

1500 TAAIS

500-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

AUDITO ĮRODYMAI

(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

Pakankami tinkami audito įrodymai P3-P10

Priedas: Su įstatymų ir teisės aktų rizikų valdymu susijusių audito įrodymų šaltiniai

BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 500-ojo TAS „Audito įrodymai“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 500-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

500-ajame TAS paaiškinama, kas sudaro audito įrodymus atliekant finansinių ataskaitų auditą, ir nagrinėjama auditoriaus atsakomybė rengiant ir atliekant audito procedūras, kuriomis siekiama surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, leidžiančių daryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė.

500-asis TAS taikomas visiems audito įrodymams, kurie surenkami audito metu. Kituose standartuose nagrinėjami konkretūs audito aspektai (pavyzdžiui, 315-asis TAS²), su tam tikru dalyku susiję audito įrodymai, kuriuos reikia surinkti (pavyzdžiui, 570-asis TAS³), konkrečios procedūros, atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų (pavyzdžiui, 520-asis TAS⁴) ir įvertinimas, ar surinkta pakankamų tinkamų audito įrodymų (200-asis TAS⁵ ir 330-asis TAS⁶).

Praktinio komentaro turinys

P1. Šiame Praktiniame komentare pateiktos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams aptariant tokią sritį:

- a) pakankami tinkami audito įrodymai.

² 315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su subjektu ir jo aplinka“.

³ 570-asis TAS „Veiklos tęstinumas“.

⁴ 520-asis TAS „Analitinės procedūros“.

⁵ 200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“.

⁶ 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE

- P2. 500-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS

Pakankami tinkami audito įrodymai

- P3. Kaip nurodoma TAS A7 dalyje, kai kurie audito įrodymai surenkami atliekant audito procedūras, kurių metu tikrinami apskaitos dokumentai. Audito įrodymus sudaro informacija, kuria grindžiami ir patvirtinami vadovybės tvirtinimai, ir informacija, kuri prieštarauja šiems tvirtinimams. Viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų atveju, vadovybė gali dažnai tvirtinti, kad ūkinės operacijos ir įvykiai buvo atlikti laikantis įstatymų ar tinkamų įgaliojimų. Tokius tvirtinimus gali apimti finansinis auditas.⁷ Viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti į 4200-ąjį TAAIS⁸.
- P4. Nagrinėdami informaciją iš nuo subjekto nepriklausomų šaltinių, kaip minima TAS A9 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai gali laikyti tuos šaltinius nepriklausomais nuo subjekto net ir tuo atveju, jei jie atskaitingi tai pačiai institucijai, pvz., nepriklausomą veiklą vykdančios valstybinės įstaigos, atskaitingos tai pačiai institucijai. Viešojo sektoriaus lyginamosios analizės duomenų pobūdis gali apimti kitus šaltinius, pvz., panašių programų ar veiklos rodiklių palyginimus.
- P5. Nagrinėdami įrodymų šaltinius pagal TAS A2 dalį, viešojo sektoriaus auditoriai gali nagrinėti ir įrodymus, gautus atliekant veiklos auditą ar kitokį subjekto auditą.
- P6. Kaip paaiškinta TAS A11 dalyje, tam tikromis aplinkybėmis ankstesnių auditų metu surinkti audito įrodymai gali būti tinkami audito įrodymai, jei auditorius atlieka audito procedūras siekdamas nustatyti, ar jie vis dar tinkami. Remdamiesi ankstesnių veiklos auditų metu surinktais įrodymais, viešojo sektoriaus auditoriai įvertina, ar naudoti tvirtinimai ir atlikti testai yra tinkami finansinių ataskaitų auditui.
- P7. Kai audito įgaliojimai apima su sandorių teisėtumu susijusius tikslus, viešojo sektoriaus auditoriams gali tekti atidžiai pasirinkti audito procedūrų pobūdį ir atlikimo laiką, kaip tai aiškinama TAS A12 dalyje, pvz., einant laikui gali mažėti galimybė taikyti tam tikras audito procedūras, skirtas nustatyti sandorio teisėtumą ar kontrolės priemonių efektyvumą.

⁷ Praktiniame komentare esančiose papildomose gairėse finansinis auditas yra finansinių ataskaitų ir papildomų teisėtumo ir atitikties tvirtinimų auditas, kai yra nagrinėjamas kartu su finansinių ataskaitų auditu (finansiniai / teisėtumo auditai). TAS nagrinėja finansinių ataskaitų auditus.

⁸ 4200-asis TAAIS „INTOSAI Atitikties audito gairės finansinių ataskaitų auditui“.

- P8. Viešojo sektoriaus subjektai paprastai turi nustatę vidaus kontrolės priemones, skirtas užtikrinti sandorių teisėtumą. Vis dėlto kai audituojamas subjektas yra atsakingas už subsidijų teikimą ar kitokią finansinę paramą kitoms šalims, dažnai sandorio teisėtumas iš dalies priklauso nuo to, kaip kitos šalys atitinka kriterijus ir vykdo paramos gavimo sąlygas. Tokiu atveju gali tekti surinkti įrodymus apie tai, kaip subjektas įsitikina apie tų kitų šalių sandorių teisėtumą (kaip tai parodyta Praktinio komentaro 1 priede).
- P9. Nagrinėdami TAS A13 dalyje pateiktas gaires viešojo sektoriaus auditoriai atsižvelgia į tai, kad priklausomai nuo susijusių įstatymų duomenų išsaugojimo reikalavimai viešojo sektoriaus subjektams gali skirtis. Viešojo sektoriaus auditoriai turi susipažinti su įstatymais, reguliuojančiais duomenų išsaugojimą.
- P10. Tam tikroje aplinkoje, pavyzdžiui, teisminių įgaliojimų turinčioje aukščiausioje audito institucijoje, viešojo sektoriaus auditoriams gali būti taikomi įstatymai ir teisės aktai, reikalaujantys, kad jie suprastų ir laikytųsi tikslų procedūrų, susijusių su įrodymų priėmimo taisyklėmis. Viešojo sektoriaus auditoriai susipažįsta su tokia politika ir procedūromis, apibrėžiančiomis papildomus reikalavimus audito įrodymams ir skirtas užtikrinti, kad laikomasi taikomų teisės aktų. Pavyzdžiui, tokioje aplinkoje dirbantiems viešojo sektoriaus auditoriams gali tekti atsižvelgti į toliau išdėstytus dalykus, susijusius su įrodymų rinkimu:
- įstatymai, nustatantys papildomus reikalavimus įrodymų rinkimui;
 - papildomų reikalavimų apimtis (t. y., ar juos reikia nustatyti kiekvienam audito užduoties dokumentui, ar konkrečioms dokumentams, susijusiems su tam tikrais audito klausimais);
 - papildomas apdorojimas, formalumai ar reikalavimai, taikomi audito įrodymams;
 - kiekvieno papildomo reikalavimo paskirtis audito procese taikant teisinę procedūrą;
 - apribojimai, kurie gali būti taikomi audito įrodymams dėl konkretaus jų surinkimo ir / ar pateikimo būdo.

Priedas: Su įstatymų ir teisės aktų rizikų valdymu susijusių audito įrodymų šaltiniai

Rizika	Aprašymas	Galimi audito įrodymų šaltiniai
Teisės aktų sudėtingumas	Kuo sudėtingesni teisės aktai, tuo didesnė klaidų rizika. Klaidų gali atsirasti dėl neteisingo teisės akto supratimo, klaidingo aiškinimo arba dėl klaidingo jo taikymo.	<ul style="list-style-type: none"> Nustatytos ir dokumentais įformintos procedūros, skirtos įstatymu nustatytus reikalavimus paversti darbo nurodymais; nustatyti ir dokumentais įforminti kontrolės planai, tikrinantys programų vadovų veiklą; vidaus audito ar kitų nepriklausomų auditorių atliktų programos kontrolės planų ir darbo vadovų peržiūros ataskaitos.
Nauji įstatymai	Nauji įstatymai gali reikalauti įvesti naujas administracines ir kontrolės procedūras. Dėl to gali kilti klaidų kuriant ar taikant kontrolės priemones, kurių reikia norint užtikrinti teisėtumą.	<ul style="list-style-type: none"> Nustatytos ir dokumentais įformintos procedūros, skirtos paversti įstatymu nustatytus reikalavimus programų taisyklėmis. Nustatyti kontrolės planai ir nepriklausoma darbo nurodymų ir kontrolės planų peržiūra gali irgi būti audito įrodymais, kai programos diegiamos laikantis naujų įstatymų.
Tarptautinės programos (finansuojamos Jungtinių Tautų, ES ar kitų institucijų)	Kai teisės aktus kuria tokios institucijos, kyla rizika, kad teisės aktai ir gairės gali būti klaidingai aiškinami ar neįtraukiami į vidaus nurodymus.	<ul style="list-style-type: none"> Ryšium su teisės aktų sudėtingumu nustatytų audito įrodymų šaltiniai gali vienodai tikti ir tokioms finansuojamoms programoms.
Paslaugos ir programos, kurias vykdo trečiosios šalys.	Tais atvejais, kai programas administruoja įgalioti atstovai, ministerijos praranda tam tikrą tiesioginę kontrolės dalį - joms gali tekti pasitikėti, kad įgalioti atstovai užtikrins atitiktį teisės aktams.	<ul style="list-style-type: none"> Nustatyti susitarimai tarp subjekto ir įgalioto atstovo, nustatantys kontrolės procedūras, kurios bus taikomos administruojant paslaugas; dokumentais įformintos procedūros ir vadovybės vykdomos kontrolės bei trečiosios šalies veiklos stebėsenos rezultatai; vidaus audito apžiūrų trečiosiose šalyse, skirtų patikrinti sistemas ir procedūras, taip pat ir susijusias su teisėtumu, ataskaitos; trečiosios šalies auditoriaus patikinimas arba sutarta procedūrų ataskaita apie mokėjimus ir paramos gavimą ar apie mokėjimų ir paramos gavimo kontrolės priemones.

Rizika	Aprašymas	Galimi audito įrodymų šaltiniai
Mokėjimai ir parama, teikiami remiantis paraiškėmis ar deklaracijomis	Subjekto sugebėjimas patvirtinti atitiktį teisės aktams gali apribotas, kai, pavyzdžiui, negalima atlikti tiesioginės subsidijos gavimui nustatytų kriterijų patikros	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerijos nurodymai ir gairės pareiškėjams, aiškiai nustatantys kriterijus paraiškoms; • nustatyti tipiniai reikalavimai dokumentams, pagrindžiantiems teisę gauti paramą, kuriuos reikia pateikti kartu su paraiškėmis. (Tai gali būti subsidijos mokėjimo sąlyga ar reikalavimas, kai subsidijos remiama veikla užbaigiama); • pareiškėjų dokumentų fizinės patikros ataskaitos ir pan., patvirtinančios jų tinkamumą; • nustatytos dokumentais įformintos procedūros, skirtos įvertinti finansinę pareiškėjų padėtį prieš teikiant subsidiją ir nuolat stebėti jų mokumą; • išorės auditoriaus nepriklausomas pažymėjimas dėl subsidijos paraiškos.