

1402 TAAIS

402-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

AUDITO SVARSTYMAI, SUSIJĘ SU PASLAUGŲ ORGANIZACIJĄ NAUDOJANČIA ĮMONE

(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

Įžanga į TAS	
Praktinio komentaro turinys.....	P1
TAS taikymas viešojo sektoriaus audite.....	P2
Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais	P3
Bendrosios aplinkybės.....	P4
Šio TAS taikymo sritis	P5
Tikslai	P6
Apibrėžtys	P7
Paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų, įskaitant vidaus kontrolę, perpratinimas	P8-P13
Konkrečios nuostatos viešojo sektoriaus auditoriams, turintiems teisminių įgaliojimų	P14

Priedas: Paslaugų organizacijos viešajame sektoriuje

BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės dėl 402-ojo TAS „Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 402-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.

Įžanga į TAS

402-ajame TAS aptariama auditoriaus pareiga surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kai audituojamas subjektas naudojami vienos ar kelių paslaugų organizacijų paslaugomis. Konkrečiai šiame TAS detalizuota, kaip auditorius taiko 315-ąjį TAS² ir 330-ąjį TAS³, susipažindamas su audituojamu subjektu?, įskaitant auditui svarbią vidaus kontrolę, taip, kad galėtų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką ir planuoti bei atlikti tolesnes tą riziką atitinkančias audito procedūras.

Praktinio komentaro turinys

- P1. Šiame Praktiniame komentare pateikiamos papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:
- a) bendrosios aplinkybės;
 - b) šio TAS taikymo sritis;

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“.

- c) tikslai;
- d) apibrėžtys;
- e) paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų, įskaitant vidaus kontrolę, perpratimas;
- f) konkretios nuostatos viešojo sektoriaus auditoriams, turintiems teisinių įgaliojimų.

TAS taikymas viešojo sektoriaus audite

P2. 402-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais

P3. 402-ojo TAS A10 ir A11 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 yra platesni, negu vien pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką (t. y. TAS nuostatas). Įgaliojimai atlikti auditą ar viešojo sektoriaus subjektų prievolės, kylančios iš įstatymų, kitų teisės aktų, ministrų įsakymų, vyriausybės politikos nuostatų ar įstatymų leidėjų nutarimų, gali pridėti papildomų tikslų. Šie papildomi tikslai gali apimti 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 atitinkamų lūkesčių, susijusių su viešojo sektoriaus auditorių pareiga pranešti apie valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymo atvejus arba apie vidaus kontrolės efektyvumą. Todėl tais atvejais, kai subjektas naudojasi paslaugų organizacija, viešojo sektoriaus auditoriai turi turėti omenyje šiuos lūkesčius ir būti pasirengę rizikai, kad gali būti nesilaikoma valdžios institucijų reikalavimų arba trūkti efektyvios vidaus kontrolės.

Šio TAS taikymo sritis

P5. Šio TAS 2 dalyje kalbama apie organizacijas, teikiančias paslaugas, kurios yra neatsiejama subjekto veiklos dalis. Viešajame sektoriuje paslaugų organizacijos taip pat gali būti neatsiejama audituojamo subjekto gebėjimo laikytis valdžios institucijų, kuriam tas subjektas pavaldus, reikalavimų, vykdyti jo programų tikslus ir užtikrinti veiksmingą vidaus kontrolę, dalis. Darbo, kurį šiame kontekste turi atlikti viešojo sektoriaus auditoriai, pobūdis ir apimtis priklauso nuo šių viešojo sektoriaus subjektui teikiamų paslaugų pobūdžio bei svarbos ir nuo jų aktualumo viešojo sektoriaus auditorių įgaliojimams. Šio Praktinio komentaro priede pateikti veiklos, kurią vykdo paslaugų organizacijos viešajame sektoriuje, pavyzdžiai.

Tikslai

P6. Viešojo sektoriaus auditorių tikslai gali būti platesni, nei tie, kurie nurodyti TAS 7 dalyje. Tokie platesni tikslai gali būti susiję su viešojo sektoriaus auditoriams keliamais reikalavimais ir lūkesčiais, kad viešojo sektoriaus auditoriai turi pranešti apie tai, ar laikomasi valdžios institucijų reikalavimų, ar įgyvendami programų tikslai ir ar vykdoma efektyvi vidaus kontrolė.

Apibrėžtys

P7. Sąvokos „paslaugų organizacija“ ir „pagalbinė paslaugų organizacija“ yra apibrėžtos TAS 8 dalies e ir g punktuose. Viešajame sektoriuje šios sąvokos apima ne tik organizacijas, teikiančias paslaugas, susijusias su audituojamo subjekto informacine sistema, naudojama finansinei atskaitomybei rengti, bet ir organizacijas, kurios teikia paslaugas, neatsiejamas nuo vartotojo subjekto gebėjimo įgyvendinti savo programos tikslus, pavyzdžiui, įvertinti konkrečių asmenų ir (ar) organizacijų teisę gauti pensijas ar subsidijas ir šias lėšas paskirstyti.

Paslaugų organizacijos teikiamų paslaugų, įskaitant vidaus kontrolę, perpratimas

P8. TAS 9 punkte nurodyta, kad auditorius turi suprasti, kaip audituojamas subjektas naudojami paslaugų organizacijos teikiamomis paslaugomis. Vertindami audituojamam subjektui teikiamų paslaugų svarbą, tvarkomų ūkinių operacijų pobūdį ir reikšmingumą bei sąveikos tarp paslaugų organizacijos ir audituojamo subjekto mastą, viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti ir į paslaugų organizacijos vaidmenį, susijusį su tuo, kaip audituojamas subjektas laikosi valdžios institucijų reikalavimų, kaip įgyvendina programos tikslus ir ar efektyviai vykdo vidaus kontrolę.

P9. Be to, vertindami ūkinių operacijų, kurias audituojamam subjektui tvarko paslaugų organizacija, pobūdį ir reikšmingumą, viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti į galimus skirtingus atsiskaitymo dėl pinigų srautų tarp dviejų subjektų lygius, kurie gali kisti priklausomai nuo:

a) situacijos, kur audituojamas subjektas naudojami paslaugų organizacija tam, kad būtų skirtas besąlygiškas finansavimas teisę į tokias lėšas turintiems gavėjams, nereikalaujamas, kad gavėjas arba paslaugų organizacija atsiskaitytų jam apie šių lėšų panaudojimą, iki;

b) situacijos, kai atsiskaitoma už visas paslaugų organizacijos atliekamas ūkines operacijas, bei audituojamam subjektui užtikrinama, kad paslaugų organizacijos atliktos ūkinės operacijos atitinka valdžios institucijų, kurios reglamentuoja šias operacijas, reikalavimus ir kad buvo įgyvendinti atitinkami programų tikslai.

P10. Vertindami sąveikos tarp audituojamo subjekto ir paslaugų organizacijos pobūdį, viešojo sektoriaus auditoriai taip pat gali atsižvelgti į atitinkamas valdymo struktūras, atskaitingumo sistemą ir galimos vieno subjekto įtakos kitam subjektui lygį.

P11. TAS 8 dalies d ir h punktuose pateiktos sąvokų „paslaugų auditorius“ (paslaugas teikiančios organizacijos auditorius – vert. pastaba) ir „vartotojo auditorius“ (audituojamo subjekto, gaunančio paslaugas, auditorius – vert. pastaba) apibrėžtys reiškia, kad yra dvi atskiros audito organizacijos. Tačiau viešajame sektoriuje vieno valdymo lygmens subjektai gali teikti paslaugas

kitų valdymo lygmenų subjektams. Šie lygmenys galiausiai gali būti laikomi priklausančiais tai pačiai valstybinei struktūrai, todėl jų auditą gali atlikti ta pati viešojo sektoriaus audito organizacija. Priklausymas tai pačiai viešojo sektoriaus audito organizacijai gali įtakoti tai, kaip du atskiri auditoriai, kurių vienas atsakingas už paslaugų organizaciją, o kitas – už subjektą, gaunantį paslaugas, bendrauja vienas su kitu ir kaip atsiskaito vienas kitam, laikydamiesi TAS 12–18 dalyse nurodytų reikalavimų. Pavyzdžiui, tokiose situacijose bendraujant paslaugų auditoriui ir vartotojo auditoriui, priklausomai nuo jų įgaliojimų atlikti auditą, jiems gali būti taikomi kitokie konfidencialumo reikalavimai, negu privačiame sektoriuje.

- P12. Pavyzdžiui, TAS 12 dalyje nurodyta, kokiais būdais vartotojo auditorius gali gauti pakankamos auditui aktualios informacijos apie subjekto, gaunančio paslaugas, vidaus kontrolę, kad remdamasis šia informacija jis galėtų nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką. Kai vartotojo auditorius ir paslaugų auditorius yra iš tos pačios viešojo sektoriaus audito organizacijos, kai kurie arba visi TAS 12 dalyje nurodyti būdai gali būti nepritaikomi. Visgi tokiais atvejais turi būti užtikrinta, kad vartotojo auditorius ir paslaugų auditorius skaidriai keistųsi informacija. Ši informacija gali apimti klausimus, panašius į tuos, kurie pateikiami 1-ojo arba 2-ojo tipo išvadoje.
- P13. Be to, tokiose situacijose gali būti naudinga skirti pakankamai dėmesio tam, kad būtų nustatyti ir įvertinti atitinkami atsiskaitymo poreikiai, kanalai ir formos audito užduoties planavimo etape.

Konkrečios nuostatos viešojo sektoriaus auditoriams, turintiems teisminių įgaliojimų

- P14. Aukščiau pateiktos rekomendacijos aktualios tais atvejais, kai audito pareigas vykdo aukščiausioji audito institucija. Tačiau viešojo sektoriaus auditoriams veikiant kitoje aplinkoje, pavyzdžiui, teisminių įgaliojimų turinčioje aukščiausioje audito institucijoje, ir todėl turint atitinkamų teisminių pareigų, jiems gali reikėti atsižvelgti į tam tikrus papildomus aspektus, pavyzdžiui:
- įvertinti riziką, kad vartotojo subjekte arba paslaugų organizacijoje gali būti nesilaikoma arba netinkamai laikomasi nustatytų reikalavimų, o tai gali daryti reikšmingą poveikį viešiesiems finansams;
 - nustatčius galimus pažeidimus arba netinkamų veiksmų atvejus, taikyti griežtesnius reikalavimus įrodymų surinkimui, kad būtų laikomasi atitinkamų reikalavimų oficialiam sprendimui priimti;
 - įrodymus, apie galimai esančius pažeidimus ir tarnybinius nusižengimus pateikti teisminių įgaliojimų turinčios aukščiausiosios audito institucijos teisės departamentui ir prireikus su juo bendradarbiauti. Tokia informacija paprastai pateikiama kaip atskira atlikto audito ir gautų išvadų ataskaita.

Paslaugų organizacijos viešajame sektoriuje

Šiame priede pateiktos veiklos rūšys ir situacijos, kurios gali būti aktualios viešajame sektoriuje veikiančioms organizacijoms. Šie sąrašai nėra baigtiniai ir naudotini tik kaip pavyzdys.

Viešajame sektoriuje veikiančių paslaugų organizacijų veiklos pavyzdžiai

- Ūkinių operacijų ir jų apskaitos tvarkymas, kurį atlieka viena valstybinė organizacija kitų organizacijų vardu (pvz., darbuotojų atlyginimų tvarkymas);
- Biudžeto įplaukų, tokių kaip pajamų mokesčiai, vertinimas ir surinkimas, kurį atlieka vieno valdymo lygmens subjektas kito valdymo lygmens subjekto vardu;
- Vyriausybės surinktų valstybės lėšų, pvz., pensijų įmokų arba asignuotų pajamų, investavimas į konkrečią sritį;
- Skolų, pvz., negrąžintų paskolų, mokesčių įsiskolinimų, palūkanų, baudų ir klaidingai išmokėtų lėšų, išieškojimas vyriausybės vardu;
- Išmokų ar dotacijų išmokėjimas gavėjams, įskaitant įvertinimą, ar gavėjai turi teisę į šias lėšas;
- Ilgalaikio turto valdymas, kurį vyriausybės vardu atlieka kita organizacija.

Viešojo sektoriaus auditoriai gali atsižvelgti į kitus atitinkamus reikalavimus bei lūkesčius, kad jie praneštų apie tai, ar vykdant išvardytų rūšių veiklą laikomasi valdžios institucijų reikalavimų, įgyvendinami programų tikslai ir vykdoma efektyvi vidaus kontrolė.

Situacijos, kai paslaugų organizacijos gali turėti tam tikrų pareigų, kad būtų užtikrinta atitiktis valdžios institucijų reikalavimams

- Vyriausybės teisės aktais ribojamos investicinių bendrovių investavimo strategijos, pvz., ribojamos investicijos į aplinka nesirūpinančius subjektus;
- Bankai privalo užtikrinti, kad jų darbuotojai laikytųsi tam tikrų teisės aktuose nustatytų saugumo reikalavimų tvarkant viešuosius finansus;
- Už valstybės lėšų paskirstymą atsakinga organizacija privalo laikytis iš anksto nustatytų išlaidų limitų ar tinkamumo kriterijų;
- Valstybinė ar privati organizacija, administruojanti ir surenkanti mokesčius vyriausybės vardu ir turinti laikytis tos vyriausybės nustatytų reikalavimų.

Situacijos, kai paslaugų organizacijos gali turėti tam tikrų pareigų įgyvendinant programų tikslus

- Konkrečių asmenų teisės gauti pensijas, neįgalumo, motinystės/tėvystės ar nedarbingumo pašalpas nustatymas ir šių lėšų paskirstymas;
- Situacijos, kai lėšas administruoja ir paskirsto nevyriausybinės organizacijos (pvz., Jungtinių Tautų Organizacija) vyriausybės vardu tarptautinės plėtros ar tarptautinės pagalbos tikslais.