

## 1540 TAAIS

540-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras<sup>1</sup>

# APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ<sup>2</sup>, ĮSKAITANT TIKROSIOS VERTĖS APSKAITINIUS ĮVERTINIMUS, IR SUSIJUSIOS ATSKLEISTOS INFORMACIJOS AUDITAS

(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](mailto: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](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at)

<http://www.intosai.org>

---

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

<sup>2</sup> Vert. Pastaba – TAS naudojamas terminas *apskaitinis įvertinimas* atitinka VSAFAS terminą *apskaitinis įvertis*.

# TURINYS

## Bendroji informacija

Ižanga į TAS	
Praktinio komentaro turinys.....	P1
<b>TAS taikymas viešojo sektoriaus audite .....</b>	<b>P2</b>
<b>Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais .....</b>	<b>P3</b>
Apskaitinių įvertinimų pobūdis .....	P4-P6
Tikslas.....	P7
Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla.....	P8
Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas .....	P9
Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką .....	P10
Tolėsnes pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką .....	P11
Apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas .....	P12
Galimo vadovybės šališkumo požymiai .....	P13-P14

## BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės dėl 540-ojo TAS „Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 540-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

540-ajame TAS aptariama auditoriaus atsakomybė, susijusi su apskaitiniais įvertinimais, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusia atskleista informacija atliekant finansinių ataskaitų auditą. Šiame TAS išsamiau aprašytas 315-ojo TAS<sup>3</sup>, 330-ojo TAS<sup>4</sup> ir kitų susijusių TAS taikymas apskaitinio įvertinimo atžvilgiu. Jame taip pat pateikiami reikalavimai ir gairės dėl konkretaus apskaitinio įvertinimo iškraipymo bei galimo vadovybės šališkumo požymių.

### Praktinio komentaro turinys

P1. Šiame Praktiniame komentare pateikiamos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:

- a) apskaitinių įvertinimų pobūdis;

<sup>3</sup> 315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“.

<sup>4</sup> 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“.

- b) tikslas;
- c) rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla;
- d) reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas;
- e) atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką;
- f) tolesnės pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką;
- g) apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas;
- h) galimo vadovybės šališkumo požymiai;

## **TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE**

P2. 540-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

## **PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS**

P3. 540-ojo TAS A11 dalyje kalbama apie šio standarto taikymą ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga, susijusi su viešojo sektoriaus subjektais. .

### **Apskaitinių įvertinimų pobūdis**

P3. Tai, kada ir kaip viešojo sektoriaus subjektai turi naudoti apskaitinius įvertinimus, priklauso nuo nagrinėjamo finansinio straipsnio ir taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Kai kurie svarbūs apskaitiniai įvertinimai viešajame sektoriuje gali būti susiję su turtu, įsipareigojimais ir atskleidžiama informacija, tokia kaip:

- socialinio draudimo programos;
- valstybės tarnautojų pensijų programos;
- sveikatos apsaugos programos;
- išmokų / pašalpų veteranams programos;
- vyriausybės garantijų programos;
- įsipareigojimai aplinkosaugos srityje;
- mokesčių pajamos ir gautinos sumos;
- tam tikras turtas ir įranga, pvz., specializuota karinė įranga ir paveldui priskiriamas turtas.

P5. Dėl vyriausybės operacijų pobūdžio, kai kuriems viešojo sektoriaus subjektų apskaitiniams įvertinimams būdingas didelis įvertinimo neapibrėžtumai, pvz., su paskolomis susijusių garantijų ar sudėtingoje finansinėje situacijoje esančių subjektų atveju.

P6. Šalia to, kas nurodyta TAS A11 dalyje pateiktose gairėse, kartais pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką viešajame sektoriuje nėra reikalaujama nustatyti tikrąją vertę. Tokiais

atvejais viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti naudojamą alternatyvų vertinimo metodą ir nuspresti, ar jis atitinka taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir nėra klaidinantis.

## **Tikslas**

P7. Turėdami omenyje TAS tikslą surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų apie tai, ar apskaitiniai įvertinimai yra pagrįsti ir ar susijusi atskleista informacija yra pakankama pagal taikomos finansinės atskaitomybės tvarką, viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti šiuos aspektus:

- pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama įtraukti nefinansinę informaciją, pvz., programos rezultatus ar kitokią veiklos informaciją. Ši informacija gali būti pagrįsta įvertinimais;
- viešojo sektoriaus subjektuose kai kurių įsipareigojimų įvertinimo neapibrėžtumas yra toks didelis, kad pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką gali būti neleidžiama jų pripažinti, tačiau vis tiek reikalaujama atskleisti įvertinimo neapibrėžtumo lygį. Tais atvejais, kai galimi įsipareigojimai kelia grėsmę vyriausybės programų tvarumui, siekdami atkreipti dėmesį į šiuos klausimus viešojo sektoriaus auditoriai gali pasitelkti „Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipas.

## **Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla**

P8. Viešajame sektoriuje tam tikrų ilgalaikių numatomų įsipareigojimų tikrasis kiekis gali būti nežinomas ilgą laiką. Todėl TAS 9 dalies nuostatos ir TAS A39–A42 dalyse pateikta aiškinamoji standarto taikymo medžiaga gali būti neaktuali tam tikrų įvertinimų atžvilgiu. Pavyzdžiui, socialinio draudimo įsipareigojimai galioja daug metų, todėl viešojo sektoriaus auditoriai neturi galimybės juos įvertinti pasiremami pobalansiniais įvykiais.

## **Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas**

P9. Viešajame sektoriuje daugelio finansinės atskaitomybės tvarkų aprašų nėra pateikiamos gairės, kaip atskirti apskaitinių įvertinimų pokyčius, kurie yra praėjusio laikotarpio finansinių ataskaitų iškraipymai, ir pokyčius, kurie nėra iškraipymai, kaip tai paaiškinta TAS A44 dalyje. Jeigu taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos apraše nėra nustatytos tokios gairės, viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti į kitų tvarkų aprašuose pateiktas atitinkamas gaires.

## **Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką**

P10. Svarstant, ar, siekiant surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, būtina turėti specifinių įgūdžių ar žinių apie vieną ar kelis apskaitinio įvertinimo aspektus, kaip tai numatyta TAS 14 dalyje, auditoriui ypač aktualu įvertinti specifinių įgūdžių poreikį, kai audituojami tam tikri apskaitiniai įvertinimai, pavyzdžiui,:

- socialinio draudimo programos;

- valstybės tarnautojų pensijų planai;
- kompensacijų veteranams programos.

Daugiau rekomendacijų, kaip pasitelkti ekspertus, pateikta TAAIS 1620<sup>5</sup>.

## **Tolesnės pagrindinės procedūros, atliekamos reaguojant į reikšmingą riziką**

P11. Atlikdami apskaitinių įvertinimų vertinimą pagal TAS 15 dalies c punkto reikalavimus, viešojo sektoriaus auditoriai turi turėti omenyje tai, kad vadovybė gali neturėti galimybės atlikti tam tikrą veiksmą, kuriuo remiasi apskaitinis įvertinimas. Kaip nurodyta TAAIS 1315<sup>6</sup> P12 dalyje, audituojamas subjektas gali neturėti galimybės kontroliuoti tokių sprendimų, susijusių su tam tikru veiksmu, kuriuo remiasi apskaitinis įvertinimas, priėmimo dėl politinių procesų.

## **Apskaitinių įvertinimų pagrįstumo įvertinimas ir iškraipymų nustatymas**

P12. Tuo atveju, kai viešojo sektoriaus finansinėse ataskaitose pateikiami keli labai dideli apskaitiniai įvertinimai, kuriuose gali būti didelis įvertinimo neapibrėžtumas, viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti, ar tinkamai atskleistas apskaitinio įvertinimo neapibrėžtumas, ir šio atskleidimo poveikį auditoriaus ataskaitai.

## **Galimo vadovybės šališkumo požymiai**

P13. Kaip numatyta TAS 21 dalyje, viešojo sektoriaus auditoriai turi peržiūrėti vadovybės vertinimus ir sprendimus, priimtus atliekant apskaitinį įvertinimą, kad nustatytų, ar yra galimo vadovybės šališkumo požymių. Peržiūros metu jie gali apsvarstyti galimo šališkumo priežastis, kurios gali būti būdingos konkrečiai viešajam sektoriui, tokias kaip:

- stiprūs politiniai motyvai;
- besikeičianti arba nestabili politinė aplinka;
- padidėję visuomenės lūkesčiai;
- didesni, nei įprasta, lūkesčiai vykdyti biudžetą;
- biudžeto sumažinimas, atitinkamai nesumažėjus lūkesčiams dėl paslaugų teikimo;
- viešojo ir privataus sektorių partnerystės;
- klaidų finansinėje informacijoje toleravimas.

P14. Tam tikroje aplinkoje, pavyzdžiui, teisminių įgaliojimų turinčioje aukščiausioje audito institucijoje, viešojo sektoriaus auditoriams gali būti suteikti papildomi įgaliojimai, kai nustatoma, kad vadovybė tyčia siekė suklaidinti. Tokie įgaliojimai dažnai apima pareigą nustatyti asmenį (asmenis), kuriam tenka atsakomybė už tokius veiksmus, ir rekomenduoti iškelti tokiam asmeniui civilinę ar baudžiamąją bylą.

<sup>5</sup> TAAIS 1620 „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“.

<sup>6</sup> TAAIS 1315 „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“.