

Starptautisko Revīzijas standartu lietošanas rokasgrāmata mazu un vidēju uzņēmumu revīzijās

Trešais
izdevums

2. sējums — praktiski norādījumi

Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Šo rokasgrāmatu ir sagatavojusi Starptautiskās Grāmatvežu federācijas (SGF) (International Federation of Accountants — IFAC) Mazu un vidēju firmu komiteja. Komiteja pārstāv profesionālo grāmatvežu intereses, kuri darbojas mazās un vidējās firmās, kā arī citu profesionālo grāmatvežu intereses, kuri sniedz pakalpojumus maziem un vidējiem uzņēmumiem.

Šo publikāciju var bez maksas lejupielādēt no SGF tīmekļa vietnes: www.ifac.org.
Apstiprinātais publikācijas teksts ir angļu valodā publicētais teksts.

Starptautiskās Grāmatvežu federācijas misija ir strādāt sabiedrības interesēs, spēcīnāt grāmatvedības profesiju visā pasaulē un veicināt spēcīgu starptautisko ekonomikas sistēmu attīstību, izstrādājot augstas kvalitātes standartus un sekmējot to ievērošanu, veicinot šādu standartu starptautisko pielietojumu un pārstāvēt sabiedrības intereses jautājumos, kuros profesijai raksturīgās zināšanas ir visbūtiskākās.

Lai iegūtu papildinformāciju, lūdzu, sazinieties ar: paulthompson@ifac.org.

Autortiesības © 2011. gada novembris; pieder Starptautiskajai Grāmatvežu federācijai (International Federation of Accountants — IFAC). Visas tiesības paturētas. Šo dokumentu atļauts kopēt lietošanai akadēmiskā vidē vai personiskai lietošanai, un to nedrīkst pārdot vai izplatīt; katrā kopijā jānorāda šāda atsauce: „*Autortiesības © 2011. gada novembris; pieder Starptautiskajai Grāmatvežu federācijai (International Federation of Accountants — IFAC). Visas tiesības paturētas. Izmantots saskaņā ar IFAC atļauju. Lai saņemtu reproducēšanas, glabāšanas vai pārsūtīšanas atļaujas, sazinieties ar permissions@ifac.org.*” Šo dokumentu drīkst reproducēt, uzglabāt, pārsūtīt vai līdzīgi izmantot tikai ar rakstisku IFAC atļauju, izņemot likumā noteiktos gadījumus. Sazinieties ar permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-099-1

Saturs

1. sējums	Atsauce uz primāro SRS	Lpp.
Priekšvārds		5.
Aicinājums sniegt atsauksmes		6.
1. Rokasgrāmatas lietošanas pamācība		8.
2. SRS		13.
Pamata koncepcijas		21.
3. Ētika, SRS un kvalitātes kontrole	1. SKKS, 200., 220.	21.
4. Uz risku balstīta revīzija — pārskats	Vairāki	34.
5. Iekšējā kontrole — mērķis un komponenti	315.	54.
6. Apgalvojumi saistībā ar finanšu pārskatiem	315.	80.
7. Būtiskums un revīzijas risks	320.	87.
8. Risku izvērtēšanas procedūras	240., 315.	99.
9. No risku izvērtējuma izrietošās revidenta darbības	240., 300., 330., 500.	109.
10. Papildu revīzijas procedūras	330., 505., 520.	120.
11. Grāmatvedības aplēses	540.	142.
12. Saistītās puses	550.	151.
13. Turpmākie notikumi	560.	160.
14. Uzņēmuma darbības turpināšana	570.	167.
15. Citu SRS prasību kopsavilkums	250., 402., 501., 510., 600., 610., 620., 720.	177.
16. Revīzijas dokumentēšana	1. SKKS, 230., 220., 240., 315., 330.	211.
17. Atzinuma par finanšu pārskatiem sagatavošana	700.	224.

2. sējums	Atsauce uz primāro SRS	Lpp.
Priekšvārds		5.
Aicinājums sniegt atsauksmes		6.
1. Rokasgrāmatas lietošanas pamācība		8.
2. Ievads problēmu analīzē		13.
1 POSMS: Risku izvērtēšana		24.
3. Risku izvērtēšana — pārskats		24.
Sagatavošanās darbības		27.
4. Darba uzdevuma akceptēšana un turpināšana	1. SKKS, 210., 220., 300.	27.
Revīzijas plānošana		43.
5. Vispārējā revīzijas stratēģija	300.	43.
6. Būtiskuma noteikšana un izmantošana	320., 450.	54.
7. Pārrunas revīzijas grupā	240., 300., 315.	70.
Risku izvērtēšanas procedūru veikšana		79.
8. Pastāvošie riski — identificēšana	240., 315.	79.
9. Pastāvošie riski — izvērtēšana	240., 315.	107.
10. Nozīmīgi riski	240., 315., 330.	117.
11. Izpratne par iekšējās kontroles sistēmu	315.	127.
12. Iekšējās kontroles sistēmas izvērtēšana	315.	141.
13. Nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā	265.	171.
14. Risku izvērtēšanas posma noslēgums	315.	184.
II POSMS: No risku izvērtējuma izrietošās darbības		194.
15. No risku izvērtējuma izrietošās darbības — pārskats	–	194.
16. Reaģētspējīgs revīzijas plāns	260., 300., 330., 500.	197.
17. Pārbaudes apjoma noteikšana	330., 500., 530.	220.
18. Paveiktā darba dokumentēšana	230.	249.
19. Rakstiski apliecinājumi	580.	253.
III POSMS: Ziņojums		266.
20. Ziņojums — pārskats	–	266.
21. Revīzijas pierādījumu novērtēšana	220, 330, 450, 520, 540	269.
22. Sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde	260., 265., 450.	286.
23. Revidenta ziņojuma modifikācijas	705.	297.
24. Apstākļu akcentējuma un citu apstākļu rindkopa	706.	310.
25. Salīdzināmā informācija	710.	316.

Priekšvārds

Piedāvājam SGF MVF komitejas izstrādātās *Starptautisko Revīzijas standartu lietošanas rokasgrāmatas mazu un vidēju uzņēmumu revīzijās* 3. izdevumu.

Šajā izdevumā esam precizējuši saturu tehniskā ziņā un esam veikuši dažus uzlabojumus rokasgrāmatas izklāstā. Tā kā daudzi lietotāji jau tulko šo rokasgrāmatu, centāmieš šajā izdevumā veikt minimālas izmaiņas.

Šīs rokasgrāmatas, kuras pirmo izdevumu 2007. gadā publicēja Kanādas Sertificēto grāmatvežu institūts (Canadian Institute of Chartered Accountants — CICA), mērķis ir palīdzēt praktizējošiem grāmatvežiem gūt dziļāku izpratni par revīzijas veikšanu saskaņā ar Starptautiskajiem Revīzijas standartiem (SRS), piedāvājot skaidrojošus un ilustratīvus piemērus. Rokasgrāmatā ir aplūkoti praktiski paņēmieni, ko praktizējoši grāmatveži var izmantot uz riskiem bāzētas MVU revīzijas gaitā. Šo ieteikumu galvenais mērķis ir palīdzēt praktizējošiem grāmatvežiem nodrošināt augstu revīzijas kvalitāti un efektīvas saistītās izmaksas, sniegt kvalitatīvākus pakalpojumus MVU klientiem, tādējādi kalpojot plašākas sabiedrības interesēs.

Rokasgrāmatā sniegtie norādījumi attiecībā uz SRS lietošanu nav saistoši. Rokasgrāmata neaizstāj pienākumu izskatīt pašus SRS; tā palīdz konsekventi piemērot šos standartus MVU revīzijās. Rokasgrāmatā nav aplūkoti visi SRS aspekti, un to nedrīkst izmantot, lai pārbaudītu vai apliecinātu atbilstību SRS prasībām.

Lai dalīborganizācijām palīdzētu maksimāli efektīvi izmantot gan šo rokasgrāmatu, gan tās saistīto publikāciju *Kvalitātes kontroles rokasgrāmata mazām vidējām firmām*, MVU komiteja izstrādā papildu rokasgrāmatu, kas apvienojumā ar papildu materiāliem palīdzēs izmantot rokasgrāmatas izglītības un apmācības vajadzībām. Papildu rokasgrāmatā būs iekļauti ieteikumi par to, kā SGF dalīborganizācijas un firmas var pēc iespējas efektīvāk izmantot rokasgrāmatas atbilstoši konkrētām vajadzībām un konkrētās jurisdikcijās.

Aicinām lasītājus apmeklēt SGF tīmekļa vietnes sadaļu SMP (MVF) www.ifac.org/SMP, kur pieejama papildinformācija par SGF MVF komitejas darbību, kā arī dažādas citas bezmaksas publikācijas un resursi.

Sylvie Voghel

SGF MVF komitejas (IFAC SMP Committee) priekšsēdētāja
2011. gada novembrī

Aicinājums sniegt atsauksmes

Šis ir rokasgrāmatas trešais izdevums. Lai gan, mūsuprāt, šī rokasgrāmata ir pienācīgi un kvalitatīvi izstrādāta, tomēr vienmēr pastāv iespēja veikt uzlabojumus. Mēs regulāri pārskatīsim tās saturu, lai nodrošinātu rokasgrāmatas atbilstību spēkā esošo standartu prasībām un tā būtu pēc iespējas noderīgāka.

Aicinām valstu standartu izstrādes organizācijas, SGF dalīborganizācijas, praktizējošus grāmatvežus un citas personas sniegt atsauksmes. Īpaši aicinām sniegt atsauksmes par šādiem jautājumiem:

1. Kādiem mērķiem izmantojat šo rokasgrāmatu? Iespējams, izmantojāt to kā mācību materiālu vai kā praktisku uzziņu rokasgrāmatu, vai arī izmantojat to citiem mērķiem?
2. Vai, jūsuprāt, šī rokasgrāmata ir pietiekami piemērota MVU revīzijām?
3. Vai rokasgrāmata ir pārskatāma? Ja nē, iesakiet, kā to varētu uzlabot?
4. Vai ir kādi citi veidi, kā rokasgrāmatu varētu padarīt noderīgāku?
5. Vai jums ir informācija par jebkādiem atvasinātiem materiāliem, piemēram, apmācību materiāliem, veidlapām, kontrolsarakstiem un programmām, kas ir izstrādāti, pamatojoties uz šo rokasgrāmatu? Ja jā, lūdzu, sniedziet sīkāku informāciju. Lūdzu, iesniedziet savus komentārus direktora vietniekam Paulam Tomsonam:
Paul Thompson, Deputy Director:

E-pasts: paulthompson@ifac.org

Fakss: +1 212-286-9570

Pasta adrese: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Atruna

Šīs rokasgrāmatas mērķis ir palīdzēt praktizējošiem grāmatvežiem ievērot Starptautisko Revīzijas standartu (SRS) prasības mazu un vidēju uzņēmumu revīzijās, tomēr tā neaizstāj pašus SRS. Praktizējošam grāmatvedim šī rokasgrāmata jāizmanto, pamatojoties uz profesionālu spriedumu un katrā konkrētajā revīzijas uzdevumā spēkā esošajiem faktiem un apstākļiem. SGF atsakās no jebkāda veida iespējamās tiešas un netiešas atbildības vai saistībām, kādas varētu rasties šīs rokasgrāmatas izmantošanas un prasību piemērošanas rezultātā.

1. Rokasgrāmatas lietošanas pamācība

Rokasgrāmatas mērķis ir sniegt praktizējošiem grāmatvežiem praktiskus norādījumus attiecībā uz revīzijas veikšanu mazos un vidējos uzņēmumos (MVU). Šajā rokasgrāmatā iekļautos materiālus nedrīkst izmantot kā aizstājēju tālāk norādītajām darbībām.

- SRS izskatīšana un izpratnes gūšana par tiem
Tiek pieņemts, ka praktizējoši grāmatveži ir iepazinušies ar Starptautiskajiem Revīzijas standartiem (SRS), kas ir iekļauti *Starptautisko iekšējās kvalitātes kontroles, revīzijas, pārbaudes un citu apliecinājuma un radniecīgo pakalpojumu paziņojumos*, ko var lejupielādēt bez maksas SRASP publikāciju un resursu tīmekļa lapā www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a.200. SRS 19. punktā ir noteikts revidents pienākums pilnībā iepazīties ar SRS tekstu, tostarp prasību sadaļu par SRS piemērošanu un skaidrojošajiem materiāliem, lai gūtu izpratni par tā mērķiem un atbilstīgi piemērotu tā prasības. SRS, kā arī bieži uzdotos jautājumus un citus atbalsta materiālus var skatīt arī Skaidrības projekta centrā www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.
- Profesionālā sprieduma piemērošana
Lai efektīvi pielietotu SRS, ir jāizmanto profesionālais spriedums, pamatojoties uz firmas un katra darba uzdevuma saistītajiem faktiem un apstākļiem.

Lai gan sagaidāms, ka nozīmīgu šīs rokasgrāmatas lietotāju grupu sastādīs mazās un vidējās firmas (MVF), tā ir paredzēta visiem praktizējošiem grāmatvežiem SRS prasību īstenošanai MVU revīzijās.

Šo rokasgrāmatu var izmantot, lai:

- gūtu dziļāku izpratni par revīzijas veikšanu saskaņā ar SRS;
- izstrādātu personāla rokasgrāmatu (pēc nepieciešamības to papildinot ar vietējām prasībām un firmas procedūrām), ko var izmantot kā ikdienas uzziņu avotu, kā arī apmācības kursus un atsevišķos pētījumos un diskusijās; un
- palīdzētu personālam izstrādāt konsekventas revīzijas plānošanas un veikšanas metodes.

Rokasgrāmatā bieži ir pieminēta revīzijas grupa, kas nozīmē, ka darba uzdevumā piedalās vairākas personas. Tomēr arī revīzijas uzdevumos, kurus veic viena persona (praktizējošs grāmatvedis), ir spēkā tie paši pamatprincipi.

1.1 Rokasgrāmatas pavairošana, tulkošana un pielāgošana

SGF atbalsta un veicina savu publikāciju reproducēšanu, tulkošanu un pielāgošanu. Jautājumos par šīs rokasgrāmatas reproducēšanu, tulkošanu vai pielāgošanu sazinieties ar permissions@ifac.org.

1.2 Nodaļas saturs un izkārtojums

Tā vietā, lai vienkārši sniegtu katra SRS kopsavilkumu, rokasgrāmata ir iedalīta divos sējumos:

- 1. sējums — pamata koncepcijas
- 2. sējums — praktiskie norādījumi

Šis ir rokasgrāmatas 2. sējums, kurā izklāstīts, kā pielietojamas 1. sējumā aplūkotās koncepcijas. Tajā aplūkoti tipiski revīzijas posmi — darba uzdevuma akceptēšana, plānošana un risku izvērtēšana, no risku izvērtējuma izrietošās darbības, iegūto revīzijas pierādījumu novērtēšana un atbilstīga revīzijas atzinuma izstrāde.

Izkārtojuma kopsavilkums

Abi rokasgrāmatas sējumi ir sakārtoti šādā veidā:

- **Nodaļas virsraksts**
- **Revīzijas procesa diagramma — fragments**
Vairākumā nodaļu ir iekļauti fragmenti no revīzijas procesa diagrammas (atbilstošos gadījumos), kas akcentē konkrētās nodaļā aplūkotās darbības.
- **Nodaļas saturs**
Akcentē nodaļas saturu un mērķi.
- **Saistītie SRS**
Lielākajā daļā šis rokasgrāmatas nodaļu sākumā ir iekļauti fragmenti no nodaļas kontekstā būtiskajiem SRS. Šajos fragmentos ir norādītas būtiskās prasības un dažkārt mērķi (tie var būt akcentēti atsevišķi, ja nodaļā ir aplūkots konkrēts SRS), atsevišķas definīcijas un piemērošanas materiāli. Šādi fragmenti nenozīmē, ka nav jāņem vērā cita konkrētajos SRS iekļautā informācija vai citi SRS, kas attiecas uz aplūkoto jautājumu. Rokasgrāmatā iekļautos fragmentus autori ir izvēlējušies tikai ar nolūku ilustrēt katrā nodaļā aplūkotus būtiskos jautājumus. Piemēram, 200., 220. un 300. SRS prasības ir spēkā visā revīzijas procesā, tomēr atsevišķi tās ir aplūkotas tikai vienā vai divās nodaļās.
- **Pārskats un nodaļas materiāli**
Katrās nodaļas pārskata sadaļā ir iekļauti:
 - piemērojamo SRS fragmenti; un
 - nodaļā aplūkoto jautājumu kopsavilkums.

Pārskatam seko detalizētāks aplūkojamā jautājuma izklāsts, kā arī praktiski norādījumi/metodes saistītā SRS prasību īstenošanai. Var būt iekļautas arī krusteniskās atsauces uz piemērojamajiem SRS. Lai gan rokasgrāmatā ir aplūkoti tikai SRS (izņemot 800. sērijas SRS), kas attiecas uz vēsturiskas finanšu informācijas revīziju, atsauces ir sniegtas arī uz Starptautiskās Grāmatvežu ētikas standartu padomes izdoto *Profesionālu Grāmatvežu ētikas kodeksu* (SGĒSP kodeks), kā arī uz 1. Starptautisko Kvalitātes kontroles standartu (1. SKKS) „Kvalitātes kontrole firmās, kas veic finanšu pārskatu revīzijas un pārbaudes un sniedz citus apliecinājuma un radniecīgos pakalpojumus“.

- **Piezīmes**
Rokasgrāmatā ir iekļautas piezīmes. Šīs piezīmes kalpo kā praktiski norādījumi attiecībā uz revīzijas aspektiem, kam vajadzētu pievērst īpašu uzmanību, un konkrētām koncepcijām, kuru izpratne un piemērošana varētu būt sarežģīta.

- **Problēmu analīzes piemēri**

Lai paskaidrotu, kā SRS pielietojami praksē, rokasgrāmatas 2. sējumā ir iekļauti divi problēmu analīzes piemēri. Daudzu 2. sējuma nodaļu beigās ir pārrunātas divas iespējamās metodes attiecībā uz SRS prasību dokumentēšanu un piemērošanu. Informāciju par problēmu analīzes piemēriem skatiet 2. sējuma 2. nodaļā.

Problēmu analīzes piemēru mērķis un norādītā dokumentācija kalpo tikai ilustratīviem mērķiem. Norādītā dokumentācija ir neliels fragments no tipiska revīzijas faila, un tā atspoguļo tikai vienu veidu, kā nodrošināt SRS prasību izpildi. Norādītie dati, analīze un komentāri atspoguļo tikai dažus apstākļus un apsvērumus, kas revidentam jāizvērtē konkrētajos apstākļos. Kā vienmēr, revidentam ir profesionāli jāizvērtē situācija.

Pirmā problēmu analīzes piemēra pamatā ir pētījums par fiktīvu uzņēmumu „Bērziņa mēbeles”. Tas ir neliels vietēja mēroga ģimenes uzņēmums, kas nodarbojas ar mēbeļu ražošanu un kurā ir 15 darbinieku. Uzņēmumā ir vienkārša pārvaldes struktūra, daži vadības līmeņi un tieša darījumu apstrādes sistēma. Grāmatvedībā tiek izmantota lietošanai gatava standarta programmatūra.

Otrā problēmu analīzes piemēra pamatā ir cits fiktīvs uzņēmums ar nosaukumu „Kurmīš & Co”. Tas ir mikrouzņēmums, kurā strādā divi pilnas slodzes darbinieki, īpašnieks un viens pusslodzes grāmatvedis.

Citas SGF publikācijas

Šo rokasgrāmatu var skatīt arī apvienojumā ar publikāciju *Kvalitātes kontroles rokasgrāmata mazās un vidējās firmās*, ko var lejupielādēt bez maksas no SGF tiešsaistes publikāciju un resursu vietnes <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Terminu vārdnīca

Šajā rokasgrāmatā izmantotās definīcijas ir izmantotas SGĒSP kodeksā, terminu vārdnīcā un 1. SKKS (saskaņā ar *Starptautisko Kvalitātes kontroles, revīzijas, pārbaudes, citu apliecinājuma un radniecīgo pakalpojumu paziņojumu rokasgrāmatu*). Gan partneriem, gan personālam ir jāpārzina šīs definīcijas.

Rokasgrāmatā ir izmantoti arī šādi jēdzieni.

Krāpšanas novēršanas kontroles procedūras

Tās ir vadības izstrādātas kontroles procedūras, kas paredzētas krāpšanas izraisītu neatbilstību nepieļaušanai un novēršanai. Vadības līmeņa pārkāpumu kontekstā šīs kontroles procedūras nevar novērst krāpšanu, tomēr tās var izmanto kā preventīvu pasākumu, pateicoties kuram, krāpšanas faktu ir grūtāk noslēpt. Tipiski piemēri ir šādi:

- pamatprincipi un procedūras, kas nodrošina uzlabotu uzskaitāmību, piemēram, ar parakstu apstiprinātas žurnāla pozīcijas;
- uzlabotas piekļuves kontroles procedūras attiecībā uz paaugstināta riska datiem un darījumiem;
- „klusie” brīdinājumi;
- pretrunu un izņēmuma gadījumu atskaites;
- auditēšanas sekojums;
- iespējamo krāpšanas saistību plāns;
- personāla procedūras, piemēram, tādu personu identificēšana/pārraudzība, kuru krāpniecības potenciāls pārsniedz vidējo (piemēram, pārlieku izšķērdīgs dzīves stils); un

- procedūras anonīmai ziņošanai par krāpšanu.

Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras

Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras ir vērstas uz izšķirošiem riskiem. Tās veicina pareizu gaisotni vadības aprindās un nosaka sagaidāmo kontroles vidi. Bieži vien šīs procedūras nav tik pamanāmas kā procedūras, kas darbojas darījumu līmenī, tomēr tām ir izšķiroša un nozīmīga ietekme visu pārējo iekšējās kontroles procedūru kontekstā. Pēc savas būtības tās kalpo kā pamats pārējo iekšējās kontroles procedūru izstrādei (ja tādas pastāv). Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūru piemēri ir vadības apņemšanās ievērot ētikas prasības, attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu, personāla atlases un kompetences kritēriji, krāpšanas novēršanas procedūras un procedūras finanšu pārskatu sagatavošanai perioda beigās. Šīs kontroles procedūras ietekmē visus pārējos biznesa procesus uzņēmumā.

Vadība

Persona vai personas, kurām uzticēta atbildība par uzņēmuma darbības nodrošināšanu. Dažās jurisdikcijās atsevišķu uzņēmumu vadībā tiek iekļautas dažas vai visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piemēram, valdes locekļi vai īpašnieks-vadītājs.

Personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde (PUUP)

Personas vai organizācijas (piemēram, korporatīvais trusts), kam uzticēta atbildība par uzņēmuma stratēģisko virzību un saistībām attiecībā uz uzņēmuma maksāspēju. Šī atbildība ietver arī atbildību par finanšu pārskatu sagatavošanas procesa pārraudzību. Dažās jurisdikcijās noteiktos uzņēmumos personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, var būt vadības līmeņa darbinieki, piemēram, privātā vai publiskā sektora uzņēmuma valdes locekļi vai īpašnieks-vadītājs.

Īpašnieks-vadītājs

Šis jēdziens attiecas uz uzņēmuma īpašnieku, kurš ir nodrošina uzņēmuma ikdienas darbību. Lielākajā daļā gadījumu īpašnieks-vadītājs ir arī persona, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Maza un vidēja lieluma firma (MVF)

Grāmatvedības prakse/firma ar šādām raksturīgajām iezīmēm:

- tās klienti pārsvarā ir mazi un vidēji uzņēmumi (MVU);
- tiek izmantoti ārēji avoti, kas papildina ierobežotos iekšējos tehniskos avotus; un
- profesionālu darbinieku skaits ir ierobežots.

MVF jēdziens dažādās jurisdikcijās var atšķirties.

1.4 Rokasgrāmatā izmantotie akronīmi

DP:	debitoru parādi
Apgalvojumi (apvienoti)	P = pilnīgums E = esamība PP = precizitāte un periodizācija V = vērtējums
DRT:	datorizētas revīzijas tehnoloģijas
VV:	valūtas vienības (standarta valūtas vienība: eiro)
F/P:	finanšu pārskati
PR:	personāla resursi
SRASP:	Starptautiskā Revīzijas un apliecinājumu standartu padome
IK:	iekšējās kontroles sistēma. Pieci galvenie komponenti: KP: kontroles pasākumi KK: kontroles vide IS: informācijas sistēma UZR: uzraudzība RI: risku izvērtējums
SGĒSP kodekss:	SGĒSP izstrādātais Profesionālu grāmatvežu ētikas kodekss
SGF:	Starptautiskā Grāmatvežu federācija
SFPS:	Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti
SRS:	Starptautiskie Revīzijas standarti
SAUS:	Starptautiskie Apliecinājuma uzdevumu standarti
SRPP:	Starptautiskie Revīzijas prakses paziņojumi
SKKS:	Starptautiskais Kvalitātes kontroles standarts
SPUS:	Starptautiskie Pārbaudes uzdevumu standarti
SRPS:	Starptautiskie Radniecīgo pakalpojumu standarti
IT:	informācijas tehnoloģijas
PD:	personālais dators
PA:	pētniecība un attīstība
BNR:	būtisku neatbilstību riski
RIP:	risku izvērtēšanas procedūras
MVU:	mazi un vidēji uzņēmumi
MVF:	mazas un vidējas firmas
KPP:	kontroles procedūru pārbaudes
PUUP:	personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde
DD:	darba dokumenti

2. Ievads problēmu analīzē

Lai atainotu, kā praksē iespējams dokumentēt dažādus revīzijas aspektus, piedāvājam divus problēmu analīzes piemērus, kuros aplūkots fiktīvs vidēja lieluma uzņēmums un fiktīvs ļoti mazs uzņēmums. Pirmajā problēmu analīzes piemērā (problēmu analīzes piemērs A) aplūkots uzņēmums ir „Bērziņa mēbeles”, kurā strādā 15 darbinieku. Otrajā scenārijā ir aplūkots uzņēmums „Kurmis & Co”; tas ir neliels uzņēmums, kurā strādā 2 darbinieki. „Kurmis & Co” galvenokārt piegādā mēbeles uzņēmumam „Bērziņa mēbeles”. Abos uzņēmumos tiek izmantotas SFPS finanšu pārskatu pamatnostādnes.

Brīdinājums lasītājiem! Šie problēmu analīzes piemēri ir pilnībā ilustratīvi. Norādītā dokumentācija ir neliela daļa no tipiska revīzijas faila, un tā atspoguļo tikai vienu veidu, kā nodrošināt SRS prasību izpildi. Sniegtie dati, analīze un komentāri atspoguļo tikai dažus faktorus un apsvērumus, kas revidentam jāizvērtē konkrētajos apstākļos. Kā vienmēr, revidentam ir profesionāli jāizvērtē situācija.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

Pamatinformācija

„Bērziņa mēbeles” ir ģimenes uzņēmums, kas nodarbojas ar mēbeļu ražošanu. Tas ražo dažādas koka mājas mēbeles — gan lietošanai gatavas mēbeles, gan mēbeles pēc pasūtījuma. Uzņēmums ir izslavēts kā augstas kvalitātes produkcijas ražotājs.

Uzņēmumā tiek ražotas ir trīs galvenās produktu līnijas — guļamistabas komplekti, ēdamistabas komplekti un visādu veidu galdi. Standarta mēbeles iespējams arī pielāgot īpašām vajadzībām. Lai pilnvērtīgāk izmantotu interneta nodrošinātās iespējas, uzņēmums nesen ir izveidojis tīmekļa vietni, kur klienti var tieši iegādāties mēbeles, veicot apmaksu ar kredītkarti. Pēdējā perioda laikā uzņēmums ir sūtījis produkciju pat 900 km attālumā.

Ražotnes teritorija ir 5000 kv.m., un tā atrodas blakus Daiņa Bērziņa mājai. Daiņa mājas rietumu daļā ir izvietots uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” veikals. Svarīgākie lēmumi parasti tiek pieņemti turpat pie pusdienu galda (kas ir pirmais galds, ko Dainis izgatavoja ar tēva palīdzību). Viņam patīk baudīt kopīgas maltītes pie galda, kas simbolizē ģimenes ienākumu avotu.

Nozares tendences

Vēl pavisam nesen uzņēmumā bija novērojama strauja izaugsme. Tomēr mēbeļu ražošanas nozarē pienākuši grūti laiki, un to nosaka šādi faktori:

- pasaules mēroga ekonomikas lejupslīde;

- potenciālie klienti ierobežo savus izdevumus, tostarp uz mēbeļu rēķina;
- konkurence;
- spiediens samazināt cenas, lai pievilinātu pircējus; un
- daži mēbeļu detaļu ražotāji ir pārtraukuši darbību, tādējādi izraisot ražošanas aizkaves.

Pārvalde

Uzņēmumu dibināja Daiņa tēvs Jānis Bērziņš 1952. gadā. Sākotnēji Jānis izgatavoja koka statņus un margas nelielā darbnīcā blakus ģimenes mājai.

Uzņēmumā nav formālas pārvaldes struktūras. Jānis un Dainis sagatavo katra perioda biznesa plānu un tiekas vienreiz mēnesī ar veiksmīgu vietējo uzņēmumu Raivi Javu, lai novērtētu plāna izpildi. Raivis viņiem sniedz arī konsultācijas saistībā ar jaunām uzņēmējdarbības iecerēm un idejām, darbības rezultātu pārskatīšanu un īpašu problēmu risinājumiem.

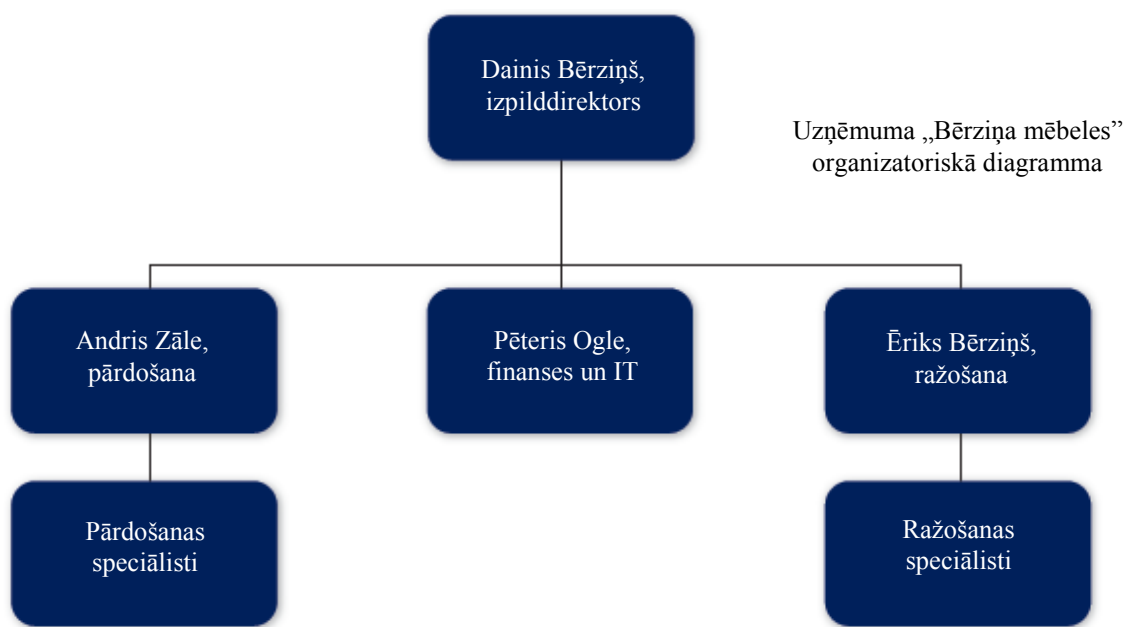
Bieži vien kopā ar Raivi uz sapulcēm ierodas arī viņa meita Pērle (pēc izglītības juriste). Pērle piedāvā juridiska rakstura konsultācijas, tomēr viņas patiesā aizraušanās ir mārketingu un reklāma. Pērlei pieder ideja par to, ka uzņēmumam „Bērziņa mēbeles” ir jāpaplašina darbība un jāsāk pārdot mēbeles internetā. Viņa arī veicināja uzņēmuma darbības paplašināšanos ārpus vietējā reģiona, pat piedāvājot produkciju kaimiņvalstīs. Iespējams, piekļūstot papildu tirgiem, izdotos saglabāt esoši pārdošanas līmeni, neskatoties uz ekonomikas lejupslīdi.

Personāls

Uzņēmumā „Bērziņa mēbeles” strādā 15 pilnas slodzes darbinieki. Seši no darbiniekiem ir saistīti ar ģimeni. Lielākā daļa ģimenes locekļu papildus tālāk esošajā tabulā norādītajiem pienākumiem strādā arī ražošanas cehā. Kad ir daudz darba, pēc nepieciešamības tiek pieaicināts viens vai divi pagaidu darbinieki. Daži no pagaidu darbiniekiem regulāri strādā ražotnē, tomēr, tā kā darbs nav garantēts, kadru mainība ir samērā augsta.

Kā direktors Jānis Bērziņš pārrauga visus uzņēmuma darbības aspektus. Andris Zāle ir atbildīgs par pārdošanu, un viņam palīdz divi pilnas slodzes pārdošanas speciālisti. Daiņa brālis Ēriks ir atbildīgs par ražotnes darbību, tostarp izejmateriālu pasūtīšanu un krājumu pārvaldību. Tā kā ražotnes telpas ir nelielas, Jānis un Ēriks vienmēr atrodas tuvu ražotnēm un kopīgiem spēkiem pārrauga abu darbinieku darbu.

Pēteris Ogle (Jāņa brālēns) atbild par finanšu un informācijas tehnoloģiju jomu, un viņa pakļautībā strādā divi darbinieki.



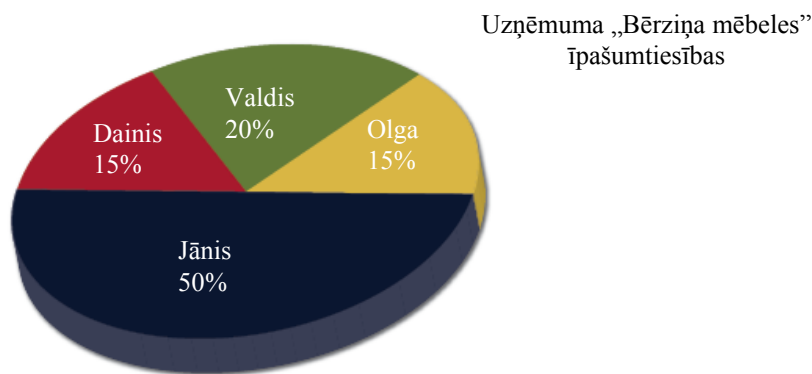
Īpašumtiesības

Jānis ir galvenais akcionārs, un viņam pieder 50% uzņēmuma akciju. Viņš plāno nodot akcijas savam dēlam, Dainim, ar nosacījumu, ka Dainis turpina pilnvērtīgi pārvaldīt uzņēmumu un uzņēmuma darbība ir ienesīga.

Dainim un viņa mātai Olgai katram pieder 15% akciju.

Pārējie 20% pieder ģimenes draugam Valdim Saule. Valdis ir veiksmīgs ieguldītājs, kurs ir nodrošinājis lielu daļu uzņēmuma izaugsmei nepieciešamā kapitāla.

Uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” īpašumtiesības



Olga ir populāra dziedātāja, un viņa bieži ceļo. Viņa nav iesaistīta uzņēmuma darbībā un pilnībā paļaujas, ka tēvs un brālis parūpēsies par viņas interesēm.

Katru gadu jūnijā Jānis rīko oficiālu biznesa sapulci. Akcionāri tiekas no rīta (galvenokārt, lai pārskatītu finanšu pārskatus), un pēcpusdienā tiek rīkots darbinieku pasākums. Dainis izmanto šo pasākumu, lai informētu personālu par uzņēmuma panākumiem un nākotnes plāniem.

Saimnieciskā darbība

Uzņēmums sāka darbību ar krēslu, galdu un margu statņu izgatavošanu, un kopš tiem laikiem ir paplašinājis savu darbību, piedāvājot vienkāršas mājas mēbeles, piemēram, virtuves skapīšus, skapjus un kumodes. Uzņēmumā „Bērziņa mēbeles” izaugsmi ir nodrošinājusi šāda stratēģija:

- kvalitatīvu produktu piedāvāšana vietējiem klientiem par samērīgam cenām;
- apjomīgu mēbeļu izgatavošanas pasūtījumu saņemšana no valsts mēroga mazumtirgotājiem; šādiem apjomīgiem pasūtījumiem ir strikts nodošanas termiņš (par novēlotu piegādi ir noteikta ievērojama soda nauda), un peļņa ir daudz mazāka nekā peļņa no pēc pasūtījuma izgatavotām mēbelēm;
- pārdošanas internetā (ierobežotā klāstā) uzsākšana kā pirmajam uzņēmumam reģionā; un
- detaļu, piemēram, statņu un galda kāju, izgatavošana pēc citu vietējo mēbeļu ražotāju pasūtījuma. Tas ļāvis uzņēmumam iegādāties dārgas virpas un specializētus instrumentus, ko citi uzņēmumi nevar atļauties.

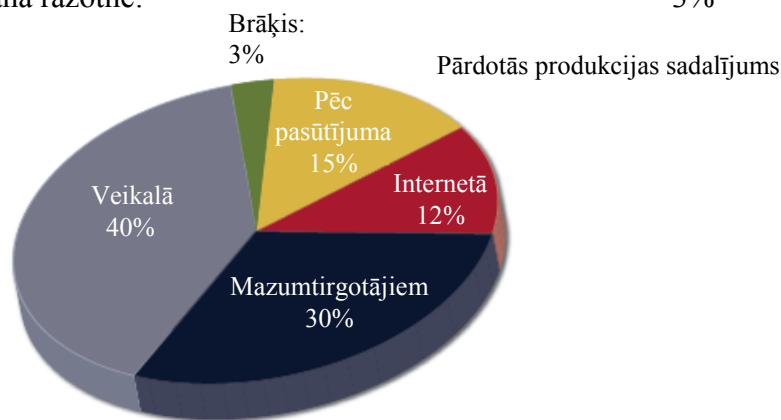
Uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” ražotnē par skaidru naudu iespējams iegādāties arī mēbeles ar defektiem un kokmateriālus (kvalitātes kontroles procesā norakstītās detaļas).

Tiek apsvērta iespēja uzsākt eksportu uz kaimiņvalstīm. Dainis apzinās, ka tas būs saistīts ar augstākām sūtīšanas izmaksām, muitu, valūtas maiņas risku un iespējamiem kravas bojājumiem transportēšanas gaitā. Lai gan pārdošana kaimiņvalstīs ir saistīta ar lielākām izmaksām, tā nav augsta cena par jaunu potenciālo klientu piesaistīšanu. Turklāt Pērlei ir labi sakari vietējā pašvaldībā, un viņa varētu palīdzēt nokārtot nepieciešamos dokumentus.

Pārdošana

Pārdošanas sadalījums ir šāds:

- | | |
|--|-----|
| • standarta mēbeļu (no kataloga) pārdošana klientam veikalā: | 40% |
| • pārdošana mēbeļu mazumtirgotājiem: | 30% |
| • pēc pasūtījuma izgatavotas mēbeles: | 15% |
| • tirdzniecība internetā; | 12% |
| • mēbeļu ar defektiem pārdošana ražotnē: | 3% |



Andris Zāle ir lielisks pārdevējs. Viņš ir ļoti uzstājīgs, cenšoties noslēgt darījumus ar klientiem, un parasti viņam tas izdodas, lai gan dažkārt ar nelielu peļņu. Neskatoties uz ekonomikas lejupslīdi, viņš nesēn iegādājās skaistu ģimenes māju ar skatu uz ieleju.

- Piezīmes attiecībā uz pārdošanas sistēmu
 - Pārdošanas līgumi tiek sagatavoti mazumtirdzniecības un specializētajiem pasūtījumiem. Visiem specializētajiem pasūtījumiem tiek pieprasīta pirmā iemaksa 15% apmērā, kas saņemšanas brīdī tiek reģistrēta kā ieņēmumi no pārdošanas. Divi lielākie izplatītāji pieprasa, lai „Bērziņa mēbeles” nodrošinātu krājumus 30 dienām, kas ļautu ātri apkalpot veikalus, kad nepieciešams. Šajos līgumos ir noteikts, ka krājumi tiek atgriezti uzņēmumam „Bērziņa mēbeles”, ja tie netiek pārdoti norādītā laika posmā.
 - Pārdošanas pasūtījumi tiek aizpildīti manuāli, pārdošanas brīdī, izņemot, ja preces tiek pārdotas tieši veikalā vai tiek pārdotas nelielas, brīvi pieejamas preces. Visus pasūtījumus virs 500 eiro vai pasūtījumus, kuru pārdošanas cena ir mazāka par minimālo pārdošanas cenu, apstiprina Andris. Rēķini tiek sagatavoti preču nosūtīšanas brīdī, un tiek nosūtīti klientam.
 - Precēm, kas tiek pārdotas veikalā, rēķini tiek sagatavoti preču pārdošanas brīdī un tiek ievadīti grāmatvedības sistēmā, kas automātiski numurē katru pārdošanas darījumu un pēc pieprasījuma nodrošina pasūtījuma kvīti.
 - No tīmekļa vietnes tiek lejupielādēts kopsavilkums par dienas pārdošanas apjomu internetā. Tiek sagatavota informācija par pasūtītajām precēm, kas tiek nodota ražošanas nodaļai. Rēķins tiek sagatavots un tiek reģistrēts ieņēmumu pozīcijā brīdī, kad par precī ir samaksāts no klienta kredītkartes. Visiem nosūtītajiem interneta pasūtījumiem tiek pievienots rēķins, kas atzīmēts kā „pilnībā apmaksāts”.
 - Andris reti veic klientu pārbaudes. Viņš pazīst gandrīz katru no tiem. Pagātnē klienti veica apmaksu preces saņemšanas brīdī; pašlaik tiek piešķirts kredīts līdzvērtīgi konkurentu nosacījumiem. Rezultātā uzņēmumam „Bērziņa mēbeles” ir jāizmanto bankas kredītlinija. Ar katru periodu palielinās šaubīgo parādu apjoms.
 - Katra mēneša noslēgumā Dainis pārskata pārdošanas rezultātus un debitoru parādus. Viņš pārbauda, vai nav acīmredzamu kļūdu un personiski sazvanās ar katru klientu, kura parādu atlikums ir vecāks par 90 dienām.
 - Katrs darbinieks (tostarp Andris) saņem komisijas maksu 15% apmērā par katru pārdošanas darījumu, kā arī minimālu pamatalgu. Lai motivētu pārdošanas speciālistus, viņu pamatalgas ir daudz zemākas par citu darbinieku algām. Datorsistēma izseko katra pārdošanas specialista darījumus. Pēteris katru mēnesi izdrukā atskaiti un sagatavo komisijas maksu sarakstu, kas tiek iekļautas nākamās nedēļas algu izmaksā. Dainis vai Ēriks pārskata sarakstu ar pārdošanas darījumu komisijas maksām, lai pārlicinātos, ka tiek izmaksātas pareizas summas. Andris parasti saņem vislielāko komisijas maksu.

Informācijas tehnoloģijas

Sistēmā ir iekļauti seši datori un serveris, ko izmanto interneta vietnes viesošanai. Iekšējo sistēmu pamatā izmanto e-pasta, pasūtījumu sekojuma un grāmatvedības vajadzībām.

Uzņēmumā ik nedēļu tiek veidota grāmatvedības sistēmas dublējumkopija ārējā cietajā diskā, kas tiek turēts drošā vietā blakus datoru telpai. Pēdējo divu periodu laikā ir pievienota ugunsdrošība un aizsardzība ar paroli. Pēdējā perioda gaitā no biroja tika nozagti divi datori. Tagad piekļuve birojam ir labāk aizsargāta, datori ir piekādēti pie galdiem un serveris ir ievietots atsevišķā, īpaši dzesētā telpā.

Pārdošanu internetā pārrauga Pēteris. Uzņēmums ir noslēdzis vienošanos ar banku, kas paredz kredītkaršu apstrādi pirms pasūtījuma apstiprināšanas nosūtīšanai, bankas komisijas maksa ir 7% par katru apstrādāto pasūtījumu. Interneta pārdošanas lietojumprogramma sniedz informāciju par katru pārdošanas darījumu, tostarp klienta vārdu/nosaukumu, adresi un pasūtītajām precēm. Katru dienu no tīmekļa vietnes tiek lejupielādēta informācija par interneta darījumiem, tiek sagatavoti pārdošanas pasūtījumi, kas tiek nosūtīti ražošanas nodaļai.

Personāla resursi un algu izmaksa

Lēmumus darb attiecībā jomā pieņem Ēriks un Dainis. Līdzīgi kā tēvs arī Dainis pieņem darbā kompetentus darbiniekus un sagaida, ka darbinieki būs lojāli.

Darbinieku alga tiek izmaksāta katras nedēļas sākumā skaidrā naudā. Par algu izmaksu ir atbildīga Pētera nodaļas darbiniece Kate Apse. Viņai ir pieejams darbinieku saraksts, un viņa aprēķina algas un atvilkumus, pamatojoties uz laika karšu kopsavilkumu, ko viņai iesniedz Ēriks. Dainis katru pirmdienas rītu pārskata algas, pirms Katei sniegt rīkojumu sākt algu izmaksu. Saņemot algu, katrs darbinieks par to parakstās. Uzņēmumā netiek turētas formālas darbinieku lietas.

Iepirkumi un ražošana

Ēriks ir atbildīgs par iepirkumu un ražošanas nodaļas darbību. Tā kā krājumu uzskaites sistēma nav sarežģīta, viņš dažkārt pasūta atsevišķas preces pārāk lielos daudzumos un šīs preces glabājas noliktavā, uzkrājot putekļus. Šāda situācija tiek uzskatīta par labāku nekā situācija, kad krājumu apjoms ir nepietiekams un tiek kavēts ražošanas process.

- Piezīmes attiecībā uz iepirkuma sistēmu
 - *Lai tiktu apstiprināts pirkums virs 5000 eiro, ir jāiegūst vismaz divi cenu piedāvājumi. Izņēmums ir kokmateriāli, ko piegādā vietējā zāģētava, ar kuru uzņēmums ir noslēdzis piecu gadu līgumu.*
 - Uzņēmumā tiek sagatavoti pirkuma pasūtījumi visiem krājumiem vai kapitāla iepirkumiem virs 1000 eiro.
 - Ēriks apstiprina visus jaunos piegādātājus un sniedz informāciju Pēterim. Pēteris pēc tam sistēmā ievada pasūtītāju datus un saņemto rēķinu informāciju.

Grāmatvedība un finanses

Pēteris ir ieguvis augstāko izglītību grāmatvedības jomā un labi pārvalda grāmatvedības un finanšu jomu. Pirms diviem gadiem, kad viņš uzsāka darbību uzņēmumā, viņš ieviesa korporācijas Onion programmatūru Sound Accounting, kurā ir iekļauti pašu parādu, debitoru parādu un kapitāla aktīvu moduļi.

- Piezīmes saistībā ar grāmatvedības un finanšu sistēmu
 - Pašlaik uzņēmumā nav ieviesta pastāvīga krājumu uzskaites sistēma. Inventarizācija notiek divreiz periodā — perioda sākumā un perioda vidū. Tas nodrošina iespēju vismaz divreiz periodā precīzi aprēķināt peļņu no pārdošanas.
 - Pēteris uztrauc tas, ka nav kontroles procedūru attiecībā uz krājumiem. Viņš ierosināja Dainim veikt inventarizāciju vismaz četras reizes periodā, lai ienesīgums tiktu pārbaudīts visā periodā. Dainis nepieņēma šo ierosinājumu, norādot, ka tik bieža inventarizācija traucētu darbu un termiņu ievērošanu.
 - Lai gan uzņēmums darbojas ar peļņu, bruto peļņa ir nestabila. Pēteris nevar izskaidrot, kāpēc netiek sekots krājumu izmaksām pēc produktu līnijas.
 - Dainis ļoti seko jebkāda veida ienākumu nodokļu nomaksai, un viņš uzstāj, lai Pēteris nodrošinātu uzkrājumus, kas būtu „vairāk nekā pietiekami”.

Piezīmes. Vadība ir sagatavojusi tālāk norādīto ieņēmumu pārskatu un bilanci. Finanšu pārskatu pielikumi vai naudas plūsmas pārskati nav iekļauti.

A pielikums**„Bērziņa mēbeles”
SIA; ieņēmumu
pārskats (valūtas
vienība: €)**

	Par gadu, kas beidzas 31. decembrī		
	20X2.	20X1.	20X0.
Pārdošana	1 437 317 €	1 034 322 €	857 400 €
Pārdoto preču izmaksas	879 933	689 732	528 653
Bruto peļņa	557 384	344 590	328 747
Piegādes izmaksas	64 657	41 351	39 450
Administrācijas izmaksas	323 283	206 754	197 248
Finanšu izmaksas	19 471	19 279	15 829
Amortizācija	23 499	21 054	10 343
	430 910	288 438	262 870
Peļņa pirms nodokļiem	126 474	56 152	65 877
Ienākuma nodoklis	31 619	14 038	16 469
Neto peļņa	94 855 €	42 114 €	49 408 €

B pielikums

„Bērziņa mēbeles”
SIA; bilance (valūtas
vienība: €)

	31. decembrī		
	20X2.	20X1.	20X0.
<i>AKTĪVI</i>			
Aprozāmie līdzekļi			
Nauda un naudas ekvivalenti	22 246 €	32 522 €	22 947 €
Tirdzniecība un citi debitori	177 203	110 517	82 216
Krājumi	156 468	110 806	69 707
Avansa maksājumi un citi	12 789	10 876	23 877
	<u>368 706</u>	<u>264 721</u>	<u>198 747</u>
Ilgtermiņa aktīvi			
Īpašums, tehnoloģiskās iekārtas	195 821	175 450	103 430
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>
<i>PAŠU KAPITĀLS UN SAISTĪBAS</i>			
Īstermiņa kreditori			
Parāds bankai	123 016 €	107 549 €	55 876 €
Tirdzniecība un citi kreditori	113 641	107 188	50 549
Maksājamais ienākumu nodoklis	31 618	14 038	16 470
Pašreizējā procentu aizņēmuma daļa	10 000	10 000	10 000
	<u>278 275</u>	<u>238 775</u>	<u>132 895</u>
Ilgtermiņa kreditori			
Procentu aizņēmums	70 000	80 000	90 000
Kapitāls un uzkrājumi			
Faktiski emitētās akcijas	18 643	18 643	18 643
Uzkrātā peļņa	197 609	102 753	60 639
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

Pamatinformācija

Uzņēmumu „Kurmis & Co” 1990. gadā nodibināja Raitis Kurmis. Šajā SIA strādā tikai divi darbinieki un Raitis, kurš ir īpašnieks-vadītājs un daļēji pilda grāmatvedības funkciju.

Bērnībā Raitis apguva kokapstrādes māku no sava tēva, Sanda. Kad Sandis sāka apmācīt Raiti, viņš saskatīja dēlā dabiskas kokapstrādes dotības.

Pēc tēva nāves 1976. gadā Raitis nolēma ieguldīt savus nelielos uzkrājumus, nodibinot mēbeļu darbnīcu ar nosaukumu „Kurmis & Co”.

Biznesa piedāvājums

Sākotnēji Raivja uzņēmums nodarbojās ar nelielu koka mēbeļu izgatavošanu. Tomēr drīz pēc uzņēmuma darbības sākšanas Raivja brālēns („Bērziņa mēbeles”) izteica viņam biznesa piedāvājumu. Dainis piedāvāja Raivim pievērsties statņu un galda kāju izgatavošanai uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” vajadzībām. „Bērziņa mēbeles” piedāvātā cena nodrošināja Raivim lielāku peļņu nekā pārējo klientu pasūtījumi. Raivis piekrita.

Lai Raitis piekristu pievērsties galvenokārt uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” pasūtījumiem, uzņēmums „Bērziņa mēbeles” iegādājās 15% no „Kurmis & Co” akcijām. Tas ļāva Raitim iegādāties jaunas virpas un instrumentus, kas palīdzēja uzlabot ražošanas efektivitāti.

Nozares tendences

Mēbeļu nozarē pašlaik valda sarežģīta situācija. Uzņēmuma „Kurmis & Co” darbība ir stabila un uzņēmums attīstās, tomēr, samazinoties produktu pieprasījumam no uzņēmuma „Bērziņa mēbeles”, ievērojami samazinātos ar Raivja uzņēmuma pārdošanas apjomi. Raivis apstrādā dažu citu klientu pasūtījumus, tomēr „Bērziņa mēbeles” veido 90% no viņa uzņēmuma apgrozījuma.

Ražošana

„Kurmis & Co” ir uzņēmums, ko vada tā īpašnieks Raitis, kuram pieder 85% akciju. Papildus Raitim uzņēmumā strādā divi pilnas slodzes darbinieki. Viņš ir pieradis pie garām darba dienām un strādā arī lielāko daļu brīvdienu, lai spētu apkalpot „Bērziņa mēbeles” pasūtījumus.

Tomēr pašreizējā periodā Raitis reti sastopams birojā vai darbnīcā. Viņš veic minimālās nepieciešamās darbības, tomēr daudz mazākā mērā nekā iepriekš iesaistās pasūtījumu apstiprināšanas, piegādes iepirkumu un reģistru uzturēšanas darbībās. Acīmredzami, viņam ir problēmas mājās.

Perioda sākumā Raitis ieguva jaunu bankas aizdevumu, lai iegādātos izejmateriālus un nomainītu novecojušās iekārtas. Aizdevuma līguma nosacījumu neizpildes gadījumā aizdevums tiek anulēts.

Jautājumos par pasūtījumiem Raitis sazinās tieši ar „Bērziņa mēbeles” darbiniekiem, un reģistrē pasūtījumus piezīmju grāmatā. Pēc tam grāmatvedis izveido rēķinus un saņem maksājumus. Viņš personiski organizē nosūtīšanu un uztur pasūtījumu/nosūtīšanas žurnālu.

Raitis kārtīgi reģistrē un atjaunina šādu informāciju:

- pasūtījumu/nosūtīšanas žurnāls: pasūtījuma datums, apjoms, veids, cenas, izpildes datums, piegādes veids, pārdotais/nosūtītais apjoms, nosūtīšanas datums un apmaksas datums;
- pārdošanas žurnāls: klienta nosaukums, nosūtīšanas datums, informācija par pasūtījumu (preces veids, daudzums, kokmateriālu veids, īpašas prasības utt.), cena, apmaksātā summa; un

- iepirkumu žurnāls: nodalīts pa materiāliem un citiem vienumiem.

Raitis katru nedēļu salīdzina nosūtīšanas žurnālu ar pārdošanas žurnālu, lai pārlicinātos, ka visas kravas ir nosūtītas.

Grāmatvedība

„Kurmis & Co” pusslodzes grāmatvede Rasma strādā Raita uzņēmumā jau 10 gadus un ir ļoti kompetenta. Viņa atbild par uzskaites ierakstu uzturēšanu un mēneša un gada finanšu pārskatu sagatavošanu. Tomēr viņai šķiet, ka Raitis pietiekami nenovērtē viņas darbu. Pēdējo trīs gadu laikā viņas alga nav palielināta. Rasmai ir divi bērni, kurus viņa vēlas skolot augstskolā, tomēr viņa raizējas, vai spēs samaksāt skolas naudu.

A pielikums

„Kurmis & Co”

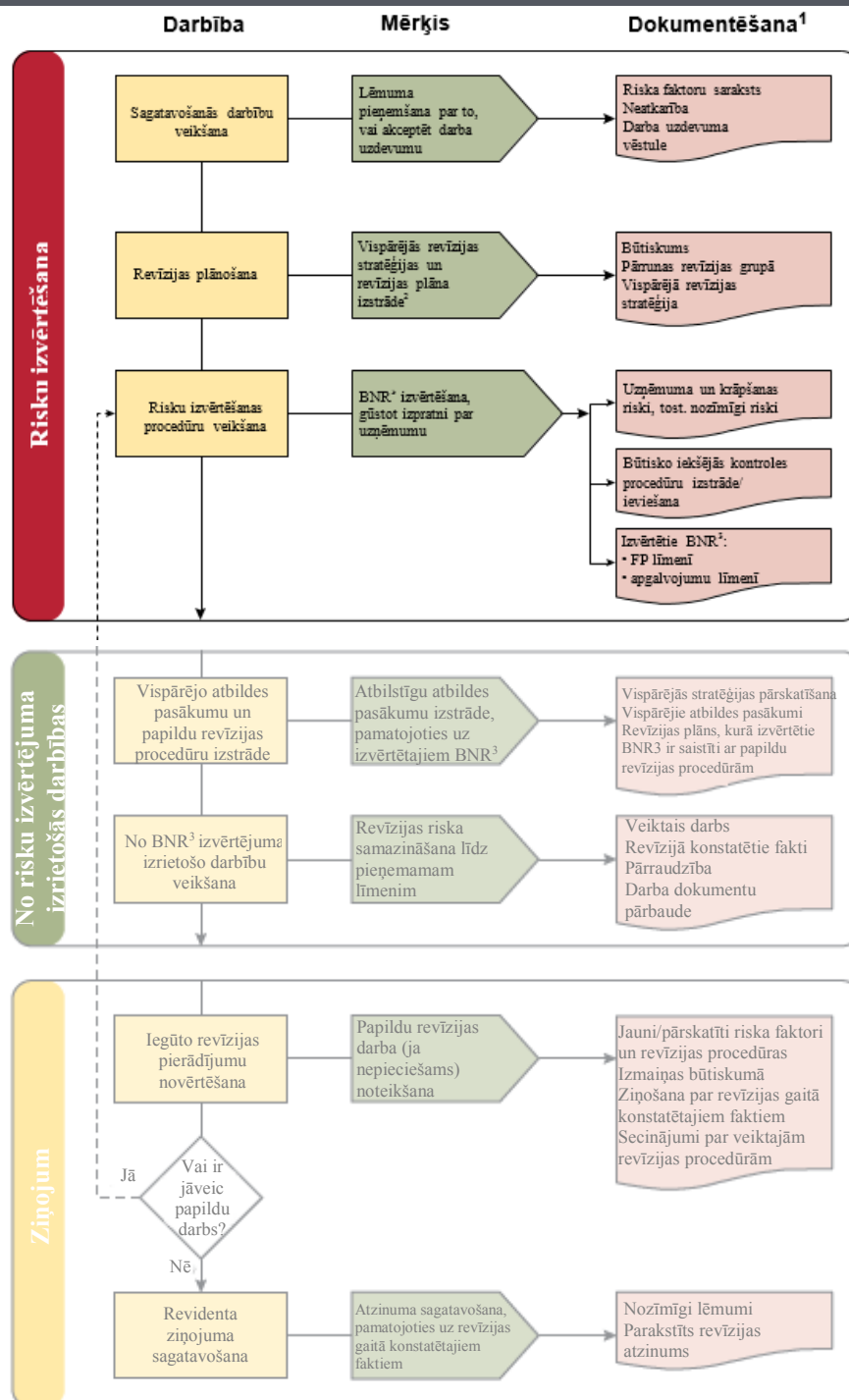
Ienākumu pārskats — sagatavojusi vadība

	Par gadu, kas beidzas 31. decembrī		
	20X2.	20X1.	20X0.
Pārdošana	231 540 €	263 430 €	212 818 €
Pārdoto preču izmaksas	118 600	122 732	100 220
Bruto peļņa	112 940	140 698	112 598
Piegādes izmaksas	13 002	19 450	12 890
Administrācijas izmaksas	71 532	91 318	68 101
Finanšu izmaksas	6 480	0	0
Amortizācija	11 541	6 871	5 020
	102 555	117 639	86 011
Peļņa pirms nodokļiem	10 385	23 059	26 587
Ienākuma nodoklis	5 765	6 420	8 988
Neto peļņa	4 620 €	16 639 €	17 599 €

B pielikums**„Kurmis & Co”****Bilance — sagatavojusi vadība**

	31. decembrī		
	20X2.	20X1.	20X0.
<i>AKTĪVI</i>			
Apgrozāmie līdzekļi			
Nauda un naudas ekvivalenti	1 255 €	10 822 €	6 455 €
Tirdzniecība un citi debitori	67 750	65 110	34 100
Krājumi	34 613	15 445	12 607
	<u>103 618</u>	<u>91 377</u>	<u>53 162</u>
Īpašums, tehnoloģiskās iekārtas	54 430	22 468	20 216
	<u>158 048 €</u>	<u>113 845 €</u>	<u>73 378 €</u>
<i>PAŠU KAPITĀLS UN SAISTĪBAS</i>			
Īstermiņa kreditori			
Tirdzniecība un citi kreditori	53 100 €	48 820 €	36 500 €
Pašreizējā procentu aizņēmuma daļa	4 000	0	0
	<u>57 100</u>	<u>48 820</u>	<u>36 500</u>
Ilgtermiņa kreditori			
Procentu aizņēmums	31 000	0	0
Kapitāls un uzkrājumi			
Faktiski emitētās akcijas	10 580	10 580	10 580
Uzkrātā peļņa	59 368	54 445	26 298
	<u>158 048 €</u>	<u>113 845 €</u>	<u>73 378 €</u>

3. Risku izvērtējums — pārskats



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību risk

Šīs rokasgrāmatas vajadzībām revīzijas metode ir iedalīta trīs atsevišķos posmos — risku izvērtēšana, no risku izvērtējuma izrietošo darbību veikšana un ziņojuma sagatavošana. Iepriekšējā lappusē esošajā tabulā ir apkopotas galvenās darbības, kas veicamas risku izvērtēšanas posmā, kā arī norādīts to mērķis un dokumentēšana. Tālāk esošajās nodaļās sniegta papildinformācija par šīm darbībām.

Punkts	SRS mērķi
315. SRS 3. punkts	Revidenta uzdevums ir identificēt un izvērtēt krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību finanšu pārskatos, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, lai varētu izstrādāt un veikt no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem izrietošos atbildes pasākumus.

Tālāk norādīts vienkāršs veids, kā raksturot šos trīs elementus.

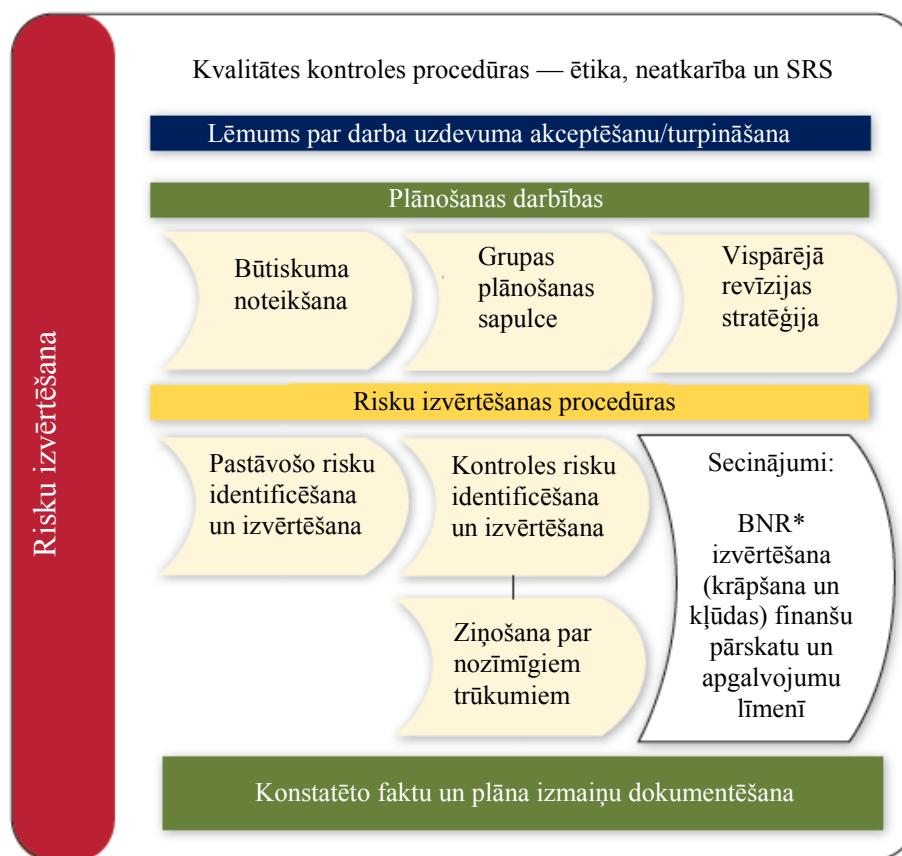
Diagramma 3.0-1



* „Notikums” ir uzņēmuma vai krāpšanas riska faktors (skatīt aprakstus 1. sējuma 4. nodaļas tabulā 4.2-2), tostarp riska faktori, ko izraisa tādas iekšējās kontroles sistēmas neesamība, kuras mērķis ir mazināt būtisku neatbilstību rašanās iespējamību finanšu pārskatos.

Tālāk norādītas galvenās darbības, kādas veicamas risku izvērtēšanas posmā.

Diagramma 3.0-2



* BNR: būtisku neatbilstību riski

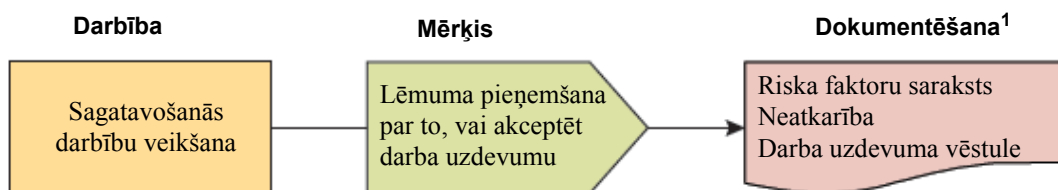
Tālāk norādītas risku izvērtēšanas posmā aplūkotās pamata koncepcijas.

Risku izvērtēšanas posma pamatakonceptijas	Sējums un nodaļas
Iekšējā kontrole	V1: 5.
Apgalvojumi saistībā ar finanšu pārskatiem	V1: 6.
Būtiskums un revīzijas risks	V1: 7.
Risku izvērtēšanas procedūras	V1: 8.

4. Darba uzdevuma akceptēšana un turpināšana

Nodaļas saturs	Saistītie SRS/1. SKKS
<p>Norādījumi saistībā ar procedūrām, kas jāveic, lai:</p> <ul style="list-style-type: none"> identificētu un izvērtētu riska faktorus, kas jāņem vērā, izvērtējot, vai akceptēt revīzijas uzdevumu; un vienotos par darba uzdevuma nosacījumiem un dokumentētu tos. 	<p>210., 220., 300. un 1. SKKS</p>

Diagramma 4.0-1



Tālāk norādītas galvenās darbības, kas veicamas darba uzdevuma akceptēšanas/turpināšanas procesā.

Diagramma 4.0-2



¹ Papildinformāciju skatiet 2. sējuma nodaļā 4.3.

Punkts	srs mērķi
210. SRS 3. punkts	<p>Revidenta mērķis ir akceptēt vai turpināt revīzijas uzdevumu, ja ir panākta vienošanās par tā veikšanu ar šādiem nosacījumiem:</p> <p>a) revidents ir noteicis, ka pastāv priekšnosacījumi revīzijas veikšanai;</p> <p>b) revidents ir pārliecinājies par to, ka revidentam un vadībai un, ja nepieciešams, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir vienota izpratne par revīzijas uzdevuma nosacījumiem.</p>

Punkts	Atbilstošo SRS/1. SKKS fragmenti
1. SKKS 26. punkts	<p>Firma izstrādā pamatprincipus un procedūras, kas nosaka klientu attiecību un īpašu darba uzdevumu akceptēšanas un turpināšanas kārtību un kuru mērķis ir nodrošināt pietiekamu pārliecību par to, ka firma uzņemas un turpina tikai tādas attiecības un darba uzdevumus, attiecībā uz kuriem:</p> <p>a) firmas kompetence, spējas, laiks un resursi ir pietiekami, lai veiktu darba uzdevumu; un (skat. A18, A23 punktu)</p> <p>b) firma spēj nodrošināt atbilstību būtiskajām ētikas prasībām; un</p> <p>c) firma ir izvērtējusi klienta godprātību un firmas rīcībā nav informācijas, kas liktu to apšaubīt. (Skat. A19-A20, A23 punktu.)</p>
1. SKKS 27. punkts	<p>Pamatprincipi un procedūras ir nosaka šādus pienākumus:</p> <p>a) firmas pienākumu iegūt atbilstoši apstākļiem nepieciešamo informāciju pirms jauna klienta darba uzdevuma akceptēšanas un pirms lēmuma pieņemšanas par to, vai turpināt esošu darba uzdevumu vai akceptēt jau esoša klienta piedāvātu jaunu darba uzdevumu; (skat. A21, A23 punktu)</p> <p>b) ja jauna vai esoša klienta piedāvātā darba uzdevuma akceptēšanas procesā tiek identificēts interešu konflikts, firmas pienākums ir noteikt to, vai attiecīgo darba uzdevumu drīkst akceptēt;</p> <p>c) ja ir identificētas problēmas un firma nolemj akceptēt vai turpināt klientu attiecības vai konkrētu darba uzdevumu, firmas pienākums ir dokumentēt to, kā problēmas novērstas.</p>
1. SKKS 28. punkts	<p>Firma nosaka pamatprincipus un procedūras attiecībā uz darba uzdevuma un klientu attiecību turpināšanu apstākļos, kad firma ir ieguvusi informāciju, kuru zinot iepriekš, firma atteiktos no darba uzdevuma. Šādu pamatprincipu un procedūru kontekstā firma novērtē:</p> <p>a) kāda ir apstākļiem atbilstošā profesionālā un tiesiskā atbildība, tostarp izvērtējot, vai firmai ir pienākums ziņot personai vai personām, kas piedāvājušas darba uzdevumu, vai atsevišķos gadījumos normatīvajām iestādēm; un</p> <p>b) kādas ir iespējas atteikties no darba uzdevuma vai gan no darba uzdevuma, gan no klientu attiecību turpināšanas. (Skat. A22-23 punktu.)</p>
210. SRS 4. punkts	<p>Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme.</p> <p>Priekšnosacījumi revīzija veikšanai — tas, ka vadība sagatavo finanšu pārskatus, izmantojot pieņemamas finanšu ziņošanas pamatnostādnes, un vienošanās ar vadību un, ja nepieciešams, personām, kam uzticēta pārvalde, par telpām, kurās tiek veikta revīzija.</p>
220. SRS 12. punkts	<p>Atbildīgais partneris pārliecinās, ka tiek ievērotas klientu attiecību un atsevišķu revīzijas uzdevumu akceptēšanas un turpināšanas procedūras un ka šajā sakarā izdarītie slēdzieni ir adekvāti. (Skat. A8-A9 punktu.)</p>

Punkts	Atbilstošo SRS/1. SKKS fragmenti
220. SRS 13. punkts	Ja atbildīgajam partnerim kļūst zināma informācija, kuru zinot iepriekš, firma būtu atteikusies no revīzijas uzdevuma, atbildīgais partneris nekavējoties par to paziņo firmai, lai firma un atbildīgais partneris varētu atbilstīgi rīkoties. (Skat. A9 punktu.)
300. SRS 13. punkts	Pirms pirmreizējās revīzijas uzsākšanas revidents veic šādas darbības: a) veic 220. SRS noteiktās procedūras, kas nosaka klientu attiecību un konkrēta revīzijas uzdevuma akceptēšanu; un b) ja notikusi revidenta maiņa, sazinās ar iepriekšējo revidentu atbilstoši attiecīgajām ētikas prasībām. (Skat. A20 punktu.)

4.1 Pārskats

Viens no svarīgākajiem firmas lēmumiem, ir lēmums par to, kādus darba uzdevumus akceptēt un kādas klientu attiecības saglabāt. Nepārdomāts lēmums var novest pie neapmaksāta laika patēriņa, nesaņemtas samaksas, papildu stresa partneriem, reputācijas zaudēšanas un, ļaunākais, tiesas darbiem.

1. SKKS un 220. SRS ir noteikts firmas pienākums izstrādāt, ieviest un dokumentēt kvalitātes kontroles procedūras attiecībā uz klientu attiecību akceptēšanu un turpināšanu. Ideālajā gadījumā šiem pamatprincipiem un procedūrām ir jāatspoguļo firmai nepieņemamā riska līmenis (risk tolerance) un nepieņemamās klientu iezīmes (piemēram, negodprātīga vadības rīcība, augsta riska nozare vai biržā reģistrēts uzņēmums).

Pirms firma pieņem lēmumu par darba uzdevuma akceptēšanu vai turpināšanu, revidentam ir pienākums:

- izvērtēt finanšu pārskatu pamatnostādņu pieņemamību;
- izvērtēt, vai firma spēs ievērot būtiskās ētikas prasības;
- iegūt no vadības apliecinājumu, ka vadība apstiprina un izprot savus pienākumus:
 - sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar piemērojamo pamatnostādņu prasībām;
 - izmantot tādu iekšējās kontroles sistēmu, kāda atbilstoši vadības uzskatiem ir nepieciešama, lai tiktu sagatavoti finanšu pārskati, kuros nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību; un
 - nodrošināt revidentam piekļuvi visai revidenta pieprasītajai būtiskajai informācijai un papildinformācijai, kā arī neierobežotu piekļuvi personām uzņēmumā, no kurām revidents vēlas iegūt revīzijas pierādījumus; un
- veikt darba uzdevuma akceptēšanas vai turpināšanas procedūras. Šīs procedūras ir līdzīgas 1. sējuma 8. nodaļā aprakstītajām risku izvērtēšanas procedūrām. Rezultātus vēlāk var izmantot risku izvērtēšanas procesā (pieņemot, ka darba uzdevums tiek akceptēts).

Sākotnējais un turpmāk veiktas darba uzdevuma risku izvērtējums ļauj firmai nodrošināt, ka:

- firma ir neatkarīga un nav interešu konfliktu;
- firma piemīt darba veikšanai nepieciešamās zināšanas, resursi un laika;
- firma ir ar mieru akceptēt ar revīzijas veikšanu saistītos riskus; šajā procesā jāizvērtē vadības godprātība un attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu, nozares tendences, atbilstīgu revīzijas pierādījumu pieejamība un citi faktori, piemēram, klienta spēja segt saistītos maksājumus; un
- firmai nav zināma nekāda jauna informācija par esošo klientu, kas firmai liktu atteikties no darba uzdevuma, ja šī informācija būtu zināma agrāk.

PIEZĪMES.

Dažkārt revīzija ir jāveic ļoti mazos uzņēmumos, kur uzņēmuma vadītājs ir tā īpašnieks, pastāv tikai dažas (vai neviena) formāli dokumentētas kontroles procedūras un ir plašas pārkāpumu veikšanas iespējas. Šādos gadījumos revidentam ir jānosaka, vai kontroles pasākumu vai citu kontroles komponentu neesamība netraucēs iegūt pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus. Ja atbilde ir pozitīva, revidentam ir profesionāli jāizvērtē, vai vajadzētu atteikties no darba uzdevuma vai sniegt modificētu atzinumu.

Revidents izvērtē šādus faktoros.

- Uzņēmuma kontroles vide. Piemēram, vai īpašnieks-vadītājs ir uzticams, kompetents un ar pareizu attieksmi pret iekšējo kontroli?
- Vai ir iespējams izstrādāt vispārējus atbildes pasākumus un papildu revīzijas procedūras, lai pienācīgi reaģētu uz izvērtētajiem riska faktoriem? Piemēram, vai var izmantot detalizētas procedūras, lai noteiktu, vai uzskaites ierakstos ir pareizi reģistrēti visi ieņēmumi un saistības?

4.2 Darba uzdevuma akceptēšana

Pirmais solis klienta attiecību akceptēšanas vai turpināšanas procesā ir izvērtēt revīzijas firmas spēju veikt darba uzdevumu un saistītos riskus. Tālāk esošajā tabulā ir norādīti daži izvērtējamie faktori.

Tabula 4.2-1

Izvērtējamie faktori	Jautājumi
Firmas kvalitātes kontroles prasības	<p>Kādi pamatprincipi un procedūras ir iedibinātas, lai nodrošinātu pārlicību par to, ka firmā tiek akceptētas vai turpinātas tikai tādas attiecības, kuru gadījumā:</p> <ul style="list-style-type: none"> • firma spēj ievērot SRS prasības; un • saistītie darba uzdevuma riski atbilst firmas risku tolerances robežām?
Kāds darbs ir jāveic?	<ul style="list-style-type: none"> • Kāds ir revīzijas mērķis un apjoms? • Kādi grāmatvedības pamatprincipi tiks izmantoti? • Kā tiks izmantots revidents ziņojums un finanšu pārskati? • Kāds ir revīzijas pabeigšanas termiņš?

Izvērtējamie faktori	Jautājumi
<p>Vai firmai ir nepieciešamās zināšanas, resursi un laiks?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vai ir pieejams pietiekams daudzums personāla ar nepieciešamajām zināšanām un spējām? • Vai izvēlētajiem firmas darbiniekiem piemīt: <ul style="list-style-type: none"> – zināšanas par būtiskajām nozarēm vai aplūkojamajiem jautājumiem; – pieredze saistībā ar būtiskām normatīvajām vai ziņošanas prasībām; vai – spēja efektīvi apgūt nepieciešamās zināšanas un iemaņas? • Vai nepieciešamības gadījumā ir pieejami eksperti? • Vai ir pieejamas kvalificētas personas darba uzdevuma kvalitātes kontroles pārbaudes vajadzībām? • Vai firma un pieejamie darbinieki (ņemot vērā citu klientu pasūtījumu izpildes termiņus) spēj laikus pabeigt darba uzdevumu?
<p>Vai firma ir neatkarīga?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vai firma un darba grupa spēj ievērot ētikas un neatkarības prasības? • Vai ir identificēti interešu konflikti, neatkarības problēmas vai citu veidu apdraudējums: <ul style="list-style-type: none"> – vai ir veiktas nepieciešamās darbības, lai novērstu šādu apdraudējumu vai samazinātu to līdz pieņemamam līmenim; – vai ir veiktas darbības, lai atteiktos no darba uzdevuma? • Ja revidējamais uzņēmums ir lielākas grupas komponents, darba grupa var pieprasīt, lai konkrēts darbs tiktu veikts saistībā ar komponenta finanšu informāciju. Šādos gadījumos darba grupa vispirms iegūst izpratni par šādiem faktoriem: <ul style="list-style-type: none"> – vai komponenta revidentam ir izpratne par grupas revīzijas kontekstā būtiskajām ētikas prasībām un vai viņš šādas prasības ievēro, īpaši, saistībā ar revidenta neatkarību; – komponenta revidenta profesionālā kompetence; – vai darba grupa ir spējīga pietiekamā mērā iesaistīties komponenta revidenta darbā, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus; – vai komponenta revidents darbojas tādā tiesiskajā vidē, kurā tiek nodrošināta aktīva revidentu pārraudzība.

Izvērtējamie faktori	Jautājumi
<p>Vai saistītie riski ir pieņemami?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Jaunu darba uzdevumu gadījumā jāizvērtē, vai firma ir sazinājusies (kā noteikts 300. SRS 13. punktā) ar iepriekšējo revidentu, lai noteiktu, vai pastāv iemesli darba uzdevuma noraidīšanai? • Vai firma ir meklējusi informāciju internetā un pārrunājusi ar firmas personālu un citām trešajām pusēm (piemēram, bankām) iespējamos iemeslus, kāpēc firmai nevajadzētu akceptēt darba uzdevumu? • Kādas ir uzņēmuma vērtības (gaisotne vadības aprindās) un nākotnes ieceres? • Cik kompetenta ir uzņēmuma augstākā vadība un personāls? • Vai pastāv sarežģīti vai laikietilpīgi aplūkojamie jautājumi (grāmatvedības pamatprincipi, aplēses, atbilstība likumu prasībām u.c.)? • Kādas izmaiņas ir notikušas periodā, kas attiecas uz darba uzdevumu (uzņēmējdarbības tendences un iniciatīvas, personāla izmaiņas, finanšu ziņošana, IT sistēmas, aktīvu iegāde/pārdošana, normatīvie akti u.c.)? • Vai par uzņēmuma darbību tiek plaši atspoguļota sabiedriskajā mērogā un plašsaziņas līdzekļos? • Vai uzņēmuma finanšu stāvoklis ir labs un uzņēmums spēj samaksāt par firmas profesionālajiem pakalpojumiem? • Vai uzņēmums palīdzēs firmai iegūt informāciju un sagatavot grafikus, atlikumu analīzei, datu failus u.c.?
<p>Vai klientam var uzticēties?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vai pastāv apjoma ierobežojumi, piemēram, nereāli termiņi vai nespēja iegūt nepieciešamos revīzijas pierādījumus? • Vai ir kāds iemesls (vai nesens notikums), kas rada šaubas par uzņēmuma galveno īpašnieku, augstākā līmeņa vadības un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godprātību? Izvērtējiet uzņēmuma darbību, tostarp uzņēmējdarbības praksi, reputāciju un jebkādas ētikas un normatīvo aktu pārkāpumus. • Vai ir kādi fakti, kas liecina, ka klients, iespējams, ir iesaistīts nelikumīgi iegūtu naudas līdzekļu legalizācijas darījumos vai citās krimināli sodāmās darbībās? • Kāda ir saistīto pušu identitāte un uzņēmējdarbības reputācija? • Vai vadībai ir negatīva attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu un grāmatvedības standartu ievērošanu? Izvērtējiet korporatīvo kultūru, organizatorisko struktūru, risku tolerances robežas, darījumu sarežģītību u.c.

Papildu pārbaudes

Lai pārliecinātos, ka uzņēmuma sniegtā informācija ir precīza, izvērtējiet, kādu informāciju no trešajām pusēm varētu iegūt, lai apliecinātu risku izvērtēšanas galvenos aspektus. Tas var palīdzēt novērst turpmāku problēmu rašanos. Piemēri ir informācija, kas sniegta iepriekšējos finanšu pārskatos, ienākuma nodokļa atskaitēs, kredīta atskaitēs un pārrunās ar galvenajiem konsultantiem (piemēram, banku) u.c.

PIEZĪMES.

Pirms sazināšanās ar trešajām pusēm un informācijas apkopošanas par iespējamo klientu, pārliecinieties, ka visi partneri un personāls pārzina:

- firmas pamatprincipus attiecībā uz klientu informācijas konfidencialitātes nodrošināšanu;
- konfidencialitātes likumu prasības; un
- piemērojamā ētikas kodeksa prasības.

Ja ir pieņemts lēmums par darba uzdevuma akceptēšanu vai turpināšanu, nākamais solis ir šāds:

- jānosaka, vai pastāv priekšnosacījumi revīzijas veikšanai; un
- jāpārliecinās par to, ka revidentam un vadībai un, ja nepieciešams, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir vienota izpratne par revīzijas uzdevuma nosacījumiem.

4.3 *Priekšnosacījumi revīzijas veikšanai*

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
210. SRS 6. punkts	<p>Lai noteiktu, vai ir spēkā revīzijas priekšnosacījumi, revidents rīkojas šādi:</p> <p>a) nosaka, vai finanšu pārskatu sagatavošanā izmantotās finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes ir pieņemamas; un (skat. A2-A10 punktu)</p> <p>b) iegūst vadības apliecinājumu attiecībā uz to, ka vadība apstiprina un izprot šādus pienākumus: (skat. A11-A14, A20 punktu) (Skat. A11-A14, A20)</p> <p>i) sagatavot finanšu pārskatus atbilstoši norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām, tostarp, ja nepieciešams, nodrošinot to patiesu atspoguļojumu; (skat. A15 punktu)</p> <p>ii) iedibināt tādu kontroles sistēmu, kura atbilstoši vadības uzskatiem ir nepieciešama, lai tiktu sagatavoti finanšu pārskati, kuros nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību; un (skat. A16-A19 punktu)</p> <p>iii) nodrošināt revidentam:</p> <p>a. piekļuvi visai informācijai, kas ir pieejama vadībai un ir būtiska finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, piemēram, uzskaites ierakstiem, dokumentiem un informācijai par citiem jautājumiem;</p> <p>b. papildu informāciju, ko revidents pieprasa vadībai revīzijas vajadzībām; un</p> <p>c. neierobežotu piekļuvi personām uzņēmumā, no kurām revidents vēlas iegūt revīzijas pierādījumus.</p>

Tabula 4.3-1

Izvērtējamie faktori	Jautājumi
Vai ir izpildīti revīzijas nosacījumi?	<p>Vai finanšu pārskatu pamatnostādnes, kas tiek izmantotas finanšu pārskatu sagatavošanā (piemēram, SFPS vai vietējās pamatnostādnes) ir pieņemamas?</p> <p>Izvērtējamie faktori var būt šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uzņēmuma veids (uzņēmējdarbība, publiskais sektors, bezpeļņas uzņēmums); • finanšu pārskatu mērķis (vispārēja vai īpaša mērķa finanšu pārskati); • finanšu pārskatu veids (finanšu pārskatu kopums vai atsevišķs finanšu pārskats); un • tas, vai norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu lietojums ir noteikts likumā vai normatīvajos aktos. <p>Vai vadība apzinās un apstiprina savu pienākumu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm, tostarp, ja nepieciešams, nodrošinot to patiesu atspoguļojumu; • izmantot tādu iekšējās kontroles sistēmu, kāda atbilstoši vadības uzskatiem ir nepieciešama, lai tiktu sagatavoti finanšu pārskati, kuros nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību; un • sniegt revidentam: <ul style="list-style-type: none"> – piekļuvi visai būtiskajai informācijai, piemēram, uzskaites ierakstiem, dokumentiem un citai informācijai; – papildu informāciju, ko revidents pieprasa no vadības revīzijas vajadzībām (piemēram, rakstiskus apliecinājumus); un – neierobežotu piekļuvi personām uzņēmumā, lai iegūtu nepieciešamos revīzijas pierādījumus?
Vai pastāv apjoma ierobežojumi?	<p>Vai vadība vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir noteikušas jebkādas revīzijas apjoma ierobežojumus? Šādi ierobežojumu var būt nereālistiski termiņi, pretenzijas pret konkrētu firmas darbinieku daļību revīzijā vai piekļuves liegšana uzņēmuma telpām, galvenajam personālam vai būtiskajiem dokumentiem. Ja šāda ierobežojuma rezultātā firmai nāktos atteikties no atzinuma sniegšanas, firma atsakās no darba uzdevuma, izņemot gadījumos, kad šāda rīcība ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām.</p>

Ja vadība nepiekrīt un neapstiprina savus pienākumus, kā noteikts 210. SRS 6.b) punktā, vai finanšu pārskatu pamatnostādnes nav pieņemamas, revidenta pienākums saskaņā ar 210. SRS 8. punktu ir atteikties no darba uzdevuma, izņemot ja šāda rīcība ir pretrunā ar likumu.

4.4 Vienošanās par darba uzdevuma nosacījumiem

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
210. SRS 7. punkts	Ja vadība vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piedāvātā revīzijas uzdevuma nosacījumos ierobežo revidenta darba apjomu, un revidents uzskata, ka šāda ierobežojuma ietekmē revidentam nāksies sniegt negatīvu atzinumu par finanšu pārskatiem, revidents neakceptē šādu ierobežotu darba uzdevumu, izņemot gadījumos, kad šāda rīcība ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām.
210. SRS 9. punkts	Revidents vienojas ar vadību vai, ja nepieciešams, ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revīzijas uzdevuma nosacījumiem (skat. A21 punktu).

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
210. SRS 10. punkts	Šī SRS 11. punkta kontekstā revīzijas uzdevuma nosacījumi tiek reģistrēti revīzijas uzdevuma vēstulē vai citā piemērotā rakstiskas vienošanās formā, un tajos norāda (skat. A22-A25 punktu): a) finanšu pārskatu revīzijas mērķus un apjomu; c) vadības pienākumus; d) norādītās finanšu ziņošanas pamatnostādnes, kas izmantotas finanšu pārskatu sagatavošanā; d) jebkādu revidenta izstrādāto ziņojumu veidu un saturu, kā arī paziņojumu par to, ka var pastāvēt apstākļi, kuros ziņojums var atšķirties no sagaidāmā veida un satura.
210. SRS 11. punkts	Ja šī SRS 10. punktā minētie revīzijas uzdevuma nosacījumi ir pietiekami detalizēti izklāstīti likumā vai normatīvajos aktos, revidentam tie nav jāreģistrē rakstiskas vienošanās formā; revidents reģistrē to, ka ir spēkā attiecīgais likums vai normatīvais akts un to, ka vadība apstiprina savus šī SRS 6. (b) punktā minētos pienākumus. (Skat. A22, A26-A27 punktu.)
210. SRS 12. punkts	Ja likumā vai normatīvajos aktos ir noteikti līdzīgi vadības pienākumi, kā šī SRS 6. (b) punktā, revidents var noteikt, ka attiecīgajā likumā vai normatīvajā aktā noteiktie pienākumi ir līdzvērtīgi pienākumiem, kas noteikti attiecīgajā SRS. Līdzvērtīgu pienākumu gadījumā revidents drīkst raksturot šādus pienākumus rakstiskas vienošanās formā, izmantojot likumā vai normatīvajos aktos izmantoto formulējumu. Tādu pienākumu gadījumā, kuri likumā vai normatīvajos aktos nav noteikti kā līdzvērtīgi pēc ietekmes, rakstiskās vienošanās formā revidents izmanto šī SRS 6. (b) punktā noteikto formulējumu. (Skat. A26 punktu.)
210. SRS 13. punkts	Atkārtotu revīziju gadījumā revidents izvērtē, vai apstākļi norāda uz to, ka būtu jāpārskata uzdevuma nosacījumi un jāatgādina klientam par esošajiem revīzijas uzdevuma nosacījumiem. (Skat. A28 punktu.)
210. SRS 14. punkts	Revidents nepiekrīt veikt izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumus, ja šādai rīcībai trūkst pienācīga pamatojuma. (Skat. A29-A31 punktu.)
210. SRS 15. punkts	Ja pirms revīzijas uzdevuma beigām revidents saņem pieprasījumu veikt izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumos uz zemākam apliecinājuma līmenim raksturīgiem nosacījumiem, revidents izvērtē, vai šāda prasība ir pamatota. (Skat. A32-A33 punktu.)
210. SRS 16. punkts	Ja revīzijas uzdevuma nosacījumos tiek veiktas izmaiņas, revidents un vadība par tām vienojas un reģistrē jaunus revīzijas uzdevuma nosacījumus revīzijas uzdevuma vēstulē vai citā piemērotā rakstiskas vienošanās veidā.
210. SRS 17. punkts	Ja revidents nepiekrīt veikt izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumos, un vadība aizliedz revidentam turpināt sākotnējo revīzijas uzdevumu, revidents rīkojas šādi: a) atsakās no revīzijas uzdevuma, ja tas nav pretrunā ar spēkā esošajām juridiskajām un normatīvajām prasībām; un b) nosaka, vai viņam ir līgumā noteikts vai citāds pienākums ziņot par apstākļiem citām personām, piemēram, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, īpašniekiem vai regulatoram.

Piezīmes. 210. SRS 18.–22. punktā ir norādīti daži papildu apsvērumi attiecībā uz darba uzdevuma akceptēšanu, piemēram, tas, vai finanšu pārskatu standartiem ir pievienojama likumos vai normatīvajos aktos noteikta informācija un finanšu pārskatu pamatnostādņu lietojums ir noteikts likumā vai normatīvajos aktos.

Lai vadībai un revidentam būtu skaidra izpratne par darba uzdevuma nosacījumiem, tiek sagatavota darba uzdevuma vēstule (vai cita veida rakstiska vienošanās), ko paraksta atbilstīgs

augstākā līmeņa vadības pārstāvis. Lai nerastos pārpratumi, darba uzdevuma vēstule ir jā sagatavo un jāparaksta pirms darba uzdevuma sākšanas.

Arī valstīs, kur revīzijas mērķi, apjomu un pienākumus nosaka likums, darba uzdevuma vēstule var būt noderīga, lai informētu klientus par konkrētajām lomām un pienākumiem.

Darba vēstules paraugs, kuras pamatā ir 210. SRS iekļautais piemērs, ir sniegts problēmu analīzes piemērā zemāk.

Darba uzdevuma vēstulē var ietvert tālāk izklāstītos jautājumus.

Tabula 4.4-1

Nosacījumi	Apraksts
Mērķis, grāmatvedības pamatnostādnes, apjoms, revidenta ziņojuma veids par finanšu pārskatu revīziju	<ul style="list-style-type: none"> Izmantojamie grāmatvedības pamatprincipi. Vispārējais finanšu pārskatu revīzijas mērķis un sagaidāmā revidenta ziņojuma vai citas atskaites veids. Apstākļi, kādos ziņojums varētu atšķirties no sagaidāmā veida un satura. Detalizēta informācija par revīzijas apjomu, tostarp, atsaucies uz spēkā esošajiem likumiem, SRS, kā arī ētikas un citiem priekšrakstiem, ko izdevušas profesionālās institūcijas, kurām pakļauts revidents. Citas puses, kuru vajadzībām sagatavojams ziņojums (piemēram, regulators).
Revidenta pienākumi	<ul style="list-style-type: none"> Veikt revīziju atbilstoši Starptautisko Revīzijas standartu (SRS) prasībām. Norādīt, ka revīzijai raksturīgo ierobežojumu, kā arī iekšējās kontroles sistēmai raksturīgo ierobežojumu ietekmē pastāv nenovēršams risks, ka atsevišķas būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos netiks atklātas, pat ja revīzija ir atbilstīgi plānota un veikta atbilstoši SRS prasībām.
Vadības pienākumi	<ul style="list-style-type: none"> Sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar piemērojām finanšu pārskatu pamatnostādņēm un izstrādāt un ieviest tādu iekšējās kontroles sistēmu, kādu vadība uzskata par nepieciešamu, lai finanšu pārskatos nebūtu krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību. Piekrīst darba uzdevuma vēstulē izklāstītajiem darba uzdevuma nosacījumiem. Nodrošināt neierobežotu piekļuvi jebkādiem uzskaites ierakstiem, dokumentācijai un citai informācijai, kas tiks pieprasīta revīzijas sakarā; Nodrošināt neierobežotu revidenta piekļuvi personām uzņēmumā. Apstiprināt, ka vadība sniegs revidentam rakstiskus apliecinājumus saistībā ar revīziju. Apliecināt, ka vadība informēs revidentu par faktiem, kas varētu ietekmēt finanšu pārskatus un kas vadība kļuvuši zināmi laika posmā no revidenta ziņojuma datuma līdz finanšu pārskatu publicēšanas datumam.

Tālāk norādīti citi darba uzdevuma vēstulē aplūkojamie jautājumi.

Tabula 4.4-2

Nosacījumi	Apraksts
Kā tiks veikta revīzija, novērstas pretrunas, kādi ir pienākumi un apmaksas nosacījumi	<p>Tiek aplūkoti šādi aspekti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • revīzijas plānošana un veikšana, tostarp revīzijas grupas sastāvs un klienta sagatavojamie finanšu pārskatu uzmetumi vai citi dokumenti, kā arī datums, kādā tie jāiesniedz revidentam; • citu revidentu un ekspertu iesaistīšana; • iepriekšējā revidenta iesaistīšana attiecībā uz sākuma atlikumiem; un • citi jautājumi: <ul style="list-style-type: none"> – jebkādi revidenta atbildības ierobežojumi, ja tāda iespējamība pastāv; – pamatojums samaksas aprēķinam un rēķinu izstādīšanas kārtība; – firmas pienākums iesniegt darba dokumentus citām pusēm; un – atsauce uz jebkādu papildu vienošanos starp revidentu un klientu vai citām vēstulēm un atskaitēm, kādas revidents plāno iesniegt klientam. <p>Lūgums klientam apstiprināt revīzijas uzdevuma noteikumus, apstiprinot revīzijas uzdevuma vēstules saņemšanu.</p>

Darba uzdevuma vēstule pārskatīšana

Ja ir notikušas izmaiņas, revidentam ir jāizvērtē nepieciešamība atgādināt uzņēmumam par esošajiem revīzijas uzdevuma nosacījumiem. Kad revidents tiek atkārtoti apstiprināts revīzijas veikšanai, var atkārtoti apstiprināt esošās darba uzdevuma vēstules nosacījumus, katru gadu nesagatavojot jaunu vēstuli.

Darba uzdevuma vēstule ir jāpārskata, ja mainās apstākļi. Izmaiņas apstākļos var būt šādas:

- darba uzdevuma nosacījumi ir pārskatīti vai papildināti ar īpašiem nosacījumiem;
- nesen notikušas izmaiņas augstākā līmeņa vadībā;
- nozīmīgas izmaiņas īpašnieku vidū;
- nozīmīgas izmaiņas uzņēmuma darbības veidā vai apjomā;
- izmaiņas tiesiskajās vai normatīvajās prasībās;
- izmaiņas finanšu ziņošanas pamatnostādnēs, kas izmantotas finanšu pārskatu sagatavošanā;
- izmaiņas citās ziņošanas prasībās; un
- jebkādas norādes uz to, ka vadība ir pārpratusi revīzijas mērķi un apjomu.

Izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumos

Ja vadība pieprasa veikt izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumos, revidents izvērtē, vai šāds pieprasījums ir pamatots un kā tas ietekmēs revīzijas uzdevuma apjomu. Atbilstīgs pamatojums var būt izmaiņas uzņēmuma apstākļos vai pārprasta sākotnēji pieprasīto pakalpojumu būtība.

Izmaiņas nav uzskatāmas par pamatotām, ja tās izraisa revīzijas gaitā konstatētie fakti. Šādi fakti var būt revīzijas informācija, kas ir pretrunā ar vadības apliecinājumiem, nespēja iegūt konkrētu revīzijas informāciju (revīzijas apjoma ierobežojums) vai savādākā veidā pretrunīgi pierādījumi. Piemērs var būt revīzijas uzdevums, kura gadījumā revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz krājumu atlikumu un uzņēmums, lai izvairītos no atzinuma ar iebildi vai no atteikuma sniegt atzinumu, pieprasa mainīt uzdevuma nosacījumus no revīzijas uz pārbaudi.

Ja izmaiņas nosacījumos ir pamatotas, ir jāpārstrādā darba uzdevuma vēstule vai jā sagatavo cita veida rakstiska vienošanās. Tomēr, ja revidents nepiekrīt veikt izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumos un vadība aizliedz revidentam turpināt sākotnējo revīzijas uzdevumu, revidentam ir jā rīkojas šādi:

- jāatsakās no revīzijas uzdevuma, izņemot, ja šāda rīcība ir pretrunā ar spēkā esošajām juridiskajām un normatīvajām prasībām;
- jānosaka, vai viņam/viņai ir līgumā noteikts vai citāds pienākums ziņot par attiecīgajiem apstākļiem citām personām, piemēram, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, īpašniekiem vai regulatoram.

4.5 Problēmu analīze — klientu attiecību akceptēšana un turpināšana

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Piezīmes. Uzņēmumā „Bērziņa mēbeles” revīzijas pierādījumu dokumentēšanai tiek izmantota strukturētāka metode (piemēram, kontrolsaraksti u.c.) nekā uzņēmumā „Kurmīš & Co” (ziņojumi u.c.). Šis process ir atainots, lai ilustrētu alternatīvus dokumentēšanas veidus. Tas nenozīmē, ka uzņēmumā „Bērziņa mēbeles” revīzijā nevarētu izmantot ziņojumus vai uzņēmuma „Kurmīš & Co” revīzijā nevarētu izmantot kontrolsarakstus. Dokumentēšanas veidu nosaka saskaņā ar SRS prasībām, izmantojot profesionālu spriedumu, kas, ideālajā gadījumā, tiek pārrunāts revīzijas plānošanas posmā.

Pieņemot, ka šis ir periodisks revīzijas uzdevums, revīzijas firmas partneris vai augstākā līmeņa vadība veic dažas aptaujas, lai identificētu un izvērtētu iespējamus jaunus vai pārskatītus riska faktorus, kas ir būtiski, pieņemot lēmumu par to, vai turpināt revīzijas uzdevumu. Iztaujāšana var izausties šādi.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

Klientu attiecību akceptēšana un turpināšana

Var izmantot tālāk norādīto anketu.

<ul style="list-style-type: none"> Vai ir izpildīti revīzijas priekšnosacījumi? 	<p><i>Uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” finanšu pārskatus sagatavos vadība saskaņā ar SFPS.</i></p> <p><i>Darba uzdevuma vēstule ir parakstīta, un vadība ir apstiprinājusi savus pienākumus:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>padarīt revidentam pieejamu visu pieprasīto informāciju;</i> <i>nodrošināt neierobežotu piekļuvi personālam;</i> <i>izstrādāt un ieviest tādu iekšējās kontroles sistēmu, kāda atbilstoši vadības uzskatiem ir nepieciešama, lai tiktu sagatavoti finanšu pārskati, kuros nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību.</i>
<ul style="list-style-type: none"> Vai ir ievērotas firmas kvalitātes kontroles rokasgrāmatā noteiktās akceptēšanas/turpināšanas prasības? 	<p><i>Jā. Skat. mūsu KK rokasgrāmatas pamatprincipus XX un YY.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai ieviestas izmaiņas revīzijas uzdevuma nosacījumos vai prasībās? 	<p><i>Nē.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai pastāv problēmas saistībā ar neatkarību vai interešu konfliktiem? Izvērtējamie faktori: ģimenes/personiskās attiecības ar klienta amatpersonām; ar revīziju nesaistīti pakalpojumi, piemēram, grāmatvedība; finansiāla rakstura intereses; citas biznesa attiecības. 	<p><i>Vienīgais konstatētais fakts ir tāds, ka viens no mūsu darbiniekiem ir iegādājies guļamistabas mēbeles no uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” par kataloga cenu. Šis gadījums nav uzskatāms par mūsu neatkarības apdraudējumu.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai pastāv apstākļi, kas rada šaubas par klienta uzņēmuma īpašnieku godprātību? Izvērtējamie faktori: sodāmība; administratīvā sodāmība; iespējamās vai faktiskas pretlikumīgas darbības vai krāpšana; policijas izmeklēšana; negatīva publicitāte. 	<p><i>Nē. Tomēr jūnijā ir publicētas Pērli (klienta uzņēmējdarbības konsultanta meita) kompromitējošas ziņas. Viņa sniedza konsultanta pakalpojumus zemes gabala iegādes darījumā, kurā valsts amatpersonas tika apsūdzētas par kukuļa saņemšanu no attīstītājiem. Šis faktors ir norādīts mūsu revīzijas riska faktoru sarakstā.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai pastāv jomas, kurās nepieciešamas specializētas zināšanas? 	<p><i>Mēs izmantosim Dāvja (IT speciālists) pakalpojumus, lai pārbaudītu interneta pārdošanas kontroles procedūras.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai firmai ir nepieciešamās spējas, zināšanas un resursi darba uzdevuma paveikšanai saskaņā ar profesionāliem un firmas standartiem? 	<p><i>Jā. Skat. plānoto budžetu.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai iepriekšējo revīziju gaitā un citos saistībā ar šo uzņēmumu veiktos darba uzdevumos ir konstatētas jebkādas problēmas, kas ir jānovērš? 	<p><i>Ņemot vērā lēmumu uzsākt pārdošanu internetā, ir jāpārbauda vispārējās IT kontroles procedūras.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai ir radušies jauni apstākļi, kas palielina darba uzdevuma risku? 	<p><i>Nē. Vadības attieksme pret iekšējo kontroli ir atbilstīga.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vai klients spēj mums samaksāt? 	<p><i>Jā.</i></p>

Slēdziens

Vispārējais darba uzdevuma risku izvērtējums = zems

Ir jāturpina sadarbība ar šo klientu.

Anna Kalniņa

Darba uzdevuma nosacījumi tiek iekļauti vēstulē šādi.



„Kalniņa un partneri SIA
Lielā iela 55, Rīga, LV-1010, Latvija

20X2. gada oktobrī

Izpilddirektoram Dainim Bērziņam
„Bērziņa mēbeles” SIA
Mazā iela 11,
Rīga, LV-1000,
Latvija

Cien. Bērziņa kungs,

Jūs aicinājāt mūs veikt uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” finanšu pārskatu revīziju, kuros ietilpst 20X2. gada 31. decembra bilance, peļņas un zaudējumu aprēķins, pašu kapitāla izmaiņu pārskats un naudas plūsmas pārskats par gadu, kas beidzās šajā datumā, kā arī nozīmīgu grāmatvedības pamatprincipu apkopojums un cita paskaidrojošā informācija. Ar šo vēstuli apstiprinām, ka piekrītam veikt šo revīzijas uzdevumu, kā arī apstiprinām savu izpratni par šo uzdevumu. Mūsu veiktās revīzijas mērķis ir sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem.

Mūsu pienākumi

Mēs veiksīm revīziju saskaņā ar Starptautiskajiem Revīzijas standartiem. Saskaņā ar šiem standartiem mūsu pienākums ir ievērot ētikas prasības, kā arī plānot un veikt revīziju tā, lai iegūtu pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzijas gaitā tiks veiktas procedūras, kuru mērķis ir iegūt revīzijas pierādījumus attiecībā uz finanšu pārskatos atspoguļotajām summām un skaidrojumiem. Procedūras izvēlas revidents, pamatojoties uz profesionālu spriedumu, tostarp, izvērtējot krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos. Tāpat revīzijas gaitā tiks novērtēta vadības izmantoto grāmatvedības pamatprincipu piemērotība un nozīmīgu vadības aplēšu pamatotība, kā arī vispārējais finanšu pārskatu izklāsts.

Nemot vērā revīzijai, kā arī iekšējās kontroles sistēmai raksturīgos ierobežojumus, pastāv nenovēršams risks, ka atsevišķas būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos netiks atklātas, pat ja revīzija būs atbilstīgi plānota un veikta saskaņā ar SRS prasībām.

Risku izvērtēšanas gaitā mēs novērtējam uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā būtisko iekšējās kontroles sistēmu; šāda novērtējuma mērķis ir izstrādāt apstākļiem atbilstīgas revīzijas procedūras, nevis sniegt atzinumu par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti. Tomēr, ja revīzijas gaitā konstatēsim nozīmīgus trūkumus finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā būtiskajā iekšējās kontroles sistēmā, rakstiski par tiem jums ziņosim.

Ja vien neradīsies negaidītas problēmas, mūsu ziņojums būs šāds:

[Revidenta ziņojuma izklāsts un saturs nav atspoguļots.]

Pārbaudes gaitā iegūto pierādījumu ietekmē mūsu sagatavotā ziņojuma izklāsts un saturs var mainīties.

Vadības atbildība

Mēs veiksīm revīziju ar nosacījumu, ka vadība un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, apstiprina un izprot savu atbildību par:

- a) finanšu pārskatu sagatavošanu un patiesu atspoguļojumu saskaņā ar Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem;
- b) tādas iekšējās kontroles sistēmas izmantošanu, kāda atbilstoši vadības uzskatiem ir nepieciešama, lai tiktu sagatavoti finanšu pārskati, kuros nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību; un
- c) pienākumu nodrošināt mūsu vajadzībām:
 - i) piekļuvi visai zināmajai informācijai, kas ir būtiska finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, piemēram, uzskaites ierakstiem, dokumentiem un informācijai par citiem jautājumiem;
 - ii) papildu informāciju, ko mēs varam pieprasīt revīzijas vajadzībām; un
 - iii) neierobežotu piekļuvi personām uzņēmumā, no kurām mēs uzskatīsim par vajadzīgu iegūt revīzijas pierādījumus

Revīzijas gaitā mēs lūgsim vadību un, ja nepieciešams, personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sniegt rakstiskus apliecinājumus saistībā ar revīzijas gaitā sniegtajiem vadības apgalvojumiem.

Ceram uz jūsu darbinieku atsaucību revīzijas gaitā.

Samaksa

Samaksa tiek aprēķināta atbilstoši revīzijas uzdevumā norīkoto personu laika patēriņam, pieskaitot tiešos izdevumus. Rēķinus piestādīsim darba gaitā. Darbinieku stundas likmes atšķiras, un ir atkarīgas no atbildības pakāpes, nepieciešamās pieredzes un iemaņām.

Šī vēstule ir spēkā arī nākamajos periodos, ja vien tā netiek anulēta, mainīta vai aizstāta ar jaunu vēstuli. Lūdzu, parakstiet šai vēstulei pievienoto eksemplāru un atgrieziet to mums, tādējādi apstiprinot un piekrītot finanšu pārskatu revīzijas nosacījumiem.

Ar cieņu,

Anna Kalniņa
„Kalniņa un partneri, SIA

Uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” vārdā apstiprinu:

Izpilddirektors
Dainis Bērziņš,
20X2. gada
1. novembrī

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

Klientu attiecību akceptēšana un turpināšana

Pieņemot, ka šis ir periodisks revīzijas uzdevums, iztaujāšanu, kas veikta, lai noteiktu un izvērtētu jaunus vai pārskatītus riska faktoros, var dokumentēt ziņojumā šādi.

Klientu attiecību turpināšana — „Kurmis & Co”

20X2. gada oktobrī

20X2, gada 15. septembrī mēs sazinājāmies ar klientu Raiti Kurmi, lai noteiktu, vai mums vajadzētu akceptēt šo darba uzdevumu.

Aplūkotie jautājumi.

- Raitis vēlas, lai mēs sniegtu revīzijas atzinumu par „Kurmis & Co” finanšu pārskatiem saskaņā ar SFPS.
- Mēs izvērtējam iespējamo neatkarības apdraudējumu (kā norādīts SGF kodeksa 290. nodaļā) un konstatējam, ka apdraudējuma nav.
- Nav nekādu jaunu notikumu, kas varētu radīt šaubas par īpašnieka godprātību.
- Uzņēmuma darbība ir līdzīga kā iepriekšējā periodā, tomēr Raita neiesaistīšanās uzņēmuma darbībā palielina krāpšanas iespējamību. Mums ir jāapsver iespēja šogad paplašināt detalizētās procedūras, lai izvērtētu iespējamus krāpšanas riskus.
- Nav nepieciešami papildu speciālisti, un revīziju var veikt tie paši darbinieki, kas veica revīziju iepriekšējā periodā.

Divi iespējamie problemātiskie aspekti šogad:

- Ir samazinājies uzņēmuma galvenā klienta „Bērziņa mēbeles” pieprasījums pēc precēm.
- Raitis ir lielā mērā pievērsies ģimenes problēmām. Revīzijas gaitā mums jāpārlicinās, ka reģistri un uzskaites ieraksti ir atjaunināti un nav radušās nepamanītas kļūdas. Jāpārlicinās arī, vai nepastāv krāpšanas risks.

Vispārējais darba uzdevuma risks = vidējs

Mēs akceptēsim pašreizējā perioda darba uzdevumu.

Anna Kalniņa

Darba uzdevuma nosacījumi ir jāiekļauj vēstulē, kas lielā mērā līdzinās problēmu analīzes piemērā A iekļautajai vēstulei: „Bērziņa mēbeles” SIA

5. Vispārējā revīzijas stratēģija

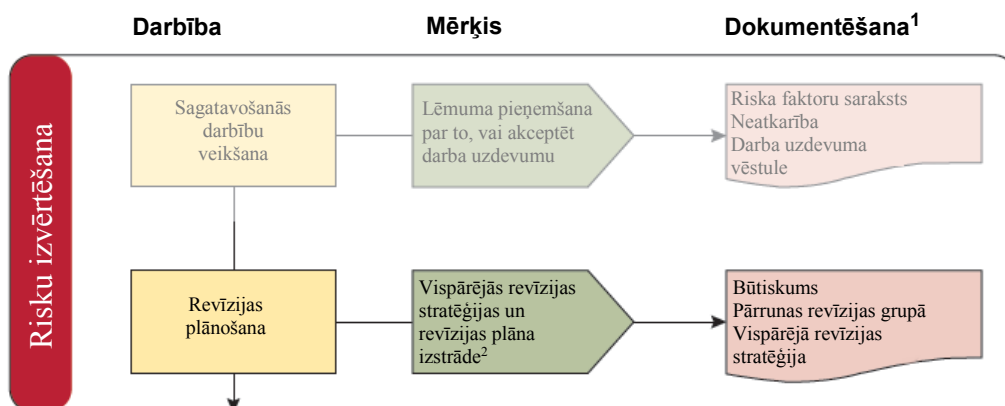
Nodaļas saturs

Saistītie SRS

Vispārējā revīzijas plāna un stratēģijas izstrādes darbību kopsavilkums.

300.

Diagramma 5.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts

SRS mērķi

300. SRS 4. punkts

Revidenta uzdevums ir plānot revīziju, lai nodrošinātu efektīvu darba uzdevuma veikšanu.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
200. SRS 15. punkts	Revidents plāno un veic revīziju, ievērojot profesionālu skepsi un ņemot vērā to, ka var pastāvēt apstākļi, kuru ietekmē finanšu pārskatos varētu rasties būtiskas neatbilstības.
300. SRS 7. punkts	Revīzijas plānošanā piedalās atbildīgais partneris un citi galvenie darba grupas dalībnieki, tostarp, piedaloties arī pārrunu plānošanā ar citiem darba grupas dalībniekiem un piedaloties arī pašās pārrunās). (Skat. A4 punktu.)
300. SRS 7. punkts	Revidents izstrādā vispārējo revīzijas stratēģiju, kurā nosaka revīzijas apjomu, laiku un virzību un kas kalpo kā pamats revīzijas plāna izstrādē.
300. SRS 8. punkts	Izstrādājot vispārējo revīzijas stratēģiju, revidents: a) identificē darba uzdevuma raksturīgās iezīmes, kas nosaka darba uzdevuma apjomu; b) nosaka darba uzdevuma ziņojuma mērķus, lai plānotu revīzijas laiku un nepieciešamās sazināšanās raksturu; c) apsver faktoros, kas nosaka darba grupas galvenās prioritātes; d) izvērtē rezultātus, kas gūti, veicot darba uzdevuma sagatavošanās darbības un, ja nepieciešams, izvērtē, vai zināšanas, ko atbildīgais partneris guvis citos konkrētā uzņēmuma darba uzdevumos, ir būtiskas; un e) apstiprina darba uzdevuma veikšanai nepieciešamo resursu raksturu, laiku un apjomu. (Skat. A8-A11 punktu.)
300. SRS 9. punkts	Revidents izstrādā revīzijas plānu, kurā tiek raksturoti šādi aspekti: a) plānoto riska izvērtēšanas procedūru raksturs, laiks un apjoms atbilstoši 315. SRS prasībām; b) plānoto papildu revīzijas procedūru raksturs, laiks un apjoms, kuras veicamas apgalvojumu līmenī atbilstoši 330. SRS prasībām; c) citas plānotās revīzijas procedūras, kas jāveic konkrētajā darba uzdevumā atbilstoši SRS prasībām. (Skat. A12 punktu.)
300. SRS 10. punkts	Ja nepieciešams, revīzijas gaitā revidents atjaunina un maina vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu. (Skat. A13 punktu.)
300. SRS 11. punkts	Revidents plāno darba grupas dalībnieku un viņu darba virzības un pārraudzības raksturu, laiku un apjomu. (Skat. A14-A15 punktu.)

5.1 Pārskats

Plānošana ir svarīgs faktors, kas nodrošina darba uzdevuma efektīvu izpildi un revīzijas riska samazināšanu līdz pieņemami zēmam līmenim.

Revīzijas plānošana nav atsevišķs revīzijas posms. Tas ir pastāvīgs un iteratīvs process, kas sākas uzreiz pēc iepriekšējās revīzijas pabeigšanas un turpinās līdz pašreizējās revīzijas beigām.

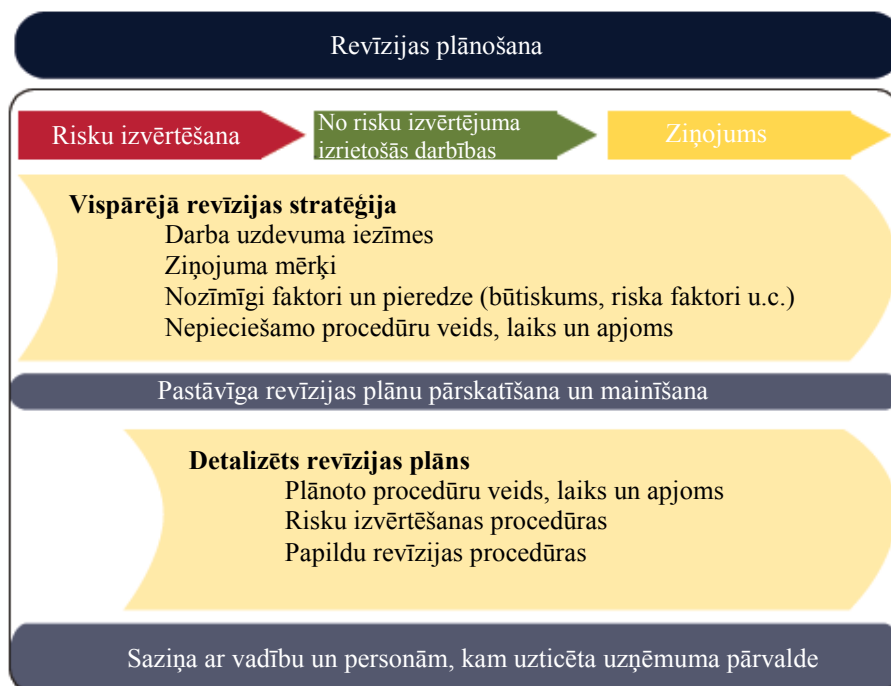
Tālāk esošajā tabulā apkopotas revīzijas plānošanas priekšrocības.

Tabula 5.1-1

Revīzijas plānošanas priekšrocības:	• Grupas dalībnieki mācās no partnera un citu vadošo darbinieku pieredzes.
	• Ir nodrošināta pareiza darba uzdevuma organizēšana, personāla norīkošana un vadība.
	• Tiek izmantota iepriekšējo periodu darba uzdevumos un citos uzdevumos iegūtā pieredze.
	• Svarīgām revīzijas jomām tiek pievērsta nepieciešamā uzmanība.
	• Savlaicīgi tiek identificētas un atrisinātas iespējamās problēmas.
	• Savlaicīgi tiek pārbaudīta revīzijas faila dokumentācija.
	• Tiek koordinēts citu personu veiktais darbs (citi revidenti, eksperti, u.c.).

Pastāv divi revīzijas plānošanas līmeņi, kā norādīts zemāk.

Diagramma 5.1-2



PIEZĪMES.

Ir teiciens: „stunda plānošanas ietaupa piecas stundas darba”. Pareizi plānota revīzija sniedz pārliecību par to, ka revīzijas darbs tiek pievērsts augsta riska jomām, netiek veiktas liekas revīzijas procedūras un revīzijas grupas dalībnieki zina savus pienākumus.

Vispārējās revīzijas stratēģijas izstrāde tiek sākota, uzsākot darba uzdevumu, un pēc tam tiek pabeigta un atjaunināta saskaņā ar šādu informāciju:

- iepriekšējā pieredze saistībā ar uzņēmumu;
- sagatavošanās darbības (klienta attiecību akceptēšana un turpināšana);
- pārrunas ar klientu ar pēdējā periodā notikušajām izmaiņām un pēdējiem darbības rezultātiem;
- citi klienta vajadzībām veikti darba uzdevumi perioda gaitā;
- revīzijas grupas pārrunas un sapulces;
- citi ārēji resursi, piemēram, laikrakstu un interneta raksti; un
- jauniegūta informācija, kļūdainas revīzijas procedūras vai jauni revīzijas gaitā konstatēti apstākļi, kas maina iepriekš plānoto stratēģiju.

Detalizēts revīzijas plāns tiek izstrādāts nedaudz vēlāk, kad ir izstrādātas īpašas risku izvērtēšanas procedūras un ir iegūta pietiekama informācija par izvērtētajiem riskiem, lai izstrādātu atbilstīgus atbildes pasākumus. Prasības attiecībā uz detalizēta revīzijas plāna izstrādi ir iekļautas 2. sējuma 16. nodaļā.

Vispārējās revīzijas stratēģijas sagatavošanai nepieciešamais laiks var būt dažāds, un to nosaka:

- uzņēmuma lielums un sarežģītība;
- revīzijas grupas sastāvs un lielums. mazākās revīzijās piedalās mazāk revīzijas darbinieku un plānošanas, koordinēšanas un saziņas process ir vienkāršāks;
- iepriekšējā pieredze saistībā ar uzņēmumu; un
- revīzijas gaitā konstatētie fakti.

PIEZĪMES.

Nelielu uzņēmumu revīzijas bieži vien veic nelielas revīzijas grupas. Tas atvieglo koordinēšanas un saziņas procesu starp grupas dalībniekiem, kā arī vispārējās revīzijas stratēģijas izstrāde ir tiešāka. Nelielos uzņēmumos dokumentēšanas nolūkos parasti izmanto īsu ziņojumu, kurā norāda:

- darba uzdevuma veidu un laiku;
- nesen pabeigtajā revīzijā noteiktās problēmas;
- kādas ir izmaiņas pašreizējā periodā;
- kādas izmaiņas jāveic vispārējā revīzijas stratēģijā vai detalizētajā revīzijas plānā; un
- katra revīzijas grupas dalībnieka konkrētos pienākumus.

Pašreizējā perioda vajadzībām plānošanu var sākt, pārskatot īsu ziņojumu, kas tiek sagatavots iepriekšējās revīzijas beigās. Šis ziņojums ir jāpārskata atbilstoši pašreizējā perioda vajadzībām, ņemot vērā pārrunas ar īpašnieku-vadītāju un grupas konstatētos faktus.

5.2 Vispārējās revīzijas stratēģijas izstrāde

Vispārējā revīzijas stratēģija ir tādu galveno lēmumu dokumentēšana, kuri ir jāpieņem, lai nodrošinātu pienācīgu revīzijas plānošanu un darba grupas informēšanu par nozīmīgajiem jautājumiem. Stratēģijā dokumentē lēmumus, kas pieņemti plānošanas darbību laikā, kā atainots tālāk esošajā tabulā. Ņemiet vērā, ka detalizēta informācija par veicamajām risku izvērtēšanas un papildu revīzijas procedūrām dokumentē detalizētajā revīzijas plānā.

Tabula 5.2-1

Pamatdarbības	Apraksts
Darba sākšana	<ul style="list-style-type: none"> Sākotnējo darbību veikšana (klienta attiecību akceptēšana/turpināšana un darba uzdevuma nosacījumu izstrāde). Būtiskās informācijas apkopošana par uzņēmumu, piemēram, informācija par darbības rezultātiem iepriekšējā periodā un nozīmīgām izmaiņām pašreizējā periodā. Personāla norīkošana, tostarp, ja nepieciešams, darba kvalitātes kontroles pārrauga un ekspertu norīkošana. Revīzijas grupas sapulces plānošana (piedaloties atbildīgajam partnerim), lai pārrunātu finanšu pārskatu uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām (tostarp krāpšanu). Atbilstīgu datumu noteikšana, kuros tiks veikts revīzijas darbs (inventarizācija, risku izvērtēšanas procedūras, ārēji apstiprinājumi, perioda noslēguma apmeklējums, sapulces revīzijas rezultātu pārrunāšanai).
Risku izvērtēšana un atbildes pasākumi	<ul style="list-style-type: none"> Finanšu pārskatu kopējā būtiskuma un izpildes būtiskuma noteikšana. Nepieciešamo risku izvērtēšanas procedūru veida un apjoma noteikšana, kā arī darbinieku norīkošana. Kad ir izvērtēts risks finanšu pārskatu līmenī, ir jāizstrādā vispārējie atbildes pasākumi (skat. 1. sējuma 9. nodaļu). Jāizvērtē arī ietekme uz papildu revīzijas procedūrām. Ziņošana personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revīzijas plānoto apjomu un laiku. Ja nepieciešams, stratēģijas un revīzijas plāna pārskatīšana un mainīšana, ņemot vērā jaunus apstākļus.

Kad ir noteikti un izvērtēti būtisku neatbilstību riski, vispārējo stratēģiju (tostarp attiecībā uz laiku, personālu un pārraudzību) var uzskatīt par pabeigtu un var sākt detalizētā revīzijas plāna izstrādi. Detalizētajā plānā tiek noteiktas papildu revīzijas procedūras, kas jāveic apgalvojumu līmenī un izriet no identificētajiem un izvērtētajiem riskiem.

Sākot darbu, vispārējā stratēģijā un detalizētajā plānā var nākties veikt izmaiņas atbilstoši jauniem apstākļiem, revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem un citai informācijai. Šādas izmaiņas ir jādokumentē, norādot arī revīzijas dokumentēšanas pamatojumu, piemēram, vispārējo revīzijas stratēģiju vai revīzijas plānu,

Vispārējā stratēģijā tiek dokumentēti būtiskie jautājumi, kā aplūkots tālāk.

Tabula 5.2-2

Jādokumentē	Apraksts
Darba uzdevuma iezīmes	<ul style="list-style-type: none"> • Izmantojamās finanšu pārskatu pamatnostādnes. • Nepieciešamie papildu ziņojumi, piemēram, atsevišķas finanšu prasības un nozarei raksturīgās prasības (regulatoru prasības u.c.). • Īpašu zināšanu vai pieredzes nepieciešamība sarežģītu, īpašu un augsta riska revīzijas jomu izvērtēšanai. • Nepieciešamie pierādījumi, kas jāiegūst no pakalpojumu organizācijām. • Iespēja izmantot iepriekšējās revīzijās (piemēram, risku izvērtēšanas procedūru un kontroles procedūru pārbaūžu rezultātā) iegūtos pierādījumus. • Informācijas tehnoloģiju ietekme uz revīzijas procedūrām, tostarp datu pieejamība un plānotā revīzijas dator tehnoloģiju izmantošana. • Nepieciešamība ieviest neprognozējamības elementu revīzijas procedūrās. • Klienta uzņēmuma personāla un datu pieejamība.
Ziņojuma mērķi	<ul style="list-style-type: none"> • Uzņēmuma ziņojumu izstrādes termiņš. • Laiks, kad notiks tikšanās ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, lai pārrunātu šādus aspektus: <ul style="list-style-type: none"> – revīzijas darba veids, laiks un apjoms; tie var būt datumi, kad tiks veikta inventarizācija, iegūti ārēji apstiprinājumi un veiktas starposma un citas procedūras; – revīzijas darba statuss darba uzdevuma gaitā; un – revidenta ziņojums un cita saziņa, piemēram, vadības vēstules. • Laiks, kad notiks darba grupas dalībnieku sapulces/saziņa, lai pārrunātu šādus aspektus: <ul style="list-style-type: none"> – uzņēmuma riska faktori (uzņēmuma un krāpšanas risks); – veicamā darba veids, laiks un apjoms; – paveiktā darba pārbaude; un – cita veida saziņa ar trešajām pusēm.

Jādokumentē	Apraksts
Nozīmīgi faktori	<ul style="list-style-type: none"> Būtiskums (vispārējais būtiskums, atsevišķo finanšu pārskatu jomu būtiskums un izpildes būtiskums). Sākotnējais risku izvērtējums vispārējā finanšu pārskatu līmenī un tā ietekme uz revīziju. Sākotnēja šādu vienumu identificēšana: <ul style="list-style-type: none"> nozīmīgas un būtiskas darbību kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi; jomas, kurās ir augstāks būtisku neatbilstību risks; Kā darba grupas dalībniekiem tiks atgādināts par nepieciešamību ievērot apšaubošu attieksmi un profesionālo skepsi revīzijas pierādījumu apkopošanas un novērtēšanas gaitā. Iepriekšējo revīziju atbilstošie rezultāti, tostarp konstatētie kontroles trūkumi un vadības veiktie atbildes pasākumi to novēršanai. Pārrunas ar firmas personālu, kas uzņēmumam sniedzis citus pakalpojumus. Pierādījumi, kas liecina par vadības attieksmi pret iekšējās kontroles sistēmu un iekšējai kontrolei piešķirto lomu uzņēmumā. Darbību apjoms, lai revidents varētu noteikt, vai efektīvāk būtu paļauties uz iekšējās kontroles sistēmu.
Nozīmīgas izmaiņas un uzlabojumi	<ul style="list-style-type: none"> Nozīmīgi procesi, kas ietekmē uzņēmumu, tostarp izmaiņas informācijas tehnoloģijās un uzņēmējdarbības procesos, izmaiņas vadības amatpersonu sastāvā vai uzņēmumu iegāde, saplūšana un atsavināšana. Nozīmīgi nozares attīstības procesi, piemēram, izmaiņas nozares normatīvajos dokumentos un jaunas finanšu ziņošanas prasības. Nozīmīgas izmaiņas finanšu ziņošanas pamatnostādņēs, piemēram, izmaiņas grāmatvedības standartos. Citi nozīmīgi attīstības procesi, kas ietekmē uzņēmumu, piemēram, izmaiņas tiesiskajā vidē.
Nepieciešamo resursu veids, laiks un apjoms	<ul style="list-style-type: none"> Darba grupa (tostarp, ja nepieciešams, darba kvalitātes kontroles pārraugi). Grupās dalībnieku norīkošana, tostarp vadošo grupas dalībnieku norīkošana jomās, kurās varētu būt lielāks būtisku neatbilstību risks. Darba uzdevuma budžeta plānošana, tostarp atbilstoša laika piešķiršana jomām, kurās var būt augstāks būtisku neatbilstību risks.

Ja uzņēmumam ir komponenti (piemēram, filiāles), jāsniedz atsauce uz papildu plānošanas aspektiem, kā noteikts 300 SRS pielikumā un 600. SRS.

Nelieliem uzņēmumiem vispārējās stratēģijas dokumentēšanai var izmantot nelielu ziņojumu. Revīzijas plāna vajadzībām var izmantot standarta revīzijas programmas vai kontROLSarakstus, ar nosacījumu, ka nav daudz saistīto kontroles pasākumu un programmas atbilst darba uzdevuma apstākļiem, tostarp revidenta veiktajiem risku izvērtējumiem.

5.3 Ziņošana par revīzijas plānu vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
260. SRS 15. punkts	Revidents informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par plānoto revīzijas laiku un apjomu. (Skat. A11-A15 punktu.)

Pastāvīgam dialogam ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, revīzijas plānošanas procesā ir svarīga loma. Atbilstīga saziņa saistībā ar plānoto revīzijas apjomu un laiku var palīdzēt vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde:

- gūt izpratni par revidenta darbu;
- pārrunāt ar revidentu riska jautājumus un būtiskuma koncepciju; un
- noteikt jomas, kurās revidentam vajadzētu veikt papildu procedūras. Šāds dialogs var palīdzēt revidentam gūt labāku izpratni par uzņēmumu un tā vidi.

Tomēr jāuzmanās, lai šādas pārrunas nesamazinātu revīzijas efektivitāti. Piemēram, sniedzot precīzu informāciju par detalizēto revīzijas procedūru veidu un laiku, var samazināties šo procedūru efektivitāte, jo tās kļūst pārāk paredzamas.

Jautājumi, par kuriem revidents varētu ziņot, ir šādi:

- kā revidents piedāvā rīkoties attiecībā uz nozīmīgiem būtisku neatbilstību riskiem, ko izraisa krāpšana vai kļūdas;
- revidenta uzskati par revīzijas kontekstā būtisko iekšējās kontroles sistēmu; un
- būtiskuma pielietojums revīzijas kontekstā.

Citi plānošanas aspekti, ko varētu pārrunāt, ir šādi:

- Personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzskati par:
 - pienākumu sadalījumu starp personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un vadību;
 - uzņēmuma mērķiem un stratēģiju, kā arī ar tiem saistītajiem uzņēmējdarbības riskiem, kas var izraisīt būtiskas neatbilstības;
 - jautājumiem, ko personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzskata par svarīgiem, lai tiem revīzijas gaitā pievērstu īpašu vērību, un jomas, attiecībā uz kurām jāveic papildu procedūras;
 - nozīmīgu saziņu ar regulatoriem; un
 - citi jautājumiem, ko personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzskata par svarīgiem finanšu pārskatu revīzijas kontekstā.
- Personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, attieksme, izpratne un rīcība attiecībā uz vadības procesiem, kas paredzēti krāpšanas vai kļūdu risku noteikšanai uzņēmumā un atbildes pasākumu veikšanai, kā arī attiecībā uz vadības iedibināto iekšējās kontroles sistēmu attiecīgo risku mazināšanai. Šajā kontekstā jāizvērtē arī, kā personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārrauga šādas iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti.
- Personu, kam uzticēta pārvalde, rīcība saistībā ar izmaiņām grāmatvedības standartos, korporatīvās pārvaldes praksē un citos saistītos jautājumos; un
- Personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, iepriekšējā saziņa ar revidentu.

Piezīmes. Šāda saziņa nemazina revidenta pienākumu izstrādāt vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu, tostarp noteikt pietiekamu un atbilstīgu pierādījumu iegūšanai nepieciešamo procedūru veidu, laiku un apjomu.

Likumos, uzņēmuma līgumos un darba uzdevuma papildu nosacījumos var būt noteiktas papildu ziņošanas prasības. Ņemiet vērā arī to, ka 265. SRS ir noteikts pienākums ziņot par nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā.

5.4 Dokumentēšana

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
300. SRS 12. punkts	Revidents darba dokumentos iekļauj: a) vispārējo revīzijas stratēģiju; b) revīzijas plānu; un c) vispārējā revīzijas stratēģijā un revīzijas plānā veiktās nozīmīgās izmaiņas, norādot šādu izmaiņu veikšanas iemeslus. (Skat. A16-A19 punktu.)

Ir jādokumentē vispārējā revīzijas stratēģija un detalizētais revīzijas plāns, tostarp informācija par revīzijas gaitā veiktajām nozīmīgajām izmaiņām. Revidents var izmantot ziņojumu, standarta revīzijas programmas vai revīzijas plānošanas un pabeigšanas kontrolesarakstus, kas pielāgoti konkrētā uzdevuma vajadzībām.

5.5 Problēmu analīze — vispārējā revīzijas stratēģija

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Kad ir pieņemts lēmums par revīzijas turpināšanu un ir noteikts būtiskums, nākamā darbība ir vispārējās revīzijas stratēģijas izstrāde vai pārskatīšana. To var dokumentēt, izmantojot plānošanas kontrolesarakstu vai nelielu ziņojumu (skat. punktu 5.1 augstāk).

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

„Bērziņa mēbeles” SIA

Vispārējās stratēģijas ziņojums

Perioda beigās 20X2. gada 31. decembris

Apjoms

Revīzijas apjoms perioda laikā nav mainījies. Revīzija ir jāveic saskaņā ar SRS un SFPS pamatnostādņem. SFPS prasībās nav notikušas izmaiņas, kas skartu uzņēmumu „Bērziņa mēbeles”.

Izmaiņas uzņēmumā

„Bērziņa mēbeles” plāno sākt pārdošanu ārvalstu valūtā.

Pieaug arī interneta pārdošanas apjoms, un tiks paplašinātas uzņēmuma IT iespējas.

„Bērziņa mēbeles” tagad pārdod mēbeles uzņēmumam „Kalniņi”. Šī uzņēmuma stratēģija ir piedāvāt piegādātājiem mazāku peļņu apmaiņā pret lielapjoma pasūtījumiem. Uzņēmums pieprasa arī nodrošināt papildu krājumus dažu produktu kategoriju tūlītējai piegādei.

Risks

Mēs izvērtējam risku finanšu pārskatu līmenī kā **zemu** (skat. DD Nr. #). Vadības struktūra nav pārāk sarežģīta, un vadība ir stingri apņēmusies nodrošināt kompetenci; ir ieviests ētikas kodekss, un attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu ir atbilstīga.

Vispārējā stratēģija

- Šajā periodā finanšu pārskatu kopējais būtiskums tiks palielināts no 8000 eiro līdz 10 000 eiro, atspoguļojot pārdošanas un peļņas pieaugumu pēdējā periodā. Aprēķinot finanšu pārskatu kopējo būtiskumu, pie ieņēmumiem tika pieskaitītas vadības piemaksas aptuveni 70 000 eiro apmērā [skat. darba dokumentu par būtiskuma noteikšanu 2. sējuma 6. nodaļā]. Izpildes būtiskums (pamatojoties uz revīzijas risku izvērtējumu) ir noteikts 7000 eiro apmērā, izņemot konkrētus kontu atlikumus, kā norādīts DD Nr. #.
- Tiks izmantoti tie paši vadošie darbinieki, un darbs tiks veikts tādā pašā laikā.
- Risku izvērtēšanas procedūras tiks veiktas pirms gada beigām. Pašlaik nav plānots veikt izmaiņas nevienā no galvenajām sistēmām.
- Grupas sapulcē, kas notiks 15. novembrī, mums ir:
 - jāizvērtē finanšu pārskatu uzņēmība pret krāpšanu;
 - jāatgādina personālam par profesionālās skepses svarīgumu;
 - jāidentificē darbinieku un vadības krāpšanas scenāriji; un
 - jāidentificē saistīto pušu darījumi, jo to apjoms pieaug un tādējādi paplašinās mūsu pārbaudes.
- Tiks apmeklētas perioda beigu inventarizācijas. Joprojām nav ieviestas pastāvīgas krājumu kontroles procedūras.
- Lūgšim Dāvim (mūsu IT speciālistam) identificēt būtisku neatbilstību riskus saistībā ar pārdošanu internetā un noteikt, vai pastāv saistītas iekšējās kontroles procedūras šādu risku mazināšanai. Viņš izvērtēs arī vispārējās IT kontroles procedūras, kas pagājušajā gadā darbojās neefektīvi, bet šogad esot uzlabotas.

Atbildīgais partneris (paraksts): Anna Kalniņa

Datums: 20X2. gada 20. oktobrī

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

„Kurmis & Co”

Vispārējās stratēģijas ziņojums

Perioda beigās 20X2. gada 31. decembris

Apjoms

- Tiks veikta likumā noteiktā revīzija.
- Vadība vēlas izmantot MVU paredzētos SFPS.

Risks

- Mēs izvērtējam risku finanšu pārskatu līmenī kā **vidēju** (skat. DD Nr. #).

Izmaiņas uzņēmumā

- Ir samazinājies pārdošanas apjoms, jo ir sarucis pieprasījums no uzņēmuma „Bērziņa mēbeles”.
- Rezultātā var rasties grūtības ar gatavo preču krājumu pārdošanu un atgrieztajām precēm.
- Salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu Raitis iesaistās uzņēmuma darbībā mazāk aktīvi, kas var izraisīt krāpšanas risku.
- Jauns finansējums; jauni bankas nosacījumi.

Vispārējā stratēģija

- Šajā periodā finanšu pārskatu kopējais būtiskums tiks samazināts no 3 000 eiro līdz 2 500 eiro, atspoguļojot pārdošanas un peļņas samazinājumu. Izpildes būtiskums (pamatojoties uz revīzijas risku izvērtējumu) ir noteikts 1 800 eiro apmērā, izņemot konkrētus kontu atlikumus, kā norādīts DD Nr. #.
- Tiks izmantoti tie paši vadošie darbinieki, lai nodrošinātu pastāvīgumu un revīzijas efektivitāti.
- Risku izvērtēšanas procedūras tiks veiktas decembra beigās.
- Grupas sapulcē, kas notiks 30. novembrī, mums ir:
 - jāizvērtē finanšu pārskatu uzņēmība pret krāpšanu;
 - jāpārrunā darbinieku veiktas krāpšanas un vadības līmeņa pārkāpumu risks; grāmatvede šķiet neapmierināta, un viņai ir gan motivācija, gan iespēja veikt krāpšanu; Raitis vairs pārrauga finanšu pārskatu sagatavošanu tādā līmenī, kā iepriekš; un
 - jāpievēršas pieaugošajam darījumu ar trešajām pusēm („Bērziņa mēbeles”) apjomam.
- Tiks apmeklēta perioda beigu inventarizācija.
- Jāpaplašina pārbaudes attiecībā uz saistīto pušu darījumiem.

Atbildīgais partneris (paraksts): Anna Kalniņa

Datums: 20X2. gada 20. oktobrī

6. Būtiskuma noteikšana un izmantošana

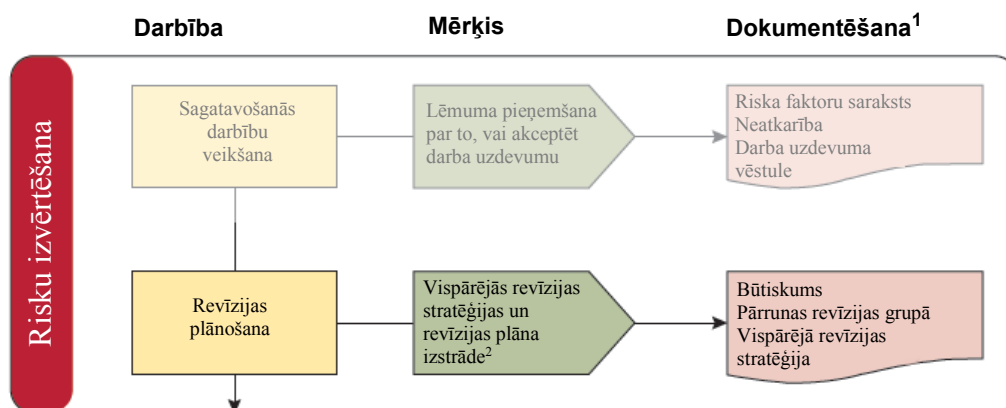
Nodaļas saturs

Būtiskuma noteikšana un pielietošana revīzijas uzdevumā.

Saistītie SRS

320., 450.

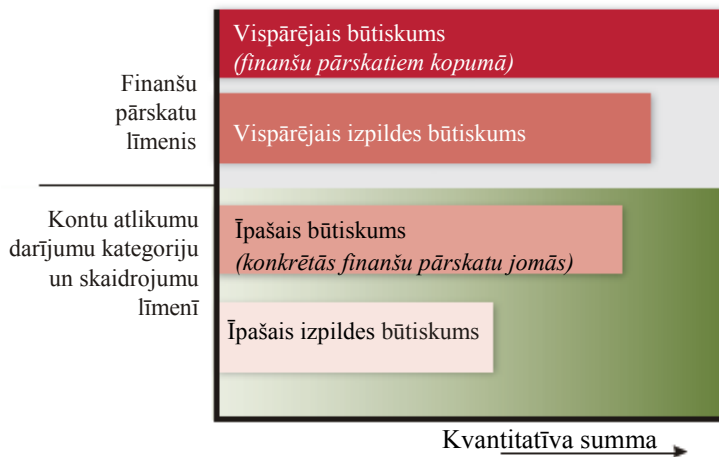
Diagramma 6.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Diagramma 6.0-2



Piezīmes. Diagrammā un tekstā izmantotie jēdzieni „vispārējais” un „īpašais” attiecas uz šo rokasgrāmatu un nav izmantoti SRS tekstā. Vispārējais būtiskums raksturo finanšu pārskatu būtiskumu kopumā; īpašais būtiskums attiecas uz konkrētu darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu būtiskumu.

Punkts	SRS mērķi
320. SRS 8. punkts	Revidenta mērķis ir pareizi izmantot būtiskuma koncepciju revīzijas plānošanas un veikšanas gaitā.
450. SRS 3. punkts	Revidenta mērķis ir novērtēt: a) identificēto neatbilstību ietekmi uz revīziju; un b) neizlaboto neatbilstību, ja tādas ir, ietekmi uz finanšu pārskatiem.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
320. SRS 9. punkts	Šī SRS kontekstā izpildes būtiskums ir revidenta noteikta summa vai summas, kas ir mazākas par finanšu pārskatu kopējo būtiskumu, lai līdz pieņemamam līmenim samazinātu iespējamību, ka neizlaboto un neatklāto neatbilstību kopsomma pārsniedz finanšu pārskatu kopējo būtiskumu. Ja nepieciešams, izpildes būtiskumu izmanto arī saistībā ar revidenta noteiktu summu vai summām, kas ir mazākas par atsevišķu darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu būtiskuma līmeni vai līmeņiem.
320. SRS 10. punkts	Izstrādājot vispārējo revīzijas stratēģiju, revidents nosaka finanšu pārskatu kopējo būtiskumu. Ja konkrētajos uzņēmuma apstākļos pastāv viena vai vairākas darījuma kategorijas, kontu atlikumi vai skaidrojumi, kas varētu ietekmēt finanšu pārskatu lietotāju ekonomiskos lēmumus un kuru būtiskums ir mazāks par finanšu pārskatu kopējo būtiskumu, revidents nosaka šādām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem piemērojamo būtiskuma līmeni vai līmeņus. (Skat. A2-A11 punktu.)
320. SRS 11. punkts	Revidents nosaka izpildes būtiskumu, lai izvērtētu būtisku neatbilstību riskus un noteiktu papildu revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu. (Skat. A12 punktu.)
320. SRS 12. punkts	Revidents pārbauda finanšu pārskatu kopējo būtiskumu (un, ja nepieciešams, atsevišķu darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu būtiskuma līmeni vai līmeņus), ja revīzijas gaitā revidents saņem informāciju, kas, ja revidents būtu to saņēmis sākotnēji, liktu viņam noteikt citādu summu vai summas. (Skat. A13 punktu.)
320. SRS 13. punkts	Ja revidents secina, ka finanšu pārskatu kopējam būtiskumam (un, ja nepieciešams, atsevišķu darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu būtiskuma līmenim vai līmeņiem) jābūt zemākam nekā sākotnēji noteiktais līmenis, revidents nosaka, vai ir jāpārskata izpildes būtiskums un vai nepieciešams veikt izmaiņas papildu revīzijas procedūru raksturā, laikā un apjomā.
320. SRS 14. punkts	Revīzijas dokumentos revidents iekļauj šādas summas un faktoros, kas ņemti vērā, tās nosakot: a) finanšu pārskatu kopējais būtiskums (skat. 10. punktu); b) ja nepieciešams, atsevišķu darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu būtiskuma līmenis vai līmeņi (skat. 10. punktu); c) izpildes būtiskums (skat. 11. punktu); un d) šī SRS 14. punkta a)–c) apakšpunktos minēto faktoru izmaiņas revīzijas gaitā (skat. 12.-13. punktu).

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
450. SRS 6. punkts	Revidents nosaka, vai nepieciešams pārskatīt vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu, ja ir spēkā šādi apstākļi: a) identificēto neatbilstību raksturs un rašanās apstākļi norāda uz to, ka varētu pastāvēt citas neatbilstības, kas apvienojumā ar revīzijas gaitā uzkrātajām neatbilstībām varētu būt būtiskas; vai (skat. A4 punktu) b) revīzijas gaitā uzkrāto neatbilstību summa tuvojas atbilstoši 320. SRS nosacījumiem noteiktajam būtiskumam (skat. A5 punktu).

6.1 Pārskats

Revidenta lēmumi saistībā ar būtiskumu kalpo kā pamats risku izvērtējumam un nepieciešamo revīzijas procedūru apjoma noteikšanai.

Revidents nosaka būtiskumu, izmantojot profesionālu spriedumu. Tā pamatā ir revidenta viedoklis par finanšu pārskatu lietotāju kā grupas vispārējām finanšu informācijas vajadzībām. Vispārējais būtiskums (jēdziens, kas šajā rokasgrāmatā apzīmē finanšu pārskatu kopējo būtiskumu) ir finanšu pārskatos esošo neatbilstību, tostarp neuzrādītas informācijas, kopsumma, kas, ja tiks pārsniegta, ietekmēs lietotāju ekonomiskos lēmumus. Tas atšķiras no revīzijas riska jeb iespējamības, ka varētu tikt sagatavots neatbilstīgs revīzijas atzinums par finanšu pārskatiem, kuros ir būtiskas neatbilstības.

Šajā nodaļā aplūkots, kā noteikt vispārējo un īpašo būtiskumu un kā izmantot izpildes būtiskumu, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Būtiskums tiek izmantots visā revīzijas plānošanas, risku izvērtēšanas, izrietošo darbību un ziņojuma sagatavošanas gaitā. Papildinformāciju par būtiskumu un revīzijas risku skatiet 1. sējuma 7. nodaļā.

Ir jāizvērtē divu veidu būtiskums: vispārējais būtiskums un īpašais būtiskums.

Tabula 6.1-1

Apraksts	
Vispārējais būtiskums (finanšu pārskatu kopējais būtiskums)	<p>Finanšu pārskatu kopējo (vispārējo) būtiskumu revidents nosaka, profesionāli izvērtējot, kāda ir lielākā neatbilstību summa, kura varētu tikt iekļauta finanšu pārskatos un neietekmētu to lietotāju pieņemtos lēmumus. Ja neizlaboto neatbilstību kopsumma (ņemot katru atsevišķi vai visas kopā) pārsniedz darba uzdevuma vispārējo būtiskumu, tas nozīmē, ka finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības.</p> <p>Vispārējā būtiskuma pamatā ir dažādu lietotāju kā grupas vispārējās finanšu informācijas vajadzības. Netiek ņemta vērā iespējamā neatbilstību ietekme uz atsevišķiem lietotājiem, kuru vajadzības var lielā mērā atšķirties.</p>

Apraksts	
Īpašais būtiskums (būtiskuma līmenis vai līmeņi attiecībā uz konkrētiem darījumiem, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem)	Dažkārt ir jāidentificē neatbilstības, kas nepārsniedz vispārējo būtiskumu, tomēr ietekmē finanšu pārskatu lietotāju ekonomiskos lēmumus. Šādas neatbilstības var būt saistītas ar paaugstināta riska jomām, piemēram, konkrētu pielikumu skaidrojumiem (piem. vadības atalgojums vai nozarei raksturīgi dati), likumu vai noteiktu līguma prasību ievērošanu vai darījumiem, saistībā ar kuriem tiek noteiktas piemaksas. Tas var būt saistīts arī ar iespējamo neatbilstību veidu.

Neatbilstību veids

Novērtējot neatbilstību ietekmi uz finanšu pārskatiem, papildus neatbilstību lielumam revidents izvērtē arī iespējamo neatbilstību veidu un konkrētos rašanās apstākļus. Ar atsevišķām neatbilstībām saistīti apstākļi var likt revidentam novērtēt šādas neatbilstības kā būtiskas, pat ja tās nesasniedz būtiskuma līmeni. Piemēri ir pretlikumīgas darbības, aizdevuma nosacījumu neievērošana un likumos noteikto ziņošanas prasību neievērošana. Tomēr nav nepieciešams izstrādāt revīzijas procedūras, kuru mērķis ir noteikt neatbilstības, kas varētu būt būtiskas tikai to veida dēļ.

Izpildes būtiskums

Revidents izmanto izpildes būtiskumu, lai līdz pietiekami zēmam līmenim samazinātu risku, ka neizlaboto un neatklāto neatbilstību kopsumma pārsniegs finanšu pārskatu kopējo būtiskumu (vispārējais būtiskums) vai būtiskuma līmeni, kāds ir noteikts attiecībā uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem (īpašais būtiskums).

Izpildes būtiskums tiek noteikts mazāks nekā vispārējais vai īpašais būtiskums. Mērķis ir veikt papildu revīzijas darbu, nekā to pieprasa vispārējais vai īpašais būtiskums, lai:

- nodrošinātu, ka tiek atklātas neatbilstības, kas ir mazākas par vispārējo vai īpašo būtiskumu, tādējādi samazinot iespējamību, ka neizlaboto un neatklāto neatbilstību kopsumma pārsniegs finanšu pārskatu kopējo būtiskumu; un, tādējādi,
- nodrošinātu drošības rezervi iespējamām neatklātām neatbilstībām. Šāda drošības rezerve nodala atklāto un neizlaboto neatbilstību kopsummu un vispārējo vai īpašo būtiskumu.

Šāda rezerve sniedz revidentam zināmu pārliecību, ka neatklāto neatbilstību un visu neizlaboto neatbilstību kopsumma finanšu pārskatos neizraisīs būtiskas neatbilstības.

Izpildes būtiskumu nenosaka mehānisku aprēķinu ceļā. Revidentam tas ir profesionāli jāizvērtē, pamatojoties uz īpašajiem identificētajiem riska faktoriem, izpratni par uzņēmumu un iepriekšējos revīzijas uzdevumos noteiktajām problēmām.

Izpildes būtiskumu nosaka attiecībā pret vispārējo būtiskumu vai īpašo būtiskumu. Piemēram, remonta un tehniskās apkopes izdevumu pārbaudes vajadzībām īpašo izpildes būtiskumu var noteikt zemāku nekā vispārējais izpildes būtiskums, ja pastāv lielāks risks, ka aktīvi nav kapitalizēti. Īpašo izpildes būtiskumu var izmantot arī, lai veiktu papildu darbu attiecībā uz jomām, kurās paaugstinātu risku drīzāk izraisa iespējamo neatbilstību veids un rašanās apstākļi, nekā to lielums naudas izteiksmē.

6.2 Kā noteikt būtiskumu

Tālāk esošajās rindkopās izklāstīts, kā noteikt un izmantot vispārējo un īpašo būtiskumu.

Vispārējais būtiskums

Vispārējā būtiskuma pamatā ir revidenta izpratne par finanšu pārskatu lietotāju vajadzībām. Attiecībā uz finanšu pārskatu lietotājiem revidenta pieņēmumi var būt šādi.

Tabula 6.2-1

Pieņēmumi	
Finanšu pārskatu lietotāji	<ul style="list-style-type: none"> • pietiekami pārzina uzņēmumu, tā ekonomisko darbību un grāmatvedības jomu; • vēlas pietiekami rūpīgi izskatīt finanšu pārskatos sniegto informāciju; • izprotot, ka finanšu pārskati ir sagatavoti, formulēti un revidēti atbilstoši būtiskuma līmenim; • apzinās, ka uz aplēsēm, spriedumiem un nākotnes notikumu prognozēm balstītu summu noteikšanā pastāv raksturīgas nenoteiktības; • pieņem pamatotus ekonomiskos lēmumus, balstoties uz finanšu pārskatos sniegto informāciju.

Nosakot būtiskumu, kā sākuma atskaites punkts bieži vien tiek izmantota procentuālā daļa. Atskaites punkta un procentuālās daļas veidu revidents nosaka, izmantojot profesionālu spriedumu. Piemēram, ja īpašnieks-vadītājs lielu daļu peļņas pirms nodokļiem novirza atalgojumam, atskaites punkts varētu būt peļņa pirms atalgojuma un nodokļiem.

PIEZĪMES.

Lai nodrošinātu zināmu konsekvenci, grāmatvedības firmas varētu ieviest firmas mēroga pamatnostādnes attiecībā uz būtiskuma sākotnējo noteikšanu, tostarp attiecībā uz atskaites punktiem. Tomēr faktiski izmantojamais atskaites punkts revidents nosaka, izmantojot profesionālu spriedumu, atbilstoši uzņēmuma apstākļiem. Tas attiecas arī uz izpildes būtiskumu, kas rīks, ko revidents galvenokārt izmanto, lai izvērtētu būtisku neatbilstību risku, „iztverot” neatbilstības, kas atrodas zem konkrēta robežlīmeņa.

Nosakot atbilstīgu atskaites punktu, revidents izvērtē tālāk esošajā nodaļā aplūkotos faktorus un iegūst izpratni par vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzskatiem un iecerēm.

Tabula 6.2-2

Izvērtējamie faktori	
Pareiza atskaites punkta izvēle	<p>Lietotāji</p> <p>Nosakiet, kas ir sagaidāmie finanšu pārskatu potenciālie lietotāji. Tie var būt uzņēmuma īpašnieki (un citi akcionāri), personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, finanšu iestādes, komercpilnvarotāji, galvenie dibinātāji, darbinieki, klienti, kreditori u valdības aģentūras un iestādes.</p>

Izvērtējamie faktori	
Pareiza atskaites punkta izvēle (turpinājums)	<p>Konkrētu lietotāju vajadzības Nosakiet konkrētu lietotāju vajadzības, piemēram:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vērtējumi vai skaidrojumi attiecībā uz konkrētiem posteņiem, piemēram, darījumi ar saistītām pusēm, vadības atalgojums un īpašu likumu prasību ievērošana; • nozarei raksturīgi skaidrojumi, piemēram, izpētes izmaksas ogļu ieguves uzņēmumā un izpētes izmaksas augsto tehnoloģiju vai farmaceitiskā uzņēmumā; • galvenie notikumi vai iespējamās saistības; tie varētu būt skaidrojumi attiecībā uz uzņēmumu iegādi, atsavināšanu, restrukturizāciju vai nozīmīgām tiesas prāvām; un • aizņēmuma līgumu nosacījumi, īpaši gadījumos, kad uzņēmums nespēj tos izpildīt. Ja neliela neizlabota kļūda izraisa aizņēmuma līguma nosacījuma pārkāpumu, tiek uzskatīts, ka tai ir nozīmīga ietekme uz finanšu pārskatiem, un, sliktākajā gadījumā, tā varētu ietekmēt pieņēmuma par uzņēmuma darbības turpināšanu izmantošanas atbilstību finanšu pārskatu sagatavošanas procesā.
	<p>Būtiskie finanšu pārskatu elementi Kādi ir galvenie finanšu pārskatu elementi, kas interesē lietotājus (piemēram, aktīvi, saistības, pašu kapitāls, ieņēmumi vai izdevumi)</p>
	<p>Uzņēmuma veids Izvērtējiet uzņēmuma veidu, dzīves ciklu (augošs, nobriedis, sarūkošs u.t.t.), kā arī nozari un ekonomikas vidi, kādā uzņēmums darbojas.</p>
	<p>Nepieciešamās korekcijas Vai jāveic korekcijas, lai „normalizētu” atskaites bāzi? Piemēram, var nākties koriģēt ieņēmumus no saimnieciskās darbības attiecībā uz:</p> <ul style="list-style-type: none"> • neparastiem vai neregulāriem ieņēmumu/izdevumu posteņiem; un • posteņiem, piemēram, vadības piemaksām, kuru pamatā ir peļņa pirms piemaksām vai kas vienkārši ir izmaksātas, lai samazinātu uzņēmuma neto peļņu.
	<p>Lietotāju primārās intereses Kāda finanšu pārskatos sniegtā informācija galvenokārt interesē to lietotājus? Piemēram:</p> <ul style="list-style-type: none"> • lietotāji, kurus interesē finanšu darbības rezultāti, pievērsīsies peļņai, ieņēmumiem vai neto aktīviem; un • lietotāji, kurus interesē konkrētu mērķu sasniegšanai izmantotie resursi, pievērsīsies ieņēmumu un izdevumu veidam un apjomam.
	<p>Finansējums Kā uzņēmums tiek finansēts? Ja finansējuma vienīgais avots ir parāds (nevis pašu kapitāls), lietotājus vairāk interesēs apķīlātie aktīvi un pretenzijas nekā uzņēmuma peļņa.</p>
	<p>Nepastāvība Cik nepastāvīgs ir piedāvātais atskaites punkts? Piemēram, parastā situācijā ir izmantojams atskaites punkts, kura pamatā ir ieņēmumi, tomēr, ja uzņēmums katrā periodā darbojas ar minimālu peļņu vai zaudējumiem vai arī uzņēmuma darbības rezultāti lielā mērā svārstās, šāds atskaites punkts nav piemērots būtiskuma noteikšanai.</p>
	<p>Alternatīvas Vai ir nepieciešams alternatīvs atskaites punkts īpašu apstākļu izvērtēšanai? Alternatīvi atskaites punkti ir apgrozāmie līdzekļi, apgrozības kapitāls, aktīvu kopsumma, ieņēmumu kopsumma, neto peļņa, pašu kapitāla kopsumma un naudas plūsma no saimnieciskās darbības.</p>

Izpildes būtiskums

Salīdzinājumā ar vispārējo un īpašo būtiskumu, kas tiek noteikts atbilstoši finanšu pārskatu lietotāju vajadzībām, izpildes būtiskums tiek noteikts kā mazāka summa. Rezultātā tiek veikts vairāk revīzijas darba (pastāv iespēja identificēt mazākas neatbilstības) un revīzijas risks tiek samazināts līdz pieņemami zēmam līmenim.

Ja revīzijas plānotais mērķis būtu atklāt neatbilstības, kas ir būtiskas katra atsevišķi, nebūtu rezerves, kas paredzēta iespējamo nebūtisko neatbilstību noteikšanas un uzrādīšanas kļūdām. Rezultātā atsevišķi nebūtiskas neatbilstības kopsummā var radīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos.

Izpildes būtiskuma mērķis ir:

- nodrošināt, ka tiek atklātas nebūtiskas neatbilstības, kas ir mazākas par vispārējo vai īpašo būtiskumu; un
- nodrošināt drošības rezervi iespējamām neatklātām neatbilstībām. Šāda drošības rezerve nodala atklāto un neizlaboto neatbilstību kopsummu un vispārējo vai īpašo būtiskumu.

Izpildes būtiskumu nenosaka vienkāršu mehānisku aprēķinu ceļā, piemēram, kā 80% no vispārējā būtiskuma. Šādā vienkāršotā priekšstatā netiek ņemti vērā īpaši, uzņēmumam būtiski riska faktori. Piemēram, ja pastāv liels kļūdu risks krājumu izcenojumos, izpildes būtiskums ir jāsamazina tā, lai tiktu veikts papildu revīzijas darbs neatbilstību apjoma noteikšanai. Turpretī, ja būtisku neatbilstību risks attiecībā uz debitora atlikumu ir izvērtēts kā zēms, izpildes būtiskumu var palielināt, lai būtu jāveic mazāk detalizēts revīzijas darbs attiecībā uz šo atlikumu.

Izpildes būtiskumu revidents nosaka, izmantojot profesionālu spriedumu, un to ietekmē:

- revidenta izpratne par uzņēmumu, kas tiek atjaunota risku izvērtēšanas procedūru gaitā; un
- iepriekšējās revīzijās identificēto neatbilstību veids un apjoms.

PIEZĪMES.

Nesamaziniet vispārējā būtiskuma līmeni, pamatojoties uz augstu revīzijas risku. Nepieļaujiet kļūdu un nesamaziniet vispārējo (finanšu pārskatu) būtiskuma līmeni, ja revīzijas risks ir novērtēts kā augsts. Vispārējo būtiskumu nosaka lietotāju vajadzības, nevis tas, cik liels revīzijas risks ir saistīts ar konkrētu atlikumu. Pazeminot vispārējā būtiskuma atskaites punktu:

- finanšu pārskatu lietotāju lēmumus lielākā mērā ietekmē revīzijas risks nevis finanšu pārskatos iekļautā informācija; un
- revidentam ir jāveic papildu darbs, lai pārliecinātos, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību, kas katra atsevišķi vai visas kopā pārsniedz vispārējā būtiskuma līmeni.

Pareizāk ir pārskatīt revīzijas risku, nosakot zemāka līmeņa izpildes būtiskumu darījumu kategorijas vai konta atlikuma līmenī. Tas nodrošina, ka tiks veikts pietiekams darba apjoms, lai atklātu jebkādas neatbilstības, nesamazinot vispārējo būtiskuma līmeni. Šādi tiek izveidota arī drošības rezerve paveiktā darba gaitā neidentificētām neatbilstībām.

Nosakiet vispārējā būtiskuma līmeni, vadoties pēc finanšu pārskatu lietotājiem, un pēc tam nosakiet izpildes būtiskumu, lai izstrādātu papildu revīzijas procedūras.

Paaugstināta riska finanšu pārskatu skaidrojumi, atlikumi un problēmas. Izmantojiet īpašo izpildes būtiskumu, lai izstrādātu papildu revīzijas procedūras, kas vērstas uz īpašiem riskiem un atlikumiem revīzijas jomās ar paaugstinātu risku.

Kopsavilkums

Tālāk sniegts būtiskuma līmeņu un izpildes būtiskuma lietojuma kopsavilkums.

Tabula 6.2-3

	Vispārējais	Īpašais	Izpildes
Mērķis	Noteikt atskaites punktu, kas nosaka, vai finanšu pārskatos nav kļūdu vai krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību.	Noteikt atskaites punktus (mazākus par vispārējo būtiskumu) attiecībā uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem gadījumos, kad ir pietiekams pamatojums uzskatīt, ka finanšu pārskatu lietotāju ekonomiskos lēmumus ietekmē mazāka apjoma neatbilstības nekā finanšu pārskatu vispārējais būtiskums.	Noteikt atskaites punktus (mazākus par vispārējo vai īpašo būtiskumu), lai nodrošinātu, ka tiek identificētas nebūtiskas (mazākas par vispārējo vai īpašo būtiskumu) neatbilstības un nodrošinātu revidentam drošības rezervi.
Aprēķinu bāze	Kāda līmeņa neatbilstības finanšu pārskatos ir pieņemamas lietotājiem (t.i. neietekmē finanšu pārskatu lietotāju ekonomiskos lēmumus)?	Kāda līmeņa neatbilstības saistībā ar īpašiem apstākļiem konkrētās darījumu kategorijās, kontu atlikumos vai skaidrojumos ietekmētu lietotāju lēmumus?	Kāds revīzijas darba apjoms ir veicams, lai: <ul style="list-style-type: none"> identificētu neatbilstības, kas ir mazākas par vispārējo vai īpašo būtiskumu; un nodrošinātu pietiekamu rezervi neatklātām neatbilstībām?
Principi (sākuma punkts)	Būtiskumu nosaka, izmantojot profesionālu spriedumu, nevis mehānisku aprēķinu ceļā. Tāpēc SRS nav sniegta īpašas norādes. Praksē bieži vien izmanto peļņu no saimnieciskās darbības (3–7%), jo tas ir vissvarīgākais rādītājs finanšu pārskatu lietotājiem. Ja šis kritērijs nav piemērots (piemēram, bezpeļņas uzņēmumā vai gadījumā, kad peļņa nav stabila bāze), var izmantot citu bāzi, piemēram: <ul style="list-style-type: none"> ieņēmumi vai izdevumi (1–3%); aktīvi (1–3%; vai pašu kapitāls (3–5%). 	Nosakiet zemāku īpašā būtiskuma summu (pamatojoties uz profesionālu spriedumu) īpašu vai paaugstināta riska finanšu pārskatu jomu revīzijā.	SRS nav sniegta īpašas norādes. Procentuālais diapazons svārstās no 60% (vispārējais vai īpašais būtiskums) gadījumos, kad pastāv lielāks būtisku neatbilstību risks, līdz 85% gadījumos, kad izvērtētais būtisku neatbilstību risks ir zemāks.

	Vispārējais	Īpašais	Izpildes
Izmantošana revīzijā	Jānosaka, vai neizlabotās neatbilstības katra atsevišķi vai visas kopā pārsniedz vispārējo būtiskumu.	Jānosaka, vai neizlabotās neatbilstības katra atsevišķi vai visas kopā pārsniedz īpašo būtiskumu.	<ul style="list-style-type: none"> Būtisku neatbilstību risku izvērtēšana; no izvērtētajiem riskiem izrietošo papildu revīzijas procedūru izstrāde.
Izmaiņas revīzijas gaitā	<ul style="list-style-type: none"> Revīzijas gaitā radušās izmaiņas apstākļos, piemēram, uzņēmuma daļas pārdošana; jauna informācija; vai izmaiņas revidenta izpratnē par uzņēmumu un tā darbību veikto papildu revīzijas procedūru rezultātā (piemēram, faktiskie saimnieciskās darbības rezultāti lielā mērā atšķiras no sagaidāmajiem). 	Izmaiņas īpašos apstākļos.	<ul style="list-style-type: none"> Izmaiņas risku izvērtējumā; papildu revīzijas procedūru gaitā konstatēto neatbilstību veids un pakāpe; vai izmaiņas izpratnē par uzņēmumu.

6.3 Būtiskums plānošanā un risku izvērtēšanā

Plānošanas procesa pamatnosacījums ir dažādu būtiskuma līmeņu noteikšana. Tā nav atsevišķs revīzijas posms, bet gan pastāvīgs un iteratīvs process. Tālāk esošajā tabulā sniegts kopsavilkums par būtiskuma lietojumu plānošanas un risku izvērtēšanas procesā.

Tabula 6.3-1

	Būtiskums
Plānošana (vispārējā revīzijas stratēģija un revīzijas plāni)	<p>Izmantojiet būtiskumu, lai:</p> <ul style="list-style-type: none"> noteiktu, kādās finanšu pārskatu jomās jāveic revīzija; noteiktu vispārējās revīzijas stratēģijas kontekstu; plānotu īpašu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu; noteiktu īpašo būtiskumu attiecībā uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kuru gadījumā sagaidāms, ka lietotāju ekonomiskos lēmumus ietekmēs neatbilstības, kas ir mazākas par vispārējo vai izpildes būtiskumu; noteiktu izpildes būtiskumu attiecībā uz katru īpašā būtiskuma līmeni, jo atkarībā no saistītā riska līmeņa revidentam var rasties nepieciešamība attiecināt izpildes būtiskumu uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem; novērtētu jaunākos pierādījumus, lai noteiktu, vai ir jāveic izmaiņas kādā no būtiskuma līmeņiem. Šādā gadījumā revidents pārskata procedūru veidu, laiku un apjomu.

Būtiskums	
Risku izvērtēšanas procedūras	<ul style="list-style-type: none"> • Nosakiet, kādas risku izvērtēšanas procedūras ir nepieciešamas. • Izvērtējot iegūto informāciju, sniedziet kontekstinformāciju. • Izvērtējiet noteikto risku nozīmību (ietekmi). • Izvērtējiet risku izvērtēšanas procedūru rezultātus.
Darba grupas sapulces	<ul style="list-style-type: none"> • Pārliecinieties, ka katram dalībniekam ir izpratne par identificētajiem lietotājiem un viņu ekonomiskos lēmumus ietekmējošiem faktoriem. Tas var palīdzēt gadījumos, kad revīzijas gaitā grupas dalībniekam kļūst zināma informācija, kas sākotnēji būtu likusi noteikt citu būtiskuma summu. Informācija var būt šāda, piemēram: <ul style="list-style-type: none"> – lēmums pārdot lielāko daļu uzņēmuma; – jauna informācija vai riska faktori, kas ietekmē sākotnējo būtiskuma noteikšanu; un – izmaiņas revidenta izpratnē par uzņēmumu un tā darbību, kas notikušas veikto papildu revīzijas procedūru rezultātā (piemēram, faktiskie saimnieciskās darbības rezultāti lielā mērā atšķiras no sagaidāmajiem). • Nosakiet vispārējo revīzijas stratēģiju. • Nosakiet pārbaudes apjomu saistībā ar: <ul style="list-style-type: none"> – izpildes būtiskumu; un – īpašo izpildes būtiskumu. • Nosakiet kritiskās revīzijas problēmas un jomas, kurām jāpievēršas pastiprināti.

PIEZĪMES.

Vispārējā un īpašā izpildes būtiskuma līmeņu noteikšanai ir jāizmanto profesionāls spriedums. Ieteicams (bet ne obligāti) revīzijas grupai ar atbildīgo partneri pārrunāt spriedumus, kas izmantoti, nosakot būtiskuma līmeņus, un iegūt atbildīgā partnera apstiprinājumu. Reģistrējiet būtiskuma noteikšanas gaitā izmantotos spriedumus revīzijas darba dokumentos.

6.4 Būtiskums revīzijas procedūru veikšanā

Revidentiem ir jāņem vērā būtiskums, nosakot revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kā norādīts tālāk.

Tabula 6.4-1

Būtiskums	
Revīzijas procedūru veikšana	<p>Izmantojiet būtiskumu, lai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • noteiktu, kādas risku izvērtēšanas procedūras ir nepieciešamas; • noteiktu, kādus posteņus atlasīt pārbaudei un vai izmantot izlases metodi; • palīdzētu noteikt izlases lielumu (piemēram, izlases intervāls = precizitāte (būtiskums) ÷ ticamības koeficients). • novērtētu reprezentatīvās izlases kļūdas, ģenerālkopā ekstrapolējot „šķietamās” neatbilstības; • novērtētu kļūdu kopsummu no kontu līmeņa līdz finanšu pārskatu līmenim; • novērtētu kļūdu kopsummu, tostarp neizlaboto neatbilstību neto ietekmi uz nesadalītās peļņas atlikumu; • izvērtētu procedūru rezultātus.

Piezīmes. Vispārējā revīzijas stratēģija un revīzijas plāns ir jāpārskata, ja:

- identificēto neatbilstību raksturs un rašanās apstākļi norāda uz to, ka varētu pastāvēt citas neatbilstības, kas summētas ar revīzijas gaitā apkopotajām neatbilstībām, varētu būt būtiskas; vai
- revīzijas gaitā uzkrāto neatbilstību kopsumma tuvojas būtiskuma līmenim.

PIEZĪMES.

Vispārējais būtiskums nemainās pārāk bieži. Tomēr tas ir jāpārskata, ja revidentam kļūst zināma jauna informācija vai mainās revidenta izpratne par uzņēmumu un tā darbību. Ja ir jāveic izmaiņas, noteikti informējiet revīzijas grupu un izvērtējiet ietekmi uz revīzijas plānu.

Izpildes būtiskums var mainīties atkarībā no jauniem riska faktoriem vai revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, kas var neietekmēt vispārējo būtiskumu. Izmaiņas izpildes būtiskumā liek mainīt revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu. Protams, mainoties vispārējam būtiskumam, atbilstoši jāmaina arī izpildes būtiskums.

6.5 Būtiskums ziņojuma sagatavošanā

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
450. SRS 11. punkts	Revidents nosaka, vai neizlabotās neatbilstības ir būtiskas katra atsevišķi vai visas kopā. Šajā kontekstā revidents ņem vērā šādus apstākļus: a) neatbilstību lielums un raksturs gan attiecībā uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, gan attiecībā uz finanšu pārskatiem kopumā, kā arī neatbilstību rašanās apstākļi; un (skat. A13-A17, A19-A20 punktu) b) neizlaboto neatbilstību ietekme iepriekšējos pārskata periodos attiecībā uz būtiskajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kā arī finanšu pārskatiem kopumā (skat. A18 punktu).
450. SRS 12. punkts	Revidents ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par neizlabotām neatbilstībām un iespējamo neatbilstību individuālo vai kopējo ietekmi uz revidenta ziņojumā sniegto revidenta atzinumu, izņemot gadījumus, kad tas ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām. Revidents identificē katru neizlaboto neatbilstību atsevišķi. Revidents pieprasa, lai neizlabotās neatbilstības tiktu izlabotas. (Skat. A21-A23 punktu.)

Papildinformāciju par neatbilstību novērtēšanu skatiet 2. sējuma 21. nodaļā.

Pirms atzinuma sniegšanas revidents:

- apstiprina noteikto finanšu pārskatu kopējo būtiskumu;
- novērtē identificēto neizlaboto neatbilstību veidu un kopsommu; un
- vispārēji izvērtē, vai finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības.

Tabula 6.5-1

Būtiskums	
Ziņojums	Revidents izmanto būtiskumu, lai: <ul style="list-style-type: none"> • novērtētu kļūdu kopsommu no kontu līmeņa līdz finanšu pārskatu līmenim; • novērtētu kļūdu kopsommu, tostarp neizlaboto neatbilstību neto ietekmi uz nesadalītās peļņas atlikumu; • noteiktu, vai gadījumā, kad neatbilstību kopsomma tuvojas vispārējam vai īpašajam būtiskumam, ir jāveic papildu revīzijas procedūras; • pieprasītu, lai vadība izlabo visas identificētās neatbilstības; • apsvērtu iespēju atkārtoti pārbaudīt jomas ar lielākajām neatbilstībām; • izdarītu spriedumus attiecībā uz identificēto neatbilstību veidu un riska pakāpi, kā arī to lielumu; • noteiktu, vai revidenta ziņojums ir jāmodificē, jo pastāv neizlabotas būtiskas neatbilstības.

Neatbilstību kopsummā veido:

- konkrētas neatbilstības, ko revidents identificējis revīzijas pārbaudes rezultātā; un
- citu identificēto neatbilstību aptuvenā summa, ko nevar precīzi noteikt.

Revidents pieprasa, lai vadība reģistrētu visas identificētās neatbilstības. Papildinformāciju par iegūto revīzijas pierādījumu novērtēšanu skatiet 2. sējuma 21. sadaļā.

6.6 Citi apsvērumi

Citi apsvērumi ir šādi:

- ziņošana vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde;
- būtiskuma pārskatīšana; un
- iepriekšējā perioda būtiskuma līmeņa samazināšana.

Saziņa ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

Vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir jāizprot ierobežojumi attiecībā uz revīzijas sagaidāmo precizitāti. Viņiem ir arī jāapzinās, ka nav ekonomiski lietderīgi izstrādāt revīzijas procedūras, kas sniedz absolūtu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija šajā kontekstā var sniegt tikai pietiekamu pārliecību.

Ja revidents revīzijas gaitā konstatē neatbilstības, vispirms viņš aicina vadību izlabot visas konstatētās neatbilstības. Ja vadība izlemj nekoriģēt konkrētas neatbilstības, revidentam ir pienākums ziņot personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par:

- neizlabotajām neatbilstībām un to, kā tās katra atsevišķi vai visas kopā var ietekmēt revidenta atzinumu (izņemot gadījumus, kad tas ir pretrunā ar likumu vai normatīvo aktu prasībām);
- katru būtisko neizlaboto neatbilstību; un
- ar iepriekšējiem periodiem saistīto neizlaboto neatbilstību ietekmi uz būtiskajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kā arī finanšu pārskatiem kopumā.

Būtiskuma pārskatīšana

Sākotnēji noteiktais vispārējais un izpildes būtiskums var mainīties, sākot no sākotnējā revīzijas plānošana brīža līdz brīdim, kad tiek novērtēti revīzijas procedūru rezultāti. To var izraisīt izmaiņas apstākļos vai revīzijas procedūru rezultātā notikušas izmaiņas revidentam zināmajā informācijā. Piemēram, ja revīzijas procedūras veic pirms perioda beigām, revidents prognozē saimnieciskās darbības un finanšu rezultātus. Ja faktiskie saimnieciskās darbības un finanšu rezultāti būtiski atšķiras no sagaidāmā, var mainīties izvērtētais būtiskums un revīzijas risks.

Iepriekšējā perioda būtiskuma līmeņa samazināšana

Mainoties apstākļiem salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu, revidents izvērtē neatbilstību ietekmi uz pašu kapitāla atlikumu. Piemēram, ja pārdošanas un ieņēmumu apjoms ir būtiski zemāks nekā iepriekšējā periodā, ir jāizmanto zemāks būtiskums. Atlikuma radītāji var būt kļūdaini, jo iepriekš revīzija ir veikta, izmantojot augstāku būtiskuma līmeni. Lai samazinātu būtisku kļūdu risku pašu kapitāla atlikumā, revidents var veikt papildu revīzijas procedūras attiecībā uz aktīvu un saistību sākuma atlikumiem.

PIEZĪMES.

Jauni darba uzdevumi

Akceptējot jaunu revīzijas uzdevumu, iegūstiet informāciju par iepriekšējā revidenta izmantoto vispārējo būtiskumu. Ja šāda informācija ir pieejama, tā var palīdzēt noteikt, vai ir jāveic papildu revīzijas procedūras attiecībā uz aktīvu un saistību sākuma atlikumiem.

Vadības ekspertu izmantošana

Pārliecinieties, ka uzņēmuma izmantotie eksperti (kas palīdz sagatavot finanšu pārskatus) vai revīzijas grupas izmantotie eksperti ievēro atbilstīgu būtiskuma līmeni.

6.7 Dokumentēšana

Dokumentējiet, kā noteikti šādi aspekti un kādi faktori ietekmējuši to noteikšanu:

- vispārējais būtiskums
- ja nepieciešams, atsevišķu darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu būtiskuma līmenis vai līmeņi;
- izpildes būtiskums; un
- augstāk norādīto faktoru izmaiņas revīzijas gaitā.

6.8 Problēmu analīze — būtiskuma noteikšana un izmantošana

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Bieži vien būtiskumu dokumentē darblapā, kurā iekļauta kopsavilkuma informācija par saimniecisko darbību un citi apsvērumi saistībā ar būtiskumu, piemēram, kvalitatīvi faktori.

Problēmu analīzes piemērs A — „Bērziņa mēbeles” SIA

„Bērziņa mēbeles” SIA

(Fragments)

Būtiskuma izvērtējums

Galvenie finanšu pārskatu lietotāji ir banka un akcionāri. Iepriekšējā periodā būtiskuma līmenis bija 8000 eiro.

Iespējamās būtiskuma summas, pamatojoties uz saimniecisko darbību un ieņēmumiem, skatiet DD Nr. #. Izmantojot profesionālu spriedumu, kā bāzi būtiskuma noteikšanai nolēmām izmantot 5% no peļņas pirms nodokļiem, pieskaitot vadības piemaksas 70 000 eiro apmērā. Tika izvērtētas arī citu veidu bāzes, piemēram, ieņēmumi, tomēr, mūsaprāt, peļņa pirms nodokļiem ir nozīmīgākā summa identificēto finanšu pārskatu lietotāju kontekstā.

Šajā periodā ir plānots izmantot vispārējo būtiskumu 10 000 eiro apmērā. Pārrunājām ar klientu būtiskuma koncepciju un tās izmantošanu revīzijā.

Pamatojoties uz profesionālu spriedumu un iepriekšējo revīziju gaitā identificēto neatbilstību veidiem, izpildes būtiskumu noteicām 7500 eiro apmērā.

Attiecībā uz vietējo nodokļu nomaksu īpašo būtiskumu noteicām 1000 eiro apmērā, jo mums ir pienākums revīzijas gaitā ziņot par šādām summām vietējai pašvaldībai.

Skat. arī DD Nr. 615 par kvantitatīvo analīzi.....

Sagatavoja: JF **Datums:** 20X2. gada 8. decembrī

Pārbaudīja: LF **Datums:** 20X3. gada 5. janvārī

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

„Kurmis & Co”

(Fragments)

Būtiskuma izvērtējums

Galvenie finanšu pārskatu lietotāji ir banka un īpašnieki. Iepriekšējā periodā būtiskuma līmenis bija 3 000 eiro.

Izvērtējot lietotāju vajadzības, kā bāzi būtiskuma noteikšanai nolēmām izmantot 1% no pārdošanas apjoma. Mūsuprāt, ieņēmumi veido stabilāku bāzi nekā peļņa pirms nodokļiem. Šajā periodā ir plānots izmantot vispārējo būtiskumu 2500 eiro apmērā. Pārrunājām ar klientu būtiskuma koncepciju un tās izmantošanu revīzijā.

Pamatojoties uz profesionālo spriedumu, kuru lielā mērā ietekmē iepriekšējos periodos pieļautās kļūdas, vispārējo būtiskumu noteicām 1800 eiro apmērā.

Citi jautājumi

Skat. DD Nr. 615 par...

Sagatavoja: JF **Datums:** 20X2. gada 8. decembrī

Pārbaudīja: LF **Datums:** 20X3. gada 5. janvārī

7. Pārrunas revīzijas grupā

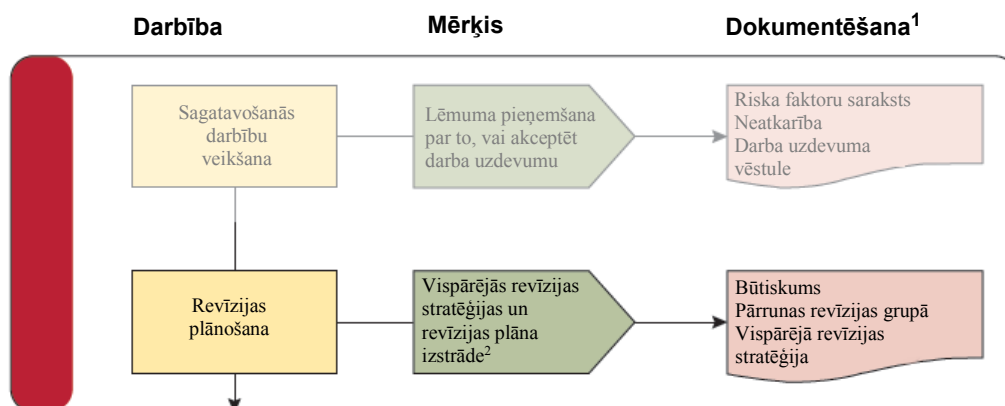
Nodaļas saturs

Kāda veida pārrunas un ar kādu mērķi tiek veiktas revīzijas grupā, izvērtējot uzņēmuma finanšu pārskatu uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām.

Saistītie SRS

240., 300., 315.

Diagramma 7.0-1



Piezīmes:

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts

Saistīto SRS fragmenti

240. SRS 15. punkts

Saskaņā ar 315. SRS prasībām tiek veiktas darba grupas dalībnieku pārrunas un atbildīgais partneris nosaka, par kuriem jautājumiem jāinformē pārējie darba grupas dalībnieki, kuri nepiedalās pārrunās. Pārrunu gaitā īpaša vērība tiek pievērsta tam, cik liela ir iespējamība, ka attiecīgā uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kādā veidā krāpšana varētu būt veikta. Pārrunas notiek, izslēdzot jebkāda veida pārliecību, kas darba grupas dalībniekiem varētu būt radusies par uzņēmuma vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godīgumu un godprātību. (Skat. A10-A11 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
240. SRS 44. punkts	Revīzijas dokumentos, kuros atspoguļota revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī būtisku neatbilstību risku izvērtējums, atbilstoši 315. SRS prasībām jāietver: a) nozīmīgie lēmumi, kas pieņemti pārrunu gaitā revīzijas darba grupā par to, cik lielā mērā uzņēmuma finanšu pārskati pakļauti krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskam; b) identificētie un izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī.
315. SRS 10. punkts	Atbildīgais partneris un citi darba grupas galvenie dalībnieki pārrunā to, cik liela ir iespējamība, ka uzņēmuma finanšu pārskatos varētu būt krāpšanas vai kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, un to, kā norādītās finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes piemērojamas uzņēmuma faktiem un apstākļiem. Atbildīgais partneris nosaka, kuri jautājumi ir paziņojami darba grupas dalībniekiem, kas nepiedalās pārrunās. (Skat. A14-A16 punktu.)

7.1 Pārskats

Viens no veiksmīgas revīzijas pamatnosacījumiem ir kvalitatīva grupas dalībnieku saziņa. Saziņa sākas ar grupas dalībnieku norīkošanu, grupas plānošanas sapulces organizēšanu, un turpinās visā darba uzdevuma gaitā. Tālāk esošajā tabulā atspoguļotas kvalitatīvas saziņas radītie ieguvumi.

Tabula 7.1-1

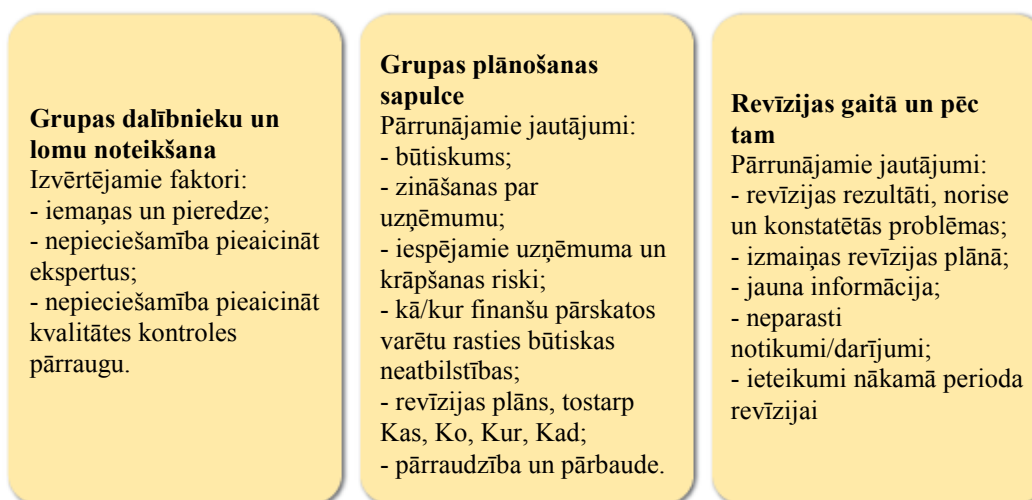
	Ieguvumi
Revīzijas grupas dalībnieku pastāvīga saziņa	<p>Revīzijas produktivitāte</p> <ul style="list-style-type: none"> Katram grupas dalībniekam ir izpratne par revidējamo uzņēmumu, izmantotajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm, saviem pienākumiem un veicamā darba veidu un laiku. Lielā mērā samazinās risks, ka revīzijas darbs būs pārmērīgs vai nepietiekams.
	<p>Revīzijas efektivitāte</p> <ul style="list-style-type: none"> Augstākā līmeņa personāls, piemēram, atbildīgais partneris, tieši informē par klienta un revīzijas uzstādījumiem. Grupā pārrunas par finanšu pārskatu uzņemību pret būtiskām neatbilstībām palīdz noteikt izvērtējamos uzņēmuma un krāpšanas riskus. Kvalitatīvāki lēmumi attiecībā uz risku izvērtēšanas un papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu. Atvērta saziņa ļauj ātri reaģēt uz jaunu informāciju, piemēram, saistībā ar neparastiem darījumiem/notikumiem, saistītām pusēm un problēmu ziņošanu.
	<p>Personāla izaugsme</p> <ul style="list-style-type: none"> Partneri iepazīstina personālu ar labu revīzijas praksi. Personāls var uzdot jautājumus un izvērtēt iepriekšējā periodā veiktās no risku izvērtējuma izrietošās darbības.

Efektīvas pastāvīgas saziņas priekšnosacījumi:

- atbildīgā partnera un augstākā līmeņa personāla iesaistīšanās (un nedalīta uzmanība); un
- augstākā līmeņa personāla vēlme ieklausīties mazāk pieredzējušo dalībnieku viedoklī. Šis procesa ietvaros ir jāgūst izpratne par darba uzdevumu no mazāk pieredzējušo dalībnieku perspektīvas, jāaicina viņus uzdot jautājumus un sniegt ieteikumus un jānodrošina atgriezeniskā saikne. Tālāk esošajā tabulā sniegts kopsavilkums par to, kādus aspektus apsvērt un pārrunāt revīzijas grupas saziņā.

Diagramma 7.1-2

Pārrunas revīzijas grupā



PIEZĪMES.

Pārrunas revīzijas grupā ir viens no pamatnosacījumiem, kas nodrošina revīzijas efektivitāti. Centieties veltīt laiku, lai rūpīgi izskatītu dienaskārtībā paredzētos jautājumus. Šādu pārrunu gaitā var apspriest revīzijas riskus, izstrādāt rīcības plānus attiecībā uz krāpšanu un noteikt iespējamās atbildes pasākumus. To gaitā personāls var padziļināt izpratni par uzņēmuma darbību un saviem pienākumiem revīzijas kontekstā. Personāls var arī dalīties idejās par iespējam uzlabot revīziju.

7.2 Revīzijas grupas plānošanas sapulce

Lielākos darba uzdevumos plānošanas sapulcei jānotiek labu laiku pirms reālā darba sākšanas. Tas sniedz laiku detalizētā revīzijas plāna sagatavošanai vai izmaiņu veikšanai tajā. Nelielos darba uzdevumos plānošanu var veikt, organizējot īsas pārrunas darba uzdevuma sākumā un revīzijas gaitā.

Grupās dalībniekiem sapulces laikā būtu jā saglabā apšaubošā attieksme un jābūt gataviem iesaistīties procesā un dalīties informācijā, kā arī ievērot profesionālu skepsi. Dalībniekiem būtu jāatsakās no sākotnējiem pieņēmumiem par to, ka vadība un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir atklātas un godprātīgas. Šādu pārrunu apjomu ietekmē revīzijas grupas dalībnieku uzdevumi, pieredze un informācijas vajadzības.

Tālāk esošajā tabulā aplūkotas trīs galvenās jomas.

Tabula 7.2-1

Galvenās aplūkojamās jomas	Mērķis: atklāta diskusija
<p>Dalīšanās informācijā par uzņēmumu, piemēram, tā darbiniekiem, saimniecisko darbību un mērķiem</p>	<p>Uzņēmums</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vēsture un uzņēmuma mērķi. • Korporatīvā kultūra. • Izmaiņas darbībā, personāla sastāvā un sistēmās. • Norādīto finanšu pārskatu pamatnostādņu lietojums atbilstoši uzņēmuma faktiem <p>Vadība</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uzņēmuma un vadības veids/struktūra. • Attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu. • Krāpšanu motivējoši faktori. • Neizskaidrotas izmaiņas galveno darbinieku rīcībā vai dzīvesveidā. • Norādes uz vadības neobjektivitāti. <p>Zināmie riska faktori</p> <ul style="list-style-type: none"> • Iepriekšējo revīzijas uzdevumu gaitā gūtā pieredze. • Nozīmīgi uzņēmuma riska faktori. • Iespējas veikt krāpšanu.

Galvenās aplūkojamās jomas	Mērķis: pārrunāt idejas un iespējamās revīzijas metodes
<p>Ideju pārrunāšana</p>	<p>Kļūdu un krāpšanas iespējamība</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kādas finanšu pārskatu jomas ir uzņēmīgas pret būtiskām neatbilstībām (krāpšana un kļūdas)? Šī darbība ir obligāta visās revīzijās. • Kādos veidos vadība varētu īstenot un slēpt krāpniecisku finanšu ziņošanu? Var izstrādāt dažādus krāpšanas scenārijus vai, ja iespējams, izmantot tiesas grāmatveža pakalpojumus. Izvērtējiet žurnālu ierakstus, subjektīvas aplēses/nosacījumus, izmaiņas grāmatvedības pamatprincipos u.c. • Kādos veidos varētu notikt aktīvu nelikumīga piesavināšanās vai izmantošana personiskām vajadzībām? • Vai pastāv ar personiskām interesēm nesaistīti stimuli (piemēram, finansējuma avota uzturēšana bezpeļņas uzņēmumā), kas liktu sagrozīt finanšu pārskatus? <p>Atbildes pasākumi uz riskiem</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kādas iespējamās revīzijas procedūras/metodes varētu apsvērt kā atbildes pasākumus uz augstāk identificētajiem riskiem? • Apsveriet, vai veicamo revīzijas procedūru veida, laika un apjoma izvēlē ir iekļauts nepronozējamības elements?

Galvenās aplūkojamās jomas	Mērķi: sniegt norādes
Revīzijas plānošana	<p>Īpašās aplūkojamās jomas:</p> <p>Pārliecinieties, ka revīzijas plānā ir aplūkotas visu revīzijas kontekstā būtisko SRS prasības. SRS, kas nosaka īpašu procedūru veikšanu:</p> <p>240. SRS „<i>Revidenta atbildība par krāpšanas konstatēšanu finanšu pārskatu revīzijā</i>”</p> <p>402. SRS „<i>Revīzijas apsvērumi attiecībā uz uzņēmumiem, kas izmanto apkalpojošās organizācijas</i>”</p> <p>540. SRS „<i>Grāmatvedības aplēšu, tostarp, patiesās vērtības aplēšu un saistīto skaidrojumu, revīzija</i>”</p> <p>550. SRS „<i>Saistītās puses</i>”</p> <p>600. SRS „<i>Īpaši apsvērumi — grupas finanšu pārskatu revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)</i>”</p> <p>Sniedziet norādījumus revīzijas grupai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nosakiet būtiskuma līmeņus. • Nosakiet lomas un pienākumus. • Sniedziet personālam pārskatu par revīzijas sadaļām, kuru pabeigšana ir viņu pienākums. Aplūkojiet izmantojamo metodi, īpašus apsvērumus, laiku, nepieciešamo dokumentāciju, pārraudzības apjomu, failu pārbaudes un citus jautājumus. • Uzsveriet profesionālās skepses svarīgumu revīzijas gaitā.

Piezīmes. Ja sapulci neapmeklē mazāksvarīgi revīzijas grupas darbinieki, atbildīgais partneris nosaka, par kādiem jautājumiem jāinformē šie dalībnieki.

PIEZĪMES.

Akcentējiet, cik svarīgi ir sekot norādēm, kas liecina par negodprātību, tomēr uzmanieties, lai neizdarītu pārāgrus secinājumus, īpaši pārrunājot konstatētos faktus ar uzņēmuma vadību vai personālu. Norādiet iespējamās apstākļus (sarkanie karodziņi), kas varētu norādīt uz krāpšanu.

Krāpšanu parasti nosaka, identificējot shēmas, izņēmuma gadījumus un neierastas iezīmes darījumos un notikumos. Piemēram, nepatiesi uzrādīts izdevumu konts pēc būtības ir nebūtisks finanšu pārskatu kontekstā, tomēr tas var norādīt uz daudz lielāku problēmu, piemēram, vadības negodprātību.

7.3 Saziņa revīzijas gaitā un pēc tās pabeigšanas

Katra revīzijas grupas dalībnieka viedoklis par uzņēmumu nedaudz atšķirsies. Viena grupas dalībnieka sniegtā informācija var šķist nebūtiska, līdz tā tiek apvienota ar citu grupas dalībnieku sniegto informāciju un kļūst būtiska. Īpaši tas attiecas uz informāciju par krāpšanu, kas norāda uz nelielām shēmām, dīvainībām un izņēmuma gadījumiem un var palīdzēt pieņemt galīgo lēmumu.

Kā vienkāršu līdzību aplūkosim puzzle. Katrs fragments pats par sevi neko neizsaka — tikai visi fragmenti kopā veido koptēlu. Tas pats attiecas uz revīziju. Koptēls ir skatāms, tikai ņemot vērā katra revidenta individuālās zināšanas/konstatētos faktus par uzņēmumu. Tas ir aprakstīts turpmākajā diagrammā.

Diagramma 7.3-1

Dalīšanās informācijā par konstatētajiem faktiem



Grupās diskusiju gaitā var rīkot ne tikai plānošanas sapulci. Revīzijas grupas dalībniekus jāaicina sazināties un dalīties revīzijas gaitā iegūtajā informācijā par būtiskiem jautājumiem, īpaši ja informācija attiecas uz risku izvērtējumu un plānotajām revīzijas procedūrām.

PIEZĪMES.

Revīzijas gaitā stratēģiski svarīgos brīžos sasauciet īsas sanāksmes

Papildus revīzijas plānošanas pārrunām darba uzdevuma sākumā, revīzijas grupa var (bet ne obligāti) satikties (vai sarīkot konferences zvanu) un pārrunāt konstatētos faktus arī turpmāk.

Risku izvērtēšanas procedūru un papildu revīzijas procedūru veikšana

Šīm pārrunām nav jābūt formālām un ilgām, tomēr tās ļauj grupas dalībniekiem mutiski ziņot par konstatēto informāciju, izņēmuma gadījumiem un paust bažas. Tas sniedz iespēju arī ziņot par jautājumiem, kas šķiet dīvaini vai nepamatoti. Bieži vien mazsvarīga informācija apkopojumā ar citu grupas dalībnieku sniegto informāciju norāda uz iespējamu riska faktoru (piemēram, krāpšanu), attiecībā uz kuru jāveic papildu darbības. Šādas tikšanās ir noderīgas, pat ja revīzijas grupā darbojas divi cilvēki.

PIEZĪMES (*turpinājums*)

Revīzijas pabeigšana

Kad iepriekšējā revīzijas ir pabeigta, pastāv vilinājums nekavējoties ķerties pie nākamā darba uzdevuma. Rezultātā var zust zināšanas, kas varētu noderēt nākamā perioda revīzijā. Pēc revīzijas pabeigšanas ir lietderīgi sarīkot nelielu sapulci vai konferences zvanu, lai apkopotu revīzijas grupas atsauksmes un noteiktu, kādus aspektus var uzlabot. Tiek aplūkoti šādi aspekti:

- revīzijas jomas, kurām nākotnē jāpievērš papildu vērība vai mazāk vērības;
- citi negaidīti konstatētie fakti, neparasti darījumi vai personāla izjūsts finanšu spiediens, kas varētu norādīt uz krāpšanu vai krāpšanas motivāciju;
- plānotas izmaiņas, kas ietekmēs turpmākos darba uzdevumus, piemēram, izmaiņas vadošo darbinieku sastāvā, jauns finansējums, jauni produkti vai pakalpojumi, jaunas grāmatvedības sistēmas uzstādīšana vai iekšējās kontroles sistēmas izmaiņas;
- jomas, kurās uzņēmums varētu sniegt papildu palīdzību, piemēram, konkrētu finanšu pārskatu jomu analīze; un
- ja pastāv nozīmīgi riska faktori, sapulcē var arī izvērtēt, vai firma vēlas turpināt attiecības ar klientu nākamajā periodā. Ja firma atsakās no klienta attiecībām uzreiz pēc revīzijas beigām, atmiņā vēl svaigi ir saglabājies šādas rīcības pamatojums un uzņēmumam ir vairāk laika atrast citu revidentu.

Sākotnējā revīzijas plānošanas sapulcē var ielānāt šādu pārrunu laiku un datumu.

7.4 Problēmu analīze — pārrunas revīzijas grupā

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Pirms sapulces revīzijas grupas dalībniekiem ir jāizsniedz jaunākie finanšu pārskati, saraksts ar iepriekšējo revīziju gaitā izvērtētajiem riskiem (ja iespējams) un revīzijas atbildes pasākumiem. Sapulces gaitā uzsveriet profesionālās skepses nozīmīgumu un pienākumu tūlītēji ziņot par jebkādam aizdomīgām situācijām un iespējamām liecībām par krāpšanu.

Dokumentēšanai var izmantot standarta dienaskārtību vai ziņojumu.

Problēmu analīzes piemērs A — „Bērziņa mēbeles” SIA

Sapulces datums: 20X2. gada 8. decembrī

Dienaskārtības punkts	Sapulces protokols
1. Būtiskums un nozīmīgi kontu atlikumi	<i>Vispārējais būtiskums palielināts līdz 10 000 eiro, pamatojoties uz peļņas un pārdošanas apjoma pieaugumu, un izpildes būtiskums palielināts līdz 7500 eiro.</i>
2. Laika grafiks, galvenie datumi un klienta personāla pieejamība	<i>Apstiprināts, ka pēdējā perioda laika grafiks ir pareizi noteikts un vadībai lūgtā palīdzība konkrētu grafiku sagatavošanā ir pamatota.</i>
3. Ko varam mācīties no iepriekšējās pieredzes, piemēram, kādi notikumi/problēmas ir izraisījuši kavēšanos un pārmērīgu/nepietiekamu revīzijas darbu?	<i>Pagājušajā gadā nekvalitatīvi tika veikta inventarizācija, kā rezultātā bija jāveic papildu darbs. Klients norāda, ka šī problēma tiks atrisināta pirms perioda beigām.</i>
4. Vai pastāv bažas par vadības godprātību, uzņēmuma spēju turpināt darbību, tiesas darbiem u.c.?	<i>Skat. laikraksta fragmentu par Pērli. Šis gadījums varētu būt nesaistīts, tomēr jāsauglabā modrība.</i>
5. Šajā periodā notikušās izmaiņas saimnieciskajā darbībā un/vai finanšu stāvoklī, nozares normatīvos, izmantotajos grāmatvedības pamatprincipos un personāla sastāvā.	<i>Pārdošanas internetā pašlaik nodrošina 12% no kopējā apjoma. Ir plānota nozīmīga izaugsme. Tas radīs spriedzi saistībā ar naudas resursiem, iekšējo kontroli un operētājsistēmām. Pašreizējā ekonomikas lejupslīde rada papildu spriedzi attiecībā uz pārdošanas līmeņa saglabāšanu, neskatoties uz pieprasījuma un pārdošanas cenu samazināšanos.</i>
6. Finanšu pārskatu uzņēmība pret krāpšanu. Kā var novērst krāpšanu uzņēmumā? Izstrādājiet dažus scenārijus un pēc tam plānojiet procedūras aizdomu apstiprināšanai/novēršanai.	<i>Ir iespējama vadības subjektivitāte un pārkāpumi, lai izvairītos no nodokļu slogu. Vadības aplēses, žurnālu ieraksti un darījumi ir jomas, kurās pastāv augsta datu sagrozīšanas iespējamība. Turklāt Andra (galvenais pārdošanas speciālists) dzīvesveids ir izšķērdīgs. Jāizvērtē arī piemaksu un ieņēmumu no pārdošanas aprēķināšanas kārtība.</i>
7. Nozīmīgi riski, kam jāpievērš uzmanība.	<i>Nespēja pildīt bankas nosacījumus. Dainis saka, ka šajā periodā viņš pāslēgs vienošanos ar banku, lai iegūtu elastīgākus nosacījumus..</i>
8. Atbilstīgas no risku izvērtējuma izrietošas darbības.	<i>Detalizētais revīzijas plāns ir daļēji pārrunāts ar atbildīgo personālu, un ir noteiktas vairākas noderīgas funkcijas.</i>
9. Izvērtējiet, vai jāizmanto īpašas iemaņas vai konsultanti, jāpārbauda iekšējās kontroles sistēmu ar detalizēto procedūru palīdzību, jāievieš neprognozējamības elements dažās revīzijas pārbaudēs un kādus uzdevumus varētu paveikt klients.	<i>IT speciālisti vispārējā līmenī izvērtē pārdošanu internetā un IT kontroles procedūras. Plānots apmeklējums šā perioda decembrī.</i>
10. Revīzijas grupas dalībnieku lomas, laika grafiks un failu pārbaudes	<i>Ir pārskatīts vispārējais un detalizētais revīzijas plāns.</i>
Sagatavoja: FJ Datums: 8.12.20X2.	
Pārbaudīja: LF Datums: 05.01.20X3.	

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmis & Co”

Ziņojums „Kurmis & Co”

20X2. gada 8. decembrī revīzijas grupa (partneris un vadošais partneris) tikās, lai plānotu uzņēmuma „Kurmis & Co” revīziju.

Pārrunātie jautājumi.

- Vispārējais būtiskums ir samazināts līdz 2500 eiro, pamatojoties uz peļņas un pārdošanas apjomu samazinājumu. Izpildes būtiskums ir noteikts 1800 eiro apmērā.
- Raitis lielā mērā pievēršas ģimenes problēmām. Grāmatvedes darbs netiek pienācīgi pārbaudīts. Tas Rasmai sniedz iespēju sagrozīt uzrādītos datus. Netīšas un tīšas kļūdas, ko pieļāvusi Rasma, var netikt pamanītas. To varētu uzskatīt par nozīmīgu krāpšanas risku.
- Vadības subjektivitāte un pārkāpumi varētu rasties ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas vai bankas nosacījumu pildīšanas. Vadības aplēses tradicionāli bijušas konservatīvas. Revīzijas grupai tika atgādināts modri sekot neparastām pazīmēm.
- Mēs rūpīgi izvērtēsim darījumus un cenu noteikšanu produktiem saistībā ar trešo pusi „Bērziņa mēbeles”.

Revīzijas plāns

- Apstiprināts, ka pēdējā perioda revīzijas laika grafiks tika noteikts pareizi, un mēs vēlreiz pieprasīsim vadībai palīdzību konkrētu grafiku sagatavošanā. Tā kā iepriekšējā periodā uzņēmumam „Kurmis & Co” bija grūtības savlaicīgi sagatavot mūsu pieprasītos laika grafikus, šajā periodā mēs satiksimies ar Rasmu jau iepriekš un piedāvāsim viņai plānotos revīzijas grafikus, lai pārliecinātos, ka viņa izprot veicamos uzdevumus un plānotos datumus.
- Detalizētais revīzijas plāns ir daļēji pārskatīts. Dažās jomās tika paplašinātas procedūras, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem, un dažas procedūras tika izslēgtas, jo izvērtētais risks bija zems.
- Nolēmām, ka efektīvāk būtu veikt detalizētas procedūras nekā kontroles procedūru pārbaudes, jo nav tādu apgalvojumu, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras kā tādas nesniegtu pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus.

Sagatavoja: FJ **Datums:** 20X2. gada 8. decembrī

Pārbaudīja: LF **Datums:** 20X3. gada 5. janvārī

8. Pastāvošie riski — identificēšana

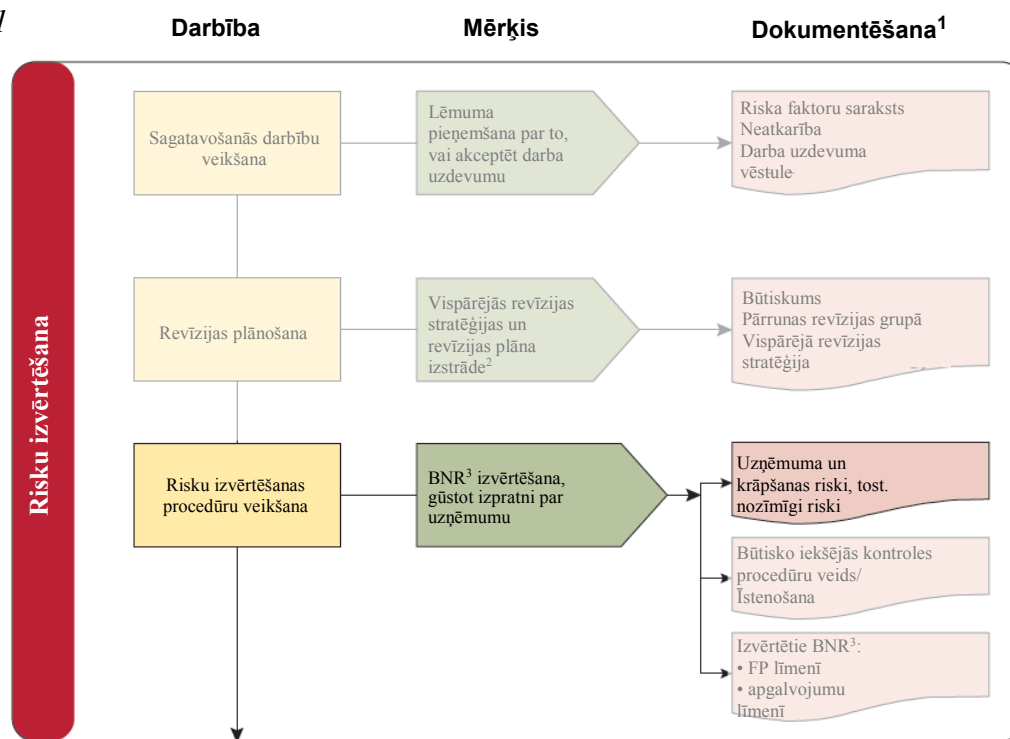
Nodaļas saturs

Norādījumi attiecībā uz būtisku neatbilstību risku identificēšanu finanšu pārskatos.

Saistītie SRS

240., 315.

Diagramma 8.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	SRS mērķi
240. SRS 10. punkts	Revidenta uzdevumi ir šādi: a) identificēt un izvērtēt riskus, ka finanšu pārskatos varētu būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības; b) izstrādājot un īstenojot atbilstīgas darbības, iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem; c) pienācīgi reaģēt uz identificētu vai, iespējams, notikušu krāpšanu.
315. SRS 3. punkts	3. Revidenta uzdevums ir identificēt un izvērtēt krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību finanšu pārskatos, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, lai varētu izstrādāt un veikt darbības, reaģējot uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem.

Punkts	Saisīto SRS fragmenti
200. SRS 13. punkts	Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme: n) Būtisku neatbilstību risks — iespējamība, ka finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības pirms revīzijas sākšanas. Šo iedala divu veidu riskos, kas ir raksturoti tālāk. i) Pastāvošais risks — darījumu kategorijas, konta atlikuma vai skaidrojuma uzņēmība pret neatbilstībām, kas atsevišķi vai kopā ar citām neatbilstībām var būt būtiskas, pirms attiecīgo kontroļu izvērtēšanas. ii) Kontroles risks — iespējamība, ka iekšējās kontroles sistēmas laikus nenovērsīs, nepamanīs un neizlabos neatbilstību, kas varētu rasties apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu un varētu būt būtiska pati par sevi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām.
240. SRS 11. punkts	Šī SRS izpratnē šādiem terminiem tiek piešķirta šāda nozīme: a) krāpšana — viena vai vairāku vadības pārstāvju, personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, darbinieku vai trešo personu apzināta rīcība, kas ietver maldināšanu ar mērķi iegūt netaisnas vai nelikumīgas priekšrocības; b) krāpšanas riska faktori — notikumi vai apstākļi, kas norāda uz motivāciju vai spiedienu veikt krāpšanu vai rada iespēju veikt krāpšanu.
240. SRS 12. punkts	Saskaņā ar 200. SRS prasībām revīzijas gaitā revidents ievēro profesionālu skepsi un apzinās, ka, neatkarīgi no revidenta pagātnes pieredzes uzņēmumā un iespējamās pārliecības par tā vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godīgumu un godprātību, var pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. (Skat. A7-A8 punktu.)
240. SRS 13. punkts	Ja vien revidentam nav iemesla uzskatīt savādāk, revidents uzskata, ka uzskaites ieraksti un dokumenti ir autentiski. Tomēr, ja revīzijas gaitā atklātie apstākļi liek revidentam apšaubīt dokumenta vai dokumenta nosacījumu autentiskumu vai liek uzskatīt, ka dokumenta nosacījumi ir mainīti un revidents par to nav informēts, revidents veic papildu izmeklēšanu. (Skat. A9 punktu.)
240. SRS 15. punkts	Saskaņā ar 315. SRS prasībām tiek veiktas darba grupas dalībnieku pārrunas un atbildīgais partneris nosaka, par kuriem jautājumiem jāinformē pārējie darba grupas dalībnieki, kuri nepiedalās pārrunās. Pārrunu gaitā īpaša vērība tiek pievērsta tam, cik liela ir iespējamība, ka attiecīgā uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kādā veidā krāpšana varētu būt veikta. Pārrunas notiek, izslēdzot jebkāda veida pārliecību, kas darba grupas dalībniekiem varētu būt radusies par uzņēmuma vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godīgumu un godprātību. (Skat. A10-A11 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
240. SRS 17. punkts	<p>Revidents iztaujā vadību par šādiem jautājumiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) vadības izvērtējums attiecībā uz iespējamību, ka finanšu pārskatos varētu būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, tostarp, šādas izvērtēšanas raksturs, apjoms un biežums; (skat. A12-A13 punktu) b) procesi, ko vadība īsteno uzņēmumā, lai identificētu krāpšanas riskus un attiecīgi rīkotos, tostarp, jebkādas vadības konstatētos krāpšanas riskus vai kontu atlikumus, darījumu kategorijas vai skaidrojumus, kuros visticamāk pastāv krāpšanas risks; (skat. A14 punktu) c) vadības sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par krāpšanas risku identificēšanas un novēršanas procesiem uzņēmumā; d) vadības sazināšanās ar darbiniekiem saistībā ar vadības uzskatiem par godprātīgu un ētisku saimnieciskās darbības praksi.
240. SRS 18. punkts	<p>Revidents iztaujā vadību un citas personas uzņēmumā, lai noteiktu, vai tām ir informācija par faktiskiem krāpšanas gadījumiem, aizdomām vai liecībām par krāpšanu. (Skat. A15-A17 punktu.)</p>
240. SRS 22. punkts	<p>Revidents apsver, vai aizdomīgas vai negaidītas attiecības, kas identificētas analītisko procedūru laikā, tostarp ar ieņēmumu kontiem saistīto procedūru laikā, varētu norādīt uz to, ka pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamība.</p>
240. SRS 23. punkts	<p>Revidents apsver, vai cita iegūtā informācija norāda uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību. (Skat. A22 punktu.)</p>
240. SRS 24. punkts	<p>24. Revidents izvērtē, vai informācija, kas iegūta, veicot citas risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības, norāda, ka pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori. Lai gan krāpšanas riska faktori paši par sevi ne vienmēr norāda uz to, ka notikusi krāpšana, tie biežie vien rodas apstākļos, kad notikusi krāpšana un tāpēc tie norāda uz iespējamību, ka pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamība. (Skat. A23-27 punktu.)</p>
240. SRS 44. punkts	<p>Revīzijas dokumentos, kuros atspoguļota revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī būtisku neatbilstību risku izvērtējums, atbilstoši 315. SRS prasībām jāietver:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) nozīmīgie lēmumi, kas pieņemti pārrunu gaitā revīzijas darba grupā par to, cik lielā mērā uzņēmuma finanšu pārskati pakļauti krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskam; b) identificētie un izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī.
315. SRS 11. punkts	<p>Revidents iegūst izpratni par šādiem faktoriem:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) attiecīgajā nozarē spēkā esošie, tiesiskie un citi faktori, tostarp norādītās finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes; (skat. A17-A22 punktu) b) uzņēmuma raksturs, tostarp: <ul style="list-style-type: none"> i) saimnieciskā darbība; ii) īpašnieks un pārvaldes struktūras; iii) esošo un plānoto ieguldījumu veid, tostarp ieguldījumi īpaša mērķa uzņēmumos; un iv) uzņēmuma strukturēšanas un finansēšanas veids, lai revidents gūtu izpratni par finanšu pārskatos sagaidāmajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. (Skat. A23-A27 punktu.) c) kā un kāpēc uzņēmumā izvēlas un pielieto konkrētus uzskaites pamatprincipus; revidents novērtē, vai izvēlētie pamatprincipi ir atbilstīgi uzņēmuma saimnieciskajai darbībai un atbilstoši norādītajām finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnēm un nozarē izmantotajiem uzskaites pamatprincipiem; (Skat. A28 punktu) d) uzņēmuma mērķi un stratēģija, kā arī ar tiem saistītie uzņēmējdarbības riski, kas var izraisīt būtiskas neatbilstības; (skat. A29-A35 punktu) e) uzņēmuma darbības finanšu rezultātu novērtēšana un pārbaude. (Skat. A36-A41 punktu.)

8.1 Pārskats

Risku identificēšana ir revīzijas pamatuzdevums. Šī procesa pamatā ir procedūras, ko revidents veic, lai gūtu izpratni par uzņēmumu un tā vidi. Ja revidentam nav pamatīgas izpratnes par uzņēmumu, viņš var nepamanīt noteiktus riska faktorus. Piemēram, ja klienta pārdošanas apjomi ir palielinājušies, revidentam būtu svarīgi zināt, ka nozarē pārdošanas apjomi ir krasi samazinājušies.

Risku izvērtēšanas posma mērķis ir identificēt risku avotus un pēc tam izvērtēt, vai tie varētu izraisīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos. Šādi revidents iegūst informāciju, kas nepieciešama, lai koncentrētu revīzijas darbu jomās, kurās ir lielākais būtisku neatbilstību risks, un mazāk pievērstos jomām, kur šis risks ir mazs.

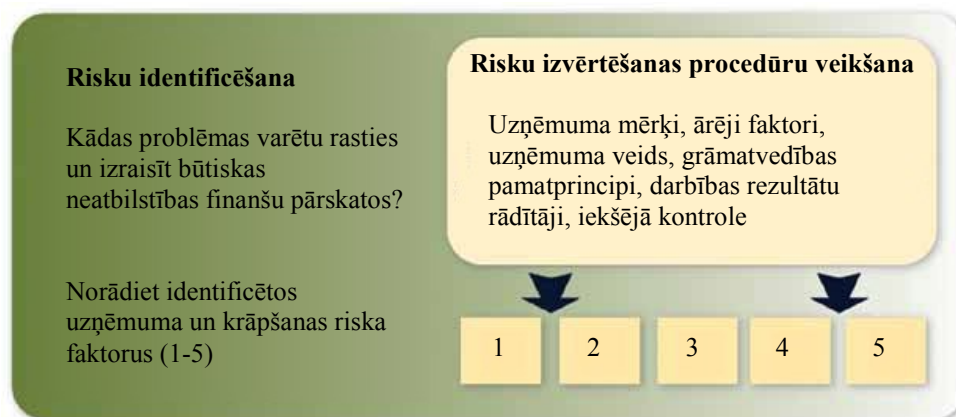
Risku izvērtēšanas process sastāv no divām daļām:

- risku identificēšana („kādas problēmas varētu rasties?”); un
- risku izvērtēšana (katra riska nozīmīguma noteikšana).

Risku izvērtēšanas process ir aplūkots 2. sējuma

9. nodaļā. Risku identificēšana ir aplūkota zemāk.

Diagramma 8.1-1



PIEZĪMES.

Vispirms identificējiet riskus.

Nevar izvērtēt risku, kas nav identificēts. Izvairieties no pieņēmuma, ka, ja uzņēmums ir mazs, nav būtisku risku, vai no pieņēmuma, ka būtisku neatbilstību riski būs tādi paši kā iepriekšējā periodā. Var pastāvēt jauni riski un iepriekš identificēto risku veids/nozīmīgums var būt mainījies.

Pēc pirmā darba uzdevuma pabeigšanas nosakiet, kādas izmaiņas radušās salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu.

Pēc pirmā darba uzdevuma pabeigšanas tā vietā, lai sāktu darbu no nulles, pievērsieties izmaiņām katrā no sešiem risku avotiem (skat. tabulu 8.4-1). Tādējādi ietaupīsiet laiku un varēsiet pievērsties jaunu risku veida un ietekmes noteikšanai un iepriekš identificēto risku pārskatīšanai.

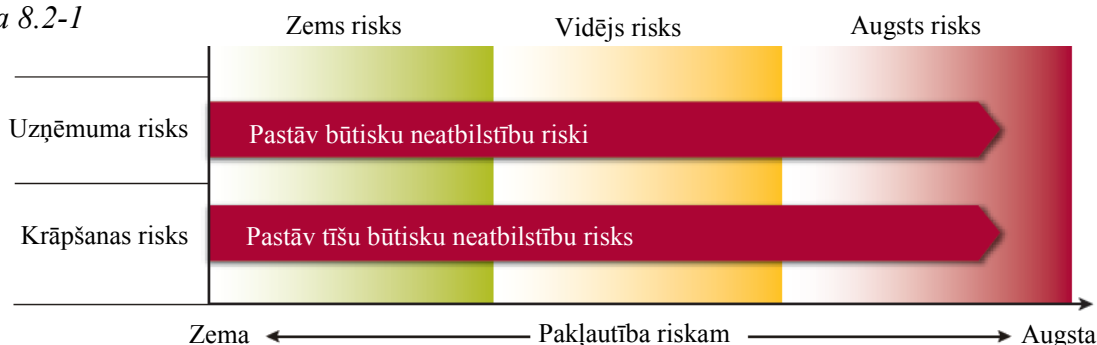
8.2 Risku veidi

Riskus iedala divās galvenajās kategorijās:

- uzņēmuma risks; un
- krāpšanas risks.

Atšķirība starp uzņēmumu risku un krāpšanas risku ir tāda, ka krāpšanas risku izrisa personas apzinātas darbības. Tas ir aprakstīts turpmākajā diagrammā.

Diagramma 8.2-1



Piezīmes. Daudzos gadījumos risks var būt gan uzņēmuma, gan krāpšanas risks. Piemēram, jaunas grāmatvedības sistēmas ieviešana rada nenoteiktību (personāls, apgūstot jauno sistēmu, var pieļaut kļūdas), un to var klasificēt kā uzņēmuma risku. To var klasificēt arī kā krāpšanas risku, jo šo nenoteiktību kāds var izmantot, lai nelikumīgi piesavinātos līdzekļus vai sagrozītu finanšu pārskatus.

Uzņēmuma risks

Jēdziens „uzņēmuma risks” ietver ne tikai būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos. Uzņēmuma riskus izraisa nozīmīgi apstākļi, notikumi, darbības vai bezdarbība, kas var negatīvi ietekmēt uzņēmuma spēju sasniegt mērķus un īstenot stratēģiju. Tas var ietvert arī neatbilstīgu mērķu un stratēģiju noteikšanu.

Uzņēmuma risks ietver arī notikumus, ko izraisa izmaiņas, sarežģītība vai nespēja pielāgoties izmaiņām. Izmaiņas var izraisīt, piemēram, šādi faktori:

- izstrādāti jauni produkti, kas, iespējams, var būt neveiksmīgi;
- neadekvāts tirgus, pat ja jaunizstrādātie produkti ir veiksmīgi; vai
- kļūdas produktos, kas var radīt saistības un bojāt uzņēmuma reputāciju.

Krāpšanas risks

Krāpšanas risks ir saistīts ar notikumiem vai apstākļiem, kas norāda uz motivāciju vai spiedienu veikt krāpšanu vai rada iespēju veikt krāpšanu.

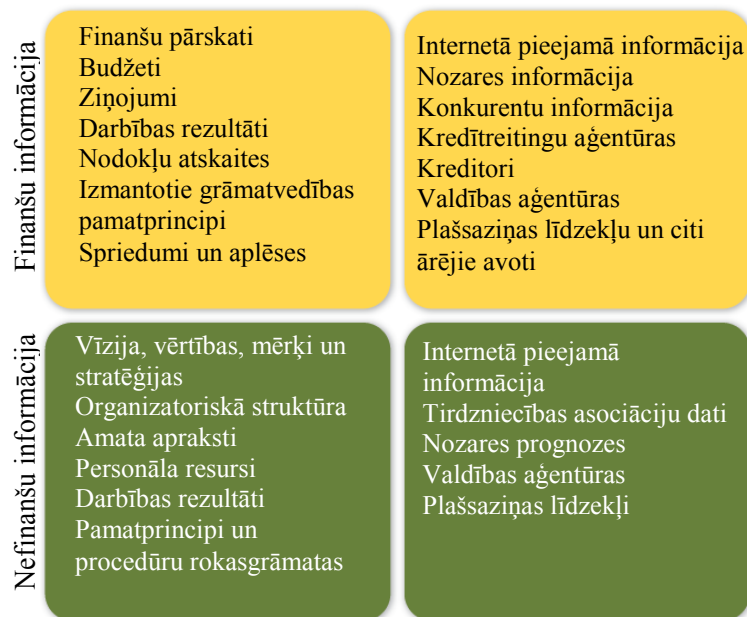
Revidenta izpratne par uzņēmumu un krāpšanas riska faktoriem palielina būtisku neatbilstību risku identificēšanas iespējamību. Tomēr revidentam nav pienākums identificēt vai izvērtēt visus iespējamus biznesa riskus.

8.3 Informācijas avoti par uzņēmumu

Pirmais risku izvērtēšanas procesa solis ir informācijas par uzņēmumu apkopošana (vai pārskatīšana). Šī informācija kalpo kā svarīgs uzziņu avots, identificējot un izvērtējot iespējamos riska faktorus.

Informāciju par uzņēmumu un tā vidi var iegūt gan no iekšējiem, gan ārējiem avotiem. Daudzos gadījumos revidents sāk ar iekšējiem informācijas avotiem. Pēc tam šo informāciju var pārbaudīt, salīdzinot ar citu informāciju, kas iegūta no ārējiem avotiem, piemēram, tirdzniecības asociāciju datiem un internetā pieejamiem datiem par vispārējo ekonomikas situāciju. Tālāk izklāstīti daži iespējamie informācijas avoti.

Diagramma 8.3-1



PIEZĪMES.

Svarīgs informācijas avots, kura nozīmība bieži vien netiek pietiekami novērtēta, ir iepriekšējo revīzijas uzdevumu darba dokumenti. Tajos bieži vien ir iekļauta vērtīga informācija, piemēram:

- apsvērumi vai problēmas, kas izskatāmas, plānojot šī perioda revīziju;
- iespējamo korekciju un neizlaboto kļūdu vērtējumi un avoti;
- jomas, kurās atkārtoti radušās domstarpības, piemēram, grāmatvedības aplēšu izdarīšanā izmantotie pieņēmumi;
- jomas, kas šķiet pakļautas kļūdu iespējamībai; un
- problēmas, kas aplūktas revidenta saziņā ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Veidojot revīzijas grupas izpratni par uzņēmumu, var ņemt vērā arī informāciju, kas iegūta no risku izvērtēšanas procedūrām, kuras veiktas pirms darba uzdevuma akceptēšanas vai turpināšanas.

8.4 Risku izvērtēšanas procedūras

Pamatojoties uz informāciju par uzņēmumu, revidents var izstrādāt risku izvērtēšanas procedūras, kā norādīts 1. sējuma 8. nodaļā. Šo risku izvērtēšanas procedūru mērķis ir iegūt un dokumentēt izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp iekšējās kontroles sistēmu.

Risku identificēšanas kontekstā revidents iegūst izpratni par sešām galvenajām jomām.

Diagramma 8.4-1

A. Ārējie faktori	Nozares raksturs Normatīvā vide Finanšu pārskatu pamatnostādnes
B. Uzņēmuma veids	Saimnieciskā darbība un vadošie darbinieki Īpašumtiesības un pārvalde Ieguldījumi, struktūra un finansējums
C. Grāmatvedības pamatprincipi	Izvēle un piemērošana Izmaiņu iemesli Atbilstība uzņēmuma vajadzībām
D. Uzņēmuma mērķi un stratēģijas	Biznesa plāni un stratēģijas Finansiālās saistības un saistītie riski
E. Mērījumi/finanšu darbības rezultātu pārskatīšana	Kas tiek mērīts Kurš pārskata finanšu rezultātus
F. Revīzijas kontekstā būtiskās iekšējās kontroles procedūras	Procesi un būtiskās kontroles procedūras, kas mazina riskus uzņēmuma un darījumu līmenī

Revidents nosaka nepieciešamās informācijas pietiekamību (izpratnes dziļumu), vadoties pēc profesionālā sprieduma. Šādai izpratnei ir jābūt mazākai par vadības izpratni. Pēdējā sadaļā (diagrammas sadaļa F) norādītās revīzijas kontekstā būtiskās iekšējās kontroles procedūras ir aprakstītas 1. sējuma 5. nodaļā un 2. sējuma 4., 11. un 12. nodaļā.

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, tostarp par iekšējās kontroles sistēmu, sniedz vairākus ieguvumus.

Tabula 8.4-2

Atsauces struktūra	
Ieguvumi, ko nodrošina izpratnes gūšana par uzņēmumu	<p>Risku identificēšana un atbildes pasākumu izstrāde</p> <ul style="list-style-type: none"> • Spriedumu izdarīšana attiecībā uz izvērtētajiem riskiem. • Atbilstošu atbildes pasākumu izstrāde, kas izriet no identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatos. • Būtiskuma noteikšana (skat. 2. sējuma 6. nodaļu). • Prognožu izstrāde, kas izmantojamas analītisko procedūru gaitā. • Papildu revīzijas procedūru izstrāde, lai samazinātu revīzijas risku līdz pieņemami zēmam līmenim. • Iegūto revīzijas pierādījumu pietiekamības/atbilstības izvērtēšana (piemēram, izmantoto pieņēmumu un vadības mutisko un rakstisko apliecinājumu atbilstības izvērtēšana). <p>Finanšu pārskatu pārbaude</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uzņēmumā izvēlēto un piemēroto grāmatvedības pamatprincipu izvērtēšana. • Finanšu pārskatu skaidrojumu atbilstības izvērtēšana. • Revīzijas jomu, kam pievēršama īpaša uzmanība, identificēšana (piemēram, darījumi ar saistītajām pusēm, neparasti vai sarežģīti līgumu nosacījumi, uzņēmuma spēja turpināt darbību vai neparasti darījumi).

PIEZĪMES.

Izpratnes gūšana par uzņēmumu nav nodalīts uzdevums, ko var veikt revīzijas sākumā, lai tam vairs nepievērstos. Svarīgi ir pastāvīgi atjaunināt izpratni par uzņēmumu revīzijas gaitā un censties apzināt riska faktorus, kas iepriekš nav identificēti vai kuru sākotnējais izvērtējums ir jāpārskata.

8.5 Risku avoti

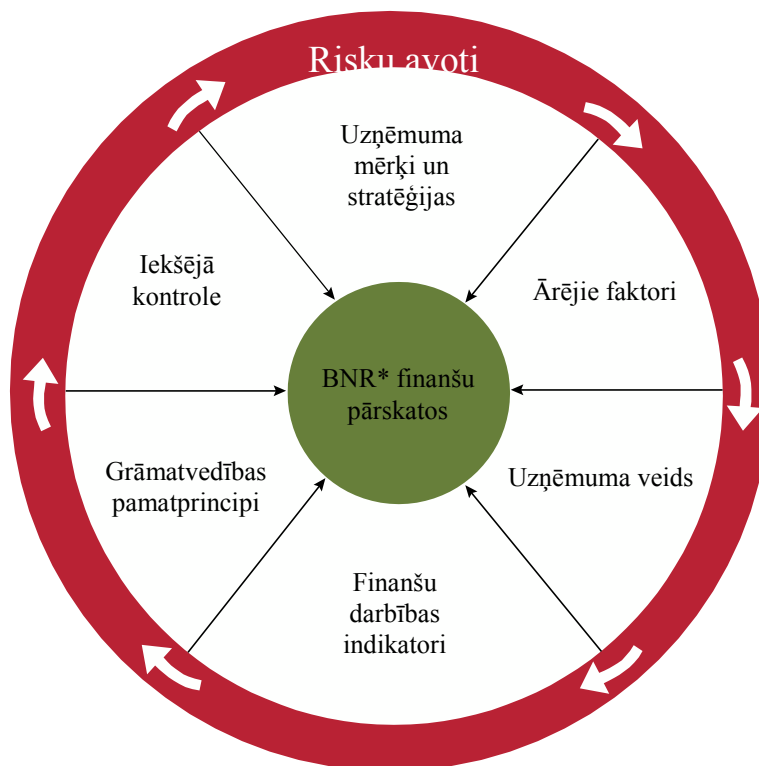
Kļūdas un krāpšanu finanšu pārskatos izraisa riska faktori, kuru izcelsme meklējama vienā vai vairākās jomās, par kurām jāiegūst izpratne (skat. diagrammu 8.4-1).

Piemērs ir jauns un sarežģīts uzdevums, kas uzņēmumam jāizpilda. Tas uzskatāms par ārēju riska faktoru. Būtisku neatbilstību risks finanšu pārskatos varētu būt saistīts ar jauna likuma nepareizu skaidrošanu, kā rezultātā nepareizi tiek aprēķināti nodokļi un parāda summas. Ņemiet vērā, ka riska avots (vai cēlonis) ir jaunais nodoklis, kas ietekmē uzņēmumu, nevis kļūda aprēķinos, kas ir riska faktora rezultāts. Jaunā nodokļa ietekmē palielinās aprēķina kļūdu risks.

Tālāk esošajā diagrammā atspoguļotas sešas jomas, par kurām jāiegūst izpratne un kas ir iespējamie riska avoti. Riska avoti parasti nav saistīti ar konkrētu finanšu pārskatu jomu. Piemēram, ekonomikas lejupslīdes rezultātā var rasties neatbilstības daudzās finanšu pārskatu jomās, piemēram, krājumos debitoros, pārdošanas datos u.c.

Tāpēc vispirms jāidentificē riska avoti un pēc tam jānosaka, kādās finanšu pārskatu jomās varētu rasties neatbilstības.

Diagramma 8.5-1



* BNR: būtisku neatbilstību riski

Tālāk norādīti riska avotu piemēri (bet ne to ietekme uz konkrētām finanšu pārskatu jomām).

Tabula 8.5-2

Uzņēmuma riska un krāpšanas riska avoti	
Uzņēmuma mērķi un stratēģijas	<ul style="list-style-type: none"> • Neatbilstīgi, nereāli vai pārlietu ambiciozi mērķi un stratēģijas. • Jauni produkti vai pakalpojumi vai jaunu biznesa līniju ieviešana. • Darbības uzsākšana jomās/darījumos saistībā ar kuriem uzņēmumam ir neliela pieredze. • IT un uzņēmuma stratēģiju neatbilstība. • Reaģēšana uz strauju izaugsmi vai pārdošanas apjomu kritumu, kas var radīt spiedi iekšējās kontroles sistēmas un personāla iemaņu kontekstā. • Sarežģītu finansējuma nosacījumu izmantošana. • Korporatīvā restrukturizācija. • Nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm.

Uzņēmuma riska un krāpšanas riska avoti	
Ārējie faktori	<ul style="list-style-type: none"> • Ekonomikas stāvoklis un izmaiņas valdības normatīvos. • Pieprasījuma samazināšanās pēc uzņēmuma produktiem vai pakalpojumiem. • Īpaši sarežģīti normatīvie akti. • Izmaiņas nozarē. • Nespēja iegūt nepieciešamos resursus (materiālus vai apmācītu personālu). • Tīša kaitniecība attiecībā uz uzņēmuma produktiem vai pakalpojumiem. • Kapitāla un kredītu pieejamības ierobežojumi.
Uzņēmuma veids	<ul style="list-style-type: none"> • Neatbilstīga korporatīvā kultūra un pārvalde. • Nekompetenti vadošie darbinieki. • Izmaiņas vadošo darbinieku sastāvā, tostarp darba attiecību pārtraukšana ar vadošiem darbiniekiem. • Sarežģīta saimnieciskā darbība, organizatoriskā struktūra vai produkti. • Produktu vai pakalpojumu kļūmes, kas var izraisīt saistības vai bojāt reputāciju. • Nespēja pielāgoties izmaiņām (nepieciešamās iemaņas vai tehnoloģijas). • Trūkumi iekšējās kontroles sistēmā, īpaši tādi, kuriem vadība nav pievērsusies. • Sliktas attiecības ar ārējiem finansētājiem, piemēram, banku. • Problēmas saistībā ar uzņēmuma spēju turpināt darbību vai uzņēmuma likviditāti, tostarp nozīmīgu klientu zaudēšana. • Jaunu ar finanšu ziņošanu saistītu sistēmu uzstādīšana.
Darbības rezultātu rādītāji	<ul style="list-style-type: none"> • Darbības rezultātu rādītāji, ko vadība neizmanto, lai izvērtētu uzņēmuma darbības rezultātus un mērķu sasniegšanu. • Rādītāji, kas netiek izmantoti, lai uzlabotu uzņēmuma darbību vai veiktu koriģējošas darbības.
Grāmatvedības pamatprincipi	<ul style="list-style-type: none"> • Grāmatvedības pamatprincipu neatbilstīga piemērošana. • Grāmatvedības pamatprincipu neatbilstīga lietošana
Iekšējā kontrole	<ul style="list-style-type: none"> • Neatbilstīga vadības pārraudzība attiecībā uz ikdienas uzņēmuma darbību. • Neatbilstīgas vai neesošas kontroles procedūras uzņēmuma līmenī, piemēram, attiecībā uz personāla resursiem, krāpšanu un grāmatvedības informācijas, piemēram, aplēšu un finanšu pārskatu, sagatavošanu. • Neatbilstīgas vai neesošas kontroles procedūras attiecībā uz darījumiem, piemēram, ieņēmumiem, pirkumiem, izdevumiem un algu izmaksu. • Nepietiekama aktīvu drošība.

8.6 Krāpšanas risks

Jēdziens „krāpšana” attiecas uz vienu vai vairāku vadības pārstāvju, personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, darbinieku vai trešo personu apzinātu rīcību, kas ietver maldināšanu ar mērķi iegūt netaisnīgas vai nelikumīgas priekšrocības.

Krāpšana, kurā iesaistīts viens vai vairāki vadības pārstāvji vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, tiek saukta par „vadības līmeņa krāpšanu”. Krāpšana, kurā iesaistīti tikai uzņēmuma darbinieki, tiek saukta par „darbinieku līmeņa krāpšanu”. Abos gadījumos var pastāvēt slepenas vienošanās uzņēmumā vai ar trešajām pusēm ārpus uzņēmuma. Tālāk aprakstīti krāpšanas veidi un pazīmes.

Diagramma 8.6-1



PIEZĪMES.

Attiecībā uz katru identificēto riska faktoru izvērtējiet, vai tas izraisa uzņēmuma risku, krāpšanas risku vai abu veidu riskiem. Daudzi riska avoti var radīt gan uzņēmuma, gan krāpšanas riskus. Piemēram, izmaiņas grāmatvedības darbinieku sastāvā var palielināt kļūdu iespējamību (uzņēmuma risks), kā arī sniegt iespēju veikt krāpšanu.

8.7 Krāpšanas veidi un pazīmes

Lai gan krāpšana var notikt jebkurā organizācijas līmenī, parasti tā ir nopietnāka (un saistīta ar lielākām summām), ja tajā ir iesaistīta augstākā līmeņa vadība.

Galvenie apstākļi, kas rada krāpšanai labvēlīgu vidi:

- neefektīva korporatīvā pārvalde;
- vadības līderības trūkums un neatbilstīga „gaisotne vadības aprindās”;
- izteikta motivācija uzrādīt noteiktus finanšu darbības rezultātus;

- nodokļi vai citi maksājumi, kas tiek uzskatīti par ļoti lieliem vai apgrūtināšiem;
- sarežģīti uzņēmuma noteikumi, normatīvie akti un pamatprincipi;
- nereālistiskas sagaidāmās bankas, ieguldītāju vai citu akcionāru prasības;
- ienesīguma samazināšanās un negaidītas novirzes;
- nereālistiski budžeta mērķi, kas jāsasniedz personālam; un
- neatbilstīga iekšējās kontroles sistēma, īpaši organizatorisko izmaiņu gadījumā.

Kā var secināt no iepriekšminētā, efektīvākā iekšējās kontroles procedūra krāpšanas novēršanai ir personu, kam uzticēta pārvalde, un augstākā līmeņa vadības apņemšanās rīkoties pareizi. Par šādu apņemšanos liecina uzņēmuma vērtību akcentēšana un apņemšanās ievērot ētikas normas, kas izpaužas ikdienas darbībā. Tas attiecas uz jebkura lieluma uzņēmumu.

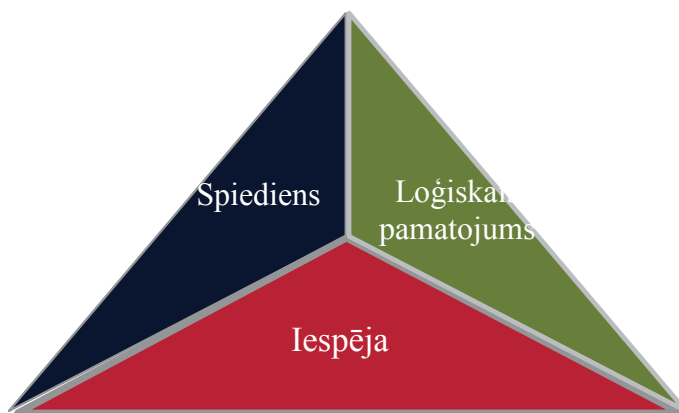
8.8 Krāpšanas trijstūris

Veicot risku izvērtēšanas procedūras, revīzijas grupas dalībniekiem ir jāizvērtē visu trīs nosacījumu esamība, kuri bieži vien sniedz norādes uz krāpšanu. Tiesas grāmatveži bieži vien šo sauc par „krāpšanas trijstūri” (skatīt pielikumu zemāk), jo gadījumos, kad ir novērojami visi trīs nosacījumi, krāpšanas iespējamība ir īpaši liela.

Pamatnosacījumi ir šādi.

- **Spiediens**
Bieži vien to rada tūlītējas vajadzības (piemēram, lieli personiski parādi vai vajadzība uzrādīt analītiskos vai bankas peļņas rādītājus).
- **Iespēja**
Neatbilstīga korporatīvā kultūra un pienācīgas iekšējās kontroles neesamība bieži vien var radīt pārliecību, ka krāpšana netiks pamanīta.
- **Loģiskais pamatojums**
Loģiskais pamatojums sniedz pārliecību par to, ka krāpšana īstenībā nav veikta. Piemēram, pārkāpējs aizbildinās ar to, ka „tas nav nekas liels” vai „es paņemu tikai to, kas man pienākas”.

Diagramma 8.8-1



Piemēram, būvniecības uzņēmuma īpašniekam-vadītājam var tikt piedāvāts uzbūvēt drauga mājas piebūvi, norēķinoties skaidrā naudā, bez dokumentiem. Apsveriet visus trīs nosacījumus.

- Iespējamais „**spiediens**” uz īpašnieku-vadītāju samazināt nodokļus, kas pretējā gadījumā būtu jāmaksā.
- Īpašnieka-vadītāja „**iespēja**” neievērot iekšējās kontroles prasības attiecībā uz ieņēmumu uzrādīšanu un neregistrēt ieņēmumus no pārdošanas.
- Īpašnieka „**loģiskais pamatojums**” ir tāds, ka viņš jau tā maksā pārāk lielu summu nodokļos.

Piezīmes. Ja kāds no trim nosacījumiem nepastāv, pārdošana skaidrā naudā visdrīzāk nenotiks.

Apsveriet trīs krāpšanas riska avotus, kā norādīts zemāk.

Tabula 8.8-2

Krāpšanas riska avoti	
Motivācija un spiediens	<ul style="list-style-type: none"> • Finansiālo stabilitāti vai ienesīgumu apdraud situācija ekonomikā, nozarē vai uzņēmuma darbības apstākļi. • Vadība izjūt pārmērīgu spiedienu izpildīt trešo pušu vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, prasības vai sagaidāmos rezultātus (piemēram, peļņas mērķi vai atbilstība pārmērīgām prasībām vides jomā u.c.). • Personiskās finanšu saistības var radīt spiedienu uz vadību vai darbiniekiem, kuriem ir piekļuve naudai vai citiem aktīviem, kas ir uzņēmīgi pret to nelikumīgu piesavināšanos. • Negatīvas attiecības starp uzņēmumu un darbiniekiem, kuriem ir piekļuve naudai vai citiem aktīviem. Piemēram: <ul style="list-style-type: none"> – zināma vai gaidāma darbinieku atlaišana; – neseno notikušas vai gaidāmas izmaiņas darbinieku atalgojumā vai pensiju plānā; un – nekonsekventa paaugstināšana amatā, atalgojuma palielināšana un citu labumu piešķiršana. • Vadības vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, personisko finanšu situāciju var apdraudēt uzņēmuma finanšu darbības rezultāti (piemēram, finansiālās intereses, atalgojums, garantijas u.c.).
Attieksme un loģiskais pamatojums	<p>Loģiskais pamatojums</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vadība ir ieinteresēta izmantot neatbilstīgus līdzekļus, lai: <ul style="list-style-type: none"> – samazinātu uzrādītos ieņēmumus un nodokļu maksājumus; un – palielinātu uzrādītos ieņēmumus, lai nodrošinātu atbilstību bankas līgumu nosacījumiem, palielinātu uzņēmuma pārdošanas cenu vai sasniegtu trešo pušu noteiktus mērķus. • Darbinieku rīcība liecina par negatīvu attieksmi vai neapmierinātību ar uzņēmumu. • Augstākā līmeņa vadībai ir zemi morāles standarti. • Vadība piecieš nelielas darbinieku zādzības. Piemēram, pieķerot darbinieku zogam, netiek piemērots disciplinārsods. • Vadība neievēro uzņēmuma vērtības vai ētikas standartus. • Vadība neņem vērā nepieciešamību veikt pārraudzību vai samazināt riskus saistībā ar līdzekļu nelikumīgu piesavināšanos.

Krāpšanas riska avoti

<p>Attieksme un loģiskais pamatojums (turpinājums)</p>	<p>Attieksme</p> <ul style="list-style-type: none"> • Iepriekšēji vadības līmeņa pārkāpumi vai liecības par krāpšanu. • Izmaiņas vadības rīcībā vai dzīvesveidā, kas liecina par iespējamu pretlikumīgu aktīvu piesavināšanos. • Augstākā līmeņa vadība neievēro ētikas normas (piemēram, uzrāda lielākus uzdevumus un veic nelielas zādzības u.c.). • Vadība nav ievērojusi esošās kontroles sistēmas prasības. • Vadība nav veikusi atbilstīgas koriģējošās darbības attiecībā uz trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā. • Īpašnieks-vadītājs nenodala personiskos darījumus no uzņēmuma darījumiem. • Pastāv strīdi starp akcionāriem uzņēmumā ar nelielu akcionāru skaitu. • Vadība atkārtoti mēģina attaisnot neatbilstīgu grāmatvedību, pamatojoties uz būtiskumu. • Spriedze vadības attiecībās ar esošo vai iepriekšējo revidentu.
<p>Iespējas</p>	<p>Līdzekļi ar lielu nelikumīgas piesavināšanās iespējamību</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pieejamas vai apstrādātas lielas naudas summas. • Krājumu vienumi ir mazi, ar augstu vērtību vai īpaši pieprasīti. • Vienkārši konvertējami aktīvi, piemēram, uzrādītāja vērtspapīri, dārgakmeņi vai datora čipkartes. • Īpašums, būves un iekārtas ir nelielas, viegli pārdodamas vai nav pienācīgi identificētas to īpašumtiesības. <p>Neatbilstīgas iekšējās kontroles procedūras</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, nenodrošina atbilstīgu vadības procesu pārraudzību attiecībā uz krāpšanas risku identificēšanu vai atbildes pasākumu veikšanu. • Neatbilstīga pienākumu sadale vai pārbaudes. • Neatbilstīga augstākā līmeņa vadības izdevumu pārraudzība. • Vadība nenodrošina atbilstīgu pārraudzību attiecībā uz atbildīgajiem darbiniekiem. • Neatbilstīgu personu pieņemšana amatos, kam ir piekļuve aktīviem. • Neatbilstīga reģistru uzturēšana attiecībā uz aktīviem. • Neatbilstīga darījumu apstiprināšanas kārtība. • Neatbilstīgi fiziskie drošības pasākumi attiecībā uz naudu, ieguldījumiem, krājumiem vai īpašumu, būvēm un iekārtām. • Aktīvu nepilnīga un nesavlaicīga saskaņošana. • Darījumu nesavlaicīga un neatbilstīga dokumentēšana (piem., atgriezto preču kredīti u.c.). • Par galvenajām kontroles funkcijām atbildīgie darbinieki neizmanto obligātos atvaļinājumus. • Neatbilstīga vadības izpratne par informācijas tehnoloģijām, kā rezultātā IT darbiniekiem ir iespēja nelikumīgi piesavināties līdzekļus. • Neatbilstīgas piekļuves kontroles procedūras attiecībā uz automatizētiem uzskaites ierakstiem, tostarp attiecībā uz datorsistēmu notikumu žurnāliem.

Krāpšanas riska avoti

Iespējas
(turpinājums)

Īpašas augsta riska jomas

- Vadības aplēses, ieņēmumu uzrādīšana, žurnāla ierakstu izmantošana, darījumi ar saistītajām pusēm utt.

PIEZĪMES.

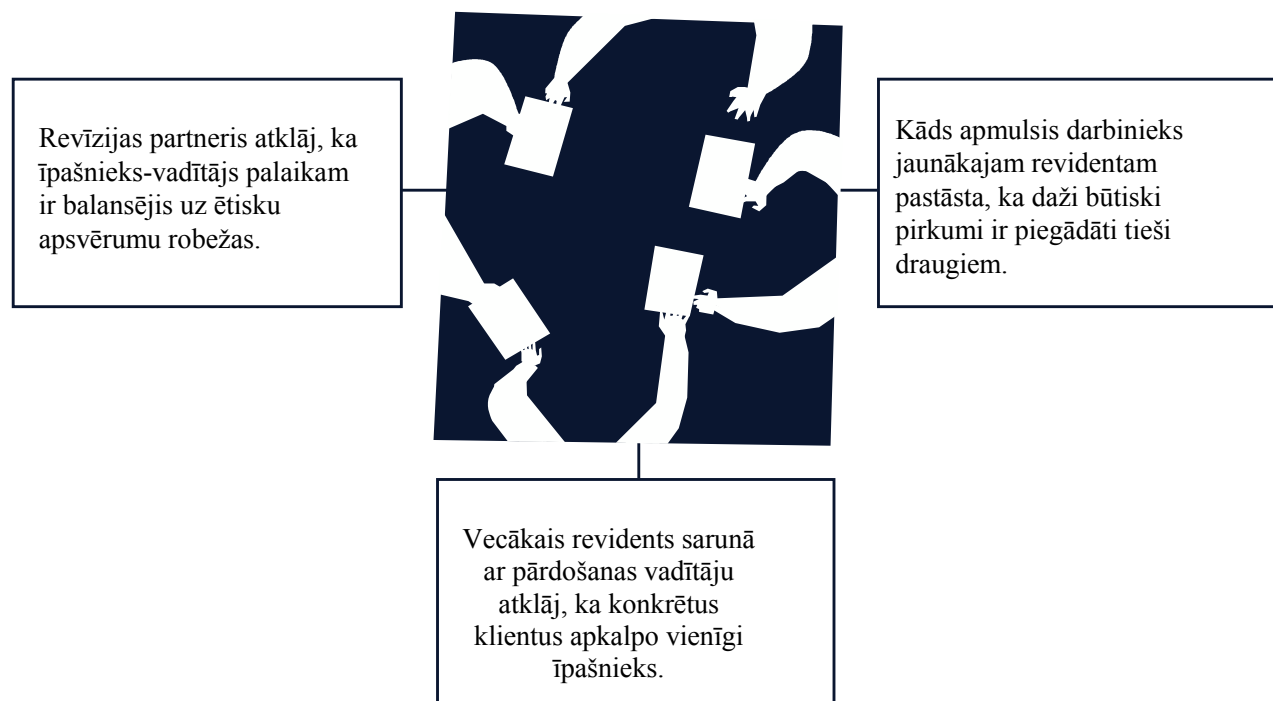
Krāpšana vienmēr ir apzināta darbība. Tā ir saistīta ar informācijas noklusēšanu revidentam, kā arī apzinātu tās sagrozīšanu. Līdz ar to krāpšanu var atklāt, meklējot shēmas, neierastas iezīmes un izņēmumus, kas bieži vien tiek slēpti šķietami mazās naudas summās.

Lai atklātu krāpšanu, nepietiks tikai ar detalizētām procedūrām. Piemēram, revidents nevar identificēt trūkstošu darījumu vai noteikt, ka darījums ir nederīgs, ja viņam nav papildu izpratnes par uzņēmumu, ko varētu izmantot kā atsauces struktūru.

Revidents atkarībā no savas lomas un pienākumiem revīzijas grupā var identificēt krāpšanas riska faktoru, kas ir saistīts ar vismaz vienu no trim krāpšanas elementiem. Taču ir maz ticams, ka viens pats revidents identificēs visus trīs apstākļus (iespēju, spiedienu un loģisko pamatojumu) kopā. Tāpēc revīzijas grupai ir svarīgi nepārtraukti pārrunāt konstatētos faktus visā darba uzdevuma gaitā.

Nākamajā diagrammā ir attēlotas revīzijas grupas pārrunu priekšrocības.

Diagramma 8.8-3



Ja nenotiek savstarpēja saziņa, katram revīzijas grupas dalībniekiem atsevišķi ir grūti saskatīt situācijas kopainu. Pastāvīgas revīzijas grupas pārrunas ļauj apkopot mazas informācijas daļiņas un ieraudzīt kopainu.

8.9 Profesionālā skepse

Revidenta pienākums ir saglabāt profesionālo skepsi visā darba uzdevuma gaitā. Nākamajā tabulā ir aprakstīti vairāki profesionālās skepses attieksmes aspekti.

Tabula 8.9-1

Skepse	
Apzināšanās, ka krāpšanu var veikt vadība	<p>Vadība ir tādā pozīcijā, ka var neievērot visādā citādā ziņā atbilstīgas iekšējās kontroles sistēmas prasības.</p> <p>Neatkarīgi no pagātnē iegūtās pieredzes attiecībā uz vadības godīgumu un godprātību revidents nedrīkst vienkārši pieņemt, ka vadība un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, rīkojas godīgi un godprātīgi.</p>
Apšauboša attieksme	Kritiski jāizvērtē iegūto revīzijas pierādījumu derīgums.
Vērīgums	<p>Vai revīzijas pierādījums ir pretrunā vai rada šaubas par šādu aspektu ticamību:</p> <ul style="list-style-type: none"> dokumenti un iztaujāšanas gaitā saņemtās atbildes; cita informācija, kas iegūta no vadības un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.
Piesardzība	<p>Centieties:</p> <ul style="list-style-type: none"> neignorēt neparastus apstākļus; neizdarīt pārlieku vispārinātus secinājumus, balstoties uz revīzijas novērojumiem; neizmantojot neatbilstīgus pieņēmumus, nosakot revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu, kā arī izvērtējot šādu procedūru rezultātus; neizmantojot nepārliciecināšus revīzijas pierādījumus, uzskatot, ka vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piemīt godīgums un godprātība; neizmantojot vadības apliecinājumus tā vietā, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

PIEZĪMES.

Profesionālās skepses saglabāšana pazīstama un uzticama klienta revīzijā var būt sarežģīta. Cilvēka dabā ir uzticēties citiem cilvēkiem, pieņemot, ka nekas neliecina par pretējo. Tāpēc partneriem un darbiniekiem regulāri jāatgādina par profesionālās skepses izmantošanu. Daži praktiski padomi šīs koncepcijas izmantošanā:

- izdomājiet tēlu (un piešķiriet tam vārdu), kas simbolizētu personu ar negatīvu attieksmi pret kontroles sistēmu un ētikas normu ievērošanu. Pārrunājot iespējamās krāpšanas scenārijus un finanšu pārskatu pakļautību krāpšanai, klienta vai augstākā līmeņa vadības vietā iztēlojieties šo personu (nevis klientu).
- uzaiciniet kādu citu personu (ideālā gadījumā ar pieredzi tiesvedībā), kura nepazīst uzņēmumu, piedalīties plānošanas pārrunās par krāpšanu.

8.10 Pastāvošo risku faktoru identificēšana

Visefektīvākais veids, kā nodrošināties pret to, ka netiek pamanīts pastāvošs riska faktors, ir apvienot risku identificēšanu ar izpratnes gūšanu par uzņēmumu. Jo vairāk revidents zina par sešām izpratnes jomām, jo lielāka ir iespējamība, ka revidents spēs identificēt riska faktorus. Izpratne par uzņēmumu noder arī iespējamo krāpšanas scenāriju identificēšanai un sekojošu atbildes pasākumu veikšanai. Iegaumējiet, ka vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība pastāv vienmēr, līdz ar to krāpšana tiks slēpta (īpaši no revidenta).

Tiklīdz ir iegūta (vai pārskatīta) informācija par katru no izpratnes jomām, izvērtējiet attiecīgo uzņēmuma un krāpšanas riska faktoru esamību. Daudzu identificēto uzņēmuma risku kontekstā var būt jāapsver arī krāpšanas risks. Tāpēc krāpšanas riskus, ja iespējams, ir ieteicams nodalīt no uzņēmuma riskiem, kā arī atsevišķi tos izvērtēt. Piemēram, ja uzņēmuma produktiem bija mazas pārdošanas perspektīvas (ārējs riska avots), apsveriet, kas varētu būt nepareizi finanšu pārskatos (ietekmēt tos). Sliktu pārdošanas rezultātu dēļ var rasties pārmērīgs krājumu daudzums, kuru vērtība, iespējams, būtu jāsamazina; šeit varētu pastāvēt krāpšanas risks gadījumā, ja pārdevējam būtu motivācija uzrādīt lielākus personīgos pārdošanas rezultātus, lai sasniegtu piemaksas sliekšni.

PIEZĪMES.

Uzņēmuma un krāpšanas riski (pastāvošie riski) tiek identificēti pirms jebkādu secinājumu izdarīšanas par iekšējo kontroles sistēmu, kas varētu samazināt šādus riskus. Iekšējās kontroles sistēma, kas paredzēta risku samazināšanai, ir aprakstīta 2. sējuma 11. un 12. nodaļā. Tas attiecas arī uz arī jebkādu iespējamu būtisku risku identificēšanu (skat. 2. sējuma 10. nodaļu).

Daži identificēto riska faktori ietekmēs konkrētu finanšu pārskatu jomu, savukārt citi riska faktori būs visaptveroši un saistīti ar daudzām finanšu pārskatu jomām. Piemēram, ja vecākais grāmatvedis nav kompetents, kļūdas visdrīzāk neaprobežosies ar vienu finanšu pārskatu jomu. Turklāt, ja kāda persona ir izmantojusi situāciju krāpšanas nolūkos, neatbilstības var būt nenosakāmā skaitā aktīvu un saistību atlikumu, un tās var apslēpt vēl citas ieņēmumu un izdevumu darījumu neatbilstības.

Visaptverošus riskus bieži vien izraisa neatbilstīga kontroles vide, un tie potenciāli ietekmē daudzas finanšu pārskatu jomas, skaidrojumus un apgalvojumus. Visaptverošiem riskiem ir liela iespējamība ietekmēt risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī. Revidents pievēršas riskiem finanšu pārskatu līmenī, veicot vispārējus atbildes pasākumus (piemēram, veicot vairāk revīzijas darba, norīkojot pieredzējušākus grupas dalībniekus utt.).

Revīzijas gaitā var tikt identificēti papildu riska faktori. Tie jāpievieno identificēto risku sarakstam un atbilstīgi jāizvērtē pirms tādu lēmumu pieņemšanas, kuri ietekmē revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu, piemēram, nepieciešamo papildu revīzijas procedūru raksturu un apjomu. Šādi revidents nodrošina, ka tad, kad tiks plānots nākamais periods, risku identificēšanas un izvērtēšanas process jau būs pabeigts.

Tālāk aprakstītas trīs ieteicamās risku identificēšanas darbības.

Tabula 8.10-1

Risku identificēšana	
1. darbība Pamatinformācijas iegūšana par uzņēmumu	<p>Vispirms iegūstiet pamatinformāciju vai izveidojiet atsauces struktūru, kas ļauj izstrādāt veicamās risku izvērtēšanas procedūras. Bez šādas izpratnes būs sarežģīti, pat neiespējami, identificēt kļūdas un krāpšanu finanšu pārskatos.</p> <ul style="list-style-type: none"> Iegūstiet (vai pārskatiet) atbilstīgo pamatinformāciju par uzņēmumu, tā mērķiem, kultūru, darbībām, vadošo personālu, iekšējo organizāciju un kontroles sistēmu.
2. darbība Risku izvērtēšanas procedūru izstrāde, veikšana un dokumentēšana	<ul style="list-style-type: none"> Risku izvērtēšanas procedūras/pasākumi (skat. 1. sējuma 8. nodaļu) ir jāveic tā, lai: <ul style="list-style-type: none"> tiktu identificēti būtisku neatbilstību risku avoti, tiktu iegūta atbilstoša izpratne par uzņēmumu, un tiktu iegūti nepieciešamie apstiprinošie revīzijas pierādījumi. Pamatojoties uz 1. darbībā iegūto pamatizpratni par uzņēmumu, izstrādājiet un veiciet risku izvērtēšanas procedūras un saistītos pasākumus. Ar revīzijas grupu pārrunājiet uzņēmuma finanšu pārskatu pakļautību būtiskām neatbilstībām, kas radušās kļūdu vai krāpšanas rezultātā (skat. 2. sējuma 7. nodaļu). Iztaujājiet vadību par to, kā tiek identificēti un pārvaldīti riska faktori (it īpaši krāpšana) un kādi riska faktori ir faktiski identificēti un tiek pārvaldīti. Jautājiet vadībai arī to, vai ir bijušas kļūdas vai krāpšana. Dokumentējiet visus identificētos riska faktoros.

Risku identificēšana

**3. darbība
Saiknes
noteikšana starp
identificētajiem
riskiem un
būtiskajām
finanšu pārskatu
jomām**

Nosakiet katra identificētā riska faktora (riska cēloņa) iespējamo ietekmi (īpašas neatbilstības, piemēram, krāpšana vai kļūdas) uz finanšu pārskatiem. Ņemiet vērā, ka viens riska faktors var radīt daudzus dažādu veidu neatbilstības, kuras var ietekmēt vairāk nekā tikai vienu finanšu pārskatu jomu. (Piemērus skatiet sadaļā Piezīmes.)

- Identificējiet būtiskos kontu atlikumus, darījumu kategorijas un skaidrojumus finanšu pārskatos.
- Nosakiet saikni starp identificētajiem riskiem un konkrētām finanšu pārskatu jomām, skaidrojumiem un apgalvojumiem, ko tie ietekmē. Ja identificētais risks ir visaptverošs, nosakiet tā saikni ar finanšu pārskatiem kopumā. Risku ietekmes identificēšana ar finanšu pārskatu jomām palīdz izvērtēt riskus apgalvojumu līmenī. Visaptverošu risku ietekmes identificēšana palīdz izvērtēt riskus finanšu pārskatu līmenī.

PIEZĪMES.

Dabiska revidenta vēlme ir sākt risku identificēšanu ar finanšu pārskatiem. Piemēram, ja iepriekšējos periodos ir atklātas kļūdas krājumu uzskaitē, krājumi tiek uzskatīti par augstu risku. Tomēr šādi tiek identificēta riska ietekme, nevis tā cēlonis. Ir svarīgi zināt, ka krājumi ir saistīti ar augstu risku, taču vēl svarīgāk ir zināt riska cēloni. Ja riska cēlonis nav identificēts, iespējams, ka nav pamanīti vēl kādi riska faktori. Ņemiet vērā tālāk minētos aspektus.

Neuzrādīti atlikumi vai darījumi

Finanšu pārskatos ir apkopoti tikai uzņēmuma lēmumu rezultāti un reģistrētie darījumi. Ja darījumi nav reģistrēti vai ir piesavināti līdzekļi vai nav uzrādītas iespējamās saistības, pastāv liela iespējamība, ka ar šīm trūkstošajām summām vai skaidrojumiem saistītie riska faktori netiks identificēti un izvērtēti.

Faktu apkopošana vai risku identificēšana

Izpratnes iegūšana par uzņēmumu var viegli pārtapt par faktu apkopošanu par uzņēmumu tā vietā, lai identificētu riska avotus. Šādā gadījumā var netikt pamanīti jauni riska faktori, notikumi, darījumi vai krāpšanas riski.

Neatbilstību cēloņi un sekas

Koncentrējoties galvenokārt uz riska faktoru ietekmi vai sekām (piemēram, koncentrējoties uz kļūdām krājumu atlikumos nevis šo kļūdu cēloņiem), var netikt pamanīts noteiktu riska avotu nozīmīgums. Riska avots ir notikums, kas ir kļūdas rašanās cēlonis. Kļūdu avots krājumu atlikumos var būt neatbilstoši vai nepietiekami apmācīts personāls, novecojusi iekšējās kontroles sistēma, grāmatvedības pamatprincipu, piemēram, ieņēmumu uzrādīšanas, ļaunprātīga izmantošana, krājumu drošības nenodrošināšana vai tieša darbinieku līmeņa krāpšana utt.

PIEZĪMES (*turpinājums*)**Riska faktors, kura ietekmē var rasties vairākas neatbilstības**

Atsevišķs riska avots bieži vien var ietekmēt daudzus finanšu pārskatu atlikumus. Piemēram, ekonomikas lejupslīde var ietekmēt krājumu vērtējumu, debitoru parādu atgūstamību, bankas nosacījumu ievērošanu, pārdošanas darījumu informācijas sagrozīšanu, lai sasniegtu piemaksas sliekšni, un, iespējams, pat radīt problēmas saistībā ar uzņēmuma spēju turpināt darbību.

Visaptveroši riski

Vienā reizē pievēršoties tikai vienai finanšu pārskata jomai, var netikt identificēti visaptveroši vai krāpšanas riski. Piemēram, jaunas grāmatvedības sistēmas ieviešana var būt cēlonis daudzu finanšu pārskatu atlikumu kļūdām. Turklāt kāds var izmantot jaunās sistēmas radīto nenoteiktību, lai veiktu krāpšanu.

8.11 Risku identificēšanas procesa dokumentēšana

Revidents izmanto profesionālu spriedumu attiecībā uz veidu, kādā šie jautājumi tiek dokumentēti. Piemēram, pēc trīs iepriekš aprakstītajām risku identificēšanas procesa darbībām ir jādokumentē:

- informācija par uzņēmumu;
- risku izvērtēšanas procedūras; un
- saikne starp identificētajiem riskiem un iespējamajām kļūdām un krāpšanu finanšu pārskatos.

Tabula 8.11-1

Jādokumentē	Apraksts
Informācija par uzņēmumu	<p>Dokumentējiet iegūto informāciju par attiecīgo izpratnes jomu, piemēram, uzņēmuma mērķi, ārējos faktorus, uzņēmuma veidu utt. Dokumentēšana var būt vienkārša vai sarežģīta atkarībā no uzņēmuma lieluma un var ietvert šādus aspektus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • klienta sagatavota informācija (piemēram, biznesa plāni un analīzes); • ārēji dati (nozares ziņojumi, iekšējie personāla paziņojumi, dokumentēti pamatprincipi un procedūras); • atbilstoša sarakste (juridiska, valsts aģentūras utt.), e-pasti, konsultantu ziņojumi, ziņojumi; un • firmas kontrolsaraksti.

Jādokumentē	Apraksts
Risku izvērtēšanas procedūras	<p>Dokumentējiet informāciju par veiktajām risku izvērtēšanas procedūrām, tostarp:</p> <ul style="list-style-type: none"> pārrunas ar revīzijas grupu par uzņēmuma finanšu pārskatu pakļautību būtiskām neatbilstībām, ko rada kļūdas vai krāpšana; izpratnes, kas iegūta par uzņēmumu, galvenos elementus, tostarp: <ul style="list-style-type: none"> katru iepriekš aprakstīto uzņēmuma aspektu un tā vidi, katru no pieciem iekšējās kontroles pārbaudes komponentiem, kā aprakstīts 1. sējuma 5. nodaļā, informācijas avotus, no kuriem iegūta izpratne; un identificētos un izvērtētos būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī.
Saikne starp identificētajiem riskiem un iespējamajām kļūdām un krāpšanu finanšu pārskatos	<p>Dokumentējiet būtiskos kontu atlikumus, darījumu kategorijas un skaidrojumus finanšu pārskatos; pēc tam ikvienam identificētajam riska avotam norādiet, vai tas ir:</p> <ul style="list-style-type: none"> visaptverošs attiecībā uz finanšu pārskatiem kopumā; vai attiecas tikai uz īpašām finanšu pārskatu jomām, skaidrojumiem un apgalvojumiem.

Pastāv vairāki veidi, kādos var dokumentēt identificētos riskus. Nākamajā tabulā ir aprakstīts viens no identificēto risku dokumentēšanas veidiem. Tabulā atspoguļots riska avots atkarībā no izpratnes avota (ārējie faktori, uzņēmuma veids utt.), riska ietekmes vai iespējamām sekām un ietekmētajām finanšu pārskatu jomām.

Tabula 8.11-2

Riska avots	Riska ietekme uz finanšu pārskatiem (kļūdas vai krāpšana)	Ietekmētā finanšu pārskatu joma vai visaptverošs risks
Uzņēmuma mērķi		
Jauna produkta ieviešana gada laikā	Kļūdas izmaksu sadalījumā un krājumu vērtējumā.	Krājumu vērtējums
	Jauna produkta izmaksu un cenas noteikšanas metodes/sistēmas var radīt krāpšanas iespējamību.	Krājumu precizitāte
	Jaunu aizdevumu nepieciešamība radīs sarežģījumus attiecībā uz esošo bankas nosacījumu ievērošanu. Ja uzņēmums nespēj izpildīt nosacījumus, banka faktiski var pieprasīt segt kredītu.	Izvērtējiet skaidrojumus par finansējumu, parādu līgumu nosacījumus un kredītu klasifikāciju
	Vadībai var rasties vēlme sagrozīt finanšu pārskatus, lai nodrošinātu bankas līgumsaistību ievērošanu.	Visaptverošs risks

Riska avots	Riska ietekme uz finanšu pārskatiem (kļūdas vai krāpšana)	Ietekmētā finanšu pārskatu joma vai visaptverošs risks
Uzņēmuma veids		
Vecākais grāmatvedis nav atbilstīgi apmācīts	Kļūdas finanšu pārskatos.	Visaptverošs risks
	Iespējas veikt krāpšanu.	Visaptverošs risks

PIEZĪMES.

Risku reģistrēšana vienuviet

Apsveriet iespēju reģistrēt visus identificētos riskus vienā dokumentā, vienā vietā vai darba dokumentā, piešķirot kopēju faila atsauces numuru. Tam ir vairākas tālāk minētās priekšrocības.

- Vienkārša faila pārbaude. Visi identificēto risku faktori ir atrodami vienuviet.
- Konsekvents izvērtējums. Ja visi riski tiek pārbaudīti kopā, fakts, ka konkrēts risks būs izvērtēts atšķirīgi no citiem, būs uzskatāmāks.
- Riskus var kārtot (izmantojot elektronisku izklājlapu) tā, lai visnozīmīgākie riski būtu lapas augšgalā. Šādā veidā faila pārbaudītājs var pārliecināties, vai uz visiem lielākajiem identificētajiem riskiem ir vērsti atbilstīgi revīzijas atbildes pasākumi.

Atsevišķa krāpšanas un uzņēmuma risku faktoru reģistrēšana

Atsevišķi reģistrējiet un izvērtējiet krāpšanas risku un uzņēmuma risku faktorus. Daudzi uzņēmuma riski rada arī iespēju vai motivāciju veikt krāpšanu. Ja krāpšana netiek izskatīta atsevišķi, var netikt pamanīti vairāki riska faktori. Piemēram, jaunas grāmatvedības sistēmas ieviešanas gadījumā pastāv kļūdu rašanās iespējamība (uzņēmuma risks), kā arī rodas iespēja sagrozīt finanšu rezultātus vai nelikumīgi piesavināties līdzekļus (krāpšanas risks). Vēl viens iemesls atsevišķa saraksta izveidei ir tāds, ka revīzijas atbildes pasākumi, kas izriet no krāpšanas riska (shēmu, izņēmumu vai neierastu iezīmju esamības identificēšana), var lielā mērā atšķirties no atbildes pasākumiem, kas izriet no uzņēmuma riska.

Risku izvērtēšanas atlikšana

Izvairieties no vēlmes uzskaitīt tikai tos risku faktorus, kas ir šķietami nozīmīgi vai svarīgi. Risku vai notikumu identificēšanā galvenais ir iegūt pēc iespējas visaptverošāku risku faktoru sarakstu. Nenozīmīgus risku faktorus var izdzēst vēlāk, kad ikviens risks būs atbilstīgi izvērtēts. Tas palīdzēs nodrošināt to, ka ir identificēti pilnīgi visi būtiskie riski.

Maksimāla dokumentācijas atkārtota izmantošana

Nav nepieciešams katrā periodā atkārtoti dokumentēt identificēto risku faktorus un iegūto izpratni par uzņēmumu. Ja informācija par veiktajām risku izvērtēšanas procedūrām un identificētajiem riskiem ir reģistrēta strukturētā veidā (skat. iepriekš atkāpi „Risku reģistrēšanas vienuviet”), katrā periodā to var vienkārši pārskatīt. Sākotnēji (pirmajā periodā) dokumentācijas sagatavošana var prasīt vairāk laika, taču ietaupīs laiku turpmākajos periodos. Tomēr pārliecinieties, vai atbilstīgās risku izvērtēšanas procedūras tiek veiktas un dokumentētas katrā periodā un vai ir iespējams identificēt veiktās izmaiņas. Pārliecinieties arī par to, vai katrā dokumentā tiek reģistrēts fakts par informācijas pārskatīšanu.

PIEZĪMES (*turpinājums*)**Risku ietekme**

Vissvarīgākā un vienlaikus vissarežģītākā kolonna, kas jāaizpilda, ir „Risku ietekme uz finanšu pārskatiem” (skat. iepriekšējā tabulā). Tieši šajā kolonnā revidents izklāsta identificētā riska sekas. Pārdošanas apjomu kritums ir riska faktors, taču, ja uzņēmums to precīzi reģistrējis, tas neradīs būtiskas neatbilstības riskus. Tomēr pārdošanas apjomu krituma rezultātā var rasties novecojuši krājumi vai krājumi ar pārāk augstu vērtējumu, līdz ar to var būt sarežģījumi ar debitoru parādu atgūšanu. Revidents identificē katra riska faktora sekas, lai varētu izstrādāt atbilstīgus revīzijas atbildes pasākumus.

Piezīmes. Šajā piemērā identificētajiem riska avotiem ir vairākas sekas, un katra no tām ir jāizskata atsevišķi. Ja dažādās riska avotu sekas nav sadalītas atsevišķos komponentos, tad risku izvērtēšanas process ir ne tikai sarežģītāks, bet pastāv arī lielāka iespējamība, ka revidents neievēros dažu risku sekas (piemēram, krāpšanu) kopumā.

8.12 Problēmu analīze — pastāvošie riski — identificēšana

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Risku identificēšana ietver šādas darbības.

- Risku izvērtēšanas procedūru veikšana, lai gūtu izpratni par uzņēmumu un identificētu iespējamās uzņēmuma un krāpšanas risku avotus (cēloņus). Tas ietver īpašo risku izvērtēšanas procedūras, kā norādīts Starptautiskajos Revīzijas standartos, piemēram, 240. SRS (krāpšanu), 540. SRS (aplēses), 550. SRS (saistītās puses) un 570. SRS (darbības turpināšana).
- Identificēto risku dokumentēšana. Jāizmanto vienota risku uzskaites veidlapa, kurā vienuviet tiek reģistrēti un izvērtēti visi riski.
- Katra identificētā riska avota izraisīto (katra riska ietekme) iespējamo neatbilstību veida (kļūda vai krāpšana) noteikšana.

Jādokumentē:

- **Izpratne par uzņēmumu**
To var dokumentēt līdzīgā ziņojumā kāds skatāms 2. sējuma 2. nodaļā, kurā sniegta informācija par šiem diviem problēmu analīzes piemēriem.
- **Riska faktori**
Viens no veidiem, kā dokumentēt identificēto risku (gan uzņēmuma, gan krāpšanas) cēloņus un ietekmi, ir to reģistrēšana strukturētā formātā, piemēram, tālāk aprakstītajā risku reģistrā. Tas nodrošina visu risku reģistrēšanu vienuviet un konsekventu risku izvērtēšanu. Otra metode ir identificēto risku reģistrēšana ziņojuma formātā. Centieties neapvienot uzņēmuma riskus un krāpšanas riskus vienā veidlapā. Uzņēmuma risku izvērtēšana un atbildes pasākumi salīdzinājumā ar krāpšanas risku mēdz būtiski atšķirties.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”

Plānotās risku izvērtēšanas procedūras

1) Dokumentējiet iespējamos riska faktoros, kas identificēti:

- a) klientu attiecību akceptēšanas/turpināšanas procedūru rezultātā;
- b) pārskatot citus darba uzdevumus, kas veikti saistībā ar attiecīgo uzņēmumu; un
- c) iepriekšējos revīziju darba uzdevumos.

2) Jaunākajā virsrāmā izvērtējiet:

- a) ieņēmumu un izdevumu tendences; un
- b) izmaiņas aktīvos un saistībās.

Iztaujājiet par identificēto nozīmīgo izmaiņu vai tendenču iemesliem.

3) Identificējiet iespējamos riska faktoros, pārskatot galvenos uzņēmuma dokumentus, piemēram, biznesa plānus, budžetu, protokolus un pēdējos finanšu rezultātus.

4) Iztaujājiet vadību un vadošo finanšu personālu par:

- a) uzņēmuma mērķiem, tendencēm nozarē, vadības izvērtētajiem pašreizējiem un iespējamajiem riska faktoriem un plānotajiem atbildes pasākumiem;
- b) galvenajiem notikumiem vai izmaiņām konkrētā perioda laikā;
- c) faktiskiem krāpšanas gadījumiem, aizdomām vai liecībām par krāpšanu;
- d) piemaksām par sniegumu vai stimulēšanas plāniem;
- e) darījumu, kas veikti ar saistītajām pusēm konkrētajā periodā, identitāti, būtību un summu;
- f) notikumiem vai apstākļiem, kas ir saistīti ar uzņēmuma spēju turpināt darbību;
- g) darījumiem, notikumiem un apstākļiem, kuri ietekmē grāmatvedības aplēses;
- h) tiesvedības, kurā iesaistīts uzņēmums vai vadošais personāls, vai pretenziju, kas tiem izvirzītas, veidu, apjomu un statusu.

5) Iztaujājiet valdes amatpersonas par:

- a) valdes sastāvu, pilnvarām un sanāksmēm;
- b) rīcībā esošu informāciju attiecībā uz vadības līmeņa pārkāpumiem, krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu;
- c) viedokli par:
 - vadības pārraudzības efektivitāti; un
 - kontroles vidi (kultūru, kompetenci, attieksmi utt.);
- d) finanšu pārskatu jomām, kas ir pakļautas krāpšanai.

6) Identificējiet citas personas (ja tādas ir) uzņēmumā, kas varētu sniegt informāciju par iespējamiem riska faktoriem vai izmaiņām, kas notikušas kopš iepriekšējā perioda.

Nākamajā tabulā attēlots strukturēts uzņēmumā SIA „Bērziņa mēbeles” veikto risku izvērtēšanas procedūru rezultātu dokumentācijas formāts.

Uzņēmuma riski		
Riska notikums/avots	Riska faktoru ietekme	Apgalvojumi
	Kuras finanšu pārskatu jomas varētu būt sagrozītas un kādā veidā?	V PPPEV
<i>Ekonomikas lejupslīde</i>	<i>Var rasties sarežģījumi ar debitoru parādu atgūšanu.</i>	<i>V</i>
<i>Ekonomikas lejupslīde</i>	<i>Iespējams, būs jāsamazina krājumu vērtība.</i>	<i>V</i>
<i>Ir zināms, ka krājumu pārzinis pieļauj kļūdas</i>	<i>Krājumu atlikumi var būt uzrādīti ar pārāk lielu vai mazu vērtību, iespējams, radot ietekmi uz vērtējumu.</i>	<i>PPPEV</i>
<i>Nepārtraukta izaugsme (par spīti lejupslīdei) un neatbilstīga krājumu kontroles sistēma</i>	<i>Aizņēmuma līgumu nosacījumu neievērošana.</i>	<i>V</i>
<i>Vispārīgās IT kontroles sistēmas darbojas neefektīvi vairākās jomās</i>	<i>Var būt apdraudēta datu saskaņotība vai pat rasties datu zudumi.</i>	<i>V</i>
<i>Tiek meklētas jaunas pārdošanas iespējas citās valstīs</i>	<i>Ārvalstu valūtas maiņas riski saistībā ar debitoru parādiem.</i>	<i>PP</i>

Atšifrējums:

V = visaptverošs (visi apgalvojumi)

P = pilnīgums

PP = precizitāte

E = esamība

V = vērtējums

Krāpšanas riski		
Riska notikums/avots	Riska faktoru ietekme	Apgalvojumi
	Kuras finanšu pārskatu jomas varētu būt sagrozītas un kādā veidā?	V PPPEV
Spiediens		
<i>Samazināt nodokļu slogu</i>	<i>Vadības neobjektivitāte aplēsēs (piemēram, krājumu vērtējums), lai samazinātu ieņēmumus.</i>	<i>PPPEV</i>
<i>Samazināt nodokļu slogu</i>	<i>Neautorizēti žurnāla ieraksti vai finanšu pārskatu sagrozīšana.</i>	<i>V</i>
<i>Straujas izaugsmes radīts spiediens uz finansējumu</i>	<i>Finanšu pārskatu sagrozīšana, lai izvairītos no bankas nosacījumu pārkāpumiem.</i>	<i>V</i>
<i>Pārdevēja piemaksa, pamatojoties uz pārdošanas apjomu, pārsniedzot noteiktu sliekšni</i>	<i>Lielāku pārdošanas apjomu uzrādīšana, lai sasniegtu sliekšni.</i>	<i>E</i>
<i>Kukuļdošana, lai iegūtu līgumus</i>	<i>Kaitējums reputācijai, pārāk lielu izdevumu noteikšana, nav uzkrājumu soda naudām.</i>	<i>PEPP</i>
Iespējas		
<i>Augstvērtīgi, viegli pārvietojami krājumu vienumi</i>	<i>No noliktavas nozagtas preces.</i>	<i>E</i>
<i>Liela apjoma pārdošana skaidrā naudā</i>	<i>Nozagtas preces/skaidra nauda.</i>	<i>E</i>
<i>Darījumi ar saistītajām pusēm</i>	<i>Pārdošana vai iegāde finanšu pārskatos var būt uzrādīta nepilnīgi, neatbilstošā vērtībā vai bez skaidrojumiem.</i>	<i>V</i>
<i>Nozīmīgs darījumu ar saistītajām pusēm pieaugums</i>	<i>Pārdošana vai iegāde var būt uzrādīta ar pārāk zemu vai augstu vērtību.</i> <i>Saistīto pušu parādi var nebūt atgūstami. Iespēja sagrozīt finanšu pārskatus, uzrādot „riskantos” parādus saistītajai pusei. Tādējādi tiek panākta riskantā parāda aizstāšana ar saistītās puses parādu.</i>	<i>V</i>
Loģiskais pamatojums		
<i>Pagaidu darbiniekiem ir zemi morāles standarti</i>	<i>Nozagtas preces vai skaidra nauda</i>	<i>E</i>

Atšifrējums:

V = visaptverošs (visi apgalvojumi)

P = pilnīgums

PP = precizitāte

E = esamība

V = vērtējums

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmis & Co”

Plānotās risku izvērtēšanas procedūras

1) Iztaujājiet par nozares stāvokli un atsvaidziniet savu izpratni par uzņēmuma DD x.x un risku izvērtējuma ziņojumiem. Tostarp veiciet tālāk norādītās darbības.

- a) Pārrunājiet ar Raiti un Rasmu (grāmatvedi) šī gada laikā notikušās izmaiņas. Īpaši pievērsieties personāla vai organizatoriskajām izmaiņām, saistīto pušu darījumiem, vadības aplēsēm, darbības turpināšanas nenoteiktībai un tam, vai vadība ievēro attiecīgos likumus un normatīvos aktus.
- b) Iztaujājiet par gada laikā notikušām izmaiņām darbībās, nākotnē plānotiem jauniem likumiem, normatīvajiem aktiem vai izmaiņām.
- c) Iztaujājiet par to, kā uzņēmuma darbību ietekmē apstākļi, ka Raitis uzņēmumam nevelta pietiekami daudz laika, un kādi ir saistītie riski. Noskaidrojiet, vai Raitis plāno atsākt savu pienākumu pildīšanu nākamgad, vai ģimenes apstākļi turpinās patērēt viņa laiku.
- d) Iztaujājiet par vadības pagājušā gada aplēšu rezultātiem.
- e) Iegūstiet informāciju par krāpšanu, kas veikta gada laikā, un par krāpšanai pakļautajām jomām.
- f) Iegūstiet informāciju par izmaiņām SIA „Bērziņa mēbeles” darījumu veidā un būtībā.
- g) Dokumentējiet jaunus identificētos riska avotus un to ietekmi, kā arī nosakiet, vai tie ir samazināti, izmantojot jaunu iekšējās kontroles sistēmu.

2) Jaunākajā virsgrāmatā aplūkojiet:

- a) ienākumu un izdevumu tendences; un
- b) izmaiņas aktīvos un saistībās.

Iztaujājiet par identificēto nozīmīgo izmaiņu vai tendenču iemesliem.

Ziņojums — „Kurmis & Co.” Pastāvošo risku identificēšana

Darba dokumentā X.X aprakstīto risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, kurās aplūkoti iespējamie risku rašanās avoti saskaņā ar sešām obligātajām izpratnes jomām, esam identificējuši šādus risku faktoros.

Uzņēmuma riski

Raita neiesaistīšanās uzņēmuma darbībā — visaptverošs risks

- Tā kā Raitis koncentrējas uz personīgām ģimenes lietām, pastāv grāmatvedības ierakstu kvalitātes un precizitātes mazināšanās risks. Finanšu pārskatos pastāv būtisku neatbilstību iespējamība.

Riska izvērtējums: (skatīt 2. sējuma 9. nodaļu)

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

- Raitis pirms nosūtīšanas mēdza pārbaudīt preču kvalitāti. Pastāv pārdoto produktu kvalitātes mazināšanās iespējamība, kas var izraisīt atgrieztu preču skaita palielināšanos un/vai grūtības ar krājumu pārdošanu. (Vērtējums.)

Riska izvērtējums: (skatīt 2. sējuma 9. nodaļu)

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Ekonomikas lejupslīde un saimnieciskā atkarība

- „Kurmis & Co” ir atkarīgs no sava galvenā klienta SIA „Bērziņa mēbeles”, kas veido 90% no pārdošanas apjoma. Šajā ekonomikas lejupslīdes laikā „Bērziņa mēbeles” var atcelt pasūtījumus. Tas var izraisīt bankas nosacījumu nepildīšanu vai pārāk lielas aktīvu vērtības uzrādīšanu.
- Pārdošanas lejupslīde un likviditātes spiediens var novest pie finanšu pārskatu sagrozīšanas ar mērķi izvairīties no bankas nosacījumu nepildīšanas.
- Ja banka pieprasītu segt kredītu, uzņēmums, iespējams, nevarētu turpināt darbību. Tas var radīt būtisku nenoteiktību, kas būtu jāskaidro finanšu pārskatos, kā arī nepieciešamību izvērtēt finanšu pārskatu sagatavošanas bāzi (t.i., pieņēmums par darbības turpināšanu). Tas ietekmētu visus apgalvojumus.

Riska izvērtējums: (skatīt 2. sējuma 9. nodaļu)

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Krāpšanas riski

Nodokļu sloga samazināšana

- Vadība labprāt samazinātu nodokļu maksājumus. Iespējams, ka pastāv neobjektivitāte vadības aplēsēs vai varētu tikt izmantoti neautorizēti žurnāla ieraksti. (Pilnīgums, precizitāte)

Riska izvērtējums: (skatīt 2. sējuma 9. nodaļu)

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Raita neiesaistīšanās uzņēmuma darbībā — visaptverošs risks

- Raita prombūtnes rezultātā tiek minimāli pārraudzīts Rasmus darbs. Turklāt izrādās, ka Rasmai ir zemi morāles standarti (iespējams loģiskais pamatojums) un personīgi sarežģījumi ar finansēm (iespējama motivācija). Līdz ar to Rasmai (kuras darbs ir minimāli pārraudzīts) ir motivācija, iespēja un loģiskais pamatojums skaidras naudas vai preču piesavināšanai. Tas ir uzskatāms par krāpšanas risku.

Riska izvērtējums: (skatīt 2. sējuma 9. nodaļu)

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Saistītās puses

- Pastāv iespēja sagrozīt saistīto pušu darījumu datus, norādot pārāk augstas pārdošanas vērtības. (Vērtējums.) Jāizvērtē iespējamība, ka varētu pastāvēt citas saistītās puses, kā arī jāpievērš uzmanība saistīto pušu parādu vērtējumam un precizitātei perioda beigās.

Risku izvērtējums: (skatīt 2. sējuma 9. nodaļu)

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Sagatavoja: FJ

Datums: 20X2. gada 8. decembrī

Pārbaudīja: LF

Datums: 20X3. gada 5. janvārī

9. Pastāvošie riski — izvērtēšana

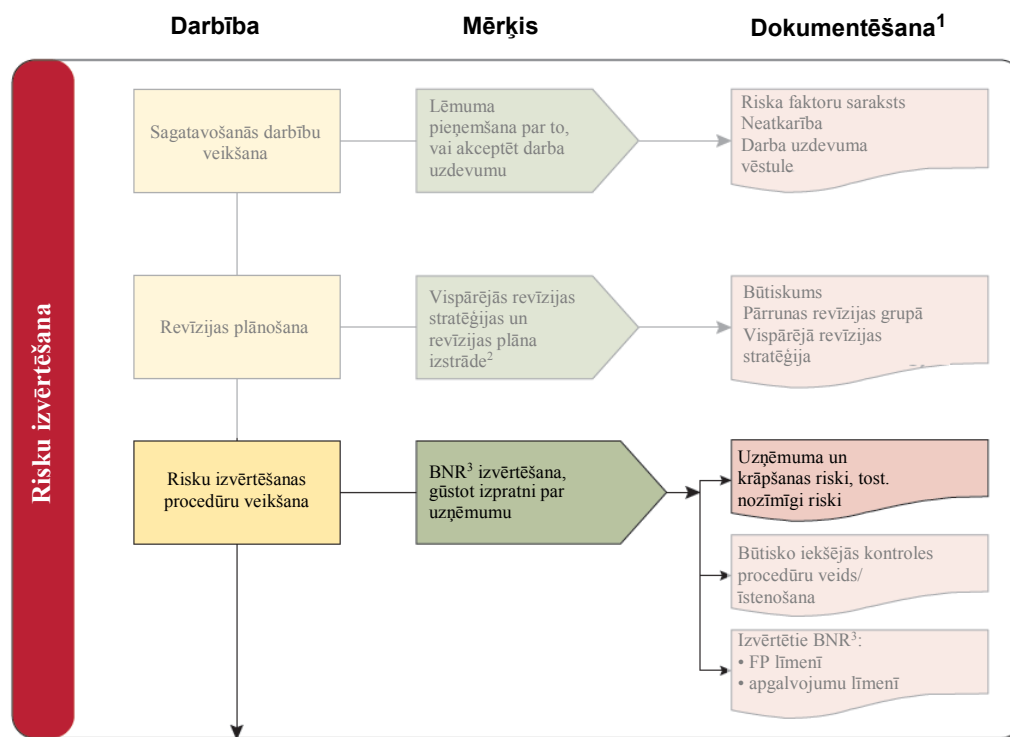
Nodaļas saturs

Identificēto būtisku neatbilstību risku izvērtēšana finanšu pārskatos.

Saistītie SRS

240., 315.

Diagramma 9.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
240. SRS 25. punkts	Atbilstoši 315. SRS prasībām revidents identificē un izvērtē tādu būtisku neatbilstību riskus, kurus izraisījusi krāpšana finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem
240. SRS 26. punkts	Identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību ieņēmumu atzīšanā, revidents parasti izvērtē, kādas ienākumu, ienākumu darījumu vai apgalvojumu kategorijas varētu ietvert šādu risku. Šā SRS 47. punktā ir noteikts, kādi dokumenti nepieciešami, ja revidents secinājis, ka darba uzdevuma apstākļos nav pieļaujama pieņēmumu izmantošana, un tāpēc nav identificējis ienākumu atzīšanu kā krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku. (Skat. A28-A30 punktu.)
240. SRS 27. punkts	Revidents šādus izvērtētos krāpšanas izraisītus būtisku neatbilstību riskus novērtē kā nozīmīgus riskus un tāpēc revidents gūst izpratni par uzņēmuma kontroles sistēmām, tostarp, kontroles darbībām, kas saistītas ar šādiem riskiem. (Skat. A31-A32 punktu.)
315. SRS 25. punkts	Lai izstrādātu un veiktu papildu revīzijas procedūras, revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus: a) finanšu pārskatu līmenī; (skat. A105-A108 punktu) b) apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. (Skat. A109-A113 punktu.)
315. SRS 26. punkts	Šiem mērķiem revidents: a) identificē riskus, iegūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp par šo risku kontekstā būtiskajām kontroles procedūrām, apsverot darījumu kategorijas, kontu atlikumus un finanšu pārskatos iekļautos skaidrojumus; (Skat. A114-A115 punktu.) b) izvērtē identificētos riskus un novērtē to, vai šie riski kopumā lielākā mērā ir attiecināmi uz finanšu pārskatiem un kā identificētie riski var ietekmēt apgalvojumus; c) attiecina identificētos riskus uz iespējamām neatbilstībām apgalvojumu līmenī, ņemot vērā būtiskās kontroles procedūras, kuras revidents plāno pārbaudīt; (Skat. A116-A118 punktu.) d) apsver neatbilstību, tostarp vairāku neatbilstību, rašanās iespējamību un to, vai potenciālās neatbilstības ir tik būtiskas, lai radītu būtisku neatbilstību.

9.1 Pārskats

Identificējot riskus, kā aprakstīts iepriekšējā sadaļā, revidents:

- veic risku izvērtēšanas procedūras ar mērķi identificēt risku avotus (cēloņus), pamatojoties uz izpratni par uzņēmumu;
- nosaka identificēto risku avotu iespējamo ietekmi (iespējamās neatbilstības finanšu pārskatos), tostarp krāpšanas iespējamību; un
- izvērtē risku ietekmi uz finanšu pārskatu jomām un apgalvojumiem, ko tie skar, vai nosaka, vai riski ir visaptveroši finanšu pārskatu kontekstā un varētu ietekmēt daudzus apgalvojumus.

Nākamā darbība ir identificēto risku izvērtēšana un to nozīmīguma noteikšana finanšu pārskatu revīzijas ietvaros. Ieteicams izvērtēt pastāvošos riskus pirms pievēršaties iekšējās kontroles sistēmai, kas varētu tos mazināt.

Risku izvērtēšanas kontekstā revidents aplūko divus jautājumus:

- Kāda ir neatbilstības rašanās iespējamība, ko izraisītu risks?
- Kādas būtu riska sekas (ietekme naudas izteiksmē), ja risks rastos?

Neatbilstības rašanās iespējamība

Kāda ir riska rašanās iespējamība? Revidents šo iespējamību var novērtēt vienkārši kā augstu, vidēju vai zemu, vai arī piešķirt skaitlisku vērtējumu, piemēram, no 1 līdz 5. Skaitlisks vērtējums nodrošina nedaudz precīzāku izvērtējumu. Jo lielāks vērtējums, jo lielāka riska rašanās iespējamība.

Riska iespējamās sekas (ietekme naudas izteiksmē)

Ja risks rastos, kādas būtu tā sekas naudas izteiksmē? Šis spriedums jāizvērtē attiecībā pret noteiktu naudas summu, piemēram, izpildes būtiskumu. Pretējā gadījumā dažādi cilvēki (pieņemot atšķirīgas naudas summas) nonāktu pie pilnīgi atšķirīgiem secinājumiem. Revīzijas nolūkos tiek pieņemts, ka konkrētā summa norāda, kāda summa uzskatāma par būtisku neatbilstību finanšu pārskatos kopumā. To var novērtēt vienkārši kā augstu, vidēju vai zemu, vai piešķirt skaitlisku vērtējumu, piemēram, no 1 līdz 5. Jo lielāks vērtējums, jo lielāka riska nozīmība.

PIEZĪMES.

Ja iespējamības un nozīmības izvērtēšanai tiek izmantoti skaitliskie vērtējumi, skaitļus var pareizināt, lai iegūtu apvienotu jeb kopējo risku izvērtējuma vērtējumu. Šis aprēķins var noderēt, apsverot nozīmīgu risku esamību. Turklāt, izmantojot elektronisko izklājlapu, risku sarakstus var sarindot un kārtot tā, lai nozīmīgākie riski vienmēr būtu saraksta augšgalā. Šī informācija var noderēt, veicot faila pārbaudi un pārlicinoties, vai ir veikti atbilstīgi atbildes pasākumi, kas izriet no izvērtētajiem riskiem.

Mazākos uzņēmumos, kur riska faktoru skaits ir mazāks un revīzijas atbildes pasākumi jau ir izstrādāti, abus izvērtējumus (iespējamību un nozīmību) var izskatīt atsevišķi, taču dokumentēt kā vienu kopēju izvērtējumu.

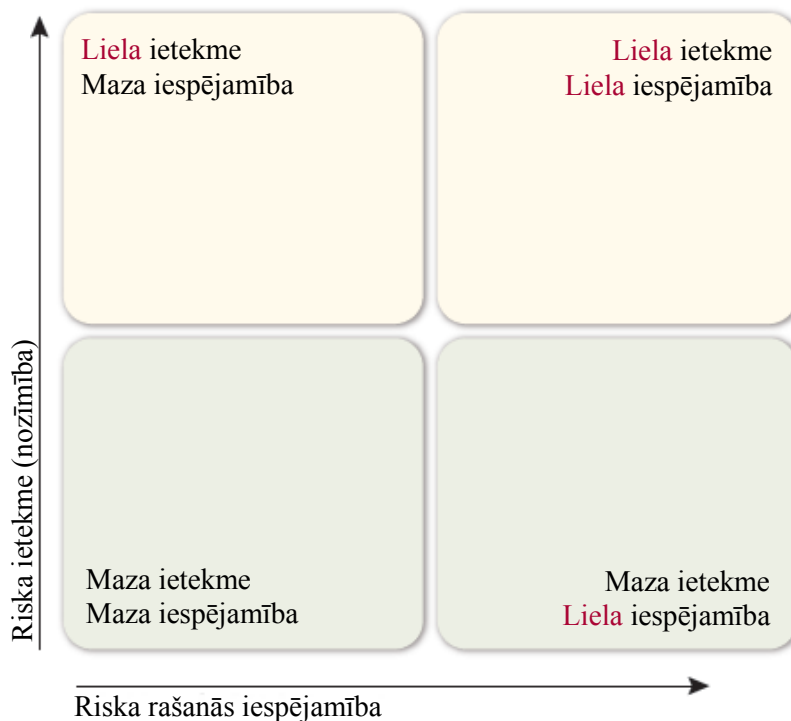
Tālāk attēlotas risku izvērtēšanā iesaistītās darbības (izmantojot tādas izvērtēšanas kritērijus kā augsts, vidējs un zems).

Diagramma 9.1-1

Risku izvērtēšana					
Identificēto uzņēmuma un krāpšanas risku faktoru saraksts	1	2	3	4	5
Vai pastāv identificētā riska (neatbilstības) rašanās iespējamība? (AUGSTA, VIDĒJA, ZEMA)	V	Z	A	A	Z
Ja risks (neatbilstība) rastos, cik tas būtu būtisks attiecībā uz finanšu pārskatiem? (AUGSTA, VIDĒJA, ZEMA)	V	V	A	V	Z
Izvērtētā riska pakāpe (AUGSTA, VIDĒJA, ZEMA)	V	Z	A	V	Z

Risku izvērtēšanas procesa rezultātus var attēlot arī grafiski, kā redzams tālāk. Dažās programmatūru pakotnēs tiek nodrošināta grafiku veidošanas iespēja.

Diagramma 9.1-2



Ja riski atrodas grafika zonā ar lielu ietekmi (nozīmību) un lielu iespējamību, tad, nepārprotami, vadībai jāīsteno pasākumus, lai tos samazinātu. Turklāt, šie riski visdrīzāk tiks identificēti kā nozīmīgi, līdz ar to tiem būs jāpievērš īpaša vērība revīzijas gaitā (skat. 2. sējuma 10. nodaļu).

PIEZĪMES.**Pārrunas ar vadību**

Kad revidents ir dokumentējis un izvērtējis riska faktoros, ir svarīgi pārrunāt rezultātus ar uzņēmuma vadību. Šīs pārrunas palīdz nodrošināt to, ka riska faktors nepaliek nepamanīts un ka revidenta risku izvērtējums (iespējamība un ietekme) ir pamatots. Taču, novērtējot vadības veikumu un atbildes, vienmēr ir svarīgi saglabāt profesionālo skepsi.

9.2 Uzņēmuma veiktie risku izvērtējumi

Risku izvērtēšana ir viens no pieciem iekšējās kontroles sistēmas komponentiem (skat. 1. sējuma 5. nodaļu), kas jāveic uzņēmuma vadībai.

Mazākos uzņēmumos risku izvērtēšanas process visdrīzāk ir neformāls un nestrukturēts. Risks mazākos uzņēmumos bieži vien tiek atpazīts netiešā nevis tiešā veidā. Vadība var zināt par riskiem, kas saistīti ar finanšu ziņojumiem, būdama tieši saistīta ar darbiniekiem un ārējām personām. Revidents iztaujā vadību par to, kā tā identificē un pārvalda risku, un pēc tam par to, kādi riski ir faktiski identificēti un pārvaldīti. Revidents dokumentē rezultātus.

Tiklīdz vadība saprot formalizētāka risku izvērtēšanas procesa priekšrocības, tā var nolemt izstrādāt, ieviest un dokumentēt savus procesus pati. Šādos gadījumos revidents novērtē:

- īstenotās vadības procesu kontroles procedūras;
- identificēto uzņēmuma un krāpšanas risku pilnīgumu. Bieži vien tie tiek reģistrēti tā dēvētajā „risku reģistrā”;
- vadības veikto risku nozīmības un to rašanās iespējamības izvērtējumu; un
- vadības veiktos atbildes pasākumus, reaģējot uz izvērtētajiem riskiem.

Ja vadība nav spējusi identificēt galvenos riskus, ir jāizvērtē, vai uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā ir nozīmīgi trūkumi.

9.3 Izvērtēto risku dokumentēšana

Attiecībā uz risku faktoru izvērtēšanas veidu jāizmanto profesionāls vērtējums. Būtisku neatbilstību risku izvērtēšana tiek veikta:

- finanšu pārskatu līmenī; un
- apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem.

Dokumentāciju var veikt ziņojuma vai risku saraksta (krāpšanas gadījumos) veidā, piemēram, kā aprakstīts tabulā 9.3-1. Ņemiet vērā tālāk norādīto.

- Pirmās divas kolonnas tālāk esošajā tabulā tiek aizpildītas kā daļa no risku identificēšanas procesa, kā aprakstīts 2. sējuma 8. nodaļā.
- Apgalvojumu kolonna ir paredzēta šādu aspektu izvērtēšanai:

- īpašie apgalvojumi, kas ir saistīti ar finanšu pārskatu jomu vai skaidrojumu, ko ietekmējis risks; tas palīdz izvērtēt riskus apgalvojumu līmenī, un
 - visaptveroši riski, kas ietekmē daudzus apgalvojumus un var ietekmēt risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī.
- Izvērtēti tiek pastāvošie riski. Kontroles risks ir aplūkots 2. sējuma 11. un 12. nodaļā.
 - Iespējamības un nozīmības (ietekmes) izvērtējumi, izmantojot skaitlisku vērtējumu, kur 1 = maza iespējamība/nozīmība un 5 = liela iespējamība/nozīmība. Lai iegūtu apvienotu kopējo vērtējumu, šos vērtējumus var pareizināt. Taču šie riski var būt arī tikpat labi novērtēti kā augsti, vidēji vai zemi.

Tabula 9.3-1

Perioda beigas: <u>20X2. gada 31. decembrī.</u>		Būtiskums <u>50 000 eiro</u>		Pastāvošo risku izvērtējums		
Riska notikums/avots	Riska faktoru ietekme	V PPEV apgalv.	Pastāvošo risku izvērtējums			
			Rašanās iesp.	Ietekme (eiro)	Apv. vērt.	
<i>Pārdevēja atalgojums tiek noteikts, balstoties uz pārdošanas komisijas maksu.</i>	<i>Pārdošana var būt fiktīva, reģistrēta nepareizā periodā, tā var būt uzrādīta ar pārāk lielu vērtību vai termiņa ziņā atšķirties no standarta termiņa un nosacījumiem, lai sasniegtu piemaksas mērķi.</i>	EPP	4	4	16	
<i>Nespēja ievērot parādu līgumu nosacījumus tiek slēpta, lai izvairītos no bankas jautājumiem.</i>	<i>Neautorizēti žurnāla ieraksti, lai aizkavētu izmaksas un vadības aplēšu neobjektivitāti utt.</i>	V	2	5	10	
<i>Darbinieku ievadīti fiktīvi piegādātāji.</i>	<i>Acme maksā uzpūstu cenu vai par pakalpojumiem vai precēm, kas netiek sniegti.</i>	EPP	2	4	8	
<i>Neidentificēti darījumi ar saistītām pusēm. Uzņēmējdarbībā neiesaistītiem akcionāriem, iespējams, tiek piedāvāti mazāk labvēlīgi nosacījumi.</i>	<i>Ienākumi un izdevumi nav reģistrēti PTV (patiesā tirgus vērtība).</i>	V	3	5	15	
<i>Rezerves daļu un pakalpojumu pārdošana skaidrā naudā var netikt reģistrēta vai nodota glabāšanā.</i>	<i>Ienākumu un aktīvu summa ir uzrādīta pārāk mazā apmērā.</i>	PPPE	4	1	4	

PIEZĪMES.

Dokumentējot risku faktoros, apsveriet to, kā tie tiks pārskatīti un izmantoti turpmākajos periodos. Informācijas reģistrēšana vienuviet strukturētā formātā (kā iepriekšējā piemērā) var aizņemt nedaudz ilgāku laiku, sagatavojot to pirmo reizi, taču tās pārskatīšana nākotnē būs daudz vienkāršāka. Strukturēts formāts palīdz nodrošināt arī to, ka:

- riski netiek uzrādīti vairākas reizes (kā gadījumos, ja tie ir uzrādīti vairākās vietās revīzijas failā);
- katra riska izvērtējums ir konsekvents;
- tiek identificēti nozīmīgi riski;
- faila pārbaude ir vienkārša; elektroniskā izklājlappā riskus (vērtētus ar skaitli) ir iespējams kārtot pēc to apvienotā vērtējuma, iespējamības vai ietekmes; un
- ar risku sarakstu var iepazīstināt ar klientu, lai uzzinātu tā viedokli, vai lūgt klientam sagatavot riska faktoru sarakstu, ko pēc tam pārbaudītu revidents.

9.4 Problēmu analīzes — pastāvošie riski — izvērtējums

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Ja izvērtējuma dokumentēšanai tiek izmantots strukturēts formāts, to var aizpildīt, izmantojot to pašu veidlapu, kas norādīta 2. sējuma 8. nodaļā. Revīzijas atbildes pasākumu kolonnu var izmantot, lai saistītu riska faktorus ar īpašajām revīzijas procedūrām vai revīzijas programmām, kas izriet no identificētajiem riskiem.

Ja tiek izmantots ziņojums, risku izvērtējumu un no risku izvērtējuma izrietošās darbības var pievienot ziņojumam, kas sāks 2. sējuma 8. nodaļā.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”

Uzņēmuma riski						
Riska notikums/avots	Riska faktoru ietekme	Apgalv.	Pastāvošo risku izvērtējums			Nozīm. risks? Jā/Nē
			Rašanās iesp.	Ietekme (eiro)	Apv. vērt.	
	Kuras finanšu pārskatu jomas varētu būt sagrozītas un kādā veidā	V PPPEV				
<i>Nepārtraukta izaugsme (par spīti lejupslīdei) un neefektīva krājumu kontroles sistēma.</i>	<i>Aizņēmuma līgumu nosacījumu neievērošana.</i>	<i>V</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>Jā</i>
<i>Ir zināms, ka krājumu pārzinis pieļauj kļūdas.</i>	<i>Krājumu atlikumi var būt uzrādīti ar pārāk lielu vai mazu vērtību un var tikt ietekmēts vērtējums.</i>	<i>PPPEV</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>15</i>	<i>Nē</i>
<i>Vispārīgās IT kontroles sistēmas ir neefektīvas attiecībā uz vairākām jomām.</i>	<i>Var būt apdraudēta datu saskaņotība vai pat rasties datu zudumi</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>5</i>	<i>15</i>	<i>Nē</i>
<i>Ekonomikas lejupslīde.</i>	<i>Var nākties samazināt krājumu vērtību.</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>9</i>	<i>Nē</i>
<i>Tiek meklētas jaunas pārdošanas iespējas citās valstīs.</i>	<i>Ārvalstu valūtas maiņas riski saistībā ar debitoru parādiem.</i>	<i>PP</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>Nē</i>
<i>Ekonomikas lejupslīde.</i>	<i>Var rasties sarežģījumi ar debitoru parādu atgūšanu (t.i., summas uzrādītas pārāk lielas).</i>	<i>V</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>Nē</i>

Atšifrējums:	Cik liela ir iespējamība, ka risks varētu rasties (mērogā no 1 līdz 5)	Ietekme (naudas izteiksmē) uz būtiskumu mērogā no 1 līdz 5
V = visaptverošs (visi apgalvojumi)	1 = maza iespēja	1 = nebūtiska
P = pilnīgums	2 = maz ticami	2 = maza
PP = precizitāte	3 = iespējams	3 = vidēja
E = esamība	4 = visdrīzāk	4 = liela
V = vērtējums	5 = gandrīz droši	5 = būtiska

(Risku faktori, kuru apvienotais risku izvērtējums (iespējamība x ietekme) ir 20 vai vairāk, jāuzskata par nozīmīgiem krāpšanas riskiem.)

Piezīmes. Iespējamā bankas līgumu nosacījumu nepildīšana ir vērtēta ar 20, tāpēc tas uzskatāms par nozīmīgu risku. Revidentam ir īpaši jāapsver nozīmīgi riski, tostarp jāieģūst izpratne par šādu risku kontekstā būtiskajām uzņēmuma kontroles procedūrām.

Krāpšanas riski						
Riska notikums/avots	Riska faktoru ietekme	Apgalv	Pastāvošo risku izvērtējums			Nozīm. risks? Jā/Nē
	Kuras finanšu pārskatu jomas varētu nebūt sagrozītas un kādā veidā?	V PPPEV	Rašanās iesp.	Ietekme (eiro)	Apv. vērt.	
Spiediens						
<i>Samazināt nodokļu slogu.</i>	<i>Neautorizēti žurnāla ieraksti vai finanšu pārskatu sagrozīšana.</i>	<i>V</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>Jā</i>
<i>Straujas izaugsmes radīts spiediens uz finansējumu.</i>	<i>Finanšu pārskatu sagrozīšana, lai izvairītos no bankas nosacījumu nepildīšanas.</i>	<i>V</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>Jā</i>
<i>Samazināt nodokļu slogu.</i>	<i>Vadības neobjektivitāte, sagatavojot ieņēmumu samazināšanās aplēses.</i>	<i>PPPV</i>	<i>4</i>	<i>4</i>	<i>16</i>	<i>Jā</i>
<i>Pārdevēja piemaksa tiek noteikta, pamatojoties uz pārdošanas apjomu, kas pārsniedz noteiktu sliekšni.</i>	<i>Lielāku pārdošanas apjomu uzrādīšana, lai sasniegtu sliekšni. Piemaksas summas ir mazas.</i>	<i>E</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>Nē</i>
<i>Kukuļdošana, lai iegūtu līgumus</i>	<i>Kaitējums reputācijai, pārāk lielu izdevumu noteikšana, nav uzkrājumu soda naudām.</i>	<i>PPPE</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>Nē</i>
Iespējas						
<i>Ieņēmumu uzrādīšana.</i>	<i>Grāmatvedības pamatprincipu nekonekventa piemērošana.</i>	<i>PPPE</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>Jā</i>
<i>Nozīmīga darījumu ar saistītajām pusēm pieaugums.</i>	<i>Pārdošana vai iegāde uzrādīta ar pārāk zemu vai augstu vērtējumu.</i>	<i>V</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>Jā</i>
<i>Augstvērtīgi, viegli pārvietojami krājumu vienumi.</i>	<i>No noliktavas nozagtas preces.</i>	<i>E</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>Nē</i>
<i>Liela apjoma pārdošana skaidrā naudā.</i>	<i>Nozagtas preces/skaidra nauda.</i>	<i>E</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>Nē</i>
<i>Darījumi ar saistītajām pusēm.</i>	<i>Pārdošana vai iegāde finanšu pārskatos var būt uzrādīta nepilnīgi, ar neatbilstīgu vērtību vai bez skaidrojuma.</i>	<i>V</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>Nē</i>
Loģiskais pamatojums						
<i>Pagaidu darbiniekiem ir zemi morāles standarti.</i>	<i>Nozagtas preces vai skaidra nauda.</i>	<i>E</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>Nē</i>

Atšifr.	Cik liela ir iespējamība, ka risks varētu rasties (mērogā no 1 līdz 5)	Ietekme (naudas izteiksmē) uz būtiskumu mērogā no 1 līdz 5
V = visaptverošs (visi apgalvojumi)	1 = maza iespēja	1 = nebūtiska
P = pilnīgums	2 = maz ticami	2 = maza
PP = precizitāte	3 = iespējams	3 = vidēja
E = esamība	4 = visdrīzāk	4 = liela
V = vērtējums	5 = gandrīz droši	5 = būtiska

(Riska faktori, kuru apvienotais risku izvērtējums (iespējamība x ietekme) ir 20 vai vairāk, jāuzskata par nozīmīgiem krāpšanas riskiem.)

Piezīmes. Iespējamā vadības neobjektivitāte aplēšu veidošanā, neautorizēti žurnāla ieraksti, spiediens uz finansējumu straujas izaugsmes dēļ un saistīto pušu darījumi ir novērtēt kā nozīmīgi riski (kur apvienotais vērtējums pārsniedz 20). Revidentam ir īpaši jāapsver nozīmīgi riski, tostarp jāiegūst izpratne par šādu risku kontekstā būtiskajām uzņēmuma kontroles procedūrām. Ja nepastāv kontroles procedūras, iespējams, pastāv nozīmīgi trūkumi. Ņemiet vērā, ka ieņēmumu uzrādīšanas apvienotais vērtējums ir mazāks nekā 16, taču tas tiek uzskatīts par nozīmīgu risku. (Skat. 240. SRS 26. punktu.)

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmis & Co”

Ziņojums — „Kurmis & Co”

Pastāvošo risku identificēšana

Būtiskums = 3000 eiro

Darba dokumentā X.X aprakstīto risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, kurās aplūkoti iespējamie risku rašanās avoti saskaņā ar sešām obligātajām izpratnes jomām, esam identificējuši šādus risku faktoros.

Uzņēmuma riski

Raita neiesaistīšanās uzņēmuma darbībā — visaptverošs risks

- Tā kā Raitis koncentrējas uz personīgām ģimenes lietām, pastāv grāmatvedības ierakstu kvalitātes un precizitātes samazināšanās risks. Finanšu pārskatos pastāv būtisku neatbilstību iespējamība.

Riska izvērtējums: Augsta rašanās iespējamība/augsta nozīmība (saistībā ar būtiskumu) = augsts risks, kā arī nozīmīgs risks. Skat. DD Nr. X.X.

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

- Raitis pirms nosūtīšanas mēdza pārbaudīt preču kvalitāti. Pastāv pārdoto produktu kvalitātes samazināšanās risks, kas var izraisīt atgriezto preču skaita palielināšanos un/vai grūtības ar krājumu pārdošanu. (Vērtējums)

Riska izvērtējums: Zema iespējamība/zema nozīmība = zems risks

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Ekonomikas lejupslīde un saimnieciskā atkarība — visaptverošs risks

- „Kurmis & Co” ir atkarīgs no sava galvenā klienta SIA „Bērziņa mēbeles”, kas veido 90% no pārdošanas apjoma. Šajā ekonomikas lejupslīdes laikā „Bērziņa mēbeles” var atcelt pasūtījumus. Tas var izraisīt bankas nosacījumu nepildīšanu vai pārāk lielas aktīvu vērtības uzrādīšanu. Ja banka pieprasītu segt kredītu, uzņēmums nevarētu turpināt darbību. (Vērtējums)

Riska izvērtējums: Vidēja iespējamība/vidēja nozīmība = vidējs risks

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Krāpšanas riski

Ieņēmumu uzrādīšana

- Grāmatvedības pamatprincipu nekonsekventas piemērošanas iespējamība.

Riska izvērtējums: Vidēja iespējamība/vidēja nozīmība = vidējs risks, bet 240. SRS 26. punktā ir noteikts, ka šis ir nozīmīgs risks, un kā tāds tiek arī izskatīts.

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Nodokļu sloga samazināšana — visaptverošs risks

- Var pastāvēt vadības neobjektivitāte ar mērķi samazināt nodokļu maksājumus. Iespējams, ka pastāv neobjektivitāte vadības aplēsēs vai varētu tikt izmantoti neautorizēti žurnāla ieraksti. (Pilnīgums, precizitāte)

Riska izvērtējums: Augsta iespējamība/vidēja nozīmība = vidējs līdz augsts risks, kas jāuzskata par nozīmīgu risku.

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Ekonomikas lejupslīde un atkarība no ekonomikas stāvokļa — visaptverošs risks

- Pārdošanas lejupslīde un likviditātes spiediens var novest pie finanšu pārskatu sagrozīšanas ar mērķi izvairīties no bankas nosacījumu nepildīšanas. (Visi apgalvojumi)

Riska izvērtējums: Vidēja iespējamība/augsta nozīmība = vidējs līdz augsts risks, kas jāuzskata par nozīmīgu risku.

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Raita neiesaistīšanās uzņēmuma darbībā — visaptverošs risks

- Raita prombūtnes rezultātā tiek minimāli pārraudzīts Rasma darbs. Turklāt izrādās, ka Rasmai ir zemi morāles principi un personīgs finanšu spiediens. Tas rada motivāciju, iespēju un loģisko pamatojumu skaidras naudas/preču zagšanai (esamība) un/vai finanšu pārskatu sagrozīšanai.

Riska izvērtējums: Vidēja iespējamība/vidēja nozīmība = vidējs risks

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Saistītās puses

- Iespējamība sagrozīt saistīto pušu darījumus, kā rezultātā pārdošana tiek uzrādīta ar pārāk augstu vērtību. (Vērtējums)

Riska izvērtējums: Vidēja iespējamība/vidēja nozīmība = vidējs risks, kas jāuzskata par nozīmīgu risku.

Izrietošās darbības: (skatīt 2. sējuma 16. nodaļu)

Piezīmes. Revidentam ir īpaši jāapsver nozīmīgi riski, tostarp jāiegūst izpratne par šādu risku kontekstā būtiskajām uzņēmuma kontroles procedūrām. Ja nepastāv kontroles procedūras, iespējams, pastāv nozīmīgi trūkumi.

10. Nozīmīgi riski

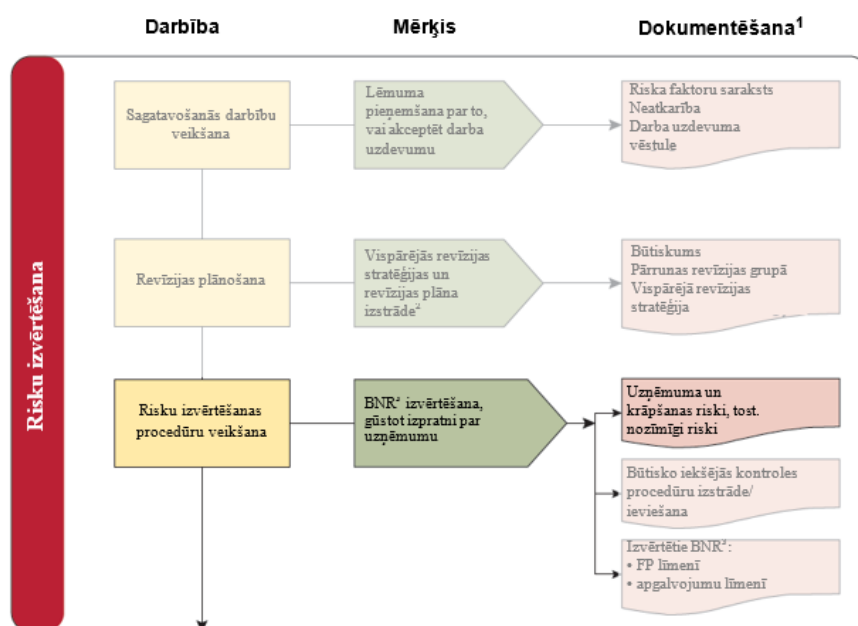
Nodaļas saturs

Norādījumi attiecībā uz nozīmīgu risku veida, pastāvēšanas un seku noteikšanu revīzijas gaitā.

Saistītie SRS

240., 315., 330.

Diagramma 10.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
240. SRS 26. punkts	Identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību ieņēmumu atzīšanā, revidents parasti izvērtē, kādas ienākumu, ienākumu darījumu vai apgalvojumu kategorijas varētu ietvert šādu risku. Šā SRS 47. punktā ir noteikts, kādi dokumenti nepieciešami, ja revidents secinājis, ka darba uzdevuma apstākļos nav pieļaujama pieņēmumu izmantošana, un tāpēc nav identificējis ienākumu atzīšanu kā krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku. (Skat. A28-A30 punktu.)
315. SRS 4. punkts	Šajā SRS sekojošiem terminiem tiek piešķirti zemāk norādītie skaidrojumi: e) Nozīmīgs risks — identificēts un izvērtēts būtisku neatbilstību risks, kuram pēc revidenta domām revīzijā ir jāpievērš īpaša uzmanība.
315. SRS 25. punkts	Lai izstrādātu un veiktu papildu revīzijas procedūras, revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus: a) finanšu pārskatu līmenī; (skat. A105-A108 punktu) b) apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. (Skat. A109-A113 punktu.)
315. SRS 27. punkts	Šī standarta 24. punktā raksturoto risku izvērtēšanas procedūru ietvaros revidents profesionāli izvērtē, vai kādi no identificētajiem riskiem ir uzskatāmi par nozīmīgiem riskiem. Veicot profesionālu izvērtējumu, revidents neņem vērā identificēto kontroles procedūru ietekmi uz konstatēto risku.
315. SRS 28. punkts	Profesionāli izvērtējot to, kuri no riskiem ir nozīmīgi riski, revidents apsver vismaz šādus aspektus: a) vai risks ir krāpšanas risks; b) vai risks ir saistīts ar pēdējā laika notikumiem ekonomikas, grāmatvedības vai citās jomās un tāpēc tam pievēršama īpaša uzmanība; d) vai risks ir saistīts ar būtiskiem darījumiem ar saistītajām pusēm; e) cik subjektīvi ir ar risku saistītās finanšu informācijas mērījumi, īpaši tādi mērījumi, kas paredz ierobežotas precīza mērījuma iespējas; f) vai risks ir saistīts ar nozīmīgiem darījumiem, kas neatbilst parastai uzņēmuma darbībai vai ir citādāk neparasti. (Skat. A119-A123 punktu.)
315. SRS 29. punkts	Ja revidents konstatē, ka pastāv nozīmīgs risks, viņš gūst izpratni par revīzijas kontekstā būtiskajām uzņēmuma kontroles procedūrām un kontroles aktivitātēm. (Skat. A124-A126 punktu.)
330. SRS 21. punkts	Ja revidents ir konstatējis, ka izvērtētais būtisku neatbilstību risks apgalvojumu līmenī ir nozīmīgs risks, revidents veic tādas detalizētās procedūras, kuras ir īpaši piemērotas konkrētajam riskam. Ja attiecībā uz nozīmīgu risku tiek veiktas tikai detalizētas procedūras, šādās procedūrās tiek ietvertas detalizētas pārbaudes. (Skat. A53 punktu.)
550. SRS 18. punkts	Atbilstoši 315. SRS prasībām, kas nosaka revidenta pienākumu identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus, revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus, ko izraisa attiecības un darījumi ar saistītajām pusēm, kā arī nosaka, vai kāds no šiem riskiem uzskatāms par nozīmīgu risku. Šajā kontekstā revidents uzskata identificētos darījumus ar saistītajām pusēm, kas neatbilst uzņēmuma ikdienas darbībai, par darījumiem, kas izraisa nozīmīgus riskus.
550. SRS 19. punkts	Ja risku izvērtēšanas procedūru un saistīto aktivitāšu gaitā, kas veiktas attiecībā uz saistītajām pusēm, revidents identificē krāpšanas riska faktorus (tostarp apstākļus, kas norāda uz tādas saistītās puses pastāvēšanu, kurai ir nozīmīga ietekme), revidents ņem vērā šādu informāciju, identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītus būtisku neatbilstību riskus atbilstoši 240. SRS prasībām. (Skat. A6, A29-A30 punktus.)

10.1 Pārskats

Pēc tam, kad ir identificēti un izvērtēti uzņēmuma un krāpšanas riski, var sākt izskatīt nozīmīgu risku esamību. Nozīmīgs risks pastāv gadījumā, ja izvērtētais būtisku neatbilstību risks pēc revidenta domām ir tik augsts, ka tam jāpievērš īpaša uzmanība revīzijas gaitā.

Nozīmīgi riski tiek izvērtēti pirms uz tiem vērsto kontroles procedūru aplūkošanas. Nozīmīga riska pamatā ir pastāvošais risks (pirms saistītās iekšējās kontroles sistēmas izvērtēšanas), nevis kopējie riski (gan pastāvošie, gan iekšējās kontroles sistēmas riski). Piemēram, uzņēmumā ar lieliem dimantu krājumiem ir augsts pastāvošais zādzību risks. Vadības atbildes pasākums ir droša uzglabāšana. Tādējādi kopējie būtisku neatbilstību riski ir minimāli. Tā kā pastāv liels zaudējumu risks (pirms iekšējās kontroles sistēmas aplūkošanas) un tā apmērs būtiski ietekmētu finanšu pārskatus, šis risks tiek uzskatīts par nozīmīgu.

PIEZĪMES.

Nosakot, vai pastāv nozīmīgi riski, dažkārt ir grūti abstrahēties no attiecīgās iekšējās kontroles sistēmas mazinošās ietekmes. Jo īpaši tas attiecas uz gadījumiem, kad kontroles sistēmu īstenotāji revidentam ir labi pazīstami un visdrīzāk ir ļoti kompetenti savā jomā.

Tas, kas noteikti ir jādara — jānošķir pastāvošais risks no ieviestajām kontroles procedūrām. Piemēram, pieaugušais, kas gatavojas šķērsot ielu ar intensīvu satiksmi, to neuzskatīs par ļoti riskantu darbību. Tas ir tāpēc, ka no pieaugušajiem tiek sagaidīts, ka tie izmanto acis, ausis un iepriekšējo pieredzi (ielu šķērsošanā), lai droši šķērsotu ielu. Tomēr šāds risku izvērtējums ir pastāvošā riska, kas saistīts ar ielas šķērsošanu, un daudzu kontroles pasākumu (acu, ausu un iepriekšējas pieredzes izmantošanu) apvienojums. Lai izvērtētu, vai ielas šķērsošana ir nozīmīgs risks (t.i., pirms jebkādam kontroles procedūrām), personai būtu jāaizsien acis, jāiedod ausu aizbāžņus un pēc tam jālūdz šķērsot ielu.

10.2 Piemēri

Nākamajā tabulā minēti nozīmīgu risku piemēri.

Tabula 10.2-1

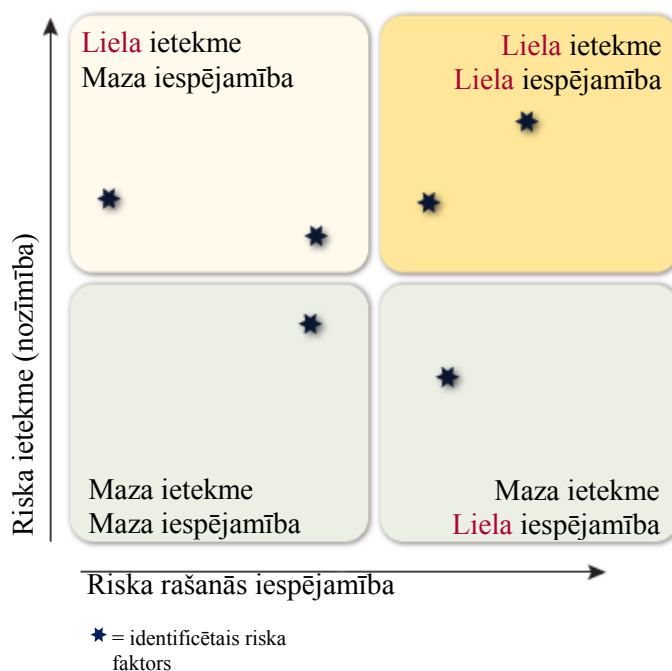
Avoti	Piemēri
Augsta riska darbības	Darbības vai notikumi, kuru rezultātā viegli var rasties būtiska neatbilstība. Piemēram, augstvērtīgu dimantu vai zelta stieņu krājumi, ko glabā juvelieris, vai jaunas/sarežģītas grāmatvedības sistēmas ieviešana.

Avoti	Piemēri
<p>Lieli netipiski darījumi (pēc lieluma vai veida)</p>	<p>Identificēti nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm, kas neatbilst uzņēmuma ikdienas darbībai, ir uzskatāmi par nozīmīgu risku avotu.</p> <p>Tie ir arī neregulāri vai apjomīgi darījumi, piemēram:</p> <ul style="list-style-type: none"> • netipiska apjoma ikdienišķs darījums ar saistīto pusi; • ļoti liels pārdošanas vai piegādes līgums; • galveno uzņēmuma aktīvu vai uzņēmuma segmentu iegāde vai pārdošana; un • uzņēmuma pārdošana trešajai pusei. <p>Vienkārši ikdienišķi darījumi, kas ir pakļauti sistemātiskai apstrādei, visdrīzāk neizraisa nozīmīgus riskus.</p>
<p>Jautājumi, saistībā ar kuriem jāizmanto spriedums vai nepieciešama vadības iejaukšanās</p>	<p>Piemēram:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vadības izmantotie pieņēmumi vai aprēķini, izstrādājot galvenās aplēses; • sarežģīti aprēķini vai grāmatvedības pamatprincipi; • ieņēmumu uzrādīšana (uzskatāms par nozīmīgu risku), kas ir pakļauta atšķirīgai interpretācijai; • apjomīga, manuāla datu apkopošana un apstrāde; un • gadījumi, kad nepieciešama vadības iejaukšanās, lai noteiktu izmantojamo grāmatvedības metodi.
<p>Krāpšanas iespējamība</p>	<p>Risks, ka netiks neatklāta krāpšanas (kura ir apzināta un tīši slēpta) izraisītas būtiskas neatbilstības, ir augstāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības.</p> <p>Novērtējot, vai identificētie krāpšanas riska faktori un grupas pārrunās identificētie iespējamie scenāriji un shēmas varētu izraisīt nozīmīgus riskus (skat. 2. sējuma 7. nodaļu), apsveriet šādus aspektus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iespējamā pārkāpēja prasmīgums; • atsevišķo sagrozīto summu relatīvais lielums; • vadības vai darbinieka pilnvaru līmenis, kas rada iespēju: <ul style="list-style-type: none"> – tieši vai netieši sagrozīt grāmatvedības ierakstus, un – neievērot kontroles procedūras. • datu sagrozīšanas biežums un apjoms; • iespējamā slepenās vienošanās pakāpe; • tīša revidentam sniegtās informācijas sagrozīšana; un • iepriekšējās revīzijas pieredze vai citu personu izteiktās bažas. <p>Nozīmīgus krāpšanas riskus var identificēt jebkurā revīzijas posmā, jo pastāvīgi tiek iegūta jauna informācija.</p>

10.3 Nozīmīgu risku identificēšana

Ja būtisku neatbilstību riski jau ir identificēti un izvērtēti, atliek pārbaudīt konstatētos faktus un atlasīt tos riskus (pamatojoties uz profesionālu spriedumu), kas ir nešaubīgi nozīmīgi. Piemēram, ja risku izvērtējums tiktu atspoguļots grafikā, kā attēlots tālāk (zvaigznītes ataino izvērtētos riskus), divi riski atrastos ēnojuma apgabalā (riski ar augstu nozīmību un augstu iespējamību) un kā pirmie tiktu uzskatīti par nozīmīgiem riskiem.

Diagramma 10.3-1



Apsverot nozīmīgu risku esamību, revidents ņem vērā tālāk aprakstītos jautājumus.

Apsvērumi	
Faktori, kas var norādīt uz iespējamiem nozīmīgiem riskiem	Krāpšanas risks.
	Riski, kas ir saistīti ar pēdējā laika notikumiem ekonomikas, grāmatvedības vai citās jomās, tāpēc tiem jāpievērš īpaša uzmanība.
	Darījumu sarežģītība.
	Nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm.
	Cik subjektīvi ir ar risku saistītās finanšu informācijas mērījumi, īpaši informācija ar ierobežotām precīza mērījuma iespējām.
	Nozīmīgi darījumi, kas neatbilst uzņēmuma ikdienas darbībai vai ir citādāk neparasti.

Mazākos uzņēmumos nozīmīgi riski bieži vien var būt saistīti ar tālāk aprakstītajiem aspektiem.

Tabula 10.3-2

Aplūkojamais jaut./informācija	Pazīmes
Nozīmīgi netipiski darījumi	<ul style="list-style-type: none"> • Augsts pastāvošais risks (iespējamība un ietekme). • Neregulāri darījumi, kas nav pakļauti sistemātiskai apstrādei. • Netipiski lieluma vai rakstura ziņā (piemēram, cita uzņēmuma iegāde). • Prasa vadības iejaukšanos: <ul style="list-style-type: none"> – lai noteiktu grāmatvedības metodi, un – attiecībā uz datu apkopošanu un apstrādi. • Ietver sarežģītus aprēķinus vai grāmatvedības pamatprincipus. • Darījumu rakstura dēļ uzņēmumam ir sarežģīti ieviest efektīvas iekšējās risku kontroles procedūras.
Nozīmīgi subjektīvi jautājumi	<ul style="list-style-type: none"> • Augsts pastāvošais risks. • Ietver nozīmīgu vērtības noteikšanas nenoteiktību (piemēram, grāmatvedības aplēšu izstrāde). • Iesaistītie grāmatvedības principi var būt pakļauti atšķirīgai interpretācijai (piemēram, grāmatvedības aplēšu sagatavošana vai ieņēmumu uzrādīšanas principi). • Nepieciešamais vadības lēmums var būt subjektīvs, sarežģīts vai prasa izdarīt pieņēmumus par nākotnes notikumu ietekmi (piemēram, spriedumi attiecībā uz patieso vērtību, krājumu, kas pakļauti straujai novecošanai, vērtējumu utt.).
Nozīmīgi darījumu līmeņa riski	<ul style="list-style-type: none"> • Iespējams pastāv daži ar galvenajiem biznesa procesiem saistīti darījumu līmeņa riski (piemēram, preces ir nosūtītas, taču pārdošanas procesā nav izrakstīts rēķins), kas, ja netiek samazināti, var radīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos. Ja šādi riski prasa īpašus revīzijas apsvērumus, tie ir uzskatāmi par nozīmīgiem riskiem. Ja šādu risku samazināšanai nav izstrādāta iekšējās kontroles sistēma, vadībai par tiem tiek ziņots kā par nozīmīgu trūkumu.
Krāpšana	<ul style="list-style-type: none"> • Ieņēmumu uzrādīšana. Šis risks uzskatāms par nozīmīgu risku. • Vadības līmeņa pārkāpumi vai aplēšu neobjektivitāte utt. • Galveno saistīto pušu darījumi tiek izmantoti pārdošanas vai iegādes apjoma palielināšanai. • Slepena vienošanās ar piegādātājiem vai klientiem, piemēram, blēdīšanās ar cenām vai izsolēm. • Neregistrēti vai fiktīvi darījumi.

10.4 Atbildes pasākumi, reaģējot uz nozīmīgiem riskiem

Tiklīdz riskam ir piešķirta kategorija „nozīmīgs”, revidents veic tālāk aprakstītos atbildes pasākumus.

Tabula 10.4-1

Revīzijas darbības	Apraksts
Kontroles sistēmas veida un īstenošanas izvērtēšana attiecībā uz katru nozīmīgo risku	<p>Vai vadība ir izstrādājusi un īstenojusi iekšējās kontroles sistēmu, kas samazina nozīmīgus riskus? Izvērtējiet tiešo kontroles procedūru, piemēram, kontroles pasākumus, un netiešo (visaptverošo) kontroles procedūru esamību, kas var būt ietvertas kontroles vidē, risku izvērtēšanā, informācijas sistēmās un uzraudzības elementos. Šī informācija var noderēt efektīvu revīzijas atbildes pasākumu izstrādē, reaģējot uz identificētajiem riskiem.</p> <p>Gadījumos, kad nozīmīgi neikdienišķi vai subjektīvi jautājumi nav pakļauti tipiskai iekšējās kontroles sistēmai (piemēram, vienreizējs vai ikgadējs notikums), revidents izvērtē vadības izpratni par riskiem un tās atbildes pasākumu piemērotību. Piemēram, ja uzņēmums ir iegādājies cita uzņēmuma aktīvus, šī uzņēmuma atbildes pasākumi var būt šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • neatkarīga vērtētāja noalgošana iegādāto aktīvu novērtēšanai; • atbilstīgu grāmatvedības principu ievērošana; un • pareiza darījuma uzrādīšana finanšu pārskatos. <p>Ja revidents nosaka, ka vadība nav veikusi atbilstīgus atbildes pasākumus (ieviešot iekšējās kontroles sistēmu attiecībā uz nozīmīgiem riskiem), tas interpretējams kā nozīmīgs trūkums uzņēmuma iekšējā sistēmā, par ko (nekavējoties) jāinformē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.</p>
Revīzijas atbildes pasākumu izstrāde, reaģējot uz identificētajiem nozīmīgajiem riskiem	<p>Vai plānotās papildu revīzijas procedūras ir vērstas tieši uz nozīmīgo risku? Šīs procedūras tiek izstrādātas, lai iegūtu augstas ticamības pakāpes revīzijas pierādījumus, un var ietvert kontroles procedūru pārbaudes un detalizētas procedūras.</p> <p>Daudzos gadījumos revīzijas procedūras var būt vienkārši padziļinātas procedūras, kas tiktu veiktas jebkurā gadījumā. Piemēram, ja nozīmīgs risks ir saistīts ar vadības neobjektivitāti, piemēram, aplēšu sagatavošanu, tad paplašinātas detalizētas procedūras ietver:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmantoto pieņēmumu atbilstības izvērtēšanu; • izmantoto informācijas avotu (gan ārēju, gan iekšēju) un informācijas ticamības izvērtēšanu; • neobjektivitātes esamības izskatīšanu iepriekšējo periodu aplēsēs salīdzinājumā ar faktiskajiem datiem; un • aplēšu aprēķinā izmantoto metožu pārbaudi (tostarp formulas elektroniskajās izklājlappās).
Nedrīkst paļauties uz iepriekšējos periodos iegūtajiem pierādījumiem	<p>Ja tiek plānots pārbaudīt tādas kontroles procedūras darbības efektivitāti, kura samazina nozīmīgu risku, revidents nedrīkst paļauties uz iepriekšējās revīzijās iegūtiem revīzijas pierādījumiem, kas apliecina iekšējās kontroles sistēmas darbības efektivitāti.</p>

Revīzijas darbības	Apraksts
Detalizētas analītiskās procedūras pašas par sevi nav pietiekamas	<p>Tikai detalizēto analītisko procedūru veikšana nav piemērots atbildes pasākums, reaģējot uz nozīmīgu risku. Ja nozīmīgu risku izvērtēšanai tiek izmantotas tikai detalizētas procedūras, revīzijas procedūrās tiek ietvertas vai nu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tikai detalizētas pārbaudes; vai • detalizētu un detalizētu analītisko procedūru pārbažu apvienojums.

10.5 Nozīmīgu risku dokumentēšana

Nozīmīgu risku identificēšana un piedāvātie revīzijas atbildes pasākumi ir jādokumentē. Ja visi riski tiek dokumentēti vienuviet, nozīmīgu risku dokumentācija var papildināt jau esošo informācijas dokumentāciju.

Piezīmes. Ja revidents secina, ka ieņēmumu uzrādīšana nav nozīmīgs būtisku neatbilstību risks, ko izraisa krāpšana, šie secinājumi jāiekļauj revīzijas dokumentācijā.

10.6 Problēmu analīzes piemēri — nozīmīgi riski

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Nozīmīgus riskus var identificēt, izmantojot riska faktoru sarakstu un to izvērtējumu. Problēmu analīzes piemēros iekļautās veidlapas skatiet 2. sējuma 8. un 9. nodaļā. Šādu veidlapu var izmantot arī, lai ar krustenisko atsauču palīdzību saistītu katru nozīmīgo risku ar detalizēto revīzijas plānu.

Vadības veiktie atbildes pasākumi, kas vērsti uz katru identificēto nozīmīgo risku, ir jādokumentē, un ir jāizstrādā atbilstīgas revīzijas procedūras, kas izriet no konkrētā riska.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”

(Fragments)

Nozīmīgi riski	Vadības veiktie atbildes pasākumi	Revīzijas atbildes pasākumi	DD atsauce
<i>Vai ir iespējami bankas aizdevuma nosacījumu pārkāpumi?</i>	<i>Naudas plūsmas prognožu sagatavošana un uzraudzība. Finansējuma apjoma un nosacījumu pārskatīšana.</i>	<i>Izskatiet uzņēmuma izaugsmes plānus, lai secinātu, vai prognozētā naudas plūsma ir reālistiska. Pārbaudiet un salīdziniet faktiskos rezultātus un naudas plūsmu. Pārlicinieties, vai debitoru parādu un krājumu vērtējumi (aizdevumu drošība) ir pamatoti. Pārbaudiet uzņēmuma pārfinansējuma iesniegumu bankai. Pārbaudiet visas atbildes un saraksti ar banku.</i>	<i>Nav sniegta</i>
<i>Ir iespējama finanšu pārskatu sagrozīšana, lai izvairītos no bankas nosacījumu neievērošanas.</i>	<i>Nav. Vadība to ne mazākajā mērā neuzskata par risku.</i>	<i>Rūpīgi pārbaudiet naudas plūsmas prognožu izstrādē izmantotos pieņēmumus un faktiskās naudas plūsmas ziņojuma sagatavošanā izmantoto pamatojumu. Pārlicinieties, vai debitoru parādu un krājumu vērtējuma pamatojums ir derīgs un pareizs. Rūpīgi pārbaudiet pārdošanas darījumu esamību un precizitāti, jo pastāv spiediens attiecībā uz pārdošanas līmeņa saglabāšanu un palielināšanu, neskatoties uz sarežģīto ekonomisko vidi.</i>	
<i>Nekonsekventa ieņēmumu uzrādīšana (pieņēmums par krāpšanas risku).</i>	<i>Pārdošanas līgumus, kas pārsniedz 500 eiro, pārbauda pārdošanas vadītājs.</i>	<i>Pārbaudiet galvenos līgumus (un mazāku līgumu izlasi) un veiciet pārrunas ar pārdošanas vadītāju, lai pārlicinātos, ka perioda laikā ieņēmumi ir uzrādīti pareizi.</i>	
<i>Nesankcionēti žurnāla ieraksti.</i>	<i>Vadība ir vienojusies par procedūru, kas paredz visu žurnāla ierakstu apstiprināšanu, bet tā vēl nav ieviesta.</i>	<i>Identificējiet un pārbaudiet visus žurnāla ierakstus, kas pārsniedz 1500 eiro, kā arī visus ierakstus, kas veikti mēnesi pirms un mēnesi pēc perioda beigām.</i>	
<i>Ievērojams darījumu ar saistītajām pusēm apjoma pieaugums.</i>	<i>Procedūra nosaka, ka visi saistīto pušu darījumi tiek identificēti un tiek veikti atbilstoši parastiem pārdošanas nosacījumiem. Tas ietver uzņēmuma aktīvus vai pakalpojumus, kas tiek nodrošināti vadības vai darbinieku personīgai izmantošanai.</i>	<i>Pārbaudiet darbinieku izpratni par šiem pamatprincipiem, izmantojot iztaujāšanas un pārbaudes metodes. Pārlicinieties, vai visi saistīto pušu darījumi ir identificēti un vai darījumi, pārdošanas nosacījumi, darījumu raksturs un datumi patiešām ir atbilstīgi.</i>	

Sagatavoja: FJ

Datums: 20X2. gada 9. decembrī

Pārbaudīja: LF

Datums: 20X3. gada 5. janvārī

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmis & Co”

Ziņojums „Kurmis & Co”

Nozīmīgu risku identificēšana

Tālāk identificētas nozīmīgu risku jomas, tostarp vadības un revīzijas veiktie atbildes pasākumi.

Ekonomikas lejupslīde

Uzņēmums lejupslīdes dēļ nav daudz cietis. Tomēr Raitim būtu periodiski jāseko bankas nosacījumu izpildei, bet viņš pašlaik revidējamā perioda ietvaros tam nav pievērsis uzmanību. Mēs pārrēķināsim visus rādītājus, lai uzzinātu to stāvokli attiecībā pret nosacījumiem. Mēs veiksīm arī papildu revīzijas procedūras saistībā ar revīzijas jomām, kas iesaistītas šajā aprēķinā. Jo tuvāk pārskatam ir uzņēmums, jo augstāks ir risks tā iemesla dēļ, ka pastāv finanšu pārskatu sagrozīšanas iespējamība.

Nodokļu sloga samazināšana

Šā jautājuma izvērtēšanai nav nekādu īpašu vadības kontroles procedūru. Atbildes pasākums, reaģējot uz šo risku, ir rūpīgi pārbaudīt vadības aplēses un žurnālu ierakstus (skat. tālāk).

Nesankcionēti žurnāla ieraksti

Raitim jāapstiprina visi žurnāla ieraksti, taču tas netiek darīts konsekventi. Mēs identificēsim un pārbaudīsim visus žurnāla ierakstus, kas pārsniedz 500 eiro, kā arī visus ierakstus, kas veikti mēnesi pirms un mēnesi pēc perioda beigām.

Darījumi ar saistītajām pusēm

Uzņēmuma procedūra nosaka, ka visu saistīto pušu darījumi tiek identificēti un tiek veikti atbilstoši parastiem pārdošanas nosacījumiem. Mēs pārbaudīsim Raita un Rasma izpratni par šo procedūru, izmantojot iztaujāšanas un pārbaudes metodi. Mēs pārliecināsimies, vai visi saistīto pušu darījumi, pārdošanas nosacījumi, darījumu raksturs un datumi ir patiešām atbilstīgi. Mēs visas revīzijas gaitā pievērsīsim uzmanību tam, vai pastāv darījumi, kas neatbilst uzņēmuma ikdienas darbībai, un vai visi saistīto pušu darījumi patiešām ir identificēti.

Ieņēmumu uzrādīšana

Ieņēmumu uzrādīšanas pamatprincipi saistībā ar pārdošanu ir diezgan vienkārši. „Kurmis & Co” pārdošanas darījumus lielākoties slēdzis ar uzņēmumu SIA „Bērziņa mēbeles”. Periodizācijas un saistīto pušu darījumu revīzijas laikā tika izvērtēta iespēja veikt krāpšanu, izmantojot nepareizu ieņēmumu uzrādīšanu.

Sagatavoja: FJ **Datums:** 20X2. gada 9. decembrī

Pārbaudīja: LF **Datums:** 20X3. gada 5. janvārī

11. Izpratne par iekšējās kontroles sistēmu

Nodaļas saturs

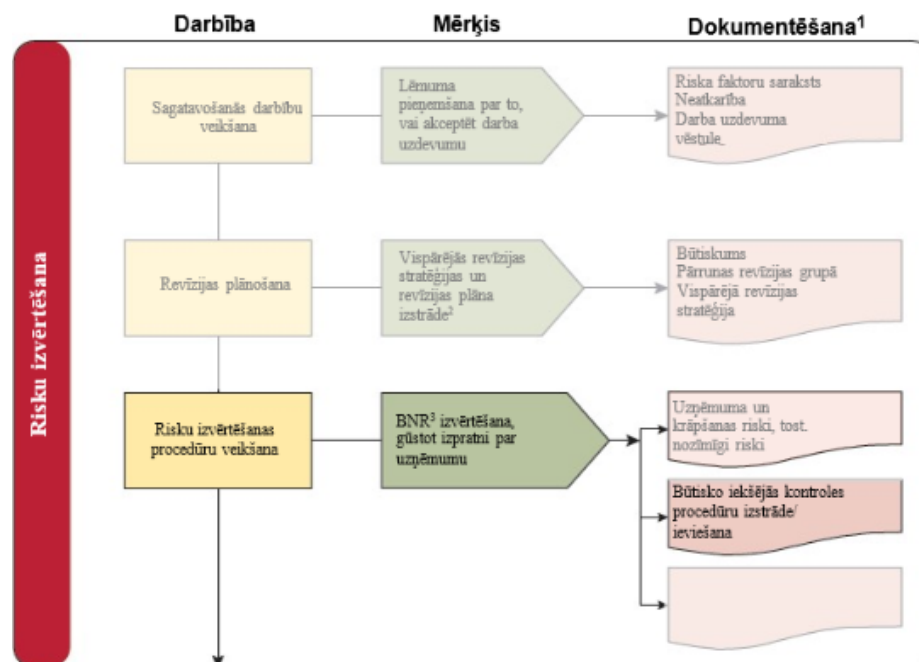
Norādījumu attiecībā uz darbībām, kas saistītas ar izpratnes iegūšanu par revīzijas kontekstā būtisko iekšējās kontroles sistēmu:

- kontroles procedūru veida un īstenošanas novērtēšana; un
- divas iespējamās dokumentēšanas metodes.

Saistītie SRS

315.

Diagramma
11.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
315. SRS 4. punkts	<p>Šajā SRS sekojošiem terminiem tiek piešķirti zemāk norādītie skaidrojumi:</p> <p>a) Apgalvojumi — tiešā veidā vai citādi izteikti vadības apgalvojumi, kas ietverti finanšu pārskatos un ko revidents izmanto, apsverot dažādu potenciālo neatbilstību veidu iespējamību.</p> <p>b) Uzņēmējdarbības risks — risks, kas rodas nozīmīgu apstākļu, notikumu, darbības vai bezdarbības ietekmē un var negatīvi ietekmēt uzņēmuma spēju sasniegt tā mērķus un izpildīt stratēģijas, vai kas rodas, nosakot neatbilstošus mērķus un stratēģijas.</p> <p>c) Iekšējā kontrole — process, ko izstrādā un ievieš personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzņēmuma vadība un cits personāls, lai nodrošinātu stabilu garantiju, ka tiek sasniegti uzņēmuma mērķi saistībā ar finanšu pārskatu ticamību, uzņēmuma saimnieciskās darbības rezultātiem un efektivitāti, kā arī atbilstību likumiem un normatīviem. Termins „iekšējā kontrole” ir attiecināms uz vienu vai vairākiem tās komponentiem.</p>
315. SRS 12. punkts	<p>Revidents iegūst izpratni par revīzijai būtiskajām iekšējās kontroles procedūrām. Lai gan vairākums revīzijai būtisko iekšējās kontroles procedūru ir saistītas ar finanšu pārskatu sagatavošanu, ne visas iekšējās kontroles procedūras, kas nosaka finanšu pārskatu sagatavošanu, ir būtiskas revīzijai. Revidents profesionāli izsecina, vai kontroles procedūra kā tāda vai apvienojumā ar citām kontroles procedūrām ir būtiska revīzijai.</p>
315. SRS 14. punkts	<p>Revidents gūst izpratni par kontroles vidi. Gūstot šādu izpratni, revidents izvērtē to, vai:</p> <p>a) vadība personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā ir izveidojusi un uztur kultūru, kuras pamatā ir godīgums un ētikas normu ievērošana; un</p> <p>b) kontroles vides elementu spēcīgās puses kopumā kalpo kā pienācīgs pamats pārējiem iekšējās kontroles komponentiem un vai šo pārējo komponentu efektivitāti neliek apšaubīt kontroles vides trūkumi. (Skat. A69-A78 punktu.)</p>
315. SRS 15. punkts	<p>Revidents gūst izpratni par to, vai uzņēmumā ir iedibināts process, kura mērķis ir:</p> <p>a) identificēt ar finanšu pārskatu sagatavošanas mērķiem saistītos uzņēmējdarbības riskus;</p> <p>b) aptuveni novērtēt šādu risku nozīmību;</p> <p>c) izvērtēt šādu risku rašanās iespējamību; un</p> <p>d) noteikt atbildes pasākumus, kas veicami, lai mazinātu vai novērstu šādus riskus.</p>
315. SRS 18. punkts	<p>Revidents gūst izpratni par informācijas sistēmām, tostarp saistītajām uzņēmējdarbības procedūrām, kas attiecināmas uz finanšu pārskatu sagatavošanu, attiecībā uz šādiem aspektiem:</p> <p>a) darījumu kategorijas, kuras uzņēmuma darbībā ir būtiskas finanšu pārskatu sagatavošanas procesā;</p> <p>b) procedūras, gan IT, gan manuālo sistēmu ietvaros, kuru rezultātā darījumi tiek uzsākti, uzskaitīti, apstrādāti un iekļauti finanšu pārskatos;</p> <p>c) atbilstošie grāmatvedības ieraksti, vai nu elektroniski, vai manuāli, pamatojoša informācija un konkrēti konti finanšu pārskatos, kas attiecas uz darījumu uzsākšanu, uzskaiti, apstrādi un iekļaušanu finanšu pārskatos; //</p> <p>d) kā informācijas sistēmas fiksē notikumus un apstākļus, kas nav tieši saistīti ar darījumu kategorijām, bet ir būtiski finanšu pārskatu kontekstā;</p> <p>e) finanšu pārskatu sastādīšanas process, tostarp būtisku aplēšu veikšana un skaidrošana; un</p> <p>f) kontroles procedūras, kas attiecas uz žurnālu ierakstiem, tostarp, nestandarta žurnālu ieraksti, ko izmanto, lai reģistrētu neperiodiskus, neparastus darījumus vai korekcijas. (Skat. A81-A85 punktu.)</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
315. SRS 19. punkts	Revidents gūst izpratni par to, kā uzņēmums sniedz informāciju par finanšu pārskatu sagatavošanas atbildību un pienākumiem, kā arī par nozīmīgiem jautājumiem, kas saistīti ar finanšu pārskatu sagatavošanu, tostarp: (skat. A86-A87 punktu.) a) sazināšanās starp vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; un b) ārēja sazināšanās, piemēram, ar reglamentējošām iestādēm.
315. SRS 20. punkts	Revidents gūst izpratni par tādām revīzijai būtiskajām uzņēmuma kontroles aktivitātēm, kuras revidents uzskata par nepieciešamām, lai varētu novērtēt būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī un izstrādāt papildu revīzijas procedūras šādu risku novēršanai. Revīzijai nav nepieciešama visu kontroles pasākumu izpratne ne attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai uzrādīto informāciju, ne apgalvojuma līmenī. (Skat. A88-A94 punktu.)
315. SRS 21. punkts	Gūstot izpratni par uzņēmuma kontroles aktivitātēm, revidents gūst izpratni par to, kā uzņēmums ir apzinājis ar IT saistītos riskus.
315. SRS 22. punkts	Revidents gūst izpratni par galvenajām aktivitātēm, kuras uzņēmumā veic, lai nodrošinātu kontroli pār finanšu pārskatu sagatavošanu, tostarp kontroles aktivitātēm, kas ir būtiskas revīzijas kontekstā, kā arī par to, kā uzņēmumā ierosina veikt korekcijas esošajās kontroles procedūrās. (Skat. A98-A100 punktu.)

11.1 Pārskats

Šajā nodaļā norādīts darba apjoms, kas jāveic, lai iegūtu izpratni par revīzijai būtisko iekšējās kontroles sistēmu. 1. sējuma 5. nodaļā ir aprakstīts iekšējās kontroles sistēmas veids un sniegts detalizēts piecu iekšējās kontroles sistēmas komponentu izklāsts. 2. sējuma 12. nodaļā ir aprakstīta četru darbību metode iekšējās kontroles sistēmas novērtēšanai.

Iekšējās kontroles sistēma attiecas uz vadības izstrādātiem procesiem, pamatprincipiem un procedūrām, kuru mērķis ir nodrošināt uzticamu finanšu ziņošanas procesu un finanšu pārskatu sagatavošanu saskaņā ar norādīto grāmatvedības pamatnostādņu prasībām. Iekšējās kontroles sistēma vērtē tādus jautājumus kā vadības attieksme pret kontroles procedūrām, vadošo darbinieku kompetenci, risku izvērtējumu, grāmatvedību un citas izmantotās finanšu informācijas sistēmas, kā arī parastos kontroles pasākumus.

Revidents iegūst izpratni par iekšējās kontroles sistēmu visos revīzijas darba uzdevumos. Tas attiecināms uz jebkura lieluma uzņēmumu, pat tādu, kurā revidents jau izlēmis, ka pilnīgi detalizēta metode būs atbilstīgs atbildes pasākums, reaģējot uz būtisku neatbilstību riskiem.

Pietiekamas izpratnes iegūšana par revīzijai būtisko iekšējās kontroles sistēmu ietver risku izvērtēšanas procedūru veikšanu ar mērķi identificēt kontroles procedūras, kas tieši vai netieši samazina būtiskas neatbilstības. Iegūtā informācija palīdz revidentam:

- izvērtēt atlikušos būtisku neatbilstību riskus (pastāvošos un kontroles procedūru riskus) finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī; un
- izstrādāt papildu revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem riskiem.

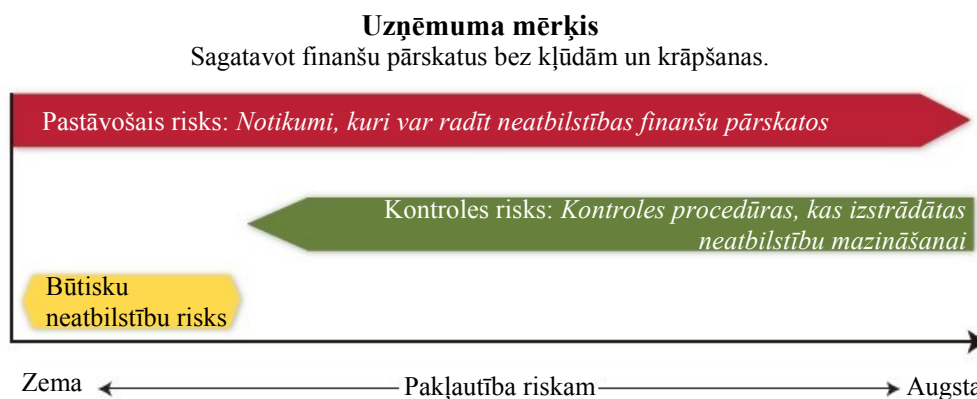
Ne visi kontroles pasākumi ir būtiski revīzijas kontekstā, un līdz ar to neprasa izpratni. Revidents izvērtē tikai tās kontroles procedūras, kuras samazina būtisku neatbilstību risku (ko izraisījusi krāpšana vai kļūda) finanšu pārskatos. Kontroles pasākumi, kas nav būtiski revīzijas kontekstā, netiek pakļauti revīzijai.

11.2 Risks un kontroles procedūra

Tālāk attēlota riska un kontroles procedūras saistība.

Diagramma 11.2-1

Pastāvošā riska joslā ir iekļauti visi uzņēmuma un krāpšanas riska faktori, kuri finanšu pārskatos var izraisīt būtiskas neatbilstības (pirms iekšējās kontroles sistēmas izvērtēšanas). Kontroles riska josla atspoguļo kontroles procedūras, kuras vadība ir izstrādājusi un ieviesusi, lai mazinātu pastāvošos riskus. Apjomu, kādā kontroles riska josla nemazina pastāvošos riskus, bieži vien dēvē par vadības atlikušo risku.



Pastāvošie uzņēmuma un krāpšanas riski tiek identificēti risku identificēšanas un izvērtēšanas posmā. Vadība šādus riskus mazina, izstrādājot un īstenojot iekšējās kontroles sistēmas un procedūras, kas samazina šādus riskus līdz pieņemam līmenim. Atlikušais risku apjoms pēc tam, kad izstrādātas un īstenotas iekšējās kontroles procedūras, ir būtisku neatbilstību risks (tiek dēvēts arī par atlikušo risku).

Ideālā gadījumā vadība izstrādā pietiekamas kontroles procedūras, kas nodrošina atlikušā riska samazināšanu līdz pieņemamam līmenim kā iekšējās pārvaldes, tā ārējās revīzijas nolūkos. Realitātē ir vadītāji ar augstu risku toleranci (t.i., tiek īstenots mazāk kontroles procedūru, kā rezultātā ir augstāks atlikušā riska līmenis) un ir vadītāji (bieži vien publiskajā sektorā), kas ir konservatīvi un izstrādā kontroles procedūras, kas maksimāli samazina risku.

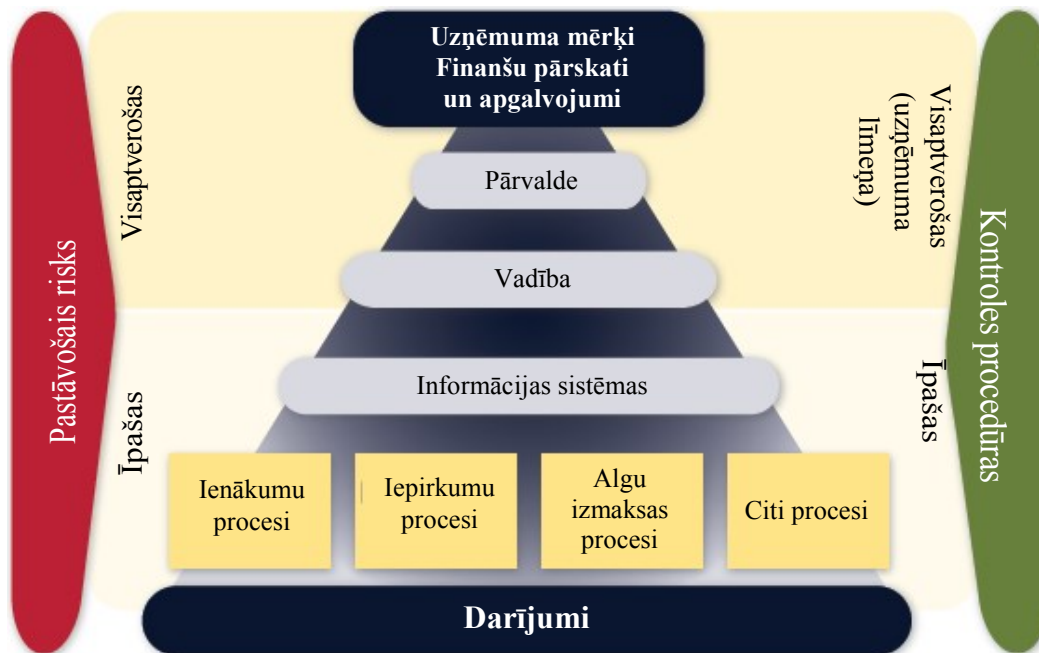
PIEZĪMES.

Vienīgais kontroles procedūras mērķis ir samazināt risku. Ja pastāv kontroles procedūra, bet nav riska, ko samazināt, šāda kontroles procedūra, acīmredzot, ir lieka. Respektīvi, ir jābūt riskam, ko var mazināt, izmantojot vadības kontroles procedūras. Tomēr daži revidenti šo faktu ignorē. Viņi sāk iekšējās kontroles procedūru izvērtēšanu, dokumentējot esošās kontroles procedūras, pirms identificējuši riskus, kas jāsamazina. Šāda metode var prasīt daudz lieka darba tādu procesu un kontroles procedūru dokumentēšanai, kuri vēlāk var izrādīties pilnīgi nebūtiski revīzijas kontekstā.

11.3 Visaptverošās un īpašās iekšējās kontroles procedūras

Iekšējās kontroles procedūras var iedalīt visaptverošās (vai uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūrās, kas vērstas uz visaptverošiem riskiem, un īpašās (darījumu līmeņa) kontroles procedūrās, kas vērstas uz īpašiem riskiem. Šo abu kontroles procedūru atšķirības ir attēlotas tālāk.

Diagramma 11.3-1



Tabula 11.3-2

Apraksts	
Visaptverošās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras	<p>Visaptverošās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras ir vērstas uz pārvaldi un vispārīgo vadību un to mērķis ir radīt vispārējo kontroles vidi jeb gaisotni vadības aprindās. Tipiski kontroles procedūru procesi attiecas uz personālvadību, krāpšanu, risku izvērtēšanu (vadības līmeņa pārkāpumus), vispārīgo IT pārvaldību, finanšu informācijas (tostarp finanšu pārskatu un pamatojošo aplēšu, utt.) sagatavošanu un nepārtrauktu darbību uzraudzību. Mazos uzņēmumos šīs kontroles procedūras primāri attiecas uz vadības attieksmi pret godprātību un kontroli.</p> <p>Pamatīga izpratne par iekšējās kontroles sistēmas visaptverošajiem elementiem nodrošina stabilu pamatu finanšu ziņošanas kontroles procedūru izvērtēšanai darījumu (biznesa procesu) līmenī. Piemēram, ja uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras, kas nodrošina datu saskaņotību, ir neapmierinošas, tas ietekmē visu sistēmu, piemēram, pārdošanas, iepirkumu un algu izmaksas sistēmu, informācijas ticamību.</p>

Apraksts	
Īpašās (darījumu līmeņa) kontroles procedūras	<p>Darījumu (biznesa procesu) līmeņa kontroles procedūras ir īpaši procesi/kontroles procedūras, kas izstrādātas, lai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • darījumi tiktu atbilstīgi reģistrēti finanšu pārskatu sagatavošanas nolūkos; • grāmatvedības ieraksti būtu pietiekami detalizēti, lai precīzi un patiesi atspoguļotu visus darījumus un aktīvu izlietojumu; • ieņēmumi un izdevumi tiktu veikti tikai saskaņā ar vadības apstiprinājumu; un • tiktu laikus novērsta vai atklāta nesankcionēta aktīvu iegāde, izmantošana vai izlietojums. <p>Darījumu līmeņa kontroles procesi attiecas uz ikdienišķiem darījumiem (piemēram, ienākumi, iepirkumi un algu izmaksa) un neikdienišķiem darījumiem (piemēram, aprīkojuma iegāde vai ar jaunas uzņēmējdarbības līnijas uzsākšanu saistītas izmaksas).</p>

11.4 Pieci iekšējās kontroles sistēmas komponenti

Dažādās iekšējās kontroles sistēmas, kādas pastāv uzņēmumā, ir iedalītas piecos galvenajos komponentos, kā attēlots tālāk.

Katru no šiem komponentiem revidents izvērtē:

- gūstot izpratni par iekšējās kontroles sistēmu (attiecībā uz finanšu ziņošanu); un
- izvērtējot, kā dažādie iekšējās kontroles sistēmas aspekti var ietekmēt revīziju.

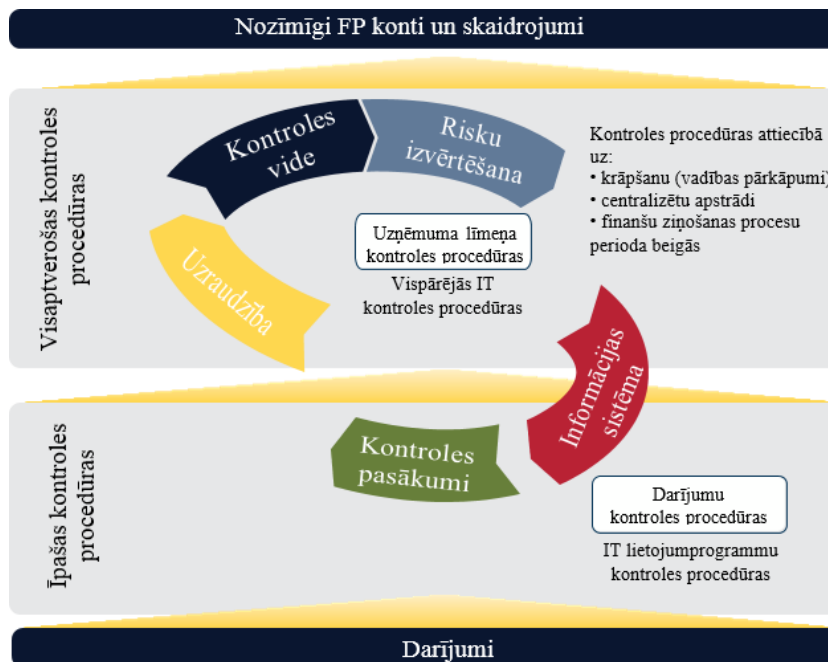
Tālāk attēloti pieci iekšējās kontroles sistēmas komponenti, ko vadība var izmantot būtisku neatbilstību risku samazināšanai finanšu pārskatos. Aplis norāda uz dažādo komponentu nepārtrauktību uzņēmuma finanšu ziņošanas mērķu sasniegšanai.

Diagramma 11.4-1



Tālāk attēlota savstarpējā saistība starp pieciem komponentiem, visaptverošajām (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūrām un īpašajām darījumu (biznesa procesu) līmeņa kontroles procedūrām.

Diagramma 11.4-2



Visaptverošas uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras nodrošina vienotu pamatu visiem pārējiem iekšējās kontroles procedūras komponentiem, jo neefektīvu uzņēmuma līmeņa kontroles procedūru rezultātā pat vislabākās biznesa procesu kontroles procedūras var kļūt nederīgas. Piemēram, ja uzņēmumam ir efektīva iepirkumu sistēma, bet ir nekompetents grāmatvedis (t.i., neatbilstīga kontroles vide), var rasties dažādas kļūdas, kas var izraisīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos. Vadības līmeņa pārkāpumi un neatbilstīga gaisotne vadības aprindās (parasti novērojama uzņēmuma līmenī) ir bieži sastopamie faktori, kas vājina uzņēmuma darbību.

PIEZĪMES.

Tas, kā uzņēmums izstrādā un īsteno iekšējās kontroles procedūras, ir atkarīgs no uzņēmuma lieluma un sarežģītības. Mazākos uzņēmumos īpašnieks-vadītājs var veikt darbības, kas aptver vairākus iekšējās kontroles sistēmas komponentus.

11.5 Iekšējās kontroles sistēma mazākos uzņēmumos

Mazākos uzņēmumos bieži vien ir maz darbinieku, kas var ierobežot apjomu, kādā:

- ir lietderīgi veikt pienākumu sadali; un
- ir pieejama atbilstīga dokumentācija.

Iekšējās kontroles sistēma šādos uzņēmumos bieži vien ir atvasināta no kontroles vides (vadības apņemšanās ievērot ētikas normas, kompetence, attieksme pret kontroles procedūrām un ikdienas darbības), nevis no īpašām darījumu kontroles procedūrām. Kontroles vides novērtēšana lielā mērā atšķiras no tradicionālajiem

kontroles pasākumiem, jo tā paredz vadības rīcības, attieksmes, kompetences un darbību izvērtēšanu. Šāds izvērtējums bieži vien tiek dokumentēts ziņojuma vai aptaujas veidlapā.

Liela īpašnieka-vadītāja iesaistīšanās bieži vien ir iekšējās kontroles sistēmas stiprā puse, bet kontroles procedūru trūkums. Kontroles procedūru stiprā puse ir tāda, ka persona (ņemot vērā tās kompetenci) pārzina visus darbību aspektiem un irniecīga iespēja, ka varētu netikt pamanītas būtiskas neatbilstības. Kontroles procedūru trūkums ir tas, ka attiecīgajai personai ir iespēja neievērot iekšējās kontroles procedūras personiska labuma gūšanai.

PIEZĪMES.

Identificējiet visaptverošās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras

Veicot revīziju mazos uzņēmumos, rodas vēlme pieņemt, ka iekšējās kontroles procedūras nepastāv, tāpēc par tām nav jāiegūst izpratne. Taču jebkurā uzņēmumā, kas vēlas turpināt darbību, pastāv noteikta veida iekšējās kontroles sistēma. Piemēram, kuru uzņēmuma vadītāju gan neuztrauc, vai skaidras naudas ieņēmumi tiek deponēti bankā un vai par nosūtītajām precēm ir izrakstīts rēķins?

Apsveriet to, kā iegūt pierādījumus attiecībā uz visaptverošajām (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūrām

Gadījumos, kad īpašnieks-vadītājs vai līdzvērtīga persona apstiprina darījumus un rūpīgi pārbauda finanšu rezultātus, kontroles procedūras, iespējams, nepieļauj vai atklāj neatbilstības apgalvojumu līmenī. Ja paļaušanās uz šādu kontroles procedūru samazina vajadzību pēc citām detalizētām procedūrām, apsveriet, vai par šādām kontroles procedūrām ir iespējams iegūt pierādījumus, piemēram, parakstu uz atskaites vai saskaņošanas akta, kas norādītu par pārbaudi vai apstiprinājumu. Pēc tam šādu pierādījumu var izmantot kontroles procedūras darbības efektivitātes pārbaudei.

11.6 Iekšējās kontroles procedūru neesamība

Faktiski visos uzņēmumos pastāv kāds iekšējās kontroles sistēmas veids, piemēram, īpašnieka-vadītāja kompetence (kontroles vide). Tā var būt neformāla un nesarežģīta, tomēr tā ir iekšējās kontroles sistēma. Uzņēmums, kas nemazina galvenos riskus, ar ko tas saskaras (izmantojot kontroles procedūru komponentus, piemēram, kontroles vidi, risku izvērtēšanu, informācijas sistēmas, kontroles pasākumus vai uzraudzību), diez vai ilgi turpinās darbību.

Gadījumos, kad nav daudz kontroles pasākumu, ko varētu identificēt, revidents apsver, vai:

- ir iespējams izvērtēt apgalvojumus, veicot papildu revīzijas procedūras, kas lielākoties būtu detalizētas procedūras; vai
- kontroles pasākumu vai citu kontroles procedūru komponentu neesamība (retos gadījumos) neļauj iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

Citi aspekti, kas rada jautājumus par to, vai revīzija jāveic, ietver:

- bažas par vadības godprātību, neētisku rīcību vai neatbilstīgu attieksmi pret iekšējās kontroles procedūrām; kontroles vides trūkumi parasti nelabvēlīgi ietekmē kontroles procedūras, kas pastāv citos kontroles komponentos; tas rada arī vadības sniegtās informācijas sagrozīšanas un krāpšanas risku; un
- bažas par uzņēmuma ierakstu stāvokli un ticamību, kas norāda, ka, visdrīzāk, revidents nevarēs iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, lai sagatavotu atzinumu bez iebildes.

Ja pastāv šādas vai līdzīgas bažas, revidents apsver vajadzību modificēt revidenta ziņojumu vai vispār atteikties no darba uzdevuma.

Ja revidents izvēlas atteikties no darba uzdevuma, viņš apsver savu profesionālo un tiesisko atbildību, tostarp pienākumu ziņot revīzijas pasūtītājam un normatīvajām iestādēm. Revidents pārrunā atteikšanos un tās iemeslus ar atbilstīgā līmeņa vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

11.7 Krāpšanas novēršanas kontroles procedūras

Vadības līmeņa pārkāpumus mazos uzņēmumos bieži vien var mazināt vai ierobežot, izstrādājot un dokumentējot galvenos pamatprincipus un procedūras. Piemēram, rakstisks pamatprincips, kas nosaka prasību apstiprināt visus neikdienišķos žurnāla ierakstus, pilnvaro grāmatvedi pieprasīt vadītāja apstiprinājumu nepieciešamajiem žurnāla ierakstiem. Tas nenovērš vadības līmeņa pārkāpumu rašanos, taču kalpo kā preventīvs pasākums. Ja krāpšanas novēršanas pamatprincipi un procedūras uzņēmumā nepastāv, revidents izvērtē risku saistībā ar vadības līmeņa pārkāpumiem, veicot citas revīzijas procedūras.

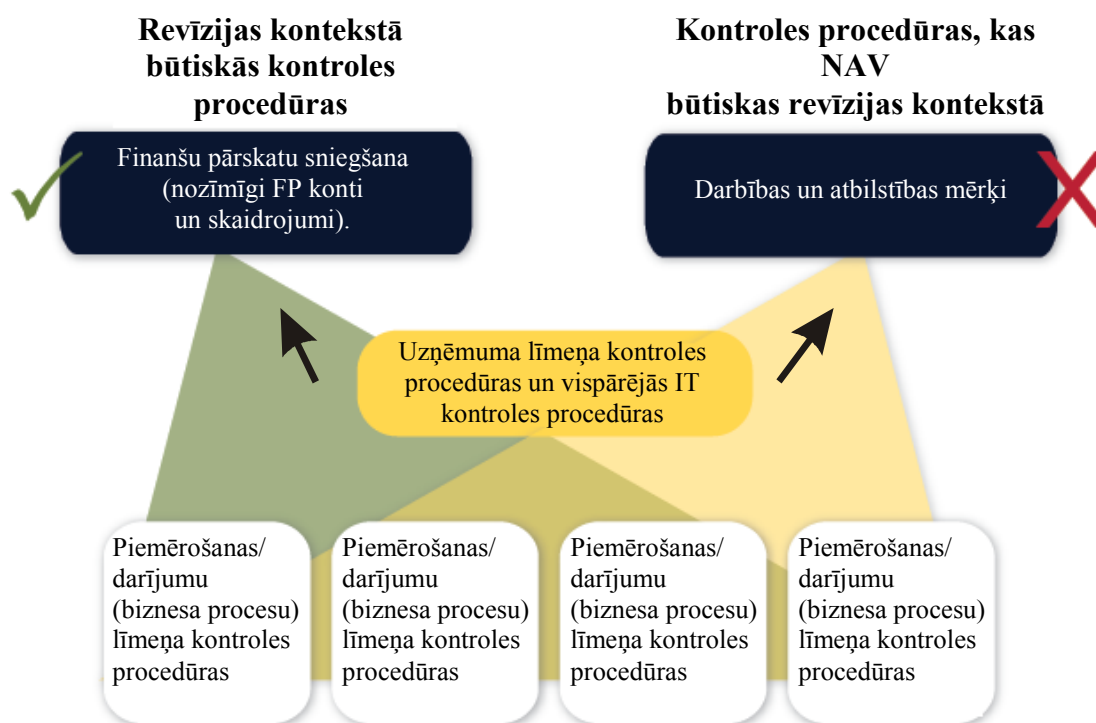
Piezīmes. Revīzijā nav jāpievēršas kontroles procedūrām, kas nodrošina atbilstību normatīvajiem aktiem, kuri nav būtiski revīzijas kontekstā (gadījumos, kad prasību neievērošana nerada būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos).

11.8 Revīzijas kontekstā būtiskās iekšējās kontroles procedūras (izpratnes apjoms)

Ne visas kontroles procedūras ir būtiskas revīzijas kontekstā. Revidents iegūst izpratni tikai par tām kontroles procedūrām un novērtē tikai tās kontroles procedūras, kuras samazina būtisku neatbilstību risku (ko izraisījusi krāpšana vai kļūda) finanšu pārskatos. Tas nozīmē, ka noteikta veida kontroles pasākumus var izslēgt no revīzijas pavisam, kā parādīts nākamajā diagrammā. Tās ir kontroles procedūras, kas:

- nav saistītas ar finanšu ziņošanu (piemēram, darbības kontroles procedūras un kontroles procedūras, kas izvērtē atbilstību normatīvajiem aktiem); un
- pat tad, ja tās nepastāv, neizraisa būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos.

Diagramma 11.8-1



Dažos gadījumos finanšu kontroles procedūras var pārklāties ar kontroles procedūrām, kuras ir attiecas uz darbības un atbilstības mērķiem. Tādas ir kontroles procedūras, kas attiecas uz revidenta vērtētajiem vai izmantotajiem datiem citās revīzijas procedūrās, piemēram:

- analītiskajām procedūrām nepieciešamie dati (piem., ražošanas statistika);
- kontroles procedūras, kas atklāj neatbilstību likumu un normatīvo aktu prasībām;
- to aktīvu kontroles procedūru aizsargāšana, kas ir saistīta ar finanšu ziņošanu; un
- kontroles pārbaudes, kas pārbauda iegūtās informācijas pilnīgumu un precizitāti, kura var būt galveno darbības rādītāju aprēķināšanas pamatā.

Kontroles procedūras, kas vienmēr būs būtiskas revīzijas kontekstā, ir kontroles procedūras, kas mazina nākamajā tabulā aprakstītos riskus.

Tabula 11.8-2

Apraksts	
Nozīmīgi riski	Nozīmīgi riski ir identificētie un izvērtētie būtisku neatbilstību riski, kas, pēc revidenta domām, revīzijas gaitā ir īpaši jāizvērtē.
Riski, ko nevar izvērtēt, veicot tikai detalizētas procedūras	Tie ir tādi identificētie un izvērtētie būtisku neatbilstību riski, kuru gadījumā detalizētās procedūras pašas par sevi nenodrošina pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.
Citi būtisku neatbilstību riski	Tie ir tādi identificētie un izvērtētie būtisku neatbilstību riski, kuri, pēc revidenta domām, var potenciāli radīt būtiskas neatbilstības.

Revidenta spriedumu par to, vai kontroles procedūra ir būtiska revīzijas kontekstā, ietekmē šādi faktori.

- Citos iekšējās kontroles komponentos ietvertu kontroles pasākumu esamība/neesamība. Ja konkrēts risks jau ir samazināts (piemēram, izmantojot kontroles vidi, informācijas sistēmu utt.), nav jāidentificē nekādas papildu kontroles procedūras, kādas, iespējams, pastāv.
- Vairāku kontroles procedūru esamība, kas ir paredzētas viena un tā paša mērķa sasniegšanai. Nav nepieciešams iegūt izpratni par katru ar attiecīgo mērķi saistīto kontroles procedūru.
- Nepieciešamība pārbaudīt noteiktu galveno kontroles procedūru darbības efektivitāti. Piemēram, ja nav praktiskas iespējas pārbaudīt pārdošanas darījuma pilnīgumu (t.i., veicot detalizētas procedūras), ir jāveic kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaude.
- Ietekme, kādu radītu kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaude uz veicamo detalizēto pārbaudu apjomu (t.i., samazināšana).

Revidents profesionāli izvērtē, vai iekšējās kontroles procedūra, atsevišķi vai apvienojumā ar citām, ir būtiska.

PIEZĪMES.

Lejupejoša un uz risku pamatota pieeja

Revidenta metode izpratnes gūšanai par iekšējās kontroles sistēmu ir „lejupejoša”. Vispirms revidents identificē uzņēmuma un darījumu līmeņa riskus un pēc tam nosaka, vai vadības veiktie atbildes pasākumi ir atbilstīgi.

Pamatīga izpratne par uzņēmuma līmeņa kontroles procedūrām nodrošina stabilu pamatu finanšu ziņošanas kontroles procedūru izvērtēšanai darījumu (biznesa procesu) līmenī. Piemēram, ja uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras, kas nodrošina datu saskaņotību, ir neapmierinošas, šis faktors mazina visu sistēmu, piemēram, pārdošanas, iepirkumu un algu izmaksas sistēmu, ģenerētās informācijas ticamību.

Piemērs

Saskaņā ar lejupejošu un uz risku pamatotu pieeju revidents gūst izpratni par iekšējās kontroles sistēmu šādi:

- identificē ar katru nozīmīgo kontu atlikumu saistītos biznesa procesus (tostarp grāmatvedības procesus);
- katra identificētā procesa kontekstā nosaka, vai pastāv būtiskas neatbilstības rašanās iespēja finanšu pārskatos, vai arī pastāv citi faktori, kas attiecīgo kontroles procedūru padara būtisku; un
- izslēdz no revīzijas tos procesus un kontroles procedūras, kas nav būtiskas.

Piemēram, cepumu ražošanas uzņēmumā var būt šādi procesi, kas veido ieņēmumus no pārdošanas.

- Galvenā pārdošanas pasūtījumu sistēma reģistrē informāciju un katra pa tālruni saņemtā pasūtījuma apstrādes gaitu. Tas nodrošina 70% no pārdošanas apjoma.
- „Nocenotās preces izpārdošana” notiek tad, kad klienti mazā veikalā, kas atrodas pie fabrikas, var iegādāties sadrupušus cepumus. Tas nodrošina 2% no pārdošanas apjoma.
- Pārdošana internetā — pasūtījumi tiek veikti internetā, par ko tiek maksāts, izmantojot kredītkarti; tas nodrošina 28% pārdošanas apjoma.
- Grāmatvedības sistēma reģistrē visu veidu pārdošanas datus.

Šajā gadījumā ir zema iespējamība, ka nocenotās preces izpārdošana radīs būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos, tāpēc to var izslēgt no revīzijas apjoma. Tomēr, pirms šāda lēmuma pieņemšanas, būtu vērts:

- iztaujāt par nocenotās preces izpārdošanas kontroles procesu esamību, lai pārliecinātos, vai visi šādi pārdošanas darījumi tiek reģistrēti un vai cepumi netiek apzināti salauzti, lai tos par pazeminātu cenu pārdotu saistītajām pusēm; vai
- veikt analītisku pārdošanas sadalījuma pārbaudi, lai pārliecinātos, vai nocenotās preces pārdošanas apjoms nav novirzījies no sagaidītajiem 2% no pārdošanas apjoma.

11.9 Problēmu analīze — atbilstīgu kontroles procedūru identificēšana

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Nemiet vērā, ka nākamā darbība bieži vien tiek veikta plānošanas procesa ietvaros.

Tā kā revīzijai nebūt nav būtiski visi biznesa procesi un kontroles procedūras, ir svarīgi saprast, kuras finanšu pārskatu jomas un kontroles procedūras būtiski ietekmē finanšu pārskatus.

Nosakot, kuras finanšu pārskatu jomas un saistītie biznesa procesi ir būtiski revīzijas kontekstā, par atskaites punktu jāizmanto vispārējais būtiskums, lai identificētu:

- kuras finanšu pārskatu jomas ir vai varētu būt būtiskas; un
- kuras uzņēmuma līmeņa kontroles pārbaudes un biznesa procesi ir būtiski.

Nebūtiskus atlikumus, darījumus, biznesa procesus un kontroles pārbaudes, kas nevar radīt būtiskas neatbilstības, var izslēgt no turpmākiem revīzijas apsvērumiem. Tomēr pirms izslēgšanas apsveriet:

- iespējamu nebūtisku neatbilstību kopsummu, kas kopumā var izraisīt būtiskas neatbilstības; un
- vai finanšu pārskatu joma ir uzrādīta ar pārāk zemu vērtību krāpšanas vai kļūdas dēļ.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”

Identificējiet procesus, kas mazina riskus	
Visaptveroši riski	Ikgadējais biznesa plānošanas cikls, vadības/īpašnieka ikmēneša sanāksmes, kas ietver finanšu informācijas pārbaudes, darbinieku rīcības kodekss, IT budžets, vadības pastāvīga iesaiste darbībās, personāla vadības pamatprincipi un vispārējās IT kontroles pārbaudes
Nauda un naudas ekvivalenti	Debitoru parādi, ieņēmumu process, īstermiņa ieguldījumi (30-60 dienu) bankā, bankas kontu saskaņojumi un skaidras naudas pārvaldība
Tirdzniecība un citi debitori	Ieņēmumi, debitoru parādi, ieņēmumu apstrāde, kavēto parādu vērtējums, aktīvu pārdošana
Krājumi	Iepirkumi, kreditori, maksājumu process, krājumu pārvaldība, inventarizācija, novecojušo krājumu vērtējums
Īpašums, būves un iekārtas	Iepirkumi, kreditori, maksājumu process, amortizācijas aprēķins, aktīvu kapitalizācija, aktīvu pārdošana
Parāds bankai	Debitoru parādi, ieņēmumu apstrāde, bankas kontu saskaņojums un skaidras naudas pārvaldība
Tirdzniecība un citi kreditori	Iegāde, kreditori, algu izmaksa, maksājumu apstrāde, aktīvu kapitalizācija
Maksājamais ienākumu nodoklis	Ienākumu nodokļa apliecinājuma sagatavošana
Procentu aizņēmums	Finanšu tarifi, bankas kontu saskaņošanas process
Kapitāls un uzkrājumi	Kapitāla piešķiršana/dzēšana, dividendes
Pārdošana	Ienākumi, debitoru parādi, maksājumu apstrāde (tostarp mēbeļu ar defektiem pārdošana, pārdošana internetā, katalogs un klientu pārdošanas pasūtījumi)
Pārdoto preču izmaksas	Iepirkumi, kreditori, algu izmaksa, maksājumu apstrāde, krājumu korekcijas
Piegādes izmaksas	Iepirkumi, kreditori, algu izmaksa, maksājumi
Administratīvās izmaksas	Iepirkumi, kreditori, algu izmaksa, maksājumi
Amortizācija	Amortizācija un amortizācijas aprēķini
Finanšu izmaksas	Finanšu tarifi, bankas kontu saskaņošanas process
Ienākumu nodoklis	Ienākumu nodokļa apliecinājuma sagatavošana

Sagatavoja: FJ

Datums: 20X3. gada 18. februārī

Pārbaudīja: LF

Datums: 20X3. gada 5. martā

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmīš & Co”

Ziņojums: būtisko finanšu pārskatu jomu (FPJ) un procesu noteikšana

Uzņēmuma un vispārējā IT līmenī

- Raitis katru gadu sagatavo gada budžetu iesniegšanai bankā.
- Raitis sazinās ar bankas vadītāju reizi ceturksnī, kad bankai sūta finanšu pārskatus.
- Raitis parasti pārbauda finanšu pārskatus kopā ar Daini un Jāni, jo „Bērziņa mēbeles” ir akcionārs, kā arī tāpēc, ka Raitis augstu vērtē viņu ieguldījumu un Jāņa grāmatvedības un finanšu zināšanas.

Nepastāv nekāda formāla IT struktūra vai process. Raitis izlemj, kāda programmatūra un aparatūra ir jānomaina pēc vajadzības. Lai gan Raitis rūpējas par to, lai Rasma katru nedēļu arhivētu grāmatvedības datus, nav izstrādāts nekāds negadījumu plāns, kā arī nav dokumentēts IT process.

Būtiskās finanšu pārskatu jomas

Visas FPJ finanšu pārskatos ir būtiskas un ietilpst revīzijas ietvaros, izņemot skaidru naudu un skaidras naudas ekvivalentus, kas mainās katrā periodā. Tāpēc mūsu revīzijas ietvaros ir jāpārbauda tālāk minētie biznesa procesi.

Biznesa process	Būtiskās ietekmētās finanšu pārskatu jomas
Debitoru parādi/ieņēmumi	Ienākumi, pircēju u.c. parādi, skaidra nauda un skaidras naudas ekvivalenti
Kavēto debitoru parādu vērtējums	Pircēju parādi un šaubīgu parādu izmaksas
Pārdošanas process (pārdošana skaidrā naudā, pārdošanas darījumi)	Ienākumi
Iepirkumi, kreditori, maksājumi	Tirdzniecība un citi kreditori, īpašums, būves un iekārtas, krājumi, ieņēmumu pārskatu izdevumu kategorijas
Algu izmaksas	Algu izdevumi
Ienākumu nodoklis un nomaksa	Ieņēmumi, algu izmaksas un nodokļu nomaksa
Krājumu vērtējums un pārvaldība	Iepirkumi un krājumi
Bankas kontu saskaņošana	Skaidra nauda un skaidras naudas ekvivalenti, procentu aizņēmums, procentu maksājumi
Nolietojuma un amortizācijas aprēķins	Īpašums, būve un iekārtas, nolietojuma/amortizācijas izmaksas

Sagatavoja: FJ

Datums: 20X3. gada 18. februārī

Pārbaudīja: LF

Datums: 20X3. gada 5. martā

12. Iekšējās kontroles sistēmas izvērtēšana

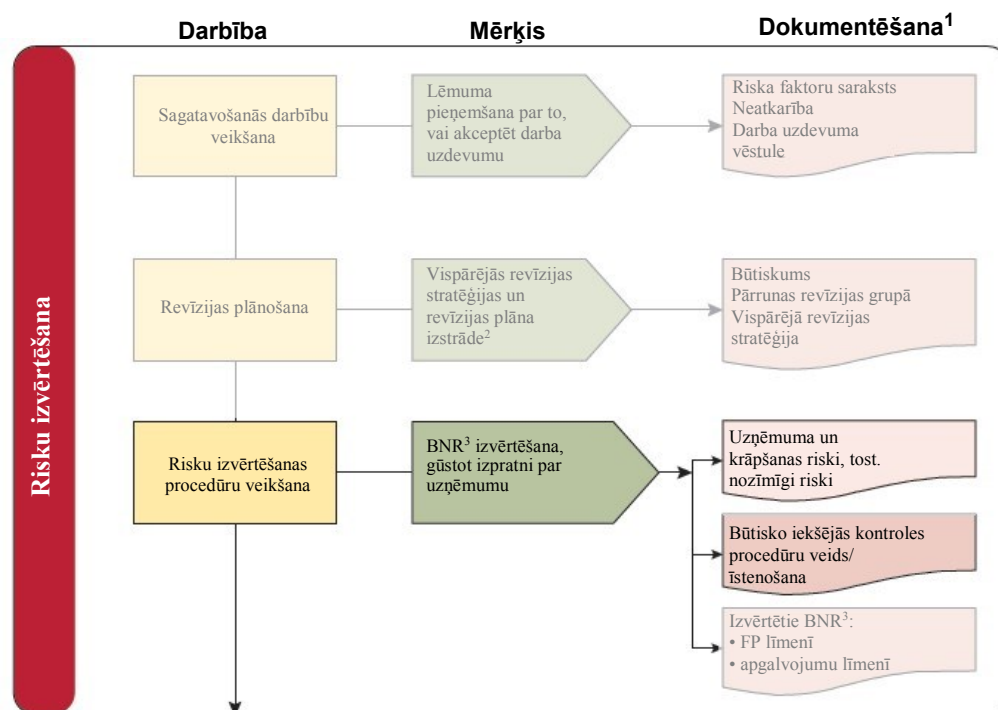
Nodaļas saturs

Saistītie SRS

Norādījumi attiecībā uz četrām galvenajām darbībām, kas saistītas ar izstrādāto un īstenoto kontroles procedūru izvērtēšanu un rezultātu dokumentēšanu.

315.

Diagramma 12.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
315. SRS 13. punkts	Gūstot izpratni par revīzijai būtiskajām kontroles procedūrām, revidents novērtē šādu sistēmu veidu un nosaka, vai tās ir ieviestas, veicot procedūras papildus uzņēmuma darbinieku iztaujāšanai. (Skat. A66-A68 punktu.)
315. SRS 29. punkts	Ja revidents konstatē, ka pastāv nozīmīgs risks, viņš gūst izpratni par revīzijas kontekstā būtiskajām uzņēmuma kontroles procedūrām un kontroles aktivitātēm. (Skat. A124-A126 punktu.)
315. SRS 32. punkts	Revidents dokumentē: a) pārrunas, kas notikušas darba grupā, ja tādas jāveic atbilstoši 10. punkta nosacījumiem, un šādu pārrunu gaitā pieņemtos nozīmīgos lēmumus; b) galvenos faktus, kas apkopoti, gūstot izpratni par visiem uzņēmuma un tā vides aspektiem atbilstoši 11. punktā norādītajām prasībām, kā arī par katru no 14.-24. punktā minētajiem iekšējās kontroles sistēmas elementiem; informācijas avotus, pamatojoties uz kuriem gūta izpratne; veiktās risku izvērtēšanas procedūras; c) identificētos un izvērtētos būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī atbilstoši 25. punkta prasībām; un d) identificētos riskus un ar tiem saistītās kontroles procedūras, par kurām revidents ir guvis izpratni atbilstoši 27.-30. punkta prasībām. (Skat. A131–A134 punktu.)

12.1 Pārskats

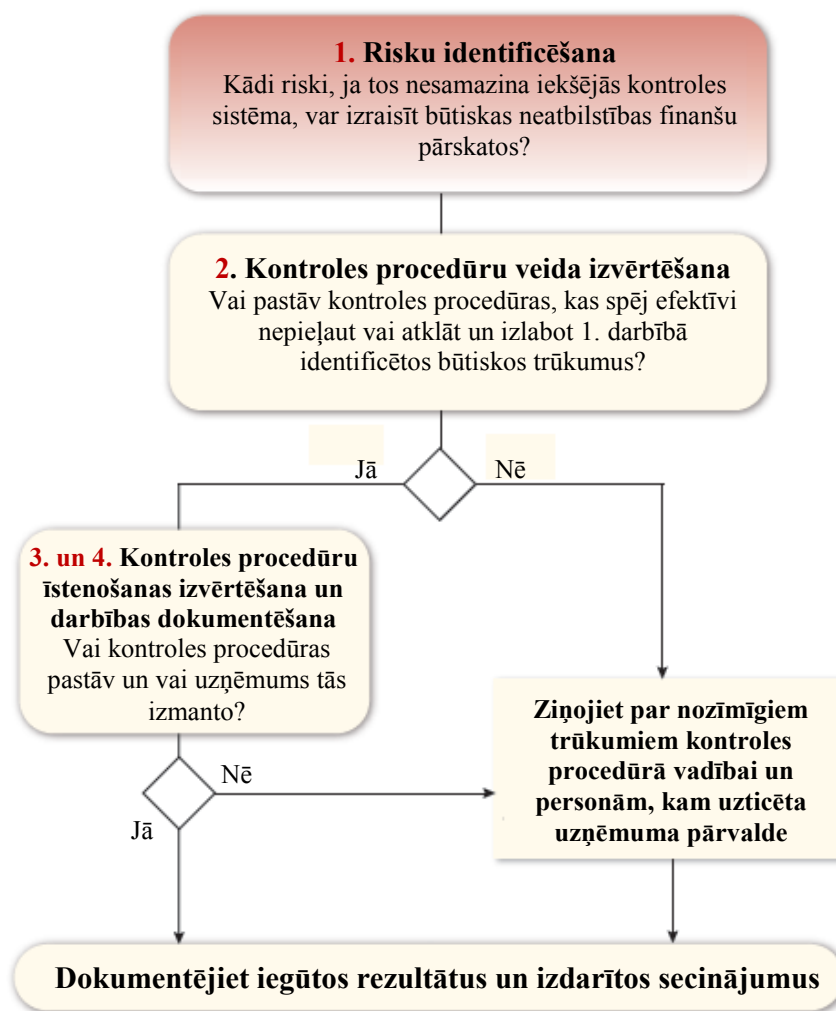
Neatkarīgi no tā, vai revīzijas pierādījumu iegūšanai beigu beigās tiks veiktas kontroles procedūru pārbaudes, revidents katra darba uzdevuma ietvaros izvērtē kontroles procedūru veidu un īstenošanu. Tas ietver četru darbību procesu, kas aprakstīts nākamajā tabulā.

Tabula 12.1-1

Apraksts	
1. darbība Kādi riski ir jāsamazina?	Identificējiet pastāvošos būtisku neatbilstību riskus (uzņēmuma un krāpšanas riskus) un nosakiet, vai tie ir visaptveroši riski, kas ietekmē visus apgalvojumus, vai īpaši riski, kas ietekmē tikai konkrētas finanšu pārskatu jomas un apgalvojumus.
2. darbība Vai vadības izstrādātās kontroles procedūras samazina risku?	Identificējiet esošos biznesa procesus (ja tādi ir). <ul style="list-style-type: none"> Iztaujājiet uzņēmuma personālu, lai identificētu kontroles procedūras, kuras mazina 1. darbībā identificētos riskus. Pārbaudiet rezultātus un izvērtējiet, vai kontroles procedūras patiesībā mazina riskus. Informējiet vadību un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par visiem identificētajiem nozīmīgajiem trūkumiem uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmā. Lielākos uzņēmumos šīs darbības ietvaros var būt jāatsaucas uz vai jāsapatavo sistēmas dokumentācija (skat. tālāk 3. darbību), kas nodrošinātu kontekstinformāciju par konkrētu kontroles procedūru darbību.
3. darbība Vai kontroles procedūras, kas mazina risku faktorus, faktiski darbojas?	Novērojiet vai pārbaudiet atbilstīgo iekšējās kontroles sistēmas darbību, lai pārlicinātos, vai tās patiešām tiek īstenotas. Ņemiet vērā, ka ar vadības iztaujāšanu nepietiek, lai novērtētu, vai atbilstīgā kontroles procedūra tiek faktiski īstenota. Šo darbību bieži vien var apvienot ar iepriekšējo 2. darbību .

Apraksts	
4. darbība Vai atbilstīgās kontroles procedūras darbība ir dokumentēta?	<p>Šī darbība var ietvert vienkāršu galveno procesu aprakstu stāstījuma formā (ko sagatavo uzņēmuma vadība vai revidents), tostarp atbilstīgo identificēto kontroles procedūru darbību aprakstu.</p> <p>Šajā dokumentācijā nav jāietver:</p> <ul style="list-style-type: none"> • detalizēts biznesa procesu apraksts vai dokumentu plūsmas veids uzņēmumā; vai • iekšējās kontroles procedūras, kas, iespējams, pastāv, bet nav būtiskas revīzijas kontekstā.

Diagramma 12.1-2



Piezīmes. Neatkarīgi no tā, cik kvalitatīvi ir izstrādāta un īstenota kontroles procedūra, ņemot vērā pastāvošos ierobežojumus, tā spēj nodrošināt tikai pietiekamu pārlicību par uzņēmuma mērķu sasniegšanu saistībā ar finanšu pārskatu ticamību. Šie ierobežojumi ir aprakstīti tālāk.

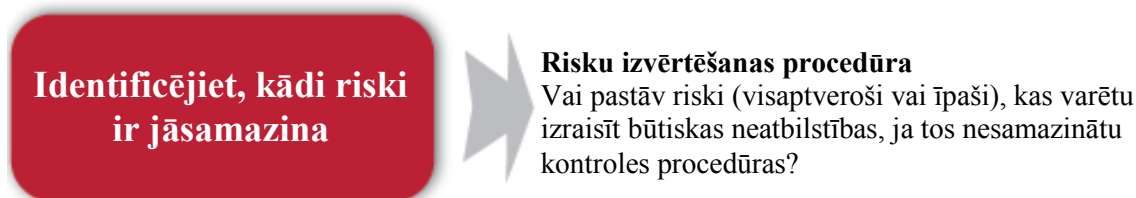
Tabula 12.1-3

	Apraksts
Iekšējās kontroles sistēmas ierobežojumi	<ul style="list-style-type: none"> • Cilvēku izdarīti spriedumi un vienkāršas cilvēku neveiksmes, piemēram, kļūdas vai kļūmes. • Iekšējās kontroles sistēmas prasību neievērošana, par ko slepeni vienojušies divi vai vairāk cilvēki. • Nepieņemami iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumi vadības līmenī, piemēram, pārdošanas līgumu nosacījumu mainīšana vai klienta kredītlimita neievērošana.

2. sējuma 11. nodaļā ir aprakstīta nepieciešamā izpratne par iekšējās kontroles sistēmu. 1. sējuma 5. nodaļā ir aprakstīts iekšējās kontroles sistēmas veids un sniegts detalizēts piecu iekšējās kontroles sistēmas komponentu izklāsts.

12.2 1. darbība — Kādi riski ir jāsamazina?

Diagramma 12.2-1



Pirms revidents sāk dokumentēt iespējamās kontroles procedūras, ir jāidentificē un jāizvērtē esošie nozīmīgie un citi riska faktori. Pretējā gadījumā iekšējās kontroles sistēmas izvērtēšana notiks bez izpratnes par tiem riskiem, kuri iekšējai kontroles sistēmai būtu jāsamazina.

Risku identificēšana ir aprakstīta 2. sējuma 8. nodaļā. Riski, kuri jāsamazina, var būt visaptveroši un ietekmēt daudzas finanšu pārskatu jomas vai īpaši un ietekmēt konkrētas finanšu pārskatu jomas un apgalvojumus.

Nākamajā diagrammā apkopoti vairāki tipiski risku avoti un kontroles procedūru veidi, kas var samazināt šādus riskus.

Diagramma 12.2-2

Iespējamo problēmu noteikšana	Risku avoti	Mazinošas kontroles procedūras
Maldinoši finanšu pārskati (visaptveroši riski)	Ārējie nozares faktori Uzņēmuma veids Grāmatvedības pamatprincipi Mērķi un uzdevumi Darbības rezultāti Krāpšana	Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras un procesi Vispārējās IT kontroles procedūras Darījumu līmeņa kontroles procedūras
Finanšu pārskatu sagatavošanas laikā radušās neatbilstības (visaptveroši riski)	Grāmatvedības aplēses Nosacījumi, kas attiecas uz grāmatvedības pamatprincipiem Izkāļlapas izmantošana Neikdienišķi darījumi Žurnāla ieraksti, saskaņojumi Finanšu pārskatu skaidrojumiem nepieciešamā informācija	Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras Vispārējās IT kontroles procedūras Darījumu līmeņa kontroles procedūra
Neprecīzi apstrādāti vai reģistrēti darījumi (īpaši riski)	Apstiprināto darījumu identificēšana/reģistrēšana Darījumu kategorijas Vērtējums, periodizācija Aktīvu drošība	Darījumu līmeņa kontroles procedūras IT lietojumprogrammu kontroles procedūras Dažas īpašas uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras

Kad ir sagatavots saraksts ar riska faktoriem katram biznesa procesam, revidents var (bet ne obligāti) veikt šādas darbības:

- izslēgt visus tos riska faktorus, kuri visdrīzāk neizraisītu būtiskas neatbilstības, pat ja tie nemaz netiktu mazināti; kontroles procedūras, kuras ir vērstas uz šādiem riskiem, nav būtiskas revīzijas kontekstā;
- pielāgot riska faktoru formulējumu konkrētā uzņēmuma vajadzībām;
- pārlicināties, vai ir izskatīti visi atbilstīgie apgalvojumi; un
- apsvērt, vai pastāv jebkādi papildu riski (uzņēmuma un darījumu līmenī), kas varētu izraisīt būtiskas neatbilstības, ja tie netiktu samazināti.

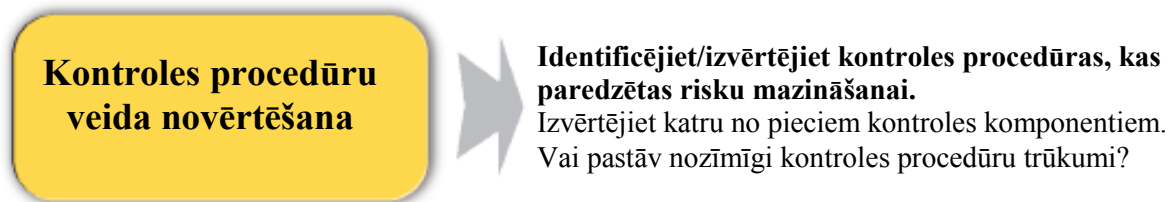
PIEZĪMES.

Daži uzņēmumi var izmantot tādu iekšējās kontroles sistēmu (piemēram, to, kuru publicējusi Treadway komisijas atbalstošo organizāciju komiteja (COSO)), kas nodrošina vispārēju iekšējās kontroles sistēmas mērķu sarakstus un iekšējās kontroles procedūras. Ja revīzijā tiek izmantots šāds instruments, iepriekš aprakstītajām darbībām sekotu šādas darbības:

- izslēdziet tos kontroles procedūru mērķus (vai riska faktorus), kuri visdrīzāk neizraisītu būtisku neatbilstību, pat ja nepastāvētu iekšējās kontroles sistēma;
- pievienojiet jebkurus citus papildu kontroles procedūru mērķus (risku faktorus), kuri uzņēmumam varētu izraisīt būtisku neatbilstību, ja tos nemazinātu; un
- identificējiet finanšu pārskatu jomas un apgalvojumus, kurus ietekmē risku faktori.

12.3 2. darbība — Vai vadības izstrādātās kontroles procedūras samazina risku?

Diagramma 12.3-1



Novērtējot, vai vadība ir pareizi izstrādājusi kontroles procedūru, jāņem vērā tas, vai identificētās kontroles procedūras (atsevišķi vai apvienojumā ar citām kontroles procedūrām) faktiski samazinās riska faktoru. Tostarp jāapsver, vai kontroles procedūra(s) spēj efektīvi:

- nepieļaut būtisku neatbilstību rašanos; vai
- atklāt un izlabot būtiskas neatbilstības pēc tam, kad tās radušās.

Kontroles procedūru veida novērtēšanu ieteicams sākt ar visaptverošām kontroles procedūrām. Šī veida kontroles procedūras ir vissvarīgākais aspekts īpašo (darījumu līmeņa) kontroles procedūru veida un darbības izvērtēšanai.

Šajā brīdī daži revidenti (īpaši, ja revīzija tiek veikta lielākos un sarežģītākos uzņēmumos) var uzskatīt par lietderīgu iegūt informāciju, vēlamu, paša uzņēmuma sagatavotu, kas apraksta biznesa procesu, dokumentu plūsmas veidu uzņēmumā un jomas, kurās pastāv kontroles procedūras. Tomēr jāņem vērā, ka tā nav īpaša SRS noteikta prasība.

Ir divi veidi, kā saskaņot iekšējās kontroles procedūras ar riska faktoriem (vai kontroles procedūru mērķiem), kuru mazināšanai tās ir izstrādātas. Šīs rokasgrāmatas ietvaros šīs metodes tiek dēvētas šādi:

- viens risks attiecībā uz daudzām kontroles procedūrām; un
- daudzi riski attiecībā uz daudzām kontroles procedūrām.

Viens risks attiecībā uz daudzām kontroles procedūrām

Saskaņā ar šo metodi katrs riska faktors tiek aplūkots atsevišķi. Tiek identificētas visas kontroles procedūras, kas ir vērstas uz konkrēto riska faktoru. Šī metode jo īpaši noder, lai noteiktu saikni starp visaptverošajiem (uzņēmuma līmeņa) riska faktoriem un kontroles procedūrām. Šīs metodes ilustrāciju skatiet tālāk.

Tabula 12.3-2

Riska/kontroles procedūras mērķis	Apgalvojums	Mazinošās kontroles procedūras
1. Riska faktors	P	1. Kontroles procedūra A 2. Kontroles procedūra B 3. Kontroles procedūra C 4. Kontroles procedūra D

Riska/kontroles procedūras mērķis	Apgalvojums	Mazinošās kontroles procedūras
2. Riska faktors	EPP	1. Kontroles procedūra E 2. Kontroles procedūra F 3. Kontroles procedūra G 4. Kontroles procedūra H
3. Riska faktors	PP	1. Kontroles procedūra I 2. Kontroles procedūra J 3. Kontroles procedūra K 4. Kontroles procedūra L
4. Riska faktors	PPP	1. Kontroles procedūra M 2. Kontroles procedūra N 3. Kontroles procedūra O 4. Kontroles procedūra P

Šī metode, kas paredz viena riska attiecināšanu uz daudzām kontroles procedūrām bieži vien tiek izmantota, lai sasaistītu visu veidu kontroles procedūras, tostarp darījumu līmeņa kontroles procedūras. Tomēr, tā kā viena darījumu līmeņa kontroles procedūra var attiekties uz vairākiem riskiem (un tādējādi saskaņā ar šo metodi tiek atkārtota vairākas reizes), darījumu līmeņa kontroles procedūrām piemērotāka ir matrica „daudzi riski attiecībā uz daudzām kontroles procedūrām” (skat. tabulu 12.3-4).

Nākamais piemērs attēlo to, kā darbojas metode „viens risks attiecībā uz daudzām kontroles procedūrām”. Kontroles vides mērķis ir tāds, lai vadība personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā iedibinātu un uzturētu godīguma un ētiskas rīcības kultūru. Ja šis mērķis tiek norādīts kā riska faktors, iespējams, vadība nav iedibinājusi un nenodrošina godīguma un ētiskas rīcības kultūru.

Kontroles procedūras, ko vadība varētu izstrādāt un ieviest attiecībā uz šādiem visaptverošiem riskiem var būt šādas:

- vadība pastāvīgi, gan vārdos, gan rīcībā, apliecina apņemšanos ievērot augstus ētikas standartus;
- vadība novērš vai mīkstina faktorus, kas varētu izraisīt personāla vēlmi vai iespējas iesaistīties negodīgās vai neētiskās darbībās;
- pastāv ētikas kodekss vai līdzvērtīga sistēma, kas nosaka sagaidāmās ētiskas un morālās stājas prasības;
- darbinieki skaidri saprot, kāda rīcība ir pieņemama un kāda nav pieņemama, un zina, kā rīkoties, uzzinot par neatbilstīgu rīcību;
- darbinieki vienmēr saņem sodu par neatbilstīgu rīcību.

Revidents vispirms iepazīstas ar risku vai kontroles procedūras mērķi un pēc tam identificē, iespējams, izmantojot iepriekš minēto sarakstu, kādas kontroles procedūras pastāv (ja vispār pastāv), lai šo risku mazinātu. Dokumentēšanai var izmantot nākamo veidlapu.

Piezīmes. Kontroles procedūru veida kolonnā aprakstītas darbības, kas revidentam jāveic, izvērtējot kontroles procedūru veidu.

Tabula 12.3-3

Iekšējās kontroles sistēmas (IKS) komponents	Riska faktors	Identificētā kontroles procedūra	Kontroles procedūras veids
Kontroles vide	Netiek akcentēta godprātība vai ētika	<i>Darbinieki katru gadu paraksta rīcības kodeksu, kura ievērošanu nodrošina disciplināri pasākumi.</i>	<i>Ir izlasīts kodekss. Tajā ir akcentēta godprātība un ētikas prasības.</i>
	Pastāv iespēja, kas darbā tiek pieņemti nekompetenti darbinieki	<i>Katram amatam ir noteiktas nepieciešamās zināšanas un prasmes.</i>	<i>Ir pārbaudīti vadošo amatu apraksti, tostarp grāmatvedības jomā, un tie šķiet pieņemami.</i>
Risku izvērtēšana	Vadība bieži vien ir pārsteigta, kad notiek prognozējami notikumi	<i>Katru gadu uzņēmuma darbības plānošanas procesā tiek identificēti un izvērtēti uzņēmuma riski.</i>	<i>Ir pārbaudīts biznesa plāns, un ir identificēti, pārskatīti un izvērtēti riski.</i>

Tiklīdz ir identificētas kontroles procedūras, revidents izmanto profesionālu spriedumu un secina, vai kontroles procedūras veids ir pietiekams, lai samazinātu riska faktoru.

Sagatavojot atzinumu par kontroles vidi, revidents saskaņā ar 315. SRS 14. punktu novērtē, vai:

- vadība personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā ir iedibinājusi un uztur kultūru, kuras pamatā ir godīgums un ētikas normu ievērošana; un
- kontroles vides elementu spēcīgās puses kopumā kalpo kā pienācīgs pamats pārējiem iekšējās kontroles komponentiem un vai šo pārējo komponentu efektivitāti neliek apšaubīt kontroles vides trūkumi.

Revidents var izmantot šo formulējumu kā vispārīgu atzinumu par visām kontroles procedūrām uzņēmuma līmenī. Šādam atzinumam ir liela ietekme arī uz revidenta veikto risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī.

Daudzi riski daudzām kontroles procedūrām

Īpašo un darījumu līmeņa risku gadījumā visplašāk izmantotā metode kontroles procedūru veida novērtēšanai ir t.s. „kontroles procedūru veida izvērtēšanas matrica”. Šīs matricas ļauj revidentam uzreiz saskatīt:

- „daudzi pret daudziem” saikni starp riskiem un kontroles procedūrām;
- jomu, kurā ir iekšējās kontroles darbība ir efektīva;
- jomu, kurā ir iekšējās kontroles darbība ir neatbilstīga; un
- galvenās kontroles procedūras, kas attiecas uz daudziem riskiem/apgalvojumiem un ko varētu izmantot darbības efektivitātes pārbaudei.

Tālāk attēlots vienkāršas kontroles procedūras veida izvērtēšanas matricas piemērs.

Tabula 12.3-4

Process = pārdošana						
Būtisku risku faktori		Risks A	Risks B	Risks C	Risks D	Galv. kontr. proc.
	Apgalvojumi	P	EPP	PPP	PE	
Kontroles procedūras	<i>Iekšējās kontroles sistēmas komponents</i>					
Procedūra Nr. 1	<i>Kontroles vide</i>	A				
Procedūra Nr. 2	<i>Informācijas sistēmas</i>		A			
Procedūra Nr. 3	<i>Kontroles pasākums</i>	N	N		N	Jā
Procedūra Nr. 4	<i>Uzraudzība</i>	A				
Procedūra Nr. 5	<i>Kontroles pasākums</i>		N		N	Jā
Procedūra Nr. 6	<i>Kontroles pasākums</i>					
Procedūra Nr. 7	<i>Informācijas sistēmas</i>	A	A		A	
Vai kontroles procedūras veids ir pieņemams? Respektīvi, vai identificētās kontroles procedūras samazina riska faktoros?		Jā	Jā	Nē	Jā	

Atšifrējums:

N = kontroles procedūra nepieļaušanai

A = kontroles procedūra atklāšanai un izlabošanai

Piezīmes. Augstāk esošā matrica ietver šādu informāciju:

- riska faktori, kurus nesamazinot var rasties būtiska neatbilstība finanšu pārskatos;
- apgalvojumi, uz kuriem vērsti riska faktori; un
- gadījumos, kad iekšējās kontroles procedūra ir vērsta uz (krustojas ar) risku matricā, tā tiek reģistrēta kā procedūra, kas nepieļauj neatbilstību (N) vai atklāj neatbilstību pēc tam, kad tā radusies, un izlabo to (A).

Šādu matricu var arī paplašināt, lai tajā ietvertu vēl šādu informāciju:

- kontroles procedūras darbības biežums, piemēram, nepārtraukti, ik nedēļu, ik mēnesi;
- vai kontroles procedūra ir manuāla vai automatizēta; un
- sagaidāmā iekšējās kontroles procedūras ticamība noteiktā laikā. Tajā var ietvert, piemēram, personas, kura veic kontroles procedūru, kompetences izvērtēšanu (un neatkarību no citiem pienākumiem); vai kontroles procedūra tiek veikta laikus; radušos kļūdu vēsturi.

PIEZĪMES.

Vairākas kontroles procedūras

Ņemiet vērā, ka viena kontroles procedūra pati par sevi visdrīzāk nespēs mazināt galveno riska faktoru. Bieži vien riska faktora samazināšanu nodrošina kontroles pasākumu apvienojums ar citiem iekšējās kontroles sistēmas komponentiem (piemēram, kontroles vidi).

Sāciet ar riskiem

Nepareiza pieeja ir norādīt visas zināmās kontroles procedūras un pēc tam tās sasaistīt ar riskiem. Vispirms ir jānorāda riski, un tikai pēc tam kontroles procedūras, kas tos samazina. Efektīvāk ir pievērsties katram riskam (vai kontroles procedūras mērķim) pēc kārtas un tikai pēc tam identificēt esošās kontroles procedūras, kas ir vērstas uz konkrēto risku. Tiklīdz ir identificētas pietiekami daudzas kontroles procedūras, kas vērstas uz konkrēto risku, vairs nav nepieciešams ieguldīt laiku, lai identificētu papildu kontroles procedūras.

Saiknes noteikšana starp kontroles procedūrām un riskiem palīdz ne tikai novērtēt kontroles procedūras izstrādi, bet arī identificēt galvenās kontroles procedūras (attiecībā uz atbilstīgiem apgalvojumiem), kuras potenciāli varētu pārbaudīt. Tas revidentam palīdz identificēt trūkumus kontroles procedūrās, kam var sekot šādas darbības:

- savlaicīga vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, informēšana par nozīmīgiem trūkumiem, lai varētu veikt koriģējošus pasākumus; un
- atbilstīgu revīzijas atbildes pasākumu izstrāde.

Kontroles procedūru veida izvērtēšanas matricu (skat. tabulu 12.3-4) var izmantot, lai identificētu gan kontroles procedūru stiprās puses, gan trūkumus. Šis process ir aprakstīts tālāk.

Tabula 12.3-5

Jāidentificē	Apraksts — kontroles procedūru veida izvērtēšanas matricas izmantošana
Iekšējās kontroles sistēmas trūkumi	<p>Aplūkojiet katru risku kolonnu (iepriekš kontroles procedūru veida izvērtēšanas matricā), lai skatītu, kādas iekšējās kontroles procedūras pastāv, kas mazina riskus. Ja pastāv pietiekamas kontroles procedūras, kontroles sistēmā nav trūkumu.</p> <p>Ja ir tikai dažas vai neviena iekšējās kontroles procedūra, kas mazina risku, iespējams, pastāv nozīmīgi iekšējās kontroles procedūras trūkumi. Iepriekšējā tabulā aplūkojiet risku C, saistībā ar kuru pastāv nozīmīgs trūkums. Šādā gadījumā revidents veic tālāk minētās darbības:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iztaujā par citām iekšējās kontroles procedūrām vai iespējamām kompensējošām iekšējās kontroles procedūrām; ja tādu nav, iespējams, pastāv nozīmīgi trūkumi, par kuriem nekavējoties jāinformē vadība un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, lai tās varētu veikt koriģējošus pasākumus; un • apsver, kādas papildu revīzijas procedūras jāveic, reaģējot uz identificēto risku. <p>Kompensējošās kontroles procedūras var būt pasākumi, kas netieši ietekmē riska faktoru. Piemēram, risku, ka tiek nosūtītas preces, neizrakstot par tām rēķinu, var atklāt pārdošanas vadītājs, kas katru ceturksni pārbauda pārdošanas rezultātus. Šāda kontroles procedūra pati par sevi acīmredzot nebūtu pietiekama, lai mazinātu risku.</p>

Jāidentificē	Apraksts — kontroles procedūru veida izvērtēšanas matricas izmantošana
Iekšējās kontroles stiprās puses	Aplūkojiet kontroles matricas rindas, lai identificētu tādas iekšējās kontroles procedūras, kuras varētu nepieļaut vai atklāt un izlabot neatbilstības, ko izraisa vairāki riska faktori. Ievērojiet, ka iepriekš norādītajā matricā kontroles procedūra Nr. 3 ir vērsta uz trim riskiem un trim apgalvojumiem. Šāda veida kontroles procedūras (bieži vien dēvētas par galvenajām kontroles procedūrām), ja vien tās ir uzskatāmas par ticamām, var izvēlēties darbības efektivitātes pārbaudei, jo īpaši gadījumos, kad šādā pārbaude ļauj samazināt citu detalizēto pārbažu apjomu.

12.4 Atbilstīgu iekšējās kontroles procedūru identificēšana

Kontroles procedūras parasti identificē, pārrunu gaitā ar personu, kas ir atbildīga par riska vai konkrētā procesa pārvaldību. Mazākos uzņēmumos tas bieži vien ir īpašnieks-vadītājs vai vecākais vadītājs. Tālāk aprakstīta tipiska metode kontroles procedūru identificēšanai.

Tabula 12.4-1

Darbība	Apraksts
Identificējiet pastāvošos riskus	Identificējiet visaptverošos (uzņēmuma līmeņa) un īpašos (darījumu līmeņa) riskus, kuru samazināšanai tiek izmantota tāda iekšējās kontroles sistēma, kuras uzdevums ir nepieļaut vai atklāt un izlabot būtiskas neatbilstības.
Jautājiet par iekšējās kontroles sistēmas procedūrām, kas ir vērstas uz pastāvošo risku (aplūkojiet katru riska faktoru)	<p>Jautājiet īpašniekam-vadītājam vai atbildīgajai personai, kādas kontroles procedūras pastāv uzņēmumā attiecībā uz katru konkrēto riska faktoru. Dokumentējiet identificētās kontroles procedūras, izmantojot iztaujājamās personas formulējumu.</p> <p>Kad (pamatojoties uz profesionālu spriedumu) ir identificēts pietiekams daudzums kontroles procedūru, kas efektīvi mazina risku, vairs nav nepieciešams izjautāt par citām kontroles procedūrām. Nav vajadzības uzskaitīt visas pārējās kontroles procedūras, kas, iespējams, pastāv, lai mazinātu risku, izņemot, ja šī informācija ir nepieciešama citiem mērķiem.</p>
Dokumentējiet rezultātus	<p>Identificētās kontroles procedūras var dokumentēt vairākos veidos. Tās var norādīt zem katra riska faktora, uz ko tās attiecas, vai arī norādīt kontroles procedūru matricā un saistīt ar visiem iespējamajiem riska faktoriem, uz kuriem tās vērstas.</p> <p>Galvenais ir pārliecināties, vai identificētās kontroles procedūras ir saistītas ar riska faktoriem, kuru mazināšanai tās ir izstrādātas. Tas ļauj izvērtēt, vai identificētās kontroles procedūras patiešām mazina risku. Ja tiek izmantota kontroles procedūru matrica:</p> <ul style="list-style-type: none"> reģistrējiet identificētās iekšējās kontroles procedūras tieši matricā un norādiet (vietās, kur tās saskaras ar risku), vai tās nepieļauj vai atklāj un izlabo potenciālās ar riska faktoriem saistītās neatbilstības; un apsveriet, vai kontroles procedūra spētu efektīvi mazināt citus riska faktorus. Iespējams, dažas iekšējās kontroles procedūras nepieļauj vai atklāj vairākus riska faktorus. <p>Ja revidents konstatē, ka kontroles procedūras nav vērstas uz risku, revidents nekavējoties brīdina vadību, ka pastāv kontroles procedūras trūkumi (visdrīzāk nozīmīgi), kas varētu būt jāizskata.</p>

PIEZĪMES.

Centieties neizmantot vispārējas kontroles procedūras

Centieties neizmantot vispārējo iekšējo kontroles procedūru pasākumu sarakstu, kas ir piemērots tā dēvētajam „tipiskam” uzņēmumam. „Standarta” vai „tipisku” kontroles procedūru sarakstu izskatīšana un izpratnes gūšana par tiem var aizņemt diezgan daudz laika, un bieži vien tie ir pārāk sarežģīti vai vienkārši neattiecas uz mazākiem uzņēmumiem. Izmantojiet šos sarakstus kā atsauces avotu, taču tikai nepieciešamības gadījumā. Efektīvāks veids ir dokumentēt katras identificētās kontroles procedūras veidu, izmantojot paša klienta aprakstu.

Veiciet vairākus uzdevumus vienlaikus

Kontroles procedūru veida izvērtēšanu var apvienot ar kontroles procedūru dokumentēšanu (skatiet tālāk 3. darbību) un kontroles procedūru īstenošanu pamatojošo dokumentu pārbaudi/izskatīšanu (skatiet tālāk 4. darbību). Piemēram, ja ir identificēts pamatprincips, kas nosaka, ka bez apstiprināšanas nevar veikt nevienu neikdienišķu žurnāla ierakstu, iepazīstieties ar attiecīgajiem pamatprincipiem (izvērtējiet kontroles procedūras veids) un dažus žurnāla ierakstus, kas pierādītu apstiprinājuma faktu (kontroles procedūras īstenošana).

Risku vadība

Daudzos uzņēmumos risku vadības pienākumi tiek piešķirti atkarībā no procesa (piemēram, pārdošanas vai iepirkumu), nevis riska. Tādējādi var gadīties, ka ar vairākiem svarīgiem riska faktoriem nenodarbojas neviens departaments (piemēram, pārdošana, iepirkumi un grāmatvedība) un par tiem neviens nav tieši atbildīgs. Ja riski nav konkrēti identificēti un nevienam nav piešķirta atbildība par tiem, bieži vien, rodoties problēmām, neviens neuzņemas atbildību. Darbinieki var vainot cits citu, sakot, piemēram, „Es domāju, ka šo risku vada Marija vai Jānis, vai grāmatvedības, IT, vai pārdošanas departaments,” utt.

Secinājumu izdarīšana attiecībā uz kontroles procedūras veidu

Kontroles procedūras veida novērtēšanas noslēdzošā darbība ir izdarīt secinājumus par to, vai identificētā kontroles procedūra faktiski mazina konkrēto riska faktoru. Tam jāizmanto profesionāls spriedums. Izvērtējiet, vai vadības sniegtās atbildes attiecībā uz katru atbilstīgo apgalvojumu vai riska faktoru ir pietiekamas, lai mazinātu būtisku neatbilstību risku līdz pieņemamam līmenim. Ja tiek izmantota kontroles procedūras veida izvērtēšanas matrica, secinājumu par to, vai kontroles procedūras ir vai nav pietiekamas katra riska faktora mazināšanai, var dokumentēt matricas apakšējā rindā.

Vispārējais kontroles procedūru novērtējuma kopsavilkums (kas ietver piecus kontroles komponentus) ir sniegts nākamajā diagrammā.

Diagramma 12.4-2

	Uzņēmuma līmeņa procesi	Pārdošanas process	Iepirkumu process	Algu izmaksas process
Galvenie finanšu pārskatu sagatavošanas riski ir identificēti	🟡	🟢	🟢	🟢
Grāmatvedības pamatprincipi ir konsekventi izmantoti	🟢	🔴	🟡	🟢
Darbinieki ir kompetenti un zinoši	🟢	🟢	🟢	🟢
Pastāv skaidras pilnvaru un atbildības robežas	🟢	🟢	🟢	🟢
Kontroles pasākumi ir atbilstīgi izstrādāti un īstenoti	🟢	🟢	🟡	🟢
Pastāv krāpšanas novēršanas kontroles pasākumi, kas vērsti uz krāpšanas riskiem	🔴	🟡	🟡	🟢
Informācijas sistēmas nodrošina ticamus datus	🟡	🟢	🟢	🟢
Kontroles procedūras tiek uzraudzītas	🔴	🟡	🟡	🟢

PIEZĪMES.

Mazākos uzņēmumos darījumu līmeņa kontroles procedūru izvērtēšanas veids ir vēl vienkāršāks. Vispirms, identificējiet riska faktoros (skat. iepriekš 1. darbību) un to ietekmēto(s) apgalvojumu(s). Pēc tam tā vietā, lai noteiktu identificēto kontroles procedūru saikni ar katru atsevišķo riska faktoru, identificējiet kontroles procedūras, kas ir vērstas uz attiecīgā riska skartajiem apgalvojumiem.

Ja konkrētam apgalvojumam nav identificēta neviena kontroles procedūra, ir jāizstrādā detalizēts revīzijas atbildes pasākums. Ja tiek sagaidīts, ka identificētās kontroles procedūras darbojas ticami, revīzijas atbildes pasākums var ietvert atbilstīgu galveno kontroles procedūru pārbaudi. Piemēram, neregistrēta pārdošanas darījuma risks attiecas uz pilnīguma apgalvojumu. Identificējot būtiskās kontroles procedūras, pietiek identificēt tās kontroles procedūras, kas ir vērstas uz pilnīguma apgalvojumu kopumā, nevis uz vienu konkrētu risku.

12.5 3. darbība — Vai kontroles procedūras, kas mazina riska faktoros, faktiski darbojas?

Diagramma 12.5-1



Vadības iztaujāšana pati par sevi nav pietiekama, lai varētu novērtēt iekšējo kontroles procedūru veidu vai īstenošanu. To nosaka apstākļi, ka cilvēki mēdz patiesi ticēt vai cerēt, ka pastāv noteiktas kontroles procedūras, lai gan tās patiesībā nepastāv. Revīzijā nav nekādas jēgas dokumentēt tādas kontroles procedūras (lai cik kvalitatīvas tās nebūtu), kas nepastāv vai nedarbojas.

Daži faktori, kas nosaka vajadzību novērot iekšējo kontroles procedūru darbību:

- **Izmaiņas procesos**
Procesi laika gaitā mainās. Tā cēlonis var būt mainīti/jauni produkti vai pakalpojumi, darbības optimizācija, izmaiņas personālā vai jaunu atbalsta IT lietojumprogrammu ieviešana.
- **Vēlamā pieņemšana par esošo**
Uzņēmuma personāls revidentam var izskaidrot to, kā sistēmai vajadzētu darboties, nevis to, kā tā faktiski darbojas praksē.
- **Zināšanu trūkums**
Daži sistēmas aspekti, iegūstot izpratni par iekšējās kontroles sistēmu, var neapzināti palikt nepamanīti.

PIEZĪMES.

Ja rodas šaubas par to, vai kāda no 2. darbībā identificētajām kontroles procedūrām faktiski tiek īstenota, neizvērtējiet kontroles procedūru veidu un nedokumentējiet to darbību, kamēr neesat noskaidrojis, vai tās pastāv un darbojas. Vai arī neveltiet laiku to kontroles procedūru izvērtēšanai, kas, visdrīzāk, nav būtiskas revīzijas kontekstā vai kuru veids nav atbilstīgs.

Lai iegūtu revīzijas pierādījumus attiecībā uz kontroles procedūru īstenošanu, ir jāizmanto nākamajā tabulā aprakstītās risku izvērtēšanas procedūras.

Tabula 12.5-2

	Apraksts
Kontroles procedūru īstenošanas izvērtēšana	<ul style="list-style-type: none"> • uzņēmuma personāla iztaujāšana; • īpašo kontroles procedūru novērošana vai atkārtota veikšana; • dokumentu un atskaišu pārbaude; un • viena vai divu darījumu izsekošana finanšu pārskatu kontekstā būtiskā informācijas sistēmā. To bieži vien sauc par caurskatīšanu.

Piezīmes. Caurskatīšana nav kontroles procedūras darbības efektivitātes pārbaude.

Kontroles procedūras īstenošana nodrošina pierādījumus par to, vai kontroles procedūra ir faktiski darbojusies konkrētajā laika posmā. Tās mērķis nav pārliecināties par tās darbības efektivitāti revīzijai pakļautajā periodā. Pierādījumi par darbības efektivitāti (ja tā ir paredzēta izstrādājamajā revīzijas stratēģijā) tiktu iegūti, veicot kontroles procedūru pārbaudes, rezultātā iegūstot pierādījumus par kontroles procedūru darbību noteiktā periodā, piemēram, gada laikā.

Tikai tad, kad ir skaidrs, ka revīzijas kontekstā būtiskā iekšējās kontroles sistēma ir atbilstīgi izstrādāta un īstenota, ir vērts apsvērt:

- kādu kontroles procedūru (ja tādas ir) darbības efektivitātes pārbaudzi rezultātā samazināsies vajadzība izmantot citas detalizētās pārbaudes; un
- kādas kontroles procedūras ir jāpārbauda, jo nepastāv cits veids kā iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

PIEZĪMES.

Pārlicinieties, vai revīzijas grupai ir skaidra izpratne par atšķirību starp kontroles procedūras veidu, īstenošanu un pārbaudi. Tālāk sniegts kopsavilkums par to atšķirībām.

Kontroles procedūru veids

Vai ir izstrādātas kontroles procedūras, kas mazina pastāvošos riskus?

Kontroles procedūru īstenošana

Vai izstrādātās kontroles procedūras faktiski darbojas? Kontroles procedūru īstenošana ir jāizvērtē katrā periodā, lai identificētu jebkādas izmaiņas sistēmā.

Kontroles procedūru pārbaudes

Vai kontroles procedūras efektīvi darbojušās noteiktā laika posmā? Nav obligāti jāpārbauda kontroles procedūru darbības efektivitāte, izņemot gadījumus, kad nav cita veida (piemēram, lielā mērā automatizēta sistēma, kur netiek izmantoti papīra dokumenti), kā iegūt vajadzīgos revīzijas pierādījumus. Šādā gadījumā revidents pieņem lēmumu veikt kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudi, pamatojoties uz profesionālu spriedumu.

Neignorējiet saikni starp kontroles procedūras veidu un īstenošanu

Ja ir šaubas par to, vai kāda no iepriekš 2. darbībā identificētajām kontroles procedūrām faktiski tiek īstenota, nenovērtējiet kontroles procedūru veidu, kamēr nav noskaidrots, vai tās pastāv un darbojas. Arī, ja revidents secina, ka kontroles procedūru veids nav atbilstīgs, nav jēgas turpināt un novērtēt kontroles procedūru īstenošanu. Visdrīzāk jau pastāv nozīmīgs trūkums.

Izvērtējiet īstenošanu katrā periodā

Pēc sākotnējā revīzijas uzdevuma vispirms izvērtējiet kontroles procedūras īstenošanu, lai noteiktu notikušās izmaiņas. Sāciet ar iepriekšējā periodā sagatavoto dokumentāciju par kontroles procedūras veidu. Ja tiek identificētas izmaiņas iekšējās kontroles sistēmā, izvērtējiet, vai pārskatītās vai jaunās kontroles procedūras joprojām mazina attiecīgo riska faktoru, vai arī ir radušies jauni riski, kas jāsamazina.

12.6 4. darbība — Vai atbilstīgās kontroles procedūras darbība ir dokumentēta?

Diagramma 12.6-1

Būtisko kontroles procedūru dokumentēšana



Dokumentējiet būtisko kontroles procedūru darbību

Nodrošiniet kontekstinformāciju attiecībā uz kontroles procedūru darbību no sākuma līdz finanšu pārskatu sagatavošanai

Šīs darbības mērķis ir sniegt informāciju par iepriekš 2. darbībā identificēto atbilstīgo kontroles procedūru darbību. Nepieciešamās dokumentācijas apjomu nosaka, izmantojot profesionālu spriedumu.

Iegūtā dokumentācija palīdz revidentam:

- izprast identificēto kontroles procedūru veidu, darbību (uzsākšanu, apstrādi, reģistrēšanu utt.) un kontekstu (piemēram, kas veic kontroles procedūru, kur un cik bieži tiek veikta kontroles procedūra, dokumentācija); un

- noteikt, vai kontroles procedūras ir ticamas un darbojas efektīvi. Ja tā ir, to pārbaudi var iekļaut revīzijas atbildes pasākumos, kas izriet no izvērtētajiem riskiem. Ja tiek pieņemts lēmums pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti, šī dokumentācija palīdz revidentam izstrādāt pārbaudi, piemēram, noteikti, kādu ģenerālkopu izmantot izlases kopas atlasīšanai, kurus kontroles procedūras atribūtus pārbaudīt, kas īsteno kontroles procedūru un kur ir atrodama vajadzīgā dokumentācija.

PIEZĪMES.

Kontroles procedūru dokumentācijai nav jābūt sarežģītai vai visaptverošai. Revidentam nav jādokumentē viss biznesa process vai jāapraksta visu kontroles procedūru, kuras nav būtiskas revīzijas kontekstā, darbība.

Tālāk aprakstīti daži aspekti, kuri jāapsver, dokumentējot būtiskās iekšējās kontroles procedūras.

Tabula 12.6-2

Būtisko iekšējās kontroles procedūru dokumentēšana

- Kā tiek uzsākti, apstiprināti, reģistrēti un apstrādāti nozīmīgi darījumi un kā par tādiem tiek ziņots.
- Pietiekami detalizēta informācija par darījumu plūsmu, lai varētu identificēt vietas, kur kļūdas vai krāpšanas dēļ var rasties būtiskas neatbilstības.
- Iekšējās kontroles procedūras attiecībā uz finanšu ziņošanas procesu perioda beigās, tostarp attiecībā uz nozīmīgām grāmatvedības aplēsēm un skaidrojumiem.

Biežāk izmantotās dokumentācijas veidlapas, ko sagatavo vadība vai revidents, ir šādas:

- stāstījuma formas apraksti vai ziņojumi;
- plūsmas diagrammas;
- plūsmas diagrammu un stāstījuma formas aprakstu apvienojums; un
- anketas un kontrolsaraksti.

Nepieciešamās dokumentācijas veids un apjoms ir atkarīgs no profesionālā sprieduma. Izvērtējamie faktori var būt šādi:

- uzņēmuma un tā iekšējās kontroles sistēmas veids, lielums un sarežģītība;
- informācijas par uzņēmumu pieejamība; un
- revīzijas metode un izmantotā revīzijas tehnoloģija.

Dokumentācija var atspoguļot arī revīzijas grupas pieredzi un spējas. Revīzijā, ko veic mazāk pieredzējuši revīzijas grupa, atbilstīgas izpratnes par uzņēmumu iegūšanai var būt nepieciešama detalizētāka dokumentācija salīdzinājumā ar pieredzējušāku revīzijas grupu.

12.7 Kontroles procedūru dokumentācijas pārskatīšana turpmākos periodos

Revidents, plānojot turpmākā perioda revīziju, var izmantot iepriekšējā revīzijas periodā sagatavotu vai iegūtu dokumentāciju. Tas ietver nākamajā tabulā aprakstīto dokumentāciju.

Tabula 12.7-1

Apraksts	
Iepriekšējos periodos sagatavotās kontroles procedūru dokumentācijas pārskatīšana	<ul style="list-style-type: none"> • Vispirms nokopējiet iepriekšējā perioda darba dokumentus par kontroles procedūrām, lai varētu pārskatīt informāciju par šo gadu. Ja nekas nav mainījies, pirms kontroles procedūras veida novērtēšanas izvērtējiet, kā tā tiek īstenota. Ja kontroles procedūra tiek īstenota un risks nav mainījies, tās veids būs pieņemams. • Pārskatiet to risku sarakstu, kurus nepieciešams mazināt, izmantojot kontroles procedūru. • Identificējiet izmaiņas iekšējās kontroles sistēmā uzņēmuma un darījumu līmenī. Šīm vajadzībām izmantojiet procedūras, kas izvērtē kontroles procedūru īstenošanu. • Ja ir identificētas izmaiņas (riskos vai kontroles procedūrās), nosakiet, vai ir izstrādātas un īstenotas jaunas iekšējās kontroles procedūras. • Pārskatiet saikni starp iekšējām kontroles procedūrām un atbilstīgajiem riska faktoriem. • Pārskatiet secinājumus par kontroles procedūras risku.

Ja revīzijas stratēģijā ir paredzēts paļauties uz konkrētu kontroles procedūru darbības efektivitāti (piemēram, veicot kontroles procedūru pārbaudes) un ir notikušas izmaiņas kontroles procedūrās, ir jāveic pirms un pēc veiktajām izmaiņām notikušo darījumu caurskatīšana.

PIEZĪMES.

Izmaiņas visaptverošajās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūrās

Pārskatot kontroles procedūru dokumentāciju, rūpīgi izvērtējiet, vai nav notikušas izmaiņas visaptverošajās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūrās. Šādas izmaiņas var būtiski ietekmēt citu īpašo (darījumu līmeņa) kontroles procedūru efektivitāti un var no risku izvērtējuma izrietošos atbildes pasākumus. Piemēram, vadības lēmums algot kvalificētu speciālistu finanšu pārskatu sagatavošanai var ievērojami samazināt kļūdas finanšu informācijā un uzlabot darījumu kontroles procedūru efektivitāti, kas iepriekš bijusi apšaubāma. Vai arī, ja vadība nenomina nekompetentu IT vadītāju vai nepiesaista pietiekami daudz resursu, kas samazinātu IT drošības riskus, tas var negatīvi ietekmēt citas izmantojamās iekšējās kontroles procedūras. Abos gadījumos šīs pārmaiņas var izraisīt nozīmīgas izmaiņas atbilstīgajos revīzijas atbildes pasākumos.

12.8 Rakstiski apliecinājumi saistībā ar iekšējās kontroles sistēmu

Ir jāiegūst rakstiski apliecinājumi, kuros vadība apstiprina savu pienākumu nodrošināt kontroles sistēmu, kāda atbilstoši vadības uzskatiem ir nepieciešama tādu finanšu pārskatu sagatavošanai, kuros nebūtu krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību.

12.9 Problēmu analīze — iekšējās kontroles sistēmas novērtēšana

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Tālāk sniegtie iekšējās kontroles sistēmas dokumentācijas fragmenti ir piemērs informācijai, kas iegūta, izmantojot iepriekš aprakstīto četru darbību procesu.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”

1. darbība — risku identificēšana

Pirmā un svarīgākā darbība iekšējās kontroles sistēmas novērtēšanā ir identificēt riskus, kas iekšējās kontroles sistēmai jāsamazina. Tie ir riski, kas identificēti, gūstot izpratni par uzņēmumu, citi visaptveroši riska faktori un parastie darījumu riska faktori, kas saistīti ar biznesa procesiem, piemēram, pārdošanu, iepirkumiem, algu izmaksu utt.

2. darbība — kontroles procedūru veids

Otrā darbība ir iztaujāšana par kontroles procedūrām, kuras vadība ieviesusi iepriekš 1. darbībā identificēto risku izskatīšanai, kā arī to novērtēšana.

Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras

Tālāk esošajā strukturētajā formātā aprakstīta katra no šajā nodaļā izskatītajām četrām darbībām. Tās var izmantot, lai dokumentētu:

- riska faktoros, kādiem pievēršas dažādi iekšējās kontroles procedūru elementi ((iepriekš) 1. darbība – risku identificēšana);
- to, kādas kontroles procedūras (ja tādas ir) pastāv risku mazināšanai ((iepriekš) 2. darbība – kontroles procedūru veids);
- iegūtos pierādījumus, kas apliecina, ka identificētās kontroles procedūras faktiski pastāv un tiek izmantotas ((tālāk) 3. darbība – kontroles procedūru īstenošana); un
- identificēto un īstenoto kontroles procedūru kontekstu un darbību ((tālāk) 4. darbība – kontroles procedūru dokumentēšana).

Kontroles vide	Vai kontroles procedūra pastāv?	Aprakstiet pamatojošo dokumentāciju vai vadības darbības	Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu
1. risks: nav akcentēta nepieciešamība ievērot tādas vērtības kā godprātība un ētika.			
Iespējamās kontroles procedūras (izvēlieties atbilstošās).			
a) Vadība pastāvīgi, gan vārdos, gan rīcībā, apliecina apņemšanos ievērot augstus ētikas standartus.	Jā	Dainis un vadības grupa ikdienas saziņā ar darbiniekiem pastāvīgi uzsver vajadzību ievērot drošības un ētikas standartus.	Tika iztaujāti divi darbinieki, Jans un Amanda, kas to apstiprināja.
b) Vadība novērš vai mīkstina faktorus, kas varētu izraisīt personāla vēlmi vai iespējas iesaistīties negodīgās vai neētiskās darbībās.	Jā	Dainis uzklusēja mūsu pagājušajā periodā sniegtos ieteikumus un sagatavoja rīcības kodeksu, kurā aprakstīja darbinieku sagaidāmo rīcību.	Darbiniekiem tika izsniegts rīcības kodeksa eksemplārs, un viņi apmeklēja 13. maija sanākumi, kurā tika izskaidrotas norādes.
c) Pastāv ētikas kodekss vai līdzvērtīga sistēma, kas nosaka sagaidāmās ētiskas un morālās stājas prasības.	Jā	Skatiet augstāk atbildi uz b) punktu.	Tika izskatīts rīcības kodekss.

Kontroles vide	Vai kontroles procedūra pastāv?	Aprakstiet pamatojošo dokumentāciju vai vadības darbības	Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu
d) Darbinieki skaidri saprot, kāda rīcība ir un kāda nav pieņemama, un zina, kā rīkoties, uzzinot par neatbilstīgu rīcību.	Jā	<i>Darbinieki iepriekš ir tikuši sodīti par neatbilstīgu rīcību.</i>	<i>Dainis nekavējoties atlaiž cilvēkus, ja tie pieķerti zogot vai neētiski rīkojoties. Divi šādi gadījumi notika pagājušajā gadā ar pagaidu darbiniekiem.</i>
e) Darbinieki vienmēr tiek sodīti par neatbilstīgu rīcību.	Jā	<i>Dainis nepieļauj pretlikumīgu vai neētisku rīcību darbinieku, klientu vai piegādātāju starpā.</i>	<i>Novērojām, ka jauns darbinieks tika ātri atlaists pēc tam, kad tika pieķerts zogam biroja piederumus.</i>
f) Cita (paskaidrojiet).	Nē		
2. risks: pastāv iespēja, ka tiek noslēgtas vai turpinātas darba attiecības ar nekompetentām personām.			
Iespējamās kontroles procedūras (<i>izvēlieties atbilstošās</i>):			
a) uzņēmuma darbiniekiem piemīt pienākumu izpildei nepieciešamās zināšanas un viņi ir atbilstīgi apmācīti;	Jā	<i>Visi darbinieki tiek apmācīti darbam un tiek atbilstīgi uzraudzīti.</i>	<i>Tika iztaujāti divi darbinieki, Jans un Amanda, kas apstiprināja to, ka:</i>
b) vadība nosaka nepieciešamās zināšanas un iemaņas, kas vajadzīgas darbinieka amatam;	Jā	<i>Vadībai ir izcilas ražošanas, pārdošanas un administratīvās iemaņas. Raivis un Pērle piedāvā uzņēmējdarbības, mārketinga un juridiska rakstura konsultācijas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>viņiem arī bez rakstiska amata apraksta ir skaidra izpratne par saviem uzdevumiem un pienākumiem;</i> <i>viņi saņem instrukcijas, tiklīdz notikušas izmaiņas sistēmā vai procesos;</i> <i>viņi saņem atzinību, kad rezultāts ir labāks par gaidīto, un ka viņi nekavējoties tiek informēti par slikti paveiktu darbu.</i>
c) ir izstrādāti un tiek efektīvi izmantoti amatu apraksti;	Nē		
d) vadība personālam nodrošina apmācības programmas par būtiskām tēmām;	Nē		
e) tiek uzturēts atbilstīgs darbinieku skaits, lai efektīvi veiktu nepieciešamos uzdevumus;	Jā	<i>Gada laikā nebija nevienas vakances, kas saistīta ar finanšu pārskatu sagatavošanas procesu.</i>	
f) personāla prasmes tiek sākotnēji un pastāvīgi salīdzinātas ar amata aprakstiem;	Nē		<i>Administratīvo darbinieku (Maira un Klāvs) iztaujāšanā tika noskaidrots, ka darbinieku līmenis perioda laikā ir palicis nemainīgs.</i>
g) darbinieki saņem piemaksas un atzinību par labu darbu.	Nē	<i>Darbiniekiem tiek pausta atzinība par labu darbu. Piemaksu struktūra ir paredzēta tikai pārdošanas darbiniekiem.</i>	

Kontroles vide	Vai kontroles procedūra pastāv?	Aprakstiet pamatojošo dokumentāciju vai vadības darbības	Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu
h) Cita (paskaidrojiet).	Nē		
3. risks: vadībai ir neapmierinoša attieksme pret iekšējās kontroles sistēmas un/vai uzņēmuma risku vadību.			
<p>Iespējamās kontroles procedūras (izvēlieties atbilstošās).</p> <p>Vadība apliecina pozitīvu attieksmi un rīcību pret tālāk minētajiem faktoriem.</p> <p>a) Pārskatāmas iekšējās kontroles sistēmas attiecībā uz finanšu pārskatu sagatavošanu (tostarp attiecībā uz iespējamiem vadības līmeņa pārkāpumiem un krāpšanas riskiem) ieviešana un uzturēšana:</p> <ul style="list-style-type: none"> – grāmatvedības pamatprincipu atbilstīga izvēle un piemērošana; – informācijas apstrādes kontroles procedūras; un – grāmatvedības personāla rīcība. <p>b) Vadība uzsver atbilstīgas rīcības svarīgumu darbiniekiem.</p> <p>c) Vadība ir iedibinājusi procedūras, kas nepieļauj nesankcionētu piekļuvi aktīviem, dokumentiem un ierakstiem un to iznīcināšanu.</p>	<p>Jā</p> <p>Jā</p> <p>Jā</p>	<p><i>Vadība ļoti labprāt pieņem ieteikumus, kuru īstenošana nav pārāk dārga vai traucējoša, un vadībai ir atbilstīga attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu.</i></p> <p><i>Skatiet iepriekš sniegtos komentārus par attieksmi un rīcības kodeksu.</i></p>	<p><i>Tika izskatīts biznesa plāns, tostarp:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>pārdošanas un naudas plūsmas prognoze;</i> • <i>sagaidāmie kapitāla izdevumi;</i> • <i>pārrunas par to, kā recesija var ietekmēt uzņēmuma pārdošanas apjomus, kā arī par iespējamo viena piegādātāja bankrotu.</i> <p><i>Mūsu vadības ieteikumu vēstules vienmēr ir pieņemtas, ja ieteikumi ir izpildāmi.</i></p> <p><i>Pamatojoties uz darbinieku intervijām (skat. 2. darbību), darbinieki izprot, kas tiek prasīts un kādi noteikumi ir jāievēro.</i></p>

Kontroles vide	Vai kontroles procedūra pastāv?	Aprakstiet pamatojošo dokumentāciju vai vadības darbības	Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu
d) Vadība analizē uzņēmuma riskus un atbilstīgi rīkojas.	Dažas	Lai gan risku vadība ir neformāla, uzņēmuma riski tiek pārrunāti vadības sanāksmēs, kā arī atspoguļoti biznesa plānā.	Intervijas laikā Pēteris norādīja, ka Dainis ir atvērts pārrunām par problēmām un ka viņš nav jutis spiedienu sagrozīt finanšu pārskatus. Daiņa vārdiem: „Skaitļi ir tādi, kādi tie ir, — kādu mēnesi tie ir labi, kādu — slikti.”

Galvenie apgalvojumi:	Iekšējās kontroles (IK) komponents	Iekšējās kontroles komponents											
		iekšējās kontroles komponents	ieņēmumi tiek daļēji noguldīti/reģistrēti vai netiek noguldīti/reģistrēti	ieņēmumi tiek daļēji noguldīti/reģistrēti	pārdošana par naudu tiek daļēji reģistrēta vai netiek reģistrēta	reģistrētie ieņēmumi tiek reģistrēti	ieņēmumi tiek reģistrēti nepareizā	savētajiem ieņēmumiem netiek nodrošināts savlaicīgs sekojums				kontroles procedūra pārbaudīta (jā/nē)	atsauce uz DD
P = pilnīgums E = esamība PP = precizitāte V = vērtējums	KV = kontroles vide KP = kontroles pasākumi IS = informācija un saziņa UZR = uzraudzība												
Kontroles procedūras veids N = nepieļaušana A = atklāšana un izlabošana													
Aplūkotie apliecinājumi pa riska faktoriem		PPPE	PPPE	PPPE	PPPE	PPV							
Lai nodrošinātu pienākumu nodalīšanu, Kate sagatavo noguldījumu kvītis, bet Pēteris nogulda naudu.	KP												
Atverot pasta sūtījumus, čeki tiek apzīmogoti ar "tikai noguldīšanai" ar SIA Bērziņa mēbeles konta numuru. Bankai tiek sniegts rīkojums neiekasēt čekus.	KP												
Saņemtie čeki tiek iekļauti sarakstā, summēti un pārskatīti pirms noguldīšanas.	KP												
Dainis un Pēteris pārbauda kontus, kas ir vecāki par 90 dienām, un dokumentē veiktās darbības.	KP					D							
Ir ieviestas periodizācijas procedūras, kas nodrošina ieņēmumu reģistrēšanu pareizā periodā.	KP					P							
Regulāri tiek sagatavots novecojušo debitoru parādu saraksts, kas katru mēnesi tiek iesniegts Dainim un	IS						D						
Dainis regulāri pārskata novecojušos debitoru parādus un seko kavētajiem parādiem. Konti pēc noklusējuma tiek iestatīti COD (samaksa piegādes brīdī) režīmā.	UZR						P						
Vai kontroles procedūra samazina riska faktoru?			Nē	Nē									
Atšifrējums: J = risks samazināts; D = risks daļēji samazināts; N = pastāv būtiska neatbilstība													
Identificētie trūkumi													
Tā kā klientiem netiek sūtīti paziņojumi, kontroles sistēmas trūkums ir tāds, ka ieņēmumi var tikt reģistrēti													
Tā kā lielākoties pārdošana veikalā notiek par skaidru naudu un čeki tiek izsniegti pēc pieprasījuma, pastāv risks, ka netiek reģistrēti visi skaidras naudas darījumi.													

Biznesa procesu vai darījumu līmeņa kontroles procedūras

Iepriekš aplūkotā matrica pievēršas divām no četrām darbībām. Tā nosaka saikni starp darījumu līmeņa riskiem un identificētajām kontroles procedūrām, un to var izmantot arī saiknes noteikšanai ar īstenošanu.

3. darbība — kontroles procedūras īstenošana

Trešās darbības mērķis ir noteikt, vai uzņēmumā pastāv un tiek izmantotas kontroles procedūras.

Fragments no ieņēmumu/debitoru kontroles procedūras īstenošanas izvērtējuma darbībām

Iztaujāji personālu, kas apstrādā darījumu.

Iztaujātās personas:

Karla Datums 20X3. gada 16. februāris

Ēriks Datums 20X3. gada 17. februāris

Marianna Datums 20X3. gada 17. februāris

Aprakstiet veiktās procedūras, kas saistītas ar darījumiem. Izvērtējiet darījumu uzsākšanu, apstiprināšanu un reģistrēšanu grāmatvedības ierakstos un uzrādīšanu finanšu pārskatos.	<i>Sistēma darbojas tā, kā aprakstīts sistēmas dokumentācijā. Dokumentu kopijas, kas uzskatāmi apliecina iekšējās kontroles sistēmas darbību, skatiet DD Nr. 530. Ievērojām, ka Marianna ir jauna darbiniece, un pašlaik viņas zināšanas par sistēmu ir ierobežotas.</i>
Aprakstiet procesu, kā informācija tiek nodota no vienas personas (procesa īpašnieka) citai personai.	<i>Informācija tiek nodota no pārdošanas procesa grāmatvedības procesam. Caurskatīšanas rezultāti liecina, ka informācijas nodošana norit apmierinoši.</i>
Izvērtējiet iekšējo kontroles procedūru veikšanas biežumu un laiku.	<i>Ir veikta atzīme kontroles procedūras veida izvērtēšanas matricā.</i>
Identificējiet vispārīgās IT kontroles procedūras, kas nepieciešamas darījumu datu failu aizsardzībai, un pārliecinieties par lietojumprogrammu kontroles procedūru atbilstīgu funkcionēšanu.	<i>Kā jau mazā uzņēmumā, vispārīgās IT kontroles procedūras ir minimālas.</i>
Dokumentējiet esošās procedūras attiecībā uz darbinieku slimībām un atvaļinājumiem. Dokumentējiet iemeslus, ja pēdējo 12 mēnešu laikā nav ņemts atvaļinājums.	<i>Pirms darbā tika pieņemta Marianna, četrus mēnešus pārdošanas speciālista amats bija vakants. Tas nozīmē, ka šajā laikā bija mazāka pienākumu sadale.</i>
Jautājiet par pagājušajā periodā konstatēto kļūdu apjomu un raksturu.	<i>Vairākums kļūdu radās cenu noteikšanas kļūmju dēļ, kas pašlaik galvenokārt ir manuāls process.</i>
Jautājiet, vai kādai personai ir lūgts pieļaut atkāpes no dokumentētās procedūras.	<i>Viens pārdošanas vadītāja lūgums būtiski samazināt guļamistabas komplekta cenu draugam tika noraidīts.</i>

4. darbība — kontroles procedūras dokumentēšana

Fragments no biznesa procesa dokumentācijas stāstījuma formā — SLA „Bērziņa mēbeles”

Biznesa process — ieņēmumi/debitoru parādi/ieņēmumu sistēma

Galvenie izvērtējamie riski un atbilstīgās kontroles procedūras

- 1. *Netiek izrakstīts rēķins par nosūtītajām precēm/veiktajiem pakalpojumiem***
Kad klients paraksta pārdošanas pasūtījumu, to apstiprinot, pasūtījums tiek ievadīts grāmatvedības sistēmā, kur tam tiek automātiski piešķirts secīgs numurs. Kad pasūtījums ir sagatavots nosūtīšanai, tiek sagatavots pasūtījuma nosūtīšanas dokuments, kas tiek ievadīts sistēmā un salīdzināts ar sistēmas datiem. Pēc tam Karla grāmatvedības sistēmā sagatavo rēķinu, kuram tiek piešķirts secīgs numurs. Ir stingri noteikts, ka precī nevar nosūtīt, kamēr sistēmā nav ievadīts nosūtīšanas dokumenta numurs. Sistēmā var izsekot pasūtījumus, kuri ir izpildīti, un pasūtījumus, kam vēl nav norādīts nosūtīšanas datums.
- 2. *Ienākumi (piem., no pārdošanas skaidrā naudā) ir nepareizi reģistrēti/nav reģistrēti kontos***
Katram saņemtajam pasūtījumam tiek sagatavots pārdošanas pasūtījums, kas tiek ievadīts grāmatvedības sistēmā un kam tiek automātiski piešķirts secīgs numurs. Vienīgais izņēmums ir mēbeles, kuras pārdod tieši veikalā, vai citas nelielas, brīvi pieejamas preces.
- 3. *Netiek identificēti saistīto pušu darījumi***
Pašlaik nav nekādu kontroles procedūru.
- 4. *Netiek ievēroti ieņēmumu uzrādīšanas pamatprincipi***
Ienākumi tiek reģistrēti pēc tam, kad ir iesniegts rēķins. Visus pasūtījumus, kuru apjoms pārsniedz 500 eiro vai kuru pārdošanas cena ir mazāka par minimālo pārdošanas cenu, pārbauda un apstiprina Andris.
- 5. *Kontos reģistrēta fiktīva pārdošana/pārdošanas kredīts***
Visus pasūtījumus, kuru apjoms pārsniedz 500 eiro vai kuru pārdošanas cena ir mazāka par minimālo pārdošanas cenu, pārbauda un apstiprina Andris.
- 6. *Preces tiek nosūtītas/pakalpojumi tiek sniegti pircējam ar sliktu kredītrisku***
Andris neveic klientu pārbaudes, izņemot gadījumos, kad klients ir nepazīstams vai pasūtījums ir liels. Piešķirot kredītu, viņš pārsvarā paļaujas uz iepriekšējo pieredzi ar klientu.
- 7. *Pārdošana/pakalpojumi tiek reģistrēti nepareizā pārskata periodā***
Karla sagatavo mēneša beigu atskaiti par mēneša ieņēmumiem un skaidras naudas ieņēmumiem. To pārbauda Dainis.
- 8. *Ieņēmumi tiek daļēji vai netiek deponēti/reģistrēti (krāpšana vai kļūda)***
Saņemtie čeki tiek uzskaitīti, saskaitīti kopā un pārbaudīti pirms deponēšanas. Karla sagatavo ikdienas atskaiti par deponēšanu, bet Pēteris veic skaidras naudas deponēšanu, tādējādi tiek nodrošināta šo funkciju nošķirtība.
- 9. *Ieņēmumi tiek kreditēti nepareizajā kontā (krāpšana vai kļūda)***
To var pamanīt, pārbaudot ikmēneša pārdošanas un ieņēmumu rezultātus.

10. ***Ieņēmumi tiek reģistrēti nepareizā periodā***
Karla katru mēnesi pārbauda, vai ir pareizi veikta periodizācija un vai ieņēmumi ir reģistrēti pareizā periodā.
11. ***Nav izveidots uzkrājums šaubīgiem vai neatgūstamiem atlikumiem***
Pircējiem, kuru parāds ir vecāks par 60 dienām, tiek sūtīts atgādinājums, taču nav izveidots uzkrājums šaubīgiem kontiem, izņemot gada beigu uzkrājumu.
12. ***Netiek laikus sekots kavēto debitoru parādiem***
Pēteris sagatavo kavēto debitoru parādu sarakstu un nodod to Dainim pārbaudīt. Katru mēnesi tiek sekots parādiem, kas vecāki par 60 dienām, un sarakstā tiek pievienots komentārs par to, kad klients ir piekritis samaksāt parādu. Klientiem, kuru parādi ir vecāki par 90 dienām un kuru gadījumā nav panākta vienošanās par citiem maksāšanas nosacījumiem, turpmākā pārdošana notiek, pieprasot skaidras naudas apmaksu piegādes brīdī.

Par internetā veiktās pārdošanas kontroles procedūrām skatiet atsevišķu ziņojumu Nr. 545-6 (nav ietverts).

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmis & Co”

1. darbība — risku identificēšana

Pirmā un svarīgākā darbība iekšējās kontroles sistēmas novērtēšanā ir identificēt riskus, kas iekšējās kontroles sistēmai jāsamazina. Tie ir riski, kas identificēti, gūstot izpratni par uzņēmumu, citi visaptveroši riska faktori un parasti darījumu riska faktori, kas saistīti ar biznesa procesiem, piemēram, pārdošanu, iepirkumiem, algu izmaksu utt.

2. darbība — kontroles procedūru veids

Otrā darbība ir iztaujāšana par kontroles procedūrām, kuras vadība ieviesusi iepriekš 1. darbībā identificēto risku izskatīšanai, kā arī to novērtēšana.

Visaptverošās (uzņēmuma līmeņa) un vispārīgās IT kontroles procedūras

Tālāk esošajā strukturētajā formātā aprakstīta katra no šajā nodaļā izskatītajām četrām darbībām. Tās var izmantot, lai dokumentētu:

- riska faktoros, kādiem pievēršas dažādi iekšējās kontroles procedūru elementi ((iepriekš) 1. darbība – risku identificēšana);
- to, kādas kontroles procedūras (ja tādas ir) pastāv risku mazināšanai ((iepriekš) 2. darbība – kontroles procedūru veids);
- iegūtos pierādījumus, kas apliecina, ka identificētās kontroles procedūras faktiski pastāv un tiek izmantotas ((tālāk) 3. darbība – kontroles procedūru īstenošana); un
- identificēto un īstenoto kontroles procedūru kontekstu un darbību ((tālāk) 4. darbība – kontroles procedūru dokumentēšana).

Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras	
Kontroles vide	
<ul style="list-style-type: none"> • Nav akcentētas tādas vērtības kā godprātība un ētika. • Netiek ieguldīti līdzekļi darbinieku profesionālajā izaugsmē. • Personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvaldība, nenodrošina efektīvu vadības pārraudzību. • Vadībai ir neapmierinoša attieksme pret iekšējās kontroles sistēmas un/vai uzņēmuma risku vadību. • Neefektīva/nepareiza organizatoriskā plānošanas, kontrolēšanas un mērķu sasniegšanas struktūra. • Nav izstrādāti efektīvas personāla vadības pamatprincipi/procedūras. 	<p><i>Raitis darbiniekiem pastāvīgi akcentē nepieciešamību ikdienas saziņā ievērot godprātību un ētisku rīcību un apliecina to ar savu rīcību.</i></p> <p><i>Viņam ir atbilstīga attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu — viņš ir iepriekš īstenojis revīzijas ieteikumus, ja tie bijuši izpildāmi.</i></p> <p><i>Nepastāv formāla pārvaldes struktūra, taču Raitis regulāri tiek ar Daini un Pēteri.</i></p>

Uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras	
Vai kontroles procedūras mazina riska faktorus?	<i>Jā</i>
Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu.	<i>Tika iztaujāta Rasma, un viņa apstiprināja, ka Raitis pret piegādātājiem un klientiem izturas ētiski un godīgi. Tika izskatīts pēdējās sapulces protokols, kuru sagatavojis Pēteris.</i>
Risku izvērtēšana <ul style="list-style-type: none"> Vadība bieži vien ir pārsteigta par notikumiem kas nav iepriekš identificēti/izvērtēti, vai pastāvīgi reaģē uz notikumiem, nevis plāno uz priekšu. 	<i>Katru gadu tiek sagatavots biznesa plāns. Raitis uzrauga ikmēneša naudas plūsmas un pārdošanas tendences.</i>
Vai kontroles procedūras mazina riska faktorus?	<i>Jā</i>
Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu.	<i>Tika izskatīts biznesa plāns, kurā aplūkota ekonomikas situācijas potenciālā ietekme uz pārdošanu. Tika izskatīta dokumentu mape ar Raitim iesniegtajiem ikmēneša naudas plūsmas dokumentiem. Kā pierādījums tam, ka Raitis to ir pārbaudījis, ir viņa komentāri dokumentos un prasītās izmaiņas.</i>
Riski saistībā ar finanšu pārskatu sagatavošanas procesu <ul style="list-style-type: none"> Nav fiksēti vai reģistrēti finanšu pārskatiem būtiski notikumi un apstākļi (izņemot darījumus). Nepietiekama finanšu ziņošanas, žurnāla ierakstu un nozīmīgu aplēšu/skaidrojumu pārraudzība/kontrole, kas var izraisīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos. Valdei vai ārējām pusēm, piemēram, bankai vai regulatoriem netiek ziņots par nozīmīgiem jautājumiem saistībā ar finanšu ziņošanu. 	<i>Raitis tiek ar Daini un Pēteri („Bērziņa mēbeles”), lai izskatītu finanšu pārskatus un biznesa plānus. Raitis pārbauda finanšu pārskatus, taču žurnāla ierakstus viņš pārbauda tikai tad, kad ir laiks. (Pienākumu nodalīšanas trūkums palielina risku, un Rasmai rodas iespēja nesankcionēti iegrāmatot ierakstus.)</i>
Vai kontroles procedūras mazina riska faktorus?	<i>Nē. Kontroles procedūru trūkumi ir vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība un pienākumu nenodalīšana tik mazā uzņēmumā.</i>
Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu.	<i>Tika izskatīta dokumentu mape ar Raitim iesniegto ikmēneša finanšu informāciju. Tomēr nav pierādījumu, ka Raitis ir pārbaudījis pārskatus.</i>
Krāpšanas novēršana <ul style="list-style-type: none"> Vadība nav apsvērusi vai izvērtējusi krāpšanas riskus (tostarp vadības līmeņa pārkāpumus). 	<i>Raitis skaidru naudu un vērtslietas glabā seifā. Raitis ir iesaistīts katrā darbības posmā, tostarp ražošanā, tādējādi visu darbību pārraudzīšana samazina krāpšanas risku.</i>
Vai kontroles procedūras mazina riska faktorus?	<i>Nē. Vērtslietas ir drošībā, taču Raitis diezgan ilgu laiku šogad bija prom, un tas samazināja vadības pārraudzības apjomu. Turklāt ir zināms, ka grāmatvedei ir personīgas finansiālas problēmas.</i>
Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu.	<i>Tika pārbaudīts, kur tiek glabāta skaidra nauda, un apstiprināts, ka atslēga ir tikai Raitim.</i>

Vispārīgās IT kontroles procedūras	
Izvērtējamie riski	Būtiskās kontroles procedūras
<p>Izvērtējamie riski:</p> <ul style="list-style-type: none"> nav izstrādāti efektīvas IT pārvaldības vai IT darbinieku uzraudzības pamatprincipi/procedūras; uzņēmuma mērķi, riski un IT plāni nav savstarpēji saistīti; pamatā esošās sistēmas/programmas neprecīzi apstrādā datus vai apstrādā neprecīzus datus; un nesankcionēta piekļuve datiem. Iespējama datu iznīcināšana, neatbilstīgas izmaiņas, nesankcionēti vai neesoši darījumi, vai neprecīza darījumu reģistrācija. 	<p><i>Nav izstrādāti IT pamatprincipi un procedūras.</i></p> <p><i>IT izdevumi un kapitāla iepirkumi ir daļa no gada budžeta (ja budžetā šādas izmaksas ir paredzētas).</i></p> <p><i>Raitis nodrošina to, ka programmatūra tiek atjaunināta un ka Rasma veido datu dublējumkopijas.</i></p>
Vai kontroles procedūras mazina riska faktoros?	<i>Jā, ņemot vērā nelielo darbību apjomu.</i>
Aprakstiet, kādas darbības tika veiktas, lai pārliecinātos par identificēto kontroles procedūru īstenošanu.	<i>Tika pārskatīts gada budžets ar IT izdevumu pozīciju. Šajā periodā nebija plānoti ievērojami kapitāla iepirkumi.</i>

Biznesa procesu vai darījumu līmeņa kontroles procedūras

Šajā veidlapā (ienākumi, debitoru parādi, ieņēmumi) ir aplūkotas divas no četrām procesa darbībām. Tā nosaka saikni starp darījumu līmeņa riskiem, kas saistīti ar katru apgalvojumu, un atbilstīgajām iekšējās kontroles procedūrām (AIKP). To var izmantot arī saiknes noteikšanai ar kontroles procedūru īstenošanu.

Uzņēmums: „Kurmīš & Co”

Perioda beigas: 20XX. gada 31. decembrī

1. darbība - aprakstiet darījumu līmeņa riskus	Ietekmētie apgalvojumi	2. darbība - aprakstiet AIKP (ja pastāv vairākas kontroles procedūras, apsveriet iespēju izmantot kontroles procedūru matricu)	Novērtējiet kontroles procedūru		Atlikušais risks (L, V, Z)
			veidu	īstenošanu	
1. Nav piestādīti rēķini par nosūtītajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem.	P	Nosūtīšanas žurnāls katru nedēļu tiek saskaņots ar pārdošanas žurnālu, lai pārliecinātos, ka par visiem sūtījumiem ir piestādīti rēķini.	Labi	545.-2	Z
2. Ieņēmumi nav pilnībā reģistrēti.	PPP	Grāmatvede katru mēnesi saskaņo izrakstītos pārdošanas rēķinus un grāmatvedības ierakstos reģistrētos ieņēmumus.	Labi	545.-2	Z
3.	PE	Raitis pārbauda ikmēneša pārdošanas rezultātus, DP un ieņēmumu žurnālus.	Labi	545.-2	Z

atsevišķā kontā, un Raitis tos pārbauda katru mēnesi. Taču

1. darbība - aprakstiet darījumu līmeņa riskus		Ietekmētie apgalvojumi	2. darbība - aprakstiet AIKP (ja pastāv vairākas kontroles procedūras, apsveriet iespēju izmantot kontroles procedūru matricu)	Novērtējiet kontroles procedūru		Atlikušais risks (A, V, Z)
				veidu	īstenošanu	
4.	Netiek ievēroti ieņēmumu uzrādīšanas pamatprincipi.	PEPP	Ieņēmumi tiek reģistrēti pēc preču nosūtīšanas un rēķinu piedādīšanas, Tomēr nav kontroles procedūru attiecībā uz periodizāciju.	Daļēji	545.-2	V
5.	Ieņēmumi tiek daļēji/pavisam netiek deponēti vai reģistrēti.	PP	Raitis un Rasma ik mēnesi veic pārdošanas darījumu pārbaudes.	Daļēji	545.-2	V
6.	Ienākumi/ieņēmumi tiek reģistrēti nepareizā pārskata periodā.	PPP	Raitis visdrīzāk pamanītu nedeponētos ieņēmumus ikmēneša ieņēmumu pārbaudes gaitā.	Nē	Nē	V
7.	Nav izveidots uzkrājums šaubīgiem vai neatgūstamiem atlikumiem.	V	Tikai gada beigu uzkrājums.	Nē	Nē	A
8.	Netiek identificēti saistīto pušu darījumi.	PEPPV	Pārdošana uzņēmuma Bērziņa mēbeles tiek reģistrēta atsevišķā kontā, un Raitis katru mēnesi to pārbauda. Citas saistītās puses nav identificētas.	Daļēji	545.-2	V

Pamatojoties uz profesionālu spriedumu (pārskatot augstāk sniegto informāciju), izvērtējiet būtisku neatbilstību riskus (BNR) attiecībā uz katru apgalvojumu.

Apgalvojums	BNR	Aprakstiet no izvērtētajiem riskiem izrietošās revīzijas procedūras (piemēram, detalizētas pārbaudes vai kontroles procedūru pārbaudes)	Skat. DD
Pilnīgums	Zems	Skat. pārdošanas un ieņēmumu revīzijas programmu.	705. - C.100.
Esamība	Zems	Skat. pārdošanas un ieņēmumu revīzijas programmu.	705. - C.100.
Precizitāte	Vidējs	Jāveic papildu darbs attiecībā uz periodizāciju un ieņēmumu uzrādīšanu. Detalizētu informāciju skat. pārdošanas un ieņēmumu revīzijas plānos.	705. - C.100.
Vērtējums	Vidējs	Rūpīgi jāpārbauda uzkrājumi šaubīgiem kontiem, kā aprakstīts C.100.	705. - C.100.

Piezīmes. BNR apgalvojumu līmenī tiek izvērtēti attiecībā uz apgalvojumiem, ko ietekmē darījumu līmeņa riski (augstāk) un pēc risku samazināšanas atlikušā riska apjoms.

3. darbība — kontroles procedūras īstenošana

Darījumu līmeņa kontroles procedūru īstenošana

Fragments no ieņēmumu/debitoru kontroles procedūras īstenošanas izvērtēšanas darbībām

Iztaujātās personas:

Rasma Datums 20X3. gada 22. februāris

Raitis Datums 20X3. gada 22. februāris

Aprakstiet veiktās procedūras, kas saistītas ar darījumiem. Izvērtējiet darījumu uzsākšanu, apstiprināšanu un reģistrēšanu grāmatvedības ierakstos un uzrādīšanu finanšu pārskatos.	<i>Sistēma darbojas tā, kā aprakstīts sistēmas dokumentācijā. Dokumentu kopijas, kas uzskatāmi apliecina iekšējās kontroles sistēmas darbību, skatiet DD Nr. 535.</i>
Aprakstiet procesu, kā informācija tiek nodota no vienas personas (procesa īpašnieka) citai personai.	<i>Informācija tiek nodota no pārdošanas procesa grāmatvedības procesam. Caurskatīšanas rezultāti liecina, ka informācijas nodošana norit apmierinoši.</i>
Izvērtējiet iekšējo kontroles procedūru veikšanas biežumu un laiku.	<i>Ir veikta atzīme kontroles procedūras veida izvērtēšanas matricā.</i>
Identificējiet vispārīgās IT kontroles procedūras, kas nepieciešamas darījumu datu failu aizsardzībai, un pārliecinieties par lietojumprogrammu kontroles procedūru atbilstīgu funkcionēšanu.	<i>Kā jau mazā uzņēmumā, vispārīgās IT kontroles procedūras ir minimālas.</i>
Dokumentējiet esošās procedūras attiecībā uz darbinieku slimībām un atvaļinājumiem. Dokumentējiet iemeslus, ja pēdējo 12 mēnešu laikā nav ņemts atvaļinājums.	<i>Rasma kā nepilna laika darbiniece reģistrē visus datus, kad vien viņa atrodas birojā. Tā kā darījumu skaits ir ļoti mazs, ar to ir pietiekami.</i>
Jautājiet par pagājušajā periodā konstatēto kļūdu apjomu un veidu.	<i>Vairākums kļūdu radušās nepareiza pasūtīto un nosūtīto preču skaita dēļ. Pārdošanas un pasūtījuma žurnālu atbilstība un kļūdu konstatēšana ir Raita pārziņā, un mūsu caurskatīšanas pārbaudē pierādījās šīs procedūras darbības efektivitāte.</i>
Jautājiet, vai kādai personai ir lūgts pieļaut atkāpes no dokumentētās procedūras.	<i>Netika konstatēts.</i>

4. darbība — kontroles procedūras dokumentēšana

Piezīmes. Kontroles procedūras ir norādītas treknrakstā.

Fragments no biznesa procesu dokumentācijas stāstījuma formā — SIA „Kurmis & Co”.

Biznesa process — ieņēmumi/debitoru parādi/ieņēmumu sistēma

Pārdošanas pasūtījumi

Katram saņemtajam pasūtījumam tiek sagatavots pārdošanas pasūtījums, kas tiek ievadīts grāmatvedības sistēmā un **kam tiek automātiski piešķirts secīgs numurs**. Vienīgais izņēmums ir mēbeles, kuras pārdod tieši veikalā, vai citas nelielas, brīvi pieejamas preces.

Raitis uztur **pasūtījumu žurnālu**, kurā izseko pasūtījuma datumam, daudzumam, produktu veidam, solītajam piegādes datumam, cenai utt. Viņš uztur arī **pārdošanas žurnālu** ar klientu nosaukumiem, pasūtījuma informāciju, cenu utt. Raitis **salīdzina un pārbauda** pasūtījumu un pārdošanas žurnālus mēneša beigās.

Kad preces ir nokomplektētas un gatavas nosūtīšanai, Rasma sagatavo **rēķinu**, kas tiek nosūtīts klientam kopā ar pasūtījumu.

Pārdošana veikalā

Visiem pārdošanas darījumiem veikalā Raitis sagatavo **rēķinus** preces pārdošanas brīdī un ievada tos grāmatvedības sistēmā. Sistēma automātiski katram pārdošanas darījumam ģenerē **rēķina numuru**. Rēķini tiek izsniegti klientiem. Vairākums pārdošanas darījumu veikalā notiek skaidrā naudā, tāpēc kredītrisks nav liels.

Debitoru parādi

Rasma atver visus pasta sūtījumus un **nodala** saņemtos maksājumus deponēšanai. Raitis pa ceļam uz mājām dodas uz banku un veic deponēšanu. Pēc tam Rasma ievada maksājumus grāmatvedības sistēmā un attiecina maksājumus uz norādītajiem rēķiniem.

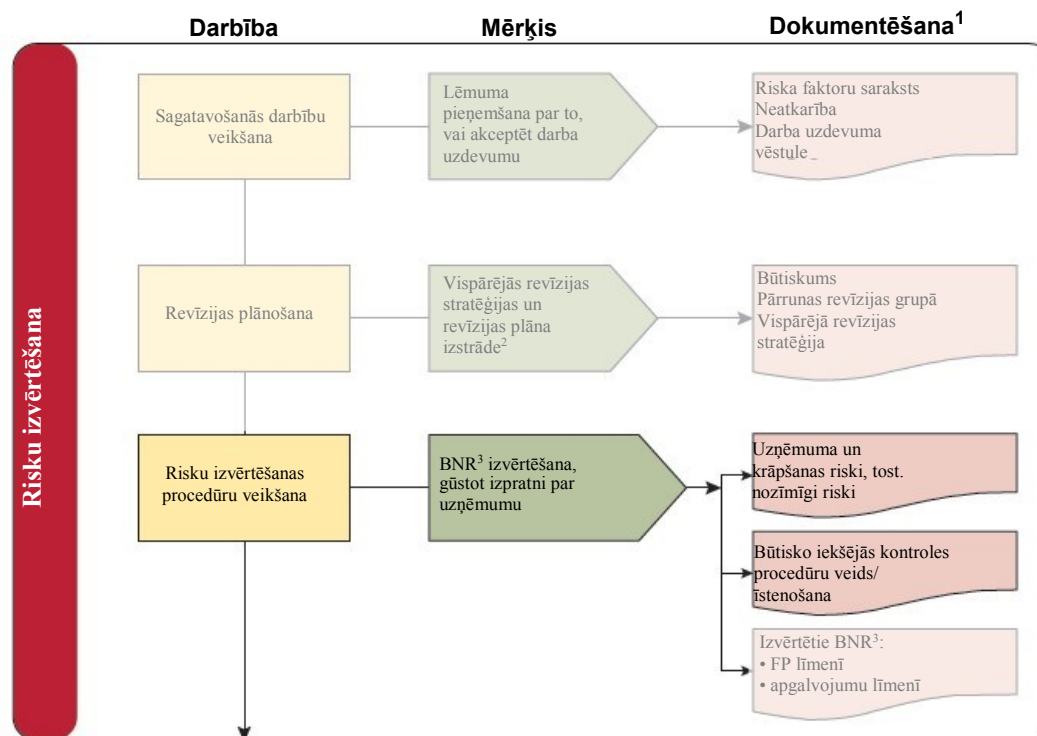
Rasma sagatavo **novecojušo debitoru parādu sarakstu** un iesniedz to Raitim pārbaudīt.

Rasma katru mēnesi seko līdzi **parādiem, kas ir vecāki par 90 dienām** un sarakstā pievieno **komentāru** par to, kad klients ir piekritis samaksāt parādu.

13. Nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā

Nodaļas saturs	Saistītie SRS
Norādījumi saistībā ar ziņošanu par iekšējās kontroles sistēmā identificētajiem trūkumiem, par kuriem saskaņā ar revidenta profesionālo spriedumu ir jāzina vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.	265.

Diagramma 13.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
260. SRS 10. punkts	<p>Šajā SRS sekojošiem terminiem tiek piešķirti zemāk norādītie skaidrojumi:</p> <p>a) personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde — persona(s) vai organizācija(s) (piemēram, korporatīva organizācija), kas ir atbildīgas par uzņēmuma stratēģiskās virzības pārraudzību un saistībām attiecībā uz uzņēmuma finansiālo darbību. Šīm personām ir arī pienākums pārraudzīt finanšu pārskatu sagatavošanas procesu. Dažās jurisdikcijās uzņēmumos personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, var būt vadības līmeņa darbinieki, piemēram, privāta vai sabiedriska uzņēmuma valdē ieceltas amatpersonas vai vadītājs, kas ir arī uzņēmuma īpašnieks. Informāciju par pārvaldes struktūru skatiet A1-A8 punktā.</p> <p>b) vadība — amatpersona(s), kuru pienākums ir nodrošināt uzņēmuma darbību. Dažos uzņēmumos un jurisdikcijās pie vadības pieder dažas vai visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, vai arī vadītājs, kas ir uzņēmuma īpašnieks.</p>
265. SRS 6. punkts	<p>Šajā SRS sekojošiem terminiem tiek piešķirti zemāk norādītie skaidrojumi: a) trūkumi iekšējās kontroles sistēmā — šādi trūkumi pastāv, ja ir spēkā šādi nosacījumi:</p> <p>i) kontroles sistēma ir izstrādāta, īstenota vai darbojas tā, ka tā nespēj savlaicīgi konstatēt un izlabot neatbilstības finanšu pārskatos vai novērst to rašanos; vai</p> <p>ii) nav kontroles sistēmas, kuras uzdevums būtu savlaicīgi konstatēt un izlabot būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos vai novērst to rašanos.</p> <p>b) Nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā — trūkums iekšējās kontroles sistēmā vai šādu trūkumu kopums, kas atbilstoši revidenta profesionālajam vērtējumam ir pietiekami nozīmīgs, lai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, tam pievērstu uzmanību. (Skat. A5 punktu.)</p>
265. SRS 7. punkts	<p>Revidents nosaka vai, pamatojoties uz veikto revīzijas darbu, ir identificēts viens vai vairāki trūkumi iekšējās kontroles sistēmā. (Skat. A1-A4 punktu.)</p>
265. SRS 8. punkts	<p>Ja revidents ir identificējis vienu vai vairākus trūkumus iekšējās kontroles sistēmā, viņš, pamatojoties uz veikto revīzijas darbu, nosaka, vai šādi trūkumi katrs atsevišķi vai visi kopā uzskatāmi par nozīmīgiem trūkumiem. (Skat. A5-A11 punktu.)</p>
265. SRS 9. punkts	<p>Revidents laikus rakstiski ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revīzijas gaitā konstatētajiem nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā. (Skat. A12-A18, A27 punktu.)</p>
265. SRS 10. punkts	<p>Revidents savlaicīgi informē arī atbilstīgā līmeņa vadības pārstāvjus šādos gadījumos: (Skat. A19, A27 punktu.)</p> <p>a) rakstiski — par tādiem nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā, par kuriem revidents informējis vai grasās informēt personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, izņemot gadījumus, kad konkrētajos apstākļos vadības informēšana nebūtu korekta rīcība; un (skat. A14, A20-A21 punktu.)</p> <p>b) par citiem revīzijas gaitā konstatētajiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā, par kuriem vadību nav informējušas trešās personas un kuri atbilstoši revidenta profesionālajam vērtējumam ir pietiekami būtiski, lai vadība tiem pievērstu uzmanību. (Skat. A22-A26 punktu.)</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
265. SRS 11. punkts	<p>Rakstiskajā ziņojumā par nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā revidents:</p> <p>a) raksturo trūkumus un to potenciālo ietekmi; un (skat. A28 punktu)</p> <p>b) sniedz pietiekamu informāciju, lai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un vadība varētu gūt izpratni par šādas ziņošanas kontekstu. Revidents izskaidro šādus aspektus: (skat. A29-A30 punktu)</p> <p>i) to, ka revīzijas mērķis ir sniegt atzinumu finanšu pārskatiem;</p> <p>ii) to, ka revīzijas gaitā tiek novērtēta finanšu pārskatu kontekstā būtiskā iekšējās kontroles sistēma, lai izstrādātu apstākļiem atbilstīgas revīzijas procedūras, un to, ka revidenta mērķis nav sniegt atzinumu par iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti; un</p> <p>iii) to, ka ziņojumā ietverti tikai tie jautājumi, kas ir saistīti ar revīzijas gaitā konstatētajiem trūkumiem, par kuriem revidents ir secinājis, ka tie ir pietiekami nozīmīgi, lai par tiem ziņotu personām, kam uzticēta pārvalde.</p>

13.1 Pārskats

Revīzijas gaitā revidents var identificēt trūkumus iekšējās kontroles sistēmā. Šādus trūkumus revidents var identificēt laikā, kad revidents gūst izpratni par iekšējās kontroles sistēmu un to izvērtē (skat. 2. sējuma 11. un 12. nodaļu), izvērtē riskus, veic revīzijas procedūras vai izdara citus novērojumus jebkurā revīzijas procesa posmā.

Nepastāv nekādi ierobežojumi attiecībā uz to, par kādiem trūkumiem var paziņot vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Taču, ja revidents identificēto trūkumu izvērtē kā būtisku, revidents vispirms pārrunā to ar vadību un pēc tam rakstiski ziņo par to (un citiem būtiskiem trūkumiem) personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Tālāk esošajā tabulā ir apkopoti daži izplatītākie kontroles procedūru trūkumi.

Tabula 13.1-1

Iespējamie iekšējās kontroles sistēmas trūkumi	
Visaptverošas (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras	Vāja kontroles vide (uzņēmuma līmenī), piemēram, neefektīva pārraudzība, negatīva attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu vai konstatēti vadības līmeņa pārkāpumi vai krāpšanas gadījumi.
	Izmaiņas personālā, kā rezultātā ir vakants vadošs amats, vai arī esošā personāla (piemēram, grāmatvedībā) nepietiekamā kompetence nepieciešamo uzdevumu veikšanai.
	Vispārīgajās IT procedūrās identificēti trūkumi
	Kontroles procedūras, kas ir vērstas uz būtiskiem neikdienišķiem notikumiem, ir neatbilstīgas, piemēram, kontroles procedūras, kas pārrauga jaunas grāmatvedības sistēmas ieviešanu, pārdošanas sistēmas automatizāciju vai jauna uzņēmuma iegādi.

Iespējamie iekšējās kontroles sistēmas trūkumi	
Visaptverošas (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras	<p>Vadības nespēja nodrošināt finanšu pārskatu sagatavošanas pārraudzību. Tie var būt gadījumi, kad nav ieviestas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vispārīgas uzraudzības kontroles procedūras (piemēram, finanšu un grāmatvedības speciālistu pārraudzība); • kontroles procedūras, kas nodrošina krāpšanas novēršanu un atklāšanu; • kontroles procedūras, kas pārrauga nozīmīgu grāmatvedības pamatprincipu izvēli un lietošanu; • kontroles procedūras, kas vērstas uz nozīmīgiem darījumiem ar saistītajām pusēm; • kontroles procedūras, kas vērstas uz nozīmīgiem darījumiem, kuri neatbilst uzņēmuma ikdienas darbībai; • kontroles procedūras, kas vērstas uz finanšu ziņošanas procesu pārskata perioda beigās (piemēram, kontroles procedūras, kas vērstas uz neperiodiskiem žurnāla ierakstiem).
	<p>Būtiski trūkumi, par kuriem iepriekš ziņots vadībai vai personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un kas pēc ievērojama laika perioda joprojām nav izlaboti.</p>
Īpašās (darījumu) kontroles procedūras	<p>Neefektīvi vadības veiktie atbildes pasākumi, kas vērsti uz identificētajiem nozīmīgajiem riskiem (piemēram, nav ieviestas attiecīga riska samazināšanai nepieciešamās kontroles procedūras).</p>
	<p>Revidents atklāj neatbilstības, kuru rašanos ir pieļāvusi vai kuras nav atklājusi un izlabojusi uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma.</p>
	<p>Esošās iekšējās kontroles procedūras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nav pietiekamas risku samazināšanai (neatbilstīgs veids); un/vai • nedarbojas kā paredzēts (neatbilstīga īstenošana). Šādas sekas var izraisīt nepietiekama apmācība, darbinieku nekompetence vai neatbilstīga resursu piešķiršana nepieciešamo uzdevumu veikšanai.

13.2 Krāpšana

Ja ir iegūti pierādījumi par faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem, tas jāziņo atbilstošā līmeņa vadībai, cik vien ātri iespējams. Tas jā dara pat tad, ja pastāv iespēja, ka šis jautājums ir nenozīmīgs.

To, kāda līmeņa vadībai ir jāziņo, revidents nosaka, izmantojot profesionālo spriedumu, taču tai ir jābūt vismaz par vienu līmeni augstākai nekā personas, kas varētu būt iesaistītas krāpšanā. Spriedumu ietekmē arī tas, vai pastāv iespējamās slepenas vienošanās, kā arī iespējamā krāpšanas gadījuma nozīmīgums un būtība. Ja krāpšanā iesaistīta augstākā līmeņa vadība, par to jāpaziņo arī personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. To var darīt mutiski vai rakstiski.

PIEZĪMES.**Krāpšana, kurā iesaistīts īpašnieks-vadītājs vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde**

Ja krāpšanā iesaistītas uzņēmuma vadošās amatpersonas, uzņēmumā nav nevienas personas, kam par to varētu ziņot. Šādos gadījumos revidents apsver iespēju konsultēties ar juristu, lai atbilstoši apstākļiem noteiktu turpmāko rīcību. Šādas konsultācijas mērķis ir noskaidrot, kādas darbības (ja tādas iespējamas) jāveic, apsverot identificētās krāpšanas ietekmi sabiedrisko interešu kontekstā.

Vairākumā valstu revidenta profesionālais pienākums ir saglabāt klienta informācijas konfidencialitāti. Tas var liegt revidentam ziņot par krāpšanu ārējām pusēm. Taču revidenta juridiskā atbildība dažādās valstīs var atšķirties, un noteiktos apstākļos statūtiem, likumam vai piekritībai tiesai var būt lielāks spēks nekā konfidencialitātes pienākumam. Dažās valstīs finanšu iestāžu revidentiem ir likumā noteikts pienākums ziņot par krāpšanas gadījumiem pārraudzības iestādēm. Piemēram, dažās valstīs revidentam ir pienākums ziņot varas iestādēm par neatbilstībām gadījumos, kad vadība vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, neveic koriģējošas darbības.

13.3 Trūkumu nozīmīguma izvērtēšana

Nozīmīgs trūkums ir tāds trūkums iekšējās kontroles sistēmā vai tādu trūkumu kopums, kurš saskaņā ar revidenta profesionālo spriedumu ir pietiekami nozīmīgs, lai tam būtu jāpievērš personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzmanība.

Izvērtējot iekšējās kontroles sistēmu (skat. 2. sējuma 12. nodaļu), riska faktoros, no revidenta izpratnes par iekšējās kontroles sistēmu ieteicams izslēgt riska faktoros, kas neizraisa būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos. Ņemot vērā šo ieteikumu, vairākums revidenta identificēto kontroles procedūru trūkumu visdrīzāk būs nozīmīgi.

Kritēriji trūkuma nozīmīguma noteikšanai līdzinās risku nozīmīguma noteikšanas kritērijiem (skat. 2. sējuma 9. nodaļu). Lai izvērtētu neatbilstības rašanās iespējamību un, ja tā radusies, neatbilstības iespējamo nozīmību, tiek izmantots profesionālais spriedums. Ja neatbilstība ir radusies, izvērtējuma pamatā ir faktiskās neatbilstības apjoms.

Revīzijas gaitā revidents var identificēt mazāk nopietnus vai mazsvarīgus kontroles procedūru trūkumus. Piemēram, šādus trūkumus revidents var atklāt, iztaujājot vadību un darbiniekus, novērojot iekšējās kontroles sistēmu darbību, veicot papildu revīzijas procedūras un iegūstot citu informāciju. Revidents profesionāli novērtē, vai šie gadījumi ir pietiekami nozīmīgi, lai par tiem ziņotu vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Nākamajā tabulā ir aprakstīti daži aspekti, kas jāapsver revidentam, izvērtējot trūkumu nozīmīgumu.

Tabula 13.3-1

Nozīmīgu trūkumu identificēšana	
Trūkumu izvērtēšanas kritēriji	Cik liela ir iespējamība, ka pastāv trūkumi, kas varētu izraisīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos nākotnē.
	Aktīva vai saistību pakļautība zuduma vai krāpšanas riskam.
	Aplēses summu, piemēram, patiesās vērtības aplēšu, noteikšanas procesa subjektivitātes un sarežģītības pakāpe.
	Finanšu pārskatu summas, ko ietekmē attiecīgie trūkumi.
	Darbību apjoms, kuras notikušas vai varētu notikt saistībā ar kontu atlikumu vai darījumu kategoriju, ko ietekmē attiecīgie trūkumi.
	Kontroles procedūru nozīmīgums finanšu ziņošanas procesa kontekstā.
	Iekšējās kontroles procedūru trūkumu rezultātā atklāto izņēmumu cēlonis un regularitāte.
	Attiecīgo trūkumu savstarpējā saistība ar citiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā.

13.4 Mazi uzņēmumi

Izvērtējot kontroles procedūru trūkumus nelielos uzņēmumos, revidents ņem vērā tālāk minētos faktoros.

Tabula 13.4-1

Izvērtējamie faktori	
Kontroles procedūras mazos uzņēmumos	Kontroles procedūru darbība būs neformālāka un neuzkrītošāka nekā lielos uzņēmumos.
	Noteiktu veidu kontroles pasākumi var vispār nebūt nepieciešami. Samazināt riskus var augstākās vadības izmantotās kontroles procedūras (piemēram, tādas uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras kā kontroles vide, kas nepieļauj konkrētas kļūdas rašanos vai savlaicīgi to atklāj).
	Mazos uzņēmumos ir mazāk darbinieku, un šis apstāklis var ierobežot pienākumu nodalīšanas nepieciešamību. To var kompensēt efektīvāka īpašnieka-vadītāja veikta pārraudzība (piemēram, tādas uzņēmuma līmeņa kontroles procedūras kā kontroles vide), kas nav iespējama lielā uzņēmumā.
	Pastāv lielāka iespējamība, ka notiek kontroles procedūru pārkāpumi vadības līmenī.

Turklāt ziņošana par trūkumiem personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, var nebūt tik strukturēta kā lielos uzņēmumos.

13.5 Kontroles procedūru trūkumu dokumentēšana

SRS nav noteiktas prasības attiecībā uz kontroles procedūru trūkumu dokumentēšanu. Nepieciešamās dokumentācijas apjomu revidents nosaka, izmantojot profesionālo spriedumu. Mazāk pieredzējušai revīzijas grupai var būt nepieciešama detalizētāka dokumentācija un norādījumi nekā revīzijas grupai, kuras sastāvā ir pieredzējuši revidenti.

Tālāk ir aprakstīta viena no iespējamām identificēto trūkumu dokumentēšanas metodēm. Šo dokumentāciju var izmantot, lai:

- pārrunātu trūkumus ar vadību;
- izvērtētu trūkumu nozīmīgumu;
- apsvērtu papildu revīzijas procedūru nepieciešamību, lai reaģētu uz risku, kas nav samazināts; un
- sagatavotu nepieciešamo paziņojumu vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Tālāk sniegts šādas dokumentācijas piemērs (bez atsauces uz pamatojošiem un citiem darba dokumentiem).

Tabula 13.5-1

Riska faktors vai ietekmētais apgalvojums	Identificētā trūkuma apraksts	Iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem	Vai trūkums ir nozīmīgs? (jā/nē)	Revīzijas atbildes pasākums
Vadība nav apsvērusi vai izvērtējusi krāpšanas risku iespējamību.	Vadības līmeņa amatpersonas uzticas cita citai un nevēlas ieviest dārgas procedūras utt., kas ir vērstas uz krāpšanas risku.	Var notiks vadības kontroles procedūru pārkāpumi un nozīmīga finanšu pārskatu sagrozīšana vadības līmenī.	Jā	Skatiet īpašās procedūras attiecībā uz žurnāla ierakstiem, saistītajām pusēm un ieņēmumu uzrādīšanu.
Pārdošana vai pakalpojumi tiek reģistrēti nepareizā pārskata periodā.	Nepastāv kontroles procedūras šī riska samazināšanai, un detalizēto pārbaūžu rezultātā mēs konstatējam vairākas periodizācijas kļūdas.	Finanšu pārskatos var būt būtiskas neatbilstības saistībā ar ieņēmumu uzrādīšanu.	Jā	Skatiet papildu procedūras, kas veiktas attiecībā uz periodizāciju.
Nepietiekama aplēšu sagatavošanas pārraudzība un to pamatojuma dokumentēšana.	Klients faktiski neveido dokumentu dublējumkopijas, kas pamatotu izstrādātās aplēses.	Atkarībā no aplēšu apjoma finanšu pārskatos var rasties būtiskas neatbilstības.	Jā	Iegūstiet pierādījumus, kas apstiprina apgalvojumus, un atkārtoti veiciet aprēķinus.

PIEZĪMES.

Reģistrējiet trūkumus vienuviet

Atvēliet vienu revīzijas veidlapu, lai reģistrētu atbilstošo informāciju par identificētajiem kontroles procedūru trūkumiem. Tas nodrošinās to, ka visi identificētie trūkumi tiek pastāvīgi reģistrēti vienuviet. Ja tie būtu izkaisīti pa visu failu, trūkumi varētu netikt pamanīti. Tā rezultātā tiktu veikti nepilnīgi revīzijas atbildes pasākumi, reaģējot uz iesaistītajiem riskiem, kā arī nepilnīgi paziņojumi vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Aprakstiet trūkumu ietekmi

Dokumentējot trūkumus, veltiet laiku to ietekmes aprakstīšanai („kādas problēmas varētu rasties”) un iesakiet revīzijas atbildes pasākumus (ja tādi ir iespējami), lai samazinātu nesamazināto risku.

Ieteicamā turpmākā rīcība

Revidentam nav pienākums sniegt vadībai ieteikumus attiecībā uz turpmāko rīcību saistībā ar identificēto kontroles procedūru trūkumu novēršanu. Tomēr šādi ieteikumi vadībai var noderēt, izstrādājot atbilstīgas koriģējošas darbības. Ja ieteikumi vadībai tiek sniegti, dokumentējiet priekšlikumus uzlabojumiem vienlaikus ar trūkumu reģistrēšanu. Atliekot šo darbību, var nākties patērēt papildu laiku atkārtotai visu faktu izskatīšanai.

13.6 Mutiskas pārrunas ar vadību

Saskaņā ar vispārpieņemtu ieteicamo praksi pirms rakstiska paziņojuma publicēšanas konstatētos faktus būtu jāpārrunā mutiski (piemēram, pamatojoties uz vēstules melnrakstu) ar atbilstošo personu, vadības līmeņa amatpersonām un, iespējams, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Atbilstošā persona ir persona, kas spēj novērtēt trūkumus un veikt nepieciešamās koriģējošās darbības. Šī darbība revidentam palīdz pārliecināties par to, vai konstatētie fakti ir patiešām pareizi un pienācīgi izklāstīt apstākļus. Tādējādi revidents savlaicīgi iegūst priekšstatu par to, kādi būs vadības atbildes pasākumi uz konstatētajiem faktiem.

Nozīmīgu trūkumu gadījumā atbilstīgais vadības līmenis ir augstākais vadības līmenis uzņēmumā, piemēram, īpašnieks-vadītājs, uzņēmuma ģenerāldirektors vai izpilddirektors (vai līdzvērtīga amatpersona). Citu trūkumu gadījumā atbilstīgais līmenis var būt operatīvā līmeņa vadība, kam ir tieša saistība ar konkrētajām kontroles procedūru jomām. Ņemiet vērā, ka gadījumā, ja personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir iesaistītas arī uzņēmuma vadībā, saziņa ar augstāko vadību var nenodrošināt pienācīgu informācijas apriti visām personām, kuras pilda vadības pienākumus.

Ja trūkums attiecas tieši uz pašu vadību (piemēram, vadības godprātības vai kompetences jautājums), nav pieņemami to pārrunāt tieši ar vadību. Šādi konstatētie fakti parasti tiek pārrunāti ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

PIEZĪMES.

Ja nozīmīgs trūkums attiecas uz īpašnieka-vadītāja vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, rīcību vai kompetenci, augstāka līmeņa vadība uzņēmumā, kam ziņot par konstatētajiem faktiem, nepastāv. Šādos gadījumos revidents apsver, vai iespējams turpināt revīziju. Tam var būt nepieciešama konsultēšanās ar juristu.

Pārrunas ar vadību sniedz iespēju pārrunāt konstatētos faktus un uzzināt vadības reakciju pirms konstatēto faktu apkopošanas un rakstiskas paziņošanas, kā attēlots tālāk.

Tabula 13.6-1

Ieguvumi	
Pārrunas ar vadību	Vadība savlaicīgi uzzina par trūkumu esamību.
	Revidents var iegūt atbilstīgu informāciju turpmākai izvērtēšanai, piemēram: <ul style="list-style-type: none"> • apstiprinājumu tam, ka trūkumu un saistīto faktu apraksts (piemēram, faktisko neatbilstību apjoms) ir precīzs; • informāciju par citu, iespējams, kompensējošu kontroles procedūru esamību; • informāciju par vadības atbildes pasākumiem un izpratni par faktiskajiem vai iespējamajiem trūkumu cēloņiem; un • informācijas par izņēmumiem, ko izraisa vadības konstatēti trūkumi.
	Revidents savlaicīgi gūst priekšstatu par vadības atbildes pasākumiem uz konstatētajiem faktiem.

13.7 Rakstiski paziņojumi

Par nozīmīgiem trūkumiem ir jāziņo rakstiskā formā. Tas norāda uz konkrēto jautājumu svarīgumu un var palīdzēt vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pildot pienākumus.

Prasība paziņot par nozīmīgiem trūkumiem attiecas uz jebkāda lieluma uzņēmumiem, tostarp īpašnieka-vadītāja vadītiem un ļoti maziem uzņēmumiem. Rakstiski paziņojumi par šādiem jautājumiem nodrošina to, ka personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, patiešām ir informētas par problēmām.

Tiklīdz ir konstatēti nozīmīgi trūkumi, revidents pārrunā tos ar vadību un pēc tam paziņo rakstiski personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Lai gan revidentam tas nav obligāti jādara, paziņojuma vēstulē revidents var iekļaut ieteikumus attiecībā uz koriģējošām darbībām. Ņemot vērā ieteikumus, vadība var savlaicīgi veikt koriģējošas darbības.

13.8 Vadības veiktie atbildes pasākumi, reaģējot uz ziņojumu

Vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir pienākums veikt pienācīgus atbildes pasākumus attiecībā uz revidenta ziņojumu par nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem un koriģējošo darbību ieteikumiem. Turpmākā rīcība var būt šāda:

- koriģējošo darbību uzsākšana revidenta identificēto trūkumu novēršanai;
- lēmums neveikt nekādas darbības; iespējams, vadība jau zina par nozīmīgu trūkumu esamību un ir nolēmusi neveikt koriģējošas darbības, pamatojoties uz izmaksām vai citiem apsvērumiem; vai
- nekāda; tas var norādīt uz neatbilstīgu vadības attieksmi pret iekšējās kontroles sistēmu, kas ietekmē arī risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī; atsevišķos gadījumos šāda bezdarbība kā tāda ir uzskatāma par nozīmīgu trūkumu.

Neatkarīgi no tā, kāda ir vadības rīcība, revidenta pienākums ir rakstiski ziņot par visiem nozīmīgajiem trūkumiem, tostarp par trūkumiem, par kuriem jau tika ziņots iepriekšējos periodos. Revidentam nav

pienākums noteikt, vai trūkumu samazināšanas izmaksas atsver ieguvumus. Tomēr atbilstīgos apstākļos loģiski jāizsver izmaksas proporcionāli pret uzņēmuma lielumu.

Ja joprojām pastāv nozīmīgs trūkums, par kuru revidents iepriekš paziņojis, kārtējā perioda ziņojumā var atkārtot ziņojuma saturu vai vienkārši atsaukties uz iepriekšējo ziņojumu.

Ja trūkums nav nozīmīgs, par to nav nepieciešams ziņot rakstiski vai atkārtot kārtējā perioda paziņojumā. Tomēr revidents var uzskatīt par lietderīgu atkārtoti ziņot par citiem trūkumiem, ja ir notikušas izmaiņas vadības sastāvā vai revidenta uzmanības lokā nonākusi jauna informācija.

Ziņojuma saturs

Ziņojumā par nozīmīgiem trūkumiem parasti ir ietverts:

- katra nozīmīga trūkuma veida un iespējamo seku apraksts; nav jānorāda ietekmes kvantitatīvais apjoms;
- ieteikumi attiecībā uz trūkumus koriģējošām darbībām;
- vadības faktiskie vai ieteiktie atbildes pasākumi; un
- paziņojums par to, vai revidents ir veicis kādas darbības, lai pārbaudītu, vai vadības atbildes pasākumi ir īstenoti, vai nav.

Ja nepieciešams, nozīmīgos trūkumus ziņojumā var grupēt. Papildu kontekstinformāciju ziņojuma vēstulē var būt šāda:

- norāde par to, ka, ja revidents būtu veicis apjomīgākas procedūras attiecībā uz iekšējās kontroles sistēmu, viņš, iespējams, būtu identificējis papildus ziņojumā iekļaujamus trūkumus, vai secinājis, ka par konkrētiem trūkumiem nav nepieciešams ziņot; un
- norāde uz to, ka šāda ziņošana ir veikta personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, vajadzībām, un tā var nebūt izmantojama citām vajadzībām.

Vietējās ziņošanas prasības

Dažās jurisdikcijas var būt spēkā papildu prasības, kas nosaka revidenta pienākumu ziņot par revīzijas gaitā identificētiem konkrētu veidu trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā. Šādos gadījumos:

- 265. SRS prasības ir spēkā neatkarīgi no tā, vai juridiskajās vai normatīvajās prasībās ir noteikts revidenta pienākums izmantot konkrētu terminoloģiju vai definīcijas; un
- revidents ziņojumā izmanto definēto terminoloģiju un definīcijas saskaņā ar spēkā esošajām juridiskajām vai normatīvajām prasībām.

13.9 Rakstiskā ziņojuma laiks

Revidents savlaicīgi iesniedz personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ziņojumu par revīzijas gaitā konstatētiem nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā. Izvērtējamie faktori var būt šādi:

- Vai pārmērīgas ziņojuma kavēšanās dēļ var samazināties informācijas būtiskums?
- Vai informācija ir svarīgs faktors, kas ļautu personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pildīt savus pārraudzības pienākumus?

Izņemot gadījumus, kad vietējās prasībās ir noteikts savādāk, vēlākais datums, līdz kuram jāiesniedz ziņojums, ir pirms revidenta ziņojuma publicēšanas datuma vai īsi pēc tam. Tā kā rakstiskais paziņojums ir iekļaujams revīzijas failā, šāda prasība ļauj revidentam savlaicīgi pabeigt galīgā revīzijas faila apkopošanu.

PIEZĪMES.

Ja iespējams, ziņojiet par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā labu laiku pirms revīzijas beigu posma uzsākšanas. Savlaicīga ziņošana var dot iespēju vadībai veikt koriģējošās darbības, tādējādi palīdzot revidentam samazināt izvērtēto būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī. Piemēram, ieteikums nomainīt vai pārcelt citā amatā nekompetentu grāmatvedi varētu būtiski samazināt darbu, kas nepieciešams perioda beigu finanšu pārskatu pārbaudei.

13.10 Problēmu analīze — ziņošana par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Trūkumi iekšējās kontroles sistēmā tiek identificēti visos revīzijas posmos (risku izvērtēšanas, no risku izvērtējuma izrietošās darbības un ziņojuma sagatavošana), un revidentam tie jāapkopo, lai pēc tam par tiem varētu ziņot vadībai. Par nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem (gan veida, gan darbības) vadībai ziņo saskaņā ar tālāk norādīto vēstuli.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”



SIA „Kalniņa un partneri”
Lielā iela 55, Rīga, LV-1010, Latvija

20X3. gada 15. martā

Dainis Bērziņš

SIA „Bērziņa mēbeles”

[adrese]

Par: 20X2. gada finanšu pārskatu revīziju

Labdien, Daini!

Mūsu veiktās revīzijas mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revidentam nav pienākums identificēt visu informāciju, kas atbilstu Jūsu interesēm. Tāpēc revīzijas gaitā šāda informācija parasti netiek identificēta, tomēr būtu nepamatoti apgalvot, ka šāda informācija nepastāv.

Veicot SIA „Bērziņa mēbeles” revīziju par periodu, kas beidzās 20X2. gada 31. decembrī, mēs identificējām trūkumus iekšējās kontroles sistēmā, kas, mūsaprāt, ir nozīmīgi. Nozīmīgi trūkumi vai nozīmīgu trūkumu kopums iekšējās kontroles sistēmā ir tādi trūkumi, kurus revidents, profesionāli izvērtējot, uzskata par pietiekami svarīgiem, lai pievērstu tiem personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzmanību.

Nesankcionēti žurnāla ieraksti

Pašreiz uzņēmumā nav nekādu kontroles procedūru, kas būtu vērstas uz manuāliem žurnālu ierakstiem visā periodā. Nepastāvot pienākumu sadalei un ierakstu pārbaudes kontroles procedūrām, var netikt pamanītas kļūdas vai neatbilstības. Lai gan revīzijas gaitā netika konstatētas būtiskas kļūdas vai neatbilstības, pašreizējā situācija, kad visiem uzņēmuma darbiniekiem ir neierobežota un nepārraudzīta piekļuve datiem, izraisa risku saistībā ar finanšu pārskatu precizitāti.

Ieteicams pienācīgi nodalīt pienākumus atbilstoši amatam un atbildībai. Jāizstrādā ir arī formalizēts pārbaudes process. Visi nozīmīgie ieraksti pirms to ievadīšanas ir jāapstiprina, un vadībai reizi mēnesī ir jāveic otrreizēja to pārbaude.

Nepietiekamas krājumu kontroles procedūras

Pašreiz uzņēmumā ieviesās krājumu kontroles procedūras ir lielā mērā ierobežotas. Neatbilstīgu kontroles procedūru rezultātā krājumi var būt uzrādīti nepilnīgi, ar nepareizu novērtējumu, kā arī pastāv to piesavināšanās risks.

Ieteicams ieviest formalizētas kontroles procedūras, kas nodrošina krājumu uzskaiti un periodisku inventarizāciju. Vienreiz mēnesī krājumu ieraksti ir jāsalīdzina ar faktisko preču skaitu noliktavā. Katru mēnesi ir jāveic vizuāla novecojušu vai bojātu preču pārbaude, lai nodrošinātu krājumu uzskaiti atbilstoši prasībām.

Šis ziņojums ir sagatavots tikai vadības informēšanas nolūkos, un nav paredzēts citiem mērķiem. Mēs neuzņemamies nekādu atbildību attiecībā uz jebkādām trešajām pusēm, kuras izmanto šo ziņojumu.

Ar cieņu,

SIA „Kalniņa un partneri”

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmis & Co”



SIA „Kalniņa un partneri”
Lielā iela 55, Rīga, LV-1010, Latvija

20X3. gada 15. martā

Raitis Kurmis

„Kurmis & Co”

[adrese]

Par: 20X2. gada finanšu pārskatu revīziju

Labdien, Raiti!

Mūsu veiktās revīzijas mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revidentam nav pienākums identificēt visu informāciju, kas atbilstu Jūsu interesēm. Tāpēc revīzijas gaitā šāda informācija parasti netiek identificēta, tomēr būtu nepamatoti apgalvot, ka šāda informācija nepastāv.

Veicot SIA „Kurmis & Co” revīziju par periodu, kas beidzās 20X2. gada 31. decembrī, mēs identificējām trūkumus iekšējās kontroles sistēmā, kas, mūsaprāt, ir nozīmīgi. Nozīmīgi trūkumi vai nozīmīgu trūkumu kopums iekšējās kontroles sistēmā ir tādi trūkumi, kurus revidents, profesionāli izvērtējot, uzskata par pietiekami svarīgiem, lai pievērstu tiem personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzmanību.

Nepietiekama pienākumu sadale

Pašlaik uzņēmumā „Kurmis & Co” nav nodrošināta pienākumu sadale. Nepilnas slodzes grāmatvedei ir pilnīga piekļuve un kontrole attiecībā uz visu uzņēmuma grāmatvedības sistēmu. Nenodrošinot pienākumu sadali starp vairākiem darbiniekiem, pastāv risks nepamanīt netīšas vai tīšas kļūdas, ko varētu pieļaut grāmatvede.

Uzņēmumā „Kurmis & Co” ieteicams noalgot vēl vienu nepilnas slodzes darbinieku, kurš pildītu atsevišķus esošās grāmatvedes pienākumus. Ja tas nav iespējams, ņemot vērā uzņēmuma lielumu un izmaksu ierobežojumus, Raitim Kurmim ieteicams vairāk iesaistīties uzņēmuma uzskaites sistēmas jautājumos, lai nodrošinātu pienācīgu grāmatvedes darba pārraudzību.

Šis ziņojums ir sagatavots tikai vadības informēšanas nolūkos, un nav paredzēts citiem mērķiem. Mēs neuzņemamies nekādu atbildību attiecībā uz jebkādam trešajām pusēm, kuras izmanto šo ziņojumu.

Ar cieņu,

SIA „Kalniņa un partneri”

14. Risku izvērtēšanas posma noslēgums

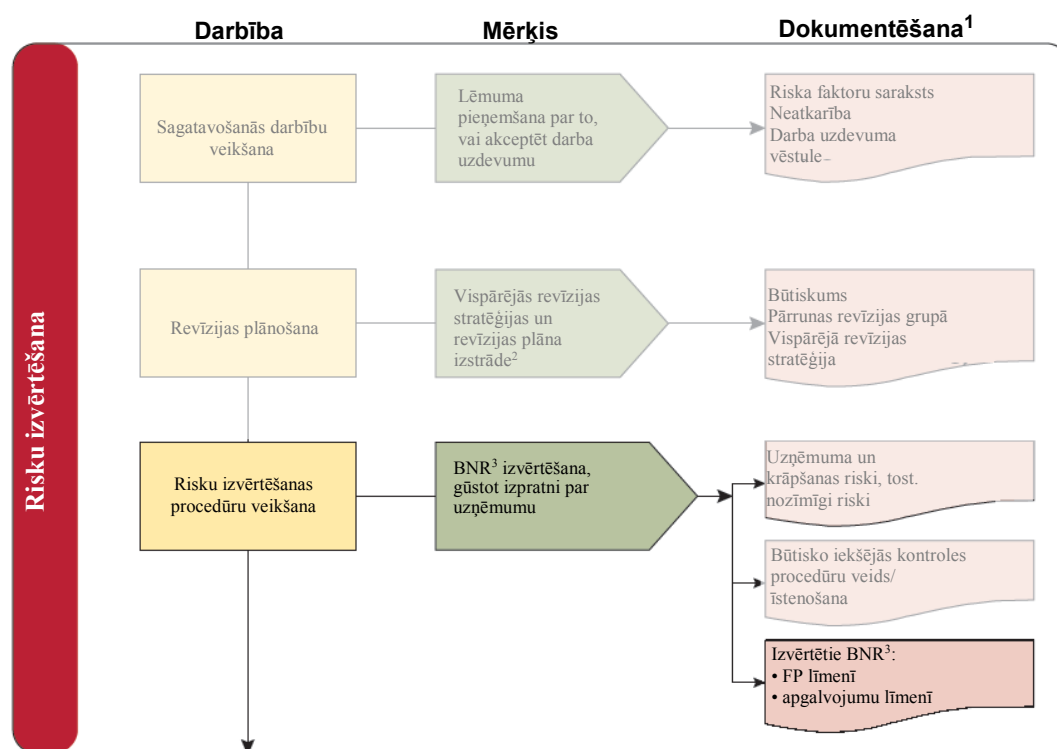
Nodaļas saturs

Saistītie SRS

Revīzijas risku izvērtēšanas noslēguma posms, kad tiek dokumentēti finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī izvērtētie riski.

315.

Diagramma 4.2-



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saisīto SRS fragmenti
315. SRS 25. punkts	Lai izstrādātu un veiktu papildu revīzijas procedūras, revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus: a) finanšu pārskatu līmenī; (skat. A105-A108 punktu) b) apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. (Skat. A109-A113 punktu.)
315. SRS 26. punkts	Šiem mērķiem revidents: a) identificē riskus, iegūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp par šo risku kontekstā būtiskajām kontroles procedūrām, apsverot darījumu kategorijas, kontu atlikumus un finanšu pārskatos iekļautos skaidrojumus; (skat. A114-A115 punktu.) b) izvērtē identificētos riskus un novērtē to, vai šie riski kopumā lielākā mērā ir attiecināmi uz finanšu pārskatiem un kā identificētie riski var ietekmēt apgalvojumus; c) attiecina identificētos riskus uz iespējamām neatbilstībām apgalvojumu līmenī, ņemot vērā būtiskās kontroles procedūras, kuras revidents plāno pārbaudīt; (skat. A116-A118 punktu.) d) apsver neatbilstību, tostarp vairāku neatbilstību, rašanās iespējamību un to, vai potenciālās neatbilstības ir tik būtiskas, lai radītu būtisku neatbilstību.
315. SRS 32. punkts	Revidents dokumentē: a) pārrunas, kas notikušas darba grupā, ja tādas jāveic atbilstoši 10. punkta nosacījumiem, un šādu pārrunu gaitā pieņemtos nozīmīgos lēmumus; b) galvenos faktus, kas apkopoti, gūstot izpratni par visiem uzņēmuma un tā vides aspektiem atbilstoši 11. punktā norādītajām prasībām, kā arī par katru no 14.-24. punktā minētajiem iekšējās kontroles sistēmas elementiem; informācijas avotus, pamatojoties uz kuriem gūta izpratne; veiktās risku izvērtēšanas procedūras; c) identificētos un izvērtētos būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī atbilstoši 25. punkta prasībām; un d) identificētos riskus un ar tiem saistītās kontroles procedūras, par kurām revidents ir guvis izpratni atbilstoši 27.-30. punkta prasībām. (Skat. A131.-A134. punktu.)

14.1 Pārskats

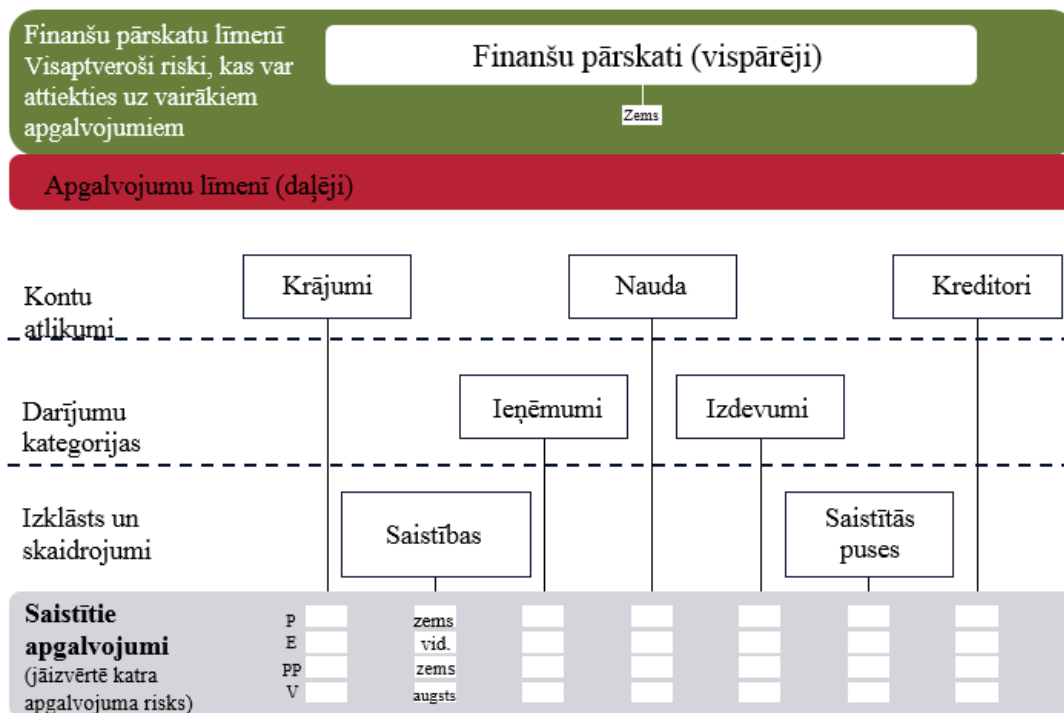
Revīzijas risku izvērtēšanas posma noslēgumā tiek pārbaudīti veikto risku izvērtēšanas procedūru rezultāti pārbaude un tiek izvērtēti (vai apkopoti, ja tie jau izvērtēti) būtisku neatbilstību riski:

- finanšu pārskatu līmenī; un
- apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem.

Izvērtēto risku saraksts kalpo kā pamats nākamajam revīzijas posmam, kura mērķis ir noteikts atbilstīgās no izvērtētajiem riskiem izrietošās darbības un izstrādāt papildu revīzijas procedūras.

Nākamajā diagrammā ir attēloti divi risku izvērtēšanas līmeņi.

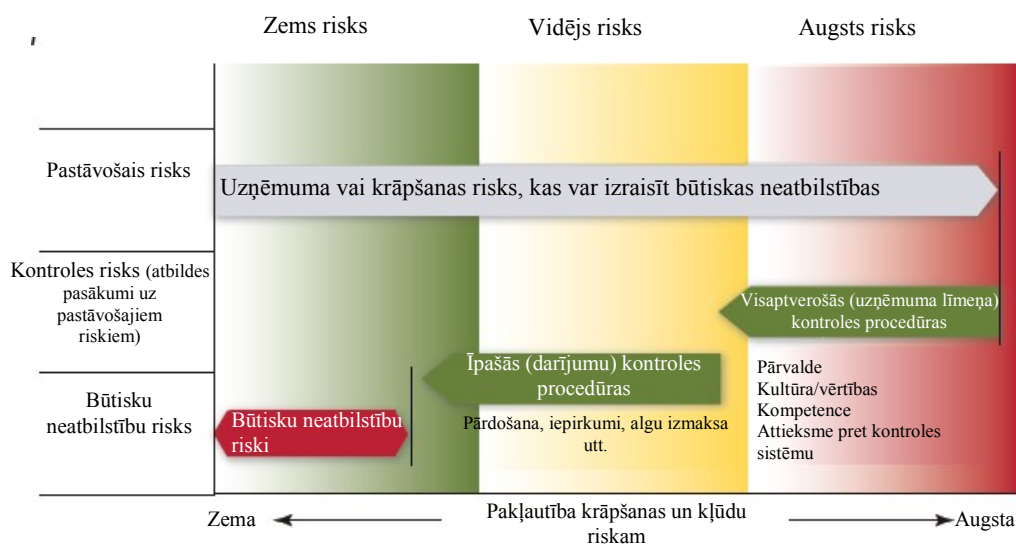
Diagramma 14.1-1



14.2 Līdzšinējie iegūtie revīzijas pierādījumi

Līdz šim pierādījumi risku izvērtēšanas procedūru rezultātā ir iegūti, identificējot un izvērtējot pastāvošos riskus un izvērtējot uz šiem riskiem vērsto iekšējo kontroles procedūru veidu un īstenošanu. Atliek būtisku neatbilstību risks. Tas ir atlikušais risks pēc tam, kad ir noteikts, cik lielā mērā pastāvošās iekšējās kontroles procedūras samazina pastāvošo risku. Tas ir attēlots nākamajā diagrammā.

Diagramma 14.2-1



Piezīmes. Horizontālo joslu garums šajā diagrammā ir paredzēts tikai ilustratīviem mērķiem un katram uzņēmumam var atšķirties.

Tālāk uzskaitīti revīzijas pierādījumu avoti, kas var būt būtiski, apkopojot un izvērtējot riskus abos līmeņos.

Tabula 14.2-2

Revīzijas pierādījumi	Sējums un nodaļas
Vispārējā revīzijas stratēģija	2. sēj. 5. nod.
Būtisko finanšu pārskata jomu un skaidrojumu būtiskums un identificēšana	2. sēj. 6. nod.
Pārrunas revīzijas grupā	2. sēj. 7. nod.
Risku izvērtēšanas procedūru rezultāti	1. sēj. 3. nod. un 2. sēj. 3.- 14. nod.
Pastāvošo risku identificēšana un izvērtēšana	2. sēj. 8. un 9. nod.
Nozīmīgi riski	2. sēj. 10. nod.
Iekšējās kontroles sistēmas izpratne un novērtēšana	2. sēj. 11. un 12. nod.
Identificētie nozīmīgie trūkumi	2. sēj. 13. nod.

14.3 Dažādu risku izvērtējumu apkopošana

Risku izvērtēšanas mērķis ir iegūt pamata atsauces struktūru atbilstīgu atbildes pasākumu veikšanai, veicot pienācīgi izstrādātas un efektīvas papildu revīzijas procedūras.

Ja līdz šim brīdim identificētie riski revīzijas gaitā jau ir dokumentēti un izvērtēti, to pārbaude un apkopošana būs salīdzinoši vienkārša.

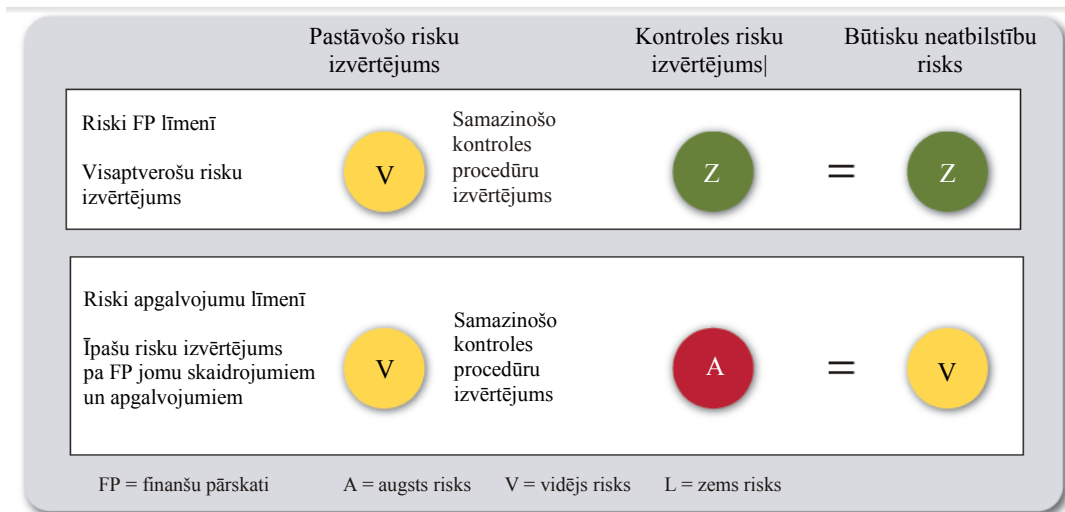
Izvērtēto risku kopsavilkumā tiek apkopoti identificētie pastāvošā riska faktori un šādus riskus samazinošo iekšējās kontroles procedūru izvērtējums. Šis process ir aprakstīts diagrammā 14.3-1.

Piezīmes. Pastāv vidēja līmeņa risks finanšu pārskatu līmenī, ko samazina atbilstīgas uzņēmuma līmeņa un, iespējams, citas kontroles procedūras. Tā rezultātā risks finanšu pārskatu līmenī tiek novērtēts kā zems.

Apgalvojumu līmenī izvērtēto risku kopsavilkumā ietilpst pastāvošā riska un kontroles riska, kas attiecas uz atsevišķiem finanšu pārskatu atlikumiem, darījumiem un skaidrojumiem, izvērtējuma kopsavilkums.

Nākamajā piemērā pieņemts, ka pastāvošie riski ir vidēji un nav ieviestas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras, tāpēc kontroles risks ir augsts. Rezultātā atlikušais risks attiecībā uz konkrēto apgalvojumu tiek novērtēts kā vidējs.

Diagramma 14.3-1



Piezīmes.

- Pirms secināt, ka finanšu pārskatu jomā vai skaidrojumos nav īpašu risku, apsveriet citu būtisku faktoru esamību, piemēram, zināmo kļūdu vēsturi, aktīvu/saistību pakļautību krāpšanai, vadības līmeņa pārkāpumu iespējamību un pieredzi no iepriekšējiem periodiem.
- Ja revidents plāno paļauties uz kontroles risku, kas novērtēts kā zems (piemēram, samazina detalizētu procedūru apjomu), šī izvērtējuma apstiprināšanai ir jāveic kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudes.
- Dažos gadījumos, iespējams, uzņēmumā ir iedibinātas dažas kontroles procedūras, kuras revidents ir izslēdzis kā nebūtiskas revīzijas kontekstā, un tāpēc nav veikts to izvērtējums. Šādos gadījumos kontroles risks jānovērtē kā augsts.
- Īpašās (darījumu līmeņa) kontroles procedūras parasti vai nu darbojas (veidojot zemu izvērtēto risku), vai nedarbojas (veidojot augstu izvērtēto risku). Pēc būtības tas nozīmē, ka nepastāv tāds kontroles riska novērtējums kā vidējs. Tomēr dažkārt revidenti novērtē kontroles risku kā vidēju gadījumos, kad nav iespējams pilnībā paļauties uz kontroles procedūras darbību, bet sagaidāms, ka vairākus gadījumus tā darbosies atbilstoši sagaidītajam. Šāda situācija ir bieži sastopama nelielos uzņēmumos.
- Nosakot atlikušo risku, kas izriet no pastāvošo un kontroles risku apvienojuma, revidents izmanto profesionālu spriedumu. Nākamajā tabulā atspoguļotas vairākas risku kombinācijas, taču tās nevar izmantot profesionāla sprieduma vietā, kas pamatots uz konkrētiem apstākļiem.

Tabula 14.3-2

Pastāvošais risks	Kontroles risks	Būtisku neatbilstību risks
A	A	A
A	V	V
A	Z	V vai Z
V	A	V
V	V	V
V	Z	Z
Z	A	V/Z
Z	V	Z
Z	Z	Z

Atšifrējums: A = augsts; V = vidējs; Z = zems

PIEZĪMES.

Dokumentējiet risku izvērtējuma pamatojumu

Apkopojot izvērtētos riskus, īsi aprakstiet par katra izvērtējuma pamatojumu vai norādiet krustenisko atsauci uz tā atrašanās vietu. Bieži vien šāds paraksts ir svarīgāks nekā pats izvērtējums, jo palīdz izstrādāt pielāgotus un izmaksu ziņā efektīvus atbildes pasākumus.

Pastāvošo risku izvērtēšana

Neaizmirstiet, ka pastāvošo risku izvērtēšana parasti tiek veikta pirms attiecīgo risku samazinošo kontroles procedūru izvērtēšanas. Pieņemot, ka lielākajā daļā revidējamo finanšu pārskatu jomu tiks pārsniegts vispārējais būtiskums, pastāvošais neatbilstību risks (pirms iekšējās kontroles procedūras veikšanas) attiecībā uz lielāko daļu apgalvojumu visticamāk (vairākumā gadījumu) būs augsts.

Zems risks visiem apgalvojumiem

Ja kāda finanšu pārskatu joma ir novērtēta ar zemu riska pakāpi attiecībā pret visiem apgalvojumiem, nav vajadzības attiecināt šos pašus apsvērumus uz katru apgalvojumu atsevišķi. Tomēr ir jādokumentē pamatojums, kāpēc risks izvērtēts kā zems.

14.4 Risku izvērtējumu pārbaude

Ar to risku izvērtēšana vēl nebeidzas. Revīzijas gaitā var tikt iegūta jauna informācija un, veicot revīzijas procedūras, var tikt identificēti papildu riski, vai arī iekšējās kontroles sistēma var nedarboties tā, kā paredzēts. Šādos gadījumos ir jāpārskata sākotnējais risku izvērtējums un jāapsver tā ietekme uz papildu revīzijas procedūru raksturu un apjomu.

14.5 Dokumentēšana

Izvērtēto risku kopsavilkumu var dokumentēt vairākos veidos. Tālāk aprakstītas trīs iespējamās pieejas.

- **Atsevišķs dokuments**
Atsevišķs dokuments, kurā apkopoti pastāvošo un kontroles risku izvērtējumi un apvienoto risku izvērtējumu pamatojums. Šo dokumentu var izmantot arī, lai aprakstītu (vispārīgi) no risku izvērtējuma izrietošās darbības.
- **Iekļaušana kopējā revīzijas stratēģijā un revīzijas plānā**
Katras revīzijas plāna sadaļas pirmajā daļā (piemēram, debitori, kreditori utt.) var iekļaut risku izvērtējumu un tā ietekmi uz plānotajām revīzijas procedūrām.
- **Risku izvērtējuma iekļaušana revidenta veikto papildu procedūru dokumentācijā**
Šādā gadījumā risku izvērtējumu, revīzijas plānus un veiktā darba rezultātus var dokumentēt vienā visaptverošā darba dokumentā attiecībā uz katru finanšu pārskatu jomu.

Risku izvērtējuma dokumentēšanas veidu un apjomu nosaka šādi faktori:

- uzņēmuma un tā iekšējās kontroles sistēmas veids, lielums un sarežģītība;
- informācijas pieejamība par uzņēmumu; un
- revīzijas gaitā izmantotā revīzijas metodoloģija un tehnoloģija.

Citi faktori, kas jāapsver, izstrādājot dokumentāciju:

- saprotamība;
- krusteniskās atsauces uz atbilstīgā revīzijas pasākuma veidu un īstenošanu;
- iespēja vienkārši pārskatīt informāciju turpmākajos periodos; un
- iespēja vienkārši veikt pārbaudi; pārbaudes veicējam ir jāspēj noteikt, vai ir identificēti galvenie riski un vai izvēlētais revīzijas atbildes pasākums ir atbilstīgs.

Atbilstīgi dokumentēts izvērtēto risku kopsavilkums būs noderīgs resurss darba grupas sanāksmju plānošanai turpmākajos periodos, pārrunājot risku raksturu un revīzijas atbildes pasākumus.

Nākamajā tabulā ir attēlota atsevišķa dokumenta izmantošanas metode, kas cieši sasaistīta ar revīzijas plānu. Ņemiet vērā, ka attēlā izmantoti četri apvienotie apgalvojumi (kas izmantoti šīs rokasgrāmatas nolūkos), kas definēti 1. sējuma 6. nodaļā

Diagramma 14.5-1

Izvērtētie risku līmeņi

		Apgalvojumi	PR	KR	BNR	Dokumentējiet galvenos riskus un citus riska izvērtēšanā nozīmīgus faktoros
						<i>Tā kā rodas jaunas tehnoloģijas, nozarē vērojams vispārējs panīkums. Tomēr pārdošanas apjomi joprojām ir ievērojami un uzņēmums iegulda pētniecībā un attīstībā.</i>
	Finanšu pārskatu līmenis	V	V	Z	Z	<i>Vadībai ir pozitīva attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu. Vadošos amatos strādā kompetenti darbinieki.</i>
						<i>Pastāv vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība, taču ir izstrādāti jauni pamatprincipi, kam nevajadzētu pieļaut visizplatītāko praksi.</i>
						<i>Pārvaldes sastāvā ietilpst ģimenes locekļi.</i>
Apgalvojumu līmenis						
	FPJ vai finanšu pārskatu skaidrojumi					
1	Pārdošana	P	A	Z	V	<i>Īpašnieks vēlas ietaupīt uz nodokļu rēķina. Ieņēmumu uzrādīšana ir nekonsekventa.</i>
		E	V	Z	Z	<i>Tika identificētas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras. Pastāv iespēja veikt iekšējās kontroles procedūras pārbaudi attiecībā uz šo apgalvojumu.</i>
		PP	V	Z	Z	<i>Ir identificētas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras, un pagātnē kļūdas nav bijušas.</i>
		V	NP	Z	NP	
2	Debitoru parādi	P	Z	Z	Z	<i>Ir identificētas atbilstīgas kontroles procedūras, un pagātnē kļūdas nav bijušas.</i>
		E	A	V	V	<i>Pārdevēju piemaksas atbilst reģistrētajam pārdošanas apjomam.</i>
		PP	Z	Z	Z	<i>Ir identificētas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras, un pagātnē kļūdas nav bijušas.</i>
		V	A	V	V	<i>Apstākļos, kas nozarē vērojama lejupslīde, problēmas varētu sagādāt debitoru parādu atgūstamību.</i>
3	Krājumi	P	Z	Z	Z	<i>Ir identificētas atbilstīgas kontroles procedūras, un pagātnē kļūdas nav bijušas.</i>
		E	A	A	A	<i>Krājumu zādzības un nepietiekama fiziskās iekšējās kontroles procedūra noliktavā.</i>
		PP	Z	Z	Z	<i>Ir identificētas atbilstīgas kontroles procedūras, un pagātnē kļūdas nav bijušas.</i>
		V	A	A	A	<i>Ņemot vērā jaunās tehnoloģijas, atsevišķas daļas vai pat produkti kopumā var novecot.</i>

Atsīfējums:

A = augsts

NP = nav piemērojams

FPJ = finanšu pārskatu joma

V = vidējs

PR = pastāvošais risks

PP = precizitāte

Z = zems

KR = iekšējās kontroles risks

V = visaptveroši riski

V = vērtējums P =

D = Kontroles procedūra atklāšanai un labošanai

BNR = būtisku neatbilstību riski (apvienotais risks)

pabeigtība

E = esamība

Izvērtēto risku dokumentācija var atsaukties arī uz:

- informāciju par nozīmīgiem riskiem, kam nepieciešama īpaša uzmanība; un

- riskiem, attiecībā uz kuriem detalizētu procedūru veikšana pati par sevi nenodrošinātu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

14.6 Problēmu analīze — risku izvērtēšanas posma noslēgums

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Noslēdzošais posms risku izvērtēšanas procesā ir apvienoto būtisku neatbilstību risku izvērtēšana finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī.

Risku izvērtējumus var apkopot, izmantojot tālāk aprakstīto metodi. Pamatojošā informācija (kurā dokumentēti pastāvošā un kontroles riska izvērtējumi) nav attēlota. Praksē tiktu veidotas krusteniskās atsauces uz pamatojošajiem datiem.

Problēmu analīzes piemērs A — SIA „Bērziņa mēbeles”

Izvērtētie risku līmeņi

		Apgalvojumi	PR	KR	BNR	Dokumentējiet galvenos riskus un citus risku izvērtēšanā nozīmīgos faktoros
						<i>Vadībai ir pozitīva attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu, un vadošos amatos strādā kompetenti darbinieki.</i>
Finanšu pārskatu līmenis		V	V	Z	Z	<i>Pastāv vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība, taču nav konstatēts neviens šāds gadījums, un vadības attieksme pret kontroles procedūrām ir atbilstīga.</i>
						<i>Ikmēneša sanāksmes, kurās tiek izskatīts paveiktais, nodrošina atskaitīšanos vadībai.</i>
Apgalvojumu līmenis						
	FPJ vai finanšu pārskatu skaidrojumi					
1	Pārdošana	P	A	Z	V	<i>Ieņēmumu uzrādīšanas pamatprincipi ir nekonsekventi.</i>
		E	Z	Z	Z	<i>Ieņēmumu uzrādīšanas pamatprincipi ir nekonsekventi. Ir spiediens uzrādīt lielāku pārdošanas apjomu, ko nosaka pārdošanas piemaksas un tirgus spiediens.</i>
		PP	Z	Z	Z	<i>Pārdošanas sistēma darbojas atbilstīgi.</i>
		V	NP	Z	NP	
2	Debitoru parādi	P	Z	Z	Z	<i>Nav identificēti nozīmīgi riski.</i>
		E	A	V	V	<i>Pārdevēju piemaksas atbilst reģistrētajam pārdošanas apjomam.</i>
		PP	Z	Z	Z	
		V	A	V	V	<i>Problēmas varētu sagādāt lielāku mazumtirgotāju parādu atgūstamību, ja radīsies šaubas par produktu kvalitāti vai preču atgriešanu. Turklāt, neskatoties uz ekonomikas lejupslīdi, pirms kredīta piešķiršanas netiek veikta klientu pārbaude.</i>

Atšifrējums:

A = augsts

V = vidējs

Z = zems

D = Kontroles procedūra atklāšanai un labošanai

NP = nav piemērojams

PR = pastāvošais risks

KR = iekšējās kontroles risks

BNR = būtisku neatbilstību riski (apvienotais risks)

FPJ = finanšu pārskatu joma

V = Visaptveroši riski

P = pilnīgums

E = esamība

PP = precizitāte

V = vērtējums

Šajā brīdī būtu ieteicams sagatavot ziņojumu vadībai, kurā aprakstītas iekšējā kontroles sistēmā identificētie nozīmīgie trūkumi.

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmīš & Co”

Risku izvērtēšanas posma noslēgums

Izvērtētie risku līmeņi

		Apgalvojumi	PR	KR	BNR	Dokumentējiet galvenos riskus un citus riska izvērtēšanā nozīmīgus faktorus
						<i>Vadībai ir laba attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu, un vadošos amatos strādā kompetenti cilvēki.</i>
	Finanšu pārskatu līmenis				V	<i>Pastāv vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība, jo ir spiediens ievērot bankas līgumu nosacījumus un samazināt nodokļus. Raitis nav veicis pastāvīgu grāmatvedes darba pārbaudi visa perioda garumā. Grāmatvede šķiet neapmierināta un viņai var būt iespēja sagrozīt ciparus. Tādējādi var netikt pamanītas gan neīšas kļūdas, gan apzināta krāpšana.</i>
						<i>Ikmēneša sanāksmes, kurās tiek izskatīts paveiktais, nodrošina atskaitīšanos vadībai.</i>
Apgalvojumu līmenis						
	FPJ vai finanšu pārskatu skaidrojumi					
1	Pārdošana	P	A	Z	V	<i>Šim apgalvojumam tika identificētas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras.</i>
		E	A	Z	V	<i>Šim apgalvojumam tika identificētas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras, taču pastāv bažas par saistīto pušu darījumiem.</i>
		PP	A	Z	V	<i>Šim apgalvojumam tika identificētas atbilstīgas iekšējās kontroles procedūras, taču pastāv bažas par saistīto pušu darījumiem.</i>
		V	V	V	V	<i>Ir iespējama preču atgriešana nozares stāvokļa dēļ.</i>
2	Debitoru parādi	P	A	Z	V	<i>Lielākā daļa debitoru parādu atlikuma ir uzņēmumam „Bērziņa mēbeles”. Nav identificēti citi īpaši riski.</i>
		E	A	V	V	<i>Lielākā daļa debitoru parādu atlikuma ir uzņēmumam „Bērziņa mēbeles”. Nav identificēti citi īpaši riski.</i>
		PP	V	V	V	<i>Lielākā daļa debitoru parādu atlikuma ir uzņēmumam „Bērziņa mēbeles”. Nav identificēti citi īpaši riski.</i>
		V	A	V	V	<i>Maziem klientiem sarežģīto ekonomisko apstākļu dēļ var rasties rēķinu apmaksas grūtības.</i>

Atšifrējums:

A = augsts

V = vidējs

Z = zems

D = Kontroles procedūra atklāšanai un labošanai

NP = nav piemērojams

PR = pastāvošais risks

KR = iekšējās kontroles risks

BNR = būtisku neatbilstību riski (apvienotais risks)

FPJ = finanšu pārskatu joma

PP = precizitāte

V = visaptveroši riski

P = pabeigtība

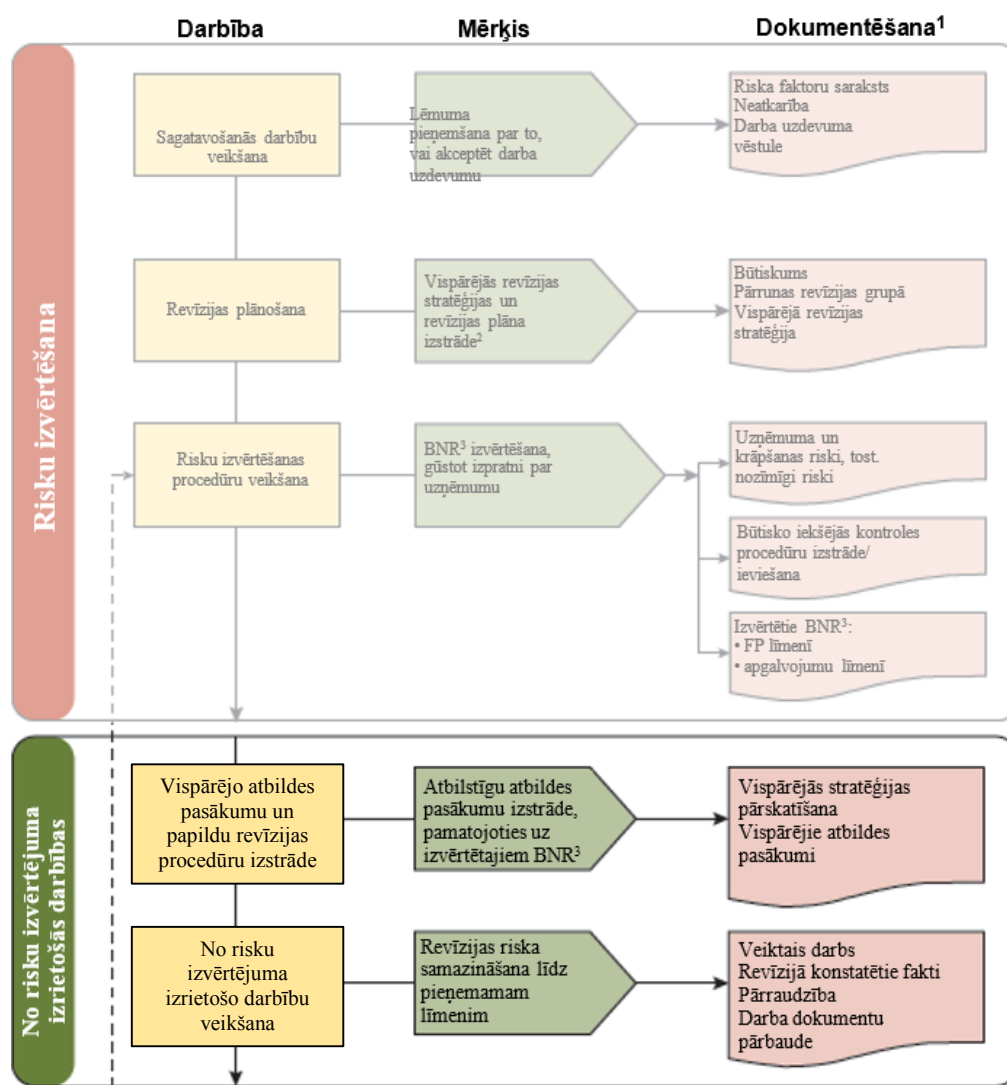
V = vērtējums

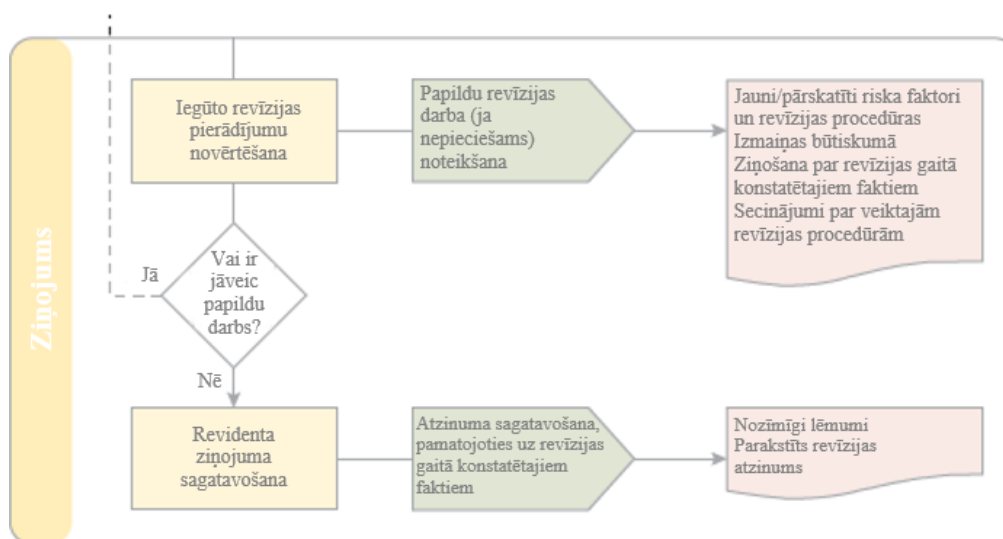
E = esamība

Šajā brīdī būtu ieteicams sagatavot paziņojumu vadībai, kurā aprakstīti iekšējā kontroles sistēmā identificētie nozīmīgie trūkumi.

15. No risku izvērtējuma izrietošās darbības — pārskats

Diagramma 15.0-1





Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saisīto SRS fragmenti
330. SRS 5. punkts	Revidents izstrādā un īsteno procedūras, kas veicamas, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī. (Skat. A1-A3 punktu.)
330. SRS 6. punkts	Revidents izstrādā un veic papildu revīzijas procedūras, kuru raksturs, laiks un apjoms tiek noteikts, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī, un ir vērsts uz šādiem riskiem. (Skat. A4-A8 punktu.)

No risku izvērtējuma izrietošās darbības ir šādas:

Diagramma 15.0-2



Tālāk norādītas pamata koncepcijas attiecībā uz darbībām, kas ieriet no risku izvērtējuma.

	Sējums un nodaļas
No risku izvērtējuma izrietošās revidenta darbības	V1: 9.
Papildu revīzijas procedūras	V1: 10.
Grāmatvedības aplēses	V1: 11.
Saistītās puses	V1: 12.
Turpmākie notikumi	V1: 13.
Uzņēmuma darbības turpināšana	V1: 14.
Citu SRS prasību kopsavilkums	V1: 15.
Revīzijas dokumentēšana	V1: 16.

16. Reaģētspējīgs revīzijas plāns

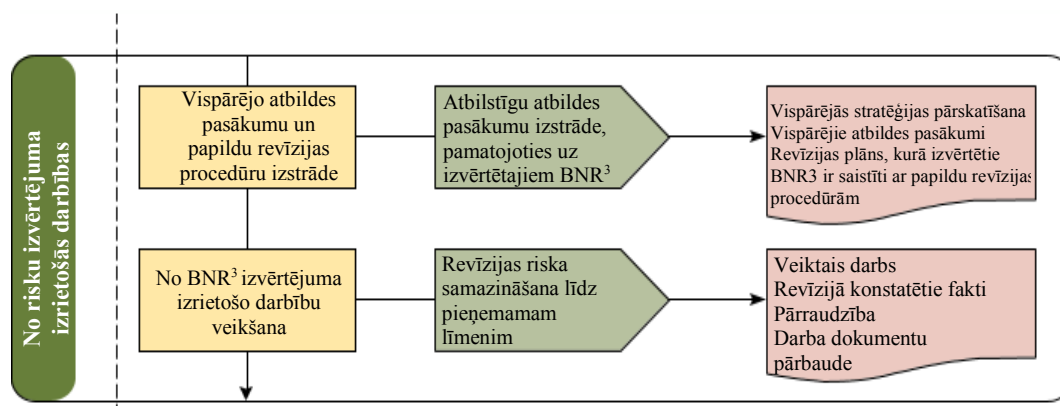
Nodaļas saturs

Saistītie SRS

Kā plānot efektīvas no risku izvērtējuma izrietošās darbības

260., 300., 330.,

Diagramma 16.0.-1



Piezīmes.

1. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
260. SRS 15. punkts	Revidents informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par plānoto revīzijas laiku un apjomu. (Skat. A11-A15 punktu.)
300. SRS 9. punkts	Revidents izstrādā revīzijas plānu, kurā tiek raksturoti šādi aspekti: a) plānoto riska izvērtēšanas procedūru raksturs, laiks un apjoms atbilstoši 315. SRS prasībām; b) plānoto papildu revīzijas procedūru raksturs, laiks un apjoms, kuras veicamas apgalvojumu līmenī atbilstoši 330. SRS prasībām; c) citas plānotās revīzijas procedūras, kas jāveic konkrētajā darba uzdevumā atbilstoši SRS prasībām. (Skat. A12 punktu.)
300. SRS 10. punktu	Ja nepieciešams, revīzijas gaitā revidents atjaunina un maina vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu. (Skat. A13 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
300. SRS 11. punkts	Revidents plāno darba grupas dalībnieku un viņu darba virzības un pārraudzības raksturu, laiku un apjomu. (Skat. A14-A15 punktu.)
300. SRS 12. punkts	Revidents darba dokumentos iekļauj: <ul style="list-style-type: none"> a) vispārējo revīzijas stratēģiju; b) revīzijas plānu; un c) vispārējā revīzijas stratēģijā un revīzijas plānā veiktās nozīmīgās izmaiņas, norādot šādu izmaiņu veikšanas iemeslus. (Skat. A16-A19 punktu.)
330. SRS 5. punkts	Revidents izstrādā un īsteno procedūras, kas veicamas, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī. (Skat. A1-A3 punktu.)
330. SRS 6. punkts	Revidents izstrādā un veic papildu revīzijas procedūras, kuru raksturs, laiks un apjoms tiek noteikts, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī, un ir vērsts uz šādiem riskiem. (Skat. A4-A8 punktu.)
330. SRS 7. punkts	Izstrādājot papildu revīzijas procedūras, revidents rīkojas šādi: <ul style="list-style-type: none"> a) apsver iemeslus apgalvojumu līmenī noteiktajiem būtisku neatbilstību riskiem attiecībā uz katru darījumu kategoriju, kontu vai skaidrojumu, tostarp: <ul style="list-style-type: none"> i) būtisku neatbilstību iespējamību, ko izraisījušas attiecīgās darījumu kategorijas, kontu atlikuma vai skaidrojuma raksturīgās iezīmes (t.i. pastāvošais risks); un ii) to, vai risku izvērtējumā ir ņemtas vērā būtiskās kontroles procedūras (t.i. kontroles risks), tādējādi izvirzot revidentam prasību iegūt revīzijas pierādījumus, lai noteiktu, vai kontroles procedūras darbojas efektīvi (t.i. nosakot detalizēto procedūru raksturu, laiku un apjomu, revidents pieņem, ka kontroles procedūras darbojas efektīvi); un (skat. A9-A18 punktu) b) jo lielāks ir revidenta izvērtētais risks, jo pārliecinošākus revīzijas pierādījumus revidents iegūst (skat. A19 punktu).
330. SRS 8. punkts	Revidents izstrādā un veic kontroles procedūru pārbaudes, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina attiecīgo kontroles procedūru efektivitāti, ja: <ul style="list-style-type: none"> a) veicot risku izvērtējumu apgalvojumu līmenī, revidents pieņem, ka kontroles procedūras darbojas efektīvi (t.i. nosakot detalizēto procedūru raksturu, laiku un apjomu, revidents plāno paļauties uz kontroles procedūru darbības efektivitāti; vai b) detalizētās procedūras pašas par sevi nenodrošina pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus apgalvojumu līmenī (skat. A20-A24 punktu).
330. SRS 9. punkts	Jo lielākā mērā, izstrādājot un veicot kontroles procedūru pārbaudes, revidents paļaujas uz kontroles procedūru efektivitāti, jo pārliecinošākus revīzijas pierādījumus revidents iegūst. (Skat. A25 punktu.)
330. SRS 10. punkts	Izstrādājot un veicot kontroles procedūru pārbaudes, revidents rīkojas šādi: <ul style="list-style-type: none"> a) veic citas revīzijas procedūras apvienojumā ar iztaujāšanu, lai iegūtu revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru efektivitāti, tostarp pārbauda: <ul style="list-style-type: none"> i) to, kā kontroles procedūras ir lietotas revīzijai pakļautā finanšu perioda laikā; ii) kontroles procedūru lietošanas konsekvenci; iii) to, kādas personas tās lietojušas vai kādā veidā tās lietotas; (skat. A26-A29 punktu) b) nosaka, vai pārbaudāmās kontroles procedūru darbību nosaka citas kontroles procedūras (netiešās kontroles procedūras), un, ja tas tā ir, revidents nosaka, vai ir nepieciešams iegūt revīzijas pierādījumus, kas apliecina šādu netiešo kontroles procedūru efektivitāti. (Skat. A30-A31 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
330. SRS 15. punkts	Ja revidents plāno paļauties uz kontroles procedūrām, kas paredzētas tāda riska novēršanai, kuru revidents uzskata par nozīmīgu risku, revidents pārbauda šādu kontroles procedūru darbību kārtējās revīzijas laikā.
330. SRS 18. punkts	Neatkarīgi no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem revidents izstrādā un veic detalizētas pārbaudes attiecībā uz katru būtisko darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu. (Skat. A42-A47 punktu.)
330. SRS 19. punkts	Revidents var apsvērt, vai veikt ārējo apstiprinājumu iegūšanas procedūras kā detalizētās procedūras. (Skat. A48-A51 punktu)
330. SRS 20. punkts	Revidents detalizētajās pārbaudēs vienmēr iekļauj šādas revīzijas procedūras saistībā ar finanšu pārskatu slēgšanas procesu: a) finanšu pārskatos iekļauto datu salīdzināšana ar grāmatvedības uzskaites datiem, pamatojoties uz kuriem finanšu pārskati ir sagatavoti; b) būtisku uzskaites žurnālu datu un finanšu pārskatu sagatavošanas procesā veikto labojumu pārbaude. (Skat. A52 punktu.)
330. SRS 21. punkts	Ja revidents ir konstatējis, ka izvērtētais būtisku neatbilstību risks apgalvojumu līmenī ir nozīmīgs risks, revidents veic tādas detalizētās procedūras, kuras ir īpaši piemērotas konkrētajam riskam. Ja attiecībā uz nozīmīgu risku tiek veiktas tikai detalizētas procedūras, šādās procedūrās tiek ietverti detalizētas pārbaudes. (Skat. A53 punktu.)
330. SRS 22. punkts	Ja detalizētas procedūras tiek veiktas starpposma datumā, revidents pārējā revīzijas posmā rīkojas šādi: a) veic detalizētas procedūras apvienojumā ar pārējā revīzijas posmā veicamajām kontroles procedūru pārbaudēm; vai b) ja revidents uzskata, ka tas ir pietiekams līdzeklis, viņš veic tikai detalizētās procedūras, kas nodrošina atbilstīgu pamatojumu revīzijas secinājumu izdarīšanai laika posmā no starpposma datuma līdz perioda beigām. (Skat. A54-A57 punktu.)
330. SRS 24. punkts	Revidents veic revīzijas procedūras, lai novērtētu, vai vispārējais finanšu pārskatu izklāsta veids, tostarp, saistītie skaidrojumi, atbilst norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām. (Skat. A59 punktu.)
500. SRS 6. punkts	Revidents izstrādā un veic apstākļiem atbilstīgas revīzijas procedūras, kuru mērķis ir iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. (Skat. A1-A25 punktu.)
500. SRS 7. punkts	Izstrādājot un veicot revīzijas procedūras, revidents nosaka informācijas, kas izmantojama kā revīzijas pierādījums, būtiskumu un ticamību. (Skat. A26-A33 punktu.)
500. SRS 10. punkts	Izstrādājot kontroles procedūru pārbaudes un detalizētas pārbaudes, revidents nosaka, kādā veidā visefektīvāk atbilstoši revīzijas procedūras mērķiem būtu jāatlasa vienumi pārbaudei. (Skat. A52-A56 punktu.)

16.1 Pārskats

No risku izvērtējuma izrietošās darbības tiek veiktas ar mērķi iegūt pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus attiecībā uz izvērtētajiem riskiem. To īsteno, izstrādājot un ieviešot atbilstīgus atbildes pasākumus, kas vērsti uz būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī.

Revidents to veic dažādos veidos, piemēram:

- pievērsties katram izvērtētajam riskam atbilstoši tā veidam (piemēram, ekonomikas lejupslīde) un izstrādājot atbilstīgus atbildes pasākumus, piemēram, papildu revīzijas procedūras;

- pievērsties izvērtētajiem riskiem pēc finanšu pārskatu jomas vai skaidrojuma; šādā gadījumā revidents izstrādā atbilstīgus atbildes pasākumus kā papildu revīzijas procedūras; un
- kā pamatu izmantojot revīzijas procedūru standartus attiecībā uz katru būtisko finanšu pārskatu jomu un apgalvojumu un pielāgojot to (pievienojot, mainot un izslēdzot procedūras), lai izstrādātu atbilstīgas no risku izvērtējuma izrietošās darbības.

No risku izvērtējuma izrietošās darbību izstrādē nepietiek ar standarta (visiem darba uzdevumiem piemērotu) revīzijas programmu, kas, iespējams, pievēršas katram apgalvojumam, tomēr nav pielāgota izvērtētajiem riskiem finanšu pārskatu jomās atbilstoši konkrētā uzņēmuma apgalvojumiem. Revīzijas programmas ir jāpielāgo (nepieciešamajā mērā) uzņēmuma riska līmenim un konkrētajiem apstākļiem.

16.2 Sākuma darbības

Pirmais uzdevums, izstrādājot efektīvus atbildes pasākumus, ir norādīt izvērtētos riskus, kas noteikti risku izvērtēšanas posma noslēgumā (skat. 2. sējuma 14. nodaļu).

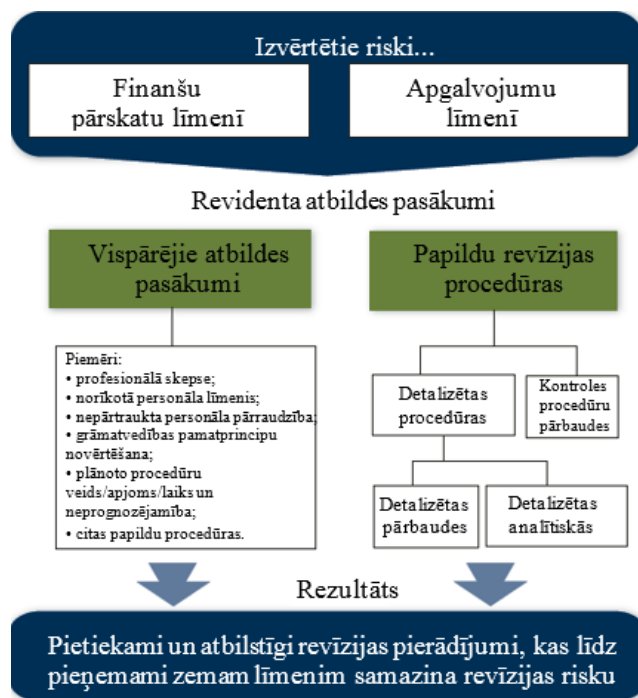
Riskus identificē un izvērtē:

- finanšu pārskatu līmenī; un
- apgalvojumu līmenī attiecībā uz finanšu pārskatiem un skaidrojumiem.

Nelielas finanšu pārskatu jomas var grupēt un apstrādāt kā vienu lielu jomu, lai izstrādātu atbilstīgus atbildes pasākumus.

1. sējuma 9. nodaļā ir izklāstītas iespējamie atbildes pasākumi abos līmeņos. Tālāk esošajā tabulā sniegts kopsavilkums par atbildes pasākumu veidiem.

Diagramma 16.2-1



16.3 Vispārējie atbildes pasākumi

Visaptverošus riskus finanšu pārskatu līmenī (piemēram, neefektīva kontroles vide un/vai krāpšanas iespējamība, kas varētu skart daudzus apgalvojumus) izvērtē, izstrādājot un veicot vispārējus atbildes

pasākumus, kā norādīts tabulā tālāk. Papildinformāciju par visaptverošiem riskiem skatiet 2. sējuma 8. nodaļā.

Pievēršoties dažādām jomām vispārējus atbildes pasākumu izstrādes gaitā, revidents nosaka:

- kādā mērā revīzijas grupai ir jāatgādina par profesionālās skepses izmantošanu;
- kurus darbiniekus norīkot, tostarp darbiniekus ar īpašām iemaņām, vai arī izmantot ekspertus;
- kādā mērā jānodrošina pārraudzība revīzijas gaitā;
- vai papildu revīzijas procedūru atlasē ir jāiekļauj neprognozējamības elements; un
- vai ir jāveic vispārējas izmaiņas revīzijas procedūru veidā, laikā vai apjomā. Tas var ietvert arī procedūru laika noteikšanu (starpposma vai perioda beigu procedūras) vai jaunas/paplašinātas procedūras, kas vērstas uz īpašiem riska faktoriem, piemēram, krāpšanu.

Tabula 16.3-1

Risku izvērtēšana	Iespējamais vispārējais atbildes pasākums
Efektīva kontroles vide	<p>Ļauj revidentam lielākā mērā paļauties uz iekšējās kontroles sistēmu un uzņēmumā iekšēji ģenerēto revīzijas pierādījumu ticamību.</p> <p>Vispārējs atbildes pasākums var būt revīzijas procedūras, ko veic starpposma datumā nevis perioda beigās.</p>
Neefektīva kontroles vide (pastāv trūkumi)	<p>Revidentam ir jāveic papildu darbības, piemēram:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jānorīko revīzijas personāls ar lielāku pieredzi; • revīzijas procedūras jāveic lielākā apjomā perioda beigās nevis starpposma datumā; • jāiegūst plašāki revīzijas pierādījumi detalizēto procedūru rezultātā; • jāveic izmaiņas veicamo revīzijas procedūru veidā, laikā vai apjomā.

PIEZĪMES.

Ja iespējams, revīzijas plānošanas posmā veiciet sākotnējo risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī. Tas ļaus izstrādāt sākotnējos vispārējos atbildes pasākumus, kas vērsti uz tādiem aspektiem, kā norīkojamais personāls (tostarp darbinieki ar īpašām iemaņām), nepieciešamais pārraudzības līmenis un veicamās revīzijas procedūras. Sākotnējais risku izvērtējums ir jāpārskata revīzijas gaitā un jāveic atbilstošas izmaiņas vispārējos atbildes pasākumos.

Tomēr mazākos uzņēmumos tas var nebūt iespējams, ja nav pieejama starpposma vai ikmēneša finanšu informācija analītisko procedūru veikšanas un būtisku neatbilstību identificēšanas/izvērtēšanas vajadzībām. Ja revīzijas plānošanas vajadzībām nav iespējams veikt ierobežotas analītiskās procedūras vai iegūt informāciju, veicot iztaujāšanu, revidents gaida, līdz ir pieejams uzņēmuma finanšu pārskatu sākotnējais uzmetums.

16.4 Apgalvojumu izmantošana pārbaužu izstrādē

Revidents izvērtē būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī. Mērķis ir izstrādāt atbilstīgus atbildes pasākumus, lai iegūtu pierādījumus saistībā ar izvērtētajiem riskiem attiecībā uz katru

būtisko apgalvojumu. Papildinformāciju par apgalvojumiem skatiet 1. sējuma 6. nodaļā.

Izstrādājot atbildes pasākumu, kas vērsts uz konkrētu darījumu plūsmu, revidents ņem vērā to, ka apgalvojumi izmantojami arī kā vispārēja saikne starp iekšējās kontroles sistēmas pārbaudi un detalizētajām procedūrām. Tas ir svarīgi nosakot, kādos gadījumos, lai samazinātu būtisku neatbilstību risku līdz pieņemami zēmam līmenim, ir veicamas kontroles procedūru pārbaudes apvienojumā ar detalizētajām procedūrām.

Piemēram, krājumu „esamības” pārbaudē revīzijas procedūru mērķis ir pārbaudīt krājumu bilancē reģistrēto vienumu derīgumu, kā arī tiek veiktas kontroles procedūru pārbaudes, lai samazinātu risku, ka krājumu bilancē ir uzrādīti neesoši krājumi. Krājumu „pilnīguma” pārbaudes mērķis ir pārbaudīt iespējamus krājumu bilancē neuzrādītos vienumus, un tā var nodrošināt iespējamus pierādījumus attiecībā uz trūkstošiem vienumiem. Šeit var būt iekļauti preču pirkšanas pasūtījumi un pārbaudes kontroles procedūras, kas samazina trūkstošu krājumu risku.

16.5 Būtiskuma izmantošana pārbažu izstrādē

Galvenais faktors, izvērtējot nepieciešamo revīzijas procedūru apjomu, ir izpildes būtiskums. Izpildes būtiskuma pamatā ir finanšu pārskatu kopējais būtiskums, tomēr to var mainīt, lai pievērstos konkrētiem riskiem saistībā ar kontu atlikumiem, darījumu plūsmu vai finanšu pārskatu skaidrojumiem.

Nosakot nepieciešamo revīzijas procedūru apjomu, revidents ņem vērā izpildes būtiskumu, izvērtēto risku un iegūstamā apliecinājuma pakāpi. Revīzijas procedūru apjoms (piemēram, izlases lielums detalizēto pārbažu vajadzībām vai detalizētības pakāpe detalizēto analītisko procedūru vajadzībām) palielinās, pieaugot būtisku neatbilstību riskam. Tomēr revīzijas procedūru apjoma palielināšana ir efektīvs līdzeklis tikai tad, ja revīzijas procedūra pati par sevi atbilst konkrētajam riskam. Papildinformāciju par būtiskuma izmantošanu pārbažu izstrādē skatiet 1. sējuma 7. nodaļā un 2. sējuma 6. un 17. nodaļā.

16.6 Revidenta rīku komplekts

Izstrādājot detalizēto revīzijas plānu, revidents izmanto profesionālo spriedumu, lai izvēlētos atbilstīgas revīzijas procedūras. Detalizētu informāciju par papildu revīzijas procedūrām skatiet 1. sējuma 10. un 15. nodaļā.

Efektīvas revīzijas programmas pamatā ir atbilstīgu procedūru kopums, kas samazina revīzijas risku līdz pieņemami zēmam līmenim. Šīs rokasgrāmatas kontekstā dažādās revidentam pieejamās revīzijas procedūras ir sakārtotas kategorijās, kā norādīts tālāk.

Diagramma 16.6-1



Tabula 16.6-2

Procedūras veids	Apraksts
Detalizētas procedūras	<p>330. SRS 18. punktā noteikts, ka detalizētās procedūras ir jāattiecinā uz katru būtisko darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu neatkarīgi no izvērtētā būtisku neatbilstību riska (BNR). Tas ir tāpēc, ka:</p> <ul style="list-style-type: none"> • revidenta risku izvērtējums ir subjektīvs un var nebūt identificēti visi būtisku neatbilstību riski; un • pastāv iekšējās kontroles sistēmai raksturīgi ierobežojumi, tostarp iespēja, ka vadība neievēro tās prasības. <p>Ja BNR ir ļoti zems, pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus attiecībā uz konkrētu apgalvojumu var iegūt, veicot dažas ierobežotas detalizētās procedūras, piemēram, detalizētas pārbaudes vai analītiskās pārbaudes.</p>

Procedūras veids	Apraksts
Analītiskās procedūras	<p>Detalizētu analītisko procedūru gaitā tiek novērtēta finanšu informācija, analizējot iespējamo saikni starp finanšu un nefinanšu datiem. To vajadzībām ir jānosaka precīzas sagaidāmās summas (piemēram, pārdošanas apjoms), kas pēc tam tiek salīdzinātas ar faktiski reģistrētajām summām, tādējādi nosakot neatbilstības.</p> <p>Analītiskās procedūras var iedalīt šādās kategorijās.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vienkārša datu salīdzināšana. Parasti to iekļauj pamata detalizētajās procedūrās. Šīs procedūras parasti veic apvienojumā ar citām detalizētajām pārbaudēm apgalvojumu līmenī. Tās pašas par sevi nespēj nodrošināt pietiekamus revīzijas pierādījumus. • Iepriekšnosakoši modeļi, kas paši par sevi (vai apvienojumā ar kontroles procedūru pārbaudēm vai citām detalizētām procedūrām) spēj nodrošināt pietiekamus pierādījumus, lai samazinātu revīzijas risku līdz pieņemami zēmam līmenim. Piemēram, ja uzņēmumā ir seši darbinieki, kuriem visā periodā ir maksātas fiksētas algas, var ar lielu precizitātes pakāpi aplēst kopējās perioda algu izmaksas. Pieņemot, ka darbinieku skaits un algu lielums ir norādīts pareizi, šī procedūra nodrošinātu visus nepieciešamos pierādījumus attiecībā uz algu izmaksu. Nav jāveic papildu detalizētās procedūras (pamata procedūras vai paplašinātas procedūras).
Detalizētās pārbaudes	<p>Ja nozīmīgu risku izvērtē, veicot tikai detalizētās procedūras, tajās ir jāiekļauj arī detalizētas pārbaudes.</p> <p>Papildinformāciju par nozīmīgiem riskiem un atbilstīgiem atbildes pasākumiem skatiet 2. sējuma 10. nodaļā.</p>
Kontroles procedūru pārbaudes	<p>Ja ir ieviestas kontroles procedūras (un tās darbojas efektīvi) attiecībā uz konkrētiem apgalvojumiem, var veikt kontroles procedūru pārbaudes, lai iegūtu nepieciešamos pierādījumus attiecībā uz apgalvojumu.</p> <p>Kontroles procedūru pārbaudes, kas samazina risku līdz zēmam līmenim (nepieciešama lielāka izlase), var nodrošināt lielāko daļu pierādījumu attiecībā uz konkrētu apgalvojumu. Kontroles procedūru pārbaudes var arī veikt, lai samazinātu risku līdz vidējam līmenim (nepieciešama nedaudz mazāka izlase). Šādā gadījumā, lai iegūtu nepieciešamos pierādījumus, revidents attiecībā uz vienu un to pašu apgalvojumu veic kontroles procedūru pārbaudes apvienojumā ar detalizētām procedūrām.</p> <p>Ja tiek nodrošināti konkrēti kritēriji, iekšējo kontroles procedūru pārbaudes ir jāveic tikai katrā trešajā revīzijā. Papildinformāciju par kontroles procedūru pārbaudēm skatiet 1. sējuma nodaļā 10.5.</p>

16.7 Reaģētspējīga revīzijas plāna izstrāde

Lai izstrādātu revīzijas plānu, kurā ir atbilstīgi aplūkoti izvērtētie riski, revidentam ir jāizmanto profesionāls spriedums un rūpība. Laiks, kas tiek pavadīts, izstrādājot atbilstīgu plānu, gandrīz vienmēr nodrošinās lielāku revīzijas efektivitāti un mazāku personāla laika patēriņu.

Plāna izstrādi revidents veic trīs posmos:

- veic atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem riskiem finanšu pārskatu līmenī (vispārēji atbildes pasākumi);
- nosaka, kādas īpašas procedūras jāveic attiecībā uz būtiskām finanšu pārskatu jomām; un
- nosaka nepieciešamās revīzijas procedūras (rīku komplekts) un pārbaužu apjomu.

1. posms — atbildes pasākumi, kas vērsti uz izvērtētajiem riskiem finanšu pārskatu līmenī

Pirmajā posmā revidents izstrādā atbilstīgus vispārējos atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem riskiem finanšu pārskatu līmenī. Šie riski ir visaptveroši, tāpēc gadījumā, ja izvērtētais risks ir vidējs vai zems, parasti ir nepieciešams papildu darbs attiecībā uz gandrīz visām finanšu pārskatu jomām. Papildinformāciju par vispārējiem atbildes pasākumiem skatiet 2. sējuma nodaļā 16.3.

2. posms — īpašas procedūras, kas jāveic attiecībā uz būtiskām finanšu pārskatu jomām

Pirms detalizētu atbildes pasākumu izstrādes revidents var apsvērt (attiecībā uz katru būtisko finanšu pārskatu jomu) tālāk norādītos aspektus.

Tabula 16.7-1

Attiecībā uz katru būtisko vai iespējami būtisko finanšu pārskatu jomu	
Izvērtējamie aspekti, izstrādājot atbilstīgu revīzijas plānu	Vai pastāv apgalvojumi, kuru izvērtēšanai nepietiek tikai ar detalizētām procedūrām? Ja jā, ir jāveic kontroles procedūru pārbaudes. Šāda situācija var rasties, ja: <ul style="list-style-type: none"> • nav dokumentācijas, kas kalpotu kā revīzijas pierādījums attiecībā uz apgalvojumu, piemēram, pārdošanas darījuma pilnīgumu; un • uzņēmuma darbība tiek veikta, izmantojot IT, un netiek ģenerēti vai glabāti citi darījumus apliecinoši dokumenti, kā vien IT sistēmā.
	Vai iekšējās kontroles procedūras, kas vērstas uz saistītajām darījumu plūsmām/procesiem, ir uzticamas? Ja jā, piemērots rīks ir kontroles procedūru pārbaudes, izņemot gadījumos, kad darījumi ir tik nelieli, ka pietiek ar detalizētajām procedūrām.
	Vai ir pieejamas detalizētas analītiskās procedūras (piemēram, attiecībā uz saistīto darījumu plūsmu)?
	Vai ir jāparedz neprognozējamības elements (piemēram, attiecībā uz krāpšanas risku)?
	Vai pastāv nozīmīgi riski (piemēram, krāpšana, saistītās puses), kas ir jāizvērtē īpaši?

3. posms — nepieciešamo revīzijas procedūru veids un apjoms

Trešajā posmā revidents, izmantojot profesionālu spriedumu, izvēlas atbilstošu procedūru kopumu un nepieciešamo pārbaudes apjomu, lai atbilstīgi reaģētu uz izvērtētajiem riskiem apgalvojumu līmenī.

Tālāk izklāstīta iespējama metode atbilstoša procedūru kopuma noteikšanai, kas vērstas uz debitoru esamības izvērtēšanu pie zema, vidēja un augsta līmeņa riska.

Debitori — izvērtētais riska līmenis: zems

Izpildes būtiskums = 12 000 €

Plānotie revīzijas atbildes pasākumi

Izvērtētais risks attiecībā uz esamības	Zems	Komentāri
Detalizētas procedūras	✓	Šīs procedūras ir pietiekamas pašas par sevi attiecībā uz izvērtēto risku. Tās ir tipiskas detalizētās pārbaudes un/vai vienkāršas analītiskās procedūras, kādas veic gandrīz jebkurā debitoru revīzijā. Šīs procedūras bieži vien ir iekļautas standarta debitoru revīzijas programmā.

Debitori — izvērtētais riska līmenis: vidējs

Izpildes būtiskums = 10 000 €

Plānotie revīzijas atbildes pasākumi

Izvērtētais risks attiecībā uz esamības	Vidējs	Komentāri
Detalizētas procedūras	✓	Šīs procedūras veic, lai izvērtētu esamības risku vispārējā līmenī (t.i. arī zema riska gadījumā), kā arī, lai: <ul style="list-style-type: none"> izvērtētu identificētos īpašos riskus attiecībā uz debitoru esamību (piemēram, krāpšanas risku); un veiktu pietiekamas detalizētās pārbaudes, lai samazinātu izvērtēto risku līdz pieņemami zēmam līmenim.

Ja uzņēmumā ir ieviestas iekšējās kontroles procedūras (piemēram, attiecībā uz pārdošanu), kas vērstas uz debitoru esamību, detalizētu procedūru vietā var veikt šādu kontroles procedūru efektivitātes pārbaudes.

Debitori — izvērtētais riska līmenis: augsts

Izpildes būtiskums = 10 000 €

Plānotie revīzijas atbildes pasākumi

Izvērtētais risks attiecībā uz esamības	Augsts	Komentāri
Detalizētas procedūras	✓	Šīs procedūras veic, lai izvērtētu esamības risku vispārējā līmenī (t.i. arī zema riska gadījumā), kā arī, lai: <ul style="list-style-type: none"> izvērtētu identificētos īpašos riskus attiecībā uz debitoru esamību (piemēram, krāpšanas risku); un veiktu pietiekamas detalizētās pārbaudes, lai samazinātu izvērtēto risku līdz pieņemami zēmam līmenim.
Kontroles procedūru pārbaudes (darbības efektivitāte)	✓	Lai samazinātu izlasi, kāda nepieciešams detalizēto pārbažu vajadzībām, kuras samazinātu risku līdz zēmam līmenim, ir jāpārbauda uz esamību vērstās iekšējās kontroles procedūras, lai iegūtu vidēja līmeņa riska samazinājumu. Tas apvienojumā ar augstāk izklāstītajām detalizētajām pārbaudēm samazinās izvērtēto risku līdz pieņemami zēmam līmenim.

Augstāk norādītajā piemērā lielāko daļu nepieciešamo pierādījumu, iespējams, var arī iegūt, pārbaudot kontroles procedūras, kas samazina risku līdz pieņemami zēmam līmenim. Tādējādi zūd nepieciešamība veikt daudzas no detalizētajām procedūrām.

Izstrādājot revīzijas stratēģiju attiecībā uz konkrētiem kontu atlikumiem vai darījumiem, revidents vienmēr ņem vērā darbu, kas veikts attiecībā uz citām darījumu plūsmas daļām.

Vēl viens piemērs ir pārdošanas darījumu pilnīgums uzņēmumā, kuram pieder īres dzīvokļu mājas.

Debitori — izvērtētais riska līmenis: vidējs

Izpildes būtiskums = 6 000 €

Plānotie revīzijas atbildes pasākumi

Izvērtētais risks attiecībā uz esamības	Vidējs	Komentāri
Detalizētās pārbaudes	–	Ņemot vērā tālāk izklāstītās detalizētās analītiskās procedūras, šīs procedūras, iespējams, var neveikt vispār vai ierobežotā mērā, lai iegūtu pierādījumus, kas apstiprina izmantotos pieņēmumus.
Detalizētas analītiskās procedūras	✓	Zināmais īres dzīvokļu skaits ir 64, īres maksa ir 1000 € mēnesī par katru no 46 divu istabu dzīvokļiem un 800 € mēnesī par katru no 18 vienas istabas dzīvokļiem. <ul style="list-style-type: none"> Aplēstie ieņēmumi no īres ir 724 800 €. Uzskaites ierakstos faktiski reģistrētie ieņēmumi ir 718 800 €; starpība: 6 000 €. Tika pārbaudīts, ka starpību izraisa apstākļi, ka seši divu istabu dzīvokļi gada laikā vienu mēnesi netika izīrēti.

PIEZĪMES.

Ja iespējams, centieties neizmantot vispārējas vai standarta revīzijas procedūras. Efektīvākās revīzijas procedūras ir tās, kuras ir īpaši vērstas uz izvērtēto risku cēloņiem.

Vairāki apgalvojumi

Ja iespējams, izvēlieties revīzijas procedūras, kas vērstas uz vairākiem apgalvojumiem. Tādējādi samazinās citu detalizēto pārbažu veikšanas vajadzība.

Zema riska jomas

Izmantojiet būtisku neatbilstību risku izvērtēšanas gaitā iegūto informāciju, lai samazinātu nepieciešamību veikt detalizētas procedūras zema riska jomās.

Apsveriet iespēju izmantot kontroles procedūru pārbaudes

Izmantojiet iegūto informāciju par iekšējās kontroles sistēmu, lai noteiktu galvenās kontroles procedūras, kuru darbības efektivitāte ir jāpārbauda. Kontroles procedūru pārbaudes (dažas no tām jāpārbauda tikai ik pēc trīs gadiem) bieži vien pieprasa mazāk darba nekā padziļinātas detalizētās informācijas pārbaudes. Skatiet arī 2. sējuma 17. nodaļu.

Neignorējiet IT kontroles procedūras

Automatizētās kontroles procedūras pārbaudei nepieciešamā izlase var būt viens vienīgs vienums, jo šīs procedūras darbojas vienveidīgi visos gadījumos, tāpēc viens vienums atspoguļo visu ģenerālkopu. Tomēr šādi var rīkoties tikai balstoties uz pieņēmumu, ka uzņēmuma vispārējās IT kontroles procedūras darbojas efektīvi.

Divu mērķu pārbaude

Ja kā detalizētas pārbaudes ir plānots veikt kā kontroles procedūru pārbaudes attiecībā uz vienas kategorijas darījumiem, apsveriet iespēju veikt divu mērķu pārbaudes. Tas nozīmē kontroles procedūru pārbažu veikšanu vienlaikus ar detalizētām pārbaudēm attiecībā uz vienu un to pašu darījumu. Lai gan kontroles procedūru pārbažu mērķis atšķiras no detalizētu pārbažu mērķa, abus šos mērķus var īstenot vienlaikus. Piemēram, var pārbaudīt, vai rēķins ir apstiprināts (kontroles procedūru pārbaude) un vai darījums ir pareizi reģistrēts grāmatvedības sistēmā (detalizēta pārbaude).

Apsveriet darbu, kas veikts attiecībā uz visām darījumu plūsmas daļām

Izmantojiet darbu, kas veikts attiecībā uz citām darījumu plūsmas daļām. Piemēram, kontroles procedūru pārbaudes attiecībā uz pārdošanas darījumu pilnīgumu var sniegt pierādījumus attiecībā uz debitoru uzskaites pilnību.

Nosakiet revīzijas stratēģiju un procedūras revīzijas plānošanas posmā

Ja iespējas, nosakiet revīzijas procedūru veidu un apjomu jau plānošanas posmā, lai grupa varētu vienoties par darba metodēm. Tas palīdzēs izvairīties no situācijas, kad nepieredzējušiem grupas dalībniekiem ir pašiem jāizstrādā revīzijas procedūras vai vienkārši tiek atkārtotas iepriekšējā gada procedūras.

PIEZĪMES (turpinājums)

Neaizmirstiet izmantot analītiskās procedūras

Analītiskās procedūras tiek izmantotas katrā revīzijas posmā.

- Revīzijas sākumā analītiskās procedūras izmanto kā risku izvērtēšanas procedūras.
- Revīzijas gaitā analītiskās procedūras veic, lai analizētu datu pretrunas un pamatotu konkrētas darījumu plūsmas un kontu atlikumus.
- Revīzijas noslēgumā analītiskās procedūras veic, lai noteiktu, vai finanšu pārskati atbilst revidenta izpratnei par uzņēmumu vai noteiktu iepriekš, iespējams, neatklātu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

16.8 Atbildes pasākumi, kas vērsti uz krāpšanas risku

Krāpšanas risks (tostarp vadības līmeņa pārkāpumi) var pastāvēt praktiski jebkurā uzņēmumā, un tie ir jāizvērtē revīzijas plānošanas gaitā. Pirmais solis ir iespējamā krāpšanas riska izvērtēšana, kam seko atbilstīgu vispārēju un detalizētu atbildes pasākumu izstrāde.

Piezīmes. Krāpšanas izraisīti būtisku neatbilstību riski ir jāvērtē kā nozīmīgi riski.

Attiecībā uz nozīmīgiem riskiem revidents rīkojas šādi:

- gūst izpratni par saistītajām uzņēmuma kontroles procedūrām, tostarp kontroles pasākumiem attiecībā uz šādiem riskiem; un
- veic detalizētas procedūras, kas ir īpaši vērstas uz attiecīgajiem riskiem.

Ja attiecībā uz nozīmīgu risku tiek veiktas tikai detalizētas procedūras, šādās procedūrās tiek ietvertas detalizētas pārbaudes.

Izvērtējot iespējamo risku un atbildes pasākumus, kas vērsti uz krāpšanu, revidents ņem vērā šādus aspektus:

- vispārējie atbildes pasākumi, kas izriet no finanšu pārskatu līmenī identificētajiem riskiem;
- īpašie atbildes pasākumi, kas jau ir izstrādāti attiecībā uz citiem, apgalvojumu līmenī izvērtētajiem riskiem;
- plānošanas pārrunu laikā izveidotie krāpšanas scenāriji (ja tādi pastāv);
- krāpšanas riski (iespējas, stimuli un loģiskais pamatojums), kas identificēti risku izvērtēšanas procedūru rezultātā;
- konkrētu finanšu pārskatu atlikumu un darījumu uzņēmība pret krāpšanu;
- zināmi krāpšanas gadījumi pagātnē vai kārtējā periodā; un
- vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība.

Tālāk aprakstīti daži iespējamie atbildes pasākumi, kas vērsti uz augstāk identificētajiem riskiem.

Tabula 16.8-1

Vispārējie atbildes pasākumi, kas izriet no krāpšanas riskiem	
Visaptveroši riski finanšu pārskatu līmenī	<p>Apsveriet nepieciešamību veikt šādus pasākumus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pastiprināta profesionālā skepse, pārbaudot konkrētus dokumentus vai nozīmīgus vadības apgalvojumus; • personu ar īpašām iemaņām/zināšanām, piemēram, IT jomā, pieaicināšana; • īpašu revīzijas procedūru izstrāde, kuru mērķis ir noteikt krāpšanas esamību; un • neprognozējamības elementa iekļaušana izmantojamo revīzijas procedūru atlasē. Apsveriet iespēju pielāgot konkrētu revīzijas procedūru veikšanas laiku, izmantojot dažādas izlases metodes vai veicot procedūras, iepriekš nepaziņojot.
Īpaši atbildes pasākumi, kas izriet no krāpšanas riskiem	
Īpaši riski apgalvojumu līmenī	<p>Apsveriet nepieciešamību veikt šādus pasākumus.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uz risku vērsto revīzijas procedūru veida, laika un apjoma mainīšana. Piemēri: <ul style="list-style-type: none"> – uzticamāku un atbilstīgāku revīzijas pierādījumu vai papildu apstiprinošas informācijas iegūšana attiecībā uz vadības apgalvojumiem; – konkrētu aktīvu fiziska novērošana vai pārbaude; – piedalīšanās inventarizācijā, iepriekš nepaziņojot; un – krājumu uzskaites ierakstu papildu pārbaude, lai noteiktu neparastus vienumus, negaidītas summas un cits aspekts, attiecībā uz kuriem veicamas papildu procedūras. • Papildu darba veikšana ar mērķi novērtēt vadības aplēšu un pamatā izmantoto spriedumu un pieņēmumu pamatotību. • Izlases palielināšana vai analītisko procedūru veikšana detalizētākā līmenī. • Datorizēto revīzijas programmu izmantošana. Piemēram: <ul style="list-style-type: none"> – iegūstiet papildu pierādījumus attiecībā uz nozīmīgiem kontiem vai elektroniskiem darījumu failiem; – veiciet plašākas elektronisko darījumu un kontu failu pārbaudes; – izvēlieties darījumu izlasi no galvenajiem elektroniskajiem failiem; – kārtojiet darījumus pēc to pazīmēm; un – pārbaudiet visu ģenerālkopu nevis tikai izlasi. • Papildu informācijas pieprasīšana ārējās apstiprinājuma vēstulēs. Piemēram, debitoru parādu apstiprinājuma vēstulē revidents var lūgt apstiprināt pārdošanas līgumu informāciju, tostarp informāciju par līguma datumu, preču atgriešanas tiesībām un piegādes nosacījumiem. Tomēr apsveriet arī, vai papildinformācijas pieprasījums varētu nozīmīgi aizkavēt atbildes pasākuma veikšanas laiku. • Detalizēto procedūru laika mainīšana no starpposma datuma uz datumu tuvāku perioda beigām. Tomēr, ja pastāv apzinātu neatbilstību vai datu sagrozīšanas risks, revīzijas procedūras, kas novilcina revīzijas secinājumu izdarīšanu no starpposma datuma uz perioda beigām, nebūs efektīvas.

Vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība	
Riska avots	Veicamās darbības
Žurnālu ieraksti	<p>Žurnālu ierakstu un citu korekciju identificēšana, atlase un pārbaude, pamatojoties uz šādiem aspektiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izpratne par uzņēmuma finanšu ziņošanas procesu un iekšējās kontroles sistēmas veidu/īstenošanu. • šādu faktoru izvērtējums: <ul style="list-style-type: none"> – maldinošo žurnāla ierakstu un citu korekciju pazīmes; – tādu krāpšanas riska faktoru esamība, kas ir saistīti ar īpašām žurnālu ierakstu kategorijām un citām korekcijām; un – finanšu ziņošanas procesā iesaistīto personu iztaujāšana par neatbilstīgām vai neparastām darbībām.
Vadības aplēses	<p>Ar īpašiem darījumiem un atlikumiem saistītu aplēšu pārbaude, lai noteiktu iespējamu vadības neobjektivitāti. Papildu procedūras var būt šādas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aplēšu pārskatīšana kopumā; • ar nozīmīgām iepriekšējā perioda grāmatvedības aplēsēm saistīto vadības spriedumu un pieņemumu retrospektīva pārskatīšana; • jānosaka, vai vadības aplēšu neobjektivitātes kumulatīvais efekts sasniedz būtisku finanšu pārskatu neatbilstību apjomu.
Nozīmīgi darījumi	<p>Izpratnes iegūšana par tādu nozīmīgu darījumu biznesa pamatojumu, kuri ir neparasti vai neatbilst parastai uzņēmuma darbībai. Jāizvērtē, vai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vadība lielāku vērību pievērš īpašu grāmatvedības metožu pielietojumam nekā darījuma pamatā esošajiem ekonomiskajiem aspektiem; • šādu darījumu nosacījumi ir pārlielu sarežģīti; • vadība ir pārrunājusi šādu darījumu veidu vai uzskaiti ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; • darījumos ir iesaistītas iepriekš neidentificētas saistītās puses vai puses, kurām nav pietiekama pamatojuma vai finansiālās spējas nodrošināt darījumus bez revidējamā uzņēmuma atbalsta; • darījumus, kuros iesaistītas nekonsolidētas saistītās puses, tostarp īpaša mērķa uzņēmumi, ir atbilstīgi pārbaudījušas un apstiprinājušas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; un • ir nodrošināta pienācīga dokumentācija.

Vadības līmeņa pārkāpumu iespējamība	
Darījumi ar saistītajām pusēm	<p>Izpratnes iegūšana par iespējamām tiešām un netiešām biznesa attiecībām starp saistītajām pusēm un uzņēmumu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iztaujājot vadību un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; • iztaujājot attiecīgās saistītās puses; • pārbaudot nozīmīgus ar saistītajām pusēm noslēgtos līgumus; un • veicot fona pārbaudes, piemēram, pārskatos internetā un īpašās ārējās biznesa informācijas datu bāzēs pieejamo informāciju. <p>Pamatojoties uz konstatētajiem faktiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificējiet un izvērtējiet būtisku neatbilstību riskus attiecībā uz darījumiem ar saistītām pusēm; • aplūkojiet identificētos darījumus ar saistītajām pusēm, kas neatbilst uzņēmuma parastai darbībai; kā nozīmīgu risku avotus; un • nosakiet, vai jāveic detalizētas revīzijas procedūras, kas vērstas uz identificētajiem riskiem.
Ieņēmumu uzrādīšana	<p>Detalizētu analītisko procedūru veikšana. Apsveriet iespēju izmantot datorizētās revīzijas programmas, lai identificētu neparastas vai negaidītas saiknes starp ieņēmumiem vai darījumiem.</p> <p>Būtisko klientu līgumu nosacījumu pārbaude (līguma noslēgšanas kritēriji, piegādes un apmaksas nosacījumi) un blakus līgumu neesamība (piemēram, tūlītējas preču atgriešanas piedāvājums uzreiz pēc perioda beigām).</p>

16.9 Neatbilstību riski finanšu pārskatu izklāstā un skaidrojumos

Daži izvērtētie riski var būt saistīti ar finanšu pārskatu izklāsta un skaidrojumu atbilstību norādītajām finanšu pārskatu pamatnostādņēm. Rezultātā var nākties veikt īpašas procedūras attiecībā uz saistītajiem riskiem.

Šādu revīzijas procedūru rezultātā jānosaka, vai:

- atsevišķo finanšu pārskatu izklāsts atbilst finanšu informācijas klasifikācijas un izklāsta principiem;
- finanšu pārskatu izklāstā ir iekļauti pienācīgi būtisko jautājumu un nenoteiktību skaidrojumi; tas ietver finanšu pārskatu un tiem pievienoto pielikumu veidu, izkārtojumu un saturu (tostarp izmantoto terminoloģiju), informācijas detalizētības pakāpi, pārskatu posteņu klasifikāciju un noteikto summu bāzes; un
- vadība, skaidrot konkrētus jautājumus, ir atsaukusies uz apstākļiem un faktiem, kas ir zināmi revidentam revidenta ziņojuma parakstīšanas brīdī.

16.10 Revīzijas plāna pabeigtības noteikšana

Pirms konstatēt, vai revīzijas plāns ir pabeigts, revidentam ir jāizvērtē, vai ir aplūkoti tālāk norādītie faktori.

Tabula 16.10-1

Procedūras veids	Apraksts
Vai ir aplūkotas visas būtiskās finanšu pārskatu jomas?	Ir jāizstrādā un jāveic detalizētas procedūras attiecībā uz visām būtiskām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. Tas jādara neatkarīgi no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem.
Vai ir jāiegūst ārēji apstiprinājumi?	Apsveriet, vai jāveic ārēju apstiprinājumu iegūšanas procedūras kā detalizētās revīzijas procedūras. Piemēri: <ul style="list-style-type: none"> • bankas bilances; • debitori; • krājumi un ieguldījumi, kas atrodas trešo pušu turējumā; • parādu summas; • līgumu nosacījumi; • līgumi; un • uzņēmuma darījumi ar citām pusēm. <p>Jāizmanto arī ārēji apstiprinājumi, lai pārliecinātos, ka nepastāv konkrēti apstākļi. Piemēram, nav noslēgti blakus līgumi, kas varētu ietekmēt ieņēmumu periodizāciju.</p>
Vai var izmantot iepriekšējos periodos iegūtos pierādījumus?	Pieņemot, ka pierādījumi nenorāda uz nozīmīgu risku un ir spēkā noteikti citi kritēriji (piemēram, nav izmaiņu kontroles procedūrās un nav nozīmīgu manuālu elementu kontroles procedūru darbībā), kontroles procedūru efektivitātes pārbaudes, iespējams, būs jāveic tikai katrā trešajā revīzijā (papildinformāciju skat. 1. sējuma nodaļu 10.5).
Vai ir jāpieaicina revidenta eksperts?	Vai pietiekamu un atbilstīgu pierādījumu iegūšanai ir nepieciešamas zināšanas citās jomās, kas nav grāmatvedība vai revīzija?
Vai ir aplūkots finanšu pārskatu slēgšanas process?	Saistībā ar finanšu pārskatu slēgšanas procesu ir jāveic šādas detalizētās procedūras: <ul style="list-style-type: none"> • jāsalīdzina finanšu pārskatos iekļautos datus ar uzskaites ierakstiem; un • jāpārbauda būtiskie žurnālu ieraksti un finanšu pārskatu sagatavošanas procesā veiktās korekcijas.
Vai ir aplūkoti nozīmīgie riski?	Attiecībā uz katru risku, kas ir novērtēts kā nozīmīgs, revidentam ir jāizstrādā un jāveic detalizētas procedūras (ko iespējams papildina kontroles procedūru pārbaudes). Detalizētās analītiskās procedūras nevar izmantot vienas; tās ir jāpapildina ar detalizētajām pārbaudēm. <p>Ja revidents paļaujas uz iekšējās kontroles procedūrām, kas ir vērstas uz nozīmīgu risku, viņa pienākums ir pārbaudīt šo kontroles procedūru darbību kārtējā periodā.</p>

Procedūras veids	Apraksts
Vai starpposma pārbažu rezultātā iegūtie pierādījumi ir pārskatīti?	Starpposma detalizēto procedūru atjaunināšana atbilstoši atlikušā perioda informācijai. Tas ietver: <ul style="list-style-type: none"> • detalizētu procedūru veikšanu apvienojumā ar pārējā revīzijas posmā veicamajām kontroles procedūru pārbaudēm; vai • papildu detalizēto procedūru veikšanu, kas nodrošina atbilstīgu pamatojumu starpposma perioda revīzijas secinājumu attiecināšanai uz perioda beigām.
Vai ir aplūkoti iespējamie krāpšanas riski?	Piemēram, pastiprināta profesionālā skepse, neprognozējamības elementa ieviešana revīzijas procedūru veidā u.c. (Skat. 2. sējuma 16.8. nodaļu.)

16.11 Vispārējo atbildes pasākumu un detalizēto revīzijas plānu dokumentēšana

Vispārējos atbildes pasākumus var dokumentēt atsevišķā dokumentā vai, kā to dara parasti, vispārējās revīzijas stratēģijas ietvaros.

Detalizēto plānu bieži vien dokumentē kā revīzijas programmu, kurā izklāstīts procedūru veids un apjoms, kā arī aplūkoti apgalvojumi. Šeit var atstāt vietu, kur reģistrēt informāciju par to, kurš veicis katru darbību un kādi fakti konstatēti.

PIEZĪMES.

Laiks

Apsveriet, vai dažas no plānotajām papildu revīzijas procedūrām var veikt vienlaikus ar risku izvērtēšanas procedūrām.

Izmaiņas plānā

Ja plānotās procedūras ir jāmaina iegūto revīzijas pierādījumu vai citas informācijas rezultātā, ir jāpārskata vispārējā stratēģija un revīzijas plāns un jānorāda izmaiņu pamatojums.

Pārbaude

Pirms revīzijas noslēguma pārbaudiet, vai revīzijas procedūru un saistītie darba dokumenti ir parakstīti un datēti un ir norādīts to sagatavotājs un pārbaudītājs.

16.12 Informēšana par revīzijas plānu

Revidents ir vienpersoniski atbildīgs par vispārējās revīzijas stratēģijas, vispārējo atbildes pasākumu un revīzijas plāna izstrādi. Tomēr bieži vien ir lietderīgi pārrunāt atsevišķus detalizētā revīzijas plāna elementus (piemēram, laiku) ar vadību. Šādu pārrunu rezultātā bieži vien plānā tiek veiktas nelielas izmaiņas attiecībā uz laiku, kā arī tās veicina noteiktu procedūru veikspēju.

Revidents nepārrunā ar vadību detalizētu informāciju par plānoto procedūru veidu, laiku un apjomu, kā arī nemaina tās pēc vadības pieprasījuma. Šādi pieprasījumi samazina revīzijas efektivitāti, padara revīzijas procedūras pārāk prognozējamā, un var tikt uzskatītas par apjoma ierobežojumu.

260. SRS ir noteikti jautājumi, par kādiem revidentam ir jāinformē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. (Informāciju par šiem jautājumiem skatiet 2. sējuma 5.3. nodaļā.) Šo prasību mērķis ir nodrošināt efektīvu divpusēju saziņu starp revidentu, vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

PIEZĪMES.

Revidentam ir jāapsver iespēja periodiski, regulāri informēt vadību par esošo stāvokli, lai sniegtu informāciju par sākotnējiem konstatētajiem faktiem, pieprasītu papildu dokumentus, palīdzību un pārrunātu citus jautājumus.

Revidents ziņo vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, arī par jebkādam nozīmīgām izmaiņām revīzijas plānā.

16.13 Problēmu analīze — reaģētspējīgs revīzijas plāns

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Tālāk aprakstītajā problēmu analīzes piemērā izklāstīti apsvērumi un iespējamās revīzijas procedūras, ko var izmantot, izstrādājot detalizētu revīzijas plānu attiecībā uz debitoriem. Tā kā revīzijas plāna mērķis ir samazināt būtisku neatbilstību riski līdz pieņemami zēmam līmenim, ir jāpārskata risku izvērtēšanas posmā identificētie riski attiecībā uz peļņas/debitoru/ieņēmumu ciklu.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

Saskaņā ar 2. sējuma 14.6. nodaļu Risku izvērtēšanas posma noslēgšana tika izvērtēti šādi riski:

Izvērtētie riski finanšu pārskatu līmenī (augsts, vidējs vai zems)	Zems			
	P	E	PP	V
Apgalvojumi (pilnīgums, esamība, precizitāte un vērtējums)				
Izvērtētie riski apgalvojumu līmenī (augsts, vidējs vai zems)	Z	V	A	V
Izmaiņas iepriekšējā periodā izvērtētajos riskos <i>Nav</i>				

Debitoru revīzijas plāna izstrādes gaitā aplūkojamie jautājumi:

Plānošanā apsveramie faktori	Atbildes pasākums
1. Vai pastāv apgalvojumi, kuru izvērtēšanai nepietiek tikai ar detalizētām procedūrām?	<i>Pārdošanas darījumu pilnīgumu izvērtēsim, veicot kontroles procedūru pārbaudes apvienojumā ar analītiskajām procedūrām. Piezīme attiecībā uz nākamo gadu — ja pārdošanas apjomi internetā turpinās palielināties, iespējams, būs jāveic papildu kontroles procedūru pārbaudes, jo samazinās papīra dokumentu apjoms.</i>
2. Vai iekšējās kontroles procedūras, kas vērstas uz saistītajām darījumu plūsmām/procesiem, ir uzticamas? Ja jā, vai tās var pārbaudīt, lai samazinātu citu detalizēto procedūru vajadzību/apjomu?	<i>Kontroles procedūru pārbaudes varētu izmantot, lai iegūtu riska samazinājumu, kāds jānodrošina citām detalizētajām procedūrām (apstiprinājuma vēstules) attiecībā uz debitoriem. Tomēr mums nav pilnīgas pārliecības par kontroles procedūru darbības uzticamību, tāpēc izmantosim tikai detalizētās procedūras.</i>
3. Vai ir pieejamas detalizētas analītiskās procedūras, kas varētu samazināt citu revīzijas procedūru vajadzību/apjomu?	<i>Nē.</i>
4. Vai ir jāiekļauj neprognozējamības elements vai papildu revīzijas procedūras (piemēram, attiecībā uz krāpšanu u.c.)?	<i>Tiks veiktas dažas papildu revīzijas procedūras, lai izvērtētu identificētos riskus saistībā ar vadības līmeņa pārkāpumiem.</i>
5. Vai pastāv nozīmīgi riski, kam jāpievērš uzmanība?	<i>Pastāv daži iespējami krāpšanas riski (2. sējuma 9. nodaļa) saistībā ar ieņēmumu uzrādīšanu. Attiecībā uz tiem tiks veiktas pienācīgi pielāgotas detalizētās pārbaudes. Īpašs risks, kam jāpievērš uzmanība, ir debitoru parādi. Tiks veikta turpmāko maksājumu papildu analīze un pārbaude. Revīzijas gaitā jāpievērš uzmanība neuzrādītiem darījumiem ar saistītām pusēm, kas neatbilst parastai uzņēmuma darbībai.</i>

Pamatojoties uz revidenta profesionālo spriedumu, ir jāizstrādā atbilstīgs procedūru kopums, lai samazinātu būtisku neatbilstību risku (BNR) līdz pieņemami zēmam līmenim attiecībā uz atbilstošajiem apgalvojumiem (saistībā ar debitoru parādiem). Tālāk norādīts piemērs revīzijas atbildes pasākumam, kas izriet no izvērtētā riska līmeņa attiecībā uz debitoru parādiem.

Piedāvātā atbildes pasākuma kopsavilkums (atzīmējiet atbilstošās izvēles rūtiņas zem PEPPV)	P	E	PP	V
A. Detalizētas pārbaudes — visas būtiskās darījumu kategorijas, atlikumi un skaidrojumi	X	X	X	X
B. Detalizētās pārbaudes — pielāgotas īpašiem riskiem (<i>izlases, krāpšanas risks, nozīmīgi riski u.c.</i>)				X
C. Detalizētas analītiskās procedūras (<i>pierādījumi kopumā u.c.</i>)		X		
D. Kontroles procedūru pārbaudes (<i>darbības efektivitāte</i>)	X			
Pamatojoties uz profesionālo spriedumu, vai iepriekš norādītās procedūras ir pietiekamas, lai samazinātu izvērtētos riskus? (Jā/nē). Ja nē, paskaidrojiet	Jā	Jā	Jā	Jā
Komentāri.				

2. sējuma 17.7. nodaļā ir raksturota vienkārša revīzijas programma, kas ir vērsta uz identificētajiem riskiem.

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

Saskaņā ar 2. sējuma 14.6. nodaļu Risku izvērtēšanas posma noslēgšana tika izvērtēti šādi riski:

Izvērtēti riski finanšu pārskatu līmenī (augsts, vidējs vai zems)	Vidējs			
	P	E	PP	V
Apgalvojumi (pilnīgums, esamība, precizitāte un vērtējums)				
Izvērtētie riski apgalvojumu līmenī (augsts, vidējs vai zems)	Z	V	V	A
Izmaiņas iepriekšējā periodā izvērtētajos riskos <i>Nav</i>				
<i>Paaugstināti riski attiecībā uz darījumiem ar saistītām pusēm un iespējamu krāpšanu, kas rodas Raita prombūtnē.</i>				

Debitoru revīzijas plāna izstrādes gaitā aplūkojamie jautājumi:

Plānošanas gaitā apsveramie faktori	Atbildes pasākums
1. Vai pastāv apgalvojumi, kuru izvērtēšanai nepietiek tikai ar detalizētām procedūrām?	<i>Nē</i>
2. Vai iekšējās kontroles procedūras, kas vērstas uz saistītajām darījumu plūsmām/procesiem, ir uzticamas? Ja jā, vai tās var pārbaudīt, lai samazinātu citu detalizēto procedūru vajadzību/apjomu?	<i>Ņemot vērā to, ka uzņēmums ir neliels, kontroles procedūras ir ierobežotas. Esam ieguvuši izpratni par iekšējās kontroles sistēmu, tomēr nepārbaudīsim esošās kontroles procedūras un nepaļausimies uz tām.</i>
3. Vai ir pieejamas detalizētas analītiskās procedūras, kas varētu samazināt citu revīzijas procedūru vajadzību/apjomu?	<i>Tiks izvērtēts pārdošanas darījumu pilnīgums, veicot detalizētu analītisko pārbaudi un detalizētu pārbaudi.</i>
4. Vai ir jāiekļauj neprognozējamības elements vai papildu revīzijas procedūras (piemēram, attiecībā uz krāpšanu u.c.)?	<i>Nav nepieciešams, jo debitoru atlikums gada beigās ir galvenokārt saistīts ar uzņēmumu „Bērziņa mēbeles”.</i>
5. Vai pastāv nozīmīgi riski, kam jāpievērš uzmanība?	<i>Tiks izvērtēta iespējama neatbilstīga ieņēmumu uzrādīšana vai krāpšana, veicot pielāgotas detalizētās pārbaudes.</i> <i>Revīzijas gaitā jāpievērš uzmanība neuzrādītiem darījumiem ar saistītām pusēm, kas neatbilst parastai uzņēmuma darbībai.</i>

Tālāk norādīts piemērs revīzijas atbildes pasākumam, kas vērsts uz izvērtēto riska līmeni saistībā ar debitoru parādiem.

Piedāvātā atbildes pasākuma kopsavilkums (atzīmējiet atbilstošās izvēles rūtiņas zem PEPPV)	P	E	PP	V
A. Detalizētas pārbaudes — visas būtiskās darījumu kategorijas, atlikumi un skaidrojumi	X	X	X	X
B. Detalizētās pārbaudes — pielāgotas īpašiem riskiem (<i>izlases, krāpšanas risks, nozīmīgi riski u.c.</i>)	X	X	X	
C. Detalizētas analītiskās procedūras (<i>pierādījumi kopumā u.c.</i>)		X		
D. Kontroles procedūru pārbaudes (<i>darbības efektivitāte</i>)				
Pamatojoties uz profesionālo spriedumu, vai iepriekš norādītās procedūras ir pietiekamas, lai samazinātu izvērtētos riskus? (Jā/nē). Ja nē, paskaidrojiet	Jā	Jā	Jā	Jā
Komentāri. <i>Nav</i>				

2. sējuma 17.7. nodaļā ir raksturota vienkārša revīzijas programma, kas ir vērsta uz identificētajiem riskiem.

17. Pārbaudes apjoma noteikšana

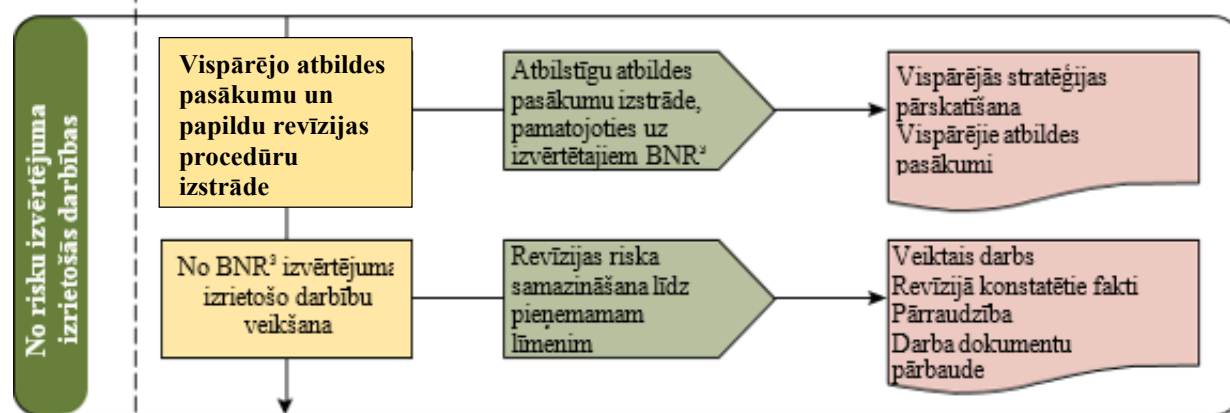
Nodaļas saturs

Norādījumi attiecībā uz to, kā noteikt no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem izrietošo pārbaūžu apjomu.

Saistītie SRS

330., 500., 530.

Diagramma 17.0-1



Piezīmes.

1. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts

330. SRS 12. punkts

Saistīto SRS fragmenti

Ja revidents iegūst revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru darbības efektivitāti starpposma revīzijas laikā, revidents rīkojas šādi:

- iegūst revīzijas pierādījumus, kas apliecina nozīmīgas izmaiņas, kas šādās kontroles procedūrās notikušas kopš starpposma perioda beigām; un
- nosaka, kādi papildu revīzijas pierādījumi ir iegūstami saistībā ar pārējo periodu. (Skat. A33-A34 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
330. SRS 13. punkts	<p>Nosakot to, vai ir izmantojami iepriekšējās revīzijās iegūti revīzijas pierādījumi, kas apliecina kontroles procedūru efektivitāti, un, ja šādi pierādījumi ir izmantojami, nosakot laika posmu, kuram paejot, kontroles procedūra ir atkārtoti pārbaudāma, revidents apsver šādus faktorus:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) citu iekšējās kontroles sistēmas elementu, tostarp, kontroles vides, uzņēmuma kontroles procedūru uzraudzības un uzņēmuma risku izvērtēšanas procesa, efektivitāte; b) riski, ko izraisa kontroles procedūrām raksturīgās iezīmes, tostarp, tas, vai kontroles procedūra ir manuāla vai automatizēta; c) vispārējās IT kontroles sistēmas efektivitāti; d) kontroles procedūras efektivitāte un tās lietojums uzņēmumā, tostarp, iepriekšējās revīzijās konstatēto kontroles procedūras lietojuma noviržu raksturs un apjoms un tas, vai notikušas izmaiņas darbinieku vidū, kas varētu būtiski ietekmēt kontroles procedūras lietojumu; e) vai izmaiņu trūkums konkrētā kontroles procedūrā ietver risku, ka tā neatbilst izmaiņām apstākļos; un f) būtisku neatbilstību riski un tas, cik lielā mērā revidents paļaujas uz kontroles procedūru. (Skat. A35 punktu.)
330. SRS 14. punkts	<p>14. Ja revidents plāno izmantot iepriekšējās revīzijās iegūtus revīzijas pierādījumus, kas apliecina konkrētu kontroles procedūru efektivitāti, revidents nosaka šādu revīzijas pierādījumu būtiskuma termiņu, iegūstot revīzijas pierādījumus, lai pārbaudītu, vai šādās kontroles procedūrās ir notikušas nozīmīgas izmaiņas kopš iepriekšējās revīzijas. Lai iegūtu šādus pierādījumus, kas apstiprinātu revidenta izpratni par attiecīgajām kontroles procedūrām, revidents veic iztaujāšanu apvienojumā ar novērošanu vai pārbaudēm un rīkojas šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ja notikušas izmaiņas, kas ietekmē iepriekšējās revīzijas gaitā iegūto revīzijas pierādījumu derīgumu, revidents pārbauda kontroles procedūras kārtējās revīzijas laikā; (skat. A36 punktu) b) ja šādas izmaiņas nav notikušas, revidents pārbauda kontroles procedūras katrā trešajā revīzijas uzdevumā, katrā revīzijas uzdevumā pārbaudot dažas kontroles procedūras, lai novērstu iespējamību, ka visas kontroles procedūras tiek pārbaudītas viena revīzijas uzdevuma laikā, neveicot nekādas pārbaudes turpmāko divu revīzijas uzdevumu laikā. (Skat. A37-A39 punktu.)
530. SRS 5. punkts	<p>Šī SRS izpratnē šādiem terminiem tiek piešķirta šāda nozīme:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) revīzijas izlase (izlase) — mazāk nekā 100% revīzijai būtisku datu kopas vienumu pakļaušana revīzijas procedūrām tā, lai pastāvētu iespēja izvēlēties jebkuru izlases vienumu un, balstoties uz to, revidents varētu izstrādāt pamatotus secinājumus par visu datu kopu. b) datu kopa — viss datu kopums, no kura revidents atlasa izlases paraugus un attiecībā uz kuru vēlas izdarīt slēdzienu. c) izlases risks — iespējamība, ka revidenta slēdziens, kas izdarīts, balstoties uz izlases paraugu, var atšķirties no slēdziena, kādu revidents izdarītu, ja šai pašai revīzijas procedūrai būtu pakļauta visa datu kopa. Izlases riska rezultātā var rasties divu veidu kļūdaini secinājumi: <ul style="list-style-type: none"> i) kontroles procedūru pārbaūžu gadījumā revidents var kļūdaini secināt, ka kontroles procedūras ir efektīvākas nekā faktiski, vai detalizētu pārbaūžu gadījumā, revidents var kļūdaini secināt, ka būtisku neatbilstību nav, lai gan faktiski tās pastāv; revidents pievērš uzmanību galvenokārt šāda veida kļūdainiem secinājumiem, jo tie ietekmē revīzijas efektivitāti un lielākā mērā rada neatbilstīga revīzijas atzinuma iespējamību; ii) kontroles procedūru pārbaūžu gadījumā revidents var kļūdaini secināt, ka kontroles procedūras ir mazāk efektīvas nekā faktiski, vai detalizētu pārbaūžu gadījumā, revidents var kļūdaini secināt, ka pastāv būtiskas neatbilstības, lai gan faktiski tās nepastāv; šāda veida kļūdaini secinājumi ietekmē revīzijas efektivitāti, izraisot nepieciešamību veikt papildu darbības, lai noteiktu sākotnējo secinājumu kļūdainumu;

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
530. SRS 5. punkts (turpinājums)	<p>d) izlases neveidošanās risks — izlases neveidošanās risku rada faktori, kas liek revidentam nonākt pie kļūdaina secinājuma jebkādu iemeslu dēļ, ko nenosaka ar izlasi saistīts risks; (skat. A1 punktu) (Skat. A1 punktu.)</p> <p>e) anomālija — neatbilstība vai novirze, kas demonstratīvi nevis reprezentatīvi pārstāv neatbilstības vai novirzes datu kopā;</p> <p>f) izlases vienība — atsevišķi vienumi, kas veido datu kopu; (skat. A2 punktu) (Skat. A2 punktu.)</p> <p>g) statistiskā izlases metode — jebkura izlases metode, ko raksturo:</p> <p style="padding-left: 20px;">i) izlases paraugu neregulāra atlase;</p> <p style="padding-left: 20px;">ii) varbūtības teorijas izmantošana izlases paraugu nodrošināto rezultātu novērtēšanai, tostarp izlases riska izvērtēšanai;</p> <p>izlases metode, kas neatbilst (i) un (ii) apakšpunktos norādītajām raksturīgajām iezīmēm, ir uzskatāma nestatistisku izlasi;</p> <p>h) sadalīšana kategorijās (stratifikācija) — datu kopas sadalīšana apakškopās, no kurām katra ir izlases vienību grupa ar līdzīgām īpašībām (bieži vien vērtība naudā);</p> <p>i) pieļaujamā kļūda — summa naudas izteiksmē, ko revidents nosaka un attiecībā uz kuru cenšas nodrošināt pienācīga līmeņa pārliecību, ka datu kopā esošās faktiskās neatbilstības nepārsniedz šo summu; (skat. A3 punktu.) (Skat. A3 punktu.)</p> <p>j) pieļaujamā novirze — novirze no norādītajām iekšējās kontroles procedūrām, ko nosaka revidents un attiecībā uz kuru revidents cenšas iegūt atbilstīga līmeņa pārliecību, ka datu kopas faktiskā novirze nepārsniedz šo novirzi.</p>

17.1 Pārskats

Pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus var iegūt, atlasot un pārbaudot tālāk norādīto informāciju.

Tabula 17.1-1

Atlase un pārbaude	
Visi posteņi (100% pārbaude)	<p>Atbilstīgs risinājums šādās situācijās:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ģenerālkopu veido neliels skaits lielas vērtības posteņu; • pastāv nozīmīgs risks, un citas metodes nenodrošina pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus; vai • datorizētās revīzijas programmas nevar izmantot lielā ģenerālkopā, lai elektroniski pārbaudītu atkārtotus aprēķinus vai citus procesus.

Atlase un pārbaude	
Īpaši posteņi	<p>Atbilstīgs risinājums šādiem posteņiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • posteņi ar augstu vērtību vai svarīgākie posteņi, kas katrs atsevišķi varētu izraisīt būtiskas neatbilstības; • visi posteņi, kas pārsniedz noteiktu summu; • jebkādi neparasti vai jutīgi posteņi vai finanšu pārskatu skaidrojumi; • jebkādi posteņi, kas ir lielā mērā uzņēmīgi pret neatbilstībām; • posteņi, kas sniedz informāciju, piemēram, par uzņēmuma veidu, darījumu veidu vai iekšējās kontroles sistēmu; un • posteņi, lai pārbaudītu noteiktu kontroles pasākumu darbību.
Ģenerālkopas vienumu reprezentatīvā izlase	<p>Šis risinājums ir piemērots secinājumu izstrādei par visu datu kopu (ģenerālkopa), atlasot un pārbaudot vienumu reprezentatīvu izlasi.</p> <p>Izlases metode ļauj revidentam iegūt un novērtēt revīzijas pierādījumus par konkrētām pazīmēm. Izlases lielumu nosaka, izmantojot statistikas vai nestatistiskas metodes.</p>

Lēmumu par to, kuru metodi izmantot, pieņem atkarībā no apstākļiem. Noteiktos apstākļos var izmantot jebkuru augstāk minēto metodi vai to apvienojumu.

Izlases metode ir efektīvākais veids, kā iegūt nepieciešamo riska samazinājumu attiecībā uz apgalvojumu, kā norādīts tālāk.

Tabula 17.1-2

Ieguvumi	
Reprezentatīvas izlases izmantošana	Var izdarīt atbilstošus secinājumus. Revidenta mērķis ir iegūt pietiekamu riska samazinājumu, nevis iegūt absolūtu pārliecību.
	Rezultātus var apvienot ar citu pārbaudžu rezultātiem. No viena avota iegūtos pierādījumus var apstiprināt ar pierādījumiem, kas iegūti no cita avota, iegūstot vēl lielāku riska samazinājumu.
	Visu datu pārbaude nesniedz absolūtu pārliecību. Piemēram, nevar atklāt neregistrētus darījumus.
	Izmaksu samazināšana. Katra uzskaites ierakstu posteņa un visu attiecīgo pierādījumu pārbaude nav ekonomiski pamatota,

1. sējuma 10. nodaļā ir aprakstīts papildu revīzijas procedūru veids un lietojums. Šajā nodaļā ir aplūkots pārbaudes apjoms un izlases metožu izmantošana.

Izlases metodes

Izlases metode nav obligāti jāizvēlas kā revīzijas procedūra, tomēr, ja tā tiek izmantota, ir jānodrošina iespēja atlasīt visas paraugu kopas vienības iekļaušanai ģenerālkopā (piemēram, pārdošanas darījumus vai debitoru pārādus). Tas ir nepieciešams, lai revidents varētu izdarīt pamatotus secinājumus par visu ģenerālkopu.

Jebkurā izlasē, kas ir mazāka nekā 100% no ģenerālkopas, vienmēr pastāv risks, ka neatbilstība netiks noteikta un tā pārsniegs pieļaujamo neatbilstības vai novirzes līmeni. To sauc par izlases risku. Izlases risku var samazināt, palielinot izlasi, savukārt izlases neveidošanās risku var samazināt, veicot pienācīgu revīzijas plānošanu, pārraudzību un pārbaudi.

Revīzijā plaši tiek izmantotas divu veidu izlases metodes, kā norādīts tālāk.

Tabula 17.1-3

Izlases pazīmes	
Statistiskā izlase	Izlase tiek atlasīta nejaušā kārtībā. Tas nozīmē, ka katram ģenerālkopas vienumam ir zināma (statistiski atbilstīga) iespēja tikt atlasītam.
	Rezultātus var attiecināt matemātiski. Izlases novērtēšanai, tostarp izlases riska mērīšanai, var izmantot varbūtības teoriju.
Nestatistiska jeb subjektīva izlase	Izlases metode, kuras pazīmes neatbilst augstāk aprakstītajai statistiskajai izlasei.

Nosakot izlases lielumu, revidents nosaka pieļaujamo novirzes (izņēmumu) līmeni.

- Detalizētas procedūras**

Izpildes būtiskumu (vispārējā vai īpaša posteņa kontekstā) nosaka attiecībā pret vispārējo būtiskumu (attiecīgi vispārējā vai īpaša posteņa kontekstā). Pieļaujamo neatbilstību līmeni nosaka attiecībā pret izpildes būtiskumu (vispārējā vai īpaša posteņa kontekstā). Jo augstāks ir pieļaujamo neatbilstību līmenis, jo mazāka ir izlase. Jo zemāks ir pieļaujamo neatbilstību līmenis, jo lielāka ir izlase. Ņemiet vērā, ka neatbilstību pieļaujama līmenis bieži vien sakrīt ar izpildes būtiskumu.
- Kontroles procedūru pārbaudes**

Kontroles procedūru pārbaūžu gadījumā novirzes pieļaujama līmenis visdrīzāk būs ļoti neliels; bieži vien netiek pieļauta neviena vai tiek pieļauta tikai viena novirze. Kontroles procedūru pārbaudes sniedz pierādījumus par to, vai kontroles procedūras darbojas vai nē. Tāpēc tās var izmantot tikai gadījumos, kad kontroles procedūra tiek uzskatīta par uzticamu.

17.2 Izlases metodes lietošana

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
530. SRS 6. punkts	Nosakot revīzijas izlases paraugu, revidents novērtē revīzijas procedūras mērķi un izmantojamās datu kopas raksturīgās īpašības. (Skat. A4-A9 punktu.)
530. SRS 7. punkts	Revidents nosaka izlases paraugu kopas lielumu, kam jābūt pietiekamam, lai līdz pieņemami zēmam līmenim samazinātu izlases risku. (Skat. A10-A11 punktu.)
530. SRS 8. punkts	Revidents izvēlas vienumus paraugu kopas vajadzībām, nodrošinot, lai katram izlases vienumam būtu iespējas tikt atlasītam. (Skat. A12-A13 punktu.)
530. SRS 9. punkts	Revidents veic revīzijas procedūras atbilstoši to mērķim attiecībā uz katru izlases vienumu.
530. SRS 10. punkts	Ja revīzijas procedūra nav piemērota izlases vienumam, revidents veic procedūru attiecībā uz citu vienumu, kas aizstāj sākotnējo vienumu. (Skat. A14 punktu.)
530. SRS 11. punkts	Ja izstrādātās revīzijas procedūras vai atbilstošas alternatīvās procedūras nevar attiecināt uz izlases vienumu, revidents šādu vienumu uzskata par novirzi no noteiktās kontroles procedūras, ja tiek veikta kontroles procedūru pārbaude, vai par neatbilstību, ja tiek veikta detalizēta pārbaude. (Skat. A15-A16 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
530. SRS 12. punkts	Revidents nosaka noviržu un neatbilstību raksturu un cēloņus, kā arī novērtē to iespējamo ietekmi uz revīzijas procedūru mērķi un citām revīzijas jomām. (Skat. A17 punktu.)
530. SRS 13. punkts	Ārkārtas gadījumos, ja revidents uzskata, ka izlases paraugā atklātā neatbilstība vai novirze ir anomāla, revidents iegūst augsta līmeņa pārliecību, ka attiecīgā novirze vai neatbilstība nav raksturīga datu kopai. Revidents iegūst šādu pārliecību, veicot papildu revīzijas procedūras, kuru mērķis ir iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka neatbilstība vai novirze neietekmē pārējo datu kopu.
530. SRS 14. punkts	Veicot detalizētas pārbaudes, izlases paraugā atklātās neatbilstības revidents attiecina uz datu kopu. (Skat. A18-A20 punktu.)
530. SRS 15. punkts	Revidents novērtē: a) paraugu kopas rezultātus; un (skat. A21-A22 punktu) b) to, vai revīzijas izlases izmantošana ļauj revidentam izdarīt pamatotus secinājumus par pārbaudīto datu kopu. (Skat. A23 punktu.)

Pamatdatu iegūšana

Neatkarīgi no tā, vai revidents izvēles statistisku vai nestatistisku izlases metodi, revidents izvērtē un dokumentē tālāk norādītos aspektus.

Tabula 17.2-1

Izvērtējamie faktori	Komentāri
Pārbaudes mērķis	Izstrādājot pārbaudi, vispirms ir jānosaka tā mērķis un apgalvojumi, uz kuriem tā attieksies.
Galvenais pierādījumu avots	Kāds ir galvenais un kāds ir sekundārais pierādījumu avots katram aplūkojamajam apgalvojumam? Šāds nodalījums palīdzēs nodrošināt, ka revīzijas darbs tiek vērsts uz pareizām jomām.
Iepriekšējā pieredze	Kāda bijusi pieredze, veicot līdzīgas pārbaudes iepriekšējos periodos? Izvērtējiet pārbaudes efektivitāti, kā arī izlasē atrasto noviržu (kļūdu) esamību un veidu.
Ģenerālkopas veids	Pārliecinieties, ka pārbaudāmo vienumu ģenerālkopa ir piemērota pārbaudes mērķu sasniegšanai. Izlases metodē netiek identificēti vai pārbaudīti vienumi, kas nav iekļauti ģenerālkopā. Piemēram, debitoru parādu izlasi var izmantot, lai pārbaudītu debitoru esamību, tomēr tā nav piemērota izlase, lai pārbaudītu debitoru pilnīgumu. Apsveriet arī ģenerālkopas lielumu. Dažkārt statistiskus secinājumus nevar izdarīt, jo pārbaudāmā populācija ir pārāk maza, lai iegūtu izlasi.
Izmantojamā izlases vienība	Apsveriet pārbaudes mērķi un aplūkojamo apgalvojumu. Šis lēmums nosaka to, kādi vienumi tiks atlasīti pārbaudei. Piemēri ir pārdošanas rēķini, pārdošanas pasūtījumi un klientu kontu atlikumi.

Izvērtējamie faktori	Komentāri
Vai tiks izmantota statistiska vai nestatistiska metode?	Statistiskus secinājumus var izdarīt, pamatojoties uz statistisku izlasi. Secinājumus, kuru pamatā ir profesionāls spriedums, var izdarīt, pamatojoties uz subjektīvu nestatistisku izlasi. Nestatistisku izlasi bieži izmanto apvienojumā ar citām revīzijas procedūrām, kas vērstas uz vienu un to pašu apgalvojumu,
Novirzes definīcija	Nespēja pareizi definēt novirzi rada lieku laika patēriņu, personālam pārbaudot mazāksvarīgus izņēmumus, kas, iespējams, nav novirzes. Jānosaka arī, kā revīzijas grupa sekos konstatēto noviržu cēloņiem un sekām.
Vai pastāv izslēdzami lielas vērtības vienumi?	Ja ģenerālkopā pastāv apjomīgāki darījumi vai atlikumi, kurus var izvērtēt atsevišķi, rezultātā pārējo ģenerālkopas izlases paraugi var būt mazāki. Dažkārt pierādījumi, ko iegūst apjomīgāku darījumu vai atlikumu pārbaūžu rezultātā, var būt pietiekami, lai nevajadzētu veikt kopējo izlases pārbaudi.
Datorizēto revīzijas programmu izmantošana	Vai datorizētās revīzijas programmas sniegtu labākus vai efektīvākus rezultātus? Daudzu pārbaūžu gadījumā 100% ģenerālkopu var pārbaudīt, izmantojot datorizētās revīzijas programmas (pretstatā tikai izlasei), kā arī var sagatavot pielāgotas atskaites, kas identificē neparastus vienumus, kuriem jāseko.
Vai ir iespējama stratifikācija?	<p>Apsveriet, vai ģenerālkopu var stratificēt — iedalīt atsevišķās pakārtotās ģenerālkopās ar identificējošām pazīmēm.</p> <p>Piemēram, ja ģenerālkopā ir iekļautas vairāki lielas vērtības darījumi, ģenerālkopu (detalizētu pārbaūžu vajadzībām) var stratificēt pēc vērtības naudas izteiksmē. Tas ļauj vairāk pievērsties lielākas vērtības vienumiem, jo šādiem vienumiem raksturīga lielāka iespējamība, ka tie ir pārspīlēti.</p> <p>Ģenerālkopu var arī stratificēt pēc konkrētas pazīmes, kas norāda uz lielāku neatbilstību risku. Pārbaudot, vai uzkrājumi šaubīgiem debitoriem (debitoru parādu vērtējums) ir piemēroti, debitoru parādus var stratificēt pēc to vecuma.</p> <p>Atsevišķi pārbaudot katru pakārtoto ģenerālkopu, neatbilstības tiek attiecinātas uz katru slāni atsevišķi. Pēc tam uz katru slāni attiecinātās neatbilstības var apvienot, lai izvērtētu neatbilstību iespējamo ietekmi uz kontu atlikumu vai darījumu kategoriju.</p>
Nepieciešamā precizitāte	<p>Bieži vien pieļaujamās novirzes pamatā izmanto izpildes būtiskumu. Tas atspoguļo arī precizitāti statistiskajā pārbaudē.</p> <p>Izpildes būtiskumu nosaka kā summu, kuras ietvaros var pastāvēt iespējamās neatklātas un nebūtiskas neatbilstības, kopā nesasniedzot būtisku summu.</p>

Izvērtējamie faktori	Komentāri
Nepieciešamais ticamības līmenis	<p>Ticamība ir pieņemamais riska (atklāšanas risks) līmenis, ar kādu pārbaudes rezultāti var nebūt precīzi. Vai jānodrošina augsts ticamības līmenis (jāizmanto lielāka izlase) vai zemāks ticamības līmenis (jāizmanto mazāka izlase)?</p> <p>Konkrētā pārbaudē nepieciešamo ticamības līmeni nosaka šādi faktori:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pierādījumi, kas iegūti no citiem avotiem, piemēram, analītiskās pārbaudes, citas detalizētās procedūras un saistīto kontroles procedūru efektivitātes pārbaudes; un • finanšu pārskatu apgalvojuma vai bilances posteņa svarīgums salīdzinājumā ar vispārējo būtiskumu. <p>Piemēram, 95% ticamības līmenis norāda, ka, ja konkrētu pārbaudi veiks 100 reizes (ar reprezentatīvu darījumu nejaušu atlasīšanu), rezultāti būs precīzi (ietilps neatbilstības robežās) 95 reizes no 100. Pastāv risks, ka 5 pārbaudes no 100 sniegs neprecīzus rezultātus.</p>

Ja ir plānots veikt statistisku izlasi, jāaplūko arī pieļaujamā neatbilstība vai pieļaujamais novirzes līmenis.

Tabula 17.2-2

Izvērtējamie faktori	Komentāri
Kāda ir pieļaujamā neatbilstība vai pieļaujamais novirzes līmenis?	<p>Pieļaujamo neatbilstību izmanto detalizētās pārbaudēs, lai izvērtētu risku, ka atsevišķi nebūtiskas neatbilstības kopsummā varētu izraisīt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos; tā kalpo kā drošības rezerve, iespējams, neatklātām neatbilstībām. Pieļaujamā neatbilstība ir izpildes būtiskuma attiecināšana uz atsevišķu izlases procedūru. Pieļaujamā neatbilstība var būt tik pat liela, kā izpildes būtiskums, vai mazāka.</p> <p>Pieļaujamo novirzes līmeni izmanto kontroles procedūru pārbaudēs, revidentam nosakot novirzi no norādītajām kontroles procedūru pārbaudēm, kas ļauj iegūt pietiekama līmeņa pārliecību. Revidenta mērķis ir iegūt atbilstīga līmeņa pārliecību par to, ka faktiskais novirzes līmenis ģenerālkopā nepārsniegs noteikto novirzes līmeni.</p>

17.3 Detalizēto procedūru apjoms (izmantojot statistisko izlasi)

Jo lielāks ir būtisku neatbilstību risks, jo apjomīgākas ir nepieciešamās detalizētās procedūras. Detalizēto procedūru apjomu var samazināt, pārbaudot iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti. Tomēr, ja rezultāti ir neapmierinoši, detalizēto procedūru apjomu var nākties palielināt.

Izlases vienumu lieluma noteikšana — naudas vienību izlase

Visbiežāk izmantotā izlases metode detalizēto pārbažu vajadzībām ir naudas vienību izlase. Šajā metodē vienuma (piemēram, debitoru parādu atlikuma) atlasīšanas iespējamība pārbaudei ir tieši proporcionāla vienuma vērtībai naudas izteiksmē. Piemēram, debitoru parādu atlikumam 6000 eiro ir trīs reizes lielāka iespējamība, ka tas tiks atlasīts, nekā debitoru atlikumam 2000 eiro apmērā. Šajā metodē nedrīkst atlasīt fiziskus vienumus, piemēram, katru 50. darījumu vai rēķinu.

Lai gan naudas vienību izlase ir visbiežāk izmantotā izlases metode, pastāv vairākas citas izlases metodes, kas var būt piemērotas atbilstošos apstākļos. Šīs citas izlases metodes šajā rokasgrāmatā nav aplūkotas.

Ticamības koeficientu izvēle

Detalizētās pārbaudes izstrādes gaitā revidents var uzskatīt par lietderīgu izmantot trīs riska samazinājuma līmeņus: augsts, vidējs un zems. Atšķirību starp šiem līmeņiem var noteikt, pamatojoties uz ticamības robežu, ko izmanto izlases parauga atlasei. Jo augstāka ir ticamības robeža, jo lielāka ir izlase un iegūtais riska samazinājums. Tas ir aplūkots nākamajā diagrammā, kurā norādīti tipiskas ticamības robežas, ko izmanto, lai sasniegtu augstu, vidēju vai zemu riska samazinājumu.

Tabula 17.3-1

Nepieciešamais riska samazinājums	Ticamības līmenis	Ticamības robeža
Augsts	95%	3,0
Vidējs	80–90%	1,6–2,3
Zems	65–75%	1,1–1,4

Efektīvā revīzijas procedūru kopumā, kas vērsts uz izvērtētajiem riskiem un konkrētiem apgalvojumiem, var būt iekļauts kontroles procedūru pārbažu un detalizētu procedūru apvienojums.

Tālāk norādītas ticamības robežas atbilstoši dažādiem ticamības līmeņiem. Piemēram, ja nepieciešamais ticamības līmenis ir 90%, ticamības robeža ir 2,3.

Tabula 17.3-2

Ticamības līmenis	Ticamības robeža
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Izlases paraugu atlase

Tabula 17.3-3

Naudas vienība	Apraksts
Izlases kopas paraugu atlases process	Noņemiet no ģenerālkopas lielas vērtības vienumus un galvenos vienumus.
	Aprēķiniet paraugu ņemšanas intervālu.
	Nejaušā kārtībā atlasiet sākuma punktu pirmā vienuma atlasei. Nejauši atlasītā sākuma punkta lielums var būt no 1 eiro līdz paraugu ņemšanas intervālam. Katra nākamā atlase tiek veikta, sākot no iepriekšējā atlases punkta un pieskaitot vienu paraugu ņemšanas intervālu.

Piezīmes. Nodrošiniet, lai izlases paraugu atlases process, tostarp sākuma punkta nejaušās atlasīšanas pamatojums (izmantojot nejaušas atlases sākuma punkta ģenerētāju vai profesionālu spriedumu), tiktu atbilstīgi dokumentēts.

1. solis — paraugu ņemšanas intervāla aprēķināšana

Formula ir šāda:

$$\text{Paraugu ņemšanas intervāls} = \text{izpildes (pieļaujamā neatbilstība)} \div \text{ticamības robeža}$$

Ja paraugu ņemšanas intervāls ir 17 391 eiro, pirmo atlasāmo kontu var nejaušā kārtībā izvēlēties kā kontu, kurā ir iekļauta summa 10 000 eiro. Otrais atlasītais konts būs konts, kura kumulatīvā summa sasniedz 27 391 eiro (sākuma punkts + paraugu ņemšanas intervāls = 10 000 eiro + 17 391 eiro). Trešais atlasītais konts būs konts, kura kumulatīvā summa sasniedz 44 782 eiro (27 391 eiro + 17 391 eiro). Process šādi turpinās līdz ģenerālkopas beigām.

2. solis — izlases lieluma aprēķināšana

Naudas vienību reprezentatīvās izlases lielumu parasti nosaka, izmantojot šādu formulu:

$$\text{Izlases lielums} = \text{pārbaudāmā ģenerālkopa} \div \text{paraugu ņemšanas intervāls}$$

No pārbaudāmās ģenerālkopas ir jāizslēdz jebkādi īpaši vienumi, kas ir pakļaujami atsevišķai novērtēšanai.

3. solis — izlases paraugu atlase

Noņemiet no ģenerālkopas visus lielas vērtības vienumus un galvenos vienumus (lai tos novērtētu atsevišķi) un aprēķiniet paraugu ņemšanas intervālu (1. solis augstāk). Pēc tam nejaušā kārtībā atlasiet sākuma punktu pirmā vienuma atlasīšanai. Nejauši atlasītā sākuma punkta lielums var būt no 1 eiro līdz paraugu ņemšanas intervālam. Katra nākamā atlase tiek veikta, sākot no iepriekšējā atlases punkta un pieskaitot vienu paraugu ņemšanas intervālu.

Tālāk sniegti trīs piemēri šī procesa ilustrācijai.

1. piemērs. Debitoru parādu atlikuma izlase

Tabula 17.3-4

Jautājums.	Atbildes pasākums
Pārbaudes mērķis	Pārlicināties par debitoru parādu esamību, atlasot vairākus debitoru parādu atlikumus un nosūtīt apstiprinājuma vēstules
Būtisku neatbilstību riski atbilstošajos apgalvojumos	Esamība = augsts risks
Pārbaudāmā ģenerālkopa	Debitoru parādu atlikums perioda beigās
Ģenerālkopas vērtība naudas izteiksmē	177 203 €
Īpaši vienumi, kas tiks novērtēti atsevišķi	38 340 €
Riska samazinājums kontroles procedūru pārbaūžu rezultātā	Nav
Riska samazinājums citu procedūru, piemēram, risku izvērtēšanas procedūru, rezultātā	Ierobežots
Izmantojamā ticamības robeža (jāsamazina citu avotu nodrošināta riska samazinājuma gadījumā)	Netiek izmantoti citi riska samazinājuma avoti, tāpēc tiks izmantota 95% robeža jeb 3,0.
Izpildes būtiskums	15 000 €
Sagaidāmās novirzes izlasē	Nav

Paraugu ņemšanas intervāls = $15\,000\text{ €} / 3,0 = 5000\text{ €}$

Izlases lielums = $(177\,203\text{ €} - 38\,340\text{ €}) / 5000\text{ €} = 28$

Šajā piemērā paraugu ņemšanas intervāls ir 5000 eiro. Ja pirmais nejauši atlasītais vienums ir 436 eiro, nākamais vienums būs darījums vai atlikums, kura kumulatīvā summa sasniedz 5436 eiro. Trešais vienums būs darījums vai atlikums, kura kumulatīvā summa sasniedz 10 436 eiro; process turpinās, līdz ir atlasīti 28 vienumi.

Piezīmes. Visdrīzāk pārbaudes vajadzībām tiks atlasīti vienumi ar lielāku vērtību (zemāk skat. daļēju debitoru parādu atlikumu ģenerālkopu).

Tabula 17.3-5

	Debitoru parādu atlikums	Kumulatīvā kopsumma	Paraugu ņemšanas	Vai iekļaut izlasē?
Klients A	4750	4750	436	Jā
Klients B	3500	8250	5436	Jā
Klients C	1800	10 050	10 436	Nē
Klients D	2700	12 750	10 436	Jā
Klients E	950	13 700	15 436	Nē
Klients F	2580	16 280	15 436	Jā

2. piemērs. Debitoru parādu atlikuma izlase

Tabula 17.3-6

Jautājums.	Atbildes pasākums
Pārbaudes mērķis	Pārlicināties par debitoru parādu esamību, izvēloties vairākus debitoru parādu atlikumus un nosūtīt apstiprinājuma vēstules
Būtisku neatbilstību riski atbilstošajos apgalvojumos	Esamība = vidējs risks
Pārbaudāmā ģenerālkopa	Debitoru parādu atlikums perioda beigās
Ģenerālkopas vērtība naudas izteiksmē	177 203 €
Īpaši vienumi, kas tiks novērtēti atsevišķi	38 340 €
Riska samazinājums kontroles procedūru pārbaūžu rezultātā	Ir noteikts zemāks kontroles risks attiecībā uz saistītajām kontroles procedūrām
Riska samazinājums citu procedūru, piemēram, risku izvērtēšanas procedūru, rezultātā	Ierobežots
Izmantojamā ticamības robeža (jāsamazina citu avotu nodrošināta riska samazinājuma gadījumā)	Ņemot vērā citus pierādījumu avotus, tiks izmantots 70% ticamības robeža (1,2).
Izpildes būtiskums	15 000 €
Sagaidāmās novirzes izlasē	Nav

Paraugu ņemšanas intervāls = $15\,000\text{ €} / 1,2 = 12\,500\text{ €}$

Izlases lielums = $(177\,203\text{ €} - 38\,340\text{ €}) / 12\,500\text{ €} = 12$

3. piemērs. Pirkšanas rēķinu izlase

Tabula 17.3-7

Jautājums.	Atbildes pasākums
Pārbaudes mērķis	Pārlicināties par pirkšanas darījumu esamību un precizitāti, atlasot vairākus pirkšanas rēķinus
Būtisku neatbilstību riski atbilstošajos apgalvojumos	Esamība = zems risks Precizitāte = zems risks
Pārbaudāmā ģenerālkopa	Perioda pirkšanas rēķini
Ģenerālkopas vērtība naudas izteiksmē	879 933 €
Īpaši vienumi, kas tiks novērtēti atsevišķi	46 876 €
Riska samazinājums kontroles procedūru pārbaūžu rezultātā	Nav
Riska samazinājums citu procedūru, piemēram, risku izvērtēšanas procedūru, rezultātā	Vidēji efektīvas detalizētās analītiskās procedūras

Jautājums.	Atbildes pasākums
Izmantojamā ticamības robeža (jāsamazina citu avotu nodrošināta riska samazinājuma gadījumā)	Ņemot vērā citus pierādījumu avotus, tiks izmantota 80% ticamības robeža (1,6).
Izpildes būtiskums	15 000 €
Sagaidāmās novirzes izlasē	Nav

Paraugu ņemšanas intervāls = $15\,000\text{ €} / 1,6 = 9375\text{ €}$

Izlasses lielums = $(879\,933\text{ €} - 46\,876\text{ €}) / 9375\text{ €} = 89$

Kā norādīts iepriekš, pārbaudot darījumu plūsmas, detalizēto pārbaudžu vajadzībām nepieciešamā izlase var būt ļoti liela. Bieži vien efektīvāks veids ir pārbaudīt iekšējās kontroles procedūras (mazāka izlase) vai veikt citu veidu revīzijas procedūras, lai iegūtu nepieciešamos pierādījumus.

Neatbilstību attiecināšana

Šis process ir aprakstīts tālāk esošajā tabulā.

Tabula 17.3-8

Neatbilstību pakāpes attiecināšanas soļi	
1.	Aprēķiniet neatbilstības procentuālo daļu katrā vienumā. Ja noteicāt, ka summa ir 50 eiro, bet tai bija jābūt 60 eiro, neatbilstība ir 10 eiro vai 17% no kopsummas.
2.	Saskaitiet neatbilstību procentuālās daļas, nosakot pārāk lielu vai mazu uzrādīto summu vērtību.
3.	Aprēķiniet vidējo procentuālo neatbilstību, sadalot procentuālo neatbilstību kopsummu ar visu izlasē iekļauto paraugu skaitu (ar un bez neatbilstībām).
4.	Sareiziniet vidējo procentuālo neatbilstību ar kopējo reprezentatīvās ģenerālkopas vērtību naudas izteiksmē (izslēdzot lielas vērtības vienumus un galvenos vienumus). Rezultātā iegūstat uz izlasi attiecināto neatbilstību. Tajā nav iekļautas neatbilstības, kas tika noteiktas lielas vērtības vienumos un galvenajos vienumos, jo šie vienumi iepriekš tikai izslēgti no izlases.

Piemēram, 50 vienumu izlasē, kas tika atlasīta no 250 000 eiro ģenerālkopas, tika noteiktas trīs tālāk norādītās neatbilstības.

Tabula 17.3-9

Pareizā vērtība	Revidētā vērtība	Neatbilstība	Procentuālā neatbilstība
500 €	400 €	100 €	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Kopējā procentuālā kļūda (neatbilstību procentuālo daļu summa)			37,86%
Vidējā procentuālā neatbilstība: $37,86\% \div 50$ (izlases lielums) =			0,7572%
Attiecinātā neatbilstība: $0,7572\% \times 250\,000\text{ €}$ (ģenerālkopa) =			1893 €

Attiecināto neatbilstību dažkārt dēvē par „iespējamāko kļūdu”.

PIEZĪMES.**Anomālijas**

Dažas (izlasē atklātās) neatbilstības/novirzes var šķist kā anomālijas (kas nav raksturīga ģenerālkopai) un var tikt izslēgtas, attiecinot neatbilstības uz ģenerālkopu. Tomēr, pirms šādi rīkoties, ir jāveic papildu revīzijas darbs neatkarīgi no tā, vai neatbilstība/novirze ir vai nav raksturīga ģenerālkopai:

- ja novirze ir raksturīga ģenerālkopai, revidents pārbauda tās veidu un cēloni, kā arī novērtē tās iespējamo ietekmi uz revīzijas procedūras mērķi un citām revīzijas jomām;
- ja novirze ir uzskatāma par anomāliju, revidents iegūst augsta līmeņa pārliecību par to, ka šāda neatbilstība vai novirze nav raksturīga ģenerālkopai; šādā gadījumā revidents veic papildu revīzijas procedūras, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka neatbilstība vai novirze neietekmē pārējo ģenerālkopu.

Ievērojiet, ka 530. SRS 13. punktā ir norādīts, ka anomālijas ir novērojamas ārkārtīgi retos gadījumos.

17.4 Detalizēto analītisko procedūru apjoms

Detalizētas analītiskās procedūras tiek veiktas vai nu kā konta atlikuma primātā pārbaude vai arī apvienojumā ar citām detalizētām pārbaudēm, kuru apjoms ir atbilstīgi samazināts.

1. sējuma 10. nodaļā ir norādīti divi riska samazinājuma līmeņi, kādu var iegūt detalizētu analītisko procedūru rezultātā. Šāds riska samazinājums ir ļoti efektīvs (t.i. primārā pārbaude) un vidēji efektīvs.

Vienkāršas analītiskās procedūras (piemēram, pagājušā gada rezultātu salīdzināšana ar šī gada rezultātiem) var palīdzēt identificēt jautājumu, kuram ir nepieciešams sekot, tomēr tās nodrošina maz papildu revīzijas pierādījumu. Šī veida analītiskās procedūras var izmantot, gūstot izpratni par uzņēmumu, veicot risku izvērtēšanas procedūras un pārbaudot galīgos finanšu pārskatus.

Izstrādājot detalizētas analītiskās procedūras, revidents:

- nosaka starpību no sagaidāmās summas, kādu var akceptēt bez papildu analīzes; to galvenokārt ietekmē būtiskums un atbilstība vēlamajam riska samazinājuma līmenim;
- apsver iespējamību, ka neatbilstību apvienojums konkrētā kontu atlikumā, darījumu kategorijā vai skaidrojumā varētu sasniegt nepieņemamu kopsummu; un
- palielina vēlamo riska samazinājuma līmeni, palielinoties būtisku neatbilstību riskam.

Tabula 17.4-1

Detalizētu analītisko procedūru piemērs

Jautājumi	Atbildes pasākums	
Aprakstiet veicamo procedūru un sagaidāmo iznākumu.	<i>Sareiziniet nomas maksu par vienību ar nomas vienību skaitu, lai prognozētu ieņēmumus no dzīvokļiem, un pēc tam salīdziniet rezultātu ar uzņēmuma uzskaites ierakstos reģistrētajiem ieņēmumiem.</i>	
Kāda ir reģistrētās summas vai rādītāja vērtība?	278 000 €	
Kādi apgalvojumi tiks aplūkoti?	<i>Pilnīgums, esamība un precizitāte</i>	
Kāds izpildes būtiskums tiks izmantots?	10 000 €	
Cik liela starpība (starp reģistrētajām summām un sagaidāmajām vērtībām) ir pieņemama?	1%	
Atlikušais būtisku neatbilstību risks pēc procedūras veikšanas (piem., vidējs vai zems).	<i>Zems</i>	
Aprakstiet detalizēti katru datu elementu, kas tiek izmantots, aprēķinot sagaidāmos ieņēmumus (piem., finanšu un nefinanšu datus).	Aprakstiet procedūras, kas ir veiktas, lai novērtētu katru izmantotā datu elementa ticamību (izvērtējiet informācijas avotu, datu salīdzināmību, veidu, būtiskumu un sagatavošanas kontroles procedūras).	Atsauce uz DD.
1. <i>Nomas vienības</i>	<i>Esam ieguvuši stāvu plānus un fiziski pārbaudījuši, vai ēkā nav veiktas liela mēroga izmaiņas.</i>	
2. <i>Nomas maksa par vienību</i>	<i>Esam pārbaudījuši vairākus nomas līgumus, lai noteiktu saņemamo nomas maksu.</i>	
3.		
4.		
Detalizēti aprakstiet aprēķinu, sagaidāmo iznākumu un rezultātus, salīdzinot to ar reģistrēto summu vai rādītāju: <i>Nomas vienību skaits = 26 Nomas maksa par vienību = 12 000 € gadā</i> <i>Aprēķins = 26 x 12 000 = 312 000 €. Starpība ar reģistrēto summu ir 34 000 €.</i>		
Ja starpība (starp reģistrēto summu un sagaidāmo vērtību) pārsniedz pieņemamo vērtību, paskaidrojiet, kāda analīze tika veikta un tās rezultātus (piem., vadības iztaujāšana, papildu pierādījumu iegūšana un citu revīzijas procedūru veikšana). <i>Mēs iztaujājām vadību par starpību un noskaidrojām, ka katru mēnesi gada laikā 2 dzīvokļi bija brīvi, kā arī viens dzīvoklis netika izīrēts un tika izmantots sapulcēm un neregulārai viesu uzņemšanai. Tas aptver starpību 36 000 € apmērā, atstājot 2000 € neizskaidrotu. Šī summa nepārsniedz augstāk norādīto pieņemamo līmeni.</i>		
Slēdziens. <i>Pārbaude ir veiksmīgi pabeigta.</i>		

PIEZĪMES.

Bieži vien rezultātus var uzlabot, kā detalizētu analītisko procedūru izmantojot nefinanšu datus. Nefinanšu dati var būt informācija, piemēram, par darbinieku skaitu, mazumtirdzniecības veikala platību vai konkrētu nosūtīto produktu skaitu.

Analītisko procedūru gaitā obligāti ir jānosaka sagaidāmās vērtības (piem., saikni ar saistītajiem atlikumiem, izmaiņas, salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu u.c.) un jāsalīdzina sagaidāmās vērtības ar finanšu pārskatos uzrādīto informāciju. Nevajadzētu sākt ar finanšu informāciju un pēc tam mēģināt skaidrot pretrunas, izmantojot zināšanas par klientu un tā vidi. Analītiskās procedūras ir daudz efektīvākas, ja tās izstrādā, pamatojoties uz sagaidāmajām vērtībām, kuru pamatā ir izpratne par uzņēmumu un tā vidi. Tomēr pirms nefinanšu datu izmantošanas detalizētas analītiskās procedūras vajadzībām ir jāpārbauda šo datu ticamība.

17.5 Kontroles procedūru pārbaude — darbības efektivitāte

Kontroles procedūru pārbaudei izmanto vienu vai vairākus tālāk norādītos revīzijas procedūru veidus.

Tabula 17.5-1

Iekšējās kontroles procedūru efektivitātes pārbaude	
Procedūru veids	Atbilstīgā personāla iztaujāšana. (Tomēr atcerieties, ka iztaujāšana pati par sevi nav pietiekama kontroles procedūru pārbaudei.)
	Atbilstošās dokumentācijas pārbaude.
	Uzņēmuma darbības novērošana.
	Kontroles procedūras atkārtota piemērošana.

Visaptverošas (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
315. SRS 14. punkts	Revidents gūst izpratni par kontroles vidi. Gūstot šādu izpratni, revidents izvērtē to, vai: a) vadība personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā ir izveidojusi un uztur kultūru, kuras pamatā ir godīgums un ētikas normu ievērošana; un b) kontroles vides elementu spēcīgās puses kopumā kalpo kā pienācīgs pamats pārējiem iekšējās kontroles komponentiem un vai šo pārējo komponentu efektivitāti neliek apšaubīt kontroles vides trūkumi. (Skat. A69-A78 punktu.)

Uzņēmuma līmenī pastāvošo visaptverošo kontroles procedūru pārbaude ir subjektīvāka (piemēram, kompetences vai izpratnes par uzņēmumā pieņemamas rīcības pamatprincipiem pārbaude) nekā īpašu darījumu kontroles procedūru pārbaudes. Tomēr šīs kontroles procedūras apvienojumā kalpo citu iekšējās kontroles sistēmas komponentu pamatā.

Tālāk norādītas dažas iespējamās visaptverošo (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūru pārbaudes metodes.

Tabula 17.5-2

Kontroles vide	Iespējamās kontroles procedūru pārbaudes
Informēšana par godprātību un ētikas normām un to stiprināšana	<ul style="list-style-type: none"> Izlasiet paziņojumu uzņēmuma tīmekļa vietnē un rīcības kodeksu vai līdzvērtīgu dokumentu. Pārskatiet saziņu ar personālu. Iztaujājiet atsevišķus personāla darbiniekus.
Apņemšanās nodrošināt kompetenci	<ul style="list-style-type: none"> Pārskatiet darbā pieņemšanas un darba attiecību pārtraukšanas pamatprincipus. Pārskatiet amata aprakstus un atsevišķos darbinieku failos iekļauto dokumentāciju.
Personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, dalība	<ul style="list-style-type: none"> Pārskatiet pašizvērtējumus. Pārskatiet valdes locekļu kvalifikāciju un sapulču protokolus. Apmeklējiet sapulces kā novērotājs.
Vadības filozofija un darbības stils	<ul style="list-style-type: none"> Pārskatiet būtiskos pieejamos dokumentus. Iztaujājiet atsevišķus personāla darbiniekus.
Organizatoriskā struktūra	<ul style="list-style-type: none"> Pārskatiet struktūras atbilstību uzņēmumam atbilstošākās prakses kontekstā.
Pilnvaru piešķiršana un atbildības noteikšana	<ul style="list-style-type: none"> Pārskatiet dokumentāciju, piemēram, amata aprakstus.
Personāla resursu pamatprincipi un prakse	<ul style="list-style-type: none"> Pārskatiet pamatprincipus un praksi, kā arī to atbilstību. Pārskatiet darbinieku failus: personāla novērtējumus, apmeklētās apmācības programmas u.c.

Līdzīga veida kontroles procedūru pārbaudes var izstrādāt, lai aplūkotu citas visaptverošās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras, piemēram:

- risku izvērtēšana;
- informācijas sistēmas;
- uzraudzība;
- perioda beigu slēgšanas process; un
- krāpšanas novēršanas kontroles procedūras.

Visaptverošo kontroles procedūru pārbaudes rezultāti var būt grūtāk dokumentējami nekā iekšējās kontroles sistēmas pārbaudes, kas veiktas biznesa procesu līmenī (piemēram, maksājuma apstiprinājuma pārbaude, ko var dokumentēt ar vienkāršu atbildi jā/nē). Rezultātā visaptverošo (uzņēmuma līmeņa un vispārīgo IT) kontroles procedūru novērtēšanu bieži vien dokumentē ziņojumos, pievienojot pamatojošos pierādījumus.

Piemēram, lai pārbaudītu, vai vadība ir informējusi visus personāla darbiniekus par godprātības un ētikas pamatprincipiem un īstenojusi tos, var iztaujāt atsevišķus darbiniekus. Viņus var iztaujāt par to, kāda bijuši vadības saziņa ar viņiem, kādi pamatprincipi un procedūras pastāv, kā vadība tās ievēro ikdienā

un vai tās ir patiešām ieviestas. Ja darbinieki norāda, ka vadība patiešām ir informējusi par godprātības un ētikas pamatprincipiem un apliecina, ka šie pamatprincipi tiešām ir īstenoti, pārbaudi var uzskatīt par veiksmīgu. Pēc tam ziņojumā tiek dokumentēta katra darbinieka iztaujāšana un pamatojošā dokumentācija (piemēram, uzņēmuma pamatprincipi, saziņa un īstenošanas darbības) kopā ar izdarītajiem secinājumiem.

PIEZĪMES.

Laiks.

Visaptverošās (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūras ieteicams pārbaudīt revīzijas procesa sākuma posmā. Šo kontroles procedūru pārbaudes rezultāti var ietekmēt citu plānoto revīzijas procedūru veidu un apjomu. Piemēram, ja revidents konstatē, ka vadības attieksme pret kontroli nav atbilstīga, ir jāveic papildu procedūras attiecībā uz kontu atlikumiem un darījumu kategorijām.

Plānošana.

Veltiet laiku tam, lai noteiktu atbilstošāko vispārējo (uzņēmuma līmeņa) kontroles procedūru pārbaudes veidu. Apsveriet iespēju izmantot atbilstošu iztaujāšanas, novērošanas, atkārtotas izpildes un pārbaudes procedūru kopumu.

Uzdodiet atvērtus jautājumus.

Centieties neuzdot jautājumus, uz kuriem var atbildēt ar Jā vai Nē. Uzdodiet jautājumus, kas var sniegt informāciju, kas jums nav zināma. Piemēram, jautājiet: „Vai jums ir lūgts pieļaut atkāpes no noteiktajiem grāmatvedības pamatprincipiem vai rīkoties pretrunā ar saviem uzskatiem?”. Rūpīgi ieklausieties sniegtajā atbildē un novērojiet personas ķermeņa valodu, lai pamanītu stresa vai raīžu pazīmes, uzdodot jautājumus.

Sekoiet neatrisinātajiem jautājumiem.

Ja vadība vai personāls atsakās sniegt pieprasīto informāciju vai iegūstat negaidītu informāciju, nodrošiniet tās sekojumu un, ja nepieciešams, veiciet izmaiņas vispārējā revīzijas stratēģijā un plānotajās procedūrās.

Kontroles procedūru uzraudzība lielos uzņēmumos

Dažos lielākos uzņēmumos ir ieviestas uzņēmuma līmeņa uzraudzības kontroles procedūras, kas sniedz pierādījumus par uzņēmuma līmeņa kontroles procedūru efektivitāti. Šādos gadījumos apsveriet, vai šīs kontroles procedūras ir droši izmantojamas, lai samazinātu citu nepieciešamo pārbažu vispārējo apjomu.

Lai gan lielāko daļu visaptverošo (uzņēmuma līmeņa) un vispārējo IT kontroles procedūru revidents pārbauda, pamatojoties uz profesionālo spriedumu un objektīvi izvērtējot to atbilstību apstākļiem, dažās situācijās revidents var izmantot reprezentatīvu izlasi. Piemērs ir situācija, kad pastāv pierādījumi, kas apliecina, ka mēneša finanšu pārskati ir pārbaudīti un ir veikti atbilstīgi atbildes pasākumi.

Darījumu līmeņa kontroles procedūras — atribūtu izlase

Kontroles procedūru pārbaudes sniedz pierādījumus tam, vai kontroles procedūra ir efektīvi darbojusies attiecīgā posmā, kas ir noteikts periods, piemēram, gads.

Darījumu līmeņa kontroles procedūras vai nu darbojas efektīvi vai nē, tāpēc nav vērts pārbaudīt tādu kontroles procedūru darbību, kuras galu galā var izrādīties neuzticamas. Nedrošas kontroles procedūras ir tādas procedūras, kurās pastāv noviržu iespējamība. Kontroles procedūru pārbažu vajadzībām izlase parasti ir neliela, jo tajās lielākoties netiek pieļauti izņēmumi. Pretējā gadījumā izlase būtu daudz lielāka.

Tālāk norādīti daži faktori, kas jāņem vērā, izvērtējot kontroles procedūru uzticamību.

Tabula 17.5-3

Kontroles procedūru pārbaūžu veids	
Izvērtējamie faktori	Vai ir iespējams noteikt procedūras, ko vadība ir ignorējusi (piem., attiecībā uz vadības līmeņa pārkāpumiem)?
	Vai kontroles procedūrā ir ietverts nozīmīgs manuālu procesu apjoms, kuru gadījumā varētu rasties kļūdas?
	Vai kontroles vide ir neatbilstīga?
	Vai vispārējās IT kontroles procedūras ir neatbilstīgas?
	Vai iekšējās kontroles sistēmas pastāvīgā uzraudzība ir neatbilstīga?
	Vai perioda laikā ir notikušas izmaiņas personāla sastāvā, kas nozīmīgi ietekmējušas kontroles procedūras lietojumu?
	Vai nelielais kontroles procedūras darbībā iesaistīto darbinieku skaits ļauj uzskatīt, ka pienākumu sadale nav lietderīga?
	Vai izmaiņas apstākļos ir izraisījušas nepieciešamību veikt izmaiņas kontroles procedūras darbībā?

Paļaušanās uz netiešām iekšējās kontroles procedūrām

Apsveriet nepieciešamību iegūt revīzijas pierādījumus, kas apliecina nozīmīgu iekšējās kontroles procedūru darbības efektivitāti. Tās ir kontroles procedūras, no kurām ir atkarīgas citas kontroles procedūras, piemēram, nefinanšu informācija, ko sagatavo atsevišķs process, izņēmumu apstrāde un periodiska atskaišu pārbaude, ko veic vadītāji. Ja netiešās iekšējās kontroles procedūras ir nozīmīgas, ir jāiegūst pierādījumi to darbības efektivitātei. Ja jebkurš iepriekš norādītais faktors ir nozīmīgs, efektīvāk būtu veikt detalizētās procedūras.

Izstrādājot kontroles procedūru pārbaudes, revidents pievēršas pierādījumiem, kas tiks iegūti attiecībā uz būtiskajiem aplūkotajiem apgalvojumiem (punkti finanšu pārskatos, kur varētu rasties neatbilstības), pretstatā kontroles procedūras veidam. Kontroles procedūru uzdevums ir mazināt riskus un nodrošināt, piemēram, pārdošanas darījumu pilnīgumu.

Ir arī praktiskas vairākas priekšrocības, ko iegūst, izstrādājot kontroles procedūru pārbaudes, kas ir vērstas galvenokārt uz aplūkojamo apgalvojumu. Piemēram:

- pārbaudāmās kontroles procedūras var būt tieši saistītas ar būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatos;
- tā kā pārbaudes mērķis nav saistīts ar īpašām kontroles procedūrām, var pārbaudīt citas kontroles procedūras, kas vērstas uz tiem pašiem riskiem (vai kontroles mērķiem); tas ļauj pārbaudē iekļaut neprognozējamības elementu vai dažādību; un
- tas ļauj vienkāršāk novērtēt un pārbaudīt uzņēmumā jaunievietas kontroles procedūras, kas vērstas uz tiem pašiem apgalvojumiem.

Kontroles procedūru pārbaūžu mērķis bieži vien ir nodrošināt zema vai vidēja līmeņa kontroles risku (augsta vai vidēja līmeņa riska samazinājumu (ticamība)) attiecībā uz to, ka pārbaudītā kontroles procedūra darbojas efektīvi.

Izstrādājot kontroles procedūru pārbaudes, revidents var apsvērt divu līmeņu ticamību, ko var nodrošināt kontroles procedūras:

- augsta līmeņa ticamība (zems atlikušais risks); attiecas uz situācijām, kad pierādījumus nodrošina kontroles procedūru pārbaudes; un
- vidēja līmeņa ticamība (vidējs atlikušais risks); attiecas uz gadījumiem, kad kontroles procedūru pārbaudes tiek veiktas apvienojumā ar citām detalizētām procedūrām, lai izvērtētu konkrētu apgalvojumu.

Atribūtu izlasi bieži vien izmanto kontroles procedūru pārbaudei. Šajā metodē tiek izmantota mazākā izlase, kas spēj nodrošināt noteiktu iespējamību, ka tiks atklāts novirzes līmenis, kurš pārsniedz pieņemamo novirzes līmeni.

Tabula 17.5-4

Priekšrocības	
Atribūtu/atklājošā izlase	Lieliski piemērota tādu iekšējās kontroles procedūru efektivitātes pārbaudei, kuras jau ir izvērtētas kā ļoti uzticamas to veida un īstenošanas izvērtēšanas procedūru gaitā.
	Ja kontroles procedūras darbībā ir sagaidāmas jebkāda līmeņa novirzes, ieteicams apsvērt iespēju izmantot alternatīvas revīzijas pierādījumu apkopošanas metodes.
	Ja šādā kontroles procedūru pārbaudes izlasē netiek atklātas nekādas novirzes, revidents var apliecināt, ka kontroles procedūra darbojas efektīvi. Ja novirzes tiek atklātas, parasti efektīvāks veids ir pārtraukt procedūru un veikt alternatīvas detalizētas revīzijas procedūras. Pat viena vienīga kontroles procedūras novirze liek pārskatīt izvērtēto kontroles riska līmeni. Lai pēc novirzes atklāšanas turpinātu pārbaudi, ir būtiski jāpalielina izlase un, iespējams, netiks atklātas citas novirzes.

Izlasses lieluma noteikšana

Tālāk izklāstīts, kā nosaka izlases lielumu.

$$\text{Izlases lielums} = \text{ticamības robeža} \div \text{pieņemamais novirzes līmenis}$$

Lai pārbaudītu kontroles procedūru efektivitāti, minimāli ļaujoties uz citu veikto darbu, bieži vien izmanto 90% ticamības līmeni (saistītā ticamības robeža = 2,3) (skatiet ticamības robežu tabulu 17.3-2). Maksimālais pieļaujamais novirzes līmenis varētu būt 10%. Šajā gadījumā mazākā izlase būtu 23; tālāk norādīts aprēķins.

$$\text{Ticamības robeža (2,3)} \div \text{pieļaujamais novirzes līmenis (0,1)} = \text{izlases lielums (23)}$$

Ja ir iegūti citi pierādījumi attiecībā uz konkrētu apgalvojumu (piemēram, detalizēto revīzijas procedūru rezultātā), ticamības robeža ir jāsamazina tā, lai kontroles procedūras efektivitātes pārbaudes rezultātā tiktu iegūts vidēja līmeņa riska samazinājums. Šādā gadījumā var izmantot 80% ticamības līmeni (saistītais ticamības robeža = 1,61), kā rezultātā izlase samazinās līdz 8. Dažās firmās tiek izmantoti nedaudz augstākas ticamības robežas, kā rezultātā mazākā izlase, kas nodrošina vidēja līmeņa riska samazinājumu, ir 10; augstāka līmeņa riska samazinājumam — 30.

Izlases paraugu atlase

Tālāk aprakstīts izlases paraugu atlases process.

Tabula 17.5-5

Veicamās darbības	
Izlases paraugu atlase	Nosakiet procedūras mērķi un iegūstamos pierādījumus saistībā ar apgalvojumiem, kas attiecas uz pārbaudāmajām kontroles procedūras pazīmēm.
	Atlasiet atbilstošu vienumu ģenerālkopu, lai sasniegtu pārbaudes mērķi. Tā var atšķirties atkarībā no aplūkojamā apgalvojuma. Piemēram, lai pārbaudītu pārdošanas darījuma esamību, var atlasīt rēķinus, tomēr šie dokumenti neaplicina pārdošanas darījuma pilnīgumu. Šādā gadījumā efektīvāk ir salīdzināt pasūtījuma ievadni vai transportēšanas dokumentus ar rēķinu un pēc tam ar debitoru parādu uzskaiti.
	Nosakiet mazāko izlasi, kāda nepieciešama, lai nodrošinātu pieprasīto riska samazinājuma līmeni. Tas var būt vidējs vai augsts riska samazinājuma līmenis.
	Izmantojot nejaušas atlasīšanas numuru ģenerētāju vai citu atbilstīgu metodi, atlasiet pārbaudāmos vienumus. Katram izlases vienumam ir jābūt vienādi varbūtībai, ka tas tiks atlasīts.

Kontroles procedūras, kas netiek izmantotas katru dienu

Tālāk norādīts, kā atlasīt izlases paraugus kontroles procedūrām, kas netiek izmantotas katru dienu. Tomēr ņemiet vērā, ka faktisko izlases lielumu vienmēr nosaka, pamatojoties uz profesionālu spriedumu.

Tabula 17.5-6

Kontroles procedūras	Ieteicamā minimālā	
	izlase	Pārbaudes pārklājums
Vienreiz nedēļā	10	19%
Vienreiz mēnesī	2–4	25%
Vienreiz ceturksni	2	50%
Vienreiz gadā	1	100%

PIEZĪMES.

Ja iekšējās kontroles efektivitātes pārbaudei tiek izmantota statistiska izlase, palielinoties ģenerālkopai, nav jāpalielina izlases apjoms. Nejaušā kārtībā atlasīta 30 vienumu liela izlase, kurā nav konstatētas novirzes, sniedz augsta līmeņa pārliecību par kontroles procedūras efektivitāti.

Izstrādājot kontroles procedūru pārbaudes, pārdomājiet, kas tieši uzskatāms par kļūdu vai izņēmumu. Šādi ietaupīsiet laiku pārbaudes vai tās rezultāti izvērtēšanas gaitā un nešaubīgi zināsit, kādi gadījumi uzskatāmi par kontroles procedūras novirzi.

Ja kontroles procedūras efektivitātē ir sagaidāmas jebkāda līmeņa novirzes, ieteicams apsvērt iespēju izmantot alternatīvas revīzijas pierādījumu apkopošanas metodes.

Atribūtu izlases vajadzībām var izmantot vienkāršu plānu.

Izmantojot 95% ticamības līmeni (5% novirzes līmenis):

- 10 vienumu izlase bez novirzēm nodrošinās vidēja līmeņa riska samazinājumu; ja tiek atklāta novirze, riska samazinājums netiek nodrošināts;
- 30 vienumu izlase bez novirzēm sniegs augsta līmeņa riska samazinājumu; ja tiek atklāta viena novirze, tiek nodrošināts tikai vidēja līmeņa riska samazinājums; ja tiek atklātas vairākas novirzes, riska samazinājums netiek nodrošināts; un
- 60 vienumu izlase ar ne vairāk kā vienu novirzi sniegs augsta līmeņa riska samazinājumu; ja tiek atklātas divas novirzes, tiek nodrošināts tikai vidēja līmeņa riska samazinājums; ja tiek atklātas vairāk nekā divas novirzes, kontroles procedūru pārbaude nenodrošina riska samazinājumu.

17.6 Noviržu izvērtēšana

Tālāk aprakstīts noviržu izvērtēšanas process.

Tabula 17.6-1

	Veicamās darbības
Noviržu izvērtēšana	Identificējiet novirzes. Iedaliet katru izlases vienumu vienā no divām kategorijām: „novirze” vai „nav novirze”.
	Rūpīgi izvērtējiet katras novirzes veidu un cēloni. Piemēram, vai pastāv norādes uz vadības līmeņa pārkāpumiem vai iespējamu krāpšanu, vai arī problēmu vienkārši izraisa apstākļi, ka atbildīgā persona ir bijusi atvaļinājumā?
	Ņemiet vērā izlases risku. Ja ir atklātas novirzes, apsveriet, vai ir jāsamazina paļaušanās uz kontroles procedūru efektivitāti, jāpalielina izlase (skat. tālāk) vai jāizmanto alternatīvas procedūras.

PIEZĪMES.

Kā norādīts iepriekš, nav liels jēgas veikt kontroles procedūru pārbaudes, ja pastāv iespējamība, ka tiks atklātas novirzes. Tas ir tāpēc, ka vienīgais veids, kā iegūt nepieciešamo pārlicību, ir palielināt izlasi. Gadījumā, ja tiek atklāta vēl kāda novirze, izlase ir atkal jāpalielina utt. Daudz efektīvāk būtu veikt alternatīvas procedūras nekā palielināt izlasi.

Viens iespējamais izņēmums ir situācija, kad novirzes veidu var skaidri identificēt un iekļaut pārbaudes izstrādē. Piemēram, novirzes, kas identificētas konkrētā laika posmā, kas persona, kas parasti veic kontroles procedūru pārbaudes, bijusi atvaļinājumā, var izvērtēt, veicot noteiktas detalizētās procedūras.

Izlases rezultātus var izvērtēt, salīdzinot maksimālo pieļaujamo novirzes līmeni ar t.s. augšējo novirzes robežlīmeni. Augšējo novirzes robežlīmeni aptuveni nosaka pēc šādas formulas:

$$\text{Augšējais novirzes robežlīmenis} = \text{koriģētā ticamības robeža} \div \text{izlases lielums}$$

Koriģēto ticamības robežu nosaka, pamatojoties uz atklāto noviržu skaitu, kā norādīts tālāk.

Tabula 17.6-2

Koriģētā ticamības robeža atbilstoši atklāto noviržu skaitam					
Nepieciešamais ticamības līmenis	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Pieņemsim, ka 30 vienumu izlasē (ar 90% ticamības līmeni un 10% maksimālo pieļaujamo novirzes līmeni) tika atklātas divas novirzes. Augšējo novirzes robežlīmeni aprēķina šādi:

$$\text{Koriģētā ticamības robeža (5,3)} \div \text{izlases lielums (30)} = \text{augšējais novirzes robežlīmenis 17\%}$$

Rezultāts 17% ir daudz augstāks nekā maksimālais pieļaujamais novirzes līmenis (10%), un tas nozīmē, ka paļaušanās uz kontroles procedūras efektivitāti ir jāsamazina. Tomēr, ja tiek nolemts palielināt izlasi, tā ir jāpalielina līdz 60 vienumiem, un vairs nedrīkst būt nevienas novirzes. Rezultātā augšējais novirzes robežlīmenis tiek samazināts (skat. aprēķinu tālāk) līdz pieņemam līmenim (piem. apmēram līdz sākotnējam 10% ierobežojumam).

$$\text{Koriģētā ticamības robeža (5,3)} \div \text{izlases lielums (60)} = \text{augšējais novirzes robežlīmenis 9\%}$$

Tomēr, ja tiek atklāta papildu novirze, izlase atkal ir jāpalielina. Tas nozīmētu neefektīvu revīzijas laika patēriņu, jo nav garantijas, ka nepastāv papildu novirzes.

$$\text{Koriģētā ticamības robeža (6,7)} \div \text{izlases lielums (75)} = \text{augšējais novirzes robežlīmenis 9\%}$$

17.7 Problēmu analīze — pārbaudes apjoms

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

Pārbaudes apjoma noteikšana

Papildu procedūru izstrāde — debitori

Tālāk izklāstīta revīzijas programma attiecībā uz debitoriem. Programmā ir iekļauta statistiska debitoru izlase.

„Bērziņa mēbeles” SIA Debitori — revīzijas procedūras

Klients: „*Bērziņa mēbeles*” SIA

	Aplūkotie apgalvojumi	Darbu veica: (iniciāli)	Atsauce uz DD	Komentāri
PROCEDŪRAS				
<p>1. Analītiskās procedūras</p> <p>Nosakiet sagaidāmo debitoru parādu atlikumu perioda beigās, pamatojoties uz gūto izpratni par uzņēmumu.</p> <p>Nosakiet nozīmīgas izmaiņas vai tendences šādās jomās:</p> <ul style="list-style-type: none"> • debitoru parādu atlikums; • debitoru parādu vecumanalīze pēc klienta; • debitoru dienas; • debitori ar kredīta atlikumiem; • citas negaidītas novirzes; paskaidrojiet; • citi debitori (debitori, kas nav pircēji un pasūtītāji). <p>Dokumentējiet konstatētos faktus.</p>	<i>PEPP</i>	<i>MAG</i>	<i>C.120</i>	<p><i>Salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu debitoru parādu apjoms ir palielinājies par 60%.</i></p> <p><i>Arī debitoru parādu atmaksas laiks ir pieaudzis no 39 dienām līdz 45 dienām.</i></p>
<p>2. Saraksts</p> <p>Iegūstiet detalizētu (sakārtotu pēc vecuma) debitoru sarakstu perioda beigās:</p> <p>a) pārbaudiet aritmētisko precizitāti un salīdziniet ar virsgrāmatu;</p>	<i>E</i>	<i>MAG</i>	<i>C.110</i>	

	Aplūkotie apgalvojumi	Darbu veica: (iniciāli)	Atsauce uz DD	Komentāri
<p>b) salīdziniet nosaukumus un summas ar palīggrāmatu;</p> <p>b) iztaujājiet personālu, kas nodarbojas ar debitoriem, par gadījumiem, kad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • klientam ir piešķirti īpaši labvēlīgi nosacījumi; • ir mainīti pārdošanas līguma noteikumi; • ir notikuši darījumi ar saistītajām pusēm; un • ir būtiski pārsniegts iekšējais kredītlimits. 	<i>EPP</i>	<i>MAG</i> <i>MAG</i>		<i>Sarunā ar Andri un Kati noskaidrojām, ka klientu pārdošanas līgumu noteikumi mēdz atšķirties, tomēr tos apstiprina Andris.</i>
<p>3. Uzkrājumi šaubīgiem debitoru parādiem</p> <p>Pārliecinieties, vai uzkrājumi šaubīgiem debitoru parādiem ir saistīti ar konkrētiem kontiem un ir atbilstīgi:</p> <p>a) pārbaudiet novecojušo debitoru parādu virsgrāmatu un salīdziniet to ar iepriekšējiem periodiem;</p>	<i>PV</i>	<i>MAG</i>	<i>C.120</i>	<i>Ir palielinājusies parādu, kuru termiņš pārsniedz 60 dienas, attiecība pret pārdošanas apjomu salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu. Kopā ar Andri jāpārskata kavēto debitoru parādu saraksts un jāiegūst informācija par uzkrājumu.</i>
<p>b) pārskatiet maksājumus, kas saņemti pēc perioda beigām (ja iespējams, iegūstiet novecojušo debitoru parādu virsgrāmatu perioda beigās, kurā iegrāmatoti sekojošie ieņēmumi.</p>	<i>PPV</i>	<i>MAG</i>		
<p>4. Periodizācija</p> <p>Veiciet un dokumentējiet periodizācijas procedūras</p>	<i>PP</i>	<i>MAG</i>	<i>C.115</i>	<i>Periodizācijas pārbaudē jāiegūst saraksts ar atgrieztajām precēm. Pagājušajā gadā tika atgrieztas vairākas liela apjoma preces. Līgumos noteiktie preču atgriešanas nosacījumi tika pārbaudīti pārdošanas darījumu pārbaudes gaitā. Skat. DD Nr. 503.1. Perioda beigu daļā veiktie žurnālu ieraksti ir pārbaudīti DD Nr. 626.</i>
DETALIZĒTAS PROCEDŪRAS — IZLASE				
<p>S1. Izvērstas apstiprinājums</p> <p>Atlasiet 15 kontu apstiprinājuma vēstules saskaņā ar parādu apstiprinājuma vēstuļu sarakstu.</p> <p>Apkopojiet rezultātus un analizējiet starpības, pārbaudot pamatā esošos dokumentus un veicot iztaujāšanu.</p>	<i>EPP</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	

	Aplūkotie apgalvojumi	Darbu veica: (iniciāli)	Atsauce uz DD	Komentāri
KONTROLES PROCEDŪRU PĀRBAUDES				<i>Nav</i>
PAPLAŠINĀTAS PROCEDŪRAS — attiecībā uz īpašiem identificētiem krāpšanas riskiem				
E1. Debitoru parādu apstiprinājuma vēstules — (krāpšanas risks) a) Tālruņu vai uzņēmumu katalogos pārbaudiet vairāku klientu nosaukumus, adreses, tālruņa, faksa numurus, lai pārlicinātos, ka tie ir reāli uzņēmumi. b) Papildus apstiprinājuma vēstuļu sūtīšanai, lai pārbaudītu informāciju par debitoru un pārdošanas līgumu nosacījumiem, apsveriet iespēju pārbaudīt tīmekļa vietnes vai citu tiešsaistē pieejamo informāciju par klientiem. Lūdziet norādīt jebkādas blakus darījumus vai īpašu nosacījumus. c) Apsveriet, vai akceptēsīt tikai oriģinālas (parakstītas) apstiprinājuma vēstules.	<i>EPP</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	<i>No atlasītajām apstiprinājuma vēstulēm ir pārbaudīti 5 uzņēmumu nosaukumi, adreses un faksa numuri. Nav konstatēti izņēmumi.</i> <i>Sazvanījām 2 klientus un pārbaudījām līguma nosacījumus un informāciju par pārdošanas darījumu. Nav konstatēti izņēmumi.</i>
E2. Uzkrājumi šaubīgiem debitoru parādiem a) Pārbaudiet izlasi — 10 vienu otram sekojošos maksājumus uz bankas depozīta kontiem. b) Pārskatiet visas kredītvēstules, kas izsniegtas pēc perioda beigām. Apsveriet iespēju pārbaudīt klientu failus vai pamatā esošo dokumentāciju. c) Pārskatiet debitoru parādu periodizāciju pēc perioda beigām, lai pārlicinātos, ka iepriekšējā periodā tie nav bijuši šaubīgi.	<i>V</i>	<i>MAG</i>	<i>C.121</i>	<i>Nav konstatēti izņēmumi.</i> <i>Konstatējām 2 kredītvēstules, kas izsniegtas pēc perioda beigām, taču tās bija nebūtiskas. Klienti atgriezta preces, jo tās bija bojātas saņemšanas brīdī. Nav skaidrs, vai tās tika sabojātas transportēšanas laikā vai jau bija bojātas ražotnē.</i>

Atsauce uz DD. = atsauce uz darba dokumentu

Detalizētās procedūras — izlase

Tālāk izklāstīts pārbaudes izstrādes process, kurā tiek izmantota statistiska izlase, lai noteiktu debitoru parādu esamību un precizitāti. Kā avota dokuments attiecībā uz klientiem, kuriem nosūtītas apstiprinājuma vēstules, ir izvēlēts rēķins, jo daži mazumtirgotāji ir norādījuši, ka neapstiprinās faktiskos perioda beigu atlikumus.

Lai noteiktu debitoru parādu esamību un precizitāti, tiks iegūta statistiska izlase (izmantojot naudas vienību izlases metodi).

Jautājums.	Atbildes pasākums
Pārbaudes mērķis	<i>Pārlicināties par debitoru parādu esamību un precizitāti, atlasot vairākus debitoru parādu atlikumus un nosūtīt apstiprinājuma vēstules</i>

Jautājums.	Atbildes pasākums
BNR atbilstošajos apgalvojumos	<i>Esamība = vidējs risks</i> <i>Precizitāte = zems risks</i>
Pārbaudāmā ģenerālkopa	<i>Debitoru parādu atlikums perioda beigās</i>
Ģenerālkopas vērtība naudas izteiksmē	177 203 €
Īpaši vienumi, kas tiks novērtēti atsevišķi	38 340 €
Riska samazinājums iekšējās kontroles efektivitātes pārbaudes rezultātā	<i>Vidējs</i>
Riska samazinājums citu procedūru, piemēram, risku izvērtēšanas procedūru, rezultātā	<i>Ierobežots</i>
Izmantojamā ticamības robeža (jāsamazina citu avotu nodrošināta risku samazinājuma gadījumā)	<i>Ir plānots veikt uz ieņēmumiem/debitoriem vērsto kontroles procedūru pārbaudes; tiks izmantots 75% ticamības līmenis (1,4).</i>
Būtiskums	15 000 €
Sagaidāmās novirzes izlasē	<i>Nav</i>

Izlases lieluma aptuvena noteikšana

Īpaši vienumi tiek pārbaudīti atsevišķi. Ir divi saistīto pušu debitoru parādi — 28 340 € (Olga Bērziņa) un 10 000 € (Valdis Saule), kas ir jāapstiprina katrs atsevišķi.

Attiecībā uz pārējo pircēju parādu atlikumu 138 863 € (177 203 € - 38 340 €) ir jāveic esamības un precizitātes pārbaude, izmantojot debitoru apstiprinājuma vēstules. Tā kā daži klienti nevar apstiprināt atlikumus, debitoru parādu apstiprināšanai tiks izmantoti rēķinu apstiprinājumi un:

- paraugu ņemšanas intervāls:
precizitāte (būtiskums) ÷ ticamības koeficients
 $15\,000\text{ €} \div 1,4\ (75\%) = 10\,714\text{ €}$
- izlases lielums:
pārbaudāmā ģenerālkopa ÷ paraugu ņemšanas intervāls
Konkrētu vienumu, kas noņemti atsevišķai izvērtēšanai, izslēgšana
 $138\,340\text{ €} \div 10\,714\text{ €} = 13$

Tā kā šajā ģenerālkopā izlases vienības ir rēķini, izlasē ietilpst 13 rēķini, kas atlasīti apstiprināšanai, kā arī diviem augstāk norādītajiem saistīto pušu darījumu atlikumiem.

Pārbaudāmo rēķinu atlase

Lai atlasītu pārbaudāmos rēķinus un klientus, rēķini tiek atlasīti, izmantojot naudas vienību izlases metodi. Atlikušajam pircēju parādu atlikumam 138 340 € apmērā kā sākuma punkts tika atlasīta summa 913 €. Izmantojot izlases intervālu 10 714 €, tika atlasīti 13 rēķini.

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

Pārbaudes apjoma noteikšana

Papildu procedūru izstrāde — debitori

Revīzijas procedūru programma SIA „Kurmis & Co”

Atlikums — debitoru parādi (DP)

Pamatprocedūras:

Procedūra	Apgalvojumi	Paveiktais darbs un atsauce uz DD.	Komentāri
<p>Analītiskās procedūras Jāveic analītiskās procedūras attiecībā uz DP atlikumu, vecumanalīzi un galvenajiem rādītājiem, kā arī jāsalīdzina tendences un rezultāti ar iepriekšējo periodu.</p>	PEPP	C.110 LP	Debitoru dienu apjoms ir palielinājies no 58 dienām (pirms diviem gadiem) līdz 106 dienām. Lielāko daļu pieauguma izraisa SIA „Bērziņa mēbeles” DP palielinājums.
<p>Saraksts Jāiegūst DP vecumanalīzes saraksts un jāpārbauda aritmētisko precizitāti, jāsalīdzina ar virsgrāmatu un kopā ar Rasmu jāpārskata sarakstā iekļautos saistīto pušu atlikumus. Jāpārbauda vecumanalīzes precizitāti, pārbaudot 5 subjektīvi atlasītus rēķinus, un jāpārbauda, vai vecumanalīzes atskaite ir precīza.</p>	PP	C.105 LP C.105 LP	Saraksts atbilst virsgrāmatai un nav atrastas vecumanalīzes vai aritmētiskās kļūdas. Nav konstatēti izņēmumi.
<p>Atalgojums Ar Raiti jāpārrunā informācija par atalgojumu un jāpārbauda vecumanalīzi. Jāpārrunā tādu parādu atgūstamība, kas vecāki par 90 dienām. Jāiegūst saraksts ar turpmākajiem maksājumiem līdz pārbaudes beigām attiecībā uz notikumiem pēc bilances datuma.</p>	V	C.120 LP	Pārskatījām sarakstu kopā ar Raiti. Tikai divu parādu termiņš pārsniedz 90 dienas. SIA „Bērziņa mēbeles” rēķinu, kuru termiņš pārsniedz 90 dienas, kopsumma ir 10 590 €. Raitis uzskata, ka tie visi ir atgūstami un tiks drīzumā samaksāti. Daži rēķini tika samaksāti pēc perioda beigām.
<p>Periodizācija Jāpārbauda 10 rēķinu liela izlase pirms un pēc perioda beigām un jādokumentē citas periodizācijas procedūras, lai pārlicinātos, ka darījumi ir reģistrēti pareizā periodā. Jāpārbauda pierādījumi, kas apliecina, ka atlasīto darījumu preces ir nosūtītas pirms perioda beigām.</p>	PP	C.122 LP	Nav konstatētas kļūdas ne šeit, ne ieņēmumu periodizācijas pārbaudē. Visi perioda beigu daļā veiktie žurnāla ieraksti ir pārbaudīti DD Nr. 626.

Procedūra	Apgalvojumi	Paveiktais darbs un atsauce uz DD.	Komentāri
<p>Apstiprinājumi Jāiegūst apstiprinājumi attiecībā uz visiem saistīto pušu parādiem. Jāatlasa debitoru parādu atlikumi (izņemot iepriekš norādītos saistīto pušu parādus), nodrošinot 60% pārklājumu. Pirms apstiprinājuma vēstuļu sūtīšanas jāpārbauda vairāku klientu nosaukumi un adreses, lai pārliecinātos, ka informācija ir pareiza. Jāsazvanās ar klientiem, kas atsūtījuši apstiprinājumus pa faksu, lai pārliecinātos par informācijas precizitāti.</p> <p>Attiecībā uz apstiprinājumiem, kam nav saņemtas atbildes, jāveic alternatīvas procedūras.</p>	<p><i>EPP</i></p>	<p><i>C.130</i> <i>LP</i></p>	<p><i>Apstiprinājām SIA „Bērziņa mēbeles” parādus un salīdzinājām uzņēmuma parādu ar darba dokumentu failu.</i></p> <p><i>Atbildes uz debitoru parādu apstiprinājuma vēstulēm tika saņemtas tikai 45% gadījumā, tāpēc tika veiktas alternatīvas procedūras.</i></p>

Detalizētās procedūras — izlase

Tika pārbaudīti atsevišķi apstiprinājumi, lai nodrošinātu vidēja līmeņa risku. Tika izmantotas detalizētās procedūras.

Izvērstās/citas detalizētās procedūras

Ņemot vērā riskus saistībā ar vadības līmeņa pārkāpumiem, tika pārbaudītas atsevišķu nosūtīto apstiprinājuma vēstuļu saņēmēju nosaukumi un adreses. Apstiprinājuma vēstuļu atbildēm, kas tika saņemtas pa faksu, tika pārbaudīta precizitāte, sazvanoties ar klientu.

18. Paveiktā darba dokumentēšana

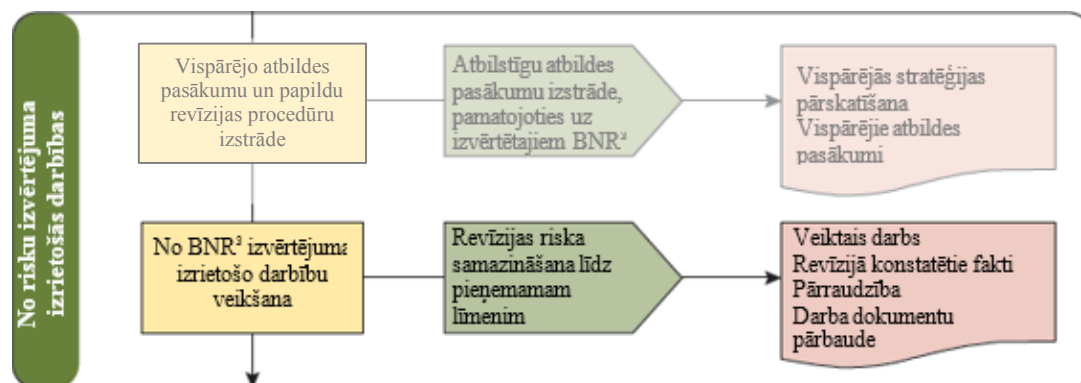
Nodaļas saturs

Norādījumi pareizai un pienācīgai revidenta atbildes pasākumu dokumentēšanai revīzijas darba dokumentu failā.

Saistītie SRS

230.

Diagramma 18.0-1



Piezīmes.

1. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts

Saistīto SRS fragmenti

230. SRS 7. punkts

Revidents sagatavo revīzijas dokumentus savlaicīgi. (Skat. A1 punktu.)

230. SRS 8. punkts

8. Revidents sagatavo revīzijas dokumentus tā, lai pieredzējis revidents, kuram nav bijusi iepriekšēja saistība ar noteiktu revīziju, varētu gūt izpratni par: (Skat. A2-A5, A16-A17 punktu.)

- a) revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu, kas veiktas atbilstoši SRS un citām spēkā esošām tiesiskajām un normatīvajām prasībām; (skat. A6-A7 punktu)
- b) veikto revīzijas procedūru rezultātiem un apkopotajiem revīzijas pierādījumiem; un
- c) būtiskajiem jautājumiem, kas radušies revīzijas gaitā, ar tiem saistītajiem secinājumiem un nozīmīgajiem spriedumiem, kas veidojušies, izdarot šos secinājumus. (Skat. A8-A11 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
230. SRS 9. punkts	Reģistrējot veikto revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu, revidents reģistrē: a) īpašus pārbaudāmos jautājumus vai apstākļus identificējošās iezīmes (skat. A12. punktu); b) to, kura persona veikusi revīziju un kurā datumā revīzija pabeigta; c) to, kura persona pārskatījusi paveikto revīzijas darbu un šādas pārbaudes datumu un apjomu. (Skat. A13 punktu.)
230. SRS 10. punkts	Revidents reģistrē to, kādas pārrunas saistībā ar nozīmīgiem jautājumiem notikušas ar vadību, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde un citām personām, tostarp norādot šādu nozīmīgo jautājumu raksturu un to, kur šādas pārrunas notikušas un kādas personas tajās piedalījušās. (Skat. A14. punktu.)

18.1 Pārskats

Faila dokumentācija ir izšķiroša loma revīzijas plānošanā un veikšanā. Tā apliecina, ka darbs faktiski tika paveikts, un kalpo kā pamats revidenta ziņojumam. To izmanto arī kvalitātes kontroles pārbaudes vajadzībām, SRS un piemērojamo juridisko un normatīvo prasību atbilstības izvērtēšanai un iespējamām trešo pušu pārbaudēm.

Konkrētas revīzijas dokumentēšanas prasības un veidi ir aplūkoti 1. sējuma 16. nodaļā un šeit netiks atkārtoti. Tālāk sniegts kontrolsaraksts dažiem aspektiem, kas jāizvērtē, apkopojot revīzijas failu.

Tabula 18.1-1

Apsvērumi saistībā ar dokumentēšanu	Jā/nē
Vai ir dokumentēts firmas kvalitātes kontroles rokasgrāmatā noteikto dokumentēšanas prasību ievērošana?	
Vai revīzijas dokumenti ir atbilstīgi sakārtoti un pilnīgi, un ir norādītas nepārprotamas atsauces uz to, kurās vietās ir aplūkoti nozīmīgi jautājumi?	
<p>Vai failu dokumentācijā ir norādīti šādi aspekti.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kas veica revīzijas darbu un kādā datumā šāds darbs tika pabeigts? • Kas pārskatīja paveikto revīzijas darbu; kāds bija pārskatīšanas datums un apjoms? • Kādas pārrunas saistībā ar nozīmīgiem jautājumiem notikušas ar vadību, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde un citām personām, tostarp norādot šādu nozīmīgo jautājumu raksturu, un kur šādas pārrunas notikušas un kādas personas tajās piedalījušās? 	
<p>Vai pieredzējis revidents, kam nav iepriekšējas saistības ar šo revīziju, var gūt izpratni par šādiem aspektiem.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Atbilstoši SRS un citām spēkā esošām tiesiskajām un normatīvajām prasībām veikto revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms. • Revīzijas procedūru rezultāti un apkopotie revīzijas pierādījumi. • Darba uzdevuma gaitā konstatētie nozīmīgie jautājumi un atbilstošie praktizējošā grāmatveža secinājumi, kā arī nozīmīgi profesionālie spriedumi. 	
<p>Vai failā ir iekļauta dokumentācija, kurā aplūkoti šādi aspekti.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revīzijas priekšnosacījumu izpilde un lēmums akceptēt vai turpināt darba uzdevumu. • Vispārējā revīzijas stratēģija. • Pārrunas darba grupā. • Iegūtās izpratnes par uzņēmumu pamatelementi un izpratne par katru no pieciem iekšējās kontroles komponentiem, tostarp norādot iegūtās informācijas avotus. • Risku izvērtēšanas procedūru rezultāti. • Identificētie un izvērtētie būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī. • Detalizētais revīzijas plāns, kurš vērsts uz izvērtētajiem riskiem. • Revīzijas procedūru rezultāti, tostarp iegūto pierādījumu atbilstība un ticamība un konstatēto izņēmumu apstrāde, tostarp nepieciešamās izmaiņas risku izvērtējumā. • Informācija un procedūras, kas vērstas uz revīzijas gaitā identificētajām norādēm uz krāpšanu. • Izmaiņas būtiskumā, kas jāveic jauniegūtas informācijas ietekmē. • Pietiekama informācija katras procedūras atkārtotai veikšanai, ja tas būtu nepieciešams. • Revīzijas gaitā veiktas nozīmīgas izmaiņas vispārējā revīzijas stratēģijā vai revīzijas plānā, norādot šādu izmaiņu veikšanas iemeslus. • Detalizēta informācija par nozīmīgiem jautājumiem un to risinājumiem, piemēram, būtiskas nenoteiktības, bažas par vadības aplēsēm, notikumi pēc bilances datuma un citi jautājumi, kas varētu izraisīt revidenta atzinuma modifikācijas. 	

Apsvērumi saistībā ar dokumentēšanu	Jā/nē
Vai ir dokumentēta konsultēšanās firmā un ar revidenta un vadības nolīgtiem ekspertiem? Ja ir izmantots eksperts, vai ir dokumentēta eksperta darba atbilstība kā revīzijas pierādījums?	
Vai ir dokumentēta 600. SRS prasību ievērošana attiecībā uz saziņu ar komponentu revidentiem?	
Vai ir izvērtētas visos būtiskajos SRS noteiktās dokumentēšanas prasības? (Sarakstu ar SRS, kuros noteiktas konkrētas dokumentēšanas prasības, skat. 1. sējuma 16. nodaļā.)	

Failu īpašumtiesības

Ja vien likumos vai normatīvajos aktos nav paredzēts citādi, revīzijas dokumentācija ir revīzijas firmas īpašums.

Uzņēmuma reģistru kopija

Ja nepieciešams, revīzijas dokumentos var iekļaut uzņēmuma dokumentu kopijas (piemēram, nozīmīgi un īpaši līgumi un vienošanās). Tomēr uzņēmuma uzskaites ieraksti nevar kalpot kā atbilstīgi revīzijas dokumenti.

PIEZĪMES.

Sagatavošanas savlaicīgums

Savlaicīga revīzijas dokumentu sagatavošana palīdz uzlaboti revīzijas kvalitāti un veicina efektīvu apkopoto revīzijas pierādījumu no secinājumu pārskatīšanu un izvērtēšanu pirms revidenta ziņojuma pabeigšanas. Pēc revīzijas darba pabeigšanas sagatavoti dokumenti mēdz būt mazāk precīzi nekā darba gaitā sagatavotie dokumenti.

Vai revīzijas plāns ir pilnīgs?

Ja iespējams, revīzijas dokumentiem ir jābūt skaidriem un saprotamiem bez papildu mutiskiem skaidrojumiem. Mutiski skaidrojumi paši par sevi nekalpo kā paveiktā darba vai izdarīto secinājumu pamatojums. Tomēr tos var izmantot, lai skaidrotu vai precizētu revīzijas dokumentos iekļauto informāciju.

Pretrunas

Ja iegūtie revīzijas pierādījumi ir pretrunā ar galīgajiem secinājumiem par nozīmīgu jautājumu, pārliecinieties, ka failam pievienotajos dokumentos ir skaidrots, kā revidents ir novērsis šīs pretrunas. Tas nenozīmē, ka revidentam būtu jāpatur nepareizi vai novecojuši dokumenti.

19. Rakstiski apliecinājumi

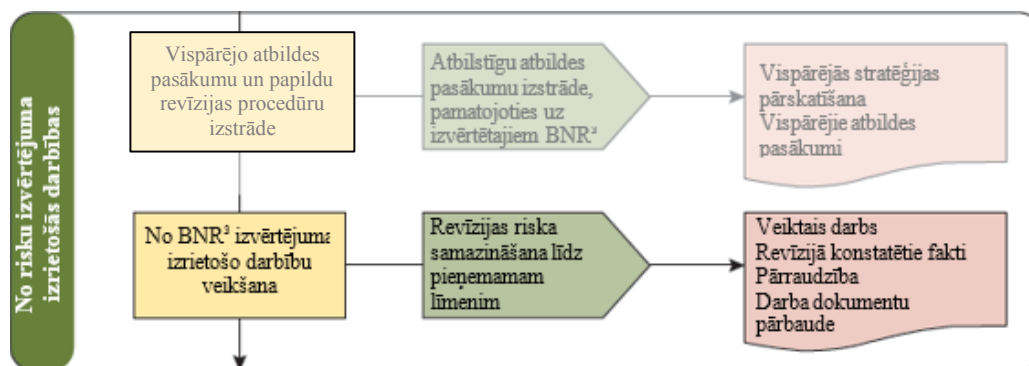
Nodaļas saturs

Norādījumi rakstisku apstiprinājumu iegūšanai saistībā ar vadības apliecinājumiem.

Saistītie SRS

580.

Diagramma 19.0-1



Piezīmes.

1. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts

580. SRS 6. punkts

SRS mērķi

Revidenta uzdevumi ir šādi:

- iegūt no vadības un, kad tas ir piemēroti, no personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, rakstiskus apliecinājumus, kuros tiek apliecināts, ka ir izpildīti pienākumi attiecībā uz finanšu pārskatu sagatavošanu un revidentiem sniegtās informācijas pilnīgumu;
- ja revidents uzskata par nepieciešamu vai šāda prasība ir noteikta citos SRS, apliecināt citu finanšu pārskatu vai tajos ietvertu apliecinājumu kontekstā iegūto būtisko pierādījumu pamatotību, iegūstot rakstiskus apliecinājumus; un
- veikt attiecīgus atbildes pasākumus attiecībā uz vadības un, kad tas ir piemēroti, personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sniegtiem rakstiskajiem apliecinājumiem vai gadījumos, ja vadība vai, kad tas būtu piemēroti, personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, nesniedz revidenta pieprasītos rakstiskos apliecinājumus.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
580. SRS 9. punkts	Revidents pieprasa sniegt rakstiskus apliecinājumus vadībai, kam ir piešķirta attiecīga atbildība par finanšu pārskatiem un ir zināšanas būtiskajos jautājumos. (Skat. A2-A6 punktu.)
580. SRS 10. punkts	Revidents pieprasa vadībai sniegt rakstiskus apliecinājumus, kuros vadība apliecina, ka ir veikusi savus pienākumus saistībā ar finanšu pārskatu sagatavošanu un noformēšanu atbilstoši revīzijas uzdevuma nosacījumiem, kā arī to, ka finanšu pārskati ir sagatavoti un noformēti atbilstoši norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām. (Skat. A7-A9, A14, A22 punktu.)
580. SRS 11. punkts	Revidents pieprasa vadībai sniegt rakstiskus apliecinājumus, kuros vadība apliecina, ka: a) ir sniegusi revidentam visu būtisko informāciju atbilstoši revīzijas uzdevuma nosacījumiem; un b) ka visi darījumi ir reģistrēti un atspoguļoti finanšu pārskatos. (Skat. A7-A9, A14, A22 punktu.)
580. SRS 12. punkts	Šī SRS 10. un 11. punktā noteiktajos rakstiskajos apliecinājumos tiek raksturoti vadības pienākumi atbilstoši tam, kā šie pienākumi ir raksturoti revīzijas uzdevumā.
580. SRS 13. punkts	Revidenta pienākums pieprasīt rakstiskus apliecinājumus ir noteikts arī citos SRS. Ja revidents secina, ka papildus šādiem rakstiskiem apliecinājumiem ir nepieciešams iegūt vienu vai vairākus rakstiskus apliecinājumus, kas kalpos kā revīzijas pierādījumi citu finanšu pārskatu vai viena vai vairāku finanšu pārskatos sniegtu apliecinājumu kontekstā, revidents pieprasa šādus citus rakstiskus apliecinājumus. (Skat. A10-A13, A14, A22 punktu.)
580. SRS 14. punkts	Rakstisku apliecinājumu datumam jābūt pēc iespējas tuvākam revidenta ziņojuma par finanšu pārskatiem datumam (bet ne vēlākam par to). Rakstiski apliecinājumi attiecas uz visiem finanšu pārskatiem un pārskatu periodiem, uz kuriem attiecas revidenta ziņojums. (Skat. A15-A18 punktu.)
580. SRS 15. punkts	Rakstiski apliecinājumi tiek sagatavoti kā revidentam adresēta apliecinājuma vēstule. Ja likumā vai noteikumos ir noteikta prasība vadībai sagatavot publiski pieejamus rakstiskus ziņojumus par saviem pienākumiem un revidents nosaka, ka šādos apliecinājumos ir ietverti daži vai visi šī SRS 10. vai 11. punktā noteiktie apliecinājumi, apliecinājuma vēstulē šie jautājumi nav jāietver. (Skat. A19-A21 punktu.)
580. SRS 16. punkts	Ja revidentam rodas bažas par vadības kompetenci, godprātību, godīgumu, ētikas normu ievērošanu vai rūpību, vai arī par to, kādā mērā vadība šādus principus atbalsta vai īsteno, revidents nosaka, kā šāda situācija ietekmē (rakstisku vai mutisku) apliecinājumu ticamību un revīzijas pierādījumus kopumā. (Skat. A24-A25 punktu.)
580. SRS 19. punkts	Ja vadība nesniedz vienu vai vairākus pieprasītos rakstiskos apliecinājumus, revidents rīkojas šādi: a) pārrunā situāciju ar vadību; b) atkārtoti novērtē vadības godprātību un to, cik lielā mērā šāda situācija ietekmē (rakstisko vai mutisko) apliecinājumu ticamību un revīzijas pierādījumus kopumā; un c) atbilstīgi rīkojas, tostarp, nosakot, kā šāda situācija ietekmē revidenta ziņojumā sniegto atzinumu atbilstoši 705. SRS prasībām, ņemot vērā šī SRS 20. punktā noteiktās prasības.
580. SRS 20. punkts	Revidents atsakās sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem atbilstoši 705. SRS prasībām šādos gadījumos: a) revidents secina, ka šaubas par vadības godprātību ir tik lielas, ka šī SRS 10. un 11. punktā noteiktos rakstiskos apliecinājumus nevar uzskatīt par ticamiem; vai b) vadība nesniedz šī SRS 10. un 11. punktā noteiktos pieprasītos rakstiskos apliecinājumus. (Skat. punktus A26-A27)

19.1 Pārskats

Revidents pieprasa rakstiskus apliecinājumus no personām, kas atbildīgas par finanšu pārskatu sagatavošanu (parasti tā ir vadība, tomēr atkarībā no uzņēmuma un spēkā esošajiem likumiem tās var būt arī personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde). Viens no vadības pienākumiem, ko vadība apstiprina, parakstot darba uzdevuma vēstuli (skat. 2. sējuma 4. nodaļu) ir sniegt rakstiskus apliecinājumus saistībā ar revīzijas gaitā sniegtajiem apliecinājumiem.

Revīzijas gaitā vadība sniedz vairākus mutiskus apliecinājumus, ko var izmantot kā revīzijas pierādījumus, kas papildina citas revīzijas procedūras. Darba uzdevuma noslēgumā šos mutiskos apliecinājumus iekļauj rakstisku apliecinājumu vēstulē, ko paraksta vadība un, ja nepieciešams, personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Piezīmes. Vairākos SRS ir noteiktas konkrētas prasības attiecībā uz rakstisku apliecinājumu iegūšanu. Rakstisko apliecinājumu vēstulē ir jānorāda konkrēti nepieciešamie apliecinājumi un vadības paziņojums par to, ka:

- vadība ir izpildījusi savus pienākumus attiecībā uz finanšu pārskatu sagatavošanu; un
- revidentam sniegtā informācija ir pilnīga.

Rakstisku apliecinājumu vēstules datumam jābūt pēc iespējas tuvāk datumam, kādā sagatavots revidenta ziņojums par finanšu pārskatiem. Rakstiski apliecinājumi attiecas uz visiem finanšu pārskatiem un pārskatu periodiem, uz kuriem attiecas revidenta ziņojums.

Rakstiskos apliecinājumus nevar izmantot kā:

- revīzijas procedūru aizstājējus; un
- kā vienīgo pierādījumu avotu attiecībā uz nozīmīgiem revīzijas aspektiem.

PIEZĪMES.

Kas paraksta vēstuli?

Darba uzdevumos ar augstu risku apsveriet iespēju iegūt vairākus apliecinājuma vēstules parakstus. Piemēram, apliecinājuma vēstuli var parakstīt īpašnieks-vadītājs un citas vadības grupas vadošās amatpersonas.

Apliecinājumi kā pierādījumi

Rakstiski apliecinājumi nevar kalpot kā pietiekami un atbilstīgi pierādījumi attiecībā uz jebkuru jautājumu, kas tajos aplūkots. Turklāt fakts, ka vadība ir sniegusi uzticamus rakstiskus apliecinājumus, neietekmē revīzijas pierādījumu veidu un apjomu, kas apliecina vadības pienākumus vai īpašus apliecinājumus.

19.2 Aplūkojamais jautājums

Vadības apliecinājumi var būt šādi.

- Mutiski apliecinājumi (revidenta pieprasīti vai nepieprasīti).
Šādus apliecinājumus parasti iegūst revīzijas laikā.
- Rakstiski apliecinājumi.
Darba uzdevuma noslēgumā revidentam ir jāpieprasa rakstisks vadības paziņojums, kurā vadība apliecina:
 - augstāk minētos mutiskos apliecinājumus;
 - ka vadība ir izpildījusi savu pienākumu sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar norādītajām finanšu pārskatu pamatnostādņēm;
 - ka visi darījumi ir reģistrēti un atspoguļoti finanšu pārskatos; un
 - citus apliecinājumus, kas nepieciešami saistībā ar iegūtajiem revīzijas pierādījumiem.

Tabula 19.2-1

Vadības apliecinājumu veidi	Pārrunās aplūkoti jautājumi
	Elektroniski aplūkoti jautājumi, piemēram, e-pasta ziņojumi, ierakstīti tālruņa ziņojumi vai īsziņas.
	Uzņēmuma sagatavoti grafiki, analīze un atskaites, kā arī saistītās vadības piezīmes un komentāri.
	Iekšēji un ārēji ziņojumi, sarakste.
	Personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un atalgojuma uzraudzības komiteju sapulču
	Parakstīta finanšu pārskatu kopija.
	Vadības apliecinājuma vēstule.

19.3 Revīzijas gaitā izvērtējamie apstākļi

Novērtējot vadības apliecinājumus, jāņem vērā šādi aspekti,

Tabula 19.3-1

Vadības apliecinājumu novērtēšana	
Izvērtējamie faktori	Var sagaidāms, ka persona, kas sniedz apliecinājumu, ir objektīva un pārzina aplūkojamo jautājumu?
	Vai apliecinājums ir pamatots, ņemot vērā: <ul style="list-style-type: none"> • revidenta izpratni par uzņēmumu un tā vidi; • citus iegūtos pierādījumus, tostarp citus vadības apliecinājumus; • citu pierādījumus, kas iegūti citu mērķu sasniegšanai veikto revīzijas procedūru rezultātā.
	Kādas papildu revīzijas procedūras ir nepieciešamas, lai apstiprinātu apliecinājumus? Lai pārliecinātos par vadības nolūkiem, apsveriet iespēju izskatīt sapulču protokolus, ieguldījumu komiteju protokolus, juridiskos dokumentus un iekšējo saraksti vai e-pastu. Piemēram, izvērtējot uzņēmuma spēju turpināt darbību, pamatojošus pierādījumus varētu iegūt, pārskatos valdes protokolus, juridiskos dokumentus un izvērtējot finansējuma informācijas pieejamību. Ja pamatojoši pierādījumi nav pieejami, vai šāda situācija uzskatāma par apjoma ierobežojumu?
	Ja vadības apliecinājumi ir pretrunā ar citiem revīzijas pierādījumiem: <ul style="list-style-type: none"> • Vai ir pamats šaubām par vadības godīgumu un godprātību? Ja jā, revidents pārrunā šo jautājumu ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un izvērtē, kā tas ietekmē izvērtētos riskus un nepieciešamību veikt papildu revīzijas procedūras. • Vai turpmāka paļaušanās uz citiem vadības apliecinājumiem būtu atbilstīga un pamatota rīcība?
	Apsveriet atbilstīgākos apliecinājuma dokumentēšanas veidus. Piemēram: <ul style="list-style-type: none"> • revidenta izveidots ziņojums; • uzņēmuma vadības izveidots rakstisks ziņojums; un • atspoguļošana vadības apliecinājumu vēstulē.

19.4 Rakstiski apliecinājumi

Rakstiski apliecinājumi ir svarīgs revīzijas pierādījumu avots, un to nosaka šādi faktori:

- ja vadība modificē vai nesniedz pieprasītos rakstiskos apliecinājumus, revidents var secināt, ka, iespējams, pastāv viena vai vairākas nozīmīgas problēmas; un
- prasība sniegt nevis mutiskus, bet gan rakstiskus apliecinājumus liek vadībai apsvērt šādus jautājumus rūpīgāk, tādējādi uzlabojot apliecinājumu kvalitāti.

Rakstiskus apliecinājumus revidents pieprasa no personām, kas ir atbildīgas par finanšu pārskatu sagatavošanu un izklāstu un ir zinošas saistītajās jomās. Bieži vien tas ir uzņēmuma izpilddirektors un finanšu direktors vai cita līdzvērtīga persona, piemēram, īpašnieks- vadītājs.

Revidenta pienākums ir pieprasīt vadībai sniegt rakstiskus apliecinājumus, kuros vadība apliecina, ka:

- vadība ir izpildījusi savu pienākumu sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar norādītajām finanšu pārskatu pamatnostādņēm;
- vadība ir sniegusi revidentam visu būtisko informāciju atbilstoši revīzijas uzdevuma nosacījumiem; un
- visi darījumi ir reģistrēti un atspoguļoti finanšu pārskatos.

Ja vadība nesniedz rakstiskus apliecinājumus vai revidents secina, ka pastāv nozīmīgas šaubas par vadības godprātību un uz šādiem apliecinājumiem nevar paļauties, revidents atsakās sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem.

Rakstiski apliecinājumi pamato arī citus ar finanšu pārskatiem saistītus pierādījumus (piemēram, citos SRS noteiktos pierādījumus) vai arī konkrētus apgalvojumus saistībā ar finanšu pārskatiem.

Tālāk norādīti citi SRS, kas attiecas uz rakstiskiem apliecinājumiem.

Tabula 19.4-1

SRS	Nosaukums	Punkts
240.	<i>Revidenta atbildība par krāpšanas iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu revīzijas ietvaros</i>	39.
250.	<i>Likumu un noteikumu ievērošanas izvērtēšana, veicot finanšu pārskatu revīziju</i>	16 .
450.	<i>Revīzijas laikā noteikto neatbilstību izvērtēšana</i>	14 .
501.	<i>Revīzijas pierādījumi — īpaši apsvērumi par atsevišķiem posteņiem</i>	12 .
540.	<i>Grāmatvedības aplēšu, tostarp patiesās vērtības aplēšu un saistīto skaidrojumu revīzija</i>	22.
550.	<i>Saistītās puses</i>	26.
560.	<i>Turpmākie notikumi</i>	9.
570.	<i>Uzņēmuma darbības turpināšana</i>	16.e)
710.	<i>Salīdzināmā informācija — atbilstošie rādītāji un salīdzināmi finanšu pārskati</i>	9.

Tālāk aprakstīti rakstiskajos apliecinājumos aplūkoti jautājumi.

Tabula 19.4-2

Vadības atbildība	Vadība ir:
	<ul style="list-style-type: none"> • izpildījusi savu pienākumu sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar norādītajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm (tostarp, ja nepieciešams, nodrošināt patiesu atspoguļojumu, kā noteikts revīzijas uzdevuma noteikumos) un sniegusi revidentam pilnīgu informāciju; un • dažos gadījumos (piemēram, kad darba uzdevuma nosacījumi ir saskaņoti ar citām pusēm) vadībai var arī tikt lūgts rakstiskos apliecinājumos atkārtoti apstiprināt to, ka tā piekrīt un saprot savus pienākumus.
	<ul style="list-style-type: none"> • vadība ir sniegusi revidentam visu būtisko informāciju atbilstoši revīzijas uzdevuma nosacījumiem;
	<ul style="list-style-type: none"> • vadība ir reģistrējusi visus darījumus uzskaites ierakstos un atspoguļojusi šos darījumus finanšu pārskatos.

Tabula 19.4-3

Īpaši apliecinājumi	Vadība apliecina, ka:
	Grāmatvedības pamatprincipi ir izvēlēti un piemēroti atbilstīgi un saskaņā ar norādītajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm.
	Ja norādītajās finanšu pārskatu pamatnostādnēs ir attiecīgi noteikts, ir uzrādīti, mērīti, atspoguļoti vai skaidroti saskaņā ar šādām pamatnostādnēm šādi aspekti: <ul style="list-style-type: none"> • plāni vai nodomi, kas varētu ietekmēt aktīvu un saistību pašreizējo vērtību vai klasifikāciju; • gan faktiskās, gan iespējamās saistības; • īpašumtiesības vai kontroles tiesības attiecībā uz aktīviem; • aizņēmumi vai apgrūtinājumi attiecībā uz aktīviem un apķīlātiem aktīviem; un • likumu, normatīvo aktu un līgumu aspekti, kas var ietekmēt finanšu pārskatus, tostarp to neievērošana.
	Vadība ir ziņojusi par visiem vadībai zināmajiem iekšējās kontroles sistēmas
	Vadība ir norādījusi jebkādas cēloņus, kas uzņēmumam ir likuši rīkoties konkrētā veidā.
Vadības nolūki attiecībā uz [norādīt aplūkojamo jautājumu] ir šādi: [raksturojiet uzņēmuma plānus vai nolūkus].	

Citi apsvērumi

Tabula 19.4-4

Komentāri.	
Ierobežojumi	Dažkārt vadība rakstiskajos apliecinājumā var iekļaut ierobežojumus, norādot, ka sniegtie apliecinājumi atbilst vadībai zināmajai informācijai un uzskatiem. Revidents drīkst akceptēt šādu formulējumu, ja viņš/viņa ir pārliecināts, ka apliecinājumus ir sniegušas personas ar atbilstīgu atbildības pakāpi un zināšanām par apliecinājumos aplūkotajiem jautājumiem.
Nepārprotami nenozīmīgas neatbilstības	Iegūstot apliecinājumus attiecībā uz neatbilstībām, revidents var noteikt robežlīmeņa summas, par kurām zemākas neatbilstības uzskatāmas par nepārprotami nenozīmīgām.
Vēstules datums	Revidenta ziņojuma datums nedrīkst būt pirms rakstisko apliecinājumu datuma, jo rakstiskie apliecinājumi ietilpst revīzijas pierādījumos.
Revidentam adresēta vēstule	Pieprasītos rakstiskos apliecinājumus vadība iekļauj revidentam adresētā vēstulē.
Ziņošana personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde	260. SRS ir noteikts revidenta pienākums ziņot personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par rakstiskajiem apliecinājumiem, ko revidents pieprasījis no vadības.
Vadības veikta citu personu iztaujāšana	Ja vadībai nav pietiekamu zināšanu rakstisko apliecinājumu sagatavošanai, vadība var iztaujāt citas personas, kas piedalījušās finanšu pārskatu un saistīto apgalvojumu sagatavošanā/izklāstīšanā. Tās var būt arī personas ar īpašām zināšanām.

Šaubas par sniegtajiem vai nesniegtajiem apliecinājumiem

Ja rodas šaubas par rakstisko apliecinājumu ticamību vai pieprasītie rakstiskie apliecinājumi nav iesniegti, revidents var izvērtēt, vai pastāv problēma, un attiecīgi rīkoties.

Tabula 19.4-5

Problēma	Revidenta atbildes pasākums
Pieprasītie apliecinājumi nav sniegti	<ul style="list-style-type: none"> • Revidents pārrunā situāciju ar vadību. • Revidents atkārtoti izvērtē vadības godprātību un novērtē, kā šis faktors varētu ietekmēt (mutisko vai rakstisko) apliecinājumu ticamību un revīzijas pierādījumus kopumā. • Revidents attiecīgi rīkojas, tostarp nosaka iespējamo ietekmi uz revidenta atzinumu.
Identificētās pretrunas	<ul style="list-style-type: none"> • Revidents veic papildu revīzijas procedūras ar mērķi atrisināt problēmu. • Ja problēma nav novērsta, revidents atkārtoti izvērtē vadības kompetenci, godprātību, godīgumu, ētikas normu ievērošanu vai rūpību (skat. zemāk) vai arī par to, kādā mērā vadība šādus principus atbalsta vai īsteno, un nosaka, kā šāda situācija ietekmē (rakstisko vai mutisko) apliecinājumu ticamību un revīzijas pierādījumus kopumā.

Problēma	Revidenta atbildes pasākums
Vadības nekompetence; negodprātīga vai neētiska rīcība	<p>Revidents nosaka, kā šī problēma ietekmē (rakstisko vai mutisko) apliecinājumu ticamību un revīzijas pierādījumus kopumā.</p> <p>Revidents atsakās sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem, ja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • revidents secina, ka pastāv pamatotas bažas par vadības godprātību un tās sniegtie rakstiskie apliecinājumi nav uzticami; vai • vadība nesniedz pieprasītos rakstiskos apliecinājumus.

Papildu apliecinājumi

Papildus pieprasītajiem rakstiskajiem apliecinājumiem revidents var uzskatīt par nepieciešamu pieprasīt:

Papildu apliecinājumus saistībā ar finanšu pārskatiem

Šādi papildu apliecinājumi var papildināt 580. SRS 10. punktā noteiktos rakstiskos apliecinājumus, tomēr nav uzskatāmi par to sastāvdaļu. Piemēri:

- vai grāmatvedības pamatprincipi izvēlēti un piemēroti atbilstīgi; un
- vai šādi aspekti ir uzrādīti, mērīti, atspoguļoti vai skaidroti saskaņā ar attiecīgajām pamatnostādnēm:
 - plāni vai nodomi, kas varētu ietekmēt aktīvu un saistību pašreizējo vērtību vai klasifikāciju;
 - gan faktiskās, gan iespējamās saistības;
 - īpašumtiesības vai kontroles tiesības uz aktīviem, aizņēmumiem vai aktīvu apgrūtinājumiem un apķīlātajiem aktīviem; un
 - likumu, normatīvo aktu un līgumu aspekti, kas var ietekmēt finanšu pārskatus, tostarp to neievērošana.

Papildu rakstiskos apliecinājumus

Papildus 580. SRS 11. punktā noteiktajiem rakstiskajiem apliecinājumiem praktizējošs grāmatvedis var arī pieprasīt citus rakstiskus apliecinājumus, piemēram:

- vadības apstiprinājumu tam, ka tā ir ziņojusi par visiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem, kādi vadībai ir zināmi; un
- īpašus apliecinājumus.

Dažkārt nav iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus, nesāņemot rakstisku vadības apliecinājumu, kurā vadība apstiprina pamatojumu, spriedumus vai nolūkus attiecībā uz konkrētiem apgalvojumiem saistībā ar finanšu pārskatiem. Izvērtējamie faktori var būt šādi:

- iepriekšējā pieredze saistībā ar paziņoto nodomu īstenošanu uzņēmumā;
- uzņēmuma norādītie cēloņi, kas ir likuši rīkoties konkrētā veidā;
- uzņēmuma spēja rīkoties konkrētā veidā; un
- jebkāda cita tāda revīzijas gaitā iegūta informācija vai tās trūkums, kura ir pretrunā ar vadības spriedumiem vai nolūkiem.

PIEZĪMES.

Veltiet laiku un satiecieties ar vadību, lai izskaidrotu pieprasīto apliecinājumu veidu un pārliecinātos, ka vadība pilnībā apzinās, kādu dokumentus tā piekrīt parakstīt.

19.5 Rakstisku apliecinājumu piemēri

Problēmu analīzes materiālos iekļautās vadības apliecinājuma vēstules paraugs ir sastādīts saskaņā ar 580. SRS noteikto formātu.

19.6 Problēmu analīzes piemērs — vadības apliecinājumi

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

Vadības apliecinājumi

Tālāk iekļauti Daiņa sniegto vadības apliecinājumu piemēri un dažas papildu revīzijas procedūras, ko varētu veikt.

Vadības apliecinājums	Novērtējums
<i>Instrumenti, kas nomainīti ar jaunām iekārtām, ir bez defektiem. Instrumenti nomainīti, jo iekārtas mēdz salūzt — vecās iekārtas tiks izmantotas, kamēr jaunās iekārtas atrodas remontā.</i>	<i>Iztaujājiet ražošanas vadītāju un citus darbiniekus, lai noteiktu, vai jaunās un vecās iekārtas pašlaik tiek izmantotas un ir darbības kārtībā. To var pārbaudīt, veicot fizisku pārbaudi un pārskatot tehniskās apkopes reģistrus.</i>
<i>Nav nepieciešami papildu uzkrājumi nedaudz bojātām precēm, kas identificētas inventarizācijā,</i>	<i>Pārbaudiet, vai bojātās preces patiešām tika pārdotas pēc perioda beigām. Iztaujājiet ražošanas vadītāju, vai bojātās preces tika pārdotas esošajā stāvoklī vai saremontētas (ar kādām izmaksām) vai arī pārdotas ar atlaidi.</i>

Revīzijas noslēgumā svarīgākie apliecinājumi ir jādokumentē vadības apliecinājuma vēstulē, ko paraksta Dainis Bērziņš un Pēteris Ogle.

Šādus apliecinājumus var iekļaut vēstulē, kā norādīts tālāk.

„Bērziņa mēbeles” SIA

20X3. gada 15. martā

Kam: „Kalniņa un partneri”, SIA
Lielā iela 55
Rīga, Latvija
123-50004

Cien. Kalniņas kundze,

Šī apliecinājuma vēstule ir sagatavota saistībā ar sabiedrības „Bērziņa mēbeles” finanšu pārskatu revīziju par gadu, kas beidzas 20X2. gada 31. decembrī, ko Jūs veicat ar mērķi sniegt atzinumu par to, vai finanšu pārskati ir visos būtiskajos aspektos patiesi atspoguļoti saskaņā ar Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem.

Apstiprinām, ka:

Finanšu pārskati

- Esam izpildījuši savu 20X2. gada 15. oktobra revīzijas uzdevuma nosacījumos noteikto pienākumu sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem; finanšu pārskati ir patiesi atspoguļoti saskaņā ar šiem standartiem.
- Nozīmīgie pieņēmumi, ko esam izmantojuši, izdarot grāmatvedības aplēses, tostarp attiecībā uz patieso vērtību, ir pamatoti.
- Attiecības un darījumi ar trešajām pusēm ir atbilstīgi uzrādīti un skaidroti saskaņā ar Starptautisko Finanšu pārskatu prasībām.
- Visi notikumi pēc finanšu pārskatu datuma un notikumi, kuros ir jāveic korekcijas vai kas ir jāuzrāda saskaņā ar Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem, ir koriģēti vai uzrādīti.
- Neizlaboto neatbilstību ietekme uz finanšu pārskatiem katrai atsevišķi un visām kopā ir nebūtiska. Apliecinājuma vēstulei ir pievienots saraksts ar neizlabotajām neatbilstībām.
- Uzņēmums ir izpildījis visus līgumu nosacījumus, kuru pārkāpšana varētu būtiski ietekmēt finanšu pārskatus.
- Uzņēmums nav pārkāpis normatīvo iestāžu prasības, kuru neievērošana varētu būtiski ietekmēt finanšu pārskatus.
- Uzņēmumam ir tiesības uz visiem aktīviem, un uzņēmuma aktīvi nav apķīlāti vai apgrūtināti, izņemot aktīvus, kas norādīti finanšu pārskatu pielikumā X.
- Mēs neplānojam atteikties no produktu līnijām un neplānojam veikt citas darbības, kas varētu radīt pārmērīgus vai novecojušus krājumus; krājumi nav uzrādīti ar vērtību, kas pārsniedz to neto realizācijas vērtību.

- Pamatlīdzekļu (instrumentu), kuru funkcionalitāte ir aizstāta ar jaunām iekārtām, neto realizācijas vērtība nav samazinājusies.

Sniegtā informācija

- Esam Jums nodrošinājuši:
 - piekļuvi visai mums zināmajai informācijai, kas ir būtiska finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, piemēram, uzskaites ierakstiem, dokumentiem un informācijai par citiem jautājumiem;
 - papildu informāciju, ko Jūs pieprasījāt no mums revīzijas vajadzībām; un
 - neierobežotu piekļuvi personām uzņēmumā, no kurām Jūs uzskatījāt par vajadzīgu iegūt revīzijas pierādījumus.
- Visi darījumi ir reģistrēti uzskaites ierakstos un ir atspoguļoti finanšu pārskatos.
- Esam Jūs informējuši par mūsu veiktā risku izvērtējuma rezultātiem attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību risku finanšu pārskatos.
- Esam Jūs informējuši par visiem faktiskajiem vai iespējamajiem krāpšanas gadījumiem, kas ietekmē uzņēmumu un kuros ir iesaistītas šādas puses:
 - vadība;
 - darbinieki, kuriem ir nozīmīga loma iekšējās kontroles sistēmas kontekstā; un
 - citas personas, kuru darbībām var būt būtiska ietekme uz finanšu pārskatiem.
- Esam Jūs informējuši par visām liecībām vai aizdomām par krāpšanu, kas ietekmē uzņēmuma finanšu pārskatus un ko mums snieguši darbinieki, bijušie darbinieki, analītiskās aģentūras, regulatori un citas personas.
- Esam Jūs informējuši par visiem zināmajiem likumu un normatīvo aktu prasību neievērošanas gadījumiem, kam ir ietekme uz finanšu pārskatu sagatavošanas procesu.
- Esam Jūs informējuši par uzņēmuma saistīto pušu identitāti un visām mums zināmajām attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm.

Ar cieņu,

Dainis Bērziņš

Pēteris Ogle

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

Vadības apliecinājumi

Tālāk iekļauti Raita sniegto apliecinājumu piemēri un dažas papildu revīzijas procedūras, ko varētu veikt.

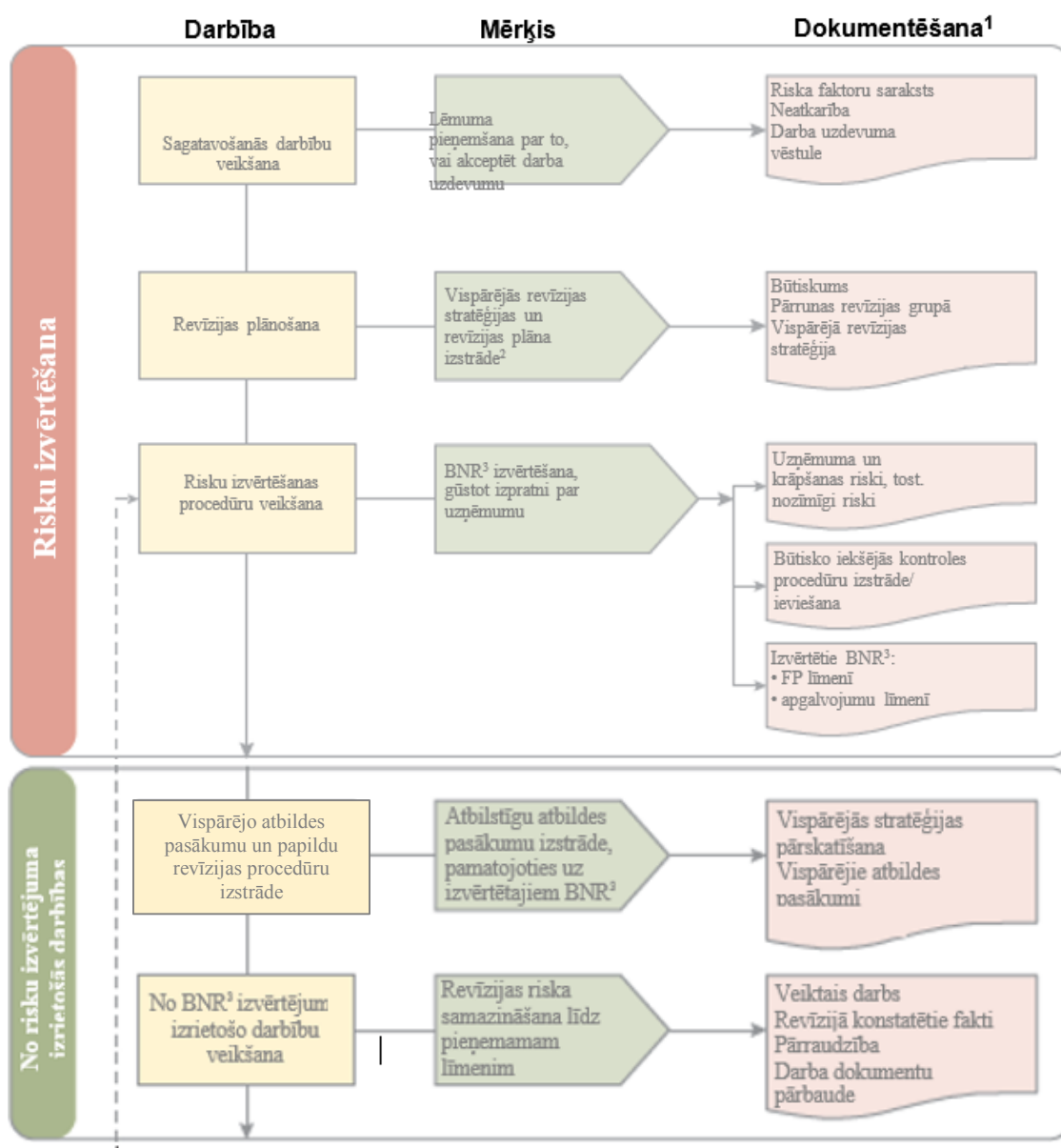
Vadības apliecinājums	Novērtējums
<p>Nav nepieciešami papildu uzkrājumi šaubīgiem debitoru parādiem. SIA „Bērziņa mēbeles” parāds ir pilnībā atgūstams; pārējie DP nav pietiekami nozīmīgi, lai to vajadzībām aplēstu uzkrājumu apjomu.</p>	<p>Nosūtiet SIA „Bērziņa mēbeles” DP apstiprinājuma vēstuli.</p> <p>Iztaujājiet Raiti un Rasmu, lai gūtu izpratni par dažādiem DP klientu kontiem un to maksājumu vēsturi, kā arī noteiktu tendences. Pārliedzieties, ka ar SIA „Bērziņa mēbeles” nesaistīto parādu daļa ir nenozīmīga.</p> <p>Pārskatiet sekojošos maksājumus, lai pārliedzotos par parāda atgūstamību.</p> <p>Jāizvērtē būtiskā informācija, kas ir iegūta SIA „Bērziņa mēbeles” revīzijā.</p>
<p>SIA „Bērziņa mēbeles” joprojām ir apmierināta ar mūsu pārdoto mēbeļu kvalitāti.</p>	<p>Pārskatiet atgriezto preču vēsturi un analizējiet tendences.</p> <p>Pārskatiet SIA „Bērziņa mēbeles” atbildi uz DP apstiprinājuma vēstuli, lai noteiktu, vai tajā nav komentāru saistībā ar preču kvalitāti vai parādu atgūstamību.</p> <p>Piedalieties inventarizācijā, lai noteiktu novecojušus krājumus un lēnas apgrozības krājumus.</p> <p>Iztaujājiet Rasmu par preču kvalitāti un jebkādu saziņu ar SIA „Bērziņa mēbeles” par iegādāto preču kvalitāti.</p>

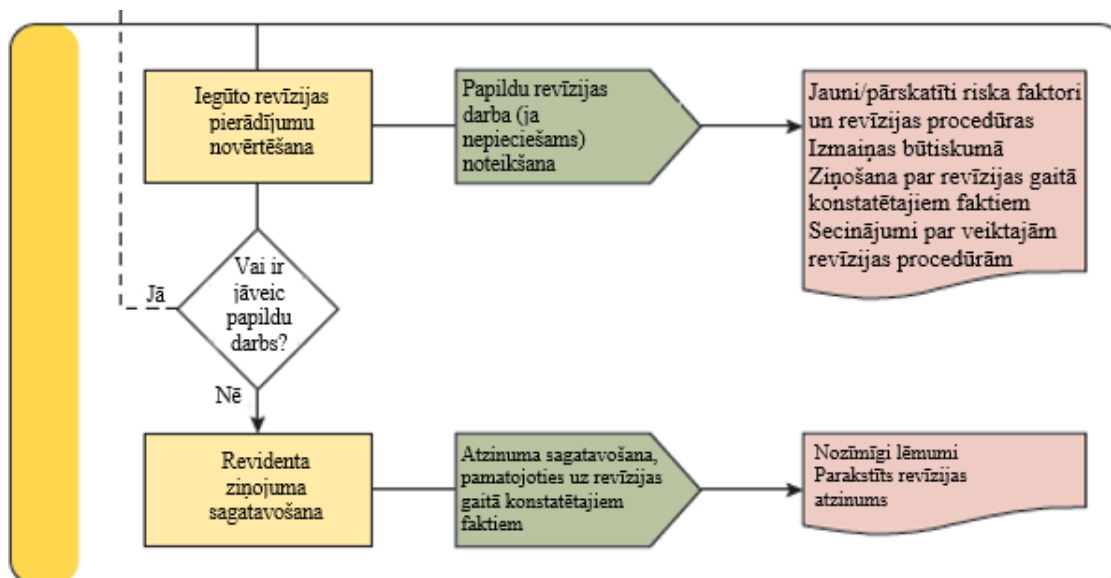
Revīzijas noslēgumā svarīgākie apliecinājumi ir jādokumentē vadības apliecinājuma vēstulē, ko paraksta Raitis Kurmis.

Šādus apliecinājumus var iekļaut līdzīgā vēstulē, kā iepriekš sniegtajā problēmu analīzes A — SIA „Bērziņa mēbeles” piemērā.

20. Ziņojums — pārskats

Diagramma 20.0-1





Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.
3. BNR: būtisku neatbilstību riski

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
200. SRS 11. punkts	<p>Finanšu pārskatu revīzijas gaitā revidenta vispārējie mērķi ir šādi:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, kas ļauj revidentam sniegt atzinumu par to, vai finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos ir sagatavoti atbilstoši norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām; b) ziņot par finanšu pārskatiem un sazināties atbilstoši SRS prasībām par revidenta konstatētajiem faktiem.
200. SRS 12. punkts	<p>Jebkurā gadījumā, kad revidents nevar iegūt pietiekamu pārliecību un kad konkrētajos apstākļos finanšu pārskatu potenciālo lietotāju kontekstā revidenta ziņojumā sniegtais atzinums ar iebildi nav uzskatāms par pietiekamu līdzekli, atbilstoši SRS prasībām revidents atsakās sniegt atzinumu vai atsakās (jeb atkāpjas) no revīzijas uzdevuma, ja tas nav pretrunā ar spēkā esošajām likumu un normatīvo aktu prasībām.</p>

Revīzijas noslēguma posmā veicamās darbības ir šādas.

Diagramma 20.0-2



* PUUP: personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

Ziņojuma sagatavošanas posmā aplūkotās pamata koncepcijas ir šādas.

Tabula 20.0-3

	Sējums un nodaļas
Turpmākie notikumi	V1: 13.
Uzņēmuma darbības turpināšana	V1: 14.
Revīzijas dokumentēšana	V1: 16.
Informēšana par revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem	V2: 22.
Revidenta ziņojums	V1: 17.

21. Revīzijas pierādījumu novērtēšana

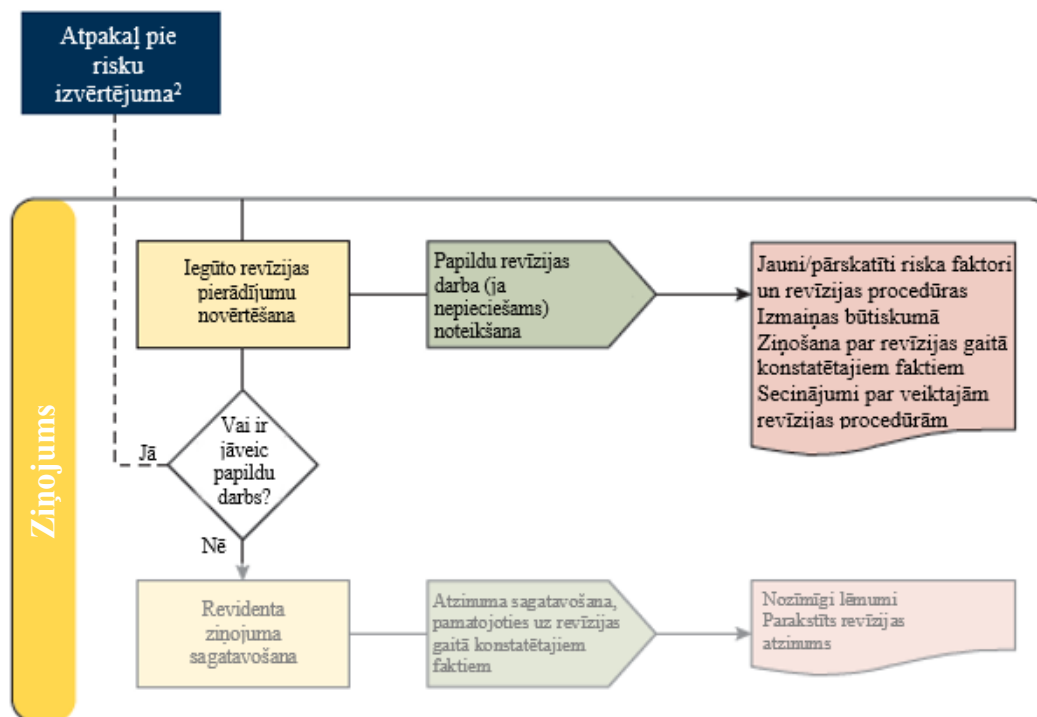
Nodaļas saturs

Revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības novērtēšana, lai varētu izdarīt pamatotus secinājumus, kas izmantojami revīzijas atzinuma pamatā.

Saistītie SRS

220.,
330.,

Diagramma 21.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
220. SRS 15. punkts	<p>Atbildīgā partnera pienākumi ir šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) vadīt, pārraudzīt un nodrošināt revīzijas uzdevuma veikšanu atbilstoši profesionālo standartu prasībām, kā arī likumu un normatīvo aktu prasībām; (skat. A13-A15, A20 punktu) un b) nodrošināt izstrādātā revidenta ziņojuma atbilstību apstākļiem..
220. SRS 16. punkts	<p>Atbildīgā partnera pienākums ir veikt pārbaudes atbilstoši firmas pārbaudžu veikšanas pamatprincipiem un procedūrām. (Skat. A16-A17, A20 punktu.)</p>
220. SRS 17. punkts	<p>Revidenta ziņojuma datumā vai pirms tam atbildīgais partneris pārbauda revīzijas dokumentus, apspriežas ar darba grupas dalībniekiem un pārliecinās, vai ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi, uz kuriem pamatojoties var izstrādāt revidenta ziņojumu. (Skat. A18-A20 punktu.)</p>
220. SRS 18. punkts	<p>Atbildīgā partnera pienākumi ir šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) uzņemties atbildību par darba grupu, konsultējot to sarežģītos vai pretrunīgos jautājumos; b) nodrošināt, ka darba uzdevuma laikā darba grupas dalībnieki konsultējas gan darba grupā, gan ar citām atbilstīga līmeņa personām, kas strādā firmā vai ārpus tās; c) nodrošināt, lai šādu konsultāciju raksturs un apjoms un no tiem izrietošie slēdzieni būtu saskaņoti ar konsultējošām personām; un d) nodrošināt to, lai konsultāciju gaitā izdarītie slēdzieni tiktu īstenoti. (Skat. A21-A22 punktu.)
220. SRS 19. punkts	<p>Biržā reģistrētu uzņēmumu finanšu pārskatu revīzijas gadījumā un citu revīzijas uzdevumu gadījumā, kad firma ir noteikusi, ka ir nepieciešams veikt darba kvalitātes kontroles pārbaudi, atbildīgā partnera pienākumi ir šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) norīkot darba kvalitātes kontroles pārraugu; b) pārrunās ar darba kvalitātes kontroles pārraugu būtiskos jautājumus, kas konstatēti revīzijas uzdevuma gaitā, tostarp, jautājumus, kas konstatēti darba kvalitātes kontroles pārbaudes gaitā; un c) neapstiprināt revidenta ziņojumu, kamēr nav pabeigta darba kvalitātes kontroles pārbaude. (Skat. A23-A25 punktu.)
220. SRS 20. punkts	<p>Darba kvalitātes kontroles pārraugi objektīvi novērtē darba grupa izdarītos nozīmīgos spriedumus un secinājumus, kas izdarīti, formulējot revidenta ziņojumu. Šāda novērtēšana paredz:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pārrunu veikšanu ar atbildīgo partneri par nozīmīgiem jautājumiem; b) finanšu pārskatu un piedāvātā revidenta ziņojuma pārbaudi; c) atsevišķu revīzijas dokumentu pārbaudi, kas saistīti ar nozīmīgiem darba grupas izdarītiem spriedumiem un secinājumiem; un d) revidenta ziņojuma formulēšanas gaitā izdarīto secinājumu izvērtēšanu, kā arī piedāvātā revidenta ziņojuma atbilstības novērtēšanu. (Skat. A26-A27, A29-A31 punktu.)

21.1 Pārskats

Kad ir veiktas plānotās revīzijas procedūras, ir jānovērtē to rezultāti. Tas ietver revīzijas dokumentu pārbaudi un pārrunas ar darba grupu, kā arī izmaiņu veikšanu revīzijas plānos, kas radušās veikto procedūru rezultātā. Tālāk norādīti daži papildu apsvērumi.

Tabula 21.1-1

Kvalitātes kontrole	Atbildīgā partnera pienākums ir nodrošināt, lai failu pārbaudes tiktu veiktas saskaņā ar firmas pārbaudžu pamatprincipiem un procedūrām un lai revidenta atzinums būtu atbilstīgs.
Konsultēšanās	Atbildīgā partnera pienākums ir pārliecināties, ka: <ul style="list-style-type: none"> • darba grupa ir pienācīgi konsultējusies (gan iekšēji firmā, gan ārēji ar trešajām personām) sarežģītos vai pretrunīgos jautājumos; un • konsultēšanās gaitā izdarītie slēdzieni ir dokumentēti un īstenoti.
Darba kvalitātes kontroles pārbaude (DKKP)	Ja saskaņā ar firmas pamatprincipiem ir jāveic DKKP, atbildīgais partneris: <ul style="list-style-type: none"> • nodrošina, lai tiktu norīkots pienācīgi kvalificēts DKK pārraugis; • pārrunā nozīmīgos revīzijas jautājumus ar DKK pārraugu; un • nenorāda revidenta ziņojuma datumu pirms DKKP pabeigšanas.

Revidenta mērķis ir pārliecināties, ka ir apkopoti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi, kas pamato izdarītos secinājumus un ļauj sagatavot pienācīgi formulētu revidenta ziņojumu.

Novērtējot iegūtos revīzijas pierādījumus, tiek izvērtēti šādi aspekti.

Tabula 21.1-2

Būtiskums	Vai vispārējā un izpildes būtiskuma summas ir joprojām atbilstīgas uzņēmuma faktisko finanšu rezultātu kontekstā? Ja revidents uzskata, ka ir jāizmanto zemāks vispārējais būtiskums (finanšu pārskatiem kopumā) nekā noteikts sākotnēji, revidents izvērtē: <ul style="list-style-type: none"> • vai ir jāpārskata izpildes būtiskums; un • vai papildu revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms joprojām ir atbilstīgs.
Risks	Vai revīzijas gaitā konstatēto faktu kontekstā būtisku neatbilstību risku izvērtējums apgalvojumu līmenī joprojām ir atbilstīgs? Ja nē, risku izvērtējums ir jāpārskata un jāmodificē plānotās papildu revīzijas procedūras.

<p>Neatbilstības</p>	<p>Vai ir izvērtēta identificēto un neizlaboto neatbilstību ietekme uz revīziju?</p> <p>Vai ir noteikti neatbilstību/noviržu cēloņi? Tie var norādīt uz neidentificētu risku vai nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā.</p> <p>Vai ir jāpārskata vispārējā revīzijas stratēģija un revīzijas plāns? Šāda situācija var rasties, ja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificēto neatbilstību raksturs un rašanās apstākļi norāda uz to, ka varētu pastāvēt citas neatbilstības, kas summētas ar revīzijas gaitā apkopotajām neatbilstībām, varētu būt būtiskas; vai • revīzijas gaitā uzkrāto neatbilstību kopsomma tuvojas būtiskuma līmenim, <p>Vai ir veiktas papildu revīzijas procedūras, kuru mērķis ir noteikt, vai vadība ir koriģējusi neatbilstības (darījumu kategorijās, kontu atlikumos vai skaidrojumos)?</p>
<p>Krāpšana</p>	<p>Vai informācija, kas iegūta, veicot citas risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības, norāda, ka pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori?</p> <p>Vai analītiskās procedūras, kas tika veiktas revīzijas noslēgumā, norāda uz iepriekš neidentificētu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku?</p> <p>Vai identificētās neatbilstības ir novērtētas, lai noteiktu, vai tās norāda uz krāpšanu?</p> <p>Ja jā, novērtējiet, kā šīs neatbilstības ietekmē citus revīzijas aspektus, īpaši vadības apliecinājumu ticamību. Krāpšanas gadījumi parasti nav atsevišķi gadījumi.</p> <p>Vai ir pamats uzskatīt, ka vadība varētu būt iesaistīta identificētajās krāpšanas izraisītajās neatbilstībās neatkarīgi no tā, vai tās ir vai nav būtiskas?</p> <p>Ja jā, atkārtoti izvērtējiet krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus un to ietekmi uz no risku izvērtējuma izrietošo revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu.</p> <p>Pārskatot iepriekš iegūto pierādījumu ticamību, izvērtējiet arī, vai apstākļi norāda uz iespējamām pretrunām, kurās iesaistīti darbinieki, vadība vai trešās puses.</p> <p>Ja ir identificēti krāpšanas riski, pārliecinieties, vai finanšu pārskatos nav krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību. Ja tas nav iespējams, nosakiet, kā šis apstāklis ietekmē revīziju, tostarp, vai rodas šaubas par spēju turpināt revīziju.</p>
<p>Pierādījumi</p>	<p>Vai ir iegūti pietiekami un atbilstīgi pierādījumi, lai samazinātu būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos līdz pieņemami zēmam līmenim? Apsveriet, vai jāveic papildu procedūras.</p>
<p>Analītiskās procedūras</p>	<p>Vai revīzijas noslēguma posmā veiktās analītiskās procedūras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • apstiprina revīzijas gaitā konstatētos faktus; vai • norāda uz iepriekš neatklātiem būtisku neatbilstību riskiem.

21.2 Būtiskuma atkārtota izvērtēšana

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
450. SRS 10. punkts	Pirms neizlaboto neatbilstību ietekmes novērtēšanas revidents atkārtoti izvērtē atbilstoši 320. SRS nosacījumiem noteikto būtiskumu, lai pārlicinātos, vai tas ir pareizs uzņēmuma faktisko finanšu rezultātu kontekstā. (Skat. A11-A12 punktu.)

Pirms revidents novērtē veikto procedūru rezultātus un identificētās neatbilstības, vispirms viņš/viņa atkārtoti novērtē vispārējā un izpildes būtiskuma summas. Tas ir nepieciešams, jo sākotnēji būtiskums bieži vien tiek noteikts, balstoties uz uzņēmuma finanšu rezultātu aplēsēm, bet faktiskie rezultāti var atšķirties. Izmaiņas var izraisīt šādi faktori:

- sākotnēji noteiktais būtiskums vairs nav atbilstīgs uzņēmuma faktisko finanšu rezultātu kontekstā;
- ir pieejama jauna informācija (piemēram, lietotāju sagaidāmā informācija), kas sākotnēji revidentam būtu likusi noteikt savādāku būtiskuma summu; un
- negaidītas neatbilstības, kas liek palielināt būtiskuma summu attiecībā uz konkrētu darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu.

Ja būtiskums ir jāpārskata, revidenta pienākums ir izvērtēt un dokumentēt ietekmi uz izvērtētajiem riskiem un nepieciešamo papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu.

Ja jāsamazina finanšu pārskatu kopējais būtiskums, nosakiet arī, vai ir jāpārskata izpildes būtiskums. Ja jā, nosakiet, vai papildu revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms joprojām ir atbilstīgs.

PIEZĪMES.

Ja būtiskums ir jāmaina, negaidiet līdz revīzijas beigām. Ja būtiskums tiek samazināts, iespējams, būs jāveic izmaiņas risku izvērtējumā un jāveic papildu revīzijas procedūras.

21.3 Izmaiņas risku izvērtējumā

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
330. SRS 25. punkts	Pamatojoties uz veiktajām revīzijas procedūrām un iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, revidents pirms revīzijas noslēgšanas novērtē, vai būtisku neatbilstību risku izvērtējums apgalvojumu līmenī joprojām ir atbilstīgs. (Skat. A60-A61 punktu.)

Risku izvērtējums apgalvojumu līmenī bieži vien balstās uz revīzijas pierādījumiem, kas pieejami pirms papildu revīzijas procedūru veikšanas. Šo procedūru gaitā var tikt iegūta jauna informācija, kas liek mainīt sākotnējo risku izvērtējumu.

Piemēram, krājumu revīzijā izvērtētais pilnīguma apgalvojuma riska līmenis var būt zems, pamatojoties uz pieņēmumu, ka iekšējās kontroles sistēma darbojas efektīvi. Ja kontroles procedūru pārbaudē noskaidrojas, ka iekšējās kontroles sistēma nedarbojas efektīvi, risku izvērtējums ir jāmaina un jāveic papildu revīzijas procedūras, lai samazinātu risku līdz pieņemami zēmam līmenim. Tas pats attiecas uz jebkuru revīzijas procedūru, kas tiek veikta gadījumā, kad rezultāti neatbilst sagaidāmajiem rezultātiem.

Tālāk norādīti aspekti, kas jāņem vērā, nosakot, vai sākotnējais risku izvērtējums ir vai nav mainījies.

Tabula 21.3-1

<p>Iekšējās kontroles sistēma</p>	<p>Kontroles procedūru pārbaudes</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai kontroles procedūru pārbažu rezultāti apstiprina plānoto risku samazinājuma līmeni, ļaujoties uz to efektivitāti? <p>Vadības līmeņa pārkāpumi</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai ir kādi pierādījumi, kas apliecina, ka vadība nav ievērojusi iekšējās kontroles sistēmas prasības? <p>Kontroles sistēmas trūkumi</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai trūkumi iekšējās kontroles sistēmā izraisa iespējamās neatbilstības, par kurām
<p>Iegūto revīzijas pierādījumu veids</p>	<p>Zināmie riska faktori</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai pierādījumi norāda uz jauniem biznesa riskiem, krāpšanas riska faktoriem vai vadības līmeņa pārkāpumiem? <p>Pretrunīgi pierādījumi</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai iegūtie pierādījumi ir pretrunā ar citiem pieejamās informācijas avotiem? <p>Neatbilstīgi pierādījumi</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai iegūtie pierādījumi neatbilst pašreizējai izpratnei par uzņēmumu? <p>Grāmatvedības pamatprincipi</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai ir pierādījumi, kas apliecina, ka uzņēmuma grāmatvedības pamatprincipi nav visos gadījumos vienmērīgi pielietoti? <p>Neprognozējama saistība</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai pierādījumi pamato saistību starp finanšu un nefinanšu datiem? <p>Krāpšana</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai pārbažu rezultātā ir iegūti pierādījumi, kas liecina par saistībām, dīvainībām, izņēmumiem vai novirzēm, kuras varētu liecināt par iespējamu krāpšanu (tostarp vadības līmeņa pārkāpumiem)? <p>Apliecinājumu ticamība</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai ir pierādījumi, kas liek apšaubīt vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sniegtos apliecinājumus?
<p>Neatbilstību veids</p>	<p>Neobjektīvas aplēses</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai grāmatvedības aplēsēs un patiesās vērtības mērījumos konstatētās neatbilstības liecina par iespējamu vadības neobjektivitāti? <p>Neatbilstības</p> <ul style="list-style-type: none"> Vai neatbilstības katra atsevišķi vai apvienojumā ar visām pārējām neizlabotajām neatbilstībām ir uzskatāmas par būtiskām neatbilstībā finanšu pārskatos kopumā?

Ja sākotnējais risku izvērtējums ir mainījies, ir jādokumentē attiecīgā informācija un pārskatītais risku izvērtējums. Jānorāda arī izmaiņas revīzijas plānā, kas veiktas atbilstoši pārskatītajam risku izvērtējumam. Tās var būt izmaiņas plānoto revīzijas procedūru veidā, laikā vai apjomā vai papildu revīzijas procedūru izpildē.

PIEZĪMES.

Revīzijas uzdevuma budžetā paredziet laiku konstatēto faktu pārrunāšanai darba grupā uzreiz pēc darba pabeigšanas. Dienaskārtībā var iekļaut augstāk esošajā tabulā norādītos aspektus. Atcerieties, ka krāpšanas gadījumi bieži vien tiek konstatēti, kopskatā aplūkojot jautājumus, kas katrs atsevišķi ir nelieli un šķietami maznozīmīgi.

21.4 Neatbilstību ietekmes novērtēšana

Punkts	SRS mērķi
450. SRS 3. punkts	Revidenta mērķis ir novērtēt: a) identificēto neatbilstību ietekmi uz revīziju; un b) neizlaboto neatbilstību, ja tādas ir, ietekmi uz finanšu pārskatiem.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
450. SRS 5. punkts	Revidents uzkrāj revīzijas gaitā identificētās neatbilstības, izņemot, ja šādas neatbilstības ir nepārprotami nenozīmīgas. (Skat. A2-A3 punktu.)
450. SRS 6. punkts	Revidents nosaka, vai nepieciešams pārskatīt vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu, ja ir spēkā šādi apstākļi: a) identificēto neatbilstību raksturs un rašanās apstākļi norāda uz to, ka varētu pastāvēt citas neatbilstības, kas apvienojumā ar revīzijas gaitā uzkrātajām neatbilstībām varētu būt būtiskas; vai (skat. A4 punktu) b) revīzijas gaitā uzkrāto neatbilstību summa tuvojas atbilstoši 320. SRS nosacījumiem noteiktajam būtiskumam (skat. A5 punktu).

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
450. SRS 7. punkts	Ja pēc revidenta pieprasījuma vadība ir pārbaudījusi darījumu kategorijas, kontu atlikumus vai skaidrojumus un ir izlabojusi atklātās neatbilstības, revidents veic papildu revīzijas procedūras, lai noteiktu, vai šādas neatbilstības vairs nepastāv. (Skat. A6 punktu.)
450. SRS 8. punkts	Revidents savlaicīgi ziņo atbilstīgā līmeņa vadībai par visām revīzijas gaitā apkopotajām neatbilstībām, izņemot gadījumus, kad tas ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām. Revidents pieprasa vadībai izlabot šādas neatbilstības. (Skat. A7-A9 punktu.)
450. SRS 9. punkts	Ja vadība atsakās izlabot vienu vai visas revidenta norādītās neatbilstības, revidents gūst izpratni par iemesliem, kāpēc vadība atsakās veikt labojumus, un ņem šādu informāciju vērā, izvērtējot, vai finanšu pārskatos kopumā nav būtisku neatbilstību. (Skat. A10 punktu.)
450. SRS 11. punkts	Revidents nosaka, vai neizlabotās neatbilstības ir būtiskas katra atsevišķi vai visas kopā. Šajā kontekstā revidents ņem vērā šādus apstākļus: a) neatbilstību lielums un raksturs gan attiecībā uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, gan attiecībā uz finanšu pārskatiem kopumā, kā arī neatbilstību rašanās apstākļi; un (skat. A13-A17, A19-A20 punktu) b) neizlaboto neatbilstību ietekme iepriekšējos pārskata periodos attiecībā uz būtiskajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kā arī finanšu pārskatiem kopumā (skat. A18 punktu).
450. SRS 12. punkts	Revidents ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par neizlabotām neatbilstībām un iespējamo neatbilstību individuālo vai kopējo ietekmi uz revidenta ziņojumā sniegto revidenta atzinumu, izņemot gadījumus, kad tas ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām. Revidents identificē katru neizlaboto neatbilstību atsevišķi. Revidents pieprasa, lai neizlabotās neatbilstības tiktu izlabotas. (Skat. A21-A23 punktu.)
450. SRS 13. punkts	Revidents ziņo personām, kam uzticēta pārvalde, arī par neizlaboto neatbilstību ietekmi iepriekšējos pārskata periodos attiecībā uz būtiskajās darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kā arī finanšu pārskatiem kopumā.
450. SRS 14. punkts	Revidents pieprasa, lai vadība un, ja nepieciešams, personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sniegtu rakstisku apliecinājumu par to, vai šīs personas uzskata, ka neizlaboto neatbilstību individuālā vai kopējā ietekme ir nebūtiska finanšu pārskatu kopējā kontekstā. Šādu vienumu kopsavilkums tiek iekļauts rakstiskajā apliecinājumā vai tā pielikumā. (Skat. A24 punktu.)
540. SRS 18. punkts	Revidents iegūst pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina to, vai finanšu pārskatos uzrādītās grāmatvedības aplēses ir pamatotas norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu kontekstā un vai tajās nav neatbilstību. (Skat. A116-A119 punktu)

Neatbilstību novērtēšanas mērķis ir izvērtēt to ietekmi uz revīziju un noteikt, vai ir jāveic papildu revīzijas procedūras.

Revīzijas stratēģija un detalizētie revīzijas plāni ir jāpārskata šādos gadījumos:

- neatbilstību veids vai apstākļi norāda, ka, iespējams, pastāv citas neatbilstības, kas summētas ar zināmajām neatbilstībām varēt pārsniegt izpildes būtiskuma robežlīmeni; vai
- identificēto un neizlaboto neatbilstību kopsumma tuvojas izpildes būtiskuma summai vai pārsniedz to.

PIEZĪMES.

Ņemiet vērā, ka vienmēr pastāv risks, ka finanšu pārskatos ir neatklātas neatbilstības. To nosaka revīzijai raksturīgie ierobežojumi, kā norādīts 1. sējuma nodaļā 4.1.

Tālāk norādītas jomas, kādās var rasties neatbilstības.

Tabula 21.4-1

Avots	Apraksts
Neprecizitātes vai krāpšana	<p>Uzņēmuma personāls var pieļaut kļūdas, apkopojot vai apstrādājot datus, kas ir finanšu pārskatu pamatā. Tās var arī būt kļūdas saistībā ar periodizāciju perioda noslēgumā. Papildus konkrētu neatbilstību identificēšanai revidents var arī rīkoties šādi.</p> <ul style="list-style-type: none"> Noteikt neatbilstību daudzumu konkrētā ģenerālkopā (piemēram, pārdošanas darījumos), veicot naudas vienību izlasi. Iespējamo neatbilstību kopsummu var attiecināt, kad tiek izmantota reprezentatīva izlase. Izvērtēt identificēto neatbilstību veidu. Ja ir vairākas neatbilstības, kas attiecas uz konkrētu atlikumu vai biznesa jomu, tās var norādīt uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.
Neuzrādīta informācija vai krāpšana	Darījumi var nebūt reģistrēti netīši vai apzināti; pēdējais gadījums izskatāms par krāpšanu.
Nozīmīgi darījumi	Nozīmīgu darījumu (neparastu vai parastai uzņēmuma darbībai neatbilstīgu darījumu) biznesa pamatojuma trūkums var sniegt iespējas sagrozīt finanšu pārskatus vai slēpt līdzekļu nelikumīgu piesavināšanos.
Žurnālu ieraksti	Neatbilstīgi vai nesankcionēti žurnālu ieraksti var tikt veikti visā periodā vai perioda beigū daļā. Tos var izmantot, lai sagrozītu finanšu pārskatos atspoguļotās summas.
Kļūdainas aplēses	Ja uzņēmuma vadības aplēses neatbilst pieņemamajam diapazonam, iespējams, tās nav pareizi aprēķinātas, nav pamanīti vai ir kļūdaini interpretēti konkrēti fakti, izmantoti kļūdaini pieņēmumi, kā arī tās var būt neobjektīvas. Aplēses var arī būt apzināti maldinošas, lai sagrozītu finanšu pārskatu rezultātus.
Kļūdas patiesajā vērtībā	Var rasties pretrunas ar vadības spriedumiem saistībā ar konkrētu finanšu pamatnostādņēs noteiktu aktīvu, saistību un pašu kapitāla komponentu uzrādīto patieso vērtību.
Grāmatvedības pamatprincipu izvēle un piemērošana	Var rasties domstarpības ar vadību saistībā ar konkrētu grāmatvedības pamatprincipu izvēli un piemērošanu.
Neizlabotas neatbilstības sākuma pašu kapitālā	Neizlabotas iepriekšējo periodu neatbilstības atspoguļojas sākuma pašu kapitālā. Ja tās netiek koriģētas, neatbilstības var rasties arī kārtējā perioda finanšu pārskatos.
Ieņēmumu uzrādīšana	Pārāk lieli vai mazi uzrādītie ieņēmumi (piemēram, priekšlaicīga ieņēmumu uzrādīšana, fiktīvu ieņēmumu reģistrēšana vai nepareiza ieņēmumu pārvirzīšana uz nākamo periodu).

Avots	Apraksts
Iekšējās kontroles trūkumi	Neatbilstības var izraisīt negaidīti trūkumi iekšējās kontroles sistēmā. Revidents šos trūkumus pārrunā ar vadību vai informē vadību par tiem un izvērtē, vai jāveic papildu darbs, lai identificētu citas iespējamās neatbilstības.
Finanšu pārskatu izklāsts vai skaidrojumi	Konkrēti grāmatvedības pamatprincipos noteikti finanšu pārskatu skaidrojumi var būt izlaisti, nepilnīgi vai neprecīzi.

Identificēto neatbilstību summēšana

Revīzijas gaitā konstatētās neatbilstības, kas nav nepārprotami nebūtiskas, ir jāsummē. Neatbilstības var arī iedalīt kā faktiskas, subjektīvas un attiecinātas neatbilstības.

PIEZĪMES.

Var summēt kvantitatīvās neatbilstības, lai varētu novērtēt vispārējo ietekmi uz finanšu pārskatiem. Tomēr dažas neatbilstības (piemēram, nepilnīgi vai neprecīzi skaidrojumi finanšu pārskatos) un kvalitatīvi faktori (piemēram, iespējama krāpšana) nevar summēt. Šādas neatbilstības ir jādokumentē un jāizvērtē katra atsevišķi.

Lai varētu novērtēt neizlaboto neatbilstību summāro ietekmi, tās var dokumentēt centrāli apstrādātos darba dokumentos. Tas ļauj iegūt kopsavilkumu par visām identificētajām neizlabotajām neatbilstībām, kas nav nebūtiskas.

Tālāk aprakstīti vairāki summēšanas procesa posmi, kuros var izvērtēt summēto neatbilstību ietekmi.

Tabula 21.4-2

Summēto neatbilstību ietekme	
Jāizvērtē neizlaboto neatbilstību ietekme uz:	katru konkrēto kontu atlikumu vai darījumu kategoriju;
	apgrozāmo līdzekļu un īstermiņa saistību kopsummu;
	aktīvu un saistību kopsummu;
	kopējiem ieņēmumiem un izdevumiem (peļņa pirms nodokļiem);
	neto peļņu.

Tālāk ir sniegts neatbilstību summēšanas veida piemērs.

Piezīmes. Šajā piemērā neatbilstības, kas nepārsniedz 100 €, tiek uzskatītas par nebūtiskām un netiek summētas.

Tabula 21.4-3

Identificēto neatbilstību summēšana

Apraksts	Rašanās apstākļi	DD	Pārāk liela (maza) uzrādītā summa				
			Aktīvs	Pasīvs	Peļņa pirms nodokļiem	Pašu kapitāls	Izlabots?
Nespēja izveidot uzkrājumu nomas saistībām	Faktiska neatbilstība — pārraudzības rezultātā			(5500)	5500	4125	Jā
Neregistrēti pārdošanas apjomi	Reprezentatīvās izlases attiecināšana		(12 500)		(12 500)	(9375)	Jā
Ieņēmumi, kuru patiesā vērtība aprēķināta, atņemot maksājumus	Faktiska neatbilstība — klasifikācijas kļūda		(5500)	(5500)			Jā
Kapitāla iekārtu izdevumi	Subjektīva neatbilstība — kļūdaina grāmatvedības pamatprincipu piemērošana		(13 500)		(13 500)	(10 125)	Jā
Revīzijas gaitā identificēto neatbilstību kopsumma			(31 500)	(11 000)	(20 500)	(15 375)	
Vadības izlabotās neatbilstības			31 500	11 000	20 500	15 375	
Neizlaboto neatbilstību kopsumma			0	0	0	0	

Identificētās neatbilstības ir savlaicīgi jāpārrunā ar vadību un jāpieprasa, lai vadība tās izlabo. Labojumi var ietekmēt finanšu pārskatu atlikumus vai koriģēt neatbilstīgus finanšu pārskatu skaidrojumus. Tālāk norādītas darbības, kas veicamas attiecībā uz identificētajām neatbilstībām.

Tabula 21.4-4

Darbības attiecībā uz identificētajām neatbilstībām	
Atkārtota būtiskuma novērtēšana	Apsveriet, vai pirms neizlaboto neatbilstību ietekmes novērtēšanas ir jāpārskata vispārējais būtiskums, pamatojoties uz faktiskajiem finanšu rezultātiem.
Izvērtējiet cēloņus un ietekmi uz revīzijas plānu.	<p>Izvērtējiet revīzijas gaitā konstatēto neatbilstību cēloņus. Tostarp izvērtējiet, vai pastāv:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iespējamās norādes uz krāpšanu; • citas neatbilstības; • neidentificēti riski; vai • nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā. <p>Pamatojoties uz šo izvērtējumu, nosakiet, vai nepieciešams pārskatīt vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu. Tas jādara šādos gadījumos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iespējams, pastāv citas neatbilstības, kas, summētas ar revīzijas gaitā uzkrātajām neatbilstībām, varētu būt būtiskas; vai • revīzijas gaitā uzkrāto neatbilstību kopsumma tuvojas būtiskuma līmenim.

Darbības attiecībā uz identificētajām neatbilstībām	
Vadības korekciju pieprasīšana	Aiciniet vadību izlabot visas identificētās neatbilstības, izņemot tādas, kas ir nepārprotami nebūtiskas.
Papildu vadības procedūru pieprasīšana	Ja precīza neatbilstību summa ģenerālkopā nav zināma (piemēram, revīzijas izlasē identificēto neatbilstību attiecināšanas gadījumā), aiciniet vadību veikt procedūras, kuru mērķis ir noteikt faktisko neatbilstību summu un pēc tam veikt atbilstošas korekcijas finanšu pārskatos. Šādā gadījumā revidentam, iespējams, būs jāveic dažas papildu revīzijas procedūras, lai noteiktu, vai ir atlikušas vēl citas neatbilstības.
Vadības atteikšanās veikt labojumus dažās vai visās neatbilstībās	Ja vadība atsakās veikt labojumus dažās vai visās neatbilstībās: <ul style="list-style-type: none"> • iegūstiet izpratni par iemesliem, kāpēc vadība neveic korekcijas, un ņemiet šo izpratni vērā, novērtējot, vai finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības; • ziņojiet par neizlabotajām neatbilstībām personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, tostarp ziņojiet par to ietekmi uz revidenta atzinumu (izņemot, ja šāda rīcība ir pretrunā ar likumu vai normatīvo aktu prasībām); un • pieprasiet, lai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, koriģētu vadības neizlabotās neatbilstības.

Izstrādājot secinājumus par to, vai neizlabotās neatbilstības (katra atsevišķi vai visas kopā) finanšu pārskatos kopumā radītu būtiskas neatbilstības, revidents ņem vērā tālāk norādītos aspektus.

Tabula 21.4-5

Apsveriet	
Vai pastāv būtiskas neatbilstības?	Neatbilstību apjoms un veids: <ul style="list-style-type: none"> • finanšu pārskatos kopumā; • konkrētās darījumu kategorijās, kontu atlikumos un skaidrojumos; un • saistībā ar to rašanas apstākļiem.
	Subjektīvām vai statistiskām pārbaudēm raksturīgie ierobežojumi. Vienmēr pastāv risks, ka dažas neatbilstības netiks atklātas.
	Cik tuvu atrodas iespējamās neizlaboto neatbilstību kopsumma būtiskuma līmenim? Jo iespējamo neatbilstību kopsumma ir tuvāka būtiskuma robežlīmenim, jo lielāks ir būtisku neatbilstību risks.
	Kvantitatīvi apsvērumi vai krāpšanas iespējamība gadījumos, kad salīdzinoši nelielām neatbilstībām var būt būtiska ietekme uz finanšu pārskatiem.
	Ar iepriekšējiem periodiem saistītu neizlaboto neatbilstību ietekme.

Vadības pienākums ir koriģēt finanšu pārskatus, lai izlabotu neatbilstības (tostarp neatbilstīgus skaidrojumus) un veikt citas nepieciešamās darbības.

Kvalitatīvi apsvērumi

Dažas neatbilstības var tikt novērtētas kā būtiskas (atsevišķi vai kopā ar citām revīzijas gaitā uzkrātām neatbilstībām), pat ja tās ir mazākas par vispārējo būtiskumu. Tālāk sniegti šādu gadījumu piemēri.

Tabula 21.4-6

Neatbilstības, kas:	Apraksts
Ietekmē prasību izpildi	Normatīvo prasību, aizņēmumu noteikumu un citu līgumu nosacījumu ievērošana.
Apslēpj izmaiņas	Piemēram, izmaiņas ieņēmumos vai citas tendences, īpaši vispārējo ekonomikas un nozares apstākļu kontekstā.
Palielina vadības atalgojumu	Neatbilstības, kas nodrošina piemaksas saņemšanas nosacījumu vai citu atalgojuma stimulu izpildi.
Ir saistītas ar trešajām pusēm	Piemēram, ārējas personas un saistītās puses.
Ietekmē lietotāja izpratni	Netiek norādīta informācija, kas nav tieši pieprasīta, bet pēc revidenta domām ir svarīga, lai lietotāji gūtu izpratni par uzņēmuma finanšu darbības rezultātiem, finanšu darbības rezultātiem vai naudas plūsmām.
Ir nebūtiskas, tomēr nozīmīgas, ņemot vērā to veidu	Nepareiza tādu grāmatvedības pamatprincipu izvēle vai lietošana, kuriem nav būtiska ietekme uz kārtējā perioda finanšu pārskatiem, bet varētu būt būtiska ietekme uz turpmāko periodu finanšu pārskatiem.
Bankas nosacījumi	Salīdzinoši neliela summa var būt ļoti būtiska uzņēmumam, ja tā izraisa līguma vai aizņēmuma nosacījumu pārkāpumu.
Ietekmē darbības rezultātu rādītājus	Ietekmē rādītājus, ko izmanto, lai novērtētu uzņēmuma finanšu darbības, saimnieciskās darbības rezultātus vai naudas plūsmu.

Rakstiski apliecinājumi

Vadības pienākumi ir jāapstiprina, iegūstot no vadības rakstiskus apliecinājumus. Šādā apliecinājumā norāda, ka neizlabotās neatbilstības (pievienojiet vai iekļaujiet sarakstu) pēc vadības domām ir nebūtiskas gan katra atsevišķi, gan visas kopā. Ja vadība nepiekrīt neatbilstību izvērtējumam, vadība var pievienot rakstiskajā apliecinājumā frāzi:

”Mēs nepiekrītam, ka postenis ... un ... būtu uzskatāms par neatbilstību, jo [norādīt iemeslus]”.

Piezīmes. Kad revidents ziņo par konstatētajiem faktiem personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, viņam ir jānorāda katra būtiskā neizlabotā neatbilstība atsevišķi.

Ja revidents ir ziņojis par vadības neizlabotajām neatbilstībām personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un korekcijas joprojām netiek veiktas, revidentam ir jāiegūst līdzīgs apliecinājums. Tajā jānorāda, ka arī personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzskata, ka neizlaboto neatbilstību ietekme katrai atsevišķi un visām kopā uz finanšu pārskatiem kopumā ir nebūtiska. Šādu posteņu kopsavilkums ir jāiekļauj rakstiskajā apliecinājumā vai tā pielikumā.

21.5 Pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
330. SRS 26. punkts	Revidents izdara secinājumus par to, vai ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi. Izdarot secinājumus, revidents izvērtē visus būtiskos revīzijas pierādījumus neatkarīgi no tā, vai šādi pierādījumi apstiprina finanšu pārskatos izdarītos apgalvojumus vai ir pretrunā ar tiem. (Skat. A62 punktu.)
330. SRS 27. punkts	Ja revidents nav ieguvis pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus saistībā ar būtisku finanšu pārskatos iekļautu apgalvojumu, revidents cenšas iegūt papildu revīzijas pierādījumus. Ja revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, viņš sniedz atzinumu ar iebildi vai atsakās sniegt atzinumu attiecībā uz finanšu pārskatiem.

Vispārējais mērķis ir iegūt pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus, lai samazinātu būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos līdz pieņemami zēmam līmenim.

To, kādi pierādījumi uzskatāmi par pietiekamiem un atbilstīgiem, revidents nosaka, izmantojot profesionālu spriedumu. Galvenais aspekts ir veiksmīga no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem izrietošo papildu revīzijas procedūru izpilde. Tās ir arī jebkādas papildu vai modificētās procedūras, kas tika veiktas, atbildot uz izmaiņām sākotnējā risku izvērtējumā. Tālāk norādīti daži no faktoriem, kas jāņem vērā, izvērtējot revīzijas pierādījumu pietiekamību un atbilstību.

Tabula 21.5-1

Revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības novērtēšana

Jāizvērtē

Neatbilstību būtiskums

- Cik nozīmīgas ir izvērtējamajā apgalvojumā konstatētās neatbilstības un kāda ir iespējamība, ka to ietekme uz finanšu pārskatiem (katrai atsevišķi vai visām kopā) ir būtiska?

Vadības veiktie atbildes pasākumi

- Cik atsaucīga ir vadība, reaģējot uz revīzijā konstatētajiem faktiem, un cik efektīva ir iekšējās kontroles sistēma riska faktoru novēršanā?

Iepriekšējā pieredze

- Kāda bijusi iepriekšējā pieredze, veicot līdzīgas procedūras, un vai tika konstatētas neatbilstības?

Veikto revīzijas procedūru rezultāti

- Vai veikto revīzijas procedūru rezultāti atbilst mērķiem un vai pastāv norādes uz krāpšanu vai kļūdām?

Informācijas kvalitāte

- Vai pieejamās informācijas avots un ticamība ir atbilstīga, lai, pamatojoties uz to, varētu sagatavot revīzijas secinājumus?

Pārlicības līmenis

- Cik pārlicinoši ir revīzijas pierādījumi?

Izpratne par uzņēmumu

- Vai iegūtie pierādījumi pamato vai ir pretrunā ar risku izvērtēšanas procedūru rezultātiem (kas tika veiktas, lai gūtu izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp iekšējās kontroles sistēmu)?

Ja nav iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus, revidents sniedz atzinumu ar iebildi vai atsakās sniegt atzinumu.

21.6 Noslēguma analītiskās procedūras

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
520. SRS 6. punkts	Revīzijas beigu posmā revidents izstrādā un veic analītiskās procedūras, kuru mērķis ir izstrādāt vispārējus secinājumus par to, vai finanšu pārskati atbilst revidenta izpratnei par uzņēmumu. (skat. A17-A19 punktu)

Papildus analītisko procedūrām, ko veic risku izvērtēšanai un vēlāk kā detalizētās procedūras, revidentam ir pienākums veikt analītiskās procedūras revīzijas noslēgumā vai tam tuvojoties, kad tiek sagatavoti vispārējie secinājumi (520. SRS).

Šo noslēguma analītisko procedūru mērķis ir:

- identificēt iepriekš neatklātus būtisku neatbilstību riskus;
- apstiprināt revīzijas gaitā izdarītos secinājumus par atsevišķiem finanšu pārskatu komponentiem vai elementiem; un
- palīdzēt izdarīt vispārējos secinājumus attiecībā uz finanšu pārskatu atbilstību.

Ja tiek identificēti jauni riski vai negaidītas saiknes, revidentam var nākties atkārtoti izvērtēt plānotās vai veiktās revīzijas procedūras.

21.7 Nozīmīgi konstatētie fakti un problēmas

Galīgais novērtēšanas posms ir nozīmīgo konstatēto faktu un problēmu reģistrēšana darba uzdevuma noslēguma dokumentā. Šajā dokumentā var iekļaut:

- visu informāciju, kas nepieciešama, lai gūtu izpratni par nozīmīgiem konstatētajiem faktiem vai problēmām; vai
- ja nepieciešams, krusteniskas atsauces uz citiem pamatā izmantotajiem revīzijas dokumentiem.

Šajā dokumentā jāiekļauj arī secinājumi attiecībā uz tādu revidenta konstatēto informāciju par nozīmīgiem jautājumiem, kura ir pretrunā ar revidenta galīgajiem secinājumiem. Tomēr šī prasība nenozīmē, ka būtu jāpatur nepareizi vai novecojuši dokumenti, piemēram, finanšu pārskatu melnraksti, kas, iespējams, nav pilnīgi.

21.8 Problēmu analīze — revīzijas pierādījumu novērtēšana

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Plānoto revīzijas procedūru rezultātā tika konstatēti šādas nekorģētas neatbilstības un jautājumi.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

20X3. gada 18. februārī

Fragments no iespējamo korekciju kopsavilkuma – „Bērziņa mēbeles”

Apraksts	Rašanās apstākļi	DD	Pārāk liela (maza) uzrādītā summa				Vai izlabots?
			Aktīvs	Pasīvs	Peļņa pirms nodokļiem	Pašu kapitāls	
<i>Kļūdas krājumu vērtējuma aprēķinos</i>	<i>Jaunais darbinieks ir pieļāvis dažas kļūdas.</i>	<i>D.300</i>	<i>(19 000)</i>		<i>(19 000)</i>	<i>(15 200)</i>	<i>Jā</i>
<i>Personiskie izdevumi, ko apmaksājis uzņēmums „Bērziņa mēbeles” un kas nav uzrādīti akcionāru kontā</i>	<i>Konstatēts izmaksu pārbaudes gaitā. Bija jāveic papildu darbs, lai atrastu līdzīgus posteņus.</i>	<i>550.8</i>		<i>(4800)</i>	<i>(4800)</i>	<i>(3840)</i>	<i>Jā</i>
<i>Klienta parādi ir vecāki par 90 dienām un nav saņemti turpmākie maksājumi.</i>	<i>Jāpārbauda vecumanalīze un turpmākie maksājumi.</i>	<i>C.305</i>	<i>12 000</i>		<i>12 000</i>	<i>9600</i>	<i>Jā</i>
Revīzijas gaitā identificēto neatbilstību kopsumma			<i>(7000)</i>	<i>(4800)</i>	<i>(11 800)</i>	<i>(9440)</i>	
Vadības izlabotās neatbilstības			<i>(7000)</i>	<i>(4800)</i>	<i>(11 800)</i>	<i>(9440)</i>	
Neizlaboto neatbilstību kopsumma			<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	

Augstāk norādītajā sarakstā jāsniedz arī krusteniskā atsauce uz papildu darbībām, kas veiktas, lai pārliecinātos, ka nav citu, līdzīgu neatbilstību vai neatbilstības nenorāda uz nopietnāku problēmu, piemēram, vadības līmeņa pārkāpumiem.

Fragments no failam pievienota ziņojuma par revīzijas pierādījumu novērtēšanu

Revīzijas gaitā konstatētie fakti	Plānotie atbildes pasākumi
<i>Vairākas administratīvas kļūdas krājumu vērtējumā izraisīja neatbilstību krājumos 19 000 € apmērā.</i>	<i>Ir jāpārbauda kļūdu veids, lai noteiktu trūkumus iekšējās kontroles sistēmā.</i> <i>Ir jāveic papildu darbs, lai pārliecinātos, ka tagad ir atklātas visas nozīmīgās kļūdas.</i> <i>Jāiekļauj komentārs vadības vēstulē.</i>
<i>Izdevumu pārbaudē tika konstatēts, ka izdevumi krājumu uzturēšanai 4800 € apmērā ir saistīti ar Daiņa personīgās automašīnas Mercedes-Benz SUV tehnisko apkopi.</i>	<i>Ir jāveic papildu darbs, lai noteiktu, vai pastāv neidentificēti darījumi, kas ir saistīti ar personiskām vajadzībām. Ja tiek atklāti citi darījumi, ir jāizvērtē, vai tiek norāda uz negodprātīgu vadības rīcību un iespējamu krāpšanu.</i>
<i>Debitoru parādu pārbaudes gaitā konstatējām, ka daži parādi ir vecāki par 90 dienām un nav saņemti ar saistītie turpmākie maksājumi. Lai gan Dainis uzskata, ka šie parādi ir atgūstami (jo klients ir apstiprinājis parādu), parāda atgūšana šķiet nereāla. Reģistrējam to kā neizlabotu kļūdu.</i>	<i>Jāturpina uzraudzīt naudas ieņēmumus līdz datumam, kad tiks veiktas darbības attiecībā uz turpmākajiem notikumiem.</i> <i>Jāpārbauda klientu parādu atgūšanas vēsture un jācenšas iegūt plašāka informācija par uzņēmumiem.</i>
<i>Daži uzskaites ierakstos reģistrētie instrumenti un iekārtas, šķiet, vairs netiek izmantotas. Ir iepirkta iekārtas, kas veic to pašu darbu. Vadība uzskata, ka šie aktīvi joprojām ir vērtīgi, jo tos varētu izmantot jauno iekārtu avārijas gadījumā.</i>	<i>Jānoskaidro, vai šie instrumenti un iekārtas patiešām ir izmantotas iepriekšējā periodā.</i> <i>Jānosaka instrumentu un iekārtu kapitāla izmaksas un jānoskaidro, vai jāveic to norakstīšana.</i>

Problēmu analīzes piemērs B — „Kurmīš & Co”

Fragments no ziņojuma par iespējamo korekciju kopsavilkumu

Krājumi

Krājumu saraksts, ko sastādījām inventarizācijas rezultātā, neatbilst galīgajam krājumu sarakstam — uzrādīti krājumi 1800 € apmērā.

Revīzijas atbildes pasākumi

Kļūda radās, jo Rasma neizmanto krājumu sarakstu. Paplašināsim detalizētās procedūras, lai pārliecinātos, ka visas konta korekcijas ir atspoguļotas galīgajā sarakstā.

Debitoru parādu periodizācijas kļūda

Rasma nav veidojusi uzkrājumu virpas remonta un apkopes darbiem. Tas tika konstatēts turpmāko maksājumu pārbaudes gaitā. Skat. DD CC. 110. Ietekme uz saistībām un ieņēmumiem pirms nodokļiem ir 900 €.

Revīzijas atbildes pasākumi

Jāpaplašina periodizācijas pārbaūžu apjoms, jo Rasma, šķiet, bijusi pārāk aizņemta šajā periodā, lai uzturētu visu izdevumu sarakstu, kas apmaksāti pēc perioda beigām un attiecas uz 20X2. finanšu gadu. Robežlīmenis pārbaūžu vajadzībām ir samazināts līdz 400 €.

Vadība ir piekritusi izlabot šīs neatbilstības.

Sagatavoja: FJ **Datums:** 20X3. gada 24. februārī

Pārbaudīja: LF **Datums:** 20X3. gada 5. martā

22. Sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

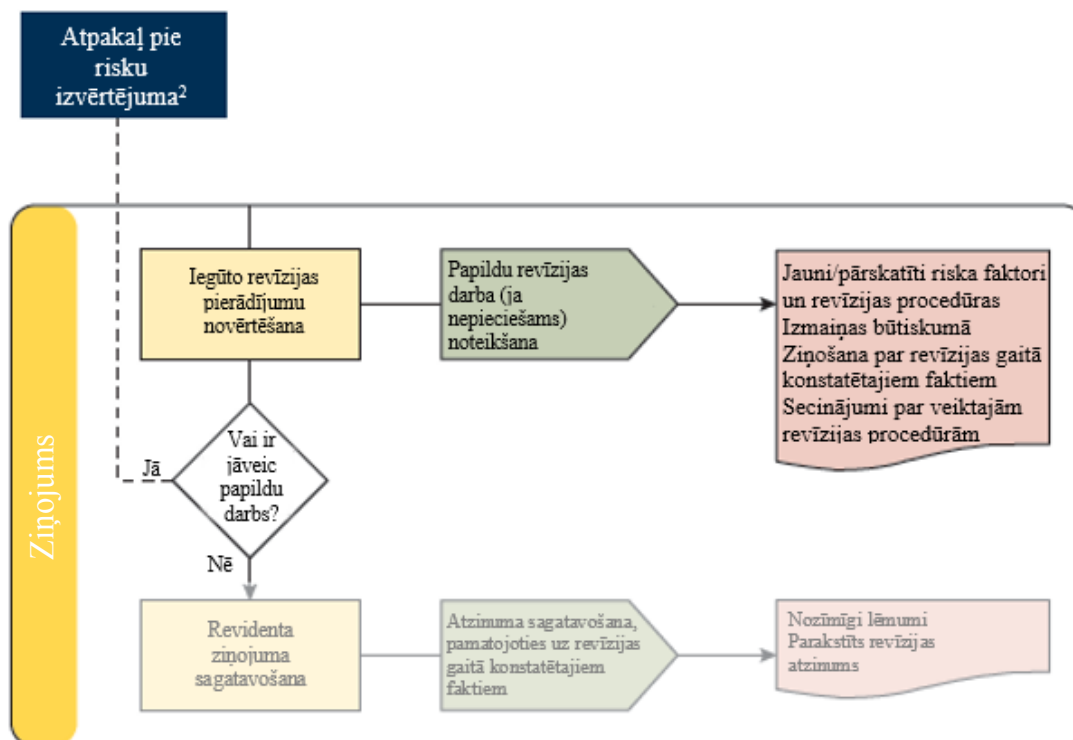
Nodaļas saturs

Norādes par to, kā veicināt efektīvu divpusējo saziņu starp revidentu un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un par kādiem konstatētajiem faktiem un citiem jautājumiem ir jāziņo.

Saistītie SRS

260., 265., 450.

Diagramma 22.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts	SRS mērķi
260. SRS 9. punkts	<p>Revidenta uzdevums ir:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) skaidri informēt personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revidenta pienākumiem finanšu pārskatu revīzijā, kā arī sniegt vispārīgu priekšstatu par revīzijas plānoto apjomu un laiku; b) saņemt no personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, revīzijai būtisko informāciju; c) laikus informēt personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par tādiem revīzijas gaitā izdarītajiem novērojumiem, kuri ir nozīmīgi un būtiski attiecībā pret šādu personu pienākumu pārraudzīt finanšu pārskatu sagatavošanas procesu; d) veicināt revidenta un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, efektīvu abpusējo sazināšanos.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
260. SRS 10. punkts	<p>Šajā SRS šādiem terminiem tiek piešķirta sekojoša nozīme:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde — persona(s) vai organizācija(s) (piemēram, korporatīva organizācija), kas ir atbildīgas par uzņēmuma stratēģiskās virzības pārraudzību un saistībām attiecībā uz uzņēmuma finansiālo darbību. Šīm personām ir arī pienākums pārraudzīt finanšu pārskatu sagatavošanas procesu. Dažās jurisdikcijās uzņēmumos personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, var būt vadības līmeņa darbinieki, piemēram, privāta vai sabiedriska uzņēmuma valdē ieceltas amatpersonas vai vadītājs, kas ir arī uzņēmuma īpašnieks. Informāciju par pārvaldības struktūru skatiet A1-A8 punktā. b) vadība — amatpersona(s), kuru pienākums ir nodrošināt uzņēmuma darbību. Dažos uzņēmumos un jurisdikcijās pie vadības pieder dažas vai visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, vai arī vadītājs, kas ir uzņēmuma īpašnieks.
260. SRS 11. punkts	<p>Revidents nosaka atbilstīgo(-ās) personu(-as), kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ar kurām revidents sazināsies. (Skat. A1-A4 punktu.)</p>
260. SRS 12. punkts	<p>Sazinoties ar personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, apakšgrupu, piemēram, ar revīzijas komiteju vai atsevišķu šādu personu, revidents nosaka, vai ir nepieciešams sazināties arī ar pārvaldības struktūru. (Skat. A5-A7 punktu)</p>
260. SRS 13. punkts	<p>Dažkārt visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piedalās uzņēmuma vadībā, piemēram, mazā uzņēmumā, kura īpašnieks ir arī uzņēmuma vadītājs un pārraudzības loma nav piešķirta nevienai personai. Šādā gadījumā, ja atbilstoši šā SRS prasībām revidents informē personas, kurām noteikta vadības atbildība, un šīm pašām personām ir noteikta arī pārvaldības atbildība, revidentam šīs personas nav jāinformē divreiz. Šādi jautājumi ir raksturoti 6.c) punktā. Revidents pārlicinās, vai, informējot personas, kam noteikta vadības atbildība, tiek atbilstīgi informētas visas tās personas, kuras revidents informētu, ja šādām personām būtu noteikta pārvaldības atbildība. (Skat. A8 punktu.)</p>
260. SRS 14. punkts	<p>Revidents informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revidenta pienākumiem finanšu pārskatu revīzijā, tostarp, par to, ka:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) revidenta pienākums ir formulēt un izteikt atzinumu par finanšu pārskatiem, ko vadība sagatavojusi personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā; b) finanšu pārskatu revīzija neatbrīvo vadību vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, no saviem pienākumiem. (Skat. A9-A10 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
260. SRS 15. punkts	Revidents informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par plānoto revīzijas laiku un apjomu. (Skat. A11-A15 punktu.)
260. SRS 16. punkts	Revidents informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par šādiem jautājumiem: (skat. A16 punktu) a) Revidenta viedoklis par nozīmīgiem uzņēmuma grāmatvedības prakses kvalitatīvajiem aspektiem, tostarp, par grāmatvedības uzskaites pamatprincipiem, grāmatvedības aplēsēm un finanšu pārskatu paskaidrojumiem. Ja nepieciešams, revidents paskaidro personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, to, kāpēc revidents uzskata, ka nozīmīga grāmatvedības prakse, kas ir atbilstoša norādītajām finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnēm, nav atbilstoša konkrētajiem uzņēmuma apstākļiem. (Skat. A17 punktu.) b) Nozīmīgas grūtības, ja tādas ir, kas radušās revīzijas laikā. (Skat. A18 punktu.) c) Izņemot gadījumus, kad visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piedalās uzņēmuma vadībā, revidents informē par: i) nozīmīgiem jautājumiem, ja tādi ir, kas radušies revīzijas gaitā, par kuriem revidents informējis vadību mutiski vai rakstveidā; (skat. A19 punktu) ii) revidenta pieprasītajiem rakstiskajiem apliecinājumiem; un d) citiem jautājumiem, ja tādi ir, kas radušies revīzijas laikā un kas revidentam, profesionāli izvērtējot, šķiet nozīmīgi finanšu pārskatu sagatavošanas procesa pārraudzībai. (Skat. A20 punktu.)
260. SRS 18. punkts	Revidents informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par saziņas formu, laiku un plānoto vispārējo saturu. (Skat. A28-A36 punktu.)
260. SRS 19. punkts	Sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par nozīmīgiem revīzijas gaitā atklātiem faktiem notiek rakstveidā, ja revidents, izdarot profesionālu spriedumu, secina, ka mutiska sazināšanās nav pietiekama. Nav nepieciešams rakstveidā informēt par visiem jautājumiem, kas radušies revīzijas gaitā. (Skat. A37-A39 punktu.)
260. SRS 21. punkts	Revidents laikus informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. (Skat. A40-A41 punktu.)
260. SRS 22. punkts	Revidents izvērtē, vai abpusējā saziņa starp revidentu un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir atbilstīga revīzijas mērķim. Ja tas tā nav, revidents izvērtē šī apstākļa ietekmi, ja tāda ir, uz revidenta veikto būtisku neatbilstību risku izvērtējumu un spēju iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, un atbilstoši rīkojas. (Skat. A42-A44 punktu.)
260. SRS 23. punkts	Ja saistībā ar šajā SRS noteiktajiem jautājumiem sazināšanās notiek mutiski, revidents reģistrē un ietver revīzijas dokumentos šos jautājumus un to, kad un kuras personas ir informētas. Ja sazināšanās notiek rakstiski, revidents saglabā kopiju no rakstveida dokumenta un iekļauj to revīzijas dokumentos. (Skat. A45 punktu.)
265. SRS 9. punkts	Revidents laikus rakstiski ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revīzijas gaitā konstatētajiem nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā. (Skat. A12-A18, A27 punktu.)
450. SRS 12. punkts	Revidents ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par neizlabotām neatbilstībām un iespējamo neatbilstību individuālo vai kopējo ietekmi uz revidenta ziņojumā sniegto revidenta atzinumu, izņemot gadījumus, kad tas ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām Revidents identificē katru neizlaboto neatbilstību atsevišķi. Revidents pieprasa, lai neizlabotās neatbilstības tiktu izlabotas. (Skat. A21-A23 punktu.)
450. SRS 13. punkts	Revidents ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, arī par neizlaboto neatbilstību ietekmi iepriekšējos pārskata periodos attiecībā uz būtiskajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kā arī finanšu pārskatiem kopumā.

22.1 Pārskats

Efektīva divpusēja saziņa starp revidentu un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir svarīgs faktors katrā revīzijā. Tas ļauj:

- revidentam ziņot par nepieciešamo informāciju un citiem jautājumiem; un
- personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sniegt revidentam informāciju, kas savādāk nebūtu pieejama. Šī informācija var noderēt revidentam, plānojot revīziju un novērtējot tās rezultātus.

22.2 Pārvalde

Pārvaldes struktūras katrā jurisdikcijā un uzņēmumā var atšķirties atkarībā no dažādiem kultūras un juridiskajiem principiem, kā arī no uzņēmuma lieluma un īpašumtiesību iezīmēm. Lielākajā daļā uzņēmumu pārvaldes pienākumu pilda pārvaldes struktūrvienība, piemēram, direktoru valde, pārraudzības valde, partneri, īpašnieki, vadības komiteja, regulatoru valde, pilnvarnieki vai līdzvērtīgas personas.

Mazākos uzņēmumos pārvaldes funkciju, iespējams, pilda tikai viena persona, piemēram, īpašnieks-vadītājs vai viens pilnvarnieks. Šādos gadījumos, ja revidentam ir jāziņo par kādu aspektu vadībai, nav nepieciešams ziņot vēlreiz, ja šai personai ir piešķirta arī pārvaldes loma. Tomēr, ja uzņēmumā ir vairākas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde (piemēram, ģimenes locekļi), revidentam ir jāinformē visas attiecīgās personas.

Uzņēmumos, kuros pārvalde ir kolektīva atbildība, revidents var informēt personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, apakšgrupu, piemēram, revīzijas komiteju. Šādos gadījumos revidents nosaka, vai jāziņo ir arī pārvaldes struktūrvienībai kopumā. To nosakot, revidents ņem vērā šādus aspektus:

- apakšgrupas un pārvaldes struktūras attiecīgie pienākumi;
- ziņojamās informācijas veids;
- atbilstīgās tiesiskās vai normatīvās prasības; un
- tas, vai apakšgrupai ir tiesības rīkoties saistībā ar revidenta sniegto informāciju un apakšgrupa var sniegt revidentam nepieciešamo papildinformāciju un paskaidrojumus.

Ja revidents nevar saskaņā ar norādītajām tiesiskajām pamatnostādnēm vai citiem darba uzdevuma apstākļiem skaidri noteikt, kurām personām revidentam jāziņo, revidents pārrunā un vienojas par šo jautājumu ar darba uzdevuma pasūtītāju. Nosakot, ar kurām personām jāsazinās, revidents ņem vērā arī izpratni par uzņēmuma pārvaldes struktūrām un procesiem. Personas, ar kurām jāsazinās, var atšķirties arī atkarībā no ziņojamās informācijas veida.

Ja uzņēmums ir grupas komponents, tas, ar kurām personām komponenta revidentam ir jāsazinās, ir atkarīgs no darba uzdevuma apstākļiem un ziņojamās informācijas veida. Dažos gadījumos vairāki komponenti darbojas vienādi, izmantojot vienu un to pašu iekšējās kontroles sistēmu un grāmatvedības procesus. Ja šādos komponentos personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir vienas un tās pašas personas (piemēram, viena un tā pati direktoru valde), saziņa saistībā ar šiem komponentiem var notikt vienlaikus, lai izvairītos no dubulta darba.

22.3 Ziņojamā informācija

Pārvaldes interesēm atbilstoši revīzijas aspekti ir šādi:

- revidenta pienākumi saistībā ar finanšu pārskatu revīziju;
- plānotais revīzijas apjoms un laiks; un
- nozīmīgi revīzijas gaitā konstatētie fakti.

Revidentam nav jāizstrādā revīzijas procedūras ar konkrētu mērķi identificēt pārvaldes interesēm atbilstošu informāciju, izņemot, ja to pieprasa valsts revīzijas standarti vai likumi.

Dažos gadījumos vietēja mēroga prasībās, likumos un normatīvajos aktos var būt noteikts konfidencialitātes pienākums, kas ierobežo revidenta saziņu. Pirms sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, revidentam ir jāizskata šādas prasības.

PIEZĪMES.

Veltiet laiku tam, lai izveidotu konstruktīvas darba attiecības ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Tas palīdzēs uzlabot pušu saziņas efektivitāti.

Revidenta pienākumi

Revidentam ir jāinformē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par nozīmīgiem jautājumiem, kas ir būtiski, ņemot vērā attiecīgo personu lomu finanšu ziņošanas procesa pārraudzības kontekstā. Revidents informēt par to, ka:

- finanšu pārskatu revīzija neatbrīvo vadību un personas, kam uzticēta pārvalde, no attiecīgo pienākumu veikšanas; un
- revidenta pienākumi ir šādi:
 - sagatavot un formulēt atzinumu par finanšu pārskatiem, ko vadība sagatavojusi personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā; un
 - ziņot par finanšu pārskatu revīzijas gaitā konstatētiem nozīmīgiem jautājumiem.

Šo prasību bieži vien var izpildīt, iesniedzot personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, revīzijas uzdevuma vēstules kopiju. Tā informē personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par augstāk norādītajiem aspektiem.

Tabula 22.3-1

	Saziņas veids
Revīzijas uzdevuma vēstules iesniegšana	Revidentam ir pienākums veikt revīziju saskaņā ar SRS.
	SRS ir noteikts revidenta pienākums ziņot par revīzijas gaitā konstatētiem nozīmīgiem jautājumiem, kas ir būtiski personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, īstenotās finanšu ziņošanas procesa pārraudzības kontekstā.
	SRS nav noteikts revidenta pienākums izstrādāt konkrētas revīzijas procedūras ar mērķi identificēt pārvaldes interesēm atbilstošu papildu informāciju.
	Revidentam ir pienākums (attiecīgos gadījumos) ziņot par konkrētiem aspektiem, kas noteikti likumos vai normatīvajos aktos, līgumā ar uzņēmumu vai papildu prasībās, kas attiecas uz darba uzdevumu (piemēram, valsts profesionālas revīzijas iestādes standartos).

Plānotais revīzijas apjoms un laiks

Revīzijas plānošanas aspektu pārrunu mērķis ir veicināt divpusēju saziņu starp revidentu un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Tomēr nevajadzētu sniegt detalizētu informāciju (piemēram, par konkrētu revīzijas procedūru veidu un laiku), jo tas var samazināt revīzijas efektivitāti. Īpaši tas attiecas uz gadījumiem, kas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir iesaistītas uzņēmuma vadībā.

Tālāk norādīti pārrunājami jautājumi.

Tabula 22.3-2

Apraksts	
Revīzijas plāns	Vispārēja informācija par revīzijas plānu, apjomu un laiku.
	Būtiskuma koncepcijas pielietojums revīzijā.
	Kādas darbības tiks veiktas attiecībā uz nozīmīgiem krāpšanas vai kļūdu izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem.
	Metode attiecībā pret revīzijas kontekstā būtisko iekšējās kontroles sistēmu.
	Nozīmīgas izmaiņas grāmatvedības standartos un to iespējamā ietekme.
Informācijas saņemšana no personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde (informācija, kas varētu ietekmēt revīzijas plānus)	Pārrunas saistībā ar uzņēmuma mērķiem un stratēģiju, kā arī saistītajiem biznesa riskiem, kas var izraisīt būtiskas neatbilstības.
	Tas, kā tiek nodrošināta pārraudzība šādās jomās: <ul style="list-style-type: none"> • iekšējās kontroles sistēmas atbilstība, tostarp attiecībā uz krāpšanas riskiem; • vadības kompetence un godprātība; un • atbildes pasākumi uz iepriekšējo saziņu ar revidentu.
	Jautājumi, kuriem revīzijas gaitā, jāpievērš īpaša uzmanība.
	Pieprasījumi veikt papildu revīzijas procedūras.
	Citi jautājumi, kas var ietekmēt finanšu pārskatu revīziju.

Nozīmīgi revīzijas gaitā konstatētie fakti

Izņemot gadījumus, kad aplūkojamā informācija ir saistīta ar vadības kompetenci vai godprātību, revidents sākotnēji ar vadību pārrunā pārvaldes interesēm atbilstošos revīzijas aspektus. Šādas pārrunas palīdz precizēt faktus un problēmas, kā arī sniedz vadībai iespēju sniegt papildu informāciju.

260. SRS 1. pielikumā (izklāstīts tālāk) ir iekļauts saraksts ar konkrētiem jautājumiem, par kuriem ir jāziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Šīs prasības ir aplūkotas citās rokasgrāmatas sadaļās.

Tabula 22.3-3

SRS	Īpašas prasības attiecībā uz saziņu	Punkts
1. SKKS	<i>Kvalitātes kontrole firmās, kas veic finanšu pārskatu revīzijas un pārbaudes un sniedz citus apliecinājuma un radniecīgos pakalpojumus</i>	30.a)
240. SRS	<i>Revidenta atbildība par krāpšanas iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu revīzijas ietvaros</i>	21., 38.c)i), 40.–42.
250. SRS	<i>Likumu un noteikumu ievērošanas izvērtēšana, veicot finanšu pārskatu revīziju</i>	14., 19., 22.– 24.
265. SRS	<i>Ziņošana personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un vadībai par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā</i>	9.
450. SRS	<i>Revīzijas laikā noteikto neatbilstību izvērtēšana</i>	12.– 13.
505. SRS	<i>Ārēji apstiprinājumi</i>	9.
510. SRS	<i>Revīzijas veikšana pirmo reizi — sākotnējie atlikumi</i>	7.
550. SRS	<i>Saistītās puses</i>	27.
560. SRS	<i>Turpmākie notikumi</i>	7.b)–c), 9., 10.a), 13.b), 14.a), 17.
570. SRS	<i>Uzņēmuma darbības turpināšana</i>	23.
600. SRS	<i>Īpaši apsvērumi — grupas finanšu pārskatu revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)</i>	49.
705. SRS	<i>Neatkarīga revidenta ziņojumā ietvertā atzinuma modifikācijas</i>	12., 14., 19.a), 28.
706. SRS	<i>Apstākļu akcentējuma rindkopa un citu apstākļu rindkopa neatkarīga revidenta ziņojumā</i>	9.
710. SRS	<i>Salīdzināmā informācija — atbilstošie rādītāji un salīdzināmi finanšu pārskati</i>	18.
720. SRS	<i>Revidenta atbildība par citu informāciju, kas sniegta dokumentos, kuros ietverti revidētie finanšu pārskati</i>	10., 13., 16.

Tālāk norādīti daži izplatītākie pārvaldes interesēm atbilstošie jautājumi, par kuriem revidents varētu ziņot (ieteicams rakstiski).

Tabula 22.3-4

Revīzijas aspekti	Apsvērumi saistībā ar ziņošanu
Grāmatvedības pamatprincipi	Nozīmīgu grāmatvedības pamatprincipu un prakses izvēle (vai izmaiņas), kam ir faktiskā vai iespējama ietekme uz uzņēmuma finanšu pārskatiem.
Saziņa iepriekšējā periodā	Iepriekš sniegta pārvaldes interesēm atbilstoša informācija var ietekmēt pašreizējā perioda finanšu pārskatus.
Būtisku neatbilstību riski	Jebkādu būtisku iespējamo risku (pieņemsim, gaidāmu tiesas darbu) ietekme uz finanšu pārskatiem, saistībā ar kuriem finanšu pārskatos jāiekļauj skaidrojumi.
Būtiska nenoteiktība	Būtiska nenoteiktība ir saistīta ar notikumiem vai apstākļiem, kas varētu radīt nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību.
Šaubas	Uzņēmējdarbības apstākļi, kas ietekmē uzņēmumu un tā darbības plānus un stratēģijas un var ietekmēt būtisku neatbilstību riskus. Bažas par vadības konsultēšanos ar citiem grāmatvežiem grāmatvedības vai revīzijas jautājumos.
Nozīmīgas grūtības	Tas var ietvert šādus aspektus: <ul style="list-style-type: none"> • sarežģītu grāmatvedības vai revīzijas problēmu risinājumi; • revīzijas vajadzībām nepieejami dokumenti; • personāls nespēj sniegt atbildes uz jautājumiem; • apjoma ierobežojumi un kā tie ir novērsti; un • pretrunas ar vadību jautājumos, kas katrs atsevišķi vai visi kopā varētu būt nozīmīgi uzņēmuma finanšu pārskatu vai revidenta ziņojuma kontekstā.
Komentāri saistībā ar uzņēmuma vadību	Šaubas par vadības kompetenci: <ul style="list-style-type: none"> • nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā; • šaubas par vadības godprātību; • nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm; • nelikumīgas darbības; un • krāpšana, kurā iesaistīta vadība.
Revīzijas korekcijas	Neizlabotas revīzijas korekcijas, kam ir faktiskā vai iespējama ietekme uz uzņēmuma finanšu pārskatiem.
Neizlabotas neatbilstības	Neizlabotas neatbilstības, ko vadība gan katru atsevišķi gan visas kopā uzskatījusi par nenozīmīgām (kas nav nepārprotami nenozīmīgas summas) attiecībā uz finanšu pārskatiem kopumā.
Revidenta ziņojums	Norādiet revidenta ziņojuma sagaidāmo modifikāciju pamatojumu.
Jautājumi, par kuriem panākta iepriekšēja vienošanās	Citi jautājumi, par kuriem panākta vienošanās un kas atspoguļoti revīzijas uzdevuma vēstulē.
Citi jautājumi	Citi jautājumi, ja tādi ir, kas radušies revīzijas laikā un kas revidentam, profesionāli izvērtējot, šķiet nozīmīgi finanšu pārskatu sagatavošanas procesa pārraudzības kontekstā.

PIEZĪMES.

Ja iespējams, ziņojiet par nozīmīgiem jautājumiem rakstiski. Vēstule vai ziņojums ir dokuments, kas ir pieejams abām pusēm un kurā ir izklāstīta ziņojamā informācija. Sniedzot nepieciešamo informāciju mutiski, pierakstiet, kādi aspekti ir pārrunāti; šādi pieraksti apliecinās, ka ziņošana ir veikta.

Dokumentēšana

Ja ziņošana par SRS noteiktajiem jautājumiem ir notikusi mutiski, sagatavojiet faila piezīmes, kurās aprakstīts, kad un ar ko notikušas sarunas. Ja sazināšanās notiek rakstiski, saglabājiet kopiju no rakstveida dokumenta un iekļauj to revīzijas dokumentos.

Savlaicīgums

Ziņojiet par revīzijas aspektiem savlaicīgi, lai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, varētu attiecīgi rīkoties.

22.4 Problēmu analīze — ziņošana personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

Sīkāku informāciju par problēmu analīzi skatiet 2. sējuma 2. nodaļā „Ievads problēmu analīzē”.

Problēmu analīzes piemērs A: „Bērziņa mēbeles”

Pārvaldes interesēm atbilstoši revīzijas aspekti

Tālāk sniegts fragments no vēstules, kas nosūtīta vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.



„Kalniņa un partneri”, SIA
Lielā iela 55, Rīga, LV-1010, Latvija

20X3. gada 15. martā

Dainis Bērziņš, SIA „Bērziņa mēbeles” izpilddirektors

Mazā iela 11,

Rīga, LV-1000,

Latvija

123-50214.

Cien. Bērziņa kungs,

Šajā ziņojumā esam iekļāvuši finanšu pārskatu revīzijas gaitā konstatēto informāciju, kura Jums, mūsaprāt, būtu jāzina.

Esam pabeiguši SIA „Bērziņa mēbeles” finanšu pārskatu revīziju saskaņā ar profesionālajiem standartiem. Plānojam publicēt revīzijas paziņojumu, kas datēts ar 20X3. gada 20. martu, tiklīdz būsīm saņēmuši parakstītu apliecinājuma vēstuli.

Mūsu veiktās revīzijas mērķis bija iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Ņemot vērā revīzijai un iekšējās kontroles sistēmai raksturīgos ierobežojumus, nav iespējams iegūt pilnīgu pārliecību, tāpēc pastāv nenovēršams risks, ka dažas būtiskās neatbilstības netiek atklātas.

Revīzijas plānošanas gaitā mēs izvērtējam finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā būtisko iekšējās kontroles sistēmu ar mērķi noteikt revīzijas procedūru veidu, apjomu un laiku. Finanšu pārskatu revīzijas mērķis nav sniegt pārliecību par uzņēmuma „Bērziņa mēbeles” iekšējās kontroles sistēmas darbības efektivitāti. Tomēr, ja revīzijas gaitā konstatēsim iekšējās kontroles sistēmas trūkumus, mēs Jums par tiem ziņosim. Lūdzu, skatiet šīs vēstules pielikumu A (*nav iekļauts*).

Ņemot vērā to, ka krāpšana tiek veikta apzināti, vienmēr pastāv risks, ka pastāv būtiskas neatbilstības, krāpšana un citas pretlikumīgas darbības, kas mūsu veiktās finanšu pārskatu revīzijas gaitā netiks atklātas.

Tālāk sniedzam revīzijas gaitā konstatētās informācijas kopsavilkumu.

1. Mēs neesam identificējuši nekādu būtisku informāciju, kurai Jums būtu jāpievēršas (izņemot identificētās neatbilstības, ko jau esam ar Jums pārrunājuši un kuras Jūs esat novērsuši).
2. Vadības un darbinieku sadarbība ar mums revīzijas gaitā bija pozitīva. Mūsaprāt, mums tika nodrošināta pilnīga piekļuve uzskaites ierakstiem un citiem dokumentiem, kas mums bija nepieciešami revīzijas vajadzībām. Mums neradās nekādas domstarpības ar vadību, un esam novērsuši jebkādas ar revīziju, grāmatvedību un skaidrojumiem saistītās problēmas.

Vēlamies pievērst Jūsu uzmanību šādiem aspektiem.

- Perioda laikā veiktās izmaiņas profesionālajos paziņojumos. Skat. pielikumu B (*nav iekļauts*).
- Cita vadības interesēm atbilstoša identificētā informācija. Skat. pielikumu C (*nav iekļauts*).

Lūdzu, ņemiet vērā, ka Starptautiskajos Revīzijas standartos nav noteikts revidenta pienākums izstrādāt konkrētas revīzijas procedūras ar mērķi identificēt papildu informāciju, kas jāziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde. Tāpēc revīzijas gaitā šāda informācija parasti netiek identificēta.

Šī vēstule ir sagatavota tikai vadības informēšanas nolūkos, un nav paredzēta nekādiem citiem mērķiem. Mēs neuzņemamies nekādas saistības attiecībā pret jebkādam trešajām pusēm, kas izmanto šo vēstuli.

Ar cieņu,

Anna Kalniņa
„Kalniņa un partneri,, SIA

Problēmu analīzes piemērs B: „Kurmis & Co”

ZIŅOJUMS: sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

Revīzijas korekcijas un konstatētie fakti

Mēs pārrunājām ar Raiti jautājumus saistībā ar atlikumu korekcijām un debitoru parādu uzkrājumu. Viņš norādīja, ka, ņemot vērā viņa ģimenes problēmas, viņš nav veltījis pietiekamu uzmanību Rasma darbību pārraudzībai un darījumu apstiprināšanai, tāpēc viņš nav pārsteigts par to, ka pieļautas kļūdas. Viņš solīja nodrošināt, ka Rasma nākamajā periodā kvalitatīvām sekos pēc perioda beigām samaksājamiem parādiem un uzkrājuma veidošanai.

Mēs norādījām, ka izņemot konstatētās korekcijas, revīzijas gaitā neesam konstatējuši nekādas citas būtiskas problēmas un Rasma palīdzība mums bija ļoti noderīga.

Citi ieteikumi

Pārrunās par IT kontroles procedūrām uzzinājām, ka Rasma ne reizes nav izmantojusi iespēju veidot grāmatvedības datu dublējumkopiju un ieteicām Raitim to izmēģināt, lai noskaidrotu, vai uzskaites ierakstu dublējumkopiju ir iespējams izveidot. Ja rodas avārija, uzskaites ierakstu zudums nozīmīgi ietekmētu mūsu spēju veikt revīziju.

Sagatavoja: SL Datums: 20X3. gada 16. martā

23. Revidenta ziņojuma modifikācijas

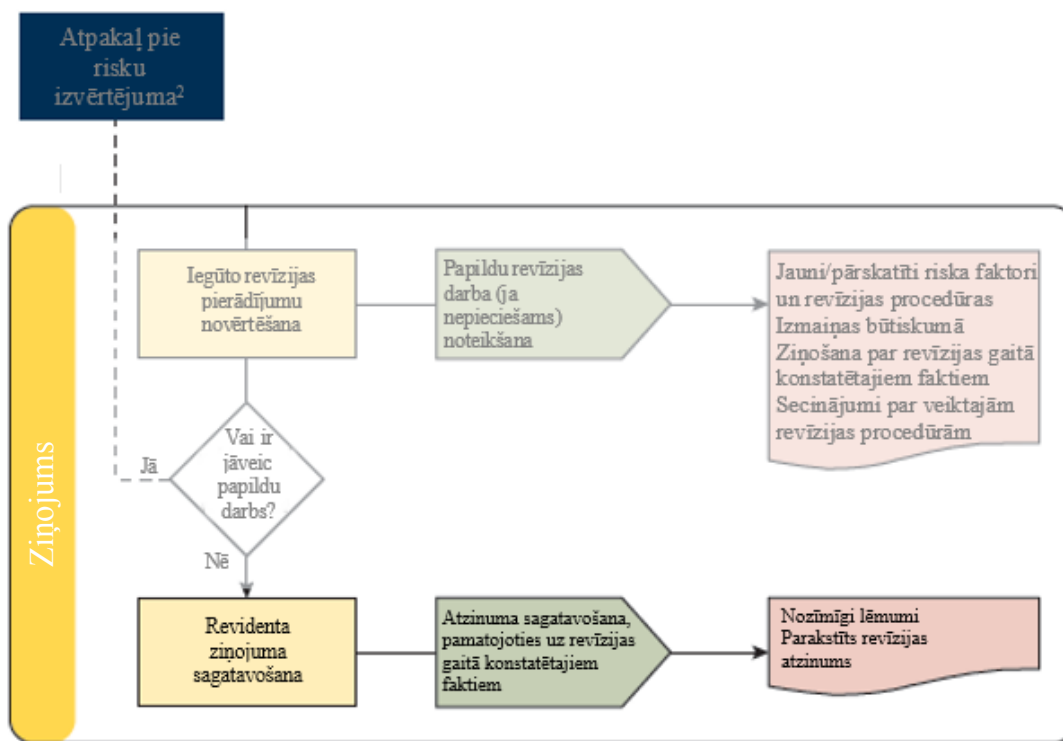
Nodaļas saturs

Norādījumi, kā nepieciešamības gadījumā sagatavot atbilstīgu modificētu atzinumu par finanšu pārskatiem.

Saistītie SRS

705.

Diagramma 23.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts	SRS mērķi
705. SRS 4. punkts	<p>Revidenta mērķis ir skaidri izteikt atbilstīgi modificētu atzinumu par finanšu pārskatiem gadījumos, kad:</p> <p>a) revidents secina, balstoties uz iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, ka finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības; vai</p> <p>b) revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību.</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
705. SRS 5. punkts	<p>Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme:</p> <p>a) visaptveroša — neatbilstību kontekstā šo jēdzienu izmanto, raksturojot tādu neatbilstību, ja tādas pastāv, ietekmi vai iespējamo ietekmi uz finanšu pārskatiem, kuras nav atklātas, jo revidents nespēj iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Visaptveroša ietekme uz finanšu pārskatiem ir tāda ietekme, kura pēc revidenta domām:</p> <p>i) nav saistīta tikai ar kādiem konkrētiem finanšu pārskatu elementiem, kontiem vai vienumiem;</p> <p>ii) ja ir šādi saistīta, tad atspoguļo vai varētu atspoguļot nozīmīgu finanšu pārskatu daļu; vai</p> <p>iii) attiecībā uz skaidrojumiem ir izšķiroši svarīga, lai lietotāji varētu gūt izpratni par finanšu pārskatiem;</p> <p>b) modificēts atzinums — atzinums ar iebildi, negatīvs atzinums vai atteikums sniegt atzinumu.</p>
705. SRS 6. punkts	<p>Revidents modificē revidenta ziņojumā iekļauto atzinumu šādos gadījumos:</p> <p>a) revidents, balstoties uz iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, secina, ka finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības; vai (skat. A2-A7 punktu)</p> <p>b) revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu, ka finanšu pārskatos kopumā nav būtisku neatbilstību. (Skat. A8-A12 punktu.)</p>
705. SRS 7. punkts	<p>Revidents sniedz atzinumu ar iebildi šādos gadījumos:</p> <p>a) revidents ir ieguvis pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, viņš uzskata, ka neatbilstības finanšu pārskatu kontekstā katra atsevišķi vai visas kopā ir būtiskas, bet ne visaptverošas; vai</p> <p>b) revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, balstoties uz kuriem, viņš varētu izstrādāt atzinumu, tomēr revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem varētu būt būtiska, bet ne visaptveroša.</p>
705. SRS 8. punkts	<p>Revidents izsaka negatīvu atzinumu, ja viņš, balstoties uz iegūtajiem pietiekamiem un atbilstīgiem revīzijas pierādījumiem, secina, ka neatbilstības finanšu pārskatu kontekstā katra atsevišķi vai visas kopā ir gan būtiskas, gan visaptverošas.</p>
705. SRS 9. punkts	<p>Revidents atsakās sniegt atzinumu, ja viņš nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, balstoties uz kuriem, revidents varētu izstrādāt revīzijas atzinumu, un revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme finanšu pārskatu kontekstā ir gan būtiska, gan visaptveroša.</p>
705. SRS 10. punkts	<p>Revidents atsakās sniegt atzinumu, ja ārkārtas situācijā, kad ir spēkā vairākas neskaidrības, revidents secina, ka neatkarīgi no tā, ka ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi attiecībā uz katru neskaidrību, atzinumu par finanšu pārskatiem nav iespējams izstrādāt, jo ir iespējama neskaidrību mijiedarbība un tām var būt kumulatīva ietekme uz finanšu pārskatiem.</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
705. SRS 11. punkts	Ja pēc darba uzdevuma akceptēšanas revidentam kļūst zināms, ka vadība ir noteikusi revīzijas apjoma ierobežojumus, un revidents uzskata, ka šādu ierobežojumu ietekmē revidents izstrādātu atzinumu ar iebildi vai atteiktos sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem, revidents pieprasa vadībai attiecīgos ierobežojumus novērst.
705. SRS 12. punkts	Ja vadība atsakās likvidēt šī SRS 11. punktā raksturotos ierobežojumus, revidents par to ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, izņemot gadījumus, kad visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir iesaistītas uzņēmuma vadībā, un nosaka, vai pastāv iespēja veikt alternatīvas procedūras, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.
705. SRS 13. punkts	Ja revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, revidents nosaka šādas situācijas sekas: a) ja revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme finanšu pārskatu kontekstā uzskatāma par būtisku, bet ne visaptverošu, revidents sniedz atzinumu ar iebildi; vai b) ja revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme finanšu pārskatu kontekstā uzskatāma gan par būtisku, gan visaptverošu, kā rezultātā atzinums ar iebildi nav pietiekams līdzeklis, lai paziņotu par situācija nopietnību, revidents rīkojas šādi: i) atsakās no revīzijas uzdevuma, ja tas ir iespējams un nav pretrunā ar spēkā esošajām likumu un normatīvo aktu prasībām; vai (skat. A13-A14 punktu) ii) ja atteikšanās no revīzijas pirms revidenta ziņojuma izstrādes nav iespējama, atsakās sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem.
705. SRS 14. punkts	Ja revidents atsakās no revīzijas uzdevuma atbilstoši šī SRS 13.b)i) punkta nosacījumiem, pirms tam revidents ziņo personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par visiem apstākļiem saistībā ar revīzijas gaitā identificētajām neatbilstībām, kas izraisītu nepieciešamību modificēt atzinumu. (Skat. A15 punktu.)
705. SRS 15. punkts	Ja revidents uzskata par vajadzīgu sniegt negatīvu atzinumu vai atteikties sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem kopumā, revidenta ziņojumā revidents neiekļauj arī nemodificētu atzinumu saistībā ar tām pašām finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņēm attiecībā uz vienu finanšu pārskatu vai vienu vai vairākiem finanšu pārskatu elementiem, kontiem vai vienumiem. Ja revidents tajā pašā ziņojumā sniegtu šādu nemodificētu atzinumu, šāda situācija būtu pretrunā ar revidenta negatīvu atzinumu vai atteikumu sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem kopumā. (Skat. A16 punktu.)
705. SRS 16. punkts	Ja revidents modificē atzinumu par finanšu pārskatiem, papildus 700. SRS noteiktajiem elementiem revidenta ziņojumā revidents iekļauj rindkopu, kurā viņš raksturo apstākļus, kas rada nepieciešamību modificēt atzinumu. Šādu rindkopu revidents novieto revidenta ziņojumā tieši pirms atzinuma rindkopas, un tās virsraksts atbilstoši apstākļiem ir „Pamatojums atzinumam ar iebildi”, „Pamatojums negatīvam atzinumam” vai „Pamatojums atteikumam sniegt atzinumu”. (Skat. A17 punktu.)
705. SRS 17. punkts	Ja finanšu pārskatos ir būtiska neatbilstība, kas ir saistīta ar konkrētām finanšu pārskatu summām (tostarp kvantitatīvi skaidrojumi), revidents modificēšanas pamatojuma rindkopā raksturo un skaitliski norāda konkrētās neatbilstības finansiālo ietekmi. Ja finansiālo ietekmi nav iespējams norādīt skaitliskā izteiksmē, revidents par to paziņo modificēšanas pamatojuma rindkopā. (Skat. A18 punktu.)
705. SRS 18. punkts	Ja finanšu pārskatos ir būtiska neatbilstība, kas ir saistīta ar aprakstošiem skaidrojumiem, revidents modificēšanas pamatojuma rindkopā paskaidro, kādas attiecīgajos skaidrojumos ir neatbilstības.

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
705. SRS 19. punkts	Ja finanšu pārskatos ir būtiska neatbilstība, kas ir saistīta ar to, ka nav atklāta informācija, kura bija jāatklāj, revidents rīkojas šādi: a) pārrunā situāciju ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; b) modificēšanas pamatojuma rindkopā raksturo nenorādītās informācijas veidu; c) iekļauj nenorādītos skaidrojumus, ja tas iespējams un ja revidents iegūvis pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz nenorādīto informāciju, izņemot gadījumus, kad šāda rīcība ir pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām. (Skat. A19 punktu.)
705. SRS 20. punkts	Ja modificēšanas iemesls ir nespēja iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, revidents modificēšanas pamatojuma rindkopā norāda šādas nespējas iemeslus.
705. SRS 21. punkts	Pat ja revidents ir sniedzis negatīvu atzinumu vai atteicies sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem, modificēšanas pamatojuma rindkopā revidents raksturo jebkādos citus revidentam zināmos apstākļus, kuru ietekmē revidents modificētu atzinumu, un to ietekmi. (Skat. A20 punktu.)

23.1 Pārskats

Revidenta pienākums ir skaidri formulēt atbilstīgi modificētu atzinumu par finanšu pārskatiem tālāk norādītajās situācijās.

Tabula 23.1-1

Situācijas	
Jāsagatavo modificēts ziņojums (atzinums ar iebildi, negatīvs atzinums, atteikums sniegt atzinumu).	Finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības Iegūtie revīzijas pierādījumi liecina, ka finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības. Tās ir situācijas, kad nav izlabotas būtiskas neatbilstības, grāmatvedības pamatprincipi nav pareizi izvēlēti vai atbilstīgi pielietoti vai nav uzrādīta informācija, kā rezultātā rodas būtiskas neatbilstības.
	Nespēja iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus Nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Šādas situācijas var izraisīt: <ul style="list-style-type: none"> • apstākļi ārpus uzņēmuma kontroles, piemēram, ugunsgrēks, kā rezultātā ir sabojāti uzskaites ieraksti; • apstākļi, kas ir saistīti ar revidenta darba veidu vai laiku, piemēram, nespēja piedalīties inventarizācijā; vai • vadības noteikti ierobežojumi, piemēram, vadība neļauj revidentam iegūt ārējus apstiprinājumus attiecībā uz konkrētiem parādiem.

23.2 Revīzijas atzinuma modifikācijas

Revidentam ir jāmodificē revīzijas atzinums, ja revidents secina, ka:

- pamatojoties uz iegūtajiem pierādījumiem, secina, ka finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības; vai

- nav iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību.

Ir trīs veidu modificēti atzinumi: atzinums ar iebildi, negatīvs atzinums un atteikums sniegt atzinumu.

Tālāk (705. SRS A1 punkta fragmentā) skaidrots, kā sniedzamā atzinuma veida izvēli ietekmē revidenta spriedumi attiecībā uz:

- modifikāciju izraisošā faktora veidu; un
- to, cik visaptverošs ir šī faktora faktiskā vai iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem.

Tabula 23.2-1

Modifikāciju izraisošā faktora veids	Revidenta spriedumi par to, cik visaptveroša ir šī faktora faktiskā vai iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem	
	Būtiska, bet NE visaptveroša	Būtiska UN visaptveroša
Finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības	Atzinums ar iebildi	Negatīvs atzinums
Nespēja iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus	Atzinums ar iebildi	Atteikums sniegt atzinumu

Tālāk izklāstīts, kādos gadījumos izmantojams katrs no trim atzinuma veidiem.

Tabula 23.2-2

Veids	Pielietojums
Atzinums ar iebildi	Ietekme nav tik būtiska un visaptveroša, lai būtu jāsniedz negatīvs atzinums vai jāatsakās sniegt atzinumu. Tas attiecas uz situācijām, kad: <ul style="list-style-type: none"> • ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumus, tomēr revidents secina, ka pastāv neatbilstības finanšu pārskatos, kas katra atsevišķi vai visas kopā finanšu pārskatu kontekstā ir būtiskas, bet ne visaptverošas; vai • revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas kalpo atzinuma pamatā. Revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem varētu būt būtiska, bet ne izšķiroša.
Formulējums:	„...izņemot rindkopā „Pamatojums atzinumam ar iebildi” raksturoto jautājumu ietekmi (vai iespējamo ietekmi)...”
Negatīvs atzinums	Neatbilstību ietekme ir gan būtiska, gan visaptveroša. Tas attiecas uz situācijām, kad ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi, tomēr revidents secina, ka pastāv neatbilstības finanšu pārskatos, kas katra atsevišķi vai visas kopā ir gan būtiskas, gan visaptverošas.
Formulējums:	„...ņemot vērā rindkopā „Pamatojums negatīvam slēdzienam” raksturoto apstākļu būtiskumu, uzskatām, ka finanšu pārskati ... patiesi neatspoguļo...”

Veids	Pielietojums
Atteikums sniegt atzinumu	<p>Neatklātu neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme ir gan būtiska, gan visaptveroša. Tas attiecas uz situācijām, kad revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, balstoties uz kuriem, revidents varētu izstrādāt revīzijas atzinumu, un revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme ir gan būtiska, gan visaptveroša.</p> <p>Tas attiecas arī uz situācijām, kas ir sastopamas ārkārtīgi reti, kad nav iespējams formulēt atzinumu; to izraisa vairāku nenoteiktību iespējama mijiedarbība un to iespējamā kumulatīvā ietekme uz finanšu pārskatiem. Tas ir spēcīgā, pat ja revidents ir ieguvis pietiekamus revīzijas pierādījumus attiecībā uz katru atsevišķo nenoteiktību.</p>
Formulējums	<p>„Ņemot vērā rindkopā „Pamatojums atteikumam sniegt slēdzienu” aprakstīto apstākļu nozīmīgumu, mēs nevarējām iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, lai sniegtu revīzijas atzinumu. Tādējādi mēs nesniedzam atzinumu par finanšu pārskatiem.”</p>

Vienīgais alternatīvais risinājums negatīva atzinuma sniegšanai vai atteikumam sniegt atzinumu ir atteikšanās no revīzijas uzdevuma kopumā (ja tas ir atļauts) un atzinuma nesniegšana.

Ja ir jāveic modifikācijas, detalizēta informācija ir jāsniedz augstāk norādītajā modificēšanas pamatojuma rindkopā.

Tabula 23.2-3

Modificēšanas pamatojuma rindkopa	<p>Mērķis Norāda modificēšanas pamatojumu atsevišķā rindkopā (pēc iespējas izmantojot vienotu nosaukumu), kurai seko atzinuma rindkopa vai atzinuma par finanšu pārskatiem sniegšanas atteikuma rindkopa. Rindkopas nosaukums ir „Pamatojums atzinumam ar iebildi”, „Pamatojums negatīvam atzinumam” vai „Atteikums sniegt atzinumu”.</p> <p>Formulējums Rindkopā iekļauj:</p> <ul style="list-style-type: none"> • detalizētu informāciju par iebildes cēloņiem; • izņemot, ja tas nav lietderīgi, modifikāciju iespējamo kvantitatīvo ietekmi uz finanšu pārskatiem, kas saistītas ar konkrētām summām finanšu pārskatos (tostarp kvantitatīviem skaidrojumiem); tā var būt kvantitatīvā ietekme uz kontu atlikumiem, darījumu kategorijām un ietekmētajiem skaidrojumiem, kā arī ietekme uz peļņu pirms nodokļiem, neto peļņu un pašu kapitālu; • attiecīgos gadījumos paziņojumu par to, ka nav lietderīgi kvantificēt finansiālo ietekmi; • ja būtiska neatbilstība ir saistīta ar mutiskiem skaidrojumiem, paskaidrojums par to, kādas neatbilstības tajā ir iekļautas; • neuzrādītas informācijas veids, izņemot, ja skaidrojumi nav pieejami, vadība tos nav sagatavojusi vai tie ir pārlietu apjomīgi, lai tos iekļaut ziņojumā; un • visu tādu identificēto jautājumu apraksts, kuri izraisītu modifikācijas revidenta atzinumā. Negatīvs atzinums vai atteikums sniegt atzinumu saistībā ar konkrētu.
-----------------------------------	--

Finanšu pārskatu pielikumi	Revidenta ziņojumā var sniegt atsauci uz detalizētāku informāciju, kas iekļauta finanšu pārskatu pielikumā.
----------------------------	---

23.3 Finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
450. SRS 4. punkts	<p>Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme.</p> <p>a) Neatbilstība — atšķirība starp finanšu pārskatā uzrādīta posteņa summu, klasifikāciju, formulējumu vai skaidrojumu un attiecīgā posteņa summu, klasifikāciju, formulējumu vai skaidrojumu, kādam tam vajadzētu būt atbilstoši norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām. Neatbilstības var izraisīt kļūdas vai krāpšana. (Skat. A1 punktu.). Revidentam izsakot atzinumu par to, vai finanšu pārskati ir visos būtiskajos aspektos patiesi atspoguļoti vai sniedz patiesu un skaidru priekšstatu, par neatbilstībām uzskatāmas arī tādas summu, klasifikācijas, formulējuma vai skaidrojuma korekcijas, kuras pēc revidenta domām jāveic, lai finanšu pārskati būtu visos būtiskajos aspektos patiesi atspoguļoti vai sniegtu patiesu un skaidru priekšstatu.</p> <p>b) Neizlabotas neatbilstības — neatbilstības, ko revidents apkopojis revīzijas gaitā un kas nav izlabotas.</p>

Tas attiecas uz situācijām, kad ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi, tomēr revidents secina, ka neatbilstības finanšu pārskatos katra atsevišķi vai visas kopā ir būtiskas (jāsniedz atzinums ar iebildi) vai būtiskas un visaptverošas (jāsniedz negatīvs atzinums).

To revidents nosaka, izvērtējot:

- neizlabotās neatbilstības;
- izmantoto grāmatvedības pamatprincipu atbilstību;
- grāmatvedības pamatprincipu pielietojumu; vai
- finanšu pārskatos sniegto skaidrojumu atbilstību.

Tālāk sniegti būtisku neatbilstību piemēri.

Tabula 23.3-1

Neatbilstīga grāmatvedības pamatprincipu izvēle

Novērtējums = būtiska, bet ne visaptveroša

Atbildes pasākums = atzinums ar iebildi

Pamatnostādnes = Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti

NEATKARĪGA REIDENTA ZIŅOJUMS

[Attiecīgais adresāts]

„Mēs veicām ... revīziju

Vadības atbildība par finanšu pārskatiem

Vadības pienākums ir...

Reidenta atbildība

Mūsu pienākums ir...

Pamatojums atzinumam ar iebildi

Kā norādīts finanšu pārskatu pielikumā X, finanšu pārskatos nav aprēķināts nolietojums un, mūsaprāt, šāda prakse neatbilst Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem. Ievērojot lineāro nolietojuma aprēķināšanas metodi, ēkām piemērojot ēku nolietojuma gada likmi 5% apmērā un iekārtām — 20% apmērā, periodā, kas beidzas 20X1. gada 31. decembrī, nolietojuma uzkrājumam būtu jābūt xxx apmērā. Līdz ar to īpašuma, būvju un iekārtu vērtība būtu jāsamazina par uzkrāto nolietojumu xxx apjomā un perioda zaudējumi un kopējie nesegtie zaudējumi būtu jāpalielina attiecīgi par xxx un xxx.

Atzinums ar iebildi

Mūsaprāt, izņemot rindkopā „Pamatojums atzinumam ar iebildi” raksturotā jautājuma ietekmi, finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos patiesi atspoguļo (vai „sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par...”) sabiedrības ABC finanšu darbības rezultātiem 20X1. gada 31. decembrī un finanšu rezultātiem un naudas plūsmām periodā, kas beidzas šajā datumā, saskaņā ar Starptautisko Finanšu pārskatu standartiem.

Tabula 23.3-2

Neatbilstīgs finanšu instrumenta skaidrojums

Novērtējums = būtiska, bet ne visaptveroša

Atbildes pasākums = atzinums ar iebildi

Pamatnostādnes = Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

[Attiecīgais adresāts]

„Mēs veicām ... revīziju

Vadības atbildība par finanšu pārskatiem

Vadības pienākums ir...

Revidenta atbildība

Mūsu pienākums ir...

Pamatojums atzinumam ar iebildi

20XX. gada 15. janvārī sabiedrība emitēja parādzīmes xxx apjomā ar mērķi nodrošināt finansējumu ražošanas paplašināšanai. Parādzīmju līgumā ir noteikti turpmākās dividenžu izmaksas ierobežojumi līdz peļņai, kas gūta pēc 20XX. gada 31. decembra. Mūsuprāt, šī informācija ir jāatklāj saskaņā ar...

Atzinums ar iebildi

Mūsuprāt, izņemot rindkopā „Pamatojums atzinumam ar iebildi” raksturotā jautājuma ietekmi, finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos patiesi atspoguļo (vai „sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par...”) sabiedrības ABC finanšu stāvokli...

Tabula 23.3-3

Nav veikta meitasuzņēmuma konsolidācija

Novērtējums = būtiska un visaptveroša

Atbildes pasākums = negatīvs atzinums

Pamatnostādnes = Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

[Attiecīgais adresāts]

„Mēs veicām ... revīziju

Vadības atbildība par finanšu pārskatiem

Vadības pienākums ir...

Revidenta atbildība

Mūsu pienākums ir...

Pamatojums negatīvam atzinumam

Kā norādīts pielikumā X, sabiedrība nav konsolidējusi meitasuzņēmuma XYZ finanšu pārskatus, ko sabiedrība iegādājās 20X1 gada laikā, jo sabiedrība vēl nav spējusi pārliecināties par konkrētu būtisku meitasuzņēmuma aktīvu un saistību patieso vērtību iegādes datumā. Tāpēc šis ieguldījums ir uzskaitīts pēc izmaksām. Saskaņā ar Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem šis meitasuzņēmums ir jākonsolidē, jo tas atrodas sabiedrības kontrolē. Meitasuzņēmuma XYZ konsolidēšana būtiski ietekmētu daudzus pievienoto finanšu pārskatu posteņus. Nekonsolidēšanas ietekme uz finanšu pārskatiem nav noteikta.

Negatīvs atzinums

Mūsaprāt, ņemot vērā rindkopā „Pamatojums negatīvam atzinumam” raksturoto apstākļu būtiskumu, konsolidētie finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos patiesi neatspoguļo (vai „nesniedz patiesu un skaidru priekšstatu par...”) sabiedrības ABC un tās meitasuzņēmumu finanšu darbības rezultātiem 20X1. gada 31. decembrī un finanšu darbības rezultātus un naudas plūsmas periodā, kas beidzas šajā datumā, saskaņā ar Starptautiskajiem Finanšu pārskatu standartiem.

Tabula 23.3-4

Neatbilstīgs būtiskas nenoteiktības novērtējuma skaidrojums

Novērtējums = būtiska un visaptveroša

Atbildes pasākums = negatīvs atzinums

Pamatnostādnes = Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

[Attiecīgais adresāts]

„Mēs veicām ... revīziju

Vadības atbildība par finanšu pārskatiem

Vadības pienākums ir...

Revidenta atbildība

Mūsu pienākums ir...

Pamatojums negatīvam atzinumam

Sabiedrības finanšu saistību termiņš ir beidzies un atlikušais parāds bija jānomaksā līdz 20X1. gada 31. decembrim. Sabiedrība nav spējusi panākt vienošanos vai iegūt papildu finansējumu, un apsver iespēju uzsākt bankrota procedūru. Šie notikumi uzskatāmi par būtisku nenoteiktību, kas var radīt nozīmīgas šaubas par sabiedrības spēju turpināt darbību, un sabiedrība, iespējams, nespēs realizēt savus aktīvus un segt saistības normālas uzņēmējdarbības gaitā. Finanšu pārskatos (un to pielikumos) šis fakts nav uzrādīts.

Negatīvs atzinums

Mūsaprāt, ņemot vērā rindkopā „Pamatojums negatīvam atzinumam” raksturoto informācijas neuzrādīšanas faktu, finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos patiesi neatspoguļo (vai „nesniedz patiesu un skaidru priekšstatu par...” sabiedrības ABC finanšu darbības rezultātiem 20X1. gada 31. decembrī un finanšu darbības rezultātus un naudas plūsmas periodā, kas beidzas šajā datumā, saskaņā ar...

23.4 Nespēja iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus

Tas attiecas uz situācijām, kad revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, balstoties uz kuriem revidents varētu izstrādāt revīzijas atzinumu, un revidents secina, ka neatklāto neatbilstību, ja tādas pastāv, iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem ir būtiska (atzinums ar iebildi) vai būtiska un visaptveroša (atteikums sniegt atzinumu).

Revidenta nespēju iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus (saukta arī par revīzijas apjoma ierobežojumiem) var izraisīt šādi apstākļi.

- Apstākļi ārpus uzņēmuma kontroles, piemēram, uzskaites ieraksti ir iznīcināti (ugunsgrēka, plūdu, zādzības vai datora datu zuduma ietekmē) vai tos savā kontrolē pārņēmusi valsts iestāde.
- Apstākļi, kas ir saistīti ar revidenta darba veidu un laiku. Piemērs ir gadījums, kad revidentam

tiek dots uzdevums, kurā revidents nevar piedalīties fizisko krājumu inventarizācijā, uzskaites ieraksti revīzijas brīdī nav pabeigti vai revidents nosaka, ka detalizētas procedūras pašas par sevi nav pietiekamas un uzņēmuma kontroles procedūras nedarbojas efektīvi.

- Vadības noteikti ierobežojumi, piemēram, vadība liedz iespēju pieprasīt ārējus apstiprinājumus attiecībā uz konkrētiem parādiem vai ierobežo piekļuvi personālam, uzskaites ierakstiem vai darbības vietām. Šāda situācija var ietekmēt revīziju, piemēram, izvērtējot krāpšanas riskus vai uzņēmuma spēju turpināt darbību. Ja revidents zina par ierobežojumiem pirms darba uzdevuma akceptēšanas, darba uzdevums parasti netiek akceptēts.

Pirms izdarīt secinājumu par to, ka jāsniedz modificēts atzinums, revidents:

- mēģina iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, veicot alternatīvas procedūras; un
- pārrunā attiecīgo informāciju ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, lai noteiktu, vai problēmu iespējams atrisināt. Ja problēmu nevar atrisināt, revidents ziņo par savu nodomu modificēt revīzijas atzinumu un par piedāvāto ziņojuma formulējumu.

Tabula 23.4-1

Apjoma ierobežojums, nespēja piedalīties inventarizācijā

Novērtējums = būtiska, net ne visaptveroša

Atbildes pasākums = atzinums ar iebildi

Pamatnostādnes = Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

[Attiecīgais adresāts]

„Mēs veicām ... revīziju

Vadības atbildība par finanšu pārskatiem

Vadības pienākums ir...

Revidenta atbildība

Mūsu pienākums ir...

Pamatojums atzinumam ar iebildi

Mēs nepiedalījāmies 20XX. gada 31. decembra fizisko krājumu inventarizācijā, jo mūs pirmoreiz apstiprināja kā šīs sabiedrības revidentus pēc minētā datuma. Ņemot vērā sabiedrības uzskaites veidu, mēs nevarējām pārliecināties par fizisko krājumu apjomu, veicot citas revīzijas procedūras. Tāpēc mēs nevarējām noteikt, vai ir jāveic korekcijas krājumos, peļņas un zaudējumu aprēķinā, pašu kapitāla izmaiņu pārskatā un naudas plūsmas pārskatā uzrādītajos atlikumos.

Atzinums ar iebildi

Mūsaprāt, izņemot rindkopā „Pamatojums atzinumam ar iebildi” raksturotā jautājuma iespējamo ietekmi, finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos patiesi atspoguļo (vai „sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par...”) sabiedrības ABC finanšu stāvokli...

Tabula 23.4-2

Apjoma ierobežojums, vadības noteikti ierobežojumi attiecībā uz revīzijas darba apjomu

Novērtējums = būtiska un visaptveroša

Atbildes pasākums = atteikums sniegt atzinumu

Pamatnostādnes = Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

[Attiecīgais adresāts]

„Mēs veicām ... revīziju

Vadības atbildība par finanšu pārskatiem

Vadības pienākums ir...

Revidenta atbildība

Mūsu pienākums ir sniegt atzinumu par šiem finanšu pārskatiem, veicot revīziju saskaņā ar Starptautiskajiem Revīzijas standartiem. Ņemot vērā rindkopā „Pamatojums atteikumam sniegt atzinumu” aprakstīto apstākļu nozīmīgumu, mēs nevarējām iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, lai sniegtu slēdzienu par finanšu pārskatiem.

Pamatojums atteikumam sniegt atzinumu

Ņemot vērā sabiedrības radītos revīzijas apjoma ierobežojumus, mēs nevarējām piedalīties visās fizisko krājumu inventarizācijās un pārbaudīt debitoru parādu apjomu. Mēs nevarējām iegūt nepieciešamos datus, izmantojot alternatīvas metodes attiecībā uz krājumu daudzumu un debitoru parādu apjomu uz 20XI gada 31. decembri, kas bilancē ir uzrādīti attiecīgi kā xxx un xxx. Tā rezultātā mēs nevarējām noteikt, vai būtu nepieciešams veikt korekcijas attiecībā uz reģistrētajiem vai neregistrētajiem krājumiem un debitoru parādiem, kā arī attiecībā uz peļņas un zaudējumu pārskata, pašu kapitāla izmaiņu pārskata un naudas plūsmas pārskata elementiem.

Atteikums sniegt atzinumu

Ņemot vērā rindkopā „Pamatojums atteikumam sniegt atzinumu” aprakstīto apstākļu nozīmīgumu, mēs nevarējām iegūt pietiekamus un atbilstīgus pierādījumus, lai sniegtu atzinumu par finanšu pārskatiem. Tādējādi mēs nesniedzam atzinumu par finanšu pārskatiem.

24. Apstākļu akcentējuma un citu apstākļu rindkopa

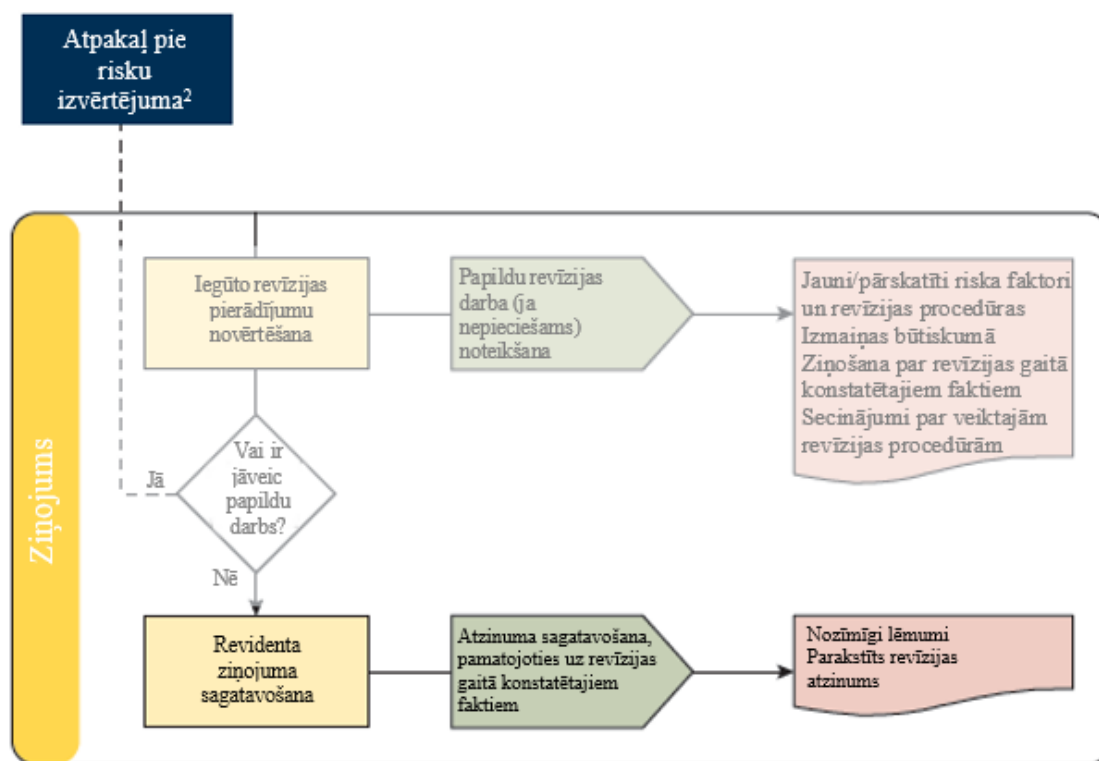
Nodaļas saturs

Saistītie SRS

Norādījumi saistībā ar papildu informācijas iekļaušanu revidenta ziņojumā ar mērķi pievērst finanšu pārskatu lietotāju uzmanību

706.

Diagramma 24.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts	SRS mērķi
706. SRS 4. punkts	<p>Pēc atzinuma sagatavošanas par finanšu pārskatiem revidenta mērķis ir novērtēt, vai revidenta ziņojumā nepieciešams sniegt skaidru papildu informāciju, lai pievērstu lietotāju uzmanību:</p> <p>a) apstākļiem, kas, lai gan ir atbilstīgi atspoguļoti vai skaidroti finanšu pārskatos, tomēr ir būtiski, lai lietotāji varētu gūt izpratni par finanšu pārskatiem; vai</p> <p>b) ja nepieciešams, citiem apstākļiem, kas ir būtiski, lai lietotāji varētu gūt izpratni par revīziju, revidenta pienākumiem vai revidenta ziņojumu.</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
706. SRS 5. punkts	<p>Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme:</p> <p>a) apstākļu akcentējuma rindkopa — revidenta ziņojumā iekļauta rindkopa, kurā īpaši akcentēts kāds apstāklis, kas ir atbilstīgi atspoguļots vai skaidrots finanšu pārskatos un pēc revidenta domām ir būtisks, lai lietotāji varētu gūt izpratni par finanšu pārskatiem;</p> <p>b) citu apstākļu rindkopa — revidenta ziņojumā iekļauta rindkopa, kurā īpaši akcentēts kāds apstāklis, kas nav atspoguļots vai skaidrots finanšu pārskatos un pēc revidenta domām ir būtisks, lai lietotāji varētu gūt izpratni par revīziju, revidenta pienākumiem vai revidenta ziņojumu.</p>
706. SRS 6. punkts	<p>Ja revidents uzskata, ka nepieciešams pievērst lietotāju uzmanību apstākļiem, kas ir atbilstīgi atspoguļoti vai skaidroti finanšu pārskatos un pēc revidenta domām ir būtiski, lai lietotāji varētu gūt izpratni par finanšu pārskatiem, revidents revidenta ziņojumā iekļauj apstākļu akcentējuma rindkopu ar nosacījumu, ka revidents ir ieguvis pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka attiecīgie apstākļi finanšu pārskatos ir patiesi atspoguļoti. Šādā rindkopā revidents atsaucas tikai uz finanšu pārskatos atspoguļotu vai skaidrotu informāciju. (Skat. A1-A2 punktu.)</p>
706. SRS 7. punkts	<p>Ja revidenta ziņojumā revidents iekļauj apstākļu akcentējuma rindkopu, revidents rīkojas šādi:</p> <p>a) iekļauj šādu rindkopu uzreiz aiz atzinuma rindkopas; b) izmanto virsrakstu „Apstākļu akcentējums” vai citu atbilstīgu virsrakstu;</p> <p>c) norāda rindkopā skaidru atsauci uz akcentēto apstākli un uz attiecīgajiem skaidrojumiem finanšu pārskatos, kuros šāds apstāklis pilnībā raksturots;</p> <p>d) norāda, ka revidenta atzinums nav modificēts attiecībā uz akcentēto apstākli. (Skat. A3-A4 punktu)</p>
706. SRS 8. punkts	<p>Ja revidents uzskata, ka nepieciešams pievērst lietotāju uzmanību apstākļiem, kas nav atspoguļoti vai skaidroti finanšu pārskatos un pēc revidenta domām ir būtiski, lai lietotāji varētu gūt izpratni par revīziju, revidenta pienākumiem vai revidenta ziņojumu, revidents revidenta ziņojumā iekļauj citu apstākļu rindkopu, ja šāda rīcība nav pretrunā ar likumu un normatīvo aktu prasībām, un tās nosaukums ir „Citi apstākļi” vai cits atbilstīgs nosaukums. Revidenta ziņojumā šādu rindkopu revidents iekļauj uzreiz pēc atzinuma rindkopas un apstākļu akcentējuma rindkopas, ja tāda pastāv, vai citā revidenta ziņojuma sadaļā, ja citu apstākļu rindkopa ir būtiska sadaļas „Papildu ziņošanas atbildība” kontekstā. (Skat. A5-A11 punktu.)</p>
706. SRS 9. punkts	<p>Ja revidenta ziņojumā revidents plāno iekļaut apstākļu akcentējuma vai citu apstākļu rindkopu, revidents par to ziņo personām, kam uzticēta pārvalde, norādot arī attiecīgās rindkopas piedāvāto formulējumu. (Skat. A12 punktu.)</p>

24.1 Pārskats

Noteiktās situācijās revidents var pievērst lietotāju uzmanību konkrētiem revidenta ziņojumā aplūkotajiem aspektiem, kas ir būtiski lietotāja izpratnei par finanšu pārskatiem vai pašas revīzijas un revidenta pienākumu kontekstā. To var izdarīt, pievienojot revidenta ziņojumam papildu rindkopu.

Tālāk norādītas divu veidu rindkopas, ko var pievienot.

Tabula 24.1-1

Punkts	Pielietojums
Apstākļu akcentējums	Uzmanība tiek pievērsta būtiskai informācijai saistībā ar finanšu pārskatiem, kas jau ir uzrādīta finanšu pārskatos. Tā ir finanšu pārskatos uzrādīta informācija, kurai ir izšķiroša loma, lietotājiem gūstot izpratni par finanšu pārskatiem.
Piemēri	Nenoteiktība saistībā ar ārkārtas tiesas darbiem vai normatīvām darbībām, turpmākajiem notikumiem, plaša mēroga katastrofu, citu veidu nenoteiktībām un pretrunām, kā arī saistībā ar jauna grāmatvedības standarta priekšlaicīgu piemērošanu (ja tas ir atļauts).
Citi faktori	Faktori, kas ir būtāki, nodrošinot lietotāju izpratni par revīzijas funkciju, tomēr nav izskaidroti finanšu pārskatos. Jebkādu faktori (kas nav izklāstīti vai uzrādīti finanšu pārskatos), kas ir būtiski, lietotājiem gūstot izpratni par revīziju, revidenta pienākumiem un/vai revidenta ziņojumu.
Piemēri	Revidenta nespēja atteikties no revīzijas uzdevuma, revidenta papildu pienākumi un revidenta ziņojuma izplatīšanas ierobežojumi.

Apstākļu akcentējuma rindkopu nevar izmantot tā vietā, lai:

- modificētu revīzijas atzinumu, kad tas ir nepieciešams; vai
- vadība finanšu pārskatos iekļauti nepieciešamos skaidrojumus.

Ja revidents ir paredzējis iekļaut apstākļu akcentējuma vai citu apstākļu rindkopu, revidents ziņo vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par:

- attiecīgās rindkopas ievietošanas pamatojumu; un
- piedāvāto formulējumu.

24.2 Apstākļu akcentējuma rindkopa

Apstākļu akcentējuma rindkopas mērķis ir akcentēt svarīgus jautājumus (kas jau ir uzrādīti finanšu pārskatos), lai uzlabotu lietotāja izpratni par finanšu pārskatiem.

Tālāk norādīti galvenie nosacījumi apstākļu akcentējuma rindkopas izmantošanai.

Tabula 24.2-1

Nosacījumi	Komentāri
Attiecīgais aspekts jau ir pilnībā skaidrots finanšu pārskatos	Apstākļu akcentējuma rindkopa attiecas uz aspektiem, kas jau ir uzrādīti vai skaidroti finanšu pārskatos, un neaizstāj šādu skaidrojumu. Rindkopā nenorāda vairāk informācijas nekā jau norādīts finanšu pārskatos.
Nav būtisku neatbilstību	Revidentam ir jāiegūst pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi, kas apliecina, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību.
Novietojums uzreiz pēc revīzijas atzinuma rindkopas	Šī rindkopa seko uzreiz pēc revidenta atzinuma rindkopas un pirms sadaļas, kurā aplūkota cita ziņošanas atbildība. Rindkopai izmanto virsrakstu Apstākļu akcentējums vai citu atbilstīgu virsrakstu.
Netiek sniegts modificēts atzinums	Šī rindkopa norāda, ka revidenta atzinums nav modificēts attiecībā uz akcentēto apstākli.

Tālāk norādīti SRS, saskaņā ar kuriem revīzijas ziņojumā konkrētos apstākļos ir jāiekļauj apstākļu akcentējuma rindkopa.

Tabula 24.2-2

SRS	Nosaukums	Punkts
210.	Vienošanās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem	19 b)
560.	Turpmākie notikumi	12 b), 16.
570.	Uzņēmuma darbības turpināšana	19.
800.	Īpaši apsvērumi — finanšu pārskatu, kas sagatavoti saskaņā ar īpaša mērķa pamatnostādņu prasībām, revīzija	14.

Tālāk aprakstīts formulējuma paraugs.

Tabula 24.2-3

Būtiska neatbilstība — pieņemums par uzņēmuma darbības turpināšanu

Pieņemot, ka finanšu pārskatu pielikumā sniegtais skaidrojums ir atbilstīgs, rindkopas formulējums varētu būt šāds:

Apstākļu akcentējums

Nesniedzot atzinumu ar iebildi, mēs vēršam uzmanību uz finanšu pārskatu X pielikumu, kurā norādīts, ka periodā, kurš beidzās 20X6. gada 31. decembrī, sabiedrības neto zaudējumi sasniedza ZZZ, un attiecīgajā datumā sabiedrības īstermiņa saistības pārsniedza tās aktīvu kopsummu par YYY. Šie apstākļi, kā arī citi X pielikumā norādītie faktori norāda uz būtisku nenoteiktību, kas var radīt nozīmīgas šaubas par sabiedrības spēju turpināt darbību.

Citas nozīmīgas neskaidrības — tiesas prāva

Pieņemot, ka finanšu pārskatu pielikumā sniegtais skaidrojums ir atbilstīgs, rindkopas formulējums varētu būt šāds:

Apstākļu akcentējums

Nesniedzot atzinumu ar iebildi, mēs vēršam uzmanību uz finanšu pārskatu X pielikumu. Sabiedrība ir atbildētājs tiesas prāvā, kura ir saistīta ar patenttiesību pārkāpumu un kurā tiek prasīts atlīdzināt autoratlīdzību un soda naudu. Sabiedrība ir iesniegusi tiesā pretpirasību, un abu tiesas procesu ietvaros notiek noklausīšanās un faktu noskaidrošana. Lietas galīgais iznākums pašlaik vēl nav zināms, un finanšu pārskatos nav ietverti nekādi uzkrājumi saistībām, kādas varētu rasties attiecīgā tiesas lēmuma rezultātā.

24.3 Citu apstākļu rindkopa

Citu apstākļu rindkopa var būt nepieciešama, lai akcentētu apstākļus, kas nav uzrādīti finanšu pārskatos un ir būtiski, lai lietotāji varētu gūt izpratni par revīziju, revidenta pienākumiem un/vai revidenta ziņojumu.

Citu apstākļu rindkopu var izmantot, lai akcentētu šādus apstākļus.

- Ierobežojums attiecībā uz revidenta ziņojuma izplatīšanu. Tā kā finanšu pārskati (kas sagatavoti saskaņā ar vispārēja mērķa pamatnostādņem) dažkārt tiek izmantoti īpašiem mērķiem, citu apstākļu rindkopā revidents var paziņot, ka revidenta ziņojums ir paredzēts tikai attiecīgiem lietotājiem un to nedrīkst izplatīt vai izmantot citu pušu lietošanai.
- Papildu pienākumi. Saskaņā ar konkrētā jurisdikcijā spēkā esošiem īpašiem likumiem, normatīvajiem aktiem vai vispārējo praksi revidentam var būt noteikts pienākums vai atļauja veikt papildu pienākumus.
- Nespēja atteikties no darba uzdevuma. Ja revidentam nav iespējas atteikties no darba uzdevuma, citu apstākļu rindkopā viņš/viņa var norādīt uz šādas nespējas iemesliem.

Uz citu apstākļu rindkopas lietojumu attiecas tālāk norādītie nosacījumi.

Tabula 24.3-1

Nosacījumi	Komentāri
Attiecīgais aspekts nav uzrādīts finanšu pārskatos	Jautājums ir saistīts ar citiem aspektiem, kas nav skaidroti vai uzrādīti finanšu pārskatos. Papildus tam, citu apstākļu rindkopā revidents neiekļauj informāciju, ko norādīt ir vadības pienākums.
Skaidrojums nav aizliegts	Skaidrojums nav pretrunā ar likumu, normatīvo aktu vai citu profesionālo standartu prasībām, piemēram, informācijas konfidencialitātes prasībām.
Skaidrojums ir būtisks lietotāju kontekstā	Skaidrojums ir būtisks, lai finanšu pārskatu lietotāji varētu būt izpratni par revīziju, revidenta pienākumiem vai revidenta ziņojumu.
Nav pretrunu	Izklāstītā informācija nav pretrunā ar atzinumu vai posteņiem, kas ir skaidroti vai uzrādīti finanšu pārskatos. Citu apstākļu rindkopa neietekmē revidenta atzinumu.
Novietojums uzreiz pēc revīzijas atzinuma rindkopas	Revidenta ziņojumā šādu rindkopu revidents iekļauj uzreiz pēc atzinuma rindkopas un citu apstākļu akcentējuma rindkopas, ja tāda pastāv, vai citā revidenta ziņojuma sadaļā, ja citu apstākļu rindkopa ir būtiska sadaļas Papildu ziņošanas atbildība kontekstā.
Norādījums par to, ka šāds skaidrojums nav nepieciešams	Citu apstākļu rindkopas saturā revidents norāda, ka attiecīgajiem apstākļiem nav jābūt atspoguļotiem vai skaidrotiem finanšu pārskatos.

Tālāk norādītajos SRS aplūkotas situācijas, kādās ir izmantojama citu apstākļu rindkopa.

Tabula 24.3-2

SRS	Nosaukums	Punkti
560.	Turpmākie notikumi	12 b), 16.
710	Salīdzināmā informācija — atbilstošie rādītāji un salīdzināmi finanšu pārskati	13.–14., 16.–17., 19.
720.	Revidenta atbildība par citu informāciju, kas sniegta dokumentos, kuros ietverti revidētie finanšu pārskati	10.a)

25. Salīdzināmā informācija

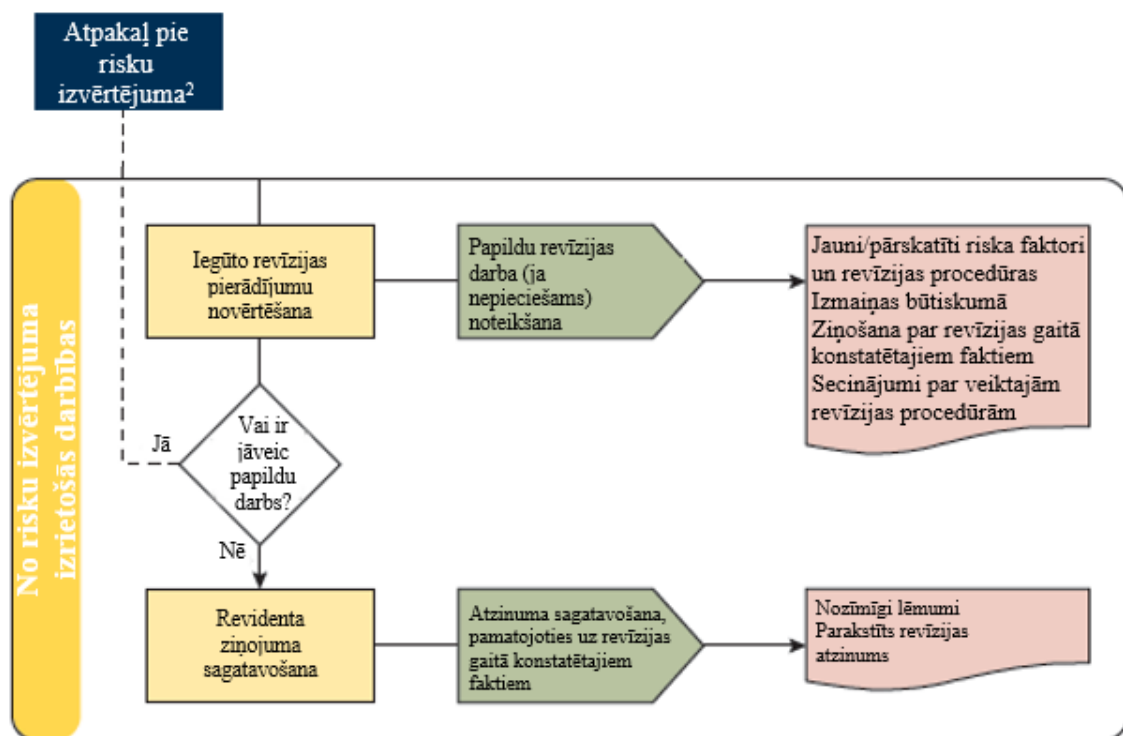
Nodaļas saturs

Norādījumi, kā iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz salīdzināmo informāciju, kā arī attiecībā uz revidenta

Saistītie SRS

710.

Diagramma 25.0-1



Piezīmes.

1. Pilnīgu sarakstu ar nepieciešamajiem dokumentiem skatiet 230. SRS.
2. Plānošana (300. SRS) ir nepārtraukts un iteratīvs process, kas noris visas revīzijas gaitā.

Punkts	SRS mērķi
710. SRS 5. punkts	<p>Revidenta mērķi ir šādi:</p> <p>a) iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina to, vai finanšu pārskatos iekļautā salīdzināmā informācija ir visos būtiskajos aspektos atspoguļota atbilstoši norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām, kas attiecas uz salīdzināmo informāciju; un</p> <p>b) ziņot atbilstoši revidenta ziņošanas atbildībai.</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
710. SRS 6. punkts	<p>Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme.</p> <p>a) Salīdzināmā informācija — summas un skaidrojumi, kas iekļauti finanšu pārskatos saistībā ar vienu vai vairākiem iepriekšējiem pārskatu periodiem atbilstoši norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām.</p> <p>b) Salīdzināmie rādītāji — salīdzināmā informācija, kurā iepriekšējos pārskata periodos uzrādītās summas un citi skaidrojumi ir iekļauti kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatos kā to neatņemama sastāvdaļa un ir attiecināmi tikai uz kārtējā pārskatu perioda summām un citiem skaidrojumiem (jeb kārtējā pārskatu perioda rādītājiem). Salīdzināmo summu un skaidrojumu detalizētības pakāpi galvenokārt nosaka to būtiskums kārtējā pārskatu perioda rādītāju kontekstā.</p> <p>c) Salīdzināmi finanšu pārskati — salīdzināma informācija, kurā iekļautas iepriekšējā perioda summas un citi skaidrojumi, lai tos salīdzinātu ar kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem, taču revīzijas gadījumā par tiem sniedzams revīzijas atzinums. Šādos salīdzināmos finanšu pārskatos sniegtās informācijas detalizētības pakāpe ir salīdzināma ar kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatu detalizētības pakāpi.</p> <p>Šī SRS kontekstā jēdziens „iepriekšējais pārskatu periods” traktējams kā “iepriekšējie pārskatu periodi”, ja salīdzināmajā informācijā iekļautas vairāku pārskatu periodu summas un skaidrojumi.</p>
710. SRS 7. punkts	<p>Revidents nosaka, vai finanšu pārskatos iekļauta salīdzināmā informācija, kas noteikta finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņēs, un vai šāda informācija ir atbilstīgi klasificēta. Šajā kontekstā revidents novērtē, vai:</p> <p>a) salīdzināmā informācija sakrīt ar iepriekšējā pārskatu perioda summām un citiem skaidrojumiem un vai tajā, ja nepieciešams, ir veiktas izmaiņas; un</p> <p>b) salīdzināmās informācijas sagatavošanā izmantotie grāmatvedības pamatprincipi atbilst kārtējā pārskatu periodā izmantotajiem principiem un, ja grāmatvedības pamatprincipos notikušas izmaiņas, revidents novērtē, vai šādas izmaiņas ir atbilstīgi uzskaitītas, izklāstītas un skaidrotas.</p>
710. SRS 8. punkts	<p>Ja kārtējās revīzijas laikā revidents uzzina par iespējamām būtiskām neatbilstībām salīdzināmā informācijā, revidents veic atbilstoši apstākļiem nepieciešamās papildu revīzijas procedūras, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz būtisku neatbilstību esamību vai neesamību. Ja revidents ir revidējis iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatos, revidents nodrošina arī 560. SRS prasību izpildi. Ja iepriekšējo pārskatu periodu finanšu pārskatos veiktas izmaiņas, revidents nosaka, vai salīdzināmā informācija sakrīt ar informāciju, kas sniegta mainītajos finanšu pārskatos.</p>
710. SRS 9. punkts	<p>Atbilstoši 580. SRS prasībām revidents pieprasa rakstiskus apliecinājumus attiecībā uz visiem pārskatu periodiem, uz kuriem attiecas revidenta atzinums. Revidents iegūst arī konkrētu rakstisku apliecinājumu attiecībā uz veiktajiem labojumiem, lai iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatos koriģētu būtiskas neatbilstības, kas ietekmē salīdzināmo informāciju. (Skat. A1 punktu.)</p>

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
710. SRS 10. punkts	Ja tiek sniegti salīdzināmie rādītāji, revidenta atzinumā netiek sniegtas norādes uz salīdzināmajiem rādītājiem, izņemot šī SRS 11., 12. un 14. punktā raksturotajos apstākļos. (Skat. A2 punktu.)
710. SRS 11. punkts	Ja iepriekš sagatavotajā revidenta ziņojumā par iepriekšējo pārskatu periodu sniegts atzinums ar iebildi, atteikums sniegt atzinumu vai negatīvs atzinums un jautājums, sakarā ar kuru atzinums modificēts, nav atrisināts, revidents modificē kārtējā pārskatu perioda atzinumu par finanšu pārskatiem. Revidenta ziņojuma modifikācijas pamatojuma rindkopā revidents rīkojas šādi: a) ja jautājuma, sakarā ar kuru atzinums modificēts, ietekme vai iespējamā ietekme uz kārtējā pārskatu perioda rādītājiem ir būtiska, revidents atsaucas gan uz kārtējā pārskatu perioda rādītājiem, gan uz salīdzināmajiem iepriekšējā pārskatu perioda rādītājiem; vai b) citos gadījumos revidents paskaidro, ka revīzijas atzinums ir modificēts saistībā ar neatrisinātā jautājuma ietekmi vai iespējamo ietekmi uz kārtējā pārskatu perioda rādītāju salīdzināmību ar salīdzināmajiem rādītājiem. (Skat. A3-A5 punktu.)
710. SRS 12. punkts	Ja revidents iegūst revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatos pastāv būtiskas neatbilstības, saistībā ar kurām iepriekš sniegts nemodificēts atzinums, un salīdzināmie rādītāji nav attiecīgi mainīti vai nav sniegti attiecīgi skaidrojumi, revidenta ziņojumā revidents sniedz atzinumu ar iebildes vai negatīvu atzinumu par kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem, modificējot atzinumu attiecībā uz tajā iekļautajiem salīdzināmajiem rādītājiem. (Skat. A6 punktu.)
710. SRS 13. punkts	Ja iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents un revidentam nav likumā vai normatīvajos aktos noteikts aizliegums atsaukties uz iepriekšējā revidenta ziņojumu saistībā ar salīdzināmajiem rādītājiem, revidents var uz šādu ziņojumu atsaukties un revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā paziņo par: a) to, ka iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents; b) iepriekšējā revidenta sagatavotā atzinuma veidu un, ja atzinums ir bijis modificēts, par modificēšanas iemesliem; un c) iepriekšējā revidenta ziņojuma datumu. (Skat. A7 punktu.)
710. SRS 14. punkts	Ja iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskati nav revidēti, revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā revidents paziņo par to, ka salīdzināmie rādītāji nav revidēti. Tomēr šāds paziņojums nemazina revidenta pienākumu iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka sākuma atlikumos nav neatbilstību, kas būtiski ietekmētu kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatus.
710. SRS 15. punkts	Ja ir sagatavoti salīdzināmi finanšu pārskati, revidenta atzinums attiecas uz katru pārskatu periodu, saistībā ar kuru ir sagatavoti finanšu pārskati un sniegts revīzijas atzinums. (Skat. A8-A9 punktu.)
710. SRS 16. punkts	Gadījumā, ja, ziņojot par iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem saistībā ar kārtējā pārskatu perioda revīziju, revidenta atzinums par attiecīgajiem iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem ir savādāks nekā iepriekš sagatavotais, revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā revidents skaidro šāda savādāka atzinuma attiecīgos iemeslus atbilstoši 706. SRS prasībām. (Skat. A10 punktu.)

Punkts	Saistīto SRS fragmenti
710. SRS 17. punkts	<p>Ja iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents, papildus atzinuma sniegšanai par kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā revidents ziņo par:</p> <p>a) to, ka iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents;</p> <p>b) iepriekšējā revidenta sagatavotā atzinuma veidu un, ja atzinums ir bijis modificēts, par modificēšanas iemesliem; un</p> <p>c) šāda ziņojuma datumu,</p> <p>izņemot gadījumus, kad iepriekšējā revidenta sagatavotais ziņojums par iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem ir izdots atkārtoti kopā ar finanšu pārskatiem.</p>
710. SRS 18. punkts	<p>Ja revidents secina, ka pastāv būtiskas neatbilstības, kas ietekmē iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatus, par kuriem iepriekšējais revidents sniedzis nemodificētu atzinumu, revidents par šādām neatbilstībām ziņo atbilstīgā līmeņa vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, izņemot gadījumus, kad visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir iesaistītas uzņēmuma vadībā, un pieprasa informēt iepriekšējo revidentu. Ja iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatos tiek veiktas izmaiņas un iepriekšējais revidents piekrīt sagatavot jaunu revidenta atzinumu par iepriekšējā pārskatu perioda mainītajiem finanšu pārskatiem, revidents sagatavo revidenta ziņojumu tikai attiecībā uz kārtējo pārskatu periodu. (Skat. A11 punktu.)</p>
710. 19. punkts	<p>Ja iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskati nav revidēti, revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā revidents paziņo, ka salīdzināmie finanšu pārskati nav revidēti. Tomēr šāds paziņojums nemazina revidenta pienākumu iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka sākuma atlikumos nav neatbilstību, kas būtiski ietekmētu kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatus.</p>

25.1 Pārskats

Uzņēmuma finanšu pārskatos atspoguļotās salīdzināmās informācijas raksturs ir atkarīgs no norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām. Revidenta ziņošanas atbildību nosaka likumos, normatīvajos aktos un darba uzdevumā noteiktās prasības attiecībā uz salīdzināmo informāciju.

Ir divas pamata metodes attiecībā uz salīdzināmo informāciju. Tās ir izklāstītas tālāk.

Tabula 25.1-1

Metode	Komentāri
Salīdzināmie rādītāji	<p>Iepriekšējā perioda summas un citi skaidrojumi, kas ir iekļauti kārtējā perioda finanšu pārskatos kā to neatņemama sastāvdaļa un ir attiecināmi tikai uz kārtējā perioda summām un citiem skaidrojumiem.</p> <p>Šajā gadījumā revidenta atzinums attiecas tikai uz kārtējo periodu.</p>

Metode	Komentāri
Salīdzināmie finanšu pārskati	<p>Iepriekšējā perioda summas un citi skaidrojumi, kas ir iekļauti, lai tos salīdzinātu ar kārtējā perioda finanšu pārskatiem, taču revīzijas gadījumā tie tiek uzrādīti revidenta atzinumā atsevišķi. Šādos salīdzināmos finanšu pārskatos sniegtās informācijas detalizētības pakāpe ir salīdzināma ar kārtējā perioda finanšu pārskatu detalizētības pakāpi.</p> <p>Revidenta atzinums attiecas uz katru periodu par kuriem ir sagatavoti finanšu</p>

25.2 Revīzijas procedūras

Tabula 25.2-1

Uzdevums	Procedūras
Nepieciešamo revīzijas pierādījumu iegūšana	<p>Jāiegūst pietiekami un atbilstīgi pierādījumi, kas apliecina, ka salīdzināmā informācija atbilst norādītajām finanšu pārskatu pamatnostādņēm un ir atbilstīgi klasificēta. Šajā kontekstā jānovērtē, vai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • salīdzināmās informācijas sagatavošanā izmantotie grāmatvedības pamatprincipi atbilst kārtējā pārskatu periodā izmantotajiem principiem un, ja grāmatvedības pamatprincipos notikušas izmaiņas, revidents novērtē, vai šādas izmaiņas ir atbilstīgi uzskaitītas un izklāstītas; un • salīdzināmā informācija sakrīt ar iepriekšējā pārskatu perioda summām un citiem skaidrojumiem un vai tajā, ja nepieciešams, ir veiktas izmaiņas.
Iespējamo neatbilstību identificēšana	<p>Ja iespējams, būtiskas neatbilstības salīdzināmajā informācijā jāidentificē kārtējā perioda revīzijas gaitā, un revidents rīkojas šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • veic revīzijas procedūras, kas ir nepieciešamas atbilstoši apstākļiem, lai noteiktu, vai pastāv būtiskas neatbilstības; un • ja iepriekšējo periodu finanšu pārskatos veiktas izmaiņas, revidents nosaka, vai salīdzināmā informācija sakrīt ar informāciju, kas sniegta mainītajos finanšu pārskatos. <p>Ja revidents ir revidējis iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatus, revidents nodrošina arī būtisko 560. SRS prasību izpildi. Tās ir aplūkotas 1. sējuma 13. nodaļā.</p>
Rakstisku apliecinājumu iegūšana	<p>Jāiegūst rakstiski apliecinājumi attiecībā uz visiem revidenta atzinumā aplūkotajiem periodiem. Šajā kontekstā ir jāiegūst īpaši rakstiski apliecinājumi attiecībā uz izmaiņām, kas veiktas, lai izlabotu būtiskas neatbilstības iepriekšējā perioda finanšu pārskatos.</p>

25.3 Salīdzināmie rādītāji

Tālāk raksturota ziņošanas atbildība.

Tabula 25.3-1

	Procedūras
Revidenta atzinumā netiek sniegta atsauce uz salīdzināmajiem rādītājiem	<p>Revidenta atzinumā netiek sniegta atsauce uz salīdzināmajiem rādītājiem, izņemot ja revidenta ziņojumā par iepriekšējo periodu ir iekļauta modifikācija, saistībā ar jautājumu, kas nav atrisināts. Revidents modificē kārtējā perioda atzinumu šādi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sniedz atsauci gan uz kārtējā perioda rādītājiem, gan uz salīdzināmajiem rādītājiem, ja attiecīgo apstākļu ietekme uz kārtējā perioda rādītājiem ir būtiska; vai • paskaidro, ka kārtējā perioda revīzijas atzinums ir modificēts saistībā ar neatrisinātā jautājuma faktisko vai iespējamo ietekmi uz kārtējā perioda rādītāju salīdzināmību ar salīdzināmajiem rādītājiem.
Vai ir jāveic izmaiņas atzinumā?	<p>Atzinums ar iebildi vai negatīvs atzinums par kārtējā perioda finanšu pārskatiem ir jāsapatavo, ja pastāv būtiska neatbilstība iepriekšējā perioda finanšu pārskatos, kas atbilst šādiem nosacījumiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • par šiem finanšu pārskatiem iepriekš ir sagatavots nemodificēts atzinums; un • salīdzināmie rādītāji nav atbilstīgi mainīti vai nav sniegti atbilstīgi skaidrojumi.
Iepriekšējā perioda rādītāji, ko revidējusi cita firma	<p>Ja revidentam nav likumā vai normatīvajos aktos noteikts aizliegums sniegt atsauce uz iepriekšējā revidenta ziņojumu un revidents nolemj sniegt šādu atsauci, revidents citu apstākļu rindkopā norāda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • to, ka iepriekšējā perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents; • iepriekšējā revidenta sagatavotā atzinuma veidu un, ja atzinums ir bijis modificēts, modifikēšanas iemeslus; un • iepriekšējā revidenta ziņojuma datumu.
Iepriekšējā perioda rādītāji nav revidēti	<p>Revidents citu apstākļu rindkopā norāda, ka salīdzināmie rādītāji nav revidēti.</p> <p>Tomēr šāds paziņojums nemazina revidenta pienākumu iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka sākuma atlikumos nav būtisku neatbilstību, kas ietekmētu kārtējā perioda finanšu pārskatus. Ja revidents identificē būtisku neatbilstību, salīdzināmajos rādītājos ir jāveic attiecīgas izmaiņas, un ir jāiekļauj atbilstīgi skaidrojumi.</p> <p>Ja šādas izmaiņas vai skaidrojumus nav iespējams veikt, revīzijas atzinums ir jāmodificē attiecībā uz jebkādiem tajā iekļautajiem salīdzināmajiem rādītājiem.</p>

25.4 Salīdzināmie finanšu pārskati

Tālāk raksturota ziņošanas atbildība.

Tabula 25.4-1

Uzdevums	Procedūras
Atsauces sniegšana uz katru aplūkoto periodu	Revidenta atzinums attiecas uz katru periodu saistībā ar kuru ir sagatavoti finanšu pārskati un uz kuru attiecas revīzijas atzinums.
Nepieciešamās izmaiņas iepriekš sniegtajos atzinumos	Ja revidenta atzinums par iepriekšējā perioda finanšu pārskatiem atšķiras no iepriekš sniegtā atzinuma, citu apstākļu rindkopā ir jāsniedz skaidrojumi par šādu atšķirību iemesliem.
Iepriekšējā perioda rādītāji, ko revidējusi cita firma	<p>(Izņemot gadījumus, kad iepriekšējais revidenta ziņojums ir sniegts atkārtoti kopā ar finanšu pārskatiem) papildus atzinuma sniegšanai par kārtējā perioda finanšu pārskatiem citu apstākļu rindkopā revidents norāda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • to, ka iepriekšējā perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents; • iepriekšējā revidenta sagatavotā atzinuma veidu un, ja atzinums ir bijis modificēts, modificēšanas iemeslus; un • iepriekšējā revidenta ziņojuma datumu. <p>Ja pastāv būtiska neatbilstība, kas ietekmē iepriekšējā perioda finanšu pārskatus, par kuriem iepriekšējais revidents ir sagatavojis nemodificētu atzinumu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • revidents ziņo par šo neatbilstību attiecīgā līmeņa vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; un • pieprasa, lai par to tiktu informēts iepriekšējais revidents. <p>Ja iepriekšējā perioda finanšu pārskatos tiek veiktas izmaiņas un iepriekšējais revidents piekrīt sagatavot jaunu revidenta atzinumu par mainītajiem iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem, revidents sagatavo revidenta ziņojumu tikai attiecībā uz kārtējo periodu</p>
Iepriekšējā perioda rādītāji nav revidēti	<p>Revidents citu apstākļu rindkopā norāda, ka salīdzināmie rādītāji nav revidēti.</p> <p>Tomēr šāds paziņojums nemazina revidenta pienākumu iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka sākuma atlikumos nav būtisku neatbilstību, kas ietekmētu kārtējā perioda finanšu pārskatus. Ja revidents identificē būtisku neatbilstību, salīdzināmajos rādītājos ir jāveic attiecīgas izmaiņas, un ir jāiekļauj atbilstīgi skaidrojumi.</p> <p>Ja šādas izmaiņas vai skaidrojumus nav iespējams veikt, revīzijas atzinums ir jāmodificē attiecībā uz jebkādiem tajā iekļautajiem salīdzināmajiem rādītājiem.</p>

Paziņojums par autortiesībām

Šis *Starptautisko revīzijas standartu lietošanas rokasgrāmatas mazu un vidēju uzņēmumu revīzijās* trešo izdevumu, kuru 2011. gada novembrī angļu valodā izdevusi Starptautiskās Grāmatvežu federācijas (IFAC) Mazu un vidēju firmu komiteja, tulkojumu latviešu valodā 2013. gada decembrī ir veikusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, un tas tiek izmantots ar IFAC atļauju. IFAC neuzņemas nekādu atbildību par šā tulkojuma precizitāti un pilnīgumu, vai par sekām, kas varētu izrietēt šādu tulkojuma neprecizitāšu rezultātā. Visu IFAC publikāciju apstiprinātais teksts ir IFAC publicētais teksts angļu valodā.

Starptautisko revīzijas standartu lietošanas rokasgrāmatas mazu un vidēju uzņēmumu revīzijās trešā izdevuma teksts angļu valodā © 2011 Starptautiskā Grāmatvežu federācija (IFAC). Visas tiesības aizsargātas.

Starptautisko revīzijas standartu lietošanas rokasgrāmatas mazu un vidēju uzņēmumu revīzijās teksts latviešu valodā © 2013 Starptautiskā Grāmatvežu federācija (IFAC). Visas tiesības aizsargātas.

Oriģinālais nosaukums: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Third Edition*

ISBN: 978-1-60815-099-1



LATVIJAS-ŠVEICES SADARBĪBAS PROGRAMMA
LATVIAN-SWISS COOPERATION PROGRAMME

Rokasgrāmatas tulkojums uz latviešu valodu ir finansēts no Latvijas un Šveices sadarbības programmas līdzekļiem paplašinātajai Eiropas Savienībai.

Translation of Guide is financed by Switzerland through The Latvian-Swiss Cooperation Program within the Enlarged European Union.



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org