

## **1550 TAAIS**

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

### **SUSIJUSIOS ŠALYS**

(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“.

# 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>
Bendrosios aplinkybės .....	P4
Apibrėžtys.....	P5 – P7
Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai .....	P8 – P10
Reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos nustatymas ir vertinimas.....	P11–P13
Atsakas į nustatytą reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, riziką.....	P14–P16

## BENDROJI INFORMACIJA

Šis Praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 550-ojo TAS „Susijusios šalys“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 550-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

550-ajame TAS aptartos auditoriaus pareigos dėl susijusių šalių santykių ir sandorių atliekant finansinių ataskaitų auditą. Konkrečiai šiame standarte plačiau paaiškinta, kaip 315-asis TAS, 330-asis TAS ir 240-asis TAS turi būti taikomi dėl reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos.<sup>2</sup>

### Praktinio komentaro turinys

P1. Praktinis komentaras yra papildomos gairės viešojo sektoriaus auditoriams šiose srityse:

- bendrosios aplinkybės;
- apibrėžtys;
- rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai;

---

<sup>2</sup> 315-asis TAS „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“, 330-asis TAS „Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką“ ir 240-asis TAS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“.

- reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos nustatymas ir vertinimas;
- atsakas į reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, riziką.

## **TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE**

- P2. 550-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

## **PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS**

- P3. 550-ojo TAS A8 dalyje kalbama apie šio standarto taikymą ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga susijusi su viešojo sektoriaus subjektais.

### **Bendrosios aplinkybės**

- P4. Viešojo sektoriaus subjektams taip pat gali būti taikomi tam tikri sandorių, kuriuos jie gali sudaryti su susijusiomis šalimis, pobūdžio ir apimties apribojimai. Apribojimai reiškia, kad gali būti uždraudžiami sandoriai ar veikla, kurie leistini, kai santykiai su susijusiomis šalimis yra už viešojo sektoriaus ribų.

### **Apibrėžtys**

- P5. TAS 10 dalies b punkte apibrėžiama susijusi šalis, kai pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką nustatomi minimalūs arba nenustatomi jokie reikalavimai dėl susijusių šalių, įskaitant bendrai kontroliuojamus subjektus. Viešojo sektoriaus auditoriai turi atkreipti dėmesį į tai, kad pagal šią apibrėžtį subjektai, kuriuos bendrai kontroliuoja valstybė (t.y. valstybinės, regioninės ar vietos valdžios institucijos), nėra laikomi susijusiomis šalimis, išskyrus tuos atvejus, kai jie sudaro reikšmingus sandorius arba dideliu mastu dalijasi ištekliais.
- P6. Viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti, ar tais atvejais, kai susijusių šalių apibrėžtis nėra taikoma subjektams, kuriuos bendrai kontroliuoja valstybė, gali atsirasti daugiau rizikos audituojant viešojo sektoriaus subjektus. Pavyzdžiui, galima situacija, kai ministras kontroliuoja kelis subjektus. Nors šie subjektai nebūtinai gali dalintis ištekliais dideliu mastu ar sudarinėti reikšmingus sandorius, gali būti sudaroma daug mažesnių ir, kaip manoma, „mažiau reikšmingų“ sandorių, kurie gali būti laikomi neteisėtais. Galimos ir tokios situacijos, kai nesudaroma jokių sandorių, pavyzdžiui, ministras gali pasinaudoti savo įtaka, kad vienas subjektas nemokėtų dividendų kitam subjektui, tokiu būdu darydamas poveikį pinigų srautams ir galimiems sprendimams dėl biudžeto asignavimų.
- P7. Taikydami TAS, viešojo sektoriaus auditoriai turi remtis platesne susijusių šalių apibrėžtimi.

## **Rizikos vertinimo procedūros ir susiję veiksmai**

- P8. Stengdamiesi suprasti viešojo sektoriaus subjekto santykius ir sandorius su susijusiomis šalimis, viešojo sektoriaus auditoriai turi ne tik atlikti TAS 11-14 dalyse aprašytas procedūras, bet ir atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip:
- teisinė struktūra ir normatyviniai reikalavimai, taikytini subjektui ir su juo susijusioms šalims, pavyzdžiui, kai subjektas yra ministerija, departamentas, agentūra ar kitokios formos viešasis subjektas;
  - norint suprasti viešojo sektoriaus subjektų verslo operacijas, neretai reikia susipažinti su vyriausybės vykdomos veiklos rūšimis, įskaitant atitinkamas programas ir svarbiausius subjektus, su kuriais ji bendrauja įgyvendindama šias programas;
  - organizacinė struktūra, kurioje nustatyta subjekto kontrolė ir atskaitomybė, pripažįstant, kad viešajame sektoriuje už valdymą atsakingi asmenys yra piliečių atstovai. Nuosavybės svarba viešajame sektoriuje gali skirtis nuo nuosavybės svarbos privačiame sektoriuje;
  - subjekto atsiskaitymo reikalavimų, įskaitant nuostatas, reglamentuojančias susijusių šalių santykių ir sandorių atskleidimą, išmanymas;
  - kitos taisyklės, kurios gali būti svarbios viešojo sektoriaus subjekto galėjimui vystyti verslą su susijusiomis šalimis. Tai gali būti pirkimo taisyklės, kuriose gali būti nustatytas reikalavimas viešojo sektoriaus subjektams parodyti, kad sandoriai su susijusiomis šalimis yra sudaromi pagal sandorius įprastomis rinkos sąlygomis atitinkančias sąlygas.
- P9. Aptariant tikimybę, kad subjekto finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingų iškraipymų, viešajame sektoriuje gali būti aptariamai ir papildomi tikslai bei su reikšmingu iškraipymu susijusi rizika, kaip tai nurodyta TAS A8 dalyje. Į tokį aptarimą viešojo sektoriaus auditoriai gali įtraukti ir auditorius, atliekančius veiklos auditą ir užsiimančius kita subjekto audito veikla.
- P10. Užduoties grupėje aptariant klausimus, susijusius su apgaule, viešajame sektoriuje gali būti apsvarstoma susijusių šalių sukčiavimo arba per susijusias šalis vykdomos apgaulingos veiklos subjekto pirkimų proceso metu tikimybė.

## **Reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos nustatymas ir vertinimas**

- P11. Šalia 315-ojo TAS A113 dalyje nurodytų tvirtinimų viešojo sektoriaus subjektų vadovybė gali tvirtinti, kad sandoriai ir įvykiai atitinka teisės aktus ar kitus atitinkamus reikalavimus. Tokie tvirtinimai gali būti taikomi ir santykių bei sandorių su susijusiomis šalimis atžvilgiu ir tapti finansinių ataskaitų audito objektu.
- P12. Viešojo sektoriaus auditoriams pagal savo įgaliojimus gali tekti atsižvelgti į subjekto teisinę struktūrą ir jam galiojančias taisykles bei į visus atitinkamus reikalavimus ar specifinius

apribojimus subjektui, už valdymą atsakingiems asmenims, vadovybei ir darbuotojams, taikomus sudarant sandorius su susijusiomis šalimis. Taip pat gali būti apribotos subjekto galimybės steigti visiškai ar iš dalies priklausomus subjektus, kurie būtų laikomi susijusiomis šalimis.

- P13. Viešojo sektoriaus subjektų asmenims, atsakingiems už valdymą, vadovybei ir darbuotojams gali būti taikomas reikalavimas deklaruoti savo interesus subjektuose, su kuriais jie sudaro sandorius profesiniu arba komerciniu pagrindu. Tai atvejais, kai yra nustatyti tokie teisiniai reikalavimai, viešojo sektoriaus auditoriai turi taikyti rizikos vertinimo procedūras, kad nustatytų ir įvertintų reikšmingo iškraipymo, galinčio atsirasti dėl to, kad nesilaikoma šių reikalavimų, riziką.

### **Atsakas į reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusių šalių santykiais ir sandoriais, rizikos nustatymas ir vertinimas**

- P14. Planuodami ir atlikdami tolesnes audito procedūras, kad galėtų reaguoti į reikšmingo iškraipymo, siejamo su susijusiomis šalimis, riziką, kaip aprašyta TAS 20–24 dalyse, viešojo sektoriaus auditoriai turi įvertinti, ar gali būti papildomų reikalavimų ataskaitų teikimui viešajame sektoriuje, pavyzdžiui, laikytis nustatytų taisyklių.
- P15. TAS 23 dalies b punkte reikalaujama, kad auditoriai surinktų įrodymus, jog reikšmingi sandoriai su susijusiomis šalimis, neatitinkantys subjekto įprastinės veiklos pobūdžio, buvo deramai sankcionuoti ir patvirtinti. Viešajame sektoriuje audito įgaliojimai gali apimti pareigą pranešti, ar laikomasi įstatymų ir taisyklių reikalavimų, įskaitant pareigą surinkti įrodymus, kad santykiai ir sandoriai su susijusiomis šalimis atitinka įstatymus ir taisykles ir buvo deramai sankcionuoti ir patvirtinti. Viešojo sektoriaus auditoriams taip pat gali tekti surinkti įrodymus, kad vadovybė yra gavusi įstatymų leidžiamosios valdžios, finansų ministerijos arba „pagrindinio“ ar finansuojančio skyriaus arba atitinkamos priežiūros institucijos leidimą ir patvirtinimą. Šios procedūros gali būti taikytinos nepriklausomai nuo to, ar sandoriai yra reikšmingi arba neatitinka įmonės įprastinės veiklos pobūdžio.
- P16. TAS 24 dalyje reikalaujama, kad auditoriai surinktų pakankamų tinkamų įrodymų dėl vadovybės tvirtinimų, kad susijusių šalių sandoriai buvo atlikti laikantis sandorius įprastomis rinkos sąlygomis atitinkančių sąlygų. Viešajame sektoriuje pirkimus reglamentuojančiuose įstatymuose ar taisyklėse gali būti reikalaujama, kad dėl sandorių su trečiosiomis šalimis, įskaitant susijusias šalis, būtų rengiami konkursai arba kitokios formos rinkos sąlygų patikrinimai norint įvertinti pinigų ir kokybės santykį.