

1315 TAAIS

315-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS NUSTATYMAS IR ĮVERTINIMAS SUSIPAŽIŠTANT SU SUBJEKTU IR JO APLINKA

(vertimas iš anglų kalbos)

INTOSAI Profesinių standartų komitetas

Finansinio audito pakomitetas – 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 Visos praktinės pastabos nagrinėjamos 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
Bendrosios aplinkybės.....	P4
Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla.....	P5-P11
Būtinasis susipažinimas su subjektu ir jo aplinka, įskaitant subjekto vidaus kontrolę.....	P12-P16
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas.....	P17-18
Priedas: Papildomi sąlygų ir įvykių, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, pavyzdžiai	

BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 315-ojo TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su subjektu ir jo aplinka“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 315-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

315-ajame TAS aptariama auditoriaus pareiga nustatyti ir įvertinti reikšmingo finansinių ataskaitų iškraipymo riziką susipažįstant su subjektu ir jo aplinka, įskaitant subjekto vidaus kontrolę.

Praktinio komentaro turinys

- P1. Praktinis komentaras yra papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:
- a) bendrosios aplinkybės;
 - b) rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla;
 - c) būtinasis susipažinimas su subjektu ir jo aplinka, įskaitant subjekto vidaus kontrolę;
 - d) reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas.

TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE

- P2. 315-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, atliekantiems finansinių ataskaitų auditą.

PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS

P3. 315-ojo TAS A21, A35, A65 ir A113 dalyse kalbama apie šio standarto taikymą ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga susijusi su viešojo sektoriaus subjektais.

Bendrosios aplinkybės

P4. Viešajame sektoriuje atliekamo finansinio audito tikslai dažnai platesni nei vien tik pareikšti nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (t. y. TAS nuostatas). Papildomų tikslų gali pridėti audito įgaliojimai arba viešojo sektoriaus subjektų prievolės, kylančios iš įstatymų, taisyklių, ministrų įsakymų, vyriausybės politikos reikalavimų ar įstatymų leidėjų nutarimų. Šie papildomi tikslai gali apimti pareigą atliekant auditą ir teikiant išvadą, pavyzdžiui, pranešti apie viešojo sektoriaus auditorių nustatytus atvejus, kai nebuvo laikomasi valdžios institucijų reikalavimų, įskaitant biudžeto formavimo bei atskaitingumo tvarkas, ir (arba) apie vidaus kontrolės efektyvumą. Šie papildomi tikslai gali paskatinti viešojo sektoriaus auditorius įvertinti papildomą reikšmingo iškraipymo riziką. Tačiau net ir tuomet, kai nenustatyta tokių papildomų tikslų, visuomenė gali turėti lūkesčių, kad viešojo sektoriaus auditoriai praneš apie atvejus, kai nebuvo laikomasi valdžios institucijų reikalavimų, ar apie vidaus kontrolės efektyvumą. Dėl to viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į tokius lūkesčius bei atkreipia dėmesį į sritis, kuriose gali kilti valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymo rizika ar rizika dėl vidaus kontrolės efektyvumo planuojant ir atliekant auditą.

Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla

P5. Vykdydami rizikos vertinimo procedūras ir susijusią veiklą, išvardytą TAS 5-10 dalyse, viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į platesnius audito įgaliojimų tikslus, aprašytus P4 dalyje.

P6. Vykdydami subjekto vadovybės ir kitų darbuotojų apklausą kaip vieną iš rizikos vertinimo procedūrų, aprašytą TAS 6 dalies a punkte ir A6 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai gali rinkti informaciją iš tokių papildomų šaltinių:

- Iš auditorių, tame subjekte atlikusių veiklos ar kitokį auditą;
- Valstybės pareigūnų; ir
- Įstatymų leidėjų ataskaitų ar protokolų.

P7. Atlikdami analitines procedūras, įtrauktas į rizikos vertinimo procedūras, aprašytas TAS 6 dalies b punkte ir TAS A7-A10 dalyse, viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti ir į tokius sąryšius:

- Išlaidų palyginimas su asignavimais;
- Išmokų, pvz., pašalpos vaiko išlaikymui ir pensijų, palyginimas su demografinė informacija; ir
- Palūkanų kaip nacionalinės skolos dalies palyginimas su valstybės skolinimosi rodikliu.

- P8. Vykdydami rizikos vertinimo procedūras - stebėseną ir tikrinimą, aprašytus TAS 6 dalies c punkte ir TAS A11 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai gali pastebėti ir patikrinti tokius dalykus:
- Papildomus dokumentus, kuriuos vadovybė parengė įstatymų leidėjams, pvz., veiklos ataskaitas ar finansavimo prašymus;
 - Įstaigos darbuotojų apklausų duomenis;
 - Ministrų ir kitus įsakymus; ir
 - Oficialius įstatymų leidėjų darbo procedūrų įrašus.
- P9. TAS 7 dalyje minimas kliento prisiėmimas ir jo išlaikymas ne visada gali būti taikomas viešajame sektoriuje. Viešojo sektoriaus auditoriai gali neturėti galimybės atsisakyti audito ar jį nutraukti. Tačiau nustatydami ir vertindami reikšmingo iškraipymo riziką viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į informaciją, kurią galima gauti iš šių ar panašių procesų.
- P10. Remiantis ankstesne darbo su subjektu ir praėjusių auditų patirtimi, kaip aprašoma TAS 9 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai gali naudotis ankstesnių subjekto veiklos bei kitokių auditų ataskaitomis.
- P11. TAS 10 dalyje išdėstytas reikalavimas, kad užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai turi aptarti subjekto finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo tikimybę ir subjekto tinkamos finansinės atskaitomybės tvarkos taikymą subjekto faktams ir aplinkybėms. Viešajame sektoriuje toks aptarimas gali apimti ir papildomus tikslus bei susijusią reikšmingo iškraipymo riziką, kaip pateikiama P4 dalyje. Viešojo sektoriaus auditoriai į tokį aptarimą gali kviešti subjekte veiklos ir kitokį auditą atliekančius auditorius.

Būtinasis susipažinimas su subjektu ir jo aplinka, įskaitant subjekto vidaus kontrolę

- P12. Susipažindami su subjektu ir jo aplinka, kaip to reikalaujama TAS 11 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į tokius dalykus:
- a) Su subjektu susiję sprendimai gali būti inicijuojami iš išorės, dėl politinių procesų. Tokie sprendimai turi įtakos subjekto vadovybės veiklai. Pavyzdžiui:
 - Nauja buveinė arba esamos buveinės uždarymas;
 - Reorganizacija, įskaitant veiklos perdavimą kitiems subjektams;
 - Naujos programų sritys; ir
 - Biudžeto apribojimas arba sumažinimas.
 - b) Svarbūs su priežiūra susiję veiksniai apima konkrečius subjektui taikomus įstatymus ir teisės aktus bei galimą jų nesilaikymo poveikį;
 - c) Kiti išorės veiksniai, apimantys taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, gali daryti poveikį konkretiems atskaitomybės tikslams;
 - d) Susipažinimas su veikla gali apimti ir susipažinimą su vykdoma vyriausybės veikla bei svarbiomis programomis;

- e) Programų tikslai ir strategijos gali apimti viešosios politikos elementus ir dėl to daryti poveikį rizikos vertinimui;
- f) Viešojo sektoriaus subjektų valdymas gali neturėti tokios reikšmės kaip privačiame sektoriuje. Viešajame sektoriuje svarbiausias dėmesys tenka už valdymą atsakingiems asmenims, kurie atstovauja piliečiams;
- g) Valdymo struktūroms poveikį daro subjekto teisinė struktūra, pavyzdžiui, ar subjektas yra ministerija, departamentas, įstaiga ar kitokio tipo subjektas; ir
- h) Klausimai, susiję su vadovybės veiklos tęstinumo prielaidomis, gali būti nesvarbūs.

P13. TAS 11 dalies e punkte kalbama apie finansinės veiklos vertinimą ir peržiūrą. Viešojo sektoriaus auditoriai į savo vertinimą ar peržiūrą gali įtraukti ir nefinansinę informaciją, tokią kaip tikslų pasiekimą (pvz., kokiam skaičiui žmonių padėjo programa). Be to, viešajame sektoriuje egzistuoja papildomos išorės šalys, galinčios vertinti ir peržiūrėti veiklą. Tokios išorės šalys gali būti įstatymų leidėjai, kiti viešojo sektoriaus subjektai bei žiniasklaida.

P14. Susipažindami su vidaus kontrole, kaip to reikalaujama TAS 12 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į tokius dalykus:

- a) Papildomos atskaitomybės pareigos, susijusios su vidaus kontrole;
- b) Svarbios kontrolės priemonės, susijusios su įgaliojimų laikymusi;
- c) Kontrolės priemonės biudžeto įgyvendinimo stebėsenai;
- d) Kontrolės priemonės biudžeto lėšų pervedimui kitiems subjektams;
- e) Slaptų duomenų, susijusių su nacionaliniu saugumu ir slaptais asmens duomenimis, pvz., informacija apie mokesčius ir sveikatą, kontrolės priemonės;
- f) Priežiūrą ir kitas kontrolės priemones gali vykdyti išorės šalys, pvz., tokiose srityse:
 - Pirkimų teisės aktų laikymasis;
 - Biudžeto vykdymas;
 - Kitos sritys, nustatytos teisės aktais ar audito įgaliojimais;
 - Vadovybės atskaitomybė.

P15. Susipažindami su subjekto rizikos vertinimo procesu, kaip to reikalaujama TAS 15 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į tai, kad toks procesas gali būti nustatytas teisės aktu, įtrauktas į įsakymus ar atliekamas kitų viešojo sektoriaus subjektų.

P16. Tam tikroje viešojo sektoriaus aplinkoje, tokioje kaip aukščiausioje audito institucijoje, turinčioje teisminių įgaliojimų, susidūrę su finansiniu sukčiavimu viešojo sektoriaus auditoriai gali glaudžiai bendradarbiauti su prokurorais ir policija. Todėl jie iš prokurorų ir policijos gali gauti informaciją, svarbią subjekto ir jo aplinkos supratimui bei rizikos vertinimui.

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas

P17. Nustatydami ir įvertindami reikšmingo iškraipymo riziką pagal TAS 25 ir 26 dalis viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti į tokius papildomus dalykus:

- Į faktą, kad rizikos nustatymas ir įvertinimas finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu gali apimti klausimus, susijusius su politiniu klimatu, viešuoju interesu ir poveikiui jautriomis programomis; ir
- Į faktą, kad ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir atskleidžiamos informacijos tvirtinimai gali būti išplėsti ir apimti tvirtinimus, kad ūkinės operacijos ir įvykiai buvo vykdomi laikantis teisės aktų ar tinkamų įgaliojimų, kaip išdėstyta TAS A113 dalyje.

P18. Priimdami sprendimą, kuri rizika yra reikšminga, kaip to reikalaujama TAS 28 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai taip pat įvertina tokius dalykus:

- a) Teisės aktų ir įsakymų sudėtingumas ir nenuoseklumas;
- b) Įgaliojimų nesilaikymas; ir
- c) Biudžeto procesas ir biudžeto vykdymas.

Viešajame sektoriuje biudžetas yra autoritetinga priemonė, jį nustato įstatymų leidėjai. Dėl to paprastai viešojo sektoriaus auditoriams biudžeto procesas yra būtina susipažinimo su subjektu ir jo aplinka bei rizikos vertinimo dalis, o ne vien tik subjekto valdymo procedūra.

Priedas: Papildomi sąlygų ir įvykių, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, pavyzdžiai

Toliau pateikiami papildomų sąlygų ir įvykių, galinčių rodyti reikšmingo iškraipymo viešojo sektoriaus subjektuose riziką, pavyzdžiai:

- Dėl silpnos biudžeto kontrolės kilęs biudžeto viršijimas;
- Privatizavimas;
- Naujos programos;
- Dideli esamų programų pokyčiai;
- Nauji finansavimo šaltiniai;
- Nauji įstatymai bei teisės aktai ar įsakymai;
- Politiniai sprendimai, pvz., įstaigos perkėlimas;
- Programos, kurioms neskirta pakankamai išteklių ir finansavimo;
- Išaugę visuomenės lūkesčiai;
- Prekių ir paslaugų pirkimas tam tikrose srityse, pvz., gynybos srityje;
- Vyriausybės nustatytos veiklos vykdymas pagal funkcijų perdavimo sutartis;
- Veikla, kurią tiria specialieji tyrimai;
- Politinių vadovų pasikeitimas;
- Eikvojimo ar piktnaudžiavimo požymiai;
- Didesni nei įprastai lūkesčiai laikytis biudžeto; ir
- Viešojo ir privataus sektoriaus bendradarbiavimas.