

1800 TAAIS

800-ojo tarptautinio audito standarto (TAS) praktinis komentaras¹

SPECIALŪS SVARSTYMAI – PAGAL SPECIALIOS PASKIRTIES TVARKĄ SUDARYTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS

(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

Ižanga į TAS

Praktinio komentaro turinys..... P1

TAS taikymas viešojo sektoriaus audite P2

Papildomos gairės viešojo sektoriaus klausimais

Bendrosios aplinkybės P3

Specialios paskirties tvarkos apibrėžtis..... P4–P6

Vertinimai priimant paskyrimą atlikti auditą P7

Vertinimai susidarant nuomonę ir teikiant išvadą P8–P11

BENDROJI INFORMACIJA

Šis praktinis komentaras yra papildomos gairės prie 800-ojo TAS „Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas“. Jį reikia skaityti kartu su TAS. 800-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

100–700 serijos TAS taikomi finansinių ataskaitų auditui. Šiame TAS aptariami specialūs svarstymai taikant tarptautinius audito standartus pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditui.

800-asis TAS parengtas atsižvelgiant į visą pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų rinkinį. 805-ajame TAS² aptariami specialūs svarstymai, susiję su atskirų finansinių ataskaitų ir atskirų finansinių ataskaitų elementų, sąskaitų ar straipsnių auditu.

800-asis TAS nėra viršesnis už kitus TAS reikalavimus; taip pat šiuo standartu nesiekama aptarti visų specialių svarstymų, kurie gali būti svarbūs atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.

Praktinio komentaro turinys

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

- a) bendrosios aplinkybės;

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

- b) specialios paskirties tvarkos apibrėžtis;
- c) svarstymai prisiimant užduotį;
- d) svarstymai susidarant nuomonę ir teikiant išvadą.

TAS TAIKYMAS VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITE

- P2. 800-asis TAS taikomas viešojo sektoriaus subjektų auditoriams, audituojantiems finansines ataskaitas.

PAPILDOMOS GAIRĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS KLAUSIMAIS

Bendrosios aplinkybės

- P3. Viešajame sektoriuje atliekamo finansinio audito tikslai dažnai yra platesni, negu vien pareikšti nuomonę, ar specialios paskirties 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 atskaitomybės tikslų. Papildomi tikslai 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. Užduotys pateikti išvadą apie pagal specialios paskirties tvarką parengtas finansines ataskaitas gali apimti ir šiuos papildomus tikslus. 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, atlikdami pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditą, auditoriai turi atsižvelgti į tokius lūkesčius ir turi būti budrūs srityse, kurios gali lemti valdžios institucijų reikalavimų nesilaikymą arba yra susijusios su vidaus kontrolės efektyvumu.

Specialios paskirties tvarkos apibrėžtis

- P4. Kaip nurodyta TAS 6 dalies b punkte, „specialios paskirties finansinės ataskaitos“ yra finansinės ataskaitos, parengtos pagal specialios paskirties tvarką, kuri yra tvarka, skirta tenkinti konkrečių vartotojų finansinės informacijos poreikius.
- P5. Be bendrosios paskirties finansinių ataskaitų, viešojo sektoriaus subjektas gali parengti kitoms šalims (valdžios institucijoms, įstatymų leidžiamajai valdžiai ar kitoms priežiūros funkcijas atliekančioms šalims) skirtas finansines ataskaitas. Šios šalys gali reikalauti, kad finansinės ataskaitos būtų pritaikytos jų informacijos poreikiams tenkinti. Tam tikroje aplinkoje šios finansinės ataskaitos yra vienintelės viešojo sektoriaus subjekto rengiamos finansinės ataskaitos.

Pagal TAS A4 dalį, net jeigu šios finansinės ataskaitos yra vienintelės viešojo sektoriaus subjekto rengiamos finansinės ataskaitos, jos yra laikomos specialios paskirties finansinėmis ataskaitomis. Todėl viešojo sektoriaus auditoriai atidžiai išnagrinėja, ar finansinės atskaitomybės tvarka yra skirta įvairių vartotojų („Bendrosios paskirties tvarka“), ar konkrečių vartotojų informacijos poreikiams tenkinti.

- P6. TAS A1 dalyje pateikta specialios paskirties tvarkos pavyzdžių. Kiti pavyzdžiai gali būti dotacijų skyrimo arba konkrečios viešojo sektoriaus programos finansinės atskaitomybės nuostatos.

Svarstymai prisiimant užduotį

- P7. TAS 8 dalyje paaiškinama, kad auditoriui sprendžiant dėl tvarkos priimtimumo tam tikromis sąlygomis pagal 210-ojo TAS³ reikalavimus gali padėti supratimas apie tai, kokius veiksmus atliko vadovybė. Tačiau viešajame sektoriuje finansinės atskaitomybės tvarka gali būti nustatyta įstatymu arba kitu teisės aktu. TAS A6 dalyje paaiškinama, kad tuo atveju, kai finansinės atskaitomybės tvarka, kurią vadovybė privalo taikyti rengdama specialios paskirties finansines ataskaitas, numatoma įstatymais ar kitais teisės aktais, ji laikoma priimtina, jeigu nėra jokių tai paneigiančių požymių.

Svarstymai susidarant nuomonę ir teikiant išvadą

- P8. TAS 11 dalyje reikalaujama, kad susidarydamas nuomonę auditorius taikytų 700-ojo TAS⁴ reikalavimus. Viešajame sektoriuje įgaliojimus atliekant auditą reglamentuojančiuose įstatymuose gali būti numatytas konkretus išdėstymas ir formuluotės, kurias auditorius privalo naudoti savo išvadoje. Kai viešojo sektoriaus auditoriai rengia audito išvadą naudodamiesi įstatymuose numatytu išdėstymu ir formuluotėmis, auditoriaus išvadoje gali būti nurodoma, kad auditas atliktas laikantis TAS ir jų įgaliojimus atliekant auditą reglamentuojančių įstatymų, tik tuo atveju, jeigu auditoriaus išvada apima bent jau visus 700-ojo TAS 43 dalies a–i punktuose numatytus elementus.
- P9. Auditoriaus išvada dėl specialios paskirties finansinių ataskaitų gali atspindėti pareigą teikti išvadą ir pareigą pranešti, ar specialios paskirties finansinės ataskaitos buvo sudarytos laikantis taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos. Šiuo atveju auditoriaus išvadoje aprašomi susiję įstatymų reikalavimai arba įgaliojimai atliekant auditą. Šis aprašymas įtraukiamas kaip atskira auditoriaus išvados dalis. Jeigu susijusiuose įstatymuose arba įgaliojimuose atliekant auditą numatomas šioje dalyje naudotinas formatas arba formuluotės, auditoriai naudoja nurodytas formuluotes.
- P10. Kai vadovybė gali pasirinkti finansinės atskaitomybės tvarką, TAS 13 dalies b punkte reikalaujama, kad formuluotėje apie vadovybės atsakomybę už specialios paskirties finansines ataskaitas nuoroda į taikomą finansinės atskaitomybės tvarką būtų išplėsta ir apimtų nuostatą, jog vadovybė privalo nustatyti, kad taikoma finansinės atskaitomybės tvarka yra priimtina

³ 210-asis TAS „Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų“.

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

atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Kaip aptarta šio dokumento P7 dalyje, mažai tikėtina, kad viešajame sektoriuje vadovybė turėtų tokį pasirinkimą. Viešojo sektoriaus auditoriai bet koku atveju nustato, ar reikėtų išplėsti formuluotę apie vadovybės atsakomybę už specialios paskirties finansines ataskaitas ir joje nurodyti šaltinį, kuriame nustatyta taikoma finansinės atskaitomybės tvarka.

- P11. TAS 14 dalyje reikalaujama, kad auditoriaus išvadoje būtų „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa, auditoriaus išvados vartotojus įspėjanti, kad finansinės ataskaitos yra sudarytos pagal specialios paskirties finansinių ataskaitų sudarymo tvarką ir dėl to gali būti netinkamos naudoti kitais tikslais. TAS 15 dalyje paaiškinama, kad auditorius taip pat gali nuspręsti, jog reikėtų nurodyti, kad auditoriaus išvada skirta tik konkrečioms vartotojams, ir priklausomai nuo konkretaus įstatymo ar teisės akto šį tikslą galima pasiekti apribojant auditoriaus išvados platinimą ar naudojimą. Viešajame sektoriuje auditorius gali neturėti tokio pasirinkimo, nes auditoriaus išvada dažniausiai yra viešas dokumentas. Tačiau, siekdami išvengti auditoriaus išvados vartotojų suklaidinimo, viešojo sektoriaus auditoriai į savo išvadą įtraukia sakinį, kad finansinės ataskaitos buvo parengtos pagal specialios paskirties finansinių ataskaitų sudarymo tvarką.