



GUID 3910

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

Lietderības revīzijas veikšanas vispārējo principu vadlīnijas

INTOSAI PROFESIONĀLO REVĪZIJAS UN LABAS PĀRVALDĪBAS STANDARTU PADOME



INTOSAI Framework of Professional Pronouncements

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

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

INTOSAI, 2019

- 1) *Iepriekš pazīstams kā ISSAI 3100 - Lietderības revīzijas vadlīnijas: pamatprincipi, kas apstiprināts 2010.gadā;*
- 2) *Saturs pārskatīts 2016.gadā un pārdēvētas par ISSAI 3100 Lietderības revīzijas veikšanas vispārējo principu vadlīnijas;*
- 4) *Profesionālo standartu un vadlīniju ietvarā (IFPP), 2019.gadā pārdēvētas par GUID 3100 - Lietderības revīzijas veikšanas vispārējo principu vadlīnijas, ar redakcionālām izmaiņām.*

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

SATURS

IEVADS	4
LIETDERĪBAS REVĪZIJAS VEIKŠANAS DEFINĪCIJA.....	5
Ekonomiskums, produktivitāte un efektivitāte.....	5
VISPĀRĒJIE LIETDERĪBAS REVĪZIJAS VEIKŠANAS PRINCIPI.....	6
Neatkarība un ētika.....	6
Potenciālie lietotāji un atbildīgās puses	8
Pārbaudāmais priekšmets.....	9
Uzticamība un pārliecība lietderības revīzijas veikšanā.....	10
Revīzijas mērķis(i)	11
Revīzijas pieeja	16
Revīzijas kritēriji	17
Revīzijas risks	18
Saziņa.....	19
Prasmes	20
Uzraudzība.....	22
Profesionālais spriedums un skepse	23
Kvalitātes kontrole	27
Būtiskums	29
Dokumenti.....	30

IEVADS

1. Profesionālie standarti un vadlīnijas ir būtiskas publiskā sektora revīzijas ticamības, kvalitātes un profesionalitātes nodrošināšanai. Publiskā sektora revīziju veikšanas Pamatprincipi (ISSAI 100) nosaka ISSAI mērķi un pilnvaras, kā arī publiskā sektora revīziju veikšanas pamatnostādnes. Lietderības revīziju veikšanas pamatprincipi (ISSAI 300) veido un tālāk attīsta ISSAI 100 pamatprincipus, lai tie atbilstu noteiktam lietderības revīziju veikšanas kontekstam.
2. ISSAI 3000 ir Starptautiskais lietderības revīzijas standarts, kas jālasa un jāsaprot kopā ar ISSAI 100 un ISSAI 300. Tas nosaka prasības lietderības revīzijas veikšanas profesionālajai praksei, kam seko paskaidrojumi, lai uzlabotu standarta skaidrību un lasāmību. ISSAI 3000 ir lietderības revīzijas veikšanas autoritatīvs standarts, un ARI ir konsekventi jāievēro visas prasības, ja tā vēlas pārņemt šo standartu.
3. Katru ISSAI 3000 prasību atbalstošas ieteicamās, bet ne obligātās vadlīnijas tiek sniegtas GUID 3910 par vispārējiem lietderības revīzijas veikšanas principiem un GUID 3920 par lietderības revīzijas veikšanas procesu.
4. GUID 3910 ir paredzēts, lai palīdzētu revidentam interpretēt ISSAI 3000 lietderības revīzijas galveno koncepciju. Līdz ar to, šajā dokumentā iekļautās vadlīnijas nodrošinās labāku izpratni par lietderības revīzijas standartā iekļauto prasību izpildi.
5. GUID 3910 ir divas daļas. Pirmā daļa nosaka lietderības revīzijas veikšanu un izskaidro ekonomiskuma, lietderības un efektivitātes nozīmi. Otrā daļa izskaidro vispārējos principus. Daži no šiem principiem ir orientēti uz revīziju, piemēram, potenciālie lietotāji un atbildīgās personas, pārbaudāmais priekšmets, uzticamība un pārlicība, revīzijas mērķis(s), revīzijas pieeja, kritēriji, risks, kvalitātes kontrole un būtiskums. Daži principi attiecas uz revidentu, piemēram, neatkarības un ētikas jēdzieni, iemaņas, uzraudzība, profesionālais spriedums un skepse. Citi principi ir saistīti ar galvenajiem uzdevumiem, piemēram, saziņa un darba dokumenti.
6. GUID 3910 un GUID 3920 jālasa kopā, lai gūtu dziļāku izpratni par to, kā vispārējie principi tiek apsvērti revīzijas laikā.

LIETDERĪBAS REVĪZIJAS VEIKŠANAS DEFINĪCIJA

Ekonomiskums, produktivitāte un efektivitāte

7. ARI veikta lietderības revīzija ir neatkarīga, objektīva un uzticama pārbaude par to, vai valsts iestādes, sistēmas, darbības, programmas, aktivitātes vai organizācijas darbojas saskaņā ar ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes principiem, un vai pastāv uzlabojumu iespēja.
8. Ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes principi var tikt definēti šādi:
 - a) ekonomiskuma princips nozīmē resursu izmaksu samazināšanu, saglabājot kvalitāti. Izmantotajiem resursiem ir jābūt savlaicīgi pieejamiem, atbilstošā apmērā un kvalitātē par labāko cenu.
 - b) produktivitātes princips nosaka nepieciešamību iegūt pēc iespējas vairāk no pieejamajiem resursiem. Tā ir GUID 3910 lietderības revīzijas galvenā koncepcija, kas atklāj attiecības starp izmantotajiem resursiem un iegūtajiem rezultātiem skaita, kvalitātes un laika ziņā.
 - c) efektivitātes princips paredz plānoto mērķu sasniegšanu un vēlamo rezultātu iegūšanu.
9. Lietderības revīzijas veikšana veicina atbildību, palīdzot personām ar pārvaldības un uzraudzības tiesībām uzlabot darbības rezultātus. Lietderības revīzijas aplūko, vai likumdevēja vai izpildvaras pieņemtie lēmumi ir ekonomiski, lietderīgi un efektīvi sagatavoti un ieviesti, kā arī vai nodokļu maksātāji vai iedzīvotāji ir saņēmuši noteiktu vērtību par saviem līdzekļiem. Lietderības revīzijas veikšana veicina caurskatāmību, sniedzot izpildvarai, likumdevējam, nodokļu maksātājiem un citiem finanšu avotiem, uz kuriem attiecas valdības politika, un medijiem ieskatu vadībā un valdības dažādu darbību rezultātos. (Detalizētākas vadlīnijas par ekonomiskumu, produktivitāti un efektivitāti skatīt sadaļā *Revīzijas mērķis*).

VISPĀRĒJIE LIETDERĪBAS REVĪZIJAS VEIKŠANAS PRINCIPI

Neatkarība un ētika

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidentam ir jāievēro ARI neatkarības un ētikas procedūras, kurām savukārt jāatbilst attiecīgajam ISSAI par neatkarību un ētiku (ISSAI 3000/21).

Piemērošanas norādījumi:

10. Ētika ir individuālie morāles principi, kas ietver neatkarību, godprātību, objektivitāti, profesionālo kompetenci un pienācīgu rūpību, kā arī konfidencialitāti un profesionālo uzvedību. Lai revidents būtu neatkarīgs un radītu par sevi šādu priekšstatu, tam jābūt brīvam no situācijām, kas var ietekmēt revidenta objektivitāti. Neatkarība sastāv no:
- a) Iespējas revidentam veikt darbības bez ietekmes, kas spētu kompromitēt tā profesionālos secinājumus, strādājot godīgi, objektīvi un ar atbilstošu profesionālo skepticismu., kas novērš revidenta ietekmēšanos no apstākļiem, kas var negatīvi ietekmēt profesionālo spriedumu, ļaujot viņam/viņai rīkoties godprātīgi un izmantot objektivitāti un profesionālo skepsi;
 - b) rīcības neatkarības, proti, apstākļu trūkuma, kas ļautu saprātīgai un informētai ieinteresētajai pusei ar zināšanām par svarīgo informāciju saprātīgi pārliecināties, ka revīzijas organizācijas vai tās locekļa godprātība, objektivitāte un profesionālā skepse ir negatīvi ietekmēta vai secināt, ka tā ir kompromitēta.
11. Neatkarība ir īpaši svarīga lietderības revīzijas kontekstā revidenta pieņemto galveno lēmumu dēļ, piemēram:
- a) revīzijas tēmas identificēšanā un apstiprināšanā;
 - b) revīzijas mērķa noteikšanā;
 - c) piemērojamo revīzijas kritēriju noteikšanā;
 - d) revīzijas metodoloģiskās pieejas noteikšanā;
 - e) revīzijas pierādījumu novērtēšanā un secinājumu izdarīšanā;
 - f) revīzijas secinājumu un ieteikumu pārrunāšanā ar revidējamo vienību;
 - g) dažādu ieinteresēto pušu viedokļu noskaidrošanā; un
 - h) godīga un vispusīga ziņojuma rakstīšanā.
12. Revidentam jābūt informētam par jebkādiem apstākļiem un situācijām, kas var apdraudēt ARI un/vai revīzijas grupas locekļu neatkarību.

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents dara visu iespējamo, lai saglabātu neatkarību, lai revīzijas konstatējumi un secinājumi būtu objektīvi un kā tādus tos redzētu arī potenciālie lietotāji (ISSAI 3000/23).

Piemērošanas norādījumi:

13. Papildus neatkarības apstiprināšanai visā revīzijas laikā, revidentam ir jānodibina atvērta un laba saziņa ar revīzijas atbildīgo pusi par tās izpratni attiecībā uz revidenta neatkarību (plašāka informācija par šo jautājumu tiek sniegta sadaļās par *Potenciālie lietotāji* un *Saziņa*).
14. Draudi atbilstībai būtiskajām neatkarības prasībām jāapsver pirms revīzijas veikšanas un tās laikā. Draudi var atbilst vienai vai vairākām šādām kategorijām:
 - a) **Personīgā interese.** Šie draudi parādās, ja revidents var personīgi gūt labumu tieši vai netieši no līdzdalības vai attiecībām ar atbildīgo pusi.
 - b) **Aizstāvība.** Šie draudi rodas, kad revidents aizstāv kāda uzskatus vai viedokli līdz tādai pakāpei, ka neitralitāte un/vai objektivitāte ir vai var tikt uzskatīta par negatīvi ietekmētu.
 - c) **Tuvas attiecības.** Šie draudi parādās, kad revidents, kas ir tuvās attiecībās ar atbildīgo pusi, pārāk cieši ievēro šīs personas intereses.
 - d) **Iebiedēšana.** Šie draudi notiek, ja revidenta objektīvo darbību un profesionālo skepsi ietekmē reāli vai iedomāti atbildīgās personas izteikti draudi.
 - e) **Pašietekmēšanās.** Šāds apdraudējums rodas, ja jebkāds galaprodukts vai spriedums no iepriekšējās nodarbošanās ir jānovērtē, lai izdarītu attiecīgus secinājumus šā brīža nodarbošanās jomā.
 - f) **Vadības iesaistīšanās.** Šāds apdraudējums rodas, ja revidējamā vienība pārmērīgi cenšas iesaistīties revīzijas darba procesā vai pat būt daļai no revīzijas grupas.
15. Draudu raksturs un piemērojamie kontroles mehānismi, lai tos novērstu vai samazinātu līdz pieņemamam līmenim atšķirsies atkarībā no revīzijas niansēm.
16. Lemjot par konkrētā jautājuma nozīmīgumu, ir jāņem vērā kvalitātes faktori. Jautājums var tikt uzskatīts par nebūtisku vienīgi, ja tas ir nenozīmīgs un bez sekām.
17. Ja draudi nav nebūtiski, jānosaka pieejamie kontroles pasākumi, un nepieciešamības gadījumā tie jāpiemēro, lai novērstu draudus vai samazinātu tos līdz pieņemamam līmenim. Gadījumā, ja revidents neievēro neatkarības principus, ARI jāizvērtē disciplināratbildības piemērošana vai atbrīvošana no amata pienākumu veikšanas.
18. Kontroles pasākumu veikšana novērš vai samazina draudus līdz pieņemamam līmenim. Kontroles pasākumi ir nepieciešami, ja noteiktie draudi ir tādā līmenī, ka saprātīgs novērotājs varētu secināt, ka atbilstība būtiskajām ētikas un neatkarības prasībām varētu būt negatīvi ietekmēta.
19. Revīzijai specifiski kontroles pasākumu piemēri:

- a) vēl kādas personas iesaistīšanu, lai tā pārbauda paveikto darbu vai sniedz konsultāciju, nepakļaujot riskam revidenta neatkarību. Šī persona varētu būt kāds indivīds ārpus ARI vai no tās, kam nav nekāda sakara ar revīzijas grupu. Šī persona nevar būt saistīta ar atbildīgo pusi un, veicot pārbaudi vai sniedzot padomu, nevar tikt uzskatīta par revīzijas grupas sastāvdaļu;
- b) konsultēšanos ar trešo pusi, piemēram, neatkarīgu direktoru komiteju, profesionālu regulējošo iestādi vai profesionālu kolēģi;
- c) darbinieku rotāciju ik pēc pāris gadiem dažādu iestāžu lietderības revīziju veikšanā, lai cīnītos ar tuvu attiecību draudiem;
- d) visiem darbiniekiem, kas veic revīziju, ir jāapstiprina neatkarība pirms revīzijas uzsākšanas un tās laikā; un
- e) personas izslēgšanu no revīzijas grupas, ja tās personīgās finanšu intereses, attiecības vai darbības rada draudus neatkarībai.

Potenciālie lietotāji un atbildīgās personas

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents skaidri nosaka revīzijas ziņojuma potenciālos lietotājus un revīzijas atbildīgās puses, kā arī revīzijas procesā apsver šo pušu iesaistīšanu, lai pienācīgi veiktu revīziju. (ISSAI 3000/25).

Piemērošanas norādījumi:

- 20. Potenciālie lietotāji ir lietderības revīzijas mērķauditorija. Potenciālais lietotājs var būt likumdevējs, izpildvara un tās padotības iestādes, trešās ieinteresētās puses, kā arī sabiedrība kopumā. Atbildīgā puse vienlaikus var būt arī potenciālais lietotājs un tikai retos gadījumos būs nodalāmi. Parasti likumdevējs vai izpildvara būs primārais revīzijas ziņojuma potenciālais lietotājs, tomēr arī citi potenciālie lietotāji var tikt identificēti gan izpildvaras ietvaros, gan ārpus tās. Iedzīvotāji var izmantot revīzijas rezultātus, lai pieņemtu labāk apzinātus lēmumus, kas tos padara arī par potenciālajiem lietotājiem. Interesu grupas, organizācijas, kas iesaistītas politikas īstenošanā, akadēmiskā kopiena, kā arī mediji var visi būt potenciālie lietotāji noteiktā kontekstā. Ir ieteicams jau agrīnā revīzijas stadijā uzzināt, kas ir potenciālie lietotāji.
- 21. Īpaša potenciālo lietotāju grupa ir konkrētās revidējamās jomas eksperti. Viņu atbalsts ir būtisks autoritatīvajiem ziņojumiem. No otras puses, ziņojumi var zaudēt autoritāti, ja eksperti apstrīd izdarītos secinājumus un ieteikumus.
- 22. Atbildīgās personas galvenokārt ir tās, kas reaģē uz revīzijas ziņojumā ietvertajiem secinājumiem un rekomendācijām. Atbildīgās personas lomu var dalīt plašs indivīdu vai iestāžu klāsts, un katrs ir atbildīgs par konkrētās jomas dažādiem aspektiem. Atbildīgā persona var ietvert par revidējamo jautājumu atbildīgās personas ekspluatācijas un/vai uzraudzības amatā, taču var arī lūgt atbildīgajām personām veikt konkrētas darbības attiecībā uz rekomendācijām un uzsākt nepieciešamo izmaiņu veikšanu. Atbildības ķēdes beigās vienmēr būs atbildīgā persona (piemēram, ministrs), no kura likumdevējs pieprasīs atbildību par tēriņiem un izpildi noteiktā

jomā.

23. Lietderības revīzijas revidentiem bieži vien ir būtiskas tiesības pārbaudāmā priekšmeta un kritēriju noteikšanā, kas savukārt ietekmē to, kas būs atbildīgā puse un potenciālie lietotāji. Viņu vajadzības un intereses ietekmē revīzijas mērķa(u) izvēli, revīzijas grupas veiktās revīzijas procedūras un ziņojuma sagatavošanas veidu. Revidentam revīzijas plānošanas un tās veikšanas laikā ir jāpārlicinās par potenciālo lietotāju lomu un atbildību, vienlaikus ievērojot neatkarības principus.

Pārbaudāmais priekšmets

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents nosaka lietderības revīzijas pārbaudāmo priekšmetu (ISSAI 3000/29).

Piemērošanas norādījumi:

24. Pārbaudāmais priekšmets attiecināms uz to, kas tiks revidēts. Lietderības revīzijas pārbaudāmais priekšmets nedrīkst aprobežoties ar noteiktu rīcībpolitiku, iestādēm vai līdzekļiem, bet var ietvert darbības vai pastāvošās situācijas (tostarp iemeslus un sekas). Piemēram, sniegtie pakalpojumi, valdības politikas ietekme un tās darbības regulējošie tiesību akti, ieinteresētās puses, uzņēmējdarbības vide, iedzīvotāji un sabiedrība kopumā. Revīzijas priekšmetu nosaka tās mērķis un tos formulē revīzijas jautājumos.
25. Vairums ARI lietderības revīzijas noteiktais mandāts aprobežosies tikai ar pamatinformācijas izvērtējumu valdības rīcībpolitikas izstrādei. Šajā gadījumā lietderības revīzija neapskata rīcībpolitikas mērķus, bet gan novērtē darbības, kas veiktas, lai izstrādātu un ieviestu attiecīgo rīcībpolitiku, kā arī novērtē informācijas atbilstību, kas izmantota par pamatu lēmumu pieņemšanai par konkrētās rīcībpolitikas īstenošanu.
26. Pārbaudāmais priekšmets atklāj riskus un būtiskumu revidējamajā jomā. Tas ir svarīgi, lai nodrošinātu, ka revīzija ir būtiska un ar pievienoto vērtību. Parasti revīzijas priekšmets tiek noteikts balstoties uz risku novērtējumu. Ja pārbaudāmais priekšmets nosaka, kas tiks revidēts, tad revīzijas apjoms savukārt nosaka pārbaudāmā priekšmeta ierobežojumus.

Uzticamība un pārliecība lietderības revīzijas veikšanā

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents caurskatāmā veidā ziņo par gūto pārliecību par pārbaudāmo priekšmetu un tā sasaisti ar revīzijas kritērijiem (ISSAI 3000/32).

Piemērošanas norādījumi:

27. Viss revīzijas darbs ir pārliecības nodrošināšanas veids, kur revidents piedāvā ticamu un derīgu informāciju potenciālajam lietotājam (parasti likumdevējam vai izpildvarai) par atbildīgās puses (parasti valsts iestādes) darbībām. "Ticama un derīga informācija" šajā kontekstā nozīmē, ka revīzijas secinājumi ir loģiski saistīti ar revīzijas mērķim (-iem) un kritērijiem, un tie ir pamatoti ar atbilstošiem pierādījumiem. Lai to panāktu, secinājumiem jābūt saistītiem ar revīzijas mērķi (-iem) un revīzijas kritērijiem, kā arī norādīti revīzijas ziņojumā tādā veidā, kas potenciālajam lietotājam rada pārliecību par atbilstību revīzijas kritērijiem.
28. Informācija par gūto pārliecību nodrošina potenciālo lietotāju izpratni, ka revīzijas secinājumi precīzi attaino revīzijas galvenā jautājuma būtību, respektīvi, ļauj potenciālajam lietotājam būt pārliecinātam, ka revīzijas secinājumi ir ticami un derīgi.
29. Lai to sasniegtu, revīzijas secinājumiem jābūt saistītiem ar revīzijas mērķi(-iem) un revīzijas kritērijiem, kā arī jābūt norādītiem revīzijas ziņojumā tādā veidā, lai veicinātu potenciālo lietotāju pārliecības līmeni par veiktā novērtējuma atbilstību revīzijas priekšmetam un noteiktajiem revīzijas kritērijiem.
30. Revīzijas secinājumi tiek izdarīti ar atbilstošu profesionālo spriedumu pamatojoties uz pieejamo informāciju. Ņemot vērā minēto, ir svarīgi, ka revīzijas secinājumi ir izdarīti uz pierādījumiem balstītiem konstatējumiem un attiecināmi uz piemērotajiem revīzijas kritērijiem. Līdz ar to, arī revīzijas konstatējumiem ir būtiska loma revīzijas secinājumu formulēšanā. Loģiskā procesa struktūra var tikt raksturota kā: "Konstatējums A, B, C un D salīdzinājumā ar atbilstoši piemēroto revīzijas kritēriju X, kas pamatoti ar atbilstošiem secinājumiem".
31. Lai izdarītu secinājumus, ir svarīgi, lai revīzijas konstatējumi būtu balstīti ar pietiekošiem un pamatotiem pierādījumiem. Ja pierādījumu iegūšanas procesā ir pieļautas jebkādas kļūdas, tas nozīmē, ka arī konstatējumi un secinājumi būs kļūdaini.
32. Savukārt, lai nodrošinātu pārliecību, secinājumi jābalsta uz atbilstošiem konstatējumiem, kas vērtēti attiecībā pret atbilstošiem revīzijas kritērijiem un pamatoti ar atbilstošiem pierādījumiem. Lai nodrošinātu potenciālo lietotāju izpratni, revidentam ir skaidri jānorāda sasaiste starp šiem elementiem. To nodrošina, skaidra un nepārprotama informācijas norāde revīzijas ziņojumā par to, ka konstatējumi, kritēriji un secinājumi ir izstrādāti līdzsvarotā un pamatotā veidā un kā

konstatējumi vai konstatējumu kopa apvienota vispārējos secinājumos (ISSAI 100/32). Ja šis process veikts atbilstoši, tad potenciālie lietotāji gūst pārliecību par secinājumu atbilstību un uzskatāms, ka revidents ir nodrošinājis pārliecības sniegšanu.

Pārliecības nodrošināšanas veidi

33. Pārliecība var tikt nodrošināta dažādos veidos, kā, piemēram, bet ne tikai:
- a) ar vispārīga novērtējuma sniegšanu par ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes aspektiem, ja revīzijas mērķis, tās priekšmets, iegūtie pierādījumi un konstatējumi ļauj izdarīt secinājumus par iepriekšminētajiem aspektiem; vai
 - b) sniedzot konkrētu informāciju par dažādiem aspektiem, ieskaitot revīzijas mērķi, tās jautājumiem, iegūtajiem pierādījumiem, piemērotajiem revīzijas kritērijiem, konstatējumiem un secinājumiem.
34. Par labo praksi uzskatāma apzināta izvēle, kas pamatota ar apstākļiem par to, kā pārliecības aspekti tiek norādīti revīzijas ziņojumā. Ir svarīgi, lai iepriekš minētais pārliecības nodrošināšanas veids a) netiktu jaukts ar oficiālu atzinuma sniegšanu, kurā tiek ietverts arī ticamības līmeņa norādes. Salīdzinājumā ar atzinuma sniegšanu par finanšu pārskatiem, formāla atzinuma sniegšana lietderības revīzijas gadījumā nav iespējama. Šajā gadījumā pārliecības nodrošināšanas aspekti būs aplūkoti ISSAI 100/32 sadaļā “Citos veidos”.

Revīzijas mērķis(-i)

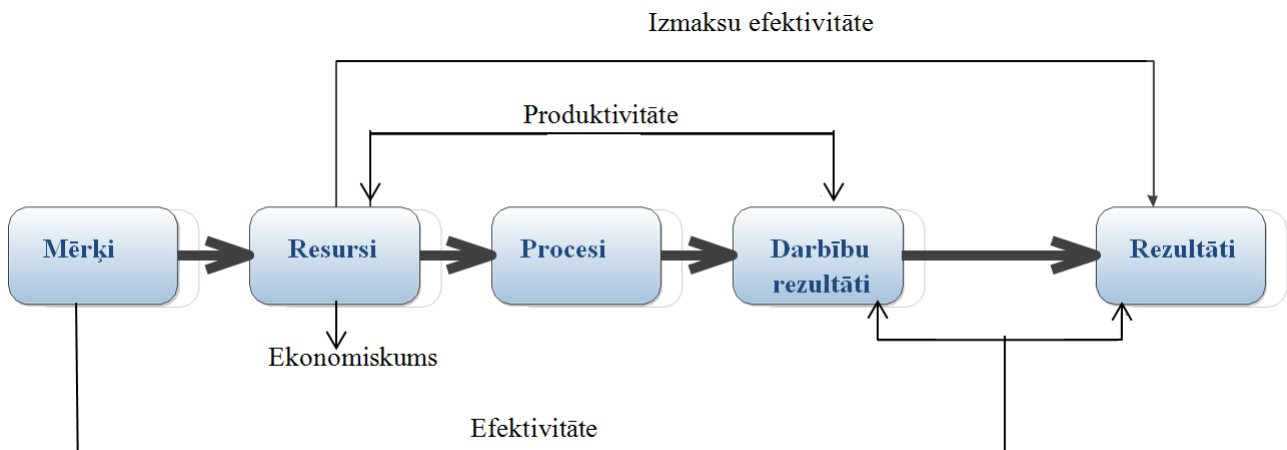
Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents skaidri nosaka mērķi(-us), kas attiecas uz ekonomiskuma, produktivitātes un/vai efektivitātes principiem (ISSAI 3000/35).

Piemērošanas norādījumi:

35. Revīzijas mērķis(-i) attiecas uz revīzijas veikšanas iemesliem un ko revidents cenšas sasniegt, veicot revīziju. Revīzijas mērķis(-i) ir jāformulē tā, lai varētu secināt, vai mērķis(-i) tika sasniegts pēc revīzijas pabeigšanas.
36. Tā ir labā prakse noteikt revīzijas mērķi(-us) jau plānošanas sākuma posma stadijā, lai noteiktu jautājumus, kas jārevidē un par kuriem jāsaņem ziņojums. Revīzijas mērķis(-i) nosaka pārbaudāmo priekšmetu, kas tiek formulēts revīzijas jautājumos, un sniedz atbildi, kāpēc revīzija tiek veikta. Revīzijas mērķis(-i) un apjoms ir savstarpēji saistīti un jāapsver abi kopā. Turpmāka informācija par revīzijas mērķa(-u) noteikšanu tiek sniegta GUID 3920.

37. Nosakot lietderības revīziju - ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes principiem ir centrālā loma. Attiecība starp šiem trim principiem ir paskaidrota 1. attēlā. Šajā attēlā resursi attiecas uz finanšu, cilvēku un materiāliem resursiem, kurus izpildvara izmanto intervences nodrošināšanai (valdības iniciatīvas, politika, sistēmas, darbības, rīcībpolitika vai iestādes). Darbību rezultāti saistāmi ar kapitāla precēm un pakalpojumiem, kas izriet no valdības īstenotās intervences. Rezultāti attiecas uz iespējamo vai sasniegto valdības intervences tiešo rezultātu - darbību radītajām sekām. Tās var būt īstermiņa, vidēja termiņa vai pat ilgtermiņa (ilgtermiņa sekas tiek raksturotas kā "ietekme").



Ekonomiskums

38. Ekonomiskuma revidēšana nozīmē koncentrēt revīziju uz to, kā valdība spēj samazināt resursu (ieguldījumu) izmaksas, ņemot vērā šo resursu atbilstošo kvalitāti. Šis revīzijas veids koncentrējas uz ieguldījumu. Galvenais jautājums ir šāds: "Vai resursi ir savlaicīgi pieejami, atbilstošā apmērā un kvalitātē un par labāko cenu?" Kvalitāte ir svarīgs jēdziens attiecībā uz ieguldījumu (gan attiecībā uz ekonomiskumu, gan uz produktivitāti).

Produktivitāte

39. Produktivitātes revidēšana nozīmē koncentrēt revīziju uz to, vai izmantotie resursi ir tikuši optimāli vai apmierinoši izmantoti, vai tādi paši vai līdzīgi rezultāti būtu tikuši sasniegti kvalitātes un aprites laika ziņā ar mazākiem resursiem. Produktivitāte koncentrējas ne tikai uz resursu ieguldījumu, bet arī uz attiecībām starp ieguldījumu un tiešajiem – darbību rezultātiem. Galvenie jautājumi ir šādi: "Vai mēs saņemam maksimālo galaproduktu skaita un kvalitātes ziņā no mūsu ieguldījumiem un darbībām?" vai "Vai tādi paši rezultāti varētu tikt iegūti ar mazākiem ieguldījumiem?"

40. Revīzijas par produktivitāti var tikt vērstas uz tehnisko produktivitāti (piemēram, vai procesi var tikt racionalizēti, lai uzlabotu lietderību?), sadales produktivitāti (piemēram, vai produktivitāte var tikt uzlabota, sadalot resursus atšķirīgi, piemēram, virzot tos uz rīkiem, kas nodrošina vislabāko galaproduktu?), vai mēroga vai sinerģijas produktivitāti (piemēram, vai to pašu galaproduktu var iegūt ar mazāku ieguldījumu, daloties ar līdzekļiem vai procesiem, vai pat apvienojot organizācijas?).

41. Produktivitāte ir relatīvs jēdziens. Procesi, instrumenti, rīcībpolitika ir vairāk vai mazāk produktīva, nekā citas. Tas nozīmē, ka revīzijai par produktivitāti ir nepieciešams kāds kompromiss. Piemēri: līdzīgu darbību salīdzināšana līdzīgās iestādēs, viena procesa salīdzināšana (vienā iestādē) ar tādu pašu procesu pagātnē, procesa salīdzināšana pirms un pēc

pārņemšanas (politikas vai procedūras?), organizācijas produktivitātes salīdzināšana ar veiksmīgu organizāciju pieņemtu īpašību kopumu.

Efektivitāte

42. Efektivitāte parāda apmēru, kādā politikas mērķi ir tikuši sasniegti ar darbību tiešajiem rezultātiem. Tā atklāj attiecības starp mērķiem vai uzdevumiem no vienas puses, un galaproduktiem vai rezultātiem no otras puses. Kā jau attēlā Nr.1 parādīts, efektivitātes jautājums sastāv no divām daļām: pirmkārt, kādā apmērā mērķi ir tikuši sasniegti un otrkārt, vai tas var tikt attiecināts uz īstenoto politiku. Abas daļas tiks īsumā aplūkotas turpmāk tekstā.

Kvalitāte

Ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes definīcijā galaprodukta kvalitāte ir būtisks faktors. Ja darbību rezultātā preču vai pakalpojuma sniegšanas izmaksas ir samazinājušās, bet vienlaikus ir samazinājusies arī to kvalitāte ir pamats apšaubīt, ka ekonomiskums, produktivitāte un efektivitāte ir sasniegta šādu izmaiņu rezultātā. Tāpēc ir svarīgi novērtēt vai un kā kvalitāte tikusi ietekmēta, cenšoties sasniegt atbilstošus ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes rādītājus. Nereti, konkrētiem produktiem un pakalpojumiem ir skaidri noteikti kvalitātes kritēriji un tie var tik izmantoti izvērtējuma veikšanai revīzijas ietvaros. Citos gadījumos arī klientu apmierinātības izvērtējums var tikt izmantoti, lai novērtētu produktu vai pakalpojumu kvalitāti.

43. Uz pirmo jautājumu: "Cik lielā mērā rīcībpolitikas vai politikas mērķi tikuši sasniegti?", var atbildēt uz rezultātu balstīta revīzijas pieeja. Šādās revīzijās galvenā uzmanība ir vērsta uz mērķiem (vai tie ir specifiski un izmērāmi?) un uz salīdzinājumu starp faktisko rezultātu un / vai to rādītājiem, kā arī to mērķiem (papildus informāciju par uz rezultātiem balstītu revīzijas pieeju skatīt 61. punktā).
44. Uz rezultātu balstītā revīzijas pieejā izpildes un rezultātu rādītāju novērtēšana, kā arī to salīdzināšana pret mērķi sniedz priekšstatu par efektivitātes aspektiem, bet neatklāj cēloņsakarības starp sasniegtajiem rezultātu rādītājiem un rīcībpolitiku, kas tikusi revidēta. Tāpat tā neatklāj iemeslus par darbību faktisko izpildījuma sasniegumu. Savukārt efektivitātes jautājuma otrā daļa var tikt vērsta uz rīcībpolitikas mērķu sasniegšanu izpildes novērtējumu. Izvērtējot efektivitātes aspektus revīzijas ietvaros, vajadzētu noteikt attiecību starp sasniegtajiem mērķiem un īstenoto rīcībpolitiku. Šajā procesā noderīgas ir "pārmaiņu teorijas" metodes un instrumenti.

Pārmaiņu teorija

Apraksta kā un vai plānotās iniciatīvas, kā arī rīcībpolitika būs īstenojama. Šo procesu var aplūkot shematiski kurā norādīti plānotie resursi, darbību rezultāti un to rādītāji (attēls Nr.1). Tas raksturo pieņēmumus par to kā plānotie resursu ieguldījumi veicinās darbību vēlamu rezultātu un to rādītāju sasniegšanu, respektīvi, kā šis pārmaiņu process tiks īstenots. Politikas vai konkrētās rīcībpolitikas pārmaiņu teorētisko aspektu identificēšanai veic galveno dokumentu analīzi, kurā tā ir aprakstīta, kā arī veic atbildīgo amatpersonu intervijas. Tas ļauj revidentam (un dažkārt arī atbildīgajām amatpersonām) gūt priekšstatu par pieņēmumiem un cēloņsakarībām starp politikas vai rīcībpolitikas darbību rezultātiem un to paredzēto mērķu sasniegšanas rādītājiem.

45. Efektivitāte var tikt vērtēta izmantojot dažādas metodes. Visplašāk pielietotā metode ir situācijas salīdzināšana pirms un pēc politikas vai rīcībpolitikas ieviešanas, ietverot kontrolgrupas izvērtējumu, kas nav uzskatāma par konkrētās politikas vai rīcībpolitikas mērķa grupu (hipotētiski). To var veikt pēc nejaušas izlases principa vai izvēloties kvazi-eksperimentālo pieeju¹. Tomēr, dažreiz kvalitatīvās novērtēšanas metodes var būt piemērotākas, lai gūtu priekšstatu par cēloņsakarībām starp politiku vai rīcībpolitiku un tās ietekmi, jo īpaši, lai rastu atbildi uz jautājumu “kas un kam (kādām mērķa grupām), kā arī pie kādiem nosacījumiem būtu piemērotāks?”. Izstrādājot revīzijas secinājumus par politiku vai rīcībpolitiku un tās ietekmes cēloņsakarībām, ir svarīgi nodrošināt caurskatāmību par izvēlētajās metodes atbilstību un izmantotajiem ierobežojumiem. Ir pieejamas dažādas (novērtēšanas metožu) rokasgrāmatas, kurās sniegtas vadlīnijas par atbilstošāko metožu izvēli.
46. Vēl viena lietderības revīzijās bieži izmantota pieeja ir nekoncentrēšanās uz pašu efektivitāti, bet gan uz apstākļiem, kas ir (būtu) nepieciešami efektivitātes nodrošināšanai. Šie apstākļi var ietvert sevī labas pārvaldības praksi un procedūras, lai nodrošinātu pareizu un savlaicīgu pakalpojumu piegādi (attēls Nr.1 “Darbību rezultāti”). Citi apstākļi var būt apmērs, kādā mērķa grupas ir tikušas sasniegtas, vai izpildes līmenis. Šiem revīzijas veidiem parasti ir uz procesu balstītas revīzijas vai programmas novērtēšanas īpašības. Dati no izpildes vadības sistēmas var būt derīgi šiem revīzijas veidiem, taču ļoti svarīga šo datu kvalitātes novērtēšana.
47. Lai gan konkrētā revīzijā parasti necenšas nonākt pie secinājumiem visos trijos aspektos (t.i. ekonomiskums, produktivitāte un efektivitāte), ierobežots ieguvums var tikt saņemts no darbības ekonomiskuma vai produktivitātes aspektu atsevišķas novērtēšanas, vismaz īsumā neaplūkojot efektivitāti. Piemēram, vērtējot ekonomiskumu, vismaz īsumā neapskatot arī konkrētās politikas vai rīcībpolitikas rezultātus var radīt izmaksu ziņā lētāku risinājumu, bet ar iespējamu zemāku intervences ietekmi konkrētajā politikas jomā. Pretēji tam, revīzijā par efektivitāti revidents var vēlēties aplūkot arī ekonomiskuma vai produktivitātes aspektus: revidējamās vienības, rīcības, programmas vai darbības rezultātiem var būt vēlamā ietekme, bet vai izmantotie resursi tā sasniegšanai tika izmantoti ekonomiski vai produktīvi?

¹ Plašā sociālo un ekonomisko apstākļu lokā nejauša atlase nav iespējama vai nav vēlama, un ir izstrādātas dažādas pieejas, lai pārvarētu atlases novirzi, kas rodas intervences un kontroles grupu izvēlē. Šo pieeju mērķis ir atrast veidus, kā izveidot salīdzinājuma grupu, kas novērš vai pārvar atlases novirzes cēloņus un tādējādi efektīvi imitē to, ko piedāvā nejaušas atlases izmēģinājums varētu piedāvāt. Pēc būtības šo pieeju mērķis ir atlasīt kontroles grupu, kuras dalībnieki ir izslēgti no intervences, pamatojoties uz faktoriem, kas nav saistīti ar viņu raksturojumu un viņu iespējamajiem rezultātiem intervences gadījumā

48. Revīzijai nav obligāti jākoncentrējas tikai uz politikas plānoto ietekmi. Revidentam būtu svarīgi izvērtēt arī pozitīvu vai negatīvu neplānotu ietekmi. Neplānotu ietekmi var novērtēt veicot rīcībpolitikas mērķa grupas un citu ieinteresēto pušu intervijas, kā arī analizējot iepriekšējo revīziju rezultātus par konkrēto politikas jomu. Neplānotas ietekmes uzsvēršana revīzijas ziņojuma var būt noderīga gadījumos, ja revidējamā vienība to nav apzinājusi un/vai tā nav iekļauta pārmaiņu teorijā kā tas aprakstīts galvenajos nozares politikas vai rīcībpolitikas dokumentos.

Izmaksu efektivitāte

49. Izmaksu efektivitāte apvieno ekonomiskuma un efektivitātes elementus (skatīt attēlu Nr.1), analizējot sakarību starp produkta, projekta vai rīcībpolitikas rezultātīvajiem rādītājiem un ieguldītajiem resursiem (cilvēkresursu un naudas izteiksmē). Šādas analīzes rezultātu var attēlot kā attiecību: izmaksas pret vienu sasniegtā rezultāta rādītāja vienību vai sasniegtā rezultāta rādītāja apjoms pret vienu izmaksas vienību. Piemērs tam ir izdevumi, lai samazinātu CO2 izmešus par vienu kilogramu. To var raksturot kā X *euro*/kg pret samazināto CO2 izmešu daudzumu vai X kg samazinātais CO2 izmešu daudzums pret vienu iztērēto *euro*.

Taisnīgums un lietderības revīzija

Dažas ARI taisnīgumu raksturo kā ceturto pamatelementu līdztekus ekonomiskumam, produktivitātei un efektivitātei. Šis princips raksturo, ka ikvienam ir jābūt iespējam īstenot savas pilsoniskās tiesības (tajā skaitā ievērojot vārda brīvību, informācijas pieejamību, tiesības apvienoties biedrībās un citās sabiedriskās organizācijās, tiesības vēlēties, dzimumu līdztiesību), kā arī politiskās un sociālās tiesības (piemēram, tiesības saņemt veselības aprūpi, tiesības uz mājokli un personas aizsardzību). Sociālās attīstības un aizsardzības politikai ir liela loma vispārējā taisnīguma principa nodrošināšanā. Taisnīgums var tikt analizēts lietderības revīzijas ietvaros kā papildus aspekts vai arī kā efektivitātes apstāklis, ja šāda principa ievērošana ir noteikta kā politikas vai rīcībpolitikas mērķis. Taisnīguma principu novērtēšana var ietvert pakalpojuma pieejamības, to izplatības, kā arī reģionālās nevienlīdzības ietekmes analīzi.

Revīzijas pieeja

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents izvēlas uz rezultātu, problēmu vai sistēmu balstītu revīzijas pieeju vai to kombināciju (ISSAI 3000/40).

Piemērošanas norādījumi:

50. Revīzijas pieeja nosaka plānotās pārbaudes raksturu. Revīzijas pieejai ir svarīga saikne starp revīzijas mērķi(-iem), kritērijiem un darbu, kas veikts pierādījumu iegūšanai. Lietderības revīzijas veikšanā tiek izmantota viena no trim pieejām vai to kombinācija:

- a) uz rezultātu balstīta pieeja novērtē, vai rezultāta vai galaprodukta mērķi ir sasniegti kā plānots un vai rīcībpolitikas rezultāti darbojas un vai pakalpojumi tiek sniegti saskaņā ar plānoto;
- b) uz problēmām balstīta pieeja pārbauda, apliecina un analizē konkrētu problēmu cēloņus un novirzes no kritērijiem;
- c) uz sistēmu balstīta pieeja, kas pārbauda vadības sistēmu, piemēram, finanšu vadības sistēmas, pareizu funkcionēšanu.

51. *Uz rezultātu balstīta pieeja* parasti galvenokārt aplūko šādus jautājumus:

"Kāda ir izpilde vai kādi rezultāti ir tikuši sasniegti, un vai prasības vai mērķi ir izpildīti?" Šajā pieejā revidents pēta reālo izpildi, rezultātus un attiecina tos uz (kritērijiem, kas balstīti uz) politikas mērķiem/uzdevumiem. Konstatējumi tādējādi bieži vien tiek izteikti kā novirze no kritērijiem. Ja tiek sniegti ieteikumi, tie parasti tiek formulēti ar mērķi novērst šādas novirzes. Perspektīva šajā sakarā parasti ir normatīva.

52. *Uz problēmu balstīta pieeja*, nodarbojas ar problēmu apstiprināšanu un analīzi. Sākuma punkts ir novirzes noteikšana starp problēmu un vēlamā vai iespējamā stāvokli. Šajā gadījumā revīzijas kritērijiem ir mazāka loma nekā uz rezultātu balstītā revīzijas pieejā. Tie tiek galvenokārt izmantoti revīzijas sākuma posmam, lai identificētu problēmas. Revīzijas galvenais uzdevums ir apstiprināt noteikto problēmu eksistenci un analizēt to cēloņus no dažādiem skatupunktiem (problēmas, kas attiecas uz valdības rīcībpolitikas vai pasākumu ekonomiskumu, produktivitāti un efektivitāti). *Uz problēmu balstīta pieeja* parasti galvenokārt aplūko šādus jautājumus: "Kāda ir problēma, kādi ir tās cēloņi? Cik lielā mērā valdība var risināt konstatēto problēmu? Kāda (ja tāda pastāv) ir valdības rīcībpolitika, lai risinātu problēmu?"

53. Salīdzināšanai paredzētie kritēriji tiek veidoti procesā un ir atkarīgi lielā mērā no hipotēžu pārbaudes rezultātiem. Revidents var izmantot dažādas metodes un nav ierobežots analītiskā darba veikšanai. Tas var ietvert sevī metodes, lai rastu atbildes uz revīzijas jautājumiem vai koncentrēties uz izvirzīto hipotēžu pārbaudi. Tiek ņemti vērā visi iespējamie būtiskie iemesli (tikai vispārējie mērķi tiek uzskatīti par pašsaprotamiem), tādējādi ierosinājumi veikt grozījumus normatīvajos aktos, noteikumos un valdības pasākumu struktūrā netiek izslēgti, ja ir redzams, ka pastāvošā struktūra rada būtiskas un pārbaudītas problēmas.

54. *Uz sistēmu balstīta pieeja* ir pieeja, kas galvenokārt nepievērš uzmanību politikai vai mērķiem, bet labi funkcionējošām vadības sistēmām, kas ir kā priekšnoteikums produktīvai un efektīvai

politikai. Šādu sistēmu piemēri ir finanšu pārvaldības sistēma, izvērtēšanas sistēma, kontroles sistēma vai informācijas un komunikāciju tehnoloģiju sistēmas. Šis revīzijas veids var izmantot aprakstošus jautājumus, piemēram:

- a) Kāds ir sistēmas mērķis?
- b) Kas ir atbildīgās personas sistēmā?
- c) Kādi ir katras šīs personas pienākumi?
- d) Kādi noteikumi un procedūras ir būtiskas?
- e) Kāda ir būtiskās informācijas plūsma?

Un var tikt papildināts ar vērtējošākiem jautājumiem, kā, piemēram:

- a) Cik lielā mērā ir izstrādāts derīgs plāns?
- b) Vai pastāv kvalitatīva uzraudzības sistēma?
- c) Vai uzraudzības informācijas salīdzinājums pret tā plānu nodrošinājis nepieciešamo korekciju veikšanu (ja nepieciešams)?
- d) Vai plānošana, uzraudzība un korekciju veikšana tiek dokumentēta sistemātiskā veidā, lai nodrošinātu atbildību līdz augstākajam vadības līmenim?
- e) Vai procesi tiek periodiski un atbilstoši novērtēti?

Revīzijas kritēriji

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents nosaka piemērotus revīzijas kritērijus, kas atbilst revīzijas mērķim un revīzijas jautājumiem, kā arī ir saistīti ar ekonomiskuma, produktivitātes un/vai efektivitātes principiem (ISSAI 3000/45).

Revidents revīzijas plānošanas un/vai pierādījumu iegūšanas posmā apspriež revīzijas kritērijus ar revidējamo vienību (ISSAI 3000/49).

Piemērošanas norādījumi

55. Revīzijas kritēriji attaino standartu pret kuru tiek novērtēti revīzijas pierādījumi.. Lietderības revīzijas kritēriji ir pieņemami un sasniedzami, specifiski revīzijas izpildes standarti, attiecībā pret kuriem var tikt salīdzināta un novērtēta valdības pasākumu, sistēmu, darbību, rīcībpolitikas un vai organizāciju ekonomiskums, produktivitāte un efektivitāte, lai noteiktu, vai prasības ir apmierinātas vai pārsniegtas. Revīzijas kritērijiem ir jāsniedz novērtēšanas virziens (jāpalīdz revidentam atbildēt uz jautājumiem, piemēram, "Kā ir iespējams novērtēt esošo sniegumu? Kas tiek pieprasīts vai sagaidīts? Kādi rezultāti ir jāasniedz un kā?" -ar rīcībpolitikas palīdzību?").

56. Nosakot revīzijas kritērijus revidentam jānodrošina, lai tie būtu atbilstoši, saprotami, pilnīgi, ticami un objektīvi. Šo elementu raksturojums nosaka, ka:

- a) **Atbilstoši** revīzijas kritēriji nodrošina tādu revīzijas secinājumu izstrādi, kas palīdz potenciālajam lietotājam lēmuma pieņemšanas procesos un atbild uz sniedz atbildes uz revīzijas jautājumiem;
- b) **Saprotami** revīzijas kritēriji ir tādi, kas ir skaidri noteikti un tie nodrošina sasaisti ar revīzijas secinājumiem, kā arī nodrošina pilnīgu potenciālo lietotāju izpratni par tiem. Saprotami revīzijas kritēriji **nav** pakļauti plašai to interpretācijas iespējai;
- c) **Pilnīgi** revīzijas kritēriji ir tādi, kas ir pietiekami revīzijas darba veikšanai un satur visus būtiskos faktorus. Šādi revīzijas kritēriji ir nozīmīgi, kā arī nodrošina potenciālajam

lietotājam praktisku pārskatu informatīvam vai lēmuma pieņemšanas nolūkam;

- d) **Ticami** revīzijas kritēriji ir tādi, kas nodrošina konsekveni izdarītajos secinājumos, ja tādus un pie tādiem pašiem apstākļiem izdarītu cits revidents;
- e) **Objektīvi** revīzijas kritēriji ir tādi, kas nerada aizspriedumus par tiem ne no revidenta, ne no revidējamās vienības puses.

57. Revīzijas kritēriji var būt kvantitatīvi vai kvalitatīvi, specifiski vai vispārēji, koncentrējoties uz vēlamā stāvokli saskaņā ar labas pārvaldības principiem, zinātniskajām atziņām un vispārpieņemto labo praksi; vai vēlamā stāvokli kāds būtu (pie labākiem apstākļiem) vai kādām būtu jābūt atbilstoši tiesību aktiem, noteikumiem un noteiktajiem mērķiem. Bez tiesību aktiem, revīzijas kritēriju noteikšanai var tikt izmantoti dažādi avoti, piemēram, noteikumi, standarti, labas pārvaldības principi, labās prakses piemēri, izpildes novērtējuma sistēmas, kā arī iestādes administratīvās procedūras un politikas.

58. Revīzijas kritēriji var pildīt vairākas nopietnas funkcijas, lai palīdzētu veikt lietderības revīziju, tostarp:

- a) sniedzot pamatu pierādījumu izvērtēšanai, revīzijas konstatējumu un secinājumu izdarīšanai par revīzijas mērķiem;
- b) palīdzot izveidot novērojumu formu un struktūru;
- c) veidojot vispārējo pamatu saziņai revīzijas grupā un ar ARI vadību attiecībā uz revīzijas raksturu;
- d) veidojot pamatu saziņai ar revidējamās vienības vadību; un
- e) veidojot pamatu datu iegūšanai un nodrošinot pamatu revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūru izstrādei.

59. Lietderības revīzijas veikšanā galvenie ekonomiskuma, produktivitātes un efektivitātes jēdzieni tiek interpretēti saistībā ar pārbaudāmo priekšmetu, un parasti rezultātā iegūtie kritēriji katrā revīzijā būs citādi. Taču iegūtie kritēriji var arī tikt izmantoti citām revīzijām tajā pašā iestādē vai citām iestādēm līdzīga apjoma revīzijās..

60. Revīzijas kritērijus nosaka revidents. Taču tie ir jāapspriež ar revidējamo vienību (un iespējams ar citām ieinteresētajām pusēm) revīzijas plānošanas posmā vai vēlākais revīzijas veikšanas laikā. Tādēļ ir svarīgi skaidri noteikt kritērijus, attiecībā pret kuriem tiks novērtēta revidējamā vienība.

Revīzijas risks

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents aktīvi pārvalda revīzijas risku, lai izvairītos no nepareizu vai nepilnīgu revīzijas konstatējumu, secinājumu un ieteikumu izdarīšanas, sniedzot neobjektīvu informāciju vai informāciju bez pievienotās vērtības (ISSAI 3000/52).

Piemērošanas norādījumi

61. Revīzijas risks ir iespēja, ka revidenta konstatējumi, secinājumi un ieteikumi var būt nepareizi vai nepilnīgi tādu faktoru rezultātā, kā nepietiekami un/vai neatbilstoši pierādījumi, nepiemērots revīzijas process vai apzināta informācijas nesniegšana vai nepatiesa informācija tās sagrozīšanas vai krāpšanas rezultātā.

62. Revīzijas riska mazināšana ir iestrādāta visā lietderības revīzijas procesā un metodoloģijā. Lai

pārvaldītu revīzijas risku, revidentam ir:

- a) jānosaka riski;
- b) jāizvērtē riski;
- c) jāizstrādā un jāievieš stratēģija risku novēršanai un mazināšanai;
- d) jāuzrauga revīzijas risku un tā samazināšanas stratēģijas revīzijas procesā un jāveic nepieciešamās korekcijas atkarībā no mainīgajiem apstākļiem (t.i., jāpiemēro riska vadības pieeja saskaroties ar revīzijas risku).

Saziņa

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents revīzijas laikā, plāno un uztur efektīvu, kā arī atbilstošu saziņu ar revidējamo vienību un attiecīgajām ieinteresētajām pusēm par galvenajiem revīzijas aspektiem un nosaka katrā revīzijā saziņas veidu un saturu (ISSAI 3000/55).

Revidents nodrošina, lai saziņa ar ieinteresētajām pusēm neietekmētu ARI neatkarību un objektivitāti (ISSAI 3000/59).

ARI skaidri norāda lietderības revīzijas laikā ievērotos revīzijas standartus (ISSAI 3000/61).

Piemērošanas norādījumi

63. Labu un atbilstošu ārējo attiecību veidošana bieži vien ir svarīgs faktors produktīvas un efektīvas valdības programmu revīzijas veikšanā. Revīzijas progress un rezultāts tiks uzlabots, ja revīzijas grupa var izveidot labu kontaktu un veicināt uzticamību, izmantojot profesionālu pieeju visā revīzijas laikā. Jāpatur prātā, ka ARI ir tā, kas revīzijā cenšas iegūt piekļuvi avotiem, datiem un argumentiem. Bez labas saziņas var rasties sarežģījumi šādu darbību veiksmīgai veikšanai.

Revidējamā vienība

64. Saziņas process starp revidentu un revidējamo vienību sākas revīzijas plānošanas posmā un turpinās revīzijas procesā savstarpējas mijiedarbības konstruktīvā procesā, izvērtējot dažādus konstatējumus, argumentus un perspektīvas.

65. Revidentam ir jāinformē revidējamā vienība par revīzijas pārbaudāmo priekšmetu, tās mērķi(-iem), kritērijiem, jautājumiem, revidējamo laika periodu un valdības pasākumiem, organizācijām un/vai rīcībpolitiku, kas tiks iekļautas revīzijā, cik ātri vien iespējams pēc lēmuma pieņemšanas par revīzijas uzsākšanu.

66. Informēšana par šiem galvenajiem aspektiem pirms revīzijas uzsākšanas sniedz skaidru izpratni par to, ko ir plānots panākt ar revīziju, kāpēc tā tiek veikta, kādi varētu būt tās rezultāti un kā revīzija ietekmēs revidējamo vienību (piemēram, laiks, dokumentācija un resursi). Tā rada pamatu viedokļu apmaiņai, izvairoties no pārpratumiem, kā arī veicina procesu. Tas nenozīmē, ka revidējamā vienība nosaka apstākļus vai kādā veidā kontrolē revīzijas procesu, bet tas nozīmē konstruktīvu saziņas procesa izveidi. Efektīvai revīzijas veikšanai ir svarīga revidējamās vienības darbinieku palīdzība. Aktīvs dialogs revīzijas laikā ar revidējamo vienību, ekspertiem un citām personām padara iespējamu, piemēram, pastāvīgu revidenta izpratnes un sākotnējo revīzijas konstatējumu apstiprināšanu.

67. Šādas tēmas var kalpot kā piemērs tālākajai diskusijai starp revidentu un revidējamo vienību:

- a) revīzijas apjoms, revīzijas kritēriji, revīzijas metodoloģija un plānotais revīzijas process;
- b) svarīgās funkcijas un personas datu iegūšanā un, ar ko ARI var sazināties, plānotie dokumentu veidi un apmērs, ko ARI varētu pieprasīt;
- c) kā informēt revidējamās vienības atbildīgās amatpersonas par konstatējumiem un revīzijas progresu;
- d) spēja veikt revīziju saskaņā ar plānu (piemēram, resursi, laika grafiks, apjoms).

68. Ja revīzijas laikā tiek iegūti svarīgi revīzijas konstatējumi, par tiem ARI savlaicīgi ir jāinformē par pārvaldību atbildīgās amatpersonas vai institūcijas.

69. Nedrīkst aizmirst arī par revidējamās vienības atgriezeniskās saites svarīgumu, par to, cik labi darbojas saziņas process revīzijas laikā, un vai pastāv uzlabojumu iespējas. Ir svarīgi vēlāk pārbaudīt, vai revidējamā vienība uzskata revīzijas ziņojumu par godīgu, vispusīgu un noderīgu.

Citas ieinteresētās puses

70. Labas ārējās attiecības ir svarīgas ne tikai īstermiņā, lai iegūtu piekļuvi informācijai un labāk izprastu pārbaudāmo priekšmetu; tās ir tikpat svarīgas ilgtermiņā, lai ARI iegūtu ieinteresēto pušu uzticību, cieņu un ticamību.

71. Dažas no galvenajām ieinteresēto pušu grupām ir:

- a) Likumdevējs.
- b) Izpildvara (ne revidējamā vienība).
- c) Iedzīvotāji.
- d) Mediji.
- e) Akadēmiskā sabiedrība.
- f) Nevalstiskās organizācijas.

72. Revidentam saziņas laikā ar ieinteresētajām pusēm ir jābūt un jātiek uztvertam kā neitrālam no visām ietekmēm, kas varētu negatīvi ietekmēt ARI vai revidenta objektivitāti. Tādējādi revidentam ir jābūt neatkarīgam. Plašāka informācija par neatkarību tiek sniegta nodaļā "Neatkarība un ētika".

73. Sīkāk ar informāciju par saziņas procesu var iepazīties GIUD 3920.

Prasmes

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

ARI nodrošina, lai revīzijas grupai kopumā būtu atbilstoša profesionālā kompetence revīzijas veikšanai (ISSAI 3000/63).

Piemērošanas norādījumi

74. Lietderības revīzijas veikšana ir uz zināšanām balstīta sarežģīta pētnieciska darbība, kurā profesionālās vērtības spēlē galveno lomu. Vērtības ietver sevī revidentam sniegtu iespēju iegūt prasmes un kvalitatīvus rezultātus viņa veiktajās revīzijās. Tas ietver sevī stimulējošas vides izveidošanu, kas veicina kvalitātes uzlabojumus.

75. Lai kļūtu par lietderības revīzijas revidentu, lietderības revīzijas grupas vadītāju vai lietderības revīzijas vadītāju, nepieciešams plašs zināšanu un iemaņu klāsts dažādās jomās, piemēram:

- a) pētniecības darbā,

- b) sociālajās zinātnēs,
 - c) zinātniskās izmeklēšanas/novērtēšanas metodēs un pieredze šādu zināšanu praktiskajā piemērošanā,
 - d) labas zināšanas par organizatorisko vadību,
 - e) zināšanas par valsts pārvaldes iestādēm, to funkcijām un rīcībpolitiku,
 - f) personiskās īpašības kā, piemēram, godprātība, radošums, spriestspēja, analītiskā domāšana un spēja strādāt komandā,
 - g) spēja skaidri un efektīvi komunicēt, kā mutvārdos tā rakstveidā,
 - h) īpašas zināšanas atkarībā no konkrētās revīzijas satura (piemēram, statistikā, informācijas tehnoloģiju (IT) jomā, inženierzinātnēs) vai eksperta līmeņa zināšanas jomā, ko aptver revīzijas priekšmets.
76. Īpašas zināšanas par dažādām funkcionālajām revidējamajām jomām arī var būt lietderīgas, taču ne vienmēr lietderības revīzijas veikšanā ir nepieciešamas īpašas prasmes grāmatvedībā un finanšu revīzijā. Ir svarīgi nodrošināt, lai kompetence tiktu veidota pakāpeniski, kā arī stimulēt dalīšanos ar zināšanām un saņemt apmācības organizācijā. Apmācības darbavietā var palīdzēt revidentam iegūt profesionālas zināšanas un iemaņas, kas nepieciešamas lietderības revīzijas veikšanā.
77. Bieži ARI organizē lietderības revīzijas veikšanu atsevišķi no finanšu un atbilstības revīzijas veikšanas, tādēļ būtu vēlams, lai darbinieki, kas tiek izvēlēti lietderības revīzijai, būtu ieguvuši citādas zināšanas un prasmes, nekā darbinieki, kas veic cita veida revīzijas. Lai izpildītu kvalitātes prasības, ir vēlams, lai ARI būtu izstrādāta apmācību un personāla profesionālās pilnveides programma, kas nodrošinātu, ka tās darbinieki uztur profesionālo kvalifikāciju, pastāvīgi izglītojoties un izejot apmācības. Galvenais attīstības procesa faktors ir mācīšanās praktiskajā revīzijas darbā.
78. Tālākizglītība un apmācība var ietvert sevī tādas tēmas, kā aktualitātes lietderības revīzijas veikšanas metodoloģijā, pētniecības modeļi, vadība vai uzraudzība, kvalitatīvas pētījumu metodes, gadījumu izpētes analīze, statistiskā izlases metodes, kvantitatīvās datu iegūšanas metodes, novērtēšanas modeļi, datu analīze un lasītājiem draudzīga ziņojuma rakstīšana. Tajā var tikt ietvertas arī tādas tēmas, kas saistītas ar revidenta pierādījumu iegūšanas darba aspektiem, piemēram, valsts pārvalde, sabiedriskā politika un tās struktūra, valsts pārvaldes politika, ekonomika, sociālās zinātnes vai informācijas tehnoloģiju zinātne. Kā labā prakse uzskatāma, ja tiek noteikta nepieciešamība revidentam uzturēt savas profesionālās zināšanas un prasmes, nosakot profesionālās tālākizglītības apguves stundu skaitu viena vai divu gadu periodā.
79. Tā kā lietderības revīzijas veikšana ir komandas darbs, kā labā prakse nav uzskatāma, ja revīziju veic viens revidents, ņemot vērā, ka tajā ietvertie jautājumi ir sarežģīti. Tādējādi visiem grupas locekļiem nav jāpieņem visām augstākminētajām prasmēm. ARI ne vienmēr spēj pieņemt darbā darbiniekus, kas atbilstu visām prasībām. Nepieciešamās prasmes var tikt iegūtas darbiniekam veicot pienākumus, ja darba kandidāti ir skaidri parādījuši savu potenciālu un zināšanas par lietderības revīzijas darbu.
80. Revidentam ir jābūt pienācīgai profesionālai lietpratībai, lai veiktu savu darbu. ARI ir jāpieņem darbā darbinieki ar pienācīgu kvalifikāciju, jāizstrādā politika un procedūras, lai apmācītu ARI darbiniekus un attīstītu viņu spējas veikt darbu efektīvi, jāsaņem rakstiski norādījumi par revīziju veikšanu, jāatbalsta ARI pieejamās prasmes un pieredze, kā arī jāpārbauda iekšējās procedūras.

Ekspertu darba izmantošana

81. Lietderības revīzijas veikšanā bieži vien tiek izmantoti eksperti, lai papildinātu revīzijas grupas prasmes un uzlabotu revīzijas kvalitāti. Eksperts nepieciešamības gadījumā ir persona vai firma ar īpašām iemaņām, zināšanām un pieredzi noteiktajā jomā, kas nav revīzijas veikšana. Pirms ekspertu darba izmantošanas, revidentam jāpārlicinās, ka ekspertam ir nepieciešamās zināšanas, kas nepieciešamas revīzijas mērķim, un ka viņš/viņa ir informēts par apstākļiem un ētikas prasībām. Ekspertam ir jābūt labi informētam par konfidencialitātes noteikumiem. Arī ārējam ekspertam, kurš tiek iesaistīts revīzijas darba procesā ir jā saglabā neatkarība no situācijām vai saistībām, kas var ietekmēt tā objektivitāti. Lai gan revidents var izmantot ekspertu darbu kā pierādījumus, revidents saglabā pilnu atbildību par revīzijas ziņojuma secinājumiem.

*Uzraudzība*Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

ARI nodrošina, lai revīzijas darbinieku darbs visos līmeņos un revīzijas posmos tiktu pienācīgi uzraudzīts visa revīzijas procesa laikā (ISSAI 3000/66).

Piemērošanas norādījumi

82. Uzraudzība ir būtiska, lai nodrošinātu revīzijas mērķu sasniegšanu un revīzijas darba kvalitātes uzturēšanu. Atbilstoša uzraudzība un kontrole tādējādi ir nepieciešama visos gadījumos, neatkarīgi no atsevišķu revidentu kompetences. Revīzijas uzraudzība ietver sevī pietiekamu instrukciju un norādījumu sniegšanu darbiniekiem, kas piesaistīti revīzijai, lai sasniegtu revīzijas mērķus un sekotu piemērojamajai metodoloģijai, tajā pašā laikā uzraugotajam personālam jābūt informētam par sastaptajām būtiskajām problēmām un jāpārbauda veiktais darbs. Uzraudzība ietver sevī:
- a) nodrošināšanu, lai visi revīzijas grupas locekļi izprastu revīzijas mērķus;
 - b) nodrošināšanu, lai visas revīzijas procedūras būtu piemērotas un pareizi veiktas;
 - c) nodrošināšanu, lai revīzijas pierādījumi būtu nozīmīgi, ticami, pietiekami un dokumentēti;
 - d) nodrošināšanu, lai tiktu ievēroti starptautiskie un nacionālie revīzijas veikšanas standarti;
 - e) sekošanu revīzijas uzdevuma progresam, lai nodrošinātu, ka budžets, laika un darba grafiki būtu ievēroti;
 - f) individuālu revīzijas grupas locekļu kompetences un spēju izvērtēšanu, vai viņiem ir pietiekami daudz laika darba veikšanai, vai viņi saprot norādījumus un vai darbs tiek veikts saskaņā ar plānoto revīzijas pieeju;
 - g) būtisku jautājumu, kas rodas revīzijas laikā, apsvēršanu, to nozīmīguma izvērtēšanu un attiecīgu grozījumu veikšanu plānotajā pieejā;
 - h) revidenta atbalstīšanu nepieciešamības gadījumā, lai pārvarētu problēmas revīzijā;
 - i) praktiska atbalsta sniegšanu problēmu risināšanā;
 - j) jautājumu identificēšanu, kuru atrisināšanai nepieciešams vairāk pieredzējušu revīzijas grupas dalībnieku atbalsts; un
 - k) revīzijas darba pārbaudi.
83. Darbinieku uzraudzības, revīzijas darba pārbaudes un pierādījumu raksturs un apmērs var atšķirties atkarībā no dažādiem faktoriem, piemēram, revīzijas organizācijas izmēra, darba svarīguma, darba kompleksitātes un darbinieku pieredzes.
84. Visu revīzijas darbu tā veikšanas laikā un, jo īpaši pirms revīzijas ziņojumu pabeigšanas

pārbauda vecākais revīzijas grupas loceklis. Pārbaude nodrošina revīzijas darbam vairāk nekā vienu pieredzes un sprieduma līmeni un tai jānodrošina, ka:

- a) revīzijas darbs ir ticis veikts saskaņā ar revīzijas plānu;
- b) veikto procedūru raksturs, laiks un apmērs atbilst revīzijas programmām;
- c) revīzijas procedūru un iegūto pierādījumu rezultāti ir skaidri atklāti revīzijas darba dokumentos, un iegūtie secinājumi atbilst veiktā darba rezultātiem;
- d) nepieciešamības gadījumā ir veiktas konsultācijas, un to rezultātā iegūtie padomi dokumentēti un ieviesti;
- e) iegūtie pierādījumi ir pietiekami un atbilstoši, lai pamatotu ziņojuma konstatējumus, secinājumus un ieteikumus.

Profesionālais spriedums un skepse

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents nodrošina profesionālo spriedumu un skepsi, un apsver jautājumus no dažādiem skatupunktiem, uzturot atvēru un objektīvu attieksmi pret dažādiem uzskatiem un argumentiem (ISSAI 3000/68).

Piemērošanas norādījumi

- 85. Profesionālais spriedums ir atbilstošās apmācības, zināšanu un pieredzes piemērošana informētu lēmumu pieņemšanā par darbību virzieniem, kas ir atbilstoši revīzijas uzdevuma apstākļiem. Revīzijas grupa lietderības revīzijas veikšanā iegūst lielu daudzumu revīzijai specifiskas informācijas un nodrošina noteiktu profesionālā sprieduma un piesardzības līmeni attiecībā uz būtiskajiem jautājumiem.
- 86. Papildus darbiniekiem, kuri ir tieši iesaistīti revīzijas veikšanā, profesionālais spriedums var ietvert sevī sadarbību ar citām ieinteresētajām pusēm, ārējiem speciālistiem un revīzijas organizācijas vadību.
- 87. Profesionāls spriedums ir būtisks pareizai revīzijas veikšanai. Šie ir paraugi tam, kādēļ profesionāls spriedums ir nepieciešams lietderības revīziju kontekstā:
 - a) nosakot un novērtējot jebkādas draudus neatkarībai, tostarp neatkarīgai rīcībai;
 - b) pieņemot lēmumu par pārbaudāmo priekšmetu (kas tiks revidēts?);
 - c) nosakot nepieciešamo izpratnes līmeni par revīzijas pārbaudāmo priekšmetu un attiecīgajiem apstākļiem;
 - d) nosakot revīzijas mērķi, revīzijas jautājumus un revīzijas apjomu;
 - e) nosakot kritērijus;
 - f) nosakot revīzijas procedūru raksturu, laiku un apmēru;
 - g) nosakot revīzijai nepieciešamās pārbaudes un konsultāciju procedūras, un to, kā notiks konsultēšanās;
 - h) nosakot, kuri konstatējumi ir pietiekami nozīmīgi, lai tos iekļautu ziņojumā;
 - i) novērtējot, vai ir iegūti pietiekami atbilstoši revīzijas pierādījumi, un vai ir nepieciešami papildus pierādījumi, lai atbildētu uz revīzijas jautājumiem un izdarītu secinājumus pret noteiktajiem mērķiem;
 - j) izdarot secinājumus, balstoties uz revīzijas pierādījumiem, kas iegūti salīdzinot ar kritērijiem un revīzijas mērķi(iem), un;
 - k) nosakot sniedzamos ieteikumus;

- 88. Profesionālā skepse nozīmē uzturēt profesionālu distanci no revidējamās vienības, saglabājot

izzinošu pieeju un nodrošinot revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības kritisku novērtējumu visa revīzijas procesa laikā. Ir svarīgi, lai revidents pastāvīgi uzturētu profesionālo skepsi un pielieto kritisku pieeju, nodrošinot racionālu novērtējumu un personiskās attieksmes norobežošanu. Šie ir piemēri tam, kādēļ profesionāla skepse ir nepieciešama lietderības revīziju kontekstā:

- a) lai izsvērtu vadības godīgumu;
- b) saņemto atbilžu uz pieprasījumu un citas informācijas, kas iegūta no vadības un par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām, izvērtēšanai;
- c) riska novērtējuma pārskatīšanai, ja ir identificēta būtiska vai svarīga neatbilstoša informācija;
- d) pietiekamu procedūru plānošanai, lai izvērtētu datu ticamību, kas tiks izmantoti revīzijas laikā;
- e) būt uzmanīgiem pārbaudot iegūtos revīzijas pierādījumus, lai tie nebūtu pretrunā ar citu revīziju ietvaros iegūto pierādījumu izvērtējumu.

89. Profesionālā skepse bieži tiek saglabāta dažādās pārrunās ar revīzijas grupu, vadību un par pārvaldību atbildīgajām amatpersonām vai institūcijām. Šie ir piemēri tam, kā profesionālā skepse var tikt piemērota un novērtēta dažādos revīzijas posmos, taču saraksts nav visaptverošs:

- a) revidents novērtē ne tikai pierādījumus, kas pamato galīgos secinājumus, bet arī revīzijas argumentācijas loģiku, apskatītos alternatīvos viedokļus un izmaiņas pieejā visā revīzijas laikā, papildinot to arī ar savu profesionālo izpratni;
- b) revidents pārbauda vadības viedokli un pieņēmumus, nevis vienkārši tos pieņem;
- c) revidents pārbauda dokumentu avota ticamību.

90. Revidentam ir jāpieņem uzskati un argumenti, un jāaplūko jautājumi no dažādiem skatupunktiem. Tas ir nepieciešams, lai izvairītos no sprieduma vai neobjektivitātes kļūdām. Tieši tādēļ, ir svarīgi, lai revidents pastāvīgi uzturētu profesionālo skepsi un pielieto kritisku pieeju, nodrošinot racionālu novērtējumu un personiskās attieksmes norobežošanu.

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revīzijas plānošanas posmā, kā arī visas revīzijas procesa laikā, revidentam ir jānovērtē un jāapzinās krāpšanas riska iespējamība (ISSAI 3000/73).

Piemērošanas norādījumi

91. Krāpšana tiek raksturota kā apzināta vienas vai vairāku darbinieku, vadības, par pārvaldību atbildīgo amatpersonu vai trešo personu rīcība, kurā ir iesaistīta maldināšana, lai iegūtu nepamatotas vai nelikumības priekšrocības, piemēram:

- a) līgumsaistību nepildīšana,
- b) noruna, piešķirot dotācijas un finansiālu atbalstu,
- c) slepena noruna, solot vai piešķirot līguma slēgšanu,
- d) viltus darbības,
- e) negodīga rīcība,
- f) nepatiesi apgalvojumi,
- g) krāpnieciska noklusēšana,
- h) pretlikumīgas darbības,
- i) apzināti nepatiesa informācija,

- j) neatbilstības,
- k) kukuļi,
- l) slepena komisijas maksa, un
- m) zādzība.

92. Krāpšana atšķirībā no kļūdas ir apzināta un parasti ietver sevī apzinātu faktu slēpšanu. Tajā var būt iesaistīta viena vai vairākas personas no revidējamās vienības vai trešās puses. Primārā atbildība par krāpšanas risku prevenciju un atklāšana ir revidējamās vienības atbildīgajām amatpersonām un tās vadībai. Revidenta pienākums ir noteikt un izvērtēt krāpšanas risku, kur tas ir nozīmīgs. Revidentam ir jānosaka arī revīzijas procedūras, lai reaģētu uz šiem riskiem.
93. Revidentam ir jā saglabā profesionāla skepse visā plānošanas posmā un visā revīzijas laikā, jo parasti vadība un revidējamās vienības darbinieki, kas iesaistīti krāpšanā darīs visu iespējamo, lai slēptu krāpšanu no revidentiem un citiem iestādē un ārpus tās. Revīzijas veikšanā revidentam ir jāapzinās krāpšanas iespēja, kas saistīta ar pārbaudāmo priekšmetu (piemēram, līgumu slēgšana, dotācijas vai finansiālais atbalsts).

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents uztur augstu profesionālas rīcības standartu.

Piemērošanas norādījumi

94. Augstās prasības revīzijas profesijai ietver sevī atbilstību visiem tiesību, regulējošajiem un profesionālajiem pienākumiem un izvairīšanos no darbībām, kas var negatīvi ietekmēt revidenta darbu, tostarp darbības, kas ļauj trešajai personai ar zināšanām par attiecīgo informāciju, secināt, ka revidenta darbs nebija augstā profesionālā līmenī. No revidenta tiek sagaidīts, ka viņš piemēro sistemātisku pieeju un pienācīgu rūpību visos revīzijas procesa posmos. Pienācīga rūpība parasti ietver sevī rīcību, kādu no piesardzīgas personas varētu sagaidīt, veicot šādu darbu. Tas ietver sevī rūpīgu revīzijas plānošanu, pierādījumu iegūšanu un novērtēšanu un ziņošanu par konstatējumiem, secinājumiem un ieteikumiem. Revīzijas grupa un ARI rīkojas ar pienācīgu rūpību un apzinīgi atbilstoši revīzijas standartiem.
95. Likumdevējs un iedzīvotāji sagaida, lai ARI un tās revidenti saglabātu augstu kompetences līmeni. Tas pasvīturo nepieciešamību uzturēt individuālas profesionālas iemaņas un kompetenci, neatpaliekot un sekojot jaunumiem profesionālajos standartos un attiecīgajos normatīvajos aktos. Prasība rīkoties ar pienācīgu rūpību nozīmē, ka revidents, veicot lietderības revīziju, strādā uzcītīgi un saskaņā ar piemērojamajiem tehniskajiem un profesionālajiem standartiem. Uzcītība ietver sevī atbildību rīkoties uzmanīgi attiecībā uz revīzijas uzdevumu.
96. Augsts profesionālās rīcības standarts jā uztur visā revīzijas procesa laikā, sākot no tēmu izvēles un plānošanas līdz revīzijas ziņojuma sagatavošanai. Ir svarīgi, lai revidents rīkotos sistemātiski, ar pienācīgu rūpību un objektīvi. Labā prakse ir izmantot revīzijas programmas, kas ir detalizēts darba plāns, lai vadītos pēc tām darba veikšanas procesā.

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents meklē novatoriskus risinājumus revīzijas procesa laikā (ISSAI 3000/77).

Piemērošanas norādījumi

97. Radošs, elastīgs un lietpratīgs revidents būs labākā situācijā, lai identificētu iespējas attīstīt inovatīvu revīzijas pieeju iegūstot, interpretējot un analizējot informāciju. Svarīgi atzīmēt, ka katrs revīzijas posms var sniegt dažādas iespējas inovatīvām pieejām. Revīzijas plānošanas posmā, kamēr tiek noteikta revīzijas pieeja un metodes, revidentam ir lielākās iespējas būt inovatīvam.
98. Revīzijas procesa laikā nozares izvērtēšanas pieeja, sociālās zinātnes, kā arī metodoloģijas pilnveidosies un attīstīsies, kas revīzijas pierādījumu gūšanai un to analīzei ļauj pielietot jaunas revīzijas metodes un tehnoloģijas, lai veicinātu revīzijas un revīzijas ziņojuma kvalitāti. Ja, ARI ievieš jaunas pieejas un tehnoloģiju revīzijas darbā, revidentam jābūt atvērtam pieņemt un pielietot jaunieviestās tehnoloģijas un revīzijas metodes. Datu analīzes un ieguves instrumenti var tikt izmantoti, lai identificētu tendences, iegūtu informāciju un modelētu situāciju no liela apjoma datiem. Uzlabota analītiskā pieeja ļauj veikt koncentrētāku riska novērtējumu, nodrošina produktīvāku revīzijas procesu un efektīvāku ziņošanu. Citi novatorisku risinājumu izmantošanas piemēri ir plašāka elektronisko darba dokumentu izmantošana un zināšanu vadības sistēmu izmantošana informācijas nodošanai, kas var būt lietderīga vairāk nekā vienai revīzijas grupai, kā arī bezpilota lidmašīnu izmantošana fotografēšanai (piemēram, lauksaimniecības jomas lietderības revīzijās).
99. ARI ir jāveicina inovatīvā kultūra. Revidentiem ir jāmacās vienam no otra un jābūt atvērtiem citādām metodēm. Citiem vārdiem, ARI varētu:
- a) veicināt inovatīvu, zemu izmaksu, ilgtspējīgu un uz tīmekli (internetu) balstītu metožu izmantošanu ARI, lai apmainītos ar viedokļiem, dokumentiem un pieredzi;
 - b) veicināt paralēlās revīzijas par nozīmīgām tēmām un eksperimentēt ar jaunām pieejām, metodēm un produktiem, kā arī ziņošanas pieeju;
 - c) rādīt piemēru ar savu pārvaldību un darbības veidu;
 - d) nodrošināt ARI pārvaldības un darbības veida neatkarīgu novērtēšanu;
 - e) veicināt darbības, lai attīstītu savu spēju "nodot vēstījumu" efektīvā veidā;
 - f) būt informētai par jaunām novērtēšanas metodoloģijām.

Kvalitātes kontrole

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

ARI izveido un uztur sistēmu, kas nodrošina kvalitāti, un kuru revidents ievēro, lai nodrošinātu visu prasību ievērošanu, un liktu uzsvaru uz atbilstošiem, vispusīgiem un godīgiem ziņojumiem, kas ir ar pievienoto vērtību un atbild uz revīzijas jautājumiem (ISSAI 3000/79).

Piemērošanas norādījumi*Kvalitātes nodrošināšana revīzijas laikā*

100. Kvalitātes nodrošināšanas sistēma vai process ietver sevī politiku un procedūras, kas ir izstrādātas, lai nodrošinātu ARI ar pietiekamu pārliecību par to, un liktu darbiniekiem ievērot profesionālos standartus un piemērojamo normatīvo aktu prasības. Mērķis ir nodrošināt, lai revīzijas tiktu veiktas konsekventi augstā līmenī. Kvalitātes nodrošināšanas procedūras ietver sevī jautājumus, piemēram, revīzijas procesa vadīšana, pārbaude un uzraudzība, kā arī nepieciešamību pēc konsultēšanās, lai pieņemtu lēmumus par sarežģītiem vai strīdīgiem jautājumiem.
101. Kvalitātes nodrošināšanas sistēma ir jāizstrādā tā, lai šī sistēma atbilstu ARI pilnvarām un apstākļiem, un spētu reaģēt uz kvalitātes riskiem. Lai kvalitātes nodrošināšanas sistēma būtu efektīva, tai ir jābūt ARI stratēģijas, kultūras, politiku un procedūru sastāvdaļai. Šādi kvalitāte tiek iestrādāta revīzijas veikšanā un ziņojuma izstrādē, tā vietā, lai kalpotu tikai kā papildu process pēc ziņojuma sagatavošanas (skatīt *Slēgtu revīziju kvalitātes kontrole* zemāk tekstā). Kvalitātes nodrošināšanas sistēmas uzturēšanai ir nepieciešama pastāvīga uzraudzība un vēlme veikt pastāvīgus uzlabojumus.
102. Kvalitātes nodrošināšanas procedūrām jābūt katras lietderības revīzijas neatņemamai sastāvdaļai, lai mazinātu kļūdu risku un nodrošinātu konsekventu revīzijas kvalitāti. Šo procesu ir nepieciešams dokumentēt, un tas ietver sevī dažādus revīzijas procesa soļus, veicamās pārbaudes (ziņojuma projekta salīdzinošo vērtējumu (*peer review*) un galīgā ziņojuma pareizrakstības pārbaudi). Kopumā kvalitātes nodrošināšanas process jāparāda "*pārbaudes lapā*", kas revīzijas grupas vadītājiem ir jāaizpilda revīzijas veikšanas gaitā. ARI varētu būt lietderīgi vispirms noteikt īpašības, kas raksturo augstas kvalitātes revīzijas ziņojumu.
103. Lietderības revīzijas veikšanas galvenais aspekts ir oficiālas vai neoficiālas konsultācijas, kas notiek revīzijas grupās, starp tām un ar iekšējiem vai ārējiem ekspertiem. Konsultēšanās apliecinājuma uzdevumu laikā ir svarīga, jo tā palīdz veicināt kvalitāti un uzlabo profesionāla sprieduma piemērošanu, kā arī samazina kļūdas risku. Konsultēšanās palīdz izdarīt saprātīgus secinājumus, lai nodrošinātu, ka ziņojums ir atbilstošs, godīgs un vispusīgs un ar pievienoto vērtību. Ir svarīgi, lai būtiskākās konsultācijas tiktu dokumentētas, norādot saņemto konsultāciju saturu un būtību kā arī informāciju kā revīzijas grupa ir pielietojusi konsultāciju ietvaros saņemto informāciju.
104. Kvalitātes nodrošināšanas galvenā sastāvdaļa ir revīzijas uzdevuma kvalitātes kontroles veicējs. Tā ir persona, kas nav atkarīga no revīzijas grupas, un kas veic būtisko jautājumu objektīvu novērtēšanu, tostarp arī attiecībā uz revīzijas grupas identificētajiem riskiem un

būtiskajiem spriedumiem, kā arī grupas secinājumiem revīzijas ziņojumā. Atbilstoši ARI noteiktajam, kā labā prakse uzskatāma revīzijas uzdevuma kvalitātes kontroles piemērošana visām augsta riska revīzijām.

105. ARI, balstoties uz individuālu pieeju, ir grūti noteikt pamatotas kvalitātes nodrošināšanas procedūras, kas varētu garantēt augstas kvalitātes lietderības revīzijas ziņojumu sniegšanu ARI kopumā. Tādēļ svarīgi, lai šādas procedūras tiktu izstrādātas iestādes līmenī. Tikpat svarīgi ir, lai revidents būtu un paliktu kompetents un motivēts, kā arī atvērts atgriezeniskajai saitei pēc kvalitātes kontroles. Kontroles procedūras tādējādi ir jāpapildina ar atbalstu, piemēram, apmācībām darbavietā un padomiem revīzijas grupai.

106. Papildu informācijai par kvalitātes nodrošināšanu skatīt ISSAI 140.

Slēgtu revīziju kvalitātes kontrole

107. Slēgtu revīziju kvalitātes kontroles process ietver neatkarīgu un konsekventu revīziju novērtēšanu pēc noteiktiem kritērijiem pēc to pabeigšanas. Slēgtu revīziju kvalitātes kontroles procesa mērķis ir uzraudzīt kvalitātes nodrošināšanu atbilstoši plānotajam un novērtēt vai ir piemērotas atbilstošas kvalitātes nodrošināšanas procedūras. Kvalitātes nodrošināšana revīzijas laikā saskaņā ar augstākminēto būtu pirmais solis, ko slēgtu revīziju kvalitātes kontroles process pārbaudītu, un ARI var izstrādāt personīgos kritērijus balstoties uz konkrētajiem apstākļiem, kuros uz kritērijiem balstītu jautājumu piemēri ir šādi:

- a) Cik lielā mērā ziņojums skaidri apraksta kontekstu, kādā tiek aplūkota pārbaudāmā joma?
- b) Cik lielā mērā ziņojums ir labi strukturizēts un uzrakstīts, un vai tajā ir ietverts efektīvs kopsavilkums?
- c) Cik lielā mērā revīzijas apjoma pamatojums ir skaidri izklāstīts?
- d) Vai revīzijas metodoloģija ir skaidri parādīta?
- e) Cik lielā mērā revīzijas ziņojumā iekļautie konstatējumi, secinājumi un ieteikumi ir vispusīgi, loģiski, konsekventi un pamatoti ar norādītajiem pierādījumiem?
- f) Cik lielā mērā revīzija bija veiksmīga tās mērķu sasniegšanā un lietderīgas informācijas sniegšanā, lai palīdzētu uzlabot sabiedriskos pakalpojumus?
- g) Kādā mērā pastāv pietiekama dokumentācija par grupas kompetencēm, veiktajām revīzijas procedūrām, konstatējumus pamatojošiem pierādījumiem, veiktajām konsultācijām un saņemto komentāru izmantošanu, kā arī uzraudzību?

108. Personas, kas veic neatkarīgu slēgtu revīziju kvalitātes kontroli, var būt vecākie lietderības revīzijas struktūrvienības locekļi (kas nav iesaistīti konkrētās revīzijas veikšanā), vai ārējās personas. Savstarpējās pārbaudes (*peer review*) ar citu valstu ARI ekspertu iesaisti arī var tikt izmantota šim nolūkam. Šīs pieejas ieguvums ir tas, ka citu valstu ARI eksperti labi izprot ARI darbības lomu un atbildību, tajā pašā laikā saglabājot distanci no novērtējamās ARI, nodrošinot neatkarības principu ievērošanu veicot salīdzinošo izvērtējumu. Ārējās kvalitātes kontroles izmantošana nodrošina iespēju ARI parādīt tās atbildību ieinteresētajām pusēm, nodrošinot izpratni par kvalitātes kontroles lomu revīzijas un tās procesa kvalitātes uzlabošanā. Pēc kvalitātes kontroles pārbaudēm ARI var izplatīt lietderības revīzijas ziņojumu labas prakses paraugus ARI ietvaros visu revidentu lietošanai. Ja tiek konstatēts, ka lietderības revīzijas ziņojumiem ir nepieciešams uzlabojums, vecākais(-ie) darbinieks(-i) var sadarboties ar revīzijas grupu, lai noteiktu iegūtās mācības un identificētu apmācības, mentoringa un koučinga iespējas konkrētās jomās.

Būtiskums

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents apsver būtiskumu visos revīzijas posmos, tostarp, pārbaudāmā priekšmeta finanšu, sociālos un politiskos aspektus, lai nodrošinātu revīzijai pēc iespējas lielāku pievienoto vērtību (ISSAI 300/83).

Piemērošanas norādījumi

109. Būtiskums ir jautājuma relatīvs svarīgums tā izvērtēšanas kontekstā, kas var mainīt vai ietekmēt ziņojumu potenciālo lietotāju, piemēram, likumdevēja vai izpildvaras lēmumus. Būtiskums var tikt izvērtēts kvalitatīvo un kvantitatīvo faktoru kontekstā, piemēram, relatīvais lielums, pārbaudāmā priekšmeta raksturs un ietekme un potenciālo lietotāju vai saņēmēju izteiktā interese. Bez naudas vienībās izteiktām vērtībām, būtiskums ietver arī sociālo un politisko aspektu lomas novērtējumu, atbilstības, pārvaldības, caurspīdīguma un arī atbildīguma aspektus. Būtiskums var mainīties laika gaitā, un var būt atkarīgs arī no potenciālo lietotāju un atbildīgo amatpersonu viedokļa.
110. Kvalitatīvie faktori var ietvert šādus novērtējuma aspektus:
- a) Vai konstatējums ir apzinātas darbības (krāpšanas) vai neapzinātas darbības rezultāts.
 - b) Vai konkrētie rīcībpolitikas un iestādes aspekti ir būtiski attiecībā pret revidējamās rīcībpolitikas vai revidējamās vienības darbības jomu, atpazīstamību un ietekmi.
 - c) Vai ir ietekmēta iedzīvotāju veselība vai drošība.
 - d) Vai konstatējumi attiecas uz caurskatāmību vai atbildību.
111. Būtiskuma noteikšana ir svarīga visos lietderības revīzijas veikšanas aspektos. Šī iemesla dēļ revidentam ir jāizvērtē būtiskums, izvēloties revīzijas tēmu, nosakot revīzijas mērķi, revīzijas jautājumus, revīzijas apjomu, revīzijas kritērijus, novērtējot pierādījumus un izdarot konstatējumus, kā arī secinājumus un ieteikumus.
112. Konstatējumi tiek uzskatīti par būtiskiem, ja var uzskatīt, ka katrs no tiem atsevišķi vai visi kopā varētu ietekmēt potenciālo lietotāju būtiskos lēmumus, kas pieņemti balstoties uz revīzijas ziņojumu. Revidenta izpratne par būtiskumu ir profesionālā sprieduma jautājums, un to ietekmē revidenta izpratne par potenciālo lietotāju kā grupas vispārējām informācijas vajadzībām.
113. Kvalitatīvie faktori attiecas uz konstatējumu lielumu, kas izteikts skaitliski. Revidentam ir jāņem vērā arī individuālo nebūtisko konstatējumu kopējā iespējamā ietekme.

Dokumenti

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents dokumentē revīziju pietiekami pilnīgā un detalizētā veidā (ISSAI 3000/86).

Piemērošanas norādījumi

114. Revidentam ir jāsaglabā visi būtiskie dokumenti, kas iegūti un izveidoti revīzijas laikā. Parasti lietderības dokumentēšanas piemēri ietver a) revīzijas plāna un metodoloģijas aprakstu b) revīzijas procesa rezultātus un to analīzi c) saziņas un revidējamās vienības atgriezeniskās saites apraksts un d) revīzijas uzraudzības un citu kvalitātes nodrošināšanas un kontroles pasākumu apraksts. Tomēr specifiskos revīzijas dokumentācijas mērķus un saturu noteiks lietderības revīzijas konkrētie apstākļi. Tas ietver sevī patstāvīgo e-pasta saiti, kas nosūtīta vai saņemta no revidējamās vienības amatpersonām vai trešajām pusēm, kas ir saistītas ar revīziju un attiecas uz ziņojumu. Darba dokumenti parāda, kas veica revīzijas darbu un darba pabeigšanas datumu. Revīzijas darba dokumentiem ir jābūt pietiekamiem, lai pieredzējis revidents bez iepriekšējas saistības ar konkrēto revīziju saprastu:

- a) veiktā darba raksturu, laiku un apmēru;
- b) revīzijas darba konstatējumus, un iegūtos revīzijas pierādījumus;
- c) nozīmīgus jautājumus, kas radušies revīzijas laikā (piemēram, izmaiņas revīzijas apjomā vai pieejā, lēmumi saistībā ar jaunu riska faktoru, kas identificēts revīzijas laikā, darbības, kas veiktas nesaskaņā starp revidējamo vienību un revīzijas grupu rezultātā), secinājumus par revīzijas darbu un nozīmīgos profesionālos spriedumus šo secinājumu izdarīšanā.

115. Ja revidents lietderības revīzijas kontekstā iegūst personīgos datus vai informāciju, viņš/viņa nodrošina to aizsardzību. Informācijas raksturs un jūtīgums ir faktori, lai noteiktu, kādi drošības pasākumi ir nepieciešami.

116. Nosakot darba dokumentu raksturu un apmēru konkrētajai revīzijas jomai vai procesuālajai darbībai, jāņem vērā, ka revidentam parasti ir nepieciešams vairāk revīzijas darba dokumentu, ja:

- a) risks ir lielāks (risks, kas saistīts ar revīzijas veikšanu vai, ja konstatējumi ir svarīgi, jūtīgi vai strīdīgi);
- b) ir nepieciešams papildu spriedums darba veikšanā vai rezultātu novērtēšanā;
- c) pierādījumi ir nozīmīgāki (t.i. pierādījumi ir kritiski, lai izdarītu secinājumus par revīzijas mērķiem).

117. Ir ieteicams, lai darba dokumentos tiktu iekļauta sistēma, kas nodrošina savstarpējas atsauces starp revīzijas ziņojumu un darba dokumentiem.

118. Revidentam ir jāpiemēro atbilstošas procedūras, lai nodrošinātu darba dokumentu konfidencialitāti un drošu uzglabāšanu. Revidentam ir jāglabā šos dokumentus pietiekami ilgi, lai tas atbilstu tiesiskajām, regulējošajām, administratīvajām un profesionālajām prasībām par dokumentu uzglabāšanu un varētu veikt revīzijas ieteikumu ieviešanas uzraudzību.

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