

100-asis TAAIS

Pagrindiniai viešojo
sektoriaus audito principai

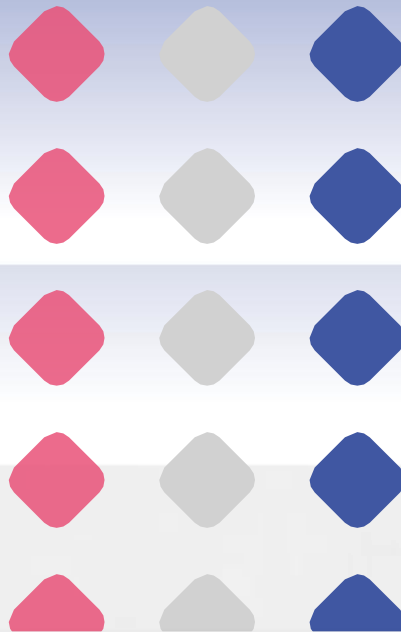


INTOSAI

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



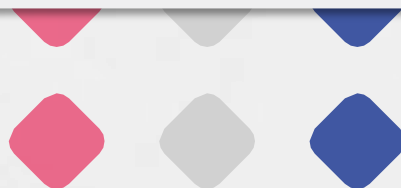
INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) Patvirtinti kaip baziniai vyriausybės audito principai 2001 m.
- 2) Peržiūrėti ir pervadinti kaip pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai 2013 m.
- 3) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), 2019 m. atlikti dokumento redakciniai pakeitimai.
- 4) Priėmus 150-ąjį TAAIS dėl auditoriaus kompetencijos, 2022 metais atlikti susiję pakeitimai

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



TURINYS

1. ĮŽANGA	4
2. TAAIS PASKIRTIS IR GALIA	5
3. VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO TVARKA	7
Įgaliojimai	7
Viešojo sektoriaus auditas ir jo tikslai	8
Viešojo sektoriaus audito rūšys	9
4. VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO SUDEDAMOSIOS DALYS	11
Trys audito šalys	11
Audito sritis, kriterijai ir audito srities informacija	11
Užduočių rūšys	12
Pasitikėjimas viešojo sektoriaus auditu ir audito suteikiamas užtikrinimas	13
5. VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO PRINCIPAI	15
Organizaciniai reikalavimai	16
Bendrieji principai	17
Su audito procesu susiję principai	21

- 1) Profesiniai standartai ir gairės vaidina lemiamą vaidmenį, siekiant užtikrinti viešojo sektoriaus audito patikimumą, kokybę ir profesionalumą. Tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų standartų (TAAIS), kuriuos rengia Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (angl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions*, INTOSAI) tikslas – skatinti nepriklausomą ir veiksmingą aukščiausiųjų audito institucijų (AAI) atliekamą auditą.
- 2) TAAIS padeda INTOSAI nariams kurti savo profesines metodikas, vadovaujantis jiems suteiktais įgaliojimais bei nacionaliniais įstatymais ir teisės aktais.
- 3) TAAIS yra INTOSAI profesinių nutarimų sistemos (IFPP) dalis. INTOSAI principai (INTOSAI-P) apima pamatinius ir esminius šios sistemos principus, kurie sukuria tinkamo AAI veikimo prielaidas. Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (TAAIS) yra skirti audito atlikimo reglamentavimui ir apima pripažintus profesinius principus, kuriais grindžiamas efektyvus ir nepriklausomas viešojo sektoriaus subjektų auditas.
- 4) INTOSAI gairės (GUIDs) taip pat yra INTOSAI profesinių nutarimų sistemos (IFPP) dalis. Jose teikiamos rekomendacijos, kurios padeda AAI ir auditoriams gerinant organizacijos veiklą ir įgyvendinant bei taikant TAAIS praktiškai.
- 5) 100-asis TAAIS detalizuoja 1-ąjį INTOSAI-P *Limos deklaraciją* ir pateikia autoritetingą tarptautinę atskaitos sistemą, apibrėžiančią viešojo sektoriaus auditą. Visi TAAIS yra pagrįsti šiais principais.
- 6) 100-ajame TAAIS pateikiama išsamios informacijos apie tokius dalykus:
 - TAAIS paskirtį ir galią;
 - viešojo sektoriaus audito tvarką;
 - viešojo sektoriaus audito sudedamąsias dalis;
 - principus, taikomus atliekant viešojo sektoriaus auditą.

- 7) 100-ajame TAAIS *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai* yra nustatyti pagrindiniai principai, taikomi visoms viešojo sektoriaus audito užduotims, nepriklausomai nuo jų formos ar konteksto. Principai, taikomi finansinio, veiklos ir atitikties auditui atitinkamai sudaro 200-ojo, 300-ojo ir 400-ojo TAAIS pagrindą ir yra plačiau išdėstomi minėtuose standartuose. Juos derėtų taikyti kartu su 100-ajame TAAIS nustatytais principais. Šie principai jokiais būdais nepanaikina nacionalinių įstatymų, teisės aktų ar įgaliojimų ir neužkerta AAI kelio atlikti tyrimus, apžvalgas ar kitokias užduotis, kurios esamuose TAAIS nėra konkrečiai nagrinėjamos.
- 8) *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai* (100-asis TAAIS) ir finansinio, veiklos ir atitikties auditų principai¹ gali būti naudojami trejopai:
- kaip pagrindas AAI standartams kurti;
 - kaip pagrindas nuosekliems nacionaliniams standartams priimti;
 - kaip pagrindas oficialiais standartais patvirtinti TAAIS.

AAI gali nuspręsti parengti vieną dokumentą, kuriuo bus nustatomi standartai, keletą tokių dokumentų arba standartus nustatančių ir kitokių oficialių dokumentų rinkinį.

AAI turėtų paskelbti, kuriuos standartus jos taiko audito metu ir AAI ataskaitų naudotojams turi būti suteikta galimybė susipažinti su šia deklaracija. Jeigu standartai yra nustatyti, remiantis keletu šaltinių, tai taip pat būtina nurodyti. AAI raginamos šias deklaracijas įtraukti į savo audito ataskaitas, tačiau jas galima skelbti ir bendresnio pobūdžio forma.

- 9) AAI gali paskelbti, kad jos parengti ar priimti standartai yra grindžiami TAAIS audito principais ar juos atitinka, tik jeigu tokie standartai atitinka visus su jais susijusius 100-ojo, 200-ojo, 300-ojo ir 400-ojo TAAIS principus.

¹ 200-asis, 300-asis ir 400-asis TAAIS.

Audito ataskaitose gali būti daroma nuoroda į tai, kad audito metu naudoti standartai buvo grindžiami TAAIS arba juos atitiko. Tokios nuorodos pavyzdys:

„Auditą atlikome vadovaudamiesi [standartais], kurie yra pagrįsti (arba atitinka) 100-uuju TAAIS „Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai“ [taip pat 200-uuju TAAIS „Finansinio audito principai“ / 300-uuju TAAIS „Veiklos audito principai“ / 400-uuju TAAIS „Atitikties audito principai“].“

Norint tinkamai priimti ar parengti audito standartus šių principų pagrindu, būtina suprasti visą jų tekstą. Todėl pravartu atitinkamų rekomendacijų ieškoti finansinio audito standartuose (2000-2899 TAAIS), veiklos audito standartuose (3000-3899 TAAIS) ir atitikties audito standartuose (4000-4899 TAAIS).

- 10) AAI gali nuspręsti savo oficialiaisiais standartais patvirtinti TAAIS. Tokiu atveju auditorius privalo vadovautis visais auditui taikomais TAAIS. Galima nurodyti taikomus TAAIS, t. y. teikti tokią nuorodą:

„Auditą (auditus) atlikome vadovaudamiesi tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais (TAAIS).“

Siekiant užtikrinti didesnę skaidrumą, galima nurodyti, kokius konkrečius audito standartus (2000-4899 TAAIS) auditorius manė esant tinkamus ir pritaikė. Tam tikslui nuorodą galima papildyti tokiais žodžiais:

„Auditas (auditai) buvo grindžiamas (grindžiami) xxx [TAAIS numeris (numeriai)] TAAIS „Pavadinimas“ (pavadinimai).“

- 11) Tarptautinės buhalterijų federacijos (TBF) išleisti tarptautiniai audito standartai (TAS) yra įtraukti į INTOSAI finansinio audito standartus (2000–2899 TAAIS). Todėl, atliekant finansinį auditą, galima nurodyti tiek TAAIS, tiek TAS. TAAIS gali būti pateikiama papildomų viešajam sektoriui skirtų rekomendacijų, tačiau finansinį auditą atliekančiam auditoriui keliami tokie patys reikalavimai. TAS – nedalomas standartų rinkinys, o TAAIS, į kuriuos šie standartai yra įtraukti, negalima nurodyti pavieniui. Jeigu TAAIS arba TAS yra patvirtinti AAI naudojamais finansinio audito standartais, šiuos standartus derėtų nurodyti audito ataskaitoje. Ši nuostata be papildomų išlygų taikoma finansiniam auditui, atliekamam kartu su kitų rūšių auditu.
- 12) Auditas gali būti atliekamas tiek vadovaujantis TAAIS, tiek iš kitokių šaltinių gautais standartais, jeigu dėl to nekyla jokių prieštaravimų. Tokiais atvejais derėtų nurodyti tiek tokius standartus, tiek TAAIS.

ĮGALIOJIMAI

- 13) Viešojo sektoriaus audito funkciją AAI atlieka konkrečios konstitucinės sąrangos kontekste, vykdydama savo pareigas ir vadovaudamasi jai suteiktais įgaliojimais – šie dalykai užtikrina pakankamą nepriklausomumą ir veiksmų laisvę, vykdant institucijai paskirtas pareigas. AAI suteiktuose įgaliojimuose gali būti nustatomos jos bendrosios atsakomybės ribos, atliekant viešojo sektoriaus auditą, ir pateikiama papildomų nurodymų dėl audito ir kitokių užduočių, kurios bus atliekamos.
- 14) AAI gali būti suteikta įgaliojimų atlikti daugybės rūšių užduotis įvairiose srityse, susijusiose su vadovybės ir kitų už valdymą atsakingų asmenų įsipareigojimais ir tinkamu valstybės lėšų ir turto naudojimu. Šių užduočių ir jų ataskaitų apimtis ar forma priklauso nuo atitinkamai AAI įstatymais suteiktų įgaliojimų.
- 15) Tam tikrose šalyse AAI funkcijas vykdo teisėjų teismas, turintis įgaliojimus prižiūrėti jam atskaitingų valstybinių buhalterijų ir kitokių valstybės pareigūnų darbą. Tarp šių AAI suteiktų teisminių įgaliojimų ir viešojo sektoriaus auditavimo ypatybių egzistuoja svarbus ryšys. Vykdydamos teismo funkciją, AAI privalo užtikrinti asmenų, atsakingų už valstybės lėšų tvarkymą, atskaitingumą ir paklusimą jų jurisdikcijai.
- 16) Siekdama vykdyti jai suteiktuose įgaliojimuose numatytus ir kitokius įstatymų nustatytus reikalavimus, AAI gali priimti strateginių sprendimų. Tarp jų gali būti sprendimų dėl to, kokius audito standartus taikyti, kokios užduotys bus atliekamos ir koks bus jų prioritetas.

VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITAS IR JO TIKSLAI

- 17) Viešojo sektoriaus audito aplinka – tai aplinka, kurioje vyriausybė ir kiti viešojo sektoriaus subjektai prisiima atsakomybę už išteklių, gautų iš mokesčių ir kitokių šaltinių, naudojimą, teikdamos paslaugas gyventojams ir kitiems paslaugų gavėjams. Tokie subjektai yra atskaitingi už savo valdymą ir darbo rezultatus, naudojamus išteklius tiek tiems, kurie tokius išteklius suteikia, tiek tiems, kurie yra priklausomi nuo paslaugų, teikiamų naudojant tokius išteklius (įskaitant gyventojus). Viešojo sektoriaus auditas padeda sukurti tinkamas sąlygas viešojo sektoriaus subjektams savo funkcijas vykdyti efektyviai, rezultatyviai, etiškai, vadovaujantis galiojančiais įstatymais ir teisės aktais bei leidžia tikėtis, kad tokios institucijos savo funkcijas vykdydys, kaip nurodyta pirmiau.
- 18) Bendrais bruožais viešojo sektoriaus auditą galima apibūdinti kaip sistemišką procesą, kurio metu objektyviai renkami ir vertinami įrodymai, padedantys nustatyti, ar informacija arba faktinės aplinkybės atitinka nustatytus kriterijus. Viešojo sektoriaus auditas reikšmingas tuo, kad jis suteikia įstatymų leidžiamosios valdžios ir priežiūros institucijoms, kitiems už valdymą atsakingiems asmenims ir plačiajai visuomenei informacijos bei nepriklausomų ir objektyvių vertinimų, susijusių su vyriausybės politikos gairių, programų ar veiklos valdymu ir vykdymu.
- 19) Šiame kontekste AAI yra svarbūs nacionalinių demokratinių sistemų ir valdymo mechanizmų ramsčiai, vaidinantys svarbų vaidmenį stiprinant viešojo sektoriaus administravimą, tam tikslui akcentuodami skaidrumo, atskaitingumo, valdymo ir veiklos principus. Su šiais aspektais susiję esminiai INTOSAI principai pateikiami 20-ajame INTOSAI-P „Skaidrumo ir atskaitingumo principai“.
- 20) Prieš pradėdant bet kokį viešojo sektoriaus auditą, nustatomi jo uždaviniai, kurie gali skirtis, priklausomai nuo atliekamo audito rūšies. Tačiau bet koks viešojo sektoriaus auditas prisideda prie gerojo valdymo:
- suteikdamas numatomiems vartotojams nepriklausomos, objektyvios ir patikimos informacijos, išvadų ar nuomonių, pagrįstų su viešojo sektoriaus subjektais susijusiais pakankamais ir tinkamais įrodymais;
 - didindamas atskaitingumą ir skaidrumą, stiprindamas pasitikėjimą, kad valstybės lėšos ir turtas bus naudojamas tinkamai, skatindamas tinkamą tokių lėšų ir turto naudojimo gerinimą bei viešojo administravimo funkcijų vykdymą;
 - didindamas institucijų, kurios pagal konstitucinę sąrangą vykdo bendrojo vyriausybės stebėjimo ir veiklos koregavimo funkcijas ir kurios yra atsakingos už valstybės lėšomis finansuojamos veiklos valdymą, darbo efektyvumą;
 - suteikdamas žinių, išsamių analizės rezultatų ir pagrįstų rekomendacijų dėl įvairių sričių ir aspektų gerinimo, tokiu būdu skatindamas pokyčius.

- 21) Viešojo sektoriaus auditas gali būti priskiriamas vienai ar daugiau iš trijų pagrindinių audito rūšių. Šios audito rūšys – finansinių ataskaitų auditas, atitikties auditas ir veiklos auditas. Šių auditų tikslai lems, kurie standartai turi būti taikomi.

VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO RŪŠYS

- 22) Trys pagrindinės viešojo sektoriaus audito rūšys apibrėžiamos toliau.

Finansinis auditas atliekamas siekiant nustatyti, ar audituojamojo subjekto finansinė informacija yra pateikta vadovaujantis galiojančia finansinės atskaitomybės ir įstatymuose numatyta tvarka. Tam tikslui renkami pakankami ir tinkami audito įrodymai, suteikiantys auditoriui galimybę susidaryti nuomonę apie tai, ar finansinėje informacijoje nėra reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidų.

Veiklos auditas atliekamas siekiant nustatyti, ar intervencijos ir programos yra vykdomos, o institucijos dirba pagal ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principus ir ar reikia atlikti kokių nors pagerinimų. Veikla nagrinėjama, remiantis tinkamais kriterijais, analizuojant nuokrypių nuo tokių kriterijų ar kitokių problemų priežastis. Šių veiksmų tikslas – atsakyti į pagrindinius audito metu iškeltus klausimus ir pateikti rekomendacijų dėl įvairių sričių ir aspektų gerinimo.

Atitikties auditas atliekamas nustatyti, ar tam tikra audito sritis atitinka valdžios institucijų nustatytus reikalavimus, apibrėžiamus kaip kriterijai. Atitikties auditas atliekamas įvertinant, ar veikla, finansiniai sandoriai ir informacija visais reikšmingais atžvilgiais atitinka audituojamajam subjektui taikomus valdžios institucijų reikalavimus. Tarp tokių reikalavimų gali būti taisyklės, įstatymai ir teisės aktai, biudžetiniai nutarimai, politikos gairės, patvirtinti kodeksai, suderintos sąlygos arba bendrieji principai, taikomi stabiliam viešojo sektoriaus finansų valdymui ir valstybės pareigūnų elgesiui.

- 23) AAI gali atlikti auditą ar kitokias užduotis, susijusias su bet koku dalyku, kuris yra svarbus vadovybės ir kitų už valdymą atsakingų asmenų įsipareigojimų ir tinkamo valstybės lėšų ir turto naudojimo požiūriu. Tarp tokių užduočių gali būti ataskaitų apie subjekto teikiamų paslaugų apimtį ir rezultatus, tvarumo ataskaitų, išteklių poreikio ateityje, vidaus kontrolės standartų laikymosi įvertinimas, realiuoju laiku vykdomas projektų auditas ir pan. Be to, AAI gali vykdyti daugialypį auditą, skirtą įvertinti finansinius, veiklos ir (arba) atitikties aspektus.
- 24) Viešojo sektoriaus auditas yra būtinas viešajam administravimui vykdyti, kadangi valstybės išteklių valdymas – pasitikėjimo reikalas. Atsakomybė už valstybės išteklių valdymą pagal paskirtį patikima subjektui ar asmeniui, veikiančiam

valstybės vardu. Viešojo sektoriaus auditas stiprina numatomų vartotojų pasitikėjimą, kadangi pastariesiems yra suteikiama audito metu gautos informacijos ir nepriklausomų, objektyvių įvertinimų, susijusių su nuokrypiais nuo priimtų standartų arba gerojo valdymo principų.

Visų rūšių viešojo sektoriaus audito sudedamosios dalys yra tos pačios – auditorius, atsakingoji šalis, numatomi vartotojai (t. y. trys audito šalys), audito srities įvertinimo kriterijai ir audito srities informacija. Auditą galima suskirstyti į dvi skirtingas audito užduoties rūšis – patvirtinimo užduotis ir tiesioginės išvados rengimo užduotis.

4

VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO SUDEDAMOSIOS DALYS

TRYS AUDITO ŠALYS

- 25) Viešojo sektoriaus auditą sudaro ne mažiau nei trys atskiros šalys – auditorius, atsakingoji šalis ir numatomi vartotojai. Šių šalių santykį derėtų aiškinti kiekvienos audito rūšies konkrečių konstitucinių sąrangų kontekste.
- Auditorius – viešojo sektoriaus auditoriaus vaidmenį atlieka AAI vadovas ir asmenys, kuriems yra perduota pareiga atlikti auditą. Bendroji atsakomybė už viešojo sektoriaus auditą ir toliau yra tokia, kokia yra nustatyta AAI įgaliojimuose.
 - Atsakingoji šalis – atliekant viešojo sektoriaus auditą, atitinkamos atsakomybės ribos nustatomos konstitucinėje arba įstatyminėje sąrangoje. Atsakingosios šalys gali būti atsakingos už audito srities informaciją, už audito srities valdymą arba už rekomendacijų nagrinėjimą, o jomis būti gali tiek asmenys, tiek institucijos.
 - Numatomi vartotojai – asmenys, institucijos ar jų grupės, kurioms auditorius rengia audito ataskaitą. Numatomais vartotojais gali būti įstatymų leidžiamosios valdžios ar priežiūros institucijos, asmenys, atsakingi už valdymą arba plačioji visuomenė.

AUDITO SRITIS, KRITERIJAI IR AUDITO SRITIES INFORMACIJA

- 26) Audito sritis reiškia informaciją, sąlygą ar veiklą, kuri yra matuojama arba vertinama pagal tam tikrus kriterijus. Priklausomai nuo audito uždavinių, jis gali būti įvairių formų ir pasižymėti skirtingomis charakteristikomis. Tinkamą audito sritį turi būti lengva identifikuoti ir nuosekliai įvertinti pagal kriterijus, t. y.

pritaikyti procedūras, kurių tikslas – surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų auditoriaus nuomonei arba audito išvadai pagrįsti.

- 27) Kriterijus sudaro palyginamosios gairės, pagal kurias vertinama audito sritis. Kiekvienam auditui turėtų būti nustatoma jam pagal aplinkybes tinkami kriterijai. Nustatydamas kriterijų tinkamumą, auditorius atsižvelgia į jų aktualumą ir suprantamumą numatomiems vartotojams, o taip pat į jų išbaigtumą, patikimumą ir objektyvumą (neutralumą, bendrą priimtinumą ir palyginamumą su panašaus audito metu naudotais kriterijais). Naudojami kriterijai gali priklausyti nuo aibės veiksmų, tarp kurių gali būti audito tikslai ir rūšis. Kriterijai gali būti konkretūs arba bendresnio pobūdžio, o juos nustatant gali būti naudojamosi įvairiais šaltiniais, įskaitant įstatymus, teisės aktus, reglamentus, standartus, pagrįstus principus ir gerąją praktiką. Jie turėtų būti prieinami numatomiems vartotojams, kad šie galėtų suprasti, kaip buvo vertinama audito sritis.
- 28) Audito srities informacija reiškia audito srities vertinimo pagal kriterijus rezultatus. Priklausomai nuo audito tikslo ir apimties, ji gali būti įvairių formų ir pasižymėti skirtingomis charakteristikomis.

UŽDUOČIŲ RŪŠYS

29) Egzistuoja dvi užduočių rūšys:

- atliekant patvirtinimo užduotis, atsakingoji šalis įvertina audito sritį pagal kriterijus ir pateikia audito srities informaciją, kuria remdamasis auditorius surenka pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, sudarančių pagrindą išvadai suformuluoti;
- atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotis, audito sritį pagal kriterijus vertina auditorius. Auditorius pasirenka audito sritį ir kriterijus, atsižvelgdamas į riziką ir reikšmingumą. Audito srities vertinimo pagal kriterijus rezultatai pateikiami audito ataskaitoje kaip pastebėjimai, išvados, rekomendacijos ar nuomonė. Be to, audito metu gali būti gaunama naujos informacijos, analizės rezultatų ir įžvalgų.

30) Finansinis auditas visuomet yra atliekamas kaip patvirtinimo užduotis, kadangi toks auditas yra grindžiamas atsakingosios šalies pateikta finansine informacija. Veiklos auditas paprastai atliekamas kaip tiesioginės išvados rengimo užduotis. Atitikties auditas gali būti atliekamas tiek kaip patvirtinimo, tiek kaip tiesioginės išvados rengimo užduotis (arba vienu metu abi). Toliau apibrėžiami visų trijų audito rūšių, kurias nagrinėja TAAIS, audito sritys arba audito srities informacija.

- a) *Finansinis auditas* – finansinio audito sritis yra finansinė padėtis, veiklos rezultatai, pinigų srautai arba kitos sudedamosios dalys, kurios yra pripažintos, įvertintos ir pateiktos finansinėse ataskaitose. Audito srities informaciją sudaro finansinės ataskaitos.
- b) *Veiklos auditas* – veiklos audito sritį lemia audito uždaviniai ir klausimai, į kuriuos mėginama atsakyti audito metu. Audito sritį gali sudaryti konkrečios programos, subjektai, lėšos arba tam tikra veikla (su savo rezultatais ir pasekmėmis) o taip pat su bet kuria iš šių dalykų susijusi nefinansinė ir finansinė informacija. Auditorius vertina audito sritį, siekdamas nustatyti, kaip ji atitinka arba neatitinka nustatytuosius kriterijus.
- c) *Atitikties auditas* – atitikties audito sritį lemia audito apimtis. Tai gali būti veikla, finansiniai sandoriai ar informacija. Vykdamas atitikties patvirtinimo užduotis, yra svarbu daugiau dėmesio skirti audito srities informacijai, kuri gali sudaryti atitikties deklaraciją, parengtą nustatyta ir standartizuota atskaitomybės tvarka.

PASITIKĖJIMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITU IR AUDITO SUTEIKIAMAS UŽTIKRINIMAS

Pasitikėjimo ir užtikrinimo poreikis

- 31) Numatomi vartotojai norės būti tikri, kad informacija, kurios pagrindu jie priima sprendimus, yra patikima ir aktuali. Todėl audito metu pateikiama informacija, pagrįsta pakankamais ir tinkamais įrodymais, o auditoriai turėtų atlikti atitinkamas procedūras, skirtas sumažinti riziką, kad bus pateiktos netinkamos išvados. Turėtų būti aiškiai pasakoma, koks užtikrinimas gali būti suteiktas numatomam vartotojui. Tačiau dėl auditui būdingų apribojimų, auditas niekuomet negali suteikti absoliutaus užtikrinimo.

Būdai užtikrinimui suteikti

- 32) Priklausomai nuo audito ir vartotojų poreikių, užtikrinimą galima pristatyti dvejopai:
 - per nuomones ir išvadas, kuriose aiškiai pasakoma, kokio lygio užtikrinimas suteikiamas. Šis principas taikomas visoms patvirtinimo užduotims ir tam tikroms tiesioginės išvados rengimo užduotims;
 - kitokiais būdais. Kartais, vykdydamas tiesioginės išvados rengimo užduotis, auditorius nepateikia aiškios užtikrinimo dėl audito srities deklaracijos. Tokiais

atvejais auditorius suteikia naudotojams pakankamo lygio užtikrinimą, aiškiai paaiškindamas, kad pastebėjimai, kriterijai ir išvados yra nešališkos ir pagrįstos ir kodėl, atsižvelgiant į audito pastebėjimus ir kriterijus, buvo pateikta tam tikra bendroji išvada arba rekomendacija.

Užtikrinimo lygiai

33) Užtikrinimas gali būti pakankamas arba ribotas.

Pakankamas užtikrinimas yra aukšto lygio, tačiau neabsolūtus. Audito išvada yra teigiama, joje sakoma, kad, auditoriaus nuomone, audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais atitinka arba neatitinka reikalavimus arba, tam tikrais atvejais, kad, vadovaujantis galiojančiais kriterijais, audito srities informacija parodo tikrą ir teisingą vaizdą.

Suteikiant ribotą užtikrinimą, audito išvadoje pareiškama, kad, remiantis atliktomis procedūromis, auditorius nepastebėjo nieko, kas leistų jam manyti, kad audito sritis neatitinka nustatytų kriterijų. Procedūros, atliekamos ribotojo užtikrinimo audito metu yra ribotos apimties, lyginant su tomis, kurių reikia, siekiant gauti pakankamą užtikrinimą, tačiau, auditoriaus profesiniu sprendimu, suteikiamo užtikrinimo numatomiems vartotojams turėtų pakakti. Ribotojo užtikrinimo ataskaitoje nurodoma, kad suteikiamas užtikrinimas yra riboto pobūdžio.

VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO PRINCIPAI

- 34) Toliau išsamiai aprašyti principai sudaro audito pagrindą. Auditas – iš daugelio dalių susidedantis, pasikartojantis procesas. Tačiau, informacijos pateikimo tikslais, pagrindiniai principai yra skirstomi į principus, susijusius su AAI organizaciniais reikalavimais, bendruosius principus, į kuriuos auditorius turėtų atsižvelgti prieš pradėdamas auditą ir jo metu, bei principus, susijusius su konkrečiais audito proceso etapais.

Sritis, kurias apima viešojo sektoriaus audito principai

BENDRIEJI PRINCIPAI

Etika ir
nepriklausomumas

Profesiniai
sprendimai,
reikiamas atidumas
ir skepticizmas

Kokybės valdymas

Audito komandos
valdymas ir
įgūdžiai

Audito rizika

Reikšmingumas

Dokumentavimas

Bendravimas

PRINCIPAI, SUSIJĘ SU AUDITO PROCESU

Audito planavimas	Audito atlikimas	Ataskaita ir veiksmai po audito
<ul style="list-style-type: none"> • Nustatyti audito sąlygas • Įgyti supratimą • Atlikti rizikos įvertinimą arba problemos analizę • Nustatyti apgaulės riziką • Parengti audito planą 	<ul style="list-style-type: none"> • Atlikti suplanuotas audito procedūras • Įrodymams surinkti • Įvertinti audito įrodymus ir padaryti išvadas 	<ul style="list-style-type: none"> • Parengti ataskaitą, remiantis padarytomis išvadomis • Jei reikia, dėl ataskaitoje nurodytų dalykų imtis tolimesnių veiksmų

ORGANIZACINIAI REIKALAVIMAI

35) AAI turėtų parengti tinkamas etikos procedūras ir jas palaikyti.

Kiekviena AAI turėtų nustatyti tinkamas etikos procedūras ir jas palaikyti. Tokios procedūros turėtų suteikti pakankamo užtikrinimo, kad AAI ir jos personalas laikosi etikos reikalavimų. Šios procedūros AAI yra būtinos, norint taikyti nacionalinius standartus, kurie yra pagrįsti arba atitinka pagrindinius audito principus. 130-ajame TAAIS „Etikos kodeksas“ nustatyti TAAIS reikalavimai ir pateikta susijusi taikomoji medžiaga.

36) AAI turėtų sukurti ir palaikyti kokybės valdymo sistemą

Kiekviena AAI turėtų sukurti, įgyvendinti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, kuri suteiktų pakankamą užtikrinimą, jog AAI atlieka visus auditus ir kitas užduotis nuolat užtikrindama aukštą kokybės lygį ir laikydamasi TAAIS arba kitų atitinkamų standartų ir taikomų teisinių ir reguliavimo reikalavimų. AAI kokybės valdymo sistemoje paprastai nuolat ir kartotinai nagrinėjami šie tarpusavyje susiję komponentai:

- AAI rizikos vertinimo procesas;
- valdysena ir vadovavimas;
- atitinkami etikos reikalavimai;

- užduočių prisiėmimas, inicijavimas ir tęsimas;
- užduočių atlikimas;
- AAI ištekliai;
- informacija ir komunikacija;
- stebėsenos ir taisymo procesas.

Kokybės vadybos sistemos AAI lygmeniu buvimas yra būtina sąlyga norint taikyti arba plėtoti nacionalinius standartus, pagrįstus pagrindiniais audito principais. 140-ajame TAAIS „AAI kokybės valdymas“ nustatyti TAAIS reikalavimai ir pateikta susijusi taikomoji medžiaga.

37) AAI turėtų nustatyti tinkamas kompetencijų valdymo procedūras ir jas palaikyti.

Kiekviena AAI turėtų nustatyti organizacinio lygmens kompetencijų valdymo procedūras ir jas palaikyti. Tokios procedūros turėtų suteikti pakankamo užtikrinimo, kad AAI auditoriai turi reikiamas kompetencijas atlikti savo funkcijas pagal įgaliojimus. Organizacinio lygmens kompetencijų valdymas paprastai apima:

- I) atitinkamų kompetencijų nustatymą;
- II) žmogiškųjų išteklių praktikos pateikimą;
- III) profesinio tobulėjimo būdų pateikimą;
- IV) kompetencijų vertinimą ir stebėjimą.

Kompetencijos valdymo procedūrų buvimas yra būtina sąlyga taikant nacionalinius standartus, kurie yra pagrįsti arba suderinami su pagrindais audito principais. 150-ajame TAAIS „Auditoriaus kompetencija“ nustatyti TAAIS reikalavimai ir pateikta susijusi taikomoji medžiaga.

BENDRIEJI PRINCIPAI

Etika ir nepriklausomumas

38) Auditoriai turėtų laikytis atitinkamų etikos reikalavimų ir būti nepriklausomi.

Etikos principai turėtų būti giliai įleidę šaknis auditoriaus profesinėje elgsenoje. AAI turėtų turėti politikos gaires, nustatančias etikos reikalavimus ir pabrėžiančias, kaip svarbu kiekvienam auditoriui jų laikytis. Auditoriai turėtų išlikti nepriklausomi, kad jų ataskaitos būtų nešališkos ir numatomi vartotojai traktuotų jas kaip tokias.

Rekomendacijų dėl nepriklausomumo auditoriai gali rasti 10-ajame INTOSAI-P „Meksiko deklaracija dėl AAI nepriklausomumo“. Rekomendacijų dėl pagrindinių sąžiningumo, objektyvumo, profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo, konfidencialumo ir profesionalaus elgesio pateikiama 130-ajame TAAIS „Etikos kodeksas“.

Profesinis sprendimas, reikiamas atidumas ir skepticizmas

39) Auditoriai turėtų nuolat tinkamai profesionaliai elgtis, audito metu laikydamiesi profesinio skepticizmo, profesinio sprendimo ir reikiamo atidumo principų.

Auditorius turėtų dirbti vadovaudamasis profesinio skepticizmo ir profesinio sprendimo principais, kuriais remiantis turi būti sprendžiama dėl tinkamos veiksmų krypties. Norėdami užtikrinti, kad elgsis, kaip pridera profesionalams, auditoriai turėtų paisyti reikiamo atidumo principo.

Profesinis skepticizmas reiškia, kad profesionalus auditorius, vertindamas audito metu surinktų įrodymų tinkamumą ir pakankamumą, privalo likti nešališkas, budrus ir nagrinėti turimus faktus. Jis taip pat reiškia, kad auditorius turi būti pasirengęs priimti naujas idėjas, požiūrius ir argumentus.

Profesinis sprendimas leidžia manyti, kad audito metu būtina naudotis kolektyviomis žiniomis, įgūdžiais ir patirtimi. Reikiamas atidumas reiškia, kad auditorius turėtų kruopščiai planuoti ir atlikti auditą. Auditoriai turėtų vengti elgtis taip, kad dėl to būtų galima diskredituoti jų darbą.

Kokybės valdymas

40) Auditoriai turėtų valdyti audito kokybę pagal kokybės valdymo reikalavimus.

AAI kokybės valdymo procedūrose turėtų būti nustatyta ir apibrėžta atsakomybė už kokybę ir atskirų auditų kokybės valdymą, kad atliekamas auditas nuolat būtų aukšto lygio. Kokybės valdymo procedūrose turėtų būti numatyti tokie dalykai, kaip audito proceso kryptis, peržiūra ir priežiūra bei būtinybė konsultuotis, siekiant priimti sprendimus dėl sudėtingų ar ginčytinų klausimų. Papildomos informacijos auditoriams pateikiama 140-ajame TAAIS „AAI kokybės valdymas“.

Audito komandos valdymas ir įgūdžiai

41) Auditoriai turėtų turėti reikalingų įgūdžių arba galimybę jais naudotis.

Visi audito komandos nariai turėtų turėti žinių, įgūdžių ir kvalifikacijos, reikalingos sėkmingai atlikti auditą. Tai reiškia, kad jie turi suprasti tos rūšies auditą, kuris yra atliekamas, ir turėti tokio audito patirties, būti susipažinę su taikomais standartais ir įstatymais, būti susipažinę su audituojamo subjekto veikla ir sugebėti priimti profesinius sprendimus bei turėti patirties juos priimant. Atliekant visų rūšių

auditą, būtina pasirūpinti tinkamas kvalifikacijas turinčiu personalu, suteikti personalui galimybes tobulintis ir mokytis, parengti audito vadovus ir kitokias rašytines rekomendacijas ir instrukcijas dėl audito atlikimo, o taip pat skirti auditui pakankamus išteklius. Auditoriai turėtų neprarasti savo profesinės kompetencijos nuolat dalyvaudami profesinio tobulinimosi programose. 150-asis TAAIS *Auditoriaus kompetencija* apibrėžia TAAIS reikalavimus ir pateikti su šiuo klausimu susijusią medžiagą.

Jeigu tai yra aktualu arba jei to reikia, o taip pat atsižvelgiant į AAI įgaliojimus ir taikomų įstatymų nuostatas, auditorius gali naudotis vidaus auditorių, kitų auditorių ar ekspertų atliktu darbu. Auditoriaus taikomos procedūros turėtų užtikrinti pakankamą pagrindą naudotis kitų specialistų darbu, o auditorius turėtų bet kuriuo atveju įsitikinti kitų auditorių ar ekspertų kompetencija, nepriklausomumu ir darbo kokybe. Tačiau už audito išvadą ar ataskaitą dėl audito srities išimtinai atsako AAI ir joks kitų šalių atlikto darbo panaudojimas tokios atsakomybės nesumažina.

Vidaus audito tikslai skiriasi nuo išorės audito tikslų. Tačiau tiek vidaus, tiek išorės audito tikslas yra skatinti gerąjį valdymą, didinant skaidrumą ir atskaitingumą už valstybės išteklių naudojimą ir viešojo administravimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Tai suteikia galimybių derinti veiksmus, bendradarbiauti ir išvengti dvigubo darbo.

Kai kurios AAI naudojami darbu, kurį atliko valstybės, provincijos, regiono, rajono ar vietiniai auditoriai arba viešojo sektoriaus apskaitos įmonės, kurių atliktas auditas yra susijęs su atitinkamo audito tikslu. Derėtų imtis atitinkamų priemonių, siekiant užtikrinti, kad šis darbas buvo atliktas vadovaujantis viešojo sektoriaus audito standartais.

Auditui atlikti gali reikėti naudotis specialiomis metodikomis, metodais ar įgūdžiais, kurių AAI neturi. Tokiais atvejais galima pasitelkti ekspertus, pasidalinsiančius žiniomis, atliksiančius konkrečias užduotis arba suteiksiančius kitokios pagalbos.

Audito rizika

42) Auditoriai turėtų valdyti riziką, susijusią su tuo, kad pateikta ataskaita neatitiks audito aplinkybių.

Audito rizika – tai rizika, kad gali būti parengta netinkama audito ataskaita. Auditorius vykdo atitinkamas procedūras, siekdamas sumažinti arba kontroliuoti netinkamų išvadų padarymo riziką, suprasdamas, kad dėl visų rūšių auditui būdingų apribojimų audito metu niekuomet negalima gauti absoliutaus užtikrinimo dėl audito srities būklės.

Jeigu audito tikslas yra suteikti pakankamą užtikrinimą, auditorius, atsižvelgdamas į audito aplinkybes, turėtų sumažinti audito riziką iki priimtino žemo lygio. Be to, audito tikslas gali būti suteikti ribotą užtikrinimą – tokiu atveju priimtinas rizikos, kad kriterijų nebuvo laikytasi lygis yra didesnis nei audito, kurio metu siekiama suteikti pakankamą užtikrinimą, atveju. Riboto užtikrinimo auditas suteikia tokio lygio užtikrinimą, kuris, auditoriaus nuomone, yra prasmingas numatomiems vartotojams.

Reikšmingumas

43) Auditoriai turėtų atsižvelgti į reikšmingumą viso audito proceso metu.

Reikšmingumas yra svarbus atliekant bet kokios rūšies auditą. Manoma, kad vienoks ar kitoks dalykas yra reikšmingas, jei su juo susijusi informacija galėtų turėti įtakos numatomų vartotojų priimamiems sprendimams. Nustatant reikšmingumą, būtina priimti profesinį sprendimą, šis procesas priklauso nuo to, kaip auditorius supranta naudotojų poreikius. Toks sprendimas gali būti susijęs tiek su atskiru objektu, tiek su visa objektų grupe. Reikšmingumas neretai analizuojamas vertės prasme, tačiau jis turi ir kitokių kiekybinių bei kokybinių aspektų. Dėl objekto ar objektų grupei būdingų savybių vienoks ar kitoks dalykas gali tapti reikšmingas iš prigimties. Be to, dalyko reikšmingumą gali lemti jį supantis kontekstas.

Su reikšmingumu susiję aspektai turi įtakos sprendimams dėl audito procedūrų pobūdžio, taikymo laiko ir apimties, o taip pat dėl audito rezultatų vertinimo. Tokius aspektus gali sudaryti suinteresuotiesiems asmenims rūpimi dalykai, viešasis interesas, teisės aktų reikalavimai ir pasekmės, kurias patirs visuomenė.

Dokumentavimas

44) Auditoriai turėtų parengti audito dokumentus, kurie būtų pakankamai išsamūs, kad suteiktų galimybę suprasti atliktą darbą, surinktus įrodymus ir padarytas išvadas.

Į audito dokumentus turėtų būti įtraukta audito strategija ir audito planas. Juose turėtų būti aprašytos atliktos procedūros ir surinkti įrodymai; be to, dokumentai turėtų pagrįsti pristatytus audito rezultatus. Dokumentai turėtų būti pakankamai išsamūs, kad suteiktų patyrusiam auditoriui galimybę, iš anksto nesusipažinusiam su atliktu auditu, suprasti atliktų procedūrų pobūdį, laiką, apimtį ir rezultatus, surinktus įrodymus, kuriais grindžiamos audito išvados ir rekomendacijos, visų reikšmingų dalykų pagrindimą, dėl kurių buvo priimtas profesinis sprendimas, ir su šiais dalykais susijusias išvadas.

Bendravimas

45) Auditoriai turėtų užtikrinti veiksmingą bendravimą viso audito proceso metu.

Svarbu informuoti audituojamąjį subjektą apie visus su auditu susijusius reikalus. Tai pagrindas, ant kurio kuriami konstruktyvūs darbo santykiai. Bendravimo procesą turėtų sudaryti su auditu susijusios informacijos gavimas ir savalaikių pastabų ir išvadų teikimas vadovybei ir kitiems už valdymą atsakingiems asmenims užduoties vykdymo metu. Be to, auditorius gali būti įpareigotas pranešti apie su auditu susijusius klausimus kitiems suinteresuotiesiems asmenims, pavyzdžiui, įstatymų leidžiamosios valdžios ir priežiūros institucijoms.

SU AUDITO PROCESU SUSIJĘ PRINCIPAI

Audito planavimas

46) Auditoriai turėtų užtikrinti, kad yra nustatytos aiškios audito sąlygos.

Audito gali reikalauti įstatymai, prašyti įstatymų leidžiamosios valdžios ar priežiūros institucijos, jis gali būti pradėtas AAI iniciatyva arba atliktas paprasčiausio susitarimo su audituojamuoju subjektu pagrindu. Bet kokiu atveju, auditorius, audituojamo subjekto vadovybė, kiti už valdymą atsakingi ir kitokie atitinkami asmenys turėtų formaliai susitarti dėl audito sąlygų ir savo atliekamų vaidmenų ir pareigų. Svarbią informaciją gali sudaryti audito sritis, apimtis ir tikslai, galimybės naudotis duomenimis, audito ataskaita, audito procesas, kontaktiniai asmenys ir skirtingų užduoties šalių vaidmenys ir pareigos.

47) Auditoriai turėtų išsiaiškinti ir suprasti subjekto / programos, kuri bus audituojama, pobūdį.

Tai reiškia, kad būtina suprasti atitinkamus uždavinius, veiklos rūšis, teisinę aplinką, vidaus kontrolę, finansines ir kitokias sistemas bei veiklos procesus ir ištyrinėti galimus audito įrodymų šaltinius. Informacijos galima gauti nuolat palaikant ryšius su vadovybe, kitais už valdymą atsakingais asmenimis ir kitokiais suinteresuotaisiais asmenimis. Tam tikslui gali tekti konsultuotis su ekspertais ir nagrinėti dokumentus (tarp jų – pirmiau atliktus tyrimus ir kitokius informacijos šaltinius), siekiant suprasti visus audituojamojo subjekto ir jo aplinkos aspektus.

48) Auditoriai turėtų įvertinti riziką arba išanalizuoti problemą ir, jei reikia, peržiūrėti ir pakoreguoti tokio įvertinimo arba analizės rezultatus, priklausomai nuo audito pastebėjimų.

Nustatytosios rizikos pobūdis skiriasi, priklausomai nuo audito tikslo. Auditorius turėtų apvarstyti ir įvertinti su auditu sritimi susijusių skirtingų rūšių trūkumų, nuokrypių ar iškreipimų atsiradimo riziką. Derėtų atsižvelgti tiek į bendrojo pobūdžio, tiek į specifinę riziką. Tai galima padaryti, taikant procedūras, skirtas susipažinti su subjektu ar programa ir jos aplinka, įskaitant atitinkamas vidaus kontrolės procedūras. Auditorius turėtų įvertinti, kaip vadovybė reaguoja į

nustatytą riziką, įskaitant tai, ar yra kuriamos ir vykdomos vidaus procedūros nustatytai rizikai kontroliuoti. Atlikdamas problemos analizę, auditorius turėtų atsižvelgti į faktinius dalykus, rodančius, kad egzistuoja problemų ar nuokrypių nuo to, ko derėtų tikėtis. Viena šio proceso sudedamųjų dalių – įvairių problemų rodiklių nagrinėjimas, norint apibrėžti audito tikslus. Rizika ir jos poveikis auditui turėtų būti vertinamas viso audito proceso metu.

49) Auditoriai turėtų nustatyti ir įvertinti su audito tikslais susijusią apgaulės riziką.

Auditoriai turėtų atlikti atitinkamus paklausimus ir taikyti procedūras, siekdami nustatyti su audito tikslais susijusią apgaulės riziką ir į ją reaguoti. Jie turėtų vadovautis profesinio skepticizmo nuostata ir audito proceso metu nuolat žiūrėti, ar neatsiranda apgaulės atvejų.

50) Auditoriai turėtų planuoti savo darbą, siekdami užtikrinti, kad auditas atliekamas veiksmingai ir efektyviai.

Konkreto audito planavimą sudaro strateginiai ir veiklos aspektai.

Strateginiu požiūriu planuojant derėtų apibrėžti audito apimtį, tikslus ir metodą. Tikslais nustatoma, ką norima pasiekti auditu. Apimtis yra susijusi su audito sritimi ir kriterijais, kuriais auditoriai vadovausis, vertindami audito sritį ir rengdami jos ataskaitą, o taip pat tiesiogiai susijusi su tikslais. Metodas apibūdina procedūrą, kurios bus naudojamos audito įrodymams rinkti, pobūdį ir apimtį. Auditas turėtų būti planuojamas taip, kad audito rizika sumažėtų iki priimtino žemo lygio.

Veiklos požiūriu planuoti auditą – reiškia sudaryti audito laiko grafiką ir apibrėžti audito procedūrų pobūdį, taikymo laiką ir apimtį. Planavimo metu auditoriai turėtų skirti atitinkamas užduotis savo komandos nariams ir identifikuoti kitokius išteklius, kurių gali reikėti, pavyzdžiui, atitinkamo dalyko ekspertus.

Planuojant auditą, derėtų atsižvelgti ir reaguoti į reikšmingus aplinkybių ir sąlygų pokyčius. Tai pasikartojantis procesas, vykstantis viso audito metu.

Audito atlikimas

51) Auditoriai turėtų atlikti audito procedūras, padedančias surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų audito ataskaitai pagrįsti.

Nuo auditoriaus sprendimų dėl audito procedūrų pobūdžio, taikymo laiko ir apimties priklausys audito metu gauti įrodymai. Kokias procedūras rinktis lems rizikos įvertinimas arba problemos analizė.

Audito įrodymai – tai bet kokia informacija, kurią auditorius naudoja, siekdamas nustatyti, ar audito sritis atitinka taikomus kriterijus. Tokie įrodymai gali būti įvairių formų, pavyzdžiui, elektroniniai ir popieriniai sandorių įrašai, rašytinis ir elektroninis susirašinėjimas su nesusijusiais asmenimis, auditoriaus

pastebėjimai ir žodiniai ar rašytiniai audituojamo subjekto parodymai. Audito įrodymams surinkti gali būti naudojamos patikros, stebėjimai, paklausimo, patvirtinimo, perskaičiavimo, pakartotinio atlikimo, analitinės procedūros ir (arba) kitokios tiriamosios metodikos. Įrodymai turėtų būti tiek pakankami (kiekio prasme) įtikinti nusimanantį asmenį, kad pastebėjimai yra pagrįsti, tiek tinkami (kokybės prasme), t. y. aktualūs, pagrįsti ir patikimi. Vertindamas įrodymus, auditorius turėtų būti objektyvus, vertinimas turi būti sąžiningas ir nešališkas. Preliminarius pastebėjimus derėtų pristatyti ir aptarti su audituojamu subjektu, siekiant įsitikinti jų pagrįstumu.

Auditorius privalo laikytis visų konfidencialumo reikalavimų.

52) Auditoriai turėtų įvertinti audito įrodymus ir daryti išvadas.

Atlikęs audito procedūras, auditorius peržiūri audito dokumentus, siekdamas nustatyti, ar audito sritis buvo pakankamai ir tinkamai išaudituota. Prieš darydamas išvadas, auditorius dar kartą įvertina pradinį rizikos ir reikšmingumo įvertinimą, atsižvelgdamas į surinktus įrodymus, ir nustato, ar būtina atlikti papildomas audito procedūras.

Auditorius turėtų įvertinti audito įrodymus, siekdamas pateikti audito pastebėjimus. Vertindamas audito įrodymus ir pastebėjimų reikšmingumą, auditorius turėtų atsižvelgti tiek į kiekybinius, tiek į kokybinius veiksnius.

Remdamasis pastebėjimais, auditorius turėtų priimti profesinį sprendimą ir padaryti išvadą dėl audito srities arba audito srities informacijos.

Ataskaita ir veiksmai po audito

53) Auditoriai turėtų parengti ataskaitą, remdamiesi padarytomis išvadomis.

Audito proceso metu parengiama ataskaita, kurioje audito rezultatai pristatomi suinteresuotiesiems asmenims, kitiems už valdymą atsakingiems asmenims ir plačiajai visuomenei. Be to, ataskaitos rengiamos siekiant palengvinti tolimesnius ir korekcinus veiksmus. Kai kurios AAI, pavyzdžiui, turinčios teisminius įgaliojimus, taip pat gali rengti teisiškai įpareigojančias ataskaitas arba priimti teismo sprendimus.

Ataskaitos turi būti lengvai suprantamos, aiškios, nedviprasmiškos ir išbaigtos. Jos turėtų būti objektyvios ir sąžiningos, jose turėtų būti pateikiama tik pakankamais ir tinkamais audito įrodymais pagrįsta informacija, užtikrinant, kad pastebėjimai yra padaryti teisingai ir atitinka kontekstą.

Ataskaitos forma ir turinys priklauso nuo audito pobūdžio, numatomų vartotojų, taikomų standartų ir teisinių reikalavimų. AAI įgaliojimuose ir kituose

atitinkamuose įstatymuose ar teisės aktuose gali būti nustatyta tiek trumposios, tiek ilgosios formos ataskaitų struktūra ar formuluotės.

Ilgosiose ataskaitose paprastai išsamiai aprašoma audito apimtis, audito pastebėjimai ir išvados, įskaitant galimas pasekmes ir konstruktyvias rekomendacijas, skirtas imtis veiksmų padėčiai ištaisyti.

Trumposios ataskaitos yra trumpesnės ir dažniausiai būna labiau standartinės formos.

» Patvirtinamosios užduotys

Atliekant patvirtinamąsias užduotis, audito ataskaitoje gali būti pareiškiamą nuomonę, ar audito srities informacijoje visais reikšmingais atžvilgiais nėra reikšmingų iškraipymų ir (arba) ar audito sritis visais reikšmingais atžvilgiais atitinka nustatytus kriterijus. Patvirtinamosios užduoties ataskaita paprastai vadinama audito ataskaita.

» Tiesioginės išvados rengimo užduotys

Atliekant tiesioginės išvados rengimo užduotis, audito ataskaitoje būtina nurodyti audito tikslus ir apibūdinti, kaip jų buvo siekiama audito metu. Jose pateikiami pastebėjimai ir išvados dėl audito srities, kartais jose gali būti pateikiama rekomendacijų. Ataskaitose taip pat galima pateikti papildomos informacijos apie kriterijus, metodiką ir duomenų šaltinius bei turėtų būti nurodyti bet kokie audito apimties apribojimai.

Audito ataskaitoje turėtų būti paaiškinama, kaip buvo naudojami gauti įrodymai ir kodėl buvo padarytos atitinkamos išvados. Dėl to ataskaita suteiks numatomiems vartotojams reikalingo užtikrinimo.

» Nuomonė

Jeigu užtikrinimui suteikti naudojama auditoriaus nuomonė, tokia nuomonė turi būti standartinio formato. Nuomonė gali būti nemodifikuota arba modifikuota. Nemodifikuota nuomonė naudojama, jeigu yra gautas ribotas arba pakankamas užtikrinimas. Modifikuota nuomonė gali būti:

- *sąlyginė (išskyrus)*, kai auditorius nesutinka su kai kuriais audito srities aspektais arba nesugeba apie juos gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų; tokie aspektai yra arba gali būti reikšmingi, tačiau nėra paplitę;
- *neigiama*, kai auditorius, surinkęs pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, padaro išvadą, kad nuokrypiai arba iškraipymai, atskirai arba visi kartu, yra ir reikšmingi, ir paplitę;

- *atsisakymas pareikšti nuomonę*, kai dėl reikšmingų ir paplitusių neapibrėžtumų ar audito apimties apribojimų auditorius negali surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų.

Modifikuota nuomonė turėtų būti objektyviai pagrindžiama, aiškiai paaiškinant modifikavimo pobūdį ir laipsnį, remiantis taikomais kriterijais. Priklausomai nuo audito rūšies, ataskaitoje galima pateikti rekomendacijas korekciniam veiksmams atlikti, nurodant jas lėmusius vidaus kontrolės trūkumus.

» Veiksmai po audito

AAI stebi veiksmus, kurių atsakingoji šalis imasi, reaguodama į audito ataskaitoje išdėstytus dalykus. Tolimesnių veiksmų tikslas – įsitikinti, kad audituotas subjektas tinkamai išsprendė iškeltus klausimus, įskaitant bet kokias platesnes sritis, kurias šie klausimai gali apimti. Jeigu audituojamojo subjekto veiksmai yra nepakankami arba nepatenkinami, AAI gali tekti parengti papildomą ataskaitą.