

1230 TAAIS

230-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

AUDITO DOKUMENTAVIMAS

(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

Atliktų audito procedūrų ir surinktų audito įrodymų dokumentavimas..... P3

Galutinės audito bylos sudarymas..... P4-P5

Konfidencialumo ir skaidrumo klausimai..... P6-P14

Konkrečios nuostatos dėl viešojo sektoriaus auditorių, turinčių teisinius įgaliojimus, dokumentavimo..... P15-P17

BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 230-ojo TAS „Audito dokumentavimas“. Jas reikia skaityti kartu su TAS. 230-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

230-ajame TAS aptariamos auditoriaus pareigos parengti audito dokumentus finansinių ataskaitų auditui. TAS priede išdėstyti kiti TAS, kuriuose pateikti konkretūs dokumentavimo reikalavimai ir gairės. Kitų TAS konkretūs dokumentavimo reikalavimai neapriboja šio TAS taikymo. Įstatymas ar teisės aktas gali nustatyti papildomus dokumentavimo reikalavimus.

Praktinio komentaro turinys

P1. Šiame Praktiniame komentare pateikiamos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams aptariant toliau išvardytas sritis:

- a) atliktų audito procedūrų ir surinktų audito įrodymų dokumentavimas;
- b) galutinės audito bylos sudarymas;
- c) konfidencialumo ir skaidrumo klausimai;
- d) konkrečios nuostatos dėl viešojo sektoriaus auditorių, turinčių teisinius įgaliojimus, dokumentavimo.

TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE

P2. 230-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, atliekantiems finansinių ataskaitų auditą.

PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS

Atliktų audito procedūrų ir surinktų audito įrodymų dokumentavimas

P3. TAS 8 dalies c punktas nurodo, kad auditorius turi parengti audito dokumentus, pakankamus jokio ryšio su tuo auditu anksčiau neturėjusiam patyrusiam auditoriui suprasti reikšmingus audito metu kylančius dalykus, išvadas apie juos bei reikšmingus profesinius sprendimus, priimtus darant tas išvadas. TAS A8 dalyje aiškinama, kad norint įvertinti dalykų reikšmingumą, būtina atlikti objektyvią faktų ir aplinkybių analizę, ir pateikiama reikšmingų dalykų pavyzdžių. Viešojo sektoriaus auditoriams gali tekti pateikti išvadą apie labai įvairius reikšmingus dalykus, kurių neapima jų finansinių ataskaitų audito išvada, ar dalykus, kurie gali nesukelti reikšmingo finansinės informacijos ar panašios atskleidžiamos informacijos iškraipymo. Tokie dalykai, pavyzdžiui, yra nepakankama atitiktis teisės aktams ar patvirtintiems įgaliojimams, sutarčių nuostatų ar subsidijų susitarimų pažeidimas, neteisėtos ar netinkamos išlaidos, biudžeto vykdymas, metinio deficito / perviršio patvirtinimas, programų finansavimo ir išlaidų vertinimas bei informacija apie veiklos rodiklius.

Galutinės audito bylos sudarymas

P4. TAS 14 dalyje nurodoma, kad auditorius turi surinkti audito dokumentus į audito bylą ir pasibaigus auditoriaus išvados pateikimo terminui laiku atlikti administracines galutinės audito bylos sudarymo procedūras. TAS A21 dalyje aiškinama, kad paprastai ne daugiau nei 60 dienų po auditoriaus išvados pateikimo termino yra tinkamas nustatytas laikas, per kurį reikia sudaryti galutinę audito bylą. Viešajame sektoriuje gali užsitęsti auditoriaus išvados užbaigimo procesas. Taip gali atsitikti dėl užsitęsusio išvados derinimo su subjektu ar kitais asmenimis. Vis dėlto tai netrukdo laiku sudaryti galutinės audito bylos.

P5. TAS A23 dalyje nurodomas 1-asis Tarptautinis kokybės kontrolės standartas (TKKS)², pagal kurį audito organizacijos privalo parengti audito užduoties dokumentų saugojimo tvarką ir apibrėžti atitinkamas procedūras. Kaip nurodoma 1-ojo TKKS A61 dalyje, saugojimo laikotarpis paprastai ne trumpesnis nei penkeri metai nuo auditoriaus išvados pateikimo datos. Viešajame sektoriuje gali būti nustatyti viešojo sektoriaus reikalavimai saugoti audito dokumentus trumpesnę ar ilgesnę laiką. Šie reikalavimai gali būti dėl tam tikrų dokumentų, kuriuos, pavyzdžiui, reikia neribotą laiką saugoti šalies valstybiniuose archyvuose, istorinės reikšmės. Gali būti nustatyti papildomi reikalavimai dėl nacionalinių slaptumo žymų, apimantys ir dokumentų saugojimą. Viešojo sektoriaus auditoriai susipažįsta su taikomais teisės aktais, reglamentuojančiais dokumentų saugojimą.

Konfidencialumo ir skaidrumo klausimai

P6. Nors 230-asis TAS nekalba apie užduoties dokumentų konfidencialumą, saugų laikymą, vientisumą, pasiekiamumą ir atkūrimo užtikrinimą, šie klausimai nagrinėjami 1-ajame TKKS, kai kalbama apie audito organizacijos pareigas. 1-ojo TKKS A56 dalyje nurodoma, kad atitinkami etikos reikalavimai nustato audito organizacijos darbuotojams pareigą visada laikyti užduoties dokumentų informaciją konfidencialia, išskyrus tuos atvejus, kai subjekto

² 1-asis TKKS „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“.

vadovybė konkrečiai leido atskleisti informaciją arba kai yra teisinė ar profesinė pareiga tai padaryti.

- P7. Esminis privataus ir viešojo sektoriaus skirtumas yra toks, kad viešajame sektoriuje gali būti specifiniai įstatymų reikalavimai, kurie, viena vertus, reguliuoja konfidencialumą, o, antra vertus – trečiųjų šalių prieigą. Viešajame sektoriuje nuolatos reikia derinti konfidencialumą su skaidrumo ir atskaitingumo poreikiu.
- P8. Derinant konfidencialumą ir skaidrumą reikia pasitelkti profesinį sprendimą, užtikrinantį, kad konfidencialūs dokumentai būtų aiškiai nurodomi ir su jais atitinkamai elgiamasi, kartu tinkamai suteikiant prie jų prieigą. Dėl to svarbu susipažinti su aukščiausiosios audito institucijos konfidencialumo politika ir procedūromis. Tokios procedūros gali apimti audito dokumentus, kurie laikytini konfidencialiais, audito dokumentus, kurie turi būti viešai prieinami, aiškiai apibrėžti, kas atsakingas už leidimą atskleisti audito dokumentus, bei nustatyti tvarkas esant reikalui suteikti prieigą prie tokios informacijos.
- P9. Be to, viešojo sektoriaus auditoriams gali būti įstatymu priskirtos papildomos su konfidencialumu susijusios pareigos. Šios pareigos gali remtis konkrečios aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimais ar teisės aktais, reguliuojančiais oficialias paslaptis ar privatumą. Tokie teisės aktai, pavyzdžiui, gali apimti gynybos, sveikatos, socialinių paslaugų ar mokesčių inspekcijos auditą. Viešojo sektoriaus auditoriai susipažįsta su konkrečios srities reikalavimais, susijusiais su juos įpareigojančiu konfidencialumu.
- P10. Viešojo sektoriaus auditoriai susipažįsta ir su teisės aktais, suteikiančiais viešą prieigą prie audito susirašinėjimo, pavyzdžiui, kai elektroninės ar kitokios korespondencijos žurnalai prieinami visuomenei. Tokį susirašinėjimą gali sudaryti raštai į / iš audituojamojo subjekto ar kitų šalių, susiję su audito įrodymų rinkimu bei su audito klausimais susijusios nuostatos ir sprendimai.
- P11. Viešajame sektoriuje neretai tenka atsakinėti į išorės interesantų prašymus suteikti prieigą prie audito dokumentų. Tokie atvejai gali būti ypač sudėtingi - kai išorės interesantai iš audito organizacijos netiesiogiai mėgina gauti informaciją, kurios negali gauti tiesiai iš audituojamojo subjekto.
- P12. Iš esmės, kai audituojamam subjektui yra įstatymu pavesta rinkti ir saugoti tam tikrą informaciją, išorės interesantų prašymai gauti tokią informaciją paprastai nukreipiami audituojamam subjektui.
- P13. Tais atvejais, kai viešojo sektoriaus auditoriai laiko, kad galima suteikti prieigą prie audito dokumentų, prieš atskleisdami informaciją jie paprastai tariasi su tiesiogiai susijusiomis šalimis (pvz., audituojamu subjektu, dėl kurio atėjo prašymas). Tokiais atvejais viešojo sektoriaus auditorius užtikrina, kad prieigą gavę asmenys laikosi bent jau tokio paties konfidencialumo, kaip patys viešojo sektoriaus auditoriai.
- P14. Tam tikroje aplinkoje aukščiausioji audito institucija samdo kitus auditorius atlikti viešojo sektoriaus auditą. Sutikdamas atlikti tokį darbą auditorius paprastai turi patvirtinti, kad audito dokumentus gali tikrinti jį paskyrusi aukščiausioji audito institucija. Audito dokumentus gali tikrinti ir peržiūros institucijos, kurioms įstatymu suteikta teisė prieiti prie informacijos, susijusios su auditoriaus pareigomis.

Konkrečios nuostatos dėl viešojo sektoriaus auditorių, turinčių teisinius įgaliojimus, dokumentavimo

P15. Tam tikroje viešojo sektoriaus aplinkoje, pavyzdžiui, teisminių įgaliojimų turinčioje aukščiausioje audito institucijoje, viešojo sektoriaus auditoriams gali būti taikomi įstatymai ir teisės aktai, nurodantys, kad auditoriai suprastų ir laikytųsi tikslų dokumentavimo procedūrų, reguliuojančių taisykles dėl įrodymų. Viešojo sektoriaus auditoriai susipažįsta su politika ir procedūromis, apibrėžiančiomis papildomus audito dokumentavimo reikalavimus, kurie skirti užtikrinti atitiktį taikomoms taisyklėms dėl įrodymų. Dokumentavimui poveikį gali daryti toliau išvardyti dalykai, į kuriuos auditoriai atsižvelgia:

- teisės aktai, nustatantys papildomus reikalavimus audito dokumentavimui;
- tokių reikalavimų taikymo sritis (t. y. jie turi būti nustatomi visiems audito pavedimo dokumentams ar konkreitiems dokumentams, susijusiems su tam tikrais audito klausimais);
- papildomas apdorojimas, formalumai ar reikalavimai, taikomi audito dokumentams;
- kiekvieno papildomo reikalavimo tikslas ir tinkamos teisinės tvarkos laikymasis atliekant auditą; ir
- tolesnis galimas pakenkimas audito dokumentams, kylantis dėl konkrečių jų surinkimo ir / arba pateikimo būdų.

P16. Teisinius įgaliojimus turintiems viešojo sektoriaus auditoriams, pvz., dirbantiems teisminių įgaliojimų turinčioje aukščiausioje audito institucijoje, dokumentavimas sudaro dalį oficialaus sprendimo pagrindo. Tokioje audito aplinkoje tinkama teisinė tvarka gali nustatyti konkrečius griežtus reikalavimus, kuriuos reikia taikyti dokumentavimo konfidencialumui teismo bylos procese. Be to, kadangi teismo sprendimai gali nustatyti teisiškai privalomą atskleidimą valstybės įgaliojantiems asmenims, gali egzistuoti papildomų dokumentų saugojimo reikalavimų, kurių turi laikytis viešojo sektoriaus auditoriai.

P17. Viešojo sektoriaus auditoriai, dirbantys P15 pastraipoje išvardytose aplinkose, turi susipažinti su taikomais įstatymais ir teisės aktais.