

570-ojo TAS praktinis komentaras

Veiklos testinumas

INTOSAI



INTOSAI PROFESINIŲ STANDARTŲ KOMITETAS

PSK SEKRETORIATAS

Rigsrevisionen • Store Kongensgade 45 • 1264 Kopenhaga • Danija Tel. +45 3392
8400 • Faks. +45 3311 0415 • El. paštas info@rigsrevisionen.dk

INTOSAI



INTOSAI generalinis sekretoriatas –
RECHNUNGSHOF
(Austrijos audito teismas)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENA

AUSTRIJA

Tel. ++43 (1) 711 71 • Faksas ++43 (1) 718 09 69

El. paštas intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Šis praktinis komentaras kartu su 570-uoju tarptautiniu audito standartu (TAS) „Veiklos tęstinumas“, kurį parengė Tarptautinė buhalterijų federacija (TBF), sudaro 1570-ąjį TAAIS.

570-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) (persvarstyto) praktinis komentaras

Veiklos tęstinumas

Bendroji informacija

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 570-ojo TAS „Veiklos tęstinumas“ (persvarstytas). Jį reikia skaityti kartu su TAS. 570-asis TAS (persvarstytas) galioja 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau pasibaigiančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui. Praktinis komentaras galioja nuo tos pačios datos kaip ir TAS.

Įžanga į TAS

570-ajame TAS (persvarstytame) aptariamos auditoriaus pareigos atliekant finansinių ataskaitų auditą, susijusios su vadovybės taikoma veiklos tęstinumo prielaida rengiant finansines ataskaitas ir reikšme, kurią tai turi auditoriaus išvadai.

Praktinio komentaro turinys

- P1. Šiame Praktiniame komentare pateikiamos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:
- (a) veiklos tęstinumo prielaida;
 - (b) vadovybės vertinimo įvertinimas;
 - (c) papildomos audito procedūros, taikomos nustatčius įvykius ar sąlygas;
 - (d) veiklos tęstinumo prielaida taikoma tinkamai, tačiau egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas.

TAS taikymas viešojo sektoriaus audite

- P2. 570-asis TAS (persvarstytas) taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, atliekantiems finansinių ataskaitų auditus.
- P3. Kaip paaiškinta šio TAS A2 dalyje, vadovybės naudojama veiklos tęstinumo prielaida yra taikoma ir viešojo sektoriaus subjektams. Suverenios vyriausybės, ypač suverenios centrinės vyriausybės, dažniausiai teisiškai netampa nemokios arba nebankrutuoja, nes turi įvairaus pobūdžio galių įvesti tarifus, rinkliavas ar mokesčius ir todėl gali pakoreguoti savo pajamas, kad šios atitiktų jų įsipareigojimus. Nepaisant to, tam tikrais atvejais vyriausybės gali turėti reikšmingų grynujų įsipareigojimų, atitinkančių jų ekonomikos dydį arba galimybę įvesti tarifus, rinkliavas ar mokesčius, arba gali būti iš esmės priklausomos nuo kitų vyriausybių pagalbos. Nors tai pasitaiko retai, suverenios vyriausybės, įskaitant suverenas centrines vyriausybes, gali tam tikra prasme tapti nemokios, kai nesugeba įvykdyti įsipareigojimų atėjus jų vykdymo laikui, pavyzdžiui, kai įsipareigojimo vykdymo termino pakeisti neįmanoma. Vyriausybės nesugebėjimui įvykdyti įsipareigojimus gali daryti poveikį tai, koku mastu vyriausybės arba jos vardu veikiančio centrinio banko išleista valiuta vis dar priimama kaip mainų priemonė vykdant jos finansinius įsipareigojimus. Dėl šios priežasties viešojo sektoriaus auditoriai taiko TAS reikalavimus ir gaires.

Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais

- P4. 570-ojo TAS (persvarstyto) A1 dalyje kalbama apie šio standarto taikymą ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga susijusi su viešojo sektoriaus subjektais.

Veiklos tęstinumo prielaida

- P5. Viešojo sektoriaus auditoriai gali turėti kitų su veiklos tęstinumu susijusių įsipareigojimų negu tie, kuriems tiesiogiai taikomas 570-asis TAS (persvarstytas). Viešojo sektoriaus auditoriams gali prireikti peržiūrėti ir informuoti apie subjekto pasirengimą išlaikyti savo bendrą finansinę padėtį.
- P6. Viešojo sektoriaus subjektai gali per vienerius metus išleisti daugiau, negu turi išteklių išlaidoms padengti, ir jų pajamos gali būti mažesnės negu išlaidos arba įsipareigojimai gali viršyti turtą. Tačiau nėra įprasta, kad viešojo sektoriaus subjekto veikla būtų nutraukta arba kad jo veiklos apimtis būtų priverstinai sumažinta dėl nesugebėjimo finansuoti savo veiklos arba grynųjų įsipareigojimų.
- P7. Viešojo sektoriaus subjekto veikla dažniausiai nutraukiama dėl vyriausybės politinio sprendimo. Gali būti priimtas politinis sprendimas uždaryti ir panaikinti visą subjektą, sumažinti jo veiklos apimtį ir perduoti kai kurias jo funkcijas kitam viešajam subjektui, sujungti su kitu viešuoju subjektu arba šį subjektą privatizuoti. Visais šiais atvejais nutraukiama visa arba dalis subjekto veiklos. Tik tuo atveju, kai subjektas yra panaikinamas netęsiant jokios veiklos, veiklos tęstinumo pagrindas tampa netinkamas. Kitais atvejais viešojo sektoriaus auditoriai vertina pagrindą, kuriuo remiantis perduodama veikla, žvelgdami iš įmonės, apskaitos dieną perleidžiančios savo turtą ir įsipareigojimus, pozicijų.
- P8. Susidarant nuomonę apie subjekto galimybę tęsti veiklą, viešojo sektoriaus auditorių veiklos tęstinumo vertinimas apima du atskirus, bet kartais š dalies sutampančius veiksnius:
- didesnę riziką, susijusią su politikos krypties pokyčiais (pavyzdžiui, pasikeitus vyriausybei);
 - rečiau pasitaikančią veiklos arba verslo riziką (pavyzdžiui, kai subjektas neturi pakankamo apyvartinio kapitalo, kad galėtų tęsti savo veiklą esamu lygiu ir negali papildomai padidinti kapitalo).
- P9. Siekdamas sumažinti riziką, kad auditorius neatkreips dėmesio į politinius pokyčius, kurie gali daryti įtaką veiklos tęstinumo prielaidai, auditorius nustato, ar:
- vyriausybė pareiškė turinti ketinimų peržiūrėti politikos sritį, kuri daro įtaką audituojamam subjektui;
 - buvo paskelbta apie peržiūrą ir ji jau vyksta;
 - per peržiūrą nustatyta, kad audituojamas subjektas gali būti racionalizuojamas arba gali būti iš naujo nagrinėjama subjekto ateitis; arba
 - pagal vyriausybės politiką ketinama privatizuoti audituojamo subjekto veiklą.

Vadovybės vertinimo įvertinimas

- P10. Viešojo sektoriaus auditoriai žino, kad vyriausybės politikos pokyčiai gali turėti reikšmingos įtakos viešojo sektoriaus subjektų statusui ir funkcijoms. Tačiau politiniai sprendimai dažnai nesukelia daugiau netikrumo, nei nenumatyta rizika, su kuria susiduria privataus sektoriaus subjektai.

Papildomos audito procedūros, taikomos nustačius įvykius ar sąlygas

- P11. Vertindami TAS 16 dalyje numatytus reikalavimus, viešojo sektoriaus auditoriai svarsto galimybę reikalauti, kad subjektas gautų tiesioginį patvirtinimą iš departamento ar vykdomosios valdžios institucijos, atsakingos už finansinę paramą subjektui ar jo finansavimą ateityje. Svarstydami dėl galimybės reikalauti šio patvirtinimo, auditoriai turi atsižvelgti į bet kokius dėl politinio proceso kylančius apribojimus. Tokiomis aplinkybėmis fakto, jog bus gautas subjekto atsakingo finansų pareigūno pareiškimas, kad ateityje bus teikiama finansinė parama ar finansavimas, gali nepakakti kaip reikšmingo subjekto ateities užtikrinimo. Taip yra todėl, kad subjektas gali nežinoti apie finansinės paramos teikėjo ketinimus.
- P12. Be TAS A16 dalyje numatytų audito procedūrų, viešojo sektoriaus auditoriai taip pat gali nagrinėti oficialius įrašus apie politikos pokyčius ir atitinkamus teisėkūros procesus bei teikti paklausimus apie vykstant procesams aptariamus dalykus, kurių oficialių įrašų dar nėra.

Veiklos tęstinumo prielaida taikoma tinkamai, tačiau egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas

- P13. Kai vadovybė tvarkydama apskaitą pagal aplinkybes tinkamai remiasi veiklos tęstinumo pagrindu, tačiau egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, auditorius, vadovaudamasis TAS 19 dalyje pateiktais reikalavimais turi nuspręsti, ar finansinėse ataskaitose šis reikšmingas neapibrėžtumas tinkamai atskleistas. 570-ojo TAS (persvarstyto) priedo 1 pavyzdyje pateikiamas atskiro auditoriaus išvados skyriaus pavyzdys su pavadinimu, kuriame nurodoma į faktą, kad egzistuoja su veiklos tęstinumu susijęs reikšmingas neapibrėžtumas, kai tai atskleista tinkamai. 570-ojo TAS (persvarstyto) priedo 2 pavyzdyje pateikiamas sąlyginės nuomonės pavyzdys, kai auditorius padaro išvadą, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, o finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos dėl netinkamo reikšmingo neapibrėžtumo atskleidimo. 570-ojo TAS (persvarstyto) priedo 3 pavyzdyje pateikiamas neigiamos nuomonės pavyzdys, kai auditorius padaro išvadą, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, o į finansines ataskaitas neįtraukta su reikšmingu neapibrėžtumu susijusi informacija, kurią reikalaujama atskleisti.
- Viešajam sektoriui taikytini pavyzdžiai pateikti šio dokumento P14 – P16 dalyse.

- P14. Pastraipos, kai viešojo sektoriaus auditorių nuomone, aiškinamajame rašte informacija atskleidžiama tinkamai, pavyzdys:

Reikšmingas neapibrėžtumas, susijęs su veiklos tęstinumu

Atkreipiame dėmesį į finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą X, kuriame nurodoma, kad vyriausybė įsipareigojo atlikti Agentūros ateities veiklos peržiūrą, bet dar neapsisprendė dėl veikimo būdo. Ši situacija, kartu su kitais aiškinamajame rašte X nurodytais dalykais, rodo, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, kuris gali kelti didelių abejonių dėl Agentūros gebėjimo tęsti veiklą. Mūsų nuomonė šiuo klausimu nėra modifikuota.

- P15. Atitinkamų pastraipų, kai turi būti pareikšta sąlyginė nuomonė, nes reikšmingas neapibrėžtumas nebuvo tinkamai apibrėžtas, pavyzdžiai:

Sąlyginės nuomonės pagrindas

Vyriausybė įsipareigojo atlikti Agentūros ateities veiklos peržiūrą, bet dar neapsisprendė dėl veikimo būdo. Tokia situacija parodo, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, kuris gali kelti didelių abejonių dėl Agentūros gebėjimo tęsti veiklą, todėl Agentūrai gali nepavykti realizuoti savo turto ir įvykdyti įsipareigojimų įprastinėmis veiklos sąlygomis. Finansinės ataskaitos (ir jų aiškinamieji raštai) neatskleidžia šio fakto.

Auditą atlikome pagal tarptautinius aukščiausių audito institucijų standartus 1000–1810. Mūsų pareigos pagal šiuos standartus plačiau aprašytos išvados skyriuje „Auditoriaus atsakomybė už finansinių ataskaitų auditą“. Esame nepriklausomi nuo Agentūros, kaip to reikalauja etinės nuostatos, susijusios su mūsų atliktu finansinių ataskaitų auditu [*jurisdikcijoje*], ir esame įvykdę kitas etines pareigas, kurias numato šios nuostatos. Manome, kad gauti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami, kad jais būtų galima pagrįsti sąlyginę nuomonę.

Sąlyginė nuomonė

Atlikome ABC agentūros (toliau – Agentūra) finansinių ataskaitų (finansinės būklės 20X1 m. gruodžio 31 d. ataskaitos, finansinės veiklos ataskaitos, grynojo turto pokyčių ataskaitos, pasibaigusiu metų pinigų srautų ataskaitos ir finansinių ataskaitų aiškinamųjų raštų, įskaitant svarbių apskaitos principų santrauką) auditą.

Mūsų nuomone, išskyrus neišsamų informacijos, nurodytos mūsų išvados skyriuje „Sąlyginės nuomonės pagrindas“, atskleidimą, remiantis tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais, pridėtose finansinėse ataskaitose visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pristatoma (arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“) Agentūros finansinė būklė 20X1 m. gruodžio 31 d., jos finansinė veikla ir pasibaigusiu metų pinigų srautai.

- P16. Atitinkamų pastraipų, kai dėl netinkamai atskleisto reikšmingo neapibrėžtumo turi būti pareikšta neigiama nuomonė, pavyzdžiai:

Neigiama nuomonė

Atlikome ABC agentūros (toliau – Agentūra) finansinių ataskaitų (finansinės būklės 20X1 m. gruodžio 31 d. ataskaitos, finansinės veiklos ataskaitos, grynojo turto pokyčių ataskaitos, pasibaigusiu metų pinigų srautų ataskaitos ir finansinių ataskaitų aiškinamųjų raštų, įskaitant svarbių apskaitos principų santrauką) auditą.

Mūsų nuomone, kadangi į finansines ataskaitas neįtraukta informacija, paminėta mūsų išvados skyriuje „Neigiamos nuomonės pagrindas“, remiantis tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais, pridėtose finansinėse ataskaitose teisingai nepristatoma (arba „neparodomas tikras ir teisingas vaizdas“) Agentūros finansinė būklė 20X1 m. gruodžio 31 d., jos finansinė veikla ir pasibaigusiu metų pinigų srautai.

Neigiamos nuomonės pagrindas

Vyriausybė nusprendė, kad per ateinančius metus Agentūra nutrauks savo veiklą ir bus uždaryta. Tai rodo, kad egzistuoja reikšmingas neapibrėžtumas, kuris gali kelti didelių abejonių dėl Agentūros gebėjimo tęsti veiklą, todėl jai gali nepavykti realizuoti savo turto ir įvykdyti įsipareigojimų įprastinėmis veiklos sąlygomis. Finansinės ataskaitos (ir jų aiškinamieji raštai) neatskleidžia šio fakto.

Auditą atlikome pagal tarptautinius aukščiausių audito institucijų standartus 1000–1810. Mūsų pareigos pagal šiuos standartus plačiau aprašytos išvados skyriuje „Auditoriaus atsakomybė už finansinių ataskaitų auditą“. Esame nepriklausomi nuo Agentūros, kaip to reikalauja etinės nuostatos, susijusios su mūsų atliktu finansinių ataskaitų auditu [*jurisdikcijoje*], ir esame įvykdę kitas etines pareigas, kurias numato šios nuostatos. Manome, kad gauti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami, kad jais būtų galima pagrįsti neigiamą nuomonę.