

1240 TAAIS

240-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ DĖL APGAULĖS, ATLIEKANT FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ

(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 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-P5

Apibrėžtys..... P6

Profesinis skepticizmas..... P7-P9

Užduoties grupės narių pasitarimai..... P10

Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai..... P11-P14

Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos nustatymas ir vertinimas..... P15

Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką..... P16-P17

Audito įrodymų vertinimas..... P18

Auditoriaus negalėjimas tęsti audito užduotį..... P19

Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas..... P20

Priežiūros ir teisėsaugos institucijų informavimas..... P21

BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 240-ojo TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 240-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

240-ajame TAS aptariama auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės atliekant finansinių ataskaitų auditą. Konkrečiai šiame TAS yra aiškinama, kaip turi būti taikomi 315-asis TAS² ir 330-asis TAS³ atsižvelgiant į reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką.

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

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

Praktinio komentaro turinys

P1. Praktinės pastabos yra papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:

- (a) bendrosios aplinkybės;
- (b) apibrėžtys;
- (c) profesinis skepticizmas;
- (d) užduoties grupės narių pasitarimai;
- (e) rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai;
- (f) reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos nustatymas ir vertinimas;
- (g) atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką;
- (h) audito įrodymų vertinimas;
- (i) auditoriaus negalėjimas tęsti audito užduotį;
- (j) vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas;
- (k) priežiūros ir teisėsaugos institucijų informavimas.

TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE

P2. 240-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS

P3. 240-ojo TAS A6, A57 ir A67 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, 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, taisyklių, ministrų įsakymų, vyriausybės politikos nuostatų ar įstatymų leidėjų nutarimų, gali pridėti ir papildomų atskaitomybės tikslų. Šie tikslai gali apimti papildomas 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 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. Todėl planuodamas ir atlikdamas auditą, viešojo sektoriaus auditorius turi atsižvelgti į šias papildomas pareigas ir susijusią apgaulės riziką.

P5. TAS 2 ir 3 dalyse aptariami apgaulės požymiai. Apgaulės atveju paprastai susiduriama su trijų rūšių aplinkybėmis, kurios neretai įvairiais būdais pasireiškia viešajame sektoriuje. Tai:

- paskatos arba spaudimas (daromas vadovybei ar darbuotojams arba jų jaučiamas ir todėl gali paveikti juos imtis apgaulės): viešojo sektoriaus darbuotojai neretai jaučia spaudimą teikti aukštos kokybės paslaugas turint nedaug išteklių ir laikytis biudžeto drausmės. Tai gali būti ypač aktualu esant sunkiai ekonominei situacijai, kai esama spaudimo išlaikyti vartotojo mokesčių tarifus, todėl gali būti skatinama nurodyti aukštesnes pajamas ir žemesnes išlaidas, nei yra iš tikrųjų. Taip pat gali būti skatinama išleisti turimas biudžeto lėšas iki finansinių metų pabaigos;
- galimybė (su subjektu susijusios ypatybės arba aplinkybės, dėl kurių galima apgaulė): viešajame sektoriuje dažnesni atvejai, kai yra sudėtingesnė įdarbinimo aplinka ar trūksta tinkamos kvalifikacijos darbuotojų. Esant tokiai situacijai neretai gali susilpnėti vidaus kontrolė ir, atitinkamai, susidaryti apgaulės galimybė. Šią riziką gali dar labiau padidinti tam tikruose viešojo sektoriaus subjektuose, pavyzdžiui, policijos departamentuose ar sveikatos priežiūros įstaigose, įprasta praktika sudaryti daug nedidelės vertės piniginių sandorių. Nepaisant nedidelės piniginių vertės, dėl tokios situacijos gali būti sugriautas visuomenės pasitikėjimas, pažeisti lūkesčiai ir atsirasti netinkama atskaitomybė;
- požiūris, arba pateisinimas (elgsena, charakteris ar etinės vertybės, kurios leidžia asmenims pateisinti vykdomą apgaulę): gaudami paprastai mažesnius nei privačiame sektoriuje atlyginimus, viešojo sektoriaus darbuotojai gali imti manyti, kad esama pagrindo netinkamai naudoti lėšas. Kaip ir ankstesniu atveju, dėl tokios situacijos gali būti sugriautas visuomenės pasitikėjimas, pažeisti lūkesčiai ir atsirasti netinkama atskaitomybė.

Apibrėžtys

P6. INTOSAI Limos deklaracijos I skyriaus 1 straipsnyje⁴ teigiama, kad „Bendras audito supratimas ir atlikimas yra būtinas valstybės finansų valdymo elementas, nes toks valstybės lėšų valdymas reiškia pasitikėjimą. Auditas – ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę“. Todėl viešojo sektoriaus auditoriai viso audito metu turi atidžiai stebėti, ar nėra pasitaikę piktnaudžiavimo atvejų. Atsižvelgiant į tai, Praktiniame komentare apibrėžtas papildomas terminas „piktnaudžiavimas“:

- Piktnaudžiavimas reiškia nepakankamai gerą ar netinkamą elgesį, lyginant su elgesiu žmogaus, kuris atsižvelgtų į deramą ir reikiamą verslo praktiką remdamasis faktais ir aplinkybėmis. Piktnaudžiavimas taip pat reiškia netinkamą pasinaudojimą valdžia ar padėtimi vadovaujantis savo, savo artimiausių ir artimų giminaičių ar verslo partnerių asmeniniais finansiniais interesais. Piktnaudžiavimo atvejai nebūtinai apima apgaulę,

⁴ TAAIS 1 „Limos deklaracija“

įstatymų, reglamentų, sutarčių dėl neatlyginamos paramos ir kitų sutarčių nuostatų pažeidimą. Piktnaudžiavimas reiškia tai, kad nukrypstama nuo padorumo sąvokos, kuri siejasi su bendraisiais viešojo sektoriaus finansų protingo valdymo principais ir viešojo sektoriaus pareigūnų elgesiu.

Profesinis skepticizmas

- P7. Auditoriaus pareiga viso audito metu laikytis profesinio skepticizmo, kaip nurodyta TAS, yra aptarta TAAIS 1200.
- P8. Kaip nurodyta TAS 12-14 dalyse, viešajame sektoriuje gali pasitaikyti šios grėsmės, susijusios su pastangomis laikytis profesinio skepticizmo viso audito metu:
- netinkamas asmeninių arba profesinių santykių pobūdis, priklausantis nuo politinio proceso ir (arba) aplinkos;
 - konkurencijos stoka viešojo sektoriaus audito srityje dėl viešojo sektoriaus audito organizacijai suteiktų įgaliojimų atliekant auditą;
 - kai kuriose aplinkose – reikalavimų reguliariai rotuoti auditorius stoka.

Todėl viešojo sektoriaus auditoriai turi imtis reikiamų veiksmų šioms grėsmėms sumažinti, pavyzdžiui, įvesti apsaugos priemones, numatytas TAAIS 1220.

- P9. Gavę informacijos apie galimą piktnaudžiavimą, viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti, ar toks galimas piktnaudžiavimas gali turėti reikšmingo poveikio finansinėms ataskaitoms. Piktnaudžiavimą galima vertinti tiek kokybiniu, tiek kiekybiniu požiūriu. Viešojo sektoriaus auditoriai neprivalo pateikti pakankamo užtikrinimo, kad buvo nustatyta apgaulė, tačiau turi įvertinti, ar reikėtų tam tikra forma pranešti apie tokius atvejus.

Užduoties grupės narių pasitarimai

- P10. TAS 15 dalyje reikalaujama, kad užduoties grupės nariai rengtų pasitarimus, o užduoties partneris privalo nuspręsti, kokia informacija turi būti perduota pasitarime nedalyvavusiems užduoties grupės nariams. Viešajame sektoriuje per pasitarimus taip pat gali būti aptariami papildomi tikslai ir susijusi reikšmingo iškraipymo rizika, kaip minėta P4 dalyje. Tarp tokiaame pasitarime dalyvaujančių viešojo sektoriaus auditorių gali būti veiklos auditoriai ir kitą subjekto auditą atliekantys auditoriai.

Rizikos vertinimo procedūros ir susijusi veikla

- P11. Vykdydami TAS 17 dalies c punkte nustatytą reikalavimą, viešojo sektoriaus auditoriai taip pat gali teikti paklausimus dėl vadovybės teikiamos informacijos kitoms vyriausybinėms institucijoms.
- P12. Vykdydami TAS 21 dalies c punkte nustatytą reikalavimą teikti paklausimus už valdymą atsakingiems asmenims, viešojo sektoriaus auditoriai paklausimus gali teikti ir atsakingiems

pareigūnams, pvz., ministerijos pareigūnams, valdybos nariams ar atitinkamų parlamentinių komitetų nariams.

- P13. Pagal TAS 22 dalies nuostatas auditorius turi įvertinti, ar kokios nors neįprastos ar netikėtos sąsajos, nustatytos atliekant analitines procedūras, įskaitant procedūras, susijusias su pajamų sąskaitomis, gali rodyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką. Viešajame sektoriuje šalia pajamų sąskaitų gali būti ir kitų sričių, kurios yra reikšmingos atliekant analitines procedūras, priklausomai nuo subjekto operacijų pobūdžio. Daugelyje viešojo sektoriaus subjektų tokios sritys, kaip pirkimai ir neatlyginama parama, gali būti svarbesnės šiems tikslams negu pajamų sąskaitos. Vykdydami analitines procedūras viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti specifinį iššūkį panaudoti grynujų pinigų principu pagrįstą apskaitą ir susijusias galimybes apdoroti finansinę informaciją.
- P14. Vertindami apgaulės rizikos veiksnius, kaip nurodyta TAS 24 dalyje, ir TAS 1 priede pateiktus pavyzdžius, viešojo sektoriaus auditoriai turi atkreipti dėmesį į tai, kad viešajame sektoriuje gali būti svarbūs papildomi rizikos veiksniai. Papildomų apgaulės rizikos veiksnių pavyzdžiai pateikiami Praktinio komentaro 1 priede.

Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos nustatymas ir įvertinimas

- P15. Kaip reikalaujama TAS 26 dalyje, viešajame sektoriuje pajamų pripažinimas ne visuomet yra svarbiausia sritis darant prielaidą, kad yra apgaulės rizika. Pajamų pripažinimas gali būti labai svarbus mokesčių inspekcijai ar kitoms pajamas gaunančioms įstaigoms, tokioms kaip valstybiniai universitetai ir koledžai, ligoninės ar priežiūros institucijos, kurios ima mokesčius už teikiamas paslaugas arba gauna neatlygintinos paramos lėšų. Tačiau daugelyje viešojo sektoriaus subjektų daugiausiai dėmesio skiriama išlaidoms ir tokioms sritims, kaip pirkimai ir neatlyginamos paramos mokėjimai. Todėl šalia pajamų pripažinimo, darydami prielaidas dėl apgaulės rizikos viešojo sektoriaus auditoriai gali, kur tinkama, įvertinti ir tokias kitas sritis.

Atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką

- P16. Planuodami ir atlikdami tolesnes audito procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką tvirtinimų lygmeniu, kaip nurodyta TAS 30 dalyje, ir įvertindami TAS 2 priede pateiktus pavyzdžius, viešojo sektoriaus auditoriai turi atsižvelgti į tai, kad viešajame sektoriuje gali būti svarbios papildomos audito procedūros. Papildomų audito procedūrų, kurios yra aktualios viešojo sektoriaus aplinkoje, pavyzdžiai pateikti Praktinio komentaro 2 priede.
- P17. TAS 32 dalies c punkte kalbama apie reikšmingus sandorius, kurie neatitinka įprastinių audituojamo subjekto operacijų ir veiklos. Tokių sandorių viešajame sektoriuje pavyzdžiai:
- ekonominės plėtros iniciatyvos;
 - apsunkinančios nuostatos kolektyvinėse sutartyse;
 - nekilnojamojo turto pardavimas ar pirkimas;
 - žemės mainai;

- servituto suteikimas;
- viešojo ir privataus sektoriaus bendradarbiavimas;
- valstybinių paslaugų privatizavimas;
- paskolos grąžinimas anksčiau laiko;
- vyriausybės užtikrinimas garantija ar draudimu gelbstint privataus sektoriaus subjektus, jeigu šie turi finansinių sunkumų.

Audito įrodymų vertinimas

P18. TAS 35 dalyje nurodyta, kad nustatęs iškraipymą auditorius turi įvertinti, ar toks iškraipymas rodo apgaulę. Jeigu esama apgaulės požymių, auditorius turi įvertinti tokio iškraipymo reikšmę. TAS 3 priede yra nurodytos aplinkybės, kurios rodo galimą apgaulę. Papildomų aplinkybių viešajame sektoriuje pavyzdžiai pateikiami Praktinio komentaro 3 priede.

Auditoriaus negalėjimas tęsti audito užduotį

P19. Viešojo sektoriaus auditoriai paprastai neturi galimybės pasitraukti iš audito užduoties, kaip nurodyta TAS 38 dalies c punkte. Todėl viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti poveikį auditoriaus nuomonei ir visus reikalavimus kitoms atsiskaitymo formoms, įskaitant tai, ar derėtų pateikti atskirą ataskaitą įstatymų leidžiamiesiems organams ir (arba) parengti įslaptintas ar riboto naudojimo ataskaitas.

Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų informavimas

P20. Viešojo sektoriaus auditorių gali būti pareikalauta arba jie patys gali nuspręsti apie dalykus, aptariamus TAS 41 dalyje, informuoti ne tik už valdymą atsakingus asmenis, bet ir kitas šalis, pavyzdžiui, įstatymų leidžiamuosius organus.

Priežiūros ir teisėsaugos institucijų informavimas

P21. Reikalavimams pranešti apie apgaulę viešajame sektoriuje gali būti taikomos tam tikros įgaliojimų atliekant auditą ar atitinkamų teisės aktų nuostatos, atitinkančios TAS 43 dalį, kurioje kalbama apie išorės šalies informavimą. Tokios šalys gali būti priežiūros ir teisėsaugos institucijos. Kai kuriose aplinkose gali būti nustatyta pareiga pranešti apie apgaulės požymius tyrimo tarnyboms ir netgi su jomis bendradarbiauti siekiant nustatyti, ar būta apgaulės arba piktnaudžiavimo. Kitose aplinkose viešojo sektoriaus auditoriai gali būti įpareigoti pranešti apie aplinkybes, rodančias apgaulės arba piktnaudžiavimo galimybę, kompetentingai atitinkamos jurisdikcijos institucijai arba atitinkamam vyriausybės arba įstatymų leidžiamosios valdžios padalinii, pavyzdžiui, prokuratūrai, policijai ir (jei taikytina remiantis galiojančiais teisės aktais) trečiosioms šalims, kurių interesai gali būti pažeisti. Viešojo sektoriaus auditoriai turi stengtis vengti trukdyti galimiems tyrimams ar procesiniams veiksams. Viešojo sektoriaus auditoriai turi būti susipažinę su taikytiniais teisės aktais, reglamentuojančiais ataskaitas ir informavimą apie apgaulės požymius ar įtarimus bei jų pagrindimą dokumentais. Be to, viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti poreikį kreiptis teisinio patarimo apgaulės požymių klausimais.

1 priedas: Papildomi apgaulės rizikos veiksnių viešojo sektoriaus aplinkoje pavyzdžiai

Šiame priede pateikiami apgaulės rizikos veiksniai, su kuriais viešojo sektoriaus auditoriai gali susidurti įvairiose situacijose. Nors rizikos veiksniai tinka daugeliui situacijų, tačiau tai yra tik pavyzdžiai, todėl viešojo sektoriaus auditoriai gali nustatyti papildomus arba kitokius rizikos veiksnius. Ne visi šie pavyzdžiai būdingi visoms situacijoms, o kai kurių reikšmė gali skirtis priklausomai nuo viešojo sektoriaus subjekto dydžio, ypatybių ar kitų aplinkybių. Be to, rizikos veiksnių pateikimo eilės tvarka nerodo jų sąlyginės svarbos ar susidarymo dažnumo.

Rizikos veiksniai, susiję su informacijos iškraipymais, atsiradusiais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės

Rizikos veiksniai, susiję su informacijos iškraipymais, atsiradusiais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, yra skirstomi atsižvelgiant į tris aplinkybes, kurios paprastai būdingos esant apgauliui: paskatas (spaudimą), galimybes ir požiūrį (pateisinimą). Toliau pateikiami rizikos veiksnių, kurie susiję su informacijos iškraipymais, atsiradusiais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, pavyzdžiai.

Paskatos (spaudimas)

Finansinis nestabilumas arba grėsmės, kurias kelia politinės, ekonominės, biudžeto arba subjekto veiklos sąlygos, pavyzdžiui:

- silpna biudžeto vykdymo kontrolė;
- privatizavimas;
- naujos programos;
- esminiai esamų programų pakeitimai;
- nauji finansavimo šaltiniai;
- nauji įstatymai, reglamentai ar direktyvos;
- politiniai sprendimai, tokie kaip perkelti veiklą į kitą vietą;
- programos, kurioms neskiriama pakankamai išteklių ir finansavimo;
- prekių ir paslaugų pirkimas tam tikrose ūkio šakose, pvz., gynybos;
- vyriausybės veiklai vykdyti perkamos užsakomosios paslaugos;
- veikla, kurios atžvilgiu gali būti atliekamas specialusis tyrimas;
- pokyčiai politinėje vadovybėje;
- viešojo ir privataus sektoriaus bendradarbiavimas.

Vadovybei daromas didelis spaudimas įvykdyti reikalavimus arba pateisinti trečiųjų šalių ar už valdymą atsakingų asmenų lūkesčius dėl tokių priežasčių kaip:

- dideli visuomenės lūkesčiai;
- didesni, nei įprasta, lūkesčiai, kad bus laikomasi biudžeto drausmės;
- biudžeto sumažinimas atitinkamai nesumažėjus lūkesčiams dėl paslaugų teikimo.

Galimybės

Dėl viešojo sektoriaus aplinkos pobūdžio susidaro apgaulingos finansinės atskaitomybės galimybės, kurias gali nulemti:

- uždara aplinka su stipriais politiniais tinklais ir ryšiais;
- hierarchinės ir biurokratinės organizacijos struktūros bei atitinkama lojalumo ir paklusnumo kultūra, susikurianti esant griežtai ir aiškiai apibrėžtai pavaldumo tvarkai;
- netiesioginiai lėšų pervedimai tarp įstaigų, dėl ko tampa sunku sekti „pinigų kelią“, kuriame neretai pasislepia tikrojo lėšų paskirstymo pobūdis;
- aukštas pareigas užimantys pareigūnai, kurie gali pasinaudoti galimybe piktnaudžiauti savo valdžia;
- galimybė pasibaigus kadencijai užimti vadovaujančias pareigas privačiame sektoriuje, pvz., dėl to, kad buvo pasirinktas atitinkamas pirkimo konkurso laimėtojas;
- finansinės informacijos klaidų toleravimas.

Neefektyvi vadovybės vykdoma stebėseną dėl tokių priežasčių kaip:

- stiprūs politiniai motyvai, ryšiai ir lojalumas;
- nestabili politinė aplinka.

Sudėtinga arba nepastovi organizacinė struktūra, ką rodo:

- didelis vietovių, kuriose vykdoma valdžios institucijų veikla, skaičius, pavyzdžiui, savivaldybės atokiose vietovėse.

Tam tikri vidaus kontrolės aspektai turi trūkumų dėl šių priežasčių:

- sudėtinga kadru komplektavimo aplinka ir (arba) tinkamos kvalifikacijos darbuotojų stoka;
- trūksta informacinių technologijų modernios programinės įrangos ir platformų, pritaikytų specifiniams viešojo sektoriaus poreikiams;
- fragmentuota ir į visumą neintegruota informacinių technologijų infrastruktūra.

Požiūris (pateisinimas)

- Viešajame sektoriuje vyraujantys mažesni atlyginimai lyginant su privačiu sektoriumi gali tapti pagrindu darbuotojams pateisinti apgaulingą finansinę atskaitomybę, ypač esant tokioms paskatom kaip premijos;
- Neatsižvelgiama į požymius, rodančius valdžios institucijų daromus pažeidimus, kurie privačiame sektoriuje galėtų užtraukti tokias pasekmes kaip bauda, atleidimas ar įkalinimas.

Rizikos veiksniai, susiję su informacijos iškraipymais dėl turto pasisavinimo

Kai kurie rizikos veiksniai, susiję su informacijos iškraipymais, atsirandančiais dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, gali atsirasti ir tais atvejais, kai informacija iškraipoma dėl turto pasisavinimo. Pavyzdžiui, informacijos iškraipymai dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės arba dėl turto pasisavinimo gali atsirasti esant neefektyviai vadovybės stebėsenai ir silpnai vidaus kontrolei. Toliau pateikiami rizikos veiksnių, susijusių su informacijos iškraipymais dėl turto pasisavinimo, pavyzdžiai.

Paskatos (spaudimas)

Priešiški subjekto ir darbuotojų, turinčių priėjimą prie pinigų arba kito turto, kurį nesunku pavogti, santykiai gali paskatinti tokius darbuotojus pasisavinti tokį turtą. Pavyzdžiui, priešiški santykiai gali kilti dėl:

- sustabarėjusių viešojo sektoriaus kompensavimo struktūrų, kurios vertinamos kaip neatitinkančios lūkesčių;
- atlygis, mokamas už darbo stažą, o ne už veiklos rezultatus.

Specifiniai viešajame sektoriuje rengiamų pirkimų ir (arba) konkursų proceso aspektai:

- politiškai jautrūs kontraktai;
- esant konkurencijai, atsirandančiai dėl didelio kiekio ir (arba) didelės vertės sutarčių, gali atsirasti kyšių ar kitokių nelegalių mokėjimų („otkatų“) rizika;
- sutartys su susijusiomis šalimis;
- pavojingas tam tikrų valstybinės valdžios veiklos rūšių pobūdis, pvz., ginklai, gamtos išteklių, kt.

Piktnaudžiavimas galia ir valdžia:

- kyšiai, duodami priimant sprendimus jautriais klausimais, pvz., sprendimus dėl neatlyginamos paramos ar prašymų išduoti darbo leidimą, leidimą gyventi ar suteikti pilietybę.

Galimybės

Dėl tam tikrų turto savybių ar susiklosčius tam tikroms aplinkybėms galimybės pasisavinti turtą gali labai padidėti. Pavyzdžiui, galimybės pasisavinti turtą padidėja, kai:

- nesutampa tikroji ir apskaityta paveldo statusą turinčio turto vertė;
- grynujų pinigų pagrindu tvarkomos apskaitos trūkumai, pavyzdžiui:
 - neapskaitomas tam tikras turtas;
 - netinkamai pateikiama informaciją apie tokio turto, kaip žemės ir pastatai, nuosavybę;
 - galimybė manipuliuoti sandorių užregistravimo laikotarpiu;
 - nekontroliuojamas arba nenuoseklus perėjimas nuo grynujų pinigų pagrindu tvarkomos apskaitos prie kaupiamuoju pagrindu tvarkomos apskaitos.

Požiūris (pateisinimas)

- Viešojo sektoriaus pareigūnai neatskiria asmeninių ir valstybinių operacijų, pvz., netinkamai naudojamos tarnybinės kreditinės kortelės;
- Kai kurių viešojo sektoriaus pareigūnų įsitikinimu, jų užimamos pareigos pateisina į privataus sektoriaus vadovų panašų gyvenimo būdą, jeigu sutartos atlygimo sąlygos neužtikrina tokios gyvenamosios;
- Nepriimtinas elgesys toleruojamas situacijose, kai gali būti sunku atleisti ar pakeisti darbuotojus.

2 priedas: Papildomi galimų audito procedūrų, skirtų reaguoti į įvertintą reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės riziką viešojo sektoriaus aplinkoje, pavyzdžiai

Specialus atsakas – iškraipymai, atsiradę dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės

Toliau pateikiami viešajam sektoriui taikytino auditoriaus atsako pavyzdžiai, papildantys TAS pateiktus pavyzdžius.

Audito planavimas

Dėl tipinių rizikos, aptartos Praktinio komentaro 1 priede, ypatybių reaguojant į šią riziką gali tekti detaliau suplanuoti reagavimo procesą. Nors taikomos tokios pačios procedūros kaip ir viešajame sektoriuje, tačiau galimai didesnei rizikai įvertinti gali prireikti išsamesnių testų.

Kalbant apie detalų planavimo procesą, galima atsižvelgti į šiuos aspektus:

Interesų konfliktas

- Sudaroma, palaikoma ir tikrinama duomenų bazė, kurioje kaupiama papildoma informacija, susijusi, pavyzdžiui, su:
 - praneštais apgaulės atvejais;
 - žiniasklaidos pranešimais;
 - drausminiais veiksmais darbuotojų atžvilgiu;
 - skundais;
 - bendro pobūdžio visuomenės ir interesų grupių reakcija;
 - sąsajos su reikšminga, viešojo sektoriaus auditorių nuomone, informacija, kurią yra gavusios priežiūros institucijos, prokurorai, sunkių ekonominių nusikaltimų ar kitokie tyrimų biurai;
 - informacija, gauta iš skundus nagrinėjančių pareigūnų, taip pat iš įstaigos darbuotojų, pranešančių apie pažeidimus, kt.;
 - teismo ekspertizių ar veiklos auditų (ypač susijusių su pirkimais ar infrastruktūros investicijomis) rezultatai.

Pirkimų procesas

Viešuosius pirkimus paprastai reglamentuoja daugybė teisės aktų. Tokiuose teisės aktuose dažnai išsamiai aprašytos pirkimo procedūros, skirtos užtikrinti, kad visos suinteresuotos šalys gautų visais

atžvilgiais vienodus kvietimus ir turėtų vienodas galimybes dalyvauti konkurse. Be to, šios procedūros dažnai rengiamos siekiant užtikrinti, jog atrankos procedūros atitiktų skaidraus ir sąžiningo elgesio visų konkurso dalyvių atžvilgiu reikalavimus. Nors procedūros gali būti tokios pačios kaip ir privačiame sektoriuje, galimai didesnei rizikai įvertinti gali prireikti išsamesnių testų.

Kalbant apie intensyvesnį planavimo procesą, galima atsižvelgti į šiuos aspektus:

Pirkimų sistema

- Pasiteirauti vadovybės, ar buvo parengta, įdiegta pirkimų sistema ir ar ji taikoma tiek prekėms ir paslaugoms pirkti, tiek disponuoti valstybės turtu ar jį išnuomoti;
- Patikrinti pirkimo sistemos dokumentaciją, siekiant nustatyti, ar esama reikalavimų, dėl kurių sistemos nebūtų galima vertinti kaip sąžiningos, nešališkos, skaidrios, konkurencingos ir ekonomiškos;
- Palyginti pirkimų sistemos dokumentaciją su taikytiniais teisės aktais ir reikalavimais;
- Patikrinti pirkimo sistemos dokumentaciją, siekiant nustatyti, ar šiuose dokumentuose esama tokiai sistemai taikytinų standartų ar etaloninių reikalavimų.

Interesų konfliktas

- Diskusijų su vadovybe ir pirkimų sistemos dokumentacijos bei pirkimų komisijos protokolų patikrų metu patikrinti, ar už pirkimą atsakingi pareigūnai ir kiti susiję asmenys:
 - atpažino ir atskleidė galimą interesų konfliktą;
 - nešališkai vertino visus tiekėjus ir potencialius tiekėjus;
 - nesinaudojo savo padėtimi, siekdami asmeninės naudos arba nederamos naudos kitam asmeniui;
 - nesukompromitavo pirkimų sistemos patikimumo ir sąžiningumo priimdami dovanas ar dėmesio ženklus arba kitus veiksmus;
 - skrupulingai naudojo visuomeninį turtą;
 - padėjo apskaitos pareigūnams ir (arba) valdžios pareigūnams kovoti su korupcija ir apgaule pirkimų sistemoje.
- Išsiaiškinti ir patikrinti, ar įstaiga yra įdiegusi kontrolės priemones, skirtas pranešti apie interesų konfliktą, ir ar apie šias priemones pranešta darbuotojams;
- Patikrinti visus pateisinančius dokumentus siekiant įsitikinti, kad tikrinamuoju laikotarpiu sistema atitiko etikos standartus.

Nederamas elgesys ir (arba) reikalavimų nesilaikymas

- Pasiteirauti vadovybės, ar tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo pareikšta įtarimų dėl nederamo elgesio ar apie atvejus, kai nebuvo laikomasi pirkimų sistemos reikalavimų;
- Visais atvejais, kai buvo pažeisti pirkimų sistemos reikalavimai ar nebuvo jų laikomasi, kurie buvo nustatyti bet kuriuo audito proceso metu, patikrinti, ar apie tai buvo tinkamai pranešta ir imtasi atitinkamų priemonių. Taip pat patvirtinti, ar buvo įspėti atitinkami valdžios pareigūnai;
- Pasiteirauti vadovybės, ar tikrinamuoju laikotarpiu būta atvejų, kad konkuruodami dėl sutarties kandidatai būtų ėmęsi apgaulės. Nustačius tokių atvejų, pasiteirauti vadovybės, ar tokių kandidatų pasiūlymai buvo atmesti;
- Jeigu įstaigoje esama praktikos, kad apie pažeidimus praneša patys darbuotojai (*whistle blowers*), patikrinti, kaip pranešama apie tokius atvejus ir kaip į juos reaguojama. Aptarti ir patikrinti visų pranešimų apie pažeidimus rezultatus vidaus audito metu ir patikrinti, kokių taisomųjų veiksmų imtasi pažeidimų atvejais;
- Pasiteirauti vadovybės, ar tikrinamuoju laikotarpiu buvo gauta skundų dėl pirkimo procesų iš atitinkamų interesų grupių. Jeigu tokių skundų buvo gauta, nustatyti, kokių veiksmų buvo imtasi.

Savarankiškų audito procedūrų atlikimas

- Patikrinti įrašus ir dokumentus siekiant nustatyti:
 - ar nėra neįprastų pardavėjų pavadinimų ir adresų;
 - ar vietoje originalių dokumentų (sąskaitų, prekių užsakymų, kt.) nebuvo gautos kopijos;
 - ar nebuvo užsakyta reikmenų, kurių tuo metu turėti pakankami kiekiai;
 - ar nebuvo užsakyta reikmenų, kuriuos numatyta likviduoti dėl netinkamumo naudoti;
 - ar nebuvo užsakyta reikmenų, kurie nėra tinkami atsižvelgiant į subjekto kompetencijos ir veiklos sritį;
 - ar nebūta pirkimų, kai perkamų prekių kiekis tik šiek tiek mažesnis už nustatytą ribą, kurią viršijus pirkimus turi patvirtinti aukštesnės pareigos užimantis asmuo;
 - ar nebūta išskaidytų pirkimų naudojant prekių užsakymus ir pan., tokiu būdu siekiant apeiti galiojančią pirkimų tvarką;
 - ar nebūta mokėjimų pardavėjams už įprastinės pirkimų sistemos ribų;
 - ar nepasitaikė atvejų, kai ant dokumentų vietoj vadovybės ir (arba) vadovų ant dokumentų pasirašė pavaldiniai (taip pažeisdami įprastą kontrolės tvarką);
 - ar nesama tiekėjų, kurie gauna daug užsakymų iš viešojo sektoriaus įmonės;
 - ar nesama kainų, kurios yra aukštesnės nei rinkos ar tikėtinos rinkos kainos, ypač tais atvejais, kai perkami dideli kiekiai;

- ar nesama sutarčių su konkurso laimėtoju sudarymo modelių, kurie gali rodyti, kad laimėtojai yra rotuojami;
- ar nepasitaiko, kad už aukštą kainą siūloma žema kokybė, ar dažni produkto gedimo atvejai;
- ar nepasitaikė atvejų, kai daug kartų buvo piršta iš vienintelio šaltinio;
- ar nepasitaikė atvejų, kai itin dažnai buvo rengiami išskirtiniai, sutrumpinti ar nenumatyti pirkimo procesai.

Biudžeto koregavimas

- Įsitikinti, kad biudžeto sudarymo procesas atitinka teisinius reikalavimus;
- Įsitikinti, kad biudžetui buvo deramai pritarta;
- Peržiūrėti kasmėnesinių biudžeto vykdymo ataskaitų teikimo procesą:
 - Išanalizuoti išimtis (kai išleidžiama per daug arba per mažai), išimčių priežastis, taip pat nustatyti, kokių atitinkamų veiksmų buvo imtasi;
 - Reikiamais atvejais patvirtinti padarytas išimtis.
- Peržiūrėti reikšmingas biudžeto pataisas, pernelyg didelį piniginių lėšų perskirstymą tarp programų metų pabaigoje, artėjant metų pabaigai ar iškart metams pasibaigus ir įvertinti to priežastis;
- Peržiūrėti veiklos ataskaitas, siekiant nustatyti, ar būta reikšmingų atvejų, kai nepasiekti strateginiame plane išskelti tikslai arba kai laikotarpio pabaigoje buvo išleista gerokai daugiau arba gerokai mažiau nei planuota;
- Peržiūrėti visas biudžeto pataisas, padarytas metų pabaigoje, artėjant metų pabaigai ar iškart metams pasibaigus, patikrinant, ar tam tinkamai ir laiku pritarė įstatymų leidėjai.

Personalo išlaidos

- Peržiūrėti kelionės ir išlaidų ataskaitas patikrinant:
 - ar nebuvo įtrauktos asmeninės išlaidos;
 - ar nėra atvejų, kai prašymai apmokėti nakvynės, maisto ir reprezentacines išlaidas neatitinka galiojančių taisyklių;
 - ar nėra atvejų, kai jas patvirtino ne įprastinis vadovas;
 - ar šalia prašomų padengti išlaidų nėra nurodytos neįprastos ar nepagrįstos datos, laikas ar kita tokio pobūdžio informacija.

- Peržiūrėti darbo laiko apskaitos žiniaraščius patikrinant:
 - ar nėra atvejų, kai juos patvirtino ne įprastinis vadovas;
 - ar netrūksta kokių nors žiniaraščių arba ar nėra neįprastų ar pakeistų žiniaraščių, ypač jeigu tokie atvejai pasikartoja su tų pačių darbuotojų žiniaraščiais;
 - ar nėra nurodyta pernelyg daug arba neįprastų viršvalandžių;
 - ar nėra naudojami neįprasti arba netinkami laiko apskaitos kodai arba darbuotojų klasifikavimo kodai.

- Atlikti savarankiškas audito procedūras darbo užmokesčio srityje siekiant nustatyti, ar nėra požymių, kad:
 - nurodytas per didelis ar neleistas viršvalandžių skaičius;
 - esama neįprastų biudžeto nukrypimų nuo faktinių skaičių arba biudžeto svyravimų priklausomai nuo sezono;
 - mokėjimai atlikti į neįprastas banko sąskaitas arba neįprastoje vietoje esančias sąskaitas (pvz., daugiau kaip vienas mokėjimas per atitinkamą laikotarpį į tą pačią banko sąskaitą gali rodyti, kad yra fiktyvių darbuotojų);
 - metų pabaigoje pateikta darbuotojų (darbuotojų grupių) atlyginimų ataskaita palyginta su atitinkamos kategorijos darbuotojų standartiniais atlyginimais.

- Peržiūrėti įdarbinimo procedūras ir kontrolės priemones patikrinant:
 - ar paskelbtos laisvos darbo vietos buvo tinkamai patvirtintos;
 - ar laisvos darbo vietos buvo paskelbtos laikantis teisės aktų reikalavimų (skaidrumo, atviros ir sąžiningos konkurencijos principų, kt.);
 - ar įdarbinimo procese buvo laikomasi nustatytų procedūrų (tokių kaip pokalbis, rekomendacijų pateikimas, galimas išsilavinimo patikrinimas, atitinkamo atlyginimo nustatymas ir pan.);
 - tais atvejais, jeigu esama artimų asmeninių ryšių, išankstinio nusistatymo požymių, patikrinti, ar į tuos dalykus buvo tinkamai reaguota;
 - ar buvo tinkamai reaguota į visus gautus nusiskundimus dėl įdarbinimo proceso.

3 priedas. Papildomi aplinkybių, rodančių galimą apgaulę, viešojo sektoriaus aplinkoje pavyzdžiai

Toliau pateikti aplinkybių, kurios gali rodyti, kad finansinėse ataskaitose dėl apgaulės gali būti reikšmingų iškraipymų, pavyzdžiai.

Netikslumai apskaitos įrašuose:

- Reikšmingi lėšų perskirstymai tarp fondų ir (arba) programų.

Neįprasti biudžeto sudarymo aspektai:

- Reikšmingos biudžeto pataisos;
- Prašymai skirti papildomą finansavimą;
- Atsisakymas tvirtinti biudžeto pataisas;
- Atvejai, kai išleista pernelyg daug arba pernelyg mažai biudžeto lėšų;
- Reikšmingi atvejai, kai informacija apie veiklos rezultatus rodo, kad neįgyvendinti nustatyti uždaviniai.

Pirkimų procesas:

- Procesiniai veiksmai;
- Pirkimus reglamentuojančių teisės aktų stoka;
- Neseni pirkimus reglamentuojančių teisės aktų pasikeitimai;
- Sudėtinga arba neaiški įstatyminė bazė;
- Didelės pinigų sumos (pvz., gynybos srityje);
- Priežiūros institucijų atliekami patikrinimai;
- Skundai, gauti iš potencialių tiekėjų dėl neteisingos konkurso laimėtojo išrinkimo praktikos;
- Buvę aukšti viešojo sektoriaus pareigūnai vadovauja konkursus laimėjusioms įmonėms.

Dotacijos ir donorų parama:

- Nesilaikoma dotacijų skyrimo reikalavimų;
- Neaiškūs dotacijų skyrimo reikalavimai;

- Dotacijos nepasiekia numatytų paramos gavėjų;
- Skundai iš numatytų paramos gavėjų ar interesų grupių.

Turtas:

- Turto naudojimas neturint tam įgaliojimų;
- Įranga, kuri naudojama asmeniniais tikslais arba ne programos tikslams, pvz., mobilieji telefonai, skaitmeninės kameros, kompiuteriai, automobiliai, įrankiai ir pan.
- Fizinis turtas, kurį lengvai galima naudoti asmeniniais tikslais arba kurio naudojimo paskirtį galima pakeisti, pvz., nenaudojami arba netinkami naudoti statiniai, laisva žemė, pasenusi įranga, apleistas turtas ir pan.
- Medžiagų, naudotų konfidencialiems valdymo procesams, tokiems kaip identifikavimo dokumentų ir pasų gamyba, praradimas.