

INTOSAI



705-ojo TAS praktinis komentaras

*Nuomonės modifikavimas nepriklausomo
auditoriaus išvadoje*

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 705-uoju Tarptautiniu audito standartu (TAS) „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“, kurį parengė Tarptautinė buhalterijų federacija (TBF), sudaro 1705-qjį TAAIS.

705-ojo Tarptautinio audito standarto (TAS) (persvarstyto) praktinis komentaras

Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje

Bendroji informacija

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės dėl 705-ojo TAS „Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje“ (persvarstytas). Jį reikia skaityti kartu su TAS. 705-asis TAS (persvarstytas) galioja 2016 m. gruodžio 15 d. ar vėliau pasibaigusių laikotarpių finansinių ataskaitų auditui. Praktinis komentaras galioja nuo tos pačios datos kaip ir TAS.

Ižanga į TAS

705-ajame TAS (persvarstytime) nagrinėjama auditoriaus pareiga pateikti tinkamą išvadą tomis aplinkybėmis, kai auditorius, susidarydamas nuomonę pagal 700-ąjį TAS (persvarstyta)¹, daro išvadą, kad yra būtina modifikuoti auditoriaus nuomonę apie finansines ataskaitas.

Modifikuotų nuomonių tipai

705-ajame TAS (persvarstytime) nustatyti trys modifikuotų nuomonių tipai: sąlyginė nuomonė, neigiama nuomonė ir atsisakymas pareikšti nuomonę. Priimant sprendimą, kuris modifikuotos nuomonės tipas yra tinkamas, atsižvelgiama į šiuos veiksnius:

- (a) dalyko, nulemiančio modifikavimą pobūdį, t. y. ar finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipytos arba, jei negalima surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, gali būti reikšmingai iškraipytos; ir
- (b) auditoriaus sprendimą apie dalyko poveikio paplitimą arba galimą poveikį finansinėms ataskaitoms.

Praktinio komentaro turinys

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

- (a) bendrosios aplinkybės;
- (b) aplinkybės, kurioms esant reikia modifikuoti auditoriaus nuomonę;
- (c) auditoriaus nuomonės modifikavimo tipo nustatymas;
- (d) reikšmingų iškraipymų pobūdis;
- (e) negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų pobūdis;
- (f) auditoriaus išvados forma ir turinys tais atvejais, kai nuomonė modifikuojama;
- (g) už valdymą atsakingų asmenų informavimas.

¹ 700-asis TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“

TAS taikymas viešojo sektoriaus audite

- P2. 705-asis TAS (persvarstytas) taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, atliekantiems finansinių ataskaitų auditus.

Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais

- P3. 705-ojo TAS (persvarstyto) A14 dalyje 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 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 nenumatyti, visuomenė gali turėti lūkesčių, susijusių su viešojo sektoriaus auditorių pareiga pranešti apie valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymą arba apie vidaus kontrolės efektyvumą. Viešojo sektoriaus auditoriai, turintys pareigą pranešti apie atvejus, kai nesilaikoma valdžios institucijų nustatytų reikalavimų, gali atsižvelgti į INTOSAI Atitikties audito gaires (TAAIS 4000² ir 4200³).
- P5. Apsvarstant šio TAS A1 dalyje pateiktą lentelę, viešojo sektoriaus auditoriams, turintiems pareigą pranešti apie atvejus, kai nesilaikoma valdžios institucijų reikalavimų, gali reikėti atsižvelgti į TAAIS 4200⁴ pateiktas gaires. Šiame TAAIS aptarta, kaip auditoriaus sprendimas dėl modifikavimą nulemiančio dalyko pobūdžio ir (galimo) poveikio paplitimo daro įtaką pareikštos nuomonės dėl valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymo tipui. Atlikdami kitas užtikrinimo užduotis, viešojo sektoriaus auditoriai gali vadovautis ir TUUS 3000⁵ bei TAAIS 4100⁶.

Aplinkybės, kurioms esant reikia modifikuoti auditoriaus nuomonę.

- P6. Finansinių ataskaitų auditą atliekantis viešojo sektoriaus auditoriai, turintys pareigą pranešti apie atvejus, kai nesilaikoma valdžios institucijų reikalavimų ar vidaus kontrolė yra neefektyvi, turi ne tik įvertinti šio TAS 6 dalyje nurodytas aplinkybes, bet ir turėti omenyje tai, kad modifikuota nuomonė apie reikalavimų nesilaikymą ar vidaus kontrolę savaime nesuponuoja modifikuotos nuomonės apie finansines ataskaitas. Viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti, ar dalykas, susijęs su valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymu, yra:
- tinkamai atskleistas finansinėse ataskaitose, vadovaujantis taikytina finansinės atskaitomybės tvarka;
 - tinkamai apskaitytas finansinėse ataskaitose, kalbant apie reikalavimų nesilaikymo finansines pasekmes; ir
 - reikšmingas arba paplitęs, todėl jo atžvilgiu būtina modifikuoti nuomonę apie finansines ataskaitas.

² 4000 TAAIS „Atitikties audito gairių bendrasis įvadas“.

³ 4200 TAAIS „Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės“.

⁴ 4200 TAAIS „Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės“.

⁵ 3000 TUUS „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ir apžvalgas“.

⁶ 4100 TAAIS „Atitikties audito, atliekamo atskirai nuo finansinių ataskaitų audito, gairės“.

Auditoriaus nuomonės modifikavimo tipo nustatymas

P7. Šalia atsako, nurodyto šio TAS 13 dalies b punkte, viešojo sektoriaus auditoriams gali reikėti arba jie gali patys nuspręsti pranešti atitinkamiems įstatymų leidžiamosios valdžios atstovams arba priežiūros institucijoms apie atvejus, kai vadovybė atsisako pašalinti apribojimus, trukdančius surinkti audito įrodymus.

Reikšmingų iškraipymų pobūdis

P8. Išsamesnės gairės viešojo sektoriaus auditoriams, kaip vykdyti šio TAS A3 dalies reikalavimus, pateiktos 1450 TAAIS⁷ P14 dalyje.

Negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų pobūdis

P9. Šalia šio TAS A10 dalyje pateiktų aplinkybių, kurių subjektas negali kontroliuoti, viešajame sektoriuje taip pat gali būti apribojimai, kuriuos sukelia:

- už valdymą atsakingi asmenys arba kiti įstatymų leidžiamosios valdžios organai;
- nuostatos dėl informacijos įslaptinimo ryšium su nacionaliniu saugumu ir komercine informacija.

P10. Šalia šio TAS A11 dalyje pateiktų aplinkybių, susijusių su auditoriaus darbo pobūdžiu arba laiko pasirinkimu, viešajame sektoriuje galimos šios aplinkybės: teisės aktų pakeitimai, stichinės nelaimės bei politiniai sprendimai, pavyzdžiui, dėl karinių operacijų ar esminių vyriausybės politikos krypties pakeitimų.

Auditoriaus išvados forma ir turinys tais atvejais, kai nuomonė modifikuojama

P11. Viešajame sektoriuje ne visuomet gali būti aktualu kiekybiškai įvertinti poveikį pelno mokesčiui, pelnui prieš mokesčius, grynajam pelnui ir nuosavybei, kaip tai nustatyta šio TAS A22 dalyje. Vietoj to viešojo sektoriaus auditoriai gali kiekybiškai įvertinti poveikį finansinėms ataskaitoms remdamiesi kitais rodikliais, tokiais kaip bendrosios išlaidos, bendrosios pajamos, nacionalinė skola ar perteklius.

P12. Rengiant modifikuotą auditoriaus nuomonę, viešojo sektoriaus auditoriams gali būti naudingi pavyzdžiai, pateikti šio TAS priede ir 4200 TAAIS⁸ 8, 9 ir 10 prieduose.

Už valdymą atsakingų asmenų informavimas

P13. Iš viešojo sektoriaus auditorių gali būti reikalaujama arba jie gali patys nuspręsti pateikti informaciją ne tik už valdymą atsakingiems asmenims, bet ir kitoms šalims, pavyzdžiui, įstatymų leidžiamosios valdžios atstovams, kaip nurodyta šio TAS 30 dalyje.

⁷ 1450 TAAIS „Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas“

⁸ 4200 TAAIS „Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės“