



ISSAI 200

Starptautiskās Augstāko revīzijas iestāžu organizācijas ISSAI standartus izdevusi Starptautiskā Augstāko revīzijas iestāžu organizācija INTOSAI. Plašākai informācijai apmeklējiet interneta vietni www.issai.org

Finanšu revīzijas veikšanas principi



INTOSAI PROFESIONĀLO REVĪZIJAS UN LABAS PĀRVALDĪBAS STANDARTU PADOME



INTOSAI Framework of Professional Pronouncements

Profesionālo revīzijas un labas pārvaldības standartu padome (IFIPP)
www.issai.org

INTOSAI Ģenerālsēkretariāts - RECHNUNGSHOF
(Austrijas revīzijas palāta) DAMPFSCIFFSTRASSE 2
A-1033 VĪNE, AUSTRIJA
E-pasts: intosai@rechnungshof.gv.at
www.intosai.org

****Standarts tiek pārskatīts un ir spēkā līdz tiks publicēta tā aktualizētā versija***

Par ISSAI standartu izdošanu un aktualizēšanu atbildīga ir INTOSAI Profesionālo revīzijas un labas pārvaldības standartu padome (IFIPP).

Saturs

IEVADS	4
FINANŠU REVĪZIJAS VEIKŠANAS PRINCIPU MĒRĶIS UN PIEMĒROŠANAS JOMA	6
FINANŠU REVĪZIJAS PAMATNOSTĀDNES	8
Finanšu revīzijas mērķis	8
Publiskā sektora prasības, kas aplūkotas ISSAI 200	9
Finanšu pārskatu revīzijas priekšnosacījumi saskaņā ar ISSAI.....	9
Finanšu pārskatu, kas sagatavoti saskaņā ar īpaša mērķa pamatnostādņu prasībām, revīzijas.....	12
Vienkāršu finanšu pārskatu un atsevišķu elementu, kontu vai finanšu pārskatu daļu revīzijas.....	13
FINANŠU REVĪZIJAS ELEMENTI	13
Finanšu revīzijas trīs puses	13
Atbilstošie kritēriji.....	14
Informācija par pārbaudāmo priekšmetu	14
Pietiekamas pārlicības uzdevums	15
FINANŠU REVĪZIJAS VEIKŠANAS PRINCIPI	15
Vispārējie principi	15
Finanšu revīzijas veikšanas priekšnoteikumi	15
Ētika un neatkarība	15
Kvalitātes kontrole.....	16
Revīzijas grupas vadība un iemaņas	17
Ar revīzijas pamatjēdzieniem saistītie principi	17
Revīzijas risks.....	18
Profesionālais spriedums un skepse	19
Būtiskums	20
Saziņa	21
Dokumenti	22
Ar revīzijas procesu saistītie principi	23
Vienošanās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem	23
Plānošana	24
Izpratne par revidējamo vienību	25
Riska izvērtēšana	28
No riska izvērtējuma izrietošās revidenta darbības	29
Apsvērumi saistībā ar krāpšanu finanšu pārskatu revīzijā.....	30
Darbības turpināšanas apsvērumi	31
Normatīvo aktu ievērošanas izvērtēšana, veicot finanšu pārskatu revīziju	34
Revīzijas pierādījumi	35
Apsvērumi par turpmākiem notikumiem.....	38
Neatbilstību izvērtēšana.....	39
Revidenta atzinuma veidošana un ziņošana par finanšu pārskatiem	40
Ar grupas finanšu pārskatu revīziju saistītie apsvērumi (tostarp valsts konsolidētais finanšu pārskats)	50

IEVADS

1. Profesionālie standarti un vadlīnijas ir ļoti svarīgas publiskā sektora revīziju ticamībai, kvalitātei un profesionalitātei. Starptautiskās Augstāko revīzijas iestāžu organizācijas (angļu valodā - INTOSAI) izstrādāto Starptautisko Augstāko revīzijas iestāžu standartu (angļu valodā - ISSAI) mērķis ir veicināt neatkarīgu un efektīvu revīziju un atbalstīt INTOSAI dalībniekus viņu individuālās profesionālās pieejas izveidē atbilstoši to pilnvarām, valsts likumiem un normatīvajiem aktiem.

2. ISSAI 100 – *Publiskā sektora revīziju veikšanas principi* sniedz vispārējus publiskā sektora revīzijas principus un skaidro ISSAI pilnvaras.

ISSAI 200 – *Finanšu revīzijas veikšanas principi* ir izstrādāti, lai aplūkotu galvenos principus saistībā ar publiskā sektora finanšu pārskatu revīziju. Tie papildina ISSAI 100 principus, lai piemērotos konkrētajam finanšu revīzijas kontekstam, kā arī veido revīzijas standartu pamatu finanšu pārskatu revīzijām. ISSAI 200 vajadzētu lasīt un interpretēt kopā ar ISSAI 100.

3. Galvenais ISSAI finanšu revīzijām mērķis ir sniegt INTOSAI locekļiem visaptverošu principu, standartu un vadlīniju kopumu publiskā sektora iestāžu finanšu pārskatu revīzijām. Papildus ISSAI 200 finanšu revīzijām ISSAI veido Finanšu revīziju veikšanas standartus (ISSAI 2000-2899) ISSAI pamatnostādņu 4. līmenī. Vispārējs ievads šajās vadlīnijās ir sniegts ISSAI 100, savukārt ISSAI 2200-2810 satur Piemērošanas nosacījumus, kurus izdevusi INTOSAI norādījumu sniegšanai saistībā ar Starptautisko revīzijas standartu (ISA 200-810) piemērošanu, kurus izstrādājis Starptautiskā revīzijas un apliecinājuma uzdevumu standartu padome (angļu – *International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*). Katri Piemērošanas nosacījumi un attiecīgie ISA veido ISSAI pamatnostādņu vadlīnijas.

4. Finanšu revīzijas mērķis ir noteikt, vai iestādes finanšu informācija ir sniegta saskaņā ar piemērojamām finanšu ziņošanas un reglamentējošām pamatnostādnēm. Finanšu revīzijas apjoms publiskajā sektorā Augstākās revīzijas iestādes (turpmāk tekstā - ARI) pilnvarās var būt noteikts plašāks papildus finanšu pārskatu, kas ir izstrādāti saskaņā ar finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, revīzijas mērķiem. Šie revīzijas mērķi revīzijas apjomā var ietvert:

- valsts vai publiskā sektora iestāžu kontus vai citus finanšu pārskatus, kas var nebūt sagatavoti saskaņā ar vispārējām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm;
- budžeta, budžeta sadaļu, asignēšanas un līdzekļu piešķiršanas lēmumus, kā arī to īstenošanu;

- politikas, programmas vai darbības, kas noteiktas ar normatīvo aktu vai atkarībā no to finanšu avota;
- juridiski noteiktas atbildības jomas, piemēram, ministru pienākumi;
- ienākumu, izdevumu, aktīvu vai pasīvu kategorijas.

5. Ja ARI pilnvaras nosaka šos revīzijas papildu mērķus, tām var būt nepieciešams apsvērt standartu izstrādi vai to pārņemšanu, balstoties uz vispārējiem publiskā sektora revīziju veikšanas principiem ISSAI 100, kā arī uz atbilstības revīzijas un lietderības revīzijas veikšanas principiem. *Finanšu revīzijas standartu* sniegtās norādes par īpaša mērķa revīzijas uzdevumiem¹, atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzijām², kā arī ziņojumiem par kopsavilkuma finanšu pārskatiem³ arī var būt saistošas šādiem nolūkiem.

6. Šie ISSAI sniedz detalizētu informāciju par:

- Finanšu revīzijas veikšanas pamatprincipu nolūku un pilnvarām;
- Publiskā sektora finanšu revīzijas pamatnostādņēm;
- Finanšu revīzijas elementiem;
- Finanšu revīzijas veikšanas principiem.

¹ ISSAI 2800 – *Īpaši apsvērumi – Neatkarīga revidenta ziņojums par īpaša mērķa revīzijas uzdevumiem.*

² ISSAI 2805 – *Īpaši apsvērumi – atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzija*

³ ISSAI 2810 – *Uzdevums ziņot par kopsavilkuma finanšu pārskatiem.*

FINANŠU REVĪZIJAS VEIKŠANAS PRINCIPU MĒRĶIS UN PIEMĒROŠANAS JOMA

7. ISSAI 200 nosaka finanšu pārskatu, kas sagatavoti saskaņā ar finanšu ziņošanas pamatnostādņiem, revīzijas veikšanas pamatprincipus. Principi ir attiecināmi arī tad, ja ARI tiek iesaistīta vai arī tai ir pienākums pārbaudīt atsevišķus finanšu pārskatus un finanšu pārskatu konkrētus elementus, kontus vai vienumus, vai arī veikt īpaša mērķa revīzijas uzdevumus, vai arī pārbaudīt kopsavilkuma finanšu pārskatus. Ja ISSAI 200 ir sniegta atsauce uz finanšu pārskatu revīzijām, tā ietver konkrētus pienākumus.

8. ISSAI 2000-2810 finanšu revīzijās var tikt piemēroti atbilstoši pilnvarām. Tomēr revidentiem ir liegts atsaukties uz ISSAI izmantošanu, ja:

- nav ieviesti priekšnoteikumi revīzijas veikšanai saskaņā ar Augstāko revīzijas iestāžu starptautiskajiem standartiem⁴; vai
- revidents nespēj pildīt ISA⁵ un ISSAI piešķirtās pilnvaras.

9. Finanšu revīzijas veikšanas principi attiecas uz visām publiskā sektora finanšu pārskatu revīzijām - gan visā publiskā sektora pārvaldē, gan kādā tās daļā, gan atsevišķās iestādēs.

10. ISSAI 200 – *Finanšu revīzijas veikšanas principi* izklāsta galveno būtību, kas ir vairāk detalizētajos revīzijas standartos ISSAI 2000-2810 ISSAI pamatnostādņu 4. līmenī. ISSAI 200 principus var izmantot trijos veidos:

- kā pamatu standartu izstrādei;
- kā pamatu, uz kura pieņemti atbilstošus nacionālos standartus;
- kā pamatu *Finanšu revīziju veikšanas vadlīniju* kā autoritatīvu standartu pārņemšanai.

11. Atsauce uz ISSAI 200 ziņojumos ir jāsniedz tikai tad, ja ir pilnībā izstrādāti vai pārņemti revīzijas standarti, kas pilnībā atbilst visiem saistošajiem ISSAI 200 principiem. Princips ir uzskatāms par saistošu, ja tas aptver revīzijas veidu vai revīzijas veidu kombināciju, un apstākļi vai procedūras ir piemērojamas. Principi nekādā ziņā nav svarīgāki par nacionālajiem likumiem, normatīvajiem aktiem vai pilnvarām.

⁴ ISSAI 2210 – *Vienošanās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem*, 6.-8. rindkopa.

⁵ ISSAI 2000, 37.-43. rindkopa.

12. Izstrādājot vai pārņemot revīzijas standartus, kas ir balstīti uz *Revīzijas veikšanas principiem*, var atsaukties uz tiem ar šādu apgalvojumu:

... *Mēs veicām revīziju saskaņā ar [standarti], kas ir balstīti uz [vai ir saskaņā ar] Starptautisko Augstāko revīzijas iestāžu standartu Revīzijas veikšanas principiem (ISSAI 100-999).*

13. Pārņemot *Revīziju veikšanas vadlīnijas* 4. līmenī par saviem autoritatīvajiem standartiem, ARI vajadzētu atsaukties uz tām savos ziņojumos. Atkarībā no piemērojamiem standartiem un ARI pilnvarām, to var izdarīt divējādi:

a) saskaņā ar *ISSAI 2000-2810* – tas nozīmē pilnīgu atbilstību visiem saistošajiem ISA un papildu norādījumiem, kas ir sniegti INTOSAI Piemērošanas nosacījumos;

b) saskaņā ar ISA – tas ietver atbilstību visiem attiecīgajiem ISA.

ISSAI 100 tālāk skaidro ISSAI piešķirtās pilnvaras.

14. Ja ISSAI 4. līmeni izmanto kā autoritatīvus standartus, publiskā sektora revidentiem vajadzētu ņemt vērā arī ISA pilnvaras. Augstākās revīzijas iestādes tiek mudinātas tiekties pēc pilnīgas 4. līmeņa vadlīniju kā autoritatīvo standartu pārņemšanas, jo tās ir izstrādātas atainojot labākos prakses piemērus. INTOSAI atzīst, ka dažās vidēs tas var nebūt iespējams, jo nav administratīvo pamatstruktūru vai arī normatīvie akti neveido tādus pašus priekšnoteikumus finanšu pārskatu revīziju veikšanai kā *Finanšu revīzijas veikšanas vadlīnijas*. Tādā gadījumā ARI ir iespēja izstrādāt autoritatīvus standartus, kas ir balstīti uz *Finanšu revīzijas veikšanas principiem*.

15. Ja 4. līmeņa ISSAI izmanto kā autoritatīvos standartus finanšu pārskatu revīzijā, veicot to kopā ar atbilstības revīziju, publiskā sektora revidentiem vajadzētu ņemt vērā gan *Finanšu revīzijas veikšanas vadlīniju*, gan *Atbilstības revīzijas veikšanas vadlīniju*⁶ pilnvaras.

⁶ ISSAI 4000 – *Atbilstības revīzijas standarts*.

FINANŠU REVĪZIJAS PAMATNOSTĀDNES

Finanšu revīzijas mērķis

16. Finanšu pārskatu revīzijas mērķis ir paaugstināt pārskata lietotāju pārliecības līmeni. Tas ir sasniedzams, revidentam sniedzot atzinumu, vai finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos ir sagatavoti saskaņā ar piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm vai, ja finanšu pārskati ir sagatavoti saskaņā ar patiesa atklājuma finanšu ziņošanas pamatnostādnēm – vai finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos nodrošina patiesu atklājumu, vai tie sniedz patiesu un skaidru priekšstatu saskaņā ar pamatnostādnēm. Publiskā sektora revīzijas organizācijām saistošie normatīvie akti var noteikt citus šā atzinuma formulējumus. Revīzija, kas veikta atbilstoši standartiem, balstoties uz INTOSAI *Finanšu revīzijas veikšanas principiem* un attiecīgajām ētikas prasībām, liek revidentam sniegt šādu atzinumu.

17. ISSAI 200 ir balstīta uz šādiem mērķiem, kas ir skaidroti ISSAI 2200⁷:

Veicot finanšu pārskatu revīziju, revidenta vispārējie mērķi ir:

a) iegūt pamatotu pārliecību par to, vai finanšu pārskati kopumā nesatur būtiskas neatbilstības krāpšanas vai kļūdu dēļ, tādējādi liekot revidentam paust savu viedokli par to, vai finanšu pārskati ir sagatavoti atbilstoši visiem būtiskiem aspektiem saskaņā ar piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm; un

b) ziņot par finanšu pārskatiem un paziņot par revīzijas rezultātiem saskaņā ar revidenta konstatējumiem.

⁷ ISSAI 2200, ISA 200 11. rindkopa.

Publiskā sektora prasības, kas aplūkotas ISSAI 200

Finanšu pārskatu revīzijas priekšnosacījumi saskaņā ar ISSAI

18. Revidentam vajadzētu izvērtēt, vai ir ievēroti finanšu pārskatu revīzijas priekšnosacījumi.

19. Finanšu revīzijai, kas veikta saskaņā ar ISSAI, ir šādi nosacījumi:

- Revidents uzskata par pieņemamām finanšu pārskatu sagatavošanai izmantotās finanšu ziņošanas pamatnostādnes.
- Iestādes vadība atzīst un izprot savus pienākumus:
 - finanšu pārskatu sagatavošanā saskaņā ar piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, tostarp to patiesā atklāšanā, ja nepieciešams;
 - tādas iekšējās kontroles sistēmas izveidošana, kuru vadība uzskata par nepieciešamu finanšu pārskatu sagatavošanai, lai tie nesatur būtiskas neatbilstības krāpšanas vai kļūdu dēļ; un
 - nodrošināt revidentam neierobežotu piekļuvi visai informācijai, kas viņiem ir zināma un ir nozīmīga finanšu pārskatu sagatavošanā.

20. Finanšu ziņošanas pamatnostādnes var būt paredzētas vispārējai vai specifiskai lietošanai. Vispārēja mērķa pamatnostādņu mērķis ir nodrošināt vispārējas finanšu informācijas sniegšanu plašam lietotāju lokam, savukārt īpaša mērķa pamatnostādnes ir izstrādātas, lai atbilstu konkrētām specifiskā lietotāja vai lietotāju grupas prasībām. Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes var būt patiesa atklājuma pamatnostādnes vai atbilstības pamatnostādnes. Patiesa atklājuma pamatnostādnēs ir noteikta prasība nodrošināt atbilstību pamatnostādnēm, tieši vai netieši pieļaujot, ka vadībai var būt nepieciešams atkāpties no pamatnostādnēs noteiktajām prasībām vai sniegt papildu informāciju, lai nodrošinātu finanšu pārskatu patiesu atspoguļojumu. Terminu *atbilstības pamatnostādnes* izmanto, atsaucoties uz finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, kurās ietverta prasība nodrošināt atbilstību pamatnostādnēm un neatzīt noviržu iespējamību, lai gūtu patiesu atklājumu.

21. Vadībai nav atbilstoša pamata finanšu pārskatu sagatavošanai, un revidentam nav atbilstošu kritēriju to pārbaudei, ja nav pieņemamu finanšu ziņošanas pamatnostādņu. Piemēram, sagatavojot finanšu pārskatus, kritēriji var būt Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti (angļu – *International Public Sector Accounting Standards, IPSAS*), Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (angļu – *International Financial Reporting Standards, IFRS*) vai citas starptautiskās vai nacionālās finanšu ziņošanas pamatnostādnes izmantošanai publiskajā sektorā.

22. Pilns publiskā sektora iestādes finanšu pārskatu kopums, sagatavojot tos atbilstoši publiskā sektora finanšu ziņošanas pamatnostādņēm, parasti satur:

- pārskatu par finanšu stāvokli;
- pārskatu par finanšu (budžeta) izpildi;
- pārskatu par izmaiņām neto aktīvos/pašu kapitālā;
- pārskatu par naudas plūsmu;
- budžeta plāna un budžeta izpildes salīdzinājumu kā atsevišķu papildu finanšu pārskatu vai salīdzinājumu;
- piezīmes, ietverot nozīmīgu uzskaites politiku un citas skaidrojošās informācijas apkopojumu;
- konkrētā vidē pilns finanšu pārskatu kopums var ietvert arī citus ziņojumus, piemēram, vadības ziņojumus un ziņojumus par budžeta izpildi.

Ja finanšu pārskati ir sagatavoti pēc citām uzskaites pamatnostādņēm, piemēram, pēc modificēta uzkrāšanas principa vai naudas plūsmas principa, pilns finanšu pārskatu kopums var neietvert visu iepriekšminēto.

23. Normatīvajos aktos paredzētās pamatnostādnes revidents bieži vien uzskata par piemērotām. Tomēr, pat ja tās uzskata par nepieņemamām, šādas pamatnostādnes ir pieļaujams, ja:

- vadība piekrīt sniegt nepieciešamos papildu skaidrojumus finanšu pārskatos, lai izvairītos no maldināšanas;
- revidenta ziņojumā par finanšu pārskatiem ir iekļauta apstākļu akcentējuma rindkopa, vēršot lietotāju uzmanību uz šiem papildu skaidrojumiem.

Ja iepriekšminētie nosacījumi netiek ievēroti, revidentam vajadzētu izvērtēt finanšu pārskatu maldinošās būtības ietekmi uz revidenta ziņojumu un atzinumu un apsvērt nepieciešamību informēt likumdevēju par šo problēmu.

24. Pieņemamas finanšu ziņošanas pamatnostādnes parasti atbilst šādiem pamatnosacījumiem, kas nodrošina potenciālajiem lietotājiem noderīgas informācijas sniegšanu finanšu pārskatos:

- būtiskums – finanšu pārskatos sniegtā informācija ir būtiska attiecībā uz revidējamās vienības darbības veidu un finanšu pārskatu mērķi;
- pilnīgums – ir minēti visi darījumi un notikumi, kontu atlikumi vai skaidrojumi, kas varētu ietekmēt secinājumus par finanšu pārskatiem;
- ticamība – finanšu pārskatos sniegtā informācija:
 - (i) ja nepieciešams, ataino notikumu un darījumu ekonomisko būtību, nevis tikai to juridisko formu;

(ii) veidotu pamatotu atbilstošu vērtējumu, mērījumus, saturu un skaidrojumus, ja to izmantotu līdzīgos apstākļos;

- neitralitāte un objektivitāte – finanšu pārskatos sniegtā informācija nav pretrunīga;
- izpratne – finanšu pārskatos sniegtā informācija ir skaidra un vispusīga, tā nav dažādi interpretējama.

ISSAI 2210⁸ 2. pielikums var sniegt turpmākus norādījumus revidentam, nosakot, vai finanšu ziņošanas pamatnostādnes ir pieņemamas.

25. Dažās valstīs publiskā sektora revīziju tiesiskajā regulējumā uz finanšu revīzijām atsaucas kā uz budžeta izpildes revīzijām, kas bieži vien ietver budžeta darījumu pārbaudi atbilstības un likumības jautājumos. Šādas revīzijas var veikt, balstoties uz risku analīzi vai tiecoties pārbaudīt visus darījumus. Šādā revīzijas vidē bieži vien nav pieņemamu finanšu ziņošanas pamatnostādņu. Finanšu darījumu rezultāti var tikt pasniegti kā plānoto budžeta līdzekļu un faktisko izdevumu salīdzinājums. Vidēs, kur tiek veiktas šādas revīzijas un finanšu pārskati nav sagatavoti saskaņā ar pieņemamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, revidents var secināt, ka ISSAI noteiktie priekšnoteikumi revīzijas veikšanai nav ieviesti. Tādējādi revidenti var apsvērt standartu izstrādi, izmantojot *Finanšu revīzijas veikšanas principus* kā vadlīnijas, lai piemērotos savām specifiskajām vajadzībām. Ja revīzijas pilnvaras attiecas uz finanšu revīziju, bet tās nav saistītas ar finanšu pārskatiem, kas sagatavoti saskaņā ar finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, ISSAI tiek ierosināti kā labākais prakses piemērs un ISSAI būtība tiktu ieviesta ar standartiem, kas piemēroti specifiskajai videi. Ja revīzijas pilnvaras attiecas uz atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu vai vienumu revīzijām, var noderēt ISSAI 2805⁹.

26. Revīziju, kas veikta vidē, kur revīzijā galvenokārt koncentrējas uz atbilstību normatīvajiem aktiem, parasti dēvē par atbilstības revīziju. ISSAI 400 – *Atbilstības revīziju veikšanas principi* var būt nozīmīgs revīzijas standartu izstrādes vai pārņemšanas avots. Savukārt, ja revīzijas pilnvaras pieļauj veikt izmaiņas revīzijas procedūrās un finanšu pārskati tiek sagatavoti izmantojot pieņemamas finanšu ziņošanas pamatnostādnes, ISSAI finanšu revīzijas standarti var tikt pārņemti pēc tam.

⁸ ISSAI 2210 – *Vienošānās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem.*

⁹ ISSAI 2805 – *Īpaši apsvērumi – atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzija.*

Finanšu pārskatu, kas sagatavoti saskaņā ar īpaša mērķa pamatnostādņēm, revīzijas

27. ISSAI 200 principi ir piemērojami finanšu pārskatu, kas ir sagatavoti saskaņā ar vispārēja un īpaša mērķa pamatnostādņēm, revīzijās. Papildus vispārēja mērķa finanšu pārskatu sagatavošanai, publiskā sektora iestāde var sagatavot finanšu pārskatus citām pusēm (piemēram, augstākstāvošām iestādēm, likumdevējam vai citām institūcijām ar pārraudzības funkciju), kas var pieprasīt finanšu pārskatus, kas ir izveidoti, pielāgojoties viņu specifiskajām informācijas vajadzībām. Dažās jomās šāda veida finanšu pārskati ir vienīgie finanšu pārskati, ko sagatavojušas publiskā sektora iestādes. Finanšu pārskati, kas ir sagatavoti īpašam mērķim, nav piemēroti vispārējai sabiedrībai. Tādējādi revidentiem vajadzētu rūpīgi izvērtēt, vai finanšu ziņošanas pamatnostādnes ir izstrādātas, ievērojot plaša lietotāju loka (vispārēja mērķa pamatnostādnes) vai konkrētu lietotāju finanšu informācijas prasības vai standartus izstrādājošās iestādes prasības.

28. Īpaša mērķa pamatnostādnes, kas ir būtiskas publiskajam sektoram, var ietvert:

- naudas izmaksas un saņemšanas pamatojumus naudas plūsmas informācijas uzskaitē, ko iestādei var pieprasīt sagatavot augstākstāvoša iestāde;
- finanšu ziņošanas nosacījumi, kurus noteikusi starptautiska finansēšanas organizācija;
- finanšu ziņošanas nosacījumi, kurus noteikusi augstākstāvoša iestāde, likumdevējs vai citas institūcijas ar pārraudzības funkciju un kuru mērķis ir nodrošināt šo institūciju prasību ievērošanu;
- līgumā ietvertie finanšu ziņošanas nosacījumi, piemēram, projekta dotācija.

29. ISSAI 200 principi ir saistoši finanšu pārskatu, kas sagatavoti atbilstoši šīm pamatnostādņēm, revīzijām. Papildus šiem principiem, izstrādājot vai pārņemot uz principiem balstītus standartus, ARI var uzskatīt par noderīgiem ISSAI 2800 prasības un norādījumus, kas aplūko īpašus apsvērumus ISSAI 2200-2700 piemērošanā finanšu pārskatu revīzijā, kas ir sagatavoti atbilstoši īpaša mērķa pamatnostādņēm.

Atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzijas

30. ISSAI 200 principi ir piemērojami arī publiskā sektora iestāžu revīzijām, kuras sagatavo finanšu informāciju, tostarp atsevišķus finanšu pārskatus vai finanšu pārskatu konkrētus elementus, kontus vai vienumus citām pusēm (piemēram, augstākstāvošām iestādēm, likumdevējam vai citām institūcijām ar pārraudzības funkciju). Šāda informācija var būt ietverta ARI revīzijas pilnvarās. Revidenti var būt iesaistīti arī atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzijā, caur valdības finansētiem projektiem, kaut arī revidenti nav iesaistīti attiecīgās iestādes pilna finanšu pārskatu kopuma pārbaudē.

31. ARI var uzskatīt par noderīgiem ISSAI 1805 prasības un norādes, izstrādājot vai pārņemot standartus, kas balstīti uz ISSAI 200 principiem. ISSAI 1805 aplūko īpašus apsvērumus ISA standartu prasību piemērošanā atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzijā. Atsevišķs finanšu pārskats vai finanšu pārskatu konkrēts elements, kots vai vienums var būt sagatavoti saskaņā ar vispārēja vai īpaša mērķa pamatnostādņēm.

FINANŠU REVĪZIJAS ELEMENTI

32. Finanšu pārskatu revīzijas ir kā apliecinājuma uzdevums, kas ietver vismaz trīs puses: revidentu, atbildīgo pusi un potenciālos pārskatu lietotājus. Publiskā sektora revīzijas elementi ir aprakstīti ISSAI 100¹⁰. ISSAI 200 aplūko finanšu pārskatu revīzijai nozīmīgo elementu papildu aspektus.

Finanšu revīzijas trīs puses

33. Finanšu pārskatu revīzijā atbildīgā puse ir atbildīga par pārbaudāmā priekšmeta informāciju (parasti tie ir konkrētie finanšu pārskati), un tā var būt atbildīga arī par pamatā esošo pārbaudāmo priekšmetu (finanšu darbības, kas ir atainotas finanšu pārskatos). Atbildīgā puse parasti ir valsts izpildvaras iestādes un/vai tās pakļautībā esošo publiskā sektora iestāžu hierarhija, kas ir atbildīgas par publisko līdzekļu pārvaldi, pilnvaru īstenošanu likumdevēja varas pakļautībā un finanšu pārskatu saturu. Šīm iestādēm vajadzētu pārvaldīt resursus un īstenot pilnvaras saskaņā ar likumdevēja lēmumiem un priekšnoteikumiem.

¹⁰ ISSAI 100 – Publiskā sektora revīziju veikšanas principi.

34. Likumdevēji pārstāv iedzīvotājus, kas ir publiskā sektora finanšu pārskatu vienīgie lietotāji. Potenciālie pārskatu lietotāji parasti ir valdība, kas pārstāv iedzīvotājus, pieņemot lēmumus un nosakot publisko līdzekļu prioritātes, kā arī ienākumu un izdevumu mērķus un būtību kā sabiedrības demokrātijas procesa daļu. Likumdevēja lēmumi un priekšnoteikumi var veidot pamatu plašākai publiskā sektora finanšu revīzijas perspektīvai. Publiskā sektora iestādēs likumdevēji un valdība bieži vien ir galvenie finanšu pārskatu lietotāji.

35. Atbildīgā puse un potenciālie lietotāji var pārstāvēt vienu un to pašu publiskā sektora iestādi vai arī dažādas iestādes. Pirmajā gadījumā valsts struktūras pārraugošā institūcija var censties rast apstiprinājumu konkrētās publiskā sektora iestādes vadības sniegtajai informācijai. Saikni starp atbildīgo pusi un potenciālajiem pārskatu lietotājiem ir jāskata konkrēta revīzijas uzdevuma kontekstā, tā var atšķirtas no vispārpieņemtām atbildības normām.

Atbilstoši kritēriji

36. Kritēriji ir atskaites punkti, ko izmanto, lai novērtētu vai mērītu pārbaudāmo priekšmetu, tostarp nepieciešamības gadījumos tie ir atskaites punkti darbības rezultātu un skaidrojumu novērtēšanai. Finanšu pārskatu sagatavošanā izmantotie kritēriji parasti ir formāli, tie var būt Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti (angļu - *International Public Sector Accounting Standards*, *IPSAS*), Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (angļu – *International Financial Reporting Standards*, *IFRS*) vai citas starptautiskās vai nacionālās finanšu ziņošanas pamatnostādnes, kas izmantojamas publiskajā sektorā.

Informācija par pārbaudāmo priekšmetu

37. Finanšu stāvoklis, budžeta izpilde, naudas plūsma un finanšu pārskatos sniegtās piezīmes (informācija par pārbaudāmo priekšmetu) rodas, piemērojot finanšu ziņošanas pamatnostādnes publiskā sektora finanšu datu (pārbaudāmā priekšmeta) atzīšanai, noteikšanai, atklāšanai un paskaidrošanai (kritēriji). Jēdziens „informācija par pārbaudāmo priekšmetu” attiecas uz pārbaudāmā priekšmeta novērtēšanas vai noteikšanas rezultātiem. Tieši par pārbaudāmā priekšmeta informāciju (piemēram, iestādes finanšu pārskatiem) revidents gūst pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, lai nodrošinātu pieņemamu pamatojumu atzinuma izteikšanai revidenta ziņojumā.

Pietiekamas pārlicības uzdevums

38. Finanšu pārskatu revīzijas, kas veiktas saskaņā ar ISSAI, ir pietiekamas pārlicības uzdevumi. Pietiekama pārlicība ir augsta, bet tā nav pilnīga, ņemot vērā revīzijai raksturīgos ierobežojumus, kuru rezultātā vairums revidenta iegūto revīzijas pierādījumu ir drīzāk pārlicinoši, nekā visaptveroši. Kopumā pietiekamas pārlicības revīzijas ir izveidotas, lai sniegtu pozitīvu secinājumu, piemēram, „*mūsaprāt, finanšu pārskati visos būtiskos aspektos patiesi atklāj (vai sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par) ... finansiālo stāvokli, darbības finanšu rezultātiem un naudas plūsmu...*”, vai atbilstības pamatnostādņu gadījumā „*mūsaprāt, finanšu pārskati visos būtiskos aspektos ir sagatavoti saskaņā ar...*”.

39. Ierobežotas pārlicības uzdevumi, kā pārskatu uzdevumi, netiek aplūkoti ISSAI finanšu revīziju veikšanas pamatnostādņēs. Šādi uzdevumi nodrošina zemāku pārlicības līmeni, nekā pietiekamas pārlicības uzdevumi; tie ir izveidoti, lai veidotu negatīvu secinājumu, kā „mēs neesam konstatējuši ko tādu, kas liktu mums uzskatīt, ka finanšu pārskati visos būtiskos aspektos nav patiesi atklāti”. Revidentiem, kas veic šādus uzdevumus, var būt nepieciešamas vadlīnijas ārpus ISSAI finanšu revīzijas; ISSAI 100 revīzijas veikšanas principi šajā gadījumā var būt noderīgi.

FINANŠU REVĪZIJAS VEIKŠANAS PRINCIPI

*Vispārējie principi**Finanšu revīzijas veikšanas priekšnoteikumi*Ētika un neatkarība

40. Revidents ievēro finanšu pārskatu revīziju reglamentējošās ētikas normas, tostarp tās, kas skar neatkarību.

41. Revidenti, kas veic revīzijas saskaņā ar ISSAI, ir pakļauti ISSAI 130 – *Ētikas kodeksam*, kas tiek piemērots nacionālajā kontekstā. ARI revidentiem, kas ir pārņēmuši 4. līmeņa ISSAI par saviem autoritatīvajiem standartiem vai piemēro ISA, ir jāievēro Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss, ko izdevusi Starptautiskā Grāmatvežu profesionālās ētikas standartu organizācija (angļu – *International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA*) (*IESBA Ētikas kodekss*), kas sniedz profesionāliem grāmatvežiem ētikas pamatprincipus, vai arī jāpieņem vienlīdz striktas nacionālās prasības; INTOSAI Ētikas kodekss, kas piemērots nacionālā kontekstā, šeit var būt saistošs. ARI ir

jāpārņem ISSAI 30 ētikas prasības vai IESBA Ētikas kodekss savā darbībā, lai ziņojumos varētu norādīt, ka revīzija tika veikta saskaņā ar ISSAI vai ISA.

Kvalitātes kontrole

42. Revidents ievieš kvalitātes kontroles procedūras uzdevuma veikšanas līmenī, kas sniegtu pietiekamu pārliecību, ka revīzija veikta atbilstoši profesionālajiem standartiem un spēkā esošām normatīvo aktu prasībām un revidenta ziņojums atbilst konkrētajiem apstākļiem.

43. Kā norādīts ISSAI 100, ARI pieņem kvalitātes kontroles procedūras saskaņā ar ISSAI 140 – ARI *Kvalitātes kontrole*, kas nodrošina IAASB Starptautisko kvalitātes kontroles standartu (ISQC 1) kontekstu publiskajā sektorā. ISQC 1 izstrādā standartus un sniedz norādes kvalitātes kontroles sistēmai organizācijā. Lai gan ISSAI 40 vispārējais nolūks un galvenie principi atbilst ISQC 1, ISSAI 40 prasības ir pielāgotas, lai nodrošinātu to atbilstību ARI.

44. ARI vadītājs vai alternatīvs kolektīvs vadības orgāns ir vispārēji atbildīgi par kvalitātes kontroles procedūru ieviešanu un uzturēšanu ARI, tomēr atbildību par ikdienas darbībām var nodot citiem, piemēram, galvenajam revidentam, kurš ir atbildīgs par revīziju un ziņo tikai ARI vadītājam.

45. Publiskā sektora revidenti, kas ir iesaistīti finanšu pārskatu revīzijās saskaņā ar standartiem, kas ir balstīti uz vai ir saskaņā ar ISSAI 200 principiem, ir pakļauti kvalitātes kontroles prasībām uzdevuma veikšanas līmenī. Izstrādājot standartus, kas ir balstīti uz ISSAI 200, vai pieņemot standartus saskaņā ar ISSAI 200, ARI apsver prasību formulēšanu par:

- nepieciešamību galvenajam revidentam uzņemties atbildību par katras revīzijas vispārējo kvalitāti;
- nepieciešamību galvenajam revidentam nodrošināt, ka revīzijas grupas locekļi ievēro attiecīgās ētikas prasības;
- nepieciešamību galvenajam revidentam izdarīt secinājumu par atbilstību neatkarības prasībām, veicot revīziju, un īstenot attiecīgās darbības, lai novērstu neatkarības apdraudējumus;
- nepieciešamību galvenajam revidentam nodrošināt, ka revīzijas grupai un ārējiem ekspertiem kopumā ir atbilstoša kompetence un spējas;
- nepieciešamību galvenajam revidentam uzņemties atbildību par revīzijas veikšanu, jo īpaši:
 - revīzijas vadīšanu, uzraudzību un īstenošanu;

- kvalitātes kontroles pārbaūžu atbilstību ARI kvalitātes kontroles politikām un procedūrām.

Revīzijas grupas vadība un iemaņas

46. Revidents nodrošina, ka revīzijas grupai un ārējiem ekspertiem kopumā ir attiecīgā kompetence un spējas:

a) veikt revīziju atbilstoši attiecīgajiem standartiem un spēkā esošām normatīvo aktu prasībām;

b) izstrādāt revīzijas ziņojumu, kas atbilst konkrētajiem apstākļiem.

47. Runājot par kompetenci un spējām, kādas tiek gaidītas no revīzijas grupas kopumā, revidents var apsvērt grupas:

- izpratni atbilstīgās apmācībās un praktisko pieredzi, kas gūta līdzīga rakstura un sarežģītības revīzijās;
- izpratni par profesionālajiem standartiem un normatīvo aktu prasībām;
- tehniska rakstura iemaņas, tostarp pieredze darbā ar attiecīgām IT un zināšanas grāmatvedības vai revīzijas īpašās jomās;
- zināšanas par nozarēm, kurās darbojas revidējamā vienība;
- spējas izdarīt profesionālu spriedumu;
- izpratni par ARI kvalitātes kontroles pamatprincipiem un procedūrām;
- spēju izmantot revīzijas pilnvaru nosacījumus attiecīgajā vidē, tostarp izpratni par spēkā esošajām finanšu ziņošanas normām, tostarp ziņošana likumdevējam vai citai augstākstāvošai iestādei vai ziņošana sabiedrības interesēs;
- prasmes lietderības revīzijas vai atbilstības revīzijas jomā, ja nepieciešams.

Ar revīzijas pamatjēdzieniem saistītie principi

48. ISSAI 1000-2999 sniedz labākos prakses piemērus Finanšu revīzijas veikšanas principu piemērošanai. Gadījumā, ja ARI nolemj izstrādāt uz pamatprincipiem balstītus standartus vai pieņemt nacionālos standartus, kas ir saskaņā ar principiem, ir jārisina jautājumi, kurus aptver šis un nākamie punkti.

Revīzijas risks

49. Veicot revīziju revidents samazina revīzijas risku līdz pieņemami zemam līmenim, lai iegūtu pietiekamu pārliecību kā pamatu atzinuma sniegšanai.

50. Revīzijas risks finanšu pārskatu revīzijā ir risks, ka revidents izdarīs neatbilstošus secinājumus, ja finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības. Veicot revīziju, revidents samazina risku līdz pieņemami zemam līmenim, lai iegūtu pietiekamu pārliecību kā pamatu atzinuma sniegšanai. Precīzāk sakot, revidenta gūtajam pārliecības līmenim ir būtiski jāpalielina pārskata lietotāju uzticēšanās pārbaudāmā priekšmeta informācijai (finanšu pārskatiem).

51. Kopumā revīzijas risks ir atkarīgs no šādiem elementiem:

- būtisku neatbilstību riskus veido pastāvošais risks un kontroles risks:
 - a) pastāvošais risks – iespējamība, ka pārbaudāmā priekšmeta informācija (finanšu pārskati) satur būtiskas neatbilstības, pieņemot, ka nepastāv attiecīgas iekšējās kontroles;
 - b) kontroles risks – iespējamība, ka iekšējās kontroles sistēmas laikus nenovērsīs vai neatklās un neizlabos būtisku neatbilstību. Attiecībā uz pārbaudāmo priekšmetu vienmēr pastāvēs daži kontroles riski iekšējās kontroles sistēmas izstrādes un darbības ierobežojumu dēļ.
- Revīzijas risks ir būtisku neatbilstību riska un atklāšanas riska funkcija:
 - c) atklāšanas risks – risks, ka revidents neatklās būtiskas neatbilstības.

52. Risku izvērtēšana balstās uz revīzijas procedūrām, lai gūtu nepieciešamo informāciju par riskiem, kā arī revīzijas gaitā gūtajiem pierādījumiem. Risku izvērtējums drīzāk ir atkarīgs no profesionālā sprieduma, tas nav precīzi nosakāms lielums. Apmērs, kādā revidents novērtē katru riska elementu ir atkarīgs no revīzijas apstākļiem.

Profesionālais spriedums un skepse

53. Revidents plāno un veic revīziju ar profesionālu skepsi, apzinoties, ka var būt apstākļi, kas finanšu pārskatus pārvērš būtiski neatbilstošos. Plānojot un veicot revīziju, izdarot secinājumus un sagatavojot ziņojumu par finanšu pārskatu, revidents veido profesionālu spriedumu.

54. Jēdzieni „profesionālā skepse” un „profesionālais spriedums” ir būtiski, formulējot revidenta atbildes uz revīzijas jautājumiem. Tie izsaka revidenta attieksmi, kas ietver vērīgu prātu. Šie jēdzieni ir izklāstīti Starptautiskajos augstāko revīzijas iestāžu standartos par finanšu revīzijām.

55. Revidents piemēro profesionālā sprieduma jēdzienu visos revīzijas procesa posmos. Tas aptver atbilstīgu apmācību, zināšanu un pieredzes pielietojumu revīzijas, grāmatvedības un ētikas standartu kontekstā, lai izdarītu informētus lēmumus par turpmāko rīcību atbilstoši revīzijas uzdevuma apstākļiem¹¹.

56. Profesionāls spriedums ir nepieciešams, pieņemot lēmumus par:

- būtiskumu un revīzijas risku;
- atbilstoši ISSAI un ISA prasībām veikto un revīzijas pierādījumus iegūšanai izmantoto revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu;
- revīzijas pierādījumu pietiekamību un atbilstību un vai ir nepieciešama papildu rīcība, lai sasniegtu revidenta vispārējos mērķus;
- vadības spriedumiem, kas izstrādāti, piemērojot finanšu ziņošanas pamatnostādnes;
- secinājumiem, kuru pamatā ir iegūtie revīzijas pierādījumi, piemēram, izvērtējot, cik pamatotas ir aplēses, ko vadība ir izstrādājusi, sagatavojot finanšu pārskatus.

57. Profesionālā skepse ir būtiska visās revīzijās. Revidents plāno un veic apliecinājuma uzdevumu ar profesionālu skepsi, apzinoties, ka var būt apstākļi, kas finanšu pārskatus pārvērš būtiski neatbilstošos. Profesionālas skepses attieksme nozīmē, ka revidents veic iegūto pierādījumu kritisku izvērtēšanu ar vērīgu prātu un ir modrs attiecībā uz pierādījumiem, kas ir pretrunā vai apšaubā dokumentu ticamību vai atbildīgās puses sniegumu. Šāda attieksme ir nepieciešama visā revīzijas gaitā, lai samazinātu aizdomīgu apstākļu neievērošanas risku, vispārinot un izdarot secinājumus pēc novērojumiem, izmantojot kļūdainus pieņēmumus, lai noteiktu pierādījumu gūšanas procedūru raksturu, laiku un apjomu, un izvērtētu to rezultātus.

¹¹ ISSAI 1200, 13. rindkopa.

Būtiskums

58. Revidents attiecīgi piemēro būtiskuma koncepciju, plānojot un veicot revīziju.

59. Neatbilstība ir būtiska atsevišķi vai kopā ar citām neatbilstībām, ja ir pamatoti gaidāms, ka tas ietekmēs lietotāju pieņemtos lēmumus, balstoties uz finanšu pārskatiem. Būtiskumam ir kvalitatīvi un kvantitatīvi aspekti. Publiskajā sektorā nav ierobežojumu lietotāju ekonomiskajiem lēmumiem, piemēram, vai turpināt noteiktas valdības programmas, vai dotāciju piešķiršana var balstīties uz finanšu pārskatiem. Būtiskuma kvalitatīvie aspekti vispār ir daudz svarīgāki publiskajā sektorā nekā privātajā sektorā. Būtiskuma izvērtējums un jutīguma aplūkošana, kā arī citi konkrētā revīzijas veida kvalitatīvie faktori ir revidenta sprieduma jautājumi.

60. Nosakot revīzijas stratēģiju, revidentam vajadzētu kopumā izvērtēt finanšu pārskatu būtiskumu. Ja vienā vai vairākās darījumu grupās, kontu atlikumos vai skaidrojumos neatbilstību apmēri atsevišķi ir mazāki par finanšu pārskatu būtiskumu, bet kopumā varētu ietekmēt lietotāju lēmumus par finanšu pārskatiem, revidentam vajadzētu arī noteikt būtiskuma līmeni vai līmeņus, kas tiek piemēroti darījumu grupām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem.

61. Revidentam ir jānosaka izpildes būtiskums būtisku neatbilstību risku izvērtēšanai, turpmāko revīzijas procedūru rakstura, laika un apjoma noteikšanai. Revīzijas plānošana tikai, lai atsevišķi noteiktu būtiskas neatbilstības, ignorē faktu, ka atsevišķi vai kopīgi nebūtiskas neatbilstības var radīt par finanšu pārskatu būtiski nepatiesu izpratni, neatstājot nekādas norādes uz neidentificētām neatbilstībām. Izpildes būtiskums ir jānosaka, lai samazinātu līdz pieņemami zemam līmenim varbūtību, ka neidentificētu un neizlabotu neatbilstību kopums pārsniedz finanšu pārskatu kopējo būtiskumu. Viedoklis par to, kāds ir izpildes būtiskums, ir profesionāla sprieduma jautājums. To ietekmē revidenta izpratne par iestādi, un to vajadzētu pārskatīt izvērtējot riskus; tas ir atkarīgs no iepriekšējās revīzijās atklāto neatbilstību rakstura un apjoma, kā arī revidenta pieņēmuma par tekošā periodā iespējamām neatbilstībām.

62. Revidents izmanto būtiskuma koncepciju revīzijas plānošanā un veikšanā, kā arī revīzijā identificēto neatbilstību un neizlaboto neatbilstību, tostarp nolaidības dēļ, ietekmes uz finanšu pārskatiem izvērtēšanā. Revidenta spriedums aptver finanšu pārskatus kopumā, tādējādi viņš nav atbildīgs par nebūtisku neatbilstību atklāšanu. Tomēr revidentam vajadzētu identificēt un dokumentēt kvantitatīvi nebūtiskas neatbilstības, jo tās var būt būtiskas pēc sava rakstura vai kopumā. Neatbilstības, kas ir nepārprotami nenozīmīgas, nevajag aplūkot.

63. Plānojot revīziju, ne vienmēr noteiktais būtiskums nosaka apmēru, zem kura nekorrigētās neatbilstības kopumā vai atsevišķi vienmēr vērtē kā nebūtiskas. Ar dažām neatbilstībām saistītie apstākļi var likt revidentam vērtēt tās kā būtiskas, pat ja tās ir zem būtiskuma līmeņa. Tomēr nav praktiski veidot revīzijas procedūras, lai identificētu neatbilstības, kas var būt būtiskas tikai to rakstura dēļ; izvērtējot neatbilstību ietekmi uz finanšu pārskatiem revidentam jāņem vērā ne tikai neizlaboto neatbilstību apmērs, bet arī to raksturs un rašanās apstākļi. Aspekti, kas revidentam ir jāņem vērā, ietver noteiktu darījumu vai programmu sensitīvo raksturu, sabiedrības ieinteresētību, efektīvas likumdošanas uzraudzības un reglamentēšanas nepieciešamību, kā arī noviržu vai neatbilstību raksturu (piemēram, krāpšanas vai korupcijas rezultātā).

Sazina

64. Revidents identificē piemērotu kontaktpersonu revidējamās vienības pārvaldības struktūrā un sazinās ar to par plānoto revīzijas apjomu un laiku, kā arī jebkādiem nozīmīgiem konstatējumiem.

65. Revidentam ir jāsaazinās gan ar vadību, gan ar atbildīgo amatpersonu vai institūciju, kas atbildīga pār pārvaldību. Saziņa ietver revīzijai būtiskas informācijas iegūšanu, kā arī par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju, nodrošināšana ar savlaicīgiem novērojumiem, kas ir nozīmīgi un saistoši finanšu ziņošanas procesa pārraudzībā. Ir svarīgi veicināt efektīvu abpusēju saziņu ar atbildīgo amatpersonu vai institūciju, kas atbildīga par pārvaldību.

66. Publiskajā sektorā var nebūt viegli apzināt par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju. Revidējamā vienība var būt daļa no lielākas pārvaldības iestāžu struktūras vairākos organizācijas līmeņos un ar atšķirīgām funkcijām (piemēram, vertikālā un horizontālā). Tādējādi dažos gadījumos kā par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju, var apzināt vairākas atsevišķas grupas. Turklāt publiskā sektora revīzija var ietvert gan finanšu revīzijas mērķus, gan atbilstības revīzijas mērķus, līdz ar to var tikt iesaistītas arī atsevišķas par pārvaldību atbildīgās amatpersonas vai institūcijas.

67. Saziņai vajadzētu būt rakstiskai, ja revidents nosaka, ka ar mutisku saziņu nepietiek. Revidentam var būt nepieciešams sazināties arī ar citām pusēm ārpus organizācijas, piemēram, likumdevējiem, uzraugošām institūcijām vai finanšu aģentūrām.

68. Rakstiskā saziņā nav jāiekļauj visi revīzijas gaitā radušies jautājumi. Tomēr rakstiska saziņa ir ļoti svarīga nozīmīgu revīzijas konstatējumu gadījumā, par kuriem revidentiem ir jāziņo par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām.

69. Publiskā sektora revidenti bieži vien ir pilnvaroti veikt revīzijas visas valdības vai tās lielākās daļas struktūrā. Šajā gadījumā revidentiem var būt pieeja informācijai no citām revidējamām vienībām un revīzijām, kas tajās veiktas, kas var būt svarīga par pārvaldību atbildīgajai amatpersonai vai institūcijai. Šādu gadījumu piemēri var ietvert būtiskas kļūdas darījumos ar revidējamo vienību, kas ietekmē arī citas revidējamās vienības vai saistītās kontroles procedūras, kas ir devis labumu citās revidējamās vienībās. Sniedzot šāda veida informāciju par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām, revīzijas vērtība var palielināties, ja apstākļi to ļauj. Tomēr normatīvie akti vai ētikas prasības var liegt sniegt šāda veida informāciju.

Dokumenti

70. Revidents sagatavo revīzijas dokumentus tā, lai pieredzējis revidents, kuram nav bijusi iepriekšēja saistība ar noteiktu revīziju, varētu izprast veikto revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu, kas veiktas atbilstoši attiecīgajiem standartiem un spēkā esošajām tiesiskajām un normatīvajām prasībām, veikto revīzijas procedūru rezultātiem un apkopotajiem revīzijas pierādījumiem, kā arī būtiskiem jautājumiem, kas radušies revīzijas gaitā, ar tiem saistītajiem secinājumiem un nozīmīgajiem spriedumiem, kas veidojušies, izdarot šos secinājumus. Dokumentus jā sagatavo savlaicīgi.

71. Atbilstoši revīzijas dokumenti ir svarīgi vairāku iemeslu dēļ. Tie:

- apliecina un apstiprina revidenta atzinumus un ziņojumus;
- ir kā informācijas avots, sagatavojot ziņojumus vai atbildot uz jebkādiem revidējamās vienības vai citas puses jautājumiem;
- ir kā pierādījumi revidenta atbilstībai revīzijas standartiem;
- atvieglo plānošanu, uzraudzību un pārskatīšanu;
- palīdz revidentam profesionāli attīstīties;
- palīdz nodrošināt uzticētā darba apmierinošu izpildi;
- sniedz pierādījumus par padarīto darbu norādēm nākotnē.

72. Uz pamatprincipiem balstītajiem revīzijas veikšanas standartiem ir jāietver šādas prasības attiecībā uz dokumentiem:

- dokumentu savlaicīga sagatavošana;

- dokumentu forma, saturs un apjoms;
- dokumentēšanas prasības, ja revidents nospriež, ka ir nepieciešams atkāpties no būtiskām revīzijas standartu prasībām;
- dokumentēšanas prasības, ja revidents veic jaunas vai papildu revīzijas procedūras vai veido jaunus secinājumus pēc revidenta ziņojuma izdošanas datuma;
- galīgā revīzijas datu faila izveide.

4. līmeņa ISSAI sniedz papildu norādes par revīzijas dokumentiem.

73. Revīzijas iestādei ar tiesisku nozīmi, piemēram, revīzijas tiesai, dokumenti veido daļu no oficiālajiem spriedumiem. Šajā vidē tiesiskais process var noteikt specifiskas un striktas prasības, kas ir jāievēro saistībā ar dokumentu slepenību par lietas gaitu. Bez tam, tā kā lēmumi var būt juridiski saistoši, publiskā sektora revidenti var būt pakļauti papildu dokumentu saglabāšanas prasībām.

Ar revīzijas procesu saistītie principi

Vienošānās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem

74. Revidents vienojas vai, ja revīzijas uzdevuma nosacījumi ir skaidri izklāstīti normatīvajos aktos, panāk kopīgu izpratni par revīzijas nosacījumiem ar vadību vai par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām.

75. Publiskā sektora revīzijas uzdevuma nosacījumi parasti ir noteikti normatīvajos aktos, tādējādi tie nav pakļauti pieprasījumiem un vienošanās ar vadību vai par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām. Oficiālas vienošanās par nosacījumiem vietā, publiskā sektora revidenti veido kopīgu izpratni par revidenta un vadības atbildību un pienākumiem. Tā kā publiskā sektora revidents parasti ziņo likumdevējiem, var būt nepieciešams vienoties par to ar likumdevējiem un par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām.

76. Revidents informē par pārvaldību atbildīgajās amatpersonas vai institūcijas par revidenta atbildību, veicot finanšu pārskatu revīziju, tostarp revidenta pienākumu izteikt atzinumu par vadības sagatavotajiem finanšu pārskatiem par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju uzraudzībā.

77. Ja revīzijas nosacījumi normatīvajos aktos ir pietiekami detalizēti aprakstīti, nav nepieciešams norādīt tos revīzijas uzdevuma vēstulē vai citā atbilstošā rakstiskas vienošanās formā. Viens izņēmums var būt vadības vai par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju ziņojums, ka viņi apzinās un izprot specifiskos revīzijas standartos kā ISSAI un ISA noteiktos pienākumus. Tā kā

publiskajā sektorā šādas darbības ir vispārpieņemtas, rakstiskas vienošanās par nosacījumiem nav nepieciešamas, lai gan tās var palīdzēt skaidrot iesaistīto pušu pienākumus.

78. Par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām un institūcijām jānosūta informāciju par plānoto revīzijas apjomu un laiku. Revidentam vajadzētu iekļaut redzējumu par revidējamās vienības grāmatvedības kvalitatīvajiem aspektiem, tostarp grāmatvedības politiku, grāmatvedības aplēsēm un finanšu pārskatu skaidrojumiem.

79. Parasti ARI ir jāveic revīzijas saskaņā ar likumdevēja pilnvarām. Tām parasti nav iespējas noraidīt uzdevumu, pat ja netiek ievēroti revīzijas priekšnoteikumi. Standartiem, kas balstīti uz pamatprincipiem, ir jāsniedz norādījumi par atbilstošām darbībām šādos apstākļos. ISSAI 1210¹² iever šādus norādījumus.

Plānošana

80. Revidents izstrādā vispārējo revīzijas stratēģiju, kas ietver revīzijas apjomu, laiku un virzību, kā arī revīzijas plānu.

81. Vispārēja revīzijas stratēģija revidentam kalpo kā pamats revīzijas plāna izstrādē. Izstrādājot revīzijas stratēģiju, revidents:

- identificē revīzijas uzdevuma raksturīgās iezīmes, kas nosaka revīzijas apjomu;
- nosaka revīzijas ziņojuma mērķus, lai plānotu revīzijas laiku un nepieciešamās sazināšanās raksturu;
- apsver faktorus, kas nosaka, revīzijas grupas galvenās prioritātes;
- izvērtē iepriekšējo revīziju rezultātus un, ja nepieciešams, izvērtē citu revidentu iegūto zināšanu no revidējamā vienībā veiktajām revīzijām nozīmīgumu;
- apstiprina revīzijas veikšanai nepieciešamo resursu raksturu, laiku un apjomu;
- jāizvērtē zināšanas un rezultāti, kas iegūti lietderības revīzijās un citās revīzijās, kas ir būtiskas revidējamai iestādei, tostarp sniegto ieteikumu ieviešana;
- jāizvērtē likumdevēja un citu svarīgu revīzijas ziņojuma lietotāju gaidas attiecībā uz revīzijas rezultātiem.

82. Revidents pienācīgi plāno revīziju, lai nodrošinātu, ka tā tiek veikta efektīvi un produktīvi.

83. Revidents sagatavo revīzijas plānu, kurā tiek raksturoti šādi aspekti:

¹² ISSAI 2210 – Vienošanās par revīzijas nosacījumiem.

- plānoto riska izvērtēšanas procedūru raksturs, laiks un apjoms;
- plānoto papildu revīzijas procedūru raksturs, laiks un apjoms apgalvojumu līmenī;
- citas plānotās revīzijas procedūras, kas jāveic revīzijā atbilstoši standartu prasībām. Šīs procedūras var ietvert: revidējamās vienības normatīvo bāzi; īsu revidējamās vienības aprakstu; revīzijas veikšanas iemeslus; revīziju ietekmējošos faktorus, tostarp pārbaudāmā priekšmeta būtiskumu; revīzijas mērķus un apjomu; revīzijas pieeju; iegūstamo revīzijas pierādījumu raksturojumu un plānotās procedūras pierādījumu iegūšanai un analīzei; nepieciešamos resursus; revīzijas grafiku; revīzijas ziņojuma un atzinuma formu, saturu un lietotājus.

84. Vispārējā stratēģija un revīzijas plāns ir jādokumentē. Ja nepieciešams, revīzijas laikā tie ir jāpārskata un jāaktualizē.

Izpratne par revidējamo vienību

85. Revidents iegūst izpratni par revidējamo vienību un tās vidi, tostarp par iekšējās kontroles procedūrām, kas ir svarīgas revīzijai.

86. Izpratne par revidējamo vienību un tās vides dažādajiem aspektiem ļauj revidentam efektīvi plānot un veikt revīziju. Nepieciešamā izpratne ietver:

- attiecīgo vidi, normatīvo bāzi un citus ārējos faktorus, tostarp piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes;
- revidējamās vienības raksturu, tostarp darbības veidu, pārvaldes struktūru, finansēšanu (liekot revidentam izprast finanšu pārskatos sagaidāmās darījumu kategorijas, kontu atlikumus un skaidrojumus) un grāmatvedības pamatnostādņu izvēli un piemērošanu, kā arī izmaiņu iemeslus;
- revidējamās vienības finanšu rezultātu vērtēšanu un pārbaudi;
- lēmumus, kas pieņemti ārpus revidējamās vienības politisku procesu rezultātā, piemēram, jaunas programmas vai budžeta ierobežojumi;
- specifiskos normatīvos aktus, kuriem ir pakļauta revidējamā vienība un ar tiem saistīto neatbilstību potenciālo ietekmi;
- programmu mērķus un stratēģijas, kas var ietvert politikas elementus un tāpēc norādīt uz veicamo riska izvērtējumu;
- pārvaldes struktūru, ko ietekmē revidējamās vienības juridiskā struktūra, piemēram, vai revidējamā vienība ir ministrija, departaments, aģentūra vai cits publiskā sektora institūcijas veids.

87. Lai gūtu izpratni par kontroles vidi, nepieciešams apsvērt revidējamās vienības saziņu, godīguma un ētisko vērtību ieviešanu, tās ieguldījumu kompetencē, par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju iesaistīšanos, vadības filozofiju un darbības stilu, organizācijas struktūru, iekšējās audita eksistenci un līmeni, pilnvaru un pienākumu piešķiršanu, kā arī cilvēkresursu politiku un praksi.

88. Attiecīgos revīzijas pierādījumus var iegūt ar iztaujāšanu un citām riska izvērtēšanas procedūrām, piemēram, iztaujāšanā iegūtās informācijas apstiprināšana, veicot novērošanu vai izpētot dokumentus, piemēram, intervējot vadību un darbiniekus, revidents var gūt izpratni par to, kā vadība dalās ar saviem darbiniekiem viedoklī par saimnieciskās darbības praksi un ētisko uzvedību. Revidents var noteikt, vai attiecīgās kontroles ir ieviestas, ņemot vērā, piemēram, vai vadībai ir rakstisks rīcības kodekss (plāns) un vai tā darbojas saskaņā ar kodeksu.

89. Revidents apsver, vai revidējamai vienībai ir procedūra saimnieciskās darbības risku identificēšanai, kas ir saistīti ar finanšu ziņošanas mērķiem, un vai tā novērtē risku nozīmību, izvērtējot to rašanās varbūtību. Ja ir noteikta šāda procedūra, revidentam ir jāgūst izpratne un rezultāti par to.

90. Revidenta izpratne par iekšējo kontroli saistībā ar finanšu pārskatiem var ietvert šādas jomas:

- darījumu kategorijas, kas revidējamās vienības darbībā ir būtiskas finanšu pārskatu sagatavošanas procesā;
- procedūras, gan manuālas, gan IT sistēmu ietvaros, kuru rezultātā darījumi tiek uzsākti, uzskaitīti, apstrādāti, laboti, ja nepieciešams, pārnesti uz galveno grāmatu un iekļauti finanšu pārskatos;
- grāmatvedības ieraksti, pamatojoša informācija un konkrēti konti finanšu pārskatos, kurus izmanto darījumu uzsākšanai, uzskaitēi, apstrādei un iekļaušanai finanšu pārskatos; tas ietver nepatiesas informācijas labošanas procedūras un informācijas pārvešanu uz galveno grāmatu;
- veids, kā informācijas sistēmas fiksē notikumus un apstākļus, kas nav tieši saistīti ar darījumu kategorijām, bet ir būtiski finanšu pārskatu kontekstā;
- finanšu pārskatu sagatavošanas process, tostarp būtisku aplēšu veikšana un skaidrošana;
- kontroles procedūras, kas attiecināmas uz žurnāla ierakstiem, ietverot nestandarta žurnāla ierakstus, ko izmanto neparastu, neperiodisku darījumu vai korekciju reģistrēšanai;

- attiecīgās kontroles, kas ir saistītas ar atbilstību normatīvajiem aktiem;
- kontroles, kas saistītas ar budžeta izpildes uzraudzīšanu;
- kontroles, kas saistītas ar budžeta līdzekļu pārskaitīšanu citām revidējamām vienībām;
- slepenu nacionālās drošības un sensitīvu personas datu kontroles, piemēram, nodokļu un ar veselības aprūpi saistīta informācija;
- citu pušu ārpus revidējamās vienības veiktās kontroles un uzraudzība tādās jomās kā:
 - atbilstība normatīvajiem aktiem, piemēram, iepirkumu normatīvajiem aktiem;
 - budžeta izpilde;
 - citas jomas, kas noteiktas likumos vai revīzijas pilnvarās;
 - vadības atbildība.

91. Revīzija nepieprasa izpratni par visiem īstenotajiem kontroles pasākumiem katrai nozīmīgai darījumu kategorijai, kontu atlikumam un skaidrojumiem finanšu pārskatos vai katram ar tiem saistītajam apgalvojumam. Tomēr izpratnes par revidējamās vienības kontroles pasākumiem un, ja nepieciešams, par valdības kontrolēm var nepietikt, lai pārbaudītu to darbības efektivitāti, ja vien automatizācijas līmenis nodrošina konsekvenci kontroles pasākumu ieviešanā.

Riska izvērtēšana

92. Revidents izvērtē būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, lai sniegtu pamatu turpmākām revīzijas procedūrām.

93. Riska izvērtēšanas procedūras var ietvert:

- revidējamās vienības vadības un personāla iztaujāšana, kam, pēc revidentam domām, var būt informācija, kas varētu palīdzēt apzināt būtisku neatbilstību riskus krāpšanas vai kļūdu dēļ;
- analītiskas procedūras;
- novērošanu un izpēti.

94. Būtisku neatbilstību riskus vajadzētu identificēt un izvērtēt finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, lai sniegtu pamatu turpmāku revīzijas procedūru izstrādei un veikšanai. Šiem mērķiem revidents:

- identificē riskus, iegūstot izpratni par revidējamo vienību un tās vidi, tostarp par šo risku kontekstā būtiskajām kontroles procedūrām, apsverot darījumu kategorijas, kontu atlikumus un finanšu pārskatā iekļautos skaidrojumus;
- izvērtē identificētos riskus un novērtē, vai šie riski ir vairāk attiecināmi uz finanšu pārskatiem kopumā un var ietekmēt vairākus apgalvojumus;
- attiecina identificētos riskus uz iespējamām neatbilstībām apgalvojumu līmenī, ņemot vērā būtiskās kontroles procedūras, kurus revidents plāno pārbaudīt;
- apsver neatbilstību, tostarp vairāku neatbilstību rašanās iespējamību un to, vai potenciālās neatbilstības ir tādas, kas var radīt būtisku neatbilstību.

95. Kā daļu no riska izvērtēšanas procesa revidents profesionāli izvērtē, vai kādi no apzinātajiem riskiem ir uzskatāmi par nozīmīgiem riskiem. Veicot profesionālu izvērtējumu, revidents neņem vērā identificēto kontroles procedūru ietekmi attiecībā uz konstatēto risku. Izvērtējot, kuri riski ir nozīmīgi, revidents apsver vismaz šādus aspektus:

- vai risks ir krāpšanas risks;
- vai risks ir saistīts ar pēdējā laika notikumiem ekonomikas, grāmatvedības vai citās jomās un vai tam ir nepieciešama īpaša uzmanība;
- darījumu sarežģītība;

- vai risks ir saistīts ar būtiskiem darījumiem ar saistītajām pusēm;
- cik subjektīvi ir ar risku saistītās finanšu informācijas mērījumi, īpaši tādi mērījumi, kas ietver plašu nenoteiktības pakāpi;
- vai risks ir saistīts ar nozīmīgiem darījumiem, kas neatbilst ierastajai revidējamās vienības darbībai vai ir citādāk neparasti;
- vai risks ietekmē arī atbilstību normatīvajiem aktiem.

96. Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī, kā arī attiecīgās kontroles procedūras, par kurām revidents ir guvis izpratni, ir atbilstoši jādokumentē.

No riska izvērtējuma izrietošās revidenta darbības

97. Revidents izstrādā un īsteno procedūras, kas veicamas, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatos.

98. No riska izvērtējuma izrietošās revidenta darbības ietver veicamo revīzijas procedūru izstrādi, pamatojoties uz noteiktajiem būtisku neatbilstību riskiem – detalizētās pārbaudes un kontroles procedūru pārbaudes. Detalizētās pārbaudes ietver detalizētās darījumu pārbaudes un analītiskās procedūras - darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu detalizēta analīze.

99. Revīzijas procedūru raksturs, laiks un apjoms ir balstīts uz un atbilst uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī. Izstrādājot nepieciešamās revīzijas procedūras, revidentam vajadzētu ņemt vērā būtisku neatbilstību risku apgalvojumu līmenī iemeslus katrai darījumu kategorijai, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. Šādi iemesli var ietvert darījumos pastāvošo risku (būtiskas neatbilstības varbūtību konkrētu attiecīgās darījumu kategorijas, kontu atlikumu vai skaidrojumu raksturīgu pazīmju dēļ) un kontroles risku (vai riska izvērtēšana aplūko attiecīgās kontroles procedūras).

100. Kontroles risku pārbaude liek revidentam iegūt pierādījumus, ka kontroles procedūras darbojas efektīvi (tas ir, revidents plāno paļauties uz kontroles procedūru efektivitāti, nosakot detalizēto pārbažu raksturu, laiku un apjomu).

101. Izstrādājot un veicot attiecīgo kontroles procedūru pārbaudes, lai iegūtu pietiekamus un atbilstošus pierādījumus par to darbības efektivitāti, revidentam vajadzētu ņemt vērā, ka, jo lielāka

uzticība ir kontroles procedūras efektivitātei, jo pārliecinošākiem ir jābūt iegūtajiem revīzijas pierādījumiem.

102. Revidents izstrādā detalizētās pārbaudes katrai būtiskai darījumu kategorijai, kontu atlikumiem un skaidrojumiem neatkarīgi no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem.

103. Revidentam vajadzētu vienmēr veikt dažas detalizētās pārbaudes neatkarīgi no tā, vai ir pārbaudītas kontroles procedūras. Turklāt, ja revidents ir noteicis, ka izvērtētais būtisku neatbilstību risks apgalvojumu līmenī ir nozīmīgs, ir jāveic detalizētās pārbaudes, kas konkrēti attiecas uz šo risku. Ja pieeju būtiskam riskam veido tikai detalizētas pārbaudes, tām jāietver detalizētās darījumu pārbaudes.

Finanšu pārskatu revīzijas apsvērumi saistībā ar krāpšanu

104. Revidents identificē un izvērtē riskus, ka finanšu pārskatos varētu būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības; izstrādājot un īstenojot atbilstīgas darbības, iegūst pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus tam, ka ir izvērtēti krāpšanas izraisīti būtisku neatbilstību riski, kā arī pienācīgi reaģē uz identificētu vai, iespējams, notikušu krāpšanu.

105. Krāpšanas noteikšana un novēršana galvenokārt ietilpst revidējamās vienības vadības un par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju pienākumos. Ir svarīgi, lai vadība par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju uzraudzībā pievērstu lielu vērību krāpšanas novēršanas profilaktiskajām darbībām (ierobežojot krāpšanas rašanās iespējas) un krāpšanas novēršanai (mazinot personu vēlmi veikt krāpšanu sakarā ar pastāvošo iespēju, ka krāpšana tiks atklāta un vainīgie tiks sodīti). Revidents ir atbildīgs par pietiekamas pārliecības gūšanu, ka finanšu pārskati, kopumā ņemot, nesatur ne krāpšanas, ne kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības.

106. Finanšu pārskatos neatbilstības var rasties krāpšanas vai kļūdu rezultātā. Galvenā atšķirība starp krāpšanu un kļūdu ir tā, vai darbība, kas finanšu pārskatos rada neatbilstības, ir veikta apzināti vai neapzināti. Lai gan krāpšana ir plašs juridisks jēdziens, revidents aplūko tikai krāpšanu, kas finanšu pārskatos izraisa būtiskas neatbilstības. Revidentam ir svarīgas divu veidu tīši izraisītas neatbilstības: neatbilstības, ko izraisījusi maldinoša finanšu informācija un neatbilstības, ko izraisījusi līdzekļu nelikumīga atsavināšana.

107. Revidentam ir jāsaglabā profesionāla skepse visā revīzijas gaitā, atzīstot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību finanšu pārskatu līmenī un darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu apgalvojumu līmenī, neatkarīgi no revidenta iepriekšējās pieredzes un iespējamās pārliecības par revidējamās vienības vadības un par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai institūciju godīgumu un godprātību. Veicot riska izvērtēšanas procedūras un ar tām saistītās darbības, lai gūtu izpratni par revidējamo vienību, revidentam vajadzētu censties iegūt informāciju, ko var izmantot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanai.

108. Jomas, kurās revidentam vajadzētu būt vērīgam attiecībā uz krāpšanas riskiem, kas noved pie būtiskām neatbilstībām, ir iepirkumi, dotācijas, privatizācija, tīša informācijas un rezultātu sagrozīšana un pilnvaru ļaunprātīga izmantošana. Izstrādājot standartus, kas balstīti uz pamatprincipiem, var būt noderīgi ISSAI 2240 norādījumi par krāpšanas risku jomām.

109. Publiskajā sektorā prasība ziņot par krāpšanu var būt iekļauta revīzijas pilnvaru nosacījumos vai saistītos normatīvajos aktos, savukārt revidentam var nākties ziņot par šiem jautājumiem institūcijām ārpus revidējamās vienības, piemēram, regulējošām un tiesībsargājošām iestādēm. Dažkārt var būt īpašs pienākums nosūtīt krāpšanas norādes izmeklēšanas iestādēm un sadarboties ar tām, nosakot vai ir radies krāpšanas vai varas ļaunprātīgas izmantošanas gadījums. Citkārt revidenti var nākties ziņot par apstākļiem, kas var norādīt uz krāpšanas vai varas ļaunprātīgas izmantošanas iespējamību kompetentām jurisdikcijas iestādēm vai attiecīgajām valdības vai likumdevēja institūcijām, kā prokuratūra, policija vai, ja normatīvajos aktos norādīts, iesaistītajām trešajām pusēm. Revidenti vajadzētu ņemt vērā, ka publisko līdzekļu izmantošana veicina krāpšanas rašanos. Tādējādi revidenti var nākties reaģēt uz sabiedrības gaidām attiecībā uz krāpšanas noteikšanu. ISSAI 2240 atsaucas uz ziņošanas pienākumu paplašināšanas iespēju publiskajā sektorā, lai atrisinātu publiskās atbildības jautājumus.

Darbības turpināšanas apsvērumi

110. Revidents apsver, vai ir notikumi vai apstākļi, kas var radīt būtiskas šaubas par revidējamās vienības spēju turpināt darbību.

111. Parasti finanšu pārskatus sagatavo, pieņemot, ka revidējamā vienība turpina nepārtraukti darboties un ievērot savas ar likumu noteiktās saistības paredzamā nākotnē. Izvērtējot, vai darbības turpināšanas pieņēmums ir atbilstošs, atbildīgie par finanšu pārskatu sagatavošanu ņem vērā visu paredzamā nākotnē pieejamo informāciju. Vispārēja mērķa finanšu pārskatus sagatavo,

pamatojoties uz darbības turpināšanas principu, ja vien likumdevējs nav nolēmis likvidēt revidējamo vienību vai arī tai būtu jāpārtrauc sava darbība.

112. Darbības turpināšanas principam ir maza vai nav pilnīgi nekādas saistības ar “tradicionālajām” publiskā sektora institūcijām, piemēram, tām, kas ir finansētas no valsts budžeta līdzekļiem. Likvidējot vai apvienojot šādas organizācijas ar citām, to aktīvus un pasīvus pārņem citas publiskā sektora institūcijas. Dažiem institūciju veidiem, piemēram, valsts uzņēmumiem un kopuzņēmumiem ar citu kapitālu (tostarp ar kapitālu no privātā sektora uzņēmumiem, kas juridiski darbojas kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību) tas nav saistoši. Var nodot valsts programmu īstenošanu privātā sektora organizācijām, piemēram, NVO un privātajiem uzņēmumiem, tomēr ARI var turpināt revidēt programmas. Ārpakalpojumu izmantošanā ir sastopama vispārēja tendence, padarot darbības turpināšanas principu un revidenta spriedumu šajā jautājumā ārkārtīgi svarīgu publiskā sektora revīzijā.

113. Dažās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs ir skaidri noteikts vadības pienākums konkrēti izvērtēt revidējamās vienības spēju turpināt darbību, kā arī noteikti standarti attiecībā uz apsveramajiem jautājumiem un skaidrojumiem saistībā ar revidējamās vienības darbības turpināšanu. Tā kā darbības turpināšanas pieņēmums ir finanšu pārskatu sagatavošanas pamatprincips, vadībai ir pienākums izvērtēt revidējamās vienības spēju turpināt darbību pat tad, ja finanšu ziņošanas pamatnostādnēs nav skaidri noteikta prasība tā rīkoties.

114. Revidentam vajadzētu iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus par vadības darbības turpināšanas pieņēmuma izmantošanas atbilstību, sagatavojot un iesniedzot finanšu pārskatus, kā arī secināt, vai ir kādas būtiskas šaubas par revidējamās vienības spēju turpināt darboties. Ja finanšu pārskati ir sagatavoti, pamatojoties uz darbības turpināšanas principu, bet, pēc revidenta domām, darbības turpināšanas principa izmantošana nav atbilstoša, revidentam vajadzētu sniegt negatīvu atzinumu. Ja revidents secina, ka darbības turpināšanas pieņēmuma izmantošana ir atbilstoša apstākļiem un finanšu pārskatos ir sniegti atbilstoši skaidrojumi, tomēr pastāv būtiska nenoteiktība attiecībā uz notikumiem vai apstākļiem, kas var radīt nopietnas šaubas par revidējamās vienības spēju turpināt darbību, revidentam vajadzētu sniegt atzinumu bez iebildēm un papildināt to ar uzmanības akcentēšanas rindkopu, izklāstot problēmas ietekmi. Ja finanšu pārskatos nav šādu skaidrojumu, revidentam vajadzētu paust atzinumu ar iebildēm vai negatīvu atzinumu, saskaņā ar ISSAI 2705¹³.

¹³ ISSAI 2705 – *Neatkarīga revidenta ziņojumā ietvertā atzinuma modifikācijas*.

115. Apsvērumu apmērs ir atkarīgs no katra konkrētā gadījuma faktiem, un darbības turpināšanas pieņēmuma izvērtējumu neietekmē maksātspējas tests, ko parasti piemēro uzņēmumiem. Lai gan noteiktos apstākļos likviditātes un maksātspējas testu rezultāti darbības turpināšanas ierastajās pārbaudēs izskatās nelabvēlīgi, citi faktori var norādīt uz to, ka revidējamā vienība turpina darboties nepārtraukti. Piemēram:

- izvērtējot, vai valdība turpina darboties nepārtraukti, nodokļu vai to likmju ietekme var likt uzskatīt dažu revidējamo vienību darbību par nepārtrauktu, pat ja tās ilgstoši darbojas ar negatīviem neto aktīviem;
- atsevišķu revidējamo vienību pārskata par finanšu stāvokli izvērtēšana pārskata datumā var norādīt, ka darbības turpināšanas pieņēmuma izmantošana nav atbilstoša finanšu pārskatu sagatavošanā. Tomēr var būt piemēroti vairāku gadu finansēšanas vai citi līgumi, kas nodrošina nepārtrauktu revidējamās vienības darbību.

116. Kopumā darbības turpināšanas pieņēmuma atbilstības noteikšana ir būtiskāka atsevišķām revidējamām vienībām, nevis valdībai kopumā. Runājot par atsevišķām revidējamām vienībām, pirms secinājuma, ka darbības turpināšanas pieņēmuma izmantošana ir atbilstoša, atbildīgajiem par finanšu pārskatu sagatavošanu var būt nepieciešams apskatīt plašu faktoru loku, aptverot esošos un gaidāmos darbības rezultātus, organizācijas struktūrvienību potenciālo vai jau paziņoto restrukturizāciju, ieņēmumu prognozes vai valsts budžeta nepārtrauktas finansēšanas iespējamību, kā arī finanšu aizvietošanas potenciālos avotus.

117. Veicot riska izvērtēšanas procedūras, revidentam vajadzētu apsvērt, vai ir kādi notikumi vai apstākļi, kas var radīt būtiskas šaubas par revidējamās vienības spēju turpināt nepārtraukti darboties. Veidojot viedokli par revidējamās vienības spēju turpināt savu darbību, revidentam vajadzētu pārbaudīt divus atsevišķus, bet dažreiz pārklājošus faktoros:

- lielāku risku, kas saistīts ar izmaiņām politikas virzienā (piemēram, ja ir izmaiņas valdībā); un
- mazāk izplatītu ikdienas darbības vai saimnieciskās darbības risku (piemēram, ja revidējamai vienībai nav pietiekams darba kapitāls, lai turpinātu savu darbību esošajā līmenī).

Normatīvo aktu ievērošanas izvērtēšana, veicot finanšu pārskatu revīziju

118. Revidents identificē būtisku neatbilstību riskus par tiešu un būtisku normatīvo aktu neievērošanu. Šādu risku identificēšana balstās uz vispārēju izpratni par juridiskām un reglamentējošām pamatnostādnēm, kas ir piemērotas videi, kurā darbojas revidējamā vienība, un to, kā revidējamā vienība ievēro šīs pamatnostādnēs.

Revidents iegūst pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka revidējamā vienībā ir ievērotas to normatīvo aktu prasības, kam ir tieša ietekme uz būtisku summu un skaidrojumu noteikšanu finanšu pārskatos.

119. Revidentam ir jāgūst pietiekama pārliecība, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību. Tomēr revidents nav atbildīgs par neatbilstības novēršanu, un nav pamata uzskatīt, ka viņš identificēs visus gadījumus, kad nav ievērotas normatīvo aktu prasības.

120. Veicot finanšu pārskatu revīziju saskaņā ar standartiem, kas ir balstīti uz vai ir saskaņā ar ISSAI 200, revidentam ir jābūt izpratnei par revidējamai vienībai piemērojamām juridiskām un reglamentējošām pamatnostādnēm.

121. Normatīvo aktu ietekme uz finanšu pārskatiem ir ievērojami atšķirīga. Normatīvie akti, kuriem ir pakļauta revidējamā vienība, veido piemērojamās juridiskās un reglamentējošās pamatnostādnēs. Daži normatīvie akti tieši ietekmē finanšu pārskatus, nosakot summas un skaidrojumus, kādi ir jāietver finanšu pārskatos. Citi normatīvie akti jāievēro vadībai vai arī definē nosacījumus, saskaņā ar kuriem revidējamā vienība drīkst darboties, bet tiem nav tiešas ietekmes uz revidējamās vienības finanšu pārskatiem.

122. Normatīvo aktu prasību neievērošana revidējamai vienībai var radīt finansiālas sekas, piemēram, soda naudas, tiesas procesus vai citas sekas, kas var būtiski ietekmēt finanšu pārskatus.

123. Publiskajā sektorā dotāciju un subsīdiu sadale, ko veic attiecīga aģentūra, var būt pakļauta specifiskiem normatīviem aktiem, kam ir tieša ietekme uz finanšu pārskatiem. Bieži vien finanšu ziņošanas pamatnostādnēs var ietvert arī tādu informāciju, kā budžeta pārskats, apropriāciju pārskats vai darbības rezultātu pārskats. Ja finanšu ziņošanas pamatnostādnēs ir iekļauta šāda informācija, revidentam jāapsver specifiskie normatīvie akti, kas varētu tieši vai netieši to ietekmēt.

124. Normatīvo aktu neievērošanas gadījumi, ar kuriem revidents saskaras revīzijas gaitā, jādara zināmi par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām, izņemot, ja šādi gadījumi ir nepārprotami nenožīmīgi. Tomēr revīzijas pilnvaras vai publiskā sektora iestāžu pienākumi, kas izriet no likumiem, noteikumiem, ministriju norādījumiem, valdības politikas prasībām vai likumdevēja rezolūcijām, var radīt papildu mērķus (uzdevumus), piemēram, pienākumu ziņot par visām neatbilstībām normatīvajiem aktiem, pat ja tās ir nepārprotami nenožīmīgas.

125. Šīs plašākas ziņošanas prasības var ietvert, nepieciešamību sniegt atsevišķu atzinumu par revidējamās vienības atbilstību normatīvajiem aktiem vai ziņot par neatbilstību gadījumiem. Šie papildu mērķi ir aplūkoti *ISSAI 400 – Atbilstības revīzijas veikšanas principi* un saistītās vadlīnijās¹⁴. Tomēr, ja arī nav šādu papildu mērķu, sabiedrībai var būt vispārējas gaidas, ka revidenta ziņojumā tiks atklāta konstatētā normatīvo aktu neievērošana. Revidentiem vajadzētu paturēt prātā šīs gaidas un būt modriem attiecībā uz neatbilstību gadījumiem.

Revīzijas pierādījumi

126. Revidents veic revīzijas procedūras tā, lai iegūtu pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, lai izdarītu pamatotus secinājumus, uz kuriem balstīt revidenta atzinumu.

127. Revīzijas procedūrām jābūt apstākļiem atbilstošām, lai iegūtu pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus. Revīzijas pierādījumi ietver informāciju no grāmatvedības ierakstiem, kas ir izmantoti finanšu pārskatu pamatā, un cita veida informāciju. Revidents nosaka informācijas, kas izmantojama kā revīzijas pierādījums, būtiskumu un ticamību. Finanšu pārskatu revīzija neietver dokumentu autentiskuma pārbaudi, tāpat revidents tam nav apmācīts un netiek sagaidīts, ka viņš būs eksperts šajā jomā. Tomēr revidentam vajadzētu ņemt vērā par pierādījumiem izmantotās informācijas ticamību, tostarp fotokopijas, faksus, filmētus, digitalizētus vai citus elektroniskus dokumentus un, ja nepieciešams, apsvērt kontroles procedūras, kas nodrošina šādu dokumentu sagatavošanu un glabāšanu.

128. Revīzijas pierādījumiem jābūt pietiekamiem un atbilstoši. Pietiekamība ir revīzijas pierādījumu kvantitātes mērs, savukārt atbilstība ir saistīta ar pierādījumu kvalitāti – to būtiskumu un ticamību. Nepieciešamo revīzijas pierādījumu apjomu nosaka revidenta izvērtētie būtisku neatbilstību riski (jo lielāks risks, jo vairāk pierādījumu ir nepieciešams) un pierādījumu kvalitāte (jo augstāka ir kvalitāte, jo mazāk pierādījumu vajadzēs). Respektīvi, pierādījumu pietiekamība un

¹⁴ ISSAI 4000 – *Atbilstības revīzijas standarts*.

atbilstība ir savstarpēji saistītas. Tomēr revīzijas pierādījumu sliktu kvalitāti nevar kompensēt lielāks skaits iegūto pierādījumu.

129. Pierādījumu ticamību ietekmē to raksturs un avots, kā arī konkrētie apstākļi, kādos tie iegūti. Vispārīgi pieņēmumi par dažādu veidu revīzijas pierādījumu ticamību ir pakļauti nozīmīgiem izņēmumiem. Pat ja informācija, kas izmantojama kā revīzijas pierādījums, ir iegūta no avotiem, kas atrodas ārpus revidējamās vienības, piemēram, ārējie apliecinājumi, var pastāvēt apstākļi, kas ietekmē šādas informācijas ticamību. Atzīstot, ka var pastāvēt izņēmumi, ir spēkā šādi pieņēmumi attiecībā uz revīzijas pierādījumu ticamību:

- revīzijas pierādījuma ticamība ir lielāka, ja tas iegūts no neatkarīga avota ārpus revidējamās vienības;
- revidējamā vienībā izstrādāta revīzijas pierādījuma ticamība ir lielāka, ja revidējamās vienības saistītās kontroles procedūras, kas nodrošina attiecīgās informācijas sagatavošanu un uzturēšanu, darbojas efektīvi;
- revīzijas pierādījumi, ko ieguvis tieši revidents, piemēram, kontroles procedūras piemērošanas novērošanas gaitā, ir ticamāki par pierādījumiem, kas ir netieši iegūti vai ar starpniecību, piemēram, iztaujājot par kontroles procedūru veikšanu;
- dokumentu formā - papīra, elektroniskā vai citu līdzekļu formā, esoši revīzijas pierādījumi ir daudz ticamāki par mutiski sniegtiem, piemēram, rakstisks sapulces protokols ir daudz ticamāks par sapulcē aplūkoto jautājumu mutisku izklāstu;
- revīzijas pierādījumi, kas ietverti oriģinālā dokumentā, ir ticamāki par revīzijas pierādījumiem, kas ietverti fotokopijās vai faksa dokumentos.

130. Lielāku pārliecību iegūst no atbilstošiem pierādījumiem, kas iegūti no dažādiem avotiem vai kam ir citāds raksturs, nekā revīzijas pierādījumiem pašiem par sevi. Turklāt, gūstot pierādījumus no dažādiem avotiem vai kam ir citāds raksturs, var būt iespējams apzināt atsevišķus pierādījumu eksemplārus, kas nav ticami.

131. Revīzijas pierādījumus var iegūt, pārbaudot grāmatvedības ierakstus. Tāpat kā informāciju, kas atbalsta un apstiprina vadības apgalvojumus, vajadzētu ņemt vērā jebkādu informāciju, kas ir pretrunā ar šiem apgalvojumiem. Publiskā sektora finanšu pārskatu gadījumos vadība bieži vien var apgalvot, ka darījumi un notikumi tika īstenoti saskaņā ar likumiem vai attiecīgajām pilnvarām; šādi apgalvojumi var būt nepatiesi finanšu revīzijas apjomā. Publiskā sektora revidenti var būt

nepieciešams arī apsvērt *Atbilstības revīzijas veikšanas principu* prasības un attiecīgās vadlīnijas¹⁵, izstrādājot vai pārņemot standartus šādos gadījumos.

132. Izstrādājot vai pārņemot revīzijas standartus, ARI vajadzētu apsvērt prasību nepieciešamību, kas jāņem vērā iegūstot pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus par:

- ārējo apstiprinājumu kā revīzijas pierādījumu izmantošanu;
- revīzijas pierādījumiem no analītiskām procedūrām un dažādām revīzijas izlases metodēm;
- ja nepieciešams, revīzijas pierādījumiem, izmantojot patiesas vērtības noteikšanu;
- revīzijas pierādījumiem, ja revidējamai vienībai ir saistītās puses;
- revīzijas pierādījumiem no revidējamās vienības, kas izmanto apkalpojošās organizācijas;
- revīzijas pierādījumiem, izmantojot iekšējā audita darbu vai, ja normatīvie akti to ļauj un uzskata par piemērotiem, par iekšējā audita tiešu palīdzību;
- revīzijas pierādījumiem, kas iegūti izmantojot ārējo ekspertu viedokli;
- rakstisku sniegumu izmantošanu, lai apstiprinātu revīzijas pierādījumus.

Tālākas norādes par šādām procedūrām un prasībām ir ietvertas 4. līmeņa ISSAI, kas ARI var noderēt, izstrādājot šajās jomās turpmākas prasības.

133. Konkrētās vidēs, piemēram, revīzijas tiesā revidenti var būt pakļauti normatīvajiem aktiem, kas liek tiem izprast un ievērot noteiktas procedūras, kas saistītas ar pierādījumiem piemērojamām prasībām. Publiskā sektora revidentiem vajadzētu iepazīties ar jebkādām pamatnostādnēm un procedūrām, kas apraksta papildu prasības saistībā ar revīzijas pierādījumiem un ir izstrādātas, lai nodrošinātu atbilstību piemērojamiem noteikumiem.

¹⁵ ISSAI 400, 4000.

Apsvērumi par turpmākiem notikumiem

134. Revidents iegūst pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka visi notikumi, kas notikuši laikā starp finanšu pārskatu datumu un revidenta ziņojuma datumu un attiecībā uz kuriem finanšu pārskatos ir veicamas korekcijas vai sniedzami skaidrojumi, ir atbilstīgi atklāti šādos finanšu pārskatos. Revidents atbilstoši rīkojas attiecībā uz faktiem, kas revidentam kļuvuši zināmi pēc revidenta ziņojuma datuma un kas, ja tie būtu zināmi revidentam pirms šī datuma, liktu revidentam ieviest izmaiņas revidenta ziņojumā.

135. Pēc iespējas precīzāk vajadzētu izveidot revīzijas procedūras, lai aptvertu periodu no finanšu pārskatu datuma līdz revidenta ziņojuma datuma. No revidenta tomēr negaida veikt papildu revīzijas procedūras par jautājumiem, par kuriem iepriekšējās revīzijas procedūrās ir iegūti apmierinoši secinājumi. Finanšu pārskatos var ietekmēt konkrēti notikumi (kas notikuši pēc finanšu pārskatu datuma). Daudzās finanšu ziņošanas pamatnostādņēs ir īpaši norādīti šādi notikumi. Parasti identificē divus notikumu veidus:

- a) notikumi, kas apliecina finanšu pārskatu datumā pastāvošos apstākļus;
- b) notikumi, kas apliecina pēc finanšu pārskatu datuma pastāvošos apstākļus.

136. Pietiekamu un atbilstošu revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras var ietvert:

- pasākumus, lai gūtu izpratni par visām vadības īstenotajām procedūrām, kā mērķis ir nodrošināt turpmāko notikumu identificēšanu;
- vadības iztaujāšanu;
- pēc finanšu pārskata datuma notikušu sanāksmju protokolu izskatīšanu;
- iestādes jaunāko starpposma finanšu pārskatu izskatīšanu, ja tādi ir.

Iztaujājot vadību, revidentiem var nākties ņemt vērā attiecīgus notikumus, kas ir saistīti ar publiskā sektora iestāžu spēju izpildīt savas programmas mērķus un kas var ietekmēt darbības rezultātu atklāšanu finanšu pārskatos.

137. Revidentam nav pienākums veikt jebkādas revīzijas procedūras attiecībā uz finanšu pārskatiem pēc revidenta ziņojuma datuma. Tomēr, ja laika posmā pēc revidenta ziņojuma datuma, bet pirms finanšu pārskatu publicēšanas datuma, revidentam kļūst zināma informācija, kuras ietekmē revidents būtu ieviesis izmaiņas revidenta ziņojumā, ja šāda informācija viņam būtu bijusi pieejama iepriekš, ir atbilstoši jārīkojas. Šāda rīcība var ietvert:

- jautājuma apspriešanu ar vadību un, ja nepieciešams, ar atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām, kas atbildīgas par pārvaldību;

- noteikšanu, vai finanšu pārskatos ir veicamas korekcijas un, ja tās ir nepieciešamas;
- iztaujā vadību par to, kā vadība risinās šo jautājumu finanšu pārskatos.

138. Ja vadība neveic nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka jebkurš jau publicēto finanšu pārskatu saņēmējs ir informēts par situāciju un neveic grozījumus finanšu pārskatos apstākļos, kuros, pēc revidenta domām, ir nepieciešami grozījumi; revidentam vajadzētu informēt vadību un par pārvaldību atbildīgās amatpersonas vai institūcijas, ka revidents centīsies novērst turpmāku paļaušanos uz revidenta ziņojumu. Tas var radīt nepieciešamību meklēt juridiskus padomus un ziņošanu augstākstāvošai iestādei. Turpmāki norādījumi ir iekļauti ISSAI 2560¹⁶.

Neatbilstību izvērtēšana

139. Revidents uzkrāj revīzijas laikā identificētās neatbilstības un savlaicīgi ziņo vadībai un par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām pēc nepieciešamības par visām revīzijas laikā konstatētajām neatbilstībām.

140. Nekoriģētas neatbilstības atsevišķi vai kopumā izvērtē pret būtiskumu, lai noteiktu, kā tās ietekmē revidenta ziņojumā sniegto atzinumu.

141. Revidents aicina vadību labot neatbilstības un, ja vadība atsakās labot dažas vai visas neatbilstības, par kurām ir informēta, revidents noskaidro iemeslu. Izvērtējot, vai finanšu pārskatos kopumā nav būtisku neatbilstību, revidents apsver iemeslus, kāpēc vadība atsakās veikt labojumus. Revidents informē par pārvaldību atbildīgās amatpersonas vai institūcijas par neizlabotām neatbilstībām un iespējamo neatbilstību individuālo vai kopējo ietekmi uz revidenta ziņojumā sniegto atzinumu. Revidents, informējot par neatbilstībām, identificē atsevišķi katru neizlaboto būtisko neatbilstību darījumu kategorijās, kontu atlikumos vai skaidrojumos.

142. Par neatbilstībām, kas ir nepārprotami nenožīmīgas, parasti neziņo, izņemot gadījumus, kad revidentam saskaņā ar pilnvarām ir jāziņo par visām neatbilstībām. Revidents nosaka, vai neizlabotās neatbilstības ir atsevišķi vai kopumā būtiskas. Šajā gadījumā revidents ņem vērā:

- neatbilstību raksturu un apmēru saistībā ar konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem un finanšu pārskatiem kopumā, kā arī to rašanās apstākļus;
- iepriekšējos periodos neizlaboto neatbilstību ietekmi uz attiecīgajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem un finanšu pārskatiem kopumā.

¹⁶ ISSAI 2560 – *Turpmākie notikumi.*

Turpmākas norādes par neatbilstību izvērtēšanu ir iekļautas ISSAI 2450¹⁷.

Revidenta atzinuma veidošana un ziņošana par finanšu pārskatiem

143. Revidents izstrādā atzinumu, kura pamatā ir secinājumu novērtēšana, kas izdarīti, izvērtējot iegūtos revīzijas pierādījumus, vai finanšu pārskati visos būtiskos aspektos ir sagatavoti atbilstoši piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām. Atzinumu izsaka skaidri rakstiskā ziņojumā, raksturojot arī attiecīgā atzinuma pamatojumu.

144. Publiskā sektora finanšu revīzijas mērķi bieži vien ir plašāki nekā atzinuma sniegšana par to, vai finanšu pārskati ir sagatavoti atbilstoši piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām. Revīzijas pilnvaras vai likumi, noteikumi, ministriju norādījumi, valdības politikas prasības vai likumdevēja rezolūcijas var ietvert līdzīgas nozīmes papildu mērķus attiecībā uz atzinumu par finanšu pārskatiem. Šie papildu mērķi var ietvert revīzijas un ziņošanas pienākumus, kas saistīti ar, piemēram, jebkādiem konstatējumiem par neatbilstību normatīvo aktu prasībām. Tomēr pat ja nav nekādu papildu mērķu, var būt vispārējas sabiedrības gaidas, ka revidents ziņos par konstatētām neatbilstībām normatīvo aktu prasībām vai iekšējās kontroles efektivitāti.

145. Revidenti, kam ir pienākums ziņot par atbilstību vai neatbilstību normatīvo aktu prasībām, var izmantot *Atbilstības revīzijas veikšanas pamatprincipus* un saistītās vadlīnijas¹⁸.

146. Lai izstrādātu atzinumu, revidents vispirms secina, vai ir gūta pietiekama pārlicība tam, vai finanšu pārskati kopumā nesatur būtiskas neatbilstības krāpšanas vai kļūdu dēļ. Izdarot secinājumu, jāņem vērā:

- a) vai ir iegūti pietiekami un atbilstoši pierādījumi;
- b) vai neizlabotās neatbilstības katra atsevišķi vai visas kopā ir būtiskas;
- c) revidenta novērtējums atbilstoši sekojošiem punktiem, kas ir jāņem vērā, nosakot atzinuma veidu:

- vai finanšu pārskati visos būtiskos aspektos ir sagatavoti atbilstoši norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām, tostarp iestādes grāmatvedības prakses kvalitatīvo aspektu aplūkošana, vai ir iespējama vadības neobjektivitāte, pieņemot lēmumus;
- vai finanšu pārskatos ir atbilstoši skaidroti izvēlētie un izmantotie nozīmīgie grāmatvedības pamatprincipi;

¹⁷ ISSAI 2450 – *Revīzijas gaitā noteikto neatbilstību izvērtēšana*.

¹⁸ ISSAI 400, 4000.

- vai izvēlētie un izmantotie grāmatvedības pamatprincipi atbilst finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām un ir atbilstoši apstākļiem;
- vai vadības izstrādātās grāmatvedības aplēses ir pamatotas;
- vai finanšu pārskatos atklātā informācija ir būtiska, ticama, salīdzināma un saprotama;
- vai finanšu pārskatos ietverti skaidrojumi ir pietiekami atbilstoši, lai potenciālie lietotāji varētu gūt izpratni par būtisku darījumu un notikumu ietekmi uz finanšu pārskatos sniegto informāciju;
- vai finanšu pārskatos lietotie termini, tostarp katra finanšu pārskata nosaukums ir atbilstošs;
- vai finanšu pārskati atbilstoši apraksta vai atsaucas uz piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm.

d) ja finanšu pārskati ir sagatavoti atbilstoši patiesa atklājuma pamatnostādņu prasībām, secinājumā ietvert arī to, vai finanšu pārskati nodrošina patiesu atklājumu:

- vispārēja atklājuma, struktūras un satura ziņā;
- vai finanšu pārskati, tostarp saistītie pielikumi patiesi atspoguļo pamatā esošos darījumus un notikumus.

Atzinuma veidošana

147. Revidents sniedz nemodificētu atzinumu, ja viņš secina, ka finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos ir sagatavoti atbilstoši norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām.

Ja revidents secina, ka, iegūtie revīzijas pierādījumi liecina, ka finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības, vai arī nevar iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu, ka finanšu pārskatos kopumā nav būtisku neatbilstību, revidents modificē revidenta ziņojumā ietverto atzinumu saskaņā ar sadaļu “Revidenta atzinuma veida noteikšana”.

148. Ja finanšu pārskati, kas sagatavoti atbilstoši patiesa atklājuma pamatnostādņu prasībām, nenodrošina patiesu atklājumu, revidents šo jautājumu pārrunā ar vadību un atkarībā no norādītām finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām un jautājuma risinājuma nosaka, vai ir nepieciešams modificēt revīzijas atzinumu.

Revidenta ziņojumā nepieciešamie elementi

149. Revidenta ziņojums ir rakstiskā formā un satur šādus elementus:

- virsrakstu, kas skaidri norāda, ka tas ir neatkarīga revidenta ziņojums;
- adresātu, atbilstoši revīzijas uzdevuma apstākļiem;
- ievada rindkopu, kas (1) identificē revidējamo vienību, kuras finanšu pārskati ir revidēti, (2) paziņo, ka finanšu pārskati ir revidēti, (3) identificē katra finanšu pārskatos iekļautā pārskata nosaukumu, (4) atsauces uz nozīmīgu grāmatvedības pamatprincipu apkopojumu un citu skaidrojošo informāciju, un (5) norāda datumu vai laika posmu, uz kuru attiecas katrs finanšu pārskatos iekļautais pārskats;
- sadaļu “Vadības atbildība par finanšu pārskatiem”, nosakot, ka vadība ir atbildīga par finanšu pārskatu sagatavošanu atbilstoši norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām un par tādas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanu, lai finanšu pārskatos nebūtu krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību;
- sadaļu “Revidenta atbildība”, nosakot, ka revidents ir atbildīgs par atzinuma sniegšanu par finanšu pārskatiem, pamatojoties uz veikto revīziju, un aprakstot revīziju un norādot, ka ir veiktas procedūras, lai iegūtu revīzijas pierādījumus par finanšu pārskatos atklātām summām un skaidrojumiem; procedūras ir izvēlētas, balstoties uz revidenta profesionālo vērtējumu, tostarp krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību riska izvērtējumu. Izvērtējot šādus riskus, revidents novērtē revidējamās vienības finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā būtisko iekšējās kontroles sistēmu, lai izstrādātu apstākļiem atbilstīgas revīzijas procedūras. Šajā sadaļā arī norāda, ka revīzijas gaitā tiek izvērtēta izmantoto grāmatvedības pamatprincipu atbilstība, vadības izstrādāto aplēšu nozīmīgums, kā arī kopējais finanšu pārskatu izklāsts. Rindkopā norāda, vai revidents uzskata, ka atzinuma pamatā izmantotie revīzijas pierādījumi ir pietiekami un atbilstoši;
- sadaļu “Revidenta atzinums”, kur vajadzētu izmantot kādu no šādām frāzēm, kas tiek uzskatītas par līdzvērtīgām, sniedzot nemodificētu atzinumu par finanšu pārskatiem, kas sagatavoti atbilstoši patiesa atklājuma pamatnostādņu prasībām:
 - *finanšu pārskati visos būtiskajos aspektos patiesi atklāj... atbilstoši [norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu] prasībām; vai*
 - *finanšu pārskati sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par... atbilstoši [norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu] prasībām.*

Sniedzot nemodificētu atzinumu attiecībā uz finanšu pārskatiem, kas sagatavoti atbilstoši atbilstības pamatnostādņu prasībām, revidents paziņo, ka finanšu pārskati

visos būtiskos aspektos ir sagatavoti atbilstoši [norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu] prasībām.

Ja revidenta atzinumā atsauces uz norādītajām finanšu ziņošanas pamatnostādņēm nav atsauces uz IPSAS vai IFRS, revidents identificē pamatnostādņu izcelsmi;

- ja nepieciešams vai, ja to nosaka revidents, sadaļu “Ziņojums par atbilstību citām normatīvo aktu prasībām” vai ar citu nosaukumu, ja tas atbilst sadaļas saturam, kur norāda uz atbildību par cita veida ziņošanu saistībā ar finanšu pārskatiem papildus prasībai ziņot par finanšu pārskatiem un sniegt atzinumu par tiem;
- revidenta parakstu;
- revidenta ziņojuma datumu, kurā revidents ieguva pietiekamus un atbilstošus pierādījumus, balstoties uz kuriem, revidents izstrādā atzinumu par finanšu pārskatiem, tostarp pierādījumus, kas apliecina, ka:
 - ir sagatavoti visi finanšu pārskatos iekļautie pārskati, tostarp saistītie pielikumi;
 - atbilstīgi pilnvarotas personas ir apliecinājušas savu atbildību attiecībā uz šiem finanšu pārskatiem;
- Revidenta adrese, kas ir revidenta prakses atrašanās vieta attiecīgajā jurisdikcijā.

150. Papildus atzinumam, normatīvie akti var likt revidentam ziņot par novērojumiem un konstatējumiem, kas neietekmē atzinumu un sniegt jebkādus ieteikumus. Šiem elementiem ir jābūt skaidri nodalītiem no atzinuma.

Neatkarīga revidenta ziņojumā ietvertā atzinuma modifikācijas

151. Revidents skaidri izsaka atbilstīgi modificētu atzinumu par finanšu pārskatiem, ja secina, balstoties uz iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, ka finanšu pārskatos kopumā ir būtiskas neatbilstības vai ja revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu, ka finanšu pārskatos kopumā nav būtisku neatbilstību. Revidenti var izstrādāt trīs modificētu atzinumu veidus: atzinums ar iebildēm, negatīvs atzinums un atteikums sniegt atzinumu.

Revidenta atzinuma modificēšanas veida noteikšana

152. Lēmums, kurš modificēta atzinuma veids ir piemērots, ir atkarīgs no šādiem faktoriem:

- tas, kāda rakstura jautājums izraisa nepieciešamību modificēt atzinumu, tas ir, vai finanšu pārskatos ir, vai – gadījumā, ja revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, - varētu būt būtiskas neatbilstības;
- revidenta spriedumi saistībā ar to, cik visaptveroša ir aplūkojamā jautājuma ietekme vai iespējamā ietekme uz finanšu pārskatiem.

153. Revidents sniedz atzinumu ar iebildēm, ja: (1) ir iegūti pietiekami un atbilstoši revīzijas pierādījumi, pamatojoties uz kuriem, revidents secina, ka neatbilstības finanšu pārskatu kontekstā katra atsevišķi vai visas kopā ir būtiskas, bet ne visaptverošas; vai (2) ja revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstošus 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.

154. Revidentam izsaka negatīvu atzinumu, ja viņš, balstoties uz iegūtajiem pietiekamiem un atbilstošiem revīzijas pierādījumiem, secina, ka neatbilstības finanšu pārskatu kontekstā katra atsevišķi vai visas kopā ir gan būtiskas, gan visaptverošas.

155. Revidents atsakās sniegt atzinumu, ja viņš nevar iegūt pietiekamus un atbilstošus 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. Ja pēc revīzijas uzdevuma akceptēšanas, revidentam kļūst zināms, ka vadība ir noteikusi revīzijas apjoma ierobežojumus, un revidents uzskata, ka šādu ierobežojumu ietekmē revidents izstrādātu atzinumu ar iebildēm vai atteiktos sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem, revidents pieprasa vadībai attiecīgos ierobežojumus novērst.

156. Sniedzot modificētu revīzijas atzinumu, revidents izmaina arī nosaukumu, lai atbilstu sniegtā atzinuma veidam. ISSAI 2705¹⁹ sniedz papildu norādījumus par konkrēto izmantojamo valodu, sniedzot modificētu atzinumu un aprakstot revidenta atbildību. Tas ietver arī ziņojumu piemērus.

¹⁹ ISSAI 2705 – Neatkarīga revidenta ziņojumā ietvertā atzinuma modifikācijas.

Apstākļu akcentējuma rindkopa un citu apstākļu rindkopa neatkarīga revidenta ziņojumā

157. Ja revidents uzskata, ka nepieciešams pievērst lietotāju uzmanību apstākļiem, kas ir atbilstoši atklāti 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 atbilstošus pierādījumus, kas apliecina, ka attiecīgie apstākļi finanšu pārskatos ir patiesi atklāti. Šādā rindkopā revidents atsaucas tikai uz finanšu pārskatos atklātu vai skaidrotu informāciju.

158. Ja revidenta ziņojumā revidents iekļauj apstākļu akcentējuma rindkopu, revidents rīkojas šādi:

- iekļauj šādu rindkopu uzreiz aiz atzinuma rindkopas;
- izmanto virsrakstu “Apstākļu akcentējums” vai citu atbilstošu virsrakstu;
- norāda rindkopā skaidru atsauci uz akcentēto apstākli un uz attiecīgajiem skaidrojumiem finanšu pārskatos, kuros šāds apstāklis pilnībā raksturots;
- norāda, ka revidenta atzinums nav modificēts attiecībā uz akcentēto apstākli.

159. Ja revidents uzskata, ka nepieciešams pievērst lietotāju uzmanību apstākļiem, kas nav atklāti 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 normatīvo aktu prasībām, un tās nosaukums ir “Citi apstākļi” vai cits atbilstošs nosaukums. Šai rindkopai ir jābūt uzreiz pēc atzinuma rindkopas un apstākļu akcentējuma rindkopas, ja tāda pastāv.

160. Ja revidenta ziņojumā revidents plāno iekļaut apstākļu akcentējuma vai citu apstākļu rindkopu, revidents par to ziņo par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām, norādot arī attiecīgās rindkopas piedāvāto formulējumu. Revidentam var būt pienākums informēt citas puses, piemēram, likumdevēju, kā arī par pārvaldību atbildīgās amatpersonas vai institūcijas.

161. Publiskā sektora revīzijas pilnvaras vai gaidas var paplašināt apstākļus, kuros būtu noderīgi iekļaut apstākļu akcentējuma rindkopu (saistībā ar informāciju, kas atbilstoši atklāta finanšu pārskatos) vai rindkopu par citiem apstākļiem (saistībā ar informāciju, kas nav ietverta finanšu pārskatos).

Salīdzināmā informācija – atbilstošie rādītāji un salīdzināmie finanšu pārskati

162. Salīdzināmā informācija attiecas uz finanšu pārskatos iekļautajām summām un skaidrojumiem saistībā ar vienu vai vairākiem iepriekšējiem pārskatu periodiem. Revidents nosaka, vai finanšu pārskatos iekļauta salīdzināmā informācija, kas noteikta finanšu ziņošanas pamatnostādņēs, un vai šāda informācija ir atbilstoši klasificēta. Lai to paveiktu, revidents novērtē, vai:

- salīdzināmā informācija sakrīt ar iepriekšējā pārskatu perioda summām un citiem skaidrojumiem un vai tajā, ja nepieciešams, ir veiktas izmaiņas;
- salīdzināmās informācijas sagatavošanā izmantotie grāmatvedības pamatprincipi atbilst kārtējā pārskatu periodā izmantotajiem principiem un, ja grāmatvedības pamatprincipos notikušas izmaiņas, revidents novērtē, vai šīs izmaiņas ir atbilstīgi uzskaitītas, izklāstītas un skaidrotas.

163. Ja kārtējās revīzijas laikā revidents uzzina par iespējamām būtiskām neatbilstībām salīdzināmā informācijā, revidents veic atbilstoši apstākļiem nepieciešamās papildu revīzijas procedūras, lai iegūtu pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus attiecībā uz būtisku neatbilstību esamību vai neesamību.

164. Salīdzināmā informācija var būt salīdzināmo rādītāju formā, kas ir iekļauti kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatos kā to neatņemama sastāvdaļa un ir attiecināmi tikai uz kārtējā pārskatu perioda summām un citiem skaidrojumiem. Ja tiek sniegti salīdzināmie rādītāji, revidenta atzinumā netiek sniegtas norādes uz salīdzināmajiem rādītājiem, izņemot šādus gadījumus:

- ja iepriekš sagatavotajā revidenta ziņojumā par iepriekšējo pārskatu periodu sniegts atzinums ar iebildēm, atteikums sniegt atzinumu vai negatīvs atzinums un ja jautājums, sakarā ar kuru atzinums modificēts, nav atrisināts, revidents modificē kārtējā pārskatu perioda atzinumu par finanšu pārskatiem, kas ir izmainīti saistībā ar tajos iekļautajiem salīdzināmajiem rādītājiem;
- ja revidents iegūst revīzijas pierādījumus, ka iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības, saistībā ar kurām iepriekš sniegts nemodificēts atzinums, un ka salīdzināmie rādītāji nav mainīti vai nav sniegti atbilstoši skaidrojumi, revidenta ziņojumā revidents sniedz atzinumu ar iebildēm vai negatīvu atzinumu par kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem;
- ja iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskati nav revidēti, revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā revidents paziņo par to, ka salīdzināmie rādītāji nav revidēti.

Revidentam vajadzētu ņemt vērā šādus apstākļus, izmantojot attiecīgā gada rādītājus salīdzināšanai un būtiskuma apsvērumiem. Ja ir sniegti salīdzināmie finanšu pārskati, revidenta atzinumā jāatsaucas uz katru periodu, par kuru pārskati ir sniegti un par kuru periodu tiek sniegts revīzijas atzinums.

165. Gadījumā, ja ziņojot par iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem saistībā ar kārtējā pārskatu perioda revīziju, revidenta atzinums par attiecīgajiem iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem atšķiras no iepriekš sniegtā, revidenta ziņojuma citu apstākļu rindkopā revidents skaidro šāda savādāka atzinuma attiecīgos iemeslus.

166. 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:

- to, ka iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatu revīziju veicis iepriekšējais revidents;
- iepriekšējā revidenta sagatavotā atzinuma veidu un, ja atzinums ir bijis modificēts, par modificēšanas iemesliem; un
- iepriekšējā ziņojuma datumu (izņemot gadījumus, kad iepriekšējā revidenta sagatavotais ziņojums par iepriekšējā pārskatu perioda finanšu pārskatiem ir izdots atkārtoti kopā ar finanšu pārskatiem).

167. 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 atbilstoša līmeņa vadībai un par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām 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.

168. 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 atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas apliecina, ka sākuma atlikumos nav neatbilstību, kas būtiski ietekmētu kārtējā pārskatu perioda finanšu pārskatus. Turpmāki norādījumi par salīdzināmo informāciju ir ietverti ISSAI 2710²⁰.

²⁰ ISSAI 2710 – *Salīdzināmā informācija – atbilstošie rādītāji un salīdzināmie finanšu pārskati*.

Revidenta atbildība par citu informāciju, kas sniegta dokumentos, kuros ietverti revidētie finanšu pārskati

169. Revidents izskata citu informāciju, lai identificētu būtiskas pretrunas, ja tāda ir, ar revidētajiem finanšu pārskatiem. Ja, izskatot citu informāciju, revidents identificē būtisku pretrunu, revidents nosaka, vai ir nepieciešams pārbaudīt revidētos finanšu pārskatus vai citu informāciju. Darbība, kas revidentam jāveic, var ietvert revīzijas atzinuma modificēšanu, atteikšanos sniegt revidenta ziņojumu, atteikšanos no revīzijas uzdevuma (retos gadījumos tas ir iespējams publiskajā sektorā), ziņošanu par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām vai apstākļu akcentēšanas rindkopu iekļaušanu revidenta ziņojumā.

170. Ja revidents citā informācijā identificē būtiskas neatbilstības faktos, kuras vadība atsakās labot, revidentam ir jāinformē par pārvaldību atbildīgās amatpersonas vai institūcijas. Papildus par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām revidenti var nākties ziņot citām pusēm, piemēram, likumdevējam. Turpmāki norādījumi par revidenta pienākumiem saistībā ar citu informāciju ir iekļauti ISSAI 2720²¹.

Īpaši apsvērumi – Neatkarīga revidenta ziņojums par īpaša mērķa revīzijas uzdevumiem

171. Revidentam ir jānosaka, vai finanšu ziņošanas pamatnostādnes, kas izmantotas, sagatavojot finanšu pārskatus, ir pieņemamas. Īpaša mērķa finanšu pārskatu revīzijā revidents gūst izpratni par šādiem faktoriem:

- mērķis, kādam ir sagatavoti finanšu pārskati;
- potenciālie lietotāji;
- vadības veiktās darbības, lai noteiktu, vai norādītās finanšu ziņošanas pamatnostādnes konkrētajos apstākļos uzskatāmas par pieņemamām.

172. Plānojot un veicot īpaša mērķa finanšu pārskatu revīziju, revidents nosaka, vai revīzijas uzdevuma apstākļi pieprasa īpašus apsvērumus ISSAI piemērošanai.

173. Izstrādājot atzinumu un sniedzot ziņojumu par īpaša mērķa finanšu pārskatiem, revidents ievēro tās pašas prasības, kādas ir vispārēja mērķa finanšu pārskatiem. Revidenta ziņojumam par īpaša mērķa finanšu pārskatiem vajadzētu:

- aprakstīt mērķi, kādam ir sagatavoti finanšu pārskati;

²¹ ISSAI 2720 – *Revidenta atbildība par citu informāciju, kas sniegta dokumentos, kuros ietverti revidētie finanšu pārskati.*

- jāatsaucas uz vadības pienākumu izvērtēt piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu pieņemamību atbilstoši apstākļiem, ja vadība var izvēlēties pamatnostādnes, kuras izmantot finanšu pārskatu sagatavošanā.

174. Revidents ietver uzmanības akcentēšanas rindkopu, pievēršot lietotāju uzmanību tam, ka finanšu pārskati ir sagatavoti saskaņā ar īpašu mērķi un tādējādi tie var nebūt piemēroti citam mērķim.

175. Turpmāki norādījumi par īpašiem apsvērumiem saistībā ar finanšu pārskatu, kas sagatavoti saskaņā ar īpašu mērķi, revīzijām, ir iekļauti ISSAI 2800²².

Īpaši apsvērumi – atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu vai vienumu revīzija

176. Atsevišķu finanšu pārskatu revīzijas vai finanšu pārskatu konkrētu elementu gadījumā revidentam vispirms vajadzētu noteikt, vai revīzija ir veicama. Pamatprincipi attiecas uz atsevišķu finanšu pārskatu vai finanšu pārskatu konkrētu elementu revīzijām neatkarīgi no tā, vai revidentam arī ir jāpārbauda pilns finanšu pārskatu kopums. Ja revidentam nav jāpārbauda pilns finanšu pārskatu kopums, viņam vajadzētu noteikt, vai atsevišķa finanšu pārskata vai finanšu pārskata konkrēta elementa revīzija atbilst pamatprincipiem, kas ir noteikti attiecīgajos revīzijas standartos.

177. Revidents nosaka arī to, vai finanšu ziņošanas pamatnostādņu piemērošana dod rezultātu, kas nodrošina pieņemamus skaidrojumus, ļaujot potenciālajiem pārskatu lietotājiem izprast finanšu pārskata vai tā elementa sniegto informāciju, kā arī būtisku darījumu un notikumu ietekmi uz konkrēto informāciju.

178. Revidents apsver, vai gaidāmā atzinuma forma atbilst revīzijas uzdevuma apstākļiem, un pielāgojas ziņošanas prasībām pēc nepieciešamības.

179. Ja revidentam liek ziņot par atsevišķu finanšu pārskatu vai konkrētu tā elementu kopā ar uzdevumu revidēt iestādes pilnu finanšu pārskatu kopumu, revidents sniedz atzinumu par katru uzdevumu atsevišķi.

²² ISSAI 2800 – *Īpaši apsvērumi – Neatkarīga revidenta ziņojums par īpaša mērķa revīzijas uzdevumiem.*

180. Ja revidenta ziņojumā atzinums par iestādes pilnu finanšu pārskatu kopumu ir modificēts vai arī ziņojums ietver uzmanības akcentēšanas rindkopu vai citu apstākļu rindkopu, revidents nosaka, kāda ietekme tam var būt uz revidenta ziņojumu par atsevišķu finanšu pārskatu vai konkrētu tā elementu. Ja nepieciešams, revidents modificē atzinumu vai revidenta ziņojumā par atsevišķu finanšu pārskatu vai konkrētu tā elementu iekļauj uzmanības akcentēšanas rindkopu vai citu apstākļu rindkopu.

181. Ja revidents secina, ka ir nepieciešams sniegt negatīvu atzinumu vai atteikties sniegt atzinumu par iestādes pilnu finanšu pārskatu kopumu, revidents nevar sniegt nemodificētu revidenta atzinumu par atsevišķu finanšu pārskatu vai konkrētu tā elementu, jo nemodificēts atzinums varētu būt pretrunā ar negatīvo atzinumu vai atteikumu sniegt atzinumu par pilnu finanšu pārskatu kopumu. Papildu prasības un norādījumi par šādu ziņojumu sagatavošanu kopā ar atzinumu par pilnu finanšu pārskatu kopumu ir sniegti ISSAI 2805²³.

Ar grupas finanšu pārskatu revīziju saistītie apsvērumi (tostarp valsts konsolidētais finanšu pārskats²⁴)

182. Revidenti, kas ir iesaistīti grupas finanšu pārskatu revīzijā, iegūst pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus par visu komponentu finanšu informāciju un konsolidācijas procesu, lai sniegtu atzinumu, vai valsts konsolidētais finanšu pārskats visos būtiskajos aspektos ir sagatavots atbilstoši norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām.

183. ISSAI 200 principi attiecas uz visām publiskā sektora finanšu pārskatu revīzijām - gan komponentu, gan uz valsts konsolidētā finanšu pārskata revīziju. Gadījumos, kad revidentam ir jāpārbauda grupas finanšu pārskati, piemēram, valsts konsolidētais finanšu pārskats, var tikt piemērotas īpašas prasības un apsvērumi. Veicot grupas finanšu pārskatu pārbaudi, revidents tiek dēvēts par grupas revidentu. Grupas revidents izveido grupas revīzijas stratēģiju un izstrādā grupas revīzijas plānu. Izpratnei par revidējamo vienību jāietver izpratni par grupu, tās komponentiem un to vidi, tostarp grupu aptverošas kontroles, kā arī konsolidācijas procesu. Iegūtajai izpratnei vajadzētu būt pietiekamai, lai apstiprinātu vai pārbaudītu, vai sākotnēji kā nozīmīgi identificētie komponenti tiešām tādi ir, un izvērtētu krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību riskus grupas finanšu pārskatos.

²³ ISSAI 2805 – *Īpaši apsvērumi – atsevišķu finanšu pārskatu un finanšu pārskatu konkrētu elementu, kontu un vienumu revīzija.*

²⁴ *Latvijā tas ir Latvijas Republikas 20xx.gada pārskats par valsts budžeta izpildi un pašvaldību budžetiem.*

184. Grupas finanšu pārskatu komponenti var būt aģentūras, departamenti, biroji, korporācijas, fondi, komponentu daļas, rajoni, kopuzņēmumi un nevalstiskās organizācijas. Komponentus var uzskatīt par būtiskiem:

- to atsevišķā finanšu apjoma nozīmīguma dēļ;
- ja specifiskā rakstura vai apstākļu dēļ tie var ietvert būtisku neatbilstību riskus attiecībā uz grupas finanšu pārskatiem;
- ja tie ietver jautājumus, kas ir palielinājuši sabiedrības interesi, piemēram, nacionālās drošības jautājumi, donoru projekti vai ziņojumi par nodokļu ieņēmumiem.

185. Publiskajā sektorā var būt sarežģīti izlemt, kurus komponentus ietvert grupas finanšu pārskatos. Finanšu ziņošanas pamatnostādņu piemērošana var novest pie noteiktu aģentūru, departamentu, biroju, korporāciju, fondu, rajonu, kopuzņēmumu vai nevalstisku organizāciju izslēgšanas. Tādējādi, ja grupas revidents uzskata, ka šāds rezultāts novestu pie maldīga snieguma par grupas finanšu pārskatiem, papildus revidenta ziņojuma ietekmei viņš var uzskatīt par nepieciešamu ziņot par problēmu likumdevējam vai citām attiecīgajām reglamentējošām iestādēm.

186. Noteiktos gadījumos finanšu ziņošanas pamatnostādnes var nesniegt konkrētus norādījumus par specifisku aģentūru, departamentu, biroju, korporāciju, fondu, rajonu, kopuzņēmumu vai nevalstisko organizāciju veidu iekļaušanu vai izslēgšanu no grupas finanšu pārskatiem. Tādējādi grupas revidents var piedalīties apspriedēs starp grupas vadību un komponenta vadību, lai noteiktu, vai komponenta iekļaušana grupas finanšu pārskatos novedīs pie patiesa snieguma. Šīs problēmas risināšanā var būt iesaistīts komponenta revidents. Tāpat ir iespējams, ka grupas vadība nepiekritīs iekļaut komponentu grupas finanšu pārskatos, kas savukārt var ierobežot grupas revidenta spēju informēt komponentu revidentu un izmantot viņa darbu.

187. Ja ir komponents, kas ir svarīgs sava atsevišķā finanšu apjoma nozīmīguma dēļ grupas ietvaros, grupas revīzijas grupai vai arī komponenta revidentam vajadzētu pārbaudīt komponenta finanšu informāciju, izmantojot komponenta būtiskumu, ko nosaka grupas revidents. Komponentam, kas ir svarīgs sava specifiskā rakstura vai apstākļu dēļ, kā arī tādēļ, ka tas var ietekmēt būtisku neatbilstību riskus grupas finanšu pārskatos, grupas revīzijas grupai vai arī komponenta revidentam var nebūt nepieciešams pārbaudīt finanšu informāciju, bet gan piemērot specifiskas revīzijas procedūras saistībā ar apzinātajiem būtiskajiem riskiem. Ja komponenti nav svarīgi, grupas revīzijas grupa veic analītiskas procedūras grupas līmenī.

188. Izstrādājot vai pārņemot revīzijas standartus, kas ir balstīti uz vai ir saskaņā ar *Finanšu revīzijas veikšanas principiem*, var būt noderīgi apsvērt detalizētus grupas revīziju norādījumus *ISSAI 2600*²⁵.

²⁵ ISSAI 2600 – *Īpaši apsvērumi – grupas finanšu pārskatu revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)*.

Starptautiskās Augstāko revīzijas iestāžu organizācijas ISSAI standartu tulkošanu
latviešu valodā un standartu aktuālo versiju uzturēšanu nodrošina



**Latvijas Republikas
Valsts kontrole**

Skanstes iela 50,
Rīga, LV 1013
tālrunis: 67017500
fakss: 67017673
e-pasts: lrvk@lrvk.gov.lv

www.lrvk.gov.lv