. Audito išvados projekto rengimą organizuoja audito grupės vadovas, kuris užtikrina, kad jis būtų parengtas audito plane numatytais terminais. Rengiant projektą gali dalyvauti ir kiti audito grupės nariai. Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito išvados projektą aprašyti *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.

#### 3.4.2.1. Auditoriaus nuomonės susidarymas

358. Galimi auditoriaus nuomonės tipai:

- ✓ besąlyginė nuomonė;
- ✓ sąlyginė nuomonė;
- ✓ neigiamą nuomonė;
- ✓ atsisakymas pareikšti nuomonę.

359. Jeigu nenustatoma jokių reikšmingų reikalavimų nevykdymo (neatitiktųjų) atvejų, nuomonė laikoma *besąlygine*: „Mūsų nuomone, [audito objektas] visais reikšmingais atžvilgiais atitinka [taikomus audito kriterijus]“.

360. Auditorius gali modifikuoti savo nuomonę šiais atvejais:

- a) reikšmingais reikalavimų nevykdymo (neatitiktųjų) atvejais. Priklausomai nuo neatitiktųjų masto, tai gali lemti:
- *sąlyginę nuomonę*, jeigu neatitiktys yra reikšmingos, tačiau nepaplitusios: „Mūsų nuomone, išskyrus mūsų išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl [audito objekto]“ apibūdintų dalykų poveikį, [audito objektas] visais reikšmingais atžvilgiais atitinka [taikomus audito kriterijus].“;
  - *neigiamą nuomonę*, jeigu neatitiktys yra reikšmingos ir paplitusios: „Mūsų nuomone, dėl mūsų išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti neigiamą nuomonę dėl

[audito objekto]“ aptarto dalyko reikšmingumo [audito objektas] visais reikšmingais atžvilgiais neatitinka [taikomų audito kriterijų].“;

b) audito apimties apribojimo atvejais, kai audituojamas subjektas trukdo auditoriui surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, būtinus nustatyti, ar buvo arba galėjo būti neatitikčių. Jeigu auditorius negali nustatyti, ar neatitiktys kilo dėl apribojimų, atsiradusių labiau dėl išorinių aplinkybių negu dėl audituojamo subjekto įtakos, auditorius turi apsvarstyti jų įtaką auditoriaus išvadai. Priklausomai nuo audito apimties apribojimo, tai gali lemti:

- *sąlyginę nuomonę*, jeigu auditorius negali surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų tam tikroje audito objekto srityje, ar dėl vienos / kelių rizikų, o galimas poveikis yra reikšmingas, tačiau nepaplitęs: „Mūsų nuomone, išskyrus mūsų išvados skyriuje „Pagrindas pareikšti sąlyginę nuomonę dėl [audito objekto]“ apibūdintų dalykų poveikį, [audito objektas] visais reikšmingais atžvilgiais atitinka [taikomus audito kriterijus].“;
- *atsakymą pareikšti nuomonę*, jeigu auditorius negali gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų dėl audito objekto atitikties kriterijams, o galimas poveikis yra reikšmingas ir paplitęs: „Mes nepareiškiame nuomonės apie [audito objektą], nes dėl mūsų išvados skyriuje „Atsakymo pareikšti nuomonę dėl [audito objekto] pagrindo“ aprašytų dalykų reikšmingumo negalėjome surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų pagrįsti savo nuomonę apie [audito objektą] atitiktį [taikomiems audito kriterijams].“

361. Nustatytos neatitiktys galėtų būti vertinamos kaip paplitusios, jei:

- ✓ jos neapsiriboja konkrečiomis audito objekto sritimis ar viena / keliomis rizikomis;
- ✓ neatitikčių nustatyta tik konkrečioje audito objekto srityje ar dėl vienos / kelių rizikų, tačiau jos apima arba galėtų apimti didelę dalį audito objekto;
- ✓ jos yra esminės numatomų naudotojų supratimui apie audito objektą.

#### 3.4.2.2. Audito išvados struktūra

362. Audito išvadoje (šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje), atsižvelgiant į joje teikiamą auditoriaus nuomonę, turi būti šie elementai:

- ✓ adresatas (audituojamo subjekto vadovas ir subjektas, kuriam turi būti pateikta audito išvada);
- ✓ pavadinimas „Valstybinio audito išvada“;
- ✓ auditoriaus išvados data;
- ✓ auditoriaus adresas (juo laikomas institucijos pavadinimas);
- ✓ nuomonės dėl atitikties pastraipa;
- ✓ pagrindo nuomonei dėl atitikties pareikšti pastraipa;
- ✓ vadovybės atsakomybės pastraipa;
- ✓ auditoriaus atsakomybės pastraipa;

✓ parašas.

363. **Nuomonės dėl atitikties pastraipoje** nurodoma, koks auditas atliktas ir kokia auditoriaus nuomonė pareiškiamą. Kaip formuluojama nuomonė atsižvelgiant į jos tipą, pateikta 359 ir 360 punktuose.
364. **Pagrindo pareikšti nuomonę pastraipoje** išdėstoma tai, kas turi įtakos auditoriaus nuomonei, t. y. neatitikties priežastys ir pasekmės, finansinė išraiška, jei ją įmanoma nustatyti. Pastraipos pabaigoje nurodomas ataskaitos poskyrio ar skirsnio numeris, kuriame detaliau pateikiamas apibūdinimas. Visais atvejais šioje pastraipoje nurodoma:
- „Auditą atlikome pagal tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus. Mūsų atsakomybė pagal šiuos standartus išsamiai apibūdinta šios išvados skyriuje „Auditoriaus atsakomybė už auditą“. Esame nepriklausomi nuo audituojamo subjekto pagal Valstybės kontrolės darbuotojų etikos kodeksą ir įvykdėme kitus šiame kodekse nustatytus etikos reikalavimus.
- Mes manome, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami pagrįsti mūsų (nuomonės tipas) nuomonę dėl (audito objektas) atitikties (taikomi audito kriterijai).“
365. **Vadovybės atsakomybės pastraipoje** nurodoma vadovybės atsakomybė tik dėl tų dalykų, dėl kurių planuojama pareikšti auditoriaus nuomonę.
366. **Auditoriaus atsakomybės pastraipoje** nurodoma kaip auditorius gavo pakankamą užtikrinimą, kuo vadovaujantis atliktas auditas, kaip surinkti audito įrodymai.
367. Kai kuriais atvejais gali tekti detalizuoti konkrečius dalykus, kurie neturi įtakos auditoriaus nuomonei dėl atitikties, tačiau į kuriuos auditorius atkreipė dėmesį ir juos svarbu paminėti. Tokiomis aplinkybėmis auditorius naudoja pastraipą „Pabrėžtini dalykai“ arba „Kiti dalykai“. Sprendimas įtraukti dalyką į šias pastraipas priklauso nuo to, ar konkretus dalykas yra pateiktas ar atskleistas audito objekto informacijoje, ar ne (taikoma patvirtinimo užduotims, kai audito objekto informaciją pateikia audituojamas subjektas).
368. **Pabrėžtinių dalykų pastraipa.** Jei auditorius mano, kad būtina atkreipti numatomų vartotojų dėmesį į audito objekto informacijoje pateiktą ar atskleistą dalyką, kuris, auditoriaus manymu, yra toks svarbus, kad gali būti laikomas esminiu norint numatytiems vartotojams suprasti informaciją apie audito objektą, auditorius prideda pastraipą „Pabrėžtini dalykai“. Ši pastraipa nurodoma po nuomonės pagrindo pastraipos dėl to objekto, dėl kurio norima atkreipti dėmesį.
369. **Kitų dalykų pastraipa.** Jei auditorius mano, kad būtina pranešti apie dalyką, išskyrus pateiktą ar atskleistą audito objekto informacijoje, kuris, auditoriaus manymu, yra svarbus numatomų naudotojų supratimui apie auditą, auditoriaus pareigas ar audito ataskaitą, auditorius prideda kitų dalykų pastraipą. Svarbu pažymėti, kad nurodyti dalykai neturi įtakos auditoriaus nuomonei. Ši pastraipa nurodoma po nuomonės pagrindo pastraipos ar pabrėžtinių dalykų pastraipos (jei tokia yra) dėl to objekto, dėl kurio norima atkreipti dėmesį.
370. Išvada turi būti parengta vadovaujantis *Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamentu*. Valstybinio audito išvados įforminimo reikalavimai, praktiniai rašymo patarimai ir pavyzdžiai nustatyti ir pateikti *Atitikties audito ataskaitų ir išvadų rašymo gairėse*.

### 3.4.3. Audito ataskaitos projekto derinimas ir galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas

#### 3.4.3.1. Audito ataskaitos projekto derinimas

371. Siekiant paprastesnio galutinio ataskaitos projekto derinimo su audituojamu subjektu ir konstruktyvaus bei teigiamo dialogo, esant poreikiui rengiamos audito ataskaitos projekto dalys aptariamoms su audituojamo subjekto atstovais, atsakingais už konkrečias auditorių analizuojamas sritis. Aptarimo būdus pasirenka audito grupės vadovas. Tai gali būti susitikimai, susirašinėjimai ir kt. Auditoriai turėtų stengtis sužinoti visus audituojamo subjekto argumentus, kad galutinio derinimo metu neatsirastų naujų ir reikšmingų argumentų, dėl kurių keistųsi auditoriaus vertinimas. Pateiktiems argumentams ieškoma galimų kontrargumentų, įvertinami įvairūs požiūriai. Svarbu audituojamo subjekto atstovus informuoti, kad nėra derinamas galutinis tekstas ir kad jis gali keistis priklausomai nuo kitų audito ataskaitoje teikiamų dalykų.
372. Parengtas audito ataskaitos projektas turi būti suderintas su audituojamu subjektu ir kitomis institucijomis, kurių atžvilgiu buvo suformuluoti pastebėjimai, išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos. Projektas turi būti pateiktas audituojamam (-iems) subjektui (-ams) ir kitoms minėtoms institucijoms susipažinti paprastai ne vėliau kaip 3–4 savaitės iki audito pabaigos įvertinus tai, kad turi būti suteiktas ne trumpesnis nei 10 darbo dienų terminas pastaboms pateikti.
373. Siunčiant oficialiu raštu audito ataskaitos projektą susipažinti audituojamam subjektui, lydraštyje nurodomas pastabų pateikimo terminas (ne trumpesnis kaip 10 darbo dienų). Nurodoma, kad kartu su pastabomis dėl audito ataskaitos projekto turi būti pateiktos ir priemonės rekomendacijoms įgyvendinti ir jų terminai. Jeigu su audituojamu subjektu yra susijusi ne visa, o dalis ataskaitos projekto, lydraštyje gali būti nurodyta, su kokiomis dalimis, pastraipomis ar kt. yra prašoma susipažinti ir pateikti pastabas.
374. Esant poreikiui organizuojamas projekto, siūlomų rekomendacijų įgyvendinimo priemonių ir pokyčių vertinimo rodiklių aptarimas. Jis turi būti organizuojamas, jeigu audituojamas subjektas pateikė svarbių pastabų ar kitos svarbios informacijos, kurią reikėtų aptarti.
375. Ataskaitos projekto aptarime dalyvauja audito grupė, pagal poreikį kiti Valstybės kontrolės darbuotojai, audituojamo subjekto vadovai ir (ar) atsakingi asmenys. Projekto aptarime gali dalyvauti valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas. Aptariamoms audituojamo subjekto pateiktoms priemonės rekomendacijoms įgyvendinti, jų įgyvendinimo terminai, su audito poveikio vertinimu susiję aspektai ir kita reikšminga informacija.
376. Raštu gavus audituojamo subjekto pastabų, turi būti parengtas darbo dokumentas, kuriame, įvertinus pastabas, argumentuotai nurodoma, ar būtina į jas atsižvelgti ir jei ne, nurodomos priežastys.
377. Jeigu, įvertinus pastabas (ir gavus įrodymų) nusprendžiama į jas atsižvelgti, tikslinamas ataskaitos projektas. Jeigu auditoriai mano, kad į pastabas atsižvelgti netikslinga, audito ataskaitoje paprastai teikiama audituojamo subjekto atstovų nuomonė ir auditorių papildomi argumentai, paaiškinantys auditorių poziciją.

### 3.4.3.2. Galutinės audito ataskaitos ir išvados pateikimas

378. Audito ataskaita kartu su audito išvada (jei teikiama auditoriaus nuomonė) ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo jos pasirašymo dienos, išskyrus atvejus, kai teisės aktuose nustatytas kitoks terminas, oficialiu raštu siunčiamos audituojamam subjektui. Lydraštyje nurodoma, ar buvo atsižvelgta į pateiktas pastabas dėl audito ataskaitos projekto. Raštų šablonus siunčiant valstybinio audito ataskaitą ir išvadą audituojamam subjektui galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito ataskaitą ir išvadą aprašyti *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.
379. Audito ataskaita kartu su audito išvada (jei teikiama auditoriaus nuomonė) ne vėliau kaip per 10 darbo dienų (išimtiniais atvejais – per kitą viešinimo strategijoje nustatytą terminą) nuo jos pasirašymo dienos oficialiu raštu siunčiamos audituojamo subjekto steigėjui, Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetui, kitiems Seimo komitetams ir komisijoms pagal sritį, o prirėikus – ir kitiems subjektams. Raštų šablonus teikiant valstybinio audito dokumentus Seimo Audito komitetui, kitiems komitetams ir Vyriausybės kanceliarijai galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.

### 3.4.4. Audito planavimo rezultatų ataskaitos rengimas

#### 3.4.4.1. Audito planavimo rezultatų ataskaitos projekto rengimas

380. Audito planavimo rezultatų ataskaitos, kuri rengiama nusprendus neatlikti tolesnių audito procedūrų ir auditą baigti audito planavimo etape, parengimą organizuoja audito grupės vadovas. Rengiant šią ataskaitą pagal poreikį dalyvauja ir kiti audito grupės nariai. Audito grupės atsakomybė ir veiksmai išsamiau aprašyti *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.
381. Iki audito planavimo rezultatų ataskaitos projekto pateikimo audituojamam subjektui turi būti aptarti (susitikimo ir (ar) susirašinėjimo su juo metu) audito planavimo rezultatai ir audituojamas subjektas informuojamas oficialiu raštu ar el. paštu, kad auditas baigiamas audito planavimo etape. Aptarimas sumažina nesutarimų tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto riziką ir gali pagreitinti audito planavimo rezultatų ataskaitos pateikimą. Kilus nesutarimų, auditorius neprivalo atsakyti ginčytinų įrodymų arba savo vertinimų, o nesutarimo faktas turi būti dokumentuotas. Tokiais atvejais rekomenduojama konsultotis su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, kuriam tiesiogiai pavaldus auditą atliekantis departamentas, Teisėtumo užtikrinimo departamento darbuotojais ar metodologais. Auditorius turi gauti iš audituojamo subjekto atstovų dokumentus, kuriais jie pagrindžia savo nuomonę. Esant reikšmingų nesutarimų dėl audito planavimo rezultatų, būtina gauti audituojamo subjekto darbuotojų ir (ar) pagal poreikį vadovybės raštišką nuomonę ir argumentus konkrečiu ginčytinu klausimu. Tokiais atvejais auditorius turi įvertinti, ar audituojamo subjekto nuomonę tikslinga pateikti audito planavimo ataskaitoje.

#### ***Audito planavimo rezultatų ataskaitos struktūra***

382. Audito planavimo rezultatų ataskaitą (nusprendus neatlikti tolesnių audito procedūrų) sudaro (jos šabloną galima rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje):
- ✓ Antraštinis (titulinis) lapas.
  - ✓ Turinys.

- ✓ *Pagrindiniai faktai (pagal galimybę).* Pateikiama skaičiais išreikšta svarbiausia informacija apie audito objektą ir audito planavimo rezultatus, į kurių auditoriai nori atkreipti ataskaitos skaitytojų dėmesį. Informacija pateikiama skaičiais išreikštais rodikliais ir trumpu paaiškinimu.
- ✓ *Santrauka.* Santraukos struktūra (skirsniai):
  - Audito objekto svarba. Šioje santraukos dalyje pateikiamas trumpas audito objekto ir esamos situacijos pristatymas, nurodoma problema (-os), kurią (-ias) reikia spręsti arba kodėl pasirinkta atlikti auditą šia tema.
  - Audito planavimo tikslas ir apimtis. Nurodomas audito planavimo tikslas, pagrindinės audito planavimo metu vertintos sritys, rizikos ir (ar) klausimai, audituojamas (-i) subjektas (-ai), audituojamas laikotarpis ir kad audito planavimas atliktas pagal TAAIS. Prie audito planavimo tikslo pateikiamoje išnašoje trumpai paaiškinama, kas yra audito planavimas ir kad šiuo atveju rekomendacijos nėra teikiamos.
  - Pagrindiniai audito planavimo rezultatai. Trumpai pateikiamos nustatytos rizikos, problemos ir nurodomi audito planavimo metu audituotoje srityje nustatyti pokyčiai ir (ar) kitos priežastys, dėl kurių auditas baigiamas audito planavimo etape.

Nedidelės apimties audito planavimo rezultatų ataskaitose (neviršija 10 psl. be priedų) santrauka neteikiama. Tokiu atveju audito objekto svarba, audito planavimo tikslas ir apimtis, audituotoje srityje nustatyti pokyčiai ir priežastys, dėl kurių auditas baigiamas audito planavimo etape, pateikiami audito planavimo rezultatų dalyje.

- ✓ *Audito planavimo rezultatai.* Audito planavimo rezultatų dalies struktūra:
  - Nagrinėta sritis. Glaustai pateikiama bendra informacija apie audituotą sritį (svarbi informacija, susijusi su audito objektu, subjektu (-ais)).
  - Nustatytos rizikos, problemos. Pateikiamos audito planavimo metu nustatytos rizikos, problemos, kurios turi būti pagrįstos tam tikrais faktais, pavyzdžiais ir, esant galimybei, pateikiant priežastis ir pasekmes.
- ✓ *Priedai.* Pirmajame priede pateikiamos santrumpos ir sąvokos. Antrajame – audito planavimo metu taikytas kiekybinis ir (ar) kokybinis reikšmingumas, informacijos ir duomenų rinkimo ir vertinimo metodai. Jeigu reikia, pateikiami ir kiti priedai, skirti pagrįsti ataskaitoje pateiktus faktus ir argumentus.

383. Audito planavimo rezultatų ataskaitoje rekomendacijos audituojamam subjektui neteikiamos. Ataskaita turi būti parengta vadovaujantis *Valstybės kontrolės dokumentų valdymo ir naudojimo reglamentu*. Šios ataskaitos įforminimo reikalavimai, praktiniai rašymo patarimai ir pavyzdžiai nustatyti ir pateikti *Atitikties audito ataskaitų ir išvadų rašymo gairėse*.

#### 3.4.4.2. Audito planavimo rezultatų ataskaitos projekto derinimas ir galutinės ataskaitos pateikimas

384. Siunčiant oficialiu raštu (šabloną galite rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje) audito planavimo rezultatų ataskaitos projektą susipažinti audituojamam subjektui, lydraštyje

nurodomas pastabų pateikimo terminas (ne trumpesnis kaip 10 darbo dienų). Jeigu su audituojamu subjektu yra susijusi ne visa, o dalis ataskaitos projekto, lydraštyje gali būti nurodyta, su kokiomis projekto dalimis, pastraipomis ar kt. prašoma susipažinti ir pateikti pastabas. Esant poreikiui organizuojamas projekto aptarimas. Jis turi būti organizuojamas, jeigu audituojamas subjektas pateikė svarbių pastabų ar kitos svarbios informacijos, kurią reikėtų aptarti. Projekto aptarime dalyvauja audito grupė, pagal poreikį kiti Valstybės kontrolės darbuotojai, audituojamo subjekto vadovai ir (ar) atsakingi asmenys.

385. Raštu gavus audituojamo subjekto pastabų, turi būti parengtas darbo dokumentas, kuriame, įvertinus pastabas, argumentuotai nurodoma, ar būtina į jas atsižvelgti ir, jei ne, nurodomos priežastys. Jeigu, įvertinus pastabas (ir gavus įrodymų) nusprendžiama atsižvelgti, tikslinamas ataskaitos projektas. Jeigu auditoriai mano, kad į pastabas atsižvelgti netikslinga, audito planavimo rezultatų ataskaitoje gali būti teikiama audituojamo subjekto atstovų nuomonė ir auditorių papildomi argumentai, paaiškinantys jų poziciją.
386. Audito planavimo rezultatų ataskaita ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo jos pasirašymo dienos, išskyrus atvejus, kai teisės aktuose nustatytas kitoks terminas, oficialiu raštu siunčiama audituojamam subjektui. Lydraštyje nurodoma, ar buvo atsižvelgta į pateiktas pastabas dėl audito planavimo rezultatų ataskaitos projekto. Rašto šabloną galite rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje. Išsamiau audito grupės atsakomybė ir veiksmai rengiant audito planavimo rezultatų ataskaitą aprašyti *Valstybinių auditų kokybės užtikrinimo vadove*.
387. Audito planavimo rezultatų ataskaita ne vėliau kaip per 10 darbo dienų (išimtiniais atvejais – per kitą viešinimo strategijoje nustatytą terminą) nuo jos pasirašymo dienos oficialiu raštu siunčiama audituojamo subjekto steigėjui, Seimo Audito komitetui, o prireikus ir kitiems subjektams. Rekomenduojame pritaikyti rašty, kurie siunčiami teikiant valstybinio audito dokumentus Seimo Audito komitetui, kitiems komitetams ir Vyriausybės kanceliarijai, šablonus, kuriuos galite rasti Metodikos svetainės Šablonų skiltyje.

### 3.4.5. Audito rezultatų viešinimas

388. Audito rezultatų viešinimo procesą organizuoja Komunikacijos departamentas. Pranešimų spaudai rengimą ir skelbimą reguliuoja *Valstybės kontrolės pranešimų spaudai rengimo ir skelbimo tvarkos aprašas*.

## 3.5. Veiksmai po audito

### 4000-ojo TAAIS reikalavimas

Auditorius gali nuspręsti, kai tai yra tinkama, stebėti, kaip įgyvendinamos audito ataskaitoje pateiktos nuomonės / išvados / rekomendacijos dėl nustatytų neatitikčių.

(4000-ojo TAAIS 232 punktas)

389. AA1 turi tinkamai pranešti apie savo veiksmų po audito rezultatus, kad galėtų pateikti grįžtamąjį ryšį įstatymų leidžiamajai institucijai, vykdomajai valdžiai, suinteresuotosioms šalims ir visuomenei. Patikima informacija apie rekomendacijų įgyvendinimo būklę,

auditų ir susijusių korekcinų veiksmų atlikimo poveikis parodo reikiamų pokyčių įgyvendinimą ir gali padėti parodyti AAI vertę bei naudą.

390. Veiksmai po audito apima audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir audito poveikio įvertinimą. Audito poveikio vertinimas pradamas vykdant rekomendacijų priemonių įgyvendinimo stebėseną ir baigiamas patvirtinus audito rekomendacijų įgyvendinimo ir audito poveikio vertinimo ataskaitą valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka.
391. Už veiksmų po audito atlikimą atsakingas Valstybės kontrolės Planavimo ir poveikio departamentas. Rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir audito poveikio vertinimą reglamentuoja *Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas* ir *Valstybinio audito poveikio vertinimo metodika*.

