



*240.SRS Praktiskās piemērošanas vadlīnijas*

---

*Revidenta atbildība par krāpšanas  
iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu  
revīzijas ietvaros*

# INTOSAI PROFESIONĀLO STANDARTU KOMITEJA

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • 1264 COPENHAGEN K • DENMARK  
TĀLR.: +45 3392 8400 • FAKSS: +45 3311 0415 • E-PASTS: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI Ģenerālsekretariāts - RECHNUNGSHOF  
(Austrijas Revīzijas palāta)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VĪNE  
AUSTRIJA

Tālr.: ++43 (1) 711 71 • Fakss: ++43 (1) 718 09 69

E-PASTS: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

*Šīs Praktiskās piemērošanas vadlīnijas apvienojumā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas (IFAC) izstrādāto 240. Starptautisko Revīzijas standartu (SRS) „Revidenta atbildība par krāpšanas iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu revīzijas ietvaros” veido ISSAI 1240*

240. Starptautiskā Revīzijas standarta (SRS) Praktiskās piemērošanas vadlīnijas<sup>1</sup>

# Revidenta atbildība par krāpšanas iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu revīzijas ietvaros

## Izcelsme

Šīs Praktiskās piemērošanas vadlīnijas sniedz papildu norādījumus 240.SRS – Revidenta atbildība par krāpšanas iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu revīzijas ietvaros. Tās jāskata kopā ar SRS. 240.SRS ir spēkā finanšu pārskatu revīzijām, kas veiktas par periodiem, kuri sākas 2009. gada 15. decembrī un vēlāk. Šo Praktiskās piemērošanas vadlīniju spēkā stāšanās datums ir tāds pats kā SRS.

## Ievads SRS

240.SRS nosaka revidenta atbildību saistībā ar krāpšanas iespējamības izvērtēšanu finanšu pārskatu revīzijas gaitā. Sevišķi tas paplašina izpratni par to, kā piemērojamas 315. SRS<sup>2</sup> un 330. SRS<sup>3</sup> prasības attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

## Praktiskās piemērošanas vadlīniju saturs

- P1. Šīs Praktiskās piemērošanas vadlīnijas sniedz papildu norādes publiskā sektora revidentiem attiecībā uz:
- (a) Vispārējiem apsvērumiem.
  - (b) Definīcijām.
  - (c) Profesionālo skepsi.
  - (d) Pārrunām revīzijas darba grupā.
  - (e) Riska izvērtēšanas procedūrām un saistītajām darbībām.
  - (f) Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšanu un izvērtēšanu.
  - (g) No krāpšanās izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtējuma izrietošajām darbībām.
  - (h) Revīzijas pierādījumu novērtēšanu.
  - (i) Gadījumiem, kad revidents nevar turpināt revīzijas uzdevumu.
  - (j) Sazināšanos ar vadību un atbildīgajām amatpersonām.
  - (k) Sazināšanos ar regulējošām un tiesībsargājošām iestādēm.

## SRS piemērošana publiskā sektora revīzijās

- P2. 240.SRS ir piemērojams publiskā sektora organizāciju revidentiem, veicot finanšu pārskatu revīzijas.

<sup>1</sup> Visas praktiskās piemērošanas vadlīnijas ir jāskatās kopā ar ISSAI 1000 „Vispārējais ievads INTOSAI finanšu revīzijas vadlīnijās”.

<sup>2</sup> 315.SRS „Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi”.

<sup>3</sup> 330.SRS „No riska izvērtējuma izrietošās revidenta darbības”.

## Papildu norādījumi par publiskā sektora jautājumiem

- P3. 240.SRS A6, A57 un A67 punkti satur standarta piemērošanas norādījumus un citus skaidrojošos materiālus specifiskus publiskā sektora organizācijām.

### Vispārējie apsvērumi

- P4. Publiskajā sektorā bieži vien finanšu revīzijas mērķis ir plašāks, nekā tikai atzinuma sniegšana par to, vai finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos ir sagatavoti atbilstoši norādīto finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu prasībām (piemēram, SRS darbības joma). Revīzijas pilnvaras, kas izriet no likumdošanas prasībām, noteikumiem, ministriju norādījumiem, valdības politikas prasībām vai likumdevēja iestādes rezolūcijām, var noteikt papildu mērķus. Šie papildu mērķi var iekļaut revīzijas un ziņošanas pienākumus, piemēram, ziņot, vai publiskā sektora revidenti ir atklājuši kādas neatbilstības, ieskaitot budžeta un atbildības prasību pārkāpumus, un/vai ziņot par iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti. Tomēr pat tad, kad nav noteikti šādi papildu mērķi, var pastāvēt vispārējās sabiedrības vēlmes saņemt no publiskā sektora revidentiem ziņojumus par jebkura veida revīzijas laikā atklātajām neatbilstībām, kā arī ziņojumus par iekšējās kontroles vides efektivitāti. Plānojot un veicot revīziju, publiskā sektora revidentiem ir jāņem vērā šos papildu pienākumus un ar tiem saistītos krāpniecības riskus.
- P5. SRS 2. un 3.punkts nosaka krāpšanas raksturīgās iezīmes. Parasti, kad notiek krāpšana, pastāv trīs apstākļi. Šie apstākļi publiskajā sektorā bieži pastāv dažādos veidos. Tie ietver:
- Motivāciju vai spiedienu (vadība vai darbinieki izjūt spiedienu vai izmanto iespēju, kas dod viņiem iemeslu krāpniecisko darbību veikšanai) – publiskā sektora darbinieki parasti izjūt spiedienu, kuru izraisa prasības piedāvāt augsta servisa pakalpojumus ar ierobežotiem resursiem un iekļauties noteiktajā budžetā. Tas var būt īpaši saistošs grūtajos ekonomiskajos apstākļos, kad pastāv spiediens saglabāt lietošanas maksas un nodokļu likmes, kas var izraisīt mēģinājumus uzrādīt lielākus ieņēmumus un mazākus izdevumus. Var arī pastāvēt mēģinājumi iztērēt visus pieejamos budžeta līdzekļus finanšu gada beigās;
  - Iespēja (organizācijas raksturīpašības vai apstākļi, kas ļauj veikt krāpšanu) – publiskajā sektorā biežāk izplatīta var būt sarežģīta darba vide vai kvalificēta darbaspēka trūkums. Šāda situācija bieži var izraisīt iekšējās kontroles sistēmas nepilnības, veidojot iespēju veikt krāpšanu. Pie šiem riskiem var pieskaitīt arī mazvērtīgo darījumu veikšanu lielā apjomā dažās publiskā sektora organizācijās, piemēram, skaidras naudas darījumus policijas struktūrvienībās vai veselības aprūpes organizācijās. Kaut arī zaudējumi naudas izteiksmē var būt nelieli, šāda situācija var novest pie sabiedrības uzticības, cerību un atbildības principu pārkāpšanas; un
  - Attaisnojums vai attieksme (uzvedība, rakstura īpašības vai ētiskās vērtības, kuras ļauj personai attaisnot viņu iemeslus krāpšanas veikšanai) – parasti zemākais atalgojuma līmenis publiskajā sektorā, salīdzinot ar privāto sektoru, var ļaut darbiniekiem domāt, ka tas attaisno budžeta līdzekļu izšķērdēšanu. Tāpat kā iepriekšējā apakšpunktā, tas var izraisīt sabiedrības uzticības, cerību un atbildības principu pārkāpšanu.

## Definīcijas

- P6. Kā tas ir noteikts INTOSAI Limas deklarācijas Vispārējo nosacījumu 1.nodaļā<sup>4</sup> „Revīzijas koncepcija un izveidošana ir raksturīga publisko finanšu administrācijai, tā kā publisko līdzekļu pārvaldība ietver sevī uzticēšanos. Revīzija pati par sevi nenozīmē beigas, bet ir nepieciešama regulējošās sistēmas daļa, kuras mērķis ir pietiekami agri norādīt uz novirzēm no pieņemtajiem standartiem un finanšu pārvaldības likumības, produktivitātes, efektivitātes un ekonomiskuma principu pārkāpumiem, lai varētu veikt uzlabojumus katrā individuālajā gadījumā, lai liktu atbildīgajām personām uzņemties atbildību, lai saņemtu kompensāciju vai veiktu darbības, kas novērstu vai padarītu pārkāpumu veikšanu grūtāku”. Līdz ar to publiskā sektora revidentiem visas revīzijas laikā ir jāsaņem modrība attiecībā uz maldināšanas gadījumiem. Šajā kontekstā Praktiskās piemērošanas vadlīnijas sniedz papildu definīciju:
- Maldināšana – ietver rīcību, kas ir nepilnīga vai neatbilstoša salīdzinājuma ar rīcību, kuru saprātīgs cilvēks uzskatītu par pamatotu un nepieciešamu biznesa praksi, ņemot vērā pastāvošos apstākļus un faktus. Maldināšana ietver arī pilnvaru pārkāpumus vai dienesta stāvokļa ļaunprātīgo izmantošanu, lai persona, tās tiešie vai tuvie ģimenes locekļi vai biznesa partneri iegūtu finanšu labus. Maldināšana ne vienmēr satur krāpšanu, likumu, noteikumu, līguma nosacījumu vai vienošanās par dotāciju piešķiršanu pārkāpumus. Maldināšana ir novirze no pareizās uzvedības jēdziena, kas saistīts ar publiskā sektora caurskatāmas finanšu vadības vispārējiem principiem un publiskā sektora amatpersonu rīcību.

## Profesionālā skepse

- P7. SRS minētais revidenta pienākums revīzijas gaitā ievērot profesionālu skepsi ir aprakstīts ISSAI 1200.
- P8. Publiskajā sektorā var pastāvēt draudi profesionālās skepses ievērošanai visas revīzijas gaitā, kā tas ir aprakstīts SRS no 12. līdz 14.punktam, un tie ietver:
- Politisko procesu/vides izraisītu personīgo vai profesionālo attiecību raksturu;
  - Publiskā sektora revīzijas iestādes ekskluzīvās pilnvaras, kā rezultātā nepastāv konkurentu revīzijas pakalpojumu sniegšanā; un
  - Dažos gadījumos, revidentu regulārās rotācijas prasības neesamību.

Līdz ar to publiskā sektora revidenti rīkojas atbilstoši, lai samazinātu šādus draudus. Šāda rīcība var ietvert ISSAI 1220 minētās drošības sistēmas ieviešanu.

- P9. Kad ir iegūta informācija, ka varēja notikt maldināšana, publiskā sektora revidents izvērtē, vai šāda iespējama maldināšana varētu būtiski ietekmēt finanšu pārskatus. Šāda maldināšana ir jāapsver gan no kvalitatīva, gan kvantitatīva viedokļa. Publiskā sektora revidenti nesniedz pietiekamu pārliecību par maldināšanas atklāšanu, bet apsver nepieciešamību ziņot par šādiem gadījumiem.

---

<sup>4</sup> ISSAI 1 „Limas deklarācija”.

## Pārrunas revīzijas darba grupā

- P10. SRS 15.punkts nosaka prasību veikt revīzijas grupas dalībnieku pārrunas un atbildīgajam partnerim noteikt, par kuriem jautājumiem jāinformē pārējie revīzijas grupas dalībnieki, kuri nepiedalās pārrunās. Publiskajā sektorā pārrunās var būt iekļauti arī papildu mērķi un ar tiem saistītie būtisko neatbilstību riski, kā tas bija aprakstīts P4 punktā. Publiskā sektora revidenti šādās diskusijās var pieaicināt piedalīties revidentus, kuri ir veikuši lietderības vai citus revīzijas uzdevumus revidējamajā iestādē.

## Riska izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

- P11. Izvērtējot SRS 17.punkta (c) apakšpunkta prasības, publiskā sektora revidenti, ja nepieciešams, var arī pieprasīt informāciju par vadības sazināšanos ar citām valsts pārvaldes iestādēm.
- P12. Apsverot SRS 21.punkta prasību iztaujāt atbildīgās amatpersonas, publiskā sektora revidenti var iztaujāt arī, piemēram, ministrijas atbildīgās amatpersonas, valdes locekļus vai attiecīgo likumdošanas komiteju locekļus.
- P13. Saskaņā ar SRS 22.punktu, revidentam jāapsver, 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. Publiskajā sektorā, izņemot ieņēmumu kontus, var pastāvēt arī citas nozīmīgas jomas, kurās, atkarībā no iestādes darījumu rakstura, būtu nepieciešams veikt analītiskās procedūras. Daudzās publiskā sektora iestādēs analītisko procedūru veikšana būtu vairāk nepieciešama tādās jomās kā iepirkumi un dotācijas, nevis ieņēmumu konti. Veicot analītiskās procedūras, publiskā sektora revidents izvērtē grāmatvedības uzskaites kases principam raksturīgas problēmas un ar to saistītās finanšu informācijas sagrozīšanas iespējas.
- P14. Izvērtējot SRS 24.punktā minētos krāpšanas riska faktorus, un, apsverot SRS 1.pielikumā sniegtos piemērus, publiskā sektora revidenti ņem vērā, ka uz publisko sektoru var attiekties arī citi risku faktori. Krāpšanas riska faktoru piemēri ir uzskaitīti SRS 1.pielikumā.

## Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšana un izvērtēšana

- P15. Uz publisko sektoru ne vienmēr attieksies SRS 26.punkta prasība izvērtēt ieņēmumu atzīšanas jomu kā visvairāk pakļauto krāpšanas riskam. Ieņēmumu atzīšana var būt ļoti būtiska nodokļu administrācijai un citām institūcijām, kuras saņem ieņēmumus, tādās kā valsts augstskolas un koledžas, slimnīcas vai regulatīvās organizācijas, kuras iekasē maksas par sniegtajiem pakalpojumiem, vai saņem ziedojumus. Tomēr daudzajās publiskā sektora iestādēs uzsvars tiek likts uz izdevumiem un tādām jomām kā iepirkumi un dotāciju izmaksas. Līdz ar to, papildus ieņēmumu atzīšanai, ja nepieciešams, publiskā sektora revidenti var izvērtēt arī citas jomas, izvērtējot krāpšanas riska iespējamību.

## No krāpšanās izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtējuma izrietošās darbības

- P16. Izstrādājot un veicot papildu revīzijas procedūras, kuru raksturu, laiku un apjomu nosaka atbilstoši izvērtētajam krāpšanas izraisītajam būtisku neatbilstību riskam apliecinājuma līmenī, kā tas ir noteikts SRS 30.punktā, un, ņemot vērā SRS 2.pielikumā piedāvātos piemērus, publiskā sektora revidenti ņem vērā, ka publiskajā sektorā var būt nepieciešamas papildu revīzijas procedūras. Papildu revīzijas procedūru piemēri ir izklāstīti SRS 2.pielikumā.
- P17. SRS 32.punkta (c) apakšpunkts attiecas uz nozīmīgajiem darījumiem, kas neatbilst normālai revidējamās vienības saimnieciskās darbības praksei. Šādu darījumu piemēri publiskajā sektorā var būt:
- Ekonomiskās attīstības stimuli;
  - Apgrūtinošie nosacījumi biedrību līgumos;
  - Nekustāma īpašuma pirkšana vai pārdošana;
  - Zemes maiņas darījumi;
  - Atvieglājumu piešķiršana;
  - Publiskā/privātā partnerība;
  - Valsts pakalpojumu privatizācija;
  - Priekšlaicīga parāda dzēšana; un
  - Valsts garantijas vai apliecinājumi glābt privāta sektora uzņēmumus, kas nonākuši finanšu grūtībās.

## Revīzijas pierādījumu novērtēšana

- P18. Kā ir noteikts SRS 35.punktā, ja ir identificēta neatbilstība, revidentam jānovērtē, vai šāda neatbilstība varētu norādīt uz krāpšanu. Ja atbilde ir pozitīva, revidentam jānovērtē šīs neatbilstības ietekme. SRS 3.pielikums satur apstākļus, kuri varētu norādīt uz krāpšanas iespējamību. Papildu apstākļu piemēri ir izklāstīti SRS 3.pielikumā.

## Gadījumi, kad revidents nevar turpināt revīzijas uzdevumu

- P19. Publiskā sektora revidentiem parasti nav iespēju atteikties no revīzijas uzdevuma, kā tas ir noteikts SRS 38.punkta (c) apakšpunktā. Līdz ar to publiskā sektora revidents izvērtē ietekmi uz revīzijas atzinumu un jebkuras prasības attiecībā uz citām ziņošanas formām, ieskaitot, vai būtu nepieciešams atsevišķi ziņot likumdevēja iestādei un/vai sniegt modificētu vai ierobežotu atzinumu.

## Sazināšanās ar vadību un atbildīgajām amatpersonām

- P20. Publiskā sektora revidentiem var būt pienākums ziņot vai tie var nolemt informēt par SRS 41.punktā noteiktiem jautājumiem ne tikai atbildīgās amatpersonas, bet arī citas personas, tādas kā likumdevēja iestādi.

## Sazināšanās ar regulējošām un tiesībsargājošām iestādēm

- P21. Publiskajā sektorā SRS 43.punktā noteiktā prasība ziņot par krāpšanu personām ārpus revidējamās vienības var būt reglamentēta revīzijas pilnvaru īpašajos nosacījumos vai saistītajos normatīvajos aktos vai noteikumos. Šādas personas ārpus revidējamās vienības var ietvert regulējošās un tiesībsargājošās iestādes. Dažās valstīs var pastāvēt prasības ziņot aizdomas par krāpšanu izmeklēšanas iestādēm un pat sadarboties ar šādām iestādēm, lai noteiktu vai krāpšana vai maldināšana ir notikusi. Citās valstīs publiskā sektora revidenti var būt noteikts pienākums ziņot par apstākļiem, kas var norādīt uz krāpšanas vai maldināšanas iespējamību, kompetentajām jurisdikcijas iestādēm vai attiecīgajai valsts pārvaldes vai likumdevēja iestādei, tādai kā prokuratūra, policija un (ja attiecas uz likumdošanu) iesaistītās trešās personas. Publiskā sektora revidenti cenšas izvairīties no potenciālajām izmeklēšanām vai tiesvedībām. Publiskā sektora revidenti ir nepieciešams pārzināt normatīvo aktu prasības, kas saistītas ar ziņošanu, informēšanu un dokumentāciju attiecībā uz norādēm vai aizdomām par krāpšanu. Turklāt publiskā sektora revidenti apsver nepieciešamību saņemt juridiskas konsultācijas attiecībā uz norādēm par krāpšanu.