

1200 TAAIS

200-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

BENDRIEJI NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS TIKSLAI IR AUDITO ATLIKIMAS PAGAL TARPTAUTINIUS AUDITO STANDARTUS

(vertimas iš anglų kalbos)

INTOSAI Profesinių standartų komitetas

Finansinio audito pakomitetis – Sekretoriatas

Riksrevisionen (Švedijos nacionalinė audito institucija) • 114 90 Stokholmas • Švedija
Tel.: +46 5171 4000 • Fax: +46 5171 4111 • e-paštas: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI Generalinis sekretoriatas – RECHNUNGSHOF (Austrijos audito rūmai)

Dampfschiffstrasse 2 • A-1033 Vienna • Austria

Tel: +43 (1) 711 71 • Fax: +43 (1) 718 09 69 • e-paštas: intosai@rechnungshof.gv.at

<http://www.intosai.org>

¹ Visi Praktiniai komentarai nagrinėjami kartu su 1000 TAAIS „Bendra įžanga į INTOSAI Finansinio audito gaires“.

TURINYS

Bendroji informacija

Ižanga į TAS	
Praktinio komentaro turinys	P1
TAS taikymas viešojo sektoriaus audite	P2
Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais	P3
Šio TAS taikymo sritis	P4-P9
Finansinių ataskaitų auditas	P10-P14
Bendrieji auditoriaus tikslai	P15
Apibrėžtys	P16
Finansinių ataskaitų auditui taikomi etikos reikalavimai	P17-P18
Audito atlikimas pagal TAS	P19
Pakankami ir tinkami audito įrodymai bei audito rizika	P20

BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės dėl 200-ojo TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus”. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 200-asis TAS galioja 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui. Praktinis komentaras galioja nuo tos pačios datos kaip ir TAS.

Ižanga į TAS

200-ajame TAS aptariamos bendrosios nepriklausomo auditoriaus pareigos atliekant finansinių ataskaitų auditą pagal TAS. Konkrečiai jame apibrėžti bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir paaiškinta audito, skirto nepriklausomo auditoriaus tikslams pasiekti, pobūdis ir apimtis. Be to, jame išaiškinta TAS taikymas, galia ir struktūra, apibrėžti reikalavimai, kuriais nustatomos bendros visiems auditams taikomos auditoriaus pareigos, įskaitant pareigą laikytis TAS. Toliau nepriklausomas auditorius vadinamas auditoriumi.

Praktinio komentaro turinys

- P1. Šiame Praktiniame komentare pateikiamos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:
- šio TAS taikymo sritis;
 - finansinių ataskaitų auditas;
 - bendrieji auditoriaus tikslai;

- d) apibrėžtys;
- e) finansinių ataskaitų auditui taikomi etikos reikalavimai;
- f) audito atlikimas pagal TAS;
- g) pakankami ir tinkami audito įrodymai bei audito rizika.

TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE

P2. 200-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS

P3. 200-ojo TAS A11 ir A57 dalyse kalbama apie šio standarto taikymą ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga, susijusi su viešojo sektoriaus subjektais.

Šio TAS taikymo sritis

- P4. TAS yra taikomi auditoriui atliekant finansinių ataskaitų auditą. INTOSAI kontekste finansinių ataskaitų auditas² gali būti platesnio teisėtumo (finansinio) audito dalimi. TAAIS 100³ 39 dalyje nurodyta, kad teisėtumo (finansinis) auditas apima:
- a) atskaitingų subjektų finansinio atskaitingumo patvirtinimą, įskaitant finansinių įrašų nagrinėjimą ir vertinimą bei nuomonių apie finansines ataskaitas pareiškimą;
 - b) finansinio atskaitingumo vyriausybės lygiu patvirtinimą;
 - c) finansinių sistemų ir operacijų auditą, įskaitant atitikties taikomiems įstatymams ir teisės aktams vertinimą;
 - d) vidaus kontrolės ir vidaus audito funkcijų auditą;
 - e) audituojamo subjekto administracinių sprendimų sąžiningumo ir tinkamumo auditą;
 - f) pranešimą apie kitus dalykus, kylančius iš audito ar su juo susijusius, kuriuos, aukščiausiosios audito institucijos manymu, reikia atskleisti.

² 200-ojo TAS A1 dalis: „Auditoriaus nuomonė apie finansines ataskaitas parodo, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Tokia nuomonė pareiškama atliekant visus finansinių ataskaitų auditus. Todėl auditoriaus nuomonė neužtikrina, kad, pavyzdžiui, subjektas bus gyvybingas ateityje arba kad vadovybė veiksmingai ir efektyviai tvarkė subjekto reikalus. Tačiau pagal kai kurias jurisdikcijas taikomame įstatyme ar teisės akte gali būti nustatyta, kad auditorius pareiškėtu nuomonę apie kitus konkrečius dalykus, tokius kaip vidaus kontrolės efektyvumas ar atskiros vadovybės ataskaitos atitiktis finansinėms ataskaitoms. Nors TAS ir pateikti reikalavimai bei gairės tokių dalykų atžvilgiu – tiek, kiek jie yra svarbūs auditoriui susidarant nuomonę apie finansines ataskaitas, tačiau jeigu auditoriaus reikalaujama pareikšti nuomonę apie tokius dalykus, jis privalo atlikti papildomą darbą.“

³ TAAIS 100 „INTOSAI Audito standartai: pagrindiniai principai“.

- P5. Sąvokos „teisėtumo auditas“ ir „finansinis auditas“ dažnai vartojamos kaip sinonimai. Tokie auditai susideda iš finansinių ataskaitų auditų bei kai kurių arba visų elementų, išdėstytų aukščiau pateiktuose a–f punktuose, priklausomai nuo aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimų. INTOSAI Finansinio audito gairių (TAAIS 1000–2999) Praktiniuose komentaruose pateikiamos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams, taikantiems TAS finansinių ataskaitų audite. Atliekant platesnį teisėtumo arba finansinį auditą viešajame sektoriuje, galima naudotis TAAIS pateiktomis išsamesnėmis gairėmis, pavyzdžiui INTOSAI Atitikties audito gairėmis (TAAIS 4000⁴ ir 4200⁵).
- P6. Teisėtumo (finansiniai) auditai atliekami įvairiose aplinkose. Jeigu finansinės atskaitomybės aplinkose, kuriose siekiama diegti tarptautiniu mastu pripažintą praktiką, viešojo sektoriaus auditoriai taikys visas TAAIS 1000–2999 nuostatas, tai padės pertvarkyti aplinką, kurioje atliekamas auditas, taip, kad ši aplinka atitiktų tarptautiniu mastu pripažintus principus.
- P7. Priklausomai nuo taikomų standartų, viešojo sektoriaus auditoriai gali nurodyti, kad vadovaujasi šiais audito standartais:
- TAS – tai reiškia, kad visiškai laikomasi visų atitinkamų TAS ir, jei reikia, papildomų gairių, pateiktų INTOSAI TAS Praktiniuose komentaruose [TAAIS];
 - INTOSAI Pagrindiniais audito principais, tačiau ne visais TAS, kurie šiuo metu įtraukti į INTOSAI Finansinio audito gaires kaip jų dalis (TAAIS 1000–2999); arba
 - nacionaliniais ar kitais atitinkamais audito standartais.
- P8. Viešoje sektoriaus kontekste Praktiniuose komentaruose vartojama sąvoka „viešojo sektoriaus auditoriai“ atitinka TAS sąvoką „auditoriai“.
- P9. Kai kuriuose TAS kalbama apie nuostatas, būdingas mažesnių subjektų auditams. Atliekant viešojo sektoriaus subjektų ir valstybės asignavimus gaunančių subjektų auditus, šios nuostatos paprastai netaikomos, net jeigu viešojo sektoriaus subjekte esama mažai darbuotojų, vykdoma nesudėtinga veikla, ar turimas palyginti nedidelis biudžetas. Tokiais atvejais viešojo sektoriaus subjektui vis tiek gali tekti atlikti sudėtingas operacijas, pavyzdžiui, pervedimus iš kitų valdymo institucijų, būti privaloma laikytis įstatymų, kitų teisės aktų, veiklos ir sistemų principų, kuriuos yra nustačiusi aukštesnė valstybinė institucija, ir tekti atsakomybę atsiskaityti už mokesčių mokėtojų pinigų panaudojimą. Todėl viešojo sektoriaus auditoriai turi atidžiai apsvarstyti tokių nuostatų svarbą. Praktiniuose komentaruose gali būti pateikta ir papildomų gairių šioje srityje, kai manoma, jog tai svarbu audituojant mažesnius viešojo sektoriaus subjektus.

Finansinių ataskaitų auditas

- P10. Nagrinėdami TAS 6 dalies nuostatas, viešojo sektoriaus auditoriai turi atsižvelgti į papildomas gaires, pateiktas 320-ojo TAS Praktiniame komentare⁶.

⁴ TAAIS 4000, „Bendra įžanga į atitikties audito gaires“.

⁵ TAAIS 4200, „Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės“.

⁶ 320-asis TAS, „Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą“.

- P11. TAS A7 dalis yra viena iš daugelio dalių, kuriose aptariama teisingo pateikimo tvarka. Viešajam sektoriui skirtos teisingo pateikimo tvarkos pavyzdys yra Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos paskelbti Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai (TVSAS).
- P12. TAS A8 dalyje yra pateikti finansinių ataskaitų pavyzdžiai ir viso finansinių ataskaitų rinkinio turinys. Visą viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinį, parengtą apskaitos kaupiamuoju principu, paprastai sudaro:
- finansinės būklės ataskaita;
 - finansinių veiklos rezultatų ataskaita;
 - grynojo turto / nuosavybės pokyčių ataskaita;
 - pinigų srautų ataskaita;
 - biudžeto planinių ir faktinių sumų palyginimas – kaip atskira papildoma finansinė ataskaita arba kaip sutikrinimo žiniaraštis; ir
 - aiškinamasis raštas, kuriame pateikiama reikšmingų apskaitos metodų santrauka ir kita aiškinamoji informacija.
- P13. Tam tikrose aplinkose į visą finansinių ataskaitų rinkinį gali būti įtrauktos ir kitos ataskaitos, pavyzdžiui, veiklos ataskaitos ir asignavimų ataskaitos.
- P14. Nagrinėdami TAS 10 dalies nuostatas, viešojo sektoriaus auditoriai turi atsižvelgti į papildomas gaires, pateiktas 210-ojo TAS⁷ ir 580-ojo TAS⁸ Praktiniuose komentaruose.

Bendrieji auditoriaus tikslai

- P15. Atliekant viešojo sektoriaus auditą paprastai nebūna TAS 12 ir 24 dalyse nurodytos galimybės atsisakyti toliau vykdyti užduotį. Susidarius aplinkybėms, kurioms esant paprastai reikėtų atsisakyti toliau vykdyti užduotį, viešojo sektoriaus auditoriams gali reikėti plačiau arba išsamiau atsiskaityti, pavyzdžiui, įstatymų leidžiamajai valdžiai.

Apibrėžtys

- P16. Nagrinėdami TAS 13 dalyje pateiktas apibrėžtis, viešojo sektoriaus auditoriai turi atsižvelgti į šias sąvokas:
- a) „taikoma finansinės atskaitomybės tvarka“ – kaip ir privačiame sektoriuje, viešame sektoriuje gali būti teisingo pateikimo tvarka arba atitikties tvarka; ir
 - b) „auditorius“ – tai sąvokos „užduoties partneris“ ir „audito įmonė“. Sąvoka „užduoties partneris“ gali reikšti, pavyzdžiui, valstybės kontrolierių, kuris yra bendrai atsakingas už viešojo sektoriaus auditus, arba kitą reikiamą kvalifikaciją turintį asmenį, kuriam

⁷ 210-asis TAS, „Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų“.

⁸ 580-asis TAS, „Rašytiniai pareiškimai“.

valstybės kontrolieriaus vardu pavesta atlikti ar paskirta atsakomybė už konkrečią užduotį. Sąvoka „audito įmonė“ paprastai reiškia aukščiausiąją audito instituciją arba jos atitikmenį regioniniame ar vietos lygmenyje.

Finansinių ataskaitų auditui taikomi etikos reikalavimai

- P17. Kalbant apie TAS 14 dalyje minimus etikos reikalavimus, INTOSAI Etikos kodeksas⁹ yra tinkamas viešojo sektoriaus auditoriams.
- P18. TAS 15 dalyje nustatyta, kad auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio, pripažindamas, kad gali susidaryti aplinkybės, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali pasitaikyti reikšmingų iškraipymų. TAAIS 200¹⁰, kuris yra INTOSAI Pagrindinių audito principų dalis, aptarta reikiamo atidumo sąvoka ir nurodyta, kad: „... Auditoriai turi atkreipti dėmesį į situacijas, silpnas kontrolės vietas, apskaitos trūkumus, klaidas ir neįprastas operacijas ar rezultatus, kurie gali rodyti esant apgaulę, netinkamas ar neteisėtas išlaidas, nesankcionuotus veiksmus, eikvojimą, neefektyvumą ar nepakankamą sąžiningumą“. Profesinio skepticizmo sąvoka sustiprina ir praplečia reikiamo atidumo sąvoką ir yra esminis elementas planuojant ir atliekant auditą.

Audito atlikimas pagal TAS

- P19. Atsižvelgdami į TAS 18–20 dalių, kuriose kalbama apie atitiktį su auditu susijusiems TAS, nuostatas, viešojo sektoriaus auditoriai viešajame sektoriuje atliekamam teisėtumo (finansiniam) auditui taikydami TAAIS, turi atsižvelgti ir į tai, kad , TAAIS sudaro kartu TAS ir jų Praktiniai komentarai. Jeigu audito ataskaitoje nurodyta, kad auditas buvo atliktas pagal TAS, viešojo sektoriaus auditoriai turi laikytis visų su auditu susijusių TAS, kaip nurodyta TAS 18–20 dalyse.

Pakankami ir tinkami audito įrodymai bei audito rizika

- P20. Nagrinėdami informacijos šaltinius, aptartus TAS A28 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai gali nuspręsti panaudoti ir ankstesnių veiklos auditų ir kitų su subjektu susijusių auditų informaciją. Tai galima daryti tik tuo atveju, jeigu informacija vis dar aktuali ir patikima.

⁹ TAAIS 30, „INTOSAI Etikos kodeksas“.

¹⁰ TAAIS 200, „INTOSAI Audo standartai – Bendrieji standartai“, 2 dalis.