

INTOSAI



700-ojo TAS praktinis komentaras

*Nuomonės apie finansines ataskaitas
susidarymas ir pateikimas*

INTOSAI PROFESINIŲ STANDARTŲ KOMITETAS

PSK SEKRETORIATAS

Rigsrevisionen • Store Kongensgade 45 • 1264 Kopenhaga • Danija Tel. +45 3392
8400 • Faks. +45 3311 0415 • El. paštas info@rigsrevisionen.dk

INTOSAI



INTOSAI generalinis sekretoriatas –
RECHNUNGSHOF
(Austrijos audito teismas)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENA
AUSTRIJA

Tel. ++43 (1) 711 71 • Faksas ++43 (1) 718 09 69

El. paštas intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Šis praktinis komentaras kartu su 700-uoju tarptautiniu audito standartu (TAS) „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“, kurį parengė Tarptautinė buhalterijų federacija (TBF), sudaro 1700-ąją TAAIS.

700-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) (persvarstyto) praktinis komentaras

Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas

Bendroji informacija

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 700-ojo TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ (persvarstytas). Jį reikia skaityti kartu su TAS. 700-asis TAS (persvarstytas) galioja 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau pasibaigusiu laikotarpiu finansinių ataskaitų auditui. Praktinis komentaras galioja nuo tos pačios datos kaip ir TAS.

Įžanga į TAS

700-ajame TAS (persvarstytame) nagrinėjama auditoriaus pareiga susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas. Jame taip pat nagrinėjama po finansinių ataskaitų audito pateiktos auditoriaus išvados forma ir turinys.

701-ajame TAS (persvarstytame) nagrinėjama auditoriaus pareiga pranešti apie pagrindinius audito dalykus auditoriaus išvadoje. 705-ajame TAS (persvarstytame)¹ ir 706-ajame TAS (persvarstytame)² nagrinėjama, kaip pasikeičia auditoriaus išvados forma bei turinys, kai auditorius išreiškia modifikuotą nuomonę arba įtraukia „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą arba „Kitų dalykų“ pastraipą į auditoriaus išvadą. 720-ajame TAS (persvarstytame) aptariama auditoriaus atsakomybė dėl kitos į metinę subjekto ataskaitą įtrauktos informacijos (finansinės arba nefinansinės, t. y., kitos informacijos nei finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvada dėl jų).

700-asis TAS (persvarstytas) parašytas viso bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio atžvilgiu. 800-ajame TAS (persvarstytame)³ nagrinėjami specialūs svarstymai, kai finansinės ataskaitos parengtos vadovaujantis specialios paskirties tvarka. 805-ajame TAS (persvarstytame)⁴ nagrinėjami specialūs svarstymai, susiję su atskiros finansinės ataskaitos arba konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditu.

700-ajame TAS (persvarstytame) skatinama vienodai pateikti auditoriaus išvadas, tačiau pripažįstamas lankstumas, reikalingas taikantis prie konkrečių atskirų jurisdikcijų aplinkybių. Vienodas auditoriaus išvadų pateikimas, kai auditas atliekamas pagal tarptautinius audito standartus, skatina patikimumą pasaulio rinkoje, nes yra lengviau atpažinti tuos auditus, kurie buvo atlikti pagal visuotinai pripažintus standartus. Tai taip pat padeda vartotojui suprasti ir atpažinti neįprastas aplinkybes tada, kai jos atsiranda.

1 705-asis TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

2 706-asis TAS „Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje“.

3 800-asis TAS „Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas“.

4 805-asis TAS „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir atskirų finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditas“.

Praktinio komentaro turinys

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

- (a) bendrosios aplinkybės;
- (b) šio TAS taikymo sritis;
- (c) auditoriaus išvada;
- (d) reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikio finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai atskleidimas.

TAS taikymas viešojo sektoriaus audite

P2. 700-asis TAS (persvarstytas) taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, atliekantiems finansinių ataskaitų auditus.

Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais

Bendrosios aplinkybės

P3. 700-ojo TAS (persvarstyto) A38 ir A70 dalyse kalbama apie šio standarto taikymą ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga susijusi su viešojo sektoriaus subjektais.

P4. Viešajame sektoriuje atliekamo finansinio audito tikslai dažnai yra platesni, negu vien pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (t. y. TAS nuostatas). Audito įgaliojimai ar viešojo sektoriaus subjektų prievolės, kylančios iš įstatymų, kitų teisės aktų, ministrų įsakymų, vyriausybės politikos nuostatų ar įstatymų leidėjų nutarimų, gali pridėti ir papildomų tikslų. Šie papildomi tikslai, kurie gali būti lygiai tokie pat svarbūs susidarant nuomonę apie finansines ataskaitas, gali apimti tam tikras pareigas atliekant auditą ir teikiant išvadą, pavyzdžiui, pranešti apie viešojo sektoriaus auditorių nustatytus atvejus, kai nebuvo laikomasi valdžios institucijų reikalavimų, įskaitant biudžeto formavimo bei atskaitingumo tvarką, ir (arba) apie vidaus kontrolės efektyvumą. Tačiau net ir tuomet, kai tokie papildomi tikslai nenustatyti, visuomenė gali turėti lūkesčių, susijusių su viešojo sektoriaus auditorių pareiga pranešti apie valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymą arba apie vidaus kontrolės efektyvumą. Informacija apie tokias papildomas pareigas turėtų būti pateikiama atskirame auditoriaus išvados skyriuje, kaip tai aprašyta toliau P6 dalyje.

Šio TAS taikymo sritis

P5. Kaip nurodyta TAS 4 dalyje, vienodas auditoriaus išvadų pateikimas, kai auditas atliktas pagal tarptautinius audito standartus, skatina patikimumą viešojo sektoriaus aplinkoje ir pasaulio rinkoje. Viešojo sektoriaus subjektų finansinėmis ataskaitomis dažniausiai naudojasi įstatymų leidžiamosios valdžios ir priežiūros institucijos. Įstatymų leidžiamoji valdžia atstovauja piliečiams, kurie yra galutiniai finansinių ataskaitų naudotojai.

P6. Viešajame sektoriuje, atsižvelgiant į įstatymus ir kitus teisės aktus ar suteiktus įgaliojimus atlikti auditą, viešojo sektoriaus auditoriams gali tekti pateikti savo pastebėjimus auditoriaus išvadoje vadovaujantis tarptautinių audito standartų nuostatomis. Papildomi pastebėjimai, atskleidimai, išvados, rekomendacijos ir vadovybės atsakymai gali būti pateikiami atskiroje išvadoje, jeigu to reikalaujama arba tai leidžiama šio TAS A54 dalyje. Ši atskira išvada gali būti pateikiama kartu su auditoriaus išvada arba tokiu būdu, koks nustatytas atitinkamuose įstatymuose ar kituose teisės aktuose.

P7. Viešojo sektoriaus auditoriai, turintys pareigą pateikti išvadą, ar laikomasi valdžios institucijų nustatytų reikalavimų, gali atsižvelgti į INTOSAI Atitikties audito gaires (TAAIS 4000⁶ ir 4200⁷). Atlikdami kitas užtikrinimo užduotis, viešojo sektoriaus auditoriai gali vadovautis ir TUUS 3000⁸ bei TAAIS 4100⁹.

Auditoriaus išvada

- P8. Viešajame sektoriuje įstatymai ar kiti teisės aktai gali nustatyti reikalavimus finansinėms ataskaitoms, o auditorius turi nustatyti reikalavimus, kuriuos turi įvykdyti vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys (plg. 1260-asis TAAIS apibrėžia, kas yra už valdymą atsakingi asmenys), ir įtraukti juos į auditoriaus išvadą (700-ojo TAS A40–A42 dalys).
- P9. Kalbant apie etinius reikalavimus, minimus auditoriaus išvados dalyje „Nuomonės pagrindas“, gali būti aktualūs ir kiti etikos kodeksai, kuriuose numatyti ne mažesni apribojimai nei Tarptautinių etikos standartų buhalteriams valdybos parengtas Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Vykdamas TAS 28 dalies reikalavimus tinka vadovautis INTOSAI Etikos kodeksu¹⁰. Atlikdamas įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešojoje rinkoje, kaip nurodyta šio TAS 39 dalies b punkte, finansinių ataskaitų auditą, auditorius už valdymą atsakingiems asmenims pateikia ataskaitą, kad auditorius atitinka aktualius etinius reikalavimus, susijusius su nepriklausomumu, ir praneša jiems apie visus santykius ir kitus dalykus, kurie gali kelti pagrįstą įtarimą dėl auditoriaus nepriklausomumo ir, jeigu taikytina, apie apsaugos priemones.
- P10. Tais atvejais, kai viešojo sektoriaus auditoriai pagal įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimus privalo naudoti konkretų auditoriaus išvados išdėstymą ar vartoti konkrečią formuluotę, jie turi įvertinti, ar tokiam išdėstyme ar formuluotėje bus įtraukti visi TAS 50 dalyje išvardyti privalomi elementai. Jeigu kurių nors elementų nėra, viešojo sektoriaus auditoriai negali konstatuoti, kad jų auditas atliktas pagal TAS reikalavimus.
- P11. TAS pateikti pavyzdžiai, pagal poreikį juos pakoregavus, yra taikytini bei aktualūs ir viešajame sektoriuje.
- P12. Taikydami TAS A16 dalies nuostatas, tais atvejais, kai įstatymuose ir kituose teisės aktuose nėra konkrečiai nurodyta, kad turi būti adresuota auditoriaus išvada, viešojo sektoriaus auditoriai turi adresuoti auditoriaus išvadą už valdymą atsakingiems asmenims arba atitinkamiems įstatymų leidžiamosios valdžios atstovams.

6 4000 TAAIS „Atitikties audito gairių bendrasis įvadas.“

7 4200 TAAIS „Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės“.

8 3000 TUUS „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ir apžvalgas“.

9 4100 TAAIS „Atitikties audito, atliekamo atskirai nuo finansinių ataskaitų audito, gairės“.

10 30 TAAIS „INTOSAI Etikos kodeksas“

11 4200 TAAIS „Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės“.

P13. Priklausomai nuo taikomų standartų, viešojo sektoriaus auditoriai gali vadovautis šiais atitinkamais audito standartais:

- (a) standartais, kurie yra grindžiami tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų (žr. 200 TAAIS 12 dalį) esminiais audito principais (100–999 TAAIS) arba juos atitinka;
- (b) tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais 1000–1810 (žr. 200 TAAIS 13 dalies a punktą);
- (c) tarptautiniais audito standartais (žr. 200 TAAIS 13 dalis b punktą).

P14. Įstatymuose ir kituose teisės aktuose gali būti nustatytas terminas, iki kada turi būti pateikta auditoriaus išvada. Susidarius aplinkybėms, kai viešojo sektoriaus auditoriai negali laikytis nustatyto termino, jie gali apsvarstyti galimybę imtis kitų reikiamų veiksmų, pavyzdžiui, informuoti už valdymą atsakingus asmenis arba įstatymų leidžiamąją valdžią.

Reikšmingų ūkinių operacijų ir įvykių poveikio finansinėse ataskaitose pateiktai informacijai atskleidimas

P15. Pagal bendrosios paskirties finansinių ataskaitų rinkinio rengimo tvarką viešajame sektoriuje gali būti reikalaujama parengti papildomas ataskaitas, pavyzdžiui, apie planuotų ir faktiškai panaudotų sumų palyginimą, veiklos rezultatus ir ataskaitas apie asignavimus, kurios įtraukiamos į finansinių ataskaitų rinkinį. Tokiais atvejais viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti šias ataskaitas vadovaudamiesi TAS A6 dalies nuostatomis.